

ANGRENZENDES STEUERRECHT

AUFSATZ

UmgrStG: Rechtsprechungsübersicht 2014

Die folgende Tabelle gibt einen Kurzüberblick zur Rechtsprechung des VwGH und des BFG im Jahr 2014 zu umgründungsteuerrechtlichen Fragen.

Von Georg Kofler

Norm	Entscheidung	Inhalt
Untergang von Verlustvorträgen bei Umwandlung (§ 10 Z 1 lit c UmgrStG)	<p>VwGH 27. 2. 2014, 2010/15/0015, ÖStZB 2014/168, 311 (vorgehend UFS 1. 12. 2009, RV/0472-F/07).</p> <p><i>Huber/Pichler</i>, taxlex-SRa 2014/73; <i>Stefaner</i>, GES 2014, 304; <i>Wiesner</i>, RWZ 2014/55, 256; <i>Wiesner</i>, RWZ 2014/80, 360. – Siehe auch BFG 16. 4. 2014, RV/1100057/2011 (Anwendbarkeit der Verlustübergangsbeschränkung nach § 10 Z 1 lit c UmgrStG im Falle der Neugründung der umgewandelten GmbH).</p>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Auch originäre Erwerbe von Anteilen durch Gründungseinlagen stellen Erwerbe mittels Einzelrechtsnachfolge dar. Sie können daher bei späteren Umwandlungen als vorgelagerte Anteilsvergabe gem § 10 Z 1 lit c UmgrStG zum Untergang von Verlustvorträgen aus älteren Perioden führen (konkret: Verluste aus dem Einzelunternehmen der Ehefrau, das zeitnah zur Gründung der GmbH in diese eingebracht wurde). ▪ Ein streng zivilrechtliches Verständnis des Begriffes „Einzelrechtsnachfolge“ ist nämlich aus dem Gesetz nicht ableitbar und würde auch dem durch § 10 Z 1 lit c UmgrStG verfolgten Zweck entgegenstehen, der darin besteht, den „Ankauf“ von als Sonderausgabe abzugsfähigen Verlusten zu verhindern.
Übergang des Verlustvortrages auf den Rechtsnachfolger (§ 10 UmgrStG)	BFG 25. 9. 2014, RV/7102620/2013 (Revision nicht zugelassen)	Gemäß § 10 Z 1 lit a iVm § 4 Z 1 lit a UmgrStG gehen Verlustabzüge der übertragenden Körperschaft ab dem dem Verschmelzungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum auf den Rechtsnachfolger über. Da der Verschmelzungsstichtag im gegenständlichen Fall der 31. 12. 2010 war, kann sich die Frage der Zulässigkeit des Verlustabzuges frühestens im Veranlagungsjahr 2011 stellen und kann daher nicht im Streitjahr 2010 Beschwerdegegenstand sein.

Norm	Entscheidung	Inhalt
Missglückte Einbringung mangels Firmenwerts (§ 12 UmgrStG)	VwGH 26. 6. 2014, 2011/15/0028, ÖStZB 2014/260, 441 (vorgehend UFS 9. 11. 2010, RV/0476-S/09; nachfolgend BFG 2. 10. 2014, RV/6100518/2014) <i>Huber/Pichler</i> , taxlex-SRa 2014/155; <i>Marschner</i> , GES 2015, 42; <i>Wiesner</i> , RWZ 2014/80, 360.	<ul style="list-style-type: none"> Da die Eigenschaften persönlicher Ruf und Bekanntheitsgrad (konkret: Ein-Mann-Beratungsunternehmens) nicht auf andere Personen übertragbar sind, würde im Falle eines entgeltlichen Erwerbes durch einen fremden Dritten dieser fremde Dritte für die nicht übertragbaren Werte auch kein Entgelt bezahlen; ein derartiger Firmen- oder Praxiswert kann nicht übertragen werden. Der in der Einbringungsbilanz dargestellte Firmenwert ist daher bei der Ermittlung des Verkehrswertes des eingebrachten Vermögens außer Ansatz zu lassen. Ohne diesen Firmenwert hat das Einbringungsvermögen einen negativen Verkehrswert. Liegt aber – im Hinblick auf die Entnahmen – zum Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages kein positiver Verkehrswert vor, sind schon aus diesem Grund die Regelungen des UmgrStG nicht anwendbar. Somit ist der Vorgang nach § 6 Z 14 lit b EStG als Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft – nach Tauschgrundsätzen – zu beurteilen. Bei verdeckten Ausschüttungen ist der Zufluss nach Maßgabe des § 19 Abs 1 EStG anzunehmen. Mit der Einbringung des übrigen Vermögens und der Verbindlichkeiten (durch Schuldbeitritt) in die GmbH ist dem Einbringenden noch kein Vorteil zugeflossen. Der Zufluss liegt erst im Zeitpunkt der Schuldbefreiung durch Einwilligung des Gläubigers (§ 1405 ABGB) vor.
Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des Art III UmgrStG mangels positiven Verkehrswerts aufgrund unbarer Entnahme (§§ 12 Abs 1, 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG)	VwGH 26. 2. 2014, 2011/13/0034, ÖStZB 2014/169, 312 (vorgehend UFS 4. 2. 2011, RV/3319-W/08). <i>Huber/Pichler</i> , taxlex-SRa 2014/89; <i>Wiesner</i> , RWZ 2014/80, 360; <i>Wurm</i> , GES 2014, 356. – Siehe auch BFG 17. 7. 2014, RV/6100396/2014 (zum mangelnden positiven Verkehrswert).	<ul style="list-style-type: none"> Eine Anwendungsvoraussetzung des Art III UmgrStG wird verletzt, wenn durch eine zu hohe vorbehaltene (unbare) Entnahme der Verkehrswert des eingebrachten Vermögens negativ wird. Nach § 12 Abs 1 UmgrStG idF vor dem AbgÄG 2005 – wie in etwas geänderter Form auch in der aktuellen Fassung – obliegt dem Einbringenden, in Zweifelsfällen den positiven Verkehrswert „durch ein Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen“. Wurde dieser Nachweis auf Verlangen der Abgabenbehörde nicht erbracht, so kann der Rechtsgrund einer gemäß § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG gebildeten Passivpost – mangels Anwendbarkeit des Art III UmgrStG – für Zahlungen an einen Gesellschafter nicht in Anspruch genommen werden.

Norm	Entscheidung	Inhalt
Stichtagsbilanz und Gegenleistungsbestimmung als Anwendungsvoraussetzungen des Art III UmgrStG (§§ 12 Abs 2 Z 1, 13 Abs 1 UmgrStG)	<p>BFG 14. 4. 2014, RV/5100886/2010, und BFG 14. 4. 2014, RV/5100888/2010 (Revisionen eingebbracht)</p> <p><i>Furherr</i>, GES 2014, 309; <i>Hirschler/Sulz/Oberkleiner</i>, BFGjournal 2014, 300; <i>Huber/Pichler</i>, taxlex-SRa 2014/90; <i>Mechtler/Pinetz</i>, ecolex 2014/264, 648; <i>Raab/Renner</i>, BFGjournal 2014, 325.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Wird bei der Meldung einer Einbringung an das Finanzamt die Stichtagsbilanz nicht beigelegt, so muss sie innerhalb von 2 Wochen ab Aufforderung durch das Finanzamt nachgereicht werden. Die Stichtagsbilanz muss aber jedenfalls innerhalb der Rückwirkungsfrist (9 Monate) erstellt worden sein. Fehlt einer innerhalb der 9-Monats-Frist erfolgten Finanzamtsmeldung die Stichtagsbilanz nach § 12 Abs 2 Z 1 UmgrStG, liegt eine Verletzung der Anwendungsvoraussetzungen des Art III UmgrStG vor. Liegen die Voraussetzungen für das Unterbleiben einer Anteilsgewährung gem § 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG vor (Alleininhaberstellung des Einbringenden), so muss darauf im Einbringungsvertrag nicht gesondert hingewiesen werden.
Missglückte Einbringung mangels Zurechnung (§ 13 UmgrStG)	<p>VwGH 25. 6. 2014, 2009/13/0154 (vorgehend 30. 6. 2009, RV/1342-W/06)</p> <p><i>Wiesner</i>, RWZ 2014/80, 360.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Eine missglückte Einbringung von Mitunternehmeranteilen in eine GmbH (mangels Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums zum Einbringungstichtag) ist gem § 6 Z 14 lit b EStG als Veräußerung und Anschaffung zu behandeln, sodass es zur Aufdeckung der im eingebrochenen Vermögen enthaltenen stillen Reserven und damit zur Gewinnrealisierung kommt. Die Wahl eines zurückliegenden Einbringungstichtags kommt nur in Betracht, wenn das einzubringende Vermögen dem Einbringenden schon zu diesem Zeitpunkt zuzurechnen war (§ 13 Abs 2 UmgrStG). Scheitert die Anwendung des Art III UmgrStG daran, dass das einzubringende Vermögen den Einbringenden zum vereinbarten Einbringungstichtag noch nicht zuzurechnen war, weil sie dieses erst zu einem späteren Zeitpunkt erworben haben, kann die (besondere) Rückwirkungsfiktion des § 6 Z 14 lit b EStG nicht greifen. Die Beurteilung der Frage, wem das einzubringende Vermögen zuzurechnen ist, richtet sich nach allgemeinen abgabenrechtlichen Grundsätzen (§ 24 BAO). Maßgeblich für die Zurechnung ist daher das wirtschaftliche Eigentum am einzubringenden Vermögen.

Norm	Entscheidung	Inhalt
Berichtigung der Einbringungsbilanz (§ 15 UmgrStG)	BFG 29. 4. 2014, RV/4100717/2008 (Revision nicht zugelassen) <i>Hirschler/Sulz/Oberkleiner</i> , BFGjournal 2014, 340; <i>Huber/Pichler</i> , taxlex-SRa 2014/104; <i>Raab/Renner</i> , BFGjournal 2014, 329.	Wird eine in der Einbringungsbilanz ausgewiesene Kreditverbindlichkeit durch eine nachträgliche Betriebsprüfung als Privatverbindlichkeit beurteilt, so ist die Einbringungsbilanz zwingend zu berichtigen (Streichung dieser Verbindlichkeit und damit Erhöhung des Einbringungskapitals).
Absetzbarkeit des restlichen Übergangsverlustes bei Einbringung (§ 4 Abs 10 EStG; § 16 Abs 1 und § 18 Abs 1 Z 1 UmgrStG)	VwGH 17. 12. 2014, 2012/13/0126 (vorgehend UFS 13. 11. 2012 RV/0147-W/08) – Ebenso BFG 4. 6. 2014, RV/7101430/2010 (Amtsrevision eingebracht) <i>Hirschler/Sulz/Oberkleiner</i> , BFGjournal 2014, 376; <i>Marschner</i> , GES 2014, 480.	Die Einbringung nach Art III UmgrStG ist auch bei Buchwertfortführung als ein entgeltlicher Vorgang zu beurteilen und stellt demnach eine Veräußerung dar. Daher ist ein nach § 4 Abs 10 Z 1 Satz 3 EStG über sieben Jahre zu verteilender Übergangsverlust bei Einbringung des Betriebes in eine Kapitalgesellschaft gem § 4 Abs 10 Z 1 Satz 4 EStG beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes vor der Einbringung zu berücksichtigen.
Keine „Stornierung“ unbarer Entnahmen (§ 16 Abs 5 UmgrStG)	BFG 20. 10. 2014, RV/3100051/2013 (Revision nicht zugelassen) <i>Huber/Pichler</i> , taxlex-SRa 2014/182.	Eine nachträgliche Stornierung barer und unbarer Entnahmen durch Berichtigung der Einbringungsbilanz ist nach Abschluss des Einbringungsvertrages nicht mehr möglich (die Entnahmen lösten eine Nachversteuerung nicht entnommener Gewinne gem § 11a EStG aus).
Nachversteuerung von Gewinnen gemäß § 11a EStG aufgrund rückbezogener Entnahmen (§ 16 Abs 5 UmgrStG)	BFG 24. 9. 2014, RV/5100868/2011 (Revision nicht zugelassen)	Entnahmen iSd § 16 Abs 5 Z 1, 2 und 3 UmgrStG sind auf Grund ihrer Rückwirkung auf den Einbringungstichtag als Entnahmen iSd § 11a EStG (Eigenkapitalabfall) zu werten.

Norm	Entscheidung	Inhalt
Zuschreibungsobergrenze nach Einbringung einer außerplanmäßig abgeschriebenen Beteiligung (§ 6 Z 13 EStG; § 18 Abs 1 Z 4 UmgrStG; § 202 UGB)	VwGH 22. 5. 2014, 2010/15/0127 (vorgehend UFS 21. 8. 2009, RV/0825-K/07) <i>Huber/Pichler, taxlex-SRa 2014/137; Marchgraber, RWZ 2014/64, 293; Wiesner, RWZ 2014/80, 360; Wurm, GES 2015, 530.</i>	<ul style="list-style-type: none"> Die Zuschreibungspflicht gem § 6 Z 13 EStG für eingebrauchte teilwertabgeschriebene Beteiligungen geht gem § 18 Abs 1 Z 4 UmgrStG grundsätzlich auf die übernehmende Gesellschaft über. Bei Einbringung einer außerplanmäßig abgeschriebenen Beteiligung übernimmt der beizulegende Wert gem § 202 Abs 1 UGB auch bei Ausübung des Wahlrechts der Buchwertfortführung gem § 202 Abs 2 UGB bei der übernehmenden Gesellschaft die Funktion der Anschaffungskosten und bildet gleichzeitig die Obergrenze für Zuschreibungen gem § 208 UGB im Falle einer künftigen Werterholung. Es erfolgt kein Übergang der historischen Anschaffungskosten der übertragenden Gesellschaft auf die übernehmende Gesellschaft. Auf Grund der in § 6 Z 13 EStG normierten Maßgeblichkeit der Zulässigkeit einer unternehmensrechtlichen Zuschreibung, bildet der beizulegende Wert iSd § 202 Abs 1 UGB auch für steuerliche Zwecke die Zuschreibungsobergrenze.
Servitutsentgelt (§ 19 UmgrStG)	BFG 26. 8. 2014, RV/7101318/2012 (Revision nicht zugelassen) <i>Hirschler/Sulz/Oberkleiner, BFGjournal 2014, 454; Huber/Pichler, taxlex-SRa 2014/183.</i>	<ul style="list-style-type: none"> Die Einbringung des wirtschaftlichen Eigentums am Gebäude und Zurückbehaltung des Grundstückes ist entsprechend den UmgrStR (Rz 694b) bei Abschluss eines Servitutsvertrages möglich. Das monatliche Servitutsentgelt ist keine schädliche Gegenleistung für die Einbringung des Betriebes (einschließlich Gebäude), sondern Entgelt für die Nutzung des Grundstückes.
Einbringung einer stillen Beteiligung in eine GmbH (§ 19 UmgrStG)	BFG 19. 5. 2014, RV/7102356/2011, RV/7102359/2011 (Revision nicht zugelassen) <i>Blasina, BFGjournal 2014, 416.</i>	<ul style="list-style-type: none"> Die Beteiligung des Stifters und Begünstigten einer Privatstiftung als stiller Gesellschafter einer von der Privatstiftung gehaltenen GmbH (deren Geschäftsführer er ist) ist anzuerkennen, wenn die Kapitalhingabe nicht als verdecktes Eigenkapital zu werten ist, der Vertrag über die stille Gesellschaft einem Fremdvergleich standhält und außersteuerliche Gründe für die Rechtsformwahl vorliegen. Eine nachfolgende Einbringung der stillen Beteiligung in die GmbH fällt unter Art III UmgrStG, wenn die dafür gewährten Genussrechte als Substanzgenussrechte gewertet werden und daher Anteile iSd § 19 Abs 1 UmgrStG darstellen.

Norm	Entscheidung	Inhalt
Umstellungsrücklage nach einer Einbringung (§§ 16, 20 UmgrStG)	BFG 4. 9. 2014, RV/7101954/2011 (Revision zugelassen) <i>Hochrieser</i> , BFGjournal 2014, 358.	<ul style="list-style-type: none"> Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns (Veräußerung von GmbH-Anteilen) wirken negative Anschaffungskosten (im Zusammenhang mit nicht einbezahlt Stammkapital sowie aus einer im Zuge einer Einbringung nach Art III UmgrStG eingebuchten Umstellungsrücklage) gewinnerhöhend. Anschaffungskosten von Kapitalanteilen sind gem § 43 Abs 2 UmgrStG nach einer Umgründung von den Betroffenen und ihren Rechtsnachfolgern aufzuzeichnen und – zeitlich unlimitiert, somit „ewig“ – evident zu halten.
Kein Verlustvortrag bei bereits eingestelltem Teilbetrieb (§ 4 Z 1 lit b und lit c, § 21 UmgrStG)	VwGH 26. 6. 2014, 2010/15/0140, ÖStZB 2014/299, 514 (vorgehend 15. 12. 2009, RV/0079-W/06) <i>Huber/Pichler</i> , taxlex-SRA 2014/168; <i>Wiesner</i> , RWZ 2014/80, 360.	<ul style="list-style-type: none"> Die Begriffe Betrieb und Teilbetrieb sind nach ertragsteuerlichen Kriterien auszulegen. Betrieb ist die Zusammenfassung von menschlicher Arbeitskraft und sachlichen Produktionsmitteln zu einer organisatorischen Einheit zur Erzielung von Einkünften. Bei betriebsführenden Körperschaften ist für die Frage, ob der Wegfall von Vermögensteilen der übernehmenden Gesellschaft vor der Umgründungsmaßnahme zu einer Kürzung vortragsfähiger Verluste führt, auf (weggefallene) Teilbetriebe als kleinste wirtschaftliche Einheit abzustellen. Entscheidend ist, dass der verlustverursachende Betrieb oder Teilbetrieb am Verschmelzungsstichtag als eigenständiges Verlustzuordnungsobjekt tatsächlich vorhanden ist. Wird ein bereits eingestellter Betrieb nachträglich wiederaufgenommen, ändert dies nichts am Wegfall der damit verbundenen Verlustvorträge. Ein verlustverursachender Betrieb „Textileinzelhandel“ ist aber zum Einbringungsstichtag – nach Aufgabe des Geschäftslokals und Kündigung des Personals – auch dann nicht mehr vorhanden (bzw bereits eingestellt), wenn die übernehmende Körperschaft zum Einbringungsstichtag noch in geringem Ausmaß über Handelswaren (11 Kartons mit Bekleidung und Schuhen) verfügt, die aus Ladenhütern, beschädigter oder sonst schwer verkäuflicher Ware bestehen und schließlich einer mildtätigen Einrichtung übergeben werden.

Norm	Entscheidung	Inhalt
Übergang vororgan-schaftlicher Verluste bei Einbringung (§ 9 KStG; § 21 UmgrStG)	VwGH 21. 5. 2014, 2010/13/0087 (vorgehend 26. 3. 2010, RV/1473-W/07) <i>Huber/Pichler, taxlex-SRa 2014/138; Wiesner, RWZ 2014/80, 360.</i>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ § 21 Z 1 UmgrStG ordnet einen zwingenden objektbezogenen Verlustvortragsübergang auf die übernehmende Körperschaft mit Wirkung ab dem dem Einbringungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum an und verdrängt damit die Folgen des allgemeinen Steuerrechts, nach dem der Verlustabzug grundsätzlich nur dem Steuerpflichtigen zusteht, der den Verlust erwirtschaftet hat. ▪ Aus dem Zusammenhalt der Bestimmungen des § 21 Z 1 UmgrStG und § 9 Abs 1 zweiter Satz KStG ergibt sich, dass durch den per 1. 1. 1999 vorgenommenen Einbringungsvorgang die bei der einbringenden Gesellschaft unstrittig vor der Begründung der Organschaft (nunmehr Unternehmensgruppe) in den Jahren 1997 und 1998 angefallenen Verluste ihres Teilbetriebes zu vororgan-schaftlichen Verlusten der neu gegründeten 100%igen Tochtergesellschaft (die nur mehr mit späteren Gewinnen der Tochtergesellschaft verrechnet werden können) und somit auch zu „fremden“ Verlusten der einbringenden Gesellschaft iSd § 9 Abs 1 zweiter Satz KStG wurden. Eine Verrechnung mit späteren eigenen Gewinnen der Muttergesellschaft (Organträgerin) ist nicht mehr möglich (obwohl diese Verlustvorträge ursprünglich aus einem Teilbetrieb der Muttergesellschaft stammen).
Kein investitionsbe-dingter Gewinnfrei-betrag für das Ein-zelunternehmen für Anschaffungen nach dessen Zusam-menschluss zu einer OG (§ 25 Abs 2 iVm § 14 Abs 2 UmgrStG)	BFG 5. 2. 2014, RV/5101442/2011 (Revision nicht zugelassen)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Vor dem Zusammenschlussstichtag erfolgte Rechtsakte wirken im Rahmen der Buchwert-fortführung auf die übernehmende Mitunternehmerschaft fort. Nach dem Zusammenschlussstichtag von der Mitunternehmerschaft bewirkte Rechtsakte können jedoch nicht umgekehrt auf die übertragende Person zurückwirken. ▪ Für das zum Zusammenschlussstichtag vorhandene Betriebsvermögen (§ 12 Abs 2 UmgrStG) können die Begünstigungen des UmgrStG in Anspruch genommen werden. Nach dem Zusammenschlussstichtag erfolgende Rechtsakte sind grundsätzlich nicht mehr umgründungsbedingt wertneutral zu halten, eine Rückbeziehung auf den Einbringungsstichtag kommt nur nach Maßgabe des § 16 Abs 5 UmgrStG in Betracht. Nach dem Zusammenschlussstichtag gelegene Anschaf-fungen im Rahmen des § 10 EStG sind davon nicht erfasst.

Norm	Entscheidung	Inhalt
		<ul style="list-style-type: none">▪ Wertpapiere, die erst nach dem (unterjährigen) Zusammenschlussstichtag erworben wurden, können daher nicht mehr dem Betrieb des Einzelunternehmens vor dem Zusammenschlussstichtag zugerechnet werden (für Zwecke des investitionsabhängigen Gewinnfreibetrages). Daran ändert nichts, dass der Einzelunternehmer an der übernehmenden Mitunternehmerschaft zu 100%substanzbeteiligt ist.