

Liquidation des Gruppenmitgliedes

Behandlung nicht getilgter Verbindlichkeiten und Auswirkungen auf die Gruppenzugehörigkeit

VwGH: Ansatz weiterhin im Abwicklungsendvermögen

CHRISTOPH PUCHNER / DAVID GLOSER*)



Seit dem Salzburger Steuerdialog 2014 ist eine Diskussion im Fachschrifttum entbrannt, ob nicht getilgte Verbindlichkeiten bei der Ermittlung des steuerlichen Liquidationsergebnisses anzusetzen sind. In dem zugrunde liegenden Anlassfall ist vor kurzem die VwGH-Entscheidung ergangen. In diesem Zusammenhang soll einerseits auf die VwGH-Entscheidung vom 4. 9. 2019, Ro 2017/13/0009, eingegangen werden, andererseits sollen sich daraus ergebende bzw darüber hinaus gehende Folgefragen näher analysiert werden.

1. VwGH-Verfahren

1.1. Ausgangslage



Die *B-GmbH* (Bilanzstichtag 31. 3.) war seit dem Wirtschaftsjahr 2005/06 als einziges Gruppenmitglied (Beteiligungskörperschaft ohne darunter liegende Gruppengesellschaften) Teil einer Steuergruppe und erzielte regelmäßig hohe Verluste, sodass Insolvenz angemeldet werden musste. Im November 2008 wurde der Konkurs über das Vermögen des Gruppenmitglieds eröffnet. Zu diesem Zeitpunkt erfüllte das betreffende Gruppenmitglied bereits die dreijährige Mindestdauer gemäß § 9 Abs 10 KStG. Nach Verwertung des vorhandenen Vermögens wurden die Verbindlichkeiten quotenmäßig bedient und der Konkurs nach erfolgter Schlussverteilung im Juli 2010 aufgehoben. Danach wurde die Löschung im Firmenbuch vorgenommen.

Im Rahmen einer Insolvenz bzw Liquidation ergibt sich die Besteuerungsgrundlage gemäß § 19 KStG aus der Gegenüberstellung des Abwicklungsanfangsvermögens mit dem Abwicklungsendvermögen. Das Abwicklungsanfangsvermögen ist das Betriebsvermögen, das am Schluss des der Auflösung vorangegangenen Wirtschaftsjahres nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung anzusetzen war. Das Abwicklungsendvermögen ist das zur Verteilung kommende Vermögen. Sind im Abwicklungsendvermögen nicht veräußerte Wirtschaftsgüter enthalten, sind sie mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

Das Abwicklungsanfangsvermögen der *B-GmbH* betrug unstrittig rd –2 Mio Euro. In dem von der *B-GmbH* angesetzten Abwicklungsendvermögen waren nicht beglichene Bankverbindlichkeiten iHv rd 2 Mio Euro, nicht beglichene Lieferverbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen iHv rd 1 Mio Euro und – da die Löhne der Mitarbeiter nicht mehr bezahlt wurden – offene Verbindlichkeiten gegenüber dem Insolvenz-Entgelt-Fonds iHv rd 1 Mio Euro enthalten. Sämtliche nicht beglichenen Verbindlichkeiten wurden mit dem Nennwert, dh insgesamt mit rd 4 Mio Euro, im Abwicklungsendvermögen angesetzt.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung¹⁾) kann ein Wirtschaftsgut nur dann im Abwicklungsendvermögen zum Ansatz kommen, wenn es zur Verteilung an die Gesellschafter

*) Mag. (FH) Christoph Puchner ist Steuerberater und Geschäftsführer, Mag. David Gloser ist Steuerberater, Wirtschaftsprüfer sowie geschäftsführender Gesellschafter von ECOVIS Austria in Wien. ECOVIS Austria war am VwGH-Verfahren beteiligt.

1) Vgl BMF-Erlass 3. 10. 2014, BMF-010200/0018-VI/1/2014, 26 ff. In weiterer Folge wurde diese Ansicht auch in verschiedenen Informationen festgeschrieben (siehe BMF-Info 24. 10. 2018, BMF-010203/0434-IV/6/2018; 2. 6. 2016, BMF-010200/0013-VI/6/2016; 13. 1. 2016, BMF-010203/0002-VI/6/2016) und schlussendlich in die KStR übernommen (siehe Rz 1442a KStR).

gelangt bzw auf die Gesellschafter übertragen wird. Offene Verbindlichkeiten einer in Liquidation befindlichen Körperschaft, die bis zum Ende der Abwicklung nicht getilgt werden, gehen in der Regel nicht auf die Gesellschafter über und kommen deshalb auch nicht zur Verteilung. Nicht getilgte Verbindlichkeiten sind demzufolge nicht im Abwicklungsendvermögen auszuweisen und erhöhen somit das steuerliche Liquidationsergebnis. Im Fachschrifttum wurde dieser Ansatz von Autoren aus der Wissenschaft und Praxis abgelehnt.²⁾

Im gegenständlichen Anlassfall hat sich das BFG der Ansicht der Finanzverwaltung angeschlossen und entschieden, dass nicht getilgte Verbindlichkeiten nicht im Abwicklungsendvermögen auszuweisen sind.³⁾ Die Entscheidung ist im Fachschrifttum erwartungsgemäß auf Kritik gestoßen.⁴⁾ In weiterer Folge wurde gegen die BFG-Entscheidung ordentliche Revision eingelegt.

1.2. VwGH-Entscheidung

Der VwGH⁵⁾ hat sich in seiner Entscheidung mit der Frage des Ansatzes von Verbindlichkeiten im Abwicklungsendvermögen sowie der Beurteilung der Auswirkungen der Liquidation eines Gruppenmitglieds auf die Zugehörigkeit zur Unternehmensgruppe beschäftigt:

1.2.1. Ansatz von Verbindlichkeiten im Abwicklungsendvermögen

Der VwGH verweist darauf, dass zunächst die Interpretation des Begriffs des Abwicklungsendvermögens strittig ist. Nach § 19 Abs 4 KStG handelt es sich hierbei um „das zur Verteilung kommende Vermögen“. Bei Interpretation dieser Formulierung ist der Zweck der Bestimmung des § 19 KStG zu berücksichtigen. Diese Bestimmung sieht eine finale Schlussbesteuerung der im Betriebsvermögen angesammelten stillen Reserven vor. Damit wird sichergestellt, dass die aufgrund der allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften unversteuert gebliebenen stillen Reserven besteuert werden, bevor das Steuersubjekt endgültig wegfällt. Eine darüber hinaus gehende Besteuerung einer bei der zu liquidierenden Gesellschaft nicht eingetretenen Vermögensmehrung ergibt sich daraus nicht. Im Regelfall einer Abwicklung durch Liquidatoren wird das „zur Verteilung kommende Vermögen“ nur mehr aus dem Erlös der versilberten Aktiva nach Abrechnung der Passiva bestehen. Soweit einzelne Aktiva in natura verteilt werden, sind sie mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Es kann aber auch eine Naturalteilung des Vermögens erfolgen. Im Zuge etwa einer Übernahme eines Teilbetriebs kön-

²⁾ Siehe zB *Beiser*, Offene Verbindlichkeiten in der Liquidation einer Körperschaft, RdW 2016, 353; *Dellinger*, Von der Besteuerung des Liquidationsgewinnes zur „Überschuldungssteuer“? GesRZ 2016, 84; *Engelhart*, Verursachen nicht bezahlte Verbindlichkeiten bei Liquidation gem § 19 KStG Masseforderungen? ZIK 2015, 176; *Gloser/Bonschak*, Bewertung nicht getilgter Verbindlichkeiten bei Liquidation bzw Konkurs, SWK 8/2015, 421; *Kanduth-Kristen* in *Konecny*, Insolvenz-Forum 2015 (2016) 49 ff; *Kanduth-Kristen*, Steuer auf nicht getilgte Verbindlichkeiten – Masseforderung, Insolvenzforderung oder insolvenzfreie Forderung? ZIK 2016, 89; *Kanduth-Kristen/Komarek*, Die Berücksichtigung nicht getilgter Verbindlichkeiten bei der Ermittlung des Abwicklungs-Endvermögens, ÖStZ 2015, 506; *Novacek*, Nichtberücksichtigung betrieblicher Verbindlichkeiten als Gewinn, FJ 2016, 97. Anderer Ansicht *Lachmayer* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG (27. Lfg, 2015) § 19 Rz 44/2; *Lachmayer*, BMF zur Berücksichtigung nicht getilgter Verbindlichkeiten in Liquidation, RdW 2016, 227; *Mayr/Melhardt/Lattner/Kuhner*, SWK-Spezial Der Salzburger Steuerdialog 2014 (2014) Kap 4.5 (Anm); *Riedler*, Bewertung nicht getilgter Verbindlichkeiten bei einer Liquidation nach § 19 KStG 1988, RdW 2014, 619.

³⁾ Vgl BFG 19. 12. 2016, RV/5100775/2015.

⁴⁾ Vgl *Kanduth-Kristen*, BFG zu nicht getilgten Verbindlichkeiten im Rahmen einer Liquidation gemäß § 19 KStG, SWK 6/2017, 371; *Beiser*, Offene Verbindlichkeiten als körperschaftsteuerpflichtiger Liquidationserlös? SWK 6/2017, 378 (378 ff); *Puchner/Gloser*, Nicht getilgte Verbindlichkeiten in der Liquidation, SWK 11/2019, 549.

⁵⁾ Vgl VwGH 4. 9. 2019, Ro 2017/13/0009-6 und Ro 2017/13/0010-10.

nen dabei von einem Gesellschafter auch Verbindlichkeiten übernommen werden. Diese offenen Verbindlichkeiten sind dann als verteiltes Vermögen zu beurteilen.

In Bezug auf die Bewertung von offenen Schulden, die im Zuge einer Abwicklung durch Liquidatoren auf keinen Gesellschafter übergehen, wird vom VwGH darauf verwiesen, dass es diesbezüglich keiner näheren Erörterung bedarf. Bei im Wesentlichen vergleichbarer Rechtslage steht aufgrund der deutschen BFH-Rechtsprechung⁶⁾ außer Frage, dass offene Schulden Teil des Abwicklungsendvermögens sind. Den Ansatz der Schulden im Abwicklungsendvermögen in einem der Bewertung vorgelagerten Schritt von ihrer tatsächlichen Verteilung abhängig zu machen, stünde nach Ansicht des VwGH nicht mit dem dargelegten Gesetzeszweck in einem Zusammenhang und wird durch den Wortlaut der Bestimmung nur auf den ersten Blick nahegelegt. Aus der Historie heraus war mit der Formulierung im Gesetz („zur Verteilung kommende[s] Vermögen“) stets das für eine Verteilung zur Verfügung stehende Vermögen gemeint, das auch negativ sein kann. Im Konkurs, in dem das Vermögen nicht an die Gesellschafter, sondern nach den insolvenzrechtlichen Regeln an die Gläubiger verteilt wird, ist die in § 19 Abs 4 KStG auf den Regelfall der Verteilung an Gesellschafter abstellende Bestimmung auch nur sinngemäß anwendbar.

Als Conclusio kann daher festgehalten werden, dass nach Ansicht des VwGH nicht getilgte Verbindlichkeiten gemäß § 19 KStG im Abwicklungsendvermögen anzusetzen sind.

1.2.2. Auswirkungen der Liquidation von Gruppenmitgliedern auf die Gruppenzugehörigkeit

In weiterer Folge greift der VwGH auch den Aspekt der Gruppenzugehörigkeit eines in Liquidation tretenden Gruppenmitglieds auf und verweist anfänglich auf die bisherige VwGH-Rechtsprechung:

- In einem Erkenntnis, das die Eröffnung des Konkurses über eine als Gruppenträgerin vorgesehene Gesellschaft betraf, betonte der VwGH, dass das Regime der Gruppenbesteuerung nach der Gesetzesystematik auf die operativen Einkünfte werbender Körperschaften iSd § 7 KStG ausgerichtet sei. Abgesehen davon würde in diesem Fall auch eine Vermischung der Besteuerungsregime des die Gruppe betreffenden § 9 KStG und des die Ermittlung des Liquidationsgewinns betreffenden § 19 KStG zu einem nicht sachgerechten Ergebnis führen.⁷⁾
- In einem anderen Fall bestätigte der VwGH, dass mit einer nur eine Liebhabereitfähigkeit ausübenden Körperschaft als Gruppenmitglied keine Unternehmensgruppe gebildet werden kann, da das Regime der Gruppenbesteuerung nach der Gesetzesystematik auf die Einkünfte operativ werbender Körperschaften iSd § 7 KStG ausgerichtet sei.⁸⁾ Dabei wird darauf verwiesen, dass das Kriterium einer werbenden Tätigkeit hier auf das Gruppenmitglied angewendet wurde.

Die Vermischung der beiden Besteuerungsregime im Falle (hier) des Konkurses eines Gruppenmitglieds ist zwar nicht mit den gleichen konkreten Folgen verbunden wie im Falle des Konkurses eines Gruppenträgers, ändert jedoch nach Ansicht des VwGH – unter Verweis auf die Ausführungen von Urtz⁹⁾ – nichts daran, dass die Gruppenbesteuerung dem Ausgleich der Gewinne und Verluste werbender Gesellschaften dient, die Verrechnung von Abwicklungsergebnissen mit operativen Ergebnissen dieses Zweck nicht entspräche und im Besonderen auch die Erfassung eines konsolidierten Ergebnisses mehrerer Jahre in einem Jahresergebnis des Gruppenträgers systemwid-

⁶⁾ Vgl BFH 5. 2. 2014, I R 34/12.

⁷⁾ Vgl VwGH 26. 11. 2014, 2011/13/0008, 0009.

⁸⁾ Vgl VwGH 20. 12. 2016, Ro 2014/15/0045.

⁹⁾ Vgl Urtz in Achatz/Kirchmair, KStG (2011) § 9 Tz 253.

rig wäre. Das Abwicklungsergebnis ist daher nicht gemäß § 24a Abs 1 KStG als dem Gruppenträger zuzurechnendes Einkommen des Gruppenmitglieds festzustellen.

Als Schlussfolgerung kommt der VwGH daher zu dem Ergebnis, dass ein Gruppenmitglied in Folge der Liquidation und des damit einhergehenden Wechsels von einer werbenden in eine abzuwickelnde Gesellschaft aus der Unternehmensgruppe ausscheidet.

2. Folgefragen aufgrund der VwGH-Entscheidung

2.1. Anwendbarkeit auf Liquidationsfälle

Das besprochene VwGH-Verfahren betrifft einen Konkursfall, weshalb sich die Frage stellt, ob die VwGH-Entscheidung auch für Liquidationsfälle relevant ist.

Die Auflösung der Körperschaft ist Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 19 KStG. Die Rechtsfolgen der Liquidationsbesteuerung können daher nur eintreten, wenn ein gesellschaftsrechtlicher Auflösungstatbestand vorliegt.¹⁰⁾ Aus gesellschaftsrechtlicher Sicht fällt unter den Begriff der Auflösung die Beendigung einer GmbH insbesondere aus folgenden Gründen:¹¹⁾

- gesetzliche Auflösungsgründe bei einer GmbH (Zeitablauf, Generalversammlungsbeschluss, Verschmelzung, Eröffnung des Konkursverfahrens, Verfügung der Verwaltungsbehörde, Beschluss des Handelsgerichts);
- Auflösung einer GmbH aus anderen (nicht gesetzlichen) Gründen.

§ 19 Abs 1 KStG spricht von der Auflösung, die die Körperschaft „*beschlossen hat*“. Nach herrschender Ansicht kommt § 19 KStG aber auch in jenen Fällen der Auflösung zur Anwendung, die nicht auf einen Auflösungsbeschluss, sondern auf andere Gründe zurückgehen. Im Ergebnis umfasst § 19 KStG daher sämtliche unternehmensrechtliche Auflösungstatbestände, sodass sich unternehmensrechtliche und steuerrechtliche Auflösungstatbestände decken.¹²⁾

Auch die Finanzverwaltung ging in der zuletzt veröffentlichten Information betreffend die „*Vorgehensweise hinsichtlich der Berücksichtigung nicht getilgter Verbindlichkeiten bei einer Liquidation nach § 19 KStG 1988*“ davon aus, dass die steuerliche Beurteilung sowohl für die Liquidation einer Kapitalgesellschaft außerhalb als auch im Rahmen eines Insolvenzverfahrens zur Anwendung gelangen.¹³⁾ Abgesehen davon wird von der Finanzverwaltung das bisher in Bezug auf den Konkurs eines Gruppenträgers ergangene VwGH-Erkenntnis auch auf die Liquidation eines Gruppenträgers angewendet.¹⁴⁾

Vor diesem Hintergrund ist davon auszugehen, dass die VwGH-Entscheidung neben Konkursfällen auch auf Liquidationsfälle anwendbar sein sollte.

2.2. Vertrauenschutz in Zusammenhang mit den KStR-Aussagen

Tritt ein Gruppenmitglied in die Liquidation ein, führt dies nach der bisherigen Ansicht der Finanzverwaltung¹⁵⁾ – sowie auch der herrschenden Ansicht¹⁶⁾ – nicht zum Aus-

¹⁰⁾ Vgl Hristov in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² (2016) § 19 Rz 27.

¹¹⁾ Vgl Lachmayer in Renner/Strimitzer/Vock, KStG (24. Lfg, 2013) § 19 Tz 14.

¹²⁾ Vgl Lachmayer in Renner/Strimitzer/Vock, KStG (24. Lfg, 2013) § 19 Tz 15 mwN; Rz 1427 KStR.

¹³⁾ Vgl BMF-Info 24. 10. 2018, BMF-010203/0434-IV/6/2018.

¹⁴⁾ Vgl Rz 1591a KStR, unter Verweis auf VwGH 26. 11. 2014, 2011/13/0008.

¹⁵⁾ Vgl Rz 1591a KStR.

¹⁶⁾ Vgl zB Vock in Renner/Strimitzer/Vock, KStG (24. Lfg, 2013) § 9 Tz 414; Lachmayer in Renner/Strimitzer/Vock, KStG (24. Lfg, 2013) § 19 Tz 66; Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG², § 9 Rz 154d f; Schneider in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 19 Tz 231; Mayr, BMF zur Liquidation des Gruppenträgers oder eines Gruppenmitglieds, RdW 2015, 453 (455); Mechtler/Pinetz, Die steuerliche Behandlung

scheiden dieses Gruppenmitglieds aus der Unternehmensgruppe, sofern nicht schon bei Liquidationsbeginn feststeht, dass die Mindestdauer gemäß § 9 Abs 10 KStG¹⁷⁾ nicht erfüllt werden kann. Der Eintritt eines Gruppenmitglieds in die Liquidation führt ausschließlich zum Ausscheiden jener Gruppenmitglieder, mit denen das in die Liquidation eintretende Gruppenmitglied als beteiligte Körperschaft iSd § 9 Abs 4 KStG finanziell verbunden ist.

In Liquidation befindliche Gruppenmitglieder konnten daher nach bisheriger Auffassung bis zum Abschluss der Liquidation in der Unternehmensgruppe bleiben, sodass eine letztmalige Zurechnung der Liquidationstangente (steuerliche Einkünfte des Liquidationszeitraums) erfolgte.¹⁸⁾ Die Zurechnung der finalen Liquidationstangente an den Gruppenträger setzte erst mit der tatsächlichen Beendigung der Liquidation ein und erfolgte somit grundsätzlich zum Bilanzstichtag der Liquidationsschlussbilanz.¹⁹⁾

Aufgrund der bisherigen Verwaltungspraxis stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, welcher Vertrauensschutz einem Steuerpflichtigen hinsichtlich der Ausführungen in den KStR zur Liquidation von Gruppenmitgliedern gewährt wird. Auf einfachgesetzlicher Ebene gewährt der VwGH insofern einen gewissen Vertrauensschutz im Rahmen des Grundsatzes von Treu und Glauben, als ein erlassgetreues Verhalten im Rahmen der behördlichen Ermessensübung „mitzuberücksichtigen“ ist.²⁰⁾ Der Anwendungsbereich ist jedoch eingeschränkt, weil das erlassgetreue Verhalten lediglich mitzubерücksichtigen ist. Das bedeutet, dass das Vertrauen des Steuerpflichtigen und damit Treu und Glauben einer für den Steuerpflichtigen nachteiligen Ermessensübung grundsätzlich nicht entgegenstehen können.²¹⁾

Bei nachteiliger Ermessensübung bleibt dem Steuerpflichtigen lediglich die Möglichkeit einer Nachsicht nach § 236 BAO betreffend Unbilligkeit der Einhebung.²²⁾ Nach § 3 der VO betreffend Unbilligkeit der Einhebung iSd § 236 BAO²³⁾ liegt eine sachliche Unbilligkeit bei der Einhebung von Abgaben unter anderem vor, soweit die Geltendmachung des Abgabenanspruchs in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht, die vom BMF im AÖF oder im Internet als amtliche Veröffentlichung in der *Findok* veröffentlicht wurden, wenn im Vertrauen auf die Veröffentlichung für die Verwirklichung des die Abgabepflicht auslösenden Sachverhalts bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden.²⁴⁾ Betroffen sind vor allem Richtlinien (zB KStR) und andere Erlasse des BMF.²⁵⁾

Infolge der VwGH-Entscheidung ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung die KStR-Aussagen zur Liquidation von Gruppenmitgliedern anpassen wird. Aufgrund der unterschiedlichen und zum Teil einzelfallbezogenen nachteiligen steuerlichen Konsequenzen (Stand-alone-Besteuerung vs Besteuerung im Bereich der Unternehmensgruppe) und des nicht ausreichend zufriedenstellenden Vertrauensschutzes bei erlass-

lung von Gruppengesellschaften in Liquidation, ÖStZ 2015, 497 (502 ff); Haslehner/Urtz in Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel, Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung (2011) 355 (384 ff); Novosel in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker, Gruppenbesteuerung² (2017) § 9 Abs 2 KStG Rz 27. Kritisch Urtz, UFS: Liquidation des Gruppenträgers beendet die Unternehmensgruppe, GeS 2007, 29 (31).

¹⁷⁾ Die Mindestdauer ist nur dann erfüllt, wenn seit dem Hinzutreten zur Unternehmensgruppe zwei volle Wirtschaftsjahre vor der Liquidation vergangen sind und der Liquidationszeitraum zumindest volle zwölf Monate umfasst (vgl Rz 1593 KStR).

¹⁸⁾ Vgl BMF-Info 24. 10. 2018, BMF-010203/0434-IV/6/2018.

¹⁹⁾ Vgl Wiesner/Kirchmair/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2007) K237.

²⁰⁾ Vgl VwGH 27. 8. 2008, 2006/15/0057; BMF 6. 4. 2006, BMF-010103/0023-VI/2006 (Richtlinien zum Grundsatz von Treu und Glauben), Pkt 5.2.

²¹⁾ Vgl Peperkorn, Die Bindungswirkung von Erlässen im Steuerrecht, ÖStZ 2017, 53 ff.

²²⁾ Vgl Peperkorn, ÖStZ 2017, 53 ff.

²³⁾ Vgl VO betreffend Unbilligkeit der Einhebung iSd § 236 BAO idF BGBl I 2019/62.

²⁴⁾ Vgl BMF 6. 4. 2006, BMF-010103/0023-VI/2006, Pkt 6.2.4.

²⁵⁾ Vgl Ritz/Koran, SWK-Spezial Advance Ruling² (2019) 25 f.

getreuer Vorgangsweise würde sich – wie auch bei anderen in der Vergangenheit vorgenommenen Richtlinienwartungen²⁶⁾ – zur Gewährleistung von Rechtssicherheit für Dispositionen auf Basis der bisherigen Verwaltungspraxis in der Vergangenheit ein entsprechender Stichtag für die Anwendung der neuen VwGH-Rechtsprechung anbieten. In diesem Zusammenhang könnte die Anwendung der neuen VwGH-Entscheidung im Rahmen einer KStR-Anpassung für Liquidationsbeschlüsse ab einem künftigen Stichtag nach Ergehen der VwGH-Entscheidung festgelegt werden. Dadurch wäre sichergestellt, dass Steuerpflichtigen ein entsprechender Vertrauensschutz in Bezug auf die bisherige Verwaltungspraxis zugestanden wird.

2.3. Zeitpunkt des liquidationsbedingten Ausscheidens des Gruppenmitglieds

Aus § 19 Abs 5 KStG ergibt sich, dass der abwicklungsbedingte Besteuerungszeitraum mit dem Ende des Wirtschaftsjahres beginnt, das unmittelbar vor Wirksamwerden des Auflösungsbeschlusses abgelaufen ist, wobei es darauf ankommt, für welchen Zeitpunkt die Auflösung beschlossen wurde. Bei Regelbilanzstichtag und unterjährigem Auflösungsbeschluss beginnt der Abwicklungszeitraum mit 1. 1. des Jahres, in dem der Auflösungsbeschluss gefasst wurde.²⁷⁾

Objektive Tatbestandsvoraussetzungen für die Liquidationsbesteuerung gemäß § 19 Abs 1 KStG sind einerseits der Beschluss der Auflösung und andererseits die tatsächliche Abwicklung. Die beiden Tatbestandsmerkmale müssen kumulativ vorliegen.²⁸⁾ Bei Eintritt eines Liquidationstatbestands (zB Auflösungsbeschluss) ist § 19 KStG daher nicht anzuwenden, solange nicht mit der Durchführung der konkreten nach außen hin erkennbaren Einstellungs- und Abwicklungsmaßnahmen in Hinblick auf das Unternehmen bzw Vermögen begonnen wird.²⁹⁾

Verwertungsmaßnahmen sind im Idealfall die Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter des Anlage- und Umlaufvermögens der Körperschaft oder auch des gesamten Betriebsvermögens bzw abgrenzbarer Vermögensteile. Einstellungsmaßnahmen sind nach außen erkennbare Maßnahmen, deren Ziel ex ante beurteilt darin liegt, den Betrieb bzw die ausgeübte Tätigkeit der Körperschaft (die auch eine reine Holdinggesellschaft sein kann) zu beenden und einzustellen.³⁰⁾ Die bloße Einstellung der Tätigkeit einer Körperschaft ohne konkrete auf eine Abwicklung ausgerichtete Maßnahmen genügt nicht. Umgekehrt kann auch die Verwertung des Vermögens allein unter Umständen nicht ausreichen, um von einer Abwicklung sprechen zu können, wenn die Gesellschaft noch werbend am Wirtschaftsleben teilnimmt.³¹⁾

In Bezug auf Gruppenmitglieder ist daher zu berücksichtigen, dass der alleinige Beschluss über die Auflösung der Gesellschaft (Liquidationseröffnung) somit noch nicht zum Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe führt, solange nicht auch mit der tatsächlichen Abwicklung begonnen wurde. Insbesondere bei Liquidationseröffnungen, die zeitnah zum Bilanzstichtag erfolgen, sollte daher für Zwecke der Beurteilung des Gruppenmitgliedsstatus entsprechend dokumentiert werden, ob bzw wann mit der tatsächlichen Abwicklung begonnen wurde.

²⁶⁾ Siehe zB Rz 352 UmgRStR 2002 (zur Anwendung der gruppenbezogenen Betrachtungsweise) oder Rz 352a UmgRStR 2002 (zur Firmenwertabschreibung iVm Downstream-Verschmelzungen).

²⁷⁾ Vgl Rz 1433 KStR.

²⁸⁾ Vgl Rz 1428 KStR; Schneider in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 19 Tz 91 mwN; Hirschler in Bergmann, Praxisfragen zum Körperschaftsteuerrecht, FS Werilly (2000) 149 f.

²⁹⁾ Vgl Hristov in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG², § 19 Rz 40 f; Lachmayr in Renner/Strimitzer/Vock, KStG (24. Lfg, 2013) § 19 Tz 21 ff.

³⁰⁾ Vgl Hristov in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG², § 19 Rz 40. Im Detail dazu siehe Hristov, Die Liquidation im Ertragsteuerrecht (2011) 53 f.

³¹⁾ Vgl Lachmayr in Renner/Strimitzer/Vock, KStG (24. Lfg, 2013) § 19 Tz 23.

2.4. Abbruch der Liquidation eines Gruppenmitglieds

Weiters stellt sich die Frage, welche Konsequenzen sich bei Abbruch der Liquidation ergeben. Dieses Thema wurde – soweit ersichtlich – bislang in Bezug auf Gruppenmitglieder mangels liquidationsbedingten Ausscheidens aus der Unternehmensgruppe nicht näher analysiert.

Ein Liquidationsverfahren kann jederzeit abgebrochen werden. Eine abgebrochene Liquidation liegt vor, wenn zwar zunächst die Abwicklung geplant war und gegebenenfalls sogar schon begonnen wurde, die Absicht zur Durchführung der Abwicklung aber später aufgegeben und eine werbende Tätigkeit wiederaufgenommen wird. Es muss kein förmlicher Fortsetzungsbeschluss vorliegen, es reicht aus, wenn sich die Körperschaft (zB durch faktische Handlungen) wieder am Erwerbsleben beteiligt.³²⁾ In beiden Fällen kommt es somit zum Wegfall der Anwendungsvoraussetzung der tatsächlichen Abwicklung nach § 19 Abs 1 KStG.

Wenn man infolge der VwGH-Rechtsprechung lediglich auf das „erstmalige“ Einstellen der werbenden Tätigkeit abstellt – unabhängig davon, ob die Liquidation schlussendlich auch tatsächlich erfolgt –, würde das Gruppenmitglied unabhängig von den finalen Besteuerungsfolgen des § 19 KStG aus der Unternehmensgruppe ausscheiden. Eine derart strenge Auslegung scheint jedoch überschießend, da die Führung eines Betriebs dem Grunde nach kein Erfordernis für die Gruppenzugehörigkeit ist³³⁾ und dem VwGH insbesondere die liquidationsbedingte Vermischung der beiden Besteuerungssysteme widerstrebt. Sofern man das Kriterium der „Einstellung der werbenden Tätigkeit“ hingegen mit dem Besteuerungssystem des § 19 KStG verknüpft, ist näher zu analysieren, welche steuerlichen Konsequenzen mit dem Abbruch der Liquidation verbunden sind. In diesem Zusammenhang ist umstritten, ab wann § 19 KStG in Fällen einer zuerst ernsthaft betriebenen Abwicklung nicht mehr anwendbar ist:

- Teilweise wird vertreten, dass § 19 KStG *ex tunc* und somit rückwirkend nicht mehr anzuwenden ist.³⁴⁾ Dabei wird davon ausgegangen, dass nach dem Wortlaut „tatsächliche Abwicklung“ eine bloße Teilabwicklung nicht ausreicht, um die Rechtsfolgen des § 19 KStG auszulösen und es Aufgabe der Abwicklung ist, die Vollbeendigung herbeizuführen.³⁵⁾ Im Hinblick auf den Zweck des § 19 KStG und die damit verbundene Begünstigungsvorschrift des mehrjährigen Veranlagungszeitraums ist davon auszugehen, dass § 19 KStG final ausgerichtet ist und bei einer abgebrochenen Liquidation *ex tunc* nicht zur Anwendung kommt.³⁶⁾ Bei jenen veranlagten Fällen, bei denen die Liquidation bereits begonnen, aber nachher wieder eingestellt wurde, kann die (Jahres-)Veranlagung daher wiederaufgenommen werden.³⁷⁾ Umgelegt auf Gruppenmitglieder würde dies zu dem Ergebnis führen, dass ein Gruppenmitglied infolge der Liquidationseröffnung lediglich vorläufig aus der Unternehmensgruppe ausgeschieden ist und aufgrund des Abbruchs der Liquidation (rückwirkend) keine Unterbrechung der Gruppenzugehörigkeit vorliegt.
- Ein anderer Teil der Literatur sowie die Verwaltungspraxis treten hingegen für eine Nichtanwendbarkeit des § 19 KStG *ex nunc* und somit ab dem Zeitpunkt der Ände-

³²⁾ Vgl Lachmayr in Renner/Strimitzer/Vock, KStG (24. Lfg, 2013) § 19 Tz 27; Hristov, Liquidation, Pkt 4.3.6.; Hristov in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG², § 19 Rz 44.

³³⁾ Siehe auch Haslehner/Urtz in Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel, Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung, 355 (374).

³⁴⁾ Vgl Paukowitsch, Praktische Überlegungen zur Körperschaftsteuerreform (Teil VIII), FJ 1990, 263; Hirschler in Bergmann, FS Werilly, 149 (150 FN 3); Lachmayr in Renner/Strimitzer/Vock, KStG (24. Lfg, 2013) § 19 Tz 27 mwN, die auch darauf verweist, dass in diese Richtung möglicherweise auch das VwGH-Erkenntnis vom 18. 12. 2002, 98/13/0064, auszulegen ist.

³⁵⁾ Vgl Hirschler in Bergmann, FS Werilly, 149 (150 FN 3).

³⁶⁾ Vgl Lachmayr in Renner/Strimitzer/Vock, KStG (24. Lfg, 2013) § 19 Tz 27.

³⁷⁾ Vgl Lachmayr in Renner/Strimitzer/Vock, KStG (24. Lfg, 2013) § 19 Tz 27; Paukowitsch, FJ 1990, 263.

rung ein, sofern an den Liquidationshandlungen keine Zweifel bestehen.³⁸⁾ Wird bei bereits begonnener Liquidation die Absicht der Durchführung der Abwicklung aufgegeben und ein Fortführungsbeschluss getroffen, wird § 19 KStG bis zu diesem Beschluss dennoch anzuwenden sein. Die Veranlagung läuft, unter Umständen nach Einschub eines Rumpfwirtschaftsjahres, im Normalrhythmus weiter.³⁹⁾ In diesem Fall würde das von der Liquidation betroffene Gruppenmitglied jedenfalls aus der Unternehmensgruppe ausscheiden. Sofern das Liquidationsverfahren zu einem späteren Zeitpunkt abgebrochen wird, kann lediglich durch einen neuerlichen Gruppenantrag die (Wieder-)Aufnahme als Gruppenmitglied in die Unternehmensgruppe angedacht werden.

Abhängig davon, welcher Ansicht gefolgt wird, können sich unterschiedliche Besteuerungsfolgen ergeben, da die Gesellschaft bei Abbruch des Liquidationsverfahrens entweder als Gruppenmitglied weiterhin in der Unternehmensgruppe verbleiben könnte oder nur künftig wieder mittels gesondertem Gruppenantrag in die Unternehmensgruppe aufzunehmen wäre.

2.5. Anwendbarkeit des § 9 Abs 7 KStG auf Liquidationsverluste

Der im Rahmen der Einführung der Gruppenbesteuerung durch das StRefG 2005 eingefügte § 9 Abs 7 KStG sah vor, dass Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an Gruppenmitgliedern nicht abzugsfähig sind, da gruppenbedingt Verluste von Gruppenmitgliedern letztlich beim Gruppenträger durch die Zurechnung wirksam werden. Das Teilwertabschreibungsverbot wurde durch das AbgÄG 2004⁴⁰⁾ um das Verbot der Abzugsfähigkeit von „Veräußerungsverluste[n] hinsichtlich von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern“ erweitert, da ein Veräußerungsverlust aus dem Verkauf einer Beteiligung an einem bisherigen Gruppenmitglied in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einer vorweggenommenen (unterjährigen) Teilwertabschreibung entspricht. Nach den Gesetzesmaterialien zum StRefG 2005 liegt die Rechtfertigung für den Ausschluss von Teilwertabschreibungen hinsichtlich von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern (Gleiches gilt nach Ansicht im Fachschrifttum wohl für Veräußerungsverluste) darin, dass es im Zuge der Gruppenbildung ohnehin zur Übernahme der Verluste der Gruppenmitglieder kommt. Damit soll also eine Doppelverwertung von Verlusten auf Ebene der beteiligten Körperschaft vermieden werden.⁴¹⁾

Während der Anwendungsbereich des Teilwertabschreibungsverbots eindeutig festgelegt ist, ist dies bei Veräußerungsfällen nicht mehr der Fall. Das Abzugsverbot greift unbestritten bei Veräußerungen zum Bilanzstichtag und bei unterjährigen Verkäufen, bei denen die finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 KStG des Veräußerers weiter aufrecht bleibt. Ob trotz mangelnder finanzieller Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres auch bei einem unterjährigen Verkauf die Veräußerung einer tatbestandlichen Beteiligung vorliegt, die unter das Abzugsverbot fällt, ist strittig.⁴²⁾ Berücksichtigt man, dass bei einem unterjährigen Verkauf der Beteiligung am Gruppenmitglied rückwirkend gar kein Gruppenmitglied mehr vorliegt, könnte – bei enger Auslegung – somit auch nicht von einem „Veräußerungsverlust“ iSd § 9 Abs 7 KStG gesprochen

³⁸⁾ Vgl Rz 1430 KStR; Gaier in Doralt/Hassler/Kranich/Nolz/Quantschnigg, Besteuerung der Kapitalgesellschaft, FS Bauer (1986) 58; Wiesner in Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe, Die Kapitalgesellschaft nach der Steuerreform 1988 (1989) 40; Hristov, Liquidation, 53 und 77, mwN in FN 357; Schneider in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 19 Tz 120.

³⁹⁾ Vgl Rz 1430 KStR.

⁴⁰⁾ Vgl BGBI I 2004/180.

⁴¹⁾ Vgl Urtz in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 9 Tz 383 f mwN.

⁴²⁾ Vgl Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG², § 9 Rz 236; Vock in Renner/Strimitzer/Vock, KStG (26. Lfg, 2015) § 9 Tz 677.

werden, der dem Abzugsverbot unterliegt.⁴³⁾ Im Gegensatz dazu wird zum Teil im Fachschrifttum und von der Verwaltungspraxis⁴⁴⁾ davon ausgegangen, dass bei Auftreten eines Veräußerungsverlusts in der Regel am letzten Bilanzstichtag der beteiligten Körperschaft und somit noch während aufrechter Steuergruppe eine steuerneutrale Teilwertabschreibung der veräußerten Beteiligung am Gruppenmitglied geboten gewesen wäre und demzufolge auch ein unterjähriger Veräußerungsverlust vom Abzugsverbot umfasst sein sollte. Ein solcher Veräußerungsverlust entspricht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einer vorweggenommenen unterjährigen Teilwertabschreibung. Dass durch die Veräußerung in weiterer Folge die Gruppenzugehörigkeit für das betreffende Jahr nicht mehr gegeben ist, ist nach dieser Sichtweise ohne Bedeutung.

Im Fachschrifttum war bisher umstritten, ob die in § 9 Abs 7 KStG vorgesehene Nichtabzugsfähigkeit von Veräußerungsverlusten auch für Verluste aus der Liquidation/Insolvenz der Beteiligungen an Gruppenmitgliedern gilt.⁴⁵⁾ Einerseits spricht der Vergleich zu § 12 Abs 3 Z 1 KStG gegen diese Ansicht, da die dortige Differenzierung zwischen „Verlusten anlässlich der Veräußerung“ und „anlässlich eines sonstigen Ausscheidens“ in § 9 Abs 7 KStG gerade nicht übernommen wurde. Andererseits spricht der Vergleich mit § 10 Abs 3 KStG dafür, da von den „Veräußerungsverlusten“ iSd § 10 Abs 3 KStG auch Verluste anlässlich der Liquidation der ausländischen Körperschaft umfasst werden.⁴⁶⁾

Nachdem bisher davon ausgegangen wurde, dass Gruppenmitglieder liquidationsbedingt nicht aus der Gruppe ausscheiden, sondern mit der Liquidationsbeendigung die Zurechnung einer finalen Liquidationstangente erfolgt, war bisher ein entsprechender Konnex zwischen in Liquidation befindlichen Gruppenmitgliedern und dem Abzugsverbot gemäß § 9 Abs 7 KStG gegeben. Ein derartiger Konnex wäre künftig – sofern man der Ansicht folgt, dass § 9 Abs 7 KStG auch Liquidationsverluste umfasst – unter Anwendung derselben Argumentation, wie sie teilweise bei unterjährigen Veräußerungen vertreten wird, auch bei Liquidationsverfahren denkbar, die innerhalb des Jahres der Liquidationseröffnung beendet werden (bei Auftreten eines Liquidationsverlusts wäre am letzten Bilanzstichtag der beteiligten Körperschaft und somit noch während aufrechter Steuergruppe eine steuerneutrale Teilwertabschreibung der Beteiligung des in Liquidation befindlichen Gruppenmitglieds geboten gewesen). Abgesehen davon können Liquidationsverfahren mitunter aber auch einen Zeitraum von mehr als einem Jahr umfassen. In diesen Fällen wird ein entsprechender Konnex zwischen der ursprünglichen Gruppenmitgliedschaft und damit die Anwendbarkeit der Bestimmung des § 9 Abs 7 KStG schwieriger zu argumentieren sein. Demzufolge werden die Beteiligungsbewertung zum letzten Bilanzstichtag der beteiligten Körperschaft vor dem liquidationsbedingten Ausscheiden des Gruppenmitglieds und die Frage, inwieweit eine allfällige (steuerneutrale) Teilwertabschreibung vorgenommen wurde bzw vorzunehmen gewesen wäre, in den Fokus rücken.

⁴³⁾ Vgl Haidenthaler/Kanduth-Kristen/Quantschnigg in Kofler/Kanduth-Kristen, Steuerreform 2005 (2004) Rz 325; Kohlhauser, Steuerfalle Gruppenbesteuerung? SWK 30/2004, S 870; Haidenthaler/Preining in Quantschnigg et al, Gruppenbesteuerung (2005) § 9 Abs 7 Rz 30; Haslehner, Veräußerung von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern, taxlex 2010, 186.

⁴⁴⁾ Vgl Rz 1107 KStR; Burgstaller/Haslinger in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner, Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007) 291 (296 f); Wiesner/Mayr, Gruppenbesteuerung: Beteiligungsgemeinschaft, Umgürdungen und Marks & Spencer, RWZ 2006, 1 f; Urtz in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 9 Tz 390; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung², K298.

⁴⁵⁾ Zustimmend zur Umfassung von Liquidationsverlusten Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung², K 298b; Burgstaller/Haslinger in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner, Gruppenbesteuerung, 298; Urtz in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 9 Tz 391; anderer Ansicht Stefaner/Weninger in Lang/Schuch/Staringer, KStG (2009) § 9 Rz 193; Heffermann/Wimpissinger, Abzugsfähigkeit von Liquidationsverlusten bei Beteiligungen innerhalb einer Steuergruppe, ÖStZ 2013, 43 ff; Heffermann/Wimpissinger, Steuerfalle Gruppenbesteuerung, GES 2013, 137 (140 f).

⁴⁶⁾ Vgl Urtz in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 9 Tz 391.



Auf den Punkt gebracht

Seit dem Salzburger Steuerdialog 2014 gibt es eine lebhafte Diskussion darüber, ob nicht getilgte Verbindlichkeiten einer Kapitalgesellschaft bei der Ermittlung des Abwicklungsendvermögens anzusetzen sind. In diesem Zusammenhang hat der VwGH nun entschieden, dass nicht getilgte Verbindlichkeiten weiterhin im Abwicklungsendvermögen anzusetzen sind. Nachdem es in dem zugrunde liegenden Anlassfall um ein in Liquidation befindliches Gruppenmitglied ging, nahm der VwGH in weiterer Folge auch zum Gruppenzugehörigkeitsstatus des in Liquidation befindlichen Gruppenmitglieds Stellung. Unter Verweis auf seine bisherige Rechtsprechung zur Liebhabereitigkeit eines Gruppenmitglieds sowie zur Liquidation eines Gruppenträgers kommt der VwGH zu dem Ergebnis, dass auch Gruppenmitglieder aufgrund der Liquidation aus der Unternehmensgruppe ausscheiden.

Steuerrechtsschutz in der Praxis

Zahlungsaufschub bei Auseinanderfallen von Zahlungsfrist und Beschwerdefrist

Ein Fall des Beschwerdeverfahrens

GEBHARD FURHERR / JOHANNES REITER*)



Entscheidet ein Abgabepflichtiger anlässlich der Einbringung einer Beschwerde, die dem Abgabenbescheid zugrunde liegende Abgabe nicht zu entrichten, so stellt sich bei Auseinanderfallen des Fälligkeitstages zur Entrichtung der Abgabe und dem Ende der Beschwerdefrist in der Praxis häufig die Frage des „richtigen“ verfahrensrechtlichen Instrumentariums zur Erlangung eines Zahlungsaufschubs. Der folgende Praxisfall verdeutlicht auch die in diesem Zusammenhang bestehenden Rechtsschutzlücken bzw -defizite.

1. Der Fall

Nach einer Außenprüfung erhält der Abgabepflichtige am 2. 4. 2019 neue ESt-Bescheide für die Veranlagungszeiträume 2014 bis 2016, mit denen bis spätestens 2. 5. 2019 zu entrichtende erhebliche Abgabennachforderungen einhergehen. Die ESt-Bescheide 2014 bis 2016 verweisen in ihrer Begründung auf den Bericht der Außenprüfung. Der Bericht über die Außenprüfung wird dem Abgabepflichtigen – aufgrund der Osterfeiertage – erst am 29. 4. 2019 zugestellt. Der Abgabepflichtige stellt gleich danach einen Antrag auf Verlängerung der Rechtsmitteilstfrist, da für die Verfassung der Beschwerde auch eine Einsicht in den umfassenden Außenprüfungsakt erforderlich ist.

Auf Anfrage des Abgabepflichtigen teilt ihm das zuständige Finanzamt dennoch telefonisch mit, dass die Abgabennachforderungen bis 2. 5. 2019 zu entrichten seien. Ein

*) Dr. Gebhard Furherr, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, ist Partner bei LeitnerLeitner und beeideter Gerichtssachverständiger. Mag. Johannes Reiter, LL.M., Steuerberater und zertifizierter Verfahrensrechtsexperte, ist Tax Manager bei LeitnerLeitner.