

Fachgutachten

des **Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision** der **Kammer der Wirtschaftstreuhänder** zur

Rechnungslegung bei Umgründungen

(beschlossen in der Sitzung des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision am 3. Dezember 2012 als Fachgutachten KFS/RL 25, zuletzt überarbeitet im Juni 2016)

Inhaltsverzeichnis	Seite
1. Vorbemerkungen	4
2. Die im Fachgutachten behandelten Umgründungen	4
2.1. Verschmelzungen	4
2.2. Spaltungen und Einbringungen	5
2.3. Umwandlungen	5
3. Für die Rechnungslegung bei Umgründungen wesentliche Zeitpunkte	6
4. Rechnungslegung bei der übertragenden Gesellschaft	6
4.1. Pflicht zur Aufstellung einer Schlussbilanz	6
4.1.1. Stichtag und Funktion	6
4.1.2. Sinngemäße Geltung der Vorschriften des UGB über den Jahresabschluss	7
4.1.3. Inhalt und Umfang der Schlussbilanz.....	8
4.2. Mehrfachzüge	8
4.3. Anlagenspiegel	8
4.4. Pflicht zur Aufstellung von Jahresabschlüssen von übertragenden Gesellschaften, die durch Umgründungen erlöschen	9
4.5. Besonderheiten der Rechnungslegung bei Abspaltungen	9
4.5.1. Pflicht zur Aufstellung einer Spaltungsbilanz	9
4.5.2. Abbildung der Abspaltung zur Neugründung in der Spaltungsbilanz sowie im Jahresabschluss	10
4.5.3. Abbildung der Abspaltung zur Aufnahme in der Spaltungsbilanz sowie im Jahresabschluss.....	11
5. Vermögens- und Erfolgszuordnung in der Rechnungslegung der beteiligten Gesellschaften	11
5.1. Vermögenszuordnung	11
5.2. Erfolgszuordnung	12
6. Rechnungslegung bei der übernehmenden Gesellschaft	15
6.1. Erfassung der Vermögensübernahme	15
6.1.1. Umgründung zur Neugründung	15
6.1.2. Umgründung zur Aufnahme.....	16
6.1.3. Anlagenspiegel.....	16
6.2. Bilanzierung der Vermögensübernahme	16
6.2.1. Grundsätzliches.....	16

6.2.2.	Die Bewertungsvorschrift des § 202 Abs 1 UGB.....	17
6.2.3.	Die Bewertungsvorschrift des § 202 Abs 2 UGB.....	17
6.2.4.	Ansatz- und Bewertungswahlrechte bei Umgründungen.....	19
6.2.4.1.	Ansatz- und Bewertungswahlrechte bei Einlagen.....	19
6.2.4.2.	Ansatz- und Bewertungswahlrechte bei Zuwendungen	20
6.2.5.	Weiterführung des Umgründungsmehrwerts in den Folgejahren	20
7.	Besonderheiten bei Umgründungen zwischen verbundenen Unternehmen	21
7.1.	Vorbemerkung	21
7.2.	Verschmelzungen	21
7.2.1.	Aufwärts-Verschmelzungen.....	21
7.2.1.1.	Rechnungslegung bei der übertragenden Gesellschaft	21
7.2.1.2.	Rechnungslegung bei der übernehmenden Gesellschaft	21
7.2.2.	Abwärts-Verschmelzungen.....	22
7.2.2.1.	Rechnungslegung bei der übertragenden Gesellschaft	22
7.2.2.2.	Rechnungslegung bei der übernehmenden Gesellschaft	22
7.2.2.3.	Rechnungslegung beim Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft	23
7.2.3.	Seitwärts-Verschmelzungen	23
7.2.3.1.	Rechnungslegung bei der übertragenden Gesellschaft	23
7.2.3.2.	Rechnungslegung bei der übernehmenden Gesellschaft	23
7.2.3.3.	Rechnungslegung beim Gesellschafter der übertragenden und der übernehmenden Gesellschaft.....	24
7.3.	Abspaltungen.....	24
7.3.1.	Aufwärts-Abspaltungen.....	24
7.3.1.1.	Rechnungslegung bei der übertragenden Gesellschaft	24
7.3.1.2.	Rechnungslegung bei der übernehmenden Gesellschaft	24
7.3.2.	Abwärts-Abspaltungen.....	25
7.3.2.1.	Rechnungslegung bei der übertragenden Gesellschaft	25
7.3.2.2.	Rechnungslegung bei der übernehmenden Gesellschaft	26
7.3.2.3.	Rechnungslegung beim Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft	26
7.3.3.	Seitwärts-Abspaltungen.....	26
7.3.3.1.	Grundsätzliches	26
7.3.3.2.	Rechnungslegung bei der übertragenden Gesellschaft	26
7.3.3.3.	Rechnungslegung bei der übernehmenden Gesellschaft	26
7.3.3.4.	Rechnungslegung bei der Muttergesellschaft der beiden Tochtergesellschaften	26
7.4.	Einbringungen	27
7.4.1.	Aufwärts-Einbringungen	27
7.4.1.1.	Rechnungslegung bei der übertragenden Gesellschaft	27
7.4.1.2.	Rechnungslegung bei der übernehmenden Gesellschaft	27
7.4.2.	Abwärts-Einbringungen	28
7.4.2.1.	Rechnungslegung bei der übertragenden Gesellschaft	28
7.4.2.2.	Rechnungslegung bei der übernehmenden Gesellschaft	28
7.4.3.	Seitwärts-Einbringungen.....	28
7.4.3.1.	Grundsätzliches	28
7.4.3.2.	Rechnungslegung bei der übertragenden Gesellschaft	29
7.4.3.3.	Rechnungslegung bei der übernehmenden Gesellschaft	29
7.4.3.4.	Rechnungslegung bei der Muttergesellschaft der beiden Tochtergesellschaften	29
7.5.	Umwandlungen.....	29
7.5.1.	Verschmelzende Umwandlung auf den Hauptgesellschafter	29

7.5.1.1.	Rechnungslegung bei der übertragenden Gesellschaft	29
7.5.1.2.	Rechnungslegung beim übernehmenden Hauptgesellschafter.....	29
7.5.2.	Errichtende Umwandlung	30
7.5.2.1.	Rechnungslegung bei der übertragenden Gesellschaft	30
7.5.2.2.	Rechnungslegung bei der errichteten Personengesellschaft	30
7.5.2.3.	Rechnungslegung beim Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft	30
7.6.	Übergang des Gesellschaftsvermögens nach § 142 UGB (Anwachsung).....	31
8.	Sonstige Feststellungen.....	31
8.1.	Latente Steuern.....	31
8.2.	Kein Stetigkeitsgebot	31
9.	Angabe von Vorjahreszahlen im Jahresabschluss nach einer Umgründung.....	32
10.	Anwendungszeitpunkt.....	32
Anlage:	Erläuternde Beispiele.....	33

1. Vorbemerkungen

- (1) Dieses Fachgutachten behandelt Fragen der Rechnungslegung bei Verschmelzungen, Spaltungen und Umwandlungen von inländischen Kapitalgesellschaften und geht auch auf Einbringungen ein. Die Ausführungen können sinngemäß auch auf andere gesellschaftsrechtlich nicht gesondert geregelte Umgründungsformen (Zusammenschlüsse und Realteilungen) angewendet werden, wenn eine Vermögensübertragung von einer Gesellschaft auf eine andere Gesellschaft erfolgt. Nicht Gegenstand dieses Fachgutachtens sind gesellschaftsrechtliche Fragen und in Sondergesetzen geregelte Verschmelzungen (Genossenschaftsverschmelzungsgesetz, Versicherungsaufsichtsgesetz, Sparkassengesetz). Die letzte Überarbeitung dieses Fachgutachtens betrifft vor allem Änderungen, die durch das Rechnungslegungs-Änderungsgesetz (RÄG) 2014 notwendig wurden, sowie erforderliche redaktionelle Anpassungen. Fragen der Ausschüttungssperren gemäß § 235 Abs 1 UGB sowie der Bilanzierung latenter Steuern gemäß § 198 Abs 9 und 10 UGB werden in diesem Fachgutachten nicht behandelt.
- (2) Unter „Gesellschaft“ ist in diesem Fachgutachten jedes Unternehmen zu verstehen, das an einer Umgründung als Übertragender oder Übernehmender beteiligt ist.

2. Die im Fachgutachten behandelten Umgründungen

2.1. Verschmelzungen

- (3) Aktiengesellschaften können unter Ausschluss der Abwicklung verschmolzen werden
 - a) durch Übertragung des Vermögens einer Gesellschaft oder mehrerer Gesellschaften (übertragende Gesellschaften) im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf eine andere bestehende Gesellschaft (übernehmende Gesellschaft) gegen Gewährung von Aktien dieser Gesellschaft (Verschmelzung durch Aufnahme; § 219 Z 1 AktG) oder
 - b) durch Übertragung der Vermögen zweier oder mehrerer Gesellschaften (übertragende Gesellschaften) im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf eine von ihnen dadurch gegründete neue Gesellschaft gegen Gewährung von Aktien dieser Gesellschaft (Verschmelzung durch Neugründung; § 219 Z 2 AktG).
- (4) Die gesetzlichen Regelungen über die Verschmelzungen von Aktiengesellschaften sind grundsätzlich auch auf die Verschmelzung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit einer Aktiengesellschaft (§ 234 AktG), auf die Verschmelzung einer Aktiengesellschaft mit einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (§ 234a AktG) und auf die Verschmelzung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung (§§ 96 bis 101 GmbHG) anzuwenden.
- (5) Auf eine im Zuge einer Verschmelzung neu gegründete Aktiengesellschaft sind die Vorschriften des § 233 Abs 3 AktG anzuwenden. Dies gilt sinngemäß auch für Verschmelzungen von Gesellschaften mit beschränkter Haftung.
- (6) Bei Verschmelzungen erlischt die übertragende Gesellschaft bzw erlöschen die übertragenden Gesellschaften im Zeitpunkt der Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch.

2.2. Spaltungen und Einbringungen

- (7) Eine Kapitalgesellschaft kann gemäß § 1 SpaltG ihr Vermögen spalten
- a) unter Beendigung ohne Abwicklung der übertragenden Gesellschaft durch gleichzeitige Übertragung aller ihrer Vermögensteile (Vermögensgegenstände, Schulden und Rechtsverhältnisse) im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf andere dadurch gegründete neue Kapitalgesellschaften (Aufspaltung zur Neugründung) oder auf bereits bestehende übernehmende Kapitalgesellschaften (Aufspaltung zur Aufnahme; § 1 Abs 2 Z 1 SpaltG) oder
 - b) unter Fortbestand der übertragenden Gesellschaft durch Übertragung eines oder mehrerer Vermögensteile dieser Gesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf eine oder mehrere dadurch gegründete neue Kapitalgesellschaften (Abspaltung zur Neugründung) oder auf bestehende übernehmende Kapitalgesellschaften (Abspaltung zur Aufnahme; § 1 Abs 2 Z 2 SpaltG)
- gegen Gewährung von Anteilen (Aktien oder Geschäftsanteilen) der neuen oder übernehmenden Kapitalgesellschaften an die Anteilsinhaber der übertragenden Gesellschaft.
- (8) Die gleichzeitige Übertragung auf neu gegründete und bestehende Kapitalgesellschaften ist zulässig.
- (9) Auf eine im Zuge einer Spaltung neu gegründete Kapitalgesellschaft sind die Gründungsvorschriften gemäß § 3 Abs 3 SpaltG anzuwenden. Als Gründerin gilt die spaltende Gesellschaft.
- (10) Bei Aufspaltungen erlischt die übertragende Gesellschaft im Zeitpunkt der Eintragung der Spaltung im Firmenbuch; bei Abspaltungen bleibt die übertragende Gesellschaft bestehen.
- (11) Bei umgründungsbedingten Einbringungen von Betrieben, Teilbetrieben, Anteilen an Personengesellschaften oder Beteiligungen an Kapitalgesellschaften oder anderen Körperschaften handelt es sich um Sacheinlagen bzw Sachübernahmen iSd §§ 6 Abs 4 GmbHG bzw 20 AktG. Sie unterscheiden sich von Abspaltungen dadurch,
- a) dass die übernehmende Gesellschaft an die übertragende Gesellschaft als Gegenleistung für die Übertragung des Vermögens in der Regel – ausgenommen Seitwärts-Einbringungen – Anteile an der übernehmenden Gesellschaft gewährt und
 - b) dass es bei Einbringungen in der Regel keine Gesamtrechtsnachfolge gibt.
- (12) Bei Einbringungen bleibt die übertragende Gesellschaft bestehen.

2.3. Umwandlungen

- (13) Kapitalgesellschaften können gemäß § 1 UmwG unter Ausschluss der Abwicklung durch Übertragung des Unternehmens im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den Hauptgesellschafter, der keine Aktiengesellschaft, Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder sonstige Kapitalgesellschaft iSd § 1 Abs 2 EU-Verschmelzungsgesetz sein darf (verschmelzende Umwandlung), oder in eine durch den Beschluss der Haupt-

bzw Generalversammlung der übertragenden Gesellschaft errichtete offene Gesellschaft oder Kommanditgesellschaft (errichtende Umwandlung gemäß § 5 UmwG) umgewandelt werden.

- (14) Die übertragende Kapitalgesellschaft erlischt mit der Eintragung der Umwandlung im Firmenbuch.

3. Für die Rechnungslegung bei Umgründungen wesentliche Zeitpunkte

- (15) Für die Rechnungslegung bei Umgründungen sind folgende Zeitpunkte von Bedeutung:

- a) Zeitpunkt der Einigung über den Entwurf bzw des Abschlusses des Umgründungsvertrags oder der Aufstellung des Umgründungsplans;
- b) Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Umgründung in der Haupt- bzw Generalversammlung;
- c) Verschmelzungs-/Spaltungs-/Umwandlungsstichtag (im Folgenden als Umgründungsstichtag bezeichnet; siehe dazu Abschnitt 4.1.1.);
- d) Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums am Vermögen der übertragenden Gesellschaft auf die übernehmende Gesellschaft (siehe dazu Abschnitt 5.);
- e) Zeitpunkt der Anmeldung der Umgründung zur Eintragung im Firmenbuch;
- f) Zeitpunkt der Eintragung der Umgründung im Firmenbuch.

- (16) Mit der Eintragung der Verschmelzung bzw Spaltung zur Neugründung entsteht die übernehmende Gesellschaft als juristische Person. Mit der Eintragung der Verschmelzung, Aufspaltung oder Umwandlung erlischt die übertragende Gesellschaft; das zivilrechtliche Eigentum an ihrem Vermögen geht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die übernehmende Gesellschaft über. Diese Aussagen gelten analog, wenn eine Mehrzahl von Gesellschaften betroffen ist.

4. Rechnungslegung bei der übertragenden Gesellschaft

4.1. Pflicht zur Aufstellung einer Schlussbilanz

4.1.1. Stichtag und Funktion

- (17) In den rechtlichen Grundlagen der Verschmelzung, der Spaltung und der Umwandlung (Verschmelzungsvertrag, -plan; Spaltungsplan, Spaltungs- und Übernahmevertrag; Umwandlungsvertrag, -plan) ist der Stichtag anzugeben, von dem an die Handlungen der übertragenden Gesellschaft(en) als für Rechnung der übernehmenden Gesellschaft(en) vorgenommen gelten (Umgründungsstichtag; § 220 Abs 2 Z 5 AktG, § 2 Abs 1 Z 7 SpaltG, § 2 Abs 3 UmwG).

- (18) Für die Verschmelzung, die Spaltung und die Umwandlung ist zwingend eine Schlussbilanz (je)der übertragenden Gesellschaft zum Umgründungsstichtag aufzustellen (§ 220 Abs 3 AktG, § 96 Abs 2 GmbHG, § 2 Abs 2 SpaltG, § 2 Abs 3 UmwG).

Für die Schlussbilanz gelten die Vorschriften des UGB über den Jahresabschluss und dessen Prüfung sinngemäß. Ihr Stichtag darf höchstens neun Monate vor der Anmeldung der Umgründung zur Eintragung im Firmenbuch liegen.

- (19) Der vorrangige Zweck der Schlussbilanz liegt in der Abgrenzung des Ergebnisses, das die übertragende Gesellschaft für eigene Rechnung bzw für Rechnung der übernehmenden Gesellschaft(en) erwirtschaftet. Daneben hat die Schlussbilanz auch eine Informationsfunktion für die Gesellschafter der in die Umgründung einbezogenen Gesellschaften, die Gläubiger und das Firmenbuchgericht sowie eine Dokumentationsfunktion.
- (20) Aufgrund der eindeutigen Anordnung in § 220 Abs 3 AktG ist die Schlussbilanz auf den Umgründungsstichtag aufzustellen; der Stichtag der Schlussbilanz ist daher stets ident mit dem Umgründungsstichtag.
- (21) Stimmen Umgründungsstichtag und Abschlussstichtag überein, entspricht die Schlussbilanz der Bilanz des Jahresabschlusses. In diesem Fall ist eine gesonderte Bezeichnung als „Schlussbilanz“ nicht erforderlich.
- (22) Weicht der Umgründungsstichtag um einen Tag vom Stichtag des Jahresabschlusses oder eines Zwischenabschlusses ab, so bestehen keine Bedenken, der Schlussbilanz die Ansätze der Jahres- bzw der Zwischenbilanz zugrunde zu legen, wenn die Auswirkungen allfälliger Geschäftsfälle an diesem Tag auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der übertragenden Gesellschaft nicht wesentlich sind.
- (23) Die Schlussbilanz kann nicht Grundlage für Gewinnausschüttungen sein, weil ihr keine Ausschüttungsbemessungsfunktion zukommt.

4.1.2. Sinngemäße Geltung der Vorschriften des UGB über den Jahresabschluss

- (24) Die Anordnung einer sinngemäßen Geltung der Vorschriften des UGB über den Jahresabschluss in § 220 Abs 3 AktG und § 2 Abs 2 SpaltG bedeutet, dass in der Schlussbilanz so zu bilanzieren ist, als ob es sich um eine aus Anlass eines Jahresabschlusses aufzustellende Bilanz handeln würde. Die folgenden Ausführungen gelten unabhängig davon, ob die Schlussbilanz auf den Abschlussstichtag oder einen davon abweichenden Umgründungsstichtag aufgestellt wird.
- (25) Die Aufstellung einer Gewinn- und Verlustrechnung für den Zeitraum zwischen dem letzten Abschlussstichtag und dem Stichtag der Schlussbilanz ist zwar nicht zwingend erforderlich, doch setzt die Bilanzerstellung die Aufstellung einer Gewinn- und Verlustrechnung voraus. Letztere muss weder offengelegt noch dem Firmenbuch vorgelegt werden.
- (26) Die Schlussbilanz ist aus der letzten Jahresbilanz unter Berücksichtigung zwischenzeitlich angefallener Geschäftsfälle nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu entwickeln. Die Umgründung und die Übertragung des Vermögens stellen für sich allein keinen Grund dar, vom Grundsatz der Fortführung des Unternehmens (§ 201 Abs 2 Z 2 UGB) abzugehen, auch wenn dabei die übertragende Gesellschaft untergeht.
- (27) Ist gesichert, dass der Bestand der Vermögensgegenstände nach Art, Menge und Wert auch ohne körperliche Bestandsaufnahme für den Stichtag der Schlussbilanz verlässlich ermittelt werden kann, so kann auf die Vornahme einer körperlichen Inventur zu diesem Stichtag verzichtet werden.

- (28) Bei der Aufstellung der Schlussbilanz sind die Ansatz- und Bewertungsvorschriften des UGB und das Stetigkeitsgebot des § 201 Abs 2 Z 1 UGB zu beachten. Die Aufstellung einer Schlussbilanz kann jedoch als ein begründeter Ausnahmefall für die zulässige Durchbrechung der Ansatz-, Bewertungs- und Ausweisstetigkeit angesehen werden.

4.1.3. Inhalt und Umfang der Schlussbilanz

- (29) Die Schlussbilanz ist um jene Teile des Anhangs, welche die Bilanz erläutern, zu ergänzen. Dazu zählen bspw die Angaben nach § 226 Abs 1 und 5 UGB sowie die Angabe des Gesamtbetrags der Haftungsverhältnisse (§ 199 UGB) und die weiteren Angaben des § 237 Abs 1 Z 2 UGB. Allfällige größen- oder rechtsformabhängige Erleichterungsvorschriften gelten auch für die die Schlussbilanz erläuternden Angaben im Anhang. Dies bedeutet, dass Kleinstkapitalgesellschaften iSd § 221 Abs 1a UGB keine ergänzenden Anhangangaben zu machen brauchen, wenn sie die in § 242 Abs 1 UGB geforderten Angaben unter der Bilanz vornehmen.
- (30) Ein Lagebericht iSd § 243 UGB ist nicht erforderlich.
- (31) Die Schlussbilanz bedarf keiner Feststellung durch den Aufsichtsrat oder die Generalversammlung. Die Pflicht zur Information der Aktionäre bzw Gesellschafter ergibt sich aus den Anordnungen über die Vorbereitung der Beschlussfassung der Umgründung und die aufzulegenden bzw zu übersendenden Unterlagen (§ 221a Abs 2 AktG und § 97 GmbHG). Eine Offenlegung und Veröffentlichung der Schlussbilanz ist nicht erforderlich.
- (32) Die Schlussbilanz ist von sämtlichen gesetzlichen Vertretern der Gesellschaft zu unterzeichnen.

4.2. Mehrfachzüge

- (33) Mehrfachzüge bei Umgründungen sind dadurch gekennzeichnet, dass zwei oder mehrere aufeinander folgende Umgründungen auf denselben Stichtag oder zeitlich unmittelbar aufeinander folgende Stichtage Bezug nehmen und die folgende Umgründung jeweils den Vollzug der vorhergehenden Umgründung voraussetzt.
- (34) Bei mehrfachen Umgründungen auf einen Stichtag ist es aus Gründen der Klarheit und Übersichtlichkeit zu empfehlen, zusätzlich zur Schlussbilanz (bzw zu einer Spaltungsbilanz oder Einbringungsbilanz) eine weitere Vermögensübersicht (zB eine „adaptierte Schlussbilanz“) aufzustellen, in der die Vermögensänderung durch Vorumgründungen (Zugang oder Abgang von Vermögensgegenständen und Schulden) berücksichtigt wird.
- (35) Diese zusätzliche Vermögensübersicht hat den gleichen Stichtag wie die eigentliche Schlussbilanz.
- (36) In der **Anlage** werden zwei Beispiele betreffend adaptierte Umgründungsbilanzen dargestellt.

4.3. Anlagenspiegel

- (37) Das übertragene Anlagevermögen ist bei der übertragenden Gesellschaft, sofern diese fortbesteht (zB bei Abspaltungen), in der Entwicklung des Anlagevermögens

gemäß § 226 Abs 1 UGB (Anlagenspiegel) als Abgang zu erfassen. Wesentliche Abgänge sollten im Sinne der Generalnorm (§ 222 Abs 2 UGB) in einer gesonderten Spalte dargestellt werden.

4.4. Pflicht zur Aufstellung von Jahresabschlüssen von übertragenden Gesellschaften, die durch Umgründungen erlöschen

- (38) Die unternehmensrechtliche Rechnungslegungspflicht der übertragenden Gesellschaft bleibt auch nach der Beschlussfassung über die Umgründung bis zum Wirksamwerden der Umgründung durch Eintragung im Firmenbuch bestehen. Solange die Eintragung noch aussteht, sind von den gesetzlichen Vertretern der übertragenden Gesellschaft auch für Abschlussstichtage, die nach dem Umgründungsstichtag liegen, Jahresabschlüsse nach allgemeinen Grundsätzen aufzustellen.
- (39) Sofern nicht besondere Umstände wie etwa aufschiebende Bedingungen (zB kartellrechtliche Genehmigungen, Steuerklauseln, Wirksamkeit einer Vorumgründung bei Mehrfachzügen zu einem Stichtag) vorliegen, kann allerdings von der Erfüllung der Verpflichtung zur Aufstellung eines Jahresabschlusses Abstand genommen werden, wenn vor dem Abschlussstichtag der übertragenden Gesellschaft der Umgründungsbeschluss gefasst worden und das wirtschaftliche Eigentum am zu übertragenden Vermögen übergegangen ist (siehe dazu die Anforderungen in Abschnitt 5.1.) und bis zum Ablauf der gesetzlichen Frist zur Aufstellung des Jahresabschlusses die Eintragung der Umgründung erfolgt oder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu erwarten ist (Indizien dafür sind beispielsweise: keine Anfechtungsklagen oder Klagen auf Feststellung der Nichtigkeit, keine Gläubigergefährdung). Die Eintragung im Firmenbuch hat im Hinblick auf den zuvor erfolgten Übergang des wirtschaftlichen Eigentums des Vermögens der übertragenden Gesellschaft nur mehr erhellende Bedeutung.
- (40) In der **Anlage** werden verschiedene Sachverhalte in Beispielen erläutert.
- (41) Diese Ausführungen gelten sinngemäß für Konzernabschlüsse.

4.5. Besonderheiten der Rechnungslegung bei Abspaltungen

4.5.1. Pflicht zur Aufstellung einer Spaltungsbilanz

- (42) Bei der Abspaltung besteht die übertragende Gesellschaft fort, weil nur ein Teil ihres Vermögens übertragen wird. In § 2 Abs 2 Z 12 SpaltG wird daher neben der Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft (siehe Abschnitt 4.1.) die Aufstellung einer Spaltungsbilanz verlangt, in der das der übertragenden Gesellschaft verbleibende Vermögen darzustellen ist. Die Spaltungsbilanz ergibt sich durch Ausscheiden des abzuspaltenden Vermögens aus der Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft. In der Praxis hat es sich als zweckmäßig erwiesen, das in der Spaltungsdokumentation beschriebene abzuspaltende Vermögen (§ 2 Abs 1 Z 10 SpaltG) in einer „unternehmensrechtlichen Übertragungsbilanz“ darzustellen.
- (43) Im Spaltungsgesetz wird der Stichtag der Spaltungsbilanz nicht definiert. Als Stichtag kann entweder der Spaltungsstichtag oder der Beginn des dem Spaltungsstichtag folgenden Tages bestimmt werden.

4.5.2. Abbildung der Abspaltung zur Neugründung in der Spaltungsbilanz sowie im Jahresabschluss

- (44) Die Abspaltung zur Neugründung stellt eine auf einer Beschlussfassung der Anteilshaber der übertragenden Gesellschaft beruhende Vermögensauskehrung dar, in deren Zusammenhang an die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft eine Gegenleistung in Form von Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft gewährt wird. Da nur ein Teil des Vermögens übertragen wird, besteht die übertragende Gesellschaft fort. Der Saldo der Buchwerte des abgespaltenen Vermögens kann entweder positiv oder negativ sein. Da es sich bei der Abspaltung um einen gesellschaftsrechtlichen Vorgang und nicht um einen laufenden Geschäftsfall der abspaltenden Gesellschaft handelt, dürfen sich daraus keine Auswirkungen auf den Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag ergeben.
- (45) Bei Abspaltung eines zu Buchwerten positiven Vermögens ist die dabei entstehende buchmäßige Vermögensminderung in der Gewinn- und Verlustrechnung als Sonderposten mit der Bezeichnung „Reinvermögensminderung durch Abspaltung“ unmittelbar **nach** dem Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ auszuweisen. Wird gemäß § 231 Abs 5 UGB auf den Ausweis der Veränderungen der Kapital- und Gewinnrücklagen in der Gewinn- und Verlustrechnung verzichtet, ist auch diese Vermögensminderung gemeinsam mit den Rücklagenänderungen im Anhang auszuweisen.
- (46) Die Verminderung des bilanziellen Eigenkapitals kann zu folgenden Änderungen von einzelnen oder mehreren Bilanzposten führen:
- a) Verminderung eines Bilanzgewinns oder Entstehen/Erhöhung eines Bilanzverlusts
 - b) Auflösung nicht gebundener Rücklagen
 - c) Auflösung gesetzlicher und/oder anderer gebundener Rücklagen
 - d) Herabsetzung des Nennkapitals höchstens bis zum gesetzlich vorgeschriebenen Mindestkapital

Die Beträge aus der Auflösung von Rücklagen oder der Herabsetzung des Nennkapitals iSd § 3 Abs 2 Satz 1 SpaltG sind in die Gewinn- und Verlustrechnung bzw in die Anhangdarstellung gemäß § 231 Abs 5 UGB im Anschluss an den Sonderposten gemäß Rz (45) aufzunehmen. Entsteht aufgrund der Reinvermögensminderung durch Abspaltung ein Bilanzverlust oder erhöht sich dadurch ein bereits davor bestehender Bilanzverlust, ist dies – mit Ausnahme von Kleinstkapitalgesellschaften – im Anhang gesondert darzustellen und zu erläutern.

- (47) Wenn bei der Abspaltung zur Neugründung die Vorschriften des § 3 Abs 1 SpaltG über die Kapitalerhaltung (Summengrundsatz) eingehalten werden, darf das Nennkapital der spaltenden Gesellschaft gemäß § 3 Abs 2 SpaltG ohne Berücksichtigung der Vorschriften über die Kapitalherabsetzung herabgesetzt werden. Werden die Vorschriften über die ordentliche Kapitalherabsetzung befolgt, muss der Summengrundsatz nicht eingehalten werden.
- (48) Die Abspaltung eines zu Buchwerten positiven Vermögens kann dazu führen, dass das verbleibende bilanzielle Eigenkapital der abspaltenden Gesellschaft niedriger ist als das ausgewiesene Nennkapital oder dass ein negatives bilanzielles Eigenkapital entsteht. Dies ist so lange unbedenklich, als die Kapitalerhaltungsvorschrift des § 3

Abs 1 SpaltG eingehalten wird und der tatsächliche Wert des der abspaltenden Gesellschaft verbleibenden Nettoaktivvermögens wenigstens der Höhe ihres Nennkapitals zuzüglich gebundener Rücklagen nach Durchführung der Spaltung entspricht.

- (49) Bei Abspaltung eines zu Buchwerten negativen Vermögens ergibt sich eine Erhöhung des bilanziellen Eigenkapitals der übertragenden Gesellschaft. Der Abgang des negativen Vermögenssaldos ist in der Gewinn- und Verlustrechnung als Sonderposten mit der Bezeichnung „Reinvermögensmehrung durch Abspaltung“ unmittelbar **nach** dem Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ auszuweisen. Wird gemäß § 231 Abs 5 UGB auf den Ausweis der Veränderungen der Kapital- und Gewinnrücklagen in der Gewinn- und Verlustrechnung verzichtet, ist auch diese Vermögensmehrung gemeinsam mit den Rücklagenänderungen im Anhang auszuweisen.
- (50) Die Verminderung bzw Erhöhung des bilanziellen Eigenkapitals durch Abspaltung ist – mit Ausnahme von Kleinstkapitalgesellschaften – im Anhang zu erläutern, gegebenenfalls gemeinsam mit dem Ausweis der Vermögensänderung iSd § 231 Abs 5 UGB.

4.5.3. Abbildung der Abspaltung zur Aufnahme in der Spaltungsbilanz sowie im Jahresabschluss

- (51) Die Ausführungen der Rz (44) ff gelten grundsätzlich in gleicher Weise. Bei der Abspaltung zur Aufnahme kann die erleichterte Kapitalherabsetzung durch Einhaltung des Summengrundsatzes nicht angewendet werden; eine allfällige Kapitalherabsetzung hat diesfalls nach den Vorschriften über die ordentliche Kapitalherabsetzung zu erfolgen.
- (52) Zu den Besonderheiten der Abspaltung zur Aufnahme zwischen verbundenen Unternehmen wird auf Abschnitt 7.3.2. verwiesen.

5. Vermögens- und Erfolgszuordnung in der Rechnungslegung der beteiligten Gesellschaften

5.1. Vermögenszuordnung

- (53) Sind auf Abschlussstichtage vor der Eintragung der Umgründung Jahresabschlüsse für die beteiligten Gesellschaften aufzustellen, so ist nach den allgemeinen unternehmensrechtlichen Grundsätzen für die Vermögenszuordnung nicht auf das zivilrechtliche Eigentum, das erst mit der Eintragung der Umgründung übergeht, sondern auf das wirtschaftliche Eigentum zum Abschlussstichtag abzustellen.
- (54) Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums ist anzunehmen, wenn die folgenden Voraussetzungen kumulativ vorliegen:
- a) Bis zum Abschlussstichtag muss ein Umgründungsvertrag formwirksam abgeschlossen sein, und die erforderlichen Gesellschafterbeschlüsse müssen in rechtlich wirksamer Form vorliegen.
 - b) Die Umgründung muss bis zum Ablauf der gesetzlichen Frist zur Aufstellung des Jahresabschlusses im Firmenbuch eingetragen sein, oder es muss mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu erwarten sein, dass die Eintragung der Umgründung erfolgen wird; es dürfen insbesondere keine Gründe bekannt sein, die einer Eintragung der Umgründung entgegenstehen könnten.

- c) Es muss faktisch oder durch eine entsprechende Regelung im Umgründungsvertrag sichergestellt sein, dass die übertragende Gesellschaft bis zum zivilrechtlichen Vermögensübergang nur im Rahmen eines ordnungsmäßigen Geschäftsgangs oder mit Einwilligung der übernehmenden Gesellschaft über das zu übertragende Vermögen verfügen kann.
- (55) Sind diese Voraussetzungen für den auf den Umgründungsstichtag folgenden Abschlussstichtag erfüllt, hat nicht mehr die übertragende, sondern bereits die übernehmende Gesellschaft das übertragene Vermögen zu bilanzieren. Wenn diese Voraussetzungen für den auf den Umgründungsstichtag folgenden Abschlussstichtag nicht zur Gänze vorliegen, kann zu diesem Stichtag noch kein wirtschaftlicher Eigentumsübergang des zu übertragenden Vermögens angenommen werden; dieses ist daher noch in dem auf den Umgründungsstichtag folgenden Jahresabschluss der übertragenden Gesellschaft zu erfassen. Ein Übergang des wirtschaftlichen Eigentums vor Ablauf des Umgründungsstichtags ist ausgeschlossen.
- (56) In den üblichen Fällen der Beschlussfassung einer Umgründung auf einen zurückliegenden Umgründungsstichtag ist es mangels Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums nicht zulässig, die Umgründung bereits in einem Jahresabschluss der übernehmenden Gesellschaft abzubilden, dessen Stichtag mit dem Umgründungsstichtag zusammenfällt. In einem solchen Fall ist die Umgründung in der Regel erst in dem Jahresabschluss der übernehmenden Gesellschaft abzubilden, der für den dem Umgründungsstichtag folgenden Abschlussstichtag aufgestellt wird.

5.2. Erfolgszuordnung

- (57) Für die Erfolgszuordnung ist maßgebend, dass die Handlungen und Rechtsgeschäfte der übertragenden Gesellschaft ab dem dem Umgründungsstichtag folgenden Tag als für Rechnung der übernehmenden Gesellschaft vorgenommen gelten und daher an diese zu überrechnen sind. Diese Zuordnung wird zwar erst mit der Eintragung der Umgründung in das Firmenbuch endgültig rechtswirksam, sie hat jedoch schon in der Zeit zwischen dem Vertragsabschluss und der Eintragung in das Firmenbuch Auswirkungen auf die Rechnungslegung der beteiligten Gesellschaften. Für die Erfassung der Erträge und Aufwendungen aus dem zu übertragenden Vermögen ist entscheidend, ob das wirtschaftliche Eigentum an dem zu übertragenden Vermögen am jeweiligen Abschlussstichtag bereits von der übertragenden auf die übernehmende Gesellschaft übergegangen ist.
- (58) Bis zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an dem an die übernehmende Gesellschaft zu übertragenden Vermögen handelt es sich bei den Erträgen und Aufwendungen aus diesem Vermögen um originäre Erträge und Aufwendungen der übertragenden Gesellschaft, die in deren Büchern zunächst in gewöhnlicher Weise zu erfassen sind. Ab dem Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums an dem Vermögen liegen originäre Erträge und Aufwendungen der übernehmenden Gesellschaft vor; dies gilt auch dann, wenn diese Geschäftsfälle nach dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums noch in den Büchern der übertragenden Gesellschaft aufgezeichnet werden.
- (59) Für die Erfolgszuordnung ist somit zu unterscheiden, ob das wirtschaftliche Eigentum an dem zu übertragenden Vermögen am jeweiligen Abschlussstichtag bereits von der übertragenden auf die übernehmende Gesellschaft übergegangen ist. In der **Anlage** wird anhand von verschiedenen Beispielen gezeigt, in welchem Geschäftsjahr der

übertragenden und der übernehmenden Gesellschaft die Ergebnisse aus dem übertragenen Vermögen zwischen dem Umgründungstichtag und dem Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums auszuweisen sind.

- (60) Wenn der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums vor dem dem Umgründungstichtag folgenden Abschlussstichtag der übertragenden und der übernehmenden Gesellschaft erfolgt (siehe **Fall A**), können die zu übertragenden Erträge und Aufwendungen für die Zeit nach dem Umgründungstichtag direkt von den Konten der übertragenden Gesellschaft abgebucht werden, sodass auf diesen lediglich die bei der übertragenden Gesellschaft verbleibenden Beträge aufscheinen.
- (61) Die übernehmende Gesellschaft hat zum Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums (Übergangszeitpunkt; siehe Rz (54)) das übergehende Vermögen einschließlich der seit dem Umgründungstichtag in den Büchern der übertragenden Gesellschaft erfassten Erträge und Aufwendungen bei sich einzubuchen. Dabei ist Folgendes zu beachten:
- a) Die Geschäftsfälle in der Zeit zwischen dem Umgründungstichtag und dem Übergangszeitpunkt können bei der übernehmenden Gesellschaft in Form von Sammelbuchungen erfasst werden; eine Einzelbuchung der Geschäftsfälle ist nicht erforderlich. Dabei ist jedoch sicherzustellen, dass die im Wege von Sammelbuchungen erfassten Geschäftsfälle aufgrund der Bücher, Aufzeichnungen und Belege bei der übertragenden Gesellschaft nachvollziehbar bleiben und diese Unterlagen der übernehmenden Gesellschaft bei Bedarf zur Verfügung stehen.
 - b) Der in der Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft ausgewiesene Stand des übertragenen buchmäßigen Reinvermögens muss mit dem bei der übernehmenden Gesellschaft eingebuchten Reinvermögen vor einer allfälligen Neubewertung des übernommenen Vermögens übereinstimmen.
 - c) Einzubuchende Geschäftsfälle, die die übernehmende Gesellschaft betreffen, sind mit den entsprechenden Buchungen bei dieser aufzurechnen (zu konsolidieren, vgl auch Rz (79)).
- (62) Die buchmäßige Darstellung der Vermögensübernahme hängt von der Größe und der Komplexität des übertragenen Vermögens und der Organisation des Rechnungswesens der übertragenden und der übernehmenden Gesellschaft ab.
- (63) Grundsätzlich ist es möglich, den Stand des Vermögens (der Vermögensgegenstände, Schulden, Rückstellungen und Abgrenzungsposten und des Reinvermögens) zum Umgründungstichtag oder zu einem späteren Zeitpunkt, spätestens zum Übergangszeitpunkt, in die Bücher der übernehmenden Gesellschaft aufzunehmen.
- (64) Wird das übernommene Vermögen mit dem Stand zum Umgründungstichtag in die Bücher der übernehmenden Gesellschaft aufgenommen, sind alle Veränderungen des Vermögens bis zum Übergangszeitpunkt einzeln oder in Form von Sammelbuchungen auf den Bestands- und Erfolgskonten der übernehmenden Gesellschaft zu erfassen.
- (65) Wird das übernommene Vermögen mit dem Stand zum Übergangszeitpunkt oder zu einem Zeitpunkt zwischen dem Umgründungstichtag und dem Übergangszeitpunkt in die Bücher der übernehmenden Gesellschaft aufgenommen, sind die Veränderungen des Reinvermögens zwischen dem Umgründungstichtag und dem Zeitpunkt der

Einbuchung bei der übernehmenden Gesellschaft einzeln oder in Form von Sammelbuchungen auf den Erfolgskonten und dem Reinvermögenskonto der übernehmenden Gesellschaft zu erfassen.

- (66) Ab dem Zeitpunkt der Einbuchung des übernommenen Vermögens sind die Geschäftsfälle dieses Vermögens bei der übernehmenden Gesellschaft in den Büchern einzeln zu erfassen.
- (67) Liegt das wirtschaftliche Eigentum an dem dem Umgründungsstichtag folgenden Abschlussstichtag der übertragenden Gesellschaft noch bei der übertragenden Gesellschaft (siehe **Fall B**), sind die für Rechnung der übernehmenden Gesellschaft angefallenen Erträge und Aufwendungen noch in der Gewinn- und Verlustrechnung der übertragenden Gesellschaft auszuweisen.
- (68) Der Saldo aus den in der Zeit zwischen dem Umgründungsstichtag und dem Abschlussstichtag für die übernehmende Gesellschaft bewirkten Erträgen und Aufwendungen ist – mit Ausnahme von Kleinstkapitalgesellschaften – im Anhang der übertragenden Gesellschaft anzugeben und zu erläutern, insbesondere dass erwirtschaftete Gewinne nicht für Ausschüttungszwecke zur Verfügung stehen. Eine Rückstellung für den abzuführenden Gewinn oder eine Forderung auf Übernahme des für fremde Rechnung entstandenen Verlusts darf nach herrschender Meinung in der Bilanz der übertragenden Gesellschaft nicht angesetzt werden, weil es sich bei dem Umgründungsbeschluss nach dem Abschlussstichtag um ein (rechts)begründendes Ereignis handelt. Die Einstellung des abzuführenden Gewinns in eine Rücklage, die bei Wesentlichkeit – außer von Kleinstkapitalgesellschaften – im Anhang erläutert werden sollte, ist zulässig.
- (69) Wenn von dem bei der übernehmenden Gesellschaft von der übertragenden Gesellschaft übernommenen Ergebnis ein Teil einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnen ist, ist im Fall der Wesentlichkeit zu empfehlen, diesen Teil des übernommenen Ergebnisses in einem Sonderposten mit der Bezeichnung „Umgründungsbedingte Übernahme eines Ergebnisses aus Vorperioden“ vor dem Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ auszuweisen. Dieser Posten ist im Anhang zu erläutern. Diese Erläuterungspflicht gilt nicht für Kleinstkapitalgesellschaften.
- (70) Besteht die übernehmende Gesellschaft bereits (Umgründung zur Aufnahme), kann sich bei voneinander abweichenden Abschlussstichtagen der übertragenden und der übernehmenden Gesellschaft die Situation ergeben, dass an dem auf den Umgründungsstichtag jeweils folgenden Abschlussstichtag aus Sicht der übertragenden Gesellschaft das wirtschaftliche Eigentum bereits übergegangen, aus Sicht der übernehmenden Gesellschaft aber noch nicht übergegangen ist (siehe **Fall C**). Die übernehmende Gesellschaft darf in diesem Fall die zwischen dem Umgründungsstichtag und ihrem nachfolgenden Abschlussstichtag von der übertragenden Gesellschaft für ihre Rechnung erwirtschafteten Erträge und Aufwendungen noch nicht erfassen; sie darf aus den oben genannten Gründen auch keine Rückstellung für einen von ihr zu übernehmenden Verlust bilden. Die übertragende Gesellschaft darf dieses Ergebnis aufgrund des bereits übergegangenen wirtschaftlichen Eigentums nicht mehr zeigen bzw hat unter Umständen gar keinen Jahresabschluss mehr aufzustellen (siehe Abschnitt 4.4.).
- (71) Wenn in dem dem Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums folgenden Jahresabschluss in der Gewinn- und Verlustrechnung wesentliche Ergebnisanteile für einen Zeitraum enthalten sind, in dem noch kein wirtschaftliches Eigentum an dem zugrunde liegenden Vermögen bestanden hat, und die daher von der Geschäftsleitung der übernehmenden Gesellschaft nicht beeinflussbar waren, soll dieser Umstand im Anhang der

übernehmenden Gesellschaft erläutert werden, es sei denn, es handelt sich um eine Kleinstkapitalgesellschaft. Zahlenangaben sind dazu nicht erforderlich.

- (72) Zum gesonderten Ausweis des einem früheren Geschäftsjahr zuzuordnenden Ergebnisses siehe Rz (69).
- (73) Als **Fall D** wird im Abschnitt „Zu Rz (59) bis (73)“ der **Anlage** ein ausführliches Beispiel einer Abspaltung zur Neugründung gezeigt.

6. Rechnungslegung bei der übernehmenden Gesellschaft

6.1. Erfassung der Vermögensübernahme

6.1.1. Umgründung zur Neugründung

- (74) Aktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung erlangen erst mit der Eintragung der Gesellschaft in das Firmenbuch zivilrechtliche Existenz (§ 34 Abs 1 AktG, § 2 Abs 1 GmbHG). Gleiches gilt für die Gründung einer einzutragenden Personengesellschaft (§ 123 UGB).
- (75) Bei Gründung einer Aktiengesellschaft mit Sacheinlagen oder Sachübernahmen hat der Vorstand gemäß § 33 Abs 3 Satz 1 AktG unverzüglich nach der Eintragung der Gesellschaft im Firmenbuch die Eröffnungsbilanz, für welche die allgemeinen unternehmensrechtlichen Vorschriften gelten, auf den Tag der Errichtung der Gesellschaft (gemäß § 21 AktG Zeitpunkt der Übernahme aller Aktien durch die Gründer) zu erstellen, nach ihrer Bestätigung durch die Gründungsprüfer dem Aufsichtsrat vorzulegen und innerhalb von drei Monaten nach der Eintragung der Gesellschaft zu veröffentlichen. Wird ein Unternehmen (Betrieb) aufgrund einer auf einen höchstens neun Monate vor der Errichtung der Gesellschaft (das ist bei Verschmelzungen durch und Spaltungen zur Neugründung in der Regel der Zeitpunkt der Anmeldung des Verschmelzungs- bzw Spaltungsbeschlusses zur Eintragung im Firmenbuch) liegenden Stichtag aufgestellten Bilanz als Sacheinlage eingebracht, kann gemäß § 33 Abs 3 Satz 3 AktG die Eröffnungsbilanz auf diesen Stichtag, das ist der Beginn des dem Umgründungsstichtag folgenden Tages, aufgestellt werden. Dies gilt sinngemäß **rechtsformunabhängig** insbesondere für Verschmelzungen durch und Spaltungen zur Neugründung, errichtende Umwandlungen und verschmelzende Umwandlungen auf den Hauptgesellschafter, wenn das übernommene Vermögen einen neuen rechnungslegungspflichtigen Betrieb oder eine neue rechnungslegungspflichtige Gesellschaft begründet.
- (76) Im Fall der Umgründung zur Neugründung sind die Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte des § 202 UGB (siehe Rz (82)) in der Eröffnungsbilanz der neuen Gesellschaft auszuüben.
- (77) Das erste Geschäftsjahr der übernehmenden Gesellschaft enthält bei Umgründungen auch die Ergebnisse aus dem übernommenen Vermögen für den Zeitraum zwischen dem Umgründungsstichtag und dem ersten Jahresabschlussstichtag. Dies kann dazu führen, dass im ersten Jahresabschluss das Ergebnis der wirtschaftlichen Betätigung für einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten enthalten ist (siehe Rz (69) zum Ausweis eines Sonderpostens für Ergebnisse aus Vorperioden). Dieser Umstand stellt keinen Verstoß gegen die Vorschrift des § 193 Abs 3 UGB dar, wonach die Dauer eines Geschäftsjahrs zwölf Monate nicht übersteigen darf. Im Anhang ist das Ergebnis des ersten Geschäftsjahrs der übernehmenden Gesellschaft angemessen zu erläutern, es sei denn, es handelt sich um eine Kleinstkapitalgesellschaft.

6.1.2. Umgründung zur Aufnahme

- (78) Die Erstellung einer Übernahmebilanz auf den Umgründungsstichtag durch eine schon bestehende übernehmende Gesellschaft ist nicht erforderlich. Die Vermögensübernahme ist für die übernehmende Gesellschaft ein Geschäftsfall, der in dem den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums (siehe Abschnitt 5.1.) erfassenden Jahresabschluss abgebildet wird.
- (79) Die Übernahme von Vermögen im Zuge der Abwärts- und Seitwärts-Umgründung hat bei der übernehmenden Gesellschaft grundsätzlich keine Erfolgsauswirkung. Lediglich wenn es umgründungsbedingt zu einer Verrechnung bzw zu einem Wegfall einzelner Vermögensgegenstände und Schulden oder Rechnungsabgrenzungsposten kommt (sog Confusio), sind die sich dabei ergebenden Differenzbeträge im Zeitpunkt des umgründungsbedingten Erwerbs des wirtschaftlichen Eigentums bei der übernehmenden Gesellschaft erfolgswirksam zu berücksichtigen.

6.1.3. Anlagenspiegel

- (80) Das übertragene Anlagevermögen ist bei der übernehmenden Gesellschaft in der Entwicklung des Anlagevermögens gemäß § 226 Abs 1 UGB (Anlagenspiegel) als Zugang zu erfassen. Wesentliche Zugänge sollten im Sinne der Generalnorm (§ 222 Abs 2 UGB) in einer gesonderten Spalte dargestellt werden.
- (81) Bei Fortführung der Buchwerte des übertragenen Vermögens gemäß § 202 Abs 2 UGB sollten sowohl die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten als auch die kumulierten Abschreibungen aus dem Anlagenspiegel des Rechtsvorgängers übernommen werden. Es ist auch zulässig, den beizulegenden Wert gemäß § 202 Abs 1 UGB als Anschaffungs- oder Herstellungskosten auszuweisen oder zusätzlich zu den historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten anzumerken. Wird der beizulegende Wert als Anschaffungs- oder Herstellungskosten ausgewiesen, ist bei abnutzbaren Anlagegegenständen der Ausweis der kumulierten Abschreibungen entsprechend anzupassen.

6.2. Bilanzierung der Vermögensübernahme

6.2.1. Grundsätzliches

- (82) § 202 UGB enthält für die Bewertung bei der übernehmenden Gesellschaft folgende Wahlrechte:
- a) Neubewertung zum beizulegenden Wert (§ 202 Abs 1 UGB)
 - b) Fortführung der Buchwerte des übertragenen Vermögens (§ 202 Abs 2 Z 1 UGB)
 - c) Fortführung der Buchwerte und Ansatz eines aktiven Unterschiedsbetrags im Anlagevermögen (§ 202 Abs 2 Z 2 und 3 UGB – modifizierte Buchwertfortführung)
- (83) Sofern die Vermögensübernahme bei Umgründungen als Einlage oder Zuwendung zu qualifizieren ist, richtet sich die Bewertung der Vermögensgegenstände und Schulden nach den Vorschriften des § 202 UGB. Im Fall einer Neubewertung übernehmen die beizulegenden Werte für die Folgebewertung die Funktion von Anschaffungs- oder Herstellungskosten iSd § 203 UGB. Für Vermögensübernahmen, die wegen des Fehlens einer Vermögensmehrung einen Tausch oder tauschähnlichen Vorgang darstellen, gelten grundsätzlich die allgemeinen bewertungsrechtlichen Vorschriften des UGB. Aufgrund der umgründungsbedingten Veranlassung des Tausches ist es bei

Umgründungen zulässig, die Buchwerte der übertragenden Gesellschaft in sinnvoller Anwendung des § 202 Abs 2 UGB fortzuführen.

6.2.2. Die Bewertungsvorschrift des § 202 Abs 1 UGB

- (84) *Einlagen und Zuwendungen sowie Entnahmen sind mit dem Wert anzusetzen, der ihnen im Zeitpunkt ihrer Leistung beizulegen ist, soweit sich nicht aus der Nutzungsmöglichkeit im Unternehmen ein geringerer Wert ergibt. Werden Betriebe oder Teilbetriebe eingelegt oder zugewendet, so gilt § 203 Abs 5 sinngemäß.*
- (85) Unter **Einlagen** werden Vermögensmehrungen bei der übernehmenden Gesellschaft verstanden, die als gesellschaftsrechtliche Vorgänge bewirkt werden und gegen Gewährung einer Gegenleistung (Gesellschaftsanteile oder andere Formen von Beteiligungen am Vermögen der Gesellschaft wie insbesondere Substanzgenussrechte) erfolgen. Gegenstand einer Einlage können grundsätzlich alle Arten von Vermögenswerten sein.
- (86) Unter **Zuwendungen** werden Vermögensmehrungen bei der übernehmenden Gesellschaft verstanden, die als gesellschaftsrechtliche Vorgänge durch Gesellschafter, verbundene Unternehmen oder fremde Personen bewirkt werden und ohne Gewährung einer Gegenleistung erfolgen. Gegenstand einer Zuwendung können grundsätzlich alle Arten von Vermögenswerten sein.
- (87) Der **beizulegende Wert** ist in § 189a Z 3 UGB definiert. Obergrenze ist jedenfalls der sich aus der konkreten Nutzungsmöglichkeit im Unternehmen ergebende (geringere) Wert.
- (88) **Zeitpunkt** der Leistung ist grundsätzlich der Zeitpunkt des Erwerbs des wirtschaftlichen Eigentums. Bei Umgründungen, bei denen vertraglich ein Umgründungsstichtag vereinbart ist, von dem an die betreffenden Handlungen der übertragenden Gesellschaft als für Rechnung der übernehmenden Gesellschaft vorgenommen gelten, ist das übernommene Vermögen nach den Wertverhältnissen am Umgründungsstichtag zu bewerten.
- (89) Im Fall der Neubewertung sind bei der übernehmenden Gesellschaft auch bisher gemäß § 197 Abs 2 UGB nicht bilanzierungsfähige immaterielle Vermögensgegenstände anzusetzen.
- (90) Werden im Zuge einer Umgründung Betriebe oder Teilbetriebe eingelegt oder zugewendet, gilt gemäß § 202 Abs 1 Satz 2 UGB die Bestimmung des § 203 Abs 5 UGB sinngemäß. Dies bedeutet, dass bei Anwendung des § 202 Abs 1 UGB zwingend auch ein allfälliger Firmenwert anzusetzen ist.

6.2.3. Die Bewertungsvorschrift des § 202 Abs 2 UGB

- (91) *Bei Umgründungen (Verschmelzungen, Umwandlungen, Einbringungen, Zusammenschlüssen, Realteilungen und Spaltungen) gilt Folgendes:*
1. *Abweichend von Abs 1 dürfen die Buchwerte aus dem letzten Jahresabschluss oder einer Zwischenbilanz, die nach den auf den letzten Jahresabschluss angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden zu erstellen ist, fortgeführt werden. Der Stichtag der zugrundegelegten Bilanz darf höchstens neun Monate vor der Anmeldung zum Firmenbuch liegen; ist eine Anmeldung zum Firmenbuch nicht vorgesehen, so ist der Tag des Abschlusses der zugrundeliegenden Ver-*

einbarung maßgeblich. War der Rechtsvorgänger (der Übertragende) zur Führung von Büchern nicht verpflichtet, dürfen die steuerrechtlichen Werte angesetzt werden.

2. *Übersteigt der Gesamtbetrag der Gegenleistung die fortgeführten Werte nach Z 1, so darf der Unterschiedsbetrag unter die Posten des Anlagevermögens aufgenommen werden; der Gesamtbetrag der Gegenleistung ergibt sich aus dem Gesamtausgabebetrag der neuen Anteile, dem Buchwert eigener oder untergehender Anteile und den baren Zuzahlungen.*
3. *Jener Teil des Unterschiedsbetrags, der den Aktiven und Passiven des übertragenen Vermögens zugeordnet werden kann, ist als Umgründungsmehrwert gesondert auszuweisen; auf diesen Wert sind die für Vermögensgegenstände und Schulden geltenden Bestimmungen anzuwenden. Ein danach verbleibender Restbetrag darf als Firmenwert angesetzt werden.*

- (92) Die Reichweite des Begriffs **Umgründung** ist im UGB nicht näher definiert. Wenn auch in einem Klammerausdruck die Umgründungstypen des UmgrStG genannt werden, bedeutet das nicht, dass auf Umgründungen iSd § 202 UGB im konkreten Fall das UmgrStG zur Anwendung kommen muss. Unter den Begriff Umgründung fallen jedenfalls Verschmelzungen nach den einschlägigen Normen, Spaltungen nach dem SpaltG und Umwandlungen nach dem UmwG sowie mit diesen vergleichbare Vermögensübertragungen. Darüber hinaus fallen aufgrund der Zitierung in der Klammer des Einleitungssatzes von § 202 Abs 2 UGB jedenfalls auch Vermögensübernahmen, die Vermögen iSd Art III bis V UmgrStG (Einbringungen, Zusammenschlüsse und Realteilungen) zum Gegenstand haben, unter den Begriff Umgründung. Neben den in § 202 Abs 1 UGB genannten Betrieben und Teilbetrieben zählen zu Vermögen iSd § 202 Abs 2 UGB auch Beteiligungen iSd § 189a Z 2 UGB.
- (93) Bei den **fortgeführten Buchwerten** muss es sich grundsätzlich um Buchwerte handeln, die nach den Vorschriften des UGB oder bei nicht buchführungspflichtigen Rechtsvorgängern nach dem österreichischen Ertragsteuerrecht – im Falle betrieblichen Vermögens gemäß § 5 Abs 1 EStG – ermittelt wurden. Nicht auf diese Weise ermittelte Buchwerte sind durch die übernehmende Gesellschaft in UGB-äquivalente Buchwerte umzurechnen.¹
- (94) Erfolgt keine Buchwertfortführung, ist eine Bewertung nach § 202 Abs 1 UGB mit dem beizulegenden Wert vorzunehmen. Ein Ansatz von Zwischenwerten zwischen dem beizulegenden Wert und den fortgeführten Buchwerten ist nicht zulässig.
- (95) Sollte das übertragene Vermögen negative steuerrechtliche Anschaffungskosten aufweisen (eine Privatperson überträgt beispielsweise einen GmbH-Anteil mit negativen Anschaffungskosten aus einer vorangehenden Umgründung), ist dieses Vermögen im Rahmen der Fortführung der steuerlichen Werte zumindest mit einem Erinnerungswert anzusetzen.

¹ Nicht Gegenstand dieses Fachgutachtens ist die Beurteilung der Frage, ob aus europarechtlicher Sicht eine Fortführung von der Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates (2013/34/EU) idgF (Bilanz-Richtlinie) oder der Verordnung (EG) Nr. 1606/2002 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 19. Juli 2002 betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards (IAS-Verordnung) entsprechenden Buchwerten zulässig ist.

6.2.4. Ansatz- und Bewertungswahlrechte bei Umgründungen

6.2.4.1. Ansatz- und Bewertungswahlrechte bei Einlagen

- (96) Bei Einlagen hat die übernehmende Gesellschaft für die Bewertung des übernommenen Vermögens folgende Wahlrechte:
- Neubewertung zum beizulegenden Wert (§ 202 Abs 1 UGB)
 - Fortführung der Buchwerte (§ 202 Abs 2 Z 1 UGB)
 - modifizierte Buchwertfortführung (§ 202 Abs 2 Z 2 und 3 UGB)
- (97) Bei der **Buchwertfortführung** (Fortführung der Buchwerte aus dem letzten Jahresabschluss oder einer Zwischenbilanz der übertragenden Gesellschaft bzw der steuerlichen Werte gemäß § 5 Abs 1 EStG) sind die Unterschiedsbeträge zwischen dem Saldo der Buchwerte des übernommenen Vermögens und dem Gesamtbetrag der Gegenleistung wie folgt zu behandeln:
- Übersteigt der Saldo der Buchwerte des übernommenen Vermögens den Gesamtbetrag der Gegenleistung, ist der Unterschiedsbetrag in eine Kapitalrücklage einzustellen.
 - Übersteigt der Gesamtbetrag der Gegenleistung den Saldo der Buchwerte des übernommenen Vermögens, ist der Unterschiedsbetrag in der Gewinn- und Verlustrechnung in einem Sonderposten mit der Bezeichnung „Reinvermögensminderung durch Umgründung“ unmittelbar **nach** dem Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ auszuweisen. Wird gemäß § 231 Abs 5 UGB auf den Ausweis der Veränderungen der Kapital- und Gewinnrücklagen in der Gewinn- und Verlustrechnung verzichtet, ist auch diese Vermögensminderung gemeinsam mit den Rücklagenänderungen im Anhang auszuweisen. Der Posten ist bei Wesentlichkeit – gegebenenfalls gemeinsam mit dem Ausweis der Vermögensänderung iSd § 231 Abs 5 UGB – gemäß der Generalnorm (§ 222 Abs 2 UGB) im Anhang zu erläutern. Dies gilt nicht für Kleinstkapitalgesellschaften.
- Der Gesamtbetrag der Gegenleistung ergibt sich gemäß § 202 Abs 2 Z 2 UGB aus dem Gesamtausgabebetrag der neuen Anteile, dem Buchwert eigener oder untergeordneter Anteile und baren Zuzahlungen.
- (98) Bei Anwendung der **modifizierten Buchwertfortführung** darf der Unterschiedsbetrag zwischen dem Gesamtbetrag der Gegenleistung und dem niedrigeren Betrag des Saldos der Buchwerte des übernommenen Vermögens im Anlagevermögen aktiviert werden.
- (99) Im Fall der Ausübung des Ansatzwahlrechts ist jener Teil des Unterschiedsbetrags, der den übertragenen Vermögensgegenständen (einschließlich bislang bei der übertragenden Gesellschaft gemäß § 197 Abs 2 UGB nicht aktivierter) und Schulden zugeordnet werden kann, gemäß § 202 Abs 2 Z 3 UGB in der Bilanz der übernehmenden Gesellschaft als gesonderter Posten mit der Bezeichnung „Umgründungsmehrwert“ im Rahmen des Anlagevermögens auszuweisen. Auf diesen Teil des Unterschiedsbetrags sind die für die jeweiligen Vermögensgegenstände und Schulden geltenden Bestimmungen des UGB anzuwenden.
- (100) Wenn der Saldo aus stillen Reserven und stillen Lasten niedriger ist als der Unterschiedsbetrag, darf der übersteigende Teil des Unterschiedsbetrags als Firmenwert iSd § 203 Abs 5 UGB angesetzt werden.

- (101) Übersteigen die stillen Reserven abzüglich der stillen Lasten den Unterschiedsbetrag, ist die Zuordnung zum Unterschiedsbetrag unter Beachtung des Grundsatzes der Willkürfreiheit vorzunehmen. Diesem Erfordernis wird entsprochen, wenn die Zuordnung der stillen Nettoreserven entweder proportional oder nach Wesentlichkeits- oder Bestimmtheitskriterien vorgenommen wird.
- (102) Der Umgründungsmehrwert ist – mit Ausnahme von Kleinstkapitalgesellschaften – im Anhang zu erläutern.

6.2.4.2. Ansatz- und Bewertungswahlrechte bei Zuwendungen

- (103) Da bei Zuwendungen keine Gegenleistung der übernehmenden Gesellschaft erfolgt, können Vermögensgegenstände und Schulden, die im Wege einer Zuwendung übertragen werden, lediglich zu beizulegenden Werten oder zu fortgeführten Buchwerten bewertet werden. Die Anwendung der modifizierten Buchwertfortführung ist bei Zuwendungen mangels Gegenleistung nicht möglich.
- (104) Liegt ein positiver Saldo der Buchwerte des übernommenen Vermögens vor, ist dieser in eine Kapitalrücklage einzustellen. Ein negativer Saldo der Buchwerte des übernommenen Vermögens ist in der Gewinn- und Verlustrechnung in einem Sonderposten mit der Bezeichnung „Reinvermögensminderung durch Umgründung“ unmittelbar **nach** dem Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ gesondert auszuweisen. Wird gemäß § 231 Abs 5 UGB auf den Ausweis der Veränderungen der Kapital- und Gewinnrücklagen in der Gewinn- und Verlustrechnung verzichtet, ist auch diese Vermögensminderung gemeinsam mit den Rücklagenänderungen im Anhang auszuweisen. Der Posten ist bei Wesentlichkeit – gegebenenfalls gemeinsam mit dem Ausweis der Vermögensänderung iSd § 231 Abs 5 UGB – gemäß der Generalnorm (§ 222 Abs 2 UGB) im Anhang zu erläutern. Dies gilt nicht für Kleinstkapitalgesellschaften.

6.2.5. Weiterführung des Umgründungsmehrwerts in den Folgejahren

- (105) Hinsichtlich der Weiterführung der im Umgründungsmehrwert enthaltenen stillen Reserven und Lasten in den Folgeperioden gilt Folgendes:
- a) Stille Reserven in abnutzbaren Vermögensgegenständen sind nach Maßgabe planmäßiger Abschreibungen auf die Restnutzungsdauer zu verteilen; bei Wertminderungen, die außerplanmäßige Abschreibungen erforderlich machen, und beim Abgang des Vermögensgegenstands sind sie insoweit zu vermindern bzw auszubuchen.
 - b) Stille Reserven in nicht abnutzbaren Vermögensgegenständen sind bei Wertminderungen, die außerplanmäßige Abschreibungen erforderlich machen, und beim Abgang des Vermögensgegenstands insoweit zu vermindern bzw auszubuchen. Im Fall einer Wertminderung ist vorrangig der Umgründungsmehrwert zu vermindern; der Buchwert des betreffenden Vermögensgegenstands ist nur herabzusetzen, wenn die Wertminderung den auf den Vermögensgegenstand entfallenden Umgründungsmehrwert übersteigt.
 - c) Stille Reserven in Verbindlichkeiten (zB bei Fremdwährungen) sind im Fall ihrer Verminderung sowie nach Maßgabe der Tilgung der Verbindlichkeit aufzulösen.
 - d) Bei einer Verminderung oder beim Wegfall stiller Lasten kommt es zu einer Erhöhung des Umgründungsmehrwerts.

- e) Stellt sich in einem späteren Geschäftsjahr nach einer vorangehenden außerplanmäßigen Abschreibung heraus, dass die Gründe dafür nicht mehr bestehen, hat eine Zuschreibung des Umgründungsmehrwerts gemäß § 208 UGB zu erfolgen.

(106) Bei einer Folgeumgründung können für das übernommene Vermögen die Wahlrechte des § 202 Abs 2 UGB in Anspruch genommen werden. Ein im übernommenen Vermögen enthaltener Umgründungsmehrwert ist in diesem Fall weiterzuführen.

7. Besonderheiten bei Umgründungen zwischen verbundenen Unternehmen

7.1. Vorbemerkung

(107) In den anschließenden Ausführungen werden folgende Richtungen von Umgründungen behandelt:

- a) Aufwärts (upstream)-Umgründungen: Vermögen wird von einer Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft übertragen.
- b) Abwärts (downstream)-Umgründungen: Vermögen wird von einer Muttergesellschaft auf eine Tochtergesellschaft übertragen.
- c) Seitwärts (sidestream)-Umgründungen: Vermögen wird von einer Tochtergesellschaft (T 1) einer Muttergesellschaft auf eine andere Tochtergesellschaft (T 2) derselben Muttergesellschaft übertragen.

Bei den meisten dieser Umgründungen ergeben sich unterschiedliche Auswirkungen bei (den Gesellschaftern) der übertragenden und der übernehmenden Gesellschaft.

(108) In den Ausführungen zur Erfassung der Umgründungsvorgänge in den Gewinn- und Verlustrechnungen wird unterstellt, dass jeweils 100%ige Beteiligungen der Muttergesellschaft an der bzw den Tochtergesellschaft(en) bestehen. Wenn an Tochter- oder Schwestergesellschaften andere Gesellschafter beteiligt sind, sind die daraus resultierenden Auswirkungen im Einzelfall zum Teil unterschiedlich zu berücksichtigen. Beispielsweise liegt bei einer Aufwärts-Verschmelzung einer Tochtergesellschaft, an der die Muttergesellschaft nur 80 % hält, anteilig im Ausmaß von 20 % des Vermögens der Tochtergesellschaft eine Einlage vor.

7.2. Verschmelzungen

7.2.1. Aufwärts-Verschmelzungen

7.2.1.1. Rechnungslegung bei der übertragenden Gesellschaft

(109) Die übertragende Gesellschaft geht bei der Verschmelzung unter.

7.2.1.2. Rechnungslegung bei der übernehmenden Gesellschaft

(110) Da sich die Vermögenslage der übernehmenden Muttergesellschaft durch die Übertragung des Vermögens der Tochtergesellschaft nicht ändert, liegt keine Vermögensmehrung und daher keine Einlage oder Zuwendung vor. Das übernommene Vermögen ist nach den für Tauschgeschäfte geltenden Grundsätzen (dh zum beizulegenden Wert) zu bewerten. Im Hinblick darauf, dass dem Tausch eine Umgründung zugrunde

liegt, ist es jedoch zulässig, die Buchwerte des übernommenen Vermögens weiterzuführen (siehe Rz (83)).

- (111) Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert der untergehenden Anteile und dem Saldo des zu Buchwerten oder zu beizulegenden Werten bewerteten übernommenen Vermögens (Verschmelzungsverlust oder -gewinn) ist in der Gewinn- und Verlustrechnung in einem Sonderposten **vor** dem Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ auszuweisen und bei Wesentlichkeit im Anhang zu erläutern, es sei denn, dass es sich um eine Kleinstkapitalgesellschaft handelt.
- (112) Im Falle der Fortführung der Buchwerte des übernommenen Vermögens ist auch die modifizierte Buchwertfortführung (siehe Rz (98)) zulässig, sodass sich kein ergebniswirksamer Verschmelzungsverlust ergibt. Dies ist dann nicht der Fall, wenn nach Aktivierung eines Umgründungsmehrwerts, vermindert um allfällige latente Steuern, ein Unterschiedsbetrag verbleibt, der nicht vollständig durch die wahlweise Aktivierung eines Firmenwerts ausgeglichen wird.

7.2.2. Abwärts-Verschmelzungen

7.2.2.1. Rechnungslegung bei der übertragenden Gesellschaft

- (113) Die übertragende Gesellschaft geht bei der Verschmelzung unter.

7.2.2.2. Rechnungslegung bei der übernehmenden Gesellschaft

- (114) Wird eine Muttergesellschaft auf ihre Tochtergesellschaft verschmolzen, gehen die Anteile der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft ohne Buchung bei der Tochtergesellschaft auf die Gesellschafter der Muttergesellschaft über (Durchgangserwerb, siehe § 224 Abs 3 AktG).
- (115) Der Übergang des übrigen Vermögens mit positivem Verkehrswert auf die Tochtergesellschaft stellt entweder eine Einlage (wenn das Vermögen die Grundlage für eine Kapitalerhöhung bildet) oder eine Zuwendung dar.
- (116) Unabhängig davon, ob es bei der Tochtergesellschaft anlässlich der Verschmelzung zu einer Kapitalerhöhung kommt, liegt bei ihr eine Gegenleistung iSd § 202 Abs 2 Z 2 UGB vor. Aufgrund des Vorliegens einer Gegenleistung ist, abgesehen von der Möglichkeit der Bewertung des übertragenen Vermögens bei der übernehmenden Gesellschaft mit dem beizulegenden Wert gemäß § 202 Abs 1 UGB, sowohl die Buchwertfortführung (siehe Rz (97)) als auch die modifizierte Buchwertfortführung (siehe Rz (98)) zulässig. Die Anwendung der modifizierten Buchwertfortführung erfordert das Vorhandensein von stillen Reserven einschließlich Firmenwert im übertragenen Vermögen.
- (117) Da die Vermögensmehrung bei der Tochtergesellschaft eine gesellschaftsrechtlich veranlasste Einlage oder Zuwendung iSd § 202 UGB darstellt, ist der die Erhöhung des Nennkapitals übersteigende Betrag des positiven Saldos des übernommenen Vermögens bei der übernehmenden Gesellschaft in eine Kapitalrücklage einzustellen.
- (118) Ist der bei der Tochtergesellschaft angesetzte Saldo der Buchwerte des Vermögens negativ und wird von der modifizierten Buchwertfortführung nicht Gebrauch gemacht, ist dieser Betrag in der Gewinn- und Verlustrechnung in einem Sonderposten mit der Bezeichnung „Reinvermögensminderung durch Verschmelzung“ unmittelbar **nach**

dem Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ auszuweisen und bei Wesentlichkeit im Anhang zu erläutern, es sei denn, dass es sich um eine Kleinstkapitalgesellschaft handelt. Wird gemäß § 231 Abs 5 UGB auf den Ausweis der Veränderungen der Kapital- und Gewinnrücklagen in der Gewinn- und Verlustrechnung verzichtet, ist auch diese Vermögensminderung gemeinsam mit den Rücklagenänderungen im Anhang auszuweisen und zu erläutern. Dies gilt nicht für Kleinstkapitalgesellschaften.

- (119) Der Bewertung gemäß § 202 UGB unterliegt nur das im Zuge der Verschmelzung an die Tochtergesellschaft übertragene Vermögen; eine Neubewertung des Vermögens der Tochtergesellschaft anlässlich der Verschmelzung ist nicht zulässig.

7.2.2.3. Rechnungslegung beim Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft

- (120) Beim Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft wird im Fall der Abwärts-Verschmelzung die Beteiligung an der Muttergesellschaft durch die Beteiligung an der Tochtergesellschaft ersetzt. Dieser Vorgang stellt einen Tausch oder tauschähnlichen Vorgang dar, welcher grundsätzlich nach den für den Tausch entwickelten Grundsätzen zu bewerten ist. Im Hinblick darauf, dass dem vorliegenden Tausch eine Umgründung zugrunde liegt, ist es zulässig, den Buchwert der bisherigen Beteiligung an der Muttergesellschaft unverändert auf die neue Beteiligung an der Tochtergesellschaft zu übertragen.

7.2.3. Seitwärts-Verschmelzungen

7.2.3.1. Rechnungslegung bei der übertragenden Gesellschaft

- (121) Die übertragende Gesellschaft geht bei der Verschmelzung unter.

7.2.3.2. Rechnungslegung bei der übernehmenden Gesellschaft

- (122) Bei der übernehmenden Gesellschaft kommt es anlässlich der Übernahme des Vermögens zu einer Vermögensmehrung, weshalb die Bewertungsvorschriften des § 202 Abs 1 oder 2 UGB anzuwenden sind (siehe Rz (84) ff).
- (123) Erfolgt bei der übernehmenden Gesellschaft als Gegenleistung eine Kapitalerhöhung, ist der Überschuss der Buchwerte bzw der beizulegenden Werte des übertragenen Vermögens über den Nennbetrag der neuen Anteile in eine Kapitalrücklage einzustellen, welche gemäß § 229 Abs 4 UGB bei Aktiengesellschaften und großen Gesellschaften mit beschränkter Haftung gebunden ist. Erfolgt keine Gegenleistung iSd § 229 Abs 2 Z 1 UGB, ist der positive Saldo des zu Buchwerten übernommenen bzw mit beizulegenden Werten bewerteten übernommenen Vermögens in eine nicht gebundene Kapitalrücklage einzustellen.
- (124) Übersteigt der Gesamtbetrag der Gegenleistung den Saldo des zu Buchwerten übernommenen Vermögens, ist der Unterschiedsbetrag in der Gewinn- und Verlustrechnung in einem Sonderposten mit der Bezeichnung „Reinvermögensminderung durch Verschmelzung“ unmittelbar **nach** dem Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ auszuweisen, soweit nicht von der Möglichkeit der modifizierten Buchwertfortführung Gebrauch gemacht wird. Wird gemäß § 231 Abs 5 UGB auf den Ausweis der Veränderungen der Kapital- und Gewinnrücklagen in der Gewinn- und Verlustrechnung verzichtet, ist auch diese Vermögensminderung gemeinsam mit den Rücklagenänderungen im Anhang auszuweisen und zu erläutern. Dies gilt nicht für Kleinstkapitalgesellschaften.

- (125) Unterbleibt eine Gegenleistung und wird ein zu Buchwerten negatives Vermögen eingelegt, kann die modifizierte Buchwertfortführung nicht angewendet werden (siehe Rz (103)).

7.2.3.3. Rechnungslegung beim Gesellschafter der übertragenden und der übernehmenden Gesellschaft

- (126) Beim Gesellschafter der übertragenden und der übernehmenden Gesellschaft liegt hinsichtlich der Anteile an den beiden Gesellschaften ein tauschähnlicher Vorgang vor. Dem Untergang der Beteiligung an der übertragenden Gesellschaft steht eine Wertänderung (in der Regel Wertsteigerung) der Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft gegenüber. Nach den für den Tausch geltenden Grundsätzen ist der beizulegende Wert der untergehenden Beteiligung an der übertragenden Gesellschaft auf die Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft zu übertragen. Im Hinblick darauf, dass dem Tausch eine Umgründung zugrunde liegt, ist es jedoch zulässig, den Buchwert der Beteiligung an der übertragenden Gesellschaft auf die Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft zu übertragen.
- (127) Wird der beizulegende Wert der untergehenden Beteiligung auf die Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft übertragen, ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem beizulegenden Wert und dem Buchwert der untergehenden Beteiligung in der Gewinn- und Verlustrechnung in einem Sonderposten **vor** dem Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ auszuweisen und – mit Ausnahme von Kleinstkapitalgesellschaften – bei Wesentlichkeit im Anhang zu erläutern.

7.3. Abspaltungen

7.3.1. Aufwärts-Abspaltungen

7.3.1.1. Rechnungslegung bei der übertragenden Gesellschaft

- (128) Bei der übertragenden Gesellschaft verändert sich das bilanzielle Eigenkapital um den Saldo der Buchwerte des übertragenen Vermögens. Die Abbildung in der Rechnungslegung der übertragenden Gesellschaft ist in den Rz (44) ff dargestellt.

7.3.1.2. Rechnungslegung bei der übernehmenden Gesellschaft

- (129) Wird Vermögen einer Tochtergesellschaft im Wege der Abspaltung auf die Muttergesellschaft übertragen, darf die Muttergesellschaft für das übertragene Vermögen keine Anteile ausgeben, weil sie die Anteile an der übertragenden Tochtergesellschaft besitzt (vgl § 224 Abs 1 Z 1 AktG iVm § 17 Z 5 SpaltG). Es liegt ein tauschähnlicher Vorgang (Übernahme von Vermögen gegen Veränderung des Werts der Beteiligung) vor. Das abgespaltene Vermögen ist daher grundsätzlich nach den für den Tausch entwickelten Grundsätzen zu bewerten. Im Hinblick darauf, dass dem Tausch eine Umgründung zugrunde liegt, ist es jedoch zulässig, bei der übernehmenden Gesellschaft die Buchwerte des übernommenen Vermögens der Tochtergesellschaft fortzuführen. Der Buchwert oder der beizulegende Wert des übernommenen Vermögens ist in der Gewinn- und Verlustrechnung in einem Sonderposten **vor** dem Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ auszuweisen, und zwar saldiert mit den Aufwendungen gemäß Rz (132), und bei Wesentlichkeit im Anhang zu erläutern, es sei denn, dass es sich um eine Kleinstkapitalgesellschaft handelt.
- (130) Neben der Bewertung des übernommenen Vermögens (zum Buchwert oder zum beizulegenden Wert) stellt sich bei der übernehmenden Gesellschaft die Frage der Auswirkungen des Vorgangs auf den Wertansatz der Beteiligung an der übertragenden

Tochtergesellschaft. Anlässlich der Aufstellung des auf die Abspaltung folgenden Jahresabschlusses ist zu prüfen, ob der Wertansatz der Beteiligung in dem nach der Abspaltung bei der Tochtergesellschaft verbliebenen Vermögen Deckung findet bzw ob eine außerplanmäßige Abschreibung erforderlich ist.

- (131) Ebenso ist es zulässig, dass jener Teil des Buchwerts der Beteiligung an der übertragenden Tochtergesellschaft, der sich aus dem Verhältnis zwischen dem beizulegenden Wert des übertragenen Vermögens und dem beizulegenden Wert des gesamten Vermögens der Tochtergesellschaft vor der Umgründung ergibt, im Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums als Beteiligungsabgang ausgewiesen wird. In diesem Fall ist auch die modifizierte Buchwertfortführung (siehe Rz (98)) zulässig, sodass sich keine ergebniswirksame Spaltungsdifferenz ergibt. Dies ist dann nicht der Fall, wenn nach Aktivierung eines Umgründungsmehrwerts, vermindert um allfällige latente Steuern, ein Unterschiedsbetrag verbleibt, der nicht vollständig durch die wahlweise Aktivierung eines Firmenwerts ausgeglichen wird.
- (132) Eine außerplanmäßige Abschreibung bzw der aus dem Beteiligungsabgang resultierende Aufwand ist mit dem Spaltungsergebnis gemäß Rz (129) aufzurechnen. Der Saldo, der sich bei dieser Aufrechnung ergibt, ist in der Gewinn- und Verlustrechnung in einem Sonderposten **vor** dem Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ auszuweisen und bei Wesentlichkeit im Anhang zu erläutern, es sei denn, dass es sich um eine Kleinstkapitalgesellschaft handelt.

7.3.2. Abwärts-Abspaltungen

7.3.2.1. Rechnungslegung bei der übertragenden Gesellschaft

- (133) Ist die abspaltende Gesellschaft an der übernehmenden Gesellschaft beteiligt und verzichten die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft gemäß § 17 Z 5 SpaltG iVm § 224 AktG auf die Gewährung von Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft, liegt aus der Sicht der übertragenden Gesellschaft in der aus der Vermögensübertragung resultierenden Wertänderung der Beteiligung an der Tochtergesellschaft ein tauschähnlicher Vorgang vor. Das eingebrachte Vermögen ist daher grundsätzlich nach den für den Tausch entwickelten Grundsätzen zu bewerten. Im Hinblick auf die umgründungsbedingte Veranlassung des Vorgangs ist es jedoch zulässig, von einer Gewinnrealisierung Abstand zu nehmen und den Buchwert der Beteiligung an der übernehmenden Tochtergesellschaft um einen positiven Saldo der Buchwerte des übertragenen Vermögens zu erhöhen.
- (134) Wenn der Saldo der Buchwerte des übertragenen Vermögens negativ ist, bleibt der Buchwert der Beteiligung an der Tochtergesellschaft grundsätzlich unverändert. In diesem Fall entsteht bei der übertragenden Gesellschaft ein Gewinn in Höhe des negativen Saldos der Buchwerte des übertragenen Vermögens. Dieser ist in der Gewinn- und Verlustrechnung in einem Sonderposten **vor** dem Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ auszuweisen und bei Wesentlichkeit im Anhang zu erläutern, es sei denn, dass es sich um eine Kleinstkapitalgesellschaft handelt.
- (135) Im Fall einer Bewertung des Zugangs der Beteiligung an der übernehmenden Tochtergesellschaft mit dem beizulegenden Wert des übertragenen Vermögens ist die daraus resultierende Erhöhung des buchmäßigen Reinvermögens in der Gewinn- und Verlustrechnung der übertragenden Gesellschaft in einem Sonderposten **vor** dem Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ auszuweisen und bei Wesentlichkeit im Anhang zu erläutern, es sei denn, dass es sich um eine Kleinstkapitalgesellschaft handelt.

7.3.2.2. Rechnungslegung bei der übernehmenden Gesellschaft

- (136) Wird Vermögen mit einem positiven beizulegenden Wert im Wege der Abspaltung von der Muttergesellschaft auf eine Tochtergesellschaft übertragen, liegt bei der Tochtergesellschaft eine Zuwendung vor. Da es bei der übernehmenden Gesellschaft zu einer Vermögensmehrung kommt, sind bei dieser die Bewertungsvorschriften des § 202 Abs 1 oder 2 UGB anzuwenden (siehe Rz (84) ff).

7.3.2.3. Rechnungslegung beim Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft

- (137) Beim Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft ergeben sich in aller Regel keine Auswirkungen, weil von der übernehmenden Gesellschaft keine neuen Anteile ausgegeben werden. Sollten im Einzelfall von der übernehmenden Gesellschaft Anteile gewährt werden, liegt im Ergebnis eine Seitwärts-Abspaltung vor (siehe dazu Abschnitt 7.3.3.4.).

7.3.3. Seitwärts-Abspaltungen

7.3.3.1. Grundsätzliches

- (138) Eine Seitwärts-Abspaltung liegt vor, wenn eine Tochtergesellschaft (T 1) Vermögen auf eine andere bereits bestehende (Abspaltung zur Aufnahme) oder durch die Abspaltung neu gegründete (Abspaltung zur Neugründung) Tochtergesellschaft (T 2) derselben Muttergesellschaft abspaltet. Gemäß § 1 Abs 2 Z 2 SpaltG sind bei einer Abspaltung als Gegenleistung Anteile an der übernehmenden Gesellschaft an die Anteilsinhaber der übertragenden Gesellschaft, das ist die Muttergesellschaft der Gesellschaft T 1, zu gewähren; die Anteilsinhaber können im Fall einer Abspaltung zur Aufnahme auf die Gewährung von neuen Gesellschaftsanteilen an der übernehmenden Gesellschaft verzichten.

7.3.3.2. Rechnungslegung bei der übertragenden Gesellschaft

- (139) Bei der übertragenden Gesellschaft verändert sich das bilanzielle Eigenkapital um den Saldo der Buchwerte des übertragenen Vermögens. Die Abbildung in der Rechnungslegung der übertragenden Gesellschaft ist in den Rz (44) ff dargestellt.

7.3.3.3. Rechnungslegung bei der übernehmenden Gesellschaft

- (140) Bei der übernehmenden Gesellschaft (T 2) liegt eine Einlage oder Zuwendung vor. Bei der Bewertung des übernommenen Vermögens sind die Bewertungsvorschriften des § 202 Abs 1 oder 2 UGB anzuwenden (siehe Rz (84) ff).

7.3.3.4. Rechnungslegung bei der Muttergesellschaft der beiden Tochtergesellschaften

- (141) Werden aufgrund der Übertragung von Vermögen einer Tochtergesellschaft (T 1) Anteile der übernehmenden Tochtergesellschaft (T 2) an die Muttergesellschaft ausgegeben, liegt bei der Muttergesellschaft ein tauschähnlicher Vorgang vor (Tausch von Vermögen der Tochtergesellschaft T 1 gegen Anteile an der Tochtergesellschaft T 2). Dies gilt auch, wenn bei einer Abspaltung zur Aufnahme auf die Gewährung von neuen Anteilen an der Tochtergesellschaft T 2 verzichtet wird; in diesem Fall ergibt sich aufgrund der Übertragung von Vermögen der Tochtergesellschaft T 1 eine Wertänderung der bestehenden Anteile an der Tochtergesellschaft T 2. Da es sich um einen umgründungsbedingten Tausch handelt, ist es zulässig, den Wertansatz der Beteiligung an der Tochtergesellschaft T 2 – unabhängig von der Bewertung des übernommenen Vermögens bei dieser Gesellschaft – um den positiven Saldo der Buchwerte des abgespaltenen Vermögens zu erhöhen.

- (142) Bei der Muttergesellschaft ist anlässlich der Aufstellung des auf die Abspaltung folgenden Jahresabschlusses zu prüfen, ob der Wertansatz der Beteiligung an der übertragenden Tochtergesellschaft (T 1) in dem nach der Abspaltung bei dieser Tochtergesellschaft verbliebenen Vermögen Deckung findet bzw ob eine außerplanmäßige Abschreibung erforderlich ist.
- (143) Ebenso ist es zulässig, dass jener Teil des Buchwerts der Beteiligung an der übertragenden Tochtergesellschaft (T 1), der sich aus dem Verhältnis zwischen dem beizulegenden Wert des übertragenen Vermögens und dem beizulegenden Wert des gesamten Vermögens dieser Tochtergesellschaft vor der Umgründung ergibt, im Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums als Beteiligungsabgang ausgewiesen und der Buchwert der Beteiligung an der Tochtergesellschaft T 2 um den gleichen Betrag als Beteiligungszugang erhöht wird.

7.4. Einbringungen

7.4.1. Aufwärts-Einbringungen

7.4.1.1. Rechnungslegung bei der übertragenden Gesellschaft

- (144) Bei der übertragenden Gesellschaft verändert sich das bilanzielle Eigenkapital um den Saldo der Buchwerte des übertragenen Vermögens. Eine Aufwärts-Einbringung ist nur zulässig, wenn diese nicht zu einem Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr führt (§ 52 AktG, § 82 GmbHG). Die Abbildung in der Rechnungslegung der übertragenden Gesellschaft ist von der Möglichkeit einer Sachausschüttung und/oder den gegebenenfalls zu treffenden Ausgleichsmaßnahmen abhängig.

7.4.1.2. Rechnungslegung bei der übernehmenden Gesellschaft

- (145) Wird Vermögen einer Tochtergesellschaft im Wege der Einbringung auf die Muttergesellschaft übertragen, darf die Muttergesellschaft für das übertragene Vermögen grundsätzlich keine Anteile ausgeben. Es liegt in gleicher Weise wie bei der Aufwärts-Verschmelzung und der Aufwärts-Abspaltung ein tauschähnlicher Vorgang (Übernahme von Vermögen gegen Veränderung des Werts der Beteiligung) vor. Das eingebrachte Vermögen ist daher grundsätzlich nach den für den Tausch entwickelten Grundsätzen zu bewerten. Im Hinblick darauf, dass dem Tausch eine Umgründung zugrunde liegt, ist es jedoch zulässig, die Buchwerte des übernommenen Vermögens fortzuführen. Der Saldo der Buchwerte ist in der Gewinn- und Verlustrechnung in einem Sonderposten vor dem Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ auszuweisen, und zwar saldiert mit den Aufwendungen gemäß Rz (148), und bei Wesentlichkeit im Anhang zu erläutern, es sei denn, dass es sich um eine Kleinstkapitalgesellschaft handelt.
- (146) Neben der Bewertung des übernommenen Vermögens (zum Buchwert oder zum beizulegenden Wert) stellt sich bei der übernehmenden Gesellschaft die Frage der Auswirkungen des Vorgangs auf den Wertansatz der Beteiligung an der übertragenden Tochtergesellschaft. Es ist anlässlich der Aufstellung des auf die Einbringung folgenden Jahresabschlusses zu prüfen, ob der Wertansatz der Beteiligung in dem nach der Einbringung bei der Tochtergesellschaft verbliebenen Vermögen Deckung findet bzw ob eine außerplanmäßige Abschreibung erforderlich ist.
- (147) Ebenso ist es zulässig, dass jener Teil des Buchwerts der Beteiligung an der übertragenden Tochtergesellschaft, der sich aus dem Verhältnis zwischen dem beizulegenden Wert des übertragenen Vermögens und dem beizulegenden Wert des gesamten

Vermögens der Tochtergesellschaft vor der Umgründung ergibt, im Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums als Beteiligungsabgang ausgewiesen wird. In diesem Fall ist auch die modifizierte Buchwertfortführung (siehe Rz (98)) zulässig, sodass sich keine ergebniswirksame Einbringungsdifferenz ergibt. Dies ist dann nicht der Fall, wenn nach Aktivierung eines Umgründungsmehrwerts, vermindert um allfällige latente Steuern, ein Unterschiedsbetrag verbleibt, der nicht vollständig durch die wahlweise Aktivierung eines Firmenwerts ausgeglichen wird.

- (148) Eine außerplanmäßige Abschreibung bzw. der aus dem Beteiligungsabgang resultierende Aufwand ist mit dem Einbringungsergebnis gemäß Rz (145) aufzurechnen. Der Saldo, der sich bei dieser Aufrechnung ergibt, ist in der Gewinn- und Verlustrechnung in einem Sonderposten **vor** dem Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ auszuweisen und bei Wesentlichkeit im Anhang zu erläutern, es sei denn, dass es sich um eine Kleinstkapitalgesellschaft handelt.

7.4.2. Abwärts-Einbringungen

7.4.2.1. Rechnungslegung bei der übertragenden Gesellschaft

- (149) Die Einbringung ist ein Geschäftsfall, der nach den Regeln über Tauschgeschäfte zu behandeln ist; die als Gegenleistung erhaltenen Anteile sind daher nach den für Tauschgeschäfte geltenden Grundsätzen zu bewerten. Dies führt zu einer Gewinnrealisierung, wenn die beizulegenden Werte des übertragenen Vermögens höher sind als die Buchwerte. Im Hinblick auf die umgründungsbedingte Veranlassung des Tausches ist es zulässig, von einer Gewinnrealisierung abzusehen und die erhaltenen Anteile mit dem Saldo der Buchwerte des übertragenen Vermögens zu bewerten. Ist der Saldo des zu Buchwerten bewerteten ausgegliederten Vermögens negativ, sind die erhaltenen Anteile zumindest mit einem Erinnerungswert anzusetzen.
- (150) Gewinne, die bei der Einbringung realisiert werden, sind in der Gewinn- und Verlustrechnung in einem Sonderposten **vor** dem Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ auszuweisen und bei Wesentlichkeit im Anhang zu erläutern, es sei denn, dass es sich um eine Kleinstkapitalgesellschaft handelt.
- (151) Erfolgt anlässlich der Einbringung von Vermögen in die 100%ige Tochtergesellschaft keine Anteilsgewährung, gelten die Ausführungen der Rz (133) ff in gleicher Weise.

7.4.2.2. Rechnungslegung bei der übernehmenden Gesellschaft

- (152) Wird Vermögen mit einem positiven beizulegenden Wert im Wege der Einbringung von einer Muttergesellschaft an eine Tochtergesellschaft übertragen, liegt bei der Tochtergesellschaft bei Ausgabe neuer Anteile eine Einlage und bei Unterbleiben einer Kapitalerhöhung eine Zuwendung vor. Auf diese Vorgänge sind die Bewertungsvorschriften des § 202 Abs 1 oder 2 UGB anzuwenden (siehe Rz (84) ff).

7.4.3. Seitwärts-Einbringungen

7.4.3.1. Grundsätzliches

- (153) Bei einer Seitwärts-Einbringung, bei der eine Tochtergesellschaft (T 1) Vermögen auf eine andere, bereits bestehende Tochtergesellschaft (T 2) derselben Muttergesellschaft überträgt, erhält die übertragende Gesellschaft in der Regel keine Anteile der übernehmenden Gesellschaft, weil darauf verzichtet wird. Dieser Verzicht auf eine Gegenleistung ist nur zulässig, wenn die Einbringung dadurch nicht zu einem Verstoß gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr führt (§ 52 AktG, § 82 GmbHG). Werden

verkehrswertäquivalent Anteile als Gegenleistung an die übertragende Gesellschaft gewährt, liegt letztlich eine Abwärts-Einbringung vor (siehe dazu Rz (149) ff).

7.4.3.2. Rechnungslegung bei der übertragenden Gesellschaft

- (154) Wenn die übertragende Gesellschaft für das übertragene Vermögen keine Anteile an der übernehmenden Gesellschaft erhält, verändert sich bei ihr das bilanzielle Reinvermögen um den Saldo der Buchwerte des übertragenen Vermögens. Die Abbildung in der Rechnungslegung der übertragenden Gesellschaft ist von der Möglichkeit einer Sachausschüttung und/oder den gegebenenfalls zu treffenden Ausgleichsmaßnahmen abhängig.

7.4.3.3. Rechnungslegung bei der übernehmenden Gesellschaft

- (155) Bei der übernehmenden Gesellschaft (T 2) liegt bei Ausgabe neuer Anteile eine Einlage und bei Unterbleiben einer Kapitalerhöhung eine Zuwendung vor. Auf diese Vorgänge sind die Bewertungsvorschriften des § 202 Abs 1 oder 2 UGB anzuwenden (siehe Rz (84) ff).

7.4.3.4. Rechnungslegung bei der Muttergesellschaft der beiden Tochtergesellschaften

- (156) Aufgrund der Übertragung von Vermögen der Tochtergesellschaft T 1 auf die Tochtergesellschaft T 2 ergibt sich eine Wertänderung der bestehenden Anteile an der Tochtergesellschaft T 2. Im Hinblick auf die umgründungsbedingte Veranlassung des Tausches ist es zulässig, den Wertansatz der Beteiligung an der Tochtergesellschaft T 2 um den positiven Saldo der Buchwerte des übertragenen Vermögens zu erhöhen.
- (157) Bei der Muttergesellschaft ist anlässlich der Aufstellung des auf die Einbringung folgenden Jahresabschlusses zu prüfen, ob der Wertansatz der Beteiligung an der übertragenden Tochtergesellschaft (T 1) in dem nach der Einbringung bei ihr verbliebenen Vermögen Deckung findet bzw ob eine außerplanmäßige Abschreibung erforderlich ist.
- (158) Ebenso ist es zulässig, dass jener Teil des Buchwerts der Beteiligung an der übertragenden Tochtergesellschaft (T 1), der sich aus dem Verhältnis zwischen dem beizulegenden Wert des übertragenen Vermögens und dem beizulegenden Wert des gesamten Vermögens dieser Tochtergesellschaft vor der Umgründung ergibt, im Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums als Beteiligungsabgang ausgewiesen und der Buchwert der Beteiligung an der Tochtergesellschaft T 2 um den gleichen Betrag als Beteiligungszugang erhöht wird.

7.5. Umwandlungen

7.5.1. Verschmelzende Umwandlung auf den Hauptgesellschafter

7.5.1.1. Rechnungslegung bei der übertragenden Gesellschaft

- (159) Die übertragende Gesellschaft geht bei der Umwandlung unter.

7.5.1.2. Rechnungslegung beim übernehmenden Hauptgesellschafter

- (160) Da sich die Vermögenslage des übernehmenden Hauptgesellschafters durch die Übertragung des Vermögens der 100%igen Tochtergesellschaft nicht ändert, liegt keine Vermögensmehrung und daher keine Einlage oder Zuwendung vor. Das Vermögen ist nach den für Tauschgeschäfte geltenden Grundsätzen (dh zum beizulegenden Wert) zu bewerten. Im Hinblick darauf, dass dem Tausch eine Umgründung

zugrunde liegt, ist es jedoch zulässig, die Buchwerte des übernommenen Vermögens weiterzuführen (siehe Rz (83)).

- (161) Im Falle der Fortführung der Buchwerte des übertragenen Vermögens ist auch die modifizierte Buchwertfortführung (siehe Rz (98)) zulässig, sodass sich kein ergebniswirksamer Umwandlungsverlust ergibt. Dies ist dann nicht der Fall, wenn nach Aktivierung eines Umgründungsmehrwerts, vermindert um allfällige latente Steuern, ein Unterschiedsbetrag verbleibt, der nicht vollständig durch die wahlweise Aktivierung eines Firmenwerts ausgeglichen wird.
- (162) Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert der untergehenden Beteiligung und dem Saldo des zu Buchwerten oder zu beizulegenden Werten bewerteten übernommenen Vermögens ist in der Gewinn- und Verlustrechnung in einem Sonderposten **vor** dem Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ auszuweisen und bei Wesentlichkeit im Anhang zu erläutern, es sei denn, dass es sich um eine Kleinstkapitalgesellschaft handelt.
- (163) Hat die Beteiligung des Hauptgesellschafters zu keinem Betrieb gehört, entsteht erst durch die Umwandlung Rechnungslegungspflicht; der in Rz (160) dargestellte Tausch ist daher außerhalb der betrieblichen Sphäre erfolgt. In der Eröffnungsbilanz der durch die Umwandlung neu errichteten Gesellschaft stellt der umwandlungsbedingte Zugang eine Einlage gemäß § 202 UGB dar, bei deren Bewertung die in Rz (96) ff dargestellten Wahlrechte anzuwenden sind.

7.5.2. Errichtende Umwandlung

7.5.2.1. Rechnungslegung bei der übertragenden Gesellschaft

- (164) Die übertragende Gesellschaft geht bei der Umwandlung unter.

7.5.2.2. Rechnungslegung bei der errichteten Personengesellschaft

- (165) Bei der errichteten Personengesellschaft stellt der umwandlungsbedingte Vermögenszugang eine Einlage dar. In der Eröffnungsbilanz ist der umwandlungsbedingte Vermögenszugang als Einlage iSd § 202 UGB darzustellen, auf die die in den Rz (96) ff dargestellten Wahlrechte anzuwenden sind.
- (166) Ein laut dem Gesellschaftsvertrag von den Gesellschaftern zu leistendes Aufgeld sowie in Analogie zu § 229 Abs 2 Z 5 UGB die von den Gesellschaftern als Einlage gewidmeten Gewinne und sonstige Zuzahlungen sind bei einer kapitalistischen Personengesellschaft (insbesondere GmbH oder AG & Co KG) in einer Kapitalrücklage zu erfassen. Im Übrigen wird auf die AFRAC-Stellungnahme 18 „Die Darstellung des Eigenkapitals im Jahresabschluss der GmbH & Co KG“ verwiesen.

7.5.2.3. Rechnungslegung beim Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft

- (167) Aufgrund der Regelung der errichtenden Umwandlung im UmwG 1996 als übertragende Umwandlung liegt hinsichtlich der Anteile an der übertragenden und der neu errichteten Gesellschaft ein Tausch vor. Dem Untergang der Anteile an der übertragenden Gesellschaft steht der Zugang der Anteile an der errichteten Nachfolge-Personengesellschaft gegenüber. Nach den für den Tausch geltenden Grundsätzen ist der beizulegende Wert der untergehenden Anteile an der übertragenden Gesellschaft auf die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft zu übertragen. Im Hinblick darauf,

dass dem Tausch eine Umgründung zugrunde liegt, ist es jedoch zulässig, den Buchwert der Anteile an der übertragenden Gesellschaft auf die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft zu übertragen.

- (168) Wird der beizulegende Wert der untergehenden Anteile auf die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft übertragen, ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem beizulegenden Wert und dem Buchwert der untergehenden Anteile in der Gewinn- und Verlustrechnung in einem Sonderposten **vor** dem Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ auszuweisen und – mit Ausnahme von Kleinstkapitalgesellschaften – bei Wesentlichkeit im Anhang zu erläutern.

7.6. Übergang des Gesellschaftsvermögens nach § 142 UGB (Anwachsung)

- (169) Verbleibt in einer Personengesellschaft nur noch ein Gesellschafter, so erlischt sie ohne Liquidation. Das Gesellschaftsvermögen geht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den verbleibenden Gesellschafter über (Anwachsung). Für diesen stellt der Vermögensübergang einen einer Aufwärts-Verschmelzung vergleichbaren Vorgang dar. Es ist daher sachgerecht, auf die bilanzielle Abbildung der Anwachsung die Wahlrechte bei Aufwärts-Verschmelzungen, somit einschließlich der (modifizierten) Buchwertfortführung, anzuwenden (vgl Rz (112)).
- (170) Ist die Anwachsung unmittelbare Folge einer Umgründung, die auf einen zurückliegenden Stichtag bezogen wird (zB im Zusammenhang mit der Einbringung von Anteilen an der unmittelbar danach untergehenden Personengesellschaft oder mit der Verschmelzung eines Gesellschafters der Personengesellschaft auf den letzten verbleibenden Gesellschafter), ist der in der zugrunde liegenden Umgründung vereinbarte zurückliegende Stichtag auch für die Anwachsung maßgebend.

8. Sonstige Feststellungen

8.1. Latente Steuern

- (171) Zur Frage, ob für die latente Steuerlast auf den stillen Reserven eine Vorsorge zu bilden ist, wird auf die diesbezügliche AFRAC-Stellungnahme 30 „Latente Steuern im Jahresabschluss“ verwiesen.

8.2. Kein Stetigkeitsgebot

- (172) Da Umgründungen in aller Regel singuläre Ereignisse darstellen, besteht hinsichtlich der Anwendung des § 202 UGB kein Stetigkeitsgebot, dh die Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte dürfen bei jeder Umgründung neu ausgeübt werden. Sind mehrere Gesellschaften an einer Umgründung beteiligt, besteht keine Verpflichtung, dass sämtliche an der Umgründung beteiligten Gesellschaften die Bewertungswahlrechte in gleicher Weise ausüben; dies gilt sowohl für die übernehmenden Gesellschaften als auch für deren rechnungslegungspflichtige Gesellschafter.
- (173) Für einen Umgründungsvorgang kann allerdings die Bilanzierung und Bewertung nur entweder nach § 202 Abs 1 oder nach § 202 Abs 2 UGB vorgenommen werden. Die gleichzeitige Anwendung beider Ansatz- und Bewertungsvorschriften bei einer umgründungsbedingten Vermögensübernahme von einem Rechtsvorgänger ist nicht zulässig.

9. Angabe von Vorjahreszahlen im Jahresabschluss nach einer Umgründung

- (174) Im Jahresabschluss ist gemäß § 223 Abs 2 UGB zu jedem Posten der entsprechende Betrag des vorangegangenen Geschäftsjahrs zumindest in vollen 1.000 Euro anzugeben. Sind die Beträge infolge einer Umgründung nicht vergleichbar, so ist im Anhang entweder die fehlende Vergleichbarkeit oder die Tatsache der Anpassung der Vorjahresbeträge anzugeben und zu erläutern, es sei denn, dass es sich um eine Kleinstkapitalgesellschaft handelt.
- (175) Einer Gesellschaft stehen damit zwei Möglichkeiten zur Verfügung, nicht vergleichbare Vorjahreszahlen im Jahresabschluss zu berücksichtigen. Die Wahlmöglichkeit steht den von der Umgründung betroffenen Gesellschaften unabhängig voneinander zu.
- (176) Werden die Vorjahresbeträge nicht angepasst, ist zu erläutern, aus welchen Gründen die Vorjahresbeträge nicht vergleichbar sind. Dazu ist es zweckmäßig, auf die im Anhang beschriebene Umgründung Bezug zu nehmen.
- (177) Wird die Vergleichbarkeit der Vorjahresbeträge mit denen des laufenden Abschlusses durch Anpassung hergestellt, ist verbal auszuführen, welche Einzelposten in welcher Weise angepasst worden sind.

10. Anwendungszeitpunkt

- (178) Dieses Fachgutachten ist in der geänderten Fassung bei allen Umgründungen zu beachten, die in Jahresabschlüssen ihren Niederschlag finden, auf deren Aufstellung bereits die Rechnungslegungsvorschriften idF des RÄG 2014 anzuwenden sind.

Anlage: Erläuternde Beispiele

Zu Rz (33) bis (35) (Beispiele betreffend Mehrfachzüge):

Beispiel 1:

Einbringung eines Betriebs zum Einbringungsstichtag 31.12.X0 in die Gesellschaft A, Verschmelzung der Gesellschaft A als übertragende Gesellschaft auf die Gesellschaft B zum gleichen Stichtag (Abschlussstichtag der Gesellschaft A).

Zusätzlich zur nach § 220 Abs 3 AktG erforderlichen Schlussbilanz der Gesellschaft A zum 31.12.X0, die mit der Jahresbilanz zu diesem Stichtag ident ist, sollte eine um den übernommenen Betrieb adaptierte „Schlussbilanz“ erstellt und dem Verschmelzungsbericht oder bei Verzicht auf diesen dem Verschmelzungsvertrag beigelegt werden.

Beispiel 2:

Aus der Gesellschaft X werden zum Stichtag 31.12.X0 mehrere Beteiligungen, darunter die 100%ige Beteiligung an der Gesellschaft Y, abgespalten. Von dieser 100%igen Tochtergesellschaft Y wird gleichfalls zum Stichtag 31.12.X0 ein Betrieb A unter Anwendung des SpaltG sowie des Art VI UmgrStG auf die Muttergesellschaft X zur Aufnahme abgespalten; dieser Betrieb bleibt bei der Gesellschaft X. Der Verkehrswert der Gesellschaft Y ist durch die Abspaltung des Betriebs A unter den bei der Gesellschaft X vor Abspaltung angesetzten Buchwert der Beteiligung an der Gesellschaft Y gesunken.

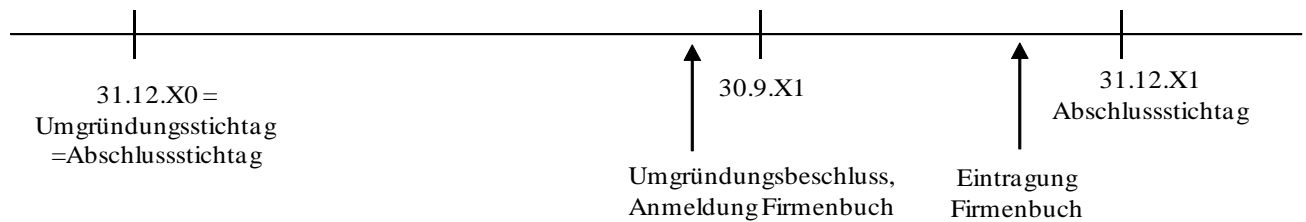
Bei der Gesellschaft X sollten neben den der Spaltung zugrunde liegenden Bilanzen (Schlussbilanz, Übertragungsbilanz (siehe Rz (42)) und Spaltungsbilanz), in denen das von der Gesellschaft Y übernommene Vermögen (Betrieb A) noch nicht berücksichtigt ist und die abgespaltenen Beteiligungen noch enthalten sind, auch adaptierte Vermögensübersichten erstellt werden. In der adaptierten Spaltungsbilanz wird das von der Gesellschaft Y durch Spaltung übernommene Vermögen (Betrieb A) ausgewiesen; in der adaptierten Übertragungsbilanz wird auch die allfällige Abschreibung der Beteiligung an der Gesellschaft Y berücksichtigt.

Zu Rz (40) (Beispiele betreffend die Pflicht zur Aufstellung von Jahresabschlüssen für die übertragende Gesellschaft):

Folgende Fälle können beispielhaft unterschieden werden (Abschlussstichtag der übertragenden Gesellschaft ist jeweils der 31.12.):

A) Grundfall

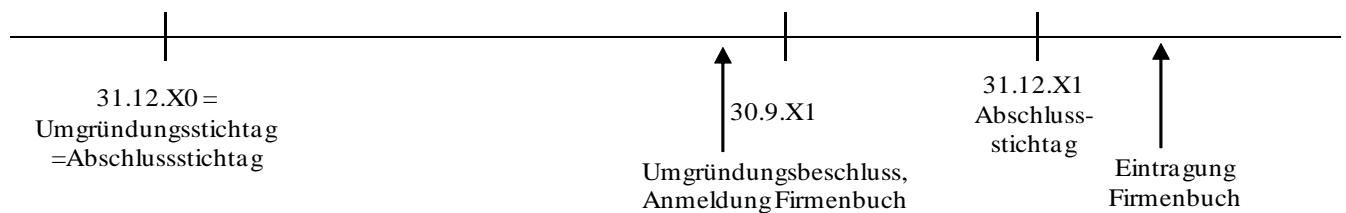
Der Umgründungsstichtag entspricht dem Abschlussstichtag (31.12.X0); Umgründungsbeschluss, Anmeldung und Eintragung der Umgründung im Firmenbuch erfolgen vor dem nächsten Abschlussstichtag der übertragenden Gesellschaft:



Die Schlussbilanz ist identisch mit der Bilanz des Jahresabschlusses der übertragenden Gesellschaft zum 31.12.X0. Obwohl die übertragende Gesellschaft erst am Tag der Eintragung der Umgründung im Firmenbuch erlischt, ist für das Geschäftsjahr X1 kein Jahresabschluss mehr aufzustellen, weil die übertragende Gesellschaft am nächstfolgenden Abschlussstichtag 31.12.X1 zivilrechtlich nicht mehr existiert.

B) Verzögerte Firmenbucheintragung

Der Umgründungsstichtag entspricht dem Abschlussstichtag (31.12.X0); Umgründungsbeschluss und Anmeldung zur Eintragung im Firmenbuch erfolgen vor, die Eintragung der Umgründung erfolgt nach dem nächstfolgenden Abschlussstichtag (31.12.X1) der übertragenden Gesellschaft (im Geschäftsjahr X2):



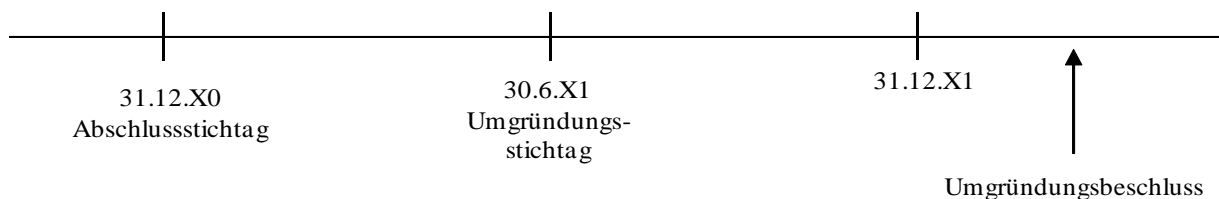
Von der Aufstellung eines Jahresabschlusses zum 31.12.X1 durch die übertragende Gesellschaft kann Abstand genommen werden, wenn die Eintragung der Umgründung im Firmenbuch im Hinblick auf den vor dem 30.9.X1 erfolgten Übergang des wirtschaftlichen Eigentums am zu übertragenden Vermögen auf die übernehmende Gesellschaft nur mehr erhellende Bedeutung hat. Der letzte Jahresabschluss der übertragenden Gesellschaft ist in diesem Fall auf den 31.12.X0 aufzustellen.

Ist jedoch das wirtschaftliche Eigentum bis zu dem auf den Umgründungsbeschluss folgenden Abschlussstichtag der übertragenden Gesellschaft noch nicht übergegangen, weil der Eintragung der Umgründung im Firmenbuch in dem Zeitpunkt, in dem dieser Jahresabschluss aufzustellen ist, begründete Zweifel entgegenstehen, hat die übertragende Gesellschaft noch einen Jahresabschluss zum 31.12.X1 aufzustellen, in dem das zu übertragende Vermögen ausgewiesen wird.

Für das Geschäftsjahr X2 ist von der übertragenden Gesellschaft kein Jahresabschluss mehr aufzustellen, weil sie am 31.12.X2 nicht mehr besteht.

C) Beschlussfassung nach dem Abschlussstichtag

Vom Abschlussstichtag (31.12.) abweichender Umgründungsstichtag (30.6.X1) vor dem nächsten Abschlussstichtag (31.12.X1) der übertragenden Gesellschaft; Beschlussfassung, Anmeldung und Eintragung der Umgründung im Firmenbuch erfolgen danach (im Geschäftsjahr X2):

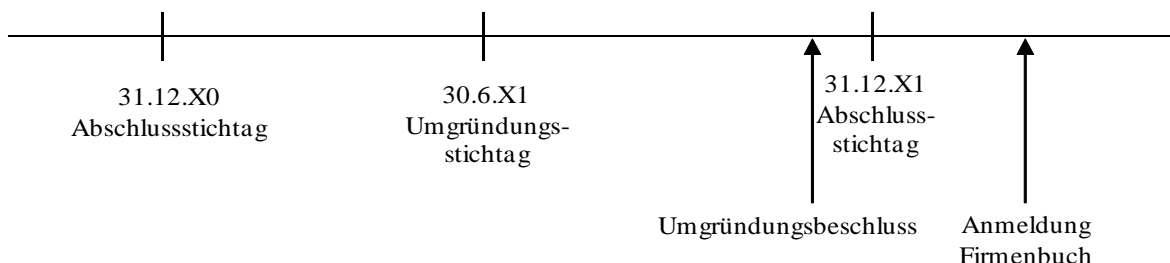


Wenn der Umgründungsbeschluss erst nach dem Abschlussstichtag auf einen davor liegenden Umgründungsstichtag gefasst wird, ist neben der Schlussbilanz zum Umgründungsstichtag (30.6.X1) jedenfalls noch ein Jahresabschluss der übertragenden Gesellschaft auf den darauffolgenden Abschlussstichtag (31.12.X1) aufzustellen. Wenn der Umgründungsbeschluss vor Beendigung der Aufstellung dieses Jahresabschlusses gefasst wird, ist in dessen Anhang auf die Verpflichtung zur Ergebnisüberrechnung hinzuweisen. Mangels Beschlussfassung über die Umgründung vor dem Abschlussstichtag 31.12.X1 kann das wirtschaftliche Eigentum an den übertragenen Vermögensgegenständen und Schulden in diesem Zeitpunkt noch nicht übergegangen sein.

Für das Geschäftsjahr X2 ist von der übertragenden Gesellschaft kein Jahresabschluss mehr aufzustellen, weil sie am 31.12.X2 nicht mehr besteht.

D) Beschlussfassung vor, Anmeldung nach dem Abschlussstichtag

Umgründungsstichtag (30.6.X1) und Umgründungsbeschluss vor dem Abschlussstichtag (31.12.X1) der übertragenden Gesellschaft, Anmeldung und Eintragung der Umgründung im Firmenbuch erfolgen erst nach dem Abschlussstichtag (im Geschäftsjahr X2):



Von der Aufstellung eines Jahresabschlusses zum 31.12.X1 kann Abstand genommen werden, wenn im Hinblick auf den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums am zu übertragenden Vermögen auf die übernehmende Gesellschaft die Eintragung im Firmenbuch nur mehr erhellende Bedeutung hat.

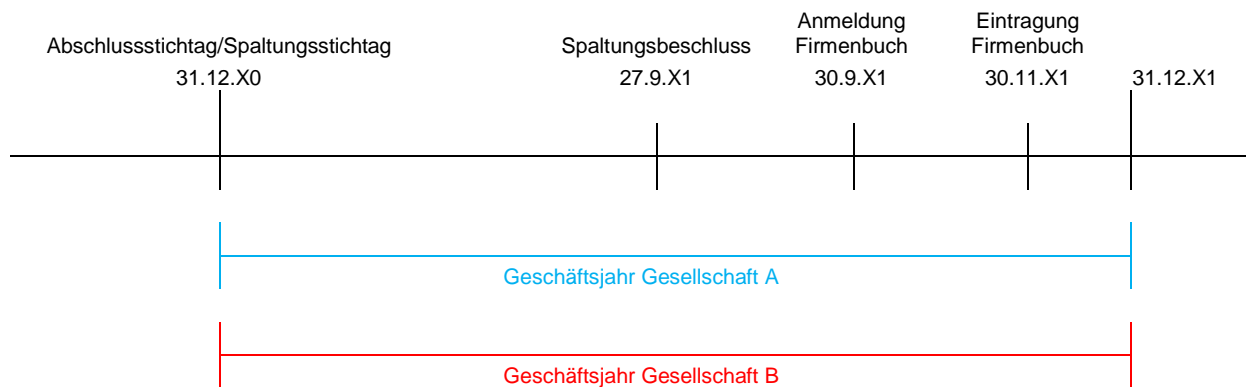
Ist das wirtschaftliche Eigentum bis zu dem auf den Umgründungsbeschluss folgenden Abschlussstichtag der übertragenden Gesellschaft noch nicht übergegangen, weil an der Eintragung der Umgründung im Firmenbuch in dem Zeitpunkt, in dem der Jahresabschluss aufzustellen ist, begründete Zweifel bestehen, hat sie einen Jahresabschluss zum 31.12.X1 aufzustellen, in dem das zu übertragende Vermögen ausgewiesen wird.

Für das Geschäftsjahr X2 ist von der übertragenden Gesellschaft kein Jahresabschluss mehr aufzustellen, weil sie am 31.12.X2 nicht mehr besteht.

Zu Rz (59) bis (73) (Beispiele zur Vermögens- und Erfolgszuordnung):

Fall A) Wirtschaftlicher Eigentumsübergang vor dem auf den Umgründungstichtag folgenden Abschlussstichtag der übertragenden und der übernehmenden Gesellschaft

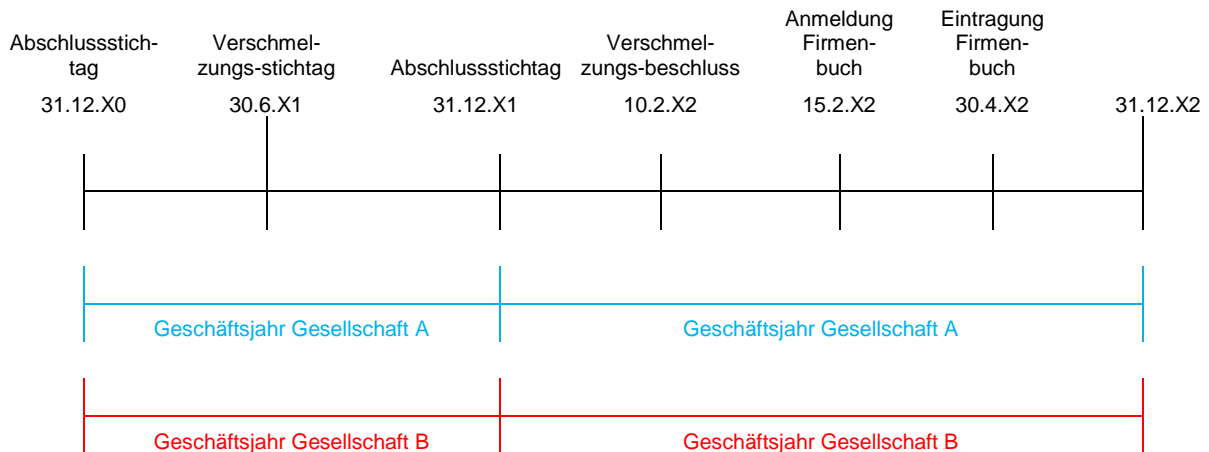
Die Gesellschaft A (Abschlussstichtag 31.12.) spaltet einen Teilbetrieb auf die Gesellschaft B (Abschlussstichtag 31.12.) ab (Abspaltung zur Aufnahme). Spaltungsstichtag ist der 31.12.X0. Der Spaltungsbeschluss und die Anmeldung zur Eintragung im Firmenbuch erfolgen am 27.9.X1 bzw am 30.9.X1. Die Eintragung der Spaltung erfolgt am 30.11.X1.



Das wirtschaftliche Eigentum geht mit der Beschlussfassung am 27.9.X1 auf die Gesellschaft B über. Die Gesellschaft B hat das übertragene Vermögen in ihrem Jahresabschluss zum 31.12.X1 darzustellen. Das übertragene Vermögen wird im Jahresabschluss der Gesellschaft A zum 31.12.X1 nicht mehr ausgewiesen; es ist bereits im Jahresabschluss zum 31.12.X1 der Gesellschaft B enthalten. Die dem übertragenen Teilbetrieb zugeordneten Erträge und Aufwendungen für die Zeit nach dem Spaltungsstichtag sind am 27.9.X1 an die übernehmende Gesellschaft zu überrechnen.

Fall B) Wirtschaftlicher Eigentumsübergang erst nach dem auf den Umgründungsstichtag folgenden Abschlussstichtag der übertragenden und der übernehmenden Gesellschaft

Die Gesellschaft A (Abschlussstichtag 31.12.) wird auf die Gesellschaft B (Abschlussstichtag 31.12.) verschmolzen (Verschmelzung zur Aufnahme). Verschmelzungsstichtag ist der 30.6.X1. Der Verschmelzungsbeschluss und die Anmeldung zur Eintragung im Firmenbuch erfolgen am 10.2.X2 bzw am 15.2.X2. Die Eintragung der Verschmelzung erfolgt am 30.4.X2.

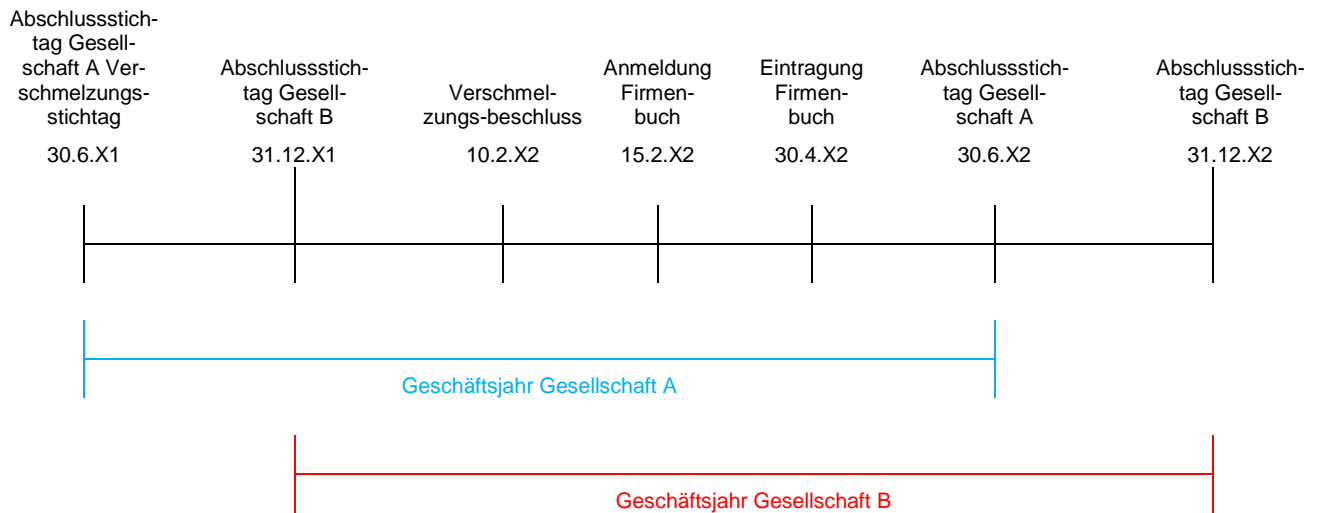


Das wirtschaftliche Eigentum geht mit der Beschlussfassung über die Verschmelzung am 10.2.X2 auf die Gesellschaft B über. Die Gesellschaft A erlischt erst mit der Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch. Da die unternehmensrechtliche Verpflichtung der Gesellschaft A zur Rechnungslegung und Abschlussaufstellung bis zur Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch am 30.4.X2 besteht, hat die Gesellschaft A zum 31.12.X1 noch einen Jahresabschluss aufzustellen, in dem mangels Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums vor dem Abschlussstichtag noch sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden sowie das zwischen 30.6.X1 und 31.12.X1 für Rechnung der Gesellschaft B erwirtschaftete Ergebnis auszuweisen sind. Der Saldo aus den in der Zeit zwischen 30.6.X1 und 31.12.X1 für Rechnung der Gesellschaft B bewirkten Erträgen und Aufwendungen ist – außer es handelt sich um eine Kleinstkapitalgesellschaft – im Anhang des Jahresabschlusses der Gesellschaft A zum 31.12.X1 anzugeben und zu erläutern; insbesondere ist im Fall eines Gewinns darauf hinzuweisen, dass er nicht für Ausschüttungszwecke zur Verfügung steht.

Da das wirtschaftliche Eigentum am übertragenen Vermögen am 31.12.X1 noch nicht auf die Gesellschaft B übergegangen ist, kann diese in ihrem Jahresabschluss zum 31.12.X1 weder dieses Vermögen noch die damit zwischen 30.6.X1 und 31.12.X1 erwirtschafteten Erträge und Aufwendungen zeigen. Bei der Gesellschaft B sind das durch den Verschmelzungsbeschluss zum 30.6.X1 (Verschmelzungsstichtag) übertragene Vermögen und die zugehörigen Erträge und Aufwendungen für den Zeitraum vom 30.6.X1 bis zum 10.2.X2 im Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums (10.2.X2) einzubuchen; sie sind erstmals im Jahresabschluss zum 31.12.X2 auszuweisen. Das im Zeitraum zwischen 30.6.X1 und 31.12.X1 erwirtschaftete Ergebnis ist in der Gewinn- und Verlustrechnung der Gesellschaft B für das Geschäftsjahr X2 vor dem Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ in einem Sonderposten mit der Bezeichnung „Verschmelzungsbedingte Ergebnisübernahme aus Vorperioden“ auszuweisen; dieser Posten ist – außer es handelt sich um eine Kleinstkapitalgesellschaft – im Anhang zu erläutern.

Fall C) Wirtschaftlicher Eigentumsübergang zwischen voneinander abweichenden Abschlussstichtagen der übertragenden und der übernehmenden Gesellschaft

Die Gesellschaft A (Abschlussstichtag 30.6.) wird auf die Gesellschaft B (Abschlussstichtag 31.12.) verschmolzen. Verschmelzungstichtag ist der 30.6.X1. Die Verschmelzung wird am 10.2.X2 beschlossen. Die Anmeldung zur Eintragung im Firmenbuch erfolgt am 15.2.X2. Die Eintragung der Verschmelzung erfolgt am 30.4.X2.



Das wirtschaftliche Eigentum geht mit der Beschlussfassung über die Verschmelzung am 10.2.X2 auf die Gesellschaft B über. Die Gesellschaft A erlischt mit der Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch. Da die unternehmensrechtliche Verpflichtung der Gesellschaft A zur Rechnungslegung und Abschlussaufstellung nur bis zur Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch am 30.4.X2 besteht, hat diese Gesellschaft zum 30.6.X2 keinen Jahresabschluss mehr aufzustellen. Das zwischen 30.6.X1 und 30.4.X2 für Rechnung der Gesellschaft B erwirtschaftete Ergebnis scheint daher in keinem Jahresabschluss der Gesellschaft A auf.

Da das wirtschaftliche Eigentum am übertragenen Vermögen am 31.12.X1 noch nicht auf die Gesellschaft B übergegangen ist, kann diese in ihrem Jahresabschluss zum 31.12.X1 weder dieses Vermögen noch die damit zwischen 30.6.X1 und 31.12.X1 erwirtschafteten Erträge und Aufwendungen zeigen. Bei der Gesellschaft B sind das rückwirkend zum 30.6.X1 übertragene Vermögen und die zugehörigen Erträge und Aufwendungen für den Zeitraum vom 30.6.X1 bis zum 10.2.X2 im Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums (10.2.X2) einzubuchen; sie sind erstmals im Jahresabschluss zum 31.12.X2 auszuweisen. Das im Zeitraum zwischen 30.6.X1 und 31.12.X1 erwirtschaftete Ergebnis ist in der Gewinn- und Verlustrechnung der Gesellschaft B für das Geschäftsjahr X2 **vor** dem Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ in einem Sonderposten mit der Bezeichnung „Verschmelzungsbedingte Ergebnisübernahme aus Vorperioden“ auszuweisen; dieser Posten ist – außer es handelt sich um eine Kleinstkapitalgesellschaft – im Anhang zu erläutern.

Fall D) Abspaltung zur Neugründung

1. Sachverhalt

Die A-AG (übertragende Gesellschaft), deren Geschäftsjahr vom 1.7. bis zum 30.6. dauert, spaltet Vermögensteile (einen Betrieb X) an die durch die Spaltung neu errichtete B-AG wie folgt ab:

- Spaltungsstichtag laut Spaltungsplan 31.12.X0
- Spaltungsbeschluss am 15.7.X1 = Tag der Errichtung der B-AG
- Eintragung der Spaltung und der B-AG im Firmenbuch am 20.8.X1
- Geschäftsjahr der B-AG laut Satzung vom 1.7. bis zum 30.6. des Folgejahrs

Die Besonderheit in diesem Beispiel besteht darin, dass zwischen dem Spaltungsstichtag und dem Zeitpunkt des Spaltungsbeschlusses ein Abschlussstichtag (30.6.X1) der übertragenden Gesellschaft (A-AG) liegt und die übernehmende Gesellschaft (B-AG) erst im Zeitpunkt des Spaltungsbeschlusses errichtet wird und das gleiche Geschäftsjahr wie die übertragende Kapitalgesellschaft (1.7. bis 30.6.) hat.

2. Auswirkungen bei der übertragenden Gesellschaft (A-AG)

Am Abschlussstichtag 30.6.X1 hat die A-AG noch das wirtschaftliche Eigentum am Betrieb X; dessen Vermögen ist daher im Jahresabschluss der A-AG auszuweisen.

Die Erträge und Aufwendungen des Betriebs X im Zeitraum zwischen 31.12.X0 (Spaltungsstichtag) und 15.7.X1 (Zeitpunkt des Spaltungsbeschlusses) sind noch originäre Erträge und Aufwendungen der A-AG, die allerdings aufgrund des Spaltungsbeschlusses im Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums an die B-AG zu überrechnen sind.

Die Erträge und Aufwendungen, die zwischen dem Spaltungsstichtag und dem Abschlussstichtag der A-AG für Rechnung der B-AG erwirtschaftet werden, sind im Jahresabschluss der A-AG grundsätzlich wie eigene Erträge und Aufwendungen zu erfassen. Der Saldo dieser Erträge und Aufwendungen ist im Anhang anzugeben; eine Erläuterung und Aufgliederung ist zu empfehlen, wenn es sich um wesentliche Beträge handelt. Im Anhang ist im Fall eines Gewinns, der für Rechnung der B-AG erwirtschaftet worden ist, zu erwähnen, dass er nicht für Ausschüttungen verwendet werden kann. Die Angabepflichten im Anhang entfallen, wenn es sich um eine Kleinstkapitalgesellschaft handelt.

Am 15.7.X1 geht das wirtschaftliche Eigentum am abgespaltenen Betrieb X auf die B-AG über. Zu diesem Zeitpunkt wird das zu Buchwerten bewertete Vermögen des Betriebs X (dem Betrieb zugeordnete Vermögensgegenstände, Verbindlichkeiten einschließlich Rückstellungen, Rechnungsabgrenzungsposten und Eigenkapitalbestandteile) von der A-AG an die B-AG übertragen.

Die Überrechnung des in der Zeit zwischen 31.12.X0 und 15.7.X1 bei der A-AG entstandenen Ergebnisses des Betriebs X, das am 15.7.X1 an die B-AG abzuführen ist (Gewinn) bzw. von dieser zu vergüten ist (Verlust), kann wie folgt dargestellt werden:

Das in der Zeit zwischen 31.12.X0 und 15.7.X1 bei der A-AG entstandene Ergebnis des Betriebs X (an die B-AG abzuführende Gewinne bzw. von der B-AG abzudeckende Verluste) ist in der Gewinn- und Verlustrechnung der A-AG für das Geschäftsjahr vom 1.7.X1 bis zum 30.6.X2 **vor** dem Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ in einem Sonderposten mit der Bezeichnung „Abfuhr eines für fremde Rechnung erwirtschafteten Gewinns“ bzw. „Ersatz eines für fremde Rechnung entstandenen Verlusts“ auszuweisen und im Anhang zu erläutern, außer es handelt sich um eine Kleinstkapitalgesellschaft.

3. Auswirkungen bei der übernehmenden Gesellschaft (B-AG)

Wenn die Errichtung der B-AG (Feststellung und notarielle Beglaubigung der Satzung) am 15.7.X1 (Zeitpunkt des Spaltungsbeschlusses) und ihre Eintragung am 20.8.X1 erfolgen und ihr Geschäftsjahr den Zeitraum vom 1.7. bis zum 30.6. des Folgejahrs umfasst, ist der erste Jahresabschluss der B-AG zum 30.6.X2 aufzustellen; dieser Jahresabschluss umfasst das Rumpfgeschäftsjahr vom 20.8.X1 bis zum 30.6.X2, in dem auch das Ergebnis des im Wege der Abspaltung übernommenen Betriebs X ab dem 1.1.X1 enthalten ist. Der Umstand, dass im Ergebnis des ersten Geschäftsjahrs der B-AG Erträge und Aufwendungen aus der Geschäftstätigkeit für 18 Monate (1.1.X1 bis 30.6.X2) enthalten sind, stellt keinen Verstoß gegen das Gebot, dass die Dauer eines Geschäftsjahrs zwölf Monate nicht übersteigen darf, dar.

In der Eröffnungsbilanz der B-AG sind die abgespaltenen Vermögensteile mit dem Stand zum 31.12.X0 als Sacheinlage zu erfassen und wahlweise mit den beizulegenden Werten oder mit den Buchwerten zu bewerten (vgl § 202 UGB). Das Ergebnis des Betriebs X in der Zeit zwischen 31.12.X0 und 15.7.X1 ist in der Gewinn- und Verlustrechnung der B-AG für das Geschäftsjahr vom 20.8.X1 bis zum 30.6.X2 **vor** dem Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ in einem Sonderposten mit der Bezeichnung „Spaltungsbedingte Ergebnisübernahme aus Vorperioden“ auszuweisen und im Anhang zu erläutern, außer es handelt sich um eine Kleinstkapitalgesellschaft.

Ab dem 15.7.X1 (Zeitpunkt des Spaltungsbeschlusses und Übergang des wirtschaftlichen Eigentums am Betrieb X) sind die Geschäftsfälle des Betriebs X in den Büchern der B-AG jedenfalls einzeln zu erfassen.

Bewertungsänderungen, die gemäß § 202 Abs 1 UGB bei der Übernahme des abgespaltenen Vermögens (Betrieb X) vorgenommen werden, sind in der Eröffnungsbilanz der B-AG im übernommenen Reinvermögen zu berücksichtigen; sie dürfen nicht in das Ergebnis des Geschäftsjahrs vom 20.8.X1 bis zum 30.6.X2 eingehen.

Die Aufstellung eines Jahresabschlusses der B-AG zum 30.6.X1 ist nicht möglich, weil die Gesellschaft zu diesem Zeitpunkt noch nicht bestanden hat. Es wäre auch nicht zulässig, dass das Vermögen des abzuspaltenden Betriebs X, das noch in den Jahresabschluss der A-AG zum 30.6.X1 aufzunehmen ist, auch in einem weiteren Jahresabschluss (nämlich jenem der B-AG) zum gleichen Stichtag erfasst wird.