

Steuerneutraler verschmelzungsbedingter Wegfall des Fruchtgenussrechtes an den Anteilen der übernehmenden Körperschaft

1. Fällt ein beteiligungsähnliches Fruchtgenussrecht, das die übertragende Gesellschaft an den Aktien der übernehmenden Aktiengesellschaft innehatte, durch die Verschmelzung mit dieser weg, liegt mangels eines Zusammenfalles von Gläubiger- und Schuldnerposition kein Confusioatbestand iSd § 3 Abs 3 UmgrStG vor.
2. Eine steuerliche Abzugsfähigkeit des in der Verschmelzungsbilanz ausgewiesenen Buchwertes des Fruchtgenussrechtes bei der übernehmenden Gesellschaft scheitert zudem am Abzugsverbot des § 12 Abs 2 KStG, weil die Fruchtgenusseinkünfte gem § 10 KStG steuerbefreit waren.

VwGH 28.06.2012, 2008/15/0228

§ 3 Abs 2 UmgrStG

Ausgangssachverhalt

Zwei Privatstiftungen erwarben von einer auf den Bahamas ansässigen Gesellschaft (B SA) im Juli 1999 alle Aktien der beschwerdeführenden österreichischen AG (F-AG). Als Aktienkaufpreis wurde ein Barkaufpreis von S 5 Mio und die Zurückbehaltung des Fruchtgenussrechtes an den Aktien zugunsten des Verkäufers festgelegt. Das Fruchtgenussrecht bestand an den Früchten aus der laufenden Geschäftstätigkeit, war unwiderruflich, auf sechs Jahre befristet, übertragbar und beinhaltete schuldrechtlich auch „das mit dem Eigentum an den Aktien verbundene Stimmrecht“.

Noch im Juli/August 1999 verkaufte die B SA dieses Fruchtgenussrecht um S 25 Mio an die S Holding GmbH, eine Tochtergesellschaft der Privatstiftungen. Mit Wirkung zum 31. 12. 1999 wurde schließlich die S Holding GmbH ohne Erhöhung des Grundkapitals auf die F-AG verschmolzen. Der in der Verschmelzungsbilanz der S Holding GmbH ausgewiesene Vermögenswert für das Fruchtgenussrecht von rund S 23,5 Mio (€ 1,7 Mio) wurde von der beschwerdeführenden F-AG im Rahmen der Körperschaftsteuererklärung 2000 aufwandswirksam als Confusioverlust iSd § 3 Abs 3 UmgrStG geltend gemacht.

Im Rahmen einer nachfolgenden Betriebsprüfung beurteilte das Finanzamt den Verlust allerdings als steuerlich unbeachtlichen Verschmelzungsverlust iSd § 3 Abs 2 UmgrStG. Dieser Beurteilung schloss sich der UFS an (UFS 20.5.2008, RV/0887-L/04, UFSjournal 2009, 36 m Anm *Hirschler/Sulz/Oberkleiner*; siehe auch *Kofler in Kofler, UmgrStG¹ (2012) § 3 Rz 103*). Der VwGH bestätigte dieses Ergebnis nunmehr (dazu auch *Wiesner, RWZ 2012/72, 249*).

Aus den Entscheidungsgründen¹

Buchgewinne und Buchverluste

„Im Anwendungsbereich des UmgrStG hat die übernehmende Körperschaft das Vermögen der übertragenden Gesellschaft mit dessen Buchwerten zu übernehmen. Die durch die Übernahme des übertragenen Vermögens bei der übernehmenden Körperschaft entstehenden Buchgewinne oder -verluste sind nicht zu berücksichtigen.

Buchgewinne und Buchverluste iSd § 3 Abs. 2 UmgrStG sind alle – auf Basis der steuerlichen Wertansätze errechneten – rechnerischen Differenzbeträge, die sich als Folge der Verschmelzung in der Bilanz der übernehmenden Körperschaft ergeben. Dagegen sind Buchgewinne oder -verluste nach § 3 Abs. 3 leg. cit. dann steuerlich zu berücksichtigen, wenn sie durch Confusio entstehen (vgl *Kofler in Kofler, UmgrStG, § 3 Rz 86*).

Im Beschwerdefall gehen die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens übereinstimmend davon aus, dass das Fruchtgenussrecht, das die übertragende Gesellschaft an den Aktien der Beschwerdeführerin innehatte, durch die Verschmelzung mit dieser Gesellschaft weggefallen ist. Die Gesellschafter der übernehmenden Gesellschaft, die zugleich auch Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft waren (die beiden Privatstiftungen), seien durch den Vorgang der Verschmelzung wieder in den Vollbesitz ihrer Aktionärsrechte gelangt.“

Kein steuerwirksamer Confusioverlust mangels Zusammenfalles von Gläubiger- und Schuldnerposition

Wenn die belangte Behörde diesen Vorgang nicht als Confusio iSd § 3 Abs. 3 UmgrStG beurteilt hat, kann dies nicht als rechtswidrig erkannt werden.

Confusio liegt vor, wenn sich Rechtsbeziehungen zweier Körperschaften durch ihr Zusammenfallen in einer Kör-

¹ Die Zwischenüberschriften sind redaktionell eingefügt (nichtamtlich).

perschaft auflösen, wenn also Forderung und Verbindlichkeit oder das Recht und die Verpflichtung in einer Körperschaft zusammenfallen und damit untergehen (vgl. Kofler in Kofler, aaO, Rz 96).

Ein derartiger Zusammenfall von Gläubiger- und Schuldnerposition liegt im Beschwerdefall nicht vor. Gegenständig haben sich die Aktionäre (Privatstiftungen) als Fruchtgenussbesteller verpflichtet, auf bestimmte Vermögens- und Herrschaftsrechte zu Gunsten des jeweiligen Fruchtgenussinhabers zu verzichten. Laut Aktienkauf- und Fruchtgenussabtretungsvertrag stehen dem jeweiligen Fruchtgenussinhaber gegenüber dem Fruchtgenussbesteller (Aktionäre) die eingeräumten Nutzungsrechte (Gewinnausschüttungsansprüche und das Stimmrecht) aus den Aktien zu. Für den Fall der Nichterfüllung können bestimmte vertraglich vereinbarte Gewährleistungs- und Haftungsansprüche gegenüber dem Weiterverkäufer des Fruchtgenussrechts geltend gemacht werden. Zu Recht weist die belangte Behörde darauf hin, dass die schuldrechtliche Beziehung ausschließlich zwischen den Parteien der Fruchtgenussvereinbarung (nach der Abtretung der schuldrechtlichen Position waren dies die S Holding GmbH einerseits und die V Privatstiftung bzw. die S Privatstiftung andererseits) bestanden hat, während die Beschwerdeführerin als Aktiengesellschaft, auf deren Aktien dabei Bezug genommen wird, davon nicht betroffen war.“

Daran ändert auch der in den Mittelpunkt der Beschwerdeausführungen gestellte Umstand nichts, dass das Fruchtgenussrecht (insbesondere wegen seiner zeitlichen Beschränkung) nicht das wirtschaftliche Eigentum an der Beteiligung herbeigeführt hat.“

Zudem: Abzugsverbot nach § 12 Abs 2 KStG

„Sollte die konkrete Ausgestaltung der Fruchtgenussvereinbarung im Beschwerdefall dazu geführt haben, dass die S Holding GmbH auf Grund einer gesellschafterähnlichen Position Zurechnungssubjekt der Dividenden geworden ist, ist der belangten Behörde aber auch darin beizupflichten, dass die Beteiligungsertragsbefreiung beim Fruchtgenussberechtigten gemäß § 12 Abs 2 KStG 1988 zum Abzugsverbot hinsichtlich der mit der Fruchtgenussanschaffung verbundenen Kosten führt. Die Nichtabzugsfähigkeit der Anschaffungskosten für das Fruchtgenussrecht (im Wege laufender oder einmaliger Abschreibungen) verhindert eine Verdoppelung der Beteiligungsertragsbefreiung. Die Befreiung der Ausschüttungserträge beim Fruchtgenussberechtigten führt dazu, dass insgesamt gesehen jene Ausschüttungserträge steuerfrei gestellt werden, die beim Zufluss an den unmittelbar Beteiligten (dem Fruchtgenussbesteller) steuerfrei wären (vgl. Beiser, Beteiligungsertragsbefreiung und Fruchtgenuss, RdW 1996, 336).

Überträgt die fruchtgenussberechtigte Körperschaft das beteiligungsähnliche Fruchtgenussrecht im Rahmen einer Umgründung auf die übernehmende Körperschaft und kommt es dadurch zu einem Wegfall des Fruchtgenussrechtes, ändert dies am (ausschließlichen) Zusammenhang der Anschaffungskosten des Fruchtgenussrechtes mit steuerfreien Einkünften nichts. Der steuerwirksamen Abschreibung des Restbuchwertes des Fruchtgenussrechtes steht das Abzugsverbot des § 12 Abs 2 KStG 1988 entgegen.“

Anmerkung

Von Georg Kofler

Sowohl der UFS als auch der VwGH konnten sich schon nach dem Gesetzeswortlaut darauf stützen, dass die Differenzbeträge aus dem Wegfall eines Fruchtgenussrechtes aufgrund der Verschmelzung des Fruchtgenussberechtigten mit jener Körperschaft, an deren Anteilen das Fruchtgenussrecht bestand, mangels Zusammentreffens eines Aktivums mit einer schuldrechtlichen Verpflichtung kein steuerwirksamer Confusioverlust gem § 3 Abs 3 UmgrStG vorliegt (siehe auch Kofler in Kofler, UmgrStG¹ (2012) § 3 Rz 103). Qualifiziert man mit dem UFS das Fruchtgenussrecht als beteiligungsähnlich und erblickt man solcherart in dessen Untergang keinen rechtsgeschäftlichen, sondern einen gesellschaftsrechtlichen Vorgang, erscheint bereits unter diesem Ge-

sichtspunkt ein steuerneutraler Buchverlust iSd § 3 Abs 2 UmgrStG als erwiesen (Wiesner, RWZ 2012/72, 250). Im Falle eines „beteiligungsähnlichen Fruchtgenussrechtes“ scheidet freilich eine steuerliche Abzugsfähigkeit des in der Verschmelzungsbilanz ausgewiesenen Buchwertes des Fruchtgenussrechtes auch am Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG: Die verschmelzungsbedingte Ausbuchung des Fruchtgenussrechtes („Eigenfruchtgenussrecht“) bei der übernehmenden Gesellschaft fällt in einem solchen Fall – angesichts der (steuerlichen) Gesamtrechtsnachfolge (Wiesner, RWZ 2012/72, 250) – schon deshalb unter das Abzugsverbot gem § 12 Abs 2 KStG, weil die Fruchtgenusseinkünfte gem § 10 KStG steuerbefreit waren.