

# Einführung in das Umgründungssteuerrecht

Gliederung	Rz
A. Allgemeines.....	1
B. Das Wirtschaftsleben und die Motive für die Umgründungen.....	2
C. Rechtstheoretische und dogmatische Beurteilung.....	3
D. Entwicklung des Umgründungsrechtes.....	4
1. Historische Ansätze.....	4
2. Die Zeit seit 1945.....	5
E. Entwicklung des Umgründungssteuerrechtes.....	6
1. Die Zeit bis 1969.....	6
1.1 Entwicklung in Deutschland und in Österreich bis 1945.....	6
1.2 Entwicklung in Österreich 1945 bis 1969.....	7
1.2.1 Rechtsentwicklung in den Fünfzigerjahren.....	7
1.2.2 Entwicklung in den Sechzigerjahren.....	8
2. Die Zeit des Strukturverbesserungsgesetzes (1969 bis 1991).....	9
2.1 Entwicklung.....	9
2.2 Leitgedanken.....	10
2.3 Bedeutung.....	11
3. Die Zeit des Umgründungssteuergesetzes (seit 1992).....	12
3.1 Steuerpolitische Tendenzen.....	12
3.2 Entwicklung.....	13
3.3 Die Grundzüge des Umgründungssteuergesetzes.....	14
3.3.1 Allgemeines.....	14
3.3.2 Grundsätze.....	14
3.3.2.1 Ertragsteuerliche Grundsätze.....	15
a) Das Gesetz als Dauernorm.....	15
b) Geschlossenheit der Regelung.....	16
c) Verknüpfung mit dem allgemeinen Steuerrecht.....	17
d) Gebot der Buchwertfortführung und der Gesamtrechtsnachfolge.....	18
e) Maßgeblichkeit des Unternehmensrechtes.....	19
f) Grundsatz der Internationalisierung.....	20
g) Rückwirkung der Umgründungen.....	21
h) Neutralität von Buchgewinnen und Buchverlusten.....	22
i) Äquivalenzgrundsatz.....	23
j) Objektbezogener Verlustübergang.....	24
3.3.2.2 Umsatzsteuerliche Grundsätze.....	25
3.3.2.3 Gebühren- und verkehrsteuerliche Grundsätze.....	26
3.3.2.4 Verfahrensrechtlicher Grundsatz: Vermutung der Sinnhaftigkeit einer Umgründung.....	27

## A. Allgemeines

- 1 Der Begriff „Umgründungen“ hat sich in Österreich im Laufe der letzten Jahrzehnte als prägender Ausdruck für gesellschaftsrechtliche Maßnahmen entwickelt, bei denen vorhandene unternehmerische Erscheinungsformen umgestaltet werden. Das unterscheidet diesen mit dem Sammelbegriff „Umgründungen“ verbundenen Wechsel eines bestehenden Unternehmens in eine andere Form von der Neugründung, die den rechtsvorgängerlosen Beginn eines Unternehmens kennzeichnet. Schon hier beginnt allerdings eine gewisse Themenvermischung, kann doch auch eine formelle Neugründung in eine logische Verbindung mit einem schon vorhandenen Unternehmen gebracht werden, die selbstverständlich vom Begriff der „Umgründung“ mitumfasst ist. Geprägt wurde dieser Begriff nicht zuletzt durch den Begründer dieses Werkes, *Franz Helbich*, der dem aus dem deutschen Rechtsbereich stammenden Begriff „Umwandlung“ im Hinblick auf den nur einen bestimmten Tatbestand ansprechenden Begriff nicht die generelle Bedeutung zuordnen konnte und schon im Jahre 1969 – es gab damals nur das StruktVG – seinem Werk den Namen „Umgründungen“ gegeben hat. Der Steuergesetzgeber, der Ende der Sechzigerjahre das Motiv der Verbesserung der Unternehmerrggestion in den Vordergrund der steuerlichen Unterstützung von Umgründungen stellte, sah anlässlich der Neuregelung Anfang der Neunzigerjahre keinen Grund, dem Dauerrecht nicht den inzwischen eingebürgerten Begriff der „Umgründung“ zu geben. Dem Abgabenrecht nachfolgend hat auch das Handels- bzw Unternehmensrecht zu einem gewissen Teil auf den Aspekt der Umgründungen reagiert und sich in § 202 HGB und nachmalig § 202 UGB diesen Begriff zu eigen gemacht.

## B. Das Wirtschaftsleben und die Motive für die Umgründungen

- 2 Motive für die Umgründungen Die Wirklichkeit des Unternehmerbereiches ist dadurch gekennzeichnet, dass die arbeitsteilige Wirtschaft die Unternehmer und die Betriebe seit eh und je gezwungen hat, sich ein Gefüge zu geben, das den Markterfordernissen gerecht wird.<sup>1</sup> Die Notwendigkeit, auf den Märkten konkurrenzfähig zu bleiben oder zu werden, und damit die Bemühungen der Unternehmer, im Wettbewerb zu bestehen und zu überleben, scheinen die grundsätzlichen Motive für die Anpassung an die jeweilige optimale Rechtsform zu sein.<sup>2</sup>

Vor diesem Hintergrund sind zahlreiche Motive für die Änderung der Rechtsform gegeben, wie die Haftung zu beschränken, die Kapitalbeschaffung zu erweitern, der Übergang eines Betriebes auf eine Erbengemeinschaft durch den Tod eines Einzelunternehmers, Änderungen der allgemeinen Wirtschaftslage, ein Wechsel des wirtschaftspolitischen Kurses, Änderungen von Steuergesetzen und dadurch bedingte Steuermehrbelastungen oder der Wegfall von Steuervorteilen der bisherigen Rechtsform.<sup>3</sup> Eindrucksvoll fasste *Kastner* diese Lage mit den folgenden Worten zusammen: „Die Gesellschaftsform ist gleichsam das wirtschaftliche Kleid, dessen sich ein von mehreren Personen geführtes Unternehmen bedient. Das Kleid kann zu groß oder zu klein, zu aufwendig oder zu schlicht werden. Aus einer Familiengesellschaft wird ein Großunternehmen, das einem Konzern angegliedert wird. Die von vielen Gesellschaftern gegründete

1 *Lechner*, Wirtschaftlichkeit 1972, 150.

2 *Helbich* in FS *Lechner* 161.

3 *Wöhe*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre II/1<sup>5</sup> 469.

Aktiengesellschaft gehört schließlich nur wenigen im Unternehmen tätigen Gesellschaftern. Die Zahl der Beispiele könnte beliebig vermehrt werden.<sup>4</sup> Die Rechtsentwicklung bis heute zeigt auf, dass die Mobilität<sup>5</sup> etwa durch die Einführung der Einmanngesellschaften durch das EU-GesRÄG (BGBl 1996/304) oder durch das 1993 geschaffene Stiftungsrecht noch gesteigert worden ist. Nicht zuletzt hat die Globalisierung zu einer immer wichtiger gewordenen Verknüpfung mit dem Ausland geführt, die die grenzüberschreitenden Umgründungen betrifft.

Die wirtschaftliche Wirklichkeit ist vielgestaltig, fließend, ständig in Bewegung und die Motive für die Umgründungen liegen in der Anpassung der jeweiligen Rechtsform an eine vermutete, berechnete oder geplante bessere Assoziationsform.

### C. Rechtstheoretische und dogmatische Beurteilung

Auf dem Boden des verfassungsrechtlich verankerten Grundsatzes der Privatautonomie hat sich auch die Assoziationsfreiheit herausgebildet; sie umfasst grundsätzlich die Freiheit, durch Satzungsänderungen den Wechsel eines Assoziationstypus herbeizuführen; das ist auch: eine Umgründung vorzunehmen.<sup>6</sup> Sie darf in der Regel (Ausnahmen ua im BWG und VAG) *nicht* von einer verwaltungsbehördlichen Bewilligung abhängig gemacht werden.

Das Gesellschaftsrecht stellt für die Umgründungen manche Bestimmungen zur Verfügung, welche die liquidationslose Übertragung von unternehmerischem Vermögen auf ein anderes Rechtsgebilde zulassen (ua Verschmelzung, Umwandlung, Spaltung). Diese Vorschriften, welche regelmäßig mit zivilrechtlicher Gesamtrechtsnachfolge verbunden sind, bauen auf der allgemeinen Erfahrung auf, dass durch die Auflösung einer Gesellschaft und die folgende Liquidation beträchtliche Wertverluste eintreten und an der Erhaltung der Lebensfähigkeit eines Unternehmens durchaus auch öffentliches Interesse besteht.<sup>7</sup> Insoweit entsprechen rechtstheoretisch diese Bestimmungen gleichzeitig dem verfassungsrechtlich gestützten Schutzziel der Eigentumsgarantie.<sup>8</sup>

Das Steuerrecht folgt dem Gesellschaftsrecht (§ 20 KStG 1988) und stellt der liquidationsvermeidenden Übertragung (Verschmelzung, Umwandlung, Aufspaltung) die erweiterte (über § 20 KStG hinausgehende) Abgabenneutralität des früheren StruktVG und des geltenden UmgrStG an die Seite.<sup>9</sup> Es ist sachlich begründet, dass der steuerliche Gesetzgeber gleichzeitig die weitgehende Abgabenneutralität auf die Fälle der zivilrechtlichen Einzelrechtsnachfolge ausdehnt, wie sie in der überwiegenden Anzahl der Einbringungen, der Zusammenschlüsse zu Personengesellschaften, der Realteilung von Personengesellschaften und derzeit noch bei den Steuererspaltungen zum Ausdruck kommen. Ob der verfassungsrechtliche Gleichheitssatz in steuerrechtlicher Hinsicht „eine Verallgemeinerung der bisher bloß punktuellen Vermeidung einer Liquidationsbesteuerung bei Umgründungen“<sup>10</sup> gebietet, hätte man in der Vergangenheit

4 NZ 1952, 151 f, anlässlich der Aufhebung des Umwandlungsgesetzes.

5 Helbich, Die Mobilität des Kapitals und das Steuerrecht, ÖStZ 1968, 106.

6 Raschauer, ÖZW 1992, 11 f, 18.

7 Kastner/Doralt/Nowotny, Grundriß<sup>5</sup> 117.

8 Raschauer, ÖZW 1992, 18.

9 Siehe Doralt/Ruppe, Grundriß I<sup>4</sup> 249 f; Helbich, Umgründungen<sup>3</sup> 279 f, Umgründungen<sup>4</sup> 290.

10 Raschauer, ÖZW 1992, 19.

kritisch hinterfragen können. Die oben erwähnte Bewertungsvorschrift des § 202 UGB mit seinem dem Rechtsnachfolger eingeräumten Wahlrecht der Bewertung des übernommenen Vermögens mit dem beizulegenden Wert oder dem Buchwert des Rechtsvorgängers für sämtliche im Umgründungssteuergesetz aufgezählten Umgründungsformen macht eindrucksvoll deutlich, dass inzwischen die Umgründung als ein allgemeiner Fall des umgründungsveranlassten Verzichts auf eine Besteuerung der Reserven anerkannt ist. Dies ändert methodisch nichts daran, dass das allgemeine Ertragsteuerrecht ausgehend vom Tauschgrundsatz (Steuerpflicht für den Tausch von Wirtschaftsgut gegen Wirtschaftsgut) in Umgründungen einen besteueringfähigen Vorgang sieht, der bei Vorliegen der Voraussetzungen des Umgründungssteuergesetzes allerdings unterdrückt wird. Die Abstandnahme des Gesetzes von der Steuerpflicht tritt somit trotz der grundsätzlichen Gewinnrealisierung ein, weil sie stets in das System des Aufschubs der Wertzuwachsbesteuerung eingebettet ist, wie dies die EG-Fusionsrichtlinie in der Einleitung ausdrückt.

In steuertheoretischer Sicht liegt das Leitthema in der vielfältigen Problematik der Gewinnverwirklichung und Gewinnvermeidung, welches weiter als zentrales Phänomen des Bilanzsteuerrechtes anzusehen ist;<sup>11</sup> es wurde durch die Vorschriften des StruktVG und wird in mehr systematischer Weise durch jene des UmgrStG behandelt und in vielen Fällen sachlich einwandfrei und auch rechtstheoretisch einleuchtend gelöst.

## D. Entwicklung des Umgründungsrechtes

### 1. Historische Ansätze

- 4 Ein Umgründungsrecht im handelsrechtlichen Sinn konnte sich erst entwickeln, als es eine Mehrzahl an geregelten Unternehmensformen gab. In der österreichischen Rechtsentwicklung ist auf das ABGB 1811 zu verweisen, das die Gesellschaft bürgerlichen Rechts als die einzige Rechtsform für ein gemeinsam geführtes Unternehmen als zivilrechtliche Grundlage vorgesehen hat (§§ 1175 bis 1216). In den §§ 1204 und 1214 ABGB wurde der Begriff der Handelsgesellschaften angesprochen, welche mit dem AHGB im Jahre 1863 in Form der OHG und der KG institutionalisiert wurden. Aus Frühformen von Aktiengesellschaften wurde eine rechtlich verselbständigte unternehmerische Personenvereinigung mit dem Vereinspatent 1852 in Form des Aktienvereines eingeführt, im AHGB fand sich die KG auf Aktien. Weiters bestanden Aussagen zur Verschmelzung von Aktienvereinen (-gesellschaften).<sup>12</sup> Dem Verein nahestehend wurde 1873 das Institut der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft geschaffen. Außerhalb einer langsamen historischen Entwicklung wurde 1906 die Rechtsform der Gesellschaft mbH als Zweckkonstruktion zwischen Personengesellschaft und Aktiengesellschaft geboren. Das GmbHG enthielt bereits in der Stammfassung eine Verschmelzungsregelung. Trotz einer Mehrzahl von Unternehmensformen existierten in Österreich bis 1938 nur ein Verschmelzungsrecht für AG, GmbH

<sup>11</sup> Thiel, Steuerkongressreport 1968, 273.

<sup>12</sup> Vgl die ausführliche Darstellung der geschichtlichen Entwicklung bei Hügel, Verschmelzung und Einbringung 33 f.

und Genossenschaften sowie der Begriff der formwechselnden Umwandlung. Bei Verschmelzungen gab es Begünstigungen für die Steuern und Gebühren ab 1923.<sup>13</sup>

Mit der Besetzung Österreichs wurde das deutsche Handels- und Gesellschaftsrecht übernommen und damit das im AktG 1937 verankerte und für Genossenschaften in einer Verordnung aus 1939 verankerte Verschmelzungsrecht wirksam. Ein in Deutschland aus politischen Motiven geschaffenes Umwandlungsgesetz für Kapitalgesellschaften konnte sich hinsichtlich der befristeten steuerlichen Begünstigungen eines Umwandlungssteuergesetzes ab 1938 nicht mehr auswirken.<sup>14</sup>

## 2. Die Zeit seit 1945

Die Wiedererrichtung Österreichs brachte zunächst eine Weitergeltung des deutschen Rechtsgutes. Ein erster Ansatz für umgründungsrechtliche Maßnahmen fand sich mit der Schaffung des handelsrechtlichen Umwandlungsgesetzes 1954<sup>15</sup> und des Schillingeröffnungsbilanzengesetzes, mit dem eine mit der Erstellung der Schillingeröffnungsbilanz verbundene steuerbegünstigte Umwandlung ermöglicht wurde.<sup>16</sup> Die Austrifizierung des Aktienrechtes mit dem AktG 1965<sup>17</sup> brachte auch ein etwas verändertes Verschmelzungsrecht. Das ausschließlich auf abgabenrechtliche Regelungen orientierte, 1969 ursprünglich auf zwei Jahre befristete, aber letztlich immer wieder verlängerte StruktVG<sup>18</sup> wurde zum Teil als Ersatz für fehlende Bestimmungen im Handelsrecht gewertet.

Die langsame Anpassung des Handels- und Gesellschaftsrechtes an modernere Erfordernisse ging auf Umgründungen nicht ein. Eine gewisse Bedeutung einer Strukturanpassung brachte das Kapitalberichtigungsgesetz 1967,<sup>19</sup> das schon ein Jahr vorher durch ein steuerliches Kapitalberichtigungsgesetz<sup>20</sup> eine Begünstigung erfuhr. Bedeutung hatte auch die Anpassung des Stammkapitals der GmbH durch die GmbHG-Novelle 1980,<sup>21</sup> in der aufgrund der Erschwernisse eine befristete steuerlich begünstigte Umwandlungsmöglichkeit von GmbH geschaffen wurde. Die Landschaft der Rechtsformen wurde 1990 durch das Erwerbsgesellschaftengesetz<sup>22</sup> um die eingetragene Erwerbsgesellschaft (offene Erwerbsgesellschaft und Kommanditerwerbsgesellschaft) erweitert, die allerdings iW nur eine Protokollierungsmöglichkeit für nicht unter die Kaufmannseigenschaft fallende Personengesellschaften vorsah.

**13** Art VII idF einer Ergänzung des Steuer- und Gebührenbegünstigungsgesetzes vom Jahre 1922, BGBl 1922/934, galt 1923 und 1924 für die Verschmelzung von AG; durch weitere Novellen erfolgte eine zeitliche Ausdehnung und eine inhaltliche auf GmbH und auf Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und schließlich eine Erweiterung auf Umwandlungen. Die Begünstigungen galten unter dem Konzentrationen-Begünstigungsgesetz BGBl 1934/304 bis 1938.

**14** *Helbich*, Umgründungen<sup>3</sup> 256 f.

**15** BGBl 1954/187, befristet bis Ende 1964.

**16** § 39 SEBG BGBl 1954/190.

**17** BGBl 1965/98.

**18** BGBl 1969/69.

**19** BGBl 1967/171.

**20** BGBl 1966/157, ursprünglich in Geltung für 1967 bis 1970, reaktiviert durch Art XI AbgÄG 1984, BGBl 1984/531, für die Jahre 1985 bis 1988.

**21** BGBl 1980/320; *Helbich*, Neuerungen im Strukturverbesserungsrecht<sup>2</sup> (1984).

**22** BGBl 1990/257, in Geltung bis 2007.

Die Neunzigerjahre des vorigen Jahrhunderts brachten unter dem Einfluss der EG-Richtlinien ein neues Rechnungslegungs- und Konzernrechnungslegungsrecht, allerdings kein materielles Konzernrecht. Zum Teil im Zusammenhang mit dem ein „Steuerpaltungsrecht“ enthaltendes Umgründungssteuergesetz wurden 1993 ein Spaltungsgesetz<sup>23</sup> und mit dem EU-Beitritt Österreichs als neue Rechtsform die EWIV (1995),<sup>24</sup> ein neues aktienrechtliches Verschmelzungsrecht,<sup>25</sup> ein neues erweitertes Spaltungsgesetz (1996)<sup>26</sup> und vor allem im Interesse eines erhöhten Minderheitenschutzes ein neues Umwandlungsgesetz (1996)<sup>27</sup> geschaffen. Das Interesse an einem umfassenden zivilrechtlichen Umgründungsgesetz – wie es etwa *Hügel* berechtigt fordert<sup>28</sup> – ist bislang zu wenig ausgeprägt, um es umzusetzen.

Eine Weiterentwicklung ist mit dem GesbR-Reformgesetz aus 2014 (BGBl I 2014/83) gegeben, das mehr Rechtssicherheit gebracht hat, etwa zur Frage der Umwandlung einer GesbR in eine OG oder KG. Überfällig ist eine Reform des Genossenschaftsrechtes, das ua auch die Weichen für eine Genossenschaftsspaltung stellen könnte.

Eine wichtige Entwicklung hat der Bereich der Rechnungslegung erfahren, vor allem durch das Rechnungslegungs-Änderungsgesetz 2014. Bedeutsam für die Rechtsentwicklung sind auch die Stellungnahmen der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, etwa das Fachgutachten zur Rechnungslegung bei Umgründungen des Fachsenates für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (KFS/RL 25) oder das Fachgutachten zur Unternehmensbewertung (KFS/BW 1) sowie die AFRAC-Stellungnahme 31 zur Ausschüttungssperre nach § 235 Abs 1 UGB.

Da das Gemeinschaftsrecht mit der Verdichtung der Europäischen Union zu einem kompakter werdenden Wirtschaftsraum immer stärkere Bedeutung gewinnt, ist die Entwicklung in der Zukunft stärker der grenzüberschreitenden Kooperation gewidmet. Der Ansatz der Schaffung einer Europäischen Aktiengesellschaft (SE)<sup>29</sup> hat eine erste rechtliche Möglichkeit gegeben, mit Hilfe dieser Rechtsform auch Umgründungen in einem erweiterten Umfeld außerhalb der abgabenrechtlichen Normen bzw zum Teil in Erweiterung derselben zu ermöglichen. Eine wichtige Erweiterung brachte die Möglichkeit einer grenzüberschreitenden Verschmelzung von Kapitalgesellschaften.<sup>30</sup> Andererseits treten vermehrt wirtschaftliche Vorgänge auf, welche die tatsächliche Übertragung von großen betrieblichen Vermögen (steilen) vermeiden und bloße „Funktionsübertragungen“ (internationale Kooperationen, strategische Allianzen, Business Process Engineering) im Wege der Herstellung schuldrechtlicher Bindung zum Gegenstand haben.<sup>31</sup>

23 BGBl 1993/458.

24 EWIV-Ausführungsgesetz EWIVG, BGBl 1995/521.

25 EU-Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz – EU-GesRÄG BGBl 1996/304.

26 EU-Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz – EU-GesRÄG BGBl 1996/304.

27 EU-Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz – EU-GesRÄG BGBl 1996/304.

28 *Hügel*, *ecolex* 1996, 541 ff.

29 Gesetz über das Statut der Europäischen Gesellschaft (Societas Europaea – SE) – (SE-Gesetz – SEG) BGBl I 2004/67.

30 Gesellschaftsrechts-Änderungsgesetz 2007 – GesRÄG 2007 BGBl I 2007/72.

31 *Raupach*, Schuldvertragliche Verpflichtungen anstelle beteiligungsgestützter Beherrschung, in FS Betzenberger (2000) 327 ff.

## E. Entwicklung des Umgründungssteuerrechtes

### 1. Die Zeit bis 1969

#### 1.1 Entwicklung in Deutschland und in Österreich bis 1945

Die erste Republik in Österreich war steuerlich durch das Ende des neunzehnten Jahrhunderts geschaffene Personalsteuergesetz und einige weitere Abgabengesetze geprägt. Umgründungssteuerrechtliche Vorschriften existierten nicht. 6

Die Übernahme des reichsdeutschen Abgabenrechts im Jahre 1938 brachte mit dem dKStG 1934 zumindest Aussagen zur Ausnahme der Verschmelzung bzw Umwandlung von der Liquidationsbesteuerung. Für die steuerliche Würdigung einer Einbringung oder eines Zusammenschlusses konnte nur auf Entscheidungen des RFH zurückgegriffen werden. Prägend für die weitere Beurteilung war die Auffassung des RFH, wonach der mit einer Einbringung verbundene Realisierungstatbestand dann nicht schlagend werde, wenn der Einbringende mit seinem eingebrachten Betrieb über eine entsprechend hohe einflussvermittelnde Beteiligung an der Nachfolgesellschaft verknüpft bleibt und die Nachfolgesellschaft die Buchwerte des Einbringenden fortführt.<sup>32</sup> Für den Zusammenschluss hielt der RFH fest, dass die Einbringung in eine Personengesellschaft grundsätzlich zu keinem Veräußerungstatbestand führt, sofern nicht ernsthafte, nicht nur steuerliche Gründe die Personengesellschaft veranlassen, die Einbringungswerte zu erhöhen.

#### 1.2 Entwicklung in Österreich 1945 bis 1969

##### 1.2.1 Rechtsentwicklung in den Fünfzigerjahren

Nach 1945 ergab sich längere Zeit nichts auf legislativem Gebiet, wohl aber im Verwaltungsvollzug. Geprägt durch die deutsche BFH-Judikatur wurde die Tauschneutralität für bestimmte Einbringungsfälle richtlinienmäßig verankert.<sup>33</sup> Das KStG 1966<sup>34</sup> änderte in § 19 an dem im dKStG 1934 verankerten Ausnahmereich für Verschmelzungen und Umwandlungen nichts. Daneben galten die Einkommensteuerrichtlinien (1967 und 1968) als Grundlage für eine steuerneutrale Einbringung. 7

Nicht nur die betrieblichen und mikroökonomischen Gründe und Motive gaben immer wieder zum Wechsel der Gesellschaftsform und zur Anpassung an das jeweils „passende“ Firmenkleid Anlass, sondern auch die wirtschaftlichen Umwälzungen und Umbrüche, wie sie im Gefolge der beiden Weltkriege und in besonderer Weise durch die weltweite Globalisierung in sehr vielen Wirtschaftszweigen entstanden sind. Währungsverfall, Inflation und Preissteigerungen waren die Gründe nach dem Ersten Weltkrieg, welche zu dem Goldschillingseröffnungsbilanzgesetz (1923) in Österreich führten. Ähnliche Ursachen waren es auch nach dem Zweiten Weltkrieg, welche nach dem Abklingen der Preissteigerungen und der Inflation, der Festsetzung der Wechselkurse und einer weitgehenden Stabilisierung der wirtschaftlichen Verhältnisse im oben erwähnten Schillingseröffnungsbilanzengesetz (SEBG § 39) erstmals für zwei Jahre (1954 und 1955) die weitgehende abgabenneutrale Umwandlung auf der Grundlage des handelsrechtlichen

<sup>32</sup> Helbich, Umgründungen<sup>3</sup> 201 ff.

<sup>33</sup> „Tauscherlass“ vom 3. 2. 1960, sinngemäß übernommen in Abschn 35 EStR 1968, AÖF 1969/120.

<sup>34</sup> BGBl 1966/156.

Umwandlungsgesetzes 1954 möglich gemacht haben. Dies war ein erster, deutlicher Schritt des Gesetzgebers, die errichtenden (auf Personengesellschaften) und die verschmelzenden Umwandlungen von den Kapitalgesellschaften auf praktisch jede andere Rechtsform hin (wenn nur die Voraussetzungen erfüllt waren) abgabenneutral bei den Ertragsteuern und auch bei den Verkehrssteuern, für kurze Zeit und als Ausnahme, zu gewähren.<sup>35</sup>

## 1.2.2 Entwicklung in den Sechzigerjahren

- 8 In dem im Jahre 1963 gegründeten Beirat für Sozial- und Wirtschaftsfragen und in seinen Ausschüssen und Unterausschüssen, wie für Kapitalmarktfragen und Finanzierung nicht emissionsfähiger Unternehmen<sup>36</sup> – im ersten war der Gründungsautor Mitglied und im anderen Vorsitzender –, haben die Wirtschaftsvertreter<sup>37</sup> steuerliche Erleichterungen für die Änderungen des Unternehmenskleides gefordert, eine Tätigkeit, die zu einstimmigen (teilweise mehrstimmigen), wie zB bei der verlangten Aufwertung anlässlich solcher Anpassungsvorgänge) Vorschlägen an die damalige(n) Bundesregierung(en) geführt hat.<sup>38</sup>

Auf folgendes Zitat des Beirates für Wirtschafts- und Sozialfragen, Vorschläge zur Kapitalmarktpolitik 2. und 3. Teil (1966), sei in diesem Zusammenhang hingewiesen:

*„Die ununterbrochenen Veränderungen der wirtschaftlichen Bedingungen erfordern von den einzelnen Unternehmen eine weitgehende Anpassung auf kaufmännischem und rechtlichem Gebiet. Die einzelnen Betriebe müssen nicht nur dem technischen Fortschritt und den Änderungen des Wettbewerbes entsprechende Anpassungen herbeiführen, sondern sie sollten darüber hinaus – vor allem in Zusammenhang mit Änderungen des Betriebsumfanges – Maßnahmen treffen, welche die geltenden Rechtsformen des Unternehmens direkt berühren. Vor allem wachsender Einsatz von Finanzierungsmitteln erfordert bestimmte Techniken, für die manche Rechtsformen ungeeignet oder nur bedingt geeignet sind. [...] Diese Gründe lassen es als sachlich gerechtfertigt erscheinen, die Änderungen des firmen- und gesellschaftsrechtlichen Kleides eines Unternehmens möglichst unbehindert zu ermöglichen.“*

Ende 1967 hat die Abteilung für Steuer- und Finanzpolitik der damaligen Vereinigung österreichischer Industrieller (repräsentiert durch den Gründungsautor und Dr. Othmar Hobler) einen Entwurf eines Gesetzes über die Änderung von Gesellschaftsformen ausgearbeitet, der mit der damaligen Bundeskammer der gewerblichen Wirtschaft (Dr. Josef Schachl und Dr. Robert Ecker) abgestimmt wurde. Seine Grundgedanken wurden dann in den so genannten Koren-Plan der österreichischen Volkspartei (ÖVP) aufgenommen.<sup>39</sup> Der ursprüngliche Gesetzesentwurf wurde trotz heftiger Bedenken in der Steuersektion des BMF über Weisung von Finanzminister Univ.-Prof. Dr. Stefan Koren im Bundesministerium bearbeitet, in wichtigen Punkten geändert und als Regierungsvorlage am 7. 11. 1968 dem Parlament eingebracht. Die Vorlage wurde am 23. 1. 1969 im Nationalrat beschlossen und als Strukturverbesserungsgesetz befristet auf die Jahre 1969 und 1970 in Kraft gesetzt.<sup>40</sup> Nach den Erläuternden Bemerkungen war es das Ziel des Gesetzesentwurfes, durch die befristeten abgabenrechtlichen Begünstigungen die erforderlichen

35 Helbich, Umgründungen<sup>3</sup> 258 und Umgründungen<sup>4</sup> 372.

36 Helbich, Bemerkungen zum Recht der Umgründungen, in FS Frotz 287 ff.

37 Siehe FN 36.

38 Vorschläge des Beirates für Sozial- und Wirtschaftsfragen 2. und 3. Teil (1966) Z 111, 77.

39 Koren-Plan (1968), Abschn „Wachstums- und Strukturpolitik“, Pkt 4 „Konzentrationsförderung“, 53/54.

40 BGBl 1969/69.



Strukturanpassungen zu erleichtern.<sup>41</sup> Den Unternehmungen sollte es dadurch ermöglicht werden, ohne empfindliche steuerliche Belastungen in jene Größenordnungen und Rechtsformen überzugehen, die ihren Aufgaben im Wirtschaftsablauf und der Wahrung ihrer Wachstumschancen gerecht werden.<sup>42</sup> Es sollte nicht nur die Wettbewerbsfähigkeit am inländischen, sondern auch am ausländischen Markt, insbesondere im Hinblick auf eine größere europäische Gemeinschaft, erreicht werden.

Das Gesetz ist nicht aus dem Bereich der Wissenschaft gekommen, sondern wurde von Mitarbeitern zweier Wirtschaftsverbände angeregt und auch entworfen; es hat den wirtschaftlichen Bedürfnissen der Praxis entsprochen und – auch vor Beschlussfassung des auf ihm aufbauenden, umfassenden Umgründungssteuergesetzes und weit vor dem EU-Beitritt – die gebotene Anpassung der Unternehmensstrukturen eingeleitet und ermöglicht.

## 2. Die Zeit des Strukturverbesserungsgesetzes (1969 bis 1991)

### 2.1 Entwicklung

Das auf zwei Jahre angelegte Strukturverbesserungsgesetz erwies sich von der wirtschaftspolitischen Seite als so bedeutsam, dass es durch nachhaltige Verlängerungen der Geltungsdauer hinsichtlich der Verschmelzungen, Einbringungen und Zusammenschlüsse bis 1992 Bestand hatte. Die steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten insbesondere bei Nutzung der Möglichkeit der Umwandlungen iSd UmwG bewogen den Gesetzgeber, diesen Regelungsbereich 1975 auslaufen zu lassen und etwas modifiziert von 1981 bis 1986 im Zusammenhang mit einer handelsgesetzlichen Anpassung des Mindestkapitals von Gesellschaften mbH wieder aufleben zu lassen. Neben dem Strukturverbesserungsgesetz galten die Einkommensteuerrichtlinien (1979 und 1984) mit Ausnahmen von der Gewinnverwirklichung für Einbringungen<sup>43</sup> und die im Strukturverbesserungsgesetz einkommensteuerrechtlich nicht geregelten Zusammenschlüsse. Die Richtlinien erwähnten weiters die Realteilungen.

### 2.2 Leitgedanken

*Helbich* hat schon im Jahre 1970 die erste Auflage des Kommentars „Umgründungen“ genannt, eine Wortwahl, die von der Praxis angenommen worden ist. Rückblickend kann gesagt werden, dass die Wettbewerbsfähigkeit der österreichischen Unternehmungen durch die steuerliche Unterstützung der Anpassungsmaßnahmen – Verschmelzungen und Einbringungen von Kapitalgesellschaften in Kapitalgesellschaften (Art I), Umwandlungen (wie oben erwähnt, nur kurzfristig geltend, Art II), Einbringungen durch natürliche Personen in Kapitalgesellschaften (Art III) und Zusammenschlüsse zu Personengesellschaften (Art IV) – gestärkt worden ist.

Das StruktVG und zugleich die wesentlichen Bestimmungen dieses Gesetzes, welche eine hohe Anwendungsbreite gebracht haben, waren von folgenden Leitgedanken<sup>44</sup> getragen:

<sup>41</sup> 1029 BlgNR 11. GP (*Helbich*, Umgründungen<sup>4</sup> 8).

<sup>42</sup> Ausschussbericht 1106 BlgNR 12. GP (*Helbich*, Umgründungen<sup>4</sup> 16).

<sup>43</sup> Abschn 33 Abs 4 EStR 1984, AÖFV 1985/193; *Heidinger* in FS *Helbich* (1990) 55 ff (Einbringung in eine Kapitalgesellschaft mit und ohne Art III StruktVG, vor und nach der Novelle 1980 aus der Sicht der Praxis).

<sup>44</sup> *Helbich*, Bemerkungen zum Recht der Umgründung, in FS *Frotz* (1993) 291.

- Weitgehende Abgabenneutralität der Umgründungsvorgänge; auch teilweise Gebühren- und Kapitalverkehrsteuerfreiheit (ab 1. 7. 1987 jedoch GrESt-Pflicht und niemals Freiheit von den Handelsregister[Firmenbuch-]gebühren)
- Rückwirkung (auch für Umsatzsteuer und Lohnsteuer) mit Neun-Monate-Frist (mit Ausnahme von Art IV)
- Steuerliche Gesamtrechtsnachfolge (im materiellen und im Verfahrensrecht); Übergang des Verlustvortrages im Verschmelzungs(Umwandlungs)jahr; ebenso bei den unter Art I fallenden Einbringungen durch Körperschaften im Einbringungsjahr, hingegen kein Übergang bei Einbringungen nach Art III; Mantelkauf im StruktVG nicht geregelt
- Erfordernis der Übertragung aller wesentlichen Grundlagen eines Betriebes oder Teilbetriebes bei Einbringungen (Art I und III); bei Einbringung von wesentlichen Beteiligungen (mindestens 25 %) ohne Bedeutung; Sperrfrist von fünf Jahren
- Zwingende Buchwertfortführung bei Verschmelzungen und Einbringungen nach Art I
- Wahlrecht zwischen Buchwertfortführung oder Aufwertung bei Einbringungen nach Art III; Zwangsaufwertung bei Beschränkung des Besteuerungsrechtes
- Richtlinieneinbringung (Abschn 33 Abs 4 EStR 1984) bei Fehlen der Voraussetzungen des Art III (zB bei Einbringung von Mitunternehmeranteilen)
- Fehlen einer ertragsteuerlichen Regelung für Zusammenschlüsse (bilanzbündeltheoretisch bedingt)
- Das Bewertungskonzept des StruktVG baute auf den allgemeinen Steuerbegünstigungen des § 19 Abs 2 KStG 1966 und § 20 Abs 3 KStG 1988 auf<sup>45</sup> und enthielt einen Katalog von Ausnahmen vom Erfordernis der Kapitalerhöhung in § 1 Abs 1
- Keine Regelung betreffend die Folgen eines Verstoßes gegen den Äquivalenzgrundsatz; unterschiedliche Auffassung der Finanzverwaltung (Verletzung einer Anwendungsvoraussetzung) gegenüber den beratenden Berufen (höchstens Schenkungstatbestand), durch VwGH-Entscheidung zugunsten der Wirtschaft entschieden<sup>46</sup>
- Befristung letztlich mit dem Stichtag 31. 12. 1991, für welchen noch die Neun-Monate-Frist galt

## 2.3 Bedeutung

- 11 Das StruktVG hat eine tief greifende Anpassung der unternehmerischen Rechtsformen aus dem Bereich der Einzelunternehmen und Personengesellschaften in die Richtung auf Kapitalgesellschaften gebracht (Anwendung des Art III mit zahlenmäßig überwiegendem Anteil an allen Umgründungsfällen); einen relativ schmalen, aber wirtschaftlich bedeutenden Anteil machten die Konzentrationsvorgänge der Verschmelzungen (Art I) aus. Einen beachtlichen, quantitativ breiteren Bereich nahmen die Fälle der Dekonzentration und der Verselbständigung durch Ausgliederung von Teilbetrieben und Betrieben, aber auch von wesentlichen Beteiligungen und ihre Einbringung in Kapitalgesellschaften (gleichfalls Art I, § 1 Abs 2) ein. Die Zusammenschlüsse zu Personengesellschaften haben nur in einzelnen Fällen (aufgrund des durch fehlende Rückwirkung diskriminierten Art IV) stattgefunden und außerhalb des StruktVG hat sich eine in dieser Sicht unerwartete Praxis wirtschaftlich zweckmäßiger Realteilungen im Rahmen des Abschn 33

<sup>45</sup> Gassner, Bewertung bei Umgründungen in Handels- und Steuerbilanz, GesRZ 1992, 90 f.

<sup>46</sup> Helbich, Umgründungen<sup>4</sup> 480 f.