

SWK

Steuer- und Wirtschaftskartei

1. Stabilitätsgesetz 2012

- Text der Regierungsvorlage samt Erläuterungen

Einkommensteuer

- Ungereimtheiten bei außergewöhnlichen Belastungen

Umgründungen

- Ausgleichsposten bei äquivalenzverletzenden Realteilungen

Normverbrauchsabgabe

- Zur Rückforderung ungerechtfertigter NoVA-Vergütungen

Korruptionsstrafrecht

- Strafbarkeit als Vorfrage des steuerlichen Abzugsverbotes



Linde

Umgründungssteuerrecht**Ausgleichsposten bei äquivalenzverletzenden Realteilungen****Korrekte Vorsorge zur Vermeidung endgültiger Steuerbelastungsverschiebungen**

VON DR. SEBASTIAN BERGMANN*)



Eine Realteilung zu Buchwerten ist nur dann zulässig, wenn für die weitere Gewinnermittlung durch Bildung von Ausgleichsposten Vorsorge getroffen wird, dass es unter den Teilungspartnern zu keiner endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung kommt. Sofern mit einer Realteilung eine Äquivalenzverletzung einhergeht, erweist sich die korrekte Ermittlung der Höhe erforderlicher Ausgleichsposten als kompliziert.

1. Begriff und Wesen von Ausgleichsposten

Gemäß § 29 Abs. 1 Z 2 Satz 1 UmgrStG ist eine Realteilung zu Buchwerten nur dann zulässig, wenn für die weitere Gewinnermittlung Vorsorge getroffen wird, dass es bei den an der Teilung beteiligten Steuerpflichtigen durch den Teilungsvorgang zu keiner endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung kommt. Aus § 29 Abs. 1 Z 2 Satz 2 UmgrStG ergibt sich, dass die Vermeidung einer teilungsbedingten endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung durch Einstellung von Ausgleichsposten zu erfolgen hat. Andere Vorsorgeformen sind unzulässig.¹⁾

Realteilungsbedingte Verschiebungen der Steuerbelastung können eintreten, weil die Nachfolgeunternehmer ihre Beziehung zu den den anderen Nachfolgeunternehmern übertragenen bzw. im Abteilungsfalle der fortbestehenden Personengesellschaft verbleibenden stillen Reserven aufgeben und die in der ihnen zugewiesenen Teilungsmasse enthaltenen stillen Reserven erhalten.²⁾ Da sich Ausgleichsposten somit auf jenes Vermögen beziehen, an dem Nachfolgeunternehmer nicht mehr beteiligt sind, sind sie nicht einzelnen übernommenen Wirtschaftsgütern anteilig zuzurechnen.³⁾

Zur Ermittlung der Höhe erforderlicher Ausgleichsposten ist der Betrag der einem Nachfolgeunternehmer als Gesellschafter anteilig im Vermögen der übertragenen Personengesellschaft zuzurechnenden stillen Reserven dem Betrag der im konkret übertragenen Vermögen enthaltenen stillen Reserven gegenüberzustellen,⁴⁾ wobei nur steuerhängige stille Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes,⁵⁾ nicht aber

*) Ass.-Prof. Dr. Sebastian *Bergmann*, LL.M. ist Mitarbeiter des Instituts für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz.

1) Vgl. UmgrStR 2002, Rz. 1532; *Ludwig*, Aspekte der Umgründung einer GmbH & Co KG – Sonderfragen bei Zusammenschluss, Realteilung und Spaltung, in *N. Arnold*, Die GmbH & Co KG (2011) 421 (432); *Wiesner/Schwarzinger*, Praxisfragen zum Umgründungs-(steuer-)recht, SWK-Heft 22/2001, S 565 (S 565); *Sulz/Reisch*, Vorsorge bei Realteilungen nach Artikel V UmgrStG, SWK-Heft 12/2003, S 368 (S 368); *Kornthner*, Die wichtigsten Aktivitäten bei geplanten Umgründungen (Teil VIIa), FJ 2010, 141 (149); *Wiesner/Schwarzinger/Sedlacek/Sulz*, Zusammenschluß und Realteilung von Rechtsanwälten (1998) 123; *Margreiter/Wakounig/Glega*, Steuerliche Sonderbilanzen³ (2001) 222; *Hammerl* in *Mayr/Wellinger*, Handbuch Sonderbilanzen II (2010) 209 (221); *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁴ (2007) § 29 Rz. 18; *Steinmaurer* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen⁷ (2007) § 29 Rz. 16; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 24 Rz. 188 f.

2) Vgl. UmgrStR 2002, Rz. 1603a.

3) Vgl. *Hirschler* in *Tumpel*, Handbuch der österreichischen Steuerlehre III² (2010) 222 (240).

4) Vgl. *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁴, § 29 Rz. 16.

5) Vgl. *Hirschler* in *Tumpel*, Handbuch Steuerlehre III², 222 (238); *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁴, § 29 Rz. 16.

auch nicht steuerhängige stille Reserven (etwa i. Z. m. Grund und Boden des Anlagenvermögens bei Personengesellschaften mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder 3 EStG) zu berücksichtigen sind.

Ein aktiver Ausgleichsposten ist bei denjenigen Nachfolgeunternehmern einzustellen, bei denen der Betrag der stillen Reserven im übertragenen Vermögen den ihnen als Gesellschaftern anteilig im Vermögen der übertragenen Personengesellschaft zuzurechnenden Betrag der stillen Reserven übersteigt. Einen passiven Ausgleichsposten haben umgekehrt diejenigen Nachfolgeunternehmer zu bilden, bei denen die übertragenen stillen Reserven betragsmäßig niedriger sind als jener Anteil, der ihnen als Gesellschaftern der übertragenen Personengesellschaft an deren stillen Reserven zuzurechnen war.⁶⁾

Die Saldierung sämtlicher bei den Nachfolgeunternehmern (und im Falle einer Abteilung auch bei der fortbestehenden Personengesellschaft) eingestellten aktiven und passiven Ausgleichsposten muss einen rechnerischen Betrag von null ergeben.

Gemäß § 29 Abs. 1 Z 2 Satz 2 UmgrStG sind die bei den Nachfolgeunternehmern eingestellten Ausgleichsposten ab dem dem Teilungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr gleichmäßig (zu je einem Fünfzehntel) verteilt auf 15 Wirtschaftsjahre aufwandswirksam abzusetzen (aktive Ausgleichsposten) bzw. ertragswirksam aufzulösen (passive Ausgleichsposten). Das Gesetz trägt damit dem Umstand Rechnung, dass sich die Ausgleichsposten abstrakt auf stille Reserven solcher Vermögensteile beziehen, an denen der Nachfolgeunternehmer nicht mehr beteiligt ist⁷⁾ und über deren tatsächliche Realisierung er i. d. R. auch keine Kenntnis erlangt.⁸⁾

Im Falle der späteren Veräußerung oder Aufgabe eines übernommenen Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils ist ein noch nicht abgeschriebener aktiver Ausgleichsposten sofort zulasten des Veräußerungsgewinns gewinnmindernd abzuschreiben bzw. ein noch nicht aufgelöster passiver Ausgleichsposten sofort zugunsten des Veräußerungsgewinns gewinnerhöhend aufzulösen.⁹⁾ Wird nur ein Teilbetrieb eines übernommenen Gesamtbetriebs veräußert oder aufgegeben, so ist ein noch vorhandener Ausgleichsposten anteilig (im Verhältnis der realisierten stillen Reserven zu den verbleibenden stillen Reserven) sofort abzuschreiben bzw. aufzulösen.¹⁰⁾ Gleiches gilt für die teilweise Veräußerung eines realteilungsbedingt übernommenen Mitunternehmeranteils.¹¹⁾ Bei späterer Übertragung mit Buchwertfortführung (unentgeltliche Übertragung oder unter das UmgrStG fallende Umgründung) eines realteilungsbedingt übernommenen Betriebsvermögens sind noch vorhandene Ausgleichsposten hingegen vom Nachfolgeunternehmer zu übernehmen und weiter-

⁶⁾ Vgl. *T. Walter*, Umgründungssteuerrecht⁸ (2011) Rz. 781 f.; *Ludwig/Unger* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften (2011) Rz. 14/198; *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁴, § 29 Rz. 17; *Hammerl* in *Mayr/Wellinger*, Handbuch Sonderbilanzen II, 222; *Mayr* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹⁰ (2012) Rz. 1230; *Ludwig/Hirschler*, Bilanzierung und Prüfung von Umgründungen (2004) IV Rz. 81; *Herzog*, Steuerneutrale Realteilung, ÖStZ 1989, 144 (145); *Bartl*, Umgründungen im Überblick (Teil V), FJ 2004, 14 (18); *Steinmaurer*, UmgrStR-Wartungserlass 2006/07: Die Realteilung, ÖStZ 2008, 399 (404); UmgrStR 2002, Rz. 1533.

⁷⁾ Vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 24 Rz. 190.

⁸⁾ Vgl. *Ludwig*, Aspekte, 435 f.

⁹⁾ Vgl. *Ludwig*, Aspekte, 432; *Margreiter/Wakounig/Glega*, Sonderbilanzen³, 222; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 24 Rz. 190; *Mühlehner* in *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG (2000) § 29 Rz. 15 und 18; *Hirschler* in *Tumpel*, Handbuch Steuerlehre III², 222 (240); *T. Walter*, Umgründungssteuerrecht⁸, Rz. 784; *Steinmaurer* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen⁷, § 29 Rz. 20 und 23; *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁴, § 29 Rz. 21; *Hammerl* in *Mayr/Wellinger*, Handbuch Sonderbilanzen II, 222; *Wiesner/Schwarzinger/Sedlacek/Sulz*, Zusammenschluß und Realteilung, 125; *Sulz/Reisch*, SWK-Heft 12/2003, S 374; ErlRV 266 BlgNR 18. GP, 37.

¹⁰⁾ Vgl. *Sulz/Reisch*, SWK-Heft 12/2003, S 374.

¹¹⁾ Vgl. *Sulz/Reisch*, SWK-Heft 12/2003, S 374.

zuführen.¹²⁾ Scheiden lediglich einzelne Wirtschaftsgüter aus dem übernommenen Betriebsvermögen aus, bleiben allfällige Ausgleichsposten davon unberührt (sie dürften weder anteilig aufgelöst bzw. abgeschrieben werden, noch gehen sie mit dem ausgeschiedenen Wirtschaftsgut auf den neuen Eigentümer über).¹³⁾

2. Begriff und Wesen von Äquivalenzverletzungen

Gemäß § 31 Abs. 1 Z 1 UmgrStG ist „§ 6 Abs. 2 hinsichtlich einer im Zuge der Teilung auftretenden Verschiebung im Verhältnis der zuzurechnenden Werte mit der Maßgabe [anzuwenden], dass der Unterschiedsbetrag mit Beginn des dem Teilungstichtag folgenden Tages als unentgeltlich zugewendet gilt“. Eine „Verschiebung im Verhältnis der zuzurechnenden Werte“ liegt immer dann vor, wenn der Wert des teilungsbedingt erhaltenen Vermögens nicht dem Wert der dafür aufgegebenen Gesellschafterrechte entspricht. Sofern diesfalls „der Wertausgleich nicht auf andere Weise erfolgt“¹⁴⁾ (§ 31 Abs. 1 Z 1 i. V. m. § 6 Abs. 2 Satz 1 UmgrStG), liegt eine „Äquivalenzverletzung“ vor.¹⁵⁾

Zur Feststellung, ob eine Äquivalenzverletzung vorliegt, sind die aufgegebenen Gesellschafterrechte und das übertragene Vermögen sowie gegebenenfalls zu berücksichtigende Maßnahmen zum Wertausgleich nach herrschender Ansicht mit dem Verkehrswert¹⁶⁾ zu bewerten.¹⁷⁾ Mangels gesetzlicher Anordnung einer Verkehrswertbewertung dürften m. E. jedoch zur Feststellung des Vorliegens einer Äquivalenzverletzung aus steuerlicher Sicht die gemeinen Werte der aufgegebenen Gesellschafterrechte und des übertragenen Vermögens maßgeblich sein (§ 1 Abs. 1 i. V. m. § 10

¹²⁾ Vgl. Steinmaurer in Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen⁷, § 29 Rz. 20 und 23; Ludwig, Aspekte, 432; Margreiter/Wakounig/Glega, Sonderbilanzen³, 222; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 24 Rz. 190; Hirscher in Tumpel, Handbuch Steuerlehre III², 222 (240); Mühlehner in Hügel/Mühlehner/Hirscher, UmgrStG, § 29 Rz. 18; Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG⁴, § 29 Rz. 21; Wiesner/Schwarzinger/Sedlacek/Sulz, Zusammenschluß und Realteilung, 125; Sulz/Reisch, SWK-Heft 12/2003, S 374; ErlRV 266 BlgNR 18. GP, 37.

¹³⁾ Vgl. Steinmaurer in Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen⁷, § 29 Rz. 17.

¹⁴⁾ Als zulässiger (der Anwendbarkeit des Art. V UmgrStG unschädlicher) „Wertausgleich ... auf andere Weise“ kommen grundsätzlich nur Ausgleichszahlungen i. S. d. § 29 Abs. 2 UmgrStG in Betracht (nach Rz. 1629 der UmgrStR 2002 ist der in Betracht kommende Wertausgleich „in der Regel“ die Ausgleichszahlung). Ausgleichsposten i. S. d. § 29 Abs. 1 Z 2 UmgrStG unterscheiden sich von Ausgleichszahlungen i. S. d. § 29 Abs. 2 UmgrStG dahingehend, dass sie nicht den Vermögensausgleich der Nachfolgeunternehmer untereinander bzw. im Abteilungsfalle auch mit der fortbestehenden Personengesellschaft zur Herstellung einer Wertäquivalenz betreffen, sondern ausschließlich der Zuordnung stiller Reserven einschließlich eines Firmenwertes für Zwecke einer richtigen Ertragsbesteuerung dienen (vgl. Hammerl in Mayr/Wellinger, Handbuch Sonderbilanzen II, 219 und 222; Steinmaurer in Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen⁷, § 29 Rz. 8 ff.; Mühlehner in Hügel/Mühlehner/Hirscher, UmgrStG, § 29 Rz. 16; Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG⁴, § 29 Rz. 20).

¹⁵⁾ Vgl. Hammerl in Mayr/Wellinger, Handbuch Sonderbilanzen II, 225; ErlRV 266 BlgNR 18. GP, 19.

¹⁶⁾ Der Verkehrswert dürfte der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit der Sache bei einer Veräußerung unter Fremden erzielbare Preis sein (Fremdvergleichswert; vgl. UmgrStR 2002, Rz. 680; Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG⁴, § 27 Rz. 72; Steinmaurer in Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen⁷, § 27 Rz. 24; ders., ÖStZ 2008, 403). Der Verkehrswert beinhaltet somit auch stille Lasten und Reserven sowie den Firmenwert (vgl. UmgrStR 2002, Rz. 680; Steinmaurer in Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen⁷, § 27 Rz. 24). Mit dem unternehmensrechtlichen Begriff des beizulegenden Wertes (§ 202 Abs. 1 UGB) – der seinerseits im Wesentlichen dem steuerlichen Teilwert entspricht (vgl. Ludwig/Strimitzer in Hirscher, Bilanzrecht [2010], § 202 Rz. 12; Ch. Nowotny, Austrian Financial Reporting Committee: November 2008 – Enderbericht „Modernisierung und Vereinheitlichung der Rechnungslegung“, RWZ 2009, 15 [16]) – stimmt der Verkehrswert nicht überein (anderer Ansicht Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG⁴, § 27 Rz. 72; BMF 26. 3. 1998, RdW 1998, 313 [313]), weil der beizulegende Wert auch betriebsbezogene Einflüsse berücksichtigt (vgl. Ludwig/Strimitzer in Hirscher, Bilanzrecht, § 202 Rz. 12).

¹⁷⁾ Vgl. UmgrStR 2002, Rz. 308; Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG⁴, § 31 Rz. 2; Hirscher in Tumpel, Handbuch Steuerlehre III², 222 (249); Hammerl in Mayr/Wellinger, Handbuch Sonderbilanzen II, 224 f.; Ludwig/Unger in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaften, Rz. 14/200; Bruckner in Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen⁷, § 6 Rz. 19.

Abs. 1 BewG).¹⁸⁾ Zwar stimmt der gemeine Wert mit dem Verkehrswert regelmäßig überein. Zu Abweichungen kann es aber insbesondere dann und insoweit kommen, als das zu bewertende Vermögen mit Verfügungsbeschränkungen belastet ist, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind, weil solche bei Ermittlung des gemeinen Werts gemäß § 10 Abs. 3 BewG nicht wertmindernd zu berücksichtigen sind.

Das Vorliegen einer Äquivalenzverletzung steht der Anwendbarkeit von Art. V UmgrStG nicht entgegen,¹⁹⁾ sondern zieht gemäß § 31 Abs. 1 Z 1 UmgrStG als Rechtsfolge nach sich, dass der Unterschiedsbetrag mit Beginn des dem Teilungsstichtag folgenden Tages als unentgeltlich zugewendet gilt. Beim übernehmenden Nachfolgeunternehmer kommt es infolge der unentgeltlichen Zuwendung gemäß § 6 Z 9 lit. a EStG zur Buchwertfortführung.²⁰⁾

Äquivalenzverletzungen lassen sich gedanklich in zwei Schritte zerlegen:²¹⁾

- In einem ersten Schritt ist die betreffende Realteilung zunächst äquivalenzwährend durchzuführen. Der teilungsbedingt verkürzte Gesellschafter bleibt dabei fiktiv am restlichen Teilungsvermögen quotenmäßig beteiligt.
- In einem zweiten Schritt wird sodann die fiktive Vermögensquote den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend unentgeltlich zugewendet.

3. Ausgleichsposten bei Äquivalenzverletzungen

3.1. Ermittlung

Sofern mit einer Realteilung eine Äquivalenzverletzung einhergeht, erweist sich die korrekte Ermittlung der Höhe erforderlicher Ausgleichsposten als kompliziert. Dem Umstand Rechnung tragend, dass Äquivalenzverletzungen gedanklich in zwei Schritte zu zerlegen sind, müssen Ausgleichsposten diesfalls m. E. wie folgt ermittelt werden:

- In einem ersten Schritt sind die Ausgleichsposten zunächst gedanklich nach äquivalenzwährenden Verhältnissen zu ermitteln.
- In einem zweiten Schritt sind die solcherart ermittelten Ausgleichsposten bei den verkürzten Nachfolgeunternehmern nach dem Verhältnis der stillen Reserven des realteilungsbedingt tatsächlich erhaltenen Vermögens und jenen, die auf die fiktiv erhaltene Vermögensquote am restlichen Teilungsvermögen entfallen, aufzuteilen.
- In einem dritten Schritt gehen mit den unentgeltlichen Zuwendungen der fiktiven Vermögensquoten²²⁾ auch die auf diese entfallenden Ausgleichsposten auf die äquivalenzverletzungsbedingt bereicherten Nachfolgeunternehmer über.

Eine Ermittlung der Ausgleichsposten unmittelbar nach Maßgabe der nach äquivalenzverletzten Verhältnissen erhaltenen stillen Reserven hingegen würde zu kurz greifen und dem Charakter von Äquivalenzverletzungen nicht Rechnung tragen.

¹⁸⁾ Ebenso *Hügel*, Grenzüberschreitende und nationale Verschmelzungen im Steuerrecht (2009) § 6 Rz. 10.

¹⁹⁾ Vgl. UmgrStR 2002, Rz. 1629; *T. Walter*, Umgründungssteuerrecht⁸, Rz. 787; *Hammerl* in *Mayr/Wellinger*, Handbuch Sonderbilanzen II, 225; *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁴, § 31 Rz. 6; *Mühlehner* in *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG, § 31 Rz. 3.

²⁰⁾ Vgl. *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁴, § 31 Rz. 7; *Mühlehner* in *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG, § 31 Rz. 3.

²¹⁾ Vgl. *T. Walter*, Umgründungssteuerrecht⁸, Rz. 787 ff.; *Hammerl* in *Mayr/Wellinger*, Handbuch Sonderbilanzen II, 209 (225); *Hübner-Schwarzinger/Wiesner*, Umgründungslexikon (2005) 34; *Bartl*, FJ 2004, 18 f.

²²⁾ Quoten an einem Betrieb, Teilbetrieb bzw. Mitunternehmeranteil sind ertragsteuerlich als Mitunternehmeranteile zu charakterisieren (vgl. *Bergmann* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften, Rz. 13/8).

Nach nicht unmissverständlicher, aber offenbar anderer Auffassung der Finanzverwaltung müsse bei äquivalenzverletzenden Realteilungen hingegen Vorsorge getroffen werden, „dass es hinsichtlich der nicht unentgeltlich übertragenen Quoten zu keiner endgültigen Verschiebung der stillen Reserven kommt.“²³⁾

3.2. Beispiele

- **Beispiel 1**

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

	Buchwert	Gemeiner Wert	Stille Reserven		
Teilbetrieb 1	100	200	100	Kapital A	100
Teilbetrieb 2	100	300	200	Kapital B	100
Teilbetrieb 3	100	400	300	Kapital C	100
				Verbindlichkeiten	0
Gesamt	300	900	600		300

Die Gesellschafter A, B und C sind an der X-OG zu je einem Drittel beteiligt, sodass auf sie jeweils eine Gesellschaftsbeteiligung mit einem Buchwert von 100, einem gemeinen Wert von 300 und stillen Reserven in Höhe von 200 entfällt. Im Zuge der Aufteilung sollen der Teilbetrieb 1 auf A, der Teilbetrieb 2 auf B und der Teilbetrieb 3 auf C übertragen werden. Da unter den Gesellschaftern keine Ausgleichszahlungen geleistet werden, kommt es zwischen A und C zu einer Äquivalenzverletzung. Hinsichtlich B tritt hingegen keine Äquivalenzverletzung ein, weil der gemeine Wert des auf ihn übertragenen Teilbetriebs 2 dem gemeinen Wert seiner aufgegebenen Beteiligung an der X-OG entspricht.

Schritt 1: Bei gedanklicher Vornahme einer äquivalenzwahrenden Realteilung ergibt sich folgendes Bild:

	Buchwert	Gemeiner Wert	Stille Reserven	Aktiver Ausgleichsposten	Passiver Ausgleichsposten
A Teilbetrieb 1	100	200	100		
Quote-Teilbetrieb 3	25	100	75		
Gesamt	125	300	175	–	25
B Teilbetrieb 2	100	300	200	–	–
C Quote-Teilbetrieb 3	75	300	225	25	–

Schritt 2: Der gedankliche auf den durch die Äquivalenzverletzung verkürzten Nachfolgeunternehmer A entfallende passive Ausgleichsposten in Höhe von 25 gliedert sich im Verhältnis 100:75 auf den Teilbetrieb 1 (14,3) und die fiktive Quote am Teilbetrieb 3 (10,7) auf (14,3 + 10,7 = 25).

Schritt 3: Mit der unentgeltlichen Zuwendung der fiktiven Quote am Teilbetrieb 3 von A an C geht auch der auf diese Quote entfallende passive Ausgleichsposten in Höhe von 10,7 auf C über und kürzt des-

²³⁾ UmgrStR 2002, Rz. 1629; m. E. ebenso unklar *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁴, § 29 Rz. 25: „Im Fall einer Äquivalenzverletzung anlässlich einer Realteilung brauchen insoweit keine Ausgleichsposten gebildet zu werden, weil in diesem Fall eine freigebige Zuwendung und damit ein unentgeltlicher Übergang der stillen Reserven iSd § 6 Z 9 lit a EStG unterstellt wird.“; vgl. weiters *Wiesner/Schwarzinger/Sedlacek/Sulz*, Zusammenschluß und Realteilung, 124: „Insoweit infolge einer Äquivalenzverletzung eine Verschiebung von stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes vorliegt, ist infolge der unentgeltlichen Zuwendung im Sinne des § 31 Abs 1 Z 1 i. V. m. § 6 Abs 2 UmgrStG eine Vorsorge gegen eine Steuerlastverschiebung nicht notwendig bzw. zulässig.“

sen in Schritt 1 ermittelten aktiven Ausgleichsposten in Höhe von 25 auf 14,3. Bei A verbleibt nach dem Abgang des auf die unentgeltlich übertragene fiktive Quote am Teilbetrieb 3 der auf den Teilbetrieb 1 entfallende passive Ausgleichsposten in Höhe von 14,3, sodass sich folgendes Bild ergibt:

	Buchwert	Gemeiner Wert	Stille Reserven	Aktiver Ausgleichsposten	Passiver Ausgleichsposten
A Teilbetrieb 1	100	200	100	–	14,3
B Teilbetrieb 2	100	300	200	–	–
C Teilbetrieb 3	100	400	300	14,3	–

Ein völlig anderes, jedoch dem Charakter der Äquivalenzverletzung nicht Rechnung tragendes und daher unzutreffendes Ergebnis würde sich hingegen ergeben, wenn die Ausgleichsposten unmittelbar anhand der durch die Äquivalenzverletzung bewirkten Verhältnisse ermittelt würden:

	Buchwert	Gemeiner Wert	Stille Reserven	Aktiver Ausgleichsposten	Passiver Ausgleichsposten
A Teilbetrieb 1	100	200	100	–	100
B Teilbetrieb 2	100	300	200	–	–
C Teilbetrieb 3	100	400	300	100	–

- **Beispiel 2**

Die Bilanz der zwischen den Gesellschaftern A, B, C und D aufzuteilenden Y-OG stellt sich wie folgt dar:

	Buchwert	Gemeiner Wert	Stille Reserven		
Teilbetrieb 1	20	200	180	Kapital A	300
Teilbetrieb 2	150	400	250	Kapital B	300
Teilbetrieb 3	430	1.200	770	Kapital C	300
Teilbetrieb 4	600	800	200	Kapital D	300
				Verbindlichkeiten	0
Gesamt	1.200	2.600	1.400		1.200

Die Gesellschafter A, B, C und D sind an der X-OG zu je einem Viertel beteiligt, sodass auf sie jeweils eine Gesellschaftsbeteiligung mit einem Buchwert von 300, einem gemeinen Wert von 650 und stillen Reserven in Höhe von 350 entfällt. Im Zuge der Aufteilung soll der Teilbetrieb 1 auf A, der Teilbetrieb 2 auf B, der Teilbetrieb 3 auf C und der Teilbetrieb 4 auf D übertragen werden. Da die Gesellschafter untereinander keine Ausgleichszahlungen leisten, werden A und B durch Äquivalenzverletzungen gegenüber ihrer vormaligen Gesellschaftsbeteiligung verkürzt, während C und D Äquivalenzverletzungsbedingt bereichert werden.

Schritt 1: Bei gedanklicher Vornahme einer äquivalenzwahrenden Realteilung ergibt sich folgendes Bild:

	Buchwert	Gemeiner Wert	Stille Reserven	Aktiver Ausgleichsposten	Passiver Ausgleichsposten
A Teilbetrieb 1	20	200	180		
Quote-Teilbetrieb 3	126,7	353,6	226,9		
Quote-Teilbetrieb 4	72,3	96,4	24,1		
Gesamt	219	650	431	81	–
B Teilbetrieb 2	150	400	250		
Quote-Teilbetrieb 3	70,4	196,4	126		
Quote-Teilbetrieb 4	40,2	53,6	13,4		
Gesamt	260,6	650	389,4	39,4	–
Quote-Teilbetrieb 3	232,9	650	417,1	67,1	–
D Quote-Teilbetrieb 4	487,5	650	162	–	187,5

Schritt 2: Der gedankliche auf den durch die Äquivalenzverletzung verkürzten Nachfolgeunternehmer A entfallende aktive Ausgleichsposten in Höhe von 81 gliedert sich im Verhältnis 180 : 226,9 : 24,1 auf den Teilbetrieb 1 (33,8), die fiktive Quote am Teilbetrieb 3 (42,7) und die fiktive Quote am Teilbetrieb 4 (4,5) auf (33,8 + 42,7 + 4,5 = 81). Der gedankliche auf den ebenfalls verkürzten Nachfolgeunternehmer B entfallende aktive Ausgleichsposten in Höhe von 39,4 gliedert sich im Verhältnis 250 : 126 : 13,4 auf den Teilbetrieb 2 (25,3), die fiktive Quote am Teilbetrieb 3 (12,7) und die fiktive Quote am Teilbetrieb 4 (1,4) auf (25,3 + 12,7 + 1,4 = 39,4).

Schritt 3: Mit den unentgeltlichen Zuwendungen der fiktiven Quoten am Teilbetrieb 3 von A und B an C sowie den unentgeltlichen Zuwendungen der fiktiven Quoten am Teilbetrieb 4 von A und B an D gehen auch die auf diese Quoten entfallenden aktiven Ausgleichsposten auf C bzw. D über, sodass sich folgendes Bild ergibt:

	Buchwert	Gemeiner Wert	Stille Reserven	Aktiver Ausgleichsposten	Passiver Ausgleichsposten
A Teilbetrieb 1	20	200	180	33,8	
B Teilbetrieb 2	150	400	250	25,3	
C Teilbetrieb 3	430	1.200	770	122,5	–
D Teilbetrieb 4	600	800	200	–	181,6

4. Zusammenfassung

Äquivalenzverletzungen sind gedanklich in zwei Schritte zu zerlegen: In einem ersten Schritt ist die betreffende Realteilung zunächst äquivalenzwahrend durchzuführen. Der teilungsbedingt verkürzte Gesellschafter bleibt dabei fiktiv am restlichen Teilungsvermögen quotenmäßig beteiligt. In einem zweiten Schritt wird die fiktive Vermögensquote sodann den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend unentgeltlich zugewendet. Diesem Charakter von Äquivalenzverletzungen ist auch bei der Ermittlung erforderlicher Ausgleichsposten Rechnung zu tragen. Eine Ermittlung der Ausgleichsposten unmittelbar nach Maßgabe der nach äquivalenzverletzten Verhältnissen erhaltenen stillen Reserven greift hingegen zu kurz.

BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO!



SWK-Jahresabo 2012
(Heft 1–36)
Print & Online
EUR 289,-

Bestellschein

Fax +43 1 24 630-53

Ich / Wir bestelle(n) hiermit umgehend direkt durch die Linde Verlag Wien GmbH, Scheydggasse 24, 1210 Wien,
Tel.: +43 1 24 630 • Fax: +43 1 24 630-23 • www.lindeverlag.at • E-Mail: office@lindeverlag.at

Ex. **SWK-Jahresabonnement**, Print & Online **2012** (Heft 1–36)

EUR 289,-

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Kundennummer (falls vorhanden):	Firma:
Vorname:	Nachname:
Straße:	PLZ:
Telefon:	Fax:
E-Mail:	Newsletter: <input type="checkbox"/> ja <input type="checkbox"/> nein
Datum:	Unterschrift:

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

office@lindeverlag.at • www.lindeverlag.at **Linde**