

Gruppenträgereigenschaft und Liquidation

Eine nach § 19 KStG in Liquidation befindliche Kapitalgesellschaft kommt nicht als Gruppenträger im Sinne des § 9 KStG in Betracht.

VwGH 26.11.2014, 2011/13/0008
(vorgehend UFS 7.12.2010, RV/1176-W/10
und RV/1224-W/10)
§§ 9, 19 KStG

Deskriptoren: Gruppenträger, Liquidation, Ergebniszu-
rechnung, Verlustrücktrag.

Normen: §§ 9, 19 KStG.

Problemstellung

Im Beschwerdefall war die Gruppenbildung mit einer in Abwicklung nach § 19 KStG befindlichen Körperschaft strittig. So hat das Finanzamt mit Bescheid vom 19. Februar 2010 einen im Dezember 2009 gestellten Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe ab der Veranlagung 2009 betreffend die M GmbH als Gruppenträger, über deren Vermögen mit Gerichtsbeschluss vom 13. März 2009 (Eintragung im Firmenbuch am 21. März 2009) das Konkursverfahren eröffnet worden war, und deren 90%ige Tochtergesellschaft als Gruppenmitglied abgewiesen. Der UFS schloss sich im Ergebnis der Ansicht an, dass die Gruppenbildung mit einer im Konkurs befindlichen Kapitalgesellschaft als Gruppenträger nicht möglich sei,¹ und der VwGH bestätigte dies im vorliegenden Erkenntnis.

Aus den Entscheidungsgründen²

„Bei der Interpretation einer Gesetzesnorm ist auf den Wortsinn und insbesondere auch auf den Zweck der Regelung, auf den Zusammenhang mit anderen Normen sowie die (aus den Gesetzesmaterialien hervorgehende) Absicht des Gesetzgebers abzustellen (vgl beispielsweise das hg Erkenntnis vom 28. Mai 2009, 2008/15/0193, VwSlg 8447/E, mwN).

§ 7 Abs 1 KStG 1988 ordnet im Sinne einer Individualbesteuerung an, dass der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen ist, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Nach § 9 Abs 1 KStG 1988 (idF StRefG 2005, BGBl I Nr 57/2004) können abweichend von

§ 7 KStG 1988 finanziell verbundene Körperschaften (Abs 2 bis 5 leg cit) nach Maßgabe des Abs 8 leg cit eine Unternehmensgruppe bilden. Dabei wird das steuerlich maßgebende Ergebnis des jeweiligen Gruppenmitglieds (Abs 6 und Abs 7 leg cit) dem steuerlich maßgebenden Ergebnis des beteiligten Gruppenmitglieds bzw Gruppenträgers jenes Wirtschaftsjahres zugerechnet, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres des Gruppenmitgliedes fällt.

Mit der Abweichung von § 7 KStG 1988 ist das Abgehen vom Prinzip der Individualbesteuerung gemeint (vgl. die ErläutRV zum StRefG 2005, 451 BlgNR 22. GP 15, sowie zB *Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG-Kommentar, Wien 2014, § 9 Tz 53). Gewinne und Verluste von Mutter- und Tochtergesellschaften können durch Bildung einer Unternehmensgruppe miteinander ausgeglichen und die Steuerbelastung kann damit verringert werden (vgl zB *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, *Gruppenbesteuerung*², 2). Gemäß § 9 Abs 6 Z 1 KStG 1988 (idF AbgÄG 2004, BGBl I Nr 180/2004) gilt als Ergebnis eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds das Einkommen unter Berücksichtigung der Z 4 leg cit. Durch die Verwendung des Begriffes „Einkommen“ sollte klargestellt werden, dass das Einkommen von unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern nach § 7 Abs 2 KStG 1988 zu ermitteln ist (vgl EB zum AbgÄG 2004, ErläutRV 686 BlgNR 22. GP 18). Das Regime der Gruppenbesteuerung ist damit nach der Gesetzessystematik auf die operativen Einkünftewerbender Körperschaften im Sinne des § 7 KStG 1988 ausgerichtet (vgl. auch die ErläutRV zu § 9 Abs. 6 KStG 1988, 451 BlgNR 22. GP 22 f).

§ 19 KStG 1988 sieht für die Auflösung und Abwicklung (Liquidation) von unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Körperschaften Sonderregelungen zur Ermittlung des Liquidationsgewinnes vor. Liquidationsgewinn ist nach § 19 Abs 2 KStG 1988 der im Zeitraum der Abwicklung erzielte Gewinn, der sich aus der Gegenüberstellung des Abwicklungs-Endvermögens (vgl § 19 Abs 4 leg cit) und des Abwicklungs-Anfangsvermögens (vgl § 19 Abs 5 leg cit) ergibt. Vor allem gilt nach § 19 Abs 3 KStG 1988 ein besonderer (grundsätzlich mit höchstens drei Jahren befristeter) Besteuerungszeitraum, der vom Schluss des der Auflösung vorangegangenen Wirtschaftsjahres

1 UFS 7. 12. 2010, RV/1176-W/10 und RV/1224-W/10, ecolcx 2011, 267 m Anm *Renner* = GES 2011, 138 m Anm *Haslehner*.

2 Die Zwischenüberschriften sind redaktionell eingefügt (nichtamtlich).

bis zur Beendigung der Abwicklung reicht (vgl. *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht, I¹, Tz 1029, sowie – auch zur Frage des anzuwendenden Steuersatzes auf den Liquidationsergebnisgewinn – das hg. Erkenntnis vom 20. März 2013, 2009/13/0101). Diese Besonderheit hat ua den Effekt, dass im Rahmen der Liquidation (idR der „Versilberung“ des gesamten Vermögens im Zuge des Abwicklungsverfahrens; vgl. zB *Hristov* in Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 19 Rz 5) verwirklichte Verluste und Gewinne miteinander ausgeglichen werden können. Damit kann sich bei einem für die Abwicklung nötigen längeren Zeitraum auch die Möglichkeit eines Verlustrücktrages ergeben, die ansonsten im Steuerrecht nicht besteht (vgl. zB *Schneider* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 19 Tz 140). Es kann dahingestellt bleiben, ob – wie dies in der Beschwerde vertreten wird – auch während des Liquidationszeitraumes die Wirtschaftsjahre formal weiterlaufen (vgl. dazu zB *Lachmayer* in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG-Kommentar, Wien 2014, § 19 Tz 38, mwN), sodass nach dem Wortlaut des § 9 Abs. 1 KStG 1988 eine Zurechnung der Ergebnisse der Gruppenmitglieder auch an einen im Stadium der Liquidation befindlichen Gruppenträger an sich möglich wäre. Bei Zurechnung der Ergebnisse der Gruppenmitglieder an

den Gruppenträger würden nämlich im Ergebnis operative Einkünfte verbender Körperschaften im Abwicklungsergebnis erfasst, wodurch der Sinn und Zweck des § 19 KStG 1988 (der dort vorgesehenen Glättung der Gewinne und Verluste aus der Liquidation im Abwicklungszeitraum) konterkariert würde (vgl. *Lachmayer*, aaO, § 19 Tz 66). Auch käme es dadurch zu sachlich nicht gerechtfertigten Ergebnissen, dass die Gruppenmitglieder von den steuerlichen Erleichterungen des in Liquidation befindlichen Gruppenträgers (etwa in Form eines Verlustrücktrages) profitieren würden (vgl. in diesem Sinne *Haslehner*, GeS 2011/3, 140). Eine Vermischung der Besteuerungsregime des § 9 KStG 1988 und des § 19 KStG 1988 auf Ebene des Gruppenträgers würde daher dem Sinn und Zweck sowohl der Gruppenbesteuerung als auch der Liquidationsbesteuerung widersprechen (vgl. nochmals *Lachmayer*, aaO, sowie in diesem Sinne weiters *Haslehner/Urtz* in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel*, Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung, Wien 2011, 381 ff). Es ist somit in teleologischer Interpretation davon auszugehen, dass eine nach § 19 KStG 1988 in Liquidation befindliche Kapitalgesellschaft nicht als Gruppenträger im Sinne des § 9 KStG 1988 in Betracht kommt.“

Anmerkung

Von Georg Kofler

§ 9 KStG sieht weder ein Betriebsführungserfordernis noch das Erfordernis einer sonstigen wirtschaftlichen Tätigkeit des Gruppenträgers vor. Alleinige Voraussetzung für die Gruppenträgereigenschaft einer Kapitalgesellschaft ist das Bestehen der unbeschränkten Steuerpflicht, die aber auch nach Eintritt in das Liquidationsstadium fortbesteht. Der VwGH kommt dennoch in „teleologischer Interpretation“ zu dem – auch von der bisherigen Rechtsprechung³ und der hA im Schrifttum⁴ geteilten – Ergebnis, „dass eine nach § 19 KStG 1988 in Liquidation befindliche Kapitalgesellschaft nicht als Gruppenträger im Sinne des § 9 KStG 1988 in Betracht kommt“. Er begründet dies im Wesentlichen damit, dass

einerseits bei Zurechnung der Ergebnisse der Gruppenmitglieder an den in Liquidation befindlichen Gruppenträger operative Einkünfte verbender Körperschaften im Abwicklungsergebnis erfasst würden, wodurch der Sinn und Zweck des § 19 KStG konterkariert würde, und es andererseits im Ergebnis nicht sachlich gerechtfertigt sei, wenn die Gruppenmitglieder von den steuerlichen Erleichterungen des in Liquidation befindlichen Gruppenträgers (etwa in Form eines Verlustrücktrages) profitieren würden. Der VwGH griff damit aber nicht auf die bisher vorgebrachten Argumente zurück, dass (1) die Mindestbestandsdauer durch Eintritt in Liquidation unerfüllbar sei, (2) der in Liquidation befindliche

3 UFS 31. 8. 2006, RV/0194-K/06, GeS 2007, 29 m Anm Urtz; UFS 7. 12. 2010, RV/1176-W/10 und RV/1224-W/10, ecoloex 2011, 267 m Anm Renner = GeS 2011, 138 m Anm Haslehner; dazu ausführlich *Haslehner/Urtz*, Grenzen der Gruppenbesteuerung, in: *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg.), Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung (2011) 355 (373 ff).

4 ZB *Haslehner*, Gruppenbesteuerung: Keine Gruppenbildung mit im Konkurs befindlicher Kapitalgesellschaft GeS 2011, 138 (139 f); *Haslehner/Urtz*, Grenzen der Gruppenbesteuerung, in: *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg.), Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung (2011) 355 (381 ff).

Gruppenträger nach § 19 KStG kein „Einkommen“, sondern nur ein „Vermögen“ ermittelt,⁵ oder (3) formal aufgrund eines abweichenden Gewinnermittlungszeitraumes durch Konkurseröffnung eine periodengerechte Zu-

rechnung nach §§ 9 Abs 1, 10 KStG unmöglich wäre.⁶ Zur Frage des späteren Eintretens des Gruppenträgers in die Liquidation folgt ein Beitrag von *Wurm* in einem der nächsten Hefte der GES.

5 So UFS 31. 8. 2006, RV/0194-K/06, GeS 2007, 29 m krit Anm Urtz; krit auch Urtz in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 9 Tz 586; Vock in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), KStG (24. Lfg, 2013) § 9 Tz 957.

6 So UFS 7. 12. 2010, RV/1176-W/10 und RV/1224-W/10, eolex 2011, 267 m Anm Renner = GES 2011, 138 m Anm Haslehner.

Kein Recht auf einen Anrechnungsvortrag

Ein Recht auf einen Anrechnungsvortrag ausländischer Steuern ergibt sich weder aus dem nationalen Verfassungsrecht, dem Abkommensrecht noch dem Unionsrecht.

VwGH 27.11.2014, 2012/15/0002
(vorgehend UFS 18.02.2011, RV/0686-L/10)
Deskriptoren: Anrechnungshöchstbetrag, Anrechnungsvortrag.
Normen: § 9 KStG, Art 23 OECD-MA.

Sachverhalt

Die beschwerdeführende AG beehrte bei der Veranlagung des Jahres 2005 die Anrechnung von ausländischen Quellensteuern aus den Jahren 1998 bis 2003. Die Gesellschaft (bzw deren Rechtsvorgängerin) habe in diesen Jahren ausländische Einkünfte in Form von Zinsen, Lizenzzahlungen und Dividenden aus geringfügigen Beteiligungen erzielt, die sowohl in Österreich als auch im jeweiligen Quellenstaat der Besteuerung unterworfen worden seien. Die auf diese Einkünfte erhobenen ausländischen Quellensteuern hätten jedoch aufgrund des in diesen Jahren negativen Welteinkommens in Österreich nicht auf die Körperschaftsteuer angerechnet werden können, weshalb nun eine Anrechnung dieser Quellensteuern auf die Körperschaftsteuer des Jahres 2005 beantragt werde. Ein solcher periodenübergreifender Anrechnungsvortrag ergebe sich aus den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen und sei auch aus verfassungs- und gemeinschaftsrechtlichen Gründen geboten.

Aus den Entscheidungsgründen¹

Das Recht auf einen Anrechnungsvortrag ergibt sich weder aus Doppelbesteuerungsabkommen, ...

„Die Beschwerde macht ausschließlich die Anrechnung von Quellensteuern auf Einkünfte im Sinne der Art 10 („Dividenden-Artikel“) der jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen geltend. Den jeweiligen Art 10 der mit der Volksrepublik China, Frankreich, Großbritannien, Italien, Malaysia, den Niederlanden, Polen, der Schweiz, der Slowakischen Republik, Spanien, Südafrika, Ungarn, den USA und der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen ist gemein, dass sie das grundsätzliche Besteuerungsrecht an Dividenden dem Ansässigkeitsstaat des Empfängers der Einkünfte zuteilen, aber auch dem Quellenstaat ein (der Höhe nach begrenztes) Besteuerungsrecht an den aus seinem Gebiet abfließenden Dividenden einräumen. [Im Folgenden gibt das Erkenntnis auszugsweise die jeweiligen Methodenartikel der betroffenen Doppelbesteuerungsabkommen wieder.]

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits in den Erkenntnissen vom 21. Oktober 2004, 2001/13/0017, und 2001/13/0264, betreffend die Anrechnung belgischer Quellensteuer auf Zinseinkünfte, ausgesprochen hat, hat die Anrechnung einer derartigen ausländischen Steuer

1 Die Zwischenüberschriften sind redaktionell eingefügt (nichtamtlich).