

# Der Umgründungsplan

Von RA Univ.-Doz. Dr. *Hanns F. Hügel*, Mödling

## I. Regelungsgehalt und Normzweck des § 39 UmgrStG

Nach den EB zum SteuerreformG 1993<sup>1)</sup> tritt bei mehrfachen Umgründungszügen auf denselben Stichtag jeder Rechtsnachfolger jeweils mit dem Beginn des dem Umgründungsstichtag nächstfolgenden Tages in die Rechtsstellung des Vorgängers ein. Er kann demnach über das Vermögen erst zu diesem Zeitpunkt verfügen, sodaß die Folgeumgründung jeweils erst auf den Ablauf des Folgetages bezogen werden kann. Für Zwecke der Gewinnermittlung kommt es dann zu „wiederholt entstehenden Rumpfwirtschaftstagen“.

Dem soll durch § 39<sup>2)</sup> abgeholfen werden. Er lautet:

„Werden mehrere Umgründungen, die dasselbe Vermögen (§ 12 Abs 2) betreffen, auf einen Stichtag bezogen, gilt für ertragsteuerliche Zwecke erst die letzte Vermögensübertra-

gung für den oder die davon betroffenen Rechtsnachfolger als mit dem Beginn des auf den ersten Umgründungsstichtag folgenden Stichtages bewirkt, wenn dies von sämtlichen an den Umgründungen Beteiligten in einem Umgründungsplan festgelegt wird. Voraussetzung ist, daß der Umgründungsplan spätestens am Tag der Beschlußfassung der ersten Umgründung gefaßt und in allen Umgründungsverträgen auf diesen Plan Bezug genommen wird.“

## II. Anwendungsvoraussetzungen

### 1. Mehrere stichtagsgleiche Umgründungen

§ 39 kommt nur zur Anwendung, wenn die stichtagsgleichen Umgründungen dasselbe Vermögen „betreffen“. Diese Formulierung ist nicht präzise. Gemeint sind offenkundig Umgründungen, mit denen dasselbe Vermögen **übertragen** wird. Betriebe und Teilbetriebe werfen insoweit keine Probleme auf. Bei Beteiligungen ist hingegen zu unterscheiden: Aufgrund des für Körperschaften geltenden Trennungsprinzips „betrifft“ die Übertragung eines Kapitalanteils iSd § 12 Abs 2 Z 3 nicht das Gesellschaftsvermögen (zB den Betrieb) der Körperschaft.

<sup>1)</sup> 1237 BlgNR 18. GP S. 74.

<sup>2)</sup> Paragraphenangaben ohne Gesetzesbezeichnung beziehen sich auf das UmgrStG.

**Beispiel 1:**

Der Einzelunternehmer A will eine doppelstöckige Konzernstruktur schaffen. Er bringt seinen Betrieb zunächst in die GmbH 1 ein, die den Betrieb sofort – zum selben Stichtag – in ihre Tochtergesellschaft GmbH 2 einbringt. Beide Umgründungen betreffen denselben Betrieb: § 39 kommt zur Anwendung.

**Beispiel 2:**

A kann dieselbe Konzernstruktur auch durch die Aneinanderreihung einer Betriebs- und einer Beteiligungseinbringung herstellen: Nach Einbringung des Betriebes in die GmbH 2 bringt A die Beteiligung an der GmbH 2 in die GmbH 1 ein. Da nicht dasselbe Vermögen mehrmals übertragen wird, greift § 39 nicht ein.

Wegen des bei Mitunternehmenschaften geltenden Durchgriffsprinzips besteht hingegen Identität iSd § 39 zwischen Mitunternehmeranteilen und dem Betrieb der Mitunternehmenschaft<sup>3)</sup>.

**Beispiel 3:**

A und B bringen ihre Mitunternehmeranteile an der A + B-OHG in eine GmbH ein, die danach den Betrieb der ehemaligen A + B-OHG in ihre Tochtergesellschaft C-GmbH einbringt. Sollen die Einbringungen stichtagsgleich erfolgen, muß nach § 39 vorgegangen werden.

Wird nur ein Mitunternehmeranteil eingebracht, liegt im Verhältnis zur nachfolgenden Betriebseinbringung „teilweise“ Identität vor: Wenn nur A seinen Mitunternehmeranteil in die B-GmbH einbringt, ist dies wegen der Bilanzbündeltheorie wie die Einbringung eines Betriebes des A zu betrachten. Die nachfolgende Einbringung des Betriebes der A + B-OHG, an der nunmehr die B-GmbH beteiligt ist, umfaßt auch den ursprünglichen „Betrieb“ des A. Auch hier muß nach § 39 vorgegangen werden.

**2. Vermögen**

§ 39 UmgrStG kommt schließlich nur dann zur Anwendung, wenn Vermögen iSd § 12 Abs 2 mehrmals übertragen wird. Demgegenüber kann Gegenstand einer Verschmelzung gemäß § 1 UmgrStG oder einer verschmelzenden Umwandlung gemäß § 7 Abs 1 Z 2 auch Gesellschaftsvermögen sein, das nicht „Vermögen iSd § 12 Abs 2“ ist.

**Beispiel 4:**

Die A-GmbH verfügt nur über Barmittel und/oder Forderungen und/oder ein Wertpapierportefeuille, zu dem keine Kapitalanteile (§ 12 Abs 2 Z 3) gehören. Sie wird zum 31. 12. 1994 von der B-GmbH durch Verschmelzung aufgenommen, die über einen Betrieb verfügt. Die B-GmbH wird danach zum 31. 12. 1994 von der C-GmbH durch Verschmelzung aufgenommen. Da der Betrieb der B-GmbH (Vermögen iSd § 12 Abs 2) nicht mehrmals übertragen wird, greift § 39 nicht ein.

Verfügt die A-GmbH hingegen über einen Betrieb oder einen Kapitalanteil, liegen mehrere Umgründungen vor, die „das selbe Vermögen (§ 12 Abs 2) betreffen“. Sollen die Umgründungen stichtagsgleich durchgeführt werden, ist die Errichtung eines Umgründungsplans erforderlich.

Eine Verschmelzung kann mangels einer § 13 Abs 2 vergleichbaren Regelung auch auf einen Stichtag rückbezogen werden, zu welchem die übertragende Gesellschaft über das verschmelzungsbedingt übergehende Vermögen noch nicht verfügt hat<sup>4)</sup>. Hat vor der Verschmelzung eine

Einbringung stattgefunden, kann die Verschmelzung somit auch auf einen vor dem Einbringungsstichtag liegenden Verschmelzungsstichtag rückbezogen werden. Aus entsprechenden Gründen erfordert die Durchführung einer stichtagsgleichen Verschmelzung keinen Umgründungsplan.

**Beispiel 5:**

A bringt seinen Betrieb zum 31. 12. 1994 in die B-GmbH ein. Diese kann zum 31. 10. 1994 von der C-GmbH durch Verschmelzung aufgenommen werden. Erfolgt die Verschmelzung stichtagsgleich (zum 31. 12. 1994), ist kein Umgründungsplan erforderlich, weil eine Verschmelzung selbst auf einen Stichtag rückbezogen werden kann, zu welchem die übertragende Gesellschaft noch nicht über das verschmelzungsbedingt übergehende Vermögen verfügte.

**3. Inhalt des Umgründungsplans**

Im Umgründungsplan ist von sämtlichen an den Umgründungen beteiligten Rechtsträgern festzulegen, daß „die letzte Vermögensübertragung für den oder die davon betroffenen Rechtsnachfolger als mit dem Beginn des auf den ersten Umgründungsstichtag folgenden Stichtages bewirkt“ werden soll. Wesentliches Merkmal des Umgründungsplans ist somit die Festlegung der durch § 39 eröffneten Rechtsfolge. Freilich sollte man sich nicht bloß auf die Erwähnung der „letzten Vermögensübertragung“ beschränken, sondern – um die Entstehung von Rumpfwirtschaftstagen aufgrund der vorangehenden Umgründungen zu verhindern – alle Umgründungen nennen. § 39 sagt nicht, wie detailliert die Umgründungen und der Ablauf zu schildern sind. Nach dem Zweck der Regelung und dem Erfordernis der Unterfertigung durch alle an den Umgründungen beteiligten Rechtsträger sind folgende Mindestangaben notwendig:

- Aufzählung aller Umgründungen nach Art (zB Verschmelzung, Einbringung) unter Anführung der jeweils beteiligten Rechtsträger
- Angabe des mehrmals zu übertragenden Vermögens iSd § 12 Abs 2
- Reihenfolge der Umgründungen
- Angabe des (identischen) Stichtages der Umgründungen
- Festlegung der durch § 39 eröffneten Rechtsfolge (siehe oben).

Demgegenüber ist es nicht erforderlich, die übrigen – in den Umgründungsverträgen und -beschlüssen festzulegenden – Bedingungen in den Umgründungsplan aufzunehmen. Dies gilt insbesondere für die nähere Umschreibung des Vermögens, die Art der Gegenleistung, das Umtauschverhältnis und dgl. Ferner ist es entbehrlich anzugeben, an welchen Tagen die Umgründungsverträge abgeschlossen und die Umgründungsbeschlüsse gefaßt werden sollen. Die Nennung der mit den Umgründungen verfolgten (außersteuerlichen) Zwecke kann im Einzelfall im Hinblick auf § 22 BAO ratsam sein; eine Voraussetzung des § 39 ist dies indessen nicht.

**4. Beteiligte Rechtsträger**

Die Rechtsfolge des § 39 ist im Umgründungsplan „von sämtlichen an den Umgründungen Beteiligten“ festzulegen. Dazu zählen unzweifelhaft die übertragenden und übernehmenden Rechtsträger. Da der Um-

<sup>3)</sup> Ebenso Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG<sup>2</sup> § 39 Rz 15.

<sup>4)</sup> Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG<sup>2</sup> § 39 Rz 7.

gründungsplan vor oder spätestens bei Fassung des ersten Umgründungsbeschlusses zu errichten ist, können solche übernehmende Rechtsträger, die aufgrund einer Umgründung erst entstehen, an der Festsetzung des Umgründungsplans naturgemäß nicht mitwirken. Dies gilt bei der Verschmelzung durch Neubildung (§ 233 AktG), bei der Errichtenden Umwandlung, der Einbringung im Zuge einer Sachgründung, beim Zusammenschluß im Zuge einer Sachgründung sowie stets bei der Handels-Spaltung.

Zweifelhaft könnte sein, ob die Gesellschafter der übertragenden und übernehmenden Rechtsträger zu den „Beteiligten“ zählen. Dies ist mE schon deswegen zu verneinen, weil Umgründungen in aller Regel mehrheitlich beschlossen werden können und die Mitwirkung überstimmter Minderheitsgesellschafter an der Aufstellung des Umgründungsplanes nicht erzwingbar ist.

#### Beispiel 6:

Der Einzelunternehmer A bringt seinen Betrieb in die GmbH 1 ein, die danach mit der GmbH 2, deren Anteile von B und C gehalten werden, verschmolzen wird. Daran schließt sich eine Spaltung unter Übertragung eines (ursprünglich von A gehaltenen) Teilbetriebs auf die neu gegründete GmbH 3.

Der Umgründungsplan ist von A, der GmbH 1 (sofern bereits existent) sowie der GmbH 2 aufzustellen.

### 5. Schriftform

Eine bestimmte Form des Umgründungsplans ist in § 39 nicht vorgesehen. Da aber die Rechtsfolge des § 39 „in einem Umgründungsplan“ festgelegt werden muß, ist die Errichtung eines **schriftlichen** Umgründungsplans erforderlich. Andernfalls wäre auch die geforderte Bezugnahme in allen Umgründungsverträgen praktisch kaum durchführbar. Als Urkunde muß der Umgründungsplan naturgemäß „von sämtlichen an den Umgründungen Beteiligten“ **unterfertigt** sein. Eine Beglaubigung der Unterschriften ist nicht erforderlich.

### 6. Zeitpunkt der Errichtung/Bezugnahme in den Umgründungsverträgen

Nach § 39 Satz 2 ist der Umgründungsplan spätestens am Tag der Beschlußfassung über die erste Umgründung zu fassen. Von mehreren Umgründungen ist jene maßgeblich, mit der zum ersten Mal dasselbe Vermögen iSd § 12 Abs 2 stichtagsgleich übertragen werden soll.

#### Beispiel 7:

Die A + B-OHG bringt ihren Betrieb aufgrund eines im August 1995 abgeschlossenen Sacheinlagevertrages zum 31. 12. 1994 in die C-GmbH ein. Unmittelbar danach soll derselbe Betrieb von der C-GmbH in ihre 100 %ige Tochter D-GmbH eingebracht werden, die den Betrieb danach durch eine weitere Einbringung auf die E-GmbH übertragen soll.

a) Soll die Einbringung in die D-GmbH zB auf den 31. 3. 1995 bezogen werden, ist hierfür kein Umgründungsplan erforderlich. Der Betrieb ist der C-GmbH ab dem 1. 1. 1995, der D-GmbH ab dem 1. 4. 1995 zuzurechnen (§§ 13, 14 Abs 2 iVm 18 Abs 2 Satz 1).

b) Soll der Betrieb am 1. 1. 1995 jedoch bereits der D-GmbH zuzurechnen sein, muß auch der zweiten Einbringung der 31. 12. 1994 als Einbringungsstichtag zugrunde gelegt werden. Bereits vor der ersten Einbringung ist ein Umgründungsplan zu errichten.

Die Einbringung in die E-GmbH kann in der Variante a frühestens auf den 31. 3. 1995 rückbezogen werden. Dann ist spätestens bei der Einbringung in die D-GmbH ein Umgrün-

dungsplan zu errichten, der die Einbringung in die D-GmbH und in die E-GmbH zu umfassen hat. In der Variante b kann auch die dritte Einbringung auf den 31. 12. 1994 rückbezogen werden. Der spätestens am Tag der ersten Einbringung aufzustellende Umgründungsplan muß alle drei Einbringungen umfassen.

Sowohl die Verknüpfung der Errichtung des Umgründungsplanes mit dem „Tag der Beschlußfassung“ als auch das Erfordernis der Bezugnahme in allen „Umgründungsverträgen“ wirft einige Fragen auf:

– **Verschmelzung:** Von Ausnahmen abgesehen (§ 220 Abs 1 Satz 2 AktG) müssen bei allen beteiligten Gesellschaften Verschmelzungsbeschlüsse gefaßt werden. Unklar ist, ob die Errichtung des Umgründungsplanes am Tage der letzten Beschlußfassung ausreichend ist. Unmaßgeblich ist jedenfalls der Tag der Errichtung des Verschmelzungsvertrages. Allerdings muß im Verschmelzungsvertrag auf den Umgründungsplan Bezug genommen werden (§ 39 Satz 2).

– **Umwandlung:** Der Umgründungsplan ist spätestens am Tag der Fassung des Umwandlungsbeschlusses der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft aufzustellen. Der Nachfolgeunternehmer hat nach dem UmwG keinen Beschluß zu fassen. Da das UmwG keinen „Umwandlungsvertrag“ kennt, muß auf den Umgründungsplan wohl im Umwandlungsbeschluß Bezug genommen werden.

– **Einbringung:** Einbringungen sind beim Einbringen nicht notwendig mit einem Gesellschafterbeschuß verbunden (vgl zB aber §§ 237 AktG, 90 Abs 4 GmbHG). Gleiches gilt für die übernehmende Körperschaft, sofern nicht eine Kapitalerhöhung stattfindet. Es muß wohl zulässig sein, den Umgründungsplan spätestens am Tage des Abschlusses des Einbringungsvertrages zu errichten.

– Analoge Probleme stellen sich beim **Zusammenschluß** und bei der **Realteilung**.

– **Spaltung:** Bei der Handels-Spaltung (iSd § 32 Abs 1 Z 1 bzw nach dem SpaltG) ist der Umgründungsplan spätestens am Tage der Fassung des Spaltungsbeschlusses der übertragenden Kapitalgesellschaft zu errichten. Da kein „Spaltungsvertrag“ existiert, muß im Spaltungsbeschluß auf den Umgründungsplan bezuggenommen werden. Nicht gefordert ist, daß bereits der vom Vorstand (den Geschäftsführern) der übertragenden Gesellschaft aufzustellende Spaltungsplan (etwa im Zeitpunkt der Offenlegung gegenüber den Anteilshabern gemäß § 5 SpaltG) auf den Umgründungsplan Bezug nimmt. Der letztere kann eben noch am Tag der Fassung des Spaltungsbeschlusses errichtet werden. Eine derartige Bezugnahme bereits im Spaltungsplan ist aber zweckmäßig. Bei der Steuer-Spaltung (§ 32 Abs 1 Z 2) ist zu unterscheiden: Im Fall einer Steuer-Aufspaltung ist der Tag der Fassung des Liquidationsbeschlusses der übertragenden Körperschaft maßgeblich. Für die Durchführung der Steuer-Abspaltung ist die Fassung eines Gesellschafterbeschlusses durch das Gesellschaftsrecht nicht in allen Fällen gefordert; § 33 Abs 1 Satz 1 sieht indessen einen Beschluß aller Anteilshaber vor. Damit soll indessen nur das Einstimmigkeitserfordernis festgeschrieben werden. Die Anteilshaber müssen nicht zusätzlich zum Abschluß eines Spaltungsvertrages ei-

nen „steuerrechtlichen Spaltungsbeschluß“ fassen. Der Tag des Abschlusses des Spaltungsvertrages ist somit der späteste Zeitpunkt der Errichtung des Umgründungsplanes. Auf diesen ist im steuerrechtlichen Spaltungsvertrag (§ 33) Bezug zu nehmen.

Es ist nicht erforderlich, den Umgründungsplan den Umgründungsverträgen oder -beschlüssen als Anlage anzufügen<sup>5)</sup>. Die Bezugnahme auf den Umgründungsplan genügt.

### III. Rechtsfolgen

Umgründungsbedingt übertragenes Vermögen ist dem übernehmenden Rechtsträger jeweils mit dem Beginn des auf den (im Umgründungsplan festgelegten) einheitlichen Umgründungstichtag folgenden Tages **steuerrechtlich zuzurechnen**<sup>6)</sup>. Ohne Errichtung eines Umgründungsplanes könnte jede Folgeumgründung frühestens auf den ersten Tag nach dem Stichtag der vorangegangenen Umgründung rückbezogen werden: Am ersten Umgründungstichtag verfügte der übernehmende Rechtsträger ja noch nicht über das zu übertragende Vermögen! Sind demgegenüber die Bedingungen des § 39 erfüllt, werden alle Umgründungen auf denselben (einheitlichen) Umgründungstichtag bezogen. Der Vermögensübergang aufgrund der letzten Umgründung gilt als mit dem Beginn des auf den (einheitlichen) Umgründungstichtag folgenden Tages bewirkt (mißverständlich § 39 Satz 1: „Beginn des auf den ersten (?) Umgründungstichtag folgenden Stich(?)tages“). Dadurch wird – wie oben erwähnt – die Entstehung von eintägigen Rumpfwirtschaftsjahren vermieden.

Dies hat die folgenden Konsequenzen:

- Ein allfälliger Übertragungsgewinn ist jenem Wirtschaftsjahr zuzuordnen, das zum einheitlichen Umgründungstichtag endet, selbst wenn der Gewinn nicht aufgrund der ersten Umgründung, sondern aufgrund einer Folgeumgründung entsteht.
- Alle übertragenden Rechtsträger haben die Umgründungsbilanzen auf den einheitlichen Umgründungstichtag aufzustellen.
- Die Zwischenerwerbe führen zu keiner Halbjahres-AfA iSd § 7 Abs 2 EStG.
- Mangels zwischengeschalteter eintägiger Rumpfwirtschaftsjahre kommt es zu keinem zusätzlichen Verfall von Verlustvorträgen.
- Ist der einheitliche Umgründungstichtag das Ende des Kalenderjahres (31. Dezember), kann der aufgrund der letzten Umgründung übernehmende Rechtsträger Verluste bereits in der Veranlagung über das unmittelbar anschließende Kalenderjahr abziehen.

§ 39 bezieht sich nach seinem Wortlaut jedoch nur auf das umgründungsbedingt übertragene Vermögen, nicht hingegen auf die **Gegenleistung**, insbesondere nicht auf **gewährte Anteile**. Ungeachtet der Errichtung eines Umgründungsplanes gilt der Erwerb umgründungsgeborener Anteile aufgrund der Folgeumgründungen jeweils um einen Tag verschoben als erfolgt. Bedeutung hat dies etwa für die zehnjährige Verstrickung aufgrund einer durch Verschmelzung oder Einbringung unter die Grenze des § 31 EStG abgesunkenen Beteiligung eines Gesellschafters (§§ 5 Abs 3, 20 Abs 5), ferner vor allem für die generelle (quotenunabhängige) zehnjährige Verstrickung einbringungsgeborener und gleichgestellter Anteile an der übernehmenden Körperschaft (§ 20 Abs 6).

### IV. Änderung des Umgründungsplans

Das Gesetz läßt offen, ob der Umgründungsplan nach der Beschlußfassung (Vertragsabschluß) über die erste stichtagsgleiche Umgründung geändert werden kann. Diese Frage ist nicht leicht zu beantworten, weil die ratio legis des § 39 unklar ist. Insbesondere ist nicht ersichtlich, aus welchen Gründen die Zulassung stichtagsgleicher Umgründungen von einer Dokumentation des gesamten Ablaufes der Umgründungen in einer gesonderten und vorweg zu errichtenden Urkunde abhängen soll. Rechtspolitisch müßte auch die Bezugnahme im Rahmen der Folgeumgründungen auf jeweils vorangegangene Umgründung ausreichend sein. Der Zweck des Umgründungsplans dürfte indessen auch darin liegen, den Ablauf der Umgründungen gegenüber der Finanzverwaltung in klarer Form offenzulegen. Dem ist auch im Falle eines geänderten Umgründungsplans durch Vorlage der Erstfassung und der geänderten Fassung genügt. Ein für die Abgabenerhebung relevantes Interesse an der endgültigen Festlegung des Umgründungsablaufes spätestens im Zeitpunkt der ersten Umgründung ist demgegenüber nicht erkennbar. Zumal Änderungen des Umgründungsablaufes aufgrund verschiedener Umstände notwendig werden können, sollte die Änderung des Umgründungsplanes zulässig sein. Selbstverständlich können sich Änderungen nur auf die noch ausstehenden Umgründungen beziehen. In den folgenden Umgründungsverträgen (notfalls: Umgründungsbeschlüssen) ist sowohl auf die Erstfassung als auch auf die geänderte Fassung des Umgründungsplanes Bezug zu nehmen.

### VI. Verkehrsteuern

§ 39 betrifft nicht die verkehrsteuerrechtlichen Folgen stichtagsgleicher Umgründungen<sup>7)</sup>. Zählt zu den Folgeumgründungen eine Einbringung, ein Zusammenschluß oder eine Realteilung, sind die vermögensbezogenen zweijährigen Behaltefristen nicht erfüllt (§§ 22 Abs 3, 26 Abs 3, 31 Abs 2), sodaß es in der Regel zu einer mehrfachen Belastung mit Verkehrsteuern kommt.

<sup>5)</sup> Empfohlen bei *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, Umgr-StG<sup>2</sup> § 39 Rz 18.

<sup>6)</sup> Verschmelzung: § 3 Abs 1 Satz 2; Umwandlung: § 9 Abs 1 Satz 2; Einbringung: § 18 Abs 2 Satz 1; Zusammenschluß: § 25 Abs 2; Realteilung: § 30 Abs 2; Spaltung: §§ 18 Abs 2 Satz 1 iVm 35.

<sup>7)</sup> So ausdrücklich EB zum SteuerreformG 1993: 1237 Blg-NR 18. GP S. 74.