

Einführung zu Art IV UmgrStG

Literatur

Bachl, Der Anwendungsbereich von Art IV und V UmgrStG, *ecolex* 2001, 814; Egger, Der Arbeitsgesellschafter im UmgrStR, *ecolex* 2001, 818; Konezny/Loukota/Philip, Hybride Finanzierungen und Deferred Remunerations am IFA-Kongress 2000 in München, *ÖStZ* 2000, 600; Margreiter/Wakounig/Glega, Steuerliche Sonderbilanzen in der Praxis³: Betriebsübertragung, Betriebsaufgabe, Gesellschafterwechsel, Umwandlung, Einbringung, Zusammenschluß, Realteilung; *Est, USt, Gebühren und Verkehrsteuern* (2001); Rief, Partner ohne Mitunternehmerstellung, *AnwBl* 1993, 903; Schwarzingler/Sedlacek/Sulz/Wiesner in Heidinger/Bruckner (Hrsg), *Steuern in Österreich: gestern – heute – morgen*; *Festschrift des Fachsenats für Steuerrecht zum 50-Jahr-Jubiläum der Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (1998); Wiesner in Bertl/Egger/Gassner/Lang (Hrsg), *Verlustvorsorgen im Bilanz- und Steuerrecht* (2000).

Gliederung

Rz

1. Zusammenschluss	1
2. Zusammenschlussformen	4
3. „Zusammenschlussvarianten“ außerhalb des Geltungsbereiches des Art IV UmgrStG	16
4. EU-Recht und Doppelbesteuerungsabkommen	24
5. Überblick über die steuerlichen Sonderregelungen des Art IV	27
6. Zeitlicher Anwendungsbereich	28

1. Zusammenschluss

Art IV regelt den „Zusammenschluss“. Eine Besonderheit des Art IV besteht darin, dass er einen eigenen Begriff des Zusammenschlusses definiert,¹ da ertragsteuerliche Mitunternehmensformen unterschiedliche zivilrechtliche Formen (zB GesbR, OG, KG, atypisch stille Gesellschaft²) haben, der Begriff „Zusammenschluss“ dem Unternehmens- und Gesellschaftsrecht bis zur Einführung des UmgrStG fremd war und dessen Bedeutung in diesen Rechtsgebieten weiterhin unklar ist. Der Begriff „Zusammenschluss“ ist allerdings steuerlich nicht erst mit dem UmgrStG entstanden, er war zwischen 1969 und 1991 in Art IV StruktVG enthalten, wenngleich abweichend vom UmgrStG umschrieben.³

Die eigenständige umgründungssteuerliche Definition ist auch der Hauptgrund, warum das Verständnis des Art IV UmgrStG in der Praxis einige Schwierigkeiten bereitet. Eine weitere Ursache besteht darin, dass – abweichend von der früheren Judikatur und Rechtslage – mit dem UmgrStG neue Wege beschritten wurden.

Hinter allen unterschiedlichen zivilrechtlichen Formen des Zusammenschlusses steht ein einheitliches, durch das UmgrStG neu geschaffenes Zusammenschlussbild: Dieses besteht

1 Vgl Einführungs-Erlass des BMF vom 19. 3. 1992, SWK 1992, A I 148; Helbich/Wiesner, Umgründungen⁵ 436.

2 Zur Abgrenzung zwischen atypisch und typisch stiller Gesellschaft vgl BMF 31. 3. 2000, *ÖStZ* 2000/295; die Beteiligung am Firmenwert ist Voraussetzung für die Anerkennung einer atypisch stillen Mitunternehmensform.

3 Vgl Wiesner/Schwarzingler/Sedlacek/Sulz, *Zusammenschluß und Realteilung von Rechtsanwälten* 15.

grundsätzlich aus dem **Tausch⁴ eines Betriebes gegen einen Anteil** (dh Substanzbeteiligung) an der diesen Betrieb übernehmenden Mitunternehmerschaft, wobei durch jeden Zusammenschluss ertragsteuerlich immer eine neue Mitunternehmerschaft entsteht (sog Neugründungstheorie). Zumindest ein am Zusammenschluss Beteiligter muss einen Betrieb übertragen, während andere Personen auch andere Einlagen (zB Einzelwirtschaftsgüter und/oder Arbeitskraft) erbringen können.⁵ Dem Betrieb sind aus systematischen Gründen Teilbetrieb und Mitunternehmeranteil gleichgestellt.⁶

- 3 Fällt ein Zusammenschluss nicht unter Art IV UmgrStG, so kommt es nach hA durch den Zusammenschluss nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen zur **Realisierung⁷** sämtlicher im übertragenen Vermögen enthaltenen stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes.⁸

2. Zusammenschlussformen

- 4 Aus dem obigen Zusammenschlussbild lassen sich insbesondere folgende Anwendungsfälle⁹ des Zusammenschlusses nach Art IV UmgrStG¹⁰ ableiten, wobei nicht nur jene Fälle erfasst sind, in denen eine Personengesellschaft neu gegründet wird, sondern auch jene Fälle, durch welche eine bestehende Personengesellschaft personell erweitert oder beteiligungsmäßig verändert wird:
- 5 • Ein **Einzelunternehmer errichtet** mit jemandem, der Bar- und/oder Sacheinlagen leistet und/oder seine Arbeitskraft als Arbeitsgesellschafter zur Verfügung stellt, eine **Mitunternehmerschaft**.
- Daher fällt die „Sachgründung“ einer GmbH & Co KG, bei der ein Einzelunternehmer sein Einzelunternehmen auf die Personengesellschaft gegen eine 100%ige Kommanditbeteiligung überträgt und die vorher bar errichtete GmbH die Stellung eines vermögensmäßig nicht beteiligten Arbeits- und/oder Haftungskomplementärs übernimmt, unter Art IV UmgrStG.¹¹

4 Kritisch *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG § 23 Rz 6.

5 Vgl *Schwarzinger/Sedlacek/Sulz/Wiesner* in *Heidinger/Bruckner* (Hrsg), Steuern in Österreich 399.

6 Die Übertragbarkeit von Mitunternehmeranteilen im Rahmen des UmgrStG besteht nach Ansicht des BMF nur für substanzbeteiligte Mitunternehmer; vgl BMF 22. 11. 2000, ARD 5200/32/2001; BMF 9. 2. 2001, ARD 5200/37/2001; aA *Egger, ecolex* 2001, 818.

7 Die Realisierung der stillen Reserven setzt aber nach unstrittiger Ansicht eine Verschiebung der stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes voraus, sodass bei Nichtverschiebung trotz Nichtanwendung des Art IV UmgrStG nach hA keine Realisierung eintritt.

8 AA *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG § 23 Rz 6.

9 Vgl Erlass der RV in *Helbich/Wiesner*, UmgrStG⁵ 186 f; ferner *Wiesner/Schwarzinger/Sedlacek/Sulz*, Zusammenschluß und Realteilung von Rechtsanwälten 23 f; anschaulich auch *Bachl, ecolex* 2001, 814.

10 Kritisch *Hügel*, Umgründungsbilanzen 99 in FN 2, wonach legistisch und unter Rechtsstaatlichkeitsgesichtspunkten zu beanstanden ist, dass sich die in den Erläut genannten Beispielfälle für Zusammenschlüsse nicht (hinreichend) aus dem Wortlaut der §§ 23 ff UmgrStG ableiten lassen.

11 Vgl BMF 29. 6. 1999, Stlnd 99 Anh 82; BMF 31. 3. 2000, RdW 2000, 643; *Huber* in *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁵ § 23 Rz 104.

- Ebenso stellt die Sachgründung einer zweipersonalen OG durch den Einzelunternehmer mit einem vermögensrechtlich nicht beteiligten Arbeitsgesellschafter einen Zusammenschluss dar.
- Hierzu ist auch die Übertragung eines Betriebes als atypisch stille Einlage¹² auf eine durch vorherige Bargründung errichtete GmbH zu rechnen.¹³ Der Betrieb geht zivilrechtlich zwar in das Vermögen der GmbH, ertragsteuerlich jedoch vom atypisch stillen Gesellschafter in das Vermögen der übernehmenden atypisch stillen Mitunternehmerschaft über.
- Eine Körperschaft überträgt ihren Betrieb in eine Mitunternehmerschaft, die durch Hinzutritt einer Person, die Bar- und/oder Sacheinlagen leistet und/oder ihre Arbeitskraft als Arbeitsgesellschafter zur Verfügung stellt und die dadurch Mitunternehmer wird, entsteht.¹⁴ 6

Dazu zählt insbesondere die Beteiligung von atypisch stillen Gesellschaftern am Vermögen einer GmbH.

- Eine bereits bestehende Mitunternehmerschaft nimmt einen Gesellschafter als neuen Mitunternehmer auf, der Bar- und/oder Sacheinlagen leistet und/oder seine Arbeitskraft als Arbeitsgesellschafter zur Verfügung stellt. Dies gilt auch dann, wenn gleichzeitig mehrere Gesellschafter zu einem einheitlichen Stichtag aufgenommen werden.¹⁵ 7

Die Aufnahme eines Arbeitsgesellschafters (= neuer Gesellschafter ohne Vermögensbeteiligung) in eine bestehende Personengesellschaft führt grundsätzlich zur Anwendung des Art IV UmgrStG.¹⁶ Voraussetzung ist, dass der Beitretende ertragsteuerlich Mitunternehmerstellung erlangt.¹⁷

Eine bereits bestehende Mitunternehmerschaft nimmt einen Gesellschafter als neuen Mitunternehmer auf, der als Vermögenseinlage einen Anteil an einer anderen bestehenden Mitunternehmerschaft überträgt, wodurch eine doppelstöckige Mitunternehmerschaft entsteht. Dies gilt auch dann, wenn dies nur dem Werte nach und mit Wirkung bloß im Innenverhältnis erfolgt (quoad sortem); der übertragene Mitunternehmeranteil geht ertragsteuerlich in das Gesellschaftsvermögen der übernehmenden Mitunternehmerschaft über, diese wird „wirtschaftliche Eigentümerin“ des übernommenen Mitunternehmeranteils, zivilrechtlich und nach außen bleibt aber der Übertragende Eigentümer des Gesellschaftsanteils (als Volltreuhänder). Dies stellt bei Erfüllung aller Voraussetzungen einen Anwendungsfall des Art IV UmgrStG dar, insbesondere wenn im Innenverhältnis dem Übertragen-

12 Vgl *Helbich/Wiesner*, Umgründungen⁵ 186 und 189; BMF 29. 6. 1999, StIInd 99 Anh 82; *Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁵ § 23 Rz 104.

13 Vgl BMF 20. 11. 2000, ARD 5180/28/2001. Die Begründung einer stillen Gesellschaft ist in diesem Fall seit Inkrafttreten des UBG zivilrechtlich unzweifelhaft möglich, da in § 179 Abs 1 UGB sowohl die stille Beteiligung am Unternehmen als auch die am Vermögen eines anderen geregelt ist.

14 Vgl *Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁵ § 23 Rz 104.

15 Vgl *Schwarzinger/Wiesner*, Umgründungssteuer-Leitfaden² 1042 ff, Beispiel IV/10-2; *Helbich/Wiesner*, Umgründungen⁵ 187.

16 Vgl BMF 8. 2. 2001, RdW 2001, 255; eine Schlussbilanz bzw ein Evidenzstatus soll hier nach Ansicht des BMF nicht erforderlich sein; *Wiesner/Schwarzinger*, UmS 51/16/01, SWK 2001, 453, welche darauf hinweisen, dass bei Nichtanwendung des UmgrStG zwar keine Gewinnrealisierung eintritt, wohl aber andere negative Steuerfolgen hinsichtlich Umsatzsteuer, Gesellschaftsteuer, Wertpapierdeckung bei der Einkommensteuer etc eintreten können.

17 Vgl *Rief*, AnwBl 1993, 903 ff.

den keinerlei Verfügungsberechtigung über den Gesellschaftsanteil trotz des zivilrechtlichen Eigentums mehr zukommt und er von der übernehmenden Mitunternehmerschaft ausschließlich Gesellschafterrechte erhält.

- 8 • Zwei oder mehrere Einzelunternehmer, Mitunternehmerschaften oder Körperschaften mit eigenen Betrieben schließen sich zu einer **(neuen) Mitunternehmerschaft** zusammen:
Die Einzelunternehmer übertragen ihre Betriebe auf die neue Mitunternehmerschaft und erhalten dafür ausschließlich Gesellschafterrechte an dieser. Ein Zusammenschluss liegt idR auch dann vor, wenn die Betriebe der Einzelunternehmer nur aus selbständiger oder gewerblicher (Dienstleistungs-)Tätigkeit ohne eigene (wesentliche) Betriebsmittel bestehen (zB selbständiger Substitut, Handelsvertreter, Auftragnehmer); Voraussetzung ist jedenfalls, dass die Einkunftsquellen tatsächlich auf die Mitunternehmerschaft übergehen und eine Ertragsgemeinschaft entsteht.
- 9 • Ein Einzelunternehmer, eine Mitunternehmerschaft oder eine Kapitalgesellschaft überträgt seinen/ihren Betrieb in eine bereits **bestehende Mitunternehmerschaft** ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschafterrechten:
Es liegt – wie bereits ausgeführt – ertragsteuerlich fiktiv der Zusammenschluss zu einer neuen (erweiterten) Mitunternehmerschaft vor.
- 10 • **Bestehende Mitunternehmerschaften** werden zu einer neuen (erweiterten) Mitunternehmerschaft **zusammengeschlossen** („Fusion“ bzw „Verschmelzung“ von zwei oder mehreren Mitunternehmerschaften durch zivilrechtliche Aufnahme oder zivilrechtliche Neubildung).¹⁸
Werden jeweils alle Mitunternehmeranteile an einer OG in eine bestehende KG übertragen,¹⁹ so entsteht „für eine gedankliche Sekunde“ eine doppelstöckige Mitunternehmerschaft und die Vereinigung aller Anteile in einer Hand bewirkt nach § 142 UGB ein Anwachsen bzw eine Anwachsung des Gesellschaftsvermögens der OG bei der KG im Wege der zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge.²⁰
Das Gleiche wird uE gelten, wenn alle Mitunternehmeranteile an einer Mitunternehmerschaft samt Sonderbetriebsvermögen auf eine – allenfalls mit einem zusätzlichen Gesellschafter – neu gegründete Personengesellschaft übertragen werden. Damit würde das Sonderbetriebsvermögen im Rahmen des Art IV UmgrStG ohne (realisierenden) Einlage- und Tauschatbestand in das gemeinschaftliche Betriebsvermögen wechseln.²¹
- 11 • Der (bisherige) nur am Gewinn und Verlust beteiligte **Arbeitsgesellschafter** einer Mitunternehmerschaft **wird** am Vermögen (einschließlich stille Reserven und eines allfälligen Firmenwertes) der Mitunternehmerschaft **beteiligt**, oder ein schon bisher vermögensbeteiligter Gesellschafter **tätig** für eine **höhere Mitunternehmerbeteiligung** eine weitere Einlage.²²

18 Vgl *Huber* in *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁵ § 23 Rz 105.

19 Nach Ansicht des BMF sind nur Mitunternehmeranteile mit Substanzbeteiligung umgründungssteuerlich übertragbar; vgl BMF 22. 11. 2000, ARD 5200/32/2001; BMF 9. 2. 2001, ARD 5200/37/2001.

20 Vgl BMF 3. 11. 2000, ARD 5180/29/2001; OGH 13. 4. 2000, 6 Ob 8/00w *ecolex* 2001, 47 ff, mit Anmerkung *Zehetner/Umlauf*, NZ 2000, 65 zur vergleichbaren Einbringung in eine GmbH; BMF 22. 12. 1999, ARD 5115/19/2000 *ecolex* 2000, 387; OGH 16. 3. 2000, 2 Ob 54/00f, 13. 4. 2000, 6 Pb 8/00w.

21 Vgl BMF 18. 5. 1998, *ecolex* 1998, 737 (zum Schicksal des Sonderbetriebsvermögens nach mitunternehmeranteileinbringungsbedingtem Anwachsen iSd § 142 UGB).

22 Vgl UmgrStR 2002 Rz 1298, 6. Bulletpoint; *Walter*, Umgründungssteuerrecht¹¹ 557.

Dies bedeutet, dass auch immer dann, wenn die Gesellschafter einer bestehenden Mitunternehmerschaft die Beteiligungsverhältnisse mittels Einlage untereinander verändern, ein Zusammenschluss zu einer neuen Mitunternehmerschaft (sog Neugründungstheorie) in veränderter Zusammensetzung vorliegt und daher die Bestimmungen des Art IV UmgrStG beachtet werden müssen.

- Die **Übertragung** von Vermögen jeglicher Art durch einen 100%igen Kommanditisten einer bestehenden betrieblichen GmbH & Co KG auf diese ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschafterrechten (dh nach Ansicht des BMF in UmgrStR 2002 Rz 1298, 4. Bulletpoint: gegen Erhöhung des fixen Kapitalkontos) stellt dem Grunde nach einen Anwendungsfall des Art IV dar, da das Gesellschafterrecht des Kommanditisten zwar nicht prozentuell, aber inhaltlich im Wege einer sog „Kapitalerhöhung“ erweitert wird. Dabei überträgt die bestehende KG (bzw übertragen deren Gesellschafter) eine betriebliche Einheit auf die neue erweiterte Mitunternehmerschaft.²³ Das fixe Kapitalkonto des Kommanditisten erfährt durch den Zusammenschluss eine Aufstockung. 12
- Auch die ertragsteuerlich „**formwechselnde**“ Umwandlung einer GesbR in eine OG oder KG (und umgekehrt) ohne Beteiligungsveränderung ist ein Anwendungsfall des Art IV UmgrStG.²⁴ Damit können die umgründungssteuerlichen Regelungen betreffend Grunderwerbsteuer, Umsatzsteuer, Lohnsteuer und bestimmte Befreiungsbestimmungen (zB § 42 UmgrStG) zur Anwendung gelangen. Dies gilt auch für den Fall, dass eine GesbR infolge Überschreitens der Umsatzgrenzen des § 189 UGB zur Protokollierung als OG oder KG verpflichtet ist und die Gesellschafter der GesbR diese Eintragung samt Übertragung des Vermögens auf die OG oder KG tatsächlich vornehmen. 13
- Ein Kommanditist wechselt (im Innenverhältnis) seine Rechtsstellung in die eines atypisch stillen Gesellschafters, oder umgekehrt, ohne Änderung des Beteiligungsausmaßes (vgl UmgrStR 2002 Rz 1299, 2. Bulletpoint).
- Dem Grunde nach liegt ein Zusammenschluss auch dann vor, wenn alle Mitunternehmer eine gleichmäßige Erhöhung der Beteiligung (verkörpert durch die starren Kapitalkonten, sog **Kapitalerhöhung**) beschließen,²⁵ bei der sich durch die Erhöhung der Beteiligungsstände keine Änderung im jeweiligen prozentuellen Beteiligungsausmaß, also in der Substanzbeteiligung ergibt.²⁶ 14
- Die **Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften** nach Art I stellt uE dann gleichzeitig bei Erfüllung aller Voraussetzungen einen Zusammenschluss nach Art IV dar,²⁷ wenn zumindest an einer der Kapitalgesellschaften eine atypisch stille Beteiligung besteht, diese ent- 15

23 Vgl BMF 31. 3. 2000, ÖStZ 2000, 607.

24 Vgl UmgrStR 2002 Rz 1299, 1. Bulletpoint; *Schwarzinger/Wiesner*, Umgründungssteuer-Leitfaden² 1068 ff Beispiel IV/13, *Schwarzinger/Sedlacek/Sulz/Wiesner* in *Heidinger/Bruckner* (Hrsg), Steuern in Österreich 402; die Missachtung des Art IV hat keinen Einfluss auf die Buchwertfortführung.

25 Vgl UmgrStR 2002 Rz 1298, 5. Bulletpoint; *Huber* in *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁵ § 23 Rz 105.

26 Vgl UmgrStR 2002 Rz 1298, 5. Bulletpoint, wonach sich bei Nichtanwendung des UmgrStG die ertragsteuerliche Identität der Mitunternehmerschaft dennoch nicht ändert; dies ist bspw für die Fristenrechnung des § 12 oder § 37 EStG relevant. BMF 23. 11. 2000, RdW 2001, 127 = ecolex 2001, 80, wonach aber bei Vernachlässigung der Anwendungsvoraussetzungen kein missglückter Zusammenschluss vorliegt; vgl auch *Wiesner/Schwarzinger*, UmS 100/09/02, wonach auch die Übertragung des Sonderbetriebsvermögens eines 100%igen Kommanditisten gegen Erhöhung seiner fixen Einlage einen Anwendungsfall des Art IV mit Buchwertfortführung darstellt.

27 Vgl *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG § 23 Rz 13.

sprechend dem atypisch stillen Gesellschaftsvertrag nach der Fusion infolge einer (impliziten) Fortsetzungsklausel weiterbesteht²⁸ und sich die atypisch stille Beteiligung nach der Verschmelzung auf das zivilrechtlich vereinigte Vermögen erstreckt und (!) eine Gewährung von Gesellschafterrechten iSd Art IV UmgrStG erfolgt.²⁹

Der Zusammenschlussvertrag sollte aufschiebend bedingt mit der Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch abgeschlossen werden und sich auf einen vor Verschmelzung und Zusammenschluss aufgestellten Umgründungsplan gem § 39 UmgrStG beziehen.

3. „Zusammenschlussvarianten“ außerhalb des Geltungsbereiches des Art IV UmgrStG

16 Keine Anwendungsfälle des Art IV UmgrStG sind insbesondere:

- 17 • Zwei oder mehrere Personen, von denen keiner einen Betrieb (betriebliche Einkünfte) überträgt, schließen sich zu einer neuen Mitunternehmerschaft zusammen:

Es wird also kein Betrieb bzw keine betriebliche Einheit übertragen, Art IV UmgrStG ist daher nicht anzuwenden. Damit ist ua der Zusammenschluss auf einen rückwirkenden Stichtag nicht möglich. Sofern bei der Neugründung der Mitunternehmerschaft einzelne Wirtschaftsgüter übertragen werden, kommt die Bewertungsbestimmung des § 6 Z 8 lit a EStG für Betriebseröffnungen zur Anwendung. Ein ertragsteuerlicher Ansatz für einen „originären Firmenwert“ kann daher nicht erfolgen.

- 18 • Für den auf eine Mitunternehmerschaft übertragenen Betrieb werden (teilweise) Zahlungen in das Privatvermögen des übertragenden Einzelunternehmers geleistet, oder es erfolgen durch den hinzutretenden Gesellschafter Zahlungen in das Privatvermögen der bisherigen Gesellschafter:

Art IV UmgrStG ist zur Gänze nicht anwendbar, da nicht ausschließlich Gesellschafterrechte der übernehmenden Mitunternehmerschaft gewährt werden. Es erfolgt ein Tausch mit ertragsteuerlicher Wirkung, welche nach Ansicht des BMF hinsichtlich des gesamten übertragenen Betriebes zur Veräußerungsgewinnbesteuerung nach § 24 EStG führt.³⁰ Ebenso wie die Erbringung von Geldleistungen stehen auch andere Gegenleistungen im Privatbereich der ertragsteuerlichen Buchwertfortführung entgegen.

- 19 • Unentgeltliche Übertragung eines Anteils an einem Einzelunternehmen oder eines Anteils an einer Mitunternehmerschaft unter Buchwertfortführung nach § 6 Z 9 lit a EStG (vgl UmgrStR 2002 Rz 1301, 3. Bulletpoint).

28 Dies erfordert nach umstrittener Ansicht des VwGH vom 19. 9. 1995, 95/14/0053 ÖStZB 1996, 138, eine gesonderte Vereinbarung, die sog Fortsetzungsklausel; diese kann auch noch bis zum Abschluss des Zusammenschlussvertrages bzw bis zu dessen Rechtswirksamkeit vereinbart werden – vgl *Wiesner in Bertl/Egger/Gassner/Lang* (Hrsg), Verlustvorsorgen im Bilanz- und Steuerrecht 227; BMF 30. 8. 1996, zur Umwandlung.

29 Vgl UmgrStR 2002 Rz 1298 letzter Bulletpoint; BMF 10. 8. 2000, RdW 2000, 712 = *ecolex* 2000, 907; BMF 12. 5. 1998, SWK 1998, 445, *Schwarzinger/Wiesner*, Umgründungssteuer-Leitfaden² 848; *Wiesner in Bertl/Egger/Gassner/Lang* (Hrsg), Verlustvorsorgen im Bilanz- und Steuerrecht, 235.

30 Vgl die Beispiele bei *Margreiter/Wakounig/Glega*, Steuerliche Sonderbilanzen³ 213.

- Entgeltliche Abtretung eines Anteils an einer Mitunternehmerschaft oder eines Anteiles an einem Betrieb bzw Einzelunternehmen, wodurch eine Mitunternehmerschaft entsteht (vgl UmgrStR 2002 Rz 1301, 3. Bulletpoint). 20
- Leistung von weiteren Einlagen bisheriger Mitunternehmer in eine bestehende Mitunternehmerschaft ohne Änderung in ihren Gesellschafterrechten, dh in ihrer Substanzbeteiligung; das fixe Kapitalkonto bleibt unberührt, die Einzahlungen erfolgen nur auf das variable steuerliche Kapitalkonto (unternehmensrechtlich: Kapitalrücklage oder Verbindlichkeit).³¹ 21
- Übertragung eines Einzelunternehmens, wobei jedoch alle wesentlichen Betriebsgrundlagen³² (im Sonderbetriebsvermögen) zurückbehalten werden und auch kein anderer Gesellschafter einen Betrieb überträgt; es entsteht daher häufig eine bloße Regiegemeinschaft.³³ 22
- Kauf eines weiteren Betriebes durch einen nicht protokollierten Einzelunternehmer und Führung des Unternehmens als einheitlicher Betrieb 23
- Die Zusammenführung/Zusammenlegung zweier bisher selbständiger Betriebe (auch mit unterschiedlicher Einkunftsart) desselben Einzelunternehmers zu einem einheitlichen Betrieb stellt keine Entnahme und Einlage von Einzelwirtschaftsgütern dar und erfolgt daher erfolgsneutral.³⁴
- Formwechselnde Umwandlung einer eingetragenen Personengesellschaft im Sinne des UGB von einer OG in KG, oder umgekehrt, mangels ertragsteuerlicher Strukturänderung liegt kein Zusammenschluss vor (vgl UmgrStR 2002 Rz 1300).
- Der Beitritt einer GmbH als reiner Komplementär-Arbeitsgesellschafter oder auch als minderheitsbeteiligter Komplementär im Rahmen der 10 %-Grenze bei einer errichtenden Umwandlung nach dem UmwG in Verbindung mit Art II UmgrStG erfolgt umwandlungsbedingt und ist daher kein Zusammenschluss.
- Eine Umgründung des Inhabers eines Unternehmens/Vermögens, wenn der nachfolgeberechtigte atypisch stille Beteiligte nach der Umgründung weiterhin nur am bisherigen Vermögen beteiligt ist, führt zu keinem Zusammenschluss (vgl UmgrStR 2002 Rz 1301, 5. Bulletpoint). Ebenfalls liegt kein Zusammenschluss vor, wenn der atypisch stille Beteiligte nach der Umgründung des Inhabers des Unternehmens/Vermögens an einem angereicherteren Vermögen beteiligt ist, es aber zu keiner Änderung der Gesellschafterrechte (= Substanzbeteiligungsquoten in der atypisch stillen Mitunternehmerschaft) kommt; diesfalls hat der Inhaber des Unternehmens/Vermögens zusätzliches Vermögen auf sein (variables) Kapitalkonto in der atypisch stillen Mitunternehmerschaft eingelegt.
- Zwei nebeneinander personen- und beteiligungsgleich bestehende Personengesellschaften bilanzieren ihre Gesellschaften einheitlich. Bei der einheitlichen Bilanzierung handelt es sich um keinen Zusammenschluss. Oft handelt es sich um eine unrichtige Bilanzierung, die zu einer Bilanzberichtigung führen muss, außer es liegt eine sogenannte Unternehmens-einheit iSd Rz 5834 der EStR 2000 vor (vgl UmgrStR 2002 Rz 1301, 1. Bulletpoint).

31 Vgl UmgrStR 2002 Rz 1301, 6. Bulletpoint; *Wiesner/Schwarzinger*, UmS 47/14/01, SWK 2001, 411.

32 Vgl *Margreiter/Wakounig/Glega*, Steuerliche Sonderbilanzen³ 19 ff; EStR 1984 Abschn 79 Abs 3.

33 Vgl *Wiesner/Schwarzinger/Sedlacek/Sulz*, Zusammenschluß und Realteilung von Rechtsanwälten 22 zur Zurückbehaltung des Klientenstocks bzw zur Zurückbehaltung eines Teils des Klientenstocks.

34 Vgl UmgrStR 2002 Rz 1301, 2. Bulletpoint; *Wiesner/Schwarzinger*, UmS 35/8/01, SWK 2001, S 291.

4. EU-Recht und Doppelbesteuerungsabkommen

- 24 Für Zusammenschlüsse bestehen aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht unmittelbar keine Verordnungen und Richtlinien.³⁵ Mittelbar ergibt sich jedoch durch die Verweise des Art IV auf zahlreiche Regelungen des Art III UmgrStG eine Bedeutsamkeit der „Fusionsrichtlinie“ (FRL).³⁶ Vor allem die in Art 2 lit j enthaltene **Definition des Teilbetriebes** könnte auch auf Art IV ausstrahlen. Ein Teilbetrieb umfasst danach die Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die in organisatorischer Hinsicht einen selbständigen Betrieb, dh eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit, darstellen.³⁷ Diese Definition ist infolge des nicht geforderten gesonderten Auftretens nach außen weiter als der rein innerstaatliche Begriff,³⁸ sodass der Anwendungsbereich des Art IV bei Übertragung von Teilbetrieben durch Abgabepflichtige/Staatsbürger aus anderen EU-Mitgliedstaaten durch die EU-Richtlinie erweitert sein dürfte.
- 25 Für die Regelung des Art IV könnten weiters die sog **vier Grundfreiheiten** bedeutsam sein, die grundsätzlich eine unterschiedliche Behandlung von Inländern und anderen EU-Bürgern und damit eine Diskriminierung ausschließen sollen.
- 26 Weiters können Doppelbesteuerungsabkommen (**Diskriminierungsverbote**) Einfluss auf Art IV haben.

5. Überblick über die steuerlichen Sonderregelungen des Art IV

- 27
- § 23 definiert den Zusammenschluss, auf welchen die nachfolgenden steuerlichen Sonderregelungen zur Anwendung kommen (Anwendungsbereich).
 - § 24 ordnet für den Übertragenden die grundsätzliche Nichtrealisierung (außer bei Wegzug und bei Geltung der Anrechnungsmethode) stiller Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes an, wenn es zu keiner endgültigen Verschiebung der Steuerbelastung kommt, und ermöglicht ertragsteuerlich eine rückwirkende Vermögensübertragung (für Grund und Boden des Altvermögens besteht eine Sonderregelung).
 - § 25 sichert durch Wertverknüpfung und grundsätzliche ertragsteuerliche Gesamtrechtsnachfolge bei der übernehmenden Personengesellschaft die Steuerhängigkeit der übertragenen stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes und ermöglicht der übernehmenden Personengesellschaft die ertragsteuerliche Rückwirkung; insbesondere für Grund und Boden des Altvermögens, für internationale Schachtelbeteiligungen und für das Kapitalvermögen bestehen aber Sondernormen.

35 Kritisch *Konezny/Loukota/Philip*, ÖStZ 2000, 600.

36 2009/133/EG, ABl L 310/34 ff vom 19. 10. 2009.

37 AA UmgrStR 2002 Rz 1361 ff, wonach sich Teilbetriebseigenschaft nach den Grundsätzen des Einkommensteuerrechts bestimmt. Dabei wird auf die EU-Richtlinie nicht Bezug genommen; vgl auch UmgrStR 2002 Rz 1358a ff zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen bei zu übertragenden freiberuflichen (Teil-)Betrieben.

38 Vgl *Hügel in Bergmann* (Hrsg), FS Werilly (2000) 168.