

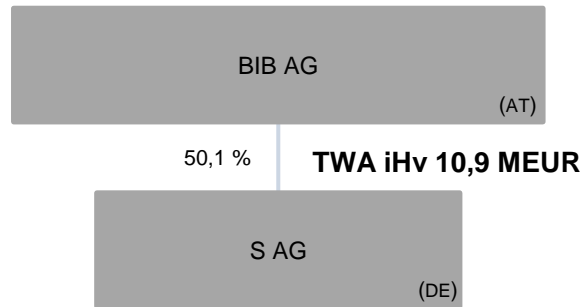


Exkurs: Zuschreibung von Beteiligungen nach Umgründungen

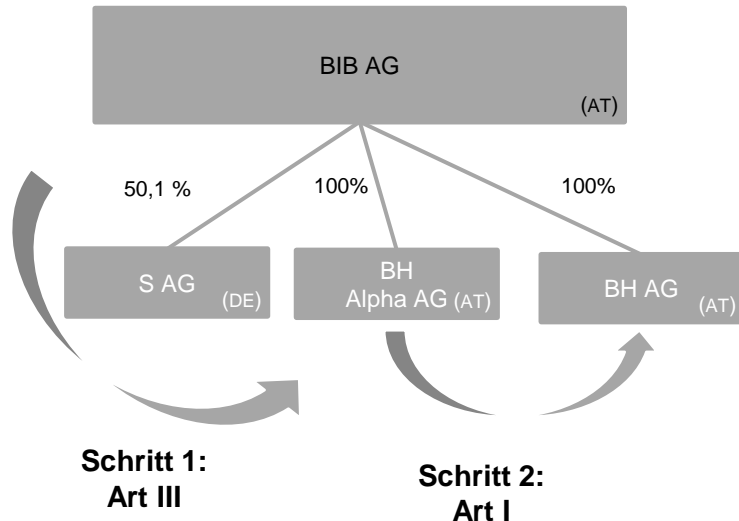
VwGH 22.5.2014, 2010/15/0127

Vortragsabend: Aktuelles zum Umgründungssteuerrecht, 15. Oktober 2014
Gustav Wurm

1998: Teilwertabschreibung



2001: Umstrukturierung



- **31.12.1998:** BIB AG nimmt TWA iHv 10,9 MEUR an Beteiligung S AG (börsennotiert) vor (Kurswert 52,45 EUR/Aktie).
- **18.10.2001:** Down-Stream Einbringung der Aktien an S AG durch BIB AG in BH Alpha AG (Stichtag: 31.3.2001). Unternehmensrechtliche Buchwertfortführung nach § 202 Abs 2 HGB (UR BW = SR BW).
- **6.11.2001:** Side-Stream Verschmelzung der BH Alpha AG auf BH AG (Stichtag: 31.10.2001). Unternehmensrechtliche Buchwertfortführung nach § 202 Abs 2 HGB (UR BW = SR BW).
- Umstrukturierungen in 2001 Teil einer Konzernrestrukturierung (Wirtschaftliche Gründe).
- Jahreshoch des Börsenkurs der S AG in 2001 ist 28,25 EUR/Aktie, somit kein Zuschreibungsbedarf auf Ebene BIB AG vor Einbringung.
- **2004:** „Umwandlung“ der BH AG in S SE.
- **2007:** BP bei S SE; Feststellung einer Zuschreibungsverpflichtung der Beteiligung S AG zum 31.12.2003 (Kurswert 60 EUR/Aktie); Zuschreibung iHv 9,5 MEUR; nach FA bei Buchwertfortführung gem § 202 Abs 2 HGB(UGB) Zuschreibung bis hist. AK des Rechtsvorgängers möglich.
- **2009:** UFS Klagenfurt 21.8.2009, RV/0825-K/07, folgt im Wesentlichen Ansicht des FA

- **Ansatz - Beizulegender Wert (§ 202 Abs 1 UGB):** Grds unstrittig neue AK der übernehmenden Körperschaft und damit Obergrenze für künftige Zuschreibungen.
- **Ansatz - Buchwert (§ 202 Abs 2 UGB):**
 - *Ansicht 1:* Historische AK des Rechtsvorgängers auch für übernehmende Körperschaft Zuschreibungsobergrenze.
 - *Ansicht 2:* BW bildet AK der übernehmenden Körperschaft und somit auch Zuschreibungsobergrenze.
 - *Ansicht 3* („vermittelnde Ansatz“): Unabhängig von Bewertung nach § 202 Abs 1 oder Abs 2 UGB, übernimmt beizulegender Wert iSd 202 Abs 1 stets AK-Funktion und bildet somit auch Zuschreibungsobergrenze.

- Str. Zuschreibungsverpflichtung gem § 6 Z 13 EStG geht bei Umgründungen mit stl BW-Fortführung im Anwendungsbereich des UmgrStG grds auf übernehmende Gesellschaft über; auf Grund Maßgeblichkeit in § 6 Z 13 EStG ist künftige str. Zuschreibung jedoch nur dann möglich, wenn auch in UGB Bilanz vorgenommen werden kann.
- Bei Ansatz der eingeberachten Beteiligung mit beizulegendem Wert gem § 202 Abs 1 UGB übernimmt dieser Wert AK-Funktion und bildet sowohl UR als auch SR künftige Zuschreibungsobergrenze.
- Beizulegender Wert iSd § 202 Abs 1 UGB auch bei Ansatz mit Buchwert gem § 202 Abs 2 UGB AK-Funktion und somit Zuschreibungsobergrenze.
- BW gem § 202 Abs 2 UGB kein realistischer Wert; Funktion von BW-Fortführung nach § 202 Abs 2 UGB bloß „Vereinfachung“ von Umgründungen.
- Absage Auffassung des UFS Klagenfurt durch VwGH.
- **Fazit:** VwGH folgt grds „*Ansicht 3*“; Missbrauchsvorbehalt iSd § 22 BAO

- Nach Ansicht VwGH wird durch § 202 Abs 2 UGB keine Rechtsnachfolge in Bilanzposition des übertragenden Rechtsträgers und somit auch kein Übergang der hist. AK begründet.
- IdR kein Unterschied, ob BW nach § 202 Abs 2 UGB oder beizulegender Wert iSd § 202 Abs 1 UGB AK-Funktion übernimmt, sofern keine Werterholung im Rückwirkungszeitraum.
- Dokumentation des beizulegenden Werts iSd § 202 Abs 1 UGB auch bei Buchwertfortführung gem § 202 Abs 2 UGB erforderlich

- Grundsätze des Erkenntnis auf Umgründungen in Gesamtrechtsnachfolge übertragbar?

- Gegen unterschiedliche Behandlung folgende Argumente:
 - Ob Vermögensübergang in Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge erfolgt, für bilanzielle Behandlung bei übernehmenden Rechtsträger grds unerheblich.
 - Bewertung ergibt sich aus § 202 UGB, welche in weiterer Folge für Anwendung der Bewertungsvorschriften der §§ 203 UGB maßgeblich ist.
 - Schon bisher hA, dass auch bei Umgründungen in Gesamtrechtsnachfolge beizulegende Wert nach § 202 Abs 1 UGB AK-Funktion übernimmt.
 - Übernahme von hist. AK des Rechtsvorgängers auch bisher nicht aus Umstand der Gesamtrechtsnachfolge, sondern – unabhängig von Übertragung in Einzel oder Gesamtrechtsnachfolge – durch Auslegung des § 202 Abs 2 UGB abgeleitet.
 - Wortlaut des § 202 Abs 2 UGB differenziert nicht zwischen Einzel- und Gesamtrechtsnachfolge.