© **FM Forum Business Solutions GmbH**
A-1200 Wien, Dresdner Straße 45
E-Mail: kundenservice@forum-media.at

Umwandlung GmbH auf Personengesellschaft – Steuerrecht

- ❑ **Rechtsgrundlage: Art II UmgrStG (§§ 7–11)**
  - ❑ Unter das Umgründungssteuergesetz fallen errichtende Umwandlungen nach dem Umwandlungsgesetz, wenn am Umwandlungsstichtag und am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb vorhanden ist.
- ❑ **Übertragende Körperschaft**
  - ❑ Bei der Ermittlung des Gewinnes ist für das mit dem Umwandlungsstichtag endende Wirtschaftsjahr das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt.
  - ❑ Das Einkommen ist so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Umwandlungsstichtages erfolgt wäre. Dies gilt nicht für Gewinnausschüttungen der übertragenden Körperschaft aufgrund von Beschlüssen nach dem Umwandlungsstichtag sowie für die Einlagenrückzahlung iSd § 4 Abs 12 EStG durch die übertragende Körperschaft und Einlagen iSd § 8 Abs 1 KöStG in die übertragende Körperschaft in der Zeit zwischen dem Umwandlungsstichtag und dem Tag des Umwandlungsbeschlusses.
  - ❑ Umwandlungsstichtag ist der Tag, zu dem die Schlussbilanz aufgestellt ist, die der Umwandlung zugrunde gelegt wird. Zum Umwandlungsstichtag ist weiters eine Umwandlungsbilanz aufzustellen, in der die steuerlich maßgebenden Buchwerte oder Werte und das sich daraus ergebende Umwandlungskapital unter Berücksichtigung nachträglicher Veränderungen darzustellen sind.
- ❑ **Für die Rechtsnachfolger (= die Gesellschafter der errichteten Personengesellschaft) gilt insbesondere Folgendes**
  - ❑ Sie haben die zum Umwandlungsstichtag maßgebenden Buchwerte iSd § 8 UmgrStG fortzuführen.
  - ❑ Auf Buchgewinne und Buchverluste ist § 3 Abs 2 und 3 UmgrStG anzuwenden, das heißt Buchgewinne und Buchverluste bleiben bei der Gewinnermittlung außer Ansatz und unabhängig vom Vorliegen eines Buchgewinnes oder -verlustes sind Veränderungen des Betriebsvermögens, die aus der Vereinigung von Aktiven und Passiven (Confusio) stammen, in dem dem Verschmelzungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen. Dies gilt sinngemäß auch für Umwandlungsgewinne und Umwandlungsverluste in Bezug auf die Anschaffungskosten von außerbetrieblich gehaltenen Anteilen an der übertragenen Körperschaft.
- ❑ **Zusammenfassung der Rechtsfolgen**
  - ❑ Unter Anwendung der Bestimmungen des Umgründungsteuerrechtes (Art II) erfolgt der Rechtsformwechsel grundsätzlich ertragsteuerneutral.
  - ❑ Dies gilt auf Ebene der Gesellschaft (§ 8 Abs 1 UmgrStG) mit der Ausnahme im Hinblick auf einen etwaigen Auslandsbezug (§ 8 Abs 2 UmgrStG).
  - ❑ Dies gilt auch auf Ebene der Gesellschafter; die Wertdifferenz zwischen den untergehenden Kapitalanteilen und dem übernommenen steuerlichen Eigenkapital des Mitunternehmeranteils ist steuerneutral.
  - ❑ Es sind ergänzend jedoch nachfolgende Sonderthemen zu berücksichtigen:
  - ❑ **Gewinnausschüttungsfiktion** § 9 Abs 6 UmgrStG: Die Differenz von Reinvermögen laut Umwandlungsbilanz und Nennkapital (zuzüglich Einlagen iSv § 4 Abs 12 EStG) gilt mit dem Tag der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch als ausgeschüttet. Die einbehaltenen Gewinne der Vergangenheit (die bislang steuerlich bloß auf Ebene der GmbH erfasst worden sind) werden damit auf Ebene der Gesellschafter als Ausschüttung erfasst.
  - ❑ **Vereinnahmungsfiktion** aus Leistungsbeziehungen § 9 Abs 5 UmgrStG: Sofern Forderungen oder Verbindlichkeiten eines Anteilsinhabers aus Leistungsbeziehungen mit der übertragenden Körperschaft bestehen (zB Miet- oder Zinsrückstände, Geschäftsführertätigkeit), gelten diese mit dem Zeitpunkt der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses beim Firmenbuch als vereinnahmt oder verausgabt. Auch dieser Punkt sollte ausschließen, dass es zu Besteuerungslücken kommt.
  - ❑ Wurde eine **Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln** vor der Umwandlung durchgeführt, gilt der Betrag mit dem Tag der Anmeldung aufgrund einer Kapitalherabsetzung als zurückbezahlt, wenn die 10

Jahresfrist gem § 32 Z 3 EStG noch nicht abgelaufen ist.

- ❑ Entstehung von **Sonderbetriebsvermögen**: Häufig entsteht aus der Umwandlung in eine Personengesellschaft Sonderbetriebsvermögen, weil zB bislang im Privatvermögen stehende Wirtschaftsgüter der GmbH zur Verfügung gestellt worden sind oder Bankverbindlichkeiten bestehen, weil die Anschaffung der GmbH-Anteils fremdfinanziert worden ist. Solche Wirtschaftsgüter gelten als mit dem Umwandlungsstichtag als Einlagen in das Sonderbetriebsvermögen und sind nach § 6 Abs 5 EStG zu bewerten.
- ❑ Berücksichtigung der Bestimmungen zu Entstehen oder Untergang einer internationalen Schachtelbeteiligung (§ 10 Abs 2 KStG) gem § 9 Abs 4 UmgrStG
- ❑ **Verlustverwertung:** Grundsatz des Überganges des Verlustes auf die Rechtsnachfolger im Ausmaß vor deren Beteiligungshöhe nach den allgemeinen Regeln des UmgrStG (Grundsatz der objektbezogenen Verlustvortragsverwertung)
- ❑ Die Ausnahmetatbestände zu diesem Verlustübergang (§ 10 Z 1 lit c UmgrStG) sind jedoch im Einzelfall zu überprüfen; diese sollen vor allem verhindern, dass nur Verluste übergehen, die während des Bestehens der gesellschaftsrechtlichen Verbindung entstanden sind.
- ❑ Anrechnung von entrichteter **Mindestkörperschaftsteuer** auf die Rechtsnachfolger (§ 9 Abs 8 UmgrStG
- ❑ Dienstverhältnisse von Gesellschafter-Geschäftsführern bleiben bis zum Erlöschen der übertragenden Körperschaft bestehen. Nach Umwandlung werden diese Rechtsverhältnisse nicht mehr ertragsteuerlich anerkannt (§ 23 Abs 2 EStG); die bislang für Gesellschafter-Geschäftsführer gebildeten Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen sind entsprechend der hM ertragssteuerlich aufzulösen und nachzuversteuern; auf Antrag besteht die Möglichkeit der Verteilung auf 3 Jahre.
- ❑ Die übrigen steuerlichen Begünstigungen des Umgründungssteuerrechtes im Bereich von Gebühren und Verkehrssteuern sind auch auf Umwandlungen anzuwenden, das heißt insbesondere:
- ❑ Umwandlungen nach § 7 UmgrStG gelten nicht als steuerbare Umsätze im Sinne des Umsatzsteuergesetzes 1994; die Rechtsnachfolger treten für den Bereich der **Umsatzsteuer** unmittelbar in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft.
- ❑ Umwandlungen nach § 7 UmgrStG sind von den **Kapitalverkehrsteuern** befreit, wenn die übertragende Körperschaft am Tag der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch länger als zwei Jahre besteht.
- ❑ Werden aufgrund einer Umwandlung nach § 7 UmgrStG Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs 1 oder 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 verwirklicht, so ist die **Grunderwerbsteuer** vom Zweifachen des Einheitswertes zu berechnen.