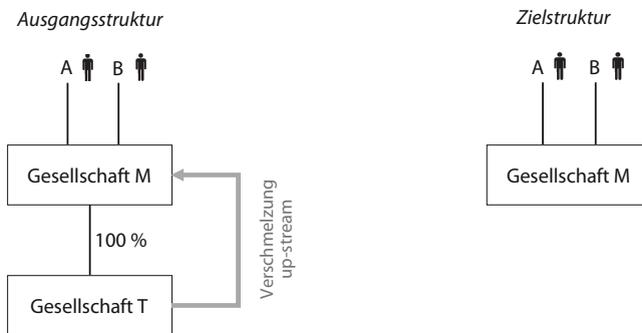


3.1. Konzernverschmelzung

Bei der Konzernverschmelzung werden durch Beteiligung konzernmäßig miteinander verbundene Gesellschaften verschmolzen, wobei das Beteiligungsausmaß an den an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften 100 % beträgt.

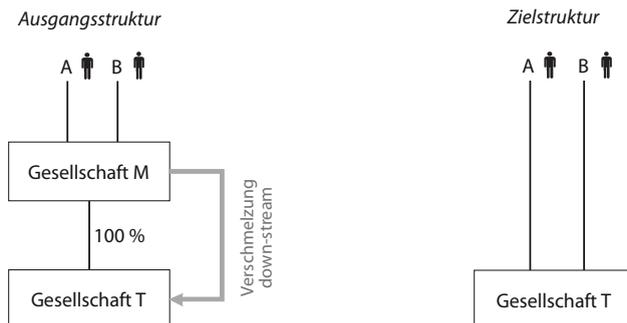
Wird eine Tochtergesellschaft, an der die Beteiligung besteht, auf die beteiligungshaltende Muttergesellschaft verschmolzen, handelt es sich um eine Verschmelzung „**up-stream**“. Gem § 224 Abs 1 AktG (bei der GmbH iVm § 96 Abs 2 GmbHG) muss eine Anteilsgewährung an die Anteilseigner der aufnehmenden Muttergesellschaft in jenem Ausmaß unterbleiben, in dem die Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft beteiligt ist und/oder die Tochtergesellschaft eigene Anteile hält.

Konzernverschmelzung „up-stream“



Wird dagegen die beteiligungshaltende Muttergesellschaft auf ihre Tochtergesellschaft verschmolzen, ist von einer Verschmelzung „**down-stream**“ die Rede. Die zum Vermögen der Muttergesellschaft gehörende Beteiligung der Tochtergesellschaft ist im Zuge der Verschmelzung an die Gesellschafter der Muttergesellschaft durchzuschleusen (Anteilsauskehr gem § 224 Abs 3 AktG; bei der GmbH iVm § 96 Abs 2 GmbHG). Die aufnehmende Tochtergesellschaft kann darüber hinaus im Zuge einer Kapitalerhöhung den Gesellschaftern der Muttergesellschaft neue Anteile gewähren (insoweit ihr sonstiges Vermögen der Muttergesellschaft verbleibt).

Konzernverschmelzung „down-stream“



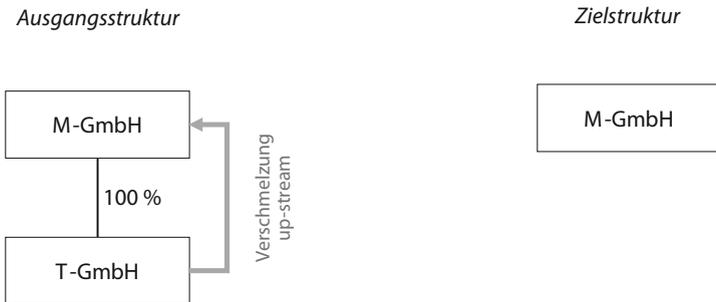
11. Beispielteil

Im vorliegenden Beispielteil wird unterstellt, dass die unternehmensrechtlichen und steuerlichen Schlussbilanzen und Bilanzen zum Verschmelzungsstichtag der an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften ident sind. Im Übrigen wird darauf hingewiesen, dass iRd beispielhaft dargestellten Verschmelzungen nicht nur jene Sonderbilanzen, die formal obligatorisch, sondern auch solche, die aus Gründen der Praktikabilität, Übersichtlichkeit und Dokumentation empfohlen sind, dargestellt werden.

11.1. Konzernverschmelzungen bei unternehmensrechtlicher Buchwertfortführung

11.1.1. Beispiel 1: Konzernverschmelzung up-stream mit Buchverlust

Die M-GmbH ist an der T-GmbH zu 100 % beteiligt. T soll auf M unter Anwendung der modifizierten Buchwertfortführung up-stream verschmolzen werden.



Im Umlaufvermögen der M befindet sich eine Forderung gegenüber der T iHv 1.000, welche ursprünglich 2.000 betrug, aber wertberichtigt werden musste. Im Fremdkapital der T steckt folglich eine Verbindlichkeit gegenüber der M iHv 2.000. Die Beteiligung der M an der T hat einen Buchwert von 5.000 und wird im Finanzanlagevermögen ausgewiesen. Gemäß § 96 Abs 2 GmbHG iVm § 224 Abs 1 AktG muss eine Anteilsgewähr durch die M-GmbH unterbleiben.

Die Schlussbilanz der T hat folgendes Aussehen:

AV	12.000	NK	3.000
UV	10.000	FK	19.000
	22.000		22.000

Die Bilanz der M zum Verschmelzungsstichtag sieht wie folgt aus:

AV	18.000	NK	14.000
UV	12.000	FK	16.000
	30.000		30.000

Die unternehmensrechtliche bzw steuerliche Verschmelzungsbilanz der T lässt sich ganz einfach aus deren Schlussbilanz ableiten. An die Stelle des Nennkapitals tritt das Verschmelzungskapital:

Zufließens iSd § 95 Abs 3 Z 1 EStG gilt, ist die Kapitalertragsteuer binnen einer Woche nach besagtem Tag durch die abzugsverpflichtete Kapitalgesellschaft anzumelden und an das Finanzamt abzuführen (§ 96 Abs 3 und Abs 1 Z 1 lit a EStG).

4. Eröffnungs- bzw. Übernahmebilanz

4.1. Verschmelzende Umwandlung

Wird im Zuge einer Umwandlung Vermögen auf einen nicht bereits rechnungslegungspflichtigen Hauptgesellschafter übertragen und besteht bei diesem in der Folge Rechnungslegungspflicht aufgrund § 189 Abs 1 Z 3 iVm Abs 2 Z 2 Fall 2 UGB, so ist eine **unternehmensrechtliche Eröffnungsbilanz** aufzustellen (§ 193 Abs 1 UGB). Die Rechnungslegungspflicht besteht „ab dem folgenden Geschäftsjahr“ (vgl § 189 Abs 2 Z 2 UGB). Welcher Stichtag damit genau in Bezug genommen ist, ist unklar. Die Praxis stellt die Eröffnungsbilanz auf den dem Umwandlungsstichtag folgenden Tag, zT offenbar auch auf den Tag der zivilrechtlichen (dinglichen) Übernahme des Umwandlungsvermögens (das ist im Hinblick auf die einer Umwandlung folgenden Gesamtrechtsnachfolge der Tag der Eintragung der Umwandlung im Firmenbuch), auf. Zum Ansatz kommen entweder:

- die beizulegenden Werte der Vermögensgegenstände (soweit sich nicht aus der Nutzungsmöglichkeit im Unternehmen ein geringerer Wert ergibt), wobei im Regelfall der Übertragung eines Betriebes (siehe dazu Abschnitt 1.3. oben) ein allfälliger Firmenwert verpflichtend anzusetzen ist (§ 202 Abs 1 UGB), oder
- die Buchwerte des letzten Jahresabschlusses oder einer Zwischenbilanz des Übertragenden (Neun-Monats-Frist) (§ 202 Abs 2 Z 1 UGB). Die Bestimmung, wonach die steuerlichen Werte angesetzt werden dürfen, wenn der Übertragende zur Führung von Büchern nicht verpflichtet war (§ 202 Abs 2 Z 1 letzter Satz UGB), hat in Anbetracht der stets vorliegenden Rechnungslegungspflicht (§ 189 Abs 1 Z 1 UGB) für die als Übertragende einzig in Frage kommenden Kapitalgesellschaften keine Bedeutung.

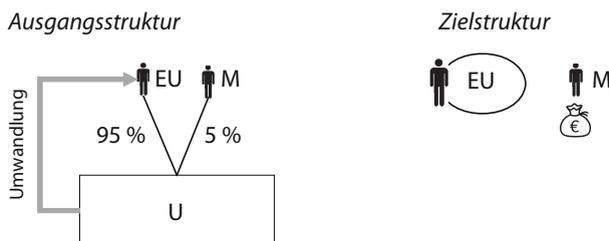
Auf Ebene des (ehemaligen) Gesellschafter können sich – so dieser die Beteiligung an der untergehenden Kapitalgesellschaft im Betriebsvermögen hielt – Buchdifferenzen ergeben (Ersatz des Buchwerts der Beteiligung durch das Eigenkapital der untergehenden Kapitalgesellschaft). Buchgewinne sind als Ertrag, Buchverluste als Aufwand, jeweils in einem entsprechenden Sonderposten vor dem Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag, auszuweisen. Bei Buchwertfortführung können Buchverluste alternativ – je nach Gehalt der Differenz – als Umgründungsmehrwert und/oder Firmenwert aktiviert werden (§ 202 Abs 2 Z 2 und 3 UGB).

Die Verpflichtung zur Erstellung einer **steuerlichen Eröffnungsbilanz** ergibt sich nur mittelbar, und zwar für Nachfolgeunternehmer, für die sich der Gewinn als der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahrs und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs ergibt (vgl § 4 Abs 1 EStG). Stichtag für die Eröffnungsbilanz ist der dem Umwandlungsstichtag folgende Tag. Zum Ansatz kommen die Werte der steuerlichen Umwandlungsbilanz. Eine Ausnahme besteht für den Fall, dass das

5.2. Verschmelzende Umwandlung bei unternehmensrechtlicher Aufwertung

5.2.1. Beispiel 3: Verschmelzende Umwandlung mit Buchverlust

An der U-GmbH sind der Einzelunternehmer EU zu 95 % und die natürliche Person M als Minderheitsgesellschafter mit 5 % beteiligt. Die U-GmbH wird verschmelzend auf ihren Hauptgesellschafter umgewandelt. M scheidet im Zuge der Umwandlung aus und wird mit einem seiner Beteiligung am Verkehrswert der U-GmbH entsprechenden Betrag bar abgefunden.



Die Schlussbilanz der U-GmbH zeigt folgendes Bild:

AV	2.000	EK	1.800
UV	2.400	Verb ggü EU	200
		so FK	2.400
	4.400		4.400
VW 2.700			

Der Unterschiedsbetrag zwischen Verkehrswert und Buchwert der U-GmbH ist auf stille Reserven im Anlagevermögen zurückzuführen. Die stillen Reserven im Anlagevermögen betragen demnach 900.

EU hält die Beteiligung an der U-GmbH im Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens. Die Bilanz des Einzelunternehmens zum Umwandlungsstichtag stellt sich wie folgt dar:

Beteiligung U-GmbH	3.100	EK	2.800
so AV	1.000	FK	4.400
Ford ggü U-GmbH	150		
so UV	2.950		
	7.200		7.200

Die zu 150 ausgewiesene (um 50 teilwertberichtigte) Forderung gegenüber der U-GmbH entstammt einer fremdüblichen Leistungsbeziehung zwischen EU und der U-GmbH. Dem Höchstwertprinzip entsprechend steht die korrespondierende Verbindlichkeit in der Schlussbilanz der U-GmbH weiterhin mit ihrem Erfüllungsbetrag iHv 200 zu Buche (siehe oben).

In der steuerlichen Umwandlungsbilanz (§ 8 Abs 5 UmgrStG) sind die steuerlichen Buchwerte und das sich daraus ergebende Umwandlungskapital darzustellen. Die steuerliche Umwandlungsbilanz entspricht mangels rückwirkender Maßnahmen iSd § 8 Abs 4 UmgrStG abgesehen von der Benennung des Eigenkapitals, das in der Umwandlungsbilanz als Umwandlungskapital bezeichnet wird, der steuerlichen Schlussbilanz. Die freiwillig zu erstellende unternehmensrechtliche Umwandlungsbilanz entspricht der steuerlichen:

7.3. Bilanzielle Behandlung eines Buchverlusts

Kommt es dagegen zu einem Buchverlust, weil der Gesamtbetrag der Gegenleistung (= Gesamtbetrag der gewährten neuen Anteile, Buchwert eigener oder untergehender Anteile sowie Zuzahlungen) das übernommene Vermögen übersteigt, ergeben sich bei einer Bewertung zu Buchwerten zwei bilanzielle Darstellungsvarianten (§ 202 Abs 2 Z 2 UGB):

- Der Buchverlust kann entweder aktiviert oder
- als Aufwand ergebniswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasst werden (argumentum e contrario).

Für einen Buchverlust ergeben sich im Fall der Aktivierung wiederum zwei Darstellungsvarianten in Abhängigkeit davon, ob der Buchverlust auf stille Reserven im übernommenen Vermögen oder einen etwaigen Firmenwert zurückzuführen ist (§ 202 Abs 2 Z 3 UGB):

- Jener Teil des Buchverlusts, der den stillen Reserven der einzelnen Vermögensgegenstände zuzuordnen ist, muss als Umgründungsmehrwert aktiviert werden (Abschreibung gem der durchschnittlichen Restnutzungsdauer).
- Ein darüberhinausgehender Restbetrag kann bilanziell als Firmenwert erfasst werden (Abschreibung in Entsprechung der voraussichtlichen Nutzungsdauer).

Denkbar ist auch ein negativer Unterschiedsbetrag trotz Unterbleibens einer Gegenleistung. Dies ist der Fall, wenn das übernommene Nettoaktivvermögen buchmäßig negativ ist. Ein Buchverlust, dem keine Gegenleistung zugrunde liegt, ist stets als Aufwand ergebniswirksam in der Gewinn- und Verlustrechnung zu erfassen.

8. Steuerbilanzielle Aspekte der Einbringung

8.1. Stichtagsbilanz

Bei der Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs ist die Aufstellung einer Bilanz gem § 4 Abs 1 (oder § 5) EStG zum Einbringungsstichtag für den gesamten Betrieb Voraussetzung für die Anwendbarkeit des UmgrStG (§ 12 Abs 2 Z 1 UmgrStG). Alternativ kann auch die für die Einbringung maßgebliche unternehmensrechtliche Jahresbilanz bzw Zwischenbilanz der Einbringung zugrunde gelegt werden, wobei die Abweichungen zur Steuerbilanz entsprechend zu erläutern sind (Rz 816 UmgrStR). Die Gesetzesmaterialien führen dazu aus, dass das Verknüpfen der (Teil)Betriebsseinbringung mit dem Vorliegen einer steuerlichen Bilanz eine notwendige Folge der Möglichkeit der Einbringung zu jedem beliebigen Stichtag gem § 13 UmgrStG ist (ErlRV 266 BlgNR 18. GP, 23).

Bei Einbringung eines Mitunternehmeranteils ist es für die Anwendbarkeit des UmgrStG erforderlich, dass die Mitunternehmerschaft, an der die Beteiligung besteht, eine Bilanz gem § 4 Abs 1 (oder § 5) EStG zum Einbringungsstichtag erstellt (§ 12 Abs 2 Z 2 UmgrStG). Kein Bilanzierungserfordernis besteht bei Einbringung eines qualifizierten Kapitalanteils.

Buchgewinn aus der Übernahme des positiven Nettoaktivvermögens (= Einbringungskapital) des A	2.000
Buchgewinn aus der Übernahme des positiven Nettoaktivvermögens (= Einbringungskapital) des B	2.000
Buchgewinn	4.000

Aufgrund der einbringungsbedingten Vereinigung aller OG-Anteile in einer Hand erfolgt auch steuerbilanziell die Übernahme des gesamten Vermögens der AB-OG durch die YZ-GmbH. Daher werden anstelle des Beteiligungsansatzes sämtliche Aktiva und Passiva der AB-OG zu Buchwerten übernommen. Der ermittelte Buchgewinn iHv 4.000 stellt steuerlich einen Ertrag dar, der sich im steuerlichen Eigenkapital niederschlägt.

Die steuerliche Übernahmebilanz der YZ-GmbH hat daher folgendes Aussehen:

Grundstück	1.000	Einlagenkonto	1.000
so AV	6.000	Buchgewinn	4.000
UV	3.000	vorbehaltene Entnahme	1.000
		so FK	4.000
	10.000		10.000

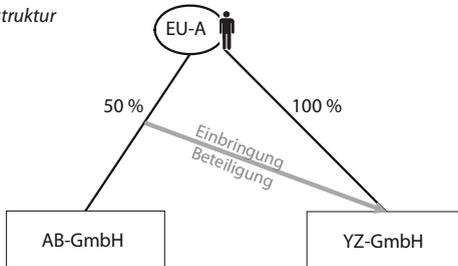
Die Buchdifferenz ist steuerneutral und bleibt bei der steuerlichen Gewinnermittlung daher außer Ansatz (§ 18 Abs 6 iVm § 3 Abs 2 UmgrStG).

9.5. Konzerneinbringung einer im Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft bei unternehmensrechtlicher Buchwertfortführung

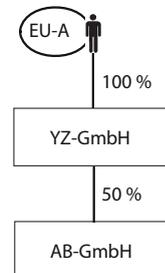
9.5.1. Beispiel 19: Einbringung Kapitalanteil ohne Kapitalerhöhung mit Buchgewinn

A hält im inländischen Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens (EU-A) eine 50%ige Beteiligung an der AB-GmbH. A möchte diese Beteiligung unter Fortführung der Buchwerte in die YZ-GmbH, deren Alleinbeteiligter er ist, einbringen.

Ausgangsstruktur



Zielstruktur



Der Verkehrswert der Beteiligung beläuft sich auf 2.000. Der Verkehrswert der YZ-GmbH beträgt 4.000. Im Fremdkapital des EU-A befindet sich eine iZm der Beteiligung an der AB-GmbH stehende anschaffungsbedingte Verbindlichkeit iHv 500, welche mitübertragen wird (§ 12 Abs 2 UmgrStG). Eine Kapitalerhöhung erfolgt nicht (Inanspruchnahme der Verzichtmöglichkeit gem § 19 Abs 2 UmgrStG in sinngemäßer Anwendung von § 96 Abs 2 GmbHG iVm § 224 Abs 2 Z 2 AktG).

1.3. Verkehrswertzusammenschluss vs Kapitalkontenzusammenschluss

Die Unterscheidung zwischen Verkehrswert- und Kapitalkontenzusammenschluss (letzterer wird auch als Buchwertzusammenschluss bezeichnet) zielt auf die Bezugswerte bei der Festlegung der Beteiligungsverhältnisse in der übernehmenden Personengesellschaft ab. Beim Verkehrswertzusammenschluss richtet sich das Verhältnis der Beteiligungen an der Personengesellschaft nach der Umgründung nach den Verkehrswerten des durch die jeweiligen Zusammenschlusspartner beigetragenen Vermögens. Beim Kapitalkontenzusammenschluss (Buchwertzusammenschluss) richtet sich das Verhältnis der Beteiligungen an der Personengesellschaft nach der Umgründung hingegen nach den Buchwerten des durch die jeweiligen Zusammenschlusspartner beigetragenen Vermögens.

Beispiel

Die Einzelunternehmer ZP1 und ZP2 schließen sich durch Übertragung der Betriebe ihrer jeweiligen Einzelunternehmen zu einer OG zusammen. Die Bilanzen der Einzelunternehmen zeigen folgendes Bild:

Bilanz ZP1				Bilanz ZP2			
AV	1.000	EK	800	AV	1.000	EK	1.200
UV	1.000	FK	1.200	UV	1.300	FK	1.100
	2.000		2.000		2.300		2.300
VW 900				VW 1.800			

Legen die (ehemaligen) Einzelunternehmer ihre Beteiligungsverhältnisse in der neu gegründeten Personengesellschaft unter Bezugnahme auf die Verkehrswerte fest, so ergibt sich ein Beteiligungsverhältnis von 1/3 : 2/3 (900 : 1.800). Man spricht von einem Verkehrswertzusammenschluss. Legen die (ehemaligen) Einzelunternehmer ihre Beteiligungsverhältnisse unter Bezugnahme auf die Buchwerte fest, so ergibt sich ein Beteiligungsverhältnis von 40 : 60 (800 : 1.200). Man spricht von einem Kapitalkontenzusammenschluss.

Die Art des Zusammenschlusses (Verkehrswert- vs Kapitalkontenzusammenschluss) beeinflusst die Maßnahmen, die getroffen werden müssen, um eine Verschiebung von stillen Reserven zu verhindern und die idR gewünschte steuerliche Buchwertfortführung somit nicht zu verwirken (s Abschnitt 6.).

2. Stichtagsbilanz

Unternehmensrechtlich besteht beim Zusammenschluss kein allgemeines Erfordernis der Erstellung einer Stichtagsbilanz. Die Grundlage für eine allfällige Buchwertfortführung gem § 202 Abs 2 Z 1 UGB beim übernehmenden Rechtsträger ist grds die Bilanz des letzten Jahresabschlusses oder eine Zwischenbilanz des übertragenden Rechtsträgers. Ein nicht rechnungslegungspflichtiger Unternehmer kann eine derartige Bilanz freiwillig erstellen. Der Stichtag einer der Buchwertfortführung zugrunde gelegten Bilanz darf jedenfalls höchstens neun Monate vor der Anmeldung zum Firmenbuch (Anmeldung zur Eintragung der neu gegründeten Gesellschaft oder des Beitritts des neuen Gesellschaf-

7.1. Zusammenschluss zur Neugründung bei ur Buchwertfortführung

stl Ergänzungsbilanz ZP1				stl Ergänzungsbilanz ZP2			
Minderkapital	100	Minderwert FW ¹⁾	14,29	Minderkapital	600	Minderwert FW ³⁾	85,71
		Minderwert AV ²⁾	85,71			Minderwert AV ⁴⁾	514,29
	100		100,00		600		600,00

- 1) Das ZP1 in Ausgleich für die in der Bilanz der Mitunternehmerschaft vorgenommene Aufwertung mittels Ergänzungsbilanz zugewiesene Minderkapital iHv 100 ist zu 100/700 auf den von ZP1 beigesteuerten Firmenwert zurückzuführen.
- 2) Das ZP1 in Ausgleich für die in der Bilanz der Mitunternehmerschaft vorgenommene Aufwertung mittels Ergänzungsbilanz zugewiesene Minderkapital iHv 100 ist zu 600/700 auf die von ZP2 beigesteuerten stillen Reserven in einem Wirtschaftsgut des Anlagevermögens zurückzuführen.
- 3) Das ZP2 in Ausgleich für die in der Bilanz der Mitunternehmerschaft vorgenommene Aufwertung mittels Ergänzungsbilanz zugewiesene Minderkapital iHv 600 ist zu 100/700 auf den von ZP1 beigesteuerten Firmenwert zurückzuführen.
- 4) Das ZP2 in Ausgleich für die in der Bilanz der Mitunternehmerschaft vorgenommene Aufwertung mittels Ergänzungsbilanz zugewiesene Minderkapital iHv 600 ist zu 600/700 auf die von ZP2 beigesteuerten stillen Reserven in einem Wirtschaftsgut des Anlagevermögens zurückzuführen.

Die steuerlichen Bilanzen führen zu folgender steuerlichen Wirkung: Die aufgrund der Aufwertung zu hohen Abschreibungen des Firmenwertes (steuerliche Nutzungsdauer gem § 8 Abs 3 EStG: 15 Jahre) und des stille Reserven enthaltenden Wirtschaftsguts des Anlagevermögens (angenommene steuerliche Nutzungsdauer: 10 Jahre) in der Mitunternehmerschaft kommen dem Mitunternehmer ZP1 zu 1/3 und dem Mitunternehmer ZP2 zu 2/3 „zugute“. Dem Muster der Abschreibungen folgend sind die Ergänzungsbilanzen ertragswirksam aufzulösen. Die aus der Bilanz der Mitunternehmerschaft resultierenden zu hohen Aufwendungen werden durch die laufende Auflösung der Korrekturposten der Ergänzungsbilanzen auf das steuerlich „richtige“ (Buchwertfortführung!) niedrigere Niveau gebracht. Gleichzeitig werden die verschobenen stillen Reserven iHv 133,33 wieder von ZP1 zu ZP2 „zurückgeschoben“.

Im Detail treten folgende Gewinnauswirkungen auf:

ZP1	Bilanz der Mitunternehmerschaft		Ergänzungsbilanz		+/-
Jahr X1	-[100 (FW)/15 + 600 (stR AV)/10]	× 1/3	+14,29 (FW)/15 + 85,71 (stR AV)/10	=	-12,70
Jahr X2	-[100 (FW)/15 + 600 (stR AV)/10]	× 1/3	+14,29 (FW)/15 + 85,71 (stR AV)/10	=	-12,70
Jahr X3	-[100 (FW)/15 + 600 (stR AV)/10]	× 1/3	+14,29 (FW)/15 + 85,71 (stR AV)/10	=	-12,70
Jahr X4	-[100 (FW)/15 + 600 (stR AV)/10]	× 1/3	+14,29 (FW)/15 + 85,71 (stR AV)/10	=	-12,70
Jahr X5	-[100 (FW)/15 + 600 (stR AV)/10]	× 1/3	+14,29 (FW)/15 + 85,71 (stR AV)/10	=	-12,70
Jahr X6	-[100 (FW)/15 + 600 (stR AV)/10]	× 1/3	+14,29 (FW)/15 + 85,71 (stR AV)/10	=	-12,70
Jahr X7	-[100 (FW)/15 + 600 (stR AV)/10]	× 1/3	+14,29 (FW)/15 + 85,71 (stR AV)/10	=	-12,70
Jahr X8	-[100 (FW)/15 + 600 (stR AV)/10]	× 1/3	+14,29 (FW)/15 + 85,71 (stR AV)/10	=	-12,70
Jahr X9	-[100 (FW)/15 + 600 (stR AV)/10]	× 1/3	+14,29 (FW)/15 + 85,71 (stR AV)/10	=	-12,70
Jahr X10	-[100 (FW)/15 + 600 (stR AV)/10]	× 1/3	+14,29 (FW)/15 + 85,71 (stR AV)/10	=	-12,70
Jahr X11	-100 (FW)/15	× 1/3	+14,29 (FW)/15	=	-1,27
Jahr X12	-100 (FW)/15	× 1/3	+14,29 (FW)/15	=	-1,27
Jahr X13	-100 (FW)/15	× 1/3	+14,29 (FW)/15	=	-1,27
Jahr X14	-100 (FW)/15	× 1/3	+14,29 (FW)/15	=	-1,27
Jahr X15	-100 (FW)/15	× 1/3	+14,29 (FW)/15	=	-1,27
Gewinnauswirkung gesamt					-133,33

Auch eine **steuerrechtliche Übernahmebilanz** ist in der Praxis zumeist anzutreffen. Zum Ansatz kommen die Werte der steuerlichen Teilungsbilanz sowie allfällige Ausgleichsposten und -zahlungen. Der rechtliche Rahmen entspricht dem für die steuerrechtliche Eröffnungsbilanz erörterten.

6. Vermeidung der Verschiebung stiller Reserven (Vorsorgemethode)

Das UmgrStG gestattet die Buchwertfortführung nur, wenn für die weitere (steuerliche) Gewinnermittlung Vorsorge getroffen wird, dass es bei den an der Teilung beteiligten Steuerpflichtigen durch den Vorgang der Teilung zu keiner endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung kommt (§ 29 Abs 1 Z 2 UmgrStG). Die vor der Umgründung angewachsenen stillen Reserven müssen bei dem Steuerpflichtigen steuerhängig bleiben, der sie erwirtschaftet hat. Aufgrund des für Mitunternehmerschaften geltenden Transparenzprinzips und der mit einer Realteilung einhergehenden Übertragung von stillen Reserven und Firmenwert auf den oder die Nachfolgeunternehmer, sind zu diesem Zwecke besondere Maßnahmen zu ergreifen, die der (wenn auch nur teilweisen) Verschiebung von stillen Reserven und eines Firmenwerts entgegenwirken. Das Umgründungssteuergesetz sieht hierfür die Bildung sogenannter „**Ausgleichsposten**“ vor, die sich auf die steuerlich (nicht: unternehmensrechtlich) maßgebenden Werte zu beziehen haben (§ 29 Abs 1 Z 2 und Z 2a UmgrStG):

- Der Nachfolgeunternehmer, dem im Zuge der Realteilung niedrigere stille Reserven zufallen, als in seinem nunmehr aufgegebenen Mitunternehmeranteil steuerhängig waren, hat in seiner steuerlichen Eröffnungs- oder Übernahmebilanz (siehe dazu Abschnitt 5.) einen passiven Ausgleichsposten einzustellen. Dieser Ausgleichsposten ist über einen Zeitraum von 15 Wirtschaftsjahren ab dem dem Teilungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr gleichmäßig verteilt ertragswirksam aufzulösen.
- Der Nachfolgeunternehmer, dem im Zuge der Realteilung höhere stille Reserven zufallen, als in seinem nunmehr aufgegebenen Mitunternehmeranteil steuerhängig waren, hat in seiner steuerlichen Eröffnungs- oder Übernahmebilanz (siehe dazu Abschnitt 5.) einen aktiven Ausgleichsposten einzustellen. Dieser Ausgleichsposten ist über einen Zeitraum von 15 Wirtschaftsjahren ab dem dem Teilungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr gleichmäßig verteilt aufwandswirksam abzusetzen.

Beispiel

Die Mitunternehmer MU1 und MU2 sind zu 40 % bzw 60 % an einer OG (Mitunternehmerschaft) beteiligt. Die OG soll derart aufgeteilt werden, dass MU1 den Teilbetrieb TB1 und MU2 den Teilbetrieb TB2 übertragen erhält. Die Teilungsbilanz der OG zeigt folgendes Bild:

TB1	1.000	TK MU1	800
TB2	1.000	TK MU2	1.200
	2.000		2.000
VW 2.500			

14. Beispielteil

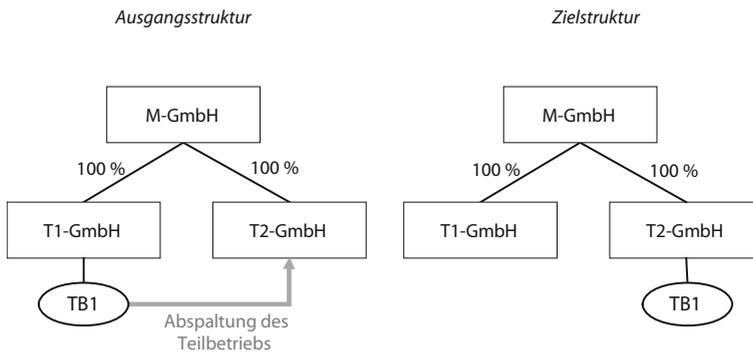
Steuerlich stellt der ermittelte Buchgewinn dagegen einen Ertrag dar, der sich im steuerlichen Eigenkapital niederschlägt. Die steuerliche Übernahmebilanz zeigt demnach folgendes Bild:

Beteiligungen	2.000	Einlagenkonto	500
so AV (TB1)	1.000	Buchgewinn	1.000
UV (TB1)	500	FK (TB1)	500
		so FK	1.500
	3.500		3.500

Die Buchdifferenz ist steuerneutral und bleibt bei der steuerlichen Gewinnermittlung daher außer Ansatz (§ 34 Abs 2 Z 1 UmgrStG).

14.1.3. Beispiel 3: Spaltung side-stream ohne Kapitalerhöhung mit Buchgewinn

Die T1-GmbH spaltet ihren Teilbetrieb 1 unter Fortführung der Buchwerte auf ihre Schwester-gesellschaft T2 ab. An beiden Gesellschaften hält die M-GmbH 100 % der Anteile.



Im Anlagevermögen des TB1 befinden sich stille Reserven iHv 800. Der Verkehrswert des TB1 beläuft sich auf 2.000. Auf eine Kapitalerhöhung soll verzichtet werden (§ 17 Z 5 SpaltG iVm § 224 Abs 2 Z 1 AktG).

Die Schlussbilanz der T1-GmbH hat folgendes Aussehen:

AV (TB1)	4.000	NK	3.200
AV (TB2)	3.000	FK (TB1)	4.800
UV (TB1)	2.000	FK (TB2)	2.000
UV (TB2)	1.000		
	10.000		10.000

Die Bilanz der T2-GmbH zum Spaltungsstichtag hat folgendes Aussehen:

AV	1.500	NK	2.000
UV	3.000	FK	2.500
	4.500		4.500