

ANGRENZENDES STEUERRECHT

JUDIKATUR

UmgrStG: Rechtsprechungsübersicht 2018

Die folgende Tabelle gibt einen Kurzüberblick zu ausgewählter Rechtsprechung des VwGH und des BFG im Jahr 2018 zu umgründungsteuerrechtlichen Fragen.

<https://doi.org/10.33196/ges201901003201>

Von Georg Kofler

Normen	Entscheidung	Inhalt
Gesamtrechtsnachfolge und umsatzsteuerliches Mietverhältnis (§ 6 Abs 2 UmgrStG)	BFG 6.6.2018, RV/5101672/2014 (Revision zugelassen; Amtsrevision beim VwGH zu Ro 2018/15/0012).	Bei einer Umgründung unter Gesamtrechtsnachfolge (Verschmelzung der mietenden Gesellschaft) wird – entgegen dem BMF (Rz 899c UmgrStG) – das ursprüngliche Mietverhältnis nahtlos fortgesetzt, sodass dieser Vorgang zu keinem neuen Mietverhältnis führt. Da das 1. StabG 2012 für den Ausschluss der Möglichkeit zur Steuerpflicht zu optieren in diesem Zusammenhang auf die Begründung eines neuen Mietverhältnisses nach dem 31.8.2012 und nicht auf die Unternehmeridentität abstellt, kann der Vermietungsumsatz weiterhin steuerpflichtig behandelt werden.
	<i>Bieber</i> , GES 2018, 310; <i>Hirschler/Sulz/Oberkleiner</i> , BFGjournal 2018, 305; <i>Huber/Pichler</i> , taxlex-SRa 2018/135; <i>Sulz/Oberkleiner</i> , immolex 2018, 270.	
Verschmelzung als verdeckte Gewinnausschüttung (§ 8 KStG)	BFG 20.6.2018, RV/6100109/2012 (nicht veröffentlicht). – Siehe auch BFH 21.2.2018, V I R 46/16.	Bei der Verschmelzung einer vermögenslosen und inaktiven Tochtergesellschaft auf ihre finanziell gut ausgestattete Muttergesellschaft kann es zum Ansatz einer verdeckten Ausschüttung kommen, wenn dadurch notleidende Forderungen der Gesellschafter der aufnehmenden Gesellschaft gegen die übertragende Gesellschaft „wiederbelebt“ werden.
	<i>Schwaiger</i> , BFGjournal 2018, 372.	
Verschmelzung eines Gruppenträgers auf eine gruppenfremde Körperschaft (§ 9 KStG)	BFG 2.1 2018, RV/7103554/2016 (Revision nicht zugelassen; außerordentliche Revision eingebracht zu Ra 2018/13/0029 bis Ra 2018/13/0036; vorgehend VwGH 28.6 2016, 2013/13/0066, = ÖStZB 2016/283, 491, und dazu <i>Pinetz</i> , GES 2016, 374; <i>Wiesner</i> , RWZ 2016/63, 276).	Die Verschmelzung eines Gruppenträgers zur Aufnahme auf eine gruppenfremde Körperschaft bewirkt trotz grundsätzlicher steuerrechtlicher Gesamtrechtsnachfolge im Umgründungssteuerrecht das Ausscheiden des Gruppenträgers aus der Gruppe und damit die Beendigung der Gruppe.
	<i>Marschner/Renner</i> , SWK 2018, 720; <i>Raab/Renner</i> , BFGjournal 2018, 426.	
	BFG 7.8.2018, RV/5101503/2017 (Revision zugelassen).	<ul style="list-style-type: none"> Der Steuersatz gem § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG idF StRefG 2015/2016 gilt nur bei Vorgängen nach dem UmgrStG (konkret: Verschmelzung),

<p>Grunderwerbsteuersatz von 3,5% bei Verschmelzungstichtag 31.12.2015 (§ 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG)</p>	<p><i>Bendlinger</i>, GES 2018, 407 ff; <i>Hirschler/Sulz/Oberkleiner</i>, BFGjournal 2018, 397.</p>	<p>wenn die Steuer nicht vom Einfachen oder Vielfachen des Einheitswertes zu berechnen ist.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Dies war konkret der Fall, weil „Stichtag“ für die letztmalige Anwendung des § 6 Abs 6 UmgrStG (zweifacher Einheitswert) iSd 3. Teil Z 29 UmgrStG der Verschmelzungstichtag war (31.12.2015). Obwohl also sowohl der Stichtag des Rechtsgeschäftes (26.9.2016) und der Stichtag des Vermögensüberganges (1.11.2016) nach dem 31.12.2015 liegen (und damit nach dem Inkrafttreten der Neureglungen im GrEStG durch das StRefG 2015/2016 gem § 18 Abs 2p GrEStG), war konkret noch die Altregelung des § 6 Abs 6 UmgrStG anzuwenden und nicht die Neuregelung durch das StRefG 2015/2016 (Grundstückswert). • In § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG idF StRefG 2015/2016 wird sodann bestimmt, dass die Steuer „bei Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz, wenn die Steuer nicht vom Einheitswert zu berechnen ist,“ 0,5 % beträgt. Da aber noch § 6 Abs 6 UmgrStG (zweifacher Einheitswert) die Steuer gem 3. Teil Z 29 UmgrStG vom Zweifachen des Einheitswertes zu bemessen ist, ist der Steuersatz gem § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG idF StRefG 2015/2016 G nicht anwendbar. Daher gilt der in § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG („[i]n allen übrigen Fällen“) normierte Steuersatz iHv 3,5%.
<p>Anteilsvereinigung durch Verschmelzung und Organschaft (§ 1 Abs 3 GrEStG)</p>	<p>BFG 12.11.2018, RV/5101485/2016 (Revision nicht zugelassen).</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Wirtschaftlich gesehen sind die einzelnen Konzernunternehmen nur unselbständige Teilbetriebe, denen aber die rechtliche Selbständigkeit nicht genommen ist. Die Vereinigung aller Anteile einer Tochtergesellschaft in der Hand des Organträgers führt daher zur Steuerpflicht, denn auch im Verhältnis Organträger Organ ist davon auszugehen, dass zwei selbständige Rechtsträger rechtsgeschäftlich gehandelt haben. • Eine verschmelzungsbedingte Anteilsvereinigung in der Hand einer Konzerngesellschaft ist daher auch dann grunderwerbsteuerpflichtig, wenn bereits zuvor eine Anteilsvereinigung in der Hand einer Organschaft vorlag und besteuert wurde.
<p>Vorliegen eines Betriebes im Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses (§ 7 Abs 1 Z 1 UmgrStG)</p>	<p>BFG 23.8.2018, RV/2100826/2012 (Revision nicht zugelassen).</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Die Anwendbarkeit der die Umwandlungen regelnden Bestimmungen des Art II UmgrStG setzt zwingend die Übertragung eines Betriebes voraus. Der Begriff „Betrieb“ ist nach ertragsteuerlichen Kriterien auszulegen. Betrieb ist die Zusammenfassung von menschlicher Arbeitskraft und sachlichen Produktionsmitteln zu einer organisatorischen Einheit zur Erzielung von Einkünften. • Welche sachlichen Produktions- bzw Betriebsmittel zu den wesentlichen Grundlagen gehören und damit Betriebseigenschaft vermitteln, bestimmt der jeweilige Betriebstypus: Die Veräußerung eines Betriebes liegt vor, wenn der Erwerber ein lebendes bzw lebensfähiges Unternehmen übernimmt; dabei müssen nicht alle zum Unternehmen gehörigen Wirtschaftsgüter übereignet werden, sondern nur jene, die die wesentliche Grundlage des Unternehmens bilden und den Erwerber in die Lage versetzen, das Unternehmen fortzuführen.

<p>Vorliegen eines Betriebes im Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses (§ 7 Abs 1 Z 1 UmgrStG)</p>	<p>BFG 23.8.2018, RV/2100826/2012 (Revision nicht zugelassen).</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Dabei ist die Frage, welche Wirtschaftsgüter die wesentliche Grundlage des Unternehmens bilden, in funktionaler Betrachtungsweise nach dem jeweiligen Betriebstypus (zB ortsgebundene Tätigkeit, kundengebundene Tätigkeit, Produktionsunternehmen usw) zu beantworten. Umfang und Art der wesentlichen Betriebsgrundlagen werden für jeden Betrieb dadurch bestimmt, dass im Fall der Übertragung eines Betriebes der Erwerber mit den übertragenen Wirtschaftsgütern die Tätigkeit des Veräußerers ohne weiteres fortsetzen kann. Bei Einzelhandelsbetrieben zählen nach hA Geschäftsräume (bzw Mietrecht daran), Inventar und Warenlager zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen.
<p>Umfangvergleich für den Verlustvortragsübergang und Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer gem § 9 Abs 8 UmgrStG im Jahr 2011 (§§ 4, 9 Abs 8 und 10 UmgrStG)</p>	<p>BFG 28.9.2018, RV/4100519/2013 (Revision zugelassen).</p> <p><i>Hirschler/Sulz/Oberkleiner</i>, BFGjournal 2019, 16.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Der Umfangvergleich für den Verlustvortragsübergang gem § 4 Z 1 lit c iVm § 10 Z 1 lit a UmgrStG bei einer Handelsreisenden mit beträchtlichem Know-How erfordert eine Berücksichtigung sämtlicher wesentlicher Betriebsgrundlagen (Umsatz, Kundenstock, Kraftfahrzeug, Personal, Know-How, Büro). • Eine Gutschrift der Mindestkörperschaftsteuer über die Höhe der Einkommensteuerschuld des Rechtsnachfolgers hinaus ist nach § 9 Abs 8 UmgrStG (aF) iVm § 24 Abs 4 Z 4 KStG nicht zulässig.
<p>Klärung der persönlichen Vortragsberechtigung (§ 10 Z 1 UmgrStG)</p>	<p>BFG 19.1.2018, RV/5102186/2015 (Revision nicht zugelassen).</p> <p><i>Hirschler/Sulz/Oberkleiner</i>, BFGjournal 2018, 105; <i>Marschner/Renner</i>, SWK 2018, 720; <i>Raab/Renner</i>, BFGjournal 2018, 426; <i>Huber/Pichler</i>, taxlex-SRa 2018/65.</p>	<p>Die Frage, ob bei errichtender Umwandlung einer GmbH auf eine KG eine persönliche Vortragsberechtigung iSd § 10 Z 1 UmgrStG besteht (vergleichbarer Umfang des Betriebes), ist nicht im Einkünftefeststellungsverfahren der entstehenden Personengesellschaft des dem Umwandlungstichtag folgenden Kalenderjahres zu klären. Die Frage der persönlichen Vortragsberechtigung ist im jeweiligen Einkommensteuerverfahren der Vortragsberechtigten (Kommanditisten) zu klären.</p>
<p>Einbringung eines Ein-Mann-Beratungsunternehmens (§ 12 UmgrStG)</p>	<p>BFG 13.9.2018, RV/2101224/2017 (Revision nicht zugelassen; anhängig beim VfGH zu E 4341/2018).</p>	<p>Die fremdübliche Einbringung eines Ein-Mann-Beratungsunternehmens in eine GmbH erfordert, dass zusätzlich zum Einbringungsvertrag ein schriftlicher Vertrag abgeschlossen wird, der der GmbH garantiert, dass die Beratungsleistungen ab dem Stichtag der Einbringung jedenfalls im Namen und für Rechnung der GmbH weiter erbracht werden (weder im Einzelunternehmen noch in der GmbH waren Dienstnehmer).</p>
<p>Teilweise Einschränkung des Besteuerungsrechtes (§ 16 Abs 1 und 2 UmgrStG idF AbgÄG 2010)</p>	<p>VwGH 18.10.2018, Ro 2016/15/0032, ÖStZB 2019/10, 25 (vorgehend BFG 6.6 2016, RV/1100018/2014, und dazu <i>Kopf</i>, BFGjournal 2016, 261).</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Nach § 16 UmgrStG idF AbgÄG 2010 (vor den Änderungen durch das AbgÄG 2015) kann der einbringungsbedingte Wechsel vom Einkommenssteuer- in das Körperschaftssteuerregime nicht als „teilweise Einschränkung“ des österreichischen Besteuerungsrechtes interpretiert werden, da der Körperschaftssteuersatz nicht zwingend niedriger als der Einkommenssteuersatz ist. • Der Verlust des Besteuerungsrechtes an den Gegenleistungsanteilen ist nach dieser Rechtslage ebenfalls keine teilweise Einschränkung des Besteuerungsrechtes, da die Gegenleistungsanteile explizit und abschließend in § 16 Abs 2 UmgrStG geregelt sind, nach dieser Bestimmung aber ein Verlust des Besteuerungsrechtes an den Gegenleistungsanteilen im Verhältnis zu EU-Staaten unbeachtlich ist.

<p>Teilweise Einschränkung des Besteuerungsrechtes (§ 16 Abs 1 und 2 UmgrStG idF AbgÄG 2010)</p>	<p><i>Furherr/Reiter</i>, SWK 2018, 1528; <i>Wild/Schlager</i>, RWZ 2019/4,13; <i>Zorn</i>, RdW 2018/614, 814.</p>	<ul style="list-style-type: none"> Nach § 16 UmgrStG idF AbgÄG 2010 konnte daher die Einbringung einer österreichischen Betriebsstätte (zB Personengesellschaft) durch EU-Ausländer in eine österreichische GmbH steuerneutral erfolgen, auch wenn Österreich kein Besteuerungsrecht an den Gegenleistungsanteilen (GmbH-Anteilen) hat. Zur Frage der Übertragbarkeit auf die aktuelle Rechtslage siehe <i>Furherr/Reiter</i>, SWK 2018, 1528 ff, und offen gelassen bei <i>Zorn</i>, RdW 2018/614, 814.
<p>Zeitpunkt der Geltendmachung von Verlustvorträgen bei einer Einbringung (§ 21 Z 1 iVm § 4 Z 1 lit a UmgrStG)</p>	<p>VwGH 27.6.2018, Ro 2017/15/0044, ÖStZB 2018/255, 558 (vorgehend BFG 18.10.2017, RV/6100893/2009, und dazu <i>Hirschler/Sulz/Oberkleiner</i>, BFGjournal 2018, 204).</p> <p><i>Huber/Pichler</i>, taxlex-SRa 2018/118, 279; <i>Wiesner</i>, RWZ 2018/54, 288.</p>	<p>Aus der ausdrücklichen ertragsteuerlichen Gleichsetzung des Veranlagungszeitraums mit dem Kalenderjahr (§ 24 Abs 1 KStG bzw § 39 Abs 1 EStG; § 4 Abs 2 lit a Z 2 BAO) ergibt sich auch für § 21 Z 1 UmgrStG, dass mit dem „dem Einbringungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum“ nicht das Kalenderjahr gemeint sein kann, in dem der Verschmelzungs- bzw Einbringungstag selbst liegt, sondern – wie auch die hL annimmt – das auf diesen Stichtag nächstfolgende Kalenderjahr.</p>
<p>Keine Verfassungswidrigkeit des früheren zweifachen Einheitswertes als Bemessungsgrundlage für die GrESt (§ 22 Abs 5 UmgrStG)</p>	<p>BFG 8.2.2018, RV/5101027/2016 (Revision nicht zugelassen; anhängig beim VfGH zu E 1086/2018).</p> <p><i>Bavenek-Weber</i>, BFGjournal 2018, 248.</p>	<p>Die frühere Regelung des § 22 Abs 5 UmgrStG idF vor dem StRefG 2015/2016 (zweifacher Einheitswert als Bemessungsgrundlage der GrEStG bei Einbringungen) ist nicht deshalb verfassungswidrig, weil diese Bestimmung keine dem (früheren) § 6 Abs 1 lit b GrEStG vergleichbare Bestimmung enthält, wonach der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend ist, wenn dieser geringer als der 3-fache Einheitswert ist.</p>
<p>Verzicht auf Umsatzsteuerpauschalierung ist ein höchstpersönliches Recht (§ 22 Abs 6 UStG)</p>	<p>BFG 1.10.2018, RV/7104335/2014 (Revision zugelassen).</p>	<p>Das Recht eines nicht buchführungspflichtigen Landwirtes auf die Umsatzsteuerpauschalierung gem § 22 Abs 6 UStG zu verzichten ist ein höchstpersönliches Recht und geht nicht auf den Gesamtrechtsnachfolger im Wege eines Zusammenschlusses über. Möchte der Gesamtrechtsnachfolger auf die Umsatzsteuerpauschalierung gem § 22 Abs 6 UStG verzichten, so hat der Gesamtrechtsnachfolger dies in eigenem Namen innerhalb der Fristen des § 22 UStG ausdrücklich zu erklären.</p>
<p>Einbringung einer Arztordination in eine Gruppenpraxis außerhalb des UmgrStG (§ 23 UmgrStG)</p>	<p>BFG 26.9.2018, RV/7100699/2013 (Revision nicht zugelassen).</p>	<p>Die Einbringung eines Einzelunternehmens (Arztordination) in eine Personengesellschaft (Gruppenpraxis OG) ist auch außerhalb des Umgründungssteuerrechts keine Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe sondern ein steuerneutraler Wandel in der Rechtsform.</p>
<p>Partielle Gesamtrechtsnachfolge für Abgaben bei Ab- und Aufspaltung (§ 32 UmgrStG)</p>	<p>BFG 1.6.2018, RV/7104647/2017 (Revision nicht zugelassen).</p>	<ul style="list-style-type: none"> Abgabenansprüche und Zahlungsansprüche sind bei partiellen Gesamtrechtsnachfolge (Ab- und Aufspaltung) – entsprechend ihrer Zuordnung zum betreffenden Vermögensteil – aufzuteilen (dem jeweiligen Gesamtrechtsnachfolger zuzuordnen). Maßgebend ist dabei die im Spaltungsplan bzw Spaltungs- und Übernahmevertrag vorgenommene Zuordnung, dh im Spaltungsplan bzw Spaltungs- und Übernahmevertrag muss die Zuordnung der Abgabenschulden nicht zwingend zum betreffenden Vermögensteil erfolgen. Diese Dispositionsfreiheit gilt bei der Abspaltung (zur Aufnahme oder Neugründung) – entgegen der Ansicht des BMF (Rz 1793 UmgrStR) – auch für die Mindestkörperschaftsteuer. Bei

<p>Partielle Gesamtrechtsnachfolge für Abgaben bei Ab- und Aufspaltung (§ 32 UmgrStG)</p>	<p><i>Hirschler/Sulz/Oberkleiner</i>, BFGjournal 2018, 443; <i>Huber/Pichler</i>, taxlex-SRa 2018/153.</p>	<p>der Abspaltung verbleibt die Mindestkörperschaftsteuer grundsätzlich bei der spaltenden Körperschaft, außer es wurde im Spaltungsplan (bei Abspaltung zur Neugründung) bzw Spaltungs- und Übernahmevertrag (bei Spaltung zur Aufnahme) eine abweichende Regelung getroffen, wozu auch die sogenannte Zweifelsregel (Generalklausel) gehört.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Das Mindestkörperschaftsteuerguthaben geht – entgegen der Ansicht des BMF (Rz 362 UmgrStR) – bereits zum Umgründungsstichtag und nicht erst mit Beginn des dem Umgründungsstichtag folgenden Tages auf die übernehmende Körperschaft über (zB bei Verschmelzungsstichtag am 31.12.01 im Veranlagungszeitraum 01).
<p>Objektbezogene Verlustzuordnung bei Abspaltung (§ 35 UmgrStG)</p>	<p>VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0010, ÖStZB 2018/296, 658 (vorgehend BFG 27.1.2016, RV/5101064/2013, ÖStZB 2016/261, 458).</p> <p><i>Ambrosch/Wild</i>, RWZ 2018/74, 393; <i>Knesl/Knesl/Zwick</i>, BFGjournal 2019, 22; <i>Zorn</i>, RdW 2018/558, 737.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • § 21 Z 1 UmgrStG ordnet einen zwingenden objektbezogenen Verlustvortragsübergang auf die übernehmende Körperschaft mit Wirkung ab dem dem Einbringungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum an. § 21 UmgrStG verdrängt damit die Folgen des allgemeinen Steuerrechts, nach dem der Verlustabzug grundsätzlich nur dem Steuerpflichtigen zusteht, der den Verlust erwirtschaftet hat. • Der Übergang des Verlustvortragsrechts ergibt sich aus der Spezialregelung des § 35 iVm § 21 UmgrStG. Diese Spezialregelung kennt kein Wahlrecht, sondern stellt darauf ab, ob die Verluste dem abgespaltenen Vermögen (Teilbetrieb) zuzuordnen sind oder nicht (objektbezogener Verlustvortragsübergang). Nach § 21 Z 1 UmgrStG gehen alle bis zum Einbringungsstichtag entstandenen und dem eingebrachten Vermögen zuzurechnenden Verluste, die bis zum Veranlagungszeitraum, in den der Einbringungsstichtag fällt, noch nicht verrechnet werden konnten, auf die übernehmende Körperschaft über. Dabei gelten Verluste als „verrechnet“, wenn sie zur Minderung des Einkommens iSd § 7 Abs 2 KStG geführt haben. Auf den Gesamtbetrag der „nicht verrechneten“ Verluste findet die Spezialregelung des objektbezogenen Verlustvortrages nach § 35 iVm § 21 UmgrStG Anwendung. • Um in Bezug auf den Verlust des Jahres, in welches der Spaltungsstichtag fällt, einen objektbezogenen Verlustvortragsübergang zu gewährleisten, ist der Gesamtbetrag des nicht verrechneten Verlustes (also das negative Jahreseinkommen der GmbH) jenem Vermögen zuzurechnen, durch das er verursacht wurde. Eine willkürliche Zuordnung von Verlustbeträgen zum abgespaltenen bzw zum verbleibenden Vermögen stünde im Widerspruch zu den Grundsätzen des objektbezogenen Verlustvortragsübergangs. In gleicher Weise ist eine willkürliche (sei es eine vorrangige, sei es eine nachrangige) Verrechnung von dem abgespaltenen Vermögen (Teilbetrieben) zuzurechnenden laufenden Verlusten mit laufenden Gewinnen des zurückbehaltenen Vermögens (Teilbetriebe) gesetzlich nicht vorgesehen. Der Spezialregelung des § 35 UmgrStG wird nur durch eine objektbezogene Zuordnung entsprochen.

<p>Keine Gebührenbefreiung für neuen Bestandvertrag im Zuge eines Zusammenschlusses (§ 42 UmgrStG)</p>	<p>BFG 8.10.2018, RV/2100835/2013 (Revision nicht zugelassen).</p>	<p>Unter einer Vertragsübernahme gem § 42 UmgrStG versteht man das Übereinkommen bisheriger Vertragspartner eines Rechtsverhältnisses mit einem Dritten, dass das Schuldverhältnis als Gesamtheit wechselseitiger Rechte und Pflichten mit diesem fortgesetzt wird. Die Vertragsübernahme bewirkt, dass durch einen einheitlichen Akt nicht nur die Gesamtheit aller wechselseitigen Rechte und Pflichten übertragen wird, sondern dass der Vertragsübernehmer an die Stelle einer aus dem Schuldverhältnis ausscheidenden Partei tritt und deren gesamte vertragliche Rechtsstellung übernimmt, ohne dass dadurch der Inhalt oder die rechtliche Identität des bisherigen Schuldverhältnisses verändert wird. Dies bedeutet, dass bereits ein bestehendes Rechtsverhältnis vorliegen muss. Wurde daher im Zusammenschlussvertrag nicht ein bestehendes Vertragsverhältnis übernommen, sondern ein Bestandverhältnis neu begründet, war schon aus diesem Grund die Befreiungsbestimmung des § 42 UmgrStG nicht anzuwenden.</p>
	<p><i>Hirschler/Sulz/Oberkleiner, BFGjournal 2018, 467.</i></p>	