

sinnvoll, die Eigenkapitalbildung zu fördern anstatt mittels Verkehrsteuerbelastungen unattraktiv zu gestalten und die Gesellschaftsteuer gänzlich abzuschaffen wie bereits in Deutschland seit 1.1.1992. Die neue Bundes-

regierung hat die Abschaffung der Gesellschaftsteuer jedenfalls ab 1.1.2016 in Aussicht gestellt, diese ist nunmehr in der Regierungsvorlage zum AbgÄG 2014 vorgesehen

UmgrStG: Rechtsprechungsübersicht 2013

Die folgende Tabelle gibt einen Kurzüberblick zur Rechtsprechung des VwGH und des UFS im Jahr 2013 zu umgründungsteuerrechtlichen Fragen.

Von Georg Kofler

Norm	Entscheidung	Inhalt
Rückabwicklung bei Verschmelzung einer Zweigruppe in der Dreijahresfrist (§§ 1, 3 UmgrStG)	UFS 8. 3. 2013, RV/0331-G/10 (rechtskräftig)	Wird das einzige Gruppenmitglied einer zweigliedrigen Gruppe vor Ablauf der Frist von drei Jahren des Bestehens auf den Gruppenträger verschmolzen, ist die steuerliche Gruppe rückwirkend zu beenden. – Siehe auch VwGH 18. 10. 2012, 2009/15/0214, GES 2013, 150 m Anm <i>Lehner/Zehetner</i> .
	<i>Raab/Renner</i> , UFSjournal 2013, 261.	
Übertragung der Gruppenträgereigenschaft durch Verschmelzung (§§ 1, 3 UmgrStG)	UFS 25. 4. 2013, RV/0088-W/12 (Amtsbeschwerde zu ZI 2013/13/0066)	Bei Verschmelzung des Gruppenträgers auf eine gruppenfremde Körperschaft (Up-Stream Verschmelzung auf 100 %ige Muttergesellschaft, die nicht zur Gruppe gehört) geht die Gruppenträgereigenschaft aufgrund der Gesamtrechtsnachfolge gem § 19 BAO auf die übernehmende Körperschaft über (aA Rz 354d UmgrStR)
	<i>Jann/Rittsteuer</i> , taxlex 2013, 358; <i>Krafft</i> , UFSjournal 2013, 241; <i>Siller/Stefaner</i> , GES 2013, 364.	
Nichtbescheid bei Adressierung an Gruppenmitglied nach Verschmelzung (§§ 1, 3 UmgrStG)	UFS 14. 3. 2013, RV/0330-G/10 (rechtskräftig)	Die Feststellung einer verschmelzungsbedingten Rückabwicklung einer Gruppe gegenüber dem bereits gelöschten Gruppenmitglied ist ein Nichtbescheid.
Schicksal des Verlustvortrags der aufnehmenden Gesellschaft bei einer Verschmelzung (§ 4 Z 1 lit b und c UmgrStG)	UFS 12. 3. 2013, RV/2552-W/11 (rechtskräftig)	Bei einer Verschmelzung (Art I UmgrStG) gehen die Verlustvorträge der übertragenden (§ 4 Z 1 lit a und c UmgrStG) bzw. die der übernehmenden Körperschaft unter (§ 4 Z 1 lit b und c UmgrStG), wenn das verlusterzeugende Vermögen am Verschmelzungsstichtag nicht mehr vorhanden ist.
	<i>Raab/Renner</i> , UFSjournal 2013, 262.	Bei einer Verschmelzung ist das Vorhandensein des verlusterzeugenden Betriebes (§ 4 Z 1 lit c UmgrStG) anhand betriebswirt-

Norm	Entscheidung	Inhalt
		schaftlicher Parameter zu prüfen. Sind im Betrieb weder Umsätze erzielt worden noch Vermögenswerte vorhanden gewesen, dient die Art der Verlustentstehung als Maßstab. Folgen auf hohe Verluste aus operativen Geschäftsbemühungen niedrige Verluste aus der bloßen Verwaltung der Gesellschaftshülle, geht die Vergleichbarkeit verloren.
Verlustverrechnungsaufschub in den folgenden Veranlagungszeitraum (§ 4 Z 1 lit a UmgrStG)	UFS 4. 6. 2013, RV/0091-W/07 (rechtskräftig) <i>Kofler</i> , GES 2013, 421.	Der auf die Verschmelzung folgende Veranlagungszeitraum iSd § 4 Z 1 lit a UmgrStG ist das folgende Kalenderjahr. Das Auseinanderfallen der Begriffe Veranlagungszeitraum – Wirtschaftsjahr hat zur Folge, dass ein am Verschmelzungsstichtag noch nicht verrechneter Verlustvortrag (des untergegangenen Steuersubjektes) erst im Folgeveranlagungszeitraum (= Folgekalenderjahr) in Abzug gebracht werden kann. Dies gilt auch, wenn ein mit dem übertragenen Betriebsvermögen erwirtschafteter Gewinn in einem Rumpfwirtschaftsjahr, das bei der übernehmenden Gesellschaft entweder durch die Verlegung des Bilanzstichtages oder wegen eines vom Regelstichtag abweichenden Verschmelzungsstichtages (wie im gegenständlichen Fall) entsteht, bei der übernehmenden Gesellschaft im Rahmen einer gesonderten Veranlagung noch im selben Jahr zu erfassen ist.
Vergleichbarkeit auch bei bis zu 90%iger Umfangsminderung (§ 4 Z 1 lit c UmgrStG)	UFS 24. 6. 2013, RV/1067-L/06 (rechtskräftig) <i>Hirschler/Sulz/Oberkleiner</i> , UFSjournal 2013, 332; <i>Wurm</i> , GES 2013, 477.	Die Übertragung von 66,67% der Anteile an der übertragenden Gesellschaft zeitgleich mit dem Abschluss des Verschmelzungsvertrages stellt keine schädliche Änderung der Gesellschafterstruktur iSd § 4 Z 2 UmgrStG iVm § 8 Abs 4 Z 2 KStG dar. Das Kriterium der qualifizierten Umfangsminderung des verlustverursachenden Vermögens iSd § 4 Z 1 lit c UmgrStG ist erst ab einer wesentlich höheren als bloß 75%igen Umfangsminderung, nämlich erst bei mehr als 90%, erfüllt (gegen Rz 222 UmgrStR).
Ausschüttungsfiktion „alt“ (§ 9 Abs 6 UmgrStG)	VwGH 25.7.2013, 2012/15/0004 (vorgehend UFS 23. 11. 2011, RV/0325-F/09) <i>Beiser</i> , RdW 2013/617, 627; <i>Stefaner</i> , GES 2/2014 [im Druck]; <i>Wiesner</i> , RWZ 2013/67, 265;	Bei Schwertereinbringung mit nachfolgender Umwandlung der übernehmenden Gesellschaft ist das Evidenzkonto der einbringenden Gesellschaft nach dem Verkehrswertverhältnis auf die übernehmende Gesellschaft zu übertragen. Die Ausschüttungsfiktion bei der anschließenden Umwandlung hat sodann von diesem Evidenzkontostand auszugehen.

Norm	Entscheidung	Inhalt
Keine Verfassungswidrigkeit der Verlustverwertungsbeschränkung bei Verschmelzung (§ 10 UmgrStG)	VwGH 20. 3. 2013, 2009/13/0046 <i>Stefaner</i> , GES 2013, 518.	Werden vor einer Umwandlung Anteile an einer Kapitalgesellschaft erworben, gehen Verlustvorträge (anteilig) unter, auch wenn das Unternehmen saniert wird. Verfassungsrecht gebietet nicht, dass Begünstigungen für Sanierungen, die bei Mantelkaufnormen existieren auch auf anderen Normen übertragen werden, die (bei Umgründungen) zum Untergang von Verlustvorträgen führen können.
Einbringung und Unterlassung der Anteilsgewährung (§ 19 Abs 2 UmgrStG)	UFS 14. 1. 2013, RV/2064-W/06 (Beschwerde zu ZI 2013/15/0023, 0024). <i>Hirschler</i> , ÖStZ 2013/578, 354.	Frage, ob nach § 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG idF vor dem AbgÄG 2005 bei wirtschaftlich identen Beteiligungsverhältnissen an einer Mitunternehmerschaft und den Beteiligungsverhältnissen an der übernehmenden Komplementär-GmbH hinsichtlich der eingebrachten Mitunternehmeranteile eine Gewährung neuer Anteile unterbleiben kann.
Verlustvorträge und „nachträglich“ behauptete missglückte Einbringung (§§ 12 Abs 1, 21 Z 1 UmgrStG)	UFS 12. 9. 2013. RV/0232-G/13 (rechtskräftig) <i>Hirschler/Sulz/ Oberkleiner</i> , UFSjournal 2013, 415.	Macht ein Steuerpflichtiger neun Jahre nach der Einbringung eines Mitunternehmeranteils geltend, dass die Anwendungsvoraussetzungen des UmgrStG nicht erfüllt waren (kein Nachweis der rechtzeitigen Einbringung, kein Verkehrswertgutachten), und daher die Verlustvorträge nicht übergegangen seien, sondern weiterhin ihm zuständen, so müsste der Steuerpflichtige dafür lückenlose und eindeutige Beweise vorlegen. Ansonsten ist von der Erfüllung der Anwendungsvoraussetzung auszugehen.
Überhöhte unbare Entnahmen bei einer Einbringung (§§ 16 Abs 5, 18 Abs 2 Z 2 UmgrStG)	UFS 4. 2. 2013, RV/0217-L/09 (Beschwerde zu ZI 2013/15/0141) <i>Hirschler/Sulz/ Oberkleiner</i> , UFSjournal 2013, 232; <i>Furherr</i> , GES 2013, 315.	Soweit eine nach § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG gebildete Passivpost für unbare Entnahmen den dort vorgesehenen Rahmen überschreitet, gilt der übersteigende Teil als versteuerte Rücklage. Die Rückzahlung des übersteigenden Teiles an den Einbringenden kann steuerlich keine Tilgung darstellen, sondern ist grundsätzlich als Einlagenrückzahlung gemäß § 4 Abs 12 EStG zu behandeln. Im Fall einer teilweisen Rückzahlung der als unbaren Entnahmen angesetzten Beträge, stellt der übersteigende Teil keine Tilgung dar, sondern ist als Einlagenrückzahlung zu behandeln. Dabei ist nicht entscheidend, ob die rückgezahlten Beträge in der Höhe der zulässigen unbaren Entnahmen zur Gänze Deckung finden, sondern es ist im Falle einer Teiltilgung stets von einer anteiligen Auflösung des

Norm	Entscheidung	Inhalt
		steuerwirksamen Teils auszugehen und somit ist der den zulässig anzusetzenden Betrag der unbaren Entnahmen übersteigende Teil anteilmäßig für die jeweilige Rückzahlung als Einlagenrückzahlung zu behandeln.
Zuordnung einer Verbindlichkeit zum Privat- oder Betriebsvermögen (§ 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG)	UFS 26. 3. 2013, RV/0076-I/06 (rechtskräftig) <i>Hirschler/Sulz/Oberkleiner</i> , UFSjournal 2013, 292.	Ein Bankkredit, den ein Einzelunternehmen zur Finanzierung von Pflichtteilsabfindungen für weichende Erben aufnimmt, ist eine private Verbindlichkeit. Die Aufnahme dieser Verbindlichkeit in die Einbringungsbilanz ist daher unrichtig und auch nach Einreichung beim Finanzamt zwingend zu berichtigten. Eine nachträgliche Vereinbarung, diese Verbindlichkeit als bare oder unbare Entnahmeverbindlichkeit zu beurteilen, ist nach Abschluss der Einbringung (Firmenbucheintragung) nicht mehr möglich.
Keine GesSt bei unverzinslicher unbarer Entnahme (§ 16 Abs 5 UmgrStG iVm § 2 KVG)	UFS 3. 4. 2013, RV/2811-W/08, UFS 21. 5. 2013, RV/2803-W/09 (beide rechtskräftig)	Bei der unbaren Entnahme handelt es sich nicht um einen Gegenstand, der zur Nutzung überlassen werden kann, sondern um eine von den Parteien vereinbarte Gegenleistung für die Sacheinlage, welche den Wert der Gesellschafterleistung mehr oder weniger – je nach vereinbarter Höhe und vereinbartem Zahlungsziel – verkürzt.
Rückwirkung und Freibetrag für investierte Gewinne (§ 16 Abs 5 UmgrStG)	UFS 16. 4. 2013, RV/2542-W/11 (rechtskräftig) <i>Blasina</i> , SWK 2013, 1201 (zur Bedeutung für den Gewinnfreibetrag).	Im Umgründungssteuergesetz sind jene Rechtsgeschäfte, die auf den Einbringungstichtag rückbezogen werden können, erschöpfend aufgezählt. Die Anschaffung von Wertpapieren durch die GmbH nach dem Einbringungstichtag und nach dem Abschluss des Einbringungsvertrages kann dem Einzelunternehmer, der zuvor seinen Betrieb nach Art III UmgrStG eingebracht hat, keinen Anspruch auf den Freibetrag für investierte Gewinne (FBiG) für sein Rumpfwirtschaftsjahr vermitteln.
Behandlung der anlässlich eines Zusammenschlusses nach gebildeten „Ergänzungsbilanzen“ bei Auflösung der Mitunternehmerschaft (§ 24 Abs 2 UmgrStG)	UFS 23. 9. 2013, RV/1474-W/12 (rechtskräftig)	Lediglich jene stillen Reserven, welche zum Abschichtungszeitpunkt der stillen Gesellschafter den passiven Ergänzungsbilanzposten bei der Unternehmerin (GmbH) überschritten haben, sind bei dieser aktivierungsfähig; stille Reserven sollen letztendlich von den Steuerpflichtigen versteuert werden sollen, bei denen sie entstanden sind.

Norm	Entscheidung	Inhalt
Realteilung und doppelter Wechsel der Gewinnermittlungsart (§ 29 UmgrStG)	VwGH 25. 7. 2013, 2011/15/0046 (vorgehend UFS 20. 1. 2011, RV/0638-I/07, nachfolgend UFS 11. 11. 2013, RV/0390-I/13)	<p>Sofern bei Realteilungen die Gewinnermittlung durchgehend durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gem § 4 Abs 3 EStG erfolgt, tritt kein tatsächlicher Wechsel zum Betriebsvermögensvergleich mit anschließendem Rückwechsel zur Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ein. Die Bilanz auf den Teilungsstichtag hat in diesem Fall nur den Charakter einer Momentaufnahme des übertragenen Vermögens zum Zweck seiner exakten Erfassung und zum Zweck der Ermittlung von Voraussetzungen der Realteilung nach Art V UmgrStG.</p> <p>Die Zu- und Abschläge beim Wechsel zwischen den Gewinnermittlungen nach § 4 Abs 1 und § 4 Abs 3 EStG sind Ausdruck des diese beiden Gewinnermittlungsarten umfassenden Grundsatzes der Totalgewinggleichheit. Trotz unterschiedlicher Periodenergebnisse muss der akkumulierte Betriebsgewinn bei beiden Gewinnermittlungsarten grundsätzlich ident sein. Der Grundsatz der Totalgewinggleichheit zwingt daher zur Vornahme der Zu-/Abschläge. Daran ändert nichts, dass – im Hinblick auf die durchgehende Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG – kein Fall des § 4 Abs 10 Z 1 EStG vorliegt.</p>

UFS: Durchgriff durch ausländische Kapitalgesellschaft über die Investmentfondsbesteuerung unionrechtswidrig

Der UFS hat entschieden, dass der Durchgriff durch eine liechtensteinische Kapitalgesellschaft, welche nach österreichischem Recht als transparenter Investmentfonds angesehen wird, dem Unionsrecht widerspricht und daher nicht anzuwenden ist.

UFS 21.10.2013, RV/1703-W/07,
Amtsbeschwerde anhängig zu 2013/13/0116
§ 40, 42 InvFG 1993, § 13 KStG

Kurzdarstellung des Sachverhaltes

Die A-Privatstiftung (Bw.) war in den Veranlagungsjahren 2001 und 2002 zu jeweils 100% an zwei Aktiengesellschaften mit Sitz in Liechtenstein beteiligt. Das Vermögen der beiden Aktiengesellschaften war zur Gänze in Form von Aktien, Obligationen und Edelmetallen ver-

anlagt. Die Bw ersuchte das BMF um Rechtsauskunft, ob die beiden Gesellschaften im Hinblick auf den Umstand, dass eine Analyse der Vermögensveranlagung ergeben habe, dass die B-AG in 8 Fällen und die C-AG in 5 Fällen gegen die Veranlagungsvorschriften des § 20 InvFG verstößen hätten, überhaupt als ausländische Investmentfonds im Sinne des § 42 Abs 1 InvFG 1993 anzusehen seien.

Das BMF teilte dazu mit, dass bei ausländischen Aktiengesellschaften, welche ihr Vermögen nach dem Grundsatz der Risikostreuung veranlagen, steuerlich gemäß § 42 Abs 1 InvFG 1993 ein Investmentfonds vorliege. Der Gesetzgeber verfolge durch die weite Definition des