

# SWK

Steuer- und WirtschaftsKartei

Doppelheft Dezember:  
72 Seiten!

## Aktuelles zum Jahresende

- Wie man noch heuer Steuern spart

## Einkommensteuer

- Zuflusszeitpunkt von Auftraggeberhaftungsbeträgen
- Einlagen von Grundstücken und deren Veräußerung
- Änderungen bei der Besteuerung von Kapitalvermögen

## Umgründungen

- Ausschüttungsfiktion bei „Cash-Box-Verschmelzungen“

## Umsatzsteuer

- Privatwohnung im Betriebsgebäude und Vorsteuerabzug
- Nachweis der Steuerfreiheit ig. Lieferungen

## Gesellschaftsteuer

- Kosten einer Kapitalerhöhung mindern Bemessung

## Verfahren

- Abgeleiteter Bescheid bei vorläufigem Grundlagenbescheid
- Elektronische Datenübergabe bei Außenprüfung

## Wirtschaft

- Befristung von Gutscheinen auf zwei Jahre unwirksam



Linde

## Abgabenänderungsgesetz 2012

# „Nachschärfung“ der Ausschüttungsfiktion bei „Cash-Box-Verschmelzungen“

## Einbeziehung von Schwesternverschmelzungen – Berechnung des Ausschüttungsbetrags aus Differenz zwischen Verschmelzungskapital und Einlagen

von DDR. GEORG KOFLER\*)

Durch die Ausschüttungsfiktion des § 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG soll eine „Umgehung“ des Wechsels von der Befreiungs- zur Anrechnungsmethode für Gewinnausschüttungen nach § 10 Abs. 4 bzw. 5 KStG für Fälle der Upstream-Importverschmelzung verhindert werden. Das AbgÄG 2012 greift zwei wesentliche Problembereiche dieser Bestimmung auf: Einerseits wird der Anwendungsbereich insbesondere auf Fälle der Schwesternverschmelzung erstreckt, andererseits wird für die Berechnung des fiktiven Ausschüttungsbetrags nunmehr sachgerecht auf die Differenz zwischen Verschmelzungskapital und Einlagen zurückgegriffen.

### 1. Problemstellung

Nach allgemeinem Umgründungssteuerrecht kommt es bei einer Upstream-Importverschmelzung in Höhe der Differenz zwischen der wegfallenden Beteiligung an der ausländischen Körperschaft und dem übernommenen Vermögen (in dem auch thesaurierte Gewinne enthalten sein können) zu einem nach § 3 Abs. 2 UmgrStG steuerneutralen Buchgewinn oder Buchverlust.<sup>1)</sup> Gegen unerwünschte Folgen dieser Steuerneutralität richtet sich der mit dem AbgÄG 2010<sup>2)</sup> eingefügte § 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG.<sup>3)</sup> Diese Bestimmung soll eine Umgehung des Wechsels von der Befreiung zur Anrechnungsmethode bei Auslandsbeteiligungen nach § 10 Abs. 4 bzw. 5 KStG verhindern.<sup>4)</sup> Für den Fall, dass die Gewinnanteile der übertragenden Körperschaft bei der übernehmenden Körperschaft am Verschmelzungstichtag § 10 Abs. 4 oder Abs. 5 KStG unterliegen und damit steuerpflichtig sind (unter Anrechnung der Auslandsteuer),<sup>5)</sup> gilt ein spezifisch definierter Betrag mit dem Beginn des auf den Verschmelzungstichtag folgenden Tages als offen ausgeschüttet.

\*) Univ.-Prof. DDR. Georg Kofler, LL.M. (NYU) lehrt am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Universität Linz.

<sup>1)</sup> Dazu z. B. Wiesner, Abgabenänderungsgesetz 2010 – Ertragsteuerliche Neuerungen im Unternehmensrecht, RWZ 2010/41, 165 (166).

<sup>2)</sup> BGBl. I Nr. 34/2010.

<sup>3)</sup> Dazu und zur Kritik ausführlich Kofler in Kofler (Hrsg.), UmgrStG (2012) § 3 Rz. 71 ff., m. w. N. § 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG i. d. F. des AbgÄG 2010 ist auf Umgründungen anzuwenden, die nach dem 30. 6. 2010 beschlossen werden (3. Teil Z 16) und soll vermeiden, „dass der Gewinn in solchen ausländischen Gesellschaften zunächst gespeichert wird („cash box“), sodann die ausländische Gesellschaft importverschmolzen wird und die gespeicherten Gewinne steuerfrei in das Inland gelangen“ (ErlRV 662 BlgNR 24. GP, 11, zum AbgÄG 2010).

<sup>4)</sup> ErlRV 662 BlgNR 24. GP, 11 (zum AbgÄG 2010); dazu Mayr, AbgÄG 2010: Neue Ausschüttungsfiktion für Importverschmelzungen, RdW 2010/331, 313 (313 f.); Wiesner, RWZ 2010/41, 166; Kirchmayr/Kofler, RuSt 2010: Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“, RdW 2010/682, 669 (669 f.); Lehner, Das Ende der Umgehung des Methodenwechsels? SWI 2010, 429 (429 ff.); Mayr/Petrag/Schlager, UmgrStR: Aktuelles zur Verschmelzung, RdW 2012/63, 54 (54 f.); Kofler in Kofler, UmgrStG, § 3 Rz. 71 ff.

<sup>5)</sup> Die Ausschüttungsfiktion des § 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG wird in der Praxis wohl nur den Methodenwechsel nach § 10 Abs. 4 KStG betreffen, da eine „Umgehung“ des – im Wesentlichen für Portfolio dividenden anwendbaren – Methodenwechsels nach § 10 Abs. 5 i. V. m. § 10 Abs. 1 Z 5 bzw. Z 6 KStG mittels Upstream-Importverschmelzung aufgrund des typischerweise niedrigen Beteiligungsmaßes kaum vorkommen wird; dazu auch Mayr, RdW 2010/331, 313; Mayr/Petrag/Schlager, RdW 2012/63, 55; zur Anwendbarkeit dieser Normen bei noch nicht abgelaufener Mindesthaltefrist unabhängig vom Beteiligungsmaß siehe aber Kofler in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.), KStG (2011) § 10 Tz. 125.

Das Konzept des bisherigen § 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG i. d. F. des AbgÄG 2010 hatte freilich zwei gravierende Schwächen: Erstens erfasste die Bestimmung nach ihrem Wortlaut nur den Fall, dass die übernehmende Körperschaft „an der übertragenden ausländischen Körperschaft beteiligt“ ist, also nur die Upstream-Importverschmelzung. Gestaltung mit ähnlicher Problemstellung, etwa Sidestream-Importverschmelzungen, waren hingegen nicht erfasst.<sup>6)</sup> Zweitens ermittelte sich der als ausgeschüttet fingierte Betrag nach § 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG als Unterschiedsbetrag zwischen dem Reinvermögen, das sich aus der der Verschmelzung zugrunde liegenden Bilanz der übertragenden Körperschaft ergibt, und dem „eingezahlten Nennkapital“. Damit blieben aber insbesondere Kapitalrücklagen unberücksichtigt, wobei nicht einmal die Nachweismöglichkeit bestand, dass die ausländischen Kapitalrücklagen tatsächlich aus Einlagen stammen.<sup>7)</sup> Nach der Verwaltungspraxis führte auch eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln trotz der Theorie der Doppelmaßnahme (§ 3 Abs. 1 Z 29 EStG) nicht zu „eingezahltem Nennkapital“ i. S. d. § 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG.<sup>8)</sup> Diese Ausschlüsse wurden im Schrifttum heftig kritisiert, zumal sie nicht nur in systematisch unverständlicher Weise von der Behandlung offener Einlagenrückzahlungen ausländischer Körperschaften nach § 4 Abs. 12 EStG und der vergleichbaren Ausschüttungsfiktion des bisherigen § 9 Abs. 6 UmgrStG abwichen, sondern auch von der erklärten Zielsetzung des Gesetzgebers,<sup>9)</sup> lediglich die Steuerneutralität der Repatriierung der „gespeicherten Gewinne“ vermeiden zu wollen.<sup>10)</sup> Zur Vermeidung der negativen Konsequenzen aus planerischer Sicht war im Schrifttum daher vorgeschlagen worden, vor einer unter § 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG fallenden Importverschmelzung eine steuerneutrale Einlagenrückzahlung auf Basis des § 4 Abs. 12 EStG durchzuführen.<sup>11)</sup>

## 2. Neuregelung durch das AbgÄG 2012

Das AbgÄG 2012 greift diese Problembereiche auf.<sup>12)</sup> § 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG erhält dadurch für Verschmelzungen, die nach dem 31. 12. 2012 zur Eintragung in das Firmenbuch angemeldet werden,<sup>13)</sup> folgenden Wortlaut:

„Ist die übernehmende Körperschaft oder ein konzernzugehöriges Unternehmen der übernehmenden Körperschaft am Verschmelzungstichtag an der übertragenden ausländischen Körperschaft beteiligt und würden die Gewinnanteile der übertragenden Körperschaft bei der übernehmenden Körperschaft oder dem konzernzugehörigen

<sup>6)</sup> Walter, Umgründungssteuerrecht<sup>8</sup> (2011) Rz. 90i (unter Hinweis auf mögliche Missbrauchsfälle i. S. d. § 22 BAO); *Kofler in Kofler, UmgrStG*, § 3 Rz. 72.

<sup>7)</sup> Mayr, RdW 2010/331, 313; kritisch Wiesner, RWZ 2010/41, 166; Kirchmayr/Kofler, RdW 2010/682, 669 f.; in verfassungskonformer Interpretation a. A. Walter, Umgründungssteuerrecht<sup>8</sup>, Rz. 90j.

<sup>8)</sup> Rz. 160e UmgrStR; Mayr, RdW 2010/331, 313; a. A. Lehner, SWI 2010, 439 FN 93.

<sup>9)</sup> Dazu ErlRV 662 BlgNR 24. GP, 11.

<sup>10)</sup> Kofler in Kofler, UmgrStG, § 3 Rz. 74.

<sup>11)</sup> Kirchmayr/Kofler, RdW 2010/682, 669 f.; Walter, Umgründungssteuerrecht<sup>8</sup>, Rz. 90j; *Kofler in Kofler, UmgrStG*, § 3 Rz. 74.

<sup>12)</sup> Siehe zur Gesetzerarbeitung den Ministerialentwurf 389/ME 24. GP, die Regierungsvorlage RV 1960 BlgNR 24. GP und den insoweit zu keiner Änderung führenden Bericht des Budgetausschusses AB 1977 BlgNR 24. GP. Die Beschlussfassung im Nationalrat erfolgte am 13. 11. 2012 (624/BNR 24. GP), jene im Bundesrat ist für den 29. 11. 2012 vorgesehen. Eine Veröffentlichung im BGBl. ist zum Zeitpunkt der Drucklegung noch nicht erfolgt. Die vorgeschlagenen Neuregelung des § 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG im Ministerialentwurf zum AbgÄG 2012 (389/ME 24. GP), die allerdings deutlich von der Fassung der Regierungsvorlage abweicht, wurde bereits diskutiert bei Schlager, Umgründungen im AbgÄG 2012, RWZ 2012/56, 193 (193 f.); Zeitlinger, Änderungen im Konzernsteuerrecht durch den Ministerialentwurf zum AbgÄG 2012, taxlex 2012, 299 (301); Bendlinger/Kofler, RuSt 2012: Highlights aus dem Workshop „Internationales Steuerrecht“, RdW 2012/658, 615 (617 f.); siehe z. B. auch die Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, 32/SN-389/ME 24. GP, 7.

<sup>13)</sup> 3. Teil Z 20 UmgrStG i. d. F. der RV zum AbgÄG 2012 (RV 1960 BlgNR 24. GP).

*Unternehmen am Verschmelzungstichtag § 10 Abs. 4 oder Abs. 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 unterliegen, gilt der Unterschiedsbetrag zwischen dem Verschmelzungskapital im Sinne des § 2 Abs. 5 und den vorhandenen Einlagen im Sinne des § 4 Abs. 12 des Einkommensteuergesetzes 1988 zum Verschmelzungstichtag mit dem Beginn des auf den Verschmelzungstichtag folgenden Tages als offen ausgeschüttet. Der Steuerpflichtige hat nachzuweisen, dass die Einlagen nicht aus Gesellschaftsmitteln stammen.“*

Die offenkundige Zielsetzung der Neuregelung ist die Ausdehnung der Ausschüttungsfiktion bei Importverschmelzungen, wobei das BMF „*Verschmelzungen auf Schwesterngesellschaften*“ im Fokus hatte.<sup>14)</sup> Die Neufassung des § 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG soll gerade die Verschmelzung von Konzerngesellschaften in die Ausschüttungsfiktion einbeziehen, „*sodass die Ausschüttungsfiktion nicht durch eine Verschmelzung auf eine inländische Schwesterngesellschaft (statt auf die Muttergesellschaft) umgangen werden kann*“.<sup>15)</sup> Aus dem Wortlaut wird zunächst deutlich, dass bei der Muttergesellschaft eine Ausschüttung der übertragenden Gesellschaft § 10 Abs. 4 oder Abs. 5 KStG unterliegen muss. Dies kann grundsätzlich nur bei unbeschränkt steuerpflichtigen Muttergesellschaften der Fall sein, allenfalls aber auch dann, wenn eine vergleichbare beschränkt steuerpflichtige EU-Gesellschaft die betreffende Beteiligung in einer inländischen Betriebsstätte hält, ist doch diesfalls nach § 21 Abs. 1 Z 2 lit. a KStG die Bestimmung des „*§ 10 sinngemäß anzuwenden*“.<sup>16)</sup>

§ 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG enthält allerdings – wie auch andere Bestimmungen des Unternehmenssteuerrechts<sup>17)</sup> – keine Definition des Begriffs „*konzernzugehöriges Unternehmen*“. Vieles spricht für ein Verständnis im Sinne des Konzernbegriffs des § 15 AktG bzw. des § 115 GmbHG.<sup>18)</sup> Damit geht die Bestimmung freilich weit über den – den Materialien vor Augen schwebenden – Fall der Import-Schwesternverschmelzung hinaus: Der Wortlaut erfasst vielmehr sämtliche Verschmelzungen, bei denen bei der Muttergesellschaft der übertragenden Gesellschaft eine unter den Methodenwechsel fallende Ausschüttung vorliegen würde. Dies kann aber nicht nur Upstream-Importverschmelzungen, (diagonale) Sidestream-Verschmelzungen und Downstream-Importverschmelzungen mit einer übernehmenden Inlandsgesellschaft betreffen, sondern z. B. auch eine Schwesternverschmelzung zweier Auslandsgesellschaften einer gemeinsamen österreichischen Muttergesellschaft.<sup>19)</sup>

Neben der Ausweitung der Ausschüttungsfiktion greift die Neufassung des § 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG auch die Kritik an der Nichtberücksichtigung von Kapitalrücklagen etc. für

<sup>14)</sup> So deutlich ErlRV 1960 BlgNR 24. GP, 2 (und vorgehend wortgleich 389/ME 24. GP, 2): „*Die Ausschüttungsfiktion bei Importverschmelzungen soll auf Verschmelzungen auf Schwesterngesellschaften erweitert werden.*“

<sup>15)</sup> ErlRV 1960 BlgNR 24. GP, 35.

<sup>16)</sup> Zur umfassenden Anwendbarkeit des § 10 KStG in diesen Fällen siehe Kofler/Tumpel in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 21 Tz. 131.

<sup>17)</sup> Etwa in § 9 Abs. 7 KStG (Firmenwertabschreibung in der Gruppe) oder in § 11 Abs. 1 Z 4 KStG (Ausschluss vom Zinsenabzug bei fremdfinanziertem Beteiligungserwerb).

<sup>18)</sup> So zu § 9 Abs. 7 KStG z. B. Urtz in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 9 Tz. 421 f., und zu § 11 Abs. 1 Z 4 KStG z. B. Kallina in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger (Hrsg.), KStG 1988 (17. Lfg. Juni 2011) § 11 Rz. 17/6, jeweils m. w. N. Aufgrund des Fokus in den Erläuterungen auf „*Schwesternverschmelzungen*“ wäre es aber auch denkbar, die Bestimmung einschränkend auf jene Fälle auszulegen, in denen aufgrund § 224 AktG eine Kapitalerhöhung entweder unterbleiben muss oder kann; so die Überlegung in der Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, 32/SN-389/ME 24. GP, 7.

<sup>19)</sup> Dieser Fall ist weder im Gesetz noch in den Materialien angesprochen, bedarf aber offenkundig dann weiterer Überlegungen, wenn eine § 10 Abs. 4 KStG-Gesellschaft auf eine ebenfalls von § 10 Abs. 4 KStG angesprochene Schwesterngesellschaft verschmolzen wird, um zu verhindern, dass es bei einer nachfolgenden (tatsächlichen oder fiktiven) Ausschüttung durch die übernehmende Gesellschaft nicht zu einer erneuten Erfassung desselben Betrags nach § 10 Abs. 4 KStG kommt. Siehe zur entsprechenden Annahme einer Einlage Kapitel 3.

die Berechnung des fiktiven Ausschüttungsbetrags auf. Im Unterschied sowohl zum bisherigen Recht als auch zum – insofern kritisierten<sup>20)</sup> – Ministerialentwurf ist zukünftig auf das Verschmelzungskapital i. S. d. § 2 Abs. 5 UmgrStG einerseits und die Einlagen i. S. d. § 4 Abs. 12 EStG andererseits abzustellen.<sup>21)</sup> Dies wirft freilich die praktische Frage auf, wie das Verschmelzungskapital und der Einlagenstand zu ermitteln sind.<sup>22)</sup> Die Neufassung ist aber jedenfalls insofern zu begrüßen, als sie den bisher virulenten Widerspruch zur Einlagenrückzahlungsbestimmung des § 4 Abs. 12 EStG mindert.<sup>23)</sup> Insbesondere wird dadurch sichergestellt, dass „aus der Außenfinanzierung stammende Eigenkapitalbestandteile (insbesondere Kapitalrücklagen) nicht von der Ausschüttungsfiktion umfasst sind“.<sup>24)</sup> Im Hinblick auf mögliche Abgrenzungsprobleme der Eigenkapitalbestandteile bei Gesellschaften aus Niedrigsteuerländern normiert das Gesetz aber auch sogleich eine erhöhte Mitwirkungspflicht: Nach dem letzten Satz des § 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG hat der Steuerpflichtige „nachzuweisen, dass die Einlagen nicht aus Gesellschaftsmitteln stammen“. Dieser Nachweis kann über ein für die ausländische Gesellschaft geführtes Evidenzkonto geführt werden.<sup>25)</sup> Allerdings möchte das BMF für den Nachweis der Außenfinanzierung offenbar einen strengen Prüfmaßstab anlegen.<sup>26)</sup>

### 3. Rechtsfolgen des § 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG

§ 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG fingiert lediglich eine offene Ausschüttung an die Muttergesellschaft, d. h. „der übernehmenden Körperschaft oder dem konzernzugehörigen Unternehmen“, und knüpft damit an die Besteuerungsfolgen des § 10 Abs. 4, 5 und 6 KStG an. Es kommt daher nach § 10 Abs. 6 KStG auch zur Anrechnung bzw. zum Anrechnungsvortrag der als Vorbelastung der Ausschüttung anzusehenden ausländischen Steuer.<sup>27)</sup> Auch eine Anrechnung tatsächlich erhobener ausländischer Quellensteuern (z. B. aufgrund einer ausländischen Ausschüttungsfiktion) ist geboten,<sup>28)</sup> mit Ausnahme abkommensrechtlich, „Matching-Credit“-Fälle aber nicht jene fingierter Quellensteuern.<sup>29)</sup> Freilich ist die Rechtsfolgenanordnung nicht gänzlich eindeutig: Die Ausschüttungsfiktion des § 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG stellt darauf ab, dass „die Gewinnanteile der übertragenden Körperschaft bei der übernehmenden Körperschaft oder dem konzernzugehörigen Unternehmen am Verschmelzungsstichtag § 10 Abs. 4 oder Abs. 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 unterliegen [würden]“. Die Norm geht somit offenkundig davon aus, dass Gewinnanteile entweder zur Gänze oder überhaupt nicht unter § 10 Abs. 4 oder Abs. 5 KStG fallen. Dies ist indessen nicht der Fall, zumal diese Beurteilung *jahresweise*<sup>30)</sup> nach dem „Gesamtbild der Verhältnisse“<sup>31)</sup> erfolgt und sich auf das gesamte Unternehmen bezieht;<sup>32)</sup> entscheidend sind die *Verhältnisse im Zeit-*

<sup>20)</sup> Siehe die Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, 32/SN-389/ME 24. GP, 7; weiters Bendlinger/Kofler, RdW 2012/658, 618.

<sup>21)</sup> EiRV 1960 BlgNR 24. GP, 35.

<sup>22)</sup> Aufgrund der Neubewertung zugezogenen Vermögens mit den gemeinen Werten gem. § 3 Abs. 1 Z 2 UmgrStG warf sich dieses Problem in der Vergangenheit nicht in dieser Form auf.

<sup>23)</sup> Dazu Kofler in Kofler, UmgrStG, § 3 Rz. 74. Zur Vermeidung der negativen Konsequenzen aus planerischer Sicht war im Schrifttum daher vorgeschlagen worden, vor einer unter § 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG fallenden Importverschmelzung eine steuerneutrale Einlagenrückzahlung auf Basis des § 4 Abs. 12 EStG durchzuführen; siehe Kirchmayr/Kofler, RdW 2010/682, 669 f.; Walter, Umgründungssteuerrecht<sup>8</sup>, Rz. 90j; Kofler in Kofler, UmgrStG, § 3 Rz. 74.

<sup>24)</sup> EiRV 1960 BlgNR 24. GP, 35.

<sup>25)</sup> Ebenso die Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, 32/SN-389/ME 24. GP, 7.

<sup>26)</sup> So Schläger, RWZ 2012/56, 194.

<sup>27)</sup> Mayr, RdW 2010/331, 313; Walter, Umgründungssteuerrecht<sup>8</sup>, Rz. 90i; ausführlich zur indirekten Anrechnung Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 10 Tz. 311 ff.

<sup>28)</sup> Allgemein Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 10 Tz. 305.

<sup>29)</sup> Mayr, RdW 2010/331, 313.

<sup>30)</sup> EAS 3054 vom 24. 4. 2009, SWI 2009, 214.

<sup>31)</sup> § 2 Z 2 der VO BGBI. II Nr. 295/2004.

<sup>32)</sup> EAS 2558 vom 3. 1. 2005, SWI 2005, 197.

raum der Erwirtschaftung der Einkünfte durch die ausländische Gesellschaft, nicht jedoch jene im Zeitpunkt der (fiktiven) Ausschüttung.<sup>33)</sup> Daraus folgt m. E.: Aus Rechtsfolgensicht sind jene Gewinnanteile, die nach § 10 Abs. 1 Z 5, 6 oder 7 i. V. m. Abs. 2 KStG steuerfrei hätten ausgeschüttet werden können, auch nicht von § 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG erfasst;<sup>34)</sup> dieser nicht von der Ausschüttungsfiktion des § 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG erfasste Betrag thesaurierter Gewinne ist vielmehr als Bestandteil des Buchgewinns nach § 3 Abs. 2 UmgrStG steuerneutral.<sup>35)</sup>

Eine fiktive Ausschüttung nach § 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG führt freilich auch zu dem augenscheinlichen Problem, dass das Steuerrecht zunächst nicht mit der Wirklichkeit übereinstimmt: Geht man beispielsweise vom einfachen Fall der Import-Schwesternverschmelzung aus, übernimmt die übernehmende Inlandsgesellschaft tatsächlich das gesamte Vermögen der übertragenden Auslandsgesellschaft, wohingegen das Steuerrecht durch § 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG fingiert, dass eine Ausschüttung an die gemeinsame Muttergesellschaft erfolgt ist. Da es sich bei § 10 Abs. 4 und Abs. 5 KStG steuertechnisch nicht um eine „Nachbesteuerung“ der ausländischen Tochtergesellschaft handelt,<sup>36)</sup> muss dieses Auseinanderfallen von Tatsächlichem und Steuerrechtlichem im Sinne einer Doppelmaßnahme durch eine fiktive Einlage der gemeinsamen Muttergesellschaft in die übernehmende Schwestergesellschaft gelöst werden.<sup>37)</sup> Denn nur so ist es möglich, steuerlich die Wirklichkeit abzubilden. Dies hat folgende Konsequenzen:

- Die fiktive offene Ausschüttung an die gemeinsame Muttergesellschaft „mit dem Beginn des auf den Verschmelzungsstichtag folgenden Tages“ führt bei dieser zur Besteuerung (§ 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG). Diese Ausschüttung kann aber wohl auch eine (steuerwirksame)<sup>38)</sup> Teilwertabschreibung des Beteiligungsansatzes an der übertragenden Auslandsgesellschaft nach sich ziehen.
- Das Evidenzkonto der übertragenden Schwestergesellschaft „springt“ auf die übernehmende Schwestergesellschaft „über“, die beiden Evidenzkonten werden also addiert.<sup>39)</sup>

<sup>33)</sup> Rz. 587 KStR; EAS 2400 vom 5. 1. 2004, SWI 2004, 296; EAS 3054 vom 24. 4. 2009, SWI 2009, 214; ausführlich *Kofler in Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 10 Tz. 287, m. w. N.

<sup>34)</sup> So wohl auch Rz. 160e UmgrStR („steuerpflichtig“).

<sup>35)</sup> *Wiesner*, RWZ 2010/41, 166.

<sup>36)</sup> Würde es sich bei § 10 Abs. 4, Abs. 5 und Abs. 6 KStG um Normen handeln, die die ausländische Belastung der Tochtergesellschaft auf die inländische anheben wollten, könnte womöglich überlegt werden, dass es keiner fiktiven Einlage zur Korrektur bedürfe. Dass es sich bei § 10 Abs. 4, Abs. 5 und Abs. 6 KStG freilich nicht um eine „Nachbelastung“ der Auslandstochter handelt, ergibt sich deutlich aus der Steuertechnik (dazu *Kofler in Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 10 Tz. 258 ff.), insbesondere daraus, dass diese Normen einerseits nicht auf den Einkünfteerzielungs-, sondern den Ausschüttungsvorgang abstellen, und andererseits § 10 Abs. 6 KStG für die indirekte Anrechnung nicht an den Gewinn der Auslandstochter anknüpft, sondern an die „Gewinnanteile jeder Art gemäß Abs. 1 Z 5 bis 7“, also die Ausschüttung. Und selbst wenn man von einer „Nachbelastung“ der Auslandstochter ausgeinge, müsste die von der Muttergesellschaft auf die fiktive Ausschüttung entrichtete Steuer als fiktive Einlage in die übernehmende Tochtergesellschaft angesehen werden, hätte doch die Muttergesellschaft eine Steuerbelastung der Tochtergesellschaft beglichen (allgemein zur Übernahme von Aufwendungen der Körperschaft *Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG [19. Lfg., Juni 2012] § 8 Rz. 28).

<sup>37)</sup> Wenn nämlich schon die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln steuerlich im Sinne der Theorie der Doppelmaßnahme Einkünfte aus Kapitalvermögen und eine nachfolgende (fingierte) Einlage zur Folge hätte (VwGH 14. 5. 1980, 1333/79), wobei die Ausschüttungsbesteuerung nur durch § 3 Abs. 1 Z 29 EStG unterbunden wird, dann muss umso mehr eine fiktive Einlage angenommen werden, wenn das Gesetz – wie in § 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG – eine offene Ausschüttung ausdrücklich fingiert.

<sup>38)</sup> Zur Frage, ob bei einer unter § 10 Abs. 4 oder Abs. 5 KStG fallenden und damit steuerpflichtigen Beteiligung das Abzugsverbot für ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen nach § 12 Abs. 3 Z 1 KStG anwendbar ist, siehe verneinend z. B. *Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 12 Tz. 252, und *Blasina/Lachmayer in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG (19. Lfg., Juni 2012) § 12 Tz. 162 und Tz. 177/1, je m. w. N..

<sup>39)</sup> Rz. 369 f. UmgrStR; *Kofler in Kofler*, UmgrStG, § 3 Rz. 136 f., m. w. N.

- Der verbleibende Beteiligungsansatz an der übertragenden Auslandsgesellschaft ist jenem an der übernehmenden Gesellschaft „zuzurechnen“ (§ 5 Abs. 5 UmgrStG), allerdings im Ergebnis nur insoweit, als er nicht durch eine allfälligen Teilwertabschreibung vermindert wurde.<sup>40)</sup> Eine Aufwertung aufgrund des Wegfalls einer Schachtelbeteiligung gem. § 5 Abs. 7 Z 2 UmgrStG erfolgt nicht, da die fragliche Beteiligung vom Methodenwechsel nach § 10 Abs. 4 KStG erfasst ist.<sup>41)</sup>
- Die (fiktive) Einlage in Höhe des nach § 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG fiktiv ausgeschütteten Betrags<sup>42)</sup> erhöht sodann nicht nur der Beteiligungsansatz der Muttergesellschaft an der übernehmenden Tochtergesellschaft, sondern auch deren Einlagenstand bzw. deren Evidenzkonto.

- **Beispiel**

Die ausländische, von § 10 Abs. 4 KStG erfasste Gesellschaft A ist eine 100%ige Tochtergesellschaft der M; der Beteiligungsansatz beträgt 100. Sie wird im zeitlichen Geltungsbereich des neu gefassten § 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG auf ihre inländische Schwestergesellschaft B, ebenfalls eine 100%ige Tochtergesellschaft der M, verschmolzen. A weist ein Verschmelzungskapital von 500 und Einlagen von 100 auf. Aufgrund des § 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG gilt der Betrag von 400 mit dem Beginn des auf den Verschmelzungsstichtag folgenden Tages als an die Muttergesellschaft M als offen ausgeschüttet. Unterstellt man, dass die Gewinne der A keine ausländische Körperschaft oder Quellensteuerlast getragen haben, unterliegt dieser Ausschüttungsbetrag in Österreich einer Steuer in Höhe von 100 (§ 10 Abs. 4 i. V. m. Abs. 6 KStG). Allerdings hat B tatsächlich ein Verschmelzungskapital von 500 übernommen. Um dies steuerlich nachzuvollziehen, muss konsequenterweise mit dem Beginn des auf den Verschmelzungsstichtag folgenden Tages eine fiktive Einlage der M in die übernehmende Gesellschaft B in Höhe von 400 angenommen werden. Damit stimmen Tatsächliches und Steuerrechtliches überein: B übernimmt zunächst den Einlagenstand der A (100), der durch die fiktive Einlage auf 500 erhöht wird. Gleichermaßen ist der Beteiligungsansatz der M an A (100) nach § 5 Abs. 5 UmgrStG dem Beteiligungsansatz an B „zuzurechnen“; er wird zudem durch die fiktive Einlage um 400 erhöht. Dieser Betrag ist somit systemkonform „entsteuert“.

## 4. Unionsrechtliche Fragestellungen

Bereits zur Stammfassung des § 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG war umstritten, ob dieser den unionsrechtlichen Vorgaben entspricht, wenngleich zuzugestehen ist, dass die Methodenwechselnormen des § 10 Abs. 4 und 5 KStG typischerweise „Steueroasenländer“ außerhalb der EU oder des EWR betreffen werden. Im Hinblick auf die Niederlassungsfreiheit dürfte die Ausschüttungsfiktion aufgrund der bloßen Gleichstellung mit einer tatsächlichen Ausschüttung auch prinzipiell dem Unionsrecht entsprechen.<sup>43)</sup> Dies steht freilich unter dem Vorbehalt der Äquivalenz von Befreiungsmethode nach § 10 Abs. 1 Z 1 bis 4 KStG und indirekter Anrechnungsmethode nach § 10 Abs. 4 bis 6 KStG. Eine solche ist im Lichte der jüngsten Rechtsprechung des EuGH in der Rs. *FII Group Litigation II*<sup>44)</sup> allerdings nur dann gegeben, wenn – in unionsrechtskonformer Auslegung – für Zwecke der Anrechnung nach § 10 Abs. 6 KStG auf eine effektive Belastungs-

<sup>40)</sup> Dem Gesetz lässt sich nicht entnehmen, ob nur der bereits teilwertabgeschriebene Beteiligungsansatz „überspringen“ kann oder diese Teilwertabschreibung nachfolgend an der Beteiligung der übernehmenden Körperschaft vorzunehmen, da sowohl die „Zuschreibung“ nach § 5 Abs. 5 UmgrStG „mit Beginn des dem Verschmelzungsstichtag folgenden Tages“ erfolgt (Kofler in Kofler, UmgrStG, § 5 Rz. 125 i. V. m. Rz. 57) als auch die offene Ausschüttung nach § 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG „mit dem Beginn des auf den Verschmelzungsstichtag folgenden Tages“ als bewirkt gilt, also beide Ereignisse steuerlich gleichzeitig erfolgen.

<sup>41)</sup> Dazu m. w. N. Kofler in Kofler, UmgrStG, § 5 Rz. 122 i. V. m. Rz. 168.

<sup>42)</sup> Hinsichtlich der Höhe der fiktiven Einlage kommt es systematisch zu keiner Kürzung um die von der Muttergesellschaft auf die fiktive Ausschüttung entrichtete Steuer, kann doch die Einlage letztlich nur aus versteuertem Einkommen stammen.

<sup>43)</sup> Siehe auch Mayr, RdW 2010/331, 313 f.; Lehner, SWI 2010, 436 ff.; a. A. die Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, 14/SN-139/ME 24. GP, 4, die ungeachtet einer Gleichwertigkeit von Anrechnungs- und Befreiungsmethode von einer Diskriminierung der Importverschmelzung durch § 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG ausgeht.

<sup>44)</sup> EuGH 13. 11. 2012, Rs. C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Rn. 35 bis 65.

gleichheit abgestellt wird.<sup>45)</sup> Dies könnte beispielsweise dadurch erreicht werden, dass die Anrechnungsmethode des § 10 Abs. 6 KStG so angewendet wird, als ob die Ausschüttung der Auslandsgesellschaft dem nominalen Steuersatz des betreffenden ausländischen Staates unterlagen wäre.<sup>46)</sup>

Für Verschmelzungen innerhalb der Europäischen Union ist jedoch weiters die Bestimmung des Art. 7 der Fusions-RL<sup>47)</sup> zu beachten. Sofern nämlich eine zumindest 10%ige Beteiligung am Kapital der übertragenden Auslandsgesellschaft besteht, also deren Gewinne im Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie ausgeschüttet werden könnten,<sup>48)</sup> „unterliegen die bei der übernehmenden Gesellschaft möglicherweise entstehenden Wertsteigerungen beim Untergang ihrer Beteiligung am Kapital der einbringenden Gesellschaft keiner Besteuerung“. Die Ausschüttungsfiktion des § 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG untergräbt diese in Art. 7 der Fusions-RL angeordnete Steuerneutralität des Buchgewinns bei einer Upstream-Importverschmelzung und verstößt somit wohl gegen das Unionsrecht,<sup>49)</sup> spricht doch der Wortlaut deutlich davon, dass „keine Besteuerung“ erfolgen darf („shall not be liable to any taxation“).<sup>50)</sup> Das verwaltungsnahe Schrifttum scheint einen Verstoß gegen Art. 7 der Fusions-RL freilich schon deswegen verneinen zu wollen, weil § 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG „wettbewerbsschädliche Praktiken“ unterbinden solle, was auch der Zielsetzung der Fusions-RL entspreche, und auch die Missbrauchsbestimmung des Art. 15 der Fusions-RL mit zu berücksichtigen sei.<sup>51)</sup> Das überzeugt nicht: Bei § 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG handelt es sich letztlich um eine pauschale Verhinderung der Umgehung der – ebenfalls pauschalen – Missbrauchsverdachtsvorschrift des § 10 Abs. 4 KStG, wohingegen der EuGH auch im Sekundärrecht stets eine Einzelfallbezogenheit der Missbrauchsprüfung fordert.<sup>52)</sup> Würde aber tatsächlich einzelfallbezogen bereits in der Zwischenschaltung der Auslandsgesellschaft ein nachgewiesener Missbrauch vorliegen, wäre ohnehin nicht § 10 Abs. 4 KStG, sondern schon auf Ebene der Einkünftezurechnung § 22 BAO anzuwenden;<sup>53)</sup> es gäbe diesfalls aber mangels Zurechnung der passiven Einkünfte zur Auslandsgesellschaft aus steuerlicher Sicht gar kein nach § 3 Abs. 1 Z 3 UmgrStG (fiktiv) ausschüttbares Substrat.

<sup>45)</sup> Siehe zu dieser Problematik ausführlich *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 10 Tz. 136 und 282, und *Kofler/Prechtl-Aigner*, Beteiligungsertragsbefreiung nach *Haribo* und *Salinen*, GES 2011, 175 (182 ff.), je m. w. N.

<sup>46)</sup> Siehe auch EuGH 13. 11. 2012, Rs. C-35/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Rn. 61.

<sup>47)</sup> Richtlinie 2009/133/EG, ABl. Nr. L 310 vom 25. 11. 2009, S. 34.

<sup>48)</sup> Siehe zu diesem Regelungshintergrund nur *Terra/Wattel*, European Tax Law<sup>6</sup> (2012) 681 f.

<sup>49)</sup> Siehe auch die Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, 14/SN-139/ME 24. GP, 4 f. Für einen Verstoß gegen Art. 7 der Fusions-RL in EU-Situationsen auch die h. A. im deutschen Schrifttum zur durchaus vergleichbaren Vorschrift des § 12 Abs. 2 Satz 2 dUmwStG, der die Schachtelbefreiung des § 8b KStG auf den anteiligen Buchgewinn für anwendbar erklärt und damit eine Besteuerung von 5 % der anteiligen Ausschüttung als nicht abziehbare Betriebsausgaben zum Ergebnis hat; siehe z. B. *Schmitt* in *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, UmwG, UmwStG<sup>5</sup> (2009) § 12 Rn. 51, und *Wisniewski* in *Haritz/Menner*, UmwStG<sup>3</sup> (2009) § 12 Rn. 58, je m. w. N.; a. a. naturgemäß Rz. 12.06 dUmwStE, BSTB. I 2011, 1314 (Anwendung des § 8b KStG).

<sup>50)</sup> Im Schrifttum wird aber auch erwogen, dass dieser klare Wortlaut aus teleologischen Gründen zurückzutreten habe und – wie im Rahmen des Art. 4 der Mutter-Tochter-RL – eine gleichwertige indirekte Anrechnung ebenfalls den Anforderungen des Art. 7 der Fusions-RL entsprechen könnte. So im Ergebnis *Lehner*, SWI 2010, 438, unter Hinweis auf *Thömmes*, Commentary on the Merger Directive: Chapter 5, in *Thömmes/Fuks* (Hrsg.), EC Corporate Tax Law (Loseblatt) Tz. 210, der allerdings lediglich ausführt, dass Art. 7 der Fusions-RL den Mitgliedstaaten freistellt, wie sie die Nichtbesteuerung erreichen wollen, und als Möglichkeit die Bildung einer „tax-free reserve equal to the amount of the takeover profits“ erwähnt.

<sup>51)</sup> So *Mayr*, RdW 2010/331, 314.

<sup>52)</sup> Ausführlich im Kontext des europäischen Richtlinienrechts *Kofler*, Mutter-Tochter-RL (2011) Art. 1 Rz. 86.

<sup>53)</sup> Siehe zum Verhältnis zwischen dem (bloßen) Missbrauchsverdacht des § 10 Abs. 4 KStG und einem (nachgewiesenen) Missbrauch i. S. d. § 22 BAO z. B. *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 10 Tz. 277 f., m. w. N.

# BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO!

**SWK-Jahresabo 2013**  
(Heft 1–36)  
Print & Online  
**EUR 297,-**  
Inklusive Heft 33-36/2012 und  
Onlinezugang bis Jahresende gratis!



## Bestellschein

Fax +43 1 24 630-53

Ich / Wir bestelle(n) hiermit umgehend direkt durch die Linde Verlag Wien GmbH, Scheydgasse 24, 1210 Wien,  
Tel.: +43 1 24 630 • Fax: +43 1 24 630-23 • [www.lindeverlag.at](http://www.lindeverlag.at) • E-Mail: [office@lindeverlag.at](mailto:office@lindeverlag.at)

Ex. **SWK-Jahresabonnement 2013**, Print & Online (Heft 1–36)

**EUR 297,-**

Inklusive Heft 33-36/2012 und Onlinezugang bis Jahresende gratis

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandspesen. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Kundennummer (falls vorhanden):

Firma:

Vorname:

Nachname:

Straße:

PLZ:

Telefon:

Fax:

E-Mail:

Newsletter:  ja  nein

Datum:

Unterschrift:

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

[office@lindeverlag.at](mailto:office@lindeverlag.at) • [www.lindeverlag.at](http://www.lindeverlag.at)

**Linde**