

ANGRENZENDES STEUERRECHT

JUDIKATUR

UmgrStG: Rechtsprechungsübersicht 2022

Die folgende Tabelle gibt einen Kurzüberblick zu ausgewählter Rechtsprechung des VwGH und des BFG im Jahr 2022 zu umgründungssteuerrechtlichen Fragen.

<https://doi.org/10.33196/ges202302008801>

Von Georg Kofler

Normen	Entscheidung	Inhalt
Verschmelzung eines Gruppenmitglieds auf eine neu beitretende Gesellschaft (§ 1 UmgrStG, § 9 KStG)	VwGH 19.10.2022, Ro 2022/15/0032 (vorgehend BFG 3.5.2022, RV/5100345/2019)	<ul style="list-style-type: none"> Nach § 9 Abs 5 letzter Satz KStG gelten „Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe“ nicht als Änderung der Voraussetzungen für Gruppenverhältnisse, sofern die Unternehmensgruppe weiterhin finanziell verbunden bleibt. Diese Bestimmung ist für Gesamtrechtsnachfolgen innerhalb der Gruppe von normativer Bedeutung (VwGH 15.5.2019, Ra 2018/13/0029). Nach § 2 Abs 3 UmgrStG ist das Einkommen der übertragenden Körperschaft so zu ermitteln ist, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Verschmelzungsstichtages erfolgt wäre. Nach § 3 Abs 1 Z 4 UmgrStG gilt für die übernehmende Körperschaft § 2 Abs 3 UmgrStG mit dem Beginn des auf den Verschmelzungsstichtag folgenden Tages. Diese Regelungen für die übertragende und die übernehmende Körperschaft gewährleisten einen nahtlosen Übergang in körperschaftsteuerlicher Hinsicht. Aus ertragsteuerlicher Sicht ist das Vermögen der übertragenden Gesellschaft (bisheriges Gruppenmitglied) mit Beginn des auf den Verschmelzungsstichtag (31.12.2017) folgenden Tag (1.1.2018) auf die übernehmende Gesellschaft übergegangen. Zu diesem Zeitpunkt war die übernehmende Gesellschaft bereits Mitglied der Unternehmensgruppe (Beitritt mit Wirksamkeit 1.1.2018). Damit liegt eine „Vermögensübertragung innerhalb der Unternehmensgruppe“ nach § 9 Abs. 5 letzter Satz KStG vor, da das betroffene Vermögen die Gruppe nie verlassen hat. Ein zeitlich überlappendes Bestehen von übertragender und übernehmender Gesellschaft ist nicht notwendig, ein nahtloser zeitlicher Anschluss ist ausreichend. Entscheidend für den gegebenen nahtlosen Übergang ist allerdings, dass die übernehmende Gesellschaft von vornherein eine hinreichend finanziell verbundene Körperschaft (§ 9 Abs 4 KStG) gewesen ist und deshalb unabhängig von der gegenständlichen Verschmelzung ab dem Jahr 2018 Gruppenmitglied wer-
	<i>Lawson</i> , Rechtsnews 33659; <i>Zorn</i> , RdW 2022/705, 876. – Zum BFG-Erkenntnis: <i>Hirschler/Sulz/Oberkleiner</i> , BFGjournal 2022, 191; <i>Huber/Pichler</i> , taxlex-SRa 2022/112; <i>Marschner</i> , SWK 2022, 1304.	

		den konnte und im Zeitpunkt des Abschlusses des Verschmelzungsvertrages auch bereits Gruppenmitglied gewesen ist. Läge hingegen der Fall vor, bei welchem die hinreichende finanzielle Verbindung erst durch die Verschmelzung auf der Grundlage des § 5 Abs 1 Z 1 UmgrStG (rückwirkender Anteilerwerb) hergestellt wird, also gleichsam erst als Folge der Verschmelzung eintritt, könnte nicht mehr von einem nahtlosen Übergang im hier maßgeblichen Sinn ausgegangen werden.
Übergang der Mindestkörperschaftsteuer erst am Tag nach Verschmelzung (§§ 2, 3 UmgrStG)	VwGH 8.4.2022, Ro 2021/13/0015 (vorgehend BFG 5.5. 2021, RV/7101072/2013, nachfolgend BFG 15.6.2022, RV/7101208/2022)	<ul style="list-style-type: none"> Die bisher noch nicht verrechneten Mindeststeuern iSd § 24 Abs 4 KStG gehen im Zuge einer dem UmgrStG unterliegenden Verschmelzung auf den Rechtsnachfolger über. Trotz des Fehlens einer dem § 9 Abs 8 entsprechenden Vorschrift für die Verschmelzung, gilt der Grundsatz des UmgrStG, wonach der Rechtsnachfolger das Vermögen und die übernommenen Rechtspositionen mit Beginn des dem Umgründungsstichtag folgenden Tages erwirbt, auch für den Übergang der Mindestkörperschaftsteuern bei Verschmelzung. Die Verrechnung der – durch letztmalige Anrechnung (§ 24 Abs 4 Z 4 KStG) oder Zurechnung (§ 24a Abs 4 Z 2 KStG) durch die übertragende Körperschaft allenfalls reduzierten – übergehenden Mindestkörperschaftsteuern kann bei der Rechtsnachfolgerin daher erstmals im Rahmen der Veranlagung jenes Veranlagungszeitraumes berücksichtigt werden, in dem jenes Wirtschaftsjahr der übernehmenden Körperschaft endet, in das der Tag nach dem Verschmelzungsstichtag fällt.
	Coenen, <i>ecolex</i> 2022/507, 751; Coenen, <i>Rechtsnews</i> 32625; Deutsch, <i>BFGjournal</i> 2022, 276; Huber/Pichler, <i>taxlex-SRa</i> 2022/114; Marschner, <i>SWK</i> 2022, 1304; Zorn, <i>RdW</i> 2022/354, 435.	
	Übernommen in Rz 362 UmgrStR durch den WE 2022	
Einlagenrückzahlung und negatives Einbringungskapital (§§ 15, 16 UmgrStG)	BFG 19.7.2022, RV/3100025/2016 (Revision nicht zulässig)	<ul style="list-style-type: none"> Für Zwecke des § 4 Abs 12 EStG (Einlagen-Evidenzkonto) ist bei Buchwerteinbringungen nach Art III UmgrStG ungeachtet der unternehmensrechtlichen Bewertung das steuerliche Einbringungskapital maßgeblich. Der steuerliche maßgebende Sacheinlagewert entspricht bei Einbringungen von Betriebsvermögen dem Einbringungskapital gem §§ 15 iVm 16 UmgrStG. Bei Einbringungen mit negativem steuerlichem Einbringungskapital ist die Einlage mit Null zu bewerten (keine Änderung des Einlagen-Evidenzkonto der übernehmenden Körperschaft). Wenn aufgrund einer Umgründung ein negativer Buchwert bzw negative Anschaffungskosten vorliegen, ändert sich durch eine Einlagenrückzahlung nichts am Buchwert bzw den Anschaffungskosten. Die gesamte Einlagenrückzahlung ist in diesem Fall ertragsteuerlich als Veräußerung der Beteiligung zu qualifizieren.
	Hirschler/Sulz/Oberkleiner/Bernwieser, <i>BFGjournal</i> 2023, 9.	
Kein Missbrauch bei Einbringung eines Mitunternehmeranteils mit gewillkürtem Sonderbetriebsvermögen (§§ 16, 44 UmgrStG)	BFG 28.6.2022, RV/7101156/2011 (Revision nicht zulässig)	<ul style="list-style-type: none"> Bis zum AbgÄG 2015 (BGBl I 2005/161) bestand ein dem Gesetzgeber bewusster großer Gestaltungsspielraum in § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG im Hinblick auf „unbare“ Entnahmen bei Einbringungen, dessen bloße Ausnutzung keinen Missbrauch darstellte. Es ist daher nicht missbräuchlich, wenn zeitnah vor dem Umgründungsstichtag Vermögen (konkret: branchengleiche Kapitalanteile, die auch für sich nach § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG einbringungsfähig gewesen wären) dem einzubringenden Mitunternehmeranteil als gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen gewidmet wurde, um aufgrund der damit einhergehenden Verkehrswerterhöhung entsprechend höhere unbaren Entnahmen tätigen zu können.
	Hirschler/Sulz/Oberkleiner/Bernwieser, <i>BFGjournal</i> 2022, 312.	

Firmenwertabschreibung bei Aufwertungseinbringung (§ 17 UmgrStG, § 9 Abs 7 KStG aF)	VwGH 17.11.2022, Ro 2022/15/0023 (vorgehend BFG 7.3.2022, RV/5100970/2018) <i>Zorn</i> , RdW 2023/106, 134.	Auch wenn bei der Beteiligungseinbringung nach Art III UmgrStG die Aufwertungsoption angewendet wird, kommt im Rahmen der Gruppenbesteuerung eine Weiterführung der 15tel-Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG aF ab 2014 (nach der Vertrauensschutzregelung des § 26c Z 47 KStG) nicht in Betracht, zumal sich aus Erwerbersicht der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim „Erwerb“ der Beteiligung nicht auf die Bemessung des Kaufpreises auswirken konnte.
Wertpapierdeckung bei der übernehmenden AG für übernommene Pensionsrückstellung nach Einbringung eines BgA (§ 18 UmgrStG)	VwGH 8.9.2022, Ro 2022/15/0017 (vorgehend BFG 28.2.2022, RV/2100727/2019) – Nachfolgend BFG 19.10.2022, RV/2100717/2022 (VfGH-Beschwerde zur Zl E 3275/2022 anhängig) <i>Rauscher</i> , BFGjournal 2022, 341. – Zum BFG-Erkenntnis: <i>Hirschler/Sulz/Oberkleiner</i> , BFGjournal 2022, 118.	<ul style="list-style-type: none"> • Nach § 18 Abs 1 Z 4 UmgrStG tritt die übernehmende Körperschaft in die bilanzsteuerrechtlichen Rechte und Pflichten des Einbringenden ein. Ein Eintritt der übernehmenden Körperschaft in Gewinnermittlungspositionen des Übertragenden (Einbringung mehrerer BgA in eine AG) ist allerdings nur dann möglich, wenn die rechts- oder pflichtbegründenden Vorschriften des EStG oder KStG grundsätzlich auch für die übernehmende Körperschaft anwendbar sind. • Persönliche Befreiungen des Einbringenden oder spezifische Bestimmungen, die auf die übernehmende Körperschaft nicht anwendbar sind (zB Befreiungen gemäß § 5 und § 6b KStG), können im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge nicht übergehen. Eine solche Bestimmung, die nur auf den Einbringenden anzuwenden ist, liegt bei § 14 Abs 11 EStG vor. Diese Ausnahme vom Deckungserfordernis gilt lediglich für Betriebe gewerblicher Art. • Es tritt im Rahmen einer Einbringung gem Art III UmgrStG bei Buchwertfortführung die übernehmende Körperschaft als partielle Gesamtrechtsnachfolgerin in die Gewinnermittlungspositionen des Übertragenden ein. Sie setzt diesen damit auch im Hinblick auf die übernommene Rückstellung (konkret für Zusagen von Kostenersätzen für Pensionsverpflichtungen eines Dritten) fort. Der Ausweis der Rückstellung iSd § 14 Abs 6 oder 8 EStG in der Bilanz verpflichtet jedenfalls zur Wertpapierdeckung.
Unterbleiben der Anteilsgewährung bei Einbringung (§ 19 UmgrStG)	VwGH 27. 1. 2022, Ra 2020/15/0005 (vorgehend BFG 24.5.2019, RV/5101393/2012, und BFG, 2.7.2019, RV/5101392/2012) <i>Gleiss</i> , Rechtsnews 32488; <i>Huber/Pichler</i> , taxlex-SRa 2022/63. Übernommen in Rz 1080a UmgrStR durch den WE 2022	<ul style="list-style-type: none"> • Bei der Einbringung von Mitunternehmeranteilen ist das Unterbleiben der Anteilsgewährung gem § 19 Abs 2 UmgrStG nur in besonderen, taxativ aufgezählten Fällen möglich. • Schon für § 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG idF vor dem AbgÄG 2005 (BGBl I 2005/161), wonach die Gewährung von neuen Anteilen unterbleiben konnte, „wenn die unmittelbaren oder mittelbaren Eigentums- oder Beteiligungsverhältnisse am eingebrachten Vermögen der prozentuellen Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft unmittelbar oder mittelbar entsprechen“, hat der VwGH die Ansicht vertreten, dass die Einbringung sämtlicher Mitunternehmeranteile in eine übernehmende Körperschaft, deren Beteiligungsverhältnis mit dem Beteiligungsverhältnis an der Mitunternehmerschaft übereinstimmt, nicht von dieser Ausnahmebestimmung umfasst war (VwGH 22.4.2009, 2006/15/0296). • Mit dem AbgÄG 2005 wurde die Z 5 des § 19 Abs 2 UmgrStG neu und im Hinblick auf die vorliegende Sachverhaltskonstellation noch klarer gefasst. Demnach kann die Gewährung von neuen Anteilen unterbleiben, „wenn der Einbringende unmittelbar oder mittelbar Alleingesellschafter der übernehmenden

	<p><i>Gleiss</i>, Rechtsnews 32488; <i>Huber/Pichler</i>, taxlex-SRa 2022/63. Übernommen in Rz 1080a UmgrStR durch den WE 2022</p>	<p>Körperschaft ist oder wenn die unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligungsverhältnisse an der einbringenden und der übernehmenden Körperschaft übereinstimmen“.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Im Falle der Einbringung von Mitunternehmeranteilen steht § 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG daher nur dem Alleingesellschafter der übernehmenden Körperschaften offen.
<p>3,5%ige Grunderwerbsteuer bei Einbringungen mit Stichtag im Jahr 2015 (§ 22 Abs 5 UmgrStG aF)</p>	<p>VwGH 18.10.2022, Ro 2020/16/0049 (vorgehend BfGH, 7.9.2020, RV/5101665/2016)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Erfolgt eine Einbringung mit einem im Jahr 2015 liegenden Stichtag, ist § 22 Abs 5 UmgrStG idF BGBl 2003/71 iVm 3. Teil Z 29 UmgrStG anzuwenden und die GrESt (§ 1 Abs 1 Z 1 GrEStG) vom zweifachen Einheitswert als Bemessungsgrundlage zu berechnen. Da der VfGH bei der Aufhebung des § 22 Abs 5 UmgrStG (VfGH 4.12.2019, G 156/2019) keine Erstreckung der Anlassfallwirkung verfügt hat, war § 22 Abs 5 UmgrStG weiterhin anzuwenden. • Da der Tatbestand mit Abschluss des Einbringungsvertrags im Jahr 2016 (konkret: 5.1.2016) verwirklicht wurde, waren bei der Berechnung der Steuer bereits die Tarifbestimmungen des § 7 Abs. 1 GrEStG idF des StRefG 2015/2016 (BGBl I 2015/118) anzuwenden. • Hierbei ist aufgrund der Heranziehung des zweifachen Einheitswertes als Bemessungsgrundlage der Steuersatz von 3,5 % (§ 7 Abs 1 Z 3 GrEStG) und nicht jener von 0,5 % (§ 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG) anzuwenden: Die Einschränkung der Anwendbarkeit des Steuersatzes von 0,5 % auf jene Vorgänge nach dem UmgrStG, in denen die Steuer „nicht vom Einheitswert“ zu berechnen ist (§ 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG), entspricht der mit dem StRefG 2015/2016 neu geregelten Besteuerungssystematik: Wird nicht der Grundstückswert als Bemessungsgrundlage herangezogen, besteht kein Bedarf an einer „Abfederung“ durch Reduktion des Steuersatzes; in diesen Fällen kommt daher wie nach der Rechtslage vor dem Inkrafttreten des StRefG 2015/2016 der Steuersatz von 3,5 % zur Anwendung (§ 7 Abs 1 Z 3 GrEStG).
<p>Zusammenschluss und zeitnaher Anteilsverkauf (§ 23 UmgrStG)</p>	<p>VwGH 3.3.2022, Ra 2020/15/0024 (vorgehend BFH 9.1.2020, RV/5101635/2017)</p> <p><i>Bendlinger</i>, Rechtsnews 32644; <i>Hirschler/Sulz/Oberkleiner</i>, BFGjournal 2022, 155; <i>Huber/Pichler</i>, taxlex-SRa 2022/64; <i>Zorn</i>, RdW 2022/287, 357.</p> <p>Übernommen in Rz 1381 UmgrStR durch den WE 2022</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Die Vermögensübertragung im Rahmen eines Zusammenschlusses nach § 23 Abs 1 UmgrStG hat „ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschafterrechten“ zu erfolgen. • Es bestanden für den VwGH keine Bedenken, dass das BFG die Vergesellschaftung (Gründung einer OG und Übertragung einer als Vorgang nach Art IV UmgrStG gewertet hat und die rechtsgeschäftliche Anteilsabtretung als gesonderten und nachfolgenden Vorgang. Die Gründung der Personengesellschaft und Einbringung des Betriebs durch den Mitbeteiligten war Voraussetzung für den Abtretungsvertrag. Der Juniorpartner trat als reiner Arbeitsgesellschafter ein, was zu keiner Verschiebung der stillen Reserven führte und den Zusammenschluss verwirklichte. Mit der danach erfolgten Herabsetzung der Vermögensbeteiligung des Seniorpartners auf 66,66% – unter gleichzeitiger Erhöhung jener des Juniorpartners auf 33,33% – wurden 33,33% der stillen Reserven aufgedeckt und versteuert. • Das BFG ist in nicht rechtswidriger Weise davon ausgegangen, dass es sich dabei nicht um eine unzulässige Gegenleistung für die Einbringung des Einzelunternehmens handelte.

		<ul style="list-style-type: none"> • Das gleiche Ergebnis hätte auch durch den umgekehrten Vorgang einer Betriebsquotenveräußerung (33,33%) mit anschließendem Zusammenschluss zu einer OG verwirklicht werden können (Hinweis des VwGH auf Rz 1368 UmgrStR).
Zuordnung von Abgabenverbindlichkeiten bei Spaltung (§ 32 UmgrStG)	BFG 13.1.2022, RV/4100363/2018 (Revision nicht zulässig)	<ul style="list-style-type: none"> • Abgabenverbindlichkeiten können nicht mit der Wirkung auf Dritte übertragen werden, dass der Dritte zum Abgabenschuldner wird. Übernommen werden kann allenfalls die Tragung der finanziellen Lasten, nicht jedoch die Unternehmereigenschaft. • Im Falle von Spaltungen treten übernehmende Körperschaften gem § 38 Abs 3 UmgrStG für den Bereich der USt unmittelbar in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein. Umgekehrt tritt die übernehmende Körperschaft hinsichtlich des Vermögens, das nicht auf sie übergegangen ist, nicht in die Rechtsstellung als Unternehmer eintritt. • Verbleibt also der gesamte operative Geschäftsbetrieb (Bankgeschäft) bei der übertragenden Gesellschaft und stehen die fraglichen Abgabenverbindlichkeiten (USt-Nachforderungen und Säumniszuschläge) im Zusammenhang mit Geschäftsfällen, die das verbliebene Bankgeschäft verkörpern, bleiben die Abgabenverbindlichkeiten der übertragenden Gesellschaft zugeordnet.
	<i>Furherr/Reiter, SWK 2022, 449; Hirschler/Sulz/Oberkleiner, BFGjournal 2022, 94; Huber/Pichler, taxlex-SRa 2022/42.</i>	