

Anmerkung

Von Gustav Wurm

Materiell-rechtlich ist der Auffassung des UFS zum Vorliegen einer dem verschmelzungsbedingten Erwerb nach § 1 Abs 1 GrEStG vorausgehenden Anteilsvereinigung iSd § 1 Abs 3 GrEStG entgegenzuhalten, dass bei Unterbleiben einer Anteilsgewährung nach § 224 Abs 1 Z 1 iVm Abs 4 AktG zivil- und gesellschaftsrechtlich vorab keineswegs eine Auflösung der Treuhanderschaft derart erfolgt, dass die treuhänderisch gehaltenen Anteile vor der Verschmelzung vom Treuhänder auf den Treugeber übertragen werden. Zudem steht die gegenständliche UFS-Entscheidung im Widerspruch zu einer Entscheidung des UFS Graz vom 20.10.2011, RV/1005-G/09, welcher in einem vergleichbaren Sachverhalt entschieden hat, dass sofern vor der Verschmelzung die Auflösung des Treuhandverhältnisses

nicht explizit – in einem eigenständigen Rechtsgeschäft – vereinbart wird, es aufgrund der Verschmelzung zu keiner – zusätzlichen – Vereinigung aller Anteile an der übertragenden Tochtergesellschaft iSd § 1 Abs 3 GrEStG kommt.²

Weiterführend zur Frage, ob durch Unterbleiben der Anteilsgewährung gem § 224 AktG im Rahmen einer Verschmelzung hinsichtlich der Grundstücke der übertragenden Gesellschaft eine zusätzliche Anteilsvereinigung iSd § 1 Abs 3 GrEStG vorliegen kann, wird auf den diesbezüglichen Beitrag in diesem Heft verwiesen.

² Vgl UFS 20.10.2011, RV/1005-G/09; *Huber/Pichler*, taxlex-SRa 2012/50.

Verlustverrechnungsaufschub in den folgenden Veranlagungszeitraum bei Verschmelzungen

1. Der auf die Verschmelzung folgende Veranlagungszeitraum iSd § 4 Z 1 lit a UmgrStG ist das folgende Kalenderjahr.
2. Das Auseinanderfallen der Begriffe Veranlagungszeitraum – Wirtschaftsjahr hat zur Folge, dass ein am Verschmelzungstichtag noch nicht verrechneter Verlustvortrag (des untergegangenen Steuersubjektes) erst im Folgeveranlagungszeitraum (= Folgekalenderjahr) in Abzug gebracht werden kann.
3. Dies gilt auch, wenn ein mit dem übertragenen Betriebsvermögen erwirtschafteter Gewinn in einem Rumpfwirtschaftsjahr, das bei der übernehmenden Gesellschaft entweder durch die Verlegung des Bilanzstichtages oder wegen eines vom Regelstichtag abweichenden Verschmelzungstichtages (wie im gegenständlichen Fall) entsteht, bei der übernehmenden Gesellschaft im Rahmen einer gesonderten Veranlagung noch im selben Jahr zu erfassen ist.

UFS 04.06.2013, RV/0091-W/07

§ 4 Z 1 lit a UmgrStG

Ausgangssachverhalt

Die übertragende B-GmbH wurde mit Verschmelzungstichtag 31.08.2004 auf die übernehmende Berufungswerberin verschmolzen. Strittig war, ob die – unzweifelhaft – übergelassenen Verlustvorträge der B-GmbH bei der übernehmenden Körperschaft bereits im Jahr 2004

(so der Steuerpflichtige) oder erst ab dem Jahr 2005 (so das Finanzamt) verrechenbar sind. Dieser Streit geht sohin um die Auslegung des § 4 Z 1 lit a UmgrStG, wonach übergelassene Verluste der übertragenden Körperschaft „ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft“ gelten. Der UFS stützte – im Einklang mit der hA im Schrifttum – das Finanzamt und kam zu dem Ergebnis, dass eine Verlustverrechnung im Jahr 2004 nicht möglich sei.

Aus den Entscheidungsgründen

„Nach der Bestimmung des [...] § 4 Z 1 lit a UmgrStG kann bei der übernehmenden Körperschaft die Verwertung übernommener Verluste erst in jenem Veranlagungszeitraum erfolgen, der auf jenen folgt, in den der Verschmelzungsstichtag fällt. Für jenen Zeitraum, in den der Verschmelzungsstichtag fällt, ist das Einkommen der übertragenden Körperschaft letztmalig zu ermitteln (und dabei auch um allfällige Verlustvorträge zu kürzen) und im Rahmen der (kalenderjahrbezogenen) Veranlagung steuerlich zu erfassen.

Nach herrschender Auffassung wird als der auf die Verschmelzung folgende Veranlagungszeitraum in jedem Fall das folgende Kalenderjahr angesehen (*Schwarzinger/Wiesner*, Umgründungssteuer-Leitfaden, Band 1, 2. Auflage, Wien 1997, 177 und 413; *Hügel-Mühlechner-Hirschler*, UmgrStG, 128, Rz 22, zu § 4 unter Hinweis auf § 2 Abs 3; *Keppert/Waitz/Ramsauer* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Art II § 10, Abschn 4.1.2, Rz 10 mit Verweis auf Art I, § 4 Abschn 3. 2; UFS vom 15.06.2007, RV/1880-L/02, vom 06.05.2010, RV/1160-L/08, vom 25.05.2010, RV/1207-L/09 und vom 18.04.2011, RV/3985-W/09).

Das Auseinanderfallen der Begriffe Veranlagungszeitraum – Wirtschaftsjahr hat zur Folge, dass ein am Verschmelzungsstichtag noch nicht verrechneter Verlustvortrag (des untergegangenen Steuersubjektes) erst im Folgeveranlagungszeitraum (= Folgekalenderjahr) in Abzug gebracht werden kann, auch wenn ein mit dem übertragenen Betriebsvermögen erwirtschafteter Gewinn in einem Rumpfwirtschaftsjahr, das bei der übernehmenden Gesellschaft entweder durch die Verlegung des Bilanzstichtages oder wegen eines vom Regelstichtag ab-

weichenden Verschmelzungsstichtages (wie im gegenständlichen Fall) entsteht, bei der übernehmenden Gesellschaft im Rahmen einer gesonderten Veranlagung noch im selben Jahr zu erfassen ist (*Bruckner* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Art I, § 4 Abschn 3.2, Rz 27 und 28).

Die Ursache für die nicht nahtlose Aneinanderreihung der Verlustverwertung liegt – wie in der Literatur (*Peklar*, Verluste im Umgründungssteuerrecht, Orac Verlag, Wien 2001, 107) zutreffend angeführt – nicht in der Regelung des § 4 Z 1 lit a UmgrStG, sondern in der Stellung des Verlustvortrages als Element der veranlagungszeitraumbezogenen (und somit kalenderjahrbezogenen) Einkommensermittlung und ist eine Folge der (fiskalpolitisch notwendigen) Periodisierung des Totaleinkommens.

Die Berücksichtigung des Verlustvortrages sowohl beim übertragenden als auch beim übernehmenden Rechtsträger im selben Veranlagungszeitraum für jenen Zeitraum, in dem beiden Körperschaften Steuerrechtssubjektivität zukommt, würde einen (systemwidrigen) doppelten Verlustabzug in ein und derselben Veranlagungsperiode (wenn auch bei verschiedenen Steuerpflichtigen) bewirken.

Laut Verschmelzungsvertrag vom 25. Mai 2005 wurde die B-GmbH zum Stichtag 31. August 2004 mit der Bw als übernehmende Gesellschaft verschmolzen. Der Veranlagungszeitraum für die Bw bildet jeweils das Kalenderjahr. Da der Verschmelzungsstichtag im Veranlagungs- und Kalenderjahr 2004 liegt, ist das Jahr 2005 als der dem Verschmelzungsstichtag folgende Veranlagungszeitraum im Sinne der obigen Bestimmung anzusehen und das Finanzamt hat somit zu Recht den beantragten Verlustabzug im angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid 2004 nicht einkommensmindernd berücksichtigt.“

Anmerkung

Von Georg Kofler

Die Vorschrift des § 4 Z 1 lit a UmgrStG betrifft den Übergang der bis zum Verschmelzungsstichtag nicht verrechneten Verluste der übertragenden Körperschaft. Neben den Einschränkungen im Hinblick auf die erforderliche Buchwertfortführung und die Objektbezogenheit des Verlustübergangs normiert diese Bestimmung auch einen zeitlichen „Verrechnungsaufschub“: Der Verlust der

übertragenden Körperschaft des Verschmelzungsjahres und deren Verlustvorträge aus Vorjahren können bei der übernehmenden Körperschaft – anders als Schwebeverluste – nicht bereits im Verschmelzungsjahr geltend gemacht werden, sondern erst „ab dem dem Verschmelzungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft“.¹

¹ Siehe auch ErlRV 266 BlgNR 18. GP, 17; Rz 210 UmgrStR 2002; anders noch für Verlustvorträge iRd StruktVG zB VwGH 2.12.1987, 87/13/0080, ÖStZB 1988, 347, und dazu etwa *Bruckner*

in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen¹ (2002) I § 4 Rz 25.

Der UFS stellt nunmehr erneut klar, dass „Veranlagungszeitraum“ iSd § 4 (iVm § 24 Abs 1 KStG) – unabhängig vom Wirtschaftsjahr der übertragenden oder übernehmenden Körperschaft – stets das Kalenderjahr ist.² Eine Verwertung des übergegangenen Verlustabzugs ist daher erst in jenem Wirtschaftsjahr der übernehmenden Körperschaft möglich, dessen Ende in dem Kalenderjahr liegt, das dem Kalenderjahr, in das der Verschmelzungstichtag fällt, folgt. Ein übergegangener Verlustabzug kann somit erst im folgenden Kalenderjahr (Folgeveranlagungszeitraum) geltend gemacht werden, selbst wenn ein mit dem übertragenen Vermögen erwirtschafteter Gewinn in einem Rumpfwirtschaftsjahr, das bei der übernehmenden Körperschaft zB durch die Verlegung des Bilanzstichtages oder wegen eines vom Regelstichtag abweichenden Verschmelzungstichtages entsteht, noch im selben Jahr zu erfassen ist.³ Mit dieser Regelung soll dem bis zum Verschmelzungstichtag geltenden Trennungsprinzip konsequent Rechnung getragen⁴ und erreicht werden, dass die Verlustvorträge der übertragenden Körperschaft im gleichen Veranlagungszeitraum nicht auch schon von der übernehmenden Körperschaft geltend gemacht werden können.⁵

Der „Verrechnungsaufschub“ des § 4 Z 1 lit a UmgrStG hat damit folgende Konsequenzen:⁶

- Bei mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden Wirtschaftsjahr der übernehmenden Körperschaft erfolgt ein nahtloser Verlustübergang nur im Falle eines auf den 31. 12. fallenden Verschmelzungstichtages.⁷

- Bei unterjährigem Verschmelzungstichtag (zB 30. 6.) kommt es bei einem Regelbilanzstichtag zum 31.12. hingegen notwendigerweise zu einer bis dahin währenden Periode (von 1. 7. bis 31. 12.), in der das laufende Ergebnis der übernehmenden Körperschaft, das ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Tag auch Gewinne des übertragenen Vermögens einschließt, noch nicht um Verluste der übertragenden Körperschaft gemindert werden kann;⁸ die nach Maßgabe des § 4 übergehenden Verluste der übertragenden Körperschaft können erst im darauffolgenden Veranlagungszeitraum (1. 1. bis 31. 12. des Folgejahres) verwertet werden.⁹ Hier kann aus planerischer Sicht allenfalls eine Verschmelzung auf die Verlustkörperschaft sinnvoll sein, zumal der Verrechnungsaufschub des § 4 Z 1 lit a UmgrStG nicht auf eigene Verluste der übernehmenden Körperschaft anwendbar ist.¹⁰
- Bei vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr der übernehmenden Körperschaft (zB Bilanzstichtag 31.3.02) steht der übernehmenden Gesellschaft unabhängig davon, ob die Verschmelzung zB auf den 31. 1., 31. 3., 30. 6. oder 31. 12. 02 erfolgt, ein bei der übertragenden Gesellschaft bestehender vortragsfähiger Verlust aus 01 sowie ein laufender Verlust aus 02 ab der Veranlagung 03 (= Wirtschaftsjahr 1. 4. 02 bis 31. 3. 03) als Sonderausgabe zu.¹¹

2 Siehe bereits UFS 15. 6. 2007, RV/1880-L/02; UFS 6. 5. 2010, RV/1160-L/08; UFS 25. 5. 2010, RV/1207-L/09; UFS 18. 4. 2011, RV/3985-W/09, GES 2011, 302 m Anm *Lehner/Lehner*; siehe auch Rz 210 UmgrStR 2002; *Kofler in Kofler* (Hrsg), UmgrStG² (2013) § 4 Rz 26.

3 UFS 6. 5. 2010, RV/1160-L/08; UFS 18. 4. 2011, RV/3985-W/09, GES 2011, 302 m Anm *Lehner/Lehner*; weiters zB *Bruckner in Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen¹ (2002) I § 4 Rz 27 f; *Peklar*, Verluste im Umgründungssteuerrecht (2001) 107.

4 ErlRV 266 BlgNR 18. GP, 17 f; UFS 15. 6. 2007, RV/1880-L/02.

5 *Bruckner in Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen¹ (2002) I § 4 Rz 26; UFS 6. 5. 2010, RV/1160-L/08; UFS 18. 4. 2011, RV/3985-W/09, GES 2011, 302 m Anm *Lehner/Lehner*.

6 Dazu etwa *Kofler in Kofler* (Hrsg), UmgrStG² (2013) § 4 Rz 27 mwN.

7 *Bruckner in Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen¹ (2002) I § 4 Rz 27; *Hügel*, Grenzüberschreitende und nationale Verschmelzungen im Steuerrecht (2009) § 4 Rz 36.

8 UFS 18. 4. 2011, RV/3985-W/09, GES 2011, 302 m Anm *Lehner/Lehner*.

9 Rz 210 Bsp 1 UmgrStR 2002; siehe auch *Bruckner in Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen¹ (2002) I § 4 Rz 27; *Hügel*, Grenzüberschreitende und nationale Verschmelzungen im Steuerrecht (2009) § 4 Rz 36.

10 *Kofler in Kofler* (Hrsg), UmgrStG² (2013) § 4 Rz 28; *Hügel*, Grenzüberschreitende und nationale Verschmelzungen im Steuerrecht (2009) § 4 Rz 36 Bsp 2; siehe auch *Bruckner in Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen¹ (2002) I § 4 Rz 28; *Farmer*, Verlustübergangs- und Verlustvortragsbeschränkungen im Umgründungssteuerrecht – Missbrauchsbekämpfung oder Steueranknüpfung? in: *Pülzl/Partl* (Hrsg), Steuerberatung im Synergiebereich von Praxis und Wissenschaft, FS Pircher (2007) 99 (108 f).

11 Rz 210 Bsp 2 UmgrStR 2002; ebenso *Bruckner in Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen¹ (2002) I § 4 Rz 27.