

Einleitung

Umgründungen lassen sich aus dem österreichischen Wirtschaftsleben im Hinblick auf eine gesunde Wirtschafts- und insbesondere Nachfolgeplanung nicht wegdenken. Sie sind Teil der Unternehmensdynamik, in der Rechtsformwechsel, teilweise Gesellschafterwechsel und strukturelle Unternehmensveränderungen ohne existenzielle Belastung für das Unternehmen stattfinden können müssen. Eine attraktive steuerliche Gesetzesmaterie stellt einen maßgeblichen Faktor für die Weiterentwicklung von Unternehmen dar. Die steuerlichen Begünstigungen, die sich im Umgründungssteuergesetz (und davor im Strukturverbesserungsgesetz) manifestieren, führen im Wesentlichen dazu, dass Unternehmen bzw konkret definierte Vermögensteile ohne ertragsteuerliche Auswirkung auf andere Rechtsträger übergehen können, was vor Schaffung dieser Gesetzesmaterie nur im Wege einer unentgeltlichen Übertragung oder mit einer steuerlich wirksamen Realisierung von stillen Reserven bzw des Unternehmensfirmenwertes möglich war. Die Möglichkeit für Unternehmer, ein optimales rechtliches Kleid zu wählen und den Übertragungsakt ohne ungebührliche steuerliche Belastung zu bewerkstelligen, ist dem Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) zu verdanken.

Aufgrund der Komplexität der gesetzlichen Bestimmungen und der seit Bestehen des UmgrStG ergangenen erheblichen Anzahl an ministeriellen Einzelerledigungen und Erlassmeinungen sowie nicht zuletzt durch die seit dem Jahr 2002 erschienenen und laufend gewarteten Umgründungssteuer Richtlinien (UmgrStR) ergeben sich im Zusammenhang mit der formellen sowie materiellen Abwicklung des Umgründungsaktes zahlreiche Überlegungen. Die eigentliche Umsetzung einer Umgründung auf Unternehmensebene und dabei insbesondere im Rechnungswesen der direkt bzw indirekt betroffenen Unternehmen erfolgt idR erst nach Erledigung der vertraglichen Umsetzung und oftmals nicht durch denjenigen, der das Umgründungskonzept erstellt und vielleicht auch vertragsrechtlich umgesetzt hat. Denjenigen Personen, die mit der buchhalterischen und bilanziellen Durchführung der Umgründung betraut sind bzw diese unternehmens- und steuerrechtlich im Rechnungswesen und den Steuererklärungen umzusetzen haben, ist diese Schrift besonders gewidmet.

Im vorliegenden Buch sind die UmgrStR, Stand 2016, sowie die Bestimmungen bis einschließlich AbgÄG 2016 eingearbeitet. Auf die Zitierung von weiterführenden Literaturangaben wurde aufgrund des skriptenhaften Aufbaus verzichtet.

Die Fragen, die sich im Hinblick auf die Darstellung des Umgründungsaktes im Rechnungswesen, konkret im Rahmen der Bilanzierung ergeben, sind vielfältiger Natur; einige lassen sich wie folgt formulieren:

- Wann und wie muss sich der Umgründungsvorgang in den Büchern des Rechtsnachfolgers niederschlagen?
- Wann und wie muss die Vermögensübertragung in den Büchern des Übertragenden als Abgang berücksichtigt werden?

- Welche buchmäßige Auswirkung hat die Rückwirkungsfiktion bzw wo findet die Rückwirkungsfiktion keine Anwendung?
- Welchen bilanziellen Erfordernissen hat die Vermögensübertragung zu entsprechen?
- Mit welchem Wertansatz findet das übertragene Vermögen Eingang in die Bücher des Übernehmenden?
- Wie sind Umgründungsdifferenzen buchungstechnisch zu erfassen?
- Wie ist die Gegenleistung beim Übertragenden zu bewerten und buchungstechnisch darzustellen sowie ertragsteuerlich zu behandeln?
- Wie ist der Vermögensabgang beim Übertragenden darzustellen, wenn keine Gegenleistung vorliegt?
- Wie lassen sich mehrere Umgründungsschritte auf einen Stichtag darstellen?
- Wie sind Vorgänge im Zusammenhang mit Umgründungen bilanziell bzw buchhalterisch darzustellen, zB Maßnahmen zur Vermeidung einer verbotenen Einlagenrückgewähr?
- Welchen Zusammenhang gibt es zwischen steuerlicher Umsetzung einer Umgründung und der unternehmensrechtlichen Bilanzierung bei Vorgängen, deren unternehmensrechtliches Bild von der steuerlichen Darstellung abweicht (zB Begründung einer atypischen stillen Gesellschaft)?
- Welche außersteuerlichen Aspekte sind im Zusammenhang mit Umgründungen zu beachten?

Im ersten Abschnitt kommt es zu einer Analyse der Rückwirkungsfiktion, ihrer Bedeutung und ihrer Auswirkungen. Der zeitliche Aspekt, wann eine Umgründung buchhalterisch und steuerlich zu berücksichtigen ist, stellt ja eine zentrale Frage für den Umsetzungsprozess dar.

Die Gliederung des Hauptteiles, der die einzelnen Umgründungstatbestände anhand der Artikel des UmgrStG abhandelt, erfolgt nach den agierenden Parteien. So werden zuerst die buchhalterischen und bilanziellen Maßnahmen beim Übertragenden dargestellt. Im Anschluss daran wird ein Überblick über die Auswirkungen der Vermögensübernahme beim Rechtsnachfolger gegeben. Zum Abschluss werden die buchhalterischen bzw bilanziellen Konsequenzen beim Übertragenden nach der Umgründung, sofern dieser bestehen bleibt, beleuchtet.

Im dritten Abschnitt „Sonstige Bestimmungen“ wird auf Themen eingegangen, die für alle Artikel des UmgrStG und somit für alle Umgründungsakte von Bedeutung sein können. Aus diesem Grund erfolgt keine artikelspezifische Trennung. Nicht behandelt werden im Rahmen dieses Buches Fragen der Bilanzierung nach internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen sowie Fragen des Konzernabschlusses.