

Aus den oben dargestellten systematischen Unklarheiten ist abzuleiten, dass die vom Gesetzgeber iRd AbgÄG 2010 offensichtlich angestrebte Ausdehnung des Besteuerungstatbestandes des § 16 UmgrStG eine weitere Anpassung der Regelung erfordert. Es wird daher – zwecks Erreichung eines höheren Maßes an Rechtssi-

cherheit – empfohlen, § 16 Abs 1 und Abs 2 Z 1 UmgrStG insoweit neu zu fassen, als die oben beschriebenen Interpretationskonflikte beigelegt werden können und so eine eindeutige Beurteilung von betrieblichen Einbringungssachverhalten unter Einbindung von in der EU anlässigen Einbringenden ermöglicht wird.

UmgrStG: Rechtsprechungsübersicht 2012

Die folgende Tabelle gibt einen Kurzüberblick zur Rechtsprechung des VwGH und des UFS im Jahr 2012 zu umgründungsteuerrechtlichen Fragen.

Von Georg Kofler

Norm	Entscheidung	Inhalt
§ 1 UmgrStG und § 2 KVG (Großmutterzuschuss iZm Verschmelzung)	UFS 21.03.2012, RV/3174-W/07 (rechtskräftig) – Siehe auch UFS 16.10.2012, RV/2434-W/08 (rechts- kräftig).	Ein Großmutterzuschuss, mit dem eine – drei Tage später beschlossene – Verschmelzung der Enkelgesellschaft auf die Muttergesellschaft ermöglicht werden soll, dient dazu, den Wert der Gesellschaftsanteile an der Muttergesellschaft zu erhöhen. Daran ändert nichts, dass der Grundsatzbeschluss über den Großmutterzuschuss bereits einige Monate vor der Verschmelzung gefasst wurde.
	Dazu <i>Huber/Pichler</i> , taxlex-SRa 2012/90; <i>Knapp</i> , taxlex 2012, 318; <i>Petritz-Klar</i> , SWK 2012, 1115; <i>Wurm</i> , GES 2012, 416.	
§ 1 UmgrStG und § 9 KStG (Mindestdauer und Verschmelzung in einer Zweiergruppe)	VwGH 18.10.2012, 2009/15/0214 (vorgehend UFS 17.11.2009, RV/0197-F/09)	Die Verschmelzung des einzigen Gruppenmitgliedes auf den Gruppenträger innerhalb der Dreijahresfrist des § 9 Abs 10 KStG führt zum rückwirkenden Wegfall der Gruppe. Sinn der Dreijahresfrist ist, die Nutzung der Gruppenbesteuerung für kurzfristige Steuergestaltungen zu verhindern. Gegen eine teleologische Reduktion des § 9 Abs 10 KStG dahingehend, dass durch eine Verschmelzung die Effekte einer Unternehmensgruppe nur noch verstärkt bzw vollendet würden, spricht, dass kurzfristige Gruppenbildungen und nachfolgende Verschmelzungen entgegen der Absicht des Gesetzgebers durchaus steuerplanerisch genutzt werden könnten, weil beispielsweise die Verlustberücksichtigung bei einer Verschmelzung an andere Voraussetzungen geknüpft ist als die Ergebniszurechnung im Rahmen einer Gruppe (§ 4 UmgrStG).
	Dazu <i>Lehner/Zehetner</i> , GES 2013/3 [in Druck]; <i>Schlager</i> , RWZ 2012/101, 254. – Zur UFS-Entscheidung <i>Hirschler/Sulz/Oberkleiner</i> , UFSjournal 2010, 158.	
§ 3 Abs 2 UmgrStG (Verschmelzung eines Fruchtgenussberechtigten)	VwGH 28. 6. 2012, 2008/15/0228 (vorgehend UFS 20. 5. 2008, RV/0887-L/04, RV/0485-L/05)	<ul style="list-style-type: none"> ● Bei Verschmelzung einer fruchtgenussberechtigten GmbH auf jene Gesellschaft, an deren Anteilen das Fruchtgenussrecht besteht, liegt kein steuerwirksamer Confusioverlust gem § 3 Abs 3 UmgrStG vor, da der Gesellschafter und nicht die Gesellschaft fruchtgenussbelastet ist.
	Dazu <i>Huber/Pichler</i> , taxlex-SRa 2012/125; <i>Kofler</i> , GES 2012, 520; <i>Wiesner</i> , RWZ 2012/72, 249.	

Norm	Entscheidung	Inhalt
		<ul style="list-style-type: none"> Die verschmelzungsbedingte Ausbuchung des Fruchtgenussrechtes („Eigenfruchtgenussrecht“) fällt unter das Abzugsverbot gem § 12 Abs 2 KStG, da die Fruchtgenusseinkünfte bei der fruchtgenussberichtigten Körperschaft gem § 10 KStG steuerbefreit waren.
§ 5 UmgrStG (Wertverschiebungen bei Downstream-Merger ohne Gewährung neuer Anteile)	UFS 5.12.2012, RV/1387-W/06 Dazu <i>Marschner</i> , GES 2013 [in Vorbereitung].	<ul style="list-style-type: none"> Wertverschiebungen bei einem Downstream-Merger im Konzern können bei Unterbleiben der Gewähr neuer Anteile eintreten und sind steuerneutral zu Buchwerten auf die bereichernten Konzerngesellschaften zu verschieben (§ 5 Abs 5 UmgrStG). Es kommt dadurch jedoch nicht zu einer gespaltenen Betrachtung in bisherige Anteile und umgründungsbedingten Wertzuwachs. Mit dem Buchwert werden auch stille Reserven übertragen. Übersteigt der Teilwert der gesamten Beteiligung den Buchwert der gesamten Beteiligung, hat eine Zuschreibung (§ 6 Z 13 EStG) stattzufinden. Diese ist mit den historischen Anschaffungskosten aus der Summe aller gehaltenen und umgründungsbedingt zugegangenen Beteiligungsteile begrenzt. Erfolgt im Verteilungszeitraum des § 12 Abs 3 Z 2 KStG eine Werterholung, die zu einer steuerwirksamen Zuschreibung führt, kann der Verteilungszeitraum verkürzt werden. Dabei hat eine Gegenrechnung zunächst mit dem Siebtel des laufenden Jahres zu erfolgen. Danach sind Siebtel des letzten Jahres und sodann der früheren Jahre vorzuziehen und mit dem Zuschreibungsgewinn zu verrechnen.
§ 6 Abs 6 UmgrStG und § 1 Abs 3 GrEStG (Anteilsvereinigung vor Verschmelzung durch Auflösung der Treuhandschaft)	UFS Innsbruck 1. 8. 2012, RV/0317-I/11 (rechtskräftig)	Werden vor der Verschmelzung 2% der Anteile an der übertragenden Gesellschaft treuhändig für die übernehmende Gesellschaft gehalten, die selbst an der übertragenden Gesellschaft zu 98% beteiligt ist, und ist die Treuhänderin nach der Verschmelzung nicht Anteilseignerin der übernehmenden Gesellschaft, ist davon auszugehen, dass es zu einem Zeitpunkt noch vor der Verschmelzung durch Auflösung des Treuhandverhältnisses zu einer Anteilsvereinigung bei der übernehmenden Gesellschaft iSd § 1 Abs 3 GrEStG gekommen ist.
§ 6 Abs 6 UmgrStG und § 17 GrEStG (Rückgängigmachung eines Kaufvertrages bei gleichzeitiger Verschmelzung)	UFS Wien 11. 6. 2012, RV/1711-W/10, und UFS Wien 12.6.2012, RV/1708-W/10 (beide rechtskräftig) Dazu <i>Bavenek-Weber</i> , UFSjournal 2012, 418; <i>Huber/Pichler</i> , taxlex-SRa 2013/11; <i>Prodinger</i> , SWK 2013, 84.	<ul style="list-style-type: none"> Bei den sich aus § 17 GrEStG ergebenden Rechten handelt es sich um solche, welche sich aus Abgabenvorschriften ergeben, und welche somit nach § 19 Abs 1 BAO grundsätzlich auf einen Gesamtrechtsnachfolger übergehen. Beim Recht, den seinerzeitigen Verkauf auf vertraglicher Basis rückgängig zu machen, handelt es sich nicht um ein höchstpersönliches Recht. Bei Gesamtrechtsnachfolge auf Grund einer Verschmelzung tritt die aufnehmende Gesellschaft beim Rückerwerb daher an Stelle der nach Abschluss des rückgängiggemachten Rechtsvorganges in Folge einer Verschmelzung untergegangenen Käufer oder Verkäufer.

Norm	Entscheidung	Inhalt
		<ul style="list-style-type: none"> Die Gesamtrechtsnachfolge tritt jedoch erst mit Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch bei der aufnehmenden Gesellschaft ein, sodass eine zuvor geschlossenen Vereinbarung, zwischen der – den seinerzeitigen Käufer bzw Verkäufer aufnehmenden – Gesellschaft einerseits und dem seinerzeitigen Verkäufer bzw Käufer andererseits, keine Vereinbarung über eine Rückgängigmachung darstellt.
§ 9 UmgrStG (Anrechnung von Mindestköperschaftsteuer nach Umwandlung)	<p>UFS 6. 12. 2012, RV/1025-L/12</p> <p>Dazu <i>Stefaner</i>, GES 2013 [in Vorbereitung].</p>	<p>§ 9 Abs 8 UmgrStG wurde in Reaktion auf das Erkenntnis des VfGH vom 30. 6. 2011, G 15/11 [GES 2011, 409 m AnmKofler], neu gefasst. Die Interpretation der nunmehrigen Bestimmung des § 9 Abs 8 UmgrStG idF BudBG 2012 nach den allgemeinen Regeln des ABGB führt zum Ergebnis, dass auch nach der Neufassung – ebenso wie nach der alten Rechtslage – eine Anrechnung von Mindeststeuern aus Vorperioden bei einer natürlichen Person als Rechtsnachfolger nach einer Umwandlung nicht über deren tatsächliche Einkommensteuerschuld im Anrechnungsjahr hinaus möglich ist bzw sich hieraus keine Gutschrift ergeben kann.</p>
§ 10 UmgrStG (Verlustabzug bei treuhänderiger Gesellschafterstellung an umgewandelter GmbH)	UFS 24. 4. 2012, RV/0588-G/07 (rechtskräftig)	Ist in freier Beweiswürdigung vom Bestand einer Treuhandschaft bereits im Zeitpunkt der Verlustentstehung bei der umgewandelten Köperschaft auszugehen, geht auch bei verspäteter Offenlegung der Treuhandschaft der Verlustvortrag über.
§ 11 UmgrStG iVm § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG (aufschiebend bedingte Rechtswirksamkeit des Umwandlungsvertrags)	UFS 20. 9. 2012, RV/0266-I/12 (rechtskräftig)	Mangels Eintritts der aufschiebenden Bedingung (Eintragung in das Firmenbuch) ist der Umwandlungsvertrag nie rechtswirksam geworden und damit die GrESt-Schuld gem § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG nicht entstanden.
§ 12 UmgrStG (Missglückte Einbringung)	<p>UFS 13. 3. 2012, RV/2673-W/06 (rechtskräftig)</p> <p>Dazu <i>Hirschler/Sulz/Oberkleiner</i>, UFS-Journal 2012, 188; <i>Huber/Pichler</i>, taxlex-SRA 2012/81.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Anwendungsvoraussetzung bei der Einbringung von Kapitalanteilen ist auch, dass gem § 16 Abs 1 UmgrStG im Einbringungsvertrag der Buchwert angegeben wird. Ist für die tatsächliche Übertragung kein inländisches Register oder Finanzamt zuständig, so kann eine solche Meldung auch nicht als „Nachweis der tatsächlichen Übertragung“ verlangt werden. Es macht keinen Unterschied, ob Anwendungsvoraussetzungen bewusst oder unbewusst nicht erfüllt worden sind.

Norm	Entscheidung	Inhalt
§ 13 UmgrStG (Gründung der übernehmenden Gesellschaft im Rückwirkungszeitraum)	VwGH 18.10.2012, 2012/15/0115 (vorgehend UFS 28.3.2012, RV/1213-W/06), und VwGH 18.10.2012, 2012/15/0114 (vorgehend UFS 16.4.2012, RV/1214-W/06)	<ul style="list-style-type: none"> Es ist für eine rückwirkende Einbringung nicht erforderlich, dass zum Einbringungsstichtag die übernehmende Körperschaft bereits bestand (Firmenbucheintragung) oder errichtet war (Gesellschaftsvertrag). Nach den UFS Entscheidungen erfordere § 13 UmgrStG eine „tatsächliche Übertragung“, sodass eine rückwirkende Einbringung – entgegen Rz 749 UmgrStR – auf einen Stichtag, zu dem die übernehmende Gesellschaft noch nicht existiert, nicht erfolgen könnte, da sie an diesem Tag das Vermögen noch nicht tatsächlich übernehmen kann. – <i>Hinweis: Das BMF hatte bereits im Gefolge der UFS-Entscheidungen informiert, dass an den Rechtsaussagen der Rz 749 UmgrStR weiterhin festgehalten wird; die UFS-Entscheidungen werden derzeit – vorbehaltlich des Ausgangs der VwGH-Verfahren – als Einzelfälle gesehen (siehe Newsletter der Kammer der Wirtschaftstreuhänder vom 13.6. 2012 und vom 31.7.2012).</i>
§ 13UmgrStG (Zurechenbarkeit des Vermögens am Einbringungsstichtag)	UFS Wien 27.1.2012, RV/3543-W/08, und UFS Wien 7.2.2012, RV/2580-W/08 (beide rechtskräftig)	<ul style="list-style-type: none"> War das einzubringende Vermögen dem Einbringenden am – auf einen Zeitpunkt in der Vergangenheit rückbezogenen – Einbringungsstichtag (hier 30.9.2003) noch nicht zuzurechnen, ist eine Voraussetzung des § 13 Abs 2 UmgrStG nicht erfüllt. Damit gilt der Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages (hier 28.6.2004) als Einbringungsstichtag. Waren die Voraussetzungen des UmgrStG auch an diesem Stichtag nicht erfüllt (zB keine Einbringungsbilanz auf diesen Stichtag), kommt es zu diesem Zeitpunkt (hier 28.6.2004) beim Einbringenden zur Aufdeckung der stillen Reserven (Verwirklichung des Tauschgrundsatzes iSd § 6 Z 14 lit b EStG 1988). Die Einbringung hat keine Auswirkung auf die steuerliche Behandlung des Voreigentümers, dem das Vermögen am vom Einbringenden gewählten, rückwirkenden Stichtag noch zuzurechnen war.
§ 15 UmgrStG und § 4 Abs 12 EStG (Einbringungsbilanz und Einlagenrückzahlung ohne Evidenzkonto)	UFS Wien 29. 5. 2012, RV/2587-W/08 (rechtskräftig) Dazu Hirschler/Sulz/Oberkleiner, UFSjournal 2012, 338; Huber/Pichler, taxlex-SRa 2012/103; Marschner, GES 2012, 522; Renner, ZUS 2012/40, 129; Schaffer, ecolex 2012/344, 824.	<ul style="list-style-type: none"> Die Führung eines Einlagenevidenzkontos ist nur eine Ordnungsvorschrift und keine materiell rechtliche Voraussetzung für eine Einlagenrückzahlung. Wird daher ein positives Einbringungskapital entgegen dem Einbringungsvertrag bei der übernehmenden GmbH nicht als Kapitalrücklage bilanziert, sondern sofort als Verrechnungsverbindlichkeit gegenüber den einbringenden Gesellschaftern, so stellt die Tilgung dieser Verbindlichkeit eindeutig eine Einlagenrückzahlung und keine verdeckte Gewinnausschüttung dar, auch wenn kein Evidenzkonto geführt wurde. Auch wenn die dem Einbringungsvertrag beigelegte Bilanz nur die Schlussbilanz und keine formale Einbringungsbilanz ist, ist sie dennoch als steuerliche Einbringungsbilanz gem Art III UmgrStG anzuerkennen.

Norm	Entscheidung	Inhalt
§ 16 Abs 5 UmgrStG (Vorbehaltene Entnahmen und nicht entnommener Gewinn nach § 11a EStG)	<p>UFS Feldkirch 19.1.2012, RV/0334-F/09 (rechtskräftig); UFS Salzburg 1.3.2012, RV/0046-S/11 (rechtskräftig); UFS Graz 1.10.2012, RV/0722-G/11 (Beschwerde zu Zl2012/15/0213)</p> <p>Dazu <i>Renner</i>, ZUS 2012/29, 89.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Passivposten iSd § 16 Abs 5 Z 1 und 2 UmgrStG vermindern das für § 11a EStG relevante Eigenkapital (Einbringungskapital) zum Einbringungsstichtag und gelten mit Ablauf dieses Stichtages als entnommen. Daher sind sie bei der Berechnung des Eigenkapitalanstieges oder Eigenkapitalabfalls jenes Wirtschaftsjahres zu berücksichtigen das mit dem Einbringungsstichtag endet und zu diesem Zeitpunkt dem Einbringenden zuzurechnen.
§ 16 Abs 5 UmgrStG iVm § 2 KVG (keine GesSt bei Zinslosigkeit einer unbaren Entnahme)	<p>UFS Wien 16.3.2012, RV/3451-W/08; UFS Wien 27.3.2012, RV/0068-W/08; UFS Wien 23.4.2012, RV/2369-W/08; UFS Wien 22.5.2012, RV/0244-W/07; UFS Wien 6.6.2012, RV/2367-W/08; UFS Wien 19.6.2012, RV/3176-W/07; UFS Wien 28.6.2012, RV/1581-W/08; UFS Wien 16.7.2012, RV/2570-W/08; UFS 22.10.2012, RV/2801-W/08; UFS 10.12.2012, RV/3775-W/10 (alle rechtskräftig)</p> <p>Dazu <i>Furherr</i>, GES 2012, 413.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Wird im Einbringungsvertrag keine Verzinsung der unbaren Entnahme vereinbart, verfügt der Gesellschafter bis zum Fälligkeitszeitpunkt über keinen Zinsanspruch. Eine vom Einbringungsvorgang gesonderte gesellschaftsteuerpflichtige Leistung liegt nur dann vor, wenn der Gesellschafter der Kapitalgesellschaft trotz eingetretener Fälligkeit eine weitere Stundung gewährt oder wenn der Gesellschafter trotz Vorbehalt von Zinsen im Einbringungsvertrag zu einem späteren Zeitpunkt auf das in Rechnung stellen von Zinsen verzichtet.
§ 21 UmgrStG (Zeitpunkt der Berücksichtigung eines Übergangsverlustes)	<p>UFS 13.11.2012, RV/0147-W/08 (Amtsbeschwerde zu Zl 2012/13/0126)</p> <p>Dazu <i>Marschner</i>, GES 2013, 104.</p>	Da eine Einbringung eines Unternehmens in eine GmbH nach Art III UmgrStG ein Veräußerungsgeschäft darstellt, ist der im Rahmen des Wechsels der Gewinnermittlungsart gem § 4 Abs 10 EStG von § 4 Abs 3 EStG zu § 4 Abs 1 EStG 1988 ermittelte Übergangsverlust in voller Höhe (ohne Siebentelung) beim Gewinn des letzten Gewinnermittlungszeitraumes vor der Einbringung zu berücksichtigen. – Anmerkung: Anders Rz 820 UmgrStR.
§§ 19, 22 Abs 4 UmgrStG und § 6 Abs 1 KVG (GesSt bei Schwesterneinbringung ohne Anteilsgewährung)	<p>UFS Linz 6. 6. 2012, RV/0583-L/11 (rechtskräftig)</p> <p>Dazu <i>Althuber</i>, ZUS 2012/41, 132. Ausführlich zur Thematik <i>Blum/Spies</i>, GES 2012, 456 ff.</p>	Ist die Zweijahresfrist des § 22 Abs 1 Z 4 UmgrStG nicht erfüllt, lässt sich bei einer Schwesterneinbringung ohne Anteilsgewährung gem § 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG eine Befreiung von der Gesellschaftsteuer auch nicht aus Art 4 der RL 2008/7/EG (der zwingend eine Gewährung von Gesellschaftsrechten erfordert) ableiten, weil die übertragende Gesellschaft keine entsprechenden Wertpapiere erhält.

Norm	Entscheidung	Inhalt
§ 22 Abs 4 UmgrStG (Zweijahresfrist bei Einbringung)	VwGH 27. 9. 2012, 2011/16/0220 (vorgehend UFS 9.9.2011, RV/0384-L/10, nachfolgend UFS 13.11.2012, RV/1199-L/12, und dagegen Beschwerde zu ZI 2012/16/0244)	<ul style="list-style-type: none"> Bei einbringenden Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) ist die Zweijahresfrist des § 22 Abs 4 UmgrStG für die Gesellschaftsteuerbefreiung unabhängig davon auf die Gesellschaft zu beziehen, ob die Gesellschafter (Mitunternehmer) die Anteile innerhalb der 2-Jahresfrist erworben haben oder nicht. Bei der Einbringung von Kommanditanteilen mit Sonderbetriebsvermögen (konkret: Liegenschaftsanteile) durch die Gesellschafter richtet sich die Zweijahresfrist für die Gesellschaftsteuerbefreiung gem § 22 UmgrStG hingegen nach der Beteiligungsduer der Gesellschafter und nicht nach der Bestehensdauer der Kommanditgesellschaft. Wurden die Anteile und das Sonderbetriebsvermögen erst vor einem Jahr im Schenkungsweg erworben, ist die Zweijahresfrist nicht erfüllt.
§ 24 Abs 1 UmgrStG (Fremdfinanzierung von Privatentnahmen bei einem Zusammenschluss)	UFS 24. 9. 2012, RV/0310-W/08 (rechtskräftig)	<ul style="list-style-type: none"> Wird bei einem Zusammenschluss nach Art IV UmgrStG eine rückbezogenebare Privatentnahme durch Kreditaufnahme finanziert, so ist die Übernahme des Kredites durch die übernehmende Mitunternehmerschaft keine schädliche Gegenleistung.
	Dazu <i>Hirschler/Sulz/Oberkleiner</i> , UFSjournal 2012, 414; <i>Huber/Pichler</i> , taxlex-SRa 2012/144; <i>Renner</i> , ZUS 2012/54, 179.	<ul style="list-style-type: none"> Die Abzugsfähigkeit der Zinsen richtet sich jedoch – im Unterschied zu Einbringungen – nach dem allgemeinen Einkommensteuerrecht. Da die Zinsen für eine Entnahme anfallen, sind sie mangels betrieblicher Veranlassung nicht abzugängig.

VwGH: Großmutterzuschuss mit anschließender Ausschüttung gesellschaftsteuerpflichtig

Ein Zuschuss der Großmuttergesellschaft an die Enkelgesellschaft, der aufgrund einer zeitnahen Ausschüttung im Rahmen eines Ergebnisabführungsvertrages als Gewinn an die Zwischengesellschaft ausgeschüttet wird, unterliegt bei dieser der Gesellschaftsteuer.

VwGH 21.11.2012, 2010/16/0136

§ 2 Z 4 lit a KVG

Ausgangssachverhalt:

Die zu 100% unmittelbar an der Beschwerdeführerin beteiligte Großmuttergesellschaft G1 hat am 27.12.2000 ihrer mittelbar über die Beschwerdeführerin zu 100% gehaltenen Enkelgesellschaft G6 eine Zusage für einen nicht rückzahlbaren Gesellschafterzuschuss in Höhe von

1.400.000.000 S erteilt. In der Bilanz der G6 zum 31.12.2000 erfolgte die aktivseitige Verbuchung einer Forderung gegen verbundene Unternehmen sowie passivseitig zunächst die Bildung einer Kapitalrücklage. Im Konzern sind mit 28.12.2000 Umstrukturierungsmaßnahmen erfolgt, welche mit Umgründungsstichtag 1.1.2001 wirksam wurden. Dadurch hat sich die Konzernstruktur dahingehend geändert, dass zwischen der Beschwerdeführerin und der G1 lediglich ein mittelbares Beteiligungsverhältnis aufrecht sei. Dabei wurden mehrere Zwischengesellschaften eingefügt. Am 16.3.2001 hat die G3 auf Rechnung der G1 den zugesagten Eigen-