

dem Jahr der erstmaligen Abgabe einer „Nullerklärung“ durch die niederländische GmbH – dem Grunde nach zulässig war. Nach Ansicht des Finanzamtes wäre die Teilwertabschreibung hingegen bereits im Jahr der Eröffnung des Liquidationsverfahrens (1998) oder in den Verlustjahren 1995–1997 vorzunehmen gewesen. In diesem Zusammenhang ist anzumerken, dass die Vornahme einer Teilwertabschreibung eine erhebliche und dauernde Wertminderung voraussetzt (VwGH 18.4.2007, 2003/13/0053; 19.9.2007, 2004/13/0050), von der durchaus schon bei Eintritt in die Liquidationsphase ausgegangen werden könnte. Der VwGH nimmt jedenfalls zum Zeitpunkt der Zulässigkeit der Teilwertabschreibung nicht abschließend Stellung. ME kann dies dahingehend interpretiert werden, dass aufgrund der Umstände des konkreten Falles die Frage, ob die Teilwertabschreibung im Jahr 1999 oder in den Jahren davor vorzunehmen gewesen wäre, hintangestellt bleiben darf, weil die Zulässigkeit der Teilwertabschreibung durch das spätere liquidationsbedingte Ausscheiden der Beteiligung dokumentiert ist.

Teilwertabschreibung im Jahr 1999 in voller Höhe gerechtfertigt?

Aus den Ausführungen des VwGH lässt sich ME nicht zwingend ableiten, dass eine gänzliche Abschreibung der Beteiligung geboten war, da der VwGH im Rahmen der Beurteilung des liquidationsbedingten Ausscheidens der Beteiligung auf die Zulässigkeit der „*Absetzung des (allenfalls der Höhe nach richtigzustellenden) Buchwertes*“ hinweist. Hieraus könnte abgeleitet werden, dass auch die Abgabe einer „Nullerklärung“ einer in Liquidation befindlichen GmbH nicht zwingend die gänzliche Abschreibung der Beteiligung rechtfertigt.

7-Jahresverteilung des liquidationsbedingten „Restverlustes“

Der durch das Ausscheiden der Beteiligung entstehende Verlust ist ab dem Jahr des Ausscheidens auf 7 Jahre zu verteilen. Wurde in den Jahren vor dem Ausscheiden bereits eine Teilwertabschreibung auf die Beteiligung vorgenommen, kommt es lediglich hinsichtlich des liquidationsbedingten „Restverlustes“ zu einer neuerlichen Siebenjahresverteilung (KStR 2013 Rz 1304).

Ablehnung des Konzepts einer „wirtschaftlichen“ bzw „stillen“ Liquidation nach § 19 KStG

Die stillschweigende Änderung des Gesellschaftszweckes und die Einstellung der werbenden Tätigkeit sowie die Versilberung des Gesellschaftsvermögens können im Hinblick auf fehlende Formerfordernisse das Vorliegen eines gesetzlich normierten Auflösungstatbestandes nicht ersetzen und nicht den Eintritt in die Liquidationsphase bewirken.

UFS 04.03.2013, RV/0968-W/12
(Senatsentscheidung)

§ 19 KStG

Aus den Entscheidungsgründen¹

„Der Wortlaut des § 19 Abs. 1 KStG 1988 erfordert das Vorliegen eines auf Auflösung lautenden Beschlusses. Die Notwendigkeit eines tatsächlichen Beschlusses besteht entgegen dem Gesetzeswortlaut nach herrschender Lehre

jedoch nicht. Es wird vielmehr das Vorliegen eines Auflösungsgrundes als ausreichend erachtet. Die Auflösungsgründe für eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung sind in § 84 GmbHG normiert. [...] Der Beginn der Auflösung bei gesetzlich normierten Auflösungstatbeständen ist mit Erfüllung des jeweiligen Tatbestandes anzunehmen. Erfolgt die Auflösung mit Beschluss, ist das im Beschluss angeführte Datum maßgeblich (vgl Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, Die

¹ Die Zwischenüberschriften sind redaktionell eingefügt (nichtamtlich).

Körperschaftsteuer KStG 1988, § 19 Rz 16). Die stillschweigende Änderung des Gesellschaftszweckes und die Einstellung der werbenden Tätigkeit sowie die Versilberung des Gesellschaftsvermögens können nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates – entgegen der im Protokoll zum Salzburger Steuerdialog 2008 vertretenen Auffassung – im Hinblick auf fehlende Formerfordernisse das Vorliegen eines gesetzlich normierten Auflösungstatbestandes nicht ersetzen und nicht den Eintritt in die Liquidationsphase bewirken (vgl *Reinisch* in Taxlex 2009, 28ff). Dem Vorbringen der Bw., im Wirtschaftsjahr vom 1.12.2009 bis 30.11.2010 sei der Gesellschaftszweck bereits geändert, keine werbende Tätigkeit mehr ausgeübt und bereits mit der Versilberung des Vermögens begonnen worden, ist entgegenzuhalten, dass eine stille Liquidation einer Körperschaft, bei der weder ein Auflösungsbeschluss gefasst wurde noch ein sonstiger

gesellschaftsrechtlicher Auflösungstatbestand erfüllt ist, nicht unter § 19 KStG fällt, da es an der notwendigen Voraussetzung eine Auflösungstatbestand fehlt (vgl *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 19 Rz 25; *Micker* in *Hermann/Heuer/Raupach*, § 11 Anm 18).

Für die Ermittlung des Abwicklungseinkommens sieht § 19 Abs 2 und 5 KStG 1988 einen eigenen, von den allgemeinen Besteuerungsregeln abweichenden Besteuerungszeitraum vor. Dieser Besteuerungszeitraum beginnt mit dem Ende des Wirtschaftsjahrs, das unmittelbar vor dem Wirksamwerden des Auflösungsbeschlusses abgelaufen ist und endet mit der tatsächlichen Beendigung der Abwicklung. Maßgeblich ist, für welchen Zeitpunkt die Auflösung beschlossen wurde, nicht hingegen, in welchem Zeitpunkt der Auflösungsbeschluss tatsächlich gefasst wurde (vgl aaO, § 19 Rz 30 und 31).“

Anmerkung

Von Georg Kofler

1. Der UFS bestätigt zunächst die hA², dass – ungeachtet des Wortlautes des § 19 KStG („seine Auflösung beschlossen hat“) – für den Eintritt in die Liquidationsphase kein formeller Auflösungsbeschluss notwendig ist, sondern bloß ein unternehmensrechtlicher Auflösungsgrund (zB nach § 84 GmbHG) vorliegen muss. Erfolgt aber die Auflösung „durch Beschluß der Gesellschafter“ (§ 84 Abs 1 Z 2 GmbHG), so ist das im Beschluss angeführte Datum für den Eintritt in die Phase der Liquidationsbesteuerung maßgeblich.

2. Demgegenüber hatte das BMF im Salzburger Steuerdialog 2008 die Ansicht vertreten, dass auch die bloße Einstellung der wirtschaftlichen Tätigkeit als Auflösungsgrund iSd § 19 KStG angesehen werden könne, es also eine „wirtschaftliche“ bzw „stille“ Liquidation gebe. Daraus würde auch folgern, dass die Ausschüttungen an Gesellschafter nicht mehr als – allenfalls nach § 10 KStG befreiter – Beteiligungsertrag, sondern – als Akontierung auf die Liquidationsmasse – als steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn anzusehen wären.³ So wurde im Salzburger Steuerdialog ausgeführt:

„Wenn zu Beginn des Liquidationszeitraumes nur noch Barvermögen in der GmbH [...] vorhanden ist, hat diese in wirtschaftlicher Betrachtungsweise bereits in ihrem [vorhergehenden] Wirtschaftsjahr [...] ihren Gesellschaftszweck geändert und ist die Liquidationsphase eingetreten, weil sie ihr Vermögen versilbert hat und keine werbende Tätigkeit mehr ausübt. Von der Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 Abs 1 KStG 1988 ausgeschlossen sind sowohl Gewinne, die auf Grund einer nach gesellschaftsrechtlichen Vorschriften als solche vor sich gehenden Liquidation entstehen, als auch Gewinne aus einer bloß ‚wirtschaftlichen‘ Liquidation. [...] Für die Besteuerung der abgewickelten GmbH [...] macht es steuerlich keinen Unterschied, ob sie die realisierten stillen Reserven als laufenden Gewinn oder als Liquidationsgewinn erfasst. Auf Gesellschafterebene erscheint es jedoch richtig, die zugeflossenen Beträge nicht gemäß § 10 Abs 1 KStG 1988 steuerfrei zu belassen, sondern als Veräußerungsgewinne umzuqualifizieren und entsprechend zu erfassen.“

3. Diese Sichtweise des Salzburger Steuerdialogs war im Schrifttum auf einhellige Ableh-

2 Ebenso zB Rz 1427 und Rz 1433 KStR 2013; *Schneider* in *Achaz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 19 Tz 93; *Lachmayer* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger* (Hrsg), KStG¹⁷ (2011) § 19 Tz 15.

3 Pkt 2.7 Salzburger Steuerdialog – ESt/KSt/UmgSt 2008 (Erlass des BMF GZ BMF-010216/0155-VI/6/2008 vom 5. 12. 2008).

nung gestoßen, da es an der für § 19 KStG notwendigen Voraussetzung eines Auflösungstatbestandes fehle.⁴ Dieser Ablehnung hat sich nun auch der UFS mit aller Deutlichkeit angeschlossen. Dies trägt erheblich zur Rechtssicherheit bei, stünde doch sonst bei „Asset Deals“ oftmals die Frage im Raum, ob bzw zu welchem Zeitpunkt womöglich schon eine „wirtschaftliche“ Liquidation durch Einstellung der werbenden Tätigkeit und Versil-

berung des Gesellschaftsvermögens erfolgt ist.⁵ Diese drohende Unschärfe kommt auch im vorliegenden Fall zum Ausdruck: Während sich der Steuerpflichtige offenbar sicherheitshalber an den Aussagen des Salzburger Steuerdialogs orientierten wollte, war das Finanzamt der Meinung, die entsprechenden Aussagen seien nur dann einschlägig, wenn die gesamte wirtschaftliche Tätigkeit bereits eingestellt gewesen sei.

⁴ Siehe zB *Reinisch*, Beteiligungsertrag oder Liquidationsgewinn, taxlex 2009, 28 (28 ff); *Schneider* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 19 Tz 95; *Lachmayer* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger* (Hrsg), KStG¹⁷ (2011) § 19 Tz 25.

⁵ Dazu *Reinisch*, Beteiligungsertrag oder Liquidationsgewinn, taxlex 2009, 28 (28 ff).

Überhöhte unbare Entnahmen bei einer Einbringung

Tilgung einer teilweise als unversteuerte Rücklage zu behandelnden unbaren Entnahme als aliquote Einlagenrückzahlung

UFS 04.02.2013, RV/0217-L/09

§ 18 Abs 2 Z 2 UmgrStG

Ausgangssachverhalt

Der Berufungswerber (kurz „BW“) brachte mit Gesellschaftserrichtungs- und Einbringungserklärung vom 29.12.2005 sein Einzelunternehmen rückwirkend zum 31.03.2005 in eine neugegründete GmbH ein. In der Einbringungsbilanz wurde eine unbare Entnahme nach § 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG iHv EUR 1,3 Mio angesetzt, vom Finanzamt wurde die maximal zulässige unbare Entnahme mit EUR 836.221,00 ermittelt und der überhöhte Betrag (EUR 463.779,00) als versteuerte Rücklage gemäß § 18 Abs 2 UmgrStG angesetzt. Das Einbringungsvermögen hatte auch nach Kürzung der Entnahmeverbindlichkeit auf das zulässige Ausmaß durch die Abgabenbehörde einen negativen Buchwert (EUR -322.006,45), der Einlagenstand gemäß § 4 Abs 12 EStG bei der übernehmenden Körperschaft dürfte vor der Einbringung EUR 17.500,00 betragen haben (Bargründung unter Einzahlung des halben Mindeststammkapitals). Im streitgegenständlichen Zeitraum 2005 und 2006 erfolgten Tilgungen der Entnahmeverbindlichkeit iHv insgesamt EUR 350.596,52.

Das Finanzamt ordnete die Tilgungen anteilig dem steuerwirksamen und dem steuerunwirksamen Teil zu (ent-

sprechend UmgrStR 2002, Rz 982), ging hinsichtlich der auf den steuerunwirksamen Teil entfallenden Tilgungsbeträge von Einlagenrückzahlungen aus und setzte insoweit eine Veräußerungsgewinnbesteuerung nach § 31 EStG fest. Die Bw wendete dagegen ua ein, dass allfällige Überentnahmen erst ab Überschreiten der zulässigen Grenze insgesamt vorliegen können, dh Tilgungen vorrangig dem steuerwirksamen Teil zuzuordnen sind. Die Ausschüttungsfiktion nach § 18 Abs 2 Z 1 UmgrStG (idF ab AbgÄG 2005, BGBl I 2005/61) bildete keinen Streitpunkt, weil auf den Sachverhalt unstrittig die Rechtslage vor AbgÄG 2005 anzuwenden war.

Rechtsgrundlagen¹

§ 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG idF lautet: „Neben der in Z 1 genannten Passivpost kann eine weitere Passivpost in folgender Weise gebildet werden:

- Die Bildung ist mit 75 % des positiven Verkehrswertes des Vermögens am Einbringungstichtag nach Berücksichtigung sämtlicher Veränderungen der Z 1, Z 3, Z 4 und Z 5 begrenzt,
- wobei der sich ergebende Betrag um sämtliche Veränderungen der Z 1, Z 3, Z 4 und Z 5 zu kürzen ist. Der Endbetrag gilt als mit Ablauf des Einbringungstichtages entnommen.“

¹ IdF BGBl I 2003/71.