

24. November 2014

BMF-010200/0022-VI/1/2014

An

BMF-AV Nr. 166/2014

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel
Großbetriebsprüfung
Finanzprokuratur
Steuerfahndung
Bundesfinanzgericht

Umgründungssteuerrichtlinien 2002, Wartungserlass 2014 zu Art. IV UmgrStG

Durch diesen Wartungserlass 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
 - das Budgetbegleitgesetz 2007, [BGBI. I Nr. 24/2007](#) (BudBG 2007),
 - das Abgabensicherungsgesetz 2007, [BGBI. I Nr. 99/2007](#) (AbgSiG 2007),
 - das Abgabenänderungsgesetz 2010, [BGBI. I Nr. 34/2010](#) (AbgÄG 2010),
 - das Budgetbegleitgesetz 2011, [BGBI. I Nr. 111/2010](#) (BBG 2011),
 - das 1. Stabilitätsgesetz 2012, [BGBI. I Nr. 22/2012](#) (1. StabG 2012),
 - das Abgabenänderungsgesetz 2012, [BGBI. I Nr. 112/2012](#) (AbgÄG 2012) und
 - das Abgabenänderungsgesetz 2014, [BGBI. I Nr. 13/2014](#) (AbgÄG 2014)
- 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 Rechtfolgen einer Mitübertragung betrieblicher Grundstücke bei Verkehrswertzusammenschluss mit Quotenverschiebung dargestellt. Für den Zusammenschlusspartner, der zusammenschlussbedingt anteiliges Eigentum an Grundstücken 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 außerbetrieblichem Vermögen dargestellt: Soweit außerbetriebliches Vermögen übertragen und auf den Partner übergeht, liegt steuerlich ein Tausch vor.
1317a	Geänderte Voraussetzung eines Kapitalkontenzusammenschlusses aufgrund der Kapital- und Grundstücksbesteuerung.
1318, 1318a	Verpflichtende Vereinbarung eines Ersatzausgleichs für den Fall des Ausscheidens 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	<p>Präzisierungen zur Besteuerung des Vorab:</p> <p>Gewinnvorab unterliegt der laufenden Gewinnermittlung sowie dem Normalsteuersatz.</p> <p>Beim wirtschaftsgutbezogenen Liquidationsvorab richtet sich die Besteuerung nach dem zugrundeliegenden Wirtschaftsgut (Sondersteuersatz).</p>
1330	Werden nach einem Vorbehaltzzusammenschluss die vorbehaltenen stillen Reserven übertragen, liegt auch bei einem Gewinnverzicht eine Veräußerung von stillen Reserven vor.
1330a	Es erfolgen präzisierende Aussagen zum Vorbehaltzzusammenschluss in der Variante des sog. „Lockstep“, bei dem dem Zusammenschlusspartner weder bei Eintritt noch bei Austritt in/aus der Gesellschaft stille Reserven abgegolten werden.
1358 bis 1358b	Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen und Zurückbehalten von Wirtschaftsgütern: Einarbeitung Salzburger Steuerdialog 2014.
1374 bis 1379	Erfordernis der ausschließlichen Gewährung von Gesellschafterrechten; erfolgt eine bloße Einlage in das variable Kapitalkonto, wird ein Veräußerungstatbestand verwirklicht.
1380	Up-stream-Zusammenschluss ohne Gewährung von Gesellschafterrechten fällt nicht unter Art. IV UmgrStG , sondern allenfalls unter Art. V UmgrStG .
1381a	Keine Gewinnrealisierung, wenn bei down- oder side-stream-Zusammenschlüssen keine Gegenleistung gewährt wird, dadurch Art. IV UmgrStG 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 gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 , jene stillen Reserven nach dem Wechsel der Gewinnermittlungsart nach allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen ermittelt werden.
1417 bis 1417a	Steuerliche Bewertung bei Übertragung außerbetrieblichen Vermögens im Wege eines Zusammenschlusses und damit einhergehende Vermeidung der Verschiebung von Steuerlasten: Einarbeitung Salzburger Steuerdialog 2014.

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 gesamhaft 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 stillen 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 Personengesellschaft (**Mitunternehmerschaft**) und erhält dafür eine Beteiligung an dieser. **Bei einem Zusammenschluss von natürlichen Personen kann es liegen, wenn dem Zusammenschluss nach berufsrechtliche Vorschriften der Zusammenschluss nicht zulässig ist entgegenstehen.**
- Ein Einzelunternehmer und eine Privatperson schließen sich zu einer neu errichteten Personengesellschaft (**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 Arbeitsgeschafter ohne Kapitaleinlage bei. **Zu einer Steuerlastverschiebung kann es dabei nicht kommen.**
- 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 **bei dieser** 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 bestehende vermögensverwaltende Gesellschaft (neue 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 begünstigten 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 **erhöht** ändert dabei das fixe (starre, **feste**) 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 Gesellschaften/aller Gesellschaften 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 endgültigen 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, wenn der Geschäftsherr für die Einlage in die atypisch stille Mitunternehmerschaft zusätzliche Gesellschaftsrechte erhält (siehe auch Rz 359 und 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 Personenhandelsgesellschaft **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 **und die Eintragung samt Übertragung des Vermögens tatsächlich vornimmt.**
- 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 tätigt/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 (betrifft 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 stillen 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 handelsrechtlichen Werte 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 gemäß [§ 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	1.000	1.500	Eigenkapital	1.000	4.000
Forderungen	500	500	Verbindlichkeiten	1.000	1.000
Klientenstock		2.000			

Noch nicht abrechenbare Leistungen (nnal)	500	1.000			
--	------------	--------------	--	--	--

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 1.600 für A und 400 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.

Ergänzungsrechnung A

Aktiva	Buchwert	Passiva	Buchwert
Ergänzungskapital	500	BGA	100
		Klientenstock	400

Ergänzungsrechnung B

Aktiva	Buchwert	Passiva	Buchwert
BGA	100	Ergänzungskapital	500
Klientenstock	400		

Um eine objektiv richtige Gewinnzurechnung zu gewährleisten, muss im erstem Kalenderjahr nach dem Zusammenschluss in der Personengesellschaft rechnerisch ein doppelter Wechsel der Gewinnermittlungsart vorgenommen werden und es sind die stillen Reserven im Umlaufvermögen steuerwirksam aufzulösen und dem Übertragenden zuzurechnen.

Fortsetzung des Beispiels:

	A (80%)	B (20%)
Übergangsgewinn	1.000	0
Übergangsverlust	-800	-200
Saldo	200	-200

Gewinnermittlung nach Zusammenschluss:

Zurechnung Saldo aus doppeltem Wechsel	200	-200
Zufluss Forderungen/nnaL	1.200	300

Zurechnung stille Reserven aus nnaL	+100	-100
Steuerliche Gewinnverteilung	1.500	0
Erfassung auf den Kapitalkonten:		
	Kapitalkonto	
	A (80%)	B (20%)
Buchwert Kapitalkonten vor Quotenverschiebung	1.000	1.000
Buchwert Kapitalkonten nach Quotenverschiebung	1.600	400
Wechsel Gewinnermittlungsart zu Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nach Zusammenschluss	-800	-200
Zufluss nnaL	1.200	300
Kapitalkonten nach Zufluss nnaL	2.000	500
Kontrollrechnung für Veräußerung MU unmittelbar nach Zusammenschluss:		
Gesamt-Verkehrswert der Mitunternehmerschaft nach Zusammenschluss	5.000	4.000
Abzüglich Buchwerte Kapitalkonten	-2.000	-500
Auflösung Ergänzungskapital	+500	-500
Veräußerungsgewinn gesamt	2.500	0

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 gemäß § 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 Gelegenheit~~ **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>

Umlaufvermögen	300 (300)	Verbindlichkeiten	200 (200)
----------------	-----------	-------------------	-----------

Zusammenschlussbilanz B 31.12.2000			
Anlagevermögen	300 (1000)	Zusammenschlusskapital	100 (800)
Umlaufvermögen	200 (200)	Verbindlichkeiten	400 (400)

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.

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

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.

Ergänzungsbilanz 1.1.2001 A		Ergänzungsbilanz 1.1.2001 B	
Mehrwert Aktiva 250	Ergänzungskapital 250	Ergänzungskapital 250	Minderwert Aktiva 250

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 1.000 und bei B -1.500, der Verkehrswert des Betriebes des A beträgt 3.000, jener des B 1.000. 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 -1.525. Die starren Kapitalkonten entsprechen den vereinbarten Beteiligungsverhältnissen, die Quotenverschiebung auf den variablen Kapitalkonten ist daher wie folgt vorzunehmen:

	A	B
Gesamtkap. vor Quotenverschiebung (-500)	1.000	-1.500
Kapitalkonten nach Quotenverschiebung	-375	-125
Davon fix	75	25
Davon variabel	-450	-150
Verschiebung daher	-1.375	+1.375

Zusammenschlussbilanz A 31.12.00			
Anlagevermögen	2.000 (4.000)	Eigenkapital	1.000 (3.000)
Umlaufvermögen	1.000 (1.000)	Verbindlichkeiten	2.000 (2.000)
Bilanzsumme	3.000 (5.000)	Bilanzsumme	3.000 (5.000)

Zusammenschlussbilanz B 31.12.00			
Anlagevermögen	2.000 (4.500)	Eigenkapital	-1.500 (1.000)
Umlaufvermögen	500 (500)	Verbindlichkeiten	4.000 (4.000)
Bilanzsumme	2.500 (5.000)	Bilanzsumme	2.500 (5.000)

Eröffnungsbilanz OG 1.1.01			
Anlagevermögen	4.000 (8.500)	Starres KK A	75 (3.000)
Umlaufvermögen	1.500 (1.500)	Variables KK A	-450

		<i>Starres KK B</i>	25 (1.000)
		<i>Variables KK B</i>	-150
		<i>Verbindlichkeiten</i>	6.000 (6.000)
Bilanzsumme	5.500 (10.000)	Bilanzsumme	5.500 (10.000)

A überträgt auf die OG stille Reserven von 2.000, B überträgt stille Reserven von 2.500. Kommt es unmittelbar nach dem ZS zu einer Realisierung dieser stillen Reserven, dann müsste bei einer dem Beteiligungsverhältnis entsprechenden Aufteilung A 3.375 (75% von 4.500) und B 1.125 (25% von 4.500) versteuern. Das entspricht einer Verschiebung von 1.375 von B auf A, die daher in den Ergänzungsbilanzen wie folgt zu erfassen ist.

Ergänzungsbilanz A 1.1.01			
<i>Anlagevermögen</i>	1.375	<i>Ergänzungskapital</i>	1.375

Ergänzungsbilanz B 1.1.01			
<i>Ergänzungskapital</i>	1.375	<i>Anlagevermögen</i>	1.375

Kontrollrechnung:

Die OG wird am 1.1.01 um 4.000 veräußert; der Veräußerungserlös wird wie folgt aufgeteilt:

Gesamt 4.000	3.000	1.000
Abzüglich Kapitalkonten	+375	+125
Anteiliger Veräußerungsgewinn vorläufig	3.375	1.125
Auflösung Ergänzungsbilanz	-1.375	+1.375
Anteil Veräußerungsgewinn	2.000	2.500

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. Die stillen Reserven einschließlich jener des Geschäfts- und Firmenwertes sind den betrieblichen Wirtschaftsgütern zuzuordnen. Ungeachtet der Möglichkeit, für am 31.3.2012 nicht steuerverfangenen Grund und Boden die stillen Reserven gemäß

§ 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 (Gewinnermittlung gemäß **§ 4 Abs. 1 EStG 1988**) 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 Steuerverfangenheit 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 4.500, 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 1.000, auf das Gebäude 1.000, auf das restliche Anlagevermögen 500 und auf Firmenwert 2.200, Verbindlichkeiten 200.

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

Aktiva	BW	VW	Passiva	BW	VW
G+B	100	1.000	Eigenkapital	500	4.500
Gebäude	500	1.000	Verbindlichkeiten	200	200
So. AV	100	500			
FW	0	2.200			
Bilanzsumme	700	4.700	Bilanzsumme	700	4.700

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	Eigenkapital A	500+400	900
Gebäude	500	Eigenkapital B	500-400	100
So. AV	100	Verbindlichkeiten		200

Bank	500			
Bilanzsumme	1.200	Bilanzsumme	1.000	1.200

Die Gesamtreserven des Betriebes zum 31.12.00 betragen 4.000. 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		

Es bestehen keine Bedenken, wenn bis zum 31.12.2014 (an)gemeldete Zusammenschlüsse hinsichtlich der steuerlichen Vorsorge gegen die endgültige Verschiebung von Steuerlasten bis zur materiellen Rechtskraft des Bescheides an die obigen Ausführungen angepasst werden.

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 gemäß [§ 30 Abs. 4 EStG 1988](#) pauschal, bestehen keine Bedenken, die sich daraus ergebenden stillen Reserven (bzw. Einkünfte) des Grund und Bodens im Verhältnis der Substanzbeteiligung der Zusammenschluss-Partner aufzuteilen; die Einkünfte 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 gemäß [§ 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 gemäß [§ 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 Ergänzungsbilanzen 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 im Verhältnis der Verkehrswerte aufzuteilen; demnach entfallen auf den G+B 2.000 und auf das Gebäude ebenfalls 2.000 (RBW 1.000). Die Aufteilung auf die beiden Gesellschafter erfolgt gemäß [§ 188 BAO](#) wie folgt:

	<i>Gesamt</i>	<i>A</i>	<i>B</i>
<i>G+B</i>	2.000	1.000	1.000
<i>Einkünfte gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 pauschal</i>	140	140	
<i>Gebäude</i>	2.000	1.000	1.000
<i>Auflösung Ergänzungsbilanz</i>	+250	-250	
<i>Abzüglich RBW</i>	-500	-500	
<i>Einkünfte gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988</i>	750	250	

Wollen die Gesellschafter die Einkünfte aus der Veräußerung des G+B ebenfalls gemäß § 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	1.000 (800)	Bilanzsumme	1.000 (800)

Zusammenschlussbilanz B 31.12.2000			
Anlagevermögen	1.000 (300)	Eigenkapital	800 (100)
Umlaufvermögen	200 (200)	Verbindlichkeiten	400 (400)
Bilanzsumme	1.200 (500)	Bilanzsumme	1.200 (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+1.000=1.700	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	
Ergänzungskapital 200	Minderwert Anlagevermögen 200

Ergänzungsbilanz B 1.1.2001	
Ergänzungskapital 700	Minderwert Anlagevermögen 700

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 1.000 und bei B -1.500, der Verkehrswert des Betriebes des A beträgt 3.000, jener des B 1.000. 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 2.925 und bei B 975. Da in der Gesellschaftsbilanz die Verkehrswerte übernommen werden, 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	8.500	Starres KK A	75
Umlaufvermögen	1.500	Variables KK A	2.925
		Starres KK B	25

		Variables KK B	975
		Verbindlichkeiten	6.000
Bilanzsumme	10.000	Bilanzsumme	10.000

Ergänzungsbilanz A 1.1.01			
Ergänzungskapital	2.000	Anlagevermögen	2.000

Ergänzungsbilanz B 1.1.01			
Ergänzungskapital	2.500	Anlagevermögen	2.500

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). Auch bei der Überführung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens in das gemeinschaftliche Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft erfolgt lediglich eine quotale Tauschrealisierung hinsichtlich des Fremdanteils und stellt der eigene quotale Anteil eine steuerneutrale Überführung dar, soweit es insgesamt zu einer Verschiebung stiller Reserven zwischen den Gesellschaftern kommt; hinsichtlich der Eigenquote ist bei Vorhandensein stiller Reserven eine Vorsorge gegen die endgültige Verschiebung der Steuerbelastung zu treffen.**

Diese Betrachtungsweise ist erstmals für nach dem 30.9.2014 (an)gemeldete Zusammenschlüsse gemäß [Art. IV UmgrStG](#) anzuwenden.

~~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 Kapitalkontoverschiebung erübrigt sich daher.~~

- Im zweiten Schritt wird entsprechend den Verkehrswerten des jeweils übertragenen Vermögens ein Ausgleich zwischen den vereinbarten und den 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.

Zum Vorgehen bei Abweichungen zwischen unternehmensrechtlichen und steuerlichen Buchwerten siehe Rz 1319.

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 (neu)

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 entgeltlich aus der weiter bestehenden Personengesellschaft aus und reicht der laufende Gewinnanteil des/der Verpflichteten für die Befriedigung des Vorab 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 entgeltlich aus der weiter bestehenden Personengesellschaft aus und reicht sein Abschichtungserlös 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 ganz oder teilweise 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 alinearen 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.

Eine allfällige unternehmensrechtliche Vorsorge ist unerheblich, solange für steuerliche Zwecke ausreichend Vorsorge getroffen und damit dem Erfordernis von § 24 Abs. 2 UmgrStG entsprochen wird.

Weichen die im Zusammenschlussvertrag oder in der Zusammenschlussbilanz dargestellten unternehmensrechtlichen Buchwerte von den steuerlichen Buchwerten ab und ergeben sich daraus Unterschiede zwischen unternehmensrechtlichem und steuerlichem Gewinnvorab, sind diese Unterschiede im Zusammenschlussvertrag zu dokumentieren. Im Zusammenschlussvertrag ist vorzusehen, dass diese Unterschiede im Rahmen der laufenden steuerlichen Gewinnzurechnung zu berücksichtigen sind.

Entsprechendes gilt für den Liquidationsvorab.

1320 (neu)

Insoweit im Rahmen eines Kapitalkonten-Zusammenschlusses Grundstücke und/oder Kapitalvermögen, auf die der begünstigte Steuersatz gemäß § 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 Vorbehaltmaßnahmen 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 gesellschafterbezogen.

Wird ein genereller Gewinnvorab ohne Berücksichtigung von Wirtschaftsgütern mit begünstigter Besteuerung vereinbart, ist dieser Gewinnvorab dem Normaltarif zu unterwerfen; ein Herausrechnen ist unzulässig. Es bestehen keine Bedenken, wenn bereits bestehende (Gewinn-, Liquidations-)Vorabvereinbarungen an obige Aussagen angepasst werden.

1320a (neu; bisherige Rz 1320 wurde teilweise überführt)

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 **KStR 2013 Rz 797**.

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 500 (verminderter Barkaufpreis) ein Gewinn von 640. 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 Vorbehaltzusammenschluss (zum Zusammenschluss auf Basis starrer Kapitalkonten siehe Rz 1309 f). **Unternehmensrechtlich geht der Betrieb samt allen stillen Reserven**

einschließlich jenen des Firmenwertes auf die Personengesellschaft über.

Abgabenrechtlich behält sich bBei 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 einschließlich Firmenwert 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 vollständigen 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/fixed Kapitalkonto (Rz 1309 f).

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 den gesamten den Buchwert übersteigenden Teil der stillen Reserven und des Firmenwertes in Höhe von 2.400 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.

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 **Zusammenschluss** Vorsorgemethode **vertraglich eine Vorsorge gegen eine endgültige Steuerlastverschiebung dahingehend erforderlich, dass** im Zusammenschlussvertrag die vorbehaltenen Gesamtreserven betragmäßig 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 anspruchsberechtigen 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 (neu)

Der Vorbehaltzusammenschluss 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 Veräußerung von stillen Reserven gegeben, die wie die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils zu behandeln ist (zu einem bereits im Zusammenschlussvertrag vereinbarten späteren Vorbehaltstilgung siehe Rz 1330a). Im Falle der Tilgung im Wege eines Gewinnverzichtes zugunsten des den Vorbehalt aufgebenden Partners liegt eine Veräußerung 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 (1.400 : 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 600, im Gegenzug verzichtet A zur Gänze auf die noch vorhandenen vorbehaltenen stillen Reserven. Damit gehen auf B 30% = 600 über, welche in einer entsprechenden Ergänzungsbilanz zu berücksichtigen sind. B könnte alternativ zur Einmalzahlung von 600 auch ab dem Jahre 05 zB 10% seines jährlichen Gewinnanteiles an A leisten, bis 600 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 Vorbehaltzusammenschlusses (siehe Rz 1327 ff) ist der gestalt möglich, dass weder bei Eintritt noch bei Austritt in/aus der Gesellschaft stille Reserven einschließlich jene des Firmenwertes ermittelt und abgegolten werden, indem der jeweilige Partner bei Eintritt/Zusammenschluss nach [Art. IV UmgrStG](#) innerhalb von neun Monaten nach dem Zusammenschlussstichtag entweder

- das buchmäßige Eigenkapital oder
- nur das feste Kapitalkonto (sog. naked in/naked out)

entsprechend der vereinbarten Substanzbeteiligungsquote aufbringt und bei Austritt – abgesehen von seinen noch nicht ausbezahlten Gewinnanteilen – nur Anspruch auf Abgeltung seines ursprünglich aufgebrachten Kapitals hat. Die Angabe der vorbehalteten Gesamtreserven ist diesfalls nicht erforderlich. Es bestehen keine Bedenken, wenn in solchen Fällen im jeweiligen Zusammenschlussvertrag vereinbart wird, dass der eintretende Partner bei feststehender Substanzbeteiligungshöhe erst sukzessive am Ergebnis beteiligt wird („Lockstep“) und mit Erreichen der vollen Ergebnisbeteiligung der Vorbehalt erlischt. Dadurch wird kein weiterer Zusammenschluss begründet. Ein Ersatzausgleich kommt bei dieser Methode nicht in Betracht.

Beispiel:

In die bestehende Partnerschaft mit 3 Altpartnern tritt ein neuer Partner zum 31.12.01 im Wege eines Vorbehaltzusammenschlusses auf Basis fixer Kapitalkonten ein und zahlt innerhalb von neun Monaten sein anteiliges fixes Kapitalkonto ein. Der neue Partner soll mit 25 % sofort an der Substanz und letztlich am Gewinn beteiligt werden. Es wird vereinbart, dass bei Austritt – abgesehen von den noch nicht ausbezahlten Gewinnanteilen – nur Anspruch auf das fixe Kapitalkonto besteht. 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.

Gewinnbeteiligung in %	3 Altpartner	1 Neupartner
Jahr 1	90	10
Jahr 2	86	14

Jahr 3	82	18
Jahr 4	78	22
Jahr 5	75	25

Die obigen Ausführungen gelten für Zusammenschlüsse mit Lockstep-Vereinbarung, die nach dem 31.12.2014 (an)gemeldet werden.

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 Unterpflanzung 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** weiter 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).

Randzahl 1337a: entfällt

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 ist 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 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 gemäß § 13 Abs. 1 letzter Satz UmgrStG 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 gemäß 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.

1344

Nach dem gemäß [§ 24 Abs. 1 Z 1 UmgrStG](#) maßgebenden [§ 13 Abs. 2 UmgrStG](#) muss das zu übertragende begünstigte wie nicht begünstigte Vermögen dem Übertragenden zum Zusammenschlussstichtag (**ausgenommen Bargeld**) zuzurechnen sein (siehe Rz 803 ff.).

Auf Grund der Tatsache, dass bei einem Zusammenschluss auf eine bestehende Personengesellschaft auch diese als Übertragender gilt (Rz 1298), ist nach den einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen davon auszugehen, dass das von ihr zu übertragende Vermögen den Mitunternehmern zum Zusammenschlussstichtag im Sinne des [§ 24 BAO](#) zuzurechnen war.

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz ist nur für Vermögenserwerbe im Erbwege möglich (siehe Rz 1345).

Wird der Zusammenschluss vertragsgemäß auf ein Vermögen bezogen, das dem (den) Übertragenden zu diesem Stichtag noch nicht zuzurechnen war, kann der Zusammenschluss auf diesen Stichtag nicht wirksam werden (zB Gesellschafterwechsel zwischen Stichtag und Vertragstag). Nach [§ 13 Abs. 2 UmgrStG](#) gilt der Tag des Abschlusses des Zusammenschlussvertrages als Ersatzstichtag. In der Folge sind zwei Folgewirkungen denkbar:

- Der (die) Übertragende(n) nimmt (nehmen) die Sanierungsmöglichkeit des [§ 13 Abs. 2 UmgrStG](#) wahr (siehe Rz 765), in diesem Fall bleiben die Wirkungen des [Art. IV UmgrStG](#) - bezogen auf den Ersatzstichtag - erhalten.

- Der (die) Übertragende(n) nimmt (nehmen) die Sanierungsmöglichkeit des [§ 13 Abs. 2 UmgrStG](#) nicht wahr oder kann (können) sie auf Grund eines verspäteten Erkennens des Fehlens des Zurechnungserfordernisses 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).

Unschädlich ist der Wechsel eines reinen Arbeitsgesellschafters ohne Vermögensbeteiligung.

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 verfügberechtigt 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 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 **ist nach der stand-alone Betrachtung ohne Berücksichtigung echter Synergieeffekte zu ermitteln** ~~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. Unechte Synergieeffekte (siehe Rz 686) sind zu berücksichtigen. Der Verkehrswert entspricht der Begriffsbestimmung in Rz 680 f.~~ Mögliche Synergieeffekte dürfen nicht berücksichtigt

werden. Der Verkehrswert schließt stets einen (verhandenen) 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 aufgegebener - 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 gemäß [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, dh. die bestehende Betriebseigenschaft muss erhalten bleiben. Die Rz 693 bis Rz 699 gelten sinngemäß. 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 Zurück behalten 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 Zurückbehaltens des gesamten Anlagevermögens kann daher in der Regel nicht unter [Art. IV UmgrStG](#) fallen. Das Zurück behalten einzelner zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehörender Anlagegüter bei gleichzeitiger Übertragung von zumindest einer wesentlichen Betriebsgrundlage führt zu keiner Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des [§ 23 Abs. 2](#) iVm [§ 12 UmgrStG](#).** Dies bezieht sich in erster Linie auf das Zurück behalten der Betriebsgrundstücke, die nach dem Zusammenschluss der übernehmenden Personengesellschaft (entgeltlich oder unentgeltlich) als Sonderbetriebsvermögen zur Nutzung überlassen werden. Das Zurück behalten 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 Zurück behaltung von Wirtschaftsgütern siehe Abschnitt: 4.2.4.5.

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 gemäß [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 ärztliche Fachrichtung behandelt (vgl. EStR 2000 Rz 5594 erster 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 gemäß [Art. IV UmgrStG](#) nicht möglich sein (siehe nachfolgenden Bulletpoint). 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, zB eigene Buchführung, eigenes Personal), kann eine Trennung des Patientenstocks innerhalb derselben ärztlichen Fachrichtung im Rahmen eines Zusammenschlusses gemäß [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 zweiter 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 gemäß [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 UmgrStG](#) 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 Hausapothekektätigkeit gesetzlich untrennbar mit der kassenvertragsmäßigen ärztlichen Tätigkeit verbunden ist, stellt eine zurückbehaltene Hausapotheke Sonderbetriebsvermögen des Zusammenschlusspartners in der Ärzte-OG dar.

1358c (neu)

Wird anlässlich eines Zusammenschlusses eines freiberuflich tätigen Zusammenschlusspartners ein noch abzuwickelnder Großauftrag zurückbehalten, kann dieser schwelende 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 gemäß [Art. IV UmarStG](#) mit einem weiteren Ziviltechniker (Architekten) zusammenschließen, wobei er sich den Großauftrag aber zurückbehalten möchte.

Das Zurückbehalten des einzelnen schwelenden 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 Entnahmeversteuerung 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 Entnahmeversteuerung 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.

- **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, berichtet 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 übertragen.

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 147117 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** beigeklebter 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 Beteiligungs begriff 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-prozentiger 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 Grundstücken (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 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 Ausschließlichkeitsfordernis 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 se hin zu keiner zusätzlichen über Gesellschafterrechte hinausgehenden Gegenleistung kommen (zB Zahlung in das Privatvermögen des Übertragenden). Das~~

Ausschließlichkeitsfordernis 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 liegen 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 insgesamt von einer Einlage und 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.

Diese Betrachtungsweise ist erstmals für nach dem 30.9.2014 (an)gemeldete Zusammenschlüsse gemäß [Art. IV UmgrStG](#) anzuwenden.

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

4.1.12.2. Unterbleiben der Gewährung von Gesellschafterrechten

1380

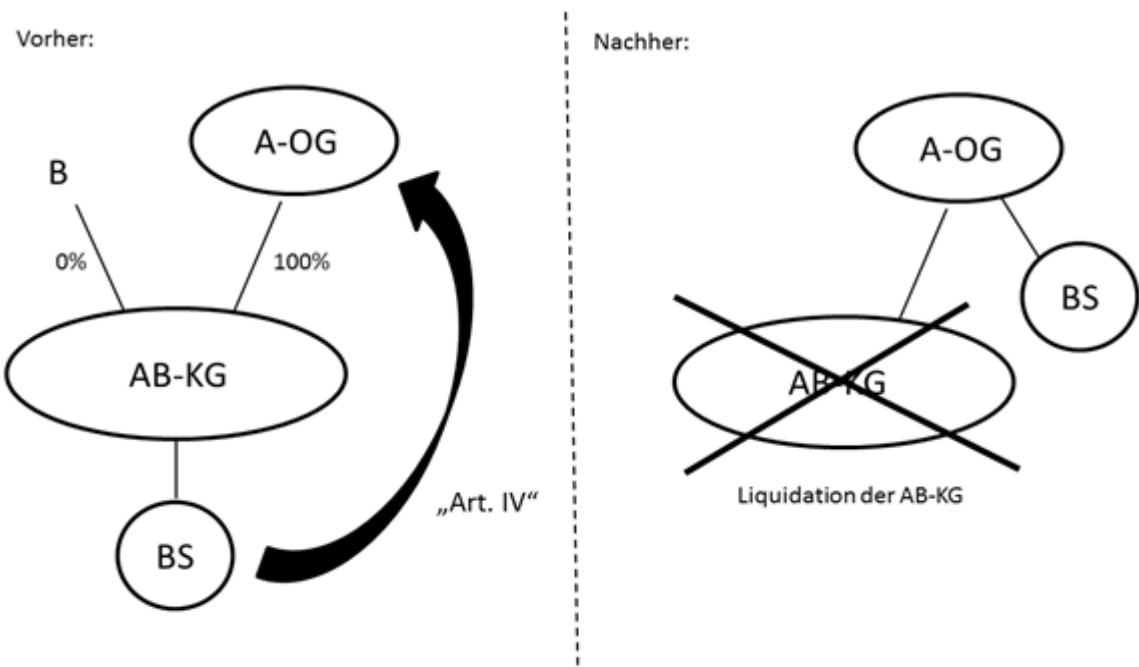
Die Anwachsung gemäß [§ 142 UGB](#) der Tochterpersonengesellschaft auf die 100-prozentige Mutterpersonengesellschaft als Folge des Ausscheidens der Komplementär-GmbH stellt keinen Zusammenschluss gemäß [Art. IV UmgrStG](#) dar (siehe VwGH 29.1.2009, [2008/16/0126](#)). Der Fall einer als „upstream-Zusammenschluss“ 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 samt Firmenwert (siehe dazu Rz 1445 sowie EStR 2000 Rz 5941).



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.

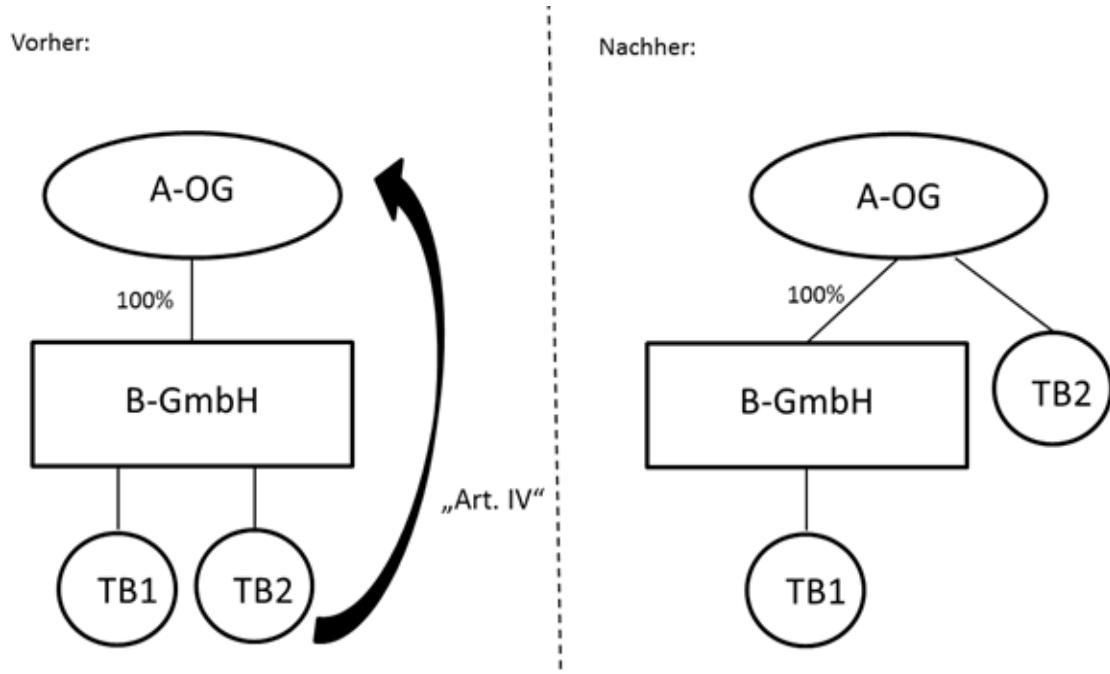
Beispiel 2:

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 des Erwerbs eigener Geschäftsanteile, 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 Einlagenrückzahlung (siehe dazu den Erlass des BMF vom 31.03.1998, 06 0257/1-IV/6/98, zur steuerlichen Behandlung von Einlagenrückzahlungen im Sinne des [§ 4 Abs. 12](#) und [§ 15 Abs. 4 EStG 1988](#)).



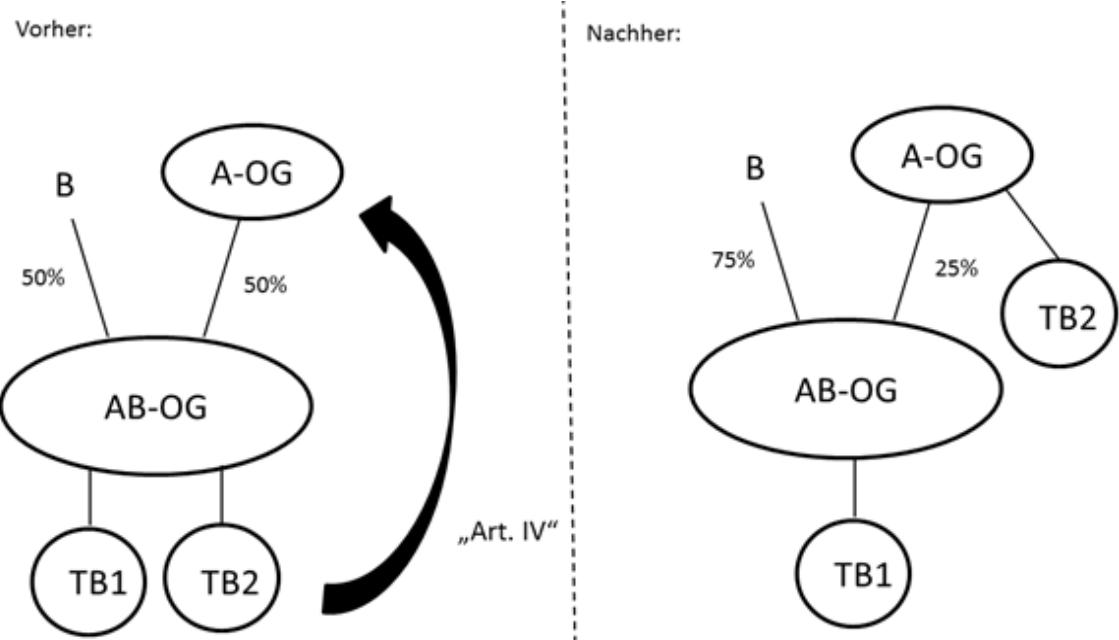
Überträgt eine Personengesellschaft einen Teilbetrieb auf eine an ihr beteiligte Personengesellschaft ohne Gewährung von Gesellschafterrechten, liegt ebenfalls kein Anwendungsfall von [Art. IV UmgrStG](#) vor. Allerdings können die Voraussetzungen von [Art. V UmgrStG](#) erfüllt sein.

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.



(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.**

(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 und 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 ~~Mitunternehmerschaften~~ **solche**, die betriebliche Einkünfte gemäß [§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988](#) erzielen (**Mitunternehmerschaft**), in Betracht, insb. folgende Personengesellschaften mit betrieblichen Einkünften:

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

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 ~~ein~~ **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 **bis 1358b sowie Rz 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, wenn der Betrieb oder Teilbetrieb übertragen wird.**

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** **ein ein 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 Wechsels auf die Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988** steuerverfangen, 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 gemäß § 5 EStG 1988 entstandenen stillen Reserven bzw. Einkünfte können gemäß § 4 Abs. 3a Z 3 lit. c EStG 1988 pauschal auf Basis des Wechsel-Teilwertes ermittelt werden (§ 30 Abs. 4 EStG 1988).**
- **Die ab dem Wechsel auf die Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988 bis zur Veräußerung entstandenen stillen Reserven bzw. Einkünfte sind nach den allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen zu ermitteln (§ 30 Abs. 3 EStG 1988, Erlös abzüglich Buchwert); 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>
§ 4 Abs. 3 EStG 1988 auf § 4 Abs. 1 EStG 1988	800	-
§ 4 Abs. 1 EStG 1988 auf § 4 Abs. 3 EStG 1988	-600	-200
<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, BGBI. 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, BGBI. I Nr. 112/2012, mit dem Buchwert im Zeitpunkt der Entnahme angesetzt, sofern keine Ausnahme vom besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 3 EStG 1988 vorliegt.**
- **Gebäude werden gemäß § 6 Z 4 EStG 1988 mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme bewertet (siehe dazu EStR 2000 Rz 5926).**

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 geändert)

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~~**der** 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 geändert.)

4.2.2.3.1. Jahres- oder Zwischenabschluss (Bilanz)-der Mitunternehmerschaft

1410

Werden Mitunternehmeranteile außerhalb eines (Teil)Betriebes übertragen, muss auf den Zusammenschlussstichtag **ein** **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 138998.

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 umzegründenden 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% an der AB-OG beteiligt, 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 – an der D und C zu jeweils 50% beteiligt sind – bei, die den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt und erhält dafür einen Gesellschaftsanteil von 10% an der D-OG. Der von der AB-OG anlässlich des Zusammenschlusses erstellte Status 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). Da die D-OG ihren Betrieb auf die (erweiterte) Personengesellschaft überträgt, muss sie zum Zusammenschlussstichtag ebenfalls einen Status erstellen. In diesem Status weist die D-OG Forderungen in Höhe von 800 und Verbindlichkeiten iHv 200 aus; der rechnerische Übergangsgewinn beträgt daher 600.

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. Desgleichen muss der Saldo aus dem rechnerischen Übergangsgewinn der D-OG und dem rechnerisch ermittelten Übergangsverlust der erweiterten D-OG den bisherigen Gesellschaftern der D-OG sowie dem neuen Gesellschafter A im ersten Jahr nach dem Zusammenschluss als Gewinnzuschlag bzw. -abschlag zugerechnet werden. Dieser Gewinnzuschlag bzw. -abschlag im Jahr 02 ist daher wie folgt zu ermitteln:

Gewinnverteilung im Jahr 02 in der erweiterten D-OG:

	A (10%)	D (45%)	C (45%)
<i>Übergangsgewinn AB-OG Anteil A</i>	<i>+750</i>	<i>0</i>	<i>0</i>
<i>Übergangsverlust nach ZS</i>	<i>-75</i>	<i>-312,5</i>	<i>-312,5</i>
<i>Übergangsgewinn D-OG Anteil D/C</i>		<i>+300</i>	<i>+300</i>
<i>Übergangsverlust nach Zusammenschluss</i>	<i>-60</i>	<i>-270</i>	<i>-270</i>
<i>Steuerliche Gewinnverteilung</i>	<i>+615</i>	<i>-282,5</i>	<i>-282,5</i>

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](#)), **soweit sie bei der übernehmenden Mitunternehmerschaft notwendiges (oder gewillkürtes) Betriebsvermögen darstellen.**

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 Rückwirkungsfiktion 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 Rückwirkungsfiktion 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 gemäß [§ 6 Z 14 EStG 1988](#) erfolgt.**

- **Insoweit die Übertragung die Mitunternehmerquote des übertragenden Mitunternehmers betrifft, liegt ein Einlagevorgang vor, für den die Bewertung gemäß § 6 Z 5 lit. b und c EStG 1988 erfolgt.**

Diese Betrachtungsweise ist erstmals für nach dem 30.9.2014 (an)gemeldete Zusammenschlüsse gemäß Art. IV UmgrStG anzuwenden.

kommt, der Einlagenatbestand 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 12 Jahre zuvor um 1.000 angeschaffte und kreditfinanzierte Liegenschaft 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 von A mit seinem Teilwert von 5.000 und einer Verbindlichkeit von 600. Die GEST, 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 1.000 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 der [§§ 30 ff EStG 1988](#) zu ermitteln.

1417a (neu)

Gemäß [§ 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&B-OG 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-prozentigen 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 steuerverfangenes 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 **samt jener des Firmenwerts** zu vermeiden. Bloße Ungenauigkeiten in der Schätzung der stillen Reserven **samt Firmenwert** 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 Zusammenschlussstichtag

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 vorbehalteten 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 bis 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 vor; 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 **umsatzsteuerpflichtigen** 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-prozentige 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-prozentige 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. Die **Das** bisher im **Gesellschaftsvermögen** **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 **Gesellschaftsvermögen** 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 592631). 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 Liegenschafts **Grundstücks** von der Gesellschaft an die (neue) Miteigentümergemeinschaft 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 Miteigentümergemeinschaft 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 Entnahm-

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 Gesamthandeigentum 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 593126); 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 verbundenen 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 das 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 Liegenschaft **des Grundstücks** bzw. hinsichtlich des zurückbehaltenen Kredits zu einem Einlagetatbestand, im Fall b) zum Übergang 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 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 gemäß [§ 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 hiefür 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 Übertragenden 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 Beitretenen.

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](#), Fünfzehntel 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 der 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 stillen 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 begehr. 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** erfolgent 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.

4.3.4. 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 (nach einem Rumpf-Pufferjahr) bereits ab dem der tatsächlichen Übernahme des Vermögens folgenden Geschäftsjahr, wenn ein Rechtsvorgänger hinsichtlich des übernommenen (Teil-)Betriebes zur Rechnungslegung verpflichtet war, es sei denn, dass der Schwellenwert für den übernommenen (Teil-)Betrieb in den letzten zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren nicht erreicht wurde.** War keiner der Rechtsvorgänger hinsichtlich der übernommenen (Teil-)Betriebe zur Rechnungslegung verpflichtet, ist für neue Unternehmer und für übernommene (Teil-)Betriebe der Zeitraum des **§ 189 UGB** von zwei Geschäftsjahren beim neuen Unternehmer 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).

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 (**siehe dazu auch KStR 2013 Rz 797**) 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 1.000 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	
Kapital 267	Minderwert 267	Mehrwert 267	Kapital 267

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

	Vater	Sohn
Erlös	2.000	2.000

Buchkapital OG	-1.200	-1.200
Zwischensumme	800	800
Kapital Ergänzungsbilanz	+267	-267
Veräußerungsgewinn	1.067 (2/3 der stRes)	533 (1/3 der stRes)

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

Aktiva	240	A	120
		B	120
	240		240

Mehr-, Minderwerte (Ergänzungsbilanz)

	A	B
Stille Res vor Zus.schluss	60	100
Stille Res nach Zus.schluss	80	80
	+20	-20

Ergänzungsbilanz A		Ergänzungsbilanz B	
Mehrwert 20	Kapital 20	Kapital 20	Minderwert 20

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

Aktiva	240	A	180 (120+60) 75%
		B	60 (120-60) 25%

	240		240
--	-----	--	-----

Ergänzungsbilanz A		Ergänzungsbilanz B	
Mehrwert 10	Kapital 10	Kapital 10	Minderwert 10

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

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

StRes vor Zus.schluss	60	100
Schenkung	+50	-50
Veräußerungsgewinn	110	50

(Abschnitt 4.5.2.2. und Rz 1473 entfallen.)

4.5.2.2. Nicht rückwirkende Schenkung

Randzahl 1473: entfällt

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 ~~der~~**m** ~~Liegenschaft~~ **Grundstück** eine umsatzsteuerbare Leistung erbringen (zB dieses ~~Liegenschaft~~ **Grundstück** an die Mitunternehmerschaft vermieten), wenn er die Rechtsfolgen des Entnahmeeigenverbrauchs ~~der~~**s** ~~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.

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 der 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, 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 Gruppenträgers 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% am der AB-OG beteiligt, die die 100%-Beteiligung an der Beteiligungskörperschaft E hält. Gruppenmitglied D überträgt die 100-%prozentige Beteiligung an der Beteiligungskörperschaft F gegen Gewährung einer 25-%prozentigen 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 Zusammenschlussstichtag 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.