

JUDIKATUR

UmgrStG: Rechtsprechungsübersicht 2021

Die folgende Tabelle gibt einen Kurzüberblick zu ausgewählter Rechtsprechung des VwGH und des BFG im Jahr 2021 zu umgründungsteuerrechtlichen Fragen.

<https://doi.org/10.33196/ges202201003901>

Von Georg Kofler/Theres Neumüller

Normen	Entscheidung	Inhalt
Kein Verlustübergang bei verschmelzender Umwandlung, wenn verlustverursachender (Teil-)Betrieb nicht mehr vorhanden (§ 4 Z 1 und § 10 Z 1 UmgrStG)	BFG 2.8.2021, RV/5100213/2013 (Revision unzulässig).	<ul style="list-style-type: none"> Für die Frage, ob und inwieweit Verluste der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft auf Rechtsnachfolger übergehen, muss geprüft werden, ob das Verlustobjekt zum Umwandlungsstichtag tatsächlich noch vorhanden und mit jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste noch vergleichbar ist. Im gegenständlichen Fall waren die verlustverursachenden (Teil-)Betriebe „Hotel“ sowie „Reisebüro und Busbetrieb“ am Umwandlungsstichtag bereits lange verkauft. Da die natürliche Person als Hauptgesellschafter ihre 100%ige Beteiligung erst nach Entstehung des (Großteils des) Verlusts im Wege der Einzelrechtsnachfolge vom Vater erworben hat, wäre ein Übergang dieses Verlustvortrags iRd Umwandlung selbst bei Vorhandensein der Verlustquelle Hotelbetrieb, aber auch bei Nachweis der vorgebrachten Zurechnung des Hotels zur Verlustquelle „Teilbetrieb Immobilienentwicklung und -verwertung“ gar nicht möglich gewesen.
	<i>Hirschler/Sulz/Oberkleiner</i> , BFGjournal 2021, 343; <i>Uedl</i> , LN Rechtsnews 31537.	
Keine Umwandlung mangels Vorliegens eines Betriebes (§ 7 Abs 1 Z 2 TS 1 UmgrStG)	BFG 31.3.2021, RV/2101209/2019 (Revision unzulässig).	<ul style="list-style-type: none"> Im Rahmen einer verschmelzenden Umwandlung gem Art II UmgrStG einer GmbH auf ihre zu 99 % beteiligte Hauptgesellschafterin gehen grundsätzlich auch offene Verlustvorträge sowie Mindestkörperschaftsteuer auf die Rechtsnachfolgerin über. Um zu beurteilen, ob diese anschließend in der Einkommensteuererklärung der Gesellschafterin geltend gemacht werden können, hatte das BFG als Vorfrage zu klären, ob die GmbH zum Umwandlungsstichtag sowie am Tag des Umwandlungsbeschlusses das Betriebserfordernis gem § 7 Abs 1 Z 2 TS 1 UmgrStG erfüllt hat und somit überhaupt auf die Hauptgesellschafterin umgewandelt werden konnte. Mangels eines aufrechten Betriebes wurde dies vom BFG verneint.
	<i>Mischkreu/Oberkleiner/Knesl</i> , BFGjournal 2021, 390.	
Übergang des Vorgruppen-MiKo-Guthabens auf den Gruppenträger bei Verschmelzung von Gruppenmitgliedern (§ 9 Abs 8 UmgrStG)	BFG 5.5.2021, RV/7101072/2013 (Revision beim VwGH anhängig zu Ro 2021/13/0015).	<ul style="list-style-type: none"> Mindeststeuerguthaben gehen bei Verschmelzungen mit Ablauf des Verschmelzungsstichtages auf die übernehmende Körperschaft bzw den Gruppenträger über. Die zeitliche Einschränkung des § 9 Abs 8 UmgrStG, wonach bis zum Umwandlungsstichtag entstandene und noch nicht verrechnete Mindeststeuern der übertragenden Körperschaft den Rechtsnachfolgern „<i>ab dem dem Umwandlungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr</i>“ zuzurechnen sind, gilt für Verschmelzungen nicht. Stattdessen kommt es bei Verschmelzungen
	<i>Hirschler/Sulz/Oberkleiner</i> , BFGjournal 2021, 276; <i>Moldaschl</i> , LN Rechtsnews 31310.	

		<p>aufgrund der Gesamtrechtsnachfolge gem § 19 Abs 1 BAO dazu, dass Mindestkörperschaftsteuerbeträge bereits zum Verschmelzungsstichtag – quasi um 24 Uhr – auf den Rechtsnachfolger übergehen.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Der Zeitpunkt des Übergangs ist dabei unabhängig vom Abschlussstichtag der übernehmenden Körperschaft bzw des Gruppenträgers. • Die Mindeststeuerguthaben können folglich bereits im Veranlagungsjahr, in das der Umgründungsstichtag fällt, durch den Rechtsnachfolger verwertet werden.
Keine MiKö-Gutschrift bei Anrechnung nach verschmelzender Umwandlung (§ 9 Abs 8 UmgrStG)	VwGH 11.1.2021, Ro 2019/15/0186, ÖStZB 2021/123, 284 (vorgehend BFG 19.8.2019, RV/4100260/2013)	<ul style="list-style-type: none"> • Nach § 9 Abs 8 UmgrStG idF BudBG 2012 (BGBl I 2011/112) war im Hinblick auf die Zurechnung von noch nicht verrechneter Mindestkörperschaftsteuer zu den Rechtsnachfolgern bei einer Umwandlung eine Anwendung des § 24 Abs 4 Z 4 KStG vorgesehen, wobei in der Fassung des BudBG 2012 die ausdrückliche Nichtanwendungsanordnung betreffend die Gutschriftsvorschrift § 46 Abs 2 EStG entfallen war. (Anm: Mit dem AbgÄG 2012, BGBl I 2012/112, wurde wieder ausdrücklich vorgesehen, dass § 46 Abs 2 EStG „nicht anzuwenden“ ist.) • Strittig war, ob der Entfall der zuvor ausdrücklichen Nichtanwendungsanordnung betreffend § 46 Abs 2 EStG, wonach überhöhte Einkommensteuervorauszahlungen letztlich gutzuschreiben seien, dazu führte, dass die Anrechnung offener Mindestkörperschaftsteuer bei natürlichen Personen nach einer Umwandlung auch eine Gutschrift ergeben könne. • Eine sinngemäße Anwendung von § 24 Abs 4 Z 4 KStG auf natürliche Personen als Rechtsnachfolger bedeutet, dass die darin vorgesehene Anrechnungsgrenze zwar – angesichts fehlender Mindeststeuerbeträge in der Einkommensteuer – einer Vollarrechnung bisheriger Mindestkörperschaftssteuerzahlungen auf die tatsächlich zu entrichtende Einkommensteuer eines Veranlagungsjahres nicht entgegensteht, Gutschriften über die Höhe der Einkommensteuer eines Veranlagungsjahres hinaus sind jedoch ausgeschlossen.
	<i>Bodis</i> , SWK 2021/10, 678; <i>Deutsch</i> , BFGjournal 2021, 204; <i>Fiala</i> , LN Rechtsnews 30755.	
Kein Übergang von MiKö und Verlustvorträgen bei Liebhaberei (§ 9 Abs 8, § 10 UmgrStG)	VwGH 20.1.2021, Ra 2020/15/0076 (vorgehend BFG 31. 3. 2020, RV/1100177/2016)	<ul style="list-style-type: none"> • Wenn auch das Umwandlungsgesetz zivilrechtlich die Gesamtrechtsnachfolge vorsieht (§ 1 UmwG), so ist für die Frage des (möglichen) Überganges einer steuerrechtlichen Position entscheidend, ob diese Position nach Bestimmungen des materiellen Steuerrechts übertragbar ist. • Zum Verlustabzug enthält das Einkommensteuerrecht keine Nachfolgeregelung. Jedenfalls in dem Fall, dass kein Betrieb übernommen und die Buchwerte des bisherigen Betriebsinhabers fortzuführen waren, ist eine Nachfolgeregelung auch nicht zur Vermeidung einer verfassungsrechtlich bedenklichen Ungleichbehandlung erforderlich (VwGH 15.9.2016, Ra 2015/15/0003). • Geht das Vermögen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft im Wege der Umwandlung auf einen anderen über, so ist nach § 20 Abs 1 Z 1 KStG die Regelung des § 19 KStG (Liquidationsbesteuerung) anzuwenden, wenn die Voraussetzungen des UmgrStG nicht gegeben sind oder das UmgrStG dies vorsieht. Nach § 20 Abs 3 KStG hat der Rechtsnachfolger

		<p>das übernommene Vermögen mit den nach Abs 2 maßgebenden Werten anzusetzen. Damit ist aber gerade keine Buchwertfortführung vorgesehen.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sollte die gesamte Betätigung der umgewandelten GmbH als Liebhaberei zu beurteilen sein, ist steuerlich eine Buchwertfortführung von vornherein nicht möglich. Voraussetzung für den geltend gemachten Übergang des Verlustabzuges ist somit die Anwendbarkeit der Bestimmungen des UmgrStG, demnach hier insbesondere das Vorliegen eines Betriebes iSd § 7 Abs 1 Z 1 UmgrStG. Das Vorliegen von Liebhaberei schließt – im Hinblick auf das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht – einen derartigen Betrieb aus (VwGH 3.4.2019, Ro 2017/15/0030; VwGH 31.5.2017, Ro 2016/13/0001).
<p>Einbringung eines Betriebes mit bloß einem Kunden (§§ 12, 21 UmgrStG)</p>	<p>VwGH 17.12.2020, Ra 2019/15/0096, ÖStZB 2021/147, 350 (vorgehend BFG 13.9.2018, RV/2101224/2017)</p> <p><i>Fuchs</i>, ÖStZ 2021/373, 262; <i>Hirschler/Sulz</i>, RWZ 2021/11, 47; <i>Huber/Pichler</i>, taxlex-SRa 2021/43, 145; <i>Kotschnigg</i>, BFGjournal 2021, 107; <i>Zorn</i>, RdW 2021/116, 132.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Auch der Betrieb eines Ein-Mann-Unternehmensberaters mit einem einzigen Auftraggeber ist nach § 12 Abs 1 UmgrStG einbringungsfähig. Allein aus dem Umstand, dass der einbringende Unternehmer „einziger Leistungsträger“ (und Alleingesellschafter-Geschäftsführer) ist, kann die Einbringungsfähigkeit eines Betriebes nicht verneint werden. Beratungsleistungen können nach der Verkehrsauffassung im Allgemeinen auch von anderen Personen in gleichartiger Weise erbracht werden. Eine höchstpersönliche, nur vom Einbringenden zu erbringende Leistung lag im konkreten Fall nicht vor (Anm: Anders als etwa in VwGH 26.6.2014, 2011/15/0028, ÖStZB 2014/260, 441, zu einem hoch spezialisierten Unternehmensberater im Sanierungsbereich.) • Die Einbringungsfähigkeit nach Art III UmgrStG hängt auch nicht davon ab, dass sich der Einbringende im Rahmen des Einbringungsvertrages verpflichtet, der übernehmenden Körperschaft als Geschäftsführer zur Verfügung zu stehen oder bestimmte operative Tätigkeiten zu verrichten. Erst recht führt das allfällige Vorliegen eines fremdunüblich gestalteten Geschäftsführervertrages nicht zur Unwirksamkeit des Einbringungsvertrages. • Dass der Einbringende als „einziger Leistungsträger“ der GmbH weiterhin tätig geworden ist, steht einer Zurechnung der Einkünfte an die Gesellschaft dann nicht entgegen, wenn er dabei namens und in Vertretung der GmbH aufgetreten ist. Auch die Beendigung der Geschäftsbeziehung der GmbH zum einzigen Auftraggeber liegt im Wesen einer Einmanngesellschaft, die ihren Willen nur in der Person des Alleingesellschafter-Geschäftsführers bilden kann, und spricht nicht gegen die Einkünftezurechnung.
<p>Veräußerung einer zum übergegangenen Vermögen gehörenden Domain nach Einbringung nach Art III UmgrStG (§ 12 Abs 1 und § 15 UmgrStG)</p>	<p>BFG 20.7.2021, RV/5100363/2017 (Revision unzulässig).</p> <p><i>Hirschler/Sulz/Oberkleiner</i>, BFGjournal 2021, 308.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Werden im Rahmen einer Einbringung nach Art III UmgrStG laut Einbringungsvertrag <i>alle</i> Aktiva und Passiva eines Betriebes an die übernehmende GmbH übertragen, verpflichtet der Einbringungsvertrag zur Übertragung <i>aller</i> bilanzierter und nicht bilanzierter betrieblicher Aktiva und Passiva auf die GmbH. • Eine spätere Veräußerung von im Betriebsvermögen des Einbringenden am Einbringungsstichtag enthaltenen Wirtschaftsgütern – konkret eine betriebliche Domain des Einbringenden – an die aufnehmende GmbH stellt eine verdeckte Ausschüttung dar.

		<ul style="list-style-type: none"> • Einzelne Wirtschaftsgüter des einzubringenden Betriebes können allenfalls dann zurückbehalten werden, wenn dies im Einbringungsvertrag zB unter Verweis auf rückwirkende Maßnahmen iSd § 16 Abs 5 UmgrStG vorgesehen ist.
Kein Abzug von Zinsen einer fremdfinanzierten Einlage bei Zusammenschluss nach Art IV UmgrStG (§ 16 Abs 5 Z 1 und § 20 Abs 2 UmgrStG)	BFG 16.6.2021, RV/6100006/2016 (Revision zugelassen).	<ul style="list-style-type: none"> • Wird eine Einlage fremdfinanziert, so macht es keinen Unterschied, ob ein Wirtschaftsgut oder ein Bargeldbetrag eingelegt wird. Auch bei der Einlage fremdfinanzierter Bargeldbeträge in das Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens oder einer Mitunternehmerschaft geht die Finanzierungsverbindlichkeit in das Betriebsvermögen ein (VwGH 23.4.2001, 2001/14/0044 mwN). • § 24 UmgrStG verweist in Abs 1 explizit auf § 16 Abs 1 und 5 UmgrStG, wonach das im Rahmen einer Einbringung zu übertragende Vermögen durch bestimmte (taxativ aufgezählte) Maßnahmen im Rückwirkungszeitraum mit fiktiver Wirkung auf den Einbringungsstichtag gestaltet werden kann. Damit werden Ausnahmen von der Rückwirkungsfiktion normiert. • Der im allgemeinen Einkommensteuerrecht geltende Grundsatz, dass sich eine Einlage in das Betriebsvermögen auch auf das mit dem Aktivum zusammenhängende Passivum bezieht (VwGH 30.9.1999, 99/15/0106), wird durch die Sonderregelung in § 16 Abs 5 Z 1, Z 2 und teilweise Z 3 im Rahmen des Art III UmgrStG verdrängt.
	<i>Hirschler/Sulz/Oberkleiner</i> , BFGjournal 2021, 381.	
Nachversteuerung begünstigt besterter Gewinne gem § 11a EStG 1988 bei rückbezogenen Entnahmen (§ 16 Abs 5 UmgrStG)	BFG 7.9.2021, RV/5100240/2014 (Revision unzulässig).	<ul style="list-style-type: none"> • Rückbezogene Entnahmen iSd § 16 Abs 5 Z 1 bis 3 UmgrStG stellen nach ständiger Rechtsprechung Entnahmen nach § 11a Abs 3 EStG 1988 dar, die zu einer eigenkapitalabfallbedingten Nachversteuerung führen können. Sie sind daher bei der Berechnung des Eigenkapitalabfalles jenes Wirtschaftsjahres zu berücksichtigen, das mit dem Einbringungsstichtag endet, und zu diesem Zeitpunkt dem Einbringenden zuzurechnen (BFG 24.9.2014, RV/5100868/2011; UFS 1.3.2012, RV/0046-S/11; UFS 19.1.2012, RV/034-F/09; VwGH 24.2.2011, 2011/15/0029). • Im gegenständlichen Fall wurde das Absinken des Kapitalkontos durch die rückbezogene Entnahme gem § 16 Abs 5 UmgrStG mit Ablauf des Einbringungsstichtages bewirkt. Dem Vorbringen des Steuerpflichtigen, dass die tatsächlichen Vorgänge gem § 16 Abs 5 zeitlich später erfolgten und daher zur Gänze im buchhalterischen Bereich der GmbH lägen, welche von der Anwendung des § 11a EStG ausgeschlossen ist, folgte das BFG nicht. Der Betrieb wurde zwar in die GmbH eingebracht, der Steuerpflichtige, dem die Entnahmen aufgrund § 16 Abs 5 UmgrStG zuzurechnen sind, bleibt jedoch als eigenständiges Steuersubjekt bestehen. Die Entnahmen im Zuge der Einbringung nach Art III UmgrStG waren folglich auch bei ihm gem § 11a Abs 3 EStG nachzuversteuern.
Kein Abzug von Fremdfinanzierungskosten im Zusammenhang mit rückbezogenen Sacheinlagen (§ 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG)	BFG 19.5.2021, RV/7100005/2012 (Revision unzulässig).	<ul style="list-style-type: none"> • Wird im Zuge der Einbringung eines Betriebs auch ein Teil eines bisherigen Privatgrundstücks gem § 16 Abs 5 UmgrStG miteingebracht, jedoch der anteilig auf diese Sacheinlage entfallende Bankkredit zurückbehalten, so steht dieser anteilige Kredit künftig mit den Kapitalanteilen an der übernehmenden GmbH in Zusammenhang. Die Zinsen sind daher gem § 20 Abs 2 EStG nicht abzugsfähig.
	<i>Huber/Pichler</i> , taxlex-SRa 2021/120, 321.	

		<ul style="list-style-type: none"> • Der restliche Teil des Kredits steht weiterhin mit der vermieteten Privatimmobilie in Zusammenhang, sodass insoweit die Zinsen weiterhin als Werbungskosten steuermindernd geltend gemacht werden können.
Bescheidadressierung bei Einbringung eines Betriebs einer KG als Sacheinlage (§ 18 UmgrStG)	BFG 21.9.2020, RV/7400104/2020 (Revision unzulässig).	<ul style="list-style-type: none"> • § 18 Abs 1 UmgrStG enthält lediglich die Fiktion einer steuerlichen Gesamtrechtsnachfolge im Falle einer Buchwerteinbringung. Diese Fiktion gilt allerdings nur für Zwecke des materiellen (Ertrag)Steuerrechts, ansonsten bleibt es bei der Einzelrechtsnachfolge (VwGH 27.5.1999, 99/15/0014). Folglich wird auch bei unter Art III UmgrStG fallenden Einbringungsvorgängen mit zivilrechtlicher Einzelrechtsnachfolge die aufnehmende Kapitalgesellschaft verfahrensrechtlich nicht Rechtsnachfolgerin des bisherigen Betriebsinhabers (VwGH 29.3.2006, 2001/14/0210). • Bringt eine KG ihren Betrieb in Einzelrechtsnachfolge in die GmbH ein und wird sie anschließend im Firmenbuch gelöscht, so sind Bescheide, die die Vergangenheit der KG betreffen, dementsprechend weiterhin an die KG zu adressieren. Trotz ihrer Löschung im Firmenbuch, behält die KG ihre Parteifähigkeit, bis ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten abgewickelt sind.
	<i>Hirschler/Sulz/Oberkleiner, BFGjournal 2021, 459; Huber/Pichler, taxlex-SRa 2021/191, 387; Uedl, ÖStZ 2021, 594.</i>	
Berechnung der Spekulationsfrist nach Einbringung von atypisch stillen Anteilen gegen Aktien (§ 20 Abs 2 und Abs 6 UmgrStG idF vor BGBl I 2012/112)	BFG 10.12.2020, RV/2100717/2015 (Revision unzulässig).	<ul style="list-style-type: none"> • Für die Berechnung der Frist iSd § 30 EStG idF vor BudBG 2011 ist der Zeitpunkt des Zustandekommens der auf die Eigentumsübertragung ausgerichteten Rechtsgeschäfte (Verpflichtungsgeschäft) bei Anschaffung und Veräußerung maßgeblich. • Nach der Judikatur des VwGH, bewirkt eine bloße Kaufoption keinen Anschaffungs- oder Veräußerungsvorgang (VwGH 23.9.2005, 2003/15/0105). • Die Spekulationsfrist ist daher im Beschwerdefall nicht schon mit Abschluss des Optionsvertrages, sondern erst mit der späteren Ausübung der Option (= das relevante Verpflichtungsgeschäft) zu berechnen. • Folglich war hinsichtlich der mit dem Kaufvertrag von Anteilen der stillen Gesellschafter veräußerten, einbringungsgeborenen Aktien die Spekulationsfrist gem § 30 EStG idF vor BudBG 2011 zum Veräußerungszeitpunkt abgelaufen.
	<i>Hirschler/Sulz/Oberkleiner, BFGjournal 2021, 218; Huber/Pichler, taxlex-SRa 2021/111, 320.</i>	
Mantelkauf durch Vereinigung von Besitz- und Betriebsgesellschaft (§ 8 Abs 4 Z 2 KStG, §§ 4, 21 UmgrStG)	VwGH 20.10.2021, Ro 2021/13/0007, ÖStZB 2021/259, 719 (vorgehend BFG 28.1.2021, RV/7100762/2020).	<ul style="list-style-type: none"> • Die „Einbringung“ der Betriebsgesellschaft (OG) in die Besitzgesellschaft (GmbH) durch Sacheinlage des Anteils an der W OG in die GmbH und sodann Anwachsung gemäß § 142 UGB kann zu einer wesentlichen Änderung der wirtschaftlichen Struktur führen, zumal die Besitzgesellschaft das bereits bisher bei ihr vorhandene, an die OG vermietete Betriebsvermögen (konkret medizinische Geräte wie Röntgenanlagen) nunmehr selbst operativ nutzt (Ordinationsbetrieb). Es lag zwar keine wesentliche Änderung des Betriebsvermögens selbst vor (quantitatives Element), aber eine wesentliche Änderung des Unternehmensgegenstandes (qualitatives Element); überdies wurde für die operative Nutzung Personal eingestellt und die Umsätze wurden erheblich ausgeweitet. Gemeinsam mit den gleichzeitig erfolgten Änderungen der organisatorischen Struktur (Änderung der Geschäftsleitung der Besitzgesellschaft) und
	<i>Klokar, LN Rechtsnews 31958; Zorn, RdW 2021/689, 877.</i>	

		<p>der Gesellschafterstruktur (Veräußerung der Anteile an der Besitzgesellschaft) war nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die (frühere) Identität des Steuerpflichtigen nicht mehr gegeben und der Mantelkaufatbestand des § 8 Abs 4 Z 2 KStG erfüllt.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Anmerkung: Die Einbringung der Mitunternehmeranteile in die Besitzgesellschaft führte nach § 21 Z 2 iVm § 4 Z 1 lit b und c UmgrStG nicht zum Untergang des Verlustvortrages der Besitzgesellschaft, zumal das verlustverursachende Vermögen bei der Besitzgesellschaft weiterhin in unvermindertem Umfang vorhanden war (dazu Zorn RdW 2021/689, 877 f). Weder BFG noch VwGH haben allerdings explizit die Frage erörtert, ob der erweiterte Mantelkaufatbestand nach § 21 Z 3 UmgrStG einschlägig gewesen sein könnte (zu diesem Furherr in Kofler (Hrsg), UmgrStG10 (2021) § 21 Rz 86 mwN).
<p>Anwendungsvoraussetzungen des Zusammenschlusses nach Art IV UmgrStG wegen fehlenden wirtschaftlichen Eigentums zum Zusammenschlussstichtag nicht erfüllt (§ 24 und 39 UmgrStG)</p>	<p>BFG 30.11.2020, RV/7100311/2012 (Revision unzulässig).</p> <p><i>Hirschler/Sulz/Oberkleiner</i>, BFGjournal 2021, 111; <i>Huber/Pichler</i>, taxlex-SRa 2021/35, 124.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Eine Schenkung kann steuerlich nicht rückwirkend durchgeführt werden. Ein Angebot zur Schenkung begründet noch kein wirtschaftliches Eigentum. • Mangels Rückwirkung der Schenkung hat der Zusammenschließende im streitgegenständlichen Fall zum Zusammenschlussstichtag noch nicht über den gesamten Betrieb und damit das zu übertragende Vermögen verfügt (lediglich 90% der Mitunternehmeranteile). • Die Übertragung des Vermögens fiel daher nicht in den Anwendungsbereich des Art IV UmgrStG. Es kommt dabei zur 100%igen Gewinnrealisierung und nicht bloß für 10%.