

Veranstaltungsbericht

30 Jahre Umgründungssteuergesetz

Geburtsstagsfeier für ein Gesetz

FRANZISKA LEO / THERES NEUMÜLLER*)



Anlässlich des 30-jährigen Jubiläums des UmgrStG wurde am 20. 9. 2022 zu einer Diskussion über Vergangenheit, Gegenwart und Zukunft des Gesetzes an die Wirtschaftsuniversität Wien geladen. Der Beitrag gibt einen kurzen Überblick über die Veranstaltung.

1. Überblick

Am 20. 9. 2022 fand im Festsaal der Wirtschaftsuniversität Wien in Zusammenarbeit zwischen dem Linde Verlag und dem Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen sowie dem Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht eine ganz besondere Geburtsstagsfeier, nämlich jene für ein Gesetz, statt. Dabei wurde der 30-jährige Bestand des am 1. 1. 1992¹⁾ in Kraft getretenen Umgründungssteuergesetzes (UmgrStG) zelebriert. Moderiert wurden die Feierlichkeiten von *Georg Kofler* (Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht, WU), *Klaus Hirschler* (Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen, WU) und *Petra Hübner-Schwarzinger* (Hübner-Schwarzinger Steuerberatung GmbH).²⁾



Zu Beginn der Veranstaltung begrüßte *Michael Lang* (Leiter des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht und Vizerektor für Forschung und Personal) die rund hundert erschienenen Gäste. Darunter befanden sich neben vielen Forschenden sowohl Vertreterinnen und Vertreter aus dem Berufsstand der Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung als auch der Finanzverwaltung. Besonders hervorzuheben ist die Anwesenheit von *Werner Wiesner*, der als ehemals zuständiger Legist maßgeblich zur Erschaffung des UmgrStG und der Umgründungssteuerrichtlinien (UmgrStR) beitrug und somit zu den Gründungsvätern des UmgrStG zählt.

2. Wegbereiter des UmgrStG

Die Veranstaltung begann mit einem kurzen Resümee der Moderierenden über die Entstehungsgeschichte des UmgrStG. Dabei wurde auch dessen Vorgänger, das Strukturverbesserungsgesetz (StruktVG), das noch nicht als Dauerrecht ausgestaltet war, erwähnt. Es ist der Überzeugungskraft des bereits verstorbenen *Franz Helbich*, Initiator des StruktVG, zu verdanken, dass daraus das UmgrStG wurde – ein Dauerrecht, das wirtschaftsfreundlich steuereutrale Umstrukturierungen erlaubt und somit ein wirtschaftspolitisch sehr bedeutendes Teilgebiet des Steuerrechts darstellt. Berichtet wurde außerdem über den bedeutenden Einfluss des bereits verstorbenen *Hanns Hügel*, der als Brückenbauer zwischen Gesellschaftsrecht und Steuerrecht galt. Erwähnt wurde auch die langjährige Kooperation zwischen *Werner Wiesner* und *Walter Schwarzinger*, die durch ihre gemeinsame Forschungs- und Vortragstätigkeit ganz entscheidend die Legistik und Literatur im Bereich Umgründungen geprägt haben und bedeutende Ver-

*) Franziska Luisa Leo, MSc (WU) ist wissenschaftliche Mitarbeiterin an der Abteilung für Rechnungswesen, Steuern und Jahresabschlussprüfung des Instituts für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen der WU Wien. Theres Neumüller, MSc (WU) ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

¹⁾ Vgl Teil 3 Z 1 lit a UmgrStG.

²⁾ In diesem Beitrag wird aus Gründen der besseren Lesbarkeit auf die Nennung von akademischen Titeln und Berufstiteln aller erwähnten Personen verzichtet.

mittlungsarbeit zwischen den Verfasserinnen und Verfassern des UmgrStG und dessen Anwenderinnen und Anwendern, dem Berufsstand der Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung, leisteten.

Anschließend wurden drei kurze Panel-Diskussionen abgehalten, in denen über die Vergangenheit, Gegenwart und Zukunft des UmgrStG diskutiert wurde.



Von links nach rechts: Georg Kofler, Petra Hübner-Schwarzinger, Klaus Kornherr, Gerit Kandutsch, Klaus Hirschler.

3. Panel-Diskussionen

3.1. Vergangenheit

Petra Hübner-Schwarzinger bat zur Diskussion über die Vergangenheit Werner Wiesner (siehe oben) sowie Gottfried Maria Sulz (TPA), der sich seit Beginn seiner Steuerberater-tätigkeit mit dem UmgrStG aus beratender Perspektive beschäftigt, auf die Bühne.

Thematisiert wurde zunächst die Frage, was die Hauptgründe zur Einführung des UmgrStG waren. Werner Wiesner berichtete, dass sich der Beirat für Wirtschafts- und Sozialfragen im Jahr 1966 mit Verbesserungen in der wirtschaftlichen Ebene im Allgemeinen und auch mit der Frage der Rechtsformänderung von Unternehmen ohne steuerliche Konsequenzen beschäftigte. Aus diesen Überlegungen entstand im Jahr 1969 das ursprünglich auf zwei Jahre befristete StruktVG. Im Zuge der großen Steuerreform Ende der 80er-Jahre, die in einem neuen EStG und KStG 1988 mündete, wurde auch für das StruktVG Reformbedarf erkannt. In weiterer Folge wurde im Finanzministerium ein Gremium von Beratern einberufen und ein ganzes Jahr lang an der Entwicklung der Gesetzesreform gearbeitet. Namensgeber des Gesetzes war implizit Franz Helbich, der den Begriff „Umgründungen“ in seinem Kommentar zum StruktVG³⁾ erstmals prägte. Das bereits 1990 finalisierte UmgrStG konnte jedoch erst nach Beseitigung von politischen Widerständen am 1. 1. 1992 in Kraft treten.

Ein weiterer Diskussionspunkt war, ob die bereits seit dem StruktVG bestehende Rückwirkungsfiktion eine Erleichterung oder eher eine Verkomplizierung darstellt. Gottfried

³⁾ Helbich, Umgründungen auf der Grundlage des Strukturverbesserungsgesetzes, Band I der Schriftenreihe zum österreichischen Abgabenrecht (1969).

Sulz antwortet aus praktischer Sichtweise, dass die Rückwirkungsfrist von ursprünglich sechs Monaten auf neun Monate ausgedehnt wurde, weil auch die Bilanzen erst nach neun Monaten eingereicht sein müssen. Da man für Umgründungen immer die Bilanzwerte benötigt, ist die Rückwirkungsfiktion in den allermeisten Fällen eine große Vereinfachung. Zur Frage, warum es die rückbezogenen Vermögensänderungen gibt, antwortete *Werner Wiesner* aus Sicht des Gesetzgebers, dass diese ursprünglich aus Entnahmemöglichkeiten zur Vorsorge für etwaige Steuerbelastungen aus einer Umgründung mit freiwilliger Aufwertung, wie es im StruktVG noch möglich war, bzw für Steuernachforderungen aus Betriebsprüfungen entstanden. Aus der Ausweitung dieser Vorsorge für Steuern entwickelten sich dann die heute bekannten Möglichkeiten zur rückbezogenen Vermögensänderung.

Diskutiert wurde auch die besondere Herausforderung der Interdisziplinarität bei Umgründungen. So müssen sich die reinen Steuerrechtlerinnen und Steuerrechtler bei Umgründungen mit der betriebswirtschaftlichen Bilanzierung auseinandersetzen. Werke, die die Themen Bilanzierung und Umgründungssteuerrecht miteinander verknüpften, wie das Handbuch Sonderbilanzen von *Walter Platzer*,⁴⁾ entwickelten sich daher zu wichtigen Ratgebern für die Legistinnen und Legisten des UmgrStG.

Zur Rechtsfortentwicklung des UmgrStG wurde berichtet, dass das BMF zunächst nur einzelne Darstellungen und Zweifelsfragen beurteilte und beantwortete. Aus der Sammlung dieser Einzelfragen entstanden in weiterer Folge im Jahr 2002 die UmgrStR, die somit heuer ihr 20-jähriges Jubiläum feiern.

3.2. Gegenwart

Klaus Hirschler bat zur Diskussion über die Gegenwart *Michaela Christiner* (BDO), langjährige Umgründungsberaterin und Fachautorin zu Spezialfragen des UmgrStG, und *Christoph Schlager*, Leiter der Abteilung Einkommen- und Körperschaftsteuer des BMF, auf die Bühne.

Diskutiert wurden zunächst die bisherigen Gesetzesänderungen. Diese sind mit nur 39 Novellen – da war man sich einig – eher von geringem Ausmaß. Auffallend ist, dass die Gesetzesänderungen der letzten zehn Jahre meist auf das Aufrechterhalten des österreichischen Besteuerungsrechts abzielen. Das zeigt laut *Christoph Schlager*, dass die Internationalisierung im letzten Jahrzehnt noch stärker zugenommen hat, was Änderungen in den Regelungen zum möglichen Verlust bzw Erlangen des österreichischen Besteuerungsrechts notwendig machte.

Christoph Schlager verwies außerdem darauf, dass einige Änderungen auch aufgrund der größeren systematischen Umbrüche im allgemeinen Steuerrecht notwendig waren. Dazu zählen zB die Einführung der Gruppenbesteuerung oder die Neuregelung der Besteuerung von Kapitalvermögen und Grundvermögen, die natürlich auch Auswirkungen auf Umgründungen hatten. Zahlreiche Gesetzesänderungen zielten aber auch auf die Korrektur von Bestimmungen ab, die nicht praktikabel waren, zB im Bereich der Ausschüttungsfiktion. Er betonte, dass dabei der Austausch über Problemfelder zwischen den Expertinnen und Experten des BMF und der Praxis immer hervorragend funktioniert und beide Seiten davon stark profitieren, was von *Michaela Christiner* bestätigt wurde. Sie unterstrich außerdem, dass vergleichsweise nur wenige Novellen notwendig waren, weil bereits der Erstentwurf des UmgrStG eine sehr klare Struktur aufweist und dieses trotz der Komplexität prinzipiell einfach anzuwenden ist.

Danach wurde der Blick darauf gelenkt, dass im Rahmen von Umgründungen zahlreiche Beträge evidenziiert werden müssen, zB steuerliche Anschaffungskosten oder Auswir-

⁴⁾ *Platzer*, Handbuch der Sonderbilanzen: Bilanzierungsprobleme anläßl. von Gründungen, Umgründungen, Umwandlungen u. Verschmelzungen (1979).

kungen auf den Bestand von Verlustvorträgen. *Michaela Christiner* berichtete aus der Praxis, dass man bei Umgründungen oft auch auf frühere Evidenzierungen angewiesen ist, insbesondere im Bereich der Firmenwertabschreibung, um keine Fehler zu machen, die die Umgründung sehr schnell vom steuerneutralen Vorgang zum steuerpflichtigen machen können. *Christoph Schlager* ergänzte, dass die Notwendigkeit der Evidenzierung von Beträgen ein generelles Phänomen der österreichischen Umgründung ist, weil das Grundprinzip jenes des möglichst steuerneutralen Weiterführens der wirtschaftlichen Tätigkeit ist. In Zukunft sollte man gemeinsam mit der Praxis ein System erarbeiten, wie die Beträge sowohl für Finanzverwaltung als auch für Steuerpflichtige transparent festgehalten werden können (siehe dazu auch Pkt 3.3.).

Zuletzt wurde noch das Auskunftsbefragungsverfahren (*Advanced Ruling*) für Umgründungen diskutiert. *Christoph Schlager* berichtete, dass die Anzahl der Ruling-Anfragen im Bereich Umgründungen stetig steigt. Aus seiner Sicht gäbe es Verbesserungspotenzial beim Einreichprozess, damit keine unnötigen Verzögerungen entstehen. *Michaela Christiner* lobte das Tool aus praktischer Sicht, da es Rechtssicherheit schafft. Wünschenswert wäre aus Sicht der Praxis daher ein weiterer Ausbau dieses Instruments.

3.3. Zukunft

Georg Kofler bat zur Diskussion über die Zukunft *Daniela Hohenwarter-Mayr* (Universität Wien), Forschende und Fachautorin mit Schwerpunkt Umgründungen, und *Hans Zöchling* (ehem KPMG), Steuerberater und Fachautor mit Schwerpunkt Umgründungen, außerdem Vorsitzender der Arbeitsgruppe Körperschaftsteuer des Fachsenats für Steuerrecht der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer.

Erster Diskussionspunkt waren die iZm Umgründungen zahlreichen zu evidenzierenden *tax assets* (bzw *tax attributes*) wie zB Schwebeverluste, Forderungswertberichtigungsfünftel oder Siebentel aus Teilwertabschreibungen (siehe dazu auch Pkt 3.2.) und deren Übergang auf den Rechtsnachfolger. Einig war man sich, dass sich die *tax assets* aufgrund von Missbrauchsbestimmungen wie der Zinsschranke oder der Mindestbesteuerung in Zukunft noch mehr werden. *Georg Kofler* warf die Frage auf, ob zukünftig konkrete Gesetzesbestimmungen hinsichtlich des Übergangs solcher *tax assets* in das UmgrStG aufgenommen werden sollten. *Daniela Hohenwarter-Mayr* antwortete, dass diese Rechtsfragen ihrer Erfahrung nach besser anhand der Dogmatik und der Grundsätze des UmgrStG bzw des allgemeinen Steuerrechts gelöst werden können, da Rechtsnachfolgethemen immer Fragen der Rechtsauslegung und gegebenenfalls Rechtsfortbildung sind, die mit spezifischen Bestimmungen kaum erfasst werden können. Ihres Erachtens sind systematische Lösungen zu präferieren, die sich etwa aus der seit fast einem Jahrhundert bestehenden Buchwertfortführung bei unentgeltlicher Rechtsnachfolge ergeben können. Gut sichtbar sei dies in der Zinsvortrags-ÜbergangsV,⁵⁾ die sich gerade an die schon bestehende Systematik des § 4 UmgrStG hält.

Hans Zöchling hielt dazu fest, dass der Übergang der *tax assets* der Zinsschranke (Zins- und EBITDA-Vortrag) allerdings auch noch einfacher über die Buchwertfortführung gelöst hätte werden können. Sollten in Zukunft konkrete Bestimmungen zum Übergang von *tax assets* erarbeitet werden, sollte man seines Erachtens darüber nachdenken, ob aufgeschobene Aufwendungen tatsächlich mit Verlusten vergleichbar sind. *Daniela Hohenwarter-Mayr* brachte diesbezüglich ein, dass aufgeschobene „negative“ Einkünfte dennoch bereits realisiert sind. Sie sind daher eine Mischung aus Verlustvorträgen und zukünftigen Erträgen und Aufwendungen. Ein analoges Anwenden von Teilen des § 4 UmgrStG sei daher ihres Erachtens legitim.

⁵⁾ Verordnung des Bundesministers für Finanzen zum Übergang eines Zins- und EBITDA-Vortrages (Zinsvortrags-Übergangsverordnung – Zinsvortrags-ÜbergangsV), StF: BGBl II 2022/210.

Thematisiert wurde außerdem die bis 1. 1. 2023 umzusetzende Mobilitätsrichtlinie. Insbesondere wurde die Frage aufgeworfen, ob diese auch Denkanstöße für allgemeine Änderungen des UmgrStG bieten könnte, um dieses zukunftsfitter zu machen. *Hans Zöchling* antwortete, dass darüber nachgedacht werden muss, ob der Vorgang des identitätswahrenden Umzugs von Kapitalgesellschaften im KStG oder im UmgrStG abgebildet werden sollte. Die Mobilitätsrichtlinie beinhaltet aber noch mehr, zB einen Ausgliederungsvorgang unter Gesamtrechtsnachfolge, der mit einer Downstream-Einbringung zu vergleichen ist. Im Zuge dessen könnte man generell für die Einbringung erörtern, ob sie in den Katalog der gesellschaftsrechtlichen Umgründungen unter Gesamtrechtsnachfolge aufgenommen werden könnte, was für die Praxis eine massive Erleichterung bedeuten würde. *Daniela Hohenwarther-Mayr* brachte dazu ein, dass auch die Entstrickungs- und Verstrickungsregelungen überarbeitet werden könnten. Man könnte diese entschlacken und neu formulieren, sodass die Ver- und Entstrickung im allgemeinen Ertragsteuerrecht und im Umgründungssteuerrecht, mit Einschränkung der Fusionsrichtlinie, zusammenpassen. Zusätzlich warf sie ein, dass die Mobilitätsrichtlinie nur Spaltungen zur Neugründung erfasst und die Spaltung zur Aufnahme explizit aus Gründen der Komplexität und der Missbrauchsanfälligkeit ausschließt. Hier sollte ihres Erachtens darüber nachgedacht werden, ob das ein Fall von primärrechtlich gebotenem „gold plating“ wäre. Kennt man die Spaltung zur Aufnahme national, so müsste diese auch grenzüberschreitend durchführbar sein.

Zuletzt wurde die Einführung spezieller Missbrauchsvorschriften, zB Sperrfristen, in das UmgrStG diskutiert. Hier war man sich einig, dass rechtsdogmatisch allgemeine Vorschriften, insbesondere § 22 BAO, ausreichend sind, um Missbrauch zu verhindern. Normen, die eine Versteinerung der Wirtschaft entgegen den allgemeinen Prinzipien des UmgrStG bewirken, wie dies bei Sperrfristen der Fall wäre, sind abzulehnen. Zusätzlich bergen konkrete Missbrauchsbestimmungen auch immer die Gefahr der Abschirmwirkung.

Im Anschluss wurde die Veranstaltung – ein Geburtstagsfest der etwas anderen Art – von *Petra Hübner-Schwarzinger* mit einer Danksagung an die so zahlreich erschienenen Gäste sowie an den Linde Verlag und den Gastgeber, die WU Wien, geschlossen.

Einbehaltung und Rückerstattung der KEST auf Dividenden von börsennotierten Aktiengesellschaften an beschränkt Steuerpflichtige

Im Zusammenhang mit der Rückerstattung der KEST auf Dividenden inländischer Kapitalgesellschaften, insbesondere auf Grundlage von § 94 Z 2 EStG, § 6 KStG, § 21 Abs 1 Z 1a KStG oder von DBA, stellt sich die Frage, welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen, damit eine Rückerstattung erfolgen kann. Dabei ist insbesondere die Frage relevant, wem die Dividende ertragsteuerlich zuzurechnen ist und wer somit als Abgabenschuldner zur Rückforderung der KEST berechtigt ist. Aufgrund aktueller Rechtsprechung des VwGH soll die Info des BMF vom 18. 9. 2014, BMF-010203/0314-VI/1/2014 aufgehoben und durch eine neue Information ersetzt werden.

Der Begutachtungsentwurf dieser BMF-Info findet sich nun auf der Homepage des BMF. Ende der Begutachtungsfrist ist der 4. 11. 2022.

Link zum Entwurf: <https://www.bmf.gv.at/rechtsnews/steuern-rechtsnews/in-begutachtung.html>.