

# ANGRENZENDES STEUERRECHT

## JUDIKATUR

### UmgrStG: Rechtsprechungsübersicht 2020

Die folgende Tabelle gibt einen Kurzüberblick zu ausgewählter Rechtsprechung des VwGH und des BFG im Jahr 2020 zu umgründungsteuerrechtlichen Fragen.

<https://doi.org/10.33196/ges202101004001>

Von Georg Kofler

Normen	Entscheidung	Inhalt
Bescheidzustellung nach Verschmelzung (§ 1 UmgrStG)	BFG 21.8.2020, RV/7101529/2014 (Revision unzulässig).	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Im Falle einer Verschmelzung erlischt eine Gesellschaft mit der Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch (VwGH 22.11.2012, 2010/15/0026). Gem § 19 Abs 1 BAO gehen bei der Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Der Übernehmer tritt dabei sowohl materiell als auch verfahrensrechtlich in die Rechte und Pflichten der übertragenden Körperschaft ein. Der Eintritt des Rechtsnachfolgers bedarf keines gesonderten Übertragungsaktes und erfolgt im Fall der Verschmelzung im Zeitpunkt der Eintragung der Umgründung im Firmenbuch.</li> <li>• Daher konnte die übertragende Gesellschaft ab dem Zeitpunkt der Verschmelzung nicht mehr rechtswirksam Subjekt abgabenechtlicher Rechte und Pflichten und daher auch nicht mehr Adressat abgabenrechtlicher Bescheide sein (zB Wiederaufnahmbescheid für Vorjahre). Erledigungen, die an ein nicht (mehr) existierendes Rechtssubjekt gerichtet sind, gehen nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ins Leere und vermögen keine Rechtswirkungen zu entfalten (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0256; VwGH 19.1.2005, 2004/13/0164).</li> </ul>
GrESt für Anteilsauskehr bei Downstream-Verschmelzung erst mit Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch (§ 6 Abs 5 UmgrStG und § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG)	BFG 3.8.2020, RV/7100614/2013 (Revision unzulässig).  <i>Hirschler/Sulz/Oberkleiner</i> , BFGjournal 2020, 411.	Wird ein Grundstück vor Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch verkauft, liegt keine grunderwerbsteuerpflichtige Anteilsvereinigung vor. Daher kann es auch nicht einer grunderwerbsteuerlichen Festsetzung im Rahmen der Umgründung unterzogen werden.
Liebhabereibeurteilung einer GmbH im Zusammenhang mit deren errichtender Umwandlung auf eine Personengesellschaft (§ 7 UmgrStG)	BFG 5.3.2020, RV/1100226/2016 (Revision beim VwGH anhängig zu Ra 2020/15/0050 bis 0052).  <i>Hirschler/Sulz/Oberkleiner</i> , BFGjournal 2020, 214; <i>Huber/Pichler</i> , taxlex-SRa 2020/80, 214; <i>Marschner</i> , SWK 2020, 1585; <i>Uedl</i> , LN Rechtsnews 29093.	Bei errichtenden Umwandlungen sieht § 7 Abs 1 Z 1 UmgrStG ausnahmslos das Vorliegen eines Betriebs (mangels Gewinnerzielungsabsicht liegt im Fall von Liebhaberei kein Betrieb vor) als Voraussetzung für die Anwendbarkeit von Art II UmgrStG vor.

<b>Erfordernis der Stichtagsbilanz und der Einbringungsbilanz nach Art III UmgrStG (§ 15 UmgrStG)</b>	VwGH 14.5.2020, Ra 2020/13/0018, ÖStZB 2020/116, 318 (vorgehend BFG 14.11.2019, RV/7100114/2014).  <i>Bendlinger, LN Rechtsnews  29528; Huber/Pichler,  taxlex-SRA 2020/127, 292;  Marschner, SWK 2020, 1585;  Zorn, RdW 2020/404, 548.</i>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gem § 6 Z 14 lit b EStG gilt die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft als Tausch im Sinne von § 6 Z 14 lit a EStG, wenn sie nicht unter das UmgrStG fällt oder das UmgrStG dies vorsieht. Eine derartige, den Regelungen des EStG unterliegende Einbringung eines Betriebes führt – im Allgemeinen – nicht zum Übergang des Verlustabzugs. Eine Einbringung nach dem UmgrStG bewirkt hingegen – wenn näher genannte Voraussetzungen erfüllt sind – den Übergang des Verlustabzuges auf die übernehmende Körperschaft (§ 21 UmgrStG).</li> <li>• Die Sonderregelungen des UmgrStG zu Einbringungen – insbesondere der Übergang des Verlustabzuges auf die übernehmende Körperschaft – sind nur dann anwendbar, wenn sowohl eine Stichtagsbilanz als auch eine Einbringungsbilanz vorliegen. Die Stichtagsbilanz dient der Gewinnermittlung und Ergebnisabgrenzung für den Einbringenden bis zum Einbringungsstichtag; im praktischen Regelfall wird sie gleichzeitig die Grundlage für die Aufstellung der Einbringungsbilanz nach § 15 UmgrStG sein. Bedeutung kommt der Stichtagsbilanz insbesondere bei Einbringung von Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen zu, weil bei einer Teilbetriebs-einbringung eine Steuerbilanz für den Gesamtbetrieb des Einbringenden bzw im Falle der Einbringung eines Mitunternehmeranteiles eine Bilanz der Mitunternehmerschaft auf den Einbringungsstichtag vorliegen muss.</li> <li>• Wird aber der gesamte Betrieb in eine Körperschaft eingebracht, so erfüllt auch die Einbringungsbilanz nach Vornahme allenfalls notwendiger steuerlicher Anpassungen das Erfordernis des § 12 Abs 2 Z 1 UmgrStG (VwGH 26.2.2015, Ro 2014/15/0041). Daher fällt auch ein Einbringungsvertrag mit bloß unternehmensrechtlicher Einbringungsbilanz unter Art III UmgrStG, wenn im Einbringungsvertrag angeführt ist, dass steuerliche Unterschiede nur bei der Abfertigungsrückstellung bestehen (mit beträchtlicher Nennung) und eine Stichtagsbilanz anlässlich der vorangegangenen verschmelzenden Umwandlung ohnedies vorliegt.</li> </ul>
<b>Fremdfinanzierung einer Barentnahme (§ 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG)</b>	BFG 6.3.2020, RV/7104850/2015 (Revision unzulässig).	Das Eingehen einer Kreditverbindlichkeit zur Finanzierung einer rückwirkenden Barentnahme des Alleingeschäftlers (zwischen Einbringungsstichtag und Abschluss des Einbringungsvertrages) ist grundsätzlich als nicht betrieblich veranlasst zu werten. Die Zinsbelastung der übernehmenden Körperschaft stellt eine verdeckte Ausschüttung dar.
<b>Bescheidzustellung bei Betriebseinbringung durch KG (§ 18 UmgrStG)</b>	BFG 21.9.2020, RV/7400104/2020 (Revision unzulässig).	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Die Auflösung und Löschung einer Personenhandelsgesellschaft (KG) im Firmenbuch beeinträchtigt jedenfalls solange ihre Parteifähigkeit nicht, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten noch nicht abgewickelt sind (VwGH 27.5.1999, 99/15/0014). Wird der Betrieb einer KG gem Art III UmgrStG als Sacheinlage unter Einzelrechtsnachfolge in eine GmbH eingebracht und von dieser fortgeführt, sind daher Bescheide für die Vergangenheit (konkret: Kommunalsteuerbescheide für Jahre vor der Betriebseinbringung) weiterhin an die KG zu adressieren.</li> <li>• Von einem Verlust der Parteifähigkeit ist hingegen dann auszugehen, wenn die Personengesellschaft des Unternehmensrechts beendet wird und ein Gesamtrechtsnachfolger vorhanden ist, wie dies etwa nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei einer Vermögensübernahme nach § 142 UGB der Fall ist.</li> </ul>

Wechselseitige Anteilsabtretung ohne Notariatsakt (§ 19 Abs 2 Z 2 UmgrStG)	BFG 23.6.2020, RV/5100612/2019 (Revision zugelassen).  <i>Hirschler/Sulz/Oberkleiner</i> , BFGjournal 2020, 369; <i>Huber/Pichler</i> , taxlex-SRA 2020/146, 324.	Das Gegenleistungsrecht des § 19 UmgrStG wird dann eingehalten, wenn im Einbringungsvertrag beurkundet wird, dass die Anteilsinhaber der übernehmenden Gesellschaft die einbringenden Gesellschafter mit bestehenden Anteilen der GmbH abfinden. Für das BFG ist die Ausnahmeregelung des § 19 Abs 2 Z 2 UmgrStG auch dann noch sachgerecht genutzt, wenn zu einem späteren Zeitpunkt die fehlende Notariatsaktsform der GmbH-Anteilsabtretungen beseitigt wird – insbesondere auch deshalb, weil den gesetzlichen Bestimmungen keine konkrete Frist, innerhalb derer die Anteilsabtretungen vollzogen sein müssen, zu entnehmen ist.
Grunderwerbsteuersatz von 3,5% bei Umgründungsstichtag vor dem 1.1.2016 (§ 22 Abs 5 UmgrStG und § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG)	BFG 7.9.2020, RV/5101665/2016 (Revision beim VwGH anhängig zu Ro 2020/16/0049).	<ul style="list-style-type: none"> <li>Dafür, dass der Gesetzgeber mit der Novellierung des § 22 Abs 5 UmgrStG durch das Steuerreformgesetz 2015/2016 (BGBl I 2015/118) betreffenden Übergangsregelung in Z 29 des 3. Teils des UmgrStG iVm der Bestimmung des § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG 1987 eine besondere zeitlich begrenzte Begünstigung von Umgründungsvorgängen im Sinne des UmgrStG dergestalt bezeichnen wollte, dass die GrESt (nur) in Fällen der Verwirklichung des Erwerbsvorganges nach dem 31.12.2015 und einem Einbringungsstichtag vor dem 1.1.2016 0,5% vom zweifachen Einheitswert betragen solle, fehlt in den Gesetzesmaterialien jeglicher Anhaltspunkt.</li> <li>Vielmehr wurde in den Gesetzesmaterialien ausdrücklich festgehalten, dass mit dem Steuersatz von 0,5% bei Anteilsvereinigungen, Übertragung aller Anteile oder Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz der Zweck verfolgt wird, die mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016 erfolgte Umstellung der Bemessungsgrundlage (Grundstückswert statt Einheitswert) abzufedern (ErläutRV 684 BlgNR XXV. GP 4). Eine Anwendung des Steuersatzes von 0,5% auf Vorgänge nach dem Umgründungssteuergesetz, für die eine Umstellung der Bemessungsgrundlage auf den Grundstückswert (noch) nicht erfolgt ist, ist von diesem Zweck nicht erfasst.</li> <li>Vor diesem Hintergrund ist § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG idF BGBl I 2015/118 dahingehend auszulegen, dass der Steuersatz von 0,5% nicht anzuwenden ist, wenn die Bemessungsgrundlage anstelle des Grundstückswertes der Einheitswert oder ein Vielfaches des Einheitswertes ist (so im Ergebnis bereits BFG 7.8.2018, RV/5101503/2017).</li> </ul>
Partielle Gesamtrechtsnachfolge bei einer Abspaltung zur Neugründung (§ 32 UmgrStG)	BFG 14.4.2020, RV/7103400/2017 (Revision nicht zugelassen).  <i>Hirschler/Sulz/Oberkleiner</i> , BFGjournal 2020, 256; <i>Huber/Pichler</i> , taxlex-SRA 2020/110, 260.	<ul style="list-style-type: none"> <li>Bei einer Betriebsabspaltung zur Neugründung gehen gem § 14 Abs 2 Z 1 SpaltG alle privaten und öffentlichen Rechtsverhältnisse, die das abgespaltenen Vermögen betreffen, in partieller Gesamtrechtsnachfolge auf die übernehmende Gesellschaft über.</li> <li>Die partielle Gesamtrechtsnachfolge betrifft auch Abgabenschulden und damit verbundene verfahrensrechtliche Positionen (Parteirechte und -pflichten). Dieser partielle Übergang von Rechten und Pflichten erfolgt unabhängig davon, ob der Rechtsvorgänger nach dem Rechtsübergang noch rechtlich existent bleibt. Abgabenansprüche und Zahlungsansprüche sind daher – entsprechend ihrer Zuordnung zum betreffenden Vermögensteil – aufzuteilen (dem jeweiligen Gesamtrechtsnachfolger zuzuordnen).</li> <li>Maßgebend ist die im Spaltungsplan vorgenommene Zuordnung.</li> </ul>

		<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dies gilt sinngemäß auch für Wiederaufnahmen (einschließlich Aufhebungen nach § 307 Abs 1) von dem Rechtsvorgänger gegenüber abgeschlossenen Verfahren. Die Wiederaufnahme setzt dabei voraus, dass jeweils taugliche Wiederaufnahmsgründe vorliegen, die den (übergegangenen) Vermögensteil betreffen.</li> <li>• Da mit den angefochtenen Bescheiden der durch die Spaltung nicht untergegangenen, sondern fortbestehenden Beschwerdeführerin Abgaben (Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe samt Zuschlag) vorgeschrieben wurden, welche die Beschwerdeführerin zu Folge der Gesamtrechtsnachfolge nicht mehr schuldete (da die betroffenen Dienstnehmer dem abgespaltenen Betrieb zugehörten), erweisen sich die angefochtenen Bescheide hinsichtlich dieser Abgabenfestsetzungen und Vorschreibungen als inhaltlich rechtswidrig.</li> <li>• Obgleich die Spaltungshaftung gem § 15 SpaltG auch Abgabenschuldigkeiten umfasst, kann diese aber als zivilrechtliche Haftung von der Abgabenbehörde nur im Zivilrechtsweg und somit nicht mit Haftungsbescheid geltend gemacht werden.</li> </ul>
Erwerb einer „GmbH-Hülle“ mit anschließender Verschmelzung als Missbrauch (§ 44 UmgrStG)	<p>BFG 27.7.2020, RV/2100322/2020 (Revision nicht zulässig).</p> <p><i>Bendlinger, LN Rechtsnews 30067; Huber/Pichler, taxlex-SRa 2020/168, 357.</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• § 44 UmgrStG verweist hinsichtlich des Missbrauches sowohl auf § 22 BAO als auch auf Artikel 15 der Fusionsrichtlinie. Um Missbrauch iSd § 44 UmgrStG anzunehmen, müssen daher zwei Voraussetzungen erfüllt sein, nämlich a) eine ungewöhnliche oder unangemessene rechtliche Gestaltung, die b) ihre Erklärung im Wesentlichen nur in der Absicht der Steuervermeidung findet.</li> <li>• Der Kauf einer praktisch vermögenslosen „Gemeinde-GmbH“ (mit hohen Verlustvorträgen und hoher entrichteter Mindestkörperschaftsteuer) und die nachfolgende komplette wirtschaftliche Neuausrichtung der Gesellschaft durch Änderung des Firmennamens, des Unternehmensgegenstandes und des Geschäftsführers, die Nichtausübung irgendeiner wirtschaftlichen Aktivität verbunden mit der anschließenden rückwirkenden Verschmelzung stellt eine solche nicht angemessene Hintereinanderschaltung mehrerer rechtlicher Schritte dar, die eine ungewöhnliche oder unangemessene rechtliche Gestaltung darstellt. Der Steuerspareffekt bestand im Abzug von Mindestkörperschaftsteuerbeträgen.</li> <li>• Die vom Steuerpflichtigen als außersteuerliche Gründe vorgebrachte Intensivierung der Beziehungen zur Gemeinde, die Vermögensverwaltung bzw die Involvierer in diverse Immobilienprojekte waren für das BFG nicht nachvollziehbar bzw blieben zu vage. Auch bloße Einsparungen von Kosten, die der Umgründung immanent sind (zB Reduzierung der Verwaltungskosten aufgrund des Untergangs der übertragenden Gesellschaft), stellen keinen wirtschaftlichen Grund iS einer Umstrukturierung oder Rationalisierung dar.</li> </ul>