

1. Einleitung

Umgründungen laufen idR rückwirkend ab. Die Begründung dafür liegt einerseits in der Verknüpfung mit dem Bilanzrecht und andererseits in der sich idR damit ergebenden administrativen Vereinfachung. Da beinahe jede Umgründung mit dem Erfordernis der Erstellung einer Bilanz verbunden ist, räumt man dem Rechtsanwender dafür einen gewissen Zeitraum – die Rückwirkungsfrist – ein. Unter der Rückwirkungsfrist ist somit der Zeitraum zwischen dem Umgründungsstichtag und dem Tag der Anmeldung bzw Meldung der Umgründung bei der zuständigen Behörde zu verstehen. Die maximale Rückwirkungsfrist beträgt neun Monate. Diese Frist kommt ursprünglich aus dem Handelsrecht und ist in den einzelnen Artikeln des UmgrStG gesetzlich durch folgende Bestimmungen bzw Verweise normiert:

<i>Umgründungsakt</i>	<i>UmgrStG</i>	<i>Verweis auf</i>
Verschmelzung	§ 2 Abs 5	Schlussbilanz (gem § 220 Abs 3 und § 225 Abs 1 AktG)
Umwandlung	§ 8 Abs 5	Schlussbilanz (gem § 2 Abs 3 und § 3 Abs 1 UmwG)
Einbringung	§ 13 Abs 1	§ 202 Abs 2 UGB
Zusammenschluss	§ 24 Abs 1 iVm § 13 Abs 1	§ 202 Abs 2 UGB
Realteilung	§ 28 iVm § 13 Abs 1	§ 202 Abs 2 UGB
Spaltung nach SpaltG	§ 33 Abs 6	Schlussbilanz (gem § 2 Abs 2 SpaltG)
Steuerspaltung	§ 38a iVm § 13 Abs 1	§ 202 Abs 2 UGB

Die Rückwirkungsfiktion hat **ertragsteuerliche Konsequenzen**. Sie bewirkt eine Zurechnung des zu übertragenden Vermögens sowie des Ergebnisses beim Rechtsnachfolger mit Ablauf des Umgründungsstichtages. Diese Zurechnungsfiktion bedingt, dass die angestrebte neue Rechtsform, der angestrebte Gesellschafterwechsel, die angestrebte Unternehmenszusammenführung oder -teilung udgl ab dem rückwirkenden Umgründungsstichtag gelten. Dies hat Auswirkungen auf die ertragsteuerliche Gewinnermittlung, die Gewinnverteilung etc.

Für andere Rechtsbereiche erfolgt die Vermögenszurechnung nicht rückwirkend. Dadurch kommt es mitunter zu einem Auseinanderklaffen zwischen ertragsteuerlicher Sichtweise und Rechtsfolgen, die sich aus anderen Rechtsnormen ergeben. Selbst bei verunglückten Umgründungen (Umgründungen außerhalb des Anwendungsbereiches des UmgrStG) bleibt idR kraft gesetzlicher Sondervorschriften eine ertragsteuerlich rückwirkende Zurechnung bestehen.

<i>Umgründungsakt</i>	<i>Sondernorm</i>
Verschmelzung	§ 20 Abs 2 Z 1 KStG
Umwandlung	§ 20 Abs 2 Z 1 KStG
Einbringung	§ 6 Z 14 lit b EStG und § 20 Abs 2 Z 2 KStG bei Betrieben und Teilbetrieben iSd UmgrStG
Zusammenschluss	§ 24 Abs 7 EStG und § 20 Abs 2 Z 2 KStG
Realteilung	§ 24 Abs 7 EStG und § 20 Abs 2 Z 2 KStG
Spaltung nach SpaltG	§ 20 Abs 2 Z 1 und 2 KStG
Steuerspaltung	§ 6 Z 14 lit b EStG und § 20 Abs 2 Z 2 KStG bei Betrieben und Teilbetrieben iSd UmgrStG

2. Rückwirkungsfrist und ertragsteuerliche Betrachtung („Rückwirkungsfiktion“)

Aufgrund der entsprechenden Bestimmungen im UmgrStG wird für ertragsteuerliche Zwecke die Umgründung an dem Tag durchgeführt, der in dem dem Umgründungsakt zugrunde gelegten Vertrag als **Umgründungsstichtag** genannt wird. Mit Ablauf dieses Stichtags (24.00 Uhr) erfolgt der Vermögens- und Ergebnisübergang von dem Übertragenden auf den bzw die Rechtsnachfolger.

Aus der Vermögens- bzw Ergebnisübertragung zum rückwirkenden Umgründungsstichtag ergeben sich folgende ertragsteuerliche Auswirkungen:

- Vermögensübernahme und Vermögenszurechnung beim Übernehmenden (Rechtsnachfolger) mit dem auf den Umgründungsstichtag folgenden Tag (0.00 Uhr)
- Zurechnung der Erträge und Aufwendungen aus dem übertragenen Vermögen ab dem dem Umgründungsstichtag folgenden Tag beim Übernehmenden (Rechtsnachfolger)

Die Vermögens- bzw Ergebniszurechnung beim Übernehmenden ab dem dem Umgründungsstichtag folgenden Tag bewirkt die steuerliche Erfassung beim Rechtsnachfolger in jenem Veranlagungszeitraum, in dem der auf den Umgründungsstichtag folgende Tag fällt. Liegt bei der übernehmenden Gesellschaft ein Regelwirtschaftsjahr vor, so wird die Vermögens- bzw Ergebnisübertragung im auf den Umgründungsstichtag folgenden Wirtschafts- = Kalenderjahr erfasst.

Beispiel

Umgründung auf den 31.12.X1; Vermögens- und Ergebniszurechnung beim Rechtsnachfolger am bzw ab 1.1.X2 für Veranlagungsjahr X2.

Im Falle eines abweichenden Wirtschaftsjahres bei der übernehmenden Gesellschaft ist der auf den Umgründungsstichtag folgende Tag maßgebend. In dem Veranlagungszeitraum, in den dieser fällt, kommt es zur steuerlichen Erfassung der Umgründung.

Beispiel

Einbringung auf den 31.12.X1; Wirtschaftsjahr der übernehmenden Gesellschaft 1.8.–31.7.; Vermögens- und Ergebniszurechnung beim Rechtsnachfolger am bzw ab 1.1.X2 für das Veranlagungsjahr 1.8.X1–31.7.X2.

Beim Übertragenden sind zwei Szenarien denkbar:

1. Erfolgt die Vermögensübertragung im Wege einer Gesamtübertragung, dh, der Übertragende geht unter und es bleibt kein Steuerobjekt zurück (zB bei der Verschmelzung, Umwandlung, Gesamtbetriebseinbringung, Aufspaltung), so endet die letzte Veranlagungsperiode mit dem Ablauf des Umgründungsstichtages (24.00 Uhr). Ist der Umgründungsstichtag kein Regelbilanzstichtag, so kommt es zu einem Rumpfwirtschaftsjahr.

Beispiel

Verschmelzung auf den 30.6.X1 einer GmbH-A mit Wirtschafts- = Kalenderjahr; Rumpfwirtschaftsjahr der GmbH-A 1.1.X1–30.6.X1. Aus ertragsteuerlicher Sicht ist sie mit 30.6.X1 gelöscht.

2. Verbleibt beim Übertragenden ein steuerlich zu erfassendes Vermögen zurück (zB im Falle der Teilbetriebseinbringung, Abteilung, Abspaltung), so erfolgt die Vermögensübertragung aus Sicht des Übertragenden mit dem Ablauf des Umgründungsstichtages, 24.00 Uhr, was zu diesem Zeitpunkt den Abgang des Vermögens bewirkt. Entspricht der Umgründungsstichtag dem Regelbilanzstichtag bzw dem letzten Tag des Veranlagungszeitraumes, so sind die steuerlichen Auswirkungen der Umgründung in der Periode, in der der Umgründungsstichtag liegt, zu berücksichtigen. Liegt der Umgründungsstichtag in einem vom Regelbilanzstichtag abweichenden Veranlagungszeitraum, so ist der Vermögensabgang als Geschäftsfall in dieser Veranlagungsperiode zu erfassen.

Beispiel

Teilbetriebseinbringung auf den 30.6.X1 eines Einzelunternehmens mit Wirtschafts- = Kalenderjahr; Geschäftsfall für den Einbringenden in der Veranlagungsperiode 1.1.X1–31.12.X1. Da nur ein Teilbetrieb eingebracht wurde, läuft das Einzelunternehmen mit dem verbleibenden Teilbetrieb weiter.

Bei gewissen Umgründungsvorgängen erfolgt die Vermögenszurechnung aus steuerlicher Sicht auch dann, wenn der Rechtsnachfolger an diesem Stichtag zivil- bzw unternehmensrechtlich noch gar nicht existiert. Die Vermögenszurechnung erfolgt kraft steuerrechtlicher Fiktion.

Beispiel

Einbringung eines Betriebes in eine neu zu gründende GmbH zum 31.12.X1. Die aufnehmende GmbH wird Anfang September gegründet und erst am 15.9.X2 in das Firmenbuch eingetragen. Die Vermögenszurechnung bei der GmbH erfolgt steuerlich rückwirkend per 1.1.X2.

Der **Umgründungsstichtag** ist somit der Tag, mit dessen Ablauf der für ertragsteuerliche Zwecke relevante Vermögensübergang erfolgt bzw ab dem die Ergebniszurechnung beim Rechtsnachfolger vorgenommen wird. Er kann nur in Anspruch genommen werden, wenn es zur fristgerechten Anmeldung bzw Meldung bei der zuständigen Behörde kommt. Die zuständige Behörde kann das Firmenbuchgericht oder das Finanzamt sein. Dies ergibt sich aufgrund des Umgründungstypes (mit/ohne Kapitalerhöhung, Sachgründung etc). Der Umgründungsstichtag ist im jeweiligen Umgründungsvertrag (oder – sofern der Umgründungsstichtag in der Zukunft liegt – bereits in dem vom Gesetzgeber geforderten Vertragsentwurf) festzusetzen.

Umgründungsstichtag kann sowohl ein Regelbilanzstichtag des Übertragenden als auch jeder andere frei gewählte Stichtag sein. Dies gilt für Übertragende jeder Rechtsform. Die Wahl eines vom Regelbilanzstichtag abweichenden Stichtages ist kein zustimmungsbedürftiger Wechsel des Wirtschaftsjahres iSd § 2 Abs 7 EStG bzw § 7 Abs 5 KStG.

Fällt der Umgründungsstichtag beim Rechtsnachfolger auf einen (Regel-)Bilanzstichtag, so wird das übernommene Vermögen in dessen (steuerlicher) Eröffnungsbilanz für das neue Wirtschaftsjahr aufgenommen. Ist der Umgründungsstichtag beim Rechtsnachfolger ein beliebiger Tag seines Wirtschaftsjahres, so wird der Umgründungsvorgang als „gewöhnlicher“ Geschäftsfall in seinen Büchern mit dem auf den Umgründungsstichtag folgenden Tag berücksichtigt.

Die Vermögensübernahme erfolgt dergestalt, dass die einzelnen Aktiva und Passiva dem bereits vorhandenen Vermögen des Rechtsnachfolgers hinzugefügt werden. Aufgrund der für steuerliche Zwecke grundsätzlich bestehenden **Buchwertfortführung** ergibt sich kein Bewertungswahlrecht beim Übernehmenden. Die in der steuerlichen Umgründungsbilanz dargestellten Werte (Buchwerte) entfalten daher für steuerliche Zwecke Bindungswirkung für den Rechtsnachfolger. Vermögensgegenstände, die beim Übertragenden aufgrund eines Aktivierungsverbotes nicht bilanziert wurden, dürfen auch im Rahmen der Umgründung beim Rechtsnachfolger nicht eingestellt werden (zB selbst erstellte immaterielle Vermögensgegenstände). Der Rechtsnachfolger übernimmt neben den Buchwerten auch die gewinnermittlungsrelevanten Regelungen und Posten (AfA, Rücklagen, Behaltefristen, Wahlrechte etc). Nur in gewissen Fällen (zB bei grenzüberschreitenden Umgründungen) wird von der steuerlichen Buchwertfortführung abgegangen und es kommt zum Ansatz von gemeinen Werten (Verkehrswerten) (= Aufwertung), was idR mit einer Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven verbunden ist.

Bei rechtsformwechselnden Umgründungen können sich Änderungen im Hinblick auf die Gewinnermittlungsart und die Einkunftsqualifizierung für Erträge nach dem Umgründungsstichtag ergeben. Die Einkünfte sind ab dem dem Umgründungsstichtag folgenden Tag im Rahmen der durch die Umgründung entstandenen Rechtsform bzw der für den Rechtsnachfolger maßgeblichen Einkünfteermittlung zu erfassen.

Beispiel

Eine natürliche Person A schließt sich rückwirkend zum 31.12.X1 mit einem einen gewerblichen Betrieb übertragenden Einzelunternehmer unter Leistung einer Bareinlage gem Art IV UmgrStG zusammen. Als Gegenleistung für die Bareinlage erhält A Anteile an der neugegründeten OG. Bereits ab 1.1.X2 erzielt A Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Beispiel

Eine Steuerberater-GmbH soll per 31.12.X1 in eine OG umgewandelt werden. Ab 1.1.X2 sind alle Erträge und Aufwendungen der Freiberufler-OG zuzurechnen. Wurden die Einkünfte bei der GmbH kraft Rechtsform als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst, so haben die OG sowie deren Gesellschafter bereits ab 1.1.X2 Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Eine Besonderheit stellt die Einbringung eines Mitunternehmeranteiles einer nicht bilanzierenden Mitunternehmerschaft in eine Kapitalgesellschaft dar. Zum Zwecke der Erstellung einer Einbringungsbilanz des Mitunternehmeranteiles ist grundsätzlich eine Bilanz der gesamten Mitunternehmerschaft gem § 4 Abs 1 EStG zu erstellen. Diese hat allerdings nur Statuscharakter. Die Mitunternehmerschaft kann ihre Einkünfte weiterhin nach § 4 Abs 3 EStG ermitteln; die der Kapitalgesellschaft zugerechneten Einkünfte aus der Mitunternehmerschaft können von der Kapitalgesellschaft übernommen werden und müssen in einem zweiten Schritt an die Gewinnverteilung gem § 5 EStG angepasst werden. Adaptierungen sind zB hinsichtlich Liegenschafts- oder Wertpapierrealisierungen erforderlich (vgl UmgrStR, Rz 970; EStR, Rz 661). Konsequenzen aus dem umgründungsbedingten Wechsel der Gewinnermittlungsart sind in den Kapiteln zur Bilanzierung beim Übertragenden bzw Übernehmenden dargestellt.

Konkrete Aussagen zu den steuerlichen Konsequenzen der Rückwirkungsfiktion finden sich in den UmgrStR wie folgt:

Ver-schmelzung	<ul style="list-style-type: none"> • Rechtsgeschäfte zwischen übertragender und übernehmender Körperschaft im Rückwirkungszeitraum sind steuerrechtlich unbeachtlich, dh, sie gelten als Innengeschäfte. Buchungstechnisch sind sie daher zu neutralisieren. Insbesondere gelten sie nicht als Anschaffung bzw Veräußerung. Investitionsbegünstigungen können daher nicht in Anspruch genommen werden. • Bei Konzernverschmelzungen können nicht zu fremdüblichen Bedingungen vorgenommene Rechtsgeschäfte zwischen übertragender und übernehmender Gesellschaft mit dem Ablauf des Verschmelzungstichtages keine verdeckten Ausschüttungen bzw verdeckten Einlagen auslösen.³ 	<p>Rz 81</p> <p>Rz 82</p> <p>Rz 82</p>
----------------	---	--

	<ul style="list-style-type: none"> ● Bei Konzernverschmelzungen entfällt das mit dem fremdfinanzierten Erwerb der Beteiligung an der Verschmelzungspartnerkörperschaft verbundene Abzugsverbot im Konzern für die Aufwandszinsen für Zeiträume nach dem Verschmelzungsstichtag. Auch für den Fall des fremdfinanzierten Erwerbs der Beteiligung an der übertragenden oder übernehmenden Körperschaft nach dem Verschmelzungsstichtag kommt dies zur Anwendung. ● Von der Rückwirkungsfiktion sind auch die Anteilsinhaber der übertragenden und der übernehmenden Körperschaft betroffen, dh, dass die verschmelzungsbedingt gewährten neuen Anteile ab dem dem Verschmelzungsstichtag folgenden Tag zugerechnet werden. Ein Gesellschafterwechsel bei der übertragenden oder übernehmenden Körperschaft nach dem Verschmelzungsstichtag bzw vor Beschlussfassung der Verschmelzung ist für die Anwendbarkeit des Art I UmgrStG allerdings unbeachtlich, dh, dass im Rückwirkungszeitraum (entgeltliche oder unentgeltliche) Änderungen auf Gesellschafterebene vorgenommen werden können. Die Rückwirkungsfiktion gilt weiters außerhalb der Konzernverschmelzung für den verschmelzungsbedingten Anteilstausch. 	<p>Rz 82</p> <p>Rz 85</p>
Umwandlung (allgemein)	<ul style="list-style-type: none"> ● Eine Neubeurteilung ergibt sich zB für Erträge der übertragenden Kapitalgesellschaft aus offenen Ausschüttungen nach dem Umwandlungsstichtag, die für natürliche Personen als Rechtsnachfolger nicht mehr unter die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG, sondern unter § 97 EStG (Inlandsbeteiligungen) oder § 27 EStG (Auslandsbeteiligungen) fallen, oder für Zinsenerträge aus Geldeinlagen und Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren, für die die abgegebene Befreiungserklärung gem § 94 Z 5 EStG nicht mehr wirksam sein kann und die daher bei natürlichen Personen als Rechtsnachfolger unter § 97 EStG fallen. ● Eine Ausnahme von der sonst für die Einkommensermittlung geltenden Rückwirkung besteht für Beschäftigungsverhältnisse von Gesellschafter-Geschäftsführern, die unter § 22 Z 2 EStG fallen. Diese bleiben auch nach dem Umwandlungsstichtag bis zur Eintragung des Umwandlungsbeschlusses und Löschung der umzuwandelnden Gesellschaft mit steuerlicher Wirkung gegenüber der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft bestehen. Im Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit können die lohnsteuerrechtlichen Begünstigungen (zB § 67 EStG und § 68 EStG) in Anspruch genommen werden. 	<p>Rz 492</p> <p>Rz 594</p>
Umwandlung (errichtende)	<ul style="list-style-type: none"> ● Das Gesellschaftsverhältnis an der übertragenden Körperschaft geht mit dem dem Umwandlungsstichtag folgenden Tag in ein Mitunternehmerverhältnis über. ● Die Rückwirkungsfiktion gilt nicht für die nicht an der Umwandlung teilnehmenden Anteilsinhaber der übertragenden Gesellschaft. Damit ist die Anteilsveräußerung durch einen Gesellschafter der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft auch in der Zeit zwischen dem dem Umwandlungsstichtag folgenden Tag bis zum Tag der Eintragung der Umwandlung im Firmenbuch als Veräußerung eines Kapitalanteiles zu werten, der gem § 27 EStG steuerpflichtig ist. Der Kapitalanteilerwerb bleibt ein solcher, auch wenn der Erwerber gem § 9 Abs 1 UmgrStG rückwirkend zum (Mit-)Unternehmer wird. 	<p>Rz 468</p> <p>Rz 464</p>

Umwandlung (verschmelzende)	<ul style="list-style-type: none"> ● Geschäftsfälle, die zwischen der übertragenden Gesellschaft und dem Haupt- bzw Alleingesellschafter im Rückwirkungszeitraum abgeschlossen worden sind, können keine ertragsteuerlichen Folgen entfalten. ● Sofern der Hauptgesellschafter nicht Alleingesellschafter ist, gelten die Minderheitsanteile der abfindungsberechtigten Gesellschafter am Umwandlungsstichtag als erworben. ● Die Rückwirkungsfiktion gilt nicht für die nicht an der Umwandlung teilnehmenden Anteilinhaber der übertragenden Gesellschaft. 	<p>Rz 473</p> <p>Rz 468</p>
Einbringung	<ul style="list-style-type: none"> ● Wird das Vermögen erst nach dem Einbringungsstichtag erworben, ist eine Anwendungsvoraussetzung des § 12 UmgrStG dahingehend nicht erfüllt, dass es dem Einbringenden noch nicht zuzurechnen war und daher eine Vermögensdarstellung iSd § 12 Abs 2 UmgrStG nicht wirksam erfolgen kann. Die Einbringung ist frühestens auf den Stichtag des entgeltlichen oder unentgeltlichen Erwerbes möglich. Schädlich sind auch umgründungsbedingt verspätete Vermögenerwerbe. Die ertragsteuerliche Zurechnung des übergehenden Vermögens zum Übernehmenden erfolgt jeweils mit Beginn des dem Umgründungsstichtag folgenden Tages. Nachfolgende Einbringungen können deshalb frühestens auf den Tag nach dem Umgründungsstichtag der vorangegangenen Umgründung bezogen werden. Im Rahmen eines Umgründungsplanes gem § 39 UmgrStG kann eine solche Maßnahme frühestens auf den Umgründungsstichtag der vorangegangenen Umgründung bezogen werden Sollte der Einbringungsstichtag weder auf den Folgetag bezogen werden noch ein Umgründungsplan iSd § 39 UmgrStG erstellt werden, gilt der Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages als Ersatzstichtag. ● Gesellschafterwechsel: Wenn alle Mitunternehmer ihre Anteile zum selben Stichtag in dieselbe Körperschaft einbringen wollen oder wenn die Mitunternehmerschaft Vermögen einbringt, gilt als frühestmöglicher Einbringungsstichtag der Tag, an dem die Mitunternehmeranteile denselben Mitunternehmern zuzurechnen waren, die auch im Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages an der Mitunternehmerschaft beteiligt sind (Ausnahme: Erwerbe von Todes wegen und Buchwertfortführung). 	<p>Rz 806</p> <p>Rz 798 ff</p> <p>Rz 807</p>
Zusammenschluss	<ul style="list-style-type: none"> ● Gesellschafterwechsel: Im Hinblick auf den weiten Zusammenschlussbegriff ist Voraussetzung, dass bei einer übertragenden oder zusammenschlussbedingt als übertragend geltenden Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) das zu übertragende Vermögen den Mitunternehmern zum Zusammenschlussstichtag zuzurechnen war. ● Außerhalb eines Erbfallles mit Buchwertfortführung kann daher ein Zusammenschluss zu Buchwerten frühestens auf den Stichtag der tatsächlichen Vermögensübertragung erfolgen. ● Unschädlich ist der Wechsel eines reinen Arbeitsgesellschafters ohne Vermögensbeteiligung. 	<p>Rz 1344</p>