

Fallbeispiele zum Umgründungssteuerrecht

Die Anteilsanwachsung

Warum der steuerliche Beteiligungsbuchwert gerade nicht untergehen kann

VON MAG. MICHAEL RUBAK UND MAG. ERICH WOLF*)

Im Folgenden werden anhand eines praktischen Beispiels die abgabenrechtlichen Auswirkungen einer sogenannten Anteilsanwachsung dargestellt.

1. Sachverhalt

Eine Kommanditgesellschaft besteht aus einer Komplementär-GmbH (*Wolf GmbH*) und zwei Kommanditisten als natürlichen Personen als Gesellschaftern, Frau *Sonja Wolf* und Herrn *Erich Wolf*. Die *Wolf GmbH* ist zu 50 % an der KG beteiligt, Herr und Frau *Wolf* halten jeweils 25 %. Die Aktiva der KG betragen rund 2 Mio Euro (Buchwert einer angeschafften und durch Baukosten weiterentwickelten Immobilie), der steuer- und unternehmensrechtliche Beteiligungsbuchwert an dem Komplementäranteil beträgt rund 1 Mio Euro (steuerlicher Beteiligungsbuchwert der GmbH an der KG, hiervon entfallen 400.000 Euro auf das Sonderbetriebsvermögen „Firmenwert“). Das Eigenkapital der KG laut der UGB-Bilanz beträgt 600.000 Euro. Die steuerlichen Beteiligungsbuchwerte sind spiegelbildlich identisch mit dem Eigenkapital der Kommanditgesellschaft. Der Verkehrswert der Immobilie der KG beträgt laut einem Gutachten rund 3 Mio Euro.

2. Anteilsanwachsung

Die Anteile der beiden Kommanditisten werden von den natürlichen Personen (einbringende Familie *Wolf*) in die Komplementär-GmbH eingebracht (unter Inanspruchnahme der Begünstigungen im Rahmen des Art III UmgrStG). Es kommt zur sogenannten „Anteilsanwachsung“ nach den Regeln des § 142 UGB. Die Kommanditgesellschaft löst sich *ohne Liquidationsvorgang* auf, da die Komplementär-GmbH als letzte Gesellschafterin übrig bleibt. Es kommt zum Übergang des Vermögens der KG auf den letzten Gesellschafter im Zuge der *zivilrechtlichen und abgabenrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge*.

3. Abgabenrechtliche Beurteilung

Rechtsfolge dieser Einbringung ist die *Vereinigung aller Anteile* der Personengesellschaft in einer Hand, sodass abgabenrechtlich mit dem Wirksamwerden der Mitunternehmeranteils-Einbringung (das ist nach § 18 Abs 2 UmgrStG der Beginn des dem Einbringungstichtag nächstfolgenden Tages) die Wirkungen des § 142 UGB (Übergang des Vermögens der KG auf den letzten Gesellschafter) aufgrund der (zivilrechtlichen) *Gesamtrechtsnachfolge* eintreten. Die Buchwerte der KG wandern spiegelbildlich in die GmbH. Im Rahmen der Buchwertfortführung übernimmt die übernehmende GmbH die Buchwerte der KG. Die Buchwerte aus den *Ergänzungsbilanzen* der KG werden ebenfalls spiegelbildlich ins Vermögen der übernehmenden GmbH übertragen.¹⁾

*) Mag. Michael Rubak ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in Wien. Mag. Erich Wolf ist als selbständiger Wirtschaftsprüfer/Steuerberater/Universitätslektor in Wien tätig.

1) Der unternehmensrechtliche Unterschiedsbetrag ergibt sich daraus, dass nach unternehmensrechtlichen Grundsätzen die „Spiegelbildtheorie“ nach herrschender Ansicht gerade nicht angewendet wird. Das unternehmensrechtliche Eigenkapital der KG erfährt daher durch den Firmenwert des Gesellschafters keine Erhöhung; vgl. *Eberhartinger/Fraberger*, Bilanzsteuerrecht und Steuerbilanzpolitik anhand von Fällen⁹ (2010) 292.

Das Anwachsen als Rechtsfolge der Einbringung zieht ertragsteuerlich *keine Gewinnverwirklichung* nach sich, da der bisher gehaltene und eben übernommene Mitunternehmeranteil ausgebucht und durch die übernommenen Aktiven und Passiven der Personengesellschaft ersetzt wird.²⁾ Ein ertragsteuerlich wirksamer Buchgewinn oder Buchverlust nach den Regeln des § 18 UmgrStG kann sich aufgrund der Anwachsung daher *nicht* ergeben. Ein unternehmensrechtlicher Unterschiedsbetrag ist ebenfalls steuerunwirksam.³⁾

Die steuerlichen Buchwerte aus den Ergänzungsbilanzen der KG werden spiegelbildlich ins Vermögen der übernehmenden GmbH übertragen, die Beteiligung wird zur Gänze unternehmensrechtlich ausgebucht.

Auch das Sonderbetriebsvermögen des letzten Gesellschafters (stille Reserven = Mehrwert aufgrund des Kaufs der Komplementärbeteiligung in der Ergänzungsbilanz der KG) bleibt durch die Umgründung unberührt. *Weder im Rahmen des Art III UmgrStG noch außerhalb des UmgrStG werden Entnahme-/Einlageatbestände bei der Anwachsung verwirklicht.*⁴⁾

Im konkreten Zahlenbeispiel wirkt sich die Anteilsanwachsung wie folgt aus:

1. anteiliges Eigenkapital der GmbH an der KG: 300.000 Euro,
2. übertragenes anteiliges Eigenkapital: 300.000 Euro,
3. Sonderbetriebsvermögen der GmbH: 400.000 Euro

Dies ergibt ein steuerliches Eigenkapital der GmbH nach Anteilsanwachsung von 1 Mio Euro.

Fazit: Der im Zuge der Anteilsanwachsung (Einbringung der KG-Anteile) resultierende unternehmensrechtliche Buchverlust ist zwar nicht steuerwirksam, aber der Firmenwert vor der Anteilsanwachsung geht auch nicht steuerlich verloren, sondern wird von der GmbH unverändert fortgeführt und nach Maßgabe der Laufzeit steuerlich und unternehmensrechtlich abgeschrieben.

Im konkreten Beispielsfall erleidet die KG einen Buchverlust nach Unternehmensrecht iHv 400.000 Euro (aus der Gegenüberstellung des steuerlichen Beteiligungsbuchwerts von 1 Mio Euro und dem anteiligen Eigenkapital der *Wolf GmbH* laut der UGB-Bilanz) von 300.000 Euro (50 % von 600.000 Euro).

Steuerrechtlich kann sich jedoch *kein Unterschiedsbetrag* ergeben, da die steuerlichen Beteiligungsbuchwerte des Gesellschafters dem anteiligen steuerlichen Eigenkapital der Gesellschaft systembedingt entsprechen müssen.

Eine Anteilsausgabe bei der übernehmenden *Wolf GmbH* ist nach Maßgabe von § 19 Abs 1 Z 4 UmgrStG nicht notwendig.

Bestehende *Verlustvorräte* gehen nach den Regeln des § 21 UmgrStG auf die übernehmende GmbH über, sofern das verlustverursachende Vermögen am Einbringungstichtag vorhanden, wirtschaftlich vergleichbar und dem einbringenden Vermögen zurechenbar ist. Verlustzurechnungsobjekt ist der Betrieb der Personengesellschaft.⁵⁾

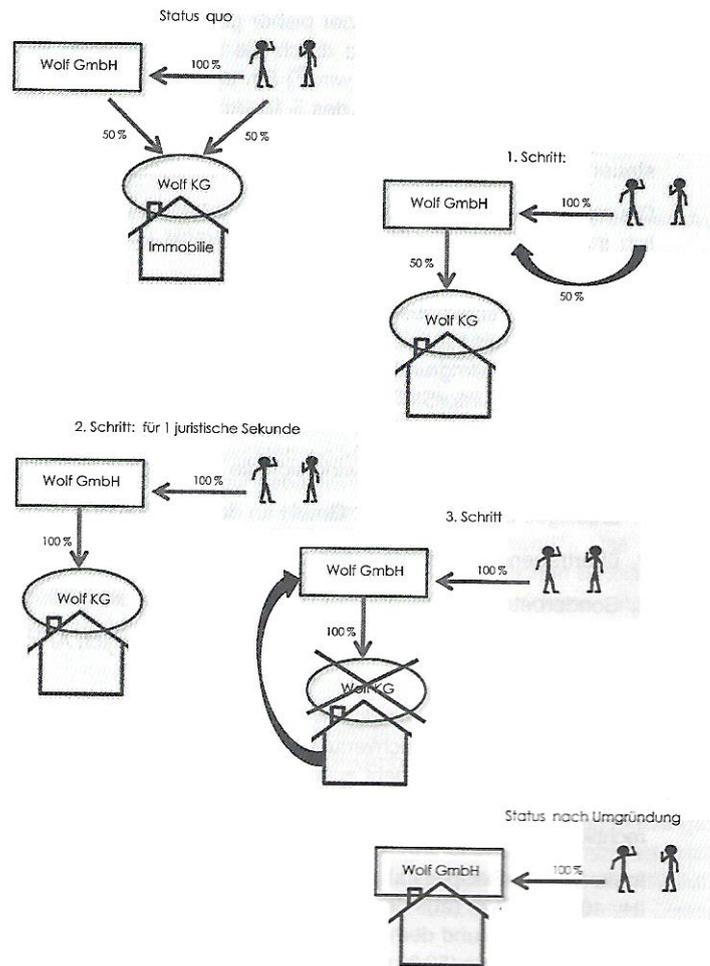
Auf der Folgeseite findet sich eine grafische Darstellung des Falls.

²⁾ Vgl erstmals die BMF-Einzelerledigung vom 9. 12. 1993, SWK 7/1994, A 191.

³⁾ Vgl stellvertretend für viele zB *Furherr in Kofler*, UmgrStG³ (2014) § 18 Rz 63.

⁴⁾ Vgl die Übersicht bei *Moser*, Die steuerlichen und bilanziellen Folgen der Anwachsung nach § 142 UGB, SWK 30/2006, S 845.

⁵⁾ Vgl zB VwGH 18. 11. 2009, 2006/13/0160.



4. Grunderwerbsteuerliche Aspekte

Die Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigungen im Rahmen des Art III UmgrStG bewirkt

1. die *umgründungssteuerrechtliche Rückwirkung des Vermögensübergangs* bis zu neun Monate nach dem zugrunde liegenden Einbringungstichtag und
2. die *Bemessung der Grunderwerbsteuer vom zweifachen Einheitswert* (anstelle des dreifachen Einheitswerts oder der höheren Gegenleistung bei Anteilsanwachungen ohne Zusammenhang mit einer Umgründung⁶⁾).

5. Sonstige Rechtsfolgen der Anteilsanwachsung

Die Anteilsanwachsung löst grundsätzlich die zivilrechtliche und abgabenrechtliche Gesamtrechtsnachfolge aus. Unternehmens- und steuerrechtlich kommt es zur Buchwert-

⁶⁾ Vgl im Detail UFS 23. 2. 2011, RV/0622-I/10.

fortführung. Unternehmensrechtlich ist eine Aufwertung auf die beizulegenden Werte grundsätzlich möglich. Der Vorgang ist umsatzsteuerneutral. Für die Gesellschaftsteuer kommt die Befreiung des § 6 Abs 1 Z 3 KVG zur Anwendung.⁷⁾

i Auf den Punkt gebracht

Aus dem Ertragsteuerrecht ergeben sich keine Unterschiede zwischen einer Anwachsung im Zusammenhang mit einer Umgründung oder außerhalb einer solchen. Vorteile ergeben sich durch die Inanspruchnahme der Begünstigungen im Rahmen des Art III UmgrStG:

- die neunmonatige Rückwirkungsfrist und
- die Begünstigung des zweifachen Einheitswerts bei Umgründungen (sonst ist nämlich die tatsächliche Gegenleistung oder der höhere dreifache Einheitswert als grunderwerbssteuerliche Bemessungsgrundlage heranzuziehen).

Steuerliche Differenzbeträge können sich im Zuge der Anwachsung systembedingt nicht ergeben.

⁷⁾ Vgl die Übersicht bei Moser, SWK 30/2006, S 845.

KEST-Rückerstattung gemäß § 94a EStG 1988

(B. R.) – Gemäß § 94a Abs 1 EStG 1988 hat der Abzugsverpflichtete insoweit keine Kapitalertragsteuer abzuziehen, wenn ua der Abzugsverpflichtete eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft (Tochtergesellschaft) und die empfangende Muttergesellschaft eine ausländische Gesellschaft ist, die die in der Anlage 2 zum EStG 1988 vorgesehenen Voraussetzungen des Art 2 Mutter-Tochter-RL erfüllt. Nach § 94a Abs 2 Z 2 EStG 1988 hat der Abzugsverpflichtete die KEST ua dann einzubehalten, wenn Gründe vorliegen, derentwegen der Bundesminister für Finanzen dies zur Verhinderung von Steuerhinterziehungen und Missbräuchen sowie in den Fällen verdeckter Ausschüttungen (§ 8 Abs 2 KStG 1988) durch Verordnung anordnet. In diesen Fällen ist eine Entlastung auf Antrag der Muttergesellschaft durch ein Steuererstattungsverfahren durchzuführen. Nach § 1 der zu § 94a Abs 2 EStG 1988 ergangenen VO ist eine Unterlassung des Steuerabzugs ua dann unzulässig, wenn eine offenkundige verdeckte Ausschüttung vorliegt, dh der Abzugsverpflichtete die verdeckte Ausschüttung bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns, insb aufgrund der Rechtsprechung der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts oder der allgemein zugänglichen Verwaltungspraxis, erkannte oder erkennen musste. Bezüglich der hier vorliegenden, nicht fremdüblichen Vereinbarungen iZm dem Verrechnungskonto des Gesellschafter-Geschäftsführers der empfangenden zypriotischen Gesellschaft (Nahestehender der ausschüttenden inländischen GmbH) gibt es eine umfassende eindeutige Rechtsprechung des VwGH, sodass bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns der ausschüttende Abzugsverpflichtete (inländische GmbH) die verdeckte Ausschüttung erkennen musste. Es lag eine offenkundige verdeckte Ausschüttung vor, eine unmittelbare Entlastung von der KEST konnte daher nicht erfolgen. Sinn und Zweck der hier beantragten Rückerstattung anstelle einer Sofortentlastung an der Quelle liegen darin, dass es bei einer verdeckten Ausschüttung über die Grenze einer korrespondierenden Beurteilung auch im Empfängerstaat bedarf. Die Muttergesellschaft wird dadurch gezwungen, der ausländischen Finanzverwaltung der Umstand der verdeckten Ausschüttung mitzuteilen (⇒ BFG 16. 2. 2015, [RV/7101904/2010](#); Revision nicht zugelassen).