

ANGRENZENDES STEUERRECHT

JUDIKATUR

UmgrStG: Rechtsprechungsübersicht 2015

Die folgende Tabelle gibt einen Kurzüberblick zur Rechtsprechung des VwGH und des BFG im Jahr 2015 zu umgründungsteuerrechtlichen Fragen.

Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M.

| Normen | Entscheidung | Inhalt |
|---|--|---|
| Übertragung von Grundstücken im Zuge einer Verschmelzung (§§ 1, 17 GrEStG, § 6 Abs 6 UmgrStG) | BFG 26. 1. 2015, RV/7101674/2010 (Revision unzulässig) | <ul style="list-style-type: none"> Im Falle einer Verschmelzung entsteht die GrESt-Pflicht mit der Begründung des Übereignungsanspruches, also dem Abschluss des Verschmelzungsvertrages und nicht mit dem im Verschmelzungsvertrag angeführten Stichtag. Gleiches gilt auch bei durch Abschluss des Verschmelzungsvertrages erfolgter Abtretung eines Übereignungsanspruches sowie bei durch Abschluss des Verschmelzungsvertrages erfolgter Einräumung oder Übertragung einer Verwertungsmöglichkeit iS des § 1 Abs 2 GrEStG ohne Begründung oder Abtretung eines Übereignungsanspruches. |
| Verschmelzung und grunderwerbsteuerliche Rückgängigmachung (§ 17 GrEStG) | BFG 27. 1. 2015, RV/7101686/2010 (Revision unzulässig) | Wenn ein Grundstück vor Verschmelzung der Kaufvertragsparteien an einen Dritten weiterveräußert wird, kann § 17 GrEStG nicht zur Anwendung gelangen. |
| Verschmelzungsbedingte Auflösung einer Treuhandenschaft ist keine zusätzliche „Vereinigung aller Anteile“ (§ 1 Abs 1 Z 1 GrEStG, § 6 Abs 6 UmgrStG) | BFG 9. 2. 2015, RV/3100118/2015 (Revision unzulässig), vorgehend VwGH 16. 12. 2014, 2013/16/0188. | <ul style="list-style-type: none"> Bei verschmelzungsbedingter Auflösung einer Treuhandenschaft (2% an der übertragenden, grundstückshaltenden Gesellschaft) liegt keine zusätzliche „Vereinigung aller Anteile“ vor, sondern wird einzig der Tatbestand nach § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG (Verschmelzung) verwirklicht. Die Grunderwerbsteuer ist gem § 6 Abs 6 UmgrStG (idF vor StRefG 2015/2016) vom zweifachen Einheitswert der Liegenschaft zu bemessen. |
| Verschmelzung mit Superädifikat und GrEStG (§ 1 GrEStG, § 6 Abs 6 UmgrStG) | BFG 25. 6. 2015, RV/5100299/2011 (Revision unzulässig) – Ebenso BFG 25. 6. 2015, RV/5100300/2011 (zur Einbringung eines Superädifikats unter Zurückbehaltung von Grund und Boden; Revision unzulässig) | Eine Verschmelzung nach dem UmgrStG ist auch grunderwerbssteuerpflichtig, wenn sich ein Superädifikat bloß in der wirtschaftlichen Verfügungsmacht der übertragenden Gesellschaft befindet. |
| | <i>Hirschler/Sulz/Oberkleiner</i> , BFGjournal 2016, 32. | |

| Normen | Entscheidung | Inhalt |
|---|--|--|
| <p>Großmutterzuschuss neun Tage vor Verschmelzungen (§ 2 Z 4 lit a KVG)</p> | <p>BFG 2. 9. 2015, RV/7101261/2010 (Revision unzulässig)</p> <p><i>Huber/Pichler</i>, taxlex-SRa 2015/203.</p> | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Die Verschmelzung der Muttergesellschaft auf die Enkelgesellschaft und die anschließende Verschmelzung der Enkelgesellschaft auf die Großmuttergesellschaft kann gem § 39 UmgrStG auf denselben Verschmelzungsstichtag durchgeführt werden. ▪ Eine mittelbare Beteiligung begründet keine Gesellschafterstellung iS des § 2 KVG. Hinsichtlich eines den Verschmelzungen vorgelagerten Zuschusses der Großmutter- an die Enkelgesellschaft ist aber anhand einer wirtschaftlichen und nicht einer formalen, rein auf die Herkunft des Zuschusses abstellenden Betrachtungsweise zu beurteilen, wem die Zahlung von – der GesSt unterliegenden – Zuschüssen tatsächlich zuzurechnen ist. ▪ Wird neun Tage vor Abschluss der Verschmelzungsverträge, durch die die Tochter- auf die Enkelgesellschaft und diese auf die Großmutter verschmolzen wurden, ein Großmutterzuschuss (zur Sanierung und Herstellung eines positiven Eigenkapitals) gewährt, besteht eine zeitliche Nähe und ein kausaler Zusammenhang zwischen dem Zuschuss und den Verschmelzungen. ▪ Wirtschaftlich betrachtet ist die Großmutter nach Durchführung der Verschmelzungen sowohl Geber als auch Empfänger des Zuschusses, dh sie hat den Zuschuss an sich selbst geleistet und dieser lag allein in ihrem wirtschaftlichen Interesse (Vereinigung der Vermögen). Da die Großmutter aber nicht unmittelbar beteiligt war, unterliegt der Vorgang nicht der GesSt. |
| <p>Betriebserfordernis bei Umwandlungen, Verlustübergang und Verrechnung der Mindestkörperschaftsteuer (§§ 7, 10, 9 Abs 8, 11 UmgrStG)</p> | <p>BFG 19. 8. 2015, RV/7101225/2013 (Revision zT zulässig, Amtsrevision eingebracht)</p> <p><i>Blasina</i>, BFGjournal 2015, 422; <i>Rzepa/Wild</i>, RWZ 2015/81, 348.</p> | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Nach § 7 Abs 1 UmgrStG muss am Umwandlungsstichtag und am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb vorhanden sein. Der Betriebsbegriff ist tätigkeitsbezogen zu sehen. Bei einem Unternehmensberatungsbetrieb ist das fachliche Wissen die wesentliche Grundlage. Die dazu erforderliche sachliche Ausstattung kann auch durch Nutzungseinlage zur Verfügung gestellt sein. ▪ Es ist für § 7 Abs 1 UmgrStG aber nicht erforderlich, dass der Betrieb umfänglich unverändert fortbesteht. Weder ein Ruhen oder Verpachten, noch ein Mindestumfang betrieblicher Tätigkeit ist erforderlich. Auch eine Betriebseinstellung zwischen den beiden vom Gesetz genannten Stichtagen wäre unschädlich, wenn nur an beiden Stichtagen ein Betrieb vorliegt. ▪ Für den Übergang der Verlustvorträge ist ausschließlich der Betriebsumfang zum Umwandlungsstichtag relevant (§§ 4, 10 UmgrStG). Eine erhebliche Umfangsminderung nach dem Stichtag (im Rückwirkungszeitraum) führt nicht mehr zu einer Kürzung der Verlustvorträge. ▪ Bei Anrechnung offener Mindestkörperschaftsteuer ist § 24 Abs 4 Z 4 KStG anzuwenden (§ 9 Abs 8 UmgrStG idF BBG 2012). Demnach ist die Anrechnung der Mindeststeuer mit jenem Betrag begrenzt, mit dem die tatsächlich entstehende Steuerschuld den sich aus § 24 Abs 4 Z 1 bis 3 KStG ergebenden Betrag übersteigt. |

| Normen | Entscheidung | Inhalt |
|---|---|--|
| | | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Betreffend anrechenbare Mindeststeuern setzt der Rechtsnachfolger somit die Eigenschaft der umgewandelten Kapitalgesellschaft dahingehend fort, dass deren Verrechnungsschranke weiterhin gilt. Auf den Fall einer umgewandelten GmbH übertragen ist eine Anrechnung von offener Mindestkörperschaftsteuer somit nur auf Einkommensteuer möglich, die den Betrag von € 1.750 im Veranlagungsjahr übersteigt (§ 24 Abs 4 Z 1 KStG iVm § 6 GmbHG). ▪ Die ertragsteuerliche Rückwirkungsfiktion gilt nicht für die Umsatzsteuer. Für die umsatzsteuerliche Rechtsnachfolge (§ 11 Abs 3 UmgrStG) kann aber vereinfachend auf den Monatsersten nach Firmenbuchanmeldung abgestellt werden. |
| <p>Unzulässigkeit eines Haftungsbescheides gem § 95 EStG gegenüber dem Empfänger der Kapitalerträge bei umwandlungsbedingter Ausschüttungsfiktion (§ 9 Abs 6 UmgrStG)</p> | <p>BFG 8. 6. 2015, RV/3100586/2013 (Revision unzulässig)</p> <p><i>Richter</i>, StExp 2015/265A.</p> | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Der übernehmende Hauptgesellschafter ist Empfänger der fiktiven Ausschüttung nach § 9 Abs 6 UmgrStG und damit Schuldner der auf diese Kapitalerträge entfallenden Kapitalertragsteuer. ▪ Da es sich somit um eigene Abgabenschulden des Übernehmenden handelt, ist das Heranziehen im Wege eines Haftungsbescheides rechtswidrig; es hätte eine Direktvorschreibung erfolgen müssen. |
| <p>Verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer ist beim Rechtsnachfolger nicht gem § 239 BAO zurückzahlbar (§ 9 Abs 8 UmgrStG)</p> | <p>BFG 28. 8. 2015, RV/2100382/2014 (Revision unzulässig)</p> | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Die verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer einer GmbH ist mit der Einkommensteuer des Rechtsnachfolgers zu verrechnen, sofern die Voraussetzungen des § 9 Abs 8 UmgrStG (idGf) erfüllt sind. ▪ Erwirtschaftet der Rechtsnachfolger kein steuerpflichtiges Einkommen, kann auch keine Verrechnung mit dessen Einkommensteuer erfolgen. ▪ Eine Rückzahlung gem § 239 BAO der verrechenbaren Mindestkörperschaftsteuer an den Rechtsnachfolger ist gesetzlich nicht vorgesehen. |
| <p>Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer nach Umwandlung (§ 9 Abs 8 UmgrStG)</p> | <p>BFG 20. 10. 2015, RV/7103461/2009 (Revision unzulässig)</p> | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Fällt eine Umwandlung nicht in den Anwendungsbereich des Art II, verfallen Mindestkörperschaftsteuern, die noch nicht verrechnet wurden; eine Übertragung auf den oder die Rechtsnachfolger ist nicht möglich. ▪ Die Verwertung von Mindeststeuern ist nach der im Jahr 2003 anzuwendenden Fassung des § 9 Abs 8 UmgrStG nachrangig gegenüber den Vorauszahlungen und den durch Steuerabzug einbehaltenen Beträgen, aus der Anrechnung der Mindeststeuer darf sich auch keine Gutschrift ergeben. |
| <p>Erfordernis der ehebaldigsten Verlustverrechnung nach Umwandlung (§ 10 UmgrStG)</p> | <p>BFG 22. 4. 2015, RV/5101210/2011 (Revision unzulässig; beim VwGH anhängig unter Ra 2015/15/0050)</p> <p><i>Hirschler/Sulz/Oberkleiner</i>, BFGjournal 2015, 279.</p> | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Auch die im Zuge einer Umwandlung übergegangenen Verlustvorträge ist zwingend und zwar nach Abzug aller anderen Sonderausgaben, im frühestmöglichen Zeitpunkt und im höchstmöglichen Ausmaß vorzunehmen. ▪ Unterbleibt ein Verlustabzug (in früheren Jahren), obwohl eine Verrechnungsmöglichkeit bestand, dann darf in den Folgejahren nur der Restbetrag berücksichtigt werden; Entsprechendes gilt, wenn im Verlustjahr bzw Folgejahr eine Veranlagung unterbleibt, weil kein Antrag nach § 41 Abs 2 EStG gestellt wurde. |

| Normen | Entscheidung | Inhalt |
|--|---|---|
| <p>Kürzung des Ausmaßes des Verlustübergangs um im Wege der Einzelrechtsnachfolge erworbene Anteile (§ 10 Z 1 UmgrStG)</p> | <p>BFG 4.11.2015, RV/2100914/2014 (Revision unzulässig, eingebracht)</p> | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Werden Anteile an einer GmbH im Wege der Einzelrechtsnachfolge erworben, muss nach § 10 Z 1 lit c UmgrStG das Ausmaß der für die Verlustabzugsberechtigung (nach der Umwandlung auf eine KG) maßgeblichen Beteiligungsquote um die im Wege der Einzelrechtsnachfolge erworbenen Anteile verringert werden, sofern die Verluste nicht erst in Wirtschaftsjahren entstanden sind, die nach einem solchen Anteilserwerb begonnen haben. ▪ Bei § 10 Z 1 lit c UmgrStG greift der Sanierungstatbestand des § 8 Abs 4 Z 2 KStG nicht: Werden daher vor einer Umwandlung Anteile an einer Kapitalgesellschaft erworben, gehen Verlustvorträge (anteilig) unter, auch wenn das Unternehmen saniert wird. Auf das Vorliegen einer „Absicht“ im Hinblick auf eine Verlustverwertung kommt es nicht an. |
| <p>Rückwirkendes Ausscheiden eines Gruppenmitgliedes bei errichtender Umwandlung innerhalb der 3 Jahresfrist des § 9 Abs 10 KStG</p> | <p>BFG 14. 10. 2015, RV/7101313/2010 (Revision zulässig)</p> <p><i>Folly, StExp 2016/4; Hirschler/Sulz/Oberkleiner, BFGjournal 2015, 465.</i></p> | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Wird ein Gruppenmitglied (Kapitalgesellschaft) durch eine errichtende Umwandlung zu einer Kommanditgesellschaft, weist es nicht mehr die für ein Gruppenmitglied erforderliche Rechtsform auf. Dies führt zwingend zum Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe. ▪ Erfolgt das Ausscheiden vor Ablauf der Mindestdauer der Zugehörigkeit zur Gruppe gem § 9 Abs 10 TS 3 KStG, ist im geänderten Gruppenfeststellungsbescheid das rückwirkende Ausscheiden aus der Gruppe auszusprechen. |
| <p>Nachweis des Vorliegens des positiven Verkehrswertes von Mitunternehmeranteilen zum Einbringungsstichtag (§ 12 Abs 1 UmgrStG)</p> | <p>BFG 18. 9. 2015, RV/2100285/2012 (Revision unzulässig, eingebracht)</p> | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Die Einbringung von atypisch stillen Beteiligungen mit negativen Kapitalkonten in eine GmbH ist als Veräußerung mit Gewinnrealisierung zu beurteilen, wenn kein positiver Verkehrswert nachgewiesen werden konnte. ▪ Begründete Zweifel an einem positiven Verkehrswert (§ 12 Abs 1 UmgrStG) des eingebrachten Vermögens bestehen vor allem im Falle einer buchmäßigen Überschuldung. Nachzuweisen ist ein positiver Verkehrswert; ein Verkehrswert in Höhe von Null ist nicht ausreichend. ▪ Zur Ermittlung des Verkehrswertes kommen grundsätzlich nur Ertragswertverfahren oder DCF-Verfahren in Frage, während das Substanzwertverfahren zum Nachweis eines positiven Verkehrswertes grundsätzlich nicht geeignet ist. ▪ Der Substanzwert auf Grundlage von Liquidationswerten markiert die Untergrenze für den Entscheidungswert. Ist der Liquidationswert des einzubringenden Vermögens positiv, liegt ein positiver Verkehrswert iSd § 12 Abs 1 UmgrStG vor. ▪ Ein negativer Verkehrswert des Gesamtunternehmens schlägt auf die atypisch stillen Gesellschafter anteilig durch, auch wenn sie keine Nachschusspflichten haben. Im besten Falle kann daher ein Wert der Beteiligungen von Null genommen werden, jedoch kein darüber hinausgehender positiver Wert. |

| Normen | Entscheidung | Inhalt |
|--|--|---|
| Unrichtigkeit der Stichtagsbilanz (§ 12 Abs 2 Z 1 UmgrStG) | VwGH 29. 1. 2015, 2011/15/0169, ÖStZ 2015/539, 394 = ÖStZB 2015/75, 190 = RdW 2015/189, 199 (nachfolgend BFG 15. 7. 2015, RV/2100342/2015) <i>Huber/Pichler</i> , taxlex-SRa 2015/84; <i>Stadler</i> , StExp 2015/144; <i>Wiesner</i> , RWZ 2015/22, 80; <i>Wurm</i> , GES 2015, 243. | Fehler in einer auf den Einbringungsstichtag erstellten Bilanz der Mitunternehmerschaft schließen das Vorliegen einer solchen Bilanz nicht aus; vielmehr ist, sofern die Bilanz nicht derart mangelhaft ist, dass sie nicht als solche iS des § 4 EStG angesehen werden kann, im Fall einer unrichtigen Bilanz mit einer Bilanzberichtigung nach § 4 Abs 2 EStG vorzugehen. |
| Fehlen der Stichtagsbilanz (§ 12 Abs 2 Z 1 UmgrStG) | VwGH 26. 2. 2015, Ro 2014/15/0041, ÖStZ 2015/540, 394 = ÖStZB 2015/76, 192 = RdW 2015/236, 254 <i>Huber/Pichler</i> , taxlex-SRa 2015/99; <i>Kofler</i> , GES 2015, 246; <i>Mechtler</i> , ecolex 2015/205, 505. | <ul style="list-style-type: none"> ▪ 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 (von der Stichtagsbilanz zu unterscheidenden) Einbringungsbilanz nach § 15 UmgrStG darstellen, womit ihr mittelbar auch Bedeutung für die Feststellung des buchmäßigen Einbringungswertes zukommt. ▪ Im Fall der Einbringung des gesamten Betriebs in eine Körperschaft erfüllt auch die Einbringungsbilanz nach Vornahme allenfalls notwendiger steuerlicher Anpassungen das Erfordernis einer Stichtagsbilanz iSd § 12 Abs 2 Z 1 UmgrStG. ▪ Die Korrektur der Einbringungsbilanz um die Entnahmen iSd § 16 Abs 5 UmgrStG ist einer Bilanzberichtigung nach § 4 Abs 2 EStG gleichzuhalten. ▪ Würde man in einem solchen Fall nur wegen des Fehlens einer eigenen Stichtagsbilanz von einer Nichtanwendbarkeit des Art III UmgrStG ausgehen, erwiese sich die damit verbundene Rechtsfolge der vollen Gewinnrealisierung als überschießend. |
| Einzelrechtsnachfolge bei Einbringung und Altlastenbeitragsschulden (§§ 12 Abs 1, 18 Abs 1 Z 4 UmgrStG) | BFG 2. 3. 2015, RV/7200232/2013 (Revision unzulässig) | Führt ein Einzelunternehmer einen Betrieb, den er anlässlich der Gründung einer GmbH nun in das Unternehmen der Gesellschaft (als einer der Gesellschafter) gemäß § 12 Abs 1 UmgrStG einbringt, so liegt keine Gesamtrechtsnachfolge der GmbH iSv § 19 Abs 1 BAO nach dem Einzelunternehmer vor. Für Altlastenbeitragsschulden, die für die Tätigkeit vor der Einbringung im Zusammenhang mit diesem Betrieb entstanden sind, bleibt die Person des Einzelunternehmers Abgabenschuldner, da sich auch die Fiktion in § 18 Abs 1 Z 4 UmgrStG nur auf Ertragssteuern bezieht. |

| Normen | Entscheidung | Inhalt |
|---|--|---|
| <p>AfA-Quote bei Einbringung mit abweichendem Stichtag (§ 7 EStG)</p> | <p>VwGH 28. 1. 2015, Ra 2014/13/0025, FJ 2015, 104 = ÖStZ 2015/501, 371 = ÖStZB 2015/77, 194 = RdW 2015/188, 198</p> <p><i>Huber/Pichler</i>, taxlex-SRa 2015/85; <i>Wiesner</i>, RWZ 2015/22, 80.</p> | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Der VwGH schließt sich der ganz überwiegenden Ansicht der Lehre und auch der Verwaltungspraxis (Rz 952 UmgrStR 2002) an, dass im Jahr der Übertragung insgesamt nicht mehr als eine Ganzjahres-AfA angesetzt werden kann. ▪ Bei einer Umgründung nach dem UmgrStG ist aus der Buchwertfortführung und der bilanzsteuerlichen Gesamtrechtsnachfolge auf die Fortführung der Absetzung zu schließen, sodass für die beiden Rumpfwirtschaftsjahre des Kalenderjahres der Umgründung insgesamt nur eine Gesamtjahresab-schreibung zusteht. ▪ Bei nicht übereinstimmenden Bilanzstichtagen von Übertragendem und Übernehmendem ist vom Grundsatz auszugehen, dass für einen Zeitraum von nicht mehr als 12 Monaten in Summe nur maximal eine Ganzjahres-AfA angesetzt werden darf. ▪ Wenn die Rumpfwirtschaftsjahre der übertragenden und der übernehmenden Körperschaften hin-gegen einen Zeitraum von mehr als 12 Monaten ergeben, steht mehr als eine Ganzjahres-AfA zu. |
| <p>Zinsen für ein im Zuge der Einbringung zurückbehaltenes Darlehen (§ 16 Abs 5 UmgrStG)</p> | <p>BFG 7. 7. 2015, RV/6100343/2010, ÖStZB 2015/253, 589 (Revision unzulässig)</p> <p><i>Huber/Pichler</i>, taxlex-SRa 2015/144.</p> | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Die Einbringung des gesamten Betriebes eines Einzelunternehmens mit Ausnahme eines Kredites nach Art III UmgrStG bewirkt, dass das einzelne zurückbehaltene Wirtschaftsgut (Kreditschuld) in das Privatvermögen überführt wird. ▪ Zinsen für ein im Zuge der Einbringung eines Einzelunternehmens in eine GmbH zurückbehaltenes Darlehen sind ab dem Einbringungsstichtag nicht mehr als Betriebsausgabe (auch nicht als nachträgliche Betriebsausgabe gem § 32 EStG) absetzbar. Die gleiche Beurteilung greift auch für nachträgliche Wertänderungen wie zB das Entstehen von Kursgewinnen bei Fremdwährungskrediten. ▪ Dies gilt auch bei Vorliegen eines wirtschaftlichen Grundes wie etwa der Beseitigung einer Überschuldung für die Zurückbehaltung, wenn also etwa wenn durch das Darlehen eine Bareinlage finanziert wurde, um einen positiven Verkehrswert und damit die Einbringungsfähigkeit des Betriebs überhaupt herzustellen. |
| <p>Einzelrechtsnachfolge bei Einbringung eines Teilbetriebes (§ 18 Abs 1 UmgrStG, § 19 BAO)</p> | <p>BFG 7. 1. 2015, RV/7200047/2014 (Revision unzulässig)</p> | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Die Einbringung stellt einen Einzelrechtsnachfolge-tatbestand dar. Die Vermögensgegenstände sowie Rechte und Pflichten des eingebrachten Unternehmens gehen nicht gesamthaft auf die übernehmende Kapitalgesellschaft über. Für die Einbringung ermöglicht das Zivilrecht also keine Gesamtrechts-nachfolge, sodass jedenfalls § 19 Abs 1 BAO, der für diesen Fall auch einen Übergang der sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten vorsehen würde, nicht anwendbar ist. |

| Normen | Entscheidung | Inhalt |
|--|---|---|
| | | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Dies wird durch § 18 Abs 1 zweiter Satz UmgrStG noch verdeutlicht. Diese Bestimmung sieht vor, dass die übernehmende Körperschaft für Zwecke der Gewinnermittlung so zu behandeln ist, als ob sie Gesamtrechtsnachfolger wäre. Damit steht fest, dass über den Bereich des Bilanzsteuerrechts hinaus die Einbringung keine steuerrechtliche Gesamtrechtsnachfolge bewirkt. |
| <p>Rechtsbeziehungen des Einbringenden zur übernehmenden Körperschaft (§ 18 Abs 3 UmgrStG)</p> | <p>VwGH 16. 12. 2015, 2012/15/0216 (vorgehend UFS 10. 10. 2012, RV/2626-W/08)</p> | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Gem § 18 Abs 3 UmgrStG sind Rechtsbeziehungen des Einbringenden zur übernehmenden Körperschaft im Zusammenhang mit der Beschäftigung, der Kreditgewährung und der Nutzungsüberlassung, soweit sie sich auf das eingebrachte Vermögen beziehen, ab Vertragsabschluss, frühestens jedoch für Zeiträume steuerwirksam, die nach dem Abschluss des Einbringungsvertrages beginnen. ▪ Die rückwirkende Zurechnung des Vermögens zur bestehenden oder zum Einbringungsstichtag unter Umständen noch nicht bestehenden übernehmenden Körperschaft soll nach § 18 Abs 3 UmgrStG nicht dazu führen, dass vertragliche Leistungsbeziehungen, wie Lohn-, Werk-, Kauf-, Bestand- oder Kreditverträge, für Zeiträume vor dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages steuerwirksam sind. Der allgemeine Grundsatz, dass privatrechtlich rückwirkende Vereinbarungen abgabenrechtlich unwirksam sind, bleibt im Übrigen davon unberührt. ▪ Demnach soll für bestimmte Rechtsbeziehungen zwischen dem Einbringenden und der übernehmenden Körperschaft ein Rückwirkungsverbot gelten. Betroffen davon sind insbesondere dem Einbringenden gewährte Geschäftsführungsvergütungen, Zinsen für der übernehmenden Körperschaft eingeräumte Darlehen/Kredite oder Mietentgelte für anlässlich der Einbringung zurückbehaltene und der übernehmenden Körperschaft zur Nutzung überlassene Wirtschaftsgüter. Eine steuerliche Anerkennung dieser Rechtsbeziehungen für Zeiträume vor Abschluss des Einbringungsvertrages (insbesondere für den Rückwirkungszeitraum) ist dadurch ausgeschlossen, Vergütungen der übernehmenden Körperschaft für diese Zeiträume sind als verdeckte Ausschüttungen zu qualifizieren. |
| <p>Einbringung mit negativem Kapitalkonto und anschließender Liquidation (§ 20 Abs 2 Z 1 UmgrStG, § 27 Abs 6 EStG)</p> | <p>BFG 5. 2. 2015, RV/7100301/2013, ÖStZB 2015/234, 582 (Revision zulässig)</p> <p><i>Hirschler/Sulz/Oberkleiner</i>, BFGjournal 2015, 223; <i>Stadler</i>, StExp 2015/277.</p> | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Ist bei Einbringung eines Mitunternehmeranteils das Kapitalkonto negativ, ergeben sich beim Einbringenden im Zuge der Buchwertfortführung (§ 20 Abs 2 Z 1 UmgrStG) negative Anschaffungskosten an der Kapitalgesellschaft. ▪ Wird diese Kapitalgesellschaft in der Folge liquidiert, stellt der Wegfall der Beteiligung im Ausmaß der negativen Anschaffungskosten eine steuerpflichtige realisierte Wertsteigerung dar (§ 31 Abs 2 vor bzw § 27 Abs 6 EStG nach BGBl I 2010/111). |

| Normen | Entscheidung | Inhalt |
|--|---|---|
| Zweijahresfrist für die Befreiung von der GesSt (§ 2 KVG iVm § 22 Abs 4 UmgrStG) | BFG 16. 4. 2015, RV/7101032/2010 (Revision unzulässig) | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Ist der Sohn am Einzelunternehmen des Vaters zu 25% als unechter stiller Gesellschafter beteiligt und übergibt der Vater das Unternehmen schenkungshalber an den Sohn, wird die stille Gesellschaft beendet. ▪ Wird nachfolgend das Unternehmen binnen zwei Jahren in eine GmbH eingebracht (Abschluss des Einbringungsvertrages), ist die von § 22 Abs 4 UmgrStG geforderte zweijährige Frist (Bestand als Vermögen des Einbringenden) für die GesSt-Befreiung nicht erfüllt. |
| | <i>Anm:</i> Die GesSt wurde durch das AbgÄG 2014 (BGBl I 2014/13) ab 2016 abgeschafft (§ 38 Abs 3e KVG; ausf <i>Tausch</i> , GES 2014, 396 ff). | |
| Keine GesSt für unverzinsliche unbare Entnahme (§ 2 Z 4 KVG, §§ 16 Abs 5, 22 Abs 4 UmgrStG) | BFGH 23. 6. 2015, RV/7101292/2010, AFS 2015, 151 (Revision unzulässig) | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Wird im Einbringungsvertrag keine Verzinsung der „unbaren Entnahme“ vereinbart, verfügt der Gesellschafter bis zum Fälligkeitszeitpunkt über keinen Zinsenanspruch. ▪ Eine vom Einbringungsverfahren gesondert 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. |
| | <i>Anm:</i> Die GesSt wurde durch das AbgÄG 2014 (BGBl I 2014/13) ab 2016 abgeschafft (§ 38 Abs 3e KVG; ausf <i>Tausch</i> , GES 2014, 396 ff). | |
| GesSt bei Leistung einer Bareinlage eines Kommanditisten vor nachfolgender Umgründung (§ 2 KVG iVm § 22 Abs 4 UmgrStG) | BFG 9. 11. 2015, RV/7102226/2008 (Revision unzulässig) | Hat der einbringende Gesellschafter (natürliche Person) im Zuge der Einbringung vom Wahlrecht gem § 16 Abs 5 UmgrStG Gebrauch gemacht und eine Einlage zur Erhöhung des variablen Kapitalkontos des eingebrachten Mitunternehmeranteils getätigt (die auch in der Einbringungsbilanz berücksichtigt wurde), so löst dies GesSt-Pflicht nach § 2 Z 4 lit a KVG aus, da die vor der Einbringung der Kommanditanteile geleistete Zahlung dazu diente, die Einbringungs Voraussetzungen für die danach folgende Vermögensübertragung nach Art III UmgrStG herbeizuführen. |
| | <i>Anm:</i> Die GesSt wurde durch das AbgÄG 2014 (BGBl I 2014/13) ab 2016 abgeschafft (§ 38 Abs 3e KVG; ausf <i>Tausch</i> , GES 2014, 396 ff). | |
| Einbringung von Betriebsgebäuden bzw Superädifikaten unter Zurückbehaltung des „nackten“ Grund und Bodens (§ 1 Abs 2 GrEStG, § 22 Abs 5 UmgrStG) | BFG 7. 1. 2015, RV/5101242/2012 (Nutzungsrecht; Revision unzulässig); BFG 3. 3. 2015, RV/5101241/2012 (Fruchtgenussrecht; Revision unzulässig); BFG 25. 6. 2015, RV/5100300/2011 (Superädifikat; Revision unzulässig) | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Die Begünstigung gem § 22 Abs 5 UmgrStG (idF vor StRefG 2015/16) kommt sowohl auf die umgründungsbedingte Einräumung eines Nutzungsrechts (Fruchtgenussrecht, Dienstbarkeit) hinsichtlich Grund und Boden als auch auf die Einbringung des auf dem Grundstück befindlichen Gebäudes zur Anwendung. ▪ Grunderwerbsteuerlich wird durch diese Vereinbarung eine Verwertungsbefugnis der GmbH am gesamten Grundstück begründet (§ 1 Abs 2 GrEStG), insb wenn der Grundstückseigentümer allen Verfügungen zustimmen muss. ▪ Es fällt daher Grunderwerbsteuer vom zweifachen Einheitswert des gesamten Grundstücks (Grund und Gebäude) an (§ 22 UmgrStG idF vor StRefG 2015/16). |
| | <i>Huber/Pichler</i> , taxlex-SRa 2015/61 (zu BFG 7. 1. 2015, RV/5101242/2012); <i>Huber/Pichler</i> , taxlex-SRa 2015/168 (zu BFG 3. 3. 2015, RV/5101241/2012). | |

| Normen | Entscheidung | Inhalt |
|--|--|--|
| Einlagenrückzahlung nach Einbringung (§ 4 Abs 12 EStG idF BGBl 1996/797) | <p>VwGH 1. 9. 2015, Ro 2014/15/0002, ÖStZB 2015/269, 607 = RdW 2015/575, 670 (vorgehend UFS 20. 11. 2013, RV/0506-I/11)</p> <p><i>Huber/Pichler</i>, taxlex-SRa 2015/191; <i>Kofler</i>, GES 2016, 34; <i>Wiesner</i>, RWZ 2015/84, 363.</p> | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Der Begriff der Einlagenrückzahlung in § 4 Abs 12 EStG ist ein steuerlicher und kein handelsrechtlicher Terminus. ▪ Die Bewertung der Einlagen hat nach steuerrechtlichen (und nicht unternehmensrechtlichen) Normen zu erfolgen. ▪ Auch bei einer Buchwerteinbringung nach Art III UmgrStG ist das steuerliche Einbringungskapital entscheidend, das unternehmensrechtliche Einbringungskapital ist hingegen ohne Bedeutung. ▪ Das allfällige Bestehen einer Ausschüttungssperre gem § 235 UGB ist steuerlich irrelevant. Auch eine unternehmensrechtlich unzulässige Ausschüttung kann eine Einlagenrückzahlung gem § 4 Abs 12 EStG darstellen. |
| Einbringungsvertrag als Rechnung und Rechnungsberichtigung (§ 11 UStG) | BFG 8. 4. 2015, RV/7102978/2010 (Revision unzulässig) | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Als Rechnung iSd § 11 UStG ist unabhängig von ihrer Bezeichnung jede Urkunde zu verstehen, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet. ▪ Einer Rechnung muss somit die Funktion einer Abrechnung über eine Lieferung oder Leistung zukommen; es muss also der Leistende dem Leistungsempfänger unter Angabe des Inhaltes der Leistung deren Preis in Rechnung stellen und so die Zahlung anfordern. Ob eine bestimmte Urkunde diese Funktion erfüllt, kann nur nach der Lage des Einzelfalles beurteilt werden. ▪ Erfüllt ein Einbringungsvertrag diese Voraussetzungen, kommt auch er als Rechnung iSd § 11 UStG in Betracht. |
| Keine Gerichtsgebührenbegünstigung bei „Sprung-eintragung“ im Fall einer Ersteigerung mit nachfolgender Einbringung (§ 26a Abs 1 Z 2 GGG idF der GGN, BGBl I 2013/1) | <p>VwGH 9. 9. 2015, Ro 2015/16/0023</p> <p><i>Huber/Pichler</i>, taxlex-SRa 2015/207.</p> | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Wird außerbücherliches Eigentum an einer Liegenschaft in einem Zwangsversteigerungsverfahren erworben (das unter keinen der Begünstigungstatbestände des § 26a Abs 1 GGG fällt) und diese Liegenschaft sodann in eine Kapitalgesellschaft eingebracht (was per se den Begünstigungstatbestand des § 26a Abs 1 Z 2 GGG erfüllt), kann vereinfachend eine „Sprung-eintragung“ nach § 22 GGG („grundbücherliches Streckengeschäft“) ohne Eintragung des ersten Erwerbs erfolgen. ▪ Diesfalls kann jedoch die Begünstigung des § 26a Abs 1 Z 2 GGG idF GGN (BGBl I 2013/1) nicht in Anspruch genommen werden. Denn im Falle einer Eintragung aufgrund einer Kette von Erwerbsvorgängen muss zur Erlangung der Begünstigung nach § 26a GGG idF der GGN (BGBl I 2013/1) durchgängig für jeden Erwerbsvorgang ein Tatbestand nach dieser Gesetzesstelle erfüllt sein. ▪ Anderes mag allenfalls nach § 26a GGG idF der GGN 2014 (BGBl I 2015/19) gelten. |

| Normen | Entscheidung | Inhalt |
|--|--|--|
| Anwendungsvoraussetzungen des Zusammenschlusses (§§ 23, 24 UmgrStG) | BFG 28. 5. 2015, RV/5100045/2012 (Revision zulässig, Amtsrevision eingebracht) <i>Hirschler/Sulz/Oberkleiner</i> , BFGjournal 2015, 376; <i>Rzepa/Wild</i> , RWZ 2015/66, 287. | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Die notwendigen Voraussetzungen für die Anwendung des Art IV UmgrStG sind aus der Zusammenschau des Zusammenschlussvertrags und des Gesellschaftsvertrags zu beurteilen, beide Verträge sind daher als Einheit zu sehen. ▪ Die Gewährung einer prozentuellen Beteiligung am Vermögen einer Gesellschaft kann in der Gründungsphase durchaus einer Gewährung von Gesellschafterrechten gleichgesetzt werden. Enthält dementsprechend der Gesellschaftsvertrag explizite Bestimmungen über das Ausmaß der Beteiligung am Vermögen, ist dieser Voraussetzung des UmgrStG erfüllt. ▪ Die Vorlage der Zusammenschlussbilanz erst im Zuge des Rechtsmittelverfahrens ist als nicht verspätet anzusehen, wenn auch die belangte Behörde offenbar nicht davon ausgegangen ist, dass die Zusammenschlussbilanz nicht fristgerecht erstellt worden wäre. |
| Beteiligungsabspaltung und Fremdfinanzierung (§ 32 Abs 2 UmgrStG) | BFG 21. 12. 2015, RV/7102158/2013 (Revision zulässig) <i>Stieglitz/Volpini de Maestri/Pfleger</i> , SWK 2016, 381. | <ul style="list-style-type: none"> ▪ Ist eine fremdfinanziert erworbene Beteiligung Teil des abgespaltenen (Teil-)Betriebes, dann ist die dazugehörige Fremdfinanzierungsverbindlichkeit ebenso Teil des abgespaltenen (Teil-)Betriebes. ▪ Die gesamte Abspaltung ist (über § 32 Abs 2 UmgrStG) unter § 12 Abs 2 Z 1 UmgrStG (Betriebe, Teilbetriebe) zu subsumieren, eine Teilanwendung des § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG (qualifizierte Beteiligung) samt dessen Sonderwahlrecht betreffend die Fremdfinanzierung ist ausgeschlossen. |
| Keine Gebührenbefreiung mangels Vertragsübergang im Zuge der Einbringung (§ 42 UmgrStG) | BFG 28. 9. 2015, RV/7102838/2014 (Revision unzulässig) | Ergibt sich schon aus dem Vertragsinhalt, dass der Übernahme der Vertragstellung des Mieters nicht die Einbringung nach Art III UmgrStG zugrunde liegt, sondern eine spätere Vereinbarung, kommt mangels Vertragsübergang im Zuge der Einbringung auch die Gebührenbefreiung gem § 42 UmgrStG nicht zur Anwendung. |