

JUDIKATUR

Keine rückbezogene Einlagebewertung bei zusammenschlussbedingter Übertragung von nicht begünstigtem Vermögen

1. Beim UmgrStG handelt es sich um ein Sondersteuergesetz, das zum allgemeinen Ertragsteuerrecht hinzutritt und nicht alles eigenständig regelt. Das Ertragsteuerrecht ist im Allgemeinen rückwirkungsfeindlich. Soweit das UmgrStG Rückwirkungsfiktionen enthält, sind diese als Ausnahmebestimmungen eng auszulegen.
2. Das UmgrStG enthält keine gesetzliche Anordnung für den maßgeblichen Bewertungszeitpunkt von nicht begünstigtem Vermögen iSd § 23 Abs 2 UmgrStG. Damit kommt das allgemeine Ertragsteuerrecht zum Tragen. Nach der Grundregel in § 6 Z 5 EStG sind eingelegte Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert anzusetzen, und zwar mit dem Teilwert im Zeitpunkt der (tatsächlichen) Zuführung zum Betriebsvermögen.

VwGH 20. 1. 2016, 2012/13/0013

(vorgehend UFS 30. 11. 2011, RV/0733-W/11)

Deskriptoren: Zusammenschluss, Rückwirkungsfiktion, Bewertung.

Normen: § 23 UmgrStG; § 6 Z 5 EStG.

Ausgangssachverhalt

Die Beschwerdeführer vereinbarten am 23. 12. 2008 einen Zusammenschlussvertrag, wonach sie sich rückwirkend mit Stichtag 30. 4. 2008 iSd Art IV UmgrStG zu einer atypisch stillen Gesellschaft zusammenschlossen. Die atypisch stillen Gesellschafter leisteten ihre Einlagen dabei in Form von aus dem Privatvermögen übertragenen Aktien. Zum Zusammenschlussstichtag 30. 4. 2008 wurden die Aktien mit rund EUR 2 Mio bewertet. Da hinsichtlich der Aktien im Rückwirkungszeitraum ein massiver (im Zeitpunkt des Abschlusses des Zusammenschlussvertrages bereits feststehender) Kursverlust eintrat, wurde zum Bilanzstichtag 31. 12. 2008 eine Teilwertabschreibung in Höhe von rund EUR 1,9 Mio vorgenommen. Im Zuge einer späteren Außenprüfung wurde dieser Teilwertabschreibung die Anerkennung mit der Begründung versagt, dass im Ertragsteuerrecht grundsätzlich (sofern im Einzelfall nichts anderes angeordnet ist) ein Rückwirkungsverbot gelte und bei Zusammenschlüssen iSd Art IV UmgrStG die Rückwirkungsfiktion hinsichtlich nicht begünstigtem Vermögen nur für die Gewinnbeteiligung, nicht aber hinsichtlich der Bewertung gelte. Die Aktien seien daher gemäß § 6 Z 5 EStG im „Zeitpunkt der Zuführung“ zu bewerten, welche tatsächlich erst Ende Dezember 2008 erfolgte. Gegen den auf der Grundlage des Prüfungsberichts ergangenen Bescheid des Finanzam-

tes wurde von den Zusammenschlusspartnern Berufung erhoben. Der UFS gab der Berufung keine Folge, zumal die Rechtsansicht der Zusammenschlusspartner dazu führen würde, dass ausschließlich in der Privatsphäre angesammelte Kursverluste willkürlich durch einen rückwirkenden Zusammenschluss steuerwirksam in den betrieblichen Bereich verlagert werden könnten. Gegen diese Entscheidung erhoben die Zusammenschlusspartner Beschwerde beim VwGH.

Aus den Entscheidungsgründen

„Zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens herrscht Übereinstimmung darüber, dass im Beschwerdefall die Voraussetzungen für einen Zusammenschluss nach Art. IV UmgrStG erfüllt waren. Strittig ist, zu welchem Zeitpunkt bei einem solchen Zusammenschluss die Bewertung von Einlagen atypisch stiller Gesellschafter in Form von im Privatvermögen gehaltener Aktien vorzunehmen ist. Da in den einschlägigen Bestimmungen des UmgrStG (§§ 23 ff) eine Regelung für die Bewertung von Einlagen aus dem Privatvermögen fehlt, gehen die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens davon aus, dass zur Bewertung die Bestimmung des § 6 Z 5 EStG 1988 heranzuziehen sei. Während die belangte Behörde allerdings den ‚Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung‘ der Aktien in die atypisch stille Gesellschaft Ende Dezember 2008 für maßgeblich erachtet, wird in der Beschwerde die Ansicht vertreten, die Einlagenbewertung sei auf den rückwirkenden Zusammenschlussstichtag (§ 24 Abs. 1 iVm § 13 Abs. 1 UmgrStG) per 30. April 2008 zu beziehen (und deshalb die geltend gemachte Teilwertabschreibung zum 31. Dezember 2008 in Höhe von rund 1,9 Mio. EUR steuerlich zu berücksichtigen).

Ausgehen ist davon, dass es sich beim UmgrStG um ein Sondersteuergesetz handelt, das zum allgemeinen Ertragsteuerrecht hinzutritt und auch nicht alles eigenständig regelt (vgl. z.B. *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹, Rz 1110). Das Ertragsteuerrecht ist im Allgemeinen rückwirkungsfeindlich (vgl. nochmals *Doralt/Ruppe*, aaO, Rz 1115; zur versagten steuerlichen Anerkennung eines rückwirkenden Eintritts atypisch stiller Gesellschafter vgl. etwa das Erkenntnis vom 27. September 2000, 97/14/0047). Soweit das UmgrStG Rückwirkungsfiktionen enthält, sind diese daher als Ausnahmebestimmungen nicht weit auszulegen.

In der Beschwerde wird der Standpunkt vertreten, die von der belangten Behörde getroffene Schlussfolgerung, wonach der Teilwert im Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung anzusetzen sei, sei ‚keinesfalls zwingend‘.

Eine gesetzliche Anordnung für den für die Bewertung der in Rede stehenden (kein begünstigtes Vermögen nach § 23 Abs. 2 UmgrStG bildenden) Wirtschaftsgüter nach § 6 Z 5 EStG 1988 maßgeblichen Zeitpunkt enthält das

UmgrStG nicht (*Hübner-Schwarzinger/Six in Kofler*, UmgrStG⁴, § 23 Rz 113a, bezeichnen diese Frage beispielsweise als noch ‚nicht abschließend geklärt‘). Damit kommt aber das allgemeine Ertragsteuerrecht zum Tragen (vgl. in diesem Sinne auch *Walter*, UmgrStG⁹, Tz 570). Nach der Grundregel in § 6 Z 5 EStG 1988 sind eingelegte Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert anzusetzen, und zwar mit dem Teilwert im Zeitpunkt der (tatsächlichen) Zuführung zum Betriebsvermögen (vgl. z.B. *Zorn/Petritz in Hofstätter/Reichel*, EStG Kommentar, § 6 Z 5 Tz 20). Die von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid vorgenommene Beurteilung ist damit nicht als rechtswidrig zu erkennen. ‚Hilfsweise‘ durfte die belangte Behörde zur systematischen Bestätigung ihres Standpunktes auch darauf verweisen, dass es ansonsten zu einer Verlagerung in der Privatsphäre eingetretener Kursverluste in die betriebliche Sphäre käme, was ebenfalls ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen widerspricht (vgl. in diesem Zusammenhang etwa das zitierte Erkenntnis vom 23. September 2005, 2002/15/0028, VwSlg. 8065/F)“.

Anmerkung

Von Sebastian Bergmann

Nach der Verwaltungspraxis gilt bei Zusammenschlüssen iSd Art IV UmgrStG das Vermögen ertragsteuerlich „mit Beginn des dem Zusammenschlussstichtag folgenden Tages als übernommen. Diese Rückwirkungsfiktion ist zwingend und umfasst auch ein im Sinne des § 23 Abs. 2 UmgrStG in Verbindung mit § 12 Abs. 2 UmgrStG mitübertragenes nicht begünstigtes Vermögen“.¹ Denn die „Rückwirkungsfiktion für das begünstigte Vermögen im Sinne des § 23 Abs. 2 UmgrStG ist nur dann sinnvoll wirksam, wenn auch der nur einzelne Wirtschaftsgüter übertragende bzw. eine Bareinlage leistende Partner in die Rückwirkungsfiktion eingebunden wird“.² Mit dem UmgrStR 2002-Wartungserlass 2014 zu Art IV UmgrStG³ wurde diese Verwaltungsauffassung um eine Einschränkung dahingehend ergänzt, dass die „Gleichstellung mit

dem begünstigtes Vermögen Übertragenden nicht hinsichtlich der Bewertung [gilt]. Soweit Privatvermögen übertragen wird, ist das zu übertragende Wirtschaftsgut zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses [...] zu bewerten“.⁴ Mit der nunmehrigen VwGH-Entscheidung wird die einschränkende Verwaltungspraxis höchstgerichtlich bestätigt.

Restlos zu überzeugen vermag diese Auffassung mE nicht.⁵ Wenn nicht begünstigtes Vermögen zu einem zeitlich rückbezogenen Zusammenschlusstag übertragen werden können soll, dann sollte auch die Einlagebewertung nach Maßgabe der Wertverhältnisse zum rückbezogenen Zusammenschlussstichtag erfolgen. Wenn man demgegenüber die Auffassung vertreten sollte, nicht begünstigtes Vermögen könne nicht zu einem zeitlich rückbezogenen Zusammenschlusstag übertra-

1 Vgl UmgrStR 2002 Rz 1454.

2 Vgl UmgrStR 2002 Rz 1417.

3 BMF 24. 11. 2014, BMF-010200/0022-VI/1/2014, BMF-AV Nr 166/2014.

4 Vgl UmgrStR 2002 Rz 1417.

5 Vgl ebenso kritisch bereits bisher *Daxkobler*, Bewertungsfragen zur rückwirkenden Übertragung von nicht begünstigtem Vermögen iSd

Art IV UmgrStG, ÖStZ 2012, 246 (246 ff); *Hübner-Schwarzinger/Six in Kofler*, UmgrStG⁵ (2016) § 23 Rz 113a; *Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁵ (2015) § 24 Rz 78; offen lassend *Renner*, Umfang und Grenzen der Rückwirkungen bei Umgründungen, SWK 2016, 565 (565 ff).

gen werden, dann müsste die Einlagebewertung naturgemäß zum Zeitpunkt der tatsächlichen Übertragung erfolgen. Ein Mittelweg dahingehend, dass zwar die Übertragung des nicht begünstigten Vermögens grundsätzlich rückwirkend zum Zusammenschlussstichtag stattfindet, die Bewertung des damit verbundenen Einlagevorganges aber nach Maßgabe der Wertverhältnisse zum späteren Zeitpunkt der tatsächlichen Zuführung zu erfolgen hat, erscheint unschlüssig. Genau dieser Ansatz dürfte aber von der Finanzverwaltung und nunmehr auch vom VwGH vertreten werden. Zwar führt der Gerichtshof nicht explizit aus, dass eine Übertragung von nicht begünstigtem Vermögen rückwirkend zum Zusammenschlussstichtag stattfinden kann, doch scheint er in Übereinstimmung mit den Beschwerdeführern und der Verwaltungspraxis nichtsdestotrotz davon auszugehen, zumal andernfalls im verfahrensgegenständlichen Fall am vereinbarten Zusammenschlussstichtag von keinem Zusammenschluss und im späteren Zeitpunkt der tatsächlichen Zuführung (mangels Erfüllung der Anwendungsvoraussetzungen des Art IV UmgrStG bezogen auf diesen Stichtag) von einem verunglückten Zusammenschluss auszugehen gewesen wäre.

Die im gegenständlichen Zusammenhang eigentlich entscheidende Frage dürfte nicht jene der unbestrittenen Anwendung von § 6 Z 5 EStG an sich, sondern vielmehr die Frage sein, welcher konkrete Zeitpunkt bei Anwendung von § 6 Z 5 EStG als maßgeblicher „Zeitpunkt der Zuführung“ gilt. Würde man

die Rückwirkungsfiktion auch hinsichtlich Zusammenschlussbedingt übertragenem Privatvermögen zur Anwendung kommen lassen, dann müsste wohl auch der ertragsteuerliche „Zeitpunkt der Zuführung“ rückbezogen in der Vergangenheit liegen und würde folglich eine Einlagebewertung zum rückbezogenen Zusammenschlussstichtag in keinem Spannungsverhältnis zu § 6 Z 5 EStG stehen. Dass für Bewertungszwecke des § 6 Z 5 EStG notwendigerweise der Zeitpunkt der tatsächlichen Zuführung maßgeblich sein soll, ist dem Gesetz mE so nicht zu entnehmen.

Anstatt der vom Gerichtshof gewählten Argumentationslinie wäre mE der Versuch überzeugender gewesen, der gegenständlichen Gestaltung aus Missbrauchsgründen (§ 44 UmgrStG iVm § 22 BAO) die Anerkennung zu versagen. Dass dieser Weg behördenseitig nicht beschritten wurde, dürfte wohl dem Umstand geschuldet gewesen sein, dass nach der ihrerseits nicht unumstrittenen VwGH-Rechtsprechung zu § 22 BAO die Annahme von Missbrauch neben einer Ungewöhnlichkeit und Unangemessenheit der gewählten Gestaltung auch eine ausschließliche Steuerersparnisabsicht erfordert, und Missbrauch bei Nachweis auch außersteuerlicher Gründe auszuschließen ist.⁶ Denn als Zweck des Zusammenschlusses wurde von den Beschwerdeführern im Verfahren vorsorglich die beabsichtigte „Geltendmachung von Schadenersatzansprüchen [...] im Zusammenhang mit der negativen Kursentwicklung der Aktien, ohne persönlich in Erscheinung treten zu müssen“, genannt.

⁶ Vgl VwGH 29. 11. 1988, 87/14/0200; dazu näher *Bergmann*, Genussrechte (2016) 623 ff mwN.