

schluss der Gesellschafter zur selbständigen Vertretungsbefugnis des verbleibenden Geschäftsführers führt, wenn der Gesellschaftsvertrag bestimmt, dass, wenn nur ein Geschäftsführer bestellt ist, dieser selbständig vertritt. Zweckmäßig wäre im Gesellschafterbeschluss darauf ausdrücklich Bezug zu nehmen, dh im Gesellschafterbeschluss jedenfalls als Wissenserklärung festzuhalten, dass der

verbleibende Geschäftsführer nunmehr selbständig vertritt. Betrifft der Gesellschafterbeschluss ausschließlich die Abberufung eines Geschäftsführers bedarf dieser nach hA (*Petrasch/Verweijen*, aaO; *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³ § 17 GmbHG Rz 6) *nicht* der beglaubigten Form. Dies hat mE auch dann zu gelten, wenn der Gesellschafterbeschluss die genannte Wissenserklärung enthält.

Vorschläge zur Verbesserung von Art V UmgrStG (Realteilung)

Am 1. 1. 2012 hat sich das Inkrafttreten des UmgrStG zum zwanzigsten Mal geöhrt. Trotz zahlreichen zwischenzeitlich erfolgten Novellierungen besteht an mehreren Stellen weiteres Verbesserungspotential. Im folgenden Beitrag soll versucht werden, sowohl formale bzw stilistische als auch inhaltliche Verbesserungsmöglichkeiten im Bereich des Art V UmgrStG (Realteilung) aufzuzeigen.

Von Sebastian Bergmann

1. Maßgeblicher Zeitpunkt für das Vorliegen eines positiven Verkehrswerts (§ 27 Abs 1 Satz 2 UmgrStG)

Gem § 27 Abs 1 Satz 2 UmgrStG setzt die Anwendbarkeit von Art V UmgrStG voraus, „*dass das übertragene Vermögen am Teilungsstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Teilungsvertrages, für sich allein einen positiven Verkehrswert besitzt*“. Maßgeblicher Zeitpunkt für das Erfordernis des Vorliegens eines positiven Verkehrswerts ist somit der Tag des Abschlusses des Teilungsvertrags.¹ Das Vorliegen eines positiven Verkehrswerts auch am Teilungsstichtag ist nicht erforderlich (arg „*jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Teilungsvertrages*“).² Ein am Teilungsstichtag positiver, jedoch bei Abschluss des Teilungsvertrags negativer Verkehrswert genügt zur Anwendung von Art V UmgrStG folglich nicht.³ Das ließe sich aber auch einfacher ausdrü-

cken: „*Voraussetzung ist, dass das übertragene Vermögen am Tag des Abschlusses des Teilungsvertrages für sich allein einen positiven Verkehrswert besitzt*“.⁴

2. Teilbetriebsfiktionen (§ 27 Abs 3 UmgrStG)

In Abweichung von § 27 Abs 2 UmgrStG, wonach zum Kreis des qualifizierten Vermögens nur Betriebe, Teilbetrieb und Mitunternehmeranteile zählen, normiert § 27 Abs 3 UmgrStG zwei branchenspezifische Teilbetriebsfiktionen: Nach § 27 Abs 3 Z 1 UmgrStG gilt bei einem nicht in Teilbetriebe untergliederten Forstbetrieb „*als Teilbetrieb die Übertragung von Flächen, für die ein gesetzlicher Realteilungsanspruch besteht und die vom Nachfolgeunternehmer für sich als Forstbetrieb geführt werden können*“. Nach § 27 Abs 3 Z 2 UmgrStG gilt bei einem nicht in Teilbetriebe untergliederten Betrieb, dessen wesentliche Grundlage der Klienten- oder Kundenstock ist, „*als Teilbetrieb die Übertragung jenes Teiles des Klienten- oder Kundenstocks, der vom Nachfolgeunternehmer bereits vor der Realteilung dauerhaft betreut worden ist und für sich als Betrieb geführt werden*

1 Vgl UmgrStR 2002 Rz 684; *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁴ (2007) § 27 Rz 73; *Bergmann in Kofler*, UmgrStG (2012) § 27 Rz 75.

2 Vgl *Bergmann in Kofler*, UmgrStG § 27 Rz 75.

3 Vgl *Wiesner/Mayr*, Einbringungen nach dem AbgÄG 2005, RdW 2006, 363 (365); *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁴ § 27 Rz 67; *Bergmann in Kofler*, UmgrStG § 27 Rz 75; differenzierend *Hirschler in Tumpel*, Handbuch der österreichischen Steuerlehre III

– Gründung, Umgründung und Beendigung von Unternehmen² (2010) 222 (234 f), nach dem Art V UmgrStG immer dann anzuwenden sei, wenn am späteren der beiden Zeitpunkte ein positiver Verkehrswert vorliegt.

4 Gleiches gilt für die übereinstimmenden Wortlaute des § 12 Abs 1 Satz 2 UmgrStG (Art III Einbringung) und § 23 Abs 1 Satz 2 UmgrStG (Art IV Zusammenschluss).

kann“. Beide Formulierungen wirken unglücklich: Als fiktiver Teilbetrieb kann wohl nicht „die Übertragung“ einer Forstfläche bzw eines Klienten- oder Kundenstocks (iS des den Teilungsvertrag umsetzenden Verfügungsgeschäfts) gelten, sondern nur ein Teil einer qualifizierten Forstfläche bzw eines qualifizierten Klienten- oder Kundenstocks selbst. Die Wortlaute von § 27 Abs 3 Z 1 und 2 UmgrStG sollten entsprechend angepasst werden.⁵

3. Qualifizierte Personengesellschaften (§ 27 Abs 4 UmgrStG)

Gem § 27 Abs 4 UmgrStG sind vom Anwendungsbereich des Art V UmgrStG erfasste Personengesellschaften nur „solche, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind“.⁶ Der Bestimmung ist jedoch keine konstitutive Bedeutung beizumessen.⁷ Dass Art V UmgrStG nur die Realteilung solcher Personengesellschaften erfasst, die ertragsteuerlich als betriebliche Mitunternehmensschaften einzustufen sind, und vermögensveraltende Personengesellschaften vom Anwendungsbereich des Art V UmgrStG ausgeschlossen sind, ergibt sich nämlich bereits aus § 27 Abs 2 UmgrStG, wonach zum von Art V UmgrStG begünstigten Vermögen nur Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile zählen, und dem Umstand, dass aufgrund der in den §§ 2 Abs 4 Satz 3, 21 Abs 2 Z 2 Satz 2 und 22 Z 3 Satz 2 EStG verankerten „Abfärbetheorie“⁸ bereits die geringste von einer Personengesellschaft ausgeübte betriebliche Tätigkeit (wozu im Falle von doppelstöckigen Personengesellschaften auch das bloße Halten von Mitunternehmeranteilen zählt⁹) dazu führt, dass die Personengesellschaft insgesamt als betriebliche Mitunternehmenschaft einzustufen ist.¹⁰ Die Bestimmung dürf-

te auch keinen sinnvollen, ihre Existenz rechtfertigenden Hinweischarakter haben. Denn wenn eine Personengesellschaft über einen Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil verfügt und folglich bei ihrer Realteilung Art V UmgrStG potentiell zur Anwendung kommen kann (§ 27 Abs 2 UmgrStG), muss das diesfalls selbstverständliche Vorliegen von Mitunternehmenschaft nicht mehr gesondert geprüft werden. Zur Verschlinkung des § 27 UmgrStG könnte die Bestimmung daher ersatzlos entfallen.¹¹

4. Zuständiges Finanzamt für Ersatzstichtagsmeldung (§ 28 Satz 2 UmgrStG)

Gem § 28 Satz 1 UmgrStG ist bei Realteilungen hinsichtlich des Teilungsstichtags § 13 UmgrStG anzuwenden. Aus § 13 Abs 1 Satz 3 iVm § 28 Satz 1 UmgrStG ergibt sich, dass Realteilungen je nach Zuständigkeit innerhalb von neun Monaten nach Ablauf des Teilungsstichtags beim Firmenbuchgericht anzumelden bzw beim Finanzamt zu melden sind. Die konkreten Zuständigkeitsregeln des § 13 UmgrStG sind auf Einbringungen in Kapitalgesellschaften zugeschnitten. Im Falle der Finanzamtszuständigkeit stellt § 13 UmgrStG dementsprechend auf das „für die Erhebung der Körperschaftsteuer der übernehmenden Körperschaft zuständige Finanzamt“ ab. § 28 Satz 2 UmgrStG sieht deshalb realteilungsspezifische Modifikationen der Zuständigkeitsregeln vor: Bei Finanzamtszuständigkeit ist „§ 13 Abs. 1 [...] mit der Maßgabe anzuwenden, daß [...] die Meldung bei dem für die Feststellung der Einkünfte der zu teilenden Personengesellschaft zuständigen Finanzamt zu erfolgen hat“. Sofern als Teilungsstichtag ein Tag festgelegt wird, zu dem einem der Nachfolgeunternehmer das Vermögen

5 Gleiches gilt für § 32 Abs 3 UmgrStG (Art VI Spaltung).

6 Entgegen der hA, wonach Realteilungen sämtlicher Mitunternehmensschaften in den Anwendungsbereich des UmgrStG fallen können (vgl *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁴ § 27 Rz 58; ErlRV 266 BlgNR 18. GP, 32; ebenso zu Art IV UmgrStG VwGH 29. 1. 2009, 2008/16/0126; *Sulz* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen¹ § 23 UmgrStG Rz 58), erfasst Art V UmgrStG nur Realteilungen solcher Rechtsgebilde, die sowohl zivil- bzw unternehmensrechtlich dem Kreis der Personengesellschaften als auch ertragsteuerrechtlich jenem der Mitunternehmensschaften angehören. Das ergibt sich im Umkehrschluss aus § 27 Abs 1 Satz 4 UmgrStG, wonach einer im Abteilungsfall fortbestehenden Personengesellschaft zur Anwendbarkeit von Art V UmgrStG begünstigtes Restvermögen verbleiben muss, zumal es bei einem mit dem Mitunternehmerbegriff übereinstimmenden Personengesellschaftsverständnis gar nicht denkmöglich wäre, dass eine Personengesellschaft fortbesteht, ohne dass ihr begünstigtes Restvermögen iSd § 27 Abs 2 UmgrStG verbleibt. Bestätigt wird dieser Eindruck durch den Umstand, dass es sich beim Teilungsvertrag ausweislich des Wortlauts des § 27 Abs 1 Satz 1 UmgrStG um einen „Gesellschaftsvertrag“ handelt. Die Beschränkung des Anwen-

dungsbereichs des Art V UmgrStG auf Mitunternehmensschaften, die zivil- bzw unternehmensrechtlich dem Kreis der Personengesellschaften zuzurechnen sind, dürfte freilich insofern von bloß untergeordneter praktischer Bedeutung sein, als bei den meisten Mitunternehmensschaften (unter der Voraussetzung des Vorhandenseins eines gemeinsamen Zwecks) zumindest konkludent auch eine GesbR vorliegen wird (vgl *Bergmann* in *Kofler*, UmgrStG § 27 Rz 118).

7 Vgl *Bergmann* in *Kofler*, UmgrStG § 27 Rz 32.

8 Ausführlich *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 (2011) Rz 12/87 ff.

9 Vgl EStR 2000 Rz 5831a; *Bergmann*, Die Abfärbetheorie bei doppelstöckigen Personengesellschaften, SWK 2008, S 731 (S 731 f); *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch (1993) § 23 Tz 20.

10 Vgl *Bergmann* in *Kofler*, UmgrStG § 27 Rz 32.

11 Gleiches gilt für § 23 Abs 3 UmgrStG (Art IV Zusammenschluss).

noch nicht zuzurechnen gewesen ist, gilt gem § 13 Abs 2 Satz 3 iVm § 28 Satz 1 UmgrStG der Tag des Abschlusses des Teilungsvertrags als Ersatzstichtag, wenn dies innerhalb einer Frist von neun Monaten nach Ablauf des Ersatzstichtags dem zuständigen Finanzamt gemeldet wird und bezogen auf den Ersatzstichtag sämtliche Anwendungsvoraussetzungen des Art V UmgrStG erfüllt sind. Da sich die realteilungsspezifischen Modifikationen der Finanzamtszuständigkeit gem § 28 Satz 2 UmgrStG ausdrücklich nur auf „§ 13 Abs. 1“ beziehen, müsste die Meldung in Ersatzstichtagsfällen nach § 13 Abs 2 Satz 3 iVm § 28 Satz 1 UmgrStG strenggenommen bei dem „für die Erhebung der Körperschaftsteuer der übernehmenden Körperschaft zuständigen Finanzamt“ erfolgen. Sofern der übernehmende Nachfolgeunternehmer aber eine natürliche Person ist, existiert ein solches Finanzamt nicht. Sinnvollerweise kann auch die gem § 13 Abs 2 Satz 3 iVm § 28 UmgrStG zur ersatzstichtagsbezogenen Sanierung erforderliche Meldung analog zu § 28 Satz 2 UmgrStG nur bei jenem Finanzamt vorzunehmen sein, das für die gesonderte Feststellung der Einkünfte der teilenden Personengesellschaft zuständig ist.¹² De lege ferenda sollte in § 28 Satz 2 UmgrStG daher die Einschränkung auf „Abs. 1“ des § 13 UmgrStG entfallen.

5. Aufwertung bei endgültigen Steuerlastverschiebungen (§ 29 Abs 1 Z 2 UmgrStG)

Gem § 29 Abs 1 Z 2 Satz 1 iVm Satz 2 UmgrStG ist eine Realteilung zu Buchwerten nur dann zulässig, wenn bei den Nachfolgeunternehmern durch das Einstellen von Ausgleichsposten Vorsorge getroffen wird, dass teilungsbedingt keine endgültige Steuerlastverschiebung eintritt. Gem § 29 Abs 1 Z 2 Satz 3 UmgrStG ist „§ 24 Abs. 2 letzter Satz [...] anzuwenden“. Aus § 24 Abs 2 letzter Satz UmgrStG ergibt sich, dass im Falle der Unzulässigkeit einer Buchwertfortführung infolge endgültiger Verschiebungen der Steuerbelastung „der Teilwert der Wirtschaftsgüter einschließlich selbstgeschaffener unkörper-

licher Wirtschaftsgüter anzusetzen“ ist. Das führt dazu, dass die Realteilung bei mangelhafter Vorsorge zur Vermeidung endgültiger Steuerlastverschiebungen aus ertragsteuerlicher Sicht innerhalb des Anwendungsbereichs des Art V UmgrStG „verunglückt“.¹³

Nach den UmgrStR 2002 sei mit dem Teilwertansatz und der iVm § 24 Abs 7 Satz 1 EStG eintretenden Gewinnrealisierung „jenes Ergebnis die Folge, das bei Fehlen der Anwendungsvoraussetzungen im Sinne des § 27 UmgrStG und damit außerhalb des Art V UmgrStG erzielt wird“.¹⁴ Ob dies tatsächlich zutrifft, ist mE aber zweifelhaft: Die im Zuge von verunglückten Realteilungen außerhalb des Anwendungsbereichs des Art V UmgrStG 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 Tausch¹⁵ bzw tauschähnlicher/-artiger Vorgang¹⁶ charakterisiert. Ungeachtet dessen soll sich die Bemessungsgrundlage des Veräußerungsgewinns nach hA aus der Differenz zwischen dem Teilwert und dem Buchwert des hingegenen Vermögens ermitteln.¹⁷ 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 Entnahme-grundsätzen (§ 6 Z 4 EStG) erweckt. Tatsächlich dürfte die Frage, ob bei verunglückten Realteilungsvorgängen außerhalb des Art V UmgrStG Entnahme- oder Tauschgrundsätze maßgeblich sind, entscheidend von der Vorfrage abhängen, welches theoretische Erklärungsmodell der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung von Personengesellschaften zugrunde zu legen ist:¹⁸

- 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 Teilbe-

12 Vgl Bergmann in Kofler, UmgrStG § 28 Rz 19.

13 Bergmann, „Verunglückte“ Realteilungen, GES 2012, 97 (104 ff).

14 UmgrStR 2002 Rz 1603a.

15 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, Realteilung, in Mayr/Wellinger, Handbuch Sonderbilanzen II (2010) 209 (211); Steinmaurer in Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen⁷ (2007) 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).

16 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; Mühllebner, Von einem Zusammenschluss, der eine Realteilung war, RdW 2009, 378 (379); ErlRV 266 BlgNR 18. GP 36.

17 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).

18 Vgl Bergmann, GES 2012, 97 (101 f).

trieb. Die Personengesellschaft sei die Zusammenfassung dieser gedanklich selbständigen Teilbetriebe der Gesellschafter.¹⁹ 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 Bilanzbündeltheorie²⁰) ergebnisbezogen in ständiger Rechtsprechung judizierten²¹ und inhaltlich auch von der Finanzverwaltung vertretenen²² „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 betroffene Gesellschafter gedanklich als Alleininhaber des gesamten Gesellschaftsbetriebs betrachtet wird.²³ Als Konsequenz dieser gedanklichen Alleinzurechnung dürfte eine verunglückte Realteilung nach dieser Theorie zur Gänze als Entnahmevergange einzustufen sein (§ 6 Z 4 EStG), zumal ein Tauschvorgang eines Gesellschafters mit einem ihm selbst zuzurechnenden Betrieb nicht möglich erscheint.
- Nach der im Schrifttum herrschenden²⁴ „Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung“ sind Personengesellschaften selbständige Inhaber des Personengesellschaftsbetriebs und deshalb einheitliche Gewinnermittlungssubjekte.²⁵ Da es sich demnach bei Personengesellschaftsbetrieben aus Gesellschafterperspektive um Fremdbetriebe handelt bzw Leistungsbeziehungen zwischen der Personengesellschaft und einem

Gesellschafter nach dieser Theorie grundsätzlich wie solche unter Fremden anzuerkennen sind, dürfte eine verunglückte Realteilung nach dieser Theorie nicht als Entnahmevergange, 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.²⁶ Wenn der Gewinn bereits auf Ebene der Personengesellschaft ermittelt wird, muss auch diese es sein, der der Gesellschaftsbetrieb zuzurechnen ist. 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)vertrags nicht vorliegt.²⁷ Auch der VwGH hat Mitunternehmenschaften zwischenzeitlich wiederholt als „Gewinnermittlungssubjekt“ bezeichnet,²⁸ was auf eine Abkehr vom bisher in höchstgerichtlicher Rechtsprechung vertretenen Erklärungs-konzept hindeuten könnte.²⁹

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

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

21 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.

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

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

24 Vgl *Quantschnigg*, Grundsatzfragen zur Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften, 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/Kauba*, EStG¹⁰ (2006) § 23 Tz 209 und 212; *Peth/Wanke/Wiesner* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG¹² (2011)

§ 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.

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

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

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

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

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

Folgt man der mE überzeugenden Theorie³⁰ der einheitlichen Gewinnermittlung, dürften verunglückte Realteilungen außerhalb des Anwendungsbereichs des Art V UmgrStG somit ertragsteuerlich als Tausch zu charakterisieren sein und sich die Bemessungsgrundlage des Veräußerungsgewinns aus der Differenz zwischen dem gemeinen Wert und dem Buchwert des hingegebenen Vermögens ermitteln. IdS hat *Beiser* bereits im Jahr 1992 festgestellt: „Ohne Art V UmgrStG käme der Tauschgrundsatz (§ 6 Z 14 lit a EStG 1988) zur Anwendung“.³¹ 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.³²

Da sich die Bemessungsgrundlage von Veräußerungsgewinnen bei verunglückten Realteilungen außerhalb des Art V UmgrStG somit aus der Differenz aus dem gemeinen Wert und dem Buchwert ermitteln dürfte, stellt die Maßgeblichkeit des Teilwerts bei verunglückten Realteilungen innerhalb des Anwendungsbereichs des Art V UmgrStG infolge mangelhafter Vorsorge zu Vermeidung endgültiger Verschiebungen der Steuerbelastung (§ 29 Abs 1 Z 2 Satz 3 iVm § 24 Abs 2 Satz 2 UmgrStG) mE eine Abweichung von allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen dar.³³ Entgegen den UmgrStR 2002³⁴ hätte § 29 Abs 1 Z 2 Satz 3 UmgrStG dann aber nicht jenes Ergebnis zur Folge, das bei Fehlen der Anwendungsvoraussetzungen des Art V UmgrStG außerhalb dessen Anwendungsbereichs erzielt wird. Eine voneinander abweichende ertragsteuerliche Beurteilung von verunglückten Realteilungen je nach dem, ob das Verunglücken außerhalb oder innerhalb des Art V UmgrStG eintritt, erscheint aber unbefriedigend. Vermeiden ließe sich die-

ses Dilemma durch eine ersatzlose Streichung von § 29 Abs 1 Z 2 Satz 3 UmgrStG. Denn einer expliziten Anordnung, dass eine Aufwertung vorzunehmen ist, bedarf es zur vom Gesetzgeber intendierten Gewinnrealisierung nicht. Eine solche ergibt sich vielmehr bereits aus allgemeinem Ertragsteuerrecht iVm dem Umstand, dass eine Veräußerungsgewinnbesteuerung nach § 24 Abs 7 Satz 1 EStG nur dann zu unterbleiben hat, wenn das UmgrStG eine Buchwertfortführung vorsieht. Letzteres ist aber bereits aufgrund § 29 Abs 1 Z 2 Satz 1 UmgrStG nicht der Fall, sodass Satz 3 leg cit entbehrlich ist.³⁵ Unabhängig von der Frage, ob bei verunglückten Realteilungen außerhalb des Art V UmgrStG der gemeine Wert oder der Teilwert maßgeblich ist, wäre durch eine Streichung von § 29 Abs 1 Z 2 Satz 1 UmgrStG gewährleistet, dass verunglückte Realteilungen außerhalb und innerhalb des Anwendungsbereichs des Art V aus ertragsteuerlicher Sicht gleich zu behandeln sind.

Nach den UmgrStR 2002 und einer auch im Schrifttum mitunter vertretenen Ansicht soll sich eine durch das nicht korrekte Einstellen von Ausgleichsposten zur Vermeidung einer endgültigen Steuerlastverschiebung bedingte Unzulässigkeit der Buchwertfortführung auf sämtliche Wirtschaftsgüter der realteilenden Personengesellschaft erstrecken bzw eine Aufwertung vollumfänglich vorzunehmen sein.³⁶ Wenngleich diese Ansicht im Wortlaut des § 29 Abs 1 Z 2 UmgrStG möglicherweise Deckung findet („Die Teilung zu Buchwerten (Buchwertteilung) ist nur zulässig [...]“), ist die Bestimmung mE aus teleologischen Überlegungen enger auszulegen: § 29 Abs 1 Z 2 UmgrStG selbst ist lediglich eine Bewertungsvorschrift, nicht aber auch Gewinnrealisationstatbestand. Eine steuerpflichtige Gewinnrealisierung wird bei verunglückten Realteilungen (inner- und außerhalb des Anwendungsbereichs des Art V UmgrStG) vielmehr durch § 24 EStG bewirkt.³⁷ Bei Buchwertteilungen im Anwendungsbereich des Art V UmgrStG kommt § 24

30 Siehe auch *Bergmann* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften, Rz 12/79 ff; *derselbe*, Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht 63 ff; *derselbe*, GES 2012, 97 (102).

31 *Beiser*, ÖStZ 1992, 265 (267).

32 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.

33 *Bergmann*, GES 2012, 97 (105); *derselbe* in *Kofler*, UmgrStG § 29 Rz 42.

34 UmgrStR 2002 Rz 1603a.

35 Gleiches gilt für § 24 Abs 2 Satz 2 UmgrStG (Art IV Zusammenschluss).

36 Vgl *Hammerl* in *Mayr/Wellinger*, Handbuch Sonderbilanzen II, 209 (222); *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁴ § 29 Rz 22; UmgrStR 2002 Rz 1603a.

37 Vgl *Bergmann*, GES 2012, 97 (98 ff und 104 f); *derselbe* in *Kofler*, UmgrStG § 27 Rz 184 ff. Bei außerhalb des Anwendungsbereichs des Art V UmgrStG verunglückten Abteilungen kann dann ausnahms-

weise anderes gelten, wenn der ausscheidende Gesellschafter mit stille Reserven enthaltenden Sachwerten abgefunden wird, die für sich keine eigenständige Betriebs- oder Teilbetriebsvermögens- bzw Mitunternehmeranteileigenschaft aufweisen und die verbleibenden Gesellschafter deshalb keinen Veräußerungsgewinn, sondern einen laufenden Gewinn iSd §§ 21 Abs 2 Z 2, 22 Z 3 und 23 Z 2 EStG erzielen (vgl EStR 2000 Rz 5975; *Hammerl* in *Mayr/Wellinger*, Handbuch Sonderbilanzen II, 209 (212); *Walter*, Umgründungssteuerrecht⁸ (2011) Rz 695; *Bergmann*, GES 2012, 97 [99]; *derselbe* in *Kofler*, UmgrStG § 27 Rz 191) bzw der ausscheidende Gesellschafter nur mit Bargeld oder anderen, keine stillen Reserven enthaltenden Vermögensgegenständen abgefunden und die verbleibenden Gesellschafter folglich weder einen Veräußerungsgewinn noch einen laufenden Gewinn erzielen (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; *Bergmann*, GES 2012, 97 [100]; *derselbe* in *Kofler*, UmgrStG § 27 Rz 192).

EStG deshalb nicht zur Anwendung, weil gem Abs 7 leg cit ein Veräußerungsgewinn dann nicht zu ermitteln ist, soweit das UmgrStG eine Buchwertfortführung vorsieht. Bei verunglückten Realteilungen kann ein Veräußerungsgewinn iSd § 24 EStG aber nur insoweit vorliegen, als hinsichtlich der stillen Reserven eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils eine Zurechnungsänderung eintritt. Während dies bei Aufteilungen vollumfänglich der Fall ist, tritt bei Abteilungen eine Zurechnungsänderung hinsichtlich der mittelbar auf die verbleibenden Gesellschafter entfallenden stillen Reserven des bei der fortbestehenden Personengesellschaft verbleibenden Restvermögens nicht ein.³⁸ Ein Veräußerungsgewinn ist diesfalls nur hinsichtlich des dem ausscheidenden Gesellschafter als Abfindung übertragenen Vermögens und dem Mitunternehmeranteil des ausscheidenden Gesellschafters zu ermitteln.³⁹ Soweit stille Reserven des Restvermögens vor der Abteilung mittelbar auf einen ausscheidenden Gesellschafter entfallen sind, werden diese bei diesem bereits als Bestandteil des im Zuge der Mitunternehmeranteilsveräußerung erzielten Veräußerungsgewinns erfasst.⁴⁰

Wäre nach § 29 Abs 1 Z 2 UmgrStG eine Buchwertfortführung tatsächlich für sämtliche Wirtschaftsgüter unzulässig bzw eine vollumfängliche Aufwertung vorzunehmen, würde dies bei Abteilungen dazu führen, dass auch hinsichtlich der mittelbar den verbleibenden Gesellschaftern zuzurechnenden Wirtschaftsgütern des bei der fortbestehenden Personengesellschaft verbleibenden Restvermögens eine Aufwertung vorzunehmen wäre. Da der Gewinnrealisierungstatbestand des § 24 EStG insoweit nicht greifen kann, würde eine abteilungsbedingte Aufwertung des Restvermögens bei der Personengesellschaft zu einem laufenden Gewinn führen. Die ertragsteuerliche Gewinnrealisierung von innerhalb des Anwendungsbereichs des Art V UmgrStG infolge eines nicht korrekten Einstellens von Ausgleichsposten gem § 29 Abs 1 Z 2 UmgrStG verunglückten Realteilungen hätte dann eine größere Reichweite als die Gewinnrealisierung bei solchen Realteilungen, die infolge der Nichterfüllung einer Anwendungsvoraussetzung des Art V UmgrStG außerhalb dessen Anwendungsbereich verunglücken. Das dürfte aber über den Zweck des § 29 Abs 1 Z 2

UmgrStG hinausgehen. Die Bestimmung wird daher bereits in ihrer geltenden Fassung teleologisch dahingehend eingeschränkt auszulegen sein, dass eine Buchwertfortführung bei nicht korrektem Einstellen von Ausgleichsposten zur Vermeidung endgültiger Verschiebungen der Steuerbelastung nur insoweit unzulässig ist, als hinsichtlich der stiller Reserven eine Änderung der Zurechnung eintritt.⁴¹

De lege ferenda könnte dies klargestellt werden, indem in § 29 Abs 1 Z 2 Satz 1 UmgrStG für den Fall der mangelfaften Vorsorge zur Vermeidung endgültiger Steuerlastverschiebungen nicht pauschal „[d]ie Teilung zu Buchwerten (Buchwertteilung)“ für unzulässig erklärt wird, sondern nur die zuvor in § 29 Abs 1 Z 1 UmgrStG angeordnete – im Regelfall zur Buchwertteilung führende⁴² – Anwendung von § 14 Abs 1 UmgrStG relativiert würde, sodass hinsichtlich Realisationstatbestand und -umfang allgemeines Gewinnermittlungsrecht zur Anwendung kommen könnte. § 29 Abs 1 Z 2 Satz 1 UmgrStG wäre dafür etwa wie folgt zu ändern: „Die Anwendung von § 14 Abs. 1 zweiter Satz ist nur zulässig, wenn für die weitere Gewinnermittlung Vorsorge getroffen wird, dass es bei den an der Teilung beteiligten Steuerpflichtigen durch der Vorgang der Teilung zu keiner endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung kommt“.

6. Regelungsstandort des Anwendungserfordernisses der Aufrechterhaltung der Steuerverstrickung (§ 29 Abs 1 Z 3 UmgrStG)

Nach § 29 Abs 1 Z 3 UmgrStG ist § 1 Abs 2 UmgrStG sinngemäß anzuwenden, „[s]oweit im Rahmen der Realteilung auf einen ausländischen Nachfolgeunternehmer das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich des Vermögens eingeschränkt wird“. Wenn und soweit es durch eine realteilungsbedingte Vermögensübertragung auf einen ausländischen Nachfolgeunternehmer zu einer Einschränkung des österreichischen Besteuerungsrechts kommt, liegt in sinngemäßer Anwendung von § 1 Abs 2 Satz 1 UmgrStG keine Realteilung iSd § 27 Abs 1 UmgrStG vor, sodass iVm § 27 Abs 5 die in den §§ 28 bis 31 UmgrStG angeordneten Rechtsfolgen unanwendbar sind und somit die Realteilung nicht dem

38 Vgl Bergmann, GES 2012, 97 (99).

39 Vgl Mühllehner in Hügel/Mühllehner/Hirschler, UmgrStG (1999) § 29 Rz 10.

40 Vgl Bergmann, GES 2012, 97 (99); derselbe in Kofler, UmgrStG § 27 Rz 190. 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 Buch-

werten jener Wirtschaftsgüter des Restvermögens zuzurechnen, denen die stillen Reserven innewohnen. Ein allenfalls verbleibender Restbetrag ist bei der übertragenden Personengesellschaft als Firmenwert auszuweisen (vgl Bergmann, GES 2012, 97 [100]; derselbe in Kofler, UmgrStG § 27 Rz 194; Doralt, EStG¹⁰ § 24 Tz 86; Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch § 24 Tz 91.2).

41 Vgl Bergmann, GES 2012, 97 (104) FN 48; derselbe in Kofler, UmgrStG § 29 Rz 40.

42 Vgl Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG⁴ § 29 Rz 1; Bergmann in Kofler, UmgrStG § 29 Rz 3.

Art V UmgrStG unterliegt. Anders als die anderen Nichtanwendungsfälle des Art V UmgrStG wirkt eine entstrickungsbedingte Nichtanwendbarkeit nur partiell (arg „Soweit“). Hinsichtlich des weiterverstrickten Vermögens ist das UmgrStG hingegen anzuwenden.

Regelungstechnisch wirkt die Normierung des Verstrickungserfordernisses in § 29 UmgrStG unglücklich: Zum einen handelt es sich vordergründig um eine Anwendungsvoraussetzung des Art V UmgrStG und nicht – wie der Regelungsstandort im mit „*Bewertung des Betriebsvermögens in der Teilungsbilanz*“ überschriebenen § 29 UmgrStG vermuten lassen würde – um eine teilungsbilanzielle Bewertungsregel. Zum anderen würde eine formalistische Anwendung von § 29 Abs 1 Z 3 iVm § 1 Abs 2 Satz 1 UmgrStG im Entstrickungsfalle dazu führen, dass mit den §§ 28 bis 31 UmgrStG – iS eines Zirkelschlusses – auch das in § 29 Abs 1 Z 3 UmgrStG normierte Verstrickungserfordernis selbst unanwendbar wäre. Eine Verschiebung des Regelungsgehalts des § 29 Abs 1 Z 3 UmgrStG in § 27 UmgrStG wäre daher zweckmäßig.⁴³

7. Aufwertungswahlrecht bei der Übertragung von ausländischem Vermögen (§ 29 Abs 1 Z 4 UmgrStG)

Nach § 29 Abs 1 Z 4 UmgrStG ist „für den Fall der Übertragung von ausländischen Betrieben, Teilbetrieben und Anteilen an ausländischen Mitunternehmerschaften in Personengesellschaften [...] § 16 Abs. 3 mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle des gemeinen Wertes die höheren Teilwerte einschließlich selbstgeschaffener unkörperlicher Wirtschaftsgüter treten“. Demnach steht bei der Übertragung von ausländischen Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen in Personengesellschaften dann ausnahmsweise ein Wahlrecht zur Bewertung mit den höheren Teilwerten einschließlich selbstgeschaffener unkörperlicher Wirtschaftsgüter zu, wenn die teilungsbedingte Vermögensübertragung im Ausland zu einer Gewinnverwirklichung führt und mit dem betreffenden ausländischen Staat ein DBA mit Anrechnungsmethode besteht oder eine vergleichbare innerstaatliche Maßnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung getroffen wurde. Durch die Einräumung des

Bewertungswahlrechts soll vermieden werden, dass es in Folge inländischer Buchwertfortführung (§ 29 Abs 1 Z 1 iVm § 14 Abs 1 UmgrStG) und ausländischer Gewinnverwirklichung zu einer zeitversetzten Doppelbesteuerung kommt, wenn im Falle einer späteren Realisierung im Inland die Anrechnung einer im Ausland entrichteten Steuer mangels erforderlicher Periodengleichheit ins Leere ginge.⁴⁴

Ausländische Mitunternehmeranteile sind vom Aufwertungswahlrecht *de lege lata* mE nur dann erfasst, wenn die Mitunternehmerbeteiligung an einem Rechtsgebilde besteht, das zivil- bzw unternehmensrechtlich dem Kreis der Personengesellschaften zuzurechnen ist (arg „Übertragung von [...] Anteilen an ausländischen Mitunternehmerschaften in Personengesellschaften“), wobei die Vergleichbarkeit mit einer inländischen Personengesellschaft entscheidend ist (Typenvergleich).⁴⁵ § 27 Abs 2 iVm § 12 Abs 2 UmgrStG ist eine derartige Einschränkung auf Mitunternehmeranteile an zivil- bzw gesellschaftsrechtlichen Personengesellschaften hingegen fremd. Warum aber zum Kreis des von Art V UmgrStG begünstigten Vermögens gem § 27 Abs 2 iVm § 12 Abs 2 UmgrStG sämtliche Mitunternehmeranteile zählen, das Aufwertungswahlrecht des § 29 Abs 1 Z 4 UmgrStG aber nur hinsichtlich der realteilungsbedingten Übertragung von solchen ausländischen Mitunternehmeranteilen zur Anwendung kommen soll, die „in Personengesellschaften“ bestehen, ist nicht nachvollziehbar. Die Seitens des Gesetzgebers wohl ohnehin nicht beabsichtigte Einschränkung sollte daher mE entfallen.

Wenngleich § 29 Abs 1 Z 4 UmgrStG das Aufwertungswahlrecht ausdrücklich auf ausländisches Vermögen beschränkt, spricht sich *Staringer* für eine analoge Anwendung des § 29 Abs 1 Z 4 UmgrStG auch auf die Übertragung von inländischem Vermögen auf ausländische Nachfolgeunternehmer aus, zumal sich diesfalls dieselbe Doppelbesteuerungsproblematik stellen kann, wenn die Realteilung im Ausland zu einer Gewinnrealisierung führt und ein DBA mit Anrechnungsmethode besteht, im Ausland aber mangels inländischer Gewinnrealisierung keine Steuer angerechnet werden kann.⁴⁶ Zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen sollte dies positiviert werden.

43 Vgl idS auch die Parallelbestimmungen der § 1 Abs 2 (Art I Verschmelzung), § 7 Abs 2 (Art II Umwandlung) und § 32 Abs 1 UmgrStG (Art VI Spaltung); ebenso unglücklich hingegen § 16 Satz 2 (Art III Einbringung) und § 24 Abs 1 Z 3 UmgrStG (Art IV Zusammenschluss).

44 Vgl *Huber*, Das Umgründungssteuergesetz: Neuerungen im Umgründungssteuerrecht – Teil 9, FJ 1992, 182 (186); *Gassner*, Bewertung bei der Umgründung in Handels- und Steuerbilanz, GesRZ 1992, 90 (96); *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁴

§ 29 Rz 9; *Steinmayer* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen⁷ § 30 UmgrStG Rz 7; *Ludwig/Unger* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften, Rz 14/167; *Bergmann* in *Kofler*, UmgrStG § 29 Rz 72.

45 Vgl *Bergmann* in *Kofler*, UmgrStG § 29 Rz 74.

46 *Staringer* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen¹ Q2 Rz 77 und 82; offenlassend *Aigner/Züger*, Internationale Realteilungen, in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel*, Internationale Umgründungen (2005) 154 (165).

Da bei Realteilungen aufgrund ihres Tauschcharakters und der überzeugenden „Theorie der einheitlichen Gewinnermittlung“ außerhalb des UmgrStG Tausch- und nicht Entnahmegrundsätze maßgeblich sein dürften (siehe oben Pkt 5.), sollte mE auch in § 29 Abs 1 Z 4 UmgrStG von der Anordnung einer Teilwertbewertung Abstand genommen werden.

Da die Bewertungsvorschriften des Art V UmgrStG anders als jene des Art III UmgrStG grundsätzlich nicht nach der Ansässigkeit differenzieren, wird im Schrifttum vertreten, dass der Verweis auf § 16 Abs 3 UmgrStG eingeschränkt auszulegen und das Bewertungswahlrecht bei allen (auch außerhalb der EU bzw des EWR in Drittstaaten ansässigen) ausländischen Personengesellschaften anzuwenden sei.⁴⁷ Auch dies sollte gesetzlich verankert werden.

Die vorgenannten Punkte dürften sich verwirklichen lassen, wenn § 29 Abs 1 Z 4 UmgrStG auf folgenden Wortlaut geändert würde: „§ 16 Abs. 3 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass § 16 Abs. 3 Z 1 für alle unter § 16 Abs. 2 fallenden Personen gilt“. Einer ausdrücklichen Einschränkung des Aufwertungswahlrechts auf Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile bedarf es trotz § 16 Abs 3 Z 3 UmgrStG nicht, weil sich der Ausschluss von Kapitalanteilen iSd § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG bereits aus § 27 Abs 2 UmgrStG ergibt.

8. Ausgleichszahlungen (§ 29 Abs 2 UmgrStG)

§ 29 Abs 2 UmgrStG enthält nähere Regelungen hinsichtlich der der Anwendung des Art V UmgrStG unter bestimmten Voraussetzungen unschädlichen Ausgleichszahlungen. Da die Bestimmung die Anwendungsvoraussetzungen des Art V UmgrStG ergänzt und entgegen der „Bewertung des Betriebsvermögens in der Teilungsbilanz“ lautenden Überschrift des § 29 UmgrStG die teilungsbilanzielle Bewertung nicht tangiert, erscheint der Ort der Normierung in § 29 UmgrStG systematisch missglückt. Eine Verschiebung in den den Anwendungsbereich des Art V UmgrStG regelnden § 27 UmgrStG wäre zweckmäßig.⁴⁸

In seiner derzeitigen Fassung ordnet § 29 Abs 2 UmgrStG an, dass wenn „im Hinblick auf die Wertver-

hältnisse des übertragenen Vermögens Ausgleichszahlungen erforderlich [sind], dürfen sie ein Drittel des Wertes des empfangenen Vermögens des Zahlungsempfängers nicht übersteigen“. Eine strenge Auslegung von § 29 Abs 2 UmgrStG würde dazu führen, dass trotz eines nicht gegebenen Erfordernisses geleistete Zahlungen der Anwendung des Art V UmgrStG selbst dann schädlich wären, wenn die gesetzliche Drittelgrenze nicht überschritten wird, zumal mangels Notwendigkeit zum Ausgleich bestehender Wertdifferenzen bereits begrifflich keine „Ausgleichs“-Zahlung vorliegen kann, nur solche aber nach hA neben der Gegenleistung der Aufgabe der Gesellschafterrechte der Anwendbarkeit des Art V UmgrStG unschädlich sind.⁴⁹ Gleiches müsste dann konsequenterweise für den Fall gelten, dass Ausgleichszahlungen zwar grundsätzlich erforderlich sind, nicht aber in der geleisteten, über das erforderliche Ausmaß hinausgehenden Höhe.⁵⁰ Sofern sich erst nachträglich herausstellt, dass eine geleistete Zahlung (teilweise) nicht erforderlich gewesen ist, könnte auch eine unterlassene Anpassung bzw Rückabwicklung trotz Nichtüberschreiten der Drittelgrenze rückwirkend die Nichtanwendbarkeit des Art V UmgrStG nach sich ziehen.⁵¹ In der Umgründungspraxis wird mitunter jedoch das Bedürfnis bestehen, nach Wertverhältnissen nicht erforderliche Zahlungen zu leisten, etwa um einen die Realteilung blockierenden Gesellschafter zur Zustimmung zu bewegen. Solche Zahlungen wären zwar im Einzelfall „erforderlich“, nicht aber „im Hinblick auf die Wertverhältnisse des übertragenen Vermögens“.⁵²

Den Bedürfnissen der Umgründungspraxis entsprechend wäre es mE sinnvoll, wenn gesetzlich nicht nur „Ausgleichszahlungen“ toleriert würden, die „im Hinblick auf die Wertverhältnisse des übertragenen Vermögens Ausgleichszahlungen erforderlich“ sind, sondern – im Rahmen der Drittelgrenze⁵³ – generell „Abschlagszahlungen“ unabhängig der Ursache ihrer Erforderlichkeit.

9. Realteilungsbedingte Steuerverstrickung (§ 30 Abs 1 Z 2 UmgrStG)

„Soweit“ realteilungsbedingt hinsichtlich „übernommener Vermögensteile“ ein Besteuerungsrecht der Republik

47 Vgl Aigner/Züger in Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel, Internationale Umgründungen, 154 (165); Staringer in Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen¹ Q2 Rz 82.

48 Vgl Bergmann in Kofler, UmgrStG § 29 Rz 2.

49 Vgl UmgrStR 2002 Rz 1565; Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG⁴ § 27 Rz 24; Wiesner/Schwarzinger/Sedlacek/Sulz, Zusammenschluß und Realteilung von Rechtsanwälten 116; Bergmann in Kofler, UmgrStG § 27 Rz 151 und § 29 Rz 111.

50 Vgl Bergmann in Kofler, UmgrStG § 29 Rz 111.

51 Vgl Bergmann in Kofler, UmgrStG § 29 Rz 111.

52 Vgl Bergmann in Kofler, UmgrStG § 29 Rz 111.

53 Hintergrund der Drittelbegrenzung ist der Umstand, dass im Falle der Leistung von Ausgleichszahlungen ein Mischvorgang zwischen einer Realteilung im eigentlichen Sinne und einer Betriebs- bzw Mitunternehmeranteilsveräußerung vorliegt und nur bei deutlichem Überwiegen des Realteilungselements der Gesamtvorgang einheitlich als Realteilung eingestuft werden kann (vgl Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch § 24 Tz 183; Hirschler in Tumpel, Handbuch Steuerlehre III², 222 [243]; Bergmann in Kofler, UmgrStG § 29 Rz 92).

Österreich entsteht, sind diese gem § 30 Abs 1 Z 2 Teilstrich 1 UmgrStG „mit dem höheren Teilwert“ anzusetzen, sofern nicht ein Re-Import-Fall iSd § 30 Abs 1 Z 2 Teilstrich 2 UmgrStG vorliegt. Mit der steuerneutralen Neubewertung wird erreicht, dass im Ausland entstandene stille Reserven für den Fall einer späteren Realisierung im Inland von der Besteuerung ausgenommen sind.⁵⁴ Ein zuvor nicht bestehendes Besteuerungsrecht der Republik Österreich kann realteilungsbedingt idR nur bei Import-Realteilungen entstehen,⁵⁵ wenn ausländisches Vermögen oder keiner inländischen Betriebsstätte zuzurechnendes inländisches Vermögen einer ausländischen Personengesellschaft auf einen inländischen Nachfolgeunternehmer übertragen wird.⁵⁶ Ein neues österreichisches Besteuerungsrecht entsteht dabei insofern, als die übertragenen Vermögensteile vor der Realteilung anteilig auch ausländischen Gesellschaftern zuzurechnen waren und insoweit keine inländische Steuerhängigkeit bestand.⁵⁷ Die Entstehung eines inländischen Besteuerungsrechts setzt voraus, dass das übertragende Vermögen nicht durch ein DBA mit Befreiungsmethode bzw mangels Existenz eines DBA auch nicht innerstaatlich durch gänzlich befreiende Maßnahmen von der Besteuerung abgeschirmt wird.⁵⁸

Die Reichweite dieser Neubewertung ist nicht unmissverständlich: Während das Wort „Soweit“ und das Telos der Bestimmung zunächst implizieren, dass ein Aufwertung nur insoweit zu vollziehen ist, als ein inländisches Besteuerungsrecht vor der Realteilung hinsichtlich inländischer Gesellschafter der übertragenden Personengesellschaft nicht ohnehin bereits anteilig bestand, bedingt die gesetzlich angeordnete Neubewertung der „übernommene[n] Vermögensteile“ mit deren „höheren Teilwert“ mE einen vollen Step-Up. Die steuerneutrale Neubewertung dürfte sich somit nicht auf die steuerlich hereingewachsene Vermögensquote beschränken, sondern das übernommene Vermögen in seiner Gesamtheit betreffen.⁵⁹ Ein Ansatz von Zwischenwerten ist unzulässig.⁶⁰ Damit dürfte es nach derzeitiger Rechtslage aber auch insoweit zu einer steuerneutralen Aufwertung kommen, als ein österreichisches Besteuerungsrecht vor der Realteilung anteilig bereits bestand. Das ist freilich unbefrie-

digend. Eine Aufwertung ist nur insoweit sachgerecht, als eine inländische Steuerverstrickung nicht ohnehin bereits anteilig gegeben war. Als Bezugsgröße für die anteilige Aufwertung sollte zudem nicht der Teilwert, sondern aus den oben erläuterten Gründen (siehe Pkt 5.) der gemeine Wert fungieren. § 30 Abs 1 Z 2 Teilstrich 1 UmgrStG sollte daher lauten: „Sie sind mit dem Wert anzusetzen, der dem anteiligen höheren gemeinen Wert entspricht“.

Ausnahmsweise nicht zu erfolgen hat eine steuerneutrale Aufwertung anlässlich des Entstehens eines Besteuerungsrechts der Republik Österreich gem § 30 Abs 1 Z 2 Teilstrich 2 UmgrStG dann, wenn es sich um eine Rückübertragung („Re-Import“) eines vom nunmehr übernehmenden Nachfolgeunternehmer zu einem früheren Zeitpunkt in das Ausland übertragenen Vermögensteils handelt und die ursprüngliche Übertragung in das Ausland aufgrund einer Umgründung iSd UmgrStG bzw § 6 Z 6 EStG oder § 31 EStG idF vor dem BBG 2011⁶¹ unter Nichtfestsetzung der Steuerschuld erfolgt ist. Infolge des mit 1. 4. 2012 erfolgten Inkrafttretens von § 27 Abs 6 Z 1 lit b EStG idF BBG 2011 (vgl § 124b Z 185 EStG) ist § 30 Abs 1 Z 2 Teilstrich 2 UmgrStG de lege ferenda auf Nichtfestsetzungsfälle nach dieser Bestimmung zu erweitern. Bis zu einer entsprechenden Änderung ist § 30 Abs 1 Z 2 Teilstrich 2 UmgrStG auf solche Fälle analog anzuwenden.⁶²

Da der Ansatz der Anschaffungskosten bzw der fortgeschriebenen Buchwerte nach § 30 Abs 1 Z 2 Teilstrich 2 UmgrStG unabhängig davon vorzunehmen ist, ob eine Nachversteuerung wegen Ablaufs der zehnjährigen Verjährungsfrist (§ 209 Abs 3 BAO) überhaupt noch möglich wäre,⁶³ wird die Erfassung von Nichtfestsetzungen, die gem der mit 1. 4. 2012 entfallenen (§ 124b Z 185 EStG) Bestimmung des § 31 EStG idF vor dem BBG 2011 erfolgt sind, auch zukünftig unbefristet berechtigt und aus Sachlichkeitsgründen geboten sein.⁶⁴ Um den Gesetzestext des § 30 Abs 1 Z 2 UmgrStG nichtsdestotrotz von der zwischenzeitlich aufgehobenen Bestimmung befreien zu können, erscheint ein entsprechender Hinweis in den Übergangsbestimmungen des 3. Teils des UmgrStG sinnvoll.

54 Vgl UmgrStR 2002 Rz 1622a; Steinmaurer in Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen⁷ § 30 UmgrStG Rz 8; Walter, Umgründungssteuerrecht⁸ Rz 771a.

55 UmgrStR 2002 Rz 1622a; Bergmann in Kofler, UmgrStG § 30 Rz 14.

56 Vgl Bergmann in Kofler, UmgrStG § 30 Rz 14.

57 Vgl Bergmann in Kofler, UmgrStG § 30 Rz 14.

58 Vgl UmgrStR 2002 Rz 1622a; Steinmaurer in Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen⁷ § 30 UmgrStG Rz 8; Bergmann in Kofler, UmgrStG § 30 Rz 14.

59 Vgl Bergmann in Kofler, UmgrStG § 30 Rz 18.

60 Vgl Bergmann in Kofler, UmgrStG § 30 Rz 18; siehe auch Gassner, GesRZ 1992, 90 (96).

61 BGBl I Nr 111/2010.

62 Vgl Bergmann in Kofler, UmgrStG § 30 Rz 22.

63 Vgl Bergmann in Kofler, UmgrStG § 30 Rz 23; Walter, Umgründungssteuerrecht⁸ Rz 771c.

64 Vgl Bergmann in Kofler, UmgrStG § 30 Rz 23.

10. Entwurf des Gesetzestextes

Artikel V Realteilung

Anwendungsbereich

§ 27. (1) Eine Realteilung im Sinne dieses Bundesgesetzes liegt vor, wenn Vermögen (Abs. 2 oder 3) von Personengesellschaften auf Grundlage eines schriftlichen Teilungsvertrages (Gesellschaftsvertrages) und einer Teilungsbilanz zum Ausgleich untergehender Gesellschafterrechte ohne oder ohne wesentliche Abschlagszahlung (Abs. 4) tatsächlich auf Nachfolgeunternehmer übertragen wird, denen das Vermögen zur Gänze oder teilweise zuzurechnen war. Voraussetzung ist, dass das übertragene Vermögen am Tag des Abschlusses des Teilungsvertrages für sich allein einen positiven Verkehrswert besitzt. Die Personengesellschaft hat im Zweifel die Höhe des positiven Verkehrswertes durch ein begründetes Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen. Besteht die Personengesellschaft weiter, muss ihr aus der Realteilung Vermögen (Abs. 2 oder 3) verbleiben.

(2) Zum Vermögen zählen nur Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile im Sinne des § 12 Abs. 2.

(3) Abweichend von Abs. 2 gilt folgendes:

1. Liegen bei einem Forstbetrieb keine Teilbetriebe im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 1 vor, gelten als Teilbetriebe jene Flächen, für die ein gesetzlicher Realteilungsanspruch besteht und die vom Nachfolgeunternehmer für sich als Forstbetrieb geführt werden können.
2. Liegen bei einem Betrieb, dessen wesentliche Grundlage der Klienten- oder Kundenstock ist, keine Teilbetriebe im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 1 vor, gilt als Teilbetrieb jener Teil des Klienten- oder Kundenstocks, der vom Nachfolgeunternehmer bereits vor der Realteilung dauerhaft betreut worden ist und für sich als Betrieb geführt werden kann.

(4) Erforderliche Abschlagszahlungen dürfen ein Drittel des Wertes des empfangenen Vermögens des Zahlungsempfängers nicht übersteigen.

(5) Soweit im Rahmen der Realteilung auf einen ausländischen Nachfolgeunternehmer das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich des Vermögens eingeschränkt wird, ist § 1 Abs. 2 sinngemäß anzuwenden.

(6) Auf Realteilungen sind die §§ 28 bis 31 anzuwenden.

Teilungsvorgang

§ 28. Hinsichtlich des Teilungstichtages, der Behandlung der zu teilenden Personengesellschaft und der zum Zweck der Darstellung des Vermögens erstellten Teilungsbilanz sind die §§ 13 bis 15 anzuwenden. § 13 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass sich die Firmen-

buchzuständigkeit auf die teilungsbedingte Löschung einer eingetragenen Personengesellschaft und das teilungsbedingte Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer solchen bezieht und die Meldung bei dem für die Feststellung der Einkünfte der zu teilenden Personengesellschaft zuständigen Finanzamt zu erfolgen hat.

Bewertung des Betriebsvermögens in der Teilungsbilanz
§ 29. Für der Bewertung des Betriebsvermögens in der Teilungsbilanz gilt Folgendes:

1. Es sind § 14 Abs. 1 und § 16 Abs. 5 anzuwenden.
2. Die Anwendung von § 14 Abs. 1 zweiter Satz ist nur zulässig, wenn für die weitere Gewinnermittlung Vorsorge getroffen wird, dass es bei den an der Teilung beteiligten Steuerpflichtigen durch der Vorgang der Teilung zu keiner endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung kommt.
3. § 16 Abs. 3 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass § 16 Abs. 3 Z 1 für alle unter § 16 Abs. 2 fallenden Personen gilt.

Der Nachfolgeunternehmer

§ 30. (1) Für den Nachfolgeunternehmer gilt Folgendes:

1. Er hat das übertragene Vermögen mit jenen Werten anzusetzen, die sich bei der geteilten Personengesellschaft bei Anwendung des § 16 unter Beachtung des § 29 ergeben haben.
2. Soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich übernommener Vermögensteile entsteht, gilt Folgendes:
 - Sie sind mit dem Wert anzusetzen, der dem anteiligen höheren gemeinen Wert entspricht.
 - Werden Vermögensteile übernommen, für die bei dem übernehmenden Nachfolgeunternehmer die Steuerschuld auf Grund einer Umgründung im Sinne dieses Bundesgesetzes oder auf Grund des § 6 Z 6 oder § 27 Abs. 6 Z 1 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988 nicht festgesetzt worden ist, sind die Anschaffungskosten oder fortgeschriebenen Buchwerte vor der Umgründung oder Verlegung anzusetzen. Die spätere Veräußerung oder das sonstige Ausscheiden gilt nicht als rückwirkendes Ereignis im Sinn des § 295a der Bundesabgabenordnung. Weist der übernehmende Nachfolgeunternehmer nach, dass Wertsteigerungen im übrigen EU/EWR-Raum eingetreten sind, sind diese vom Veräußerungserlös abzuziehen.
3. Er ist im Rahmen einer Buchwertteilung für Zwecke der Gewinnermittlung so zu behandeln, als ob er Gesamtrechtsnachfolger wäre.

(2) § 14 Abs. 2 gilt für den Nachfolgeunternehmer mit Beginn des dem Teilungstichtag folgenden

Tages, soweit in § 16 Abs. 5 keine Ausnahmen vorgesehen sind.

(3) Für internationale Schachtelbeteiligungen im Sinne des § 10 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 gilt Folgendes:

1. Entsteht durch die Realteilung eine internationale Schachtelbeteiligung oder wird ihr Ausmaß erweitert, ist hinsichtlich der bisher nicht steuerbegünstigten Beteiligungsquoten auf den Unterschiedsbetrag zwischen den Buchwerten und den höheren Teilwerten § 10 Abs. 3 erster Satz des Körperschaftsteuergesetzes 1988 nicht anzuwenden.
2. Geht durch die Realteilung die Eigenschaft einer Beteiligung als internationale Schachtelbeteiligung unter, gilt, soweit für sie keine Option zugunsten der Steuerwirksamkeit erklärt worden ist, der höhere Teilwert zum Teilungsstichtag, abzüglich auf Grund einer Umgründung nach diesem Bundesgesetz von § 10 Abs. 3 erster Satz des Körperschaftsteuergesetzes 1988 ausgenommener Beträge, als Buchwert.

Sonstige Rechtsfolgen der Realteilung

§ 31. (1) Es sind anzuwenden:

1. § 6 Abs. 2 hinsichtlich einer im Zuge der Teilung auftretenden Verschiebung im Verhältnis der zuzurechnenden Werte mit der Maßgabe, dass der Unterschiedsbetrag mit Beginn des dem Teilungsstichtag folgenden Tages als unentgeltlich zugewendet gilt.

2. § 22 Abs. 3 hinsichtlich der Umsatzsteuer.

(2) Realteilungen nach § 27 sind von den Kapitalverkehrsteuern und von den Gebühren nach § 33 TP 21 des Gebührengesetzes 1957 befreit, wenn das zu teilende Vermögen am Tag des Abschlusses des Teilungsvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen der zu teilenden Personengesellschaft besteht.

(3) Werden auf Grund einer Realteilung nach § 27 Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 1 oder 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 verwirklicht, so ist die Grunderwerbsteuer vom Zweifachen des Einheitswertes zu berechnen, sofern diese Grundstücke nicht innerhalb der letzten drei Jahre Gegenstand eines nach diesem Bundesgesetz begünstigten Erwerbsvorganges waren.

Ableitung des Teilwertes aus nachträglichem Verkaufspreis

Der bei einer nachfolgenden Veräußerung eines Grundstückes (hier 3,5 Jahre später) erzielte Preis kann ein Indiz für den Teilwert zu einem früheren Bewertungsstichtag sein.

VwGH 24.11.2011, 2009/15/0115

§ 4 Abs 10 Z 3 lit a EStG idF vor 1. StabG 2012 (BGBl I 22/2012)

§ 12 BewG

Ausgangssachverhalt

Ein nicht protokolliertes Einzelunternehmen wurde zum 31. Dezember 2000 gemäß Artikel III UmgrStG in eine GmbH eingebracht. Im Zuge der Einbringung erfolgte gem § 4 Abs 10 Z 3 lit a EStG eine Aufwertung des Grund und Bodens sowie des nicht betrieblich genutzten Gebäudeteiles in Höhe von EUR 439.867,13. Die Aufwertung erfolgte auf der Basis eines Schätzgutachtens eines gerichtlich beideten Sachverständigen. Laut Schätzgutachten beträgt der Verkehrswert zum Einbringungsstichtag für den betrieblichen und für den außerbetrieblichen Anteil insgesamt EUR 627.529,92. In der Bilanz des Einzelunternehmens war bisher nur der be-

trieblich genutzte Gebäudeteil erfasst. Dieser wurde zu Buchwerten weitergeführt. Am 28.7.2004 wurde die gesamte Liegenschaft um EUR 426.000,00 verkauft. Anlässlich einer Außenprüfung wurde von der Finanzbehörde vertreten, dass der Teilwert zum Einbringungsstichtag angesichts des nachfolgend realisierten Verkaufspreises zu hoch angenommen wurde. Dabei behauptete die Finanzbehörde auch Bewertungsfehler im Schätzgutachten (denen jedoch der Sachverständige selbst entgegentrat).

Aus den Entscheidungsgründen

Im Zuge der Einbringung des nicht protokollierten Einzelunternehmens in die Beschwerdeführerin musste eine Aufwertung des Grund und Bodens sowie (eine Bewertung) des bisher nicht betrieblichen Teils der Liegenschaft erfolgen (wegen des Wechsels der Gewinnermittlung auf jene nach § 5 EStG 1988 bzw der Zuführung zum Betriebsvermögen). Ein Vorbringen, dass der Ver-