

UmgrStR 2002

Wartungserlass 2014 zu Art. IV UmgrStG

Durch diesen Erlass erfolgen in den UmgrStR 2002 hinsichtlich des Art. IV UmgrStG neben der laufenden Wartung

- die Anpassung an die seit der letzten Wartung erfolgten gesetzlichen Änderungen, insbesondere durch
 - o das Budgetbegleitgesetz 2007, BGBl. I Nr. 24/2007 (BudBG 2007)
 - o das Abgabensicherungsgesetz 2007, BGBl. I Nr. 99/2007 (AbSiG 2007)
 - o das Abgabenänderungsgesetz 2010, BGBl. I I Nr. 34/2010 (AbgÄG 2010)
 - o das Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl. I Nr. 111/2010 (BBG 2011)
 - o das 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012 (1. StabG 2012) und
 - o das Abgabenänderungsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 112/2012 (AbgÄG 2012)
 - o Abgabenänderungsgesetz 2014, BGBl. I Nr. 13/2014 (AbgÄG 2014)
- sowie
- Klarstellungen, allgemeine Wartungen, formale Anpassungen und Fehlerkorrekturen.

Die Änderungen gegenüber dem bisherigen Text sind durch Fettdruck gekennzeichnet; entfallender Text ist als durchgestrichen markiert.

Insbesondere wird im Wartungserlass 2014 zu Art. IV UmgrStG Folgendes behandelt:

Randzahl(en)	Änderung im Überblick
1312a	Zulässigkeit einer fortgesetzten Einnahmen-Ausgabenrechnung bei Verkehrswertzusammenschluss, wenn entsprechende Ergänzungsrechnungen aufgestellt werden
1314 bis 1314b	Es werden die Rechtsfolgen einer Mitübertragung betrieblicher Grundstücke bei Verkehrswertzusammenschluss mit Quotenverschiebung dargestellt. Für den Zusammenschlusspartner, der zusammenschlussbedingt anteiliges Eigentum an Grundstück mit Stichtag nach dem 31.3.2012 erwirbt, stellt dieses Neuvermögen iSd § 30 Abs. 3 EStG 1988 dar

1316	Es werden die Rechtsfolgen der Übertragung von außerbetrieblichen Vermögen dargestellt: Soweit außerbetriebliches Vermögen übertragen und auf den Partner übergeht, liegt steuerlich ein Tausch vor
1317a	Geänderte Voraussetzung eines Kapitalkontenzusammenschluss aufgrund der Kapital- und Grundstücksbesteuerung
1318, 1318a	Verpflichtende Vereinbarung eines Ersatzausgleichs für den Fall des Ausscheiden des Gewinn- oder/und Liquidationsvorabberechtigten bzw. – verpflichteten
1320 bis 1324	Präzisierungen zum Kapitalkontenzusammenschluss mit Gewinn- oder Liquidationsvorab, insbesondere bei Mitübertragung eines Grundstücks und/oder Kapitalanteils: Gewinnvorab ist für begünstigt besteuertes Vermögen nicht zulässig; allerdings Kombination von Liquidationsvorab/Reservenvorbehalt für begünstigt besteuertes Vermögen einerseits und Gewinnvorab für restliches Vermögen andererseits möglich.
1326a	Präzisierungen zur Besteuerung des Vorab: Gewinnvorab unterliegt der laufenden Gewinnermittlung sowie dem Normalsteuersatz Beim wirtschaftsgutbezogenen Liquidationsvorab richtet sich die Besteuerung nach dem zugrundeliegenden Wirtschaftsgut
1328a	Bei Kapitalkontenzusammenschluss mit Reserven- und/oder Firmenwertvorbehalt bei negativen Buchwert des übertragenen Vermögens liegt gleichzeitig ein negativer Verkehrswert des übertragenen Vermögens vor und somit eine Voraussetzung des Art IV verletzt
1330	Werden nach einem Vorbehaltszusammenschlusses die vorbehaltenen stillen Reserven übertragen, liegt auch bei einem Gewinnverzicht eine

	Mitunternehmeranteilsveräußerung vor
1330a	Bei Vorliegen einer großen Mitunternehmerschaft mit häufig wechselnden Partnern ist ein sog. Vorbehaltszusammenschluss möglich bei welchem dem Zusammenschlusspartner weder bei Eintritt noch bei Austritt in/aus der Gesellschaft stille Reserven abgegolten werden, weil die Feststellung des Verkehrswertes sowie des Firmenwertes nicht möglich oder unverhältnismäßig ist. Auch eine sukzessive Beteiligung am Ergebnis ist diesfalls zulässig
1358 bis 1358b	Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen und Zurückbehalten von Wirtschaftsgütern: Einarbeitung Salzburger Steuerdialog 2014
1361	Geltungsbereich des Teilbetriebsbegriffes der Fusionsrichtlinie
1374 bis 1379	Erfordernis der ausschließlichen Gewährung von Gesellschafterrechten; erfolgt eine bloße Einlage in das variable Kapitalkonto wird der Veräußerungstatbestand verwirklicht
1380	Up-Stream-Zusammenschluss ohne Gewährung von Gesellschafterrechten fällt nicht unter Art IV sondern allenfalls unter Art V
1381, 1440	Vorbehaltene Entnahme stellt unzulässige Gegenleistung dar
1381a	Keine Gewinnrealisierung wenn bei Down- oder side-stream-Zusammenschluss keine Gegenleistung gewährt wird, dadurch Art IV nicht zur Anwendung kommen kann, sich aber die stillen Reserven nicht verschieben
1397 und 1402	Wurde im Zuge eines Zusammenschlusses mit Wechsel auf die Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 sowie mit Stichtag vor dem 31.3.2012 auch ein Grundstück mitübertragen, können die stillen Reserven bis zum Wechsel der Gewinnermittlung gem. § 30 Abs. 4 EStG 1988 ermittelt werden und jene stillen Reserven nach dem Wechsel der Gewinnermittlungsart gem. § 30 Abs. 3 EStG 1988

1417 bis 1417a	Steuerliche Bewertung bei Übertragung außerbetrieblichen Vermögens und damit einhergehende Vermeidung der Verschiebung von Steuerlasten, Einarbeitung Salzburger Steuerdialog 2014
----------------	--

ENTWURF

4. Zusammenschlüsse (Art. IV UmgrStG)

4.1. Begriff und Anwendungsvoraussetzungen (§ 23 UmgrStG)

4.1.1. Allgemeines

4.1.1.1. Begriffsbestimmung

1286

Zusammenschluss ist die Vereinigung von zwei oder mehreren Personen zu einer Personengesellschaft, wobei Vermögen ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschafterrechten auf die Personengesellschaft übertragen wird. **Damit auf den Zusammenschluss auch Art. IV UmgrStG zur Anwendung kommt, müssen weitere Voraussetzungen erfüllt sein (siehe Rz 1288 ff).** Der Zusammenschluss muss folgende Tatbestandsvoraussetzungen erfüllen:

- ~~Die Übertragung von Vermögen zumindest durch einen Zusammenschlusspartner~~
- ~~auf eine Personengesellschaft~~
- ~~gegen Gewährung von Gesellschafterrechten.~~

4.1.1.2. Zusammenschluss nach ~~Handels-~~ Unternehmens- und Zivilrecht

1287

Im Handels- **Unternehmens-** und Zivilrecht ist der Zusammenschluss weder definiert noch gesetzlich geregelt. Er muss daher nach den bestehenden gesellschaftsrechtlichen Regelungen beurteilt werden, je nachdem, welcher Rechtsvorgang verwirklicht wird.

Es kann sich dabei handeln um:

- Die Errichtung einer Personengesellschaft des Unternehmensrechts (OG, KG, atypisch stille Gesellschaft) oder des Zivilrechts (GesBR)
- Die Erweiterung einer bestehenden Personengesellschaft des Unternehmens- oder Zivilrechts durch gesellschaftsrechtlichen oder gesellschaftsrechtsähnlichen Beitritt eines Gesellschafters
- Die Erweiterung eines Gesellschafterrechts oder mehrerer Gesellschafterrechte durch Einlagenerhöhung.
- ~~Die Erweiterung einer bestehenden Personengesellschaft durch Übernahme einer anderen Personengesellschaft~~ **Einen Zusammenschluss (Fusion) zweier bestehender Personengesellschaften zur Aufnahme oder Neugründung**

4.1.1.3. Zusammenschluss nach Art. IV UmgrStG

1288

Mangels unternehmensrechtlicher Zusammenschlussvorschriften ist **sind** der Tatbestand und die steuerlichen Rechtsfolgen eines Zusammenschlusses nach den § 23 ff UmgrStG bestimmt. Um einen Zusammenschluss nach Art. IV UmgrStG erfolgreich durchzuführen, sind nach § 23 Abs. 1 UmgrStG folgende Voraussetzungen zu erfüllen:

- Übertragung eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteils zumindest durch einen Übertragenden auf eine Mitunternehmerschaft (Rz 1346)
- Gesellschaftsvertragliche Grundlage (Rz 1302)
- Positiver Verkehrswert des Übertragungsvermögens nach der Stand-alone-Methode (Rz 1347 ff)
- Ausschließliche Gewährung von Gesellschafterrechten (Rz 1374 ff)
- Jahres- oder Zwischenabschluss (Bilanz) für den Übertragenden (Rz 1389 ff)
- Steuerliche Zusammenschlussbilanz (Rz 1419 ff)
- Tatsächliche Vermögensübertragung (Rz 1371 ff).

Art. IV UmgrStG ist international ausgelegt, dh. darunter können inländische, ausländische und grenzüberschreitende Zusammenschlüsse fallen, es können inländische und ausländische Partner daran beteiligt sein und es kann inländisches und ausländisches Vermögen einbezogen werden.

Der Begriff des "Übertragenden" ist im UmgrStG nicht definiert, wohl aber in § 24 Abs. 1 UmgrStG erwähnt. Übertragender kann jedermann sein, der die vorgenannten Voraussetzungen erfüllen kann.

1290

Bei Vorliegen der Anwendungsvoraussetzungen des § 23 Abs. 1 UmgrStG ist Art. IV UmgrStG im Hinblick auf § 23 Abs. 4 UmgrStG gesamthaft anzuwenden. Entstehen bei der für die Verkehrsteuern zuständige Abgabenbehörde (**Finanzamt für Gebühren,**

Verkehrsteuern und Glücksspiel gemäß § 19 AVOG 2010) Zweifel, ob die Anwendungsvoraussetzungen des § 23 UmgrStG erfüllt sind, ist im Interesse einer einheitlichen Beurteilung der Umgründung eine Abstimmung mit den für die Ertragsbesteuerung des(r) Übertragenden und der übernehmenden Mitunternehmerschaft zuständigen Abgabenbehörden herbeizuführen.

4.1.1.4. Steuerklauseln

1292

Der Eintritt der steuerlichen Wirkungen eines Zusammenschlusses bzw. das Verhindern der negativen Wirkungen eines missglückten Zusammenschlusses kann nicht durch Steuerklauseln im Zusammenschlussvertrag von der Erfüllung sämtlicher Anwendungsvoraussetzungen des § 23 UmgrStG abhängig gemacht werden. Steuerlich beachtlich ist neben einer Anpassungsklausel (vgl. Rz 1302a) ~~und Eventualklausel~~ eine auf die Fristenwahrung bezogene Vertragsklausel (siehe Rz 1343) **sowie eine Fortsetzungsklausel (siehe Rz 1498). Steuerlich beachtlich sind aufschiebende Bedingungen, deren Eintritt von der Zustimmung Dritter (zB Grundverkehrsbehörde) abhängig ist.**

4.1.4. Grenzüberschreitende Zusammenschlüsse

1295

Grenzüberschreitende Zusammenschlüsse liegen vor, wenn an einer Vermögensübertragung in- und ausländische natürliche oder juristische Personen oder Personengesellschaften beteiligt sind bzw. in- und/oder ausländisches Vermögen übertragen wird. Unter Art. IV UmgrStG fällt sowohl ein Export-Zusammenschluss ~~wie~~ **als auch** ein Import-Zusammenschluss.

Beispiel:

Ein inländischer unbeschränkt Steuerpflichtiger schließt sich mit einem Ausländer auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage zusammen, wobei der Inländer inländisches Vermögen und der Ausländer ausländisches Vermögen auf eine inländische oder ausländische Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschafterrechten überträgt. Die neu entstandene Personengesellschaft hat daher sowohl eine inländische als auch eine ausländische Betriebsstätte. Der inländische unbeschränkt Steuerpflichtige ist bei Zutreffen der sonstigen Voraussetzungen zur Buchwertfortführung verpflichtet. Für den beschränkt steuerpflichtigen Ausländer löst sein Übertragungsvorgang keine steuerliche Wirkung im Inland aus, weil nach Maßgabe des § 98 EStG 1988 nur in inländischem Betriebsstättenvermögen angesammelte stille Reserven besteuert werden können.

Zur Bewertung bei grenzüberschreitenden Zusammenschlüssen siehe Rz 1448a und Rz 1458a.

4.1.5.1. Zusammenschluss zu einer neuen Mitunternehmerschaft

1297

Ein solcher liegt vor, wenn eine Personengesellschaft, bei der die Gesellschafter Mitunternehmer sind, neu errichtet wird. Dabei überträgt mindestens einer der

Zusammenschluss-Partner einen Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil auf die neu errichtete Personengesellschaft (Sachgründung). Für die steuerliche Anerkennung einer Mitunternehmerschaft ist es ohne Bedeutung, ob es sich um eine Außen- oder Innengesellschaft handelt. Bspw. sind folgende Gründungsvorgänge möglich:

- Zwei Einzelunternehmer schließen sich zu einer Personengesellschaft des Unternehmens- oder Zivilrechts zusammen. Jeder der beiden überträgt seinen Betrieb auf die neu errichtete Gesellschaft (Mitunternehmerschaft) und erhält dafür eine entsprechende Beteiligung an dieser.
- Zwei (oder mehrere) Freiberufler schließen sich zu einer Mitunternehmerschaft zusammen. Jeder der Partner überträgt seinen Betrieb auf die neu errichtete ~~Personen~~ **Gesellschaft (Mitunternehmerschaft)** und erhält dafür eine Beteiligung an dieser. **Bei einem Zusammenschluss von natürlichen Personen kann** Es liegt ein Anwendungsfall des Art. IV UmgrStG auch dann **vorliegen**, wenn ~~dem nach~~ berufsrechtlichen Vorschriften ~~der Zusammenschluss nicht zulässig ist~~ **entgegenstehen**.
- Ein Einzelunternehmer und eine Privatperson schließen sich zu einer neu errichteten ~~Personen~~ **Gesellschaft (Mitunternehmerschaft)** zusammen. Der Einzelunternehmer überträgt seinen Betrieb, die Privatperson leistet eine Geld- oder Sacheinlage. Jeder der beiden erhält dafür eine Beteiligung an der ~~Personengesellschaft~~ **Mitunternehmerschaft**.
- Ein Einzelunternehmer schließt sich mit einer Kapitalgesellschaft zu einer Mitunternehmerschaft zusammen. Der Einzelunternehmer überträgt seinen Betrieb auf die neu errichtete Personengesellschaft, die Kapitalgesellschaft tritt als reiner Arbeitsgesellschafter ohne Kapitaleinlage bei.
- Ein Gesellschafter einer Mitunternehmerschaft überträgt seinen Mitunternehmeranteil bzw. einen Teil davon auf eine (neu errichtete) Mitunternehmerschaft und erhält dafür eine Beteiligung an dieser. Bei der bestehenden Mitunternehmerschaft kommt es zu einem Gesellschafterwechsel, der keinen Zusammenschluss auslöst.
- Eine (oder mehrere) Privatperson(en) beteiligen sich am Unternehmen einer operativen (betriebsführenden) Kapitalgesellschaft (zB GmbH) als atypisch stille Gesellschafter. Steuerlich überträgt die Kapitalgesellschaft ihren Betrieb auf die neu errichtete Personengesellschaft, die Privatperson(en) leistet (leisten) eine Kapitaleinlage (Bar- oder Sacheinlage). Unternehmensrechtlich geht die Kapitaleinlage in das Vermögen des Geschäftsherrn (der Kapitalgesellschaft) über.

- **Eine (oder mehrere) Personen schließen sich mit einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft zusammen; zumindest eine dieser Personen überträgt einen Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil auf die neue Gesellschaft (Mitunternehmerschaft).**
- Zwei Personengesellschaften schließen sich zu einer neu errichteten Personengesellschaft zusammen. Dabei überträgt jede der bisherigen Personengesellschaften ihren Betrieb auf die neu errichtete Mitunternehmerschaft, die Gesellschafter der übertragenden Personengesellschaften erhalten dafür Anteile an der neuen Gesellschaft.

4.1.5.2. Zusammenschluss durch Veränderung in einer bestehenden Mitunternehmerschaft

4.1.5.2.1. Anwendungsfälle des Art. IV UmgrStG

1298

Ein solcher liegt vor, wenn **sich** in einer bestehenden Mitunternehmerschaft die Anzahl der Gesellschafter oder das Beteiligungsausmaß einzelner oder aller Gesellschafter **sich** ändert und die übrigen Voraussetzungen des Art. IV UmgrStG vorliegen. Ungeachtet des zivil- oder unternehmensrechtlichen Gleichstandes überträgt umgründungssteuerrechtlich betrachtet die Mitunternehmerschaft ihren Betrieb auf eine "neue" erweiterte Personengesellschaft; die bisherigen und die neuen Gesellschafter erhalten als Gegenleistung neue Gesellschafterrechte.

Bspw. sind folgende Anwendungsfälle möglich:

- In eine bestehende Mitunternehmerschaft tritt ein weiterer Gesellschafter durch Übertragung eines Betriebes, eines Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteils als Sacheinlage ein.
- In eine bestehende Mitunternehmerschaft tritt ein weiterer Gesellschafter durch Leistung einer Bareinlage oder einer nicht begünstigtes Vermögen darstellenden Sacheinlage ein.
- In eine bestehende Mitunternehmerschaft tritt ein weiterer Mitunternehmer ein, der nur seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt, ohne an der Substanz beteiligt zu sein (reiner Arbeitsgesellschafter ohne Kapitaleinlage).
- In einer bestehenden GmbH & Co KG tätigt der 100-prozentige Kommanditist eine Geld- oder Sacheinlage in die KG und ändert dabei das fixe (starre) Kapitalkonto. Es liegt dem Grunde nach ein Anwendungsfall des Art. IV UmgrStG vor, da die Beteiligung des Kommanditisten (vergleichbar einer Kapitalerhöhung durch den Alleingesellschafter einer

Kapitalgesellschaft) erweitert wird. Zu einer Steuerlastverschiebung kann es auf Grund der 100-prozentigen Beteiligung des Kommanditisten nicht kommen.

- In einer bestehenden Mitunternehmerschaft leisten alle Mitunternehmer im Verhältnis ihrer Beteiligungen Geldeinlagen oder gleichwertige Sacheinlagen und erhöhen dadurch jeweils das fixe (starre) Kapitalkonto. Obwohl sich die Beteiligungsverhältnisse nicht ändern, liegt dem Grunde nach ein Anwendungsfall des Art. IV UmgrStG vor, da die „neue“ Mitunternehmerschaft neben der Betriebsübertragung durch die „alte“ Mitunternehmerschaft hinsichtlich der Vermögenseinlagen für die bisherigen Mitunternehmer ein Erwerb von zusätzlichen Gesellschafterrechten gegeben ist. Zu einer Steuerlastverschiebung kann es dabei nicht kommen.
- In einer bestehenden Mitunternehmerschaft ändert sich das Beteiligungsausmaß eines Gesellschafters durch eine Geld- oder Sacheinlage dadurch, dass er sein fixes (starres) Kapitalkonto erhöht. Der Vermögensübertragung durch die „alte“ Mitunternehmerschaft auf die „neue“ steht die zusätzliche Einlage des einen Mitunternehmers gegenüber. Da sich in diesem Fall das Beteiligungsausmaß nur eines Gesellschafters zu Lasten der stille haltenden Mitgesellschafter erhöht, ist Vorsorge zu treffen, dass es dabei zu keiner Steuerlastverschiebung kommt.
- **In einer bestehenden Mitunternehmerschaft ändert sich das Beteiligungsausmaß eines Gesellschafters/mehrerer Gesellschafter/aller Gesellschafter durch die Einlage von bisherigem Sonderbetriebsvermögen in das Gesellschaftsvermögen dadurch, dass das fixe (starre) Kapitalkonto des/der Mitunternehmer erhöht/vermindert wird. Verändert sich dadurch das Beteiligungsausmaß eines/mehrerer Gesellschafter zu Lasten der anderen Gesellschafter, ist Vorsorge zu treffen, dass es dabei zu keiner Steuerlastverschiebung kommt; zu Vorsorgemaßnahmen im Zusammenhang mit Grundstücken siehe auch Rz 1314 sowie Rz 1320.**
- Ein Mitunternehmer einer bestehenden Mitunternehmerschaft überträgt seinen Mitunternehmeranteil auf eine andere Mitunternehmerschaft, allerdings nur dem Werte nach und mit Wirkung bloß im Innenverhältnis (quoad sortem). Der übertragene Mitunternehmeranteil geht steuerlich in das Gesellschaftsvermögen der übernehmenden Mitunternehmerschaft über, diese wird wirtschaftlicher Eigentümer des Mitunternehmeranteils, zivilrechtlich und nach außen hin bleibt der Übertragende Eigentümer des Gesellschaftsanteils. Dies stellt einen Anwendungsfall des Art. IV UmgrStG dar, wenn im Innenverhältnis der Übertragende keinerlei

Verfügungsmöglichkeit über den Gesellschaftsanteil auf Grund seines zivilrechtlichen Eigentums mehr hat aber von der übernehmenden Mitunternehmerschaft ein Gesellschafterrecht erhält.

- **In einer bestehenden atypisch stillen Gesellschaft wird das Vermögen des Inhabers des Unternehmens umgegründet (zB Verschmelzung); die atypisch stille Gesellschaft wird fortgeführt und die Beteiligung des atypisch stillen Gesellschafters bezieht sich auf das Gesamtvermögen nach der Umgründung (siehe auch Rz 1498).**

1299

Ein Anwendungsfall des Art. IV UmgrStG liegt auch vor, wenn es zu einer übertragenden Umwandlung einer Personengesellschaft auf eine andere Personengesellschaftsstruktur kommt, ohne dass es dabei zu einer inhaltlichen Änderung der Beteiligungen oder der Beteiligten kommt. Die steuerliche Wirkung beschränkt sich in diesem Fall auf die Rückwirkung dieses Vorgangs und auf den Bereich der Gebühren und Verkehrsteuern. Ein strukturändernder Zusammenschluss ist etwa in folgenden Fällen anzunehmen:

- Eine GesBR wird in eine Personenhandels-gesellschaft des Unternehmensrechts (OG, KG) umgegründet. Wenn sich dabei die Gesellschafter- oder Beteiligungsstruktur nicht ändert, kann es zu keiner Steuerlastverschiebung kommen. Bleibt bisheriges Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters Sonderbetriebsvermögen desselben, hat dies keine ertragsteuerlichen Auswirkungen. Dies gilt auch für den Fall, dass eine GesBR infolge des Überschreitens der Umsatzgrenzen des § 189 UGB zur Protokollierung als OG oder KG verpflichtet ist.
- Ein Kommanditist wechselt im Innenverhältnis seine Rechtstellung in die eines atypisch stillen Gesellschafters oder umgekehrt ohne Änderung des Beteiligungsausmaßes. Dieser Vorgang hat keine ertragsteuerlichen Auswirkungen. Ebenso muss keine Vorsorge zur Vermeidung einer Steuerlastverschiebung getroffen werden.

4.1.5.2.2. Keine Anwendungsfälle des Art. IV UmgrStG

1301

Faktische Veränderungen bei Mitunternehmerschaften stellen keine Zusammenschlüsse im Sinne des Art. IV UmgrStG dar.

- Zwei nebeneinander personen- und beteiligungsgleich bestehende Personengesellschaften bilanzieren ihre Gesellschaften einheitlich. Bei dieser einheitlichen Bilanzierung handelt es sich um keinen Zusammenschluss zu einer neuen (erweiterten)

Personengesellschaft, sondern um eine unrichtige Bilanzierung, die zu einer Bilanzberichtigung führen muss, es sei denn, es liegt eine so genannte Unternehmenseinheit vor (EStR 2000 Rz 5834).

- Ein rechnungslegungspflichtiger oder nicht rechnungslegungspflichtiger Einzelunternehmer erwirbt ein weiteres Einzelunternehmen und führt diese beiden Betriebe zusammen. Da hier keine Mitunternehmerschaft entsteht, kann ein Anwendungsfall des Art. IV UmgrStG nicht vorliegen.
- Ein Einzelunternehmer überträgt eine Quote seines Einzelunternehmens unentgeltlich oder entgeltlich an eine andere Person. Es entsteht dadurch eine Mitunternehmerschaft außerhalb eines Zusammenschlusses. Die Quotenübertragung ist ertragsteuerlich wie die Schenkung (§ 6 Z 9 lit. a EStG 1988) bzw. Veräußerung (§ 6 Z 8 lit. b EStG 1988 in Verbindung mit § 24 EStG 1988) eines Mitunternehmeranteiles zu behandeln. Zur Verbindung dieses Vorganges mit einem Zusammenschluss siehe Rz 1364 ff.
- Der Beitritt einer GmbH als Komplementär-Arbeitsgesellschafter oder Minderheitsgesellschafter im Rahmen der 10%-Grenze bei einer errichtenden Umwandlung nach dem UmwG in Verbindung mit Art. II UmgrStG erfolgt umwandlungsbedingt und ist daher kein Zusammenschluss.
- Eine Umgründung des Inhabers des Unternehmens, wenn der nachfolgeberechtigte atypisch still Beteiligte nach der Umgründung weiterhin nur am bisherigen Vermögen beteiligt ist, führt zu keinem Zusammenschluss.
- **Ein oder mehrere Mitunternehmer tätig / tätigen eine Geld- oder Sacheinlage auf ihr variables Kapitalkonto.**

4.1.6. Erfordernis eines Zusammenschlussvertrages

4.1.6.1. Allgemeines

1302

Grundlage für den Zusammenschluss bildet ein schriftlicher Zusammenschlussvertrag. Dieses Rechtsgeschäft muss nicht ausdrücklich als Zusammenschlussvertrag gekennzeichnet sein, es muss aber klar erkennbar sein, dass es sich um einen gesellschaftsrechtlichen Vorgang handelt. Der Vertrag hat insb. die Beteiligungsverhältnisse an der übernehmenden Personengesellschaft zu regeln und den Umfang des zu übertragenden Vermögens (Rz 1346 ff) und die Gegenleistung (Rz 1374 ff) zu beschreiben.

Bei neu errichteten Personengesellschaften wird der Zusammenschlussvertrag der Gesellschaftsvertrag (Präambel im Gesellschaftsvertrag) der übernehmenden

Personengesellschaft oder ein eigener Vertrag sein, bei bereits bestehenden Personengesellschaften ein Nachtrag zum Gesellschaftsvertrag.

Aus § 23 Abs. 1 **UmgrStG** ergibt sich, dass zu den Anwendungsvoraussetzungen für einen Zusammenschluss das Erstellen eines schriftlichen Zusammenschlussvertrages gehört.

Der Zusammenschlussvertrag kann wegen des Erfordernisses der Einholung von Genehmigungen (zB Grundverkehrs- oder Kartellbehörde) auch aufschiebend bedingt abgeschlossen werden.

Werden im Rahmen von Betriebs- oder Teilbetriebsübertragungen auch GmbH-Beteiligungen (siehe EStR 2000 Rz 492 und Rz 597) mitübertragen, ist für diese ein Notariatsakt erforderlich.

1304

Neben der auch steuerlich relevanten Frage der Beteiligungsverhältnisse ist bei Zusammenschlüssen die Frage der Steuerlastverhältnisse vor und nach dem Zusammenschluss von Bedeutung. § 24 Abs. 2 UmgrStG macht die Fortführung der Buchwerte des zusammengeschlossenen Vermögens in der übernehmenden Personengesellschaft von einer Vorsorge dahingehend abhängig, dass es durch den Zusammenschluss zu keiner endgültigen Verschiebung von persönlichen Steuerlasten (betreffend Einkommen- oder Körperschaftsteuer, nicht Gebühren und Verkehrsteuern) auf **den/die Zusammenschluss-**Partner kommt. Eine endgültige Verschiebung von Steuerlasten liegt vor, wenn die im Zusammenschlussvermögen vorhandenen Gesamtreserven ganz oder teilweise auf den (die) anderen Zusammenschlusspartner übergehen und auch von diesem (diesen) versteuert werden muss (müssen). Unmaßgeblich ist dabei der auf den Steuerpflichtigen anzuwendende Steuertarif. Da grundsätzlich jeder Steuerpflichtige die von ihm selbst erwirtschafteten Gesamtreserven auch selbst versteuern muss, ist eine solche Steuerlastverschiebung durch geeignete Vorsorgemaßnahmen zu vermeiden. Da die Vorsorge "für die weitere Gewinnermittlung" erfolgen muss, ist eine Methode erforderlich, die nicht als entgeltlich zu werten ist. Dies kann zB im Wege der Speicherung der Gesamtreserven oder im Wege eines gewinnabhängigen Ausgleichs erfolgen.

Die Vorsorge gegen eine Verschiebung von Steuerlasten kann sich nur auf steuerhängige stille Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes beziehen.

Zusammenschlüsse mit einem Stichtag bis 31.3.2012:

Daher sind etwa stille Reserven des zum Anlagevermögen gehörenden Grund und Bodens, die bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 bzw. § 4 Abs. 3 EStG 1988 außer Ansatz bleiben, nicht Gegenstand einer Vorsorge.

Zusammenschlüsse mit einem Stichtag ab 1.4.2012:

Da die stillen Reserven von Grundstücken (Grund und Boden, Gebäude und grundstücksgleiche Rechte) ab dem 1.4.2012 unabhängig von der Gewinnermittlungsart immer steuerhängig sind, hat die gewählte Vorsorgemaßnahme auch diese stillen Reserven zu umfassen (siehe weiters Rz 1314 und 1320).

1306

Gesamthaft betrachtet müssen im konkreten Fall Maßnahmen in der zivil- oder unternehmensrechtlichen Zusammenschlussvereinbarung definiert werden, die die Fortführung der Buchwerte garantieren, der Maßgeblichkeit des Mitunternehmeranteilsbegriffes Rechnung tragen und die Verschiebung der persönlich bestehenden Steuerlasten vermeiden. Zulässige Maßnahmen sind:

- das vertragliche Abstellen auf die Verkehrswerte des jeweils zu übertragenden Vermögens in Verbindung mit der Abstimmung der den Kapitalkonten nicht entsprechenden Verkehrswertverhältnisse und dem Erstellen von Ergänzungsbilanzen für die einzelnen Mitunternehmer (Verkehrswertzusammenschluss, Rz 1311 ff)
- das vertragliche Abstellen auf ~~den~~ **die** Buchwerte des **jeweils** zu übertragenden Vermögens und im Falle der fehlenden Übereinstimmung der Beteiligungsverhältnisse mit den Verkehrswerten in Verbindung mit gewinnabhängigen Ergebnisverteilungsvereinbarungen (Kapitalkontenzusammenschluss, Rz 1316 ff).

Haben die Zusammenschlusspartner eine zulässige Maßnahme im Rahmen der Zusammenschlussvereinbarung getroffen, ist eine Änderung der vertraglich festgelegten Maßnahme nach dem Vollzug des Zusammenschlusses nicht mehr wirksam.

1308

Sollten die unternehmensrechtlich maßgebenden Buchwerte von den steuerlich maßgebenden Buchwerten zum Zusammenschlussstichtag abweichen ~~und wird das Beteiligungsverhältnis auf die handels-~~ **unternehmensrechtlichen Buchwerte** bezogen, ist dessen ungeachtet die Vorsorge gegen eine Steuerlastverschiebung auf die steuerlich maßgebenden Buchwerte zu beziehen.

1310

Das Abstellen der Beteiligungsverhältnisse auf den steuerlichen Mitunternehmeranteilsbegriff ist nicht unbedingt erforderlich. Erfolgt ein Abstimmen auf die gesellschaftsvertraglich festgelegten Beteiligungen und damit auf starre/fixe Kapitalkonten, werden damit gleichzeitig auch der Buchwert und der Verkehrswert des zu übertragenden Vermögens beeinflusst:

- Tritt einer bestehenden Mitunternehmerschaft ein weiterer Gesellschafter bei, können die Beteiligungsverhältnisse auf die Substanzbeteiligung (fixes/starres Kapitalkonto) der Altgesellschafter bezogen und damit die Beteiligung der neu eintretenden Gesellschafter auf diese abgestimmt werden. Voraussetzung ist, dass im Gesellschaftsvertrag eine entsprechende Festlegung erfolgt ist, sodass sich bei einer Auseinandersetzung bei Gesamtveräußerung, Aufgabe oder Austritt eines Gesellschafters die Notwendigkeit der Bereinigung der offenen Verrechnungsposten ergibt.
- Entsteht eine Personengesellschaft durch Zusammenschluss zweier oder mehrerer Unternehmer oder eines Unternehmers mit einem Nichtunternehmer, kann die dargestellte Vorgangsweise dadurch erreicht werden, dass das in der (jeweiligen) Zusammenschlussbilanz ausgewiesene positive Buchvermögen und das sonstige übertragene Vermögen gesellschaftsvertraglich auf fixe Beteiligungen (starre Kapitalkonten) bezogen wird, sodass der Überstand des Übertragungskapitals in ein variables Kapitalkonto eingestellt wird. Dies gilt auch für die Übertragung eines buchmäßig negativen Vermögens, bei dem in Höhe des Einstellens eines Betrages auf das starre Kapitalkonto ein in diesem Ausmaß höheres negatives variables Kapitalkonto entsteht.

Beispiele:

1. Die Einzelunternehmer A und B wollen sich zu einer Mitunternehmerschaft zusammenschließen. Die steuerlich maßgebenden Buchwerte des Betriebsvermögens und (mangels rückwirkender Korrekturen) damit das Zusammenschlusskapital zum Zusammenschlussstichtag betragen bei A 1000 und bei B -1500, der Verkehrswert des Betriebes des A beträgt 3000, jener des B 1000. ~~Entsprechend den Verkehrswerten wird~~ Das Beteiligungsverhältnis **wird** mit 75% für A und 25% für B im Gesellschaftsvertrag festgelegt (**Verkehrswertzusammenschluss**). Es wird zu Buch- **oder Verkehrswerten** übertragen und in der Eröffnungsbilanz für A ein starres Kapitalkonto von 75 und für B ein solches von 25 gebildet. Das variable Kapitalkonto bei A beträgt somit 925 und bei B ~~1475~~ **-1525**. **Entsprechend der gewählten Zusammenschlussmethode (Verkehrswertzusammenschluss) wird die Vorsorge zur Vermeidung einer endgültigen Steuerlastverschiebung getroffen (siehe dazu die Fortführung des Beispiels in Rz 1314).** Je nach gewählter Zusammenschlussmethode (Verkehrswert- oder Kapitalkontenzusammenschluss) erfolgt die erforderliche Vorsorge zur Vermeidung einer Steuerlastverschiebung.

~~2. Der Einzelunternehmer C und die GmbH D wollen sich zu einer GmbH & Co KG dahingehend zusammenschließen, dass C seinen Betrieb mit einem Buchwert von 1000 und einem Verkehrswert von 900 überträgt und die GmbH eine Bareinlage von 100 leistet. Dem Verkehrswertverhältnis entsprechend wird in der Eröffnungsbilanz der KG für C ein starres Kapitalkonto von 9 und für die GmbH ein solches von 1 gebildet. Das variable Kapitalkonto bei C beträgt somit 1009 und bei der GmbH 99. Die erforderliche Vorsorge gegen eine endgültige Steuerlastverschiebung wird getroffen.~~

2. In die A&B-OG, an der A und B zu jeweils 50 % beteiligt sind, tritt der Einzelunternehmer C mit seinem Betrieb als neuer Gesellschafter ein. Die starren Kapitalkonten von A und B in der bestehenden A&B-OG betragen jeweils 100. Der steuerlich maßgebende Buchwert des Betriebsvermögens von C beträgt 1000. Die Zusammenschluss-Partner vereinbaren ein Beteiligungsverhältnis von jeweils einem Drittel. Unter Bezugnahme auf die starren Kapitalkonten von A und B beträgt das starre Kapitalkonto von C ebenfalls 100, sein variables Kapitalkonto beträgt daher 900. Entsprechend der gewählten Zusammenschlussmethode (Kapitalkontenzusammenschluss) wird die Vorsorge zur Vermeidung einer endgültigen Steuerlastverschiebung getroffen (siehe dazu das Beispiel in Rz 1319).

Ist in einem Zusammenschlussvertrag auf Basis starrer/fixer Kapitalkonten für beschränkt haftende Gesellschafter eine unbedingte Auffüllungsverpflichtung allfällig bestehender negativer Verrechnungsstände festgelegt worden, bestehen keine Bedenken, wenn diese Verpflichtung durch eine entsprechende Vertragsänderung aufgehoben wird.

1312a (neu)

Verkehrswertzusammenschluss bei fortgesetzter Einnahmen / Ausgabenrechnung:

Soll die übernehmende Mitunternehmerschaft ihren Gewinn weiterhin nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermitteln, ist auch ein Verkehrswertzusammenschluss möglich.

Als Vorsorge gegen eine endgültige Steuerlastverschiebung sind

Ergänzungsrechnungen (siehe dazu auch EStR 2000 Rz 6002) zu führen.

Folgendes ist dabei zu beachten:

- **Die Ergänzungsrechnung muss den Grundsätzen einer Ergänzungsbilanz entsprechen und die stillen Reserven auf die WG des betrieblichen AV aufteilen.**
- **Die Kapitalkonten müssen für den Fall der späteren Auseinandersetzung nach den Grundsätzen eines ordnungsgemäßen Rechnungswesens geführt werden.**
- **Stille Reserven im Umlaufvermögen sind im ersten Kalenderjahr der Mitunternehmerschaft nach dem Zusammenschluss steuerwirksam aufzulösen, um eine objektiv richtige Gewinnzurechnung zu gewährleisten.**

Beispiel:

Ein Freiberufler (Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988) schließt sich

zum 31.12.01 mit der bisher nichtselbständig tätigen Berufskollegin B zu einer OG zusammen, A überträgt seinen Betrieb, B leistet eine Bareinlage. Die Beteiligungsverhältnisse in der OG sollen entsprechend den Verkehrswerten festgelegt werden. Der Betrieb des A hat zum Stichtag einen VW von 4.000, B soll mit 20 % an der OG beteiligt sein und leistet daher eine Kapitaleinlage von 1.000.

Da die übernehmende OG den Gewinn ebenfalls nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermitteln soll, muss A zum Zusammenschluss-Stichtag keine Bilanz mit Übergang zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 erstellen, sondern einen Status, in welchem das zu übertragende Vermögen zu steuerlichen Buchwerten wie folgt ausgewiesen wird.

Status des EU A zum 31.12.01

Aktiva	Buchwert	Verkehrswert	Passiva	Buchwert	Verkehrswert
BGA	1000	1500	Eigenkapital	1000	4000
Forderungen	500	500	Verbindlichkeiten	100	1000
Klientenstock		2000			
Nicht abgerechnete Leistungen	500	1000			

Da in der OG die Buchwerte übernommen werden sollen, müssen die Kapitalkonten der Gesellschafter A und B so verschoben werden, dass sie dem vereinbarten Beteiligungsverhältnis 80:20 entsprechen, daher 800 für A und 200 für B betragen; dies entspricht einer Quoten- und damit Reservenverschiebung von A auf B iHv 600 (Verkehrswertzusammenschluss mit Quotenverschiebung). Über Ergänzungsrechnungen sind daher die stillen Reserven, aufgeteilt auf die WG des AV, denen sie zuzuordnen sind, bei A zu speichern, um im Falle einer Realisierung eine endgültige Reservenverschiebung zu vermeiden.

Die dem Prinzip der objektiv richtigen Gewinnzurechnung entsprechende Zuordnung der stillen Reserven in den nicht abgerechneten Leistungen an A im Jahr nach dem Zusammenschluss erfolgt über den rechnerisch vorzunehmenden doppelten Wechsel der Gewinnermittlungsart (siehe Rz 1399).

Ergänzungsrechnung A

Aktiva	Buchwert	Passiva	Buchwert
Ergänzungskapital	600	BGA	200
		Klientenstock	400

Ergänzungsrechnung B

Aktiva	Buchwert	Passiva	Buchwert
BGA	200	Ergänzungskapital	600
Klientenstock	400		

1313

Die die steuerliche Buchwertfortführung sichernden Ergänzungsbilanzen/**Ergänzungsrechnungen** müssen mit der ersten jährlichen Erklärung über die ~~einheitliche und gesonderte~~ Gewinnfeststellung, spätestens aber über Aufforderung der Abgabenbehörde vorgelegt werden. Sie sind aber jedenfalls nur dann als rechtzeitig vorgelegt anzusehen, wenn sich nicht bereits eine Veränderung der Ergänzungsbilanz durch Realisierung oder laufende Auflösung ergeben hat.

1313a

Für das weitere Schicksal der Vorsorgemaßnahmen gilt Folgendes:

- Wird die Personengesellschaft später veräußert oder aufgegeben oder scheidet ein Gesellschafter im Wege der Anteilsveräußerung oder Abschichtung aus, werden im Rahmen der Veräußerungsgewinnermittlung die Ergänzungsbilanzen der veräußernden Mitunternehmer aufgelöst und gemäß § 24 EStG 1988 in Verbindung mit § 37 EStG 1988 berücksichtigt.
- Im Falle einer unentgeltlichen Übertragung gehen die steuerlichen Verhältnisse auf den Rechtsnachfolger über.
- **Wechselt eine Personengesellschaft, deren Gesellschafter die Vorsorge gegen eine Steuerlastverschiebung in Form von Ergänzungsbilanzen getroffen haben, zu einem späteren Zeitpunkt zur Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988, sind die Ergänzungsbilanzen in Form von Ergänzungsrechnungen weiterzuführen. In den Ergänzungsbilanzen abgebildete stille Reserven im Umlaufvermögen sind zum Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlungsart ertragswirksam aufzulösen.**
- Im Falle der Einbringung des Betriebes der Personengesellschaft gemäß Art. III UmgrStG ergeben sich die Buchwerte des einzubringenden Vermögens nach Zusammenfassung der Schlussbilanzansätze mit den Ansätzen der Ergänzungsbilanzen und prägen die Verkehrswerte der Mitunternehmeranteile das Umtauschverhältnis. Davon abweichend festgelegte Beteiligungsverhältnisse sind kein Hindernis für die Geltung des Art. III UmgrStG, eine drohende Äquivalenzverletzung kann durch eine alineare Ausschüttungsvereinbarung vermieden werden.

- Im Falle der Einbringung eines Mitunternehmeranteils nach Art. III UmgrStG tritt die übernehmende Körperschaft in die Rechtsstellung des Einbringenden ein, sodass sich an der Vorsorgetechnik nichts ändert.
- Im Falle der Einbringung aller Mitunternehmeranteile nach Art. III UmgrStG zum gleichen Stichtag in dieselbe übernehmende Körperschaft gelten die oben genannten Grundsätze für die Betriebseinbringung.
- Kommt es nach dem Zusammenschluss zu einem weiteren Zusammenschluss, ist neben der bestehenden Vorsorge eine weitere Vorsorge betreffend den nunmehr Übertragenden zu treffen. Die schon bestehenden Ergänzungsbilanzen / **Ergänzungsrechnungen** können an die Veränderungen angepasst werden.
- Kommt es nach dem Zusammenschluss zu einer Realteilung der Personengesellschaft, sind - sofern es nicht zu einer steuerwirksamen Bereinigung der Ergänzungsbilanzen / **Ergänzungsrechnungen** kommt - die offenen Positionen in die realteilungsbedingte Vorsorgetechnik der Ausgleichsposten zu überführen.

4.1.7.3.1. Buchwertübernahme mit Quotenverschiebung der Kapitalkonten und Ergänzungsbilanzen

1314

Dabei werden die übertragenen Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile zu den steuerlich maßgebenden Buchwerten laut der (den) Zusammenschlussbilanz(en) von der übernehmenden Personengesellschaft in der Steuerbilanz angesetzt und das gesamte Buchkapital im Verhältnis der Verkehrswerte der zusammengeschlossenen Vermögen auf die Partner verteilt. Die starren Kapitalkonten entsprechen nunmehr den Verkehrswertverhältnissen. Die mit dieser Quotenverschiebung allerdings verbundene Verschiebung von Gesamtreserven und Steuerlasten muss durch Ergänzungsbilanzen für die betroffenen Gesellschafter rückgängig gemacht werden. Da auf Grund der Buchwertfortführung die verschobenen und in den Ergänzungsbilanzen rückgängig gemachten Differenzen erst bei einer Realisierung der in der Personengesellschaft gespeicherten Reserven zu einer konkreten Steuerlastverschiebung führen, ist erst ~~bei dieser~~ **zu diesem Zeitpunkt** eine Gegenrechnung mit den entsprechenden Ergänzungsbilanzansätzen erforderlich. Wurden davon abweichend die Ergänzungsbilanzbeträge laufend (ohne Realisierung) steuerwirksam aufgelöst, bestehen keine Bedenken, diese Methode auslaufend beizubehalten.

Beispiel:

Der Einzelunternehmer A und der Einzelunternehmer B schließen sich zur AB-OG zusammen und übertragen ihre Einzelunternehmen auf diese. Sie vereinbaren, dass das Beteiligungsverhältnis in der OG den Verkehrswerten der übertragenen Einzelunternehmen entsprechen soll. Der Zusammenschluss wird zu Buchwerten durchgeführt. Die aus den Jahres- oder Zwischenabschlüssen abgeleiteten Zusammenschlussbilanzen der beiden Einzelunternehmer zum Zusammenschlussstichtag zu den steuerlich maßgebenden Buchwerten (unter Angabe der Verkehrswerte in Klammer) stellen sich wie folgt dar:

<i>Zusammenschlussbilanz A 31.12.2000</i>			
<i>Anlagevermögen</i>	<i>500 (700)</i>	<i>Zusammenschlusskapital</i>	<i>600 (800)</i>
<i>Umlaufvermögen</i>	<i>300 (300)</i>	<i>Verbindlichkeiten</i>	<i>200 (200)</i>

<i>Zusammenschlussbilanz B 31.12.2000</i>			
<i>Anlagevermögen</i>	<i>300 (1000)</i>	<i>Zusammenschlusskapital</i>	<i>100 (800)</i>
<i>Umlaufvermögen</i>	<i>200 (200)</i>	<i>Verbindlichkeiten</i>	<i>400 (400)</i>

Die Verkehrswerte beider Einzelunternehmen betragen je 800, stille Reserven enthält in beiden Einzelunternehmen nur das Anlagevermögen.

Das Beteiligungsverhältnis in der übernehmenden OG beträgt den Verkehrswertrelationen der übertragenen Einzelunternehmen entsprechend 50:50. Da die Buchwerte des Eigenkapitals diesem Beteiligungsverhältnis nicht entsprechen, müssen die Kapitalkontenstände so zwischen den Gesellschaftern verschoben werden, dass sie die 50:50 Beteiligung wiedergeben.

<i>Eröffnungsbilanz der OG 1.1.2001</i>					
<i>AKTIVA A+B</i>	<i>gesamt</i>	<i>PASSIVA A+B</i>		<i>Verschiebung</i>	<i>gesamt</i>
<i>AV A + AV B</i>	<i>800</i>	<i>Eigenkapital A</i>	<i>600</i>	<i>-250</i>	<i>350</i>
<i>UV A + UV B</i>	<i>500</i>	<i>Eigenkapital B</i>	<i>100</i>	<i>+250</i>	<i>350</i>
		<i>Verbindl A+B</i>	<i>200+400</i>		<i>600</i>
<i>Bilanzsumme</i>	<i>1300</i>				<i>1300</i>

Die in den übertragenen Einzelunternehmen enthaltenen Gesamtreserven betragen für A 200 und für B 700, gesamt in der OG daher 900. Durch das vereinbarte Beteiligungsverhältnis von 50:50 würden bei einer Realisierung auf jeden der beiden Gesellschafter 450 Gesamtreserven entfallen. Dies entspricht einer Verschiebung von 250 von B auf A, welche durch die Quotenverschiebung auf den Kapitalkonten bewirkt wurde. Diese muss daher durch Ergänzungsbilanzen für beide Gesellschafter rückgängig gemacht werden.

<i>Ergänzungsbilanz 1.1.2001 A</i>		<i>Ergänzungsbilanz 1.1.2001 B</i>	
<i>Mehrwert Aktiva 250</i>	<i>Ergänzungskapital 250</i>	<i>Ergänzungskapital 250</i>	<i>Minderwert Aktiva 250</i>

Die laufenden Abschreibungen im Stammvermögen der Personengesellschaft wirken sich nicht auf die Ergänzungsbilanzen aus, da nur sicherzustellen ist, dass die verschobenen Kapitalkontenquoten nicht endgültig zu einer Steuerlastverschiebung führen. Diese Verschiebung kann aber erst bei einer tatsächlichen Realisierung (Veräußerung bzw. sonstigem Ausscheiden aus den Betriebsvermögen von Wirtschaftsgütern) eintreten, sodass erst dann die Auflösung der entsprechenden Ergänzungsbilanzposition vorzunehmen und damit die Besteuerung bei den Übertragenden sichergestellt ist.

Fortsetzung des Beispiels 1 aus Rz 1310 (VW-ZS mit Bezug auf starre Kapitalkonten):

Die Einzelunternehmer A und B schließen sich zu einer Mitunternehmerschaft zusammen. Die steuerlich maßgebenden Buchwerte des Betriebsvermögens und (mangels rückwirkender Korrekturen) damit das Zusammenschlusskapital zum Zusammenschlussstichtag betragen bei A 1000 und bei B -1500, der Verkehrswert des Betriebes des A beträgt 3000, jener des B 1000. Das Beteiligungsverhältnis wird mit 75 % für A und 25 % für B im Gesellschaftsvertrag festgelegt. Es wird zu Buchwerten übertragen und in der Eröffnungsbilanz für A ein starres Kapitalkonto von 75 und für B ein solches von 25 gebildet. Das variable Kapitalkonto bei A beträgt somit 925 und bei B -1525. Die starren Kapitalkonten entsprechen den vereinbarten Beteiligungsverhältnissen, eine Quotenverschiebung auf den Kapitalkonten ist daher nicht erforderlich.

Zusammenschlussbilanz A 31.12.00			
Anlagevermögen	2000 (4000)	Eigenkapital	1000 (3000)
Umlaufvermögen	1000 (1000)	Verbindlichkeiten	2000 (2000)
Bilanzsumme	3000 (5000)	Bilanzsumme	3000 (5000)

Zusammenschlussbilanz B 31.12.00			
Anlagevermögen	2000 (4500)	Eigenkapital	-1500 (1000)
Umlaufvermögen	500 (500)	Verbindlichkeiten	4000 (4000)
Bilanzsumme	2500 (5000)	Bilanzsumme	2500 (5000)

Eröffnungsbilanz OG 1.1.01			
Anlagevermögen	4000 (8500)	Starres KK A	75 (3000)
Umlaufvermögen	1500 (1500)	Variables KK A	925
		Starres KK B	25 (1000)
		Variables KK B	-1525

		Verbindlichkeiten	6000 (6000)
Bilanzsumme	5500 (10000)	Bilanzsumme	5500 (10000)

A überträgt auf die OG stille Reserven von 2000, B überträgt stille Reserven von 2500. Kommt es unmittelbar nach dem ZS zu einer Realisierung dieser stillen Reserven, dann müsste bei einer dem Beteiligungsverhältnis entsprechenden Aufteilung A 3375 (75 % von 4500) und B 1125 (25 % von 4500) versteuern. Das entspricht einer Verschiebung von 1375 von B auf A, die daher in den Ergänzungsbilanzen wie folgt zu erfassen ist.

Ergänzungsbilanz A 1.1.01			
Anlagevermögen	1375	Ergänzungskapital	1375

Ergänzungsbilanz B 1.1.01			
Ergänzungskapital	1375	Anlagevermögen	1375

Kontrollrechnung:

Die OG wird am 1.1.01 um 4000 veräußert; der Veräußerungserlös wird wie folgt aufgeteilt:

	A	B
Gesamt 4000	3000	1000
Abzügl KK gesamt	1000	+1500
Stille Reserven	2000	2500

Hätten beide Gesellschafter ihre variablen KK-Beträge vor der Veräußerung auf Null gestellt – dh A entnommen und B eingezahlt - , würde sich das Betriebsvermögen insgesamt um 600 erhöhen (Ansteigen des Bankvermögens/Absinken der Verbindlichkeiten als Differenzbetrag zwischen Entnahme durch A und Einlage durch B) und daher auch der Veräußerungserlös um diesen Betrag höher sein:

	A	B
Gesamt 4600	3450	1150
Abzüglich starres KK	-75	-25

Stille Reserven	3375	1125
Auflösung Ergänzungsbilanz	-1375	+1375
Gesamt	2000	2500

1314a (neu)

Werden bei einem Verkehrswertzusammenschluss mit einem nach 31.3.2012 liegenden Stichtag als Teil eines begünstigten Vermögens (§ 23 Abs. 2 UmgrStG) betriebliche Grundstücke mitübertragen, muss sich die Vorsorgemaßnahme auch auf die stillen Reserven des mitübertragenen Grundstücks beziehen. Der Gesamtverkehrswert des Betriebes ist daher im Wege einer Verhältnisrechnung auf die einzelnen betrieblichen Wirtschaftsgüter aufzuteilen. Ungeachtet der Möglichkeit, für am 31.3.2012 nicht steuerverfangenen Grund und Boden die stillen Reserven gem. § 30 Abs. 4 EStG 1988 pauschal zu ermitteln, müssen für Zwecke der Vorsorgemaßnahmen die tatsächlichen stillen Reserven (Verkehrswert abzüglich Buchwert) ermittelt werden. Für den (die) Zusammenschluss-Partner, der (die) zusammenschlussbedingt anteiliges Eigentum am Grundstück erwerben, stellt dieses Neuvermögen iSd § 30 Abs. 3 EStG 1988 dar.

Beispiel:

Der Einzelunternehmer A (§ 4 Abs. 1 Gewinnermittlung) und die natürliche Person B schließen sich zu einem nach 31.3.2012 liegenden Stichtag zur A&B OG zusammen. A überträgt sein Einzelunternehmen samt betrieblichem Grundstück (keine Steuerverfangeheit zum 31.3.2012), B leistet eine Bareinlage. Das geplante Beteiligungsverhältnis von 90 % für A und 10 % für B soll sich an den Verkehrswertverhältnissen der übertragenen Vermögen orientieren. Das Einzelunternehmen des A hat zum Zusammenschlussstichtag einen Gesamtverkehrswert von 4500, B leistet eine Bareinlage von 500.

Für die Ermittlung der stillen Reserven muss A den Gesamtverkehrswert anteilig auf die betrieblichen Wirtschaftsgüter aufteilen. Es entfallen auf Grund und Boden 1000, auf das Gebäude 1000, auf das restliche Anlagevermögen 500 und auf Firmenwert 2200, Verbindlichkeiten 200.

Die Schlussbilanz des Einzelunternehmers A zum Zusammenschlussstichtag weist folgende Ansätze aus:

Aktiva	BW	VW	Passiva	BW	VW
G+B	100	1000	Eigenkapital	500	4500
Gebäude	500	1000	Verbindlichkeiten	200	200
So AV	100	500			

FW	0	2200			
Bilanzsumme	700	4700	Bilanzsumme	700	4700

Um die tatsächlichen Kapitalkontenstände in der OG den vereinbarten Beteiligungsverhältnissen anzupassen, müssen Quotenverschiebungen zwischen den Kapitalkonten vorgenommen werden.

Eröffnungsbilanz der A&B OG zum 1.1.01

Aktiva	BW	Passiva	KK+/-	Buchwert
G+B	100	Fixes KK A	500+400	900
Gebäude	500	Fixes KK B	500-400	100
So AV	100	Verbindlichkeiten		200
Bank	500			
Bilanzsumme	1200	Bilanzsumme	1000	1200

Die Gesamtreserven des Betriebes zum 31.12.00 betragen 4000. Durch den Zusammenschluss würden ohne Vorsorgemaßnahme 10 % der von A erwirtschafteten stillen Reserven auf B übergehen und bei einer Veräußerung nach dem Stichtag von diesem zu versteuern sein. Die mit der Quotenverschiebung verbundene Verschiebung von stillen Reserven ist daher über Ergänzungsbilanzen, welche im Fall der Realisierung der stillen Reserven aufzulösen sind, wieder rückgängig zu machen.

Ergänzungsbilanz A

Ergänzungskapital	400	G+B	90
		Gebäude	50
		AV	40
		FW	220

Ergänzungsbilanz B

G+B	90	Ergänzungskapital	400
Gebäude	50		
AV	40		
FW	220		

1314b (neu)

Im Fall der Realisierung von stillen Reserven eines Grundstücks ist nach dem Zusammenschlussstichtag wie folgt zu unterscheiden:

Zusammenschlüsse mit einem Stichtag bis zum 31.3.2012:

Wurde anlässlich eines Zusammenschlusses mit einem Stichtag bis zum 31.3.2012 auch ein betriebliches Grundstück mitübertragen und für Grund und Boden mangels Steuerhängigkeit der stillen Reserven keine Vorsorge getroffen (Altvermögen, siehe Rz 1304) ist wie folgt vorzugehen:

- **Erfolgt bei einer Veräußerung des Grundstücks/Veräußerung oder Beendigung der Personengesellschaft/Veräußerung des Mitunternehmeranteils nach dem 31.3.2012 die Ermittlung der Einkünfte gem. § 30 Abs. 4 EStG 1988 pauschal, sind die sich daraus ergebenden stillen Reserven (bzw. Einkünfte) des Grund und Bodens im Verhältnis der Substanzbeteiligung der Zusammenschluss-Partner aufzuteilen und unterliegen dem besonderen Steuersatz (§ 30a EStG 1988).**
- **Erfolgt hingegen bei einer Veräußerung des Grundstücks/Veräußerung oder Beendigung der Personengesellschaft/Veräußerung des Mitunternehmeranteils nach dem 31.3.2012 die Ermittlung der Einkünfte gem. § 30 Abs. 3 EStG 1988, sind die Einkünfte aus der betrieblichen Grundstücksveräußerung für jeden Mitunternehmer individuell zu ermitteln, wobei die zum Zusammenschlussstichtag auf den G+B entfallenden stillen Reserven nachzuweisen sind und zur Gänze dem übertragenden Gesellschafter zuzurechnen sind.**

Im Übrigen siehe dazu Rz 1313a.

Beispiel:

Der Einzelunternehmer A (Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1 EStG 1988) und B hatten sich zum 31.12.2008 zu einer OG (Beteiligungsverhältnis jeweils 50 %) zusammengeschlossen. A übertrug dabei auch ein im Betriebsvermögen des Einzelunternehmens befindliches Betriebsgrundstück. Die stillen Reserven des Grund und Bodens fanden in der Vorsorgemaßnahme gegen eine Steuerlastverschiebung keinen Niederschlag, für das Gebäude wurden zum Stichtag stille Reserven von 500 festgestellt, in die Ergänzungsbilanz der beiden Gesellschafter daher ein Betrag von jeweils 250 als aktives bzw passives Ergänzungskapital eingestellt.

Im Jahr 2014 veräußert die OG das Betriebsgrundstück um 4.000. Der Veräußerungserlös ist auf den Grund und Boden und das Gebäude nach der Sachwertmethode aufzuteilen; danach entfallen auf den G+B 2.000 und

auf das Gebäude ebenfalls 2.000 (RBW 1.000). Die Aufteilung auf die beiden Gesellschafter erfolgt gem. § 188 BAO wie folgt:

	gesamt	A	B
G+B	2.000	1.000	1.000
Einkünfte gem.			
§ 30 Abs. 4 EStG 1988 pauschal		140	140
Gebäude	2.000	1.000	1.000
Auflösung Ergänzungsbilanz		+250	-250
Abzüglich RBW		-500	-500
Einkünfte gem. § 30 Abs. 3 EStG 1988		750	250

Wollen die Gesellschafter die Einkünfte aus der Veräußerung des G+B ebenfalls gem. § 30 Abs. 3 EStG 1988 ermitteln, sind die zum Zusammenschlussstichtag auf den G+B entfallenden stillen Reserven nachzuweisen und vom übertragenden Gesellschafter A zu versteuern.

Zusammenschlüsse mit einem Stichtag ab dem 1.4.2012:

In diesen Fällen ist die Zuordnung der stillen Reserven entsprechend den Grundsätzen des § 24 Abs. 2 UmgrStG durch die gewählte Vorsorgemethode sichergestellt. Es ist daher im Zeitpunkt der Reservenrealisierung eine Gegenrechnung mit den entsprechenden Ergänzungsbilanzansätzen erforderlich. Die Einkünfte aus der betrieblichen Grundstücksveräußerung sind für jeden Mitunternehmer individuell zu ermitteln und unterliegen dem besonderen Steuersatz (§ 30a EStG 1988). Im Übrigen siehe dazu Rz 1313a.

4.1.7.3.2. Verkehrswertübernahme mit Ergänzungsbilanzen

1315

Bei dieser Methode erfolgt die Übernahme des (der) übertragenen Vermögen(s) von der übernehmenden Mitunternehmerschaft - den festgelegten Beteiligungsverhältnissen entsprechend - in die Steuerbilanz der Mitunternehmerschaft zu Verkehrswerten. Das unternehmensrechtliche Wahlrecht zwischen Buchwertübernahme und Neubewertung im Sinne des § 202 UGB ist davon nicht berührt. Da das UmgrStG allerdings bei Zutreffen der sonstigen Voraussetzungen eine Übernahme der Buchwerte zwingend vorschreibt, sind die Aufwertungen in Ergänzungsbilanzen für die jeweils betroffenen Gesellschafter wieder rückgängig zu machen. Da die Abschreibungen des aufgewerteten Vermögens in der Mitunternehmerschaft steuerwirksam ist **sind**, muss eine jährliche Korrektur der entsprechenden Ergänzungsbilanzansätze erfolgen.

Beispiel 1:

Der Einzelunternehmer A und der Einzelunternehmer B schließen sich zu einer neugegründeten OG zusammen. Jeder der beiden überträgt sein Einzelunternehmen auf diese und erhält dafür eine Beteiligung an der OG. Das Beteiligungsverhältnis wird den Verkehrswerten der übertragenen Einzelunternehmen entsprechend festgelegt. Die zum Zusammenschlussstichtag aufzustellenden aus den Jahres- oder Zwischenabschlüssen abgeleiteten Zusammenschlussbilanzen der beiden Einzelunternehmen unter Darstellung der Verkehrswerte (unter Angabe der Buchwerte in Klammer) haben folgendes Bild:

Zusammenschlussbilanz A 31.12.2000			
Anlagevermögen	700 (500)	Eigenkapital	800 (600)
Umlaufvermögen	300 (300)	Verbindlichkeiten	200 (200)
Bilanzsumme	1000 (1000)	Bilanzsumme	1000 (800)

Zusammenschlussbilanz B 31.12.2000			
Anlagevermögen	1000 (300)	Eigenkapital	800 (100)
Umlaufvermögen	200 (200)	Verbindlichkeiten	400 (400)
Bilanzsumme	1200 (500)	Bilanzsumme	1200 (500)

Die Verkehrswerte beider Einzelunternehmen betragen 800, wobei bei beiden Betrieben die stillen Reserven ausschließlich im Anlagevermögen stecken. Da A und B das Beteiligungsverhältnis in der neu gegründeten Personengesellschaft den Verkehrswerten der übertragenen Betriebe entsprechend festlegen, beträgt dieses 50:50. Um eine endgültige Verschiebung von Steuerlasten zu vermeiden, werden in der Personengesellschaft die Verkehrswerte der übertragenen Einzelunternehmen übernommen.

Eröffnungsbilanz A+B OG 1.1.2001			
Anlagevermögen	$700+1000=1700$	Eigenkapital A	800
Umlaufvermögen	$300+200=500$	Eigenkapital B	800
		Verbindlichkeiten	$200+400=600$

Da Art. IV UmgrStG bei Zutreffen aller Voraussetzungen die Fortführung der Buchwerte in der übernehmenden Personengesellschaft zwingend vorschreibt, müssen beide Gesellschafter die Aufwertung in Ergänzungsbilanzen wieder rückgängig machen. Da die Abschreibung des Anlagevermögens in der Gesellschaftsbilanz durch den Ansatz der Verkehrswerte auf den jeweils übertragenden Gesellschafter bezogen zu hoch ist, müssen die Ergänzungsbilanzpositionen betreffend die Minderwerte Anlagevermögen laufend ertragswirksam aufgelöst werden und führen bei dem auflösenden Mitunternehmer per Saldo zur Buchwertfortführung.

Ergänzungsbilanz A 1.1.2001

<i>Ergänzungskapital 200</i>	<i>Minderwert Anlagevermögen 200</i>
------------------------------	--------------------------------------

<i>Ergänzungsbilanz B 1.1.2001</i>	
<i>Ergänzungskapital 700</i>	<i>Minderwert Anlagevermögen 700</i>

Beispiel 2:

Verkehrswertübernahme unter Bezug auf starre Kapitalkonten:

Die Einzelunternehmer A und B schließen sich zu einer Mitunternehmerschaft zusammen. Die steuerlich maßgebenden Buchwerte des Betriebsvermögens und (mangels rückwirkender Korrekturen) damit das Zusammenschlusskapital zum Zusammenschlussstichtag betragen bei A 1000 und bei B -1500, der Verkehrswert des Betriebes des A beträgt 3000, jener des B 1000. Das Beteiligungsverhältnis wird mit 75 % für A und 25 % für B im Gesellschaftsvertrag festgelegt. Es wird zu Verkehrswerten übertragen und in der Eröffnungsbilanz für A ein starres Kapitalkonto von 75 und für B ein solches von 25 gebildet. Das variable Kapitalkonto bei A beträgt somit 2925 und bei B 975. Da in der Gesellschaftsbilanz die Verkehrswerte übernommen werden und die starren Kapitalkonten den vereinbarten Beteiligungsverhältnissen entsprechen, kann es zu einer Verschiebung von stillen Reserven nicht kommen.

Da Art. IV UmgrStG bei Zutreffen aller Anwendungsvoraussetzungen die Fortführung der Buchwerte in der übernehmenden Personengesellschaft zwingend vorschreibt, müssen beide Gesellschafter die Aufwertung in der Gesellschaftsbilanz in Ergänzungsbilanzen wieder rückgängig machen. Da die Abschreibung des Anlagevermögens in der Gesellschaftsbilanz durch den Ansatz der Verkehrswerte auf den jeweils übertragenden Gesellschafter bezogen zu hoch ist, müssen die Ergänzungsbilanzpositionen betreffend die Minderwerte Anlagevermögen laufend ertragswirksam aufgelöst werden und führen bei dem auflösenden Mitunternehmer per Saldo zur Buchwertfortführung.

Eröffnungsbilanz OG 1.1.01			
Anlagevermögen	8500	Starres KK A	75
Umlaufvermögen	1500	Variables KK A	2925
		Starres KK B	25
		Variables KK B	975
		Verbindlichkeiten	6000
Bilanzsumme	10000	Bilanzsumme	10000

Ergänzungsbilanz A 1.1.01			
Ergänzungskapital	2000	Anlagevermögen	2000

Ergänzungsbilanz B 1.1.01			
Ergänzungskapital	2500	Anlagevermögen	2500

4.1.7.4. Kapitalkontenzusammenschluss

4.1.7.4.1. Grundsätzliches

1316

Beim Kapitalkontenzusammenschluss sind zwar wie beim Verkehrswertzusammenschluss die Verkehrswerte des jeweils übertragenen Vermögens die Basis für den Zusammenschluss, in der Vertragsgestaltung kommt es aber zu einer Zweiteilung:

- Zunächst werden die Beteiligungsverhältnisse der Mitunternehmer abweichend von den Verkehrswerten des jeweils auf die Personengesellschaft übertragenen Vermögens vertraglich **im Standardfall** nach dem Verhältnis der steuerlich maßgebenden Buchwerte der übertragenen Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile festgelegt ~~(zum Zusammenschluss auf Basis fixer Kapitalkonten siehe Rz 1309 ff).~~

Abweichungen von dieser Standardsituation sind durch die Methode des Zusammenschlusses auf Basis fixer (starrer) Kapitalkonten möglich (siehe Rz 1309 ff). Insofern kommt es durch die Buchwertfortführung zu einer mit der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung übereinstimmenden Übernahme der Buchwerte und damit gleichzeitig zu einem diesen Verhältnissen entsprechenden Ausweis der Beteiligungen auf den Kapitalkonten der Zusammenschlusspartner. Eine Kapitalkontenverschiebung erübrigt sich daher.
- Soweit außerbetriebliches Vermögen übertragen wird, **liegen Einlagen im Sinne des § 6 Z 5 EStG 1988 vor, soweit der Übertragende nach dem Zusammenschluss weiterhin am übertragenen Vermögen beteiligt ist. Soweit das übertragende Vermögen auf die Zusammenschlusspartner übergeht, liegt ein Tausch vor, der nach Maßgabe der §§ 27, 30 und 31 EStG 1988 zu beurteilen ist (siehe Rz 1417).** ~~prägen die Einlagewerte im Sinne des § 6 Z 5 EStG 1988 die Verhältnisse. Insofern kommt es durch die Buchwertfortführung zu einer mit der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung übereinstimmenden Übernahme der Buchwerte und damit gleichzeitig zu einem diesen Verhältnissen entsprechenden Ausweis der Beteiligungen auf den Kapitalkonten der Zusammenschlusspartner. Eine Kapitalkontenverschiebung erübrigt sich daher.~~

- Im zweiten Schritt wird entsprechend den Verkehrswerten des jeweils übertragenen Vermögens ein Ausgleich zwischen den vereinbarten und den Realwerten entsprechenden Beteiligungen durch eine gesellschaftsrechtliche Vereinbarung getroffen, die gleichzeitig der drohenden Steuerlastverschiebung entgegenwirkt.

Beispiel:

Der Einzelunternehmer A schließt sich mit B zu einer GesbR zusammen. A überträgt seinen Betrieb, welcher einen steuerlich maßgebenden Buchwert von 500 und einen Verkehrswert von 1000 hat. B leistet eine Geldeinlage. Da das vereinbarte Beteiligungsverhältnis in der GesbR 50:50 betragen soll, leistet B eine Bareinlage von 500. A überträgt Gesamtreserven in Höhe von 500, B überträgt keine stillen Reserven. Würde die Personengesellschaft unmittelbar nach Zusammenschluss liquidiert, entfielen auf jeden der beiden Mitunternehmer entsprechend ihrem Beteiligungsverhältnis 250 der im Betrieb enthaltenen Gesamtreserven. Da diese aber ausschließlich von A erwirtschaftet worden waren, würde dies ohne Vorsorge eine Verschiebung von Reserven und Steuerlasten von A auf B bewirken.

Weichen die steuerlich maßgebenden Buchwerte von den unternehmensrechtlichen ab und kommt es im Zusammenhang mit der Vereinbarung eines steuerlich determinierten Kapitalkontenzusammenschlusses zu einer entsprechenden zivilrechtlichen Vereinbarung auf Basis der unternehmensrechtlich maßgebenden Buchwerte einschließlich eines Steuerausgleichs (Rz 1319), ist diese abgabenrechtlich bedeutungslos.

1317

Voraussetzung für einen Kapitalkontenzusammenschluss ist:

- die Feststellung des (jeweiligen) Verkehrswertes
- das (jeweilige) Vorliegen eines **steuerlichen** positiven Buchwertes bzw. der Bezug auf ein starres Kapitalkonto (siehe Rz 1309 ff).

1317a

Für Zusammenschlüsse mit einem Stichtag ab 1.4.2012 gilt:

Wird anlässlich eines Zusammenschlusses mit begünstigtem Vermögen iSd § 23 Abs. 2 UmgrStG ein Grundstück mitübertragen, ist Voraussetzung für einen Kapitalkontenzusammenschluss

- die Feststellung des Gesamtverkehrswertes des Übertragungsvermögens
- die Aufteilung des Gesamtverkehrswertes nach der Verhältnismethode auf die einzelnen betrieblichen Wirtschaftsgüter

- **das (jeweilige) Vorliegen eines positiven Buchwertes bzw der Bezug auf ein starres Kapitalkonto (siehe Rz 1309 ff).**

1318

Zur Vermeidung einer Verschiebung von Steuerlasten sind folgende die Buchwertfortführung nicht beeinträchtigenden Vorsorgemaßnahmen denkbar:

- Gewinnvorab **in Verbindung mit einem Ersatzausgleich** (Rz 1319 ff)
- Liquidationsvorab **in Verbindung mit einem Ersatzausgleich** (Rz 1324 f)
- Gewinn- und Liquidationsvorab **in Verbindung mit einem Ersatzausgleich** (Rz 1326)
- Reservenvorbehalt (Rz 1327 ff).

1318a

Für das weitere Schicksal der Gewinn- oder/und Liquidationsvorabvereinbarungen gilt Folgendes:

- Wird die Personengesellschaft später **beendet (Veräußerung oder Aufgabe)** ~~veräußert oder aufgegeben~~ oder scheidet ein Gesellschafter im Wege der Anteilsveräußerung oder Abschichtung aus, ist ein offener Vorab durch eine entsprechende Zuordnung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinnes gemäß § 24 EStG 1988 in Verbindung mit § 37 EStG 1988 zu befriedigen, anderenfalls der Ersatzausgleich zu erfüllen. Da nach § 24 Abs. 2 UmgrStG nur vorausgesetzt wird, dass im Rahmen des Zusammenschlusses eine Vorsorge gegen eine endgültige Steuerlastverschiebung getroffen wird, ist es im Rahmen der späteren Auseinandersetzung eine Frage der Vereinbarung, in welcher Weise der offene Vorab sofort oder auf Grund rechtsgeschäftlicher Regelungen später befriedigt wird. ~~Ergibt sich etwa durch das Ausscheiden des Vorabberechtigten eine Zahlungsverpflichtung, die der Vorabschuldner nicht sofort erfüllen kann, bestehen keine Bedenken, wenn die Liquidierung der Schuld durch Rechtsgeschäft – zB durch Übertragung der Forderung auf den Erwerber des Mitunternehmeranteils – hinausgeschoben wird.~~
 - **Scheidet der Vorabberechtigte aus der weiter bestehenden Personengesellschaft aus und reicht der laufende Gewinn der Personengesellschaft für die Befriedigung des Vorabs nicht aus, hat der Verpflichtete den Ersatzausgleich sofort oder im Wege einer Stundungs- oder Ratenvereinbarung zu erfüllen. Die Forderung aus dem Ersatzausgleich ist im Rahmen der Veräußerungsgewinnermittlung mit zu berücksichtigen.**

- **Scheidet der Vorabverpflichtete aus der weiter bestehenden Personengesellschaft aus und reicht sein Abschichtungsgewinn zur Erfüllung des offenen Vorab nicht aus, hat der Verpflichtete den Ersatzausgleich aus seinem (Privat)Vermögen zu befriedigen. Neben der Soforttilgung ist auch eine Stundungs- oder Ratenvereinbarung möglich. Der Verpflichtete kann auch den offenen Ersatzausgleich mit Zustimmung des Berechtigten auf den Erwerber des Mitunternehmeranteiles überbinden. Siehe dazu weiters Rz 1323.**
- Im Falle einer unentgeltlichen Übertragung gehen die steuerlichen Verhältnisse auf den Rechtsnachfolger über.
- Im Falle der Einbringung des Betriebes der Personengesellschaft gemäß Art. III UmgrStG besteht zur Bereinigung offener Vorabpositionen die Möglichkeit
 - der Erfüllung der Ersatzausgleichsregelung,
 - der Berücksichtigung beim Umtauschverhältnis oder
 - der Vereinbarung einer den offenen Vorab deckenden alineaen Ausschüttung.
- Die Einbringung eines Mitunternehmeranteils oder aller Mitunternehmeranteile nach Art. III UmgrStG führt zu den gleichen Regelungsmöglichkeiten wie bei der Betriebseinbringung.
- Kommt es nach dem Zusammenschluss zu einem weiteren Zusammenschluss, ist neben der bestehenden Vorsorge eine weitere Vorsorge ~~betreffend den nunmehr Übertragenden~~ **bezogen auf das nunmehrige Übertragungsvermögen** zu treffen. Die schon bestehenden Vorabvereinbarungen können an die Veränderungen angepasst werden. Der Folgezusammenschluss kann auch nach einer anderen Zusammenschlussmethode durchgeführt werden, sodass in diesem Fall die Vorsorge im Rahmen des Vorzusammenschlusses unverändert neben jener des Folgezusammenschlusses fortgesetzt werden kann. **Eine Anpassung der Methode der schon bestehenden Vorabvereinbarungen an jene des Folgezusammenschlusses ist hingegen nicht möglich (siehe Rz 1306).**
- Kommt es nach dem Zusammenschluss zu einer Realteilung der Personengesellschaft, sind offene Vorabpositionen entweder zu befriedigen oder durch Aufnahme in die Ausgleichsposten gemäß § 29 Abs. 1 Z 2 UmgrStG zu berücksichtigen.

4.1.7.4.2. Gewinnvorab

1319

Eine Vereinbarung über einen Gewinnvorab bedeutet, dass demjenigen (denjenigen), dessen (deren) Gesamtreserven sonst verkürzt würden, aus den Gewinnen der Personengesellschaft solange mehr zugewiesen wird, bis diese Verkürzung abgegolten ist. Diese Vorab-Gewinnzuweisung geht zu Lasten desjenigen (derjenigen), der (die) sonst nicht selbst erwirtschaftete Gesamtreserven versteuern müsste(n). Der Gewinnvorab ist vertraglich mit jenem Betrag begrenzt, der sich aus der Gegenüberstellung des steuerlich maßgebenden Buchwertes und des Verkehrswertes des übertragenen Vermögens (also unter Einschluss sämtlicher Reserven einschließlich eines Geschäfts- oder Firmenwertes) vervielfacht mit dem Beteiligungsprozentsatz, den der (die) Zusammenschlusspartner erworben haben, ergibt.

Beispiel:

A überträgt seinen Betrieb mit einem steuerlich maßgebenden Buchwert von 3000 und einem Verkehrswert von 7000. B leistet eine Geldeinlage von 1000, um das vereinbarte Beteiligungsverhältnis von 75 : 25 sicherzustellen. Der für A zu vereinbarende Gewinnvorab zB in Höhe von 10% des jährlichen Gewinnes ist mit insgesamt 1000 begrenzt, da sich B mit einem Viertel in die Gesamtreserven des Betriebes des A von 4000 „einkauft“ und dem A gegenüber diesen „Kaufpreis“ durch einen Gewinnverzicht bis zum Erreichen des Betrages von 1000 abgilt.

Besteht neben der abgabenrechtlich maßgebenden Vereinbarung über einen Gewinnvorab eine unternehmensrechtlich maßgebende Vereinbarung, gilt Folgendes:

- **Die Erfüllung eines den unternehmensrechtlich festgelegten Gewinnvorab übersteigenden steuerlichen Betrages ist für die steuerliche Vorsorge maßgebend. Ein die steuerlich erforderliche Vorsorge nicht erreichender Gewinnvorab stellt eine fehlende Vorsorgemaßnahme im Sinne des § 24 Abs. 2 UmgrStG dar.**
- **Die Erfüllung eines den steuerlich maßgebenden Gewinnvorab übersteigenden unternehmensrechtlichen Betrages ist insoweit als Ausfluss der unternehmensrechtlichen Vorsorge steuerneutral. Ein durch die steuerliche Minderbelastung veranlasster Steuerausgleich mit dem mehrbelasteten Partner ist für die Anwendung des Art. IV UmgrStG unschädlich.**

1320 (Neu)

Insoweit im Rahmen eines Kapitalkonten-Zusammenschlusses Grundstücke und/oder Kapitalvermögen, auf die der begünstigte Steuersatz gem. § 27a oder

§ 30a EStG 1988 anwendbar ist, mit einem begünstigten Vermögen auf die übernehmende Personengesellschaft mitübertragen werden, ist für diese Wirtschaftsgüter zur Wahrung der Anwendbarkeit des Sondersteuersatzes als Vorsorgemaßnahme nur ein wirtschaftsgutbezogener Liquidationsvorab oder ein Reservenvorbehalt zulässig. Es bestehen keine Bedenken, wenn verschiedene Vorbehaltsmaßnahmen miteinander kombiniert werden, zB wirtschaftsgutbezogener Liquidationsvorab für das mitübertragene Grundstück und Gewinnvorab für den restlichen Betrieb (Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil).

Beispiel:

Der Einzelunternehmer A, in dessen Betriebsvermögen sich ein im Jahr 2000 angeschafftes unbebautes Grundstück befindet (AK 100), schließt sich mit B zu einer A&B-OG zusammen; das Beteiligungsverhältnis in der OG soll 50:50 betragen. Die im Einzelunternehmen des A vorhandenen stillen Reserven befinden sich ausschließlich im Grundstück. Der Verkehrswert des Grundstücks zum Zusammenschlussstichtag beträgt 200. Im Rahmen des Kapitalkontenzusammenschlusses wird ein wirtschaftsgutbezogener Liquidationsvorab in Höhe der stillen Reserven des Grundstücks (100) vereinbart.

Wird das Grundstück später um 250 veräußert, ist der Veräußerungserlös im Verhältnis der Beteiligung auf die Mitunternehmer aufzuteilen, es entfallen daher je 125 auf A und B. Der Veräußerungserlös des A ist um den Liquidationsvorab iHv 100 zu erhöhen, der des B um diesen Betrag zu vermindern. Die Ermittlung der Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung erfolgt individuell und gesellschaftsbezogener.

1320a (Neu)

Die Vorabzuweisung muss gewinnabhängig dh. entweder in einem Prozentsatz oder in einem festen aber mit dem (gesellschaftsrechtlichen) Gewinn begrenzten Betrag definiert sein.

Eine über den vereinbarten Gewinnvorab hinausgehende Befriedigung ist solange unschädlich, als sie im laufenden Gewinn Deckung findet; ebenso ist eine vorübergehende Reduktion des Gewinnvorab zulässig. Die Vereinbarung von fixen oder umsatzabhängigen Beträgen ohne Gewinnbegrenzung oder die ausdrückliche Vereinbarung eines Verlustvorab begründet keine steuerneutrale Vorsorge sondern ist als ein der Mitunternehmeranteilsveräußerung vergleichbarer Vorgang zu sehen und bewirkt im Rahmen des Art. IV UmgrStG **gemäß § 24 Abs. 2 UmgrStG** die Vollaufwertung der zusammengeschlossenen Vermögen (**siehe Rz 1305 und Rz 1427 ff**). **Zum Zusammenschluss einer GmbH mit ihren Gesellschaftern zu einer GmbH & Co KG siehe Rz 797 KStR.**

1321

Ob der Gewinnvorab vor oder nach der dem Beteiligungsverhältnis entsprechenden Gewinnaufteilung erfolgt und damit langsamer oder rascher abgewickelt wird, ist Sache der Vereinbarung der Zusammenschlusspartner. Es ~~bestehen keine Bedenken, wenn bei Vollzug des Gewinnvorab zunächst eine Aufteilung des Gewinnes nach den Beteiligungsverhältnissen und in der Folge die Vorabverrechnung erfolgt.~~

Fortsetzung des Beispiels in Rz 1319:

Gewinnvorab nach Gewinnaufteilung:

*Im ersten Wirtschaftsjahr der Mitunternehmerschaft ergibt sich ein Gewinn von 800. Dieser Gewinn wird zunächst dem A mit 600 und dem B mit 200 zugewiesen. In der Folge verzichtet B auf 10% von 200 (= 20) zugunsten des A, sodass sich eine Gewinnzuteilung von 620 für A und 180 für B ergibt. **Der restliche Vorab beträgt 980.***

Gewinnvorab vor Gewinnaufteilung:

*Im ersten Wirtschaftsjahr der Mitunternehmerschaft ergibt sich ein Gewinn von 800. B verzichtet zunächst auf 10 % von 800 (= 80) zugunsten des A. In der Folge wird der Restgewinn von 720 nach den Beteiligungsquoten zugerechnet, sodass sich wie bei der anderen Variante eine Gewinnzuteilung von 620 (540 + 80) für A und 180 für B ergibt. **Der restliche Vorab beträgt 920.***

1322

Ein bloßer Vollzugsfehler, der nicht zur Aufwertung des Übertragungsvermögens **sondern zur Korrektur der Ergebniszurechnung** führt, liegt vor, wenn die Gewinnvorabvereinbarung den Erfordernissen des Art. IV UmgrStG entspricht, in der Durchführung dieser Vereinbarung aber zB ein Verlustvorab zugewiesen wurde.

1323

Da § 24 Abs. 2 UmgrStG die Vorsorge gegen eine „endgültige“ Steuerlastverschiebung voraussetzt, muss die Vereinbarung eines Gewinnvorab auch eine Vereinbarung über einen Ersatzausgleich für den Fall beinhalten, dass die Mitunternehmerschaft oder Mitunternehmerstellung beendet wird, bevor der Gewinnvorab zur Gänze erfüllt worden ist. Die Zahlung des Ersatzausgleichs ist Betriebsausgabe, der Empfang durch den Anspruchsberechtigten Betriebseinnahme.

Fortsetzung des Beispiels in Rz 1319.

*Im Jahre 5 nach dem Zusammenschluss veräußert B zum Bilanzstichtag seinen Mitunternehmeranteil an einen Neugesellschafter und erzielt einen vorläufigen Veräußerungsgewinn von 1000. Aus der laufenden Gewinnverteilung erhält B nach Verzicht **im Rahmen des Gewinnvorab** einen Anteil von 140. Der Gewinnvorab ist*

*bis auf 500 abgebaut. B muss dem A daher **einen Ersatzausgleich von 500** bezahlen, dadurch entsteht bei B ein laufender Verlust von 360 (**140 – 500**) bzw. nach Saldierung mit dem Veräußerungsgewinn ein Gewinn-~~aus-Gewerbebetrieb~~ von 640 (**1.000 – 360**) und bei A ein um 500 höherer laufender Gewinn.*

Überbindet der zum Ausgleich verpflichtete Mitunternehmer den offenen Betrag mit Zustimmung des Berechtigten auf den erwerbenden Mitunternehmer, ändert dies im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes nichts an der dabei zu berücksichtigenden Verpflichtung.

Fortsetzung des Beispiels in Rz 1319.

B hat eine offene Verpflichtung in Höhe von 500, die er auf den den Mitunternehmeranteil erwerbenden C überbindet. Der Barkaufpreis für den Mitunternehmeranteil vermindert sich um den offenen Vorabbetrag von 500. Bei B entsteht daher ein laufender Gewinn von 140 bzw. nach Saldierung mit dem Veräußerungsgewinn von 1000 (Barkaufpreis 500 + übernommene Schuld 500) ein Gewinn von 1140. A hat nur den laufenden Gewinn zu versteuern. Der erwerbende C hat den offenen Betrag von 500 nach Maßgabe der Gewinne der folgenden Jahre als Gewinnvorab zu erfüllen bzw. als Ersatzausgleich zu befriedigen.

Der Ersatzausgleich ist auch dann zu erfüllen, wenn es bei Beendigung der Mitunternehmerschaft keinen zurechenbaren Gewinn gibt.

Fortsetzung des Beispiels in Rz 1319.

Im Jahre 8 nach dem Zusammenschluss muss die **Personengesellschaft** OG Konkurs anmelden, **es kommt zur Verwertung des Vermögens**. Da eine Gewinnzuteilung nicht möglich ist, muss B einen offenen Rest des Gewinnvorab aus seinem Privatvermögen dem A bezahlen. Dieser ist auf beiden Seiten steuerwirksam.

4.1.7.4.3. Liquidationsvorab

1324

Bei einem Liquidationsvorab wird die Abgeltung der vorläufig verschobenen Gesamtreserven für den Zeitpunkt der Beendigung der Mitunternehmerschaft bzw. des Ausscheidens des Mitunternehmers vereinbart. Bei Veräußerung bzw. Liquidation des mitunternehmerischen Betriebes wird dem Berechtigten dabei der Ausgleich nach dem in Rz 1315 definierten Prinzip in Form eines im Zusammenschlussvertrag festgelegten Abgeltungsbetrages aus dem Veräußerungsgewinn zu Lasten des Verpflichteten zugewiesen.

Werden anlässlich eines Zusammenschlusses mit einem Stichtag ab dem 1.4.2012 auch Grundstücke und Kapitalvermögen im Sinne des § 27 Abs. 3 EStG 1988 mitübertragen, gelten die in der Rz 1320 beschriebenen Grundsätze.

1325

Ein Liquidationsvorab kann **unternehmensbezogen**, wirtschaftsgutbezogen oder kombiniert mit einem unternehmensbezogenen Vorab vereinbart werden. Der wirtschaftsgutbezogene Vorab wird bei Ausscheiden dieses Wirtschaftsgutes aus dem Betriebsvermögen der Personengesellschaft unabhängig davon fällig, ob es dabei zu einem Gewinn kommt.

Auch bei jedem Liquidationsvorab muss ein Ersatzausgleich im Zusammenschlussvertrag vereinbart werden.

~~Da der endfällige Liquidationsvorab ebenso wie der Gewinnvorab und der wirtschaftsgutbezogene Liquidationsvorab eine Korrekturmaßnahme von bewusst von den Verkehrswertverhältnissen abweichenden Beteiligungsverhältnissen darstellt, ist seine Erfüllung kein Teil eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinnes und daher mit dem Normalsteuersatz zu erfassen.~~

(Es wird eine neue Überschrift 4.1.7.4.5 vor der neuen Rz 1326a eingefügt.)

4.1.7.4.5. Besteuerung des Vorab

1326a

Die Art der Besteuerung des Gewinn- bzw Liquidationsvorab hängt von der jeweiligen Situation ab:

- Die Erfüllung des Gewinnvorab im laufenden Betrieb ist Teil der laufenden Gewinnermittlung und stets mit dem Normalsteuersatz zu erfassen.
- Die Erfüllung des wirtschaftsgutbezogenen Liquidationsvorab ist ebenfalls Teil der laufenden Gewinnermittlung. Unterliegt das dem Liquidationsvorab zugrundeliegende Wirtschaftsgut dem besonderen Steuersatz, ist dieser auch auf den entsprechenden Liquidationsvorab anzuwenden. Liegen dem Liquidationsvorab andere Wirtschaftsgüter zugrunde, kommt der Normalsteuersatz zur Anwendung.
- Die Erfüllung des unternehmensbezogenen Liquidationsvorab und eines den Gewinnvorab erfüllenden Ersatzausgleichs sind Teil des Veräußerungs- bzw Aufgabegewinnes und daher nach den §§ 24 und 37 EStG 1988 zu behandeln. Zur steuerlichen Behandlung von Grundstücken oder Kapitalvermögen iSd § 27 Abs. 3 EStG 1988 im Rahmen von Veräußerungsgewinnen iSd § 24 EStG 1988 siehe EStR 2000 Rz 5659 ff.

(Die bisherige Überschrift 4.1.7.4.5 wird zu 4.1.7.4.6)

4.1.7.4.65. Reserven- und/oder Firmenwertvorbehalt

1327

Eine besondere Form des Kapitalkontenzusammenschlusses ist der Vorbehaltszusammenschluss ~~(zum Zusammenschluss auf Basis starrer Kapitalkonten siehe Rz 1309 ff).~~ **Unternehmensrechtlich geht der Betrieb samt allen stillen Reserven und jenen des Firmenwertes auf die Personengesellschaft über. Abgabenrechtlich behält sich b**Bei dieser Vorsorgemethode ~~behält sich~~ **im Standardfall** derjenige, der Vermögen mit stillen Reserven und/oder **jenen eines** ~~einen Firmenwertes~~ überträgt, die zum Zusammenschlussstichtag bestehenden Reserven bzw. den Firmenwert vor, dh. er überträgt **in steuerlicher Betrachtungsweise** nur den Buchwert des Vermögens auf die Mitunternehmerschaft. An den stillen Reserven einschließlich **jenen des** Firmenwertes, die ab diesem Stichtag in der Personengesellschaft entstehen, sind die Gesellschafter ihrem Anteil entsprechend beteiligt. **Damit wird einem in der Regel kapitalschwachen Partner die Möglichkeit eingeräumt, sich am Unternehmen eines anderen mit einem geringen Kapitaleinsatz zu beteiligen.**

Wird der Vorbehalt an den stillen Reserven vertraglich auf Teile des Vermögens beschränkt, ist für das restliche Vermögen eine Vorsorgemaßnahme gegen eine endgültige Steuerlastverschiebung zu treffen (siehe Rz 1319 ff und Rz 1324 ff).

Im Gegensatz zum Kapitalkontenzusammenschluss mit Gewinn- oder Liquidationsvorab, bei dem der zum Gewinnverzicht verpflichtete Partner auf Grund der Ersatzausgleichsverpflichtung das Risiko hinsichtlich allfälliger untergehender stiller Reserven trägt, liegt das Risiko des anteiligen oder vollständiges Wegfalls der vorbehaltenen stillen Reserven bei dem den Vorbehalt aussprechenden Partner.

1328

~~Da in diesem Fall~~ **Werden sämtliche stille Reserven des übertragenen Vermögens zurückbehalten, entspricht** der Buchwert des übertragenen Vermögens dem Verkehrswert; ~~entspricht, kann~~ der Zusammenschluss **kann daher** nur zu Buchwerten erfolgen. Die Beteiligungsverhältnisse in der übernehmenden Personengesellschaft orientieren sich damit an den Einlagen der übrigen Zusammenschlusspartner im Verhältnis zum Buchwert des die Gesamtreserven vorbehaltenden Partners.

Steuerliche Voraussetzung für die Anwendung dieser Zusammenschlussmethode ist das Vorliegen von positiven Buchwerten ~~bzw. der Bezug auf ein starres/fixes Kapitalkonto (Rz 1309 f).~~

Beispiel:

A überträgt zum 31.12.01 seinen Betrieb mit einem steuerlich maßgebenden Buchwert von 1400. Der Verkehrswert beträgt 3800. A behält sich den gesamten den Buchwert übersteigenden Teil der stillen Reserven und des Firmenwertes in Höhe von 2400 zurück. B leistet eine Geldeinlage von 600, um das vereinbarte Beteiligungsverhältnis von 70 : 30 sicherzustellen. Da die am Zusammenschlussstichtag bestehenden Reserven des A nicht auf B übergehen können, erübrigt sich eine Vorsorge. An den nach dem Zusammenschlussstichtag entstehenden neuen Reserven sind A und B nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse beteiligt.

Es wird eine neue Rz 1328a eingefügt und Teile von Rz 1328 werden in diese Rz überführt:

1328a

Ist das zu übertragende Vermögen buchmäßig überschuldet, liegt gleichzeitig kein zu den Anwendungsvoraussetzungen des Art. IV zählender positiver Verkehrswert vor. Um einen positiven Buchwert auszuweisen, müsste entweder eine Einschränkung des Vorbehaltes oder eine rückwirkende Korrektur im Sinne des § 16 Abs. 5 UmgrStG vorgenommen werden. Eine Bezugnahme auf ein positives starres Kapitalkonto und ein entsprechend höheres negatives variables Kapitalkonto in Anwendung der Rz 1310 ändert nichts am Fehlen eines positiven Verkehrswertes.

Beispiel:

Der Einzelunternehmer A und B schliessen sich zur A&B-OG zusammen, A überträgt sein Einzelunternehmen, B leistet eine Geldeinlage. Da A sich die stillen Reserven zum Zusammenschlussstichtag vorbehält, liegt infolge des negativen Buchwerts des Übertragungsvermögens auch kein positiver Verkehrswert vor. Zur Herstellung eines positiven Verkehrswertes kann A entweder

- a) ein Wirtschaftsgut mit stillen Reserven vom Vorbehalt ausnehmen oder/und***
- b) eine betriebliche Verbindlichkeit zurückbehalten (§ 16 Abs. 5 Z 3 UmgrStG).***

Im Falle a) liegt eine Kombination aus Vorbehalts- und Kapitalkontenzusammenschluss vor.

Zu beachten ist, dass das ~~auf diese Weise~~ sich **bei dieser Methode** ergebende **positive** Zusammenschlusskapital mit dem Vollzug des Zusammenschlusses (Eintragung im Firmenbuch bzw. Tag der rechtzeitigen Meldung bei dem zuständigen Finanzamt) endgültig definiert ist. Sollte im Rahmen einer abgabenbehördlichen Überprüfung das Zusammenschlusskapital auf Grund von Berichtigungen negativ werden, ist mangels einer nachträglichen Korrekturmöglichkeit Art. IV UmgrStG nicht anwendbar (**siehe dazu auch Rz 1504**), ~~sofern nicht ein Kapitalkontenzusammenschluss auf Basis fixer Kapitalkonten (Rz 1310) vereinbart wurde.~~

1329

Die zum Zusammenschlussstichtag vorhandenen aber dem Übertragenden vorbehaltenen stillen Reserven einschließlich **jener** eines Firmenwertes haben nur insofern Bedeutung, als im Fall der Beendigung der Personengesellschaft oder bei Ausscheiden eines Gesellschafters geprüft werden muss, ob und wie weit diese Reserven noch vorhanden sind. Es ist daher auch bei dieser ~~Zusammenschlussvorsorgemethode~~ **vertraglich eine Vorsorge gegen eine endgültige Steuerlastverschiebung dahingehend** erforderlich, **dass** im Zusammenschlussvertrag die vorbehaltenen Gesamtreserven betragsmäßig zu definieren und festzulegen **sind**, da sonst deren weitere Entwicklung bzw. eine eventuelle Verschiebung dieser zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr nachvollzogen werden kann und damit keine ausreichende Vorsorge getroffen wird.

Es ist daher bei jeder (Teil)Realisierung im Rahmen der Gewinnaufteilung die Aufteilung des Restbestandes der vorbehaltenen Gesamtreserven und der gemeinsam erwirtschafteten Reserven **in Form einer von den Beteiligungsverhältnissen abweichenden Gewinnverteilung** durchzuführen. **Die Zuteilung des Restbestandes der vorbehaltenen Reserven ist Teil des Veräußerungsgewinnes. Eine dem Fremdvergleich nicht entsprechende Zuteilung stellt eine Einkommensverwendung des anspruchsberechtigten Partners nach Besteuerung bei ihm dar.**

Fortsetzung des Beispiels:

Das Unternehmen der Mitunternehmerschaft wird zum 31.12.05 veräußert. Von den vorbehaltenen Reserven von 2.400 ist noch ein Betrag von 1.000 vorhanden. A verzichtet auf den ihm zustehenden Betrag, sodass der Veräußerungsgewinn 70 : 30 verteilt wird. Dies ändert nichts daran, dass A die restlichen vorbehaltenen Reserven von 1.000 und den danach verbleibenden Teil des Veräußerungsgewinnes zu versteuern hat.

1330 (wird neu verlautbart)

Der Vorbehaltszusammenschluss schließt im Standardfall den Zusammenschlusspartner zur Gänze von den am Zusammenschlussstichtag vorhandenen stillen Reserven einschließlich jener eines Firmenwertes (Kundenwertes, Mandantenwertes) aus.

Diese Regelung schließt aber nicht aus, dass der den Betrieb übertragende Partner den Vorbehalt später ganz oder zum Teil entgeltlich oder unentgeltlich aufgibt. Eine entgeltliche Aufgabe kann durch Zahlung der im betreffenden Jahr vorhandenen restlichen Reserven erfolgen; diesbezüglich ist eine Mitunternehmeranteilsveräußerung gegeben (zu einem bereits im Zusammenschlussvertrag vereinbarten späteren Vorbehaltsverzicht siehe Rz 1330a). Im Falle der Tilgung im Wege eines Gewinnverzichtes zugunsten des den Vorbehalt aufgebenden Partners liegt eine Mitunternehmeranteilsveräußerung gegen Ratenzahlung vor.

Beispiel:

A überträgt zum 31.12.01 seinen Betrieb mit einem steuerlich maßgebenden Buchwert von 1.400. Der Verkehrswert beträgt 3.800. A behält sich die gesamten den Buchwert übersteigenden stillen Reserven sowie den Firmenwert von insgesamt 2.400 zurück. B leistet eine Geldeinlage von 600, um das vereinbarte Beteiligungsverhältnis von 70 : 30 (1400:600) herzustellen.

Zum 31.12.04 wird festgestellt, dass von den vorbehaltenen Reserven noch 2.000 vorhanden sind. Mit 31.12.04 leistet B an A eine Zahlung von 2.000, im Gegenzug verzichtet A zur Gänze auf die noch vorhandenen vorbehaltenen stillen Reserven. Damit gehen auf B 100 % = 2.000 über, welche in einer entsprechenden Ergänzungsbilanz zu berücksichtigen sind. B könnte alternativ zur Einmalzahlung von 2.000 auch ab dem Jahre 05 zB 10 % seines jährlichen Gewinnanteiles nach Steuern an A leisten, bis 2.000 erreicht sind. In beiden Fällen liegt eine im Jahr 04 zu erfassende Quotenverschiebung der Mitunternehmeranteile bzw. eine teilweise Veräußerung des Mitunternehmeranteils von A vor.

1330a (neu)

Eine Variante des Vorbehaltszusammenschlusses (siehe Rz 1327 ff) ist bei Vorliegen einer großen Mitunternehmerschaft mit häufig wechselnden Partnern (in der Regel bei Freiberufler-Partnerschaften) möglich, bei der vereinbart wird, dass weder bei Eintritt noch bei Austritt in/aus der Gesellschaft stille Reserven abgegolten werden. Hintergrund ist, dass die Feststellung der bei jeder Änderung der Gesellschafterverhältnisse notwendigen Ermittlung der Gesamtreserven und der restlichen Reserven bei jedem Partner praktisch nicht mehr bzw. nur mit einem unverhältnismäßig großen Aufwand möglich ist. Es bestehen keine Bedenken, wenn in solchen Fällen im jeweiligen Zusammenschlussvertrag vereinbart wird, dass der eintretende Partner bei feststehender Beteiligungshöhe erst sukzessive am Ergebnis beteiligt wird („Lockstep“). Dadurch wird kein weiterer Zusammenschluss begründet. Ein Ersatzausgleich kommt bei dieser Methode nicht in Betracht.

Beispiel:

In die bestehende Partnerschaft tritt ein neuer Partner zum 31.12.01 im Wege eines Vorbehaltszusammenschlusses ein. Der neue Partner soll mit 25 % beteiligt werden. Es wird vereinbart, dass auch der Austritt zu Buchwerten erfolgt. In der Partnerschaft ist für alle Partner ein Schema festgelegt worden, nach dem neue Partner nach einem Punktesystem sukzessive am Gewinn der Partnerschaft beteiligt werden, bis sie nach fünf Jahren den der Beteiligung entsprechenden Gewinnanteil erhalten:

<i>Gewinnbeteiligung in %</i>	<i>Altpartner</i>	<i>Neupartner</i>
<i>Jahr 1</i>	<i>90</i>	<i>10</i>
<i>Jahr 2</i>	<i>86</i>	<i>14</i>
<i>Jahr 3</i>	<i>82</i>	<i>18</i>
<i>Jahr 4</i>	<i>78</i>	<i>22</i>
<i>Jahr 5</i>	<i>75</i>	<i>25</i>

Ab dem Jahr 5 entspricht die Gewinnbeteiligung der Substanzbeteiligung.

Die Gewinnverteilung der Neupartner hängt davon ab, ob und wie weit diese noch auf Gewinne verzichten müssen oder schon einen der Substanzbeteiligung entsprechenden Gewinnanteil erhalten.

4.1.8.2. Rückwirkungsfrist

1334

§ 24 Abs. 1 UmgrStG in Verbindung mit § 13 Abs. 1 UmgrStG erlaubt die Rückbeziehung des Zusammenschlusses auf einen Stichtag, der vor der Unterfertigung des Zusammenschlussvertrages liegt. Für die Fristenberechnung ist in abgabenrechtlicher Sicht sowohl bei Zuständigkeit des Firmenbuches als auch bei jener des Finanzamtes § 108 BAO maßgebend. Der Fristenlauf wird mit dem gewählten Zusammenschlussstichtag in Gang gesetzt. Die Tage des Postenlaufs werden in die Neunmonatsfrist nicht eingerechnet.

Im Hinblick auf die Tatsache, dass in Fällen der Zuständigkeit des Firmenbuchgerichts (Rz 1337) § 902 Abs. 2 ABGB als maßgeblich angesehen wird (OGH 17.7.1997, 6 Ob 124/97x), hat die abgabenrechtliche Fristenregelung Nachrang.

- Sollte eine abgabenrechtlich rechtzeitige **Anmeldung eines Zusammenschlusses** aber ~~nach Firmenbuchrecht verspätete Anmeldung eines Zusammenschlusses~~ vom Firmenbuchgericht zurückgewiesen werden, ist ein Zusammenschluss im Sinne des Art. IV UmgrStG auch abgabenrechtlich nicht zustande gekommen.
- Sollte ein abgabenrechtlich **nicht** rechtzeitiger aber ~~nach Ablauf der Frist des § 902 Abs. 2 ABGB~~ angemeldeter Zusammenschluss vom Firmenbuchgericht nicht zurückgewiesen werden, **kommt die Ersatzstichtagsregelung zur Anwendung**; ist der ~~Zusammenschluss im Sinne des Art. IV UmgrStG wirksam geworden. siehe dazu~~weitere Rz 1341.

1335

Wurde laut Vertrag ein Zusammenschluss auf einen bestimmten Tag bezogen (zB auf den 1. Jänner, 24 Uhr) bezogen und diesem Zusammenschluss ein Jahresabschluss zum Vortag (im Beispielsfall auf den 31. Dezember des Vorjahres) zu Grunde gelegt, ist die vertragliche Festlegung und nicht die vorgelegte Bilanz steuerlich maßgebend. In diesem Fall ist mangels eines Zwischenabschlusses zum Vertragstag (im Beispielsfall zum 1. Jänner) eine Anwendungsvoraussetzung des Art. IV UmgrStG nicht gegeben. Es bestehen aber keine Bedenken, bei Fehlen eines aktiven Geschäftsbetriebes bzw. bei Fehlen des Erfordernisses einer exakten Vermögensdarstellung und Ergebnisabgrenzung aus anderen Gründen **(entsprechend den Grundsätzen des KFS/RL 25 vom 3.12.2012)** zur Vermeidung ~~zusätzlicher Bilanzierungskosten~~ dem Zusammenschluss einen Zwischenabschluss zum Vertragstag (im Beispielsfall 1. Jänner) zugrunde zu legen, der mit den Ansätzen des Jahresabschlusses zum Vortag (im Beispielsfall 31. Dezember) übereinstimmt. In diesen Fällen erübrigt sich eine Gewinnermittlung für den Rumpfwirtschaftstag des Übertragenden.

Liegt die vorgenannte Voraussetzung vor, bestehen auch im Falle des Aufdeckens des Fehlens eines Zwischenabschlusses auf den Folgetag anlässlich einer späteren abgabenbehördlichen Überprüfung keine Bedenken, die Anwendungsvoraussetzung des Art. IV UmgrStG als gegeben anzunehmen.

Zum Bilanzerfordernis siehe Rz 1389 ff.

(Rz 1337a wird mit Rz 1337 zusammengeführt)

4.1.8.3.1. Anmeldung beim Firmenbuchgericht

1337

Das Firmenbuchgericht am Sitz der Personengesellschaft ist zuständig, wenn:

- durch den Zusammenschluss eine in das Firmenbuch einzutragende Personengesellschaft neu entsteht (Sachgründung) oder
- ein neuer Gesellschafter in eine im Firmenbuch eingetragene Personengesellschaft eintritt.

~~1337a~~

~~Ob eine Anmeldung des Zusammenschlusses firmenbuchzuständig ist, hängt davon ab, ob eine OG oder eine KG entsteht. Dies gilt unabhängig von einer vor oder nach dem Zusammenschluss nicht bestehenden oder bestehenden oder in der Folge entstehenden Rechnungslegungspflicht. Ausgenommen von der Firmenbuchzuständigkeit ist der Zusammenschluss zu einer Innengesellschaft (atypisch stille Beteiligung an einem rechnungslegungspflichtigen Unternehmen).~~

4.1.8.3.2. Meldung beim Finanzamt

1338

Der Zusammenschluss ist dem nach § 21 Abs. 2 Z 4 AVOG 2010 § 54 BAO für die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der übernehmenden Mitunternehmerschaft zuständigen FA in folgenden Fällen zu melden:~~zu melden in Fällen~~

- ~~der~~ Sachgründung einer nicht in das Firmenbuch einzutragenden Mitunternehmerschaft (zB GesBR, stille Mitunternehmerschaft)
- ~~der~~ Vermögensübertragung in eine in das Firmenbuch eingetragene von den Zusammenschlusspartnern bar gegründete Personengesellschaft durch einen, mehrere oder sämtliche Gründergesellschafter
- ~~der~~ Erhöhung des Gesellschaftsanteils durch einen, mehrere oder alle Mitunternehmer einer bestehenden protokollierten oder nicht protokollierten Mitunternehmerschaft. Im

Falle einer Erhöhung von Gesellschaftsanteilen bestehender Gesellschafter im Zusammenhang mit dem Eintritt eines neuen Gesellschafters in eine im Firmenbuch eingetragene Gesellschaft erübrigt sich auf Grund der maßgeblichen Firmenbuchanmeldung eine eigenständige Meldung der Anteilserhöhung beim zuständigen FA

- ~~des~~ Beitritts eines Gesellschafters in eine bestehende nicht im Firmenbuch eingetragene Personengesellschaft.

Als für die Meldung zuständiges FA gilt in Fällen, in denen eine Kapitalgesellschaft als Inhaber des Unternehmens einer atypisch stillen Mitunternehmerschaft auftritt, das für die Kapitalgesellschaft nach **§ 21 Abs. 2 Z 1 AVOG 2010** zuständige Finanzamt.

4.1.8.4. Folgen der Fristverletzung

4.1.8.4.1. Zusammenschlüsse mit Firmenbuchzuständigkeit

1340

Wird der beantragte Zusammenschluss in Verbindung mit einer Sachgründung einer in das Firmenbuch einzutragenden Personengesellschaft ~~beim~~**vom** Firmenbuchgericht ~~verspätet angemeldet und weist das Firmenbuchgericht den Zusammenschluss als verspätet zurück~~**gewiesen**, kommt der Zusammenschluss mangels Eintragung der Personengesellschaft in dieser Form nicht zustande. Im Übrigen siehe dazu Rz 794 f.

1341

~~Sollte~~**Wird** trotz der ~~(steuerlich) verspäteten~~**r** Anmeldung die Eintragung ~~des~~**der** Zusammenschlusses im Firmenbuch **eingetragen** ~~erfolgen~~ und sind die **übrigen** Anwendungsvoraussetzungen des § 23 UmgrStG ~~im Übrigen~~ gegeben, gilt diese Eintragung als Zusammenschluss im Sinne des UmgrStG. Auf Grund des nach § 24 Abs. 1 UmgrStG maßgebenden § 13 UmgrStG führt das Vorliegen einer Fristverletzung nicht automatisch zu einer Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen für Art. IV UmgrStG. Es geht zunächst nur die Möglichkeit einer rückwirkenden Umgründung verloren, es gilt der Tag des Abschlusses des Zusammenschlussvertrages als Ersatzstichtag. In der Folge sind zwei Folgewirkungen denkbar:

- Der Übertragende **kann gem. § 13 Abs. 1 letzter Satz bezogen auf den Vertragstag innerhalb von neun Monaten jene Maßnahmen setzen, die der Erfüllung der Anwendungsvoraussetzungen des § 23 UmgrStG dienen (siehe auch Rz 765).** ~~nimmt die Sanierungsmöglichkeit des letzten Satzes des~~

~~§ 13 Abs. 1 UmgrStG wahr (siehe Rz 765), in~~ In diesem Fall bleiben die Wirkungen des Art. IV UmgrStG – bezogen auf den Ersatzstichtag – erhalten.

- Der Übertragende **kann die gem. dem letzten Satz des § 13 Abs. 1 UmgrStG vorgesehenen Maßnahmen, die der Erfüllung der Anwendungsvoraussetzungen des § 23 UmgrStG dienen, bezogen auf den Vertragstag nicht innerhalb von neun Monaten umsetzen** ~~nimmt die Sanierungsmöglichkeit des letzten Satzes des § 13 Abs. 1 UmgrStG nicht wahr oder kann sie auf Grund eines verspäteten Erkennens einer Fristverletzung nicht mehr wahrnehmen.~~ In diesem Fall liegt eine Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des Art. IV UmgrStG vor. Es kommt zum Veräußerungstatbestand gemäß § 24 Abs. 7 EStG 1988 bzw. § 20 KStG 1988 auf den ursprünglich gewählten Zusammenschlussstichtag (siehe Rz 1506 ff).

Die vorstehenden Ausführungen gelten auch für einen durch den Eintritt eines neuen Gesellschafters in eine bestehende im Firmenbuch eingetragene Personengesellschaft bewirkten Zusammenschluss.

1345

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz besteht für Vermögenserwerbe im Erbwege (§ 13 Abs. 2 UmgrStG). Wird das zu übertragende Vermögen vom Übertragenden zwischen Zusammenschlussstichtag und Abschluss des Zusammenschlussvertrages im Erbwege erworben, kann der Übertragende den Zusammenschluss auf einen Tag, der nicht über neun Monate zurück reicht, rückbeziehen, an dem er über das zu übertragende Vermögen noch nicht Verfügungsberechtigt war.

Beispiel 1:

A wird am 22.4.2002 Eigentümer eines zum 31.12. bilanzierenden Einzelunternehmens im Erbwege durch Kauf im Schenkungswege als Legatar.

Nur im erstgenannten Fall ist die Übertragung des Einzelunternehmens zum Zusammenschlussstichtag 31.12.2001, 24.00 Uhr, umgründungssteuerwirksam. In den anderen Fällen ist der 22.4.2002, 24.00 Uhr, der frühestmögliche Zusammenschlussstichtag.

Beispiel 2:

A möchte sich zum 31.12.2001 mit einer Geldeinlage an der den Gesellschaftern B, C und E je zu einem Drittel gehörenden X-KG (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) beteiligen. Gesellschafter E hat seinen Anteil am 1.4.2002 von D entgeltlich erworben. Da mit der

Geldeinlage eine Betriebsübertragung der X-KG auf eine "neue" KG verbunden ist, musste dieses Vermögen zum 31.12.2001 den Mitunternehmern zurechenbar gewesen sein. Da dies erst mit 1.4.2002 gegeben ist, kann ein Zusammenschluss im Sinne des Art. IV UmgrStG zum 31.12.2001 nicht zustande kommen.

Zu mehrfachen Umgründungsschritten auf einen Stichtag siehe Rz 1499 und Rz 1874 ff.

4.1.9. Erfordernis eines übertragungsfähigen Vermögens

4.1.9.1. Allgemeines

1346

Anwendungsvoraussetzung für einen Zusammenschluss im Sinne des Art. IV UmgrStG ist, dass zumindest eine der am Zusammenschluss beteiligten Personen begünstigtes Vermögen im Sinne des § 23 Abs. 2 UmgrStG in Verbindung mit § 12 Abs. 2 UmgrStG überträgt, somit

- Betriebe,
- Teilbetriebe oder
- Mitunternehmeranteile.

Kapitalanteile können bei Zusammenschlüssen auf eine übernehmende Personengesellschaft nur dann begünstigt mitübertragen werden, wenn sie Teil eines Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteiles sind., ~~oder wenn daneben von zumindest einer Person begünstigtes Vermögen im Sinne des § 23 Abs. 2 UmgrStG in Verbindung mit § 12 Abs. 2 UmgrStG übertragen wird.~~

4.1.9.2.2. Grundsätze der Unternehmensbewertung

1354

Der Verkehrswert ist der nach den **in den Rz 682 ff dargestellten Grundsätzen des Fachgutachtens KFS BW 1** ~~anerkannten betriebswirtschaftlichen und branchenspezifischen Grundsätzen der Unternehmensbewertung~~ ermittelte Wert des übertragenen Vermögens.

Der positive Verkehrswert muss für das zu übertragende Vermögen vor der Umgründung vorliegen und ist daher isoliert und unbeeinflusst von Synergieeffekten nach der stand-alone-Betrachtung zu ermitteln. Mögliche Synergieeffekte dürfen nicht berücksichtigt werden. Der Verkehrswert schließt stets einen (vorhandenen) selbstgeschaffenen Firmenwert ein.

Näheres siehe Rz 682 ff.

1356

Übertragen werden können sowohl in- als auch ausländische Betriebe, die die Anwendungsvoraussetzungen erfüllen.

Auch ein verpachteter - noch nicht aufgebener - Betrieb (siehe EStR 2000 Rz 5647 bis Rz 5653) ist als begünstigtes Vermögen übertragbar. **Zu einer bereits vor dem Zusammenschluss erfolgten Betriebsaufgabe siehe Rz 703.**

Die Betriebseigenschaft des übertragenen Objektes muss beim Übertragenden **jedenfalls** zum Zusammenschlussstichtag wie auch zum Zeitpunkt des Abschlusses des Zusammenschlussvertrages vorliegen.

1357

Nicht unter Art. IV UmgrStG fallen mangels steuerlicher Betriebseigenschaft die Übertragung eines Liebhabereibetriebes oder des Hoheitsbetriebes einer Körperschaft des öffentlichen Rechts (§ 2 Abs. 5 KStG 1988). **Siehe auch Rz 709 f.**

Anders als bei einer Einbringung gem. Art. III UmgrStG muss ein Zusammenschluss von Freiberuflern nach den Standesvorschriften nicht unbedingt zulässig sein (siehe Beispiel Rz 1297 zweiter Bulletpoint).

1358

Der Betrieb in seiner konkreten Ausgestaltung muss auf die übernehmende Personengesellschaft als funktionsfähige Einheit übergehen, d.h. die bestehende Betriebseigenschaft muss erhalten bleiben. Jene wesentlichen Aktiva, die für die Führung des Betriebes notwendig waren, tatsächlich der Erfüllung des Betriebszweckes gedient haben und nach der Umgründung weiterhin dienen sollen, müssen von ihr grundsätzlich übernommen werden (siehe dazu auch Rz 688).

Nicht notwendig ist die Übertragung aller wesentlichen Grundlagen des Betriebes. **Das Zurückbehalten von Anlagegütern, die zum notwendigen Betriebsvermögen gehören, darf allerdings die Eigenschaft des einzubringenden Vermögens als Betrieb oder Teilbetrieb nicht verletzen. Eine Betriebsaufspaltung im Wege des Zurückhaltens des gesamten Anlagevermögens kann daher in der Regel nicht unter Art. IV UmgrStG fallen. Das Zurückbehalten einzelner Anlagegüter, die zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören, führt zu keiner Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des § 23 Abs. 2 iVm. § 12 UmgrStG. Dies bezieht sich in erster Linie auf das Zurückbehalten der Betriebsgrundstücke, die nach dem Zusammenschluss der übernehmenden Personengesellschaft (entgeltlich oder unentgeltlich) als Sonderbetriebsvermögen zur Nutzung überlassen wird. Das Zurückbehalten von Wirtschaftsgütern des notwendigen Betriebsvermögens ist so lange**

~~unschädlich für die Anwendung des Art. IV UmgrStG, als das tatsächlich übertragene Vermögen als Betrieb anzusehen ist (siehe EStR 2000 Rz 5507 bis Rz 5563).~~

Zu den ertragsteuerlichen Folgen der Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern siehe Abschnitt: 4.2.4.5.

Neu 1358a (neu)

Werden (Teil)Betriebe freiberuflich tätiger Zusammenschlusspartner auf eine Personengesellschaft übertragen, stellt die wesentliche Betriebsgrundlage regelmäßig der Kunden- Klienten- bzw. Patientenstock dar (siehe dazu EStR 2000 Rz 5514, 5517, 5562). Für den Umfang der zu übertragenden wesentlichen Betriebsgrundlage gilt dabei Folgendes:

- **Der Kunden- Klienten- bzw. Patientenstock stellt ein einheitliches und damit unteilbares Wirtschaftsgut dar; somit kann dieser innerhalb des Art. IV UmgrStG grundsätzlich nur in seiner Gesamtheit auf die Personengesellschaft übergehen. Grundsätzlich begründet daher zB die Steuerberatungstätigkeit im Verhältnis zur Wirtschaftsprüfungstätigkeit oder die ärztliche Tätigkeit für Kassenpatienten im Verhältnis zur Tätigkeit für Privatpatienten keinen Teilbetrieb (EStR 2000 Rz 5594 dritter Absatz).**
- **Liegt allerdings eine Teilbetriebseigenschaft iSd von Judikatur, Verwaltungspraxis und Lehre zu § 24 EStG 1988 aufgestellten Grundsätzen vor (siehe dazu EStR 2000 Rz 5594 erster und zweiter Absatz), kann hingegen eine Trennung beispielsweise des Wirtschaftsprüfungsteilbetriebes vom Steuerberatungsteilbetrieb im Rahmen eines Zusammenschlusses gem. Art. IV UmgrStG erfolgen.**
- **Das Vorliegen von Teilbetrieben im Bereich ärztlicher Tätigkeiten wäre denkbar, wenn die Kassen- bzw. Privatpatienten unterschiedlichen Fachrichtungen zuzuordnen sind, beispielsweise dann, wenn ein Arzt die Kassenpatienten in seiner Allgemeinpraxis und die Privatpatienten in einer neben der Allgemeinpraxis betriebenen Praxis für eine andere ärztlichen Fachrichtung behandelt (vgl EStR 2000 Rz 5594 1. Absatz zu einer neben einer Allgemeinpraxis betriebenen Zahnarztpraxis).**

In der Regel wird den Privatpatienten im Verhältnis zu den Kassenpatienten aber keine Teilbetriebseigenschaft zukommen und auch eine vorbereitende Herstellung der Teilbetriebseigenschaft anlässlich des Zusammenschlusses gem. Art. IV UmgrStG nicht möglich sein (siehe nachfolgenden bullet-point.

Lediglich dann, wenn innerhalb derselben ärztlichen Fachrichtung für Kassen- als auch für Privatpatienten eine Teilbetriebseigenschaft iSd Judikatur, Verwaltungspraxis und Lehre zu § 24 EStG 1988 vorliegen sollte (siehe dazu EStR 2000 Rz 5594 erster und zweiter Absatz, z.B. eigene Buchführung, eigenes Personal), kann eine Trennung des Patientenstockes innerhalb derselben ärztlichen Fachrichtung im Rahmen eines Zusammenschlusses gem. Art. IV UmgrStG erfolgen. Dabei wird aber bei der Beurteilung des Vorliegens eines Teilbetriebes besonderes Augenmerk auf die örtliche und zeitliche Trennung von Privat- und Kassenpatienten zu legen sein.

- **Liegen keine Teilbetriebe vor, erleichtern unterschiedliche Tätigkeitsbereiche aber die vorbereitende Herstellung von Teilbetrieben im Vorfeld einer geplanten Umgründung. Kann somit eine Teilbetriebseigenschaft iSd EStR 2000 Rz 5594 2. Absatz und der an dieser Stelle zitierten Judikatur vorbereitend hergestellt werden, führt dies zur Trennbarkeit der Tätigkeitsbereiche in ertragsteuerlicher bzw umgründungssteuerlicher Sicht. Unabdingbare Voraussetzung ist, dass diese Teilbetriebseigenschaft beim Übertragenden jedenfalls bereits zum Zusammenschlussstichtag gegeben ist.**
- **Liegt eine Teilbetriebseigenschaft nicht vor und wird diese anlässlich des Zusammenschlusses gem. Art. IV UmgrStG auch nicht vorbereitend hergestellt, gilt für die Zurückbehaltung von Teilen des Kunden- Klienten- bzw. Patientenstockes Folgendes:**
 - **Das Zurückbehalten von Teilen des Kunden- Klienten- bzw. Patientenstockes ist unschädlich, wenn die zurückbehaltenen Kunden- Klienten- bzw. Patienten in Bezug auf den gesamten Kunden- Klienten- bzw. Patientenstock von unwesentlicher Bedeutung sind. Dabei darf es sich iSd Rz 889 nur um einzelne Kunden- Klienten- bzw. Patientenbeziehungen handeln. Es bestehen aber keine Bedenken, von einer unwesentlichen Bedeutung der zurückbehaltenen Kunden- Klienten- bzw. Patientenbeziehungen für den Gesamtbetrieb dann noch auszugehen, wenn deren Ausmaß bezogen auf die Parameter Kunden- Klienten- bzw. Patientenzahl als auch Umsatz eine „doppelte“ Wesentlichkeitsgrenze von 10 % nicht übersteigt (siehe auch Rz 1431).**

- **Ein – über diese Wesentlichkeitsgrenze – hinausgehendes Zurückbehalten von Teilen des Kunden- Klienten- bzw. Patientenstockes steht der Anwendung von Art. IV auf diesen Zusammenschluss entgegen. Dies auch dann, wenn berufsrechtliche Vorschriften eine solche Trennung gebieten.**

1358b (neu)

Keine wesentliche Betriebsgrundlage, sondern unselbständigen Teil der ärztlichen Tätigkeit stellt eine ärztliche Hausapotheke dar und zwar unabhängig von der Höhe des mit dieser erzielten Gewinnes oder Umsatzes (VwGH 22.5.1953, 3026/52; EStR 2000 Rz 5288 Beispiel 2; siehe auch EStR 2000 Rz 5605 zur mangelnden Teilbetriebseigenschaft einer Hausapotheke). Dessen ungeachtet ist der Unterhalt einer Hausapotheke für die Ausübung einer ärztlichen Tätigkeit nicht erforderlich, sodass diese anlässlich des Zusammenschlusses zurückbehalten werden kann und der Arztbetrieb trotz Trennung von der Hausapotheke jedenfalls begünstigtes Vermögen darstellt.

Da die Hausapothekentätigkeit gesetzlich untrennbar mit der kassenvertragsmäßigen ärztlichen Tätigkeit verbunden ist, stellt eine zurückbehaltene Hausapotheke Sonderbetriebsvermögen des Zusammenschlusspartners in der Ärzte-OG dar.

Neu 1358c

Wird anlässlich eines Zusammenschlusses eines freiberuflich tätigen Zusammenschlusspartners ein noch abzuwickelnder Großauftrag zurückbehalten, so kann dieser schwebende Vertrag wie ein einzelnes Rechtsgeschäft bzw. eine einzelne Kundenbeziehung iSd Rz 889 zurückbehalten werden (siehe auch Rz 1431).

Beispiel:

A ist freiberuflicher Ziviltechniker (Architekt). Sein Tätigkeitsbereich umfasst ua. die Planung von Bauprojekten, die Durchführung der örtlichen Bauaufsicht sowie die Erstellung von Ausschreibungen. Diesem Tätigkeitsfeld liegen jeweils konkrete Einzelaufträge zugrunde.

Aufgrund der Teilnahme an einer Ausschreibung wird an A ein Großauftrag über ein Bauprojekt vergeben, das sich über mehrere Jahre erstrecken wird.

A möchte sich mit seinem Einzelunternehmen gem. Art. IV UmgrStG mit einem weiteren Ziviltechniker (Architekten) zusammenschließen, wobei er sich den Großauftrag aber zurückbehalten möchte.

Das Zurückbehalten des einzelnen schwebenden Vertrages ist grundsätzlich unabhängig vom Umsatz oder der Größe des Auftrages unschädlich.

Im Einzelfall kann allerdings eine davon abweichende rechtliche Beurteilung geboten sein, wenn der Großauftrag beispielsweise die wesentliche Betriebsgrundlage der freiberuflichen Tätigkeit des Übertragenden darstellt und es ansonsten keine wesentlichen Betriebsgrundlagen gibt, die im Rahmen des Zusammenschlusses auf die Personengesellschaft übertragen werden könnten (dies könnte beispielsweise dann der Fall sein, wenn nahezu alle Mitarbeiter ausschließlich am Großauftrag arbeiten und nicht am laufenden Geschäft). Der Restbetrieb, der übergehen soll, muss jedenfalls lebensfähig sein; auch muss es sich dabei um einen ernsthaften Betrieb handeln. Trifft dies nicht zu, ist ein Zusammenschluss grundsätzlich nicht möglich, weil nicht die wesentlichen Betriebsgrundlagen übergehen.

Das zurückbehaltene Auftragsverhältnis stellt – für sich betrachtet – im Zeitpunkt der Übertragung weder einen Betrieb noch einen Teilbetrieb dar. Daher kommt es grundsätzlich zu einer Entnahmebesteuerung hinsichtlich der dem Großauftrag zuordenbaren Wirtschaftsgüter.

Da aber in der Folge dieser zurückbehaltene Bereich zu einem eigenen, „neuen“ Betrieb erstarkt, die bisherige Tätigkeit durch denselben Steuerpflichtigen fortgeführt und auch die Steuerhängigkeit der stillen Reserven dieser Tätigkeit bei diesem Steuerpflichtigen unverändert gewahrt bleibt, kann von einer Entnahmebesteuerung abgesehen werden und die Entnahme aus dem „Altbetrieb“ sowie die Einlage in den „Neubetrieb“ zu Buchwerten erfolgen (idS VwGH 19.5.2005, 2000/15/0179).

Eine Überführung des Großauftrages ins Sonderbetriebsvermögen des Zusammenschlusspartners in der OG hat daher nicht zu erfolgen.

1359

Das zu übertragende Vermögen muss genau definiert sein. Anwendungsvoraussetzung für Art. IV UmgrStG ist auf Grund des Verweises in § 23 Abs. 2 UmgrStG auf § 12 Abs. 2 UmgrStG ferner: ~~„dass für den übertragenen Betrieb zum Zusammenschlussstichtag~~

- **Für den übertragenen Betrieb zum Zusammenschlussstichtag muss** von rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden ein Jahres- oder Zwischenabschluss als Grundlage für die steuerlichen Ansätze im Sinne **unter Beachtung der Grundsätze**

des § 5 Abs. 1 EStG 1988 **aufgestellt werden, wobei auch eine ordnungsgemäß erstellte UGB-Bilanz den Anforderungen des § 23 Abs. 2 iVm. § 12 Abs. 2 UmgrStG dann genügt, wenn allfällige Abweichungen zwischen den unternehmensrechtlichen und steuerlichen Buchwerten aus einer dem Finanzamt vorgelegten Mehr-Weniger-Rechnung bzw. aus dem Zusammenschlussvertrag hervorgehen.**~~und~~

- **Für den übertragenen Betrieb zum Zusammenschlussstichtag muss** von den übrigen Übertragenden ein den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 EStG 1988 entsprechender Jahres- oder Zwischenabschluss erstellt **werden (siehe weiters Rz 1389 ff)**~~wird~~.

Wird einer von mehreren Betrieben eines Unternehmens (zB einer Kapitalgesellschaft) übertragen, ist zum Zusammenschlussstichtag ein Jahres- oder Zwischenabschluss für das gesamte Unternehmen aufzustellen. Ebenso ist eine Zusammenschlussbilanz zu erstellen. Zum Jahres- oder Zwischenabschluss bei Fortführung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung siehe Rz 1398 ff.

Weiters gehört eine auf die Schluss- oder Zwischenbilanz aufbauende Zusammenschlussbilanz zu den Anwendungsvoraussetzungen des Art. IV UmgrStG. Die Zusammenschlussbilanz dient insbesondere der Darstellung des laut Vertrag tatsächlich zu übertragenden Vermögens zu Steuerwerten laut Schluss- oder Zwischenbilanz, berichtigt um steuerwirksame Aufwertungen und um die rückwirkenden Korrekturen und des sich daraus ergebenden Zusammenschlusskapitals.

1360

Auch Betriebe gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts **(siehe Rz 711)** sowie steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe im Sinne des § 31 BAO zählen zu den zusammenschlussfähigen Betrieben.

1362

Die Teilbetriebseigenschaft des Übertragungsvermögens muss beim Übertragenden sowohl zum Zusammenschlussstichtag als auch zum Zeitpunkt des Abschlusses des Zusammenschlussvertrages gegeben sein. **Liegt diese nicht vor, ist der Übertragungsvorgang hinsichtlich der Bewertung des zu übertragenden Vermögens dem allgemeinen Ertragsteuerrecht zu unterwerfen und stellt die Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen damit grundsätzlich eine gewinnrealisierende Entnahme mit anschließender teilweiser Einlage bzw. teilweisem Tausch dar (siehe auch Rz 1417).**

4.1.9.5. Mitunternehmeranteil

1364

Zum Begriff des Mitunternehmeranteiles siehe Rz 1309 f, Rz 717 ff und EStR 2000 Rz 5804 ff. Eine Mitunternehmerschaft liegt nur **bei Erzielung von** ~~vor, wenn~~ sie Einkünften gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbstständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb) **vor-erzielt**.

Übertragender kann jede natürliche und juristische Person sowie jede Mitunternehmerschaft sein.

Zu den übertragungsfähigen Mitunternehmeranteilen gehören alle in- und ausländischen Anteile an Personengesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind.

Zur Übertragungsfähigkeit eines mit einem Fruchtgenussrecht belasteten Mitunternehmeranteiles siehe Rz 704 ff.

1367

Das Zurückbehalten von Sonderbetriebsvermögen anlässlich der Übertragung des Mitunternehmeranteiles im Wege eines Zusammenschlusses ~~muss nicht~~ **löst keine Gewinnrealisierung auslösen, wenn das Wirtschaftsgut weiterhin im Sonderbetriebsvermögen gehalten wird.**

Beispiel:

*A überträgt seinen 20-prozentigen Mitunternehmeranteil an der ABC-KG zum Zusammenschlussstichtag 31.12.2001 an die B-GmbH & Co KG. Die ~~as~~ von A an die ABC-KG vermietete und von dieser betrieblich genutzte ~~Liegenschaft~~ **Grundstück** wird nicht mitübertragen, sondern bleibt zivilrechtliches Eigentum von A.*

*Dieses Zurückbehalten löst keine ertragsteuerlichen Konsequenzen aus, da auf Grund der Mitunternehmerstellung von A an der B GmbH & Co KG und deren Mitunternehmerstellung an der ABC-KG die Eigenschaft ~~deres Liegenschaft~~ **Grundstücks** als Sonderbetriebsvermögen aufrecht bleibt.*

1368

Der übertragene Mitunternehmeranteil kann auch vor dem Zusammenschlussstichtag durch Schenkung oder Veräußerung der Quote eines Einzelunternehmens entstehen (siehe Rz 1301). Diese Quotenschenkung bzw. -veräußerung fällt steuerlich unter § 6 Z 9 lit. a EStG 1988 bzw. § 6 Z 8 lit. b EStG 1988 in Verbindung mit § 24 EStG 1988 (EStR 2000 Rz 5966). In der Folge können die nunmehr am Betriebsvermögen beteiligten Personen eine Vergesellschaftung vornehmen, die im Hinblick auf den nach

§ 24 Abs. 1 UmgrStG maßgebenden § 13 UmgrStG nicht rückwirkend sondern frühestens auf den Quotenübertragungstag steuerwirksam bezogen werden kann.

Beispiel:

Der Einzelunternehmer A schenkt seiner Gattin am 31.12. eine Quote von 40% seines Unternehmens mit Wirkung ab 31.12.2001, 24.00 Uhr. Mit Zusammenschlussvertrag vom 30.8.2002 erfolgt zum Zusammenschlussstichtag 31.12.2001 die Errichtung der A-GmbH & Co KG, an der die neu gegründete A-GmbH als reiner Arbeitsgesellschafter sowie A und seine Gattin mit 60 bzw. 40% als Kommanditisten beteiligt sind.

Es liegt ein Zusammenschluss nach Art. IV UmgrStG vor, da die durch die Quotenschenkung entstehende Personengesellschaft begünstigtes Vermögen gemäß § 23 Abs. 2 UmgrStG in Verbindung mit § 12 Abs. 2 UmgrStG auf die A-GmbH & Co KG überträgt.

1369

Art. IV UmgrStG verlangt auf Grund des Verweises in § 23 Abs. 2 UmgrStG auf § 12 Abs. 2 UmgrStG zum Zusammenschlussstichtag eine Bilanz der gesamten Mitunternehmerschaft, deren Anteil übertragen werden soll. Wird der Mitunternehmeranteil zu einem vom Regelbilanzstichtag der Mitunternehmerschaft abweichenden Zusammenschlussstichtag übertragen (siehe Rz 1410 f), hat auch die Mitunternehmerschaft auf den Zusammenschlussstichtag eine Steuerbilanz zu erstellen. Steuerlich endet mit dem Zusammenschlussstichtag ein (Rumpf)Wirtschaftsjahr **für den Übertragenden**

Mitunternehmer. Der Zusammenschlussstichtag begründet aber für die Mitunternehmerschaft kein abweichendes Wirtschaftsjahr, sondern führt nur zu einer Zwischenbilanz. Der Zwischenbilanzstichtag bedarf keiner Zustimmung des Finanzamtes. Art. IV UmgrStG setzt weiters das Aufstellen einer Zusammenschlussbilanz durch den Übertragenden voraus, in der der Mitunternehmeranteil ausgewiesen ist.

4.1.10. Übertragung von nicht unter § 23 Abs. 2 UmgrStG fallendem Vermögen

1370

Zur Anwendung des Art. IV UmgrStG muss mindestens eine der am Zusammenschluss beteiligten Personen begünstigtes Vermögen gemäß § 23 Abs. 2 UmgrStG übertragen. Dann finden die Bestimmungen des Art. IV UmgrStG auf den ganzen Zusammenschluss Anwendung, auf jene Personen, die kein begünstigtes Vermögen übertragen, aber nur hinsichtlich der Rückwirkung.

Beispiel:

A beteiligt sich auf Grund eines Zusammenschlussvertrages vom 7.8.2002 mit Wirkung zum 31.12.2001 als atypisch stiller Gesellschafter am Unternehmen der B-GmbH. Da die B-GmbH einen Betrieb im Sinne des Einkommensteuerrechts unterhält und sich A

mit einer Geldeinlage beteiligt, ist Art. IV UmgrStG dadurch erfüllt, dass der Betrieb der GmbH mit einem positiven Verkehrswert in die Mitunternehmerschaft übertragen wird. Obwohl A kein begünstigtes Vermögen überträgt, kann er ~~trotzdem~~ rückwirkend der Mitunternehmerschaft beitreten.

Zur Bewertung siehe Rz 1471~~17~~**17** ff.

4.1.11. Erfordernis der tatsächlichen Vermögensübertragung

1371

Das begünstigte Vermögen muss tatsächlich übertragen werden (§ 23 Abs. 1 UmgrStG).

Stehen der geplanten rechtzeitigen Vermögensübertragung rechtliche bzw. behördliche Hindernisse entgegen, liegt keine Verletzung einer Anwendungsvoraussetzung des Art. IV UmgrStG vor, wenn die tatsächliche Übertragung nach Vorliegen der rechtlichen Möglichkeit ohne Aufschub erfolgt.

Das Übertragungsvermögen muss in der Zusammenschlussbilanz ausgewiesen werden, im Zeitpunkt des Zusammenschlussvertrages vorhanden sein und **als solches** auf die Mitunternehmerschaft ~~real~~ übergehen. Soweit es zivilrechtlich zu einem Wechsel auf eine neu entstehende oder bestehende Mitunternehmerschaft kommt, ist der Nachweis der tatsächlichen Übertragung bei Vorliegen von Realvermögen durch die Grundbucheintragung, zumindest aber durch eine Übertragungsaussage im Zusammenschlussvertrag mit **gleichzeitig gefertigter** ~~beigelegter~~ Aufsandungserklärung, die den jederzeitigen Herausgabenanspruch der übernehmenden Mitunternehmerschaft sicherstellt, gegeben, abgesehen davon durch die Übertragung der Betriebsführungsgewalt.

1372

Übertragen werden muss das zivilrechtliche, zumindest aber das wirtschaftliche Eigentum. Daher ist auch eine quoad sortem-Übertragung eines Mitunternehmeranteiles gemäß Art. IV UmgrStG möglich (siehe Rz 1298-ff).

1373

Auch das nicht begünstigte Vermögen eines Zusammenschlusspartners muss tatsächlich übertragen werden. Da nach allgemeinem Steuerrecht die Einlage in eine Mitunternehmerschaft eine Einlagehandlung erfordert, muss auch die im Zusammenschlussvertrag vereinbarte Geld- oder Sacheinlage bis zum letzten Tag der Neunmonatsfrist **der Höhe nach feststehen und** tatsächlich erbracht werden. ~~Stehen der geplanten rechtzeitigen Vermögensübertragung rechtliche bzw. behördliche Hindernisse entgegen, liegt keine Verletzung einer Anwendungsvoraussetzung des Art. IV UmgrStG vor,~~

~~wenn die tatsächliche Übertragung nach Vorliegen der rechtlichen Möglichkeit ungesäumt erfolgt.~~

4.1.12. Erfordernis einer Gegenleistung

1374

Anwendungsvoraussetzung des § 23 Abs. 1 UmgrStG ist ua., dass das übertragene Vermögen ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschafterrechten an der übernehmenden Personengesellschaft erfolgt. Im Gegensatz zu Einbringungen (siehe Rz 1040 ff) gibt es von der Ausschließlichkeit der Gewährung von Gesellschafterrechten keine Ausnahme (**siehe dazu Rz 1380**).

4.1.12.1. Gewährung von Gesellschafterrechten

1375

Der Begriff der Gesellschafterrechte ist gemäß Einkommensteuerrecht auszulegen (siehe EStR 2000 Rz 5804 ff). Jede positive Veränderung der Rechtsstellung des Gesellschafters ist als Gewährung von Gesellschafterrechten anzusehen. Zum Mitunternehmeranteils- und Beteiligungsbegriff siehe Rz 1309 f. Zur Übernahme des Gesellschafterrechts siehe Rz 1465.

Um das Umtauschverhältnis und damit die zu gewährenden Gesellschafterrechte fixieren zu können, muss die Höhe der Einlagenleistung zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bekannt sein und im schriftlichen Zusammenschlussvertrag ausgewiesen werden.

1376

Bei den Personengesellschaften des UGB (OG und KG) bestimmt sich das Gesellschafterrecht nach der **Substanzbeteiligung** Kapitalanteilen, die sich aus den vereinbarten Einlagen ergeben. Diese unternehmensrechtliche Festlegung entspricht der einkommensteuerrechtlichen Substanzbeteiligung am Vermögen der Mitunternehmerschaft im Wege des Einstellens der Einlage in ein starres (fixes) Kapitalkonto. Damit führen bei Gründung der Personengesellschaft im Wege eines Zusammenschlusses die Gründungseinlagen zu Beteiligungen durch das Einstellen auf den starren Kapitalkonten und prägen damit die Gegenleistung für die Vermögensübertragung. Dies gilt auch bei jeder Erweiterung schon bestehender Substanzbeteiligungen oder bei dem Eintreten weiterer Gesellschafter in die Personengesellschaft.

1377

Um dem Ausschließlichkeitserfordernis einer Gegenleistung im Sinne des § 23 UmgrStG zu entsprechen, muss die Übertragung von zusätzlichem Vermögen seitens des 100-prozentigen Kommanditisten einer **GmbH & Co KG** durch eine Erhöhung des starren (fixen) Kapitalkontos gekennzeichnet sein.

Gleichmäßige weitere Einlagen aller Gesellschafter einer Personengesellschaft, **durch die sich das quotale Verhältnis der Substanzbeteiligungen zueinander nicht ändert**, stellen sich bei Einstellen in den starren Kapitalkonten als Gegenleistung dar.

In diesen beiden Fällen kommt es zu einer Stärkung der bereits bestehenden Gesellschafterrechte durch Erhöhung der starren Kapitalkonten, ohne dass dies zu einer Änderung der Beteiligungsquoten führt. ~~Zur Abgrenzung~~ Zur bloßen Einlage in das variable Kapitalkonto siehe Rz 1379.

Beispiel:

An der A GmbH & Co KG sind die A GmbH als Komplementärin (reine Arbeitsgesellschafterin) und A als 100 % iger Kommanditist beteiligt. Die A GmbH & Co KG führt einen Betrieb. Im Sonderbetriebsvermögen des A befinden sich drei bebaute Grundstücke. Mit Zusammenschlussvertrag vom 30.9.02 räumt A der A GmbH & Co KG das Baurecht an den drei in seinem Sonderbetriebsvermögen stehenden Grundstücke (inklusive der darauf befindlichen Gebäude) ein. Als Stichtag wird der 31.12.01 festgelegt. Im Zusammenschlussvertrag ist hinsichtlich der Gegenleistung für die Einräumung des Baurechtes festgelegt, dass die Einräumung ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschafterrechten erfolgt, wobei das fixe Kapitalkonto des A um einen Betrag von 732,71 Euro erhöht wird und der übersteigende Betrag (des Wertes des übertragenen Baurechts sowie der Gebäude) in ein variables Kapitalkonto eingestellt wird.

Bei der übernehmenden „neuen“ Mitunternehmerschaft fällt unter das "Gesellschafterrecht" nicht nur das Fixkapital (wenn sich das Beteiligungsverhältnis nach starren Kapitalkonten – wie im gegenständlichen Fall – bestimmt), sondern alle veränderlichen Kapitalkonten. Allerdings ist es erforderlich, dass auch bei einer Übertragung von zusätzlichem Vermögen seitens des 100 % substanzbeteiligten Kommanditisten eine – wenn auch geringfügige – Erhöhung des fixen Kapitalkontos anlässlich des Zusammenschlusses durchgeführt wird; werden lediglich variable Kapitalkonten berührt, liegt kein Zusammenschluss vor. Der Übertragungswert kann daher in der übernehmenden Personengesellschaft beliebig auf die einzelnen Eigenkapitalkonten, dh. auch auf die variablen, aufgeteilt werden.

~~Dem Ausschließlichkeitserfordernis entsprechend muss sich jede weitere Gegenleistung ebenfalls in Gesellschafterrechten abbilden (etwa eine von der Beteiligung abweichende höhere Gewinnbeteiligung oder eine besondere Form eines Mitwirkungsrechtes), es darf sohin zu keiner zusätzlichen über Gesellschafterrechte hinausgehenden Gegenleistung~~

~~kommen (zB Zahlung in das Privatvermögen des Übertragenden).~~**Das Ausschließlichkeitserfordernis wird nicht dadurch verletzt, dass sich weitere Gegenleistungen an den Übertragenden neben der Gewährung von zusätzlichen Vermögensrechten in Form von Substanzbeteiligungen auch in Gesellschafterrechten abbilden, wie beispielsweise in einer von der Beteiligung abweichenden höheren Gewinnbeteiligung oder einer besonderen Form eines Mitwirkungsrechtes (Stimm- bzw Kontrollrecht). Es darf aber jedenfalls zu keiner zusätzlichen, über Gesellschafterrechte hinausgehenden Gegenleistung kommen (zB Zahlung in das Privatvermögen des Übertragenden).**

1379

Das Gewähren eines Gesellschafterrechtes und damit ein Zusammenschlusstatbestand liegt in Personengesellschaften mit fixierten Beteiligungsverhältnissen nicht vor, wenn Einlagen die Beteiligungsverhältnisse nicht berühren (Einstellen in das variable Kapitalkonto).

Wird bei einer Einlage lediglich das variable Kapitalkonto berührt, liegt im Ausmaß der Quote der anderen Gesellschafter eine Veräußerung, im Ausmaß der Quote des Übertragenden eine Einlage vor (siehe dazu EStR 2000 Rz 5927).

Bei nahen Angehörigen kann jedoch im Ausmaß der Fremdquote von einer Schenkung ausgegangen werden, wenn auch das variable Kapitalkonto der anderen (beschenkten) Gesellschafter entsprechend der jeweiligen Substanzbeteiligung anteilig erhöht wird.

1379a (Neu)

Berührt die Übertragung lediglich das variable Kapitalkonto und wird bezogen auf den gem. § 6 Z 5 EStG 1988 eingelegten Teil keine Vorsorgemaßnahme gegen die Verschiebung stiller Reserven getroffen, stellt dies eine Schenkung der anderen Gesellschafter an den einlegenden Gesellschafter dar, weil diese steuerlich seine stillen Reserven anteilig übernehmen; gegebenenfalls kann eine Schenkungsmeldepflicht bestehen. Zur Vermeidung einer Schenkung kann auf die bei einem Zusammenschluss möglichen Vorsorgemaßnahmen (Rz 1303 ff) zurückgegriffen werden. Die bloße Anwendung einer dieser Vorsorgemethoden (zB Vorbehalt der stillen Reserven, vgl. Rz 1320) führt jedoch nicht dazu, dass aus einem schlichten Einlagevorgang ein Zusammenschluss wird, solange die fixen Kapitalkonten nicht berührt werden.

Randzahl 1380: ~~entfällt~~¹

~~[±] Redaktionelle Anmerkung: Rz 1380 wurde mit Wartungserlass 2006/2007 gelöscht, aber wegen eines redaktionellen Versehens erst am 16. Juli 2009 aus der gegenständlichen Richtlinie entfernt.~~

(Nach der Rz 1379 wird eine neue Überschrift 4.1.12.2 eingefügt und danach die Rz 1380 eingefügt)

4.1.12.2 Unterbleiben der Gewährung von Gesellschafterrechten

1380

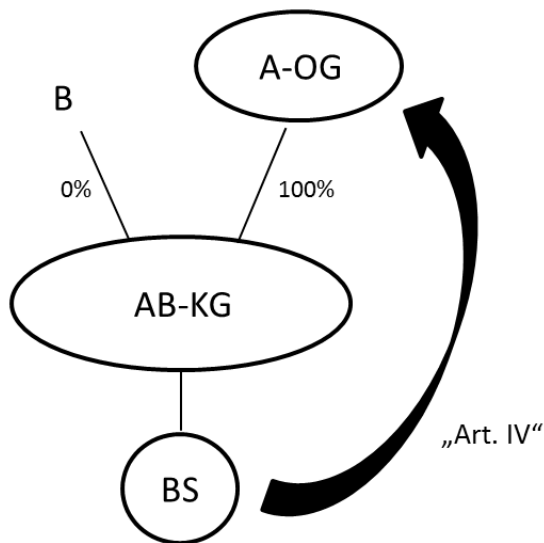
Die Anwachsung gemäß § 142 UGB der Tochterpersonengesellschaft auf die 100-prozentige Mutterpersonengesellschaft als Folge des Ausscheidens der Komplementär-GmbH stellt keinen Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG dar (siehe VwGH 29.1.2009, 2008/16/0126). Der Fall einer als „upstream-Zusammenschluss“ bezeichneten Vermögensübertragung auf eine 100-prozentige Mutterpersonengesellschaft (mit allfälliger nachfolgender Löschung der Tochterpersonengesellschaft) ist wirtschaftlich vergleichbar und fällt – mangels Gewährung von Gesellschafterrechten - ebenfalls nicht unter Art. IV UmgrStG.

Beispiel 1:

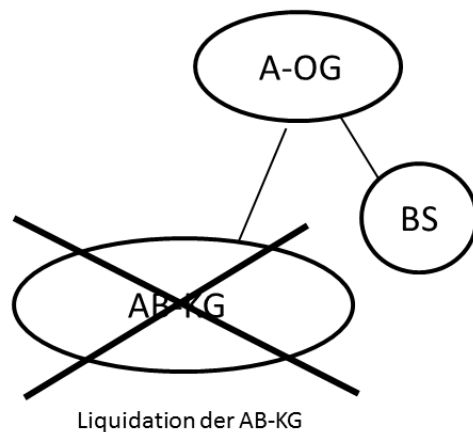
An der AB-KG sind die A-OG als Kommanditist und B als Arbeitsgesellschafter beteiligt. Die AB-KG überträgt auf Basis eines als „Zusammenschlussvertrag“ bezeichneten Vertrages ihren Betrieb auf die A-OG und wird in Folge gelöscht.

Es liegt kein Zusammenschluss im Sinne des Art. IV UmgrStG vor. Da das Betriebsvermögen der AB-KG bereits vor dem Zusammenschluss in vollem Umfang Teil des Betriebsvermögens der A-OG war, kommt es nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen zu keiner Aufdeckung der stillen Reserven (siehe dazu Rz 1445 sowie EStR Rz 5941).

Vorher:



Nachher:



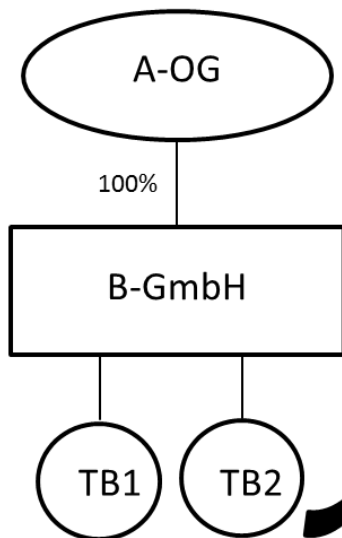
Dasselbe gilt für die Vermögensübertragung einer Tochterkapitalgesellschaft an ihre Mutterpersonengesellschaft. Die Gewährung von Gesellschafterrechten ist stets zwingende Anwendungsvoraussetzung von Art. IV UmgrStG; dass eine solche in bestimmten Konstellationen aus gesellschaftsrechtlichen Gründen nicht möglich ist, ändert daran nichts.

Beispiel 2:

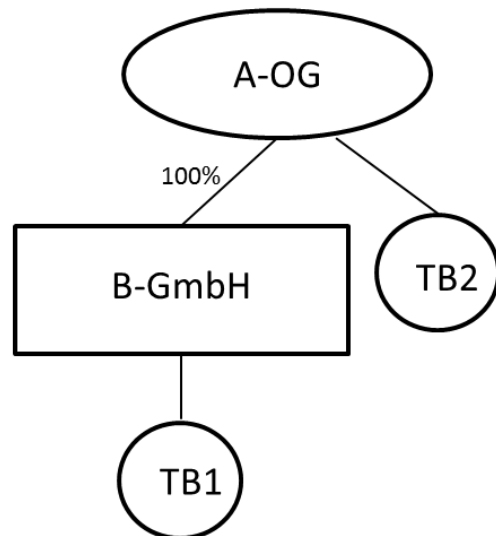
Die A-OG hält 100 % der Anteile an der B-GmbH. Die B-GmbH überträgt auf Basis eines als „Zusammenschlussvertrag“ bezeichneten Vertrages ihren Teilbetrieb 2 auf die A-OG und müsste dafür Gesellschaftsanteile an der A OG als Gegenleistung erhalten.

Dadurch ergäbe sich eine Ringbeteiligung bzw. wechselseitige Beteiligung. Unterbleibt die Gewährung einer Gegenleistung in Form von Gesellschafterrechten aufgrund des sich aus § 81 GmbHG ergebenden Verbots eigener Geschäftsanteile, so liegt kein Zusammenschluss im Sinne des Art. IV UmgrStG vor. Das gesellschaftsrechtliche Verbot des Erwerbs eigener Geschäftsanteile ändert nichts an der zwingenden Anwendungsvoraussetzung einer Gegenleistung für Art. IV UmgrStG. Nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen führt dieser Vorgang entweder zu einer Gewinnausschüttung oder zu einer steuerneutralen Einlagenrückgewähr (siehe dazu Erlass zur steuerlichen Behandlung von Einlagenrückzahlungen im Sinne des § 4 Abs. 12 und § 15 Abs. 4 EStG, Z 06 0257/1-IV/6/98).

Vorher:



Nachher:



„Art. IV“

Überträgt eine Personengesellschaft einen Teilbetrieb auf eine an ihr beteiligte Personengesellschaft ohne Gewährung von Gesellschafterrechten, liegt ebenfalls kein Anwendungsfall von Art. IV UmgrStG vor. Allerdings können die Voraussetzungen von Art. V UmgrStG erfüllt sein.

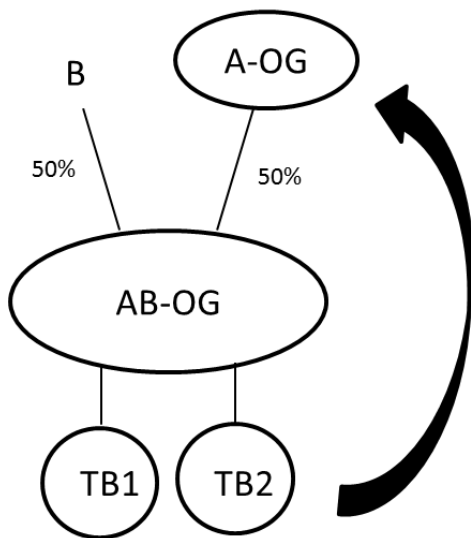
Beispiel 3:

An der AB-OG sind die A-OG und die natürliche Person B zu jeweils 50 % beteiligt. Die AB-OG überträgt auf Basis eines als

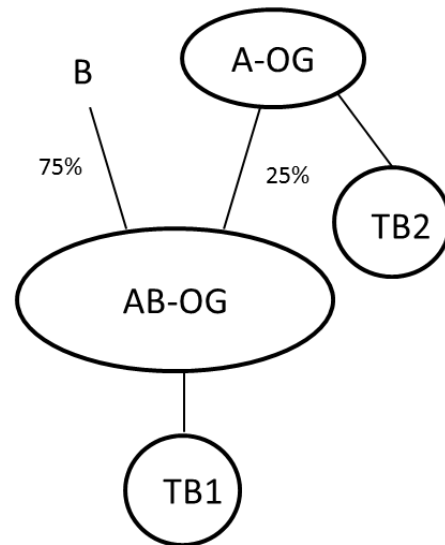
„Zusammenschlussvertrag“ bezeichneten Vertrages einen Teilbetrieb auf die A-OG. Um zu vermeiden, dass im Zuge dieser Übertragung die AB-OG Anteile an der A-OG erhält, soll eine Gewährung von Gesellschafterrechten unterbleiben. Die Übertragung des Teilbetriebes der AB-OG führt in weiterer Folge zu einer Abstockung des starren Kapitalkontos der A-OG und somit zu einer quotenmäßigen Verschiebung der Gesellschaftsanteile an der AB-OG zwischen der A-OG und B.

In diesem Fall liegt kein Zusammenschluss im Sinne des Art. IV UmgrStG vor. Da jedoch Vermögen der AB-OG auf einen Gesellschafter übertragen wird und die A-OG als Gegenleistung ihre Gesellschafterrechte teilweise aufgibt, können unter Umständen die Voraussetzungen für eine Realteilung im Sinne des Art. V UmgrStG erfüllt sein.

Vorher:



Nachher:



„Art. IV“

(Die bisherige Überschrift 4.1.12.2 entfällt; es wird eine neue Überschrift 4.1.12.3. nach der Rz 1380 eingefügt)

~~4.1.12.2. Teilweises Unterbleiben der Gewährung von Gesellschafterrechten~~

4.1.12.3. Gewährung einer unzulässigen Gegenleistung

1381

Werden für übertragenes Vermögen teilweise Gesellschafterrechte und teilweise Zahlungen oder geldwerte (über bloße Annehmlichkeiten hinausgehende) Vorteile in das Privatvermögen des Übertragenden gewährt, ist Art. IV UmgrStG zur Gänze nicht anwendbar. **Derartige Vorgänge fallen unter § 24 Abs. 7 EStG 1988, sodass eine Veräußerungsgewinnbesteuerung vorzunehmen ist und die sonstigen Begünstigungen des UmgrStG nicht zur Anwendung kommen können;** sSiehe Rz 1506 ff.

Wird eine vorbehaltene Entnahme zugunsten eines der Zusammenschlusspartner im Sinne des § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG mit dem Ziel vereinbart, die Verkehrswerte der übertragenden Vermögen an die gewünschten Beteiligungsverhältnisse anzupassen, kann die Einstellung der vorbehaltenen Entnahme in der Zusammenschlussbilanz aufgrund des Umstandes, dass eine Mitunternehmerschaft kein Ertragsteuersubjekt ist, keine kapitalkontenmindernde Wirkung entfalten.

Aufgrund des Umstandes, dass die vereinbarte vorbehaltene Entnahme zivilrechtlich wirksam ist und daher zu einem Erwerb einer Geldforderung gegen die „neue“ Mitunternehmerschaft führt, ist durch die Vereinbarung einer vorbehaltenen Entnahme gegen das Erfordernis des § 23 Abs. 1 UmgrStG, nämlich der ausschließlichen Gewährung von Gesellschaftsrechten als Gegenleistung, verstoßen worden. Da es sich bei diesem Erfordernis um eine Anwendungsvoraussetzung des Art. IV handelt, kann das UmgrStG nicht zur Anwendung gelangen.

(Es wird eine neue Überschrift 4.1.12.4. nach Rz 1381 eingefügt, nach dieser neuen Überschrift wird die neue Rz 1381a eingefügt)

4.1.12.4. Empfänger der Gegenleistungsrechte

1381a

Entsprechend dem für den Zusammenschluss geltenden Tauschgedanken muss auch im Geltungsbereich des Art. IV UmgrStG die Gegenleistung dem (den) Übertragenden zukommen.

Unterbleibt bei einem Zusammenschluss verbundener Mitunternehmerschaften in Form der Aufnahme der Mutterpersonengesellschaft (down-stream-Zusammenschluss) oder Übertragung von (begünstigtem) Vermögen auf die 100 prozentige Tochterpersonengesellschaft die Gewährung von Gesellschaftsrechten im Wege des Einstellens auf starren Kapitalkonten, ist kein Anwendungsfall des Art. IV UmgrStG gegeben. Mangels Verschiebung stiller Reserven auf andere kommt es dabei zu keiner Gewinnrealisierung.

Unterbleibt im Falle der Übertragung von Vermögen auf eine Schwesterpersonengesellschaft (der/die Gesellschafter ist/sind im gleichen Ausmaß an beiden Gesellschaften beteiligt) die Gewährung von Gesellschafterrechten an die übertragende Personengesellschaft, werden also die starren (fixen) Kapitalkonten auch nicht teilweise berührt, ist ebenfalls kein Anwendungsfall des Art. IV UmgrStG gegeben. Es bestehen aber keine Bedenken, von einer Gewinnrealisierung abzusehen, weil eine Verschiebung von stillen Reserven auf andere Personen nicht stattfindet.

1383

Vermögensverwaltende Personengesellschaften können zivilrechtlich übernehmende Gesellschaften sein, umgründungssteuerrechtlich sind sie Partner eines Zusammenschlusses, wenn von mindestens einem anderen Partner begünstigtes Vermögen im Sinne des § 23 Abs. 2 UmgrStG übertragen wird.

Beispiel:

*In die (Liegenschaften**Grundstücke** besitzende) vermögensverwaltende A-GmbH&CoKG tritt ein neuer Gesellschafter ein, der einen Betrieb als Sacheinlage überträgt. Umgründungssteuerrechtlich übertragen die A-GmbH&CoKG ihr ~~Liegenschafts~~**Grundstücks**vermögen und B seinen Betrieb auf die „neue“ A-GmbH&CoKG, damit liegt dem Grunde nach ein Zusammenschluss im Sinne des Art. IV UmgrStG vor.*

4.1.13.1. Inländische übernehmende Personengesellschaft

1384

Als übernehmende Personengesellschaft kommen nach Art. IV UmgrStG ~~alle~~ **Mitunternehmensschaften** **solche**, die betriebliche Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 erzielen (**Mitunternehmenschaft**), in Betracht, insb. folgende Personengesellschaften mit betrieblichen Einkünften:

- Personengesellschaften des Unternehmensrechts
- Gesellschaften bürgerlichen Rechts
- Atypische stille Gesellschaften
- Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigungen.

4.1.13.3. Mehrfachzusammenschlüsse

1385a

Wird von mehreren Übertragenden Vermögen auf eine neue Personengesellschaft übertragen, liegt trotz der Mehrheit letztlich ein einheitlicher Zusammenschluss vor, wenn alle Beteiligten die Vermögensübertragung auf denselben Zusammenschlussstichtag beziehen. Sollten die Einzelübertragungen nicht in einem einheitlichen Zusammenschlussvertrag geregelt werden, ändert sich bei getrennten zu unterschiedlichen Zeitpunkten abgeschlossenen Verträgen nichts daran, solange der individuelle Zusammenschluss nicht je nach Zuständigkeit durch die Eintragung in das Firmenbuch oder durch die Meldung an das Finanzamt vollzogen wird. Sollte dies der Fall sein, kann der Folgezusammenschluss im Hinblick auf den nach § 24 Abs. 1 Z 1 UmgrStG maßgebenden § 13 Abs. 2 UmgrStG nicht mehr auf den ursprünglichen Stichtag bezogen werden.

Beispiel:

Die Einzelunternehmer A und B wollen ihre Betriebe zusammenlegen und C und D wollen sich mit Geldeinlagen an dem vereinigten Unternehmen beteiligen.

- Werden die vier Vermögensübertragungen in einem Zusammenschlussvertrag zB auf den Stichtag 30.6.2001 bezogen, finden sie mit Ablauf des vereinbarten Stichtages statt und ist die übernehmende Personengesellschaft steuerlich am Folgetag (1.7.2001) mit vier Gesellschaftern entstanden.*
- Schließen zunächst nur A und B einen Zusammenschlussvertrag auf den Stichtag 30.6.2001 ab, ist ein von C und D danach abgeschlossener Zusammenschlussvertrag mit A und B kein Hindernis für einen Zusammenschluss zum 30.6.2001, wenn der erste Vertrag noch nicht vollzogen wurde, dh. bei Firmenbuchzuständigkeit noch nicht protokolliert bzw. bei Finanzamtszuständigkeit noch nicht gemeldet wurde.*
- Ist der erste Zusammenschluss hingegen schon vollzogen worden, kann der Beitritt von C und D nicht mehr auf den 30.6.2001 bezogen werden. Er ist frühestens auf den Ablauf des Folgetages (1.7.2001) möglich, da der Folgezusammenschluss mit der schon bestehenden Personengesellschaft als Partner zu vereinbaren ist und diese erst am Ende dieses Tages ihr Vermögen übertragen kann. Die dargestellte Rechtsfolge ist dann nicht gegeben, wenn die Zusammenschlüsse mittels eines Umgründungsplanes gemäß § 39 UmgrStG auf denselben Stichtag bezogen werden.*

1385b

Erfolgt nach einem Zusammenschluss auf einen bestimmten Stichtag im gleichen Kalenderjahr ein weiterer Zusammenschluss auf einen späteren Stichtag, ergeben sich unter Umständen mehrere Wirtschaftsjahre der jeweils Übertragenden. Die Wirkungen des Vorliegens von Wirtschaftsjahren sind dabei grundsätzlich gegeben (zB für die Verteilung von Übergangsverlusten), eine Sonderregelung gilt für die AfA (Rz 1403) bzw. in Fällen, in denen eine Verteilung nicht auf Wirtschaftsjahre bezogen ist (zB die Verteilung von Abfertigungsaufwendungen gemäß § 124b Z 68 lit. c EStG 1988 auf fünf Jahre).

Beispiel:

A und B schließen ihre Einzelbetriebe (Wirtschaftsjahr jeweils das Kalenderjahr) zum 31.1.2001 zu einer OG (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) zusammen (Firmenbucheintragung 14.5.01). Beide Übertragende haben ein Rumpfwirtschaftsjahr vom 1.1 bis 31.1.2001 (Rz 1388 und Rz 1389). Die AB-GmbH tritt zum 30.6.2001 als Komplementärin und reine Arbeitsgesellschafterin ein. Es entsteht bei der nunmehrigen GmbH&CoKG kein Rumpfwirtschaftsjahr (Rz 1454a). C beteiligt sich zum 30.09.2001 mit einer Geldeinlage an der GmbH&CoKG. Die übertragende KG hat ein Rumpfwirtschaftsjahr 1.2. bis 30.9.2001 (Rz 1404). Die "neue" KG hat ein Wirtschaftsjahr 1.10. bis 31.12.2001.

4.2.2.1.1. Jahres- oder Zwischenabschluss (Bilanz)

1389

Auf Grund des Verweises des § 23 Abs. 2 UmgrStG auf § 12 Abs. 2 UmgrStG ist die Übertragung eines Betriebes nur zu einem Stichtag möglich, zu dem ~~eine~~ **ein steuerlicher**

Jahres- oder Zwischenabschluss (Bilanz) für den gesamten Betrieb des ~~Übertragenden zu übertragenden Vermögens~~ aufgestellt wird (Anwendungsvoraussetzung für Art. IV UmgrStG); **zur Übertragung eines Teilbetriebes siehe Rz 1406.**

Im Hinblick auf den weiten Zusammenschlussbegriff (siehe Rz 1298 ff) ist die Bilanzerstellungspflicht nicht nur dann gegeben, wenn ein Betrieb unmittelbar als Sacheinlage auf eine Personengesellschaft übertragen wird sondern auch dann, wenn ein Betrieb einer bestehenden Personengesellschaft zusammenschlussbedingt auf eine „neue“ Personengesellschaft als übertragen gilt.

Beispiel:

A tritt in die B-KG als neuer Gesellschafter ein und überträgt dabei seinen Betrieb. In diesem Fall gelten A und die B-KG als Übertragende, daher müssen beide auf den Zusammenschlussstichtag einen Jahres- oder Zwischenabschluss erstellen.

1390

Wird im Falle eines Zusammenschlusses, bei dem es zu keiner Änderung der Beteiligungsverhältnisse kommt (**Zusammenschluss eines Arbeitsgesellschafters mit einem Einzelunternehmen oder einer Körperschaft zu einer Mitunternehmerschaft oder Beitritt eines Arbeitsgesellschafters zu einer bestehenden Personengesellschaft** ~~Beitritt eines Arbeitsgesellschafters zu einem Einzelunternehmen oder einer Körperschaft oder zu einer bestehenden Personengesellschaft~~) von der Erstellung eines Jahres- oder Zwischenabschlusses (Bilanz) und einer Zusammenschlussbilanz Abstand genommen, fehlt es an einer Anwendungsvoraussetzung für Art. IV UmgrStG. Dies führt allerdings mangels einer Verschiebung von stillen Reserven bzw. Steuerlasten nicht zur Gewinnverwirklichung im Sinne des § 24 Abs. 7 EStG 1988 bzw. des § 24 Abs. 2 UmgrStG. An der Identität des auf die „neue“ Personengesellschaft übertragenen Betriebes ändert sich in diesem Fall nichts.

1391

Die Bilanzierungspflicht gilt unabhängig davon, ob nach Unternehmens- oder Steuerrecht Buchführungspflicht besteht.

Der die Anwendungsvoraussetzung für einen Zusammenschluss nach Art. IV UmgrStG erfüllende Jahres- bzw. Zwischenabschluss muss nach den Grundsätzen der Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 (Bestandsaufnahme, vollständige Vermögensdarstellung, Bewertung nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen) erstellt werden. Rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende haben, wenn der Zusammenschluss nicht auf den Regelbilanzstichtag fällt, den erforderlichen Zwischenabschluss nach den

zusätzlichen Regeln des § 5 Abs. 1 EStG 1988 zu erstellen, **wobei auch eine ordnungsgemäß erstellte UGB-Bilanz dann genügt, wenn allfällige Abweichungen zwischen den unternehmensrechtlichen und steuerlichen Buchwerten aus einer dem Finanzamt vorgelegten Mehr-Weniger-Rechnung bzw. aus dem Zusammenschlussvertrag hervorgehen.**

Die Einkünfte des Übertragenden sind hinsichtlich des ~~einzubringenden~~ **zu übertragenden** Vermögens so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Zusammenschlussstichtages erfolgt wäre.

1392

Bei Übertragung eines Betriebes ist die Übertragung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht Anwendungsvoraussetzung für einen Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG (siehe Rz 1358-**1358b** sowie **1442**).

1393

Im Hinblick auf das unbedingte Bilanzerfordernis kommt es bei der Übertragung durch nicht bilanzierende Betriebsinhaber zu einer einmaligen Bilanzierungspflicht. Ob damit ein Wechsel der Gewinnermittlungsart im Sinne des § 4 Abs. 10 EStG 1988 verbunden ist, hängt davon ab, ob die übernehmende Mitunternehmerschaft bilanziert oder nicht. Es können somit unterschiedliche Gewinnermittlungsarten aufeinander treffen, insb.:

- Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 auf Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 oder § 5 Abs. 1 EStG 1988 (**siehe Rz 1412**).
- Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 auf Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 **-(siehe Rz 1413)**.
- Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 bzw. § 5 Abs. 1 EStG 1988 auf Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 (**siehe Rz 1414**).

Für eine aus dem Zusammenschluss neu oder erweitert entstehende Mitunternehmerschaft besteht **grundsätzlich** keine Bindung an die Gewinnermittlungsart der Rechtsvorgänger. **Eine bestehende Rechnungslegungsverpflichtung wirkt jedoch gemäß § 189 Abs. 2 UGB bei dem Rechtsnachfolger fort.**

1395

Ein Übergangsgewinn des Übertragenden aus dem Wechsel der Gewinnermittlung von § 4 Abs. 3 EStG 1988 auf § 4 Abs. 1 EStG 1988 ist demzufolge jenem Veranlagungsjahr

zuzurechnen, in das der Zusammenschlussstichtag fällt. Ein Übergangsgewinn aus dem Wechsel von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 auf jene nach § 5 EStG 1988 (§ 4 Abs. 10 Z 3 lit. b EStG 1988 **idF vor 1. StabG 2012 für Zusammenschlüsse mit einem Stichtag bis zum 31.3.2012**) ist in dem nach dem Umgründungsstichtag endenden Wirtschaftsjahr der übernehmenden Mitunternehmerschaft zu erfassen.

Nach Maßgabe des § 37 Abs. 5 EStG 1988 ist für den Übergangsgewinn der begünstigte Steuersatz anwendbar.

1397

Wird **bei Zusammenschlüssen mit einem Stichtag bis zum 31.3.2012** einein **Grundstück** Liegenschaft mitübertragen, ist bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart auf § 5 Abs. 1 EStG 1988 der Grund und Boden bei der übernehmenden Personengesellschaft mit dem höheren Teilwert anzusetzen. **War der Grund und Boden zum 31.3.2012 nur aufgrund des Wechsel auf die Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 steuerverfange**n, können bei einer nach dem 31.3.2012 stattfindenden Realisierung der stillen Reserven des Grundstücks die auf den Grund und Boden entfallenden Einkünfte wie folgt ermittelt werden:

- Die bis zum Wechsel auf die Gewinnermittlung gem. § 5 EStG 1988 entstandenen stillen Reserven bzw Einkünfte können gem. § 30 Abs. 4 EStG 1988 pauschal auf Basis des Wechsel- Teilwertes ermittelt werden.
- Die ab dem Wechsel auf die Gewinnermittlung gem. § 5 EStG 1988 bis zur Veräußerung entstandenen stillen Reserven bzw Einkünfte sind gem. § 30 Abs. 3 EStG 1988 zu ermitteln; dabei stellt der Wechsel- Teilwert die maßgeblichen Anschaffungskosten dar. Für den Inflationsabschlag ist der Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlung maßgeblich (§ 4 Abs. 3a Z 3 lit. b EStG 1988).

Zur Behandlung einer betrieblichen Versorgungsrente siehe Rz 1010.

1400

Wird der Übergang von § 4 Abs. 3 EStG 1988 zu § 4 Abs. 1 EStG 1988 und zurück nicht rechnerisch vorgenommen und den Mitunternehmern zugeordnet, hat die Abgabenbehörde das steuerliche Ergebnis im ersten Wirtschaftsjahr nach dem Zusammenschlussstichtag im Sinne der Variante 1 zu berichtigen.

Beispiel 1:

<i>Einzelunternehmer A schließt sich zum 31.12.2001 mit Herrn B zu einer GesBR zusammen. A überträgt sein Unternehmen, B leistet eine Geldeinlage. Die Beteiligungsverhältnisse nach dem Zusammenschluss sollen 75: 25 sein. Die von A erstellte Bilanz (Evidenzstatus) zum 31.12.2001 zeigt einen Bestand von Forderungen in Höhe von 1600 und verschiedene Verbindlichkeiten in Höhe von 800 auf. Der Übergangsgewinn für Einzelunternehmer A beträgt somit 800. Um eine objektiv richtige Gewinnzurechnung zu gewährleisten, muss der Saldo aus rechnerisch ermitteltem Übergangsgewinn (dieser ist nur A zuzurechnen) und rechnerisch ermitteltem Übergangsverlust (nach dem Beteiligungsverhältnis auf A und B aufzuteilen) den beiden Gesellschaftern im ersten Jahr nach dem Zusammenschluss als Gewinnzuschlag bzw. Gewinnabschlag zugeordnet werden. Der Gewinnzuschlag bzw. Übergangsverlust im Jahre 2002 ist somit wie folgt zu ermitteln:</i>	<i>A</i>	<i>B</i>
<i>§ 4 Abs. 3 EStG 1988 auf § 4 Abs. 1 EStG 1988</i>	<i>800</i>	<i>-</i>
<i>§ 4 Abs. 1 EStG 1988 auf § 4 Abs. 3 EStG 1988</i>	<i>-600</i>	<i>-200</i>
<i>Saldo Gewinnzuschlag im Jahre 2002</i>	<i>200</i>	<i>-200</i>

Beispiel 2:

Angaben wie Beispiel 1. Obige Korrektur der Gewinnauswirkung von 200 kann alternativ auch in eine Vorsorgemethode (zB in einen Gewinnvorab) einschließlich einer Ersatzausgleichsvereinbarung eingebaut werden. A kann daher mit B vereinbaren, dass ihm die Gewinnkorrektur in Höhe von 200 in Form eines Gewinnvorab abgegolten wird, bspw. jährlich mit 10% des laufenden Gewinnes so lange, bis der Betrag von 200 verrechnet ist. Für A sind diese jährlichen Abgeltungen zusätzlicher Gewinn, für B Gewinnminderung. Sollte dieser Vorab in der Folge bis zur Beendigung der Mitunternehmerschaft oder dem steuerwirksamen Ausscheiden eines Mitunternehmers nicht erfüllt sein, hat die Ersatzausgleichsregelung auch hier zu gelten (siehe Abschn. 4.1.7.4.2).

1402

Gehört zum notwendigen Betriebsvermögen des Übertragenden mit Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988 eine Liegenschaft **ein Grundstück, berührt der Zusammenschluss das Grundstück nicht, weil** sind die stillen Reserven des nackten Grund und Bodens **seit dem 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, unabhängig von der Gewinnermittlungsart weiterhin steuerlich erfasst und somit auch bei der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 1 oder § 4 Abs. 3 EStG 1988 im Betriebsvermögen berücksichtigt werden.** nach Maßgabe des § 4 Abs. 10 Z 3 lit. b EStG 1988 aufzudecken und entweder in dem, dem Zusammenschlussstichtag folgenden Wirtschaftsjahr zu versteuern, oder auf Antrag einem

~~steuerfreien Betrag zuzuführen.~~ Gehört **das Grundstück** die Liegenschaft zum gewillkürten Betriebsvermögen, scheidet dieses ~~unter Aufdeckung der stillen Reserven~~ in dem, dem Zusammenschlussstichtag folgenden Wirtschaftsjahr aus dem Betriebsvermögen aus **und es kommt zu einer Entnahme:** (~~§ 4 Abs. 10 Z 3 lit. b EStG 1988~~); eine Zuführung zu einem ~~steuerfreien Betrag ist nicht zulässig.~~

- **Grund und Boden wird gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 idF AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, mit dem Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme angesetzt, sofern keine Ausnahme vom besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 3 EStG vorliegt.**
- **Gebäude werden gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme bewertet.**

4.2.2.2. Zu übertragender Teilbetrieb

1405

Das zu übertragende Vermögen kann auch ein Teilbetrieb sein, im Rahmen dessen Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 erzielt werden. Zum Begriff Teilbetrieb siehe ~~EStR 2000 Rz 5579 und Rz 1361 ff~~ **Rz 1361 ff und EStR 2000 Rz 5579.**

Für einen zu übertragenden Teilbetrieb endet die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen des Übertragenden mit Ablauf des Zusammenschlussstichtages.

(Die Überschrift 4.2.2.2.1. wird umbenannt)

4.2.2.2.1. Jahres- oder Zwischenabschluss ~~(Bilanz)~~

1406

Die Übertragung eines Teilbetriebes ist nur zu einem Stichtag möglich, zu dem ~~eine~~ **ein steuerlicher Jahres- oder Zwischenabschluss (Bilanz)** für den gesamten Betrieb des Übertragenden vorliegt (Anwendungsvoraussetzung für Art. IV UmgrStG). Siehe Rz 1389 ff.

Auf Grund des Verweises auf § 14 UmgrStG endet für den übertragenen Teilbetrieb das Wirtschaftsjahr des Übertragenden mit dem Zusammenschlussstichtag. Erfolgt die Übertragung zu einem vom Regelbilanzstichtag abweichenden Stichtag, begründet die Bilanz für den gesamten Betrieb des Übertragenden hinsichtlich des verbleibenden Betriebes kein Rumpfwirtschaftsjahr, sondern hat nur Zwischenbilanzcharakter. Der zum Stichtag für den Teilbetrieb ermittelte Gewinn oder Verlust fließt in die laufende Gewinnermittlung des verbleibenden Betriebes des Übertragenden ein.

Beispiel:

Der Einzelunternehmer A (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) schließt sich mit seinem Erzeugungsteilbetrieb zum 31.7.2001 mit B zu einer OG zusammen. A hat zum 31.7.2001 einen Zwischenabschluss für das gesamte Einzelunternehmen zu erstellen. Für den zu übertragenden Teilbetrieb endet ein Wirtschaftsjahr. Das Restvermögen des A besteht nur mehr in einem Handelsbetrieb. Für den Restbetrieb hat A die Gewinnermittlung zum 31.12.2001 vorzunehmen; es kommt diesbezüglich zu keinem Rumpfwirtschaftsjahr.

4.2.2.2.3. Übertragung durch nichtbilanzierenden Unternehmer auf eine nichtbilanzierende Personengesellschaft

1408

Wird ein Teilbetrieb durch einen nichtbilanzierenden Unternehmer auf eine nicht bilanzierende Personengesellschaft übertragen, gelten die Ausführungen ~~des~~ Rz 1398 ff.

Auch in diesem Falle gilt, dass für das Restvermögen des Übertragenden keine Änderung der Gewinnermittlungsart eintritt.

(Die Überschrift 4.2.2.3.1. wird umbenannt)

4.2.2.3.1. Jahres- oder Zwischenabschluss (Bilanz) der Mitunternehmerschaft

1410

Werden Mitunternehmeranteile außerhalb eines (Teil)Betriebes übertragen, muss auf den Zusammenschlussstichtag ~~eine~~ **ein steuerlicher Jahres- oder Zwischenabschluss (Bilanz)** für die gesamte Mitunternehmerschaft, an der ~~die zu übertragenden~~ diese-Anteile bestehen, erstellt werden. Diese Bilanz ist Anwendungsvoraussetzung für einen Zusammenschluss gemäß Art. IV UmgrStG. Siehe Rz 138**998**.

1411

Die im Zuge des Zusammenschlusses erfolgende Übertragung der Mitunternehmeranteile hat keine Auswirkungen auf die Gewinnermittlung der zu Grunde liegenden Mitunternehmerschaft.

Beispiel:

A möchte seinen privat gehaltenen Anteil der B-KG (Wirtschaftsjahr 1.7.-30.6) zum 31.3.2001 als Sacheinlage auf die C-GmbH & Co KG (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) übertragen. Die B-KG hat zum 31.3.2001 einen Zwischenabschluss zu erstellen. Dieser Zwischenabschluss zeigt den zu übertragenden Mitunternehmeranteil an und ist Grundlage für die Zusammenschlussbilanz des A. Mit dem Zwischenabschluss ist gleichzeitig sichergestellt, dass die Zurechnung des Teilgewinnes oder -verlustes an der B-KG bis zum Zusammenschlussstichtag an den A und für den Rest des Wirtschaftsjahres bis zum 30.6.2002 an die übernehmende C-GmbH & Co KG erfolgt. Bei der übernehmenden C-GmbH & Co KG beginnt mit 1.4.2001 ein Rumpfwirtschaftsjahr, das am 31.12.2001 endet.

4.2.2.3.3. Übertragung eines Mitunternehmeranteiles an einer nichtbilanzierenden Mitunternehmerschaft auf eine nichtbilanzierende Personengesellschaft

1413

Im Falle der Übertragung eines Mitunternehmeranteiles an einer nichtbilanzierenden Mitunternehmerschaft auf eine nichtbilanzierende Personengesellschaft hat die nicht bilanzierende Mitunternehmerschaft eine Bilanz gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 zu erstellen.

Diese Bilanz hat nur die Bedeutung eines Status, der für die Feststellung des Buchwertes des umzugründenden Vermögens und der Höhe der Gesamtreserven Bedeutung hat. Jedoch ist zur Vermeidung einer Verschiebung von Steuerwirkungen bei der aufnehmenden Personengesellschaft im Sinne des Rz 1398 ff der Übergang von der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 zu jener nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 und zurück rechnerisch vorzunehmen und den Beteiligten (Alt- und Neugesellschafter) entsprechend zuzuordnen.

Beispiel:

A ist mit einem Anteil von 25 % Gesellschafter der AB-OG, die den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt. Zum 31.12.01 tritt A mit seinem Gesellschaftsanteil an der AB-OG der D-OG bei, die den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt und erhält dafür einen Gesellschaftsanteil von 10 % an der D-OG. Die von der AB-OG anlässlich des Zusammenschlusses erstellte Bilanz weist Forderungen in Höhe von 4.000 und Verbindlichkeiten in Höhe von 1.000 aus. Der rechnerische Übergangsgewinn des A beträgt daher – dem Gesellschaftsanteil entsprechend – 25 % von 3.000 (=750). Um eine objektiv richtige Gewinnzurechnung zu gewährleisten, muss der Saldo aus dem rechnerisch ermittelten Übergangsgewinn (von A) und dem rechnerisch ermittelten Übergangsverlust (der „neuen“ D-OG) den bisherigen Gesellschaftern der D-OG sowie dem neuen Gesellschafter A im ersten Jahr nach dem Zusammenschluss als Gewinnzuschlag bzw. -abschlag zugeordnet werden. Dieser Gewinnzuschlag bzw. -abschlag im Jahr 02 ist daher wie folgt zu ermitteln:

	AB-OG	A	D-OG Altgesellschafter
§ 4 Abs. 3 EStG 1988 auf § 4 Abs. 1 EStG 1988	3000	750	
§ 4 Abs. 1 EStG 1988 auf § 4 Abs. 3 EStG 1988		- 75	- 675
Saldo Gewinnzuschlag im Jahr 02		675	- 675

4.2.2.4. Zu übertragende sonstige Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens des Übertragenden

1415

Werden anlässlich der Übertragung eines Teilbetriebes vom Übertragenden sonstige Wirtschaftsgüter aus dem (Rest)betrieb mitübertragen, gilt auch für diese Wirtschaftsgüter Buchwertfortführung (§ 24 Abs. 1 UmgrStG in Verbindung mit § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG).

Beispiel:

*A überträgt laut Gesellschaftsvertrag vom 12.9.2002 den Teilbetrieb "Handel" seines Einzelunternehmens auf die neu errichtete A-GmbH & Co KG, die durch den Zusammenschluss der als Arbeitsgesellschafterin tätigen A-GmbH und des zu 100% am Vermögen und Erfolg beteiligten Kommanditisten entsteht. ~~Eine~~Ein bisher dem Teilbetrieb "Erzeugung" zugeordnetes ~~Liegenschaft~~ **Grundstück** (Buchwert 4.000 samt einer mit der Anschaffung dieses ~~Liegenschaft~~ **Grundstücks** in Zusammenhang stehenden Verbindlichkeit von 10.000 wird dem Teilbetrieb "Handel" zugeführt und auf die A-GmbH & Co KG übertragen. Die ~~as~~ **Liegenschaft-Grundstück** wird an das Einzelunternehmen vermietet.*

4.2.3. Steuerliche Bewertung des außerbetrieblichen Vermögens

1417

Für einen Zusammenschluss nach Art. IV UmgrStG ist es ausreichend, wenn einer der Zusammenschlusspartner begünstigtes Vermögen im Sinne des § 23 Abs. 2 UmgrStG überträgt. Die Rückwirkungsfiction für das begünstigte Vermögen im Sinne des § 23 Abs. 2 UmgrStG ist nur dann sinnvoll wirksam, wenn auch der nur einzelne Wirtschaftsgüter übertragende bzw. eine Bareinlage leistende Partner in die Rückwirkungsfiction eingebunden wird. Die Gleichstellung mit dem begünstigten Vermögen Übertragenden gilt nicht hinsichtlich der Bewertung. Soweit Privatvermögen übertragen wird, **ist das zu übertragende Wirtschaftsgut zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses wie folgt zu bewerten:**

- **Insoweit die Übertragung zu einer Änderung der Zuordnung des übertragenen Wirtschaftsgutes zu den anderen Gesellschaftern führt, liegt ein Tauschvorgang vor, für den die Bewertung gem. § 6 Z 14 EStG 1988 erfolgt.**
- **Insoweit die Übertragung die Mitunternehmerquote des übertragenden Mitunternehmers betrifft, liegt ein Einlagevorgang vor, für den die Bewertung gem. § 6 Z 5 lit. b und c EStG 1988 erfolgt.**

~~kommt, der Einlagentatbestand des § 6 Z 5 EStG 1988 zum Tragen (EStR 2000 Rz 2484 bis Rz 2504).~~ Wurde die Anschaffung (Herstellung) des übertragenen privaten Wirtschaftsgutes fremdfinanziert, wird auch die offene Verbindlichkeit zum Betriebsvermögen (EStR 2000 Rz

1424). Das Wirtschaftsgut kann samt Verbindlichkeit in das Gesellschaftsvermögen übertragen werden, wenn der Einlagewert insgesamt positiv ist. Geht nur das Wirtschaftsgut in das Gesellschaftsvermögen, dann wird die Verbindlichkeit zum negativen Sonderbetriebsvermögen (VwGH 12.9.1989, 88/14/0188). Infolge der Rückwirkung sind ab Beginn des dem Zusammenschlussstichtag folgenden Tages sämtliche mit dem Wirtschaftsgut zusammenhängenden Einnahmen und Ausgaben bzw. Werbungskosten von der übernehmenden Personengesellschaft zu tragen, soweit nichts Abweichendes vereinbart ist.

Beispiel:

*Die beiden rechnungslegungspflichtigen Einzelunternehmer A und B errichten per 31.12.2000 (Zusammenschlussstichtag) gemeinsam die C-OG. A überträgt dabei (Gesellschaftsvertrag vom 1.9.2001) einen Teilbetrieb seines Einzelunternehmens mit einem buchmäßigen Reinvermögen von 4.000 und einem Verkehrswert von 7.000, sowie ~~eine~~ ein 12 Jahre zuvor um 1.000 angeschafftes und kreditfinanziertes Liegenschaft**Grundstück** aus seinem Privatvermögen zur künftigen betrieblichen Nutzung, das einen Teilwert von 5.000 und eine offene Anschaffungsverbindlichkeit von 600 aufweist. B überträgt aus seinem Einzelunternehmen einzelne Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit einem Buchwert von 500 und einem Teilwert von 2.000 sowie liquide Mittel im Betrag von 1.000.*

*Der von A übertragene Teilbetrieb wird mit dem Buchwert von 4.000 angesetzt, die Liegenschaft **das Grundstück** von A mit seinem Teilwert von 5.000 und einer Verbindlichkeit von 600. Die GrESt, die vom zweifachen Einheitswert erhoben wird (Rz 1490), ist eine laufende Betriebsausgabe. Der Ansatz der übertragenen Anlagegüter des B erfolgt in der C-OG mit dem Einlagewert von 2.000. Für B ergibt sich somit ein steuerpflichtiger Entnahmegewinn von 1.500, welcher im Jahr 2000 zu versteuern ist.*

Beispiel:

Die bestehende freiberufliche A&B – OG (BW 200), an der die Mitunternehmer A und B zu jeweils 50 % beteiligt sind und die ihren Betrieb bisher in gemieteten Räumlichkeiten betreibt, benötigt mangels ausreichender Raumkapazitäten größere Betriebsräumlichkeiten. A überträgt daher aus seinem Privatvermögen ein Grundstück (AK Grund und Boden 100, Gebäude 100) auf die OG und will als Gegenleistung eine höhere Beteiligung an der Mitunternehmerschaft. Es liegt bei Erfüllen der zwingenden Anwendungsvoraussetzungen ein dem Grunde nach unter Art. IV UmgrStG fallender Zusammenschluss vor. Für das Umtauschverhältnis sollen vereinbarungsgemäß die Verkehrswerte der OG (600) und des übertragenen Grundstücks (400, davon je 200 Grund und Boden und Gebäude) herangezogen werden. Der Verkehrswert der OG nach der Übertragung des Grundstücks beträgt 1000 und verteilt sich im Verhältnis 700:300 auf A und B. Da A 30 % seines Eigentums(anteils) am Grundstück gegen eine um 20 % höhere Beteiligung am Gesellschaftsvermögen der OG tauscht, liegt hinsichtlich 30 % des Grundstücks ein nach § 6 Z 14 EStG 1988 zu bewertender Tauschvorgang (Ansatz des gemeinen Wertes) und hinsichtlich 70 % des Grundstücks ein nach § 6 Z 5 lit. b und c EStG 1988 zu bewertender Einlagevorgang (Ansatz der Anschaffungskosten für Grund und Boden und Gebäude, Ansatz des Teilwertes für Altvermögens-Gebäude) vor.

Da ein Tausch ein entgeltliches Rechtsgeschäft ist, hat A zum Zusammenschlussstichtag Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung nach den Bestimmungen des § 30 ff EStG 1988 zu ermitteln.

1417a (Neu)

Gem. § 24 Abs. 2 UmgrStG ist die Buchwertfortführung nur zulässig, wenn für die weitere Gewinnermittlung Vorsorge getroffen ist, dass es bei den am Zusammenschluss beteiligten Personen durch den Übertragungsvorgang zu keiner endgültigen Verschiebung der Steuerlasten kommt. Dieses Vorsorgeerfordernis trifft nicht nur begünstigtes, sondern auch sonstiges Vermögen, das in das Gemeinschaftsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft übertragen wird. Es ist daher durch geeignete Vorsorgemaßnahmen sicherzustellen, dass die zum Zusammenschlussstichtag bestehenden stillen Reserven in sonstigem Vermögen vom dieses Vermögen übertragenden Zusammenschlusspartner bei einem späteren Realisierungsvorgang auch versteuert werden.

Fortsetzung des Beispiels in Rz 1417:

Die Übertragung des Grundstücks durch A auf die A&BOG gegen eine höhere Beteiligung an der OG bewirkt eine Verschiebung in der Substanzbeteiligung in der OG und am Grundstück. Da sich das Umtauschverhältnis am Verkehrswert der jeweils übertragenen Vermögen (Betrieb der Mitunternehmerschaft und Grundstück) orientiert, liegt ein Verkehrswertzusammenschluss vor, die entsprechende Vorsorgeregelung wird daher durch das Aufstellen von Ergänzungsbilanzen erfüllt. In den Ergänzungsbilanzen sind die am Zusammenschlussstichtag bestehenden stillen Reserven wie folgt abzubilden:

Betrieb der Mitunternehmerschaft:

Die stillen Reserven im Betrieb der OG, die dem zum Stichtag bestehenden 50 % igen Beteiligungsverhältnis entsprechend A und B zuzurechnen sind, sind insoweit, als es durch den Zusammenschluss zu einer Verschiebung in der Substanzbeteiligung kommt, in den Ergänzungsbilanzen von A und B auszuweisen. Rechnerisch ergibt sich ein Verschiebungsbetrag iHv 80 von B auf A, der in der Ergänzungsbilanz des A als Aktivum (zB Firmenwert Personengesellschaft) und in der Ergänzungsbilanz des B als entsprechendes Passivum auszuweisen ist.

Anteilig eingelegtes Grundstück:

Die infolge der Anschaffungskosten als Einlagewerte ab dem dem Zusammenschlussstichtag folgenden Tag in der OG steuerhängigen stillen Reserven im (anteilig eingelegten) Grundstück sind insoweit als es zu einer Verschiebung von A auf B kommt, in den Ergänzungsbilanzen von A und B auszuweisen; keine Verschiebung von stillen Reserven kann sich insoweit ergeben als das Grundstück anteilig im Tauschwege übertragen wird. Je

nachdem, ob es sich um ein zum 31.3.2012 steuerverfanges Grundstück handelt oder nicht, stellen sich die Einlagewerte des Grundstücks wie folgt dar:

	AK	VW	Tauschwert für 30 %	Einlagewert für 70 %	gesamt
G+B (Alt- und Neuvermögen)	100	200	60	70 (140)	130
Gebäude (Altvermögen)	100	200	60	140	200
Gebäude (Neuvermögen)	100	200	60	70	130

Durch den Zusammenschluss kommt es daher zu folgender Verschiebung in den stillen Reserven des eingelegten Grundstücks:

Stille Reserven	Gesamt	A bisher	B bisher	A neu 70 %	Verschiebung	B neu 30 %	Verschiebung
G+B	70	70	0	49	-21	21	+21
Gebäude (Altvermögen)	0	0	0	0	0	0	0
Gebäude (Neuvermögen)	70	70	0	49	-21	21	+21

Daraus ergeben sich folgende (Gesamt)Ergänzungsbilanzen für A und B:

Variante Gebäude ist Altvermögen:

Ergänzungsbilanz A			
Firmenwert PG	80	Ergänzungskapital	59
		Grund und Boden	21

Ergänzungsbilanz B			
G+B	21	Firmenwert PG	80
ErgKap	59		

Variante Gebäude ist Neuvermögen:

Ergänzungsbilanz A			
FW PG	80	ErgKap	38
		G+B	21
		Gebäude	21

Ergänzungsbilanz B			
G+B	21	FW PG	80
Gebäude	21		
ErgKap	38		

4.2.4.1. Allgemeines und Zusammenschlussbilanz

1419

Zum unternehmensrechtlichen Begriff der Zusammenschlussbilanz siehe sinngemäß Rz 837 ff. Gemäß § 24 Abs. 1 UmgrStG in Verbindung mit § 15 UmgrStG ist für den Zusammenschluss eine Zusammenschlussbilanz erforderlich. Die Zusammenschlussbilanz ist ein wesentlicher Teil des Zusammenschlussvertrages. Die Darstellung in Bilanzform kann dann unterbleiben, wenn die steuerlich maßgebenden Daten und Umstände im Zusammenschlussvertrag selbst dargestellt werden. Nicht bilanzmäßig darstellbare Wirtschaftsgüter, die mitübertragen werden (bspw. abgeschriebene Wirtschaftsgüter, nicht aktivierte Mietrechte) **sind grundsätzlich auf andere Weise ausreichend zu definieren (siehe dazu Rz 667 und Rz 843)** ~~müssen im Zusammenschlussvertrag umschrieben werden.~~ Eine gesonderte Beschreibung kann nur dann unterbleiben, wenn der gesamte Betrieb laut Vertrag „mit allen Aktiven und Passiven“ übertragen wird.

1430

Die gesetzte Vorsorgemaßnahme muss erkennbar vom Bestreben getragen sein, die Verschiebung stiller Reserven zu vermeiden. Bloße Ungenauigkeiten in der Schätzung der stillen Reserven führen nicht zum Versagen der Buchwertfortführung, sondern lediglich zu einer entsprechenden Berichtigung. Ein Verzicht auf eine erforderliche oder eine bewusst fehlerhaft gestaltete Vorsorge kann unter § 44 UmgrStG fallen und zur Versagung der mit der Veräußerungsgewinnbesteuerung verbundenen Begünstigungen führen.

Zur Übertragung des Betriebes einer GmbH auf eine mit ihren Gesellschaftern gegründete KG siehe KStR 200113 Rz 981797.

4.2.4.5. Rückwirkende Korrekturen des zu übertragenden begünstigten Vermögens

4.2.4.5.1. Allgemeines

1431

Das Vermögen geht steuerlich mit dem Zusammenschlussstichtag auf die übernehmende Personengesellschaft über (§ 24 Abs. 1 UmgrStG in Verbindung mit § 13 Abs. 1 UmgrStG). Das bedeutet, dass Vermögenstransaktionen, welche in der Zeit zwischen dem Zusammenschlussstichtag und dem Tag des Abschlusses des Zusammenschlussvertrages (im Rückwirkungszeitraum) erfolgen, bereits der übernehmenden Personengesellschaft zuzurechnen sind. **Dies gilt nicht,**

- **soweit Korrekturen im Sinne des § 16 Abs. 5 UmgrStG vorgenommen werden (Rz 1432 ff)**
- **soweit einzelne im Zusammenschlussvertrag ausdrücklich bestimmte Geschäftsvorfälle zurückbehalten werden (siehe auch Rz 889 und 1358b).**

4.2.4.5.6. Vorbehaltene Entnahmen nach dem Zusammenschlusstichtag

1440

Eine vorbehaltene Entnahme im Sinne des § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG (siehe Rz 911 ff) kann in der Zusammenschlussbilanz mangels Steuerrechtspersönlichkeit der übernehmenden Personengesellschaft und damit dem Fehlen des Trennungsprinzips keine kapitalkontenmindernde Wirkung entfalten. Sie kann ~~–ggf. im Gegensatz zum Zivilrecht–~~ **steuerlich** nicht Verbindlichkeitscharakter annehmen. **Wird vertraglich dennoch eine vorbehaltene Entnahme vereinbart, kommt dieser nur die steuerliche Eigenschaft eines variablen Kapitalkontos des betreffenden Gesellschafters zu. Aufgrund des Umstandes, dass die vereinbarte vorbehaltene Entnahme zivilrechtlich wirksam ist und daher zu einem Erwerb einer Geldforderung gegenüber der Mitunternehmerschaft führt, ist durch die Vereinbarung einer vorbehaltenen Entnahme gegen das Erfordernis des § 23 Abs. 1 UmgrStG, nämlich der ausschließlichen Gewährung von Gesellschaftsrechten als Gegenleistung, verstoßen worden. In einem solchen Fall kann Art. IV UmgrStG daher nicht zur Anwendung kommen (siehe dazu Rz 1381).**

1442

Durch das Zurückbehalten von Wirtschaftsgütern dürfen weder die Betriebs- oder Teilbetriebseigenschaft noch der positive Verkehrswert des Zusammenschlussvermögens verloren gehen. **Eine Betriebsaufspaltung im Wege des Zurückbehaltens des gesamten Anlagevermögens kann daher nicht unter Art. IV UmgrStG fallen. Das Zurückbehalten einzelner Anlagegüter, die zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören, führt zu keiner Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des § 23 UmgrStG (siehe auch Rz 1358-1358b).**

1443

Das Zurückbehalten von Wirtschaftsgütern zur privaten Nutzung stellt eine Entnahme dar. **Es sind daher die Bewertungsregeln für Entnahmen nach § 6 Z 4 EStG 1988 anzuwenden. Bei Ansatz des Teilwertes kommt es daher zur Aufdeckung der**

stillen Reserven, die zu versteuern sind. Grund und Boden des Anlagevermögens ist dagegen mit dem Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme zu bewerten.

Beispiel:

*Ein rechnungslegungspflichtiger Einzelunternehmer überträgt seinen Betrieb auf eine Personengesellschaft. **Ein** bisher als gewillkürtes Betriebsvermögen **bilanziertes bebautes Grundstück** wird zur privaten (nichtunternehmerischen) Nutzung zurückbehalten. Es liegt eine rückwirkende Entnahme **vor**. **Die Bewertung der Entnahme erfolgt bezüglich des Grund und Bodens zum Buchwert und bezüglich des Gebäudes zum Teilwert**; die auf das Gebäude ~~und den Grund und Boden~~ entfallenden stillen Reserven sind zu versteuern. Umsatzsteuerlich liegt im Falle der bisherigen unternehmerischen Nutzung des Grundstückes steuerfreier Eigenverbrauch vor. Es kommt daher zu einer Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994.*

1444

Ein Sonderfall des Zurückbehaltens liegt vor, wenn zurückbehaltene aktive oder passive Wirtschaftsgüter in das Sonderbetriebsvermögen wechseln:

- Ein Einzelunternehmer behält sich ~~eine~~**ein** betrieblich genutztes und damit zum notwendigen Betriebsvermögen zählendes Liegenschaft **Grundstück** zurück, stellt ~~siedieses~~ aber der Mitunternehmerschaft zur betrieblichen Nutzung zur Verfügung. **Das**Die Liegenschaft **Grundstück** wechselt zusammenschlussbedingt in das Sonderbetriebsvermögen, die steuerlichen Buchwerte sind fortzuführen (VwGH 19.5.2005, 2000/15/0179). ~~Grund und Boden ist nach Maßgabe des § 4 Abs. 10 Z 3 lit. a EStG 1988 steuerneutral mit dem höheren Teilwert anzusetzen.~~ Eine Vorsteuerkorrektur ist im Falle der entgeltlichen Überlassung nicht vorzunehmen. Die Entgelte für die Nutzungsüberlassung sind Sonderbetriebseinnahmen. Wird ~~das~~die Liegenschaft **Grundstück** unentgeltlich zur Verfügung gestellt, ergeben sich ertragsteuerlich dieselben Konsequenzen, umsatzsteuerlich kommt es jedoch infolge des steuerfreien Eigenverbrauchs des Grundstücks zur Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994.
- Bei Übertragung des Betriebes durch eine Mitunternehmerschaft ist die gleichzeitige steuerneutrale Überführung von betrieblichen Wirtschaftsgütern aus dem Gesamthand- oder Gemeinschaftsvermögen in das Sonderbetriebsvermögen der beteiligten Mitunternehmerschaft nur möglich, wenn die Eigenschaft von notwendigem oder gewillkürtem Sonderbetriebsvermögen weiterhin vorliegt **und es im Zuge der Überführung zu keinen Verschiebungen bezüglich der Zuordnung (Substanzbeteiligung) der betroffenen Wirtschaftsgüter zu den beteiligten Mitunternehmern kommt (VwGH 17.1.1995, 94/14/0077).**
Siehe dazu auch Rz 1445.

- Bei Übertragung des Betriebes durch eine Mitunternehmerschaft stellt die Überführung von betrieblichen Wirtschaftsgütern in das Sonderbetriebsvermögen unter Änderung der Zuordnungsverhältnisse zu den beteiligten Mitunternehmern einen Entnahme/Einlage-Vorgang dar (siehe dazu EStR 2000 Rz 5931).

Beispiel 1:

Die AB-OG schließt sich mit C zur ABC-KG zusammen. Im durch die AB-OG übertragenen Betrieb befindet sich auch ein bebautes Grundstück, das im Zuge des Zusammenschlusses zur Gänze in das Sonderbetriebsvermögen des A überführt werden soll. Durch die Überführung in das Sonderbetriebsvermögen des A verliert B seine bisherige 50 % ige Substanzbeteiligung am Grundstück. Es kommt zu einer Entnahme durch B und in weiterer Folge zu einer Zuwendung an A mit nachfolgender Einlage durch A. Die Entnahme des Grund und Bodens erfolgt zum Buchwert, die des Gebäudes zum Teilwert.

Die Erfassung der durch die Entnahme aufgedeckten stillen Reserven erfolgt im Rahmen der letzten Ergebnisfeststellung der übertragenden Mitunternehmerschaft und ist den Gesellschaftern entsprechend der Gewinnverteilung zuzurechnen.

Erfolgt die Änderung der Zuordnung von Wirtschaftsgütern gegen Gewährung von Gesellschafterrechten, stellt dies einen Tausch außerhalb des Anwendungsbereiches des Art. IV UmgrStG dar.

Beispiel 2:

Die AB-OG schließt sich mit C zur ABC-KG zusammen. Im durch die AB-OG übertragenen Betrieb befindet sich auch ein bebautes Grundstück, das im Zuge des Zusammenschlusses zur Gänze in das Sonderbetriebsvermögen des A überführt werden soll. Durch die Überführung in das Sonderbetriebsvermögen des A verliert B seine bisherige 50 % ige Substanzbeteiligung am Grundstück. Im Gegenzug erhält B eine höhere Beteiligung an der Mitunternehmerschaft. Es liegt ein Tausch vor.

1445

Die Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem Gesellschafts- bzw.

Gemeinschaftsvermögen einer Mitunternehmerschaft (zB Betriebsliegenschaft**grundstück**)

in individuelles Quoteneigentum der Mitunternehmer kann eine Entnahme mit nachfolgender Einlage in das Sonderbetriebsvermögen darstellen:

- In eine unternehmensrechtliche Personengesellschaft (zB KG) tritt ein neuer Gesellschafter (zB Kommanditist) ein. Das bisher im Gesamthandvermögen der Gesellschaft stehende **Liegenschaft Grundstück** wird in das Sonderbetriebsvermögen (individuelles Quoteneigentum) der bisherigen

Gesellschafter überführt und der Gesellschaft zur Nutzung überlassen. Das rückwirkende Überführen ist eine Entnahme aus dem Gesamthandeigentum mit anschließender Einlage ins Sonderbetriebsvermögen. **Eine steuerneutrale Überführung ins individuelle Quoteneigentum erfolgt dann, wenn die Beteiligungsquoten an der Mitunternehmerschaft vor dem Zusammenschluss mit den nachfolgenden Miteigentumsquoten am Grundstück übereinstimmen (VwGH 19.5.2005, 2000/15/0179). Stimmen die Miteigentumsquoten am nunmehrigen Sonderbetriebsvermögen nicht mit den Beteiligungsquoten an der Mitunternehmerschaft überein, ist das Gebäude zum Teilwert und der Grund und Boden grundsätzlich zum Buchwert zu entnehmen, sodass es zur Aufdeckung der stillen Reserven des Gebäudes kommt.** Dies gilt nicht, wenn die Beteiligungsquoten an der Mitunternehmerschaft mit den nachfolgenden Miteigentumsquoten übereinstimmen (VwGH 19.5.2005, 2000/15/0179); zu beachten wird dabei sein, dass die steuerlichen Beteiligungsquoten mit den nachfolgenden Miteigentumsquoten übereinstimmen. Andernfalls sind die stillen Reserven des Grund und Bodens zu versteuern; hinsichtlich des Gebäudes erfolgt eine vereinfachte Teilwertermittlung (EStR 2000 Rz 5931); **Eine** allenfalls auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten übertragene Rücklage gemäß § 12 EStG 1988 ist steuerpflichtig aufzulösen. Die Überführung ins individuelle Quotenvermögen kann dann steuerneutral erfolgen **Eine steuerneutrale Überführung ist auch dann zulässig**, wenn der Mitunternehmeranteil zum Betriebsvermögen des Mitunternehmers gehört (EStR 2000, Rz 5941; KStR 2001 **13**, Rz **348406**) oder quotenwährend erfolgt. Umsatzsteuerlich kann eine Lieferung der ~~des~~ Liegenschaft **Grundstücks** von der Gesellschaft an die (neue) Miteigentümergeinschaft angenommen werden. Es kann daher bei Option zur Steuerpflicht eine Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994 vermieden werden, falls eine anschließende entgeltliche Überlassung durch die Miteigentümergeinschaft erfolgt.

- Zu einer GesbR tritt ein weiterer Gesellschafter hinzu. **Ein** Eine Liegenschaft **Grundstück** wird vom Gesellschaftsvermögen der (alten) GesbR ins Sonderbetriebsvermögen (individuelles Quoteneigentum) der bisherigen Gesellschafter überführt und der erweiterten (neuen) GesbR zur Nutzung überlassen. Es liegt ein Entnahme-Einlagetatbestand vor, es sei denn, es liegt die im Vorpunkt erwähnte Übereinstimmung der Beteiligungsverhältnisse **vor dem Zusammenschluss** mit den nachfolgenden Miteigentumsverhältnissen **am**

Grundstück vor. Obwohl die GesbR kein zivilrechtliches Gesamthand Eigentum haben kann (wie eine OG/KG), besitzt sie aus ertragsteuerlicher Sicht ein diesem gleichwertiges gemeinschaftliches Betriebsvermögen (Gesellschafts-, Gemeinschaftsvermögen). Hinsichtlich des Gebäudes erfolgt eine vereinfachte Teilwertermittlung (EStR 2000, Rz 5931~~26~~); eine allenfalls auf Anschaffungs- oder Herstellungskosten übertragene Rücklage gemäß § 12 EStG 1988 ist steuerpflichtig aufzulösen. Die auf Grund und Boden entfallenden stillen Reserven sind ~~jedoch~~ nicht zu versteuern, da die **Entnahme grundsätzlich zum Buchwert erfolgt** GesbR ihren Gewinn nicht nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 ermittelt.

1445a

Das Zurückbehalten von Anlagegütern ist im Sinne des dem allgemeinen Ertragsteuerrecht innewohnenden Grundsatzes, dass sich die Sachentnahme aus dem Betrieb grundsätzlich auch auf das mit dem Aktivum zusammenhängenden Passivum bezieht, nur mehr zusammen mit dem unmittelbar verbundenem Fremdkapital möglich. Der Zusammenhang ist nur dann unbeachtlich, wenn vom Stichtag zurück bereits mehr als sieben Wirtschaftsjahre vergangen sind.

Beispiel:

*Der rechnungslegungspflichtige A überträgt seinen Einzelbetrieb zum 31.12.10 auf die A-GmbH&CoKG gegen Gewährung von Gesellschafterrechten und möchte dabei die a) zum gewillkürten b) zum notwendigen Betriebsvermögen gehörende ~~Liegenschaft~~ **Grundstück** zurückbehalten. Am Zusammenschlussstichtag ist ein anschaffungsbedingter Kredit in Höhe von 15.000 offen. Sollte die Anschaffung ~~des~~ der ~~Liegenschaft~~ **Grundstücks** vor dem 31.12.03 erfolgt sein, kann A den Kredit übertragen, obwohl ~~die~~ **das** Betriebsliegenschaft**grundstück** zurückbehalten wird. Ist die Anschaffung später erfolgt, kommt es im Fall a) zwingend zur Entnahme ~~der~~ der ~~Liegenschaft~~ **des Grundstücks** bzw. hinsichtlich des zurückbehaltenen Kredits zu einem Einlagentatbestand, im Fall b) zum Übergang ~~der~~ der ~~Liegenschaft~~ **des Grundstücks** und des Kredits in das Sonderbetriebsvermögen.*

Zu den Rechtsfolgen der Verletzung der zusammenhängenden Beurteilung siehe Rz 1447b.

1447

Fälle des Verschiebens von Wirtschaftsgütern:

- Ein Einzelunternehmer überträgt einen Teilbetrieb auf eine Personengesellschaft und behält ~~die~~ **das** Betriebsliegenschaft**grundstück** dieses Teilbetriebes zur weiteren betrieblichen Nutzung im Restbetrieb. Der Buchwert ~~der~~ der ~~Liegenschaft~~ **des Grundstücks** wird im Restbetrieb fortgeführt, es ergeben sich keine steuerlichen Konsequenzen, wenn ~~die~~ **das** Betriebsliegenschaft**grundstück** zum notwendigen bzw. bei

rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden zum gewillkürten Betriebsvermögen des Restbetriebes gehört. Liegt dies nicht vor, ist eine rückwirkende Entnahme anzunehmen.

- Ein Gewerbetreibender überträgt einen Teilbetrieb einschließlich einer zum Betriebsvermögen des Restbetriebes gehörenden Forderung, um die Finanzierungssituation in der Personengesellschaft zu verbessern.

1447a

Die Verschiebetechnik des § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG ist dadurch gekennzeichnet, dass Wirtschaftsgüter nur zusammen mit unmittelbar verbundenem Fremdkapital zwischen den beiden Teilbetrieben verschoben werden. Damit wird eine Zerlegung unmittelbar wirtschaftlich zusammenhängender Aktiv- und Passivposten ausgeschlossen, was dem einkommensteuerlichen Grundsatz des Zusammenhangs von Aktivum und damit verbundenen Passivum entspricht. Siehe weiters dazu Rz 926a und Rz 926b.

1447b

Sollten entgegen § 16 Abs. 5 Z 3 oder Z 4 UmgrStG Wirtschaftsgüter und mit ihnen unmittelbar zusammenhängendes Fremdkapital dennoch getrennt werden, ist damit keine Anwendungsvoraussetzung des § 23 UmgrStG verletzt, weil es sich hierbei um eine Ordnungsvorschrift handelt.

Wird daher zB ~~die Liegenschaft~~ **das Grundstück** ohne den Anschaffungskredit nach Z 3 zurückbehalten oder wird der kurz vor dem Stichtag aufgenommene Kredit ohne die vorhandenen liquiden Mittel oder damit erworbenen Aktiva nach Z 4 in den zu übertragenden Teilbetrieb verschoben, ist der in die Personengesellschaft aufgenommene Kredit nicht als negatives gemeinschaftliches Betriebsvermögen zu werten, sodass die Aufwandszinsen bei der einheitlichen Gewinnermittlung nicht abzugsfähig sind. Die Kredite behalten allerdings im Restbetrieb oder im Sonderbetriebsvermögen ihre Betriebsvermögenseigenschaft und können als persönliche (Sonder)Betriebsausgaben abgezogen werden.

Wird das Aktivum mitübertragen und die unmittelbar zusammenhängende Verbindlichkeit zurückbehalten, gilt diese zunächst als mitübertragen und in der Folge vom Übertragenden abgedeckt, dh. in das Sonderbetriebsvermögen übernommen, sodass die Aufwandszinsen als Sonderbetriebsausgaben abzugsfähig sind.

4.2.4.5.9. Rückwirkende Maßnahmen bei übertragenden Körperschaften

1448

Übertragende Körperschaften **können das Zusammenschlussvermögen rückwirkend durch folgende Maßnahmen verändern:** ~~haben neben der Möglichkeit des Verschiebens von Wirtschaftsgütern (Rz 1446 f) auf Grund des § 16 Abs. 5 Z 5 UmgrStG die Möglichkeit,~~

- **Verschieben von Wirtschaftsgütern gem. § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG (siehe Rz 926 und 1446 f);**
- **Zurechnung von** im Zeitraum zwischen Zusammenschlussstichtag und Abschluss des Zusammenschlussvertrages beschlossenen **offenen** Gewinnausschüttungen ~~(nicht-verdeckte)~~-bzw. Einlagenrückzahlungen im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988 **(§ 16 Abs. 5 Z 5 UmgrStG);**
- **Zurechnung von im Zeitraum zwischen Zusammenschlussstichtag und Abschluss des Zusammenschlussvertrages** ~~oder die von den Gesellschaftern getätigten Einlagen in die übertragende Körperschaft~~ **(§ 16 Abs. 5 Z 5 UmgrStG).**

~~dem zu übertragenden Vermögen der Körperschaft zuzurechnen.~~ Siehe weiters Rz 927 f.

4.2.5. Bewertung bei grenzüberschreitenden Zusammenschlüssen

1448a

Die Bewertung richtet sich nach der Art des grenzüberschreitenden Zusammenschlusses:

- Export-Zusammenschluss:

Ein Export-Zusammenschluss liegt vor, wenn inländisches Vermögen auf eine ausländische Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschafterrechten übertragen wird. Soweit das übertragene Vermögen im Inland verbleibt, kommt es bei Beachtung der §§ 23 und 24 UmgrStG zur zwingenden Buchwertfortführung. Soweit Vermögensteile auf die ausländische Personengesellschaft ~~überführt~~ **übertragen** werden, ist § 1 Abs. 2 UmgrStG sinngemäß anzuwenden. An die Stelle der in § 1 Abs. 2 **UmgrStG** genannten Körperschaften treten dabei die vergleichbaren EU- bzw. EWR-Personengesellschaften. Eine Nichtfestsetzung der Steuer bis zur Realisierung durch die übernehmende Personengesellschaft ist daher möglich (siehe Rz 41 ff).

- Import-Zusammenschluss:

Zur Bewertung bei einem Import-Zusammenschluss siehe Rz 1458a.

4.3.1. Rechtsnachfolge

1451

Da das Unternehmensrecht für die im Zuge des Zusammenschlusses erfolgende Vermögensübertragung keine speziellen Vorschriften enthält, erfolgt der zusammenschlussbedingte Vermögensübergang regelmäßig im Wege der privatrechtlichen Einzelrechtsnachfolge. Die einzelnen Vermögensgegenstände und Rechte gehen erst durch Einzelübertragung, unter Beachtung der hierfür jeweils gesetzlich vorgeschriebenen Rechtsakte (Grundstücke daher erst durch Intabulation), in das Eigentum der Personengesellschaft über (VwGH 16.6.2004, 2001/08/0034). **Bestehende zivilrechtliche Vertragsverhältnisse, die das eingebrachte Vermögen betreffen, gehen daher nur dann auf die übernehmende Körperschaft über, wenn das Vertragsverhältnis im Wege der Vertragsübernahme auf diese übertragen wird. Dies wäre grundsätzlich nur mit der Zustimmung jedes einzelnen bisherigen Vertragspartners des Einbringenden möglich. Unternehmensrechtlich sieht § 38 Abs. 1 UGB jedoch einen Übergang von unternehmensbezogenen Vertragsverhältnissen durch die aufnehmende Personengesellschaft vor, wobei dem Dritten ein Widerspruchsrecht zusteht, sofern nicht Gegenteiliges vereinbart wird.** ~~Die Übertragung von Vertragsverhältnissen ohne Zustimmung der Vertragspartner ist daher allein durch den Zusammenschluss nicht möglich. Eine Ausnahme davon bilden jedoch Arbeitsverhältnisse~~ **gehen idR**, welche kraft Gesetzes mit Übergang eines Unternehmens, Betriebes oder Teilbetriebes auf einen anderen ~~idR~~ auch auf diesen übergehen (siehe Rz 1467 ff).

4.3.1.1. Fiktive steuerrechtliche Gesamtrechtsnachfolge

1452

Die übernehmende Personengesellschaft tritt im Rahmen der Buchwertübertragung in die bilanzsteuerrechtlichen Rechte und Pflichten des Übertragenden ein (§ 25 Abs. 1 UmgrStG). Die Siebenjahresfrist des § 37 EStG 1988 wird durch den Zusammenschlussstichtag nur für den **Übertragenden eines einen-(Teil)Betriebes** oder Mitunternehmeranteils ~~Übertragenden~~ nicht unterbrochen. Bspw. kommt es für den Einzelunternehmer durch den Zusammenschluss mit Buchwertfortführung zu keinem Neubeginn der Siebenjahresfrist, wohl aber für einen mit Bargeld oder anderen Wirtschaftsgütern Beitretenden.

Diese steuerrechtliche Gesamtrechtsnachfolge-Fiktion tritt **nur bei Buchwertfortführung ein**. ~~nicht ein, wenn das entsprechende Vermögen mit Teilwerten angesetzt wird.~~

1453

Die übernehmende Personengesellschaft hat auf Grund dieser Fiktion bspw. nachstehende Verpflichtungen zu beachten:

- Beibehaltung der Abschreibungsgrundsätze (einschließlich Fortführung der Sonderabschreibung gemäß § 8 Abs. 2 EStG 1988)
- Fortführung steuerfreier Rücklagen (siehe auch Rz 1453a),
- Beachtung offener Schwebeverluste (§ 2 Abs. 2a EStG 1988) und aliquote Anrechnung im Rahmen der ~~einheitlichen und gesonderten~~ Gewinnfeststellung der folgenden Wirtschaftsjahre auf die einzelnen übertragenden Gesellschafter
- Fortführung von Pensionsrückstellungen bzw. des Abbaus des Unterdeckungsbetrages der Pensionsrückstellungen (§ 116 Abs. 4 Z 2 EStG 1988) bei fortgesetzter Bilanzierung
- Fortführung der Abfertigungsrückstellung (EStR 2000 Rz 3351) unter Beachtung der Übergangsregelungen des § 124b Z 66 bis 68 EStG 1988 (EStR 2000 Rz 3337)
- Zehntel aus Instandsetzungen gemäß § 4 Abs. 7 EStG 1988; **und** Siebentel aus Teilwertabschreibungen gemäß § 12 KStG 1988, Fünftehtel aus der Abschreibung des Sockelbetrages aus Jubiläumsgeldrückstellungen sind den Übertragenden weiterhin personenbezogen zuzurechnen.

1454a

Auf Grund der Rückwirkungsfiktion beginnt für eine im Rahmen des Art. IV UmgrStG neu gegründete Mitunternehmerschaft (siehe Abschn. 4.1.5.1.) das erste Wirtschaftsjahr mit Beginn des dem Zusammenschlussstichtag folgenden Tages. Für eine bestehende (als übertragende zu wertende) Mitunternehmerschaft beginnt dann ein neues Wirtschaftsjahr, wenn sich bei den bisherigen Mitunternehmern die Beteiligungsquoten ändern, mit dem dem Zusammenschlussstichtag folgenden Tag. Tritt hingegen im Beteiligungsverhältnis keine Änderung ein (bspw. Beitritt eines reinen Arbeitsgesellschafters ohne Kapitaleinlage; Einlagen aller Mitunternehmer im Verhältnis ihrer Beteiligungen auf das starre/fixe Kapitalkonto; Einlage des 100-prozentigen Kommanditisten auf das starre/fixe Kapitalkonto; strukturändernder Zusammenschluss im Sinne des Rz 1299), beginnt kein neues Wirtschaftsjahr (**siehe auch Beispiel in Rz 1385b**).

4.3.1.3.3. Bewertung bei Import-Zusammenschlüssen

1458a

Ein Import-Zusammenschluss liegt vor, wenn ausländisches Vermögen auf eine inländische Personengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschafterrechten übertragen wird. Soweit das übertragene Vermögen im Inland verbleibt, kommt es bei Beachtung des § 24 UmgrStG zur zwingenden Buchwertfortführung. Soweit Vermögensteile auf die inländische Personengesellschaft **übertragen**~~überführt~~ werden, kommt es unabhängig davon, welche Rechtsfolgen sich nach dem Abgabenrecht des Staates der übertragenden Gesellschaft ergeben, in Österreich nach § 25 Abs. 1 Z 2 UmgrStG zu einer steuerneutralen Neubewertung zum höheren Teilwert. Damit wird erreicht, dass im Ausland entstandene stille Reserven für den Fall einer späteren Realisierung im Inland von der Besteuerung ausgenommen werden.

1458b

Die Neubewertung hat nach § 25 Abs. 1 Z 2 UmgrStG entsprechend der Regelung in § 6 Z 6 EStG 1988 nicht zu erfolgen, wenn es sich um eine Rückübertragung eines von der nunmehr übernehmenden Personengesellschaft nach § 6 Z 6 EStG 1988 oder durch eine Umgründung im Sinne des UmgrStG in das Ausland übertragenen Vermögens(teiles) handelt und dabei die Steuerschuld nicht festgesetzt worden ist. In diesem Fall sind die (fortgeschriebenen) Buchwerte vor der Auslandsüberführung maßgebend, bei späterer Gewinnverwirklichung sind allerdings nachweislich im Ausland entstandenen stillen Reserven auszuscheiden.

Beispiel:

Die A-OG hat sich mit dem EU-Angehörigen B zum 31.12.01 zu einer ausländischen AB-KG dahingehend zusammengeschlossen, dass B seinen Betrieb und die A-OG ihre 20-prozentige Beteiligung an der inländischen C-GmbH übertragen haben. Die A-OG hat Besteuerungsaufschub begehrt. Im Jahre 05 wird die Beteiligung von der AB-KG auf die A-OG übertragen. Es kommt zu keiner Neubewertung sondern zur Fortführung des Buchwertes zum Zusammenschlussstichtag. Bei späterer Veräußerung sind die im Ausland eingetretenen Wertsteigerungen bei Ermittlung des Veräußerungsgewinnes auszuscheiden.

1460

Soweit es durch die Vermögensübertragung zur Vereinigung von Forderungen und Verbindlichkeiten in einer Hand kommt (Confusio), sind allfällige Buchgewinne oder Buchverluste steuerwirksam und in dem auf den Zusammenschlussstichtag folgenden Wirtschaftsjahr steuerlich zu erfassen. Ein dem Confusio-Tatbestand gleichkommender Fall kann sich dadurch ergeben, dass sich zwei Einzelunternehmer mit Leistungsbeziehungen zu einer neuen Mitunternehmerschaft zusammenschließen und die Forderungen und

Verbindlichkeiten in der Mitunternehmerschaft zusammentreffen; idR werden diese Positionen allerdings in das jeweilige Sonderbetriebsvermögen übernommen und bleiben damit steuerwirksam.

Beispiel:

A und B schließen ihre Einzelunternehmen nach Art. IV UmgrStG zu einer neuen Personengesellschaft zusammen.

Der Einzelunternehmer A hat gegen den Einzelunternehmer B eine Forderung (Anschaffungskosten 100, teilwertberichtigt auf 25), B hat im Betriebsvermögen eine Verbindlichkeit von 100 an A.

Forderung und Verbindlichkeit gehen auf die Mitunternehmerschaft über. Infolge Vereinigung von Forderung und Verbindlichkeit entsteht ein steuerpflichtiger Confusio-Gewinn von 75. Dieser müsste zur Vermeidung einer Äquivalenzverletzung dem B zugerechnet werden, da er durch den Wegfall seiner Schuld von 100 nach Ausgleich mit der bei A noch zu Buche stehenden 25 Forderung um 75 bereichert wird.

*Übertragen A und B die Forderung bzw. die Verbindlichkeit jeweils in das Sonderbetriebsvermögen, ist die Tilgung bei A insoweit gewinnerhöhend, als sie 25 übersteigt und bei B ein Gewinn in dem Ausmaß, in dem ~~keine~~ **eine** Tilgung **endgültig nicht mehr zu erfolgt** hat.*

Sollte A auf die Forderung vor dem Zusammenschlussstichtag verzichten, liegt entweder als betrieblicher oder ein außerbetrieblicher Vorgang vor, der nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen zu beurteilen ist. Gleiches gilt für einen Verzicht im Bereich des Sonderbetriebsvermögens.

4.3.3. Internationale Schachtelbeteiligung

4.3.3.1. Entstehen bzw. Erweiterung einer internationalen Schachtelbeteiligung

1461a

Eine internationale Schachtelbeteiligung kann im Hinblick auf die in § 10 Abs. 2 KStG 1988 vorgesehene Möglichkeit einer mittelbar gehaltenen Beteiligungen zusammenschlussveranlasst entstehen bzw. erweitert werden.

Dies ist der Fall, wenn die Körperschaft eine weniger als 10% betragende Beteiligung **an** der ausländischen Körperschaft besitzt und durch eine Vermögensübertragung auf eine Mitunternehmerschaft gegen Gewährung von Gesellschafterrechten quotenmäßig an der Beteiligung der Mitunternehmerschaft an derselben ausländischen Körperschaft in Summe nunmehr eine 10% oder mehr betragende Beteiligung besitzt. Eine Erweiterung ist denkbar, wenn die von der Körperschaft gehaltene internationale Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 auf Grund des Zusammenschlusses durch die mittelbar durch die Mitunternehmerschaft gehaltene Beteiligung den Besitzstand erweitert.

4.3.4. Buchführungsgrenzen

1464

~~Die steuerlichen Buchführungsgrenzen des § 125 BAO werden nicht bereits dadurch überschritten, dass die zusammengeschlossenen Vermögen gemeinsam die Grenzen übersteigen.~~ Wird zivilrechtlich eine Personengesellschaft durch den Zusammenschluss erst begründet, die nicht schon nach der Rechtsform rechnungslegungspflichtig im Sinne des UGB ist, **besteht die Rechnungslegungspflicht bereits ab dem dem Zusammenschlussstichtag folgenden Geschäftsjahr, wenn einer der Rechtsvorgänger zur Rechnungslegung verpflichtet war (§ 189 Abs. 2 Z 2 UGB).** War **keiner** der Rechtsvorgänger ~~nicht~~ zur Rechnungslegung verpflichtet, ist **für neue Unternehmer und für übernommene (Teil)Betriebe** der Zeitraum des ~~§ 125 Abs. 2 BAO und des § 189 UGB für neue Unternehmer und für übernommene (Teil)Betriebe zu beachten.~~ **Dieselben Grundsätze kommen zur Anwendung b**Bei Veränderungen einer bestehenden Personengesellschaft durch Zusammenschluss. ~~sind deren Verhältnisse weiterhin maßgeblich.~~ Eine bilanzsteuerliche und zivilrechtliche Gesamtrechtsnachfolge ist nicht maßgeblich.

4.4. Behandlung der Mitunternehmer

4.4.1. Zeitpunkt des Erwerbs des Mitunternehmeranteils

1465

Mit der Übernahme des übertragenen Vermögens durch die Personengesellschaft (Rz 1452) zu Beginn des dem Zusammenschlussstichtag folgenden Tages erwirbt der Übertragende auch das als Gegenleistung bestimmte Gesellschafterrecht. Zu diesem Zeitpunkt treten auch die einkommensteuerrechtlichen Folgen allfälliger äquivalenzverletzungsbedingter Anteilsveränderungen ein (siehe Rz 1472 f).

4.4.2. Bewertung des Mitunternehmeranteils

1466

Das als Gegenleistung erworbene Gesellschafterrecht ist dem Grunde nach auf Grund der Spiegelbildtheorie mit dem Mitunternehmeranteil laut Zusammenschlussbilanz ident. Im Falle der Vermögensübertragung durch einen nicht rechnungslegungspflichtigen Partner auf eine rechnungslegungspflichtige Personengesellschaft wirkt sich der Wechsel der Gewinnermittlungsart zu jener nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 analog zur Regelung in § 20 Abs. 8 UmgrStG entsprechend auf den Mitunternehmeranteil aus (~~Aufwertung von~~

~~Grund und Boden im Gesamthand oder Sonderbetriebsvermögen, Berücksichtigung von bisher nicht erfassten Passivposten).~~

1468

Es bestehen allerdings keine Bedenken, wenn der Übergang der lohnsteuerlichen Verhältnisse ~~kann~~ mit dem der Anmeldung zur Eintragung im Firmenbuch bzw. soweit keine Eintragung im Firmenbuch vorgesehen ist, mit dem der Meldung beim zuständigen FA folgenden Lohnzahlungszeitraum vorgenommen wird.

4.5.1.2. Arbeitnehmer als Partner des Zusammenschlusses

1470

Nimmt ein bisheriger Arbeitnehmer mit einer Vermögenseinlage oder als Arbeitsgesellschafter am Zusammenschluss teil, erfolgt die Änderung der Einkunftsart von nicht selbständiger Arbeit auf eine der drei betrieblichen Einkunftsarten erst zum Zeitpunkt der Anmeldung zur Eintragung im Firmenbuch bzw. der Meldung beim für die übernehmende Mitunternehmerschaft zuständigen FA (§ 26 Abs. 2 UmgrStG). Besteht das Arbeitsverhältnis ruhend weiter, ist die Abfertigungsrückstellung weiterzuführen und erst aufzulösen, wenn das arbeitsrechtliche Dienstverhältnis beendet wird (EStR 2000 Rz 3334). Die Auszahlung der Abfertigung ist **nach Maßgabe des § 20 Abs. 1 Z 8 EStG 1988** eine Betriebsausgabe und unterliegt beim Empfänger der Besteuerung gemäß § 67 Abs. 3 EStG 1988 (LStR 2002 Rz 1074).

4.5.2. Äquivalenzverletzung (§ 26 Abs. 1 Z 1 UmgrStG)

4.5.2.1. Nicht äquivalente Beteiligungen

1472

Eine Äquivalenzverletzung liegt vor, wenn die Beteiligungsverhältnisse abweichend von den Verkehrswerten der sich zusammenschließenden Vermögen ohne wirtschaftliche Begründung festgelegt werden. Die Ausführungen zu § 6 Abs. 2 UmgrStG gelten sinngemäß (siehe Rz 305 ff) mit der Maßgabe, dass infolge der Rückwirkungsfiktion auch die Äquivalenzverletzung rückwirkend erfolgt.

Beispiel 1:

Ein Einzelunternehmer beteiligt seinen Sohn zu 50% an seinem Betrieb mit einem Verkehrswert von 3000 und einen Buchwert von 1400. Dazu gründet er mit seinem Sohn vorbereitend eine OG, an der beide zu 50% beteiligt sind. In weiterer Folge überträgt er seinen Betrieb auf die OG, sein Sohn leistet eine Bareinlage in Höhe von 1000 (Verkehrswertzusammenschluss).

*Schenkungssteuerliche Folgen – **Meldepflicht gemäß § 121a BAO:***

Da die Beteiligungsverhältnisse entsprechend den Verkehrswerten 75% : 25% betragen müssten, liegt im Ausmaß von 25% eine Schenkung von Gesellschaftsanteilen vom Vater an den Sohn vor. Der Sohn wird von seinem Vater um 1000 bereichert. Liegt **zusätzlich zur objektiven Unentgeltlichkeit dieser Übertragung** auch ein subjektiver Bereicherungswille **im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955** vor (der bei Vermögensübertragungen innerhalb der Familie vermutet werden kann), **löst eine solche Äquivalenzverletzung grundsätzlich die Meldepflicht gemäß § 121a BAO aus (gilt für Äquivalenzverletzungen ab dem 1.8.2008). Allerdings sind Erwerbe zwischen Angehörigen von der Anzeigepflicht gemäß § 121a BAO befreit, wenn der gemeine Wert unter 50.000 Euro liegt.** wird der Tatbestand der freigebigen Zuwendung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955 verwirklicht. Für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage ist das Gesellschaftsvermögen nach der in § 19 b ErbStG 1955 festgelegten Weise zu bewerten (dh. es ist bspw. für inländische Liegenschaften der dreifache Einheitswert, für Betriebsvermögen der Teilwert maßgeblich).

Ertragsteuerliche Folgen:

Bei äquivalentem Zusammenschluss würde der Vater eine Beteiligung von 75% und der Sohn eine solche von 25% erhalten: Buchwert des Betriebes 1.400 + Bareinlage 1.000 = 2.400, davon entfallen entsprechend den Verkehrswerten (3.000 : 1.000) auf den Vater 75% (Buchkapital 1.800) und den Sohn 25% (Buchkapital 600). Da sich der Sohn mit seiner Bareinlage in 25% der Gesamtreserven von 1.600 "eingekauft" hat, ist zur Vermeidung einer Steuerlastverschiebung vom Vater auf den Sohn für 400 eine Vorsorgemaßnahme in Ergänzungsbilanzen zu treffen: Vater - Minderwert Passiva 400, Sohn - Mehrwert Aktiva 400.

Bilanz der OG nach äquivalentem Zusammenschluss

Aktiva	2.400	Vater	1.800 (75%)
		Sohn	600 (25%)
	2.400		2.400

Ergänzungsbilanz Vater		Ergänzungsbilanz Sohn	
Kapital 400	Minderwert 400	Mehrwert 400	Kapital 400

Dann schenkt der Vater 1/3 seiner 75-prozentigen Beteiligung samt 1/3 seiner stillen Reserven von 1.600 dem Sohn. Auf Vater und Sohn entfällt dann jeweils ein Buchkapital von 1.200, die Ergänzungsbilanzposten verringern sich um 1/3.

Bilanz der OG nach Schenkung

Aktiva	2.400	Vater	1.200 (50%)
		Sohn	1.200 (50%)
	2.400		2.400

Ergänzungsbilanz Vater		Ergänzungsbilanz Sohn	
------------------------	--	-----------------------	--

<i>Kapital 267</i>	<i>Minderwert 267</i>	<i>Mehrwert 267</i>	<i>Kapital 267</i>
--------------------	-----------------------	---------------------	--------------------

Wird unmittelbar nach Zusammenschluss und Schenkung der gesamte Betrieb fremdüblich veräußert, ergeben sich folgende Auswirkungen:

	<i>Vater</i>	<i>Sohn</i>
<i>Erlös</i>	<i>2.000</i>	<i>2.000</i>
<i>Buchkapital OG</i>	<i>-1.200</i>	<i>-1.200</i>
<i>Zwischensumme</i>	<i>800</i>	<i>800</i>
<i>Kapital Ergänzungsbilanz</i>	<i>+267</i>	<i>-267</i>
<i>Veräußerungsgewinn</i>	<i>1.067 (2/3 der stRes)</i>	<i>533 (1/3 der stRes)</i>

Beispiel 2

Die Einzelunternehmen A und B schließen sich zu einer Mitunternehmerschaft zusammen (Verkehrswertzusammenschluss).

Der Verkehrswert des Betriebes A beträgt 200 (Buchwert 140, stille Reserven 60), jener des Betriebes B 200 (Buchwert 100, stille Reserven 100). Die Beteiligungen sollen nicht 50% zu 50%, sondern 75% zu 25% betragen.

Äquivalenter Zuschuss: Buchwert des A 140 + Buchwert des B 100 = 240, davon entfallen je 1/2 auf A und B.

Bilanz nach äquivalentem Zusammenschluss

<i>Aktiva</i>	<i>240</i>	<i>A</i>	<i>120</i>
		<i>B</i>	<i>120</i>
	<i>240</i>		<i>240</i>

Mehr-, Minderwerte (Ergänzungsbilanz)

	<i>A</i>	<i>B</i>
<i>Stille Res vor Zus.schluss</i>	<i>60</i>	<i>100</i>
<i>Stille Res nach Zus.schluss</i>	<i>80</i>	<i>80</i>
	<i>+20</i>	<i>-20</i>

<i>Ergänzungsbilanz A</i>		<i>Ergänzungsbilanz B</i>	
<i>Mehrwert 20</i>	<i>Kapital 20</i>	<i>Kapital 20</i>	<i>Minderwert 20</i>

Dann schenkt B die Hälfte seiner 50% Beteiligung samt stillen Reserven dem A. Dadurch verändert sich das Buchkapital von A und B, weiters vermindern sich die Ergänzungsbilanzposten um die Hälfte.

Bilanz nach Schenkung

<i>Aktiva</i>	<i>240</i>	<i>A</i>	<i>180 (120+60) 75%</i>
		<i>B</i>	<i>60 (120-60) 25%</i>
	<i>240</i>		<i>240</i>

<i>Ergänzungsbilanz A</i>		<i>Ergänzungsbilanz B</i>	
<i>Mehrwert 10</i>	<i>Kapital 10</i>	<i>Kapital 10</i>	<i>Minderwert 10</i>

Wird unmittelbar nach Zusammenschluss und Schenkung der gesamte Betrieb fremdüblich veräußert, ergeben sich folgende Auswirkungen:

	<i>A</i>	<i>B</i>
<i>Erlös</i>	<i>300</i>	<i>100</i>
<i>Buchkapital in der Gesellschaft</i>	<i>-180</i>	<i>-60</i>
<i>Zwischensumme</i>	<i>120</i>	<i>40</i>
<i>Kapital Ergänzungsbilanz</i>	<i>-10</i>	<i>+10</i>
<i>Veräußerungsgewinn</i>	<i>110</i>	<i>50</i>

<i>StRes vor Zus.schluss</i>	<i>60</i>	<i>100</i>
<i>Schenkung</i>	<i>+50</i>	<i>-50</i>
<i>Veräußerungsgewinn</i>	<i>110</i>	<i>50</i>

4.5.2.2. Nicht rückwirkende Schenkung

1473 (bleibt frei)

Keine Äquivalenzverletzung sondern eine von der Rückwirkungsfiktion nicht erfasste Schenkung (siehe Rz 1368), die ein Vorsorgeerfordernis ausschließt, liegt vor, wenn

- eine Person als bloßer mitunternehmerischer Arbeitsgesellschafter (ohne Beteiligung am Vermögen) in eine Personengesellschaft im Sinne des Art. IV UmgrStG eintritt und die Altgesellschafter an den Neugesellschafter einen Teil ihres Mitunternehmeranteils unentgeltlich übertragen;
- nach Zusammenschluss eines Einzelunternehmers mit einem mitunternehmerischen Arbeitsgesellschafter auf den letzteren eine Quote des vom Einzelunternehmer erworbenen 100-prozentigen Mitunternehmeranteiles unentgeltlich übergeht.

1478

Hält der Übertragende ~~eine~~**ein** bis zum Zusammenschluss unternehmerisch genutztes ~~Liegenschaft~~ **Grundstück** im Zuge des Zusammenschlusses im Sonderbetriebsvermögen zurück, muss er mit dem ~~Liegenschaft~~ **Grundstück** eine umsatzsteuerbare Leistung erbringen (zB dieses ~~Liegenschaft~~ **Grundstück** an die Mitunternehmerschaft vermieten), wenn er die Rechtsfolgen des Entnahmeeigenverbrauchs ~~ders~~ **Liegenschaft Grundstücks** (verbunden unter Umständen mit einer Vorsteuerberichtigung gemäß § 12 Abs. 10 UStG 1994) vermeiden will. Rechnungen zum Zwecke des Vorsteuerabzuges sind in der Folge auf den Gesellschafter auszustellen. Siehe auch Rz 1441 ff.

1479

Schließt sich ein Unternehmer mit anderen Personen zu einer reinen Innengesellschaft (zB atypisch stillen Gesellschaft) zusammen, ~~so~~ hat dies umsatzsteuerlich keine Auswirkung, da die Innengesellschaft nicht Unternehmer im Sinne des § 2 UStG 1994 ist (vgl. UStR 2000 Rz 181).

1483

Ob ein Zusammenschluss nach § 23 UmgrStG vorliegt und ob es sich beim übertragenen Vermögen um begünstigtes Vermögen handelt, ist nach ertragsteuerlichen Grundsätzen zu beurteilen. Hinsichtlich des Bestehens von behördlichen Zweifeln am Vorliegen der Anwendungsvoraussetzungen für Art. IV UmgrStG (**siehe** Rz 1290).

4.6. Zusammenschluss und Unternehmensgruppen

4.6.1. Gruppeninterne Zusammenschlüsse

4.6.1.1. Inländische Zusammenschlüsse

1493

Der Zusammenschluss zweier Gruppenmitglieder oder des Gruppenträgers mit einem Gruppenmitglied zu einer neuen Personengesellschaft ändert nichts am Bestand der Unternehmensgruppe. Soweit ein Betrieb oder Teilbetrieb übertragen wird, tritt an seine Stelle der Mitunternehmeranteil an der übernehmenden Personengesellschaft. Soweit eine beteiligte Körperschaft die Beteiligung an einem Gruppenmitglied überträgt, tritt an die Stelle einer unmittelbaren Beteiligung eine mittelbare. Bleibt dadurch die ausreichende finanzielle Verbindung erhalten, ergibt sich keine unmittelbare Änderung. Sinkt die finanzielle Verbindung über die Personengesellschaft auf 50% oder weniger, bleibt die Gruppenzugehörigkeit der Beteiligungskörperschaft erhalten, **sofern bei einem** ~~da die~~ an beiden an der Personengesellschaft beteiligten Gruppenmitgliedern **beteiligten**

übergeordneten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger mittelbar eine ausreichende finanzielle Verbindung vorliegt. ~~zusammen die ausreichende finanzielle Verbindung sicherstellen.~~

Hat die an der übertragenden Körperschaft beteiligte Körperschaft **die Beteiligung vor dem 1. März 2014 angeschafft und wurde die übertragende Körperschaft spätestens für ein Wirtschaftsjahr dieser Körperschaft in die Unternehmensgruppe einbezogen, das im Kalenderjahr 2015 endet, so konnte diese** eine anschaffungsbedingte Firmenwertabschreibung **vornehmen.** ~~vorgenommen,~~ ~~kommt es mit~~ **Mit** der Übertragung des gesamten Betriebes **kommt es in einem solchen Fall** zum Ende der Firmenwertabschreibung, mit der Übertragung eines Teilbetriebes zu Verminderung.

Hat die die Beteiligung übertragende Körperschaft eine anschaffungsbedingte Firmenwertabschreibung vorgenommen, endet diese mangels einer unmittelbar gehaltenen Beteiligung nach dem Zusammenschluss.

Beispiele:

*1. Gruppenmitglied A und Gruppenmitglied B (Wirtschaftsjahr 1.4. bis 31.3.) schließen sich zum 31.12.01 zu einer AB-OG zusammen, wobei A einen Teilbetrieb und B die 100-prozentige Beteiligung an der Beteiligungskörperschaft C (Wirtschaftsjahr 1.7. bis 30.6.), **welche vor dem 1. März 2014 angeschafft sowie in die Unternehmensgruppe einbezogen wurde,** überträgt. Auf Grund des Verkehrswertzusammenschlusses ergibt sich ein Beteiligungsverhältnis von 60% für A und 40% für B. Gruppenmitglied A ist mit 1.1.02 mittelbar mit 60% an C und damit ausreichend beteiligt. Der Wechsel der finanziellen Verbindung von B zu C auf A zu C mitten im Wirtschaftsjahr von C ändert im Hinblick auf § 9 Abs. 5 KStG 1988 nichts an der unverändert gegebenen Gruppenzugehörigkeit von C.*

*Der zu 100% an A und B beteiligte Gruppenträger (Wirtschaftsjahr 1.11. bis 31.10.) hat **beide Beteiligungen vor dem 1. März 2014 angeschafft und in die Unternehmensgruppe einbezogen. Der Gruppenträger hat daher** auf beide Beteiligungen eine Firmenwertabschreibung vorgenommen. Die Bemessungsgrundlage hinsichtlich der A-Beteiligung beträgt 30.000, der Gruppenträger kann bei der Gewinnermittlung des zum 31.10.01 endenden Wirtschaftsjahres letztmalig 200 absetzen, ab dem Folgejahr ist durch den Wegfall des Teilbetriebes, der zB 45% des Gesamtwertes beträgt, nur mehr 110 (55% von 200). Die Firmenwertabschreibung bezüglich der B-Beteiligung ändert sich nicht.*

Die von B vorgenommene Firmenwertabschreibung endet zusammenschlussbedingt. B kann das letzte Fünfzehntel zu Lasten des mit 31.3.01 endenden Wirtschaftsjahres geltend machen.

2. Gruppenträger F ist zu 60% an Gruppenmitglied G und zu 75% an Gruppenmitglied H beteiligt. G und H schließen sich zur GH-OG zusammen, wobei G einen Teilbetrieb samt der zugehörigen 100%-Beteiligung am Gruppenmitglied J und H die 70%-Beteiligung am Gruppenmitglied K übertragen. An der übernehmenden GH-OG sind G mit 55% und H mit 45% beteiligt. G ist nunmehr mittelbar zu 55% an J und zu 38,5% an K beteiligt, H zu 45% an J und 31,5% an K. An der Unternehmensgruppe ändert

sich nichts, da die ausreichende finanzielle Verbindung zu J und K nach § 9 Abs. 4 dritter Teilstrich KStG 1988 auch mittelbar über die Beteiligungen von Gruppenmitgliedern bestehen kann und G die Stimmrechtsmehrheit hinsichtlich der Beteiligung an der GH-OG besitzt. Das Einkommen von J ist unverändert G, das Einkommen von K ist nunmehr dem Gruppenträger F zuzurechnen. ~~Behandeln G und H die GH-OG als Beteiligungsgemeinschaft, ist das Einkommen von J und K den Beteiligungspartnern anteilig zuzurechnen.~~

Sollten G und H vor dem Zusammenschluss Firmenwertabschreibungen auf die Beteiligung an J und K vorgenommen haben, enden diese durch den Zusammenschluss auf Grund der mittelbaren Beteiligung.

1493a

Besteht in der Unternehmensgruppe eine Mitunternehmerschaft, über die weitere Gruppenmitglieder gehalten werden, ist ein Zusammenschluss durch Vermögensübertragung durch den Gruppenträger oder ein Gruppenmitglied möglich, wodurch unter Umständen Beteiligungsverschiebungen ergeben können, ohne dass sich die Unternehmensgruppe ändert.

Beispiel:

Gruppenmitglied A und Gruppenmitglied B (Wirtschaftsjahr 1.4. bis 31.3.) sind zu 60% und 40% an der AB-OG beteiligt, die die 100%-Beteiligung an der Beteiligungskörperschaft E hält. Gruppenmitglied D überträgt die 100%ige Beteiligung an der Beteiligungskörperschaft F gegen Gewährung einer 25%igen Beteiligung auf die OG. Nach dem Zusammenschluss sind daher an der AB-OG A zu 45%, B zu 30% und D zu 25% beteiligt. A, B und D sind demnach in diesem Verhältnis am Gruppenmitglied E und F beteiligt. Keines der drei Gruppenmitglieder besitzt die Mehrheit der Stimmrechte an der OG. Damit scheiden E und F mit Beginn des dem Zusammenschlusstichtag folgenden Tages aus der Unternehmensgruppe aus, sofern ~~die drei beteiligten Körperschaften nicht eine Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft bilden oder bei einem übergeordneten Gruppenmitglied bzw. dem Gruppenträger eine mittelbare finanzielle Verbindung vorliegt.~~

1493c

Die Vermögensvereinigung aus- und inländischer Gruppenmitglieder in einer inländischen Personengesellschaft ändert an der Unternehmensgruppe in der Regel nichts. Dies Ausführungen in Rz 1493b gelten entsprechend. Wird das ausländische Gruppenmitglied über die übernehmende Personengesellschaft ausreichend an einem in- oder ausländischen Gruppenmitglied beteiligt, scheidet das betreffende Gruppenmitglied aus der Unternehmensgruppe aus.

4.6.2. Zusammenschlüsse mit Gruppenfremden

4.6.2.1. Inländische Zusammenschlüsse

1494

Der Zusammenschluss eines inländischen Gruppenmitglieds mit einem Gruppenfremden hat für die Unternehmensgruppe zunächst nur insoweit Bedeutung, als der Gewinn oder Verlust aus dem übertragenen (Teil)Betrieb durch einen Gewinn- oder Verlustanteil am Einkommen der Mitunternehmerschaft ersetzt wird. Wird die Beteiligung an einem Gruppenmitglied übertragen, ist die neue Beteiligung an der Personengesellschaft und die Durchrechnung dafür maßgebend, ob die ausreichende finanzielle Verbindung zu dem betreffenden Gruppenmitglied weiterhin besteht.

Beispiel:

Das Gruppenmitglied A schließt sich mit dem Einzelunternehmer B dadurch zu einer OG zusammen, dass B seinen Betrieb und A die 100%-Beteiligung an der Beteiligungskörperschaft C und die 75%-Beteiligung an der Beteiligungskörperschaft D überträgt. Voraussetzung für die fortgesetzte Gruppenzugehörigkeit von C und D ist einerseits, dass A nach dem Zusammenschluss in der OG die Stimmrechtsmehrheit (idR gekoppelt mit der Beteiligungsmehrheit) erlangt, und andererseits durchgerechnet weiterhin ausreichend mit C und D finanziell verbunden ist. Sollte A an der Personengesellschaft mit 70% beteiligt sein, ändert sich nichts an der Gruppenzugehörigkeit, sollte A mit 60% beteiligt sein, scheidet D aus der Unternehmensgruppe aus.

Gleiches gilt für die Beteiligung eines Gruppenfremden an einer für die Unternehmensgruppe bedeutsamen Personengesellschaft.

Beispiel:

An der TZ-OG sind das Gruppenmitglied T zu 70% und das Gruppenmitglied Z zu 30% beteiligt. Die OG hält unter anderem die 100%-Beteiligung an der Beteiligungskörperschaft X und die 70%-Beteiligung an der ausländischen Beteiligungskörperschaft Y. Die gruppenfremde A-GmbH tritt der OG als neuer Gesellschafter bei und überträgt einen Teilbetrieb einschließlich einer 80%-Beteiligung an der B-GmbH. Nach dem Kapitalkontenzusammenschluss auf Basis fixer Kapitalkonten (Rz 1310) sind T mit 64%, Z mit 27% und A mit 9% beteiligt. Die Gruppenzugehörigkeit von X ist weiterhin gegeben, Y hingegen scheidet dann aus der Unternehmensgruppe aus, wenn auch über eine übergeordnete beteiligte Körperschaft keine mittelbare finanzielle Verbindung vorliegt. ~~Liegt dies nicht vor, könnten T und Z auch eine Beteiligungsgemeinschaft bilden.~~ Scheidet Y aus, sind offene nicht nachverrechnete Verluste zum Zusammenschlussstichtag nachzuversteuern. Die von der OG übernommene B-Beteiligung vermittelt T eine ausreichende finanzielle Verbindung. B kann mittels eines Ergänzungsantrages ab dem Jahr in die Unternehmensgruppe aufgenommen werden, ab dem die OG ganzjährig an B beteiligt ist.

1496

Das Einhalten aller Regelungen des Art. IV UmgrStG und der damit verbundene Zusammenschluss zu einer Mitunternehmerschaft schließt nicht aus, dass die Vermögensübertragung in besonders gelagerten Fällen nicht als Übertragung im Sinne des § 23 UmgrStG zu werten ist. So kann die zusätzliche Beteiligung des Gesellschafters einer GmbH als atypisch stiller Gesellschafter unter Umständen als eigenkapitalersetzende Gesellschaftereinlage gewertet werden (VwGH 19.3.1986, 83/13/0109, siehe Rz 1289).

Zur Übertragung des Betriebes einer GmbH auf eine mit ihren Gesellschaftern gegründete KG siehe ~~KStR 2001 Rz 981~~ **KStR 2013 Rz 797**.

4.7.2. Beendigung einer (atypisch) stillen Gesellschaft durch Zusammenschluss des Geschäftsherrn

1498

~~Besteht eine atypisch stille Mitunternehmerschaft, gilt Folgendes:~~

Fällt **im Fall einer atypisch stillen Mitunternehmerschaft** als Folge eines Zusammenschlusses der Geschäftsinhaber (Inhaber des Unternehmens) weg, führt dies ipso jure zur Beendigung der stillen Gesellschaft, es sei denn, es wäre im Gesellschaftsvertrag über die stille Gesellschaft anderes ausdrücklich vereinbart worden (Fortsetzungsklausel bei wesentlichen Veränderungen des Inhabers des Unternehmens, vgl.

VwGH 28.11.2001, 97/13/0078). Die Fortsetzungsklausel ist spätestens zum Zeitpunkt des Abschlusses des Zusammenschlussvertrages zu vereinbaren, andernfalls gehen die stillen Gesellschaften mit der Protokollierung oder mangels Protokollierung mit der Übertragung der Verfügungsmacht auf die Mitunternehmerschaft unter, sofern nicht ein anderer Zeitpunkt vereinbart wurde. Der atypisch stille Gesellschafter hat dann idR einen Abfindungsanspruch, der sich am Verkehrswert des übertragenden Unternehmens orientiert. Die Abfindung kann gegebenenfalls die Voraussetzungen für eine Realteilung im Sinne des Art. V UmgrStG erfüllen.

4.7.3. Beitritt mehrerer atypisch stiller Gesellschafter

1499

Beteiligen sich mehrere Personen als atypische stille Gesellschafter an einem Unternehmen im Sinne des UGB, wird zur Vermeidung mehrfacher Zusammenschlüsse ein und derselbe Stichtag vereinbart und eine gemeinsame Meldung vorgesehen werden müssen. Es ist zulässig, für künftige Mitunternehmer einen Treuhänder auftreten zu lassen, selbst wenn die Treugeber im Zeitpunkt der Fassung des Umgründungsplanes noch nicht namentlich bekannt

sind. Innerhalb der neunmonatigen Rückwirkungspflicht müssen die künftigen Mitunternehmer ihre Beitrittserklärungen abgeben und muss die entsprechende Meldung beim zuständigen FA erfolgt sein (siehe Rz 1879 ff).

Beispiel:

Rückwirkend auf den 31.12.2001 soll unter Anwendung der neunmonatigen Rückwirkungsfrist im Sinne des Art. IV UmgrStG zuerst eine KG gegründet werden, der in einem zweiten Schritt zum selben Stichtag atypisch stille Gesellschafter beitreten. Umgründungssteuerrechtlich wird mit diesem Beitritt zur KG ~~neuerlich~~ eine Mitunternehmerschaft gegründet.

~~Lösung:~~ Für die allenfalls noch nicht namentlich bekannten atypisch stillen Gesellschafter kann ein Treuhänder die an den Umgründungen beteiligten atypisch stillen Gesellschafter bei der Fassung des Umgründungsplanes vertreten. Bis zum 30.09.02 haben die atypisch Stillen ihre Beitrittserklärung abgegeben und die Einlage zu leisten und muss die Meldung beim zuständigen FA erfolgt sein.

4.7.4. Formwechselnde Umwandlung

1500

Eine formwechselnde Umwandlung einer Mitunternehmerschaft mit strukturändernder Wirkung dadurch, dass ein atypisch stiller Gesellschafter Hauptgesellschafter oder ein Hauptgesellschafter atypisch stiller Gesellschafter wird, fällt unter Art. IV UmgrStG, löst aber keine ertragsteuerlichen Konsequenzen aus. Siehe Rz 1300.

Beispiel 1:

A ist am Unternehmen des rechnungslegungspflichtigen Einzelunternehmers B atypisch still beteiligt. A und B vereinbaren die Gründung der AB-KG, in der ohne Änderung der bisherigen Beteiligungsverhältnisse A Kommanditist und B Komplementär werden soll.

Beispiel 2:

Der bisherige Kommanditist wechselt – unter Beibehaltung seiner Rechtsstellung im Innenverhältnis – in die Stellung eines atypisch stillen Gesellschafters. Das FA ist durch Vorlage des Vertrages über die atypisch stille Gesellschaft zu verständigen. Besteht die Identität der zuvor als KG und nunmehr als atypisch stille Gesellschaft geführten Mitunternehmerschaft weiter, wird sie unter derselben Steuernummer weitergeführt.