

Inhaltsverzeichnis

Einleitung	V
------------------	---

Teil I

Allgemeine Ausführungen

1. Einleitung	3
2. Rückwirkungsfrist und ertragsteuerliche Betrachtung ("Rückwirkungsfiktion")	5
3. Fristenberechnung	13
4. Internationale Schachtel und Frist gem § 10 KStG	16
5. Fristen bei sonstigen Angaben	19
6. Fristen im Zusammenhang mit Verlusten	20
7. Vermögensübertragung aus bilanzrechtlicher Sicht (KFS/RL 25)	21

Teil II

Buchungs- und Bilanzierungspraxis anhand der Artikel des UmgrStG

1. Verschmelzung	29
1.1. Bilanzierung bei der übertragenden Körperschaft	29
1.1.1. Unternehmensrechtliche Bilanzen	29
1.1.2. Steuerliche Verschmelzungsbilanz	31
1.1.2.1. Bewertung	32
1.1.2.2. Entwicklung des Verschmelzungskapitals	33
1.1.2.3. Rückwirkende Maßnahmen im Rahmen der Verschmelzung	33
1.1.3. Darstellung des Vermögens im Verschmelzungsvertrag	34
1.1.4. Maßnahmen zur Kapitalerhaltung	36
1.1.4.1. Kapitalherabsetzung	37
1.1.4.2. Gesellschafterzuschuss	37
1.1.4.3. Sachausschüttung	38
1.1.5. Mindestkörperschaftsteuer	39
1.2. Konsequenzen bei der übernehmenden Körperschaft	39
1.2.1. Unternehmensrechtliche Bewertung	40
1.2.2. Steuerliche Bewertung	41
1.2.3. Verschmelzungsdifferenzen	41
1.2.3.1. Unternehmensrechtliche Berücksichtigung von positiven Verschmelzungsdifferenzen	42
1.2.3.2. Unternehmensrechtliche Berücksichtigung einer negativen Verschmelzungsdifferenz	43
1.2.3.3. Steuerrechtliche Berücksichtigung von Verschmelzung- differenzen	45
1.2.3.4. Buchungstechnische Berücksichtigung von Confusio-Tatbeständen	45

1.2.4.	Rückwirkende Maßnahmen gem § 2 Abs 4 UmgrStG	47
1.2.5.	Sonstiger Aufwand bzw Anschaffungsnebenkosten	48
1.2.6.	Evidenzkonten	48
1.2.7.	Mindestkörperschaftsteuer	49
1.3.	Konsequenzen für die übertragende Körperschaft nach der Verschmelzung	49
1.4.	Konsequenzen für den Gesellschafter der an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften	50
2. Umwandlung	51
2.1.	Bilanzierung bei der übertragenden Körperschaft	52
2.1.1.	Unternehmensrechtliche Bilanzen	52
2.1.2.	Steuerliche Umwandlungsbilanz	53
2.1.2.1.	Bewertung	54
2.1.3.	Entwicklung des Umwandlungskapitals	55
2.1.3.1.	Rückwirkende Maßnahmen im Rahmen der Umwandlung	56
2.1.4.	Darstellung des Vermögens im Umwandlungsvertrag	56
2.1.5.	Maßnahmen zur Kapitalerhaltung	58
2.1.6.	Mindestkörperschaftsteuer	58
2.2.	Konsequenzen für den Rechtsnachfolger	58
2.2.1.	Unternehmensrechtliche Bewertung	58
2.2.2.	Steuerliche Bewertung	59
2.2.3.	Umgründungsdifferenzen	59
2.2.3.1.	Unternehmensrechtliche Berücksichtigung von positiven Umwandlungsdifferenzen	59
2.2.3.2.	Unternehmensrechtliche Berücksichtigung von negativen Umwandlungsdifferenzen	60
2.2.3.3.	Steuerliche Berücksichtigung von Umwandlungsdifferenzen	61
2.2.4.	Rückwirkende Maßnahmen gem § 8 Abs 4 UmgrStG	62
2.2.5.	Wechsel der Gewinnermittlungsart	63
2.2.6.	Vereinnahmungs- und Verausgabungsfiktion	64
2.2.7.	Gewinnkapitalbesteuerung (Ausschüttungsfiktion)	67
2.2.8.	Kapitalerhaltungsvorschriften	69
2.2.9.	Sonstiger Aufwand bzw Anschaffungsnebenkosten	69
2.2.10.	Mindestkörperschaftsteuer	69
2.3.	Konsequenzen für die umzuwendende Körperschaft nach der Umwandlung	70
3. Einbringung	71
3.1.	Bilanzierung beim Einbringenden	72
3.1.1.	Zugrunde liegende Stichtagsbilanz	72
3.1.1.1.	Betriebseinbringung	73
3.1.1.2.	Teilbetriebseinbringung	74
3.1.1.3.	Mitunternehmeranteileinbringung	74
3.1.1.4.	Kapitalanteileinbringung	75

3.1.2.	Steuerliche Einbringungsbilanz	75
3.1.2.1.	Bewertung	77
3.1.2.2.	Entwicklung des Einbringungskapitals	78
3.1.2.3.	Rückwirkende Maßnahmen im Rahmen der Einbringung	81
3.1.2.3.1.	Bare Entnahme und bare Einlage gem § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG	81
3.1.2.3.2.	Vorbehaltene (früher: unbare) Entnahme gem § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG	82
3.1.2.3.3.	Zurückbehaltung von Anlagevermögen und Verbindlich- keiten gem § 16 Abs 5 Z 3 UmgrStG	83
3.1.2.3.4.	Zurückbehaltung im verbleibenden Betrieb bzw Zuführung aus demselben gem § 16 Abs 5 Z 4 UmgrStG	85
3.1.2.3.5.	Gewinnausschüttungen, Einlagen und Einlagenrück- zahlungen gem § 16 Abs 5 Z 5 UmgrStG	86
3.1.3.	Rückwirkende Maßnahmen bei der Einbringung von Mitunternehmeranteilen	86
3.1.4.	Darstellung des Vermögens im Einbringungsvertrag	87
3.1.5.	Unternehmensrechtliche Einbringungsbilanz	89
3.1.6.	Einbuchen von rückwirkenden Maßnahmen beim Einbringenden	90
3.1.7.	Maßnahmen zur Kapitalerhaltung	91
3.1.7.1.	Kapitalherabsetzung	91
3.1.7.2.	Gesellschafterzuschuss	92
3.1.7.3.	Sachausschüttung	92
3.1.8.	Sonstiger Aufwand bzw Anschaffungsnebenkosten	93
3.2.	Konsequenzen für die übernehmende Körperschaft	93
3.2.1.	Unternehmensrechtliche Bewertung	94
3.2.2.	Steuerliche Bewertung	95
3.2.3.	Einbringungsdifferenzen	95
3.2.3.1.	Unternehmensrechtliche Berücksichtigung von positiven Einbringungsdifferenzen	96
3.2.3.2.	Unternehmensrechtliche Berücksichtigung von negativen Einbringungsdifferenzen	97
3.2.3.3.	Steuerliche Berücksichtigung von Einbringungs- differenzen	99
3.2.4.	Rückwirkende Maßnahmen gem § 16 Abs 5 UmgrStG	99
3.2.4.1.	Vorbehaltene Entnahme gem § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG	99
3.2.4.2.	Gewinnausschüttungen, Einlagen und Einlagen- rückzahlungen gem § 16 Abs 5 Z 5 UmgrStG	101
3.2.5.	Einlagenrückzahlung	101
3.2.6.	Mindestkörperschaftsteuer	102
3.3.	Konsequenzen für den Einbringenden nach der Einbringung	102
3.3.1.	Gegenleistung	102
3.3.2.	Einbringungsdifferenzen	104
3.3.3.	Rückwirkende Maßnahmen gem § 16 Abs 5 UmgrStG	105

4. Zusammenschluss	106
4.1. Bilanzierung beim Übertragenden	107
4.1.1. Zugrunde liegende Stichtagsbilanz	107
4.1.2. Wechsel der Gewinnermittlungsart beim Übertragenden	108
4.1.2.1. Betriebsübertragung	108
4.1.2.2. Teilbetriebsübertragung	109
4.1.2.3. Mitunternehmeranteilsübertragung	109
4.1.3. Steuerliche Zusammenschlussbilanz	110
4.1.3.1. Bewertung	111
4.1.3.2. Entwicklung des Zusammenschlusskapitals	112
4.1.3.3. Rückwirkende Maßnahmen im Rahmen des Zusammenschlusses	115
4.1.3.3.1. Bare Entnahme und bare Einlage gem § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG	115
4.1.3.3.2. Zurückbehaltung von Anlagevermögen und Verbindlichkeiten gem § 16 Abs 5 Z 3 UmgrStG	116
4.1.3.3.3. Zurückbehaltung im verbleibenden Betrieb bzw Zuführung aus demselben gem § 16 Abs 5 Z 4 UmgrStG	118
4.1.3.3.4. Gewinnausschüttungen, Einlagen und Einlagenrückzahlungen gem § 16 Abs 5 Z 5 UmgrStG	118
4.1.4. Darstellung des Vermögens im Zusammenschlussvertrag	119
4.1.5. Einbuchen von rückwirkenden Maßnahmen beim Übertragenden	120
4.2. Konsequenzen für die übernehmende Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft)	121
4.2.1. Unternehmensrechtliche Bewertung	121
4.2.2. Zusammenschlussmethoden und Darstellung in der steuerlichen Eröffnungsbilanz	122
4.2.2.1. Kapitalkontenzusammenschluss	123
4.2.2.2. Verkehrswertzusammenschluss mit Quotenverschiebetechnik	125
4.2.2.3. Verkehrswertzusammenschluss mit Verkehrswertübernahme	126
4.2.3. Wechsel der Gewinnermittlungsart bei der übernehmenden Personengesellschaft	127
4.2.4. Zusammenschlussdifferenzen	128
4.2.4.1. Unternehmensrechtliche Berücksichtigung von positiven Zusammenschlussdifferenzen	128
4.2.4.2. Unternehmensrechtliche Berücksichtigung von negativen Zusammenschlussdifferenzen	129
4.2.4.3. Steuerliche Berücksichtigung von Zusammenschlussdifferenzen	130
4.2.5. Rückwirkende Maßnahmen gem § 24 Abs 1 iVm § 16 Abs 5 UmgrStG	130
4.2.6. Buchführungsgrenzen	131
4.2.7. Sonstiger Aufwand bzw Anschaffungsnebenkosten	131
4.2.8. Mindestkörperschaftsteuer	132

4.3.	Konsequenzen für den Übertragenden nach dem Zusammenschluss	132
4.3.1.	Zusammenschlussdifferenzen (Buchgewinn bzw Buchverlust beim Übertragenden)	132
4.3.2.	Rückwirkende Maßnahmen gem § 24 Abs 1 iVm § 16 Abs 5 UmgrStG	133
5.	Realteilung	134
5.1.	Bilanzierung bei der zu teilenden Personengesellschaft	134
5.1.1.	Zugrunde liegende Stichtagsbilanz	134
5.1.2.	Wechsel der Gewinnermittlungsart bei der teilenden Personengesellschaft	136
5.1.3.	Steuerliche Teilungsbilanz(en)	137
5.1.3.1.	Steuerliche Bewertung	139
5.1.3.2.	Entwicklung des Teilungskapitals	139
5.1.3.3.	Rückwirkende Maßnahmen im Rahmen der Realteilung	142
5.1.3.3.1.	Bare Entnahme und bare Einlage gem § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG	142
5.1.3.3.2.	Zurückbehaltung von Anlagevermögen und Verbindlichkeiten gem § 16 Abs 5 Z 3 UmgrStG	144
5.1.3.3.3.	Zurückbehaltung im verbleibenden Betrieb bzw Zuführung aus demselben gem § 16 Abs 5 Z 4 UmgrStG	145
5.1.4.	Darstellung des Vermögens im Teilungsvertrag	146
5.1.5.	Einbuchen von rückwirkenden Maßnahmen bei der teilenden Personengesellschaft	147
5.2.	Konsequenzen für den Rechtsnachfolger	148
5.2.1.	Unternehmensrechtliche Bewertung	148
5.2.2.	Steuerliche Bewertung	148
5.2.3.	Wechsel der Gewinnermittlungsart	149
5.2.4.	Teilungsdifferenzen	150
5.2.4.1.	Unternehmensrechtliche Berücksichtigung von positiven Teilungsdifferenzen	151
5.2.4.2.	Unternehmensrechtliche Berücksichtigung von negativen Teilungsdifferenzen	151
5.2.5.	Steuerliche Berücksichtigung von Teilungsdifferenzen	151
5.2.6.	Ausgleichsposten und Ausgleichszahlungen	151
5.2.7.	Rückwirkende Maßnahmen gem § 29 Abs 1 iVm § 16 Abs 5 UmgrStG	153
5.2.8.	Sonstiger Aufwand bzw Anschaffungsnebenkosten	153
5.3.	Konsequenzen für die teilende Gesellschaft nach der Realteilung	154
5.3.1.	Ausgleichsposten und Ausgleichszahlung	154
5.3.2.	Rückwirkende Maßnahmen gem § 29 Abs 1 iVm § 16 Abs 5 UmgrStG	154
6.	Spaltung nach dem SpaltG	155
6.1.	Bilanzierung bei der spaltenden Gesellschaft	155
6.1.1.	Unternehmensrechtliche Bilanzen	155
6.1.1.1.	Schluss- und Zwischenbilanz	155
6.1.1.2.	Eröffnungsbilanz	157

6.1.1.3.	Spaltungsbilanz	158
6.1.2.	Steuerliche Bilanzen	158
6.1.2.1.	Vermögenszuordnung bei (Teil-)Betriebsübertragung	159
6.1.2.2.	Mitunternehmeranteilsübertragung	160
6.1.2.3.	Kapitalanteilsübertragung	161
6.1.2.4.	Bewertung	161
6.1.2.5.	Entwicklung des Übertragungskapitals	162
6.1.2.6.	Rückwirkende Maßnahmen im Rahmen der Spaltung	162
6.1.2.6.1.	Verschiebetechnik in den verbleibenden Betrieb bzw Zuführung aus demselben gem § 33 Abs 5 iVm § 16 Abs 5 Z 4 UmgrStG	163
6.1.2.6.2.	Gewinnausschüttungen, Einlagen und Einlagenrück- zahlungen gem § 33 Abs 5 iVm § 16 Abs 5 Z 5 UmgrStG	164
6.1.3.	Darstellung des Vermögens im Spaltungsplan (Spaltung zur Neugründung) bzw im Spaltungs- und Übernahmsvertrag (Spaltung zur Aufnahme)	165
6.1.4.	Einbuchen von rückwirkenden Maßnahmen bei der spaltenden Gesellschaft	166
6.1.5.	Maßnahmen zur Kapitalerhaltung	167
6.1.6.	Zuzahlungen	168
6.2.	Konsequenzen für die aufnehmende Gesellschaft	169
6.2.1.	Unternehmensrechtliche Bewertung	169
6.2.2.	Steuerliche Bewertung	170
6.2.3.	Spaltungsdifferenzen	171
6.2.3.1.	Unternehmensrechtliche Berücksichtigung von positiven Spaltungsdifferenzen	172
6.2.3.2.	Unternehmensrechtliche Berücksichtigung von negativen Spaltungsdifferenzen	173
6.2.3.3.	Steuerliche Berücksichtigung von Spaltungsdifferenzen	175
6.2.4.	Rückwirkende Maßnahmen gem § 33 Abs 5 UmgrStG	175
6.2.4.1.	Zuführungen mittels Verschiebetechnik gem § 16 Abs 5 Z 4 UmgrStG	175
6.2.4.2.	Gewinnausschüttungen, Einlagen und Einlagenrück- zahlungen gem § 16 Abs 5 Z 5 UmgrStG	176
6.2.5.	Summengrundsatz	176
6.2.6.	Sonstiger Aufwand bzw Anschaffungsnebenkosten	177
6.2.7.	Evidenzkonto	177
6.2.8.	Mindestkörperschaftsteuer	179
6.3.	Konsequenzen für die spaltende Gesellschaft nach der Spaltung	180
6.3.1.	Spaltungsdifferenzen für die spaltende Gesellschaft	180
6.3.2.	Rückwirkende Maßnahmen gem § 33 Abs 5 UmgrStG	180
7.	Steuerspaltung	181
7.1.	Bilanzierung bei der spaltenden Gesellschaft	181
7.1.1.	Zugrunde liegende Stichtagsbilanz	181
7.1.1.1.	Auf- bzw Liquidationsspaltung mit Einbringung	181
7.1.1.2.	Abspaltung mit Anteilsdurchschleusung	181
7.1.1.3.	Abspaltung mit Schwesternmethode	182

7.1.2.	Steuerliche Bilanzen	182
7.1.2.1.	Abspaltung mit Anteilsdurchschleusung	182
7.1.2.2.	Abspaltung mit Schwesternmethode	182
7.1.2.3.	Steuerliche Bewertung	182
7.1.2.4.	Rückwirkende Maßnahmen im Rahmen der Steuerspaltung	182
7.1.2.4.1.	Verschiebetechnik in den verbleibenden Betrieb bzw Zuführung aus demselben gem § 16 Abs 5 Z 4 UmgrStG	183
7.1.2.4.2.	Gewinnausschüttungen, Einlagen und Einlagenrück- zahlungen gem § 16 Abs 5 Z 5 UmgrStG	183
7.1.3.	Darstellung des Vermögens im Spaltungsvertrag	184
7.1.4.	Maßnahmen zur Kapitalerhaltung	184
7.2.	Konsequenzen für die aufnehmende Gesellschaft	185
7.2.1.	Unternehmensrechtliche Bewertung	185
7.2.2.	Steuerliche Bewertung	185
7.2.3.	Spaltungsdifferenzen	185
7.2.4.	Rückwirkende Maßnahmen gem § 16 Abs 5 UmgrStG	185
7.2.5.	Evidenzkonto und Innenfinanzierung	186
7.3.	Konsequenzen für die spaltende Gesellschaft nach der Spaltung	187
7.3.1.	Einbringungsdifferenzen (Spaltungsdifferenzen)	187
7.3.2.	Rückwirkende Maßnahmen gem § 16 Abs 5 UmgrStG	187

Teil III

Übersicht über Prüfungserfordernisse bei Umgründungen

Übersicht über Prüfungserfordernisse bei Umgründungen	191
Stichwortverzeichnis	193