

werden. Zwar kann § 8 Abs 2 KStG auch dann anwendbar sein, wenn eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung fehlt. Soweit jedoch § 8 Abs 2 KStG nur die Nichtabziehbarkeit von Aufwendungen klarstellt, die weder betrieblich noch beruflich veranlasst sind, setzt der Sonderausgabenabzug eine solche Einkommensverwendung gerade voraus. Allein das Abzugsverbot für freiwillige Zuwendungen nach § 12 Abs 1 Z 5 KStG kann den Sonderausgabenabzug von Renten und dauernden Lasten für die Erfüllung von stiftungs- oder satzungsmäßigen Zwecken versagen. Aus der Rechtsentwicklung ergibt sich nämlich, dass das Abzugsverbot für freiwillige Zu-

wendungen auch Renten und dauernde Lasten in Form von Sonderausgaben erfasst und insoweit dem Sonderausgabenabzug vorgeht. Gewährt daher zB eine Kapitalgesellschaft einem Gesellschafter freigebig einen Vorteil in Form einer (auf einem besonderen Verpflichtungsgrund beruhenden) Rente oder dauernden Last, so sind die Aufwendungen dafür auch dann als Sonderausgaben abzuziehen, wenn dadurch stiftungs- oder satzungsmäßige Zwecke nach § 12 Abs 1 Z 1 KStG erfüllt werden und eine verdeckte Ausschüttung nach § 8 Abs 2 KStG vorliegt. Bloß das Abzugsverbot für freiwillige Zuwendungen nach § 12 Abs 1 Z 5 KStG ist zu beachten.

„Verunglückte“ Realteilungen

Realteilungen von Personengesellschaften gelten aus ertragsteuerlicher Sicht dann als „verunglückt“, wenn sie anstatt der vom UmgrStG grundsätzlich vorgesehenen Buchwertfortführung nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen zu einer Gewinnrealisierung führen, wobei ein Verunglücken sowohl außerhalb als auch innerhalb des Anwendungsbereichs des UmgrStG möglich ist.

Von Sebastian Bergmann

1. Verunglückte Realteilungen außerhalb des Anwendungsbereichs des Art V UmgrStG

1.1 Allgemeines

Eine vom Anwendungsbereich des Art V UmgrStG erfasste Realteilung liegt nur dann vor (§ 27 Abs 1 UmgrStG), wenn begünstigtes Vermögen (§ 27 Abs 2 oder 3 UmgrStG) mit einem positiven Verkehrswert bei Vorliegen einer Steuerbilanz zum Teilungsstichtag (§ 27 Abs 2 iVm § 12 Abs 2 UmgrStG) von einer als Mitunternehmerschaft einzustufenden Personengesellschaft (§ 27 Abs 4 UmgrStG) auf Grundlage eines schriftlichen Teilungsvertrags und einer Teilungsbilanz zum Ausgleich untergehender Gesellschafterrechte ohne oder ohne wesentliche Ausgleichszahlungen (§ 29 Abs 2 UmgrStG)

tatsächlich auf Nachfolgeunternehmer übertragen wird, denen das Vermögen vor dem Teilungsvorgang zur Gänze oder teilweise zuzurechnen war und, sofern die übertragende Personengesellschaft nach der Realteilung fortbesteht, auch dieser begünstigtes Restvermögen (§ 27 Abs 2 oder 3 UmgrStG) verbleibt.

Auf Realteilungen, die sämtliche Anwendungsvoraussetzungen des Art V UmgrStG erfüllen, sind gemäß § 27 Abs 5 UmgrStG die §§ 28 bis 31 UmgrStG zwingend anzuwenden. Ein Anwendungswahlrecht besteht nicht.¹ Im Anwendungsbereich des Art V UmgrStG haben Nachfolgeunternehmer daher idR die Buchwerte der übertragenden Personengesellschaft fortzuführen (zu den Ausnahmen siehe unten Pkt 2.1.), womit iVm § 24 Abs 7 Satz 1 EStG eine ertragsteuerwirksame Gewinnrealisierung vermieden wird. Über die grundsätzliche Ertragsteuerneutralität hinaus normiert § 31 UmgrStG umsatzsteuerliche, kapitalverkehrsteuerliche, gebührenrechtliche sowie grunderwerbsteuerliche Begünstigungen, die bei Realteilungen iSd Art V UmgrStG zur Anwendung kommen können.

¹ Vgl UmgrStR 2002 Rz 1515; *Hammerl* in *Mayr/Wellinger*, Handbuch Sonderbilanzen II (2010) 209 (213); *Walter*, Umgründungssteuerrecht⁸ (2011) Rz 697; *Steinmaurer* in *Helbich/Wiesner*

Bruckner, Handbuch der Umgründungen⁷ (2007) § 27 UmgrStG Rz 66.

Sofern bei einer Realteilung die Anwendungsvoraussetzungen des Art V UmgrStG auch nur teilweise nicht erfüllt sind, kommen die §§ 28 bis 31 UmgrStG e contrario § 27 Abs 5 UmgrStG insgesamt nicht zu Anwendung. Man spricht diesfalls von „verunglückten“ bzw „missglückten“ Realteilungen.² Anstatt der vom UmgrStG grundsätzlich vorgesehenen Buchwertfortführung kommt es diesfalls nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen zu einer Gewinnrealisierung (§ 24 Abs 7 Satz 1 EStG).

Eine nicht in den Anwendungsbereich des Art V UmgrStG fallende verunglückte Realteilung liegt nach § 29 Abs 1 Z 3 iVm § 1 Abs 2 UmgrStG zudem auch dann vor, wenn und soweit im Rahmen einer realteilungsbedingten Vermögensübertragung auf einen ausländischen Nachfolgeunternehmer das Besteuerungsrecht der Republik Österreich eingeschränkt wird.³ Anders als in Fällen der Nichterfüllung einer der sonstigen Anwendungsvoraussetzung des Art V UmgrStG wirkt eine solche entstrickungsbedingte Nichtanwendbarkeit des Art V UmgrStG jedoch nur partiell, sodass die §§ 28 bis 31 UmgrStG hinsichtlich des weiterverstrickten Vermögens zur Anwendung kommen können.

Im Einzelfall kann sich das Verunglücken einer Realteilung mit der ertragsteuerlichen Rechtsfolge einer Gewinnrealisierung für die Nachfolgeunternehmer als attraktiv erweisen:

- Soweit die realisierten stillen Reserven in ausgleichsfähigen Verlusten bzw Verlustvorträgen Deckung finden, kommt es zu keiner Steuerbelastung.⁴
- Aufgrund der Aufwertung steht den Nachfolgeunternehmern in den Folgejahren aber ein höheres Abschreibungspotential zur Verfügung.⁵
- Die §§ 24 und 37 EStG sehen zudem eine Reihe von Begünstigungen vor,⁶ die auch bei im Zuge von verunglückten Realteilungen realisierten Veräußerungsgewinnen uneingeschränkt zur Anwendung kommen können.⁷

Obleich das UmgrStG kein Anwendungswahlrecht für Art V vorsieht, kann dessen Nichtanwendbarkeit und

deren Rechtsfolgen durch absichtliche Nichterfüllung einer Anwendungsvoraussetzung gezielt herbeigeführt werden.⁸ So könnte etwa das Aufstellen einer Teilungsbilanz unterlassen, der Teilungsvertrag nicht in Schriftform geschlossen oder das realzuteilende Vermögen von der Personengesellschaft an die Nachfolgeunternehmer verkauft⁹ und der erzielte Veräußerungserlös anschließend unter den Gesellschaftern verteilt werden („Zivilteilung“).

1.2 Realisationstatbestand und -umfang

1.2.1. Aufteilung

Im Falle einer Aufteilung wird das gesamte Gesellschaftsvermögen auf die Gesellschafter übertragen. Dabei kommt es zur Aufdeckung sämtlicher im Gesellschaftsvermögen schlummernden stillen Reserven.¹⁰

Je nachdem, ob den Gesellschaftern für sich „lebensfähige“ Betriebs- bzw Teilbetriebseinheiten oder Mitunternehmeranteile an anderen Personengesellschaften übertragen werden, oder ob die Betriebe bzw Teilbetriebe der Personengesellschaft im Zuge der Realteilung zerschlagen werden, fällt der Vorgang auf Ebene der übertragenden Personengesellschaft unter die Tatbestände der Betriebsveräußerung iSd § 24 Abs 1 Z 1 Teilstrich 1 EStG, der Teilbetriebsveräußerung iSd § 24 Abs 1 Z 1 Teilstrich 2 EStG bzw der Mitunternehmeranteilsveräußerung iSd § 24 Abs 1 Z 1 Teilstrich 3 EStG oder unter jenen der Betriebs- bzw Teilbetriebsaufgabe iSd § 24 Abs 1 Z 2 EStG.¹¹ Nicht einschlägig ist der Tatbestand der Mitunternehmeranteilsveräußerung (§ 24 Abs 1 Z 1 Teilstrich 3 EStG) auf Ebene der Gesellschafter der übertragenden Personengesellschaft, weil dieser die Übertragung von Anteilsrechten an einer fortbestehenden Mitunternehmerschaft voraussetzt.

Ein allfällig erzielter Veräußerungsgewinn ist den Gesellschaftern anteilig im Verhältnis ihrer vormaligen Gesellschaftsbeteiligungen zuzurechnen. Die Differenzierung danach, ob der Veräußerungsgewinn im Rahmen einer

2 Vgl *Steinmaurer in Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen⁷ § 27 UmgrStG Rz 69.

3 Regelungstechnisch wirkt die Normierung des Verstrickungserfordernisses in § 29 UmgrStG unglücklich, zumal eine formalistische Anwendung von § 29 Abs 1 Z 3 iVm § 1 Abs 2 Satz 1 UmgrStG im Entstrickungsfalle dazu führen würde, dass mit den §§ 28 bis 31 UmgrStG auch – im Sinne eines Zirkelschlusses – das in § 29 UmgrStG normierte Verstrickungserfordernis selbst unanwendbar wäre. Eine Verschiebung des Regelungsgehalts des § 29 Abs 1 Z 3 UmgrStG in § 27 UmgrStG wäre daher zweckmäßig (vgl in diesem Sinne auch die Parallelbestimmungen der § 1 Abs 2, § 7 Abs 2 und § 32 Abs 1 UmgrStG; ebenso unglücklich hingegen § 16 Satz 2 und § 24 Abs 1 Z 3 UmgrStG).

4 Vgl *Hirschler in Tumpel*, Handbuch der österreichischen Steuerlehre III – Gründung, Umgründung und Beendigung von Unternehmen² (2010) 222 (252).

5 Vgl *Hirschler in Tumpel*, Handbuch Steuerlehre III², 222 (252).

6 Ausführlich *Bergmann in Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften (2011) Rz 13/42 ff.

7 Vgl *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch (1993) § 24 Tz 187.

8 Vgl *Steinmaurer in Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen⁷ § 27 UmgrStG Rz 66.

9 Vgl *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁴ (2007) § 29 Rz 4.

10 Vgl UmgrStR 2002 Rz 1641; *Hammerl in Mayr/Wellinger*, Handbuch Sonderbilanzen II, 209 (211); *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁴ § 27 Rz 12.

Betriebs-, Teilbetriebs- bzw Mitunternehmeranteilsveräußerung oder einer Betriebs- bzw Teilbetriebsaufgabe realisiert wurde, kann dabei insofern von Bedeutung sein, als etwa die Begünstigung der Hauptwohnsitzbefreiung (§ 24 Abs 6 EStG) nur im Falle der Aufgabe des gesamten Betriebs in Betracht kommt.¹²

1.2.2 Abteilung

Bei einer Abteilung bleibt die Personengesellschaft in verkleinerter Form weiter bestehen. Es wird nur ein Teil des Gesellschaftsvermögens auf einen (oder gegebenenfalls mehrere) Gesellschafter übertragen. Hinsichtlich des Gewinnrealisationstatbestands ist dabei mE zwischen dem ausscheidenden Gesellschafter einerseits und der fortbestehenden Personengesellschaft andererseits zu unterscheiden:

Bei dem ausscheidenden Gesellschafter dürfte eine Mitunternehmeranteilsveräußerung iSd § 24 Abs 1 Z 1 Teilstrich 3 EStG vorliegen. Das gilt auch dann, wenn der Gesellschafter nur teilweise aus der Personengesellschaft ausscheidet, zumal auch eine teilweise Veräußerung eines Mitunternehmeranteils eine Mitunternehmeranteilsveräußerung iSd § 24 Abs 1 Z 1 Teilstrich 3 EStG darstellt.¹³

Bei der abteilenden Personengesellschaft ist hinsichtlich des Gewinnrealisationstatbestands danach zu differenzieren, welche Vermögenseigenschaft das dem ausscheidenden Gesellschafter als Abfindung übertragene Vermögen aufweist:

- Wird der ausscheidende Gesellschafter mit einem Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil abgefunden, so wird auf Ebene der übertragenden Personengesellschaft ein Veräußerungsgewinn realisiert,¹⁴ der je nach konkreter Vermögenseigenschaft unter § 24 Abs 1 Z 1 Teilstrich 1, 2 oder 3 EStG fällt. Die Gewinnrealisierung erstreckt sich nur auf die im hingegebenen Abfindungsvermögen enthaltenen stillen Reserven.¹⁵ Nach im Schrifttum mitunter vertretener

aA soll der Veräußerungsgewinn hingegen wie bei einer verunglückten Aufteilung „sämtliche“ im Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven erfassen,¹⁶ doch kann dies nicht überzeugen, weil hinsichtlich der mittelbar auf die verbleibenden Gesellschafter entfallenden stillen Reserven des bei der fortbestehenden Personengesellschaft verbleibenden Restvermögens keine zu einer Realisierung führende Zurechnungsänderung eintritt bzw, soweit stille Reserven des Restvermögens vor der Abteilung mittelbar auf einen ausscheidenden Gesellschafter entfallen sind, diese bei diesem bereits als Bestandteil des im Zuge der Mitunternehmeranteilsveräußerung erzielten Veräußerungsgewinns erfasst werden.

- Wird der ausscheidende Gesellschafter hingegen mit stillen Reserven enthaltenden Sachwerten abgefunden, die für sich keine eigenständige Betriebs- oder Teilbetriebsvermögens- bzw Mitunternehmeranteilseigenschaft aufweisen, so erzielen die verbleibenden Gesellschafter keinen Veräußerungsgewinn, sondern einen laufenden Gewinn iSd §§ 21 Abs 2 Z 2, 22 Z 3 und 23 Z 2 EStG.¹⁷ Die Begünstigungen der §§ 24 und 37 EStG kommen diesfalls nicht zur Anwendung. Anderes könnte ausnahmsweise dann gelten, wenn die hingegebenen Sachwerte wesentliche Betriebs- bzw Teilbetriebsgrundlagen darstellen und es durch die Abfindungsleistung zu einer Betriebs- bzw Teilbetriebsaufgabe iSd § 24 Abs 1 Z 2 EStG kommt. Je nachdem, ob der Personengesellschaft diesfalls eine fortbestehende betriebliche Einheit verbleibt, die aufgrund der Abfärbetheorie bewirkt, dass das nicht abgeteilte Vermögen der Personengesellschaft einheitlich als Betriebsvermögen zu qualifizieren ist (§ 2 Abs 4 Satz 3, § 21 Abs 2 Z 2 Satz 2 und § 22 Z 3 Satz 2 EStG),¹⁸ erstreckt sich die Gewinnrealisierung nur auf die als Abfindung hingegeben Vermögensgegenstände oder auch auf das bei der Personengesellschaft verbleibende Vermögen.

11 Eine isolierte Aufgabe von im Gesellschaftsvermögen gehaltenen Mitunternehmeranteilen ist nicht denkbar (vgl *Haunold*, Ertragsteuerliche Behandlung der Auflösung von Mitunternehmensschaften, *ecolex* 1995, 211 [212]; *Schön*, Die „Betriebsaufgabe“ des Gesellschaftsanteils – ein steuerrechtliches Phantom, *BB* 1988, 1866 [1866 ff]; *Quantschnigg/Schub*, *ESt-Handbuch* § 24 Tz 59; *Bergmann* in *Bergmann/Ratka*, *Handbuch Personengesellschaften*, Rz 13/4; aA *Doralt*, *EStG*¹⁰ [2006] § 24 Tz 140).

12 Vgl *Bergmann* in *Bergmann/Ratka*, *Handbuch Personengesellschaften*, Rz 13/50 f.

13 Vgl *VwGH* 8. 3. 1994, 91/14/0173; *Bergmann* in *Bergmann/Ratka*, *Handbuch Personengesellschaften*, Rz 13/8.

14 Vgl *UmgrStR* 2002 Rz 1641; *Hammerl* in *Mayr/Wellinger*, *Handbuch Sonderbilanzen II*, 209 (211 f); *Steinmaurer* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, *Handbuch der Umgründungen*⁷ § 27 *UmgrStG* Rz 69; *Walter*, *Umgründungssteuerrecht*⁸ Rz 693.

15 IdS wohl auch *UmgrStR* 2002 Rz 1641.

16 Vgl *Hammerl* in *Mayr/Wellinger*, *Handbuch Sonderbilanzen II*, 209 (211 f); *Steinmaurer* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, *Handbuch der Umgründungen*⁷ § 27 *UmgrStG* Rz 69; *Walter*, *Umgründungssteuerrecht*⁸ Rz 693.

17 Vgl *EStR* 2000 Rz 5975; *Hammerl* in *Mayr/Wellinger*, *Handbuch Sonderbilanzen II*, 209 (212); *Walter*, *Umgründungssteuerrecht*⁸ Rz 695.

18 Vgl ausführlich zum Abfärbegrundsatz *Bergmann*, *Abfärbetheorie*: Personengesellschaften mit mehreren Betrieben derselben Einkunftsart möglich? *ÖStZ* 2008, 360 (360 f); *derselbe*, *EStR-Wartungserlass 2010*: Neues zur „Abfärbetheorie“ bei Personengesellschaften, *GES* 2011, 86 (86 f); *derselbe* in *Bergmann/Ratka*, *Handbuch Personengesellschaften*, Rz 12/87 ff.

- Wird der ausscheidende Gesellschafter nur mit Bargeld oder anderen, keine stillen Reserven enthaltenden Vermögensgegenständen abgefunden, so erzielen die verbleibenden Gesellschafter weder einen Veräußerungsgewinn noch einen laufenden Gewinn.¹⁹

Ein auf Ebene der fortbestehenden Personengesellschaft erzielter Veräußerungsgewinn bzw laufender Gewinn ist den verbleibenden Gesellschaftern nach Maßgabe ihrer Beteiligungsquoten vor der Abteilung zuzurechnen. Die verbleibende, auf den ausgeschiedenen Gesellschafter entfallende Restquote ist bei diesem bereits als Bestandteil des bei der Mitunternehmeranteilsveräußerung erzielten Veräußerungsgewinns erfasst. Ein bei einer Abteilung nicht gänzlich ausgeschiedener, sondern nur in

seiner Beteiligungsquote reduzierter Gesellschafter nimmt an einem bei der Veräußerung des Abfindungsvermögens durch die Personengesellschaft realisierten Gewinn in Höhe seiner neuen Beteiligungsquote teil.

Die bei einer Abteilung bei dem ausscheidenden Gesellschafter im Zuge der Mitunternehmeranteilsveräußerung realisierten stillen Reserven sind bei der fortbestehenden Personengesellschaft insoweit zu aktivieren, als sie anteilig auf das bei der fortbestehenden Personengesellschaft verbleibende Restvermögen entfallen. Der zu aktivierende Betrag ist dabei anteilig den Buchwerten jener Wirtschaftsgüter des Restvermögens zuzurechnen, denen die stillen Reserven innewohnen.²⁰ Ein allenfalls verbleibender Restbetrag ist bei der übertragenden Personengesellschaft als Firmenwert auszuweisen.²¹

Beispiel:

Die Bilanz der X-OG mit den Gesellschaftern A, B und C stellt sich wie folgt dar:

	Buchwert	Stille Reserven		
Teilbetrieb 1	100	300	Kapital A	60
Teilbetrieb 2	200	400	Kapital B	60
			Kapital C	180
			Verbindlichkeiten	0
Gesamt	300	700		300

Die Gesellschafter A und B sind zu jeweils 20%, der Gesellschafter C zu 60% an der X-OG beteiligt. Auf A und B entfallen daher jeweils eine Gesellschaftsbeteiligung mit einem Buchwert von 60 und stillen Reserven iHv 140. Auf C entfällt eine Gesellschaftsbeteiligung mit einem Buchwert von 180 und stillen Reserven iHv 420. Im Zuge einer Abteilung soll C gegen Abfindung mit dem Teilbetrieb 2 zur Gänze aus der X-OG ausscheiden.

C erzielt durch das Ausscheiden aus der X-OG einen Veräußerungsgewinn iHv 420, der unter den Tatbestand der Mitunternehmeranteilsveräußerung gemäß § 24 Abs 1 Z 1 Teilstrich 3 EStG fällt. Auf Ebene der abteilenden X-OG kommt es zu einer unter den Tatbestand des § 24 Abs 1 Z 1 Teilstrich 2 EStG fallenden Teilbetriebsveräußerung, wobei der erzielte Ver-

äußerungsgewinn iHv 400 A und B zu jeweils 20% (= 80) zuzurechnen ist. Die auf C entfallenden 60% (= 240) sind bei diesem bereits Bestandteil des durch die Mitunternehmeranteilsveräußerung erzielten Veräußerungsgewinns.

Die im Zuge der Abteilung bei C realisierten stillen Reserven sind bei der fortbestehenden X-OG insoweit zu aktivieren, als sie anteilig auf den bei der X-OG fortbestehenden Teilbetrieb 1 entfallen. Der zu aktivierende Betrag iHv 180 (= Gesamtveräußerungsgewinn von C iHv 420 abzüglich des davon auf den Teilbetrieb 2 entfallenden Anteils iHv 240) ist dabei anteilig den Buchwerten jener Wirtschaftsgüter des Teilbetriebs 1 zuzurechnen, denen die stillen Reserven innewohnen. Ein allenfalls verbleibender Restbetrag ist bei der X-OG als Firmenwert auszuweisen.

19 Vgl UmgrStR 2002 Rz 1641; BMF 9. 1. 1998, ÖStZ 1998, 123 (123); *Hammerl* in *Mayr/Wellinger*, Handbuch Sonderbilanzen II, 209 (212); *Walter*, Umgründungssteuerrecht⁸ Rz 694; *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁴ § 27 Rz 13.

20 Vgl *Doralt*, EStG¹⁰ § 24 Tz 86; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch § 24 Tz 91.2.

21 Vgl *Doralt*, EStG¹⁰ § 24 Tz 86; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch § 24 Tz 91.2.

1.3. Bemessungsgrundlage

Die im Zuge von verunglückten Realteilungen erfolgende Übertragung von Gesellschaftsvermögen durch die Personengesellschaft gegen die Gegenleistung der Aufgabe von Gesellschafterrechten an der übertragenden Personengesellschaft durch einen oder mehrere Gesellschafter wird gemeinhin als Tausch²² bzw. tauschähnlicher/-artiger Vorgang²³ charakterisiert. Ungeachtet dessen soll sich die Bemessungsgrundlage des Veräußerungsgewinns (bzw. gegebenenfalls eines laufenden Gewinns) nach hA aus der Differenz zwischen dem Teilwert und dem Buchwert des hingegebenen Vermögens ermitteln.²⁴ Das ist insofern bemerkenswert, als das Ansetzen des Teilwerts nicht den Eindruck einer Maßgeblichkeit von Tauschgrundsätzen (§ 6 Z 14 lit a EStG), sondern den einer Bewertung nach Entnahmegrundsätzen (§ 6 Z 4 EStG) erweckt.

Tatsächlich dürfte die Frage, ob bei verunglückten Realteilungsvorgängen Entnahme- oder Tauschgrundsätze maßgeblich sind, entscheidend von der Vorfrage abhängen, welches theoretische Erklärungsmodell der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung von Personengesellschaften zugrunde zu legen ist:

- Nach der mittlerweile in ihrer Reinform nicht mehr vertretenen „Bilanzbündeltheorie“ sind Betriebe von Personengesellschaften ertragsteuerrechtlich anteilig unmittelbar den Gesellschaftern zuzurechnen. Die Beteiligung eines Gesellschafter an einer Personengesellschaft sei deshalb dessen selbständiger Teilbetrieb. Die Personengesellschaft sei die Zusammenfassung dieser gedanklich selbständigen Teilbetriebe der

Gesellschafter.²⁵ Verunglückte Realteilungen müssten nach dieser Theorie wohl gespalten beurteilt werden: Hinsichtlich des gedanklich auf den ausscheidenden Gesellschafter selbst entfallenden Teilbetriebs würde eine Entnahme vorliegen (§ 6 Z 4 EStG), während hinsichtlich der auf die anderen Gesellschafter entfallenden Teilbetriebe ein Tauschvorgang vorliegen dürfte (§ 6 Z 14 lit a EStG).

- Nach der vom VwGH iZm Leistungsbeziehungen zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern (trotz seines terminologischen Festhaltens an der Bilanzbündeltheorie²⁶) ergebnisbezogen in ständiger Rechtsprechung judizierten²⁷ und inhaltlich auch von der Finanzverwaltung vertretenen²⁸ „Theorie der Alleininhaberschaft“ wird eine Aufspaltung von Leistungsbeziehungen iSd Bilanzbündeltheorie in Entnahmen und Einlagen einerseits und Fremdgeschäfte andererseits vermieden, indem der jeweils von der Leistungsbeziehung betroffenen Gesellschafter gedanklich als Alleininhaber des gesamten Gesellschaftsbetriebs betrachtet wird.²⁹ Als Konsequenz dieser gedanklichen Alleinzurechnung dürfte eine verunglückte Realteilung nach dieser Theorie zur Gänze als Entnahmevorgang einzustufen sein (§ 6 Z 4 EStG), zumal ein Tauschvorgang eines Gesellschafter mit einem ihm selbst zuzurechnenden Betrieb nicht möglich erscheint.
- Nach der im Schrifttum herrschenden³⁰ „Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung“ sind Personengesellschaften selbständige Inhaber des Personengesellschaftsbetriebs und deshalb einheitliche Gewinnermittlungsobjekte.³¹ Da es sich demnach bei Perso-

22 Vgl UFS 25. 1. 2008, RV/2080-W/07; BMF 9. 1. 1998, ÖStZ 1998, 123 (123); *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁴ § 27 Rz 7; *Hammerl* in *Mayr/Wellinger*, Handbuch Sonderbilanzen II, 209 (211); *Steinmaurer* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen⁷ Einführung Art V UmgrStG Rz 2; *derselbe*, UmgrStR-Wartungserlass 2006/07: Die Realteilung, ÖStZ 2008, 399 (399); *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch § 24 Tz 187; *Wiesner/Schwarzinger/Sedlacek/Sulz*, Zusammenschluß und Realteilung von Rechtsanwälten (1998) 89; *Sulz/Oberkleiner*, Kein rechnerischer doppelter Wechsel der Gewinnermittlung? SWK 2011, S 899 (S 907 f).

23 Vgl UmgrStR 2002 Rz 1564; *Wiesner/Helbich*, Umgründungssteuergesetz – Gesetzeswortlaut mit Erläuterungen der Regierungsvorlage und ergänzenden Ausführungen, RdW 1992, 33 (58); *Steinmaurer* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen⁷ Einführung Art V UmgrStG Rz 3 und 6; *Mühlehner*, Von einem Zusammenschluss, der eine Realteilung war, RdW 2009, 378 (379); ErlRV 266 BlgNR 18. GP 36.

24 Vgl UmgrStR 2002 Rz 1641; BMF 9. 1. 1998, ÖStZ 1998, 123 (123); *Hirschler* in *Tumpel*, Handbuch Steuerlehre III², 222 (252); *Hammerl* in *Mayr/Wellinger*, Handbuch Sonderbilanzen II, 209 (211); *Gassner*, Bewertung bei der Umgründung in Handels- und Steuerbilanz, GesRZ 1992, 90 (97); aA *Beiser*, Die Aufteilung von Verbindlichkeiten im Zuge einer Realteilung, ÖStZ 1992, 265 (267); BMF 10. 6. 1990, RdW 1990, 331 (331).

25 Vgl ausführlich zur Bilanzbündeltheorie *Bergmann* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften, Rz 12/47 ff mwN.

26 Vgl etwa VwGH 25. 2. 2009, 2006/13/0128.

27 Vgl VwGH 19. 3. 2002, 99/14/0134; 25. 10. 2001, 98/15/0190; 21. 2. 2001, 95/14/0007; 14. 12. 2000, 95/15/0100; 30. 5. 1995, 92/13/0018.

28 Vgl EStR 2000 Rz 5860 ff und 5926 ff; hingegen bilanzbündeltheoretisch und in Widerspruch zum VwGH EStR 2000 Rz 5927.

29 Vgl ausführlich zur Theorie der Alleininhaberschaft *Bergmann* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften, Rz 12/51 ff mwN.

30 Vgl *Quantschnigg* in *Doralt/Gassner/Lechner/Ruppe/Tanzer/Werndl*, Steuern im Rechtsstaat – FS Stoll (1990) 103 (106); *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch § 23 Tz 18.3, 40.2.2 und 41 f; *Doralt/Kaub*, EStG¹⁰ § 23 Tz 209 und 212; *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG⁴ § 23 Anm 88; *Zorn*, Besteuerung der Geschäftsführung (1992) 159 ff; *Jakom/Baldauf*, EStG⁴ (2011) § 23 Rz 138; *Bergmann* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften, Rz 12/79 ff; *derselbe*, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht (2009) 63 ff.

31 Vgl ausführlich zur Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung *Bergmann* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften, Rz 12/54 ff mwN.

nengesellschaftsbetrieben aus Gesellschafterperspektive um Fremdbetriebe handelt, dürfte eine verunglückte Realteilung nach dieser Theorie nicht als Entnahmevergänger, sondern als Tausch einzustufen sein (§ 6 Z 14 lit a EStG). Für die Maßgeblichkeit der Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung können insbesondere die Wortlaute der §§ 21 Abs 2 Z 2, 22 Z 3 und 23 Z 2 EStG ins Treffen geführt werden: Da diese Bestimmungen von „Gewinnanteile[n]“ sprechen, dürfte das EStG von einer eigenständigen und einheitlichen Gewinnermittlung auf Ebene der Personengesellschaft ausgehen. Nur der einheitlich ermittelte Gewinn kann den einzelnen Gesellschaftern in seine Gewinnanteile zerlegt zugewiesen werden.³² Dass das EStG grundsätzlich nicht von einer anteiligen oder alleinigen Betriebszurechnung an die Gesellschafter ausgeht, belegt auch § 2 Abs 4 Satz 4 EStG, wonach „Betriebsstätten von nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen [...] anteilig als Betriebsstätten der Mitglieder [gelten], wenn sich ihr alleiniger Zweck auf die Erfüllung eines einzigen Werkvertrages oder Werklieferungsvertrages beschränkt“. Im Umkehrschluss ergibt sich aus dieser Bestimmung nämlich, dass der Betrieb ertragsteuerlich immer dann zur Gänze der „nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähigen Personenvereinigung“ selbst zuzurechnen ist, wenn eine Zweckbeschränkung auf die Erfüllung eines einzigen Werk(lieferungs)vertrages nicht vorliegt.³³ Auch der VwGH hat Mitunternehmerschaften zwischenzeitlich wiederholt als „Gewinnermittlungssubjekt“ bezeichnet,³⁴ was auf eine Abkehr vom bisher in höchstgerichtlicher Rechtsprechung vertretenen Erklärungskonzept hindeuten könnte.³⁵

Folgt man der mE überzeugenden³⁶ Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung, dürften verunglückte Realteilungen somit ertragsteuerlich als Tausch zu charakterisieren sein und sich die Bemessungsgrundlage des Veräußerungsgewinns (bzw gegebenenfalls eines laufenden Gewinns) aus der Differenz zwischen dem gemeinen Wert und dem Buchwert des hingegebenen Vermögens

ermitteln.³⁷ Bei Aufteilungen gilt dies hinsichtlich des Veräußerungsgewinns auf Ebene der Personengesellschaft, bei Abteilungen sowohl hinsichtlich der Gewinnrealisierung im Zusammenhang mit dem hingegebenen Abfindungsvermögen auf Ebene der Personengesellschaft als auch betreffend den aus der Mitunternehmeranteilveräußerung realisierten Veräußerungsgewinn auf Ebene des (zumindest teilweise) ausscheidenden Gesellschafters. Gegen eine Entnahmebewertung und für die Annahme eines nach Tauschgrundsätzen zu beurteilenden Vorgangs scheint auch der Umstand zu sprechen, dass es sich bei einer Realteilung um keinen einseitigen Akt handelt, sondern um einen entgeltlichen zweiseitigen Vorgang, bei dem eine Personengesellschaft Vermögen als Abfindung für die im Gegenzug aufgegebenen Gesellschafterrechte überträgt.³⁸

Freilich können die Tauschgrundsätze für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage nur dann maßgeblich sein, wenn die Abfindung eines ausscheidenden Gesellschafters nicht in Form von Bargeld erfolgt. Im Falle einer aus Bargeld und Sachwerten bestehenden gemischten Abfindung liegt ein Tausch mit zusätzlicher Barzahlung vor, die dem gemeinen Wert der hingegebenen Sachwerte hinzuzurechnen (bzw beim Tauschpartner abzuziehen) ist.³⁹

1.4. Realisationszeitpunkt

Betreffend den Zeitpunkt der Gewinnrealisierung ist bei verunglückten Realteilungen danach zu differenzieren, ob es sich bei dem übertragenen Vermögen um einen Betrieb, Teilbetrieb bzw Mitunternehmeranteil handelt oder ob sonstiges Vermögen übertragen wurde:

- Sofern ein Betrieb, Teilbetrieb (nicht aber auch ein fiktiver Teilbetrieb iSd § 27 Abs 3 UmgrStG) oder Mitunternehmeranteil übertragen wird, erfolgt die Veräußerungsgewinnbesteuerung gemäß § 24 Abs 7 Satz 2 EStG auf einen gegebenenfalls rückbezogenen Teilungsstichtag, wenn die Realteilung innerhalb einer Neunmonatsfrist bei der zuständigen Behörde (Firmenbuchgericht oder Finanzamt) gemeldet wird.⁴⁰ Bei nicht rechtzeitiger Meldung erfolgt die

32 Vgl Zorn, Besteuerung der Geschäftsführung 160; Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch § 23 Tz 18.3; krit Stoll, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften (1977) 28 ff.

33 Vgl Bergmann in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaften, Rz 12/82.

34 VwGH 27. 1. 2011, 2008/15/0218; 25. 6. 2008, 2006/15/0218; 21. 9. 2006, 2006/15/0236.

35 Vgl auch Doralt, VwGH: Abschied von der Bilanzbündeltheorie? RdW 2011, 552 (552 f).

36 Siehe auch Bergmann in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaften, Rz 12/79 ff; derselbe, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht 63 ff.

37 Vgl bereits Beiser, ÖStZ 1992, 265 (267): „Ohne Art V UmgrStG käme der Tauschgrundsatz (§ 6 Z 14 lit a EStG 1988) zur Anwendung“.

38 Vgl auch zum umgekehrten Fall Eckstein in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG²²⁹ § 6 Anm 1213a, wonach der Einlagecharakter im Falle der Gewährung von Gesellschafterrechten an einer Personengesellschaft als Gegenleistung zu verneinen und von einem tauschähnlichen Vorgang auszugehen sei.

39 Vgl dazu EStR 2000 Rz 2592; Jakom/Laudacher, EStG⁴ (2011) § 6 Rz 208; Doralt/Mayr, EStG¹³ (2009) § 6 Tz 56.

40 Vgl UmgrStR 2002 Rz 1640; Hammerl in Mayr/Wellinger, Handbuch Sonderbilanzen II, 209 (212); Hirschler in Tumpel, Handbuch Steuerlehre III², 222 (253).

Gewinnrealisierung mit dem Tag des Abschlusses des Teilungsvertrags (§ 24 Abs 7 Satz 2 EStG iVm § 28 Satz 1 und § 13 Abs 1 UmgrStG).⁴¹

- Wenn die Abfindung eines Gesellschafters hingegen (auch) durch sonstiges Vermögen erfolgt, tritt die Gewinnrealisierung am Tag des Abschlusses des Teilungsvertrags ein.⁴²

Sowohl bei der teilungsbedingten Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen als auch bei der Übertragung von nicht qualifiziertem Vermögen tritt die Gewinnrealisierung jedoch dann erst zu einem späteren, nach Abschluss des Teilungsvertrags liegenden Zeitpunkt ein, wenn ein solcher teilungsvertraglich als Übertragungszeitpunkt vereinbart wird und auch die tatsächliche Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums erst zu diesem späteren Zeitpunkt erfolgt.

1.5. Sonstige Rechtsfolgen

Von der ertragsteuerlichen Gewinnrealisierung abgesehen, kommen bei verunglückten Realteilungen außerhalb des Anwendungsbereichs des Art V UmgrStG auch die Begünstigungen des § 31 UmgrStG nicht zur Anwendung, was im einzelnen folgende Konsequenzen nach sich zieht:

Bei Vorliegen einer Äquivalenzverletzung ist danach zu differenzieren, ob diese auf privaten oder betrieblichen Gründen beruht: Im Falle privater Motive liegt auch nach allgemeinem Ertragsteuerrecht eine unentgeltliche Zuwendung des verkürzten an den übervorteilten Nachfolgeunternehmer vor, die gemäß § 6 Z 9 lit a EStG dazu führt, dass letzterer die Buchwerte fortzuführen hat. § 31 Abs 1 Z 1 UmgrStG hat insofern nur deklarative Bedeutung. Beruht eine im Zuge einer verunglückten Realteilung außerhalb des Anwendungsbereichs des Art V UmgrStG eintretende Äquivalenzverletzung hingegen auf betrieblichen Gründen (etwa um einen „lästigen“ Gesellschafter zum Ausscheiden zu bewegen), so stellt der Unterschiedsbetrag mangels Anwendbarkeit des insofern konstitutiven § 31 Abs 1 Z 1 UmgrStG beim Empfänger einen steuerpflichtigen Ertrag und auf Seite des Leistenden einen gewinnmindernden Aufwand dar.

Während Realteilungen außerhalb des Anwendungsbereichs des Art V nach traditioneller Auffassung einen steuerbaren Vorgang iSd UStG darstellen, bei dem dem fortführenden Nachfolgeunternehmer ein Vorsteuerab-

zug zusteht,⁴³ ist aus der Rechtsprechung des EuGH abzuleiten, dass auch bei verunglückten Realteilungen kein umsatzsteuerbarer Vorgang vorliegt⁴⁴ und deshalb die Nichtanwendbarkeit des § 31 Abs 1 Z 2 UmgrStG zu keiner abweichenden umsatzsteuerlichen Behandlung führt.

In Folge der Nichtanwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 31 Abs 2 UmgrStG fällt bei verunglückten Realteilungen außerhalb des Anwendungsbereichs des Art V UmgrStG, bei denen die Nachfolgeunternehmer übertragenes Vermögen gemeinsam in einer Kapitalgesellschaft & Co KG als Nachfolgemitunternehmerschaft fortführen, gemäß § 2 Z 1 iVm § 4 Abs 1 Z 1 KVG Gesellschaftsteuer an. Wenn teilungsbedingt Forderungen oder stille Beteiligungen übertragen werden, ist mangels Befreiung durch § 31 Abs 2 UmgrStG eine Zessionsgebühr nach § 33 TP 21 GebG zu entrichten.

Sofern im Zuge verunglückter Realteilungen außerhalb des Anwendungsbereichs des Art V UmgrStG Grundstücke übertragen werden, bemisst sich die GrESt mangels Anwendbarkeit der Begünstigung des § 31 Abs 3 UmgrStG vom Wert der Gegenleistung (§ 4 Abs 1 GrEStG). Der Wert der Gegenleistung ist der anteilig auf das betreffende Grundstück entfallende gemeine Wert der aufgegebenen Gesellschafterrechte. Bei äquivalenzwahrenden Realteilungen entspricht dieser dem Teilwert des Grundstücks. Der Teilwert ist jener Betrag, den der Erwerber des übertragenen Betriebsvermögens im Rahmen des Gesamtkaufpreises für ein einzelnes Wirtschaftsgut ansetzen würde (§ 6 Z 1 EStG). Bei Vorliegen einer Äquivalenzverletzung muss zur Ermittlung des anteilig dem betreffende Grundstück gegenüberstehenden gemeinen Werts der aufgegebenen Gesellschafterrechte zunächst festgestellt werden, wieviel Prozent des gemeinen Werts des übertragenen Vermögens auf das mit dem Teilwert bewertete Grundstück entfallen. Die GrESt-Bemessungsgrundlage ergibt sich sodann aus dem gemeinen Wert der teilungsbedingt aufgegebenen Gesellschafterrechte multipliziert mit dem ermittelten Prozentsatz.

2. Verunglückte Realteilungen innerhalb des Anwendungsbereichs des Art V UmgrStG

2.1. Allgemeines

Auch bei Erfüllung sämtlicher Anwendungsvoraussetzungen ist das ertragsteuerliche Verunglücken einer Re-

41 Vgl UmgrStR 2002 Rz 1640; *Hammerl* in *Mayr/Wellinger*, Handbuch Sonderbilanzen II, 209 (212).

42 Vgl UmgrStR 2002 Rz 1642; *Hammerl* in *Mayr/Wellinger*, Handbuch Sonderbilanzen II, 209 (213); *Hirschler* in *Tumpel*, Handbuch Steuerlehre III², 222 (253).

43 Vgl *Ruppel/Achatz*, UStG⁴ (2011) § 1 Tz 89.

44 Vgl EuGH 26. 6. 2003, C-442/01, *KapHag*, Slg 2003, I-6851; *Ruppel/Achatz*, UStG⁴ § 1 Tz 89; *Kindl* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften, Rz 17/52.

anteilung möglich. Denn gemäß § 24 Abs 7 Satz 1 EStG ist ein Veräußerungsgewinn nur dann nicht zu ermitteln, soweit das UmgrStG eine Buchwertfortführung vorsieht. Zu einer Gesamtausnahme von der grundsätzlich zwingenden Buchwertfortführung mit der Folge einer vollumfänglichen Gewinnrealisierung kommt es innerhalb des Anwendungsbereichs des Art V UmgrStG dann, wenn mangels korrektem Einstellen von Ausgleichsposten zur Vermeidung endgültiger Verschiebungen der Steuerbelastung gemäß § 29 Abs 1 Z 2 iVm § 24 Abs 2 Satz 2 UmgrStG sämtliche Wirtschaftsgüter einschließlich selbstgeschaffener unkörperlicher Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert anzusetzen sind. Insofern besteht im Anwendungsbereich des Art V UmgrStG ein De-facto-Wahlrecht zur Gewinnrealisierung, das durch das Unterlassen bzw nicht korrekte Einstellen von Ausgleichsposten iSd § 29 Abs 1 Z 2 UmgrStG in Anspruch genommen werden kann.⁴⁵ Eine Teilausnahme von der Buchwertfortführung mit der Folge einer partiellen Gewinnrealisierung besteht zudem bei der Übertragung ausländischer Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile, wenn ein nach § 29 Abs 1 Z 4 iVm § 16 Abs 3 UmgrStG allenfalls zustehendes Aufwertungswahlrecht ausgeübt wird und insoweit die höheren Teilwerte anzusetzen sind.⁴⁶

Auch bei einem innerhalb des Anwendungsbereichs des Art V UmgrStG realisierten Veräußerungsgewinn können die Begünstigungen der §§ 24 und 37 EStG zu Anwendung kommen.⁴⁷

2.2. Realisationstatbestand und -umfang

2.2.1. Aufteilung

Zumal die Anwendung des Art V UmgrStG gemäß § 27 Abs 1 iVm Abs 2 und 3 UmgrStG zwingend voraussetzt, dass bei einer Aufteilung sämtlichen Gesellschaftern ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil übertragen wird, führt eine verunglückte Aufteilung innerhalb

des Anwendungsbereichs des Art V UmgrStG auf Ebene der Personengesellschaft immer zu einer Betriebsveräußerung iSd § 24 Abs 1 Z 1 Teilstrich 1 EStG, einer Teilbetriebsveräußerung iSd § 24 Abs 1 Z 1 Teilstrich 2 EStG oder einer Mitunternehmeranteilsveräußerung iSd § 24 Abs 1 Z 1 Teilstrich 3 EStG. Ein allfällig erzielter Veräußerungsgewinn ist den Gesellschaftern anteilig im Verhältnis ihrer vormaligen Gesellschaftsbeteiligungen zuzurechnen.

2.2.2. Abteilung

Bei einem abteilungsbedingt (zumindest teilweise) ausscheidenden Gesellschafter liegt eine Mitunternehmeranteilsveräußerung iSd § 24 Abs 1 Z 1 Teilstrich 3 EStG vor. Auf Ebene der abteilenden Personengesellschaft wird durch die zwingende Abfindung des Ausscheidenden mit einem Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil (§ 27 Abs 1 iVm Abs 2 und 3 UmgrStG) immer ein Veräußerungsgewinn realisiert, der je nach konkreter Vermögenseigenschaft unter § 24 Abs 1 Z 1 Teilstrich 1, 2 oder 3 EStG fällt. Die Veräußerungsgewinnbesteuerung des § 24 Abs 1 Z 1 EStG erstreckt sich nur auf die im übertragenen Abfindungsvermögen enthaltenen stillen Reserven, zumal hinsichtlich der mittelbar auf die verbleibenden Gesellschafter entfallenden stillen Reserven des bei der fortbestehenden Personengesellschaft verbleibenden Restvermögens keine zu einer Realisierung führende Zurechnungsänderung eintritt bzw, soweit stille Reserven des Restvermögen vor der Abteilung mittelbar auf einen ausscheidenden Gesellschafter entfallen, diese bei diesem bereits als Bestandteil des im Zuge der Mitunternehmeranteilsveräußerung erzielten Veräußerungsgewinns erfasst sind.⁴⁸ Hinsichtlich der Verteilung des Veräußerungsgewinns unter den verbleibenden Gesellschaftern bzw der Aktivierung der im Zuge der Mitunternehmeranteilsveräußerung des ausscheidenden Gesellschafters bei diesem realisierten, auf das bei der fortbestehenden Personengesellschaft verbleibenden

45 Vgl *Hirschler in Tumpel*, Handbuch Steuerlehre III², 222 (252).

46 Zu partiellen Ausnahmen vom Grundsatz der Buchwertfortführung kommt es bei den Nachfolgeunternehmern weiters dann, wenn bei Import-Realteilungen hinsichtlich übernommener Vermögensteile ein Besteuerungsrecht der Republik Österreich entsteht und insofern nach § 30 Abs 1 Z 2 UmgrStG die höheren Teilwerte anzusetzen sind, sowie dann, wenn eine Auslandsbeteiligung realteilungsbedingt die Eigenschaft als internationale Schachtelbeteiligung verliert und insoweit nach § 30 Abs 3 Z 2 UmgrStG der höhere Teilwert zum Teilungsstichtag als Buchwert gilt. Anders als die in § 29 UmgrStG verankerten Ausnahmen vom Grundsatz der Buchwertfortführung ziehen jene des § 30 UmgrStG aber keine steuerpflichtige Gewinnrealisierung nach sich, sondern sollen vielmehr

verhindern, dass zuvor nicht steuerhängige stille Reserven nach der Realteilung steuerhängig werden.

47 Vgl UmgrStR 2002 Rz 1603a; *Margreiter/Wakounig/Glega*, Steuerliche Sonderbilanzen³ (2001) 223; *Steinmaurer in Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen⁷ § 29 UmgrStG Rz 11; ErlRV 266 BlgNR 18. GP 36.

48 Da sich eine abteilungsbedingte Veräußerungsgewinnbesteuerung bereits nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen nur auf das als Abfindung hingebene Vermögen erstreckt, nicht aber auch auf das bei der abteilenden Personengesellschaft verbleibende Restvermögen, muss auch der Teilwertansatz nach § 29 Abs 1 Z 2 Satz 3 iVm § 24 Abs 2 Satz 2 UmgrStG auf das übertragene Vermögen beschränkt sein.

Restvermögen entfallenden stillen Reserven gilt das unter Pkt 1.2.2. Gesagte.

2.3. Bemessungsgrundlage

Aufgrund der ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung des Ansatzes des Teilwerts (§ 24 Abs 2 Satz 2 iVm § 29 Abs 1 Z 2 UmgrStG bzw § 29 Abs 1 Z 4 UmgrStG) ermittelt sich die Bemessungsgrundlage eines innerhalb des Anwendungsbereich des Art V UmgrStG realisierten Veräußerungsgewinns aus der Differenz zwischen dem Teilwert und dem Buchwert des hingegebenen Vermögens. Verunglückte Realteilungen innerhalb des Anwendungsbereich des Art V UmgrStG dürften daher ertragsteuerlich anders zu behandeln sein als solche, die aufgrund der Nichterfüllung einer Anwendungsvoraussetzung des Art V UmgrStG gänzlich außerhalb dessen Anwendungsbereich liegen, weil sich die Bemessungsgrundlage bei

letzteren mE aus der Differenz zwischen dem gemeinen Wert und dem Buchwert ermittelt (siehe oben Pkt 1.3.).⁴⁹

2.4. Realisationszeitpunkt

Bei verunglückten Realteilungen innerhalb des Anwendungsbereichs des Art V UmgrStG erfolgt die Gewinnrealisierung stets zum Teilungsstichtag iSd § 28 Satz 1 UmgrStG.

2.5. Sonstige Rechtsfolgen

Die umsatzsteuerlichen, kapitalverkehrsteuerlichen, gebührenrechtlichen und grunderwerbsteuerlichen Begünstigungen des § 31 UmgrStG können bei verunglückten Realteilungen innerhalb des Anwendungsbereichs des Art V UmgrStG uneingeschränkt zur Anwendung kommen.⁵⁰

49 Vgl hingegen UmgrStR 2002 Rz 1603a, wonach bei nicht korrektem Einstellen von Ausgleichsposten „jenes Ergebnis die Folge [ist], das bei Fehlen der Anwendungsvoraussetzungen im Sinne des § 27 UmgrStG und damit außerhalb des Art V UmgrStG erzielt wird“.

50 Vgl UmgrStR 2002 Rz 1643; *Margreiter/Wakounig/Glega*, Steuerliche Sonderbilanzen³, 223; *Trösztler/Joklik-Fürst*, Praxis der Realteilung gem Art V UmgrStG am Beispiel der Freiberufler (Teil II), FJ 2008, 396 (399); *Ludwig/Unger* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften, Rz 14/170; *Wiesner/Schwarzinger/Sedlacek/Sulz*, Zusammenschluß und Realteilung von Rechtsanwältinnen 89; ErlRV 933 BlgNR 20. GP 13 f.

Keine Gesellschaftsteuerpflicht bei einzelvertraglicher Verlustabdeckung

Art. 4 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital in der durch die Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 geänderten Fassung ist dahin auszulegen, dass die Übernahme der Verluste einer Gesellschaft durch einen Gesellschafter in Erfüllung einer von ihm vor dem Eintritt dieser Verluste eingegangenen Verpflichtung, mit der nur die Abdeckung der Verluste sichergestellt werden soll, das Gesellschaftsvermögen nicht erhöht.

EuGH 1.12.2011, C-492/10, Immobilien Linz (vorgelegt durch UFS 06.10.2010, RV/0372-L/08)

§ 2 Z 4 KVG

Ausgangssachverhalt

Durch einen Gemeinderatsbeschluss der Landeshauptstadt L. sind Liegenschaftsvermögens und dessen Verwaltung auf eine Immobiliengesellschaft (GmbH & Co

KG) ausgegliedert worden. In diesem Gemeinderatsbeschluss wurde auch festgehalten, dass die Stadt L. der Immobiliengesellschaft ab dem Rechnungsjahr 2005 einen jährlichen Gesellschafterzuschuss in Höhe des im jeweiligen Haushaltsvoranschlag dafür präliminierten Betrages gewährt. Die Stadt L. ist faktisch alleinige Gesellschafterin der Berufungswerberin: Sie ist sowohl alleinige Gesellschafterin der Komplementär-GmbH als auch Kommanditistin der KG. Für das Jahr 2006 sagte die Stadt L., vertreten durch ihren Bürgermeister, der Berufungswerberin vorab einen Gesellschafterzuschuss zur Verlustabdeckung in der erforderlichen Höhe zu, jedoch