

taxlex

FACHZEITSCHRIFT FÜR STEUERRECHT

Schwerpunkt

Betriebsaufgabe und Liquidation

- > Liquidation im Gesellschaftsrecht
- > Die Besteuerung von Betriebsaufgaben
- > Die Liquidation von Kapitalgesellschaften gem § 19 KStG



TAXLEX.MANZ.AT

ISSN 1813-4432 Österreichische Post AG PZ 16Z040936 P Verlag Manz, Gutheil Schoder Gasse 17, 1230 Wien

Die Liquidation von Kapitalgesellschaften gem § 19 KStG

BEITRAG. Nachfolgend werden praxisrelevante Fragestellungen iZm der Liquidation von Kapitalgesellschaften behandelt und anhand eines zusammenfassenden Beispiels veranschaulicht. Insbesondere werden auch die Auswirkungen der Senkung der Körperschaftsteuersätze in den Jahren 2023 und 2024 auf Liquidationen aufgezeigt. Der vorliegende Beitrag legt den Fokus auf die Liquidation inländischer Kapitalgesellschaften. Sonderthemen, wie etwa Liquidationsvorgänge innerhalb von Unternehmensgruppen,¹⁾ werden nachfolgend nicht behandelt. taxlex 2022/52



Univ.-Prof. Dr. **Sabine Kanduth-Kristen**, LL.M., StB, ist Universitätsprofessorin an der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Institut für Finanzmanagement, Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen und Mitglied der Forschungsgruppe anwendungsorientierte Steuerlehre (FAST).



Dr. **Ernst Komarek**, MSc (WU), ist Partner und Steuerberater bei der BDO Austria GmbH in Wien und externer Lehrbeauftragter an der Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt.

A. Rechtlicher Rahmen und Tatbestandsvoraussetzungen

§ 19 KStG sieht für Körperschaften iSd § 7 Abs 3 KStG gesonderte Vorschriften zur Liquidationsbesteuerung vor, die neben einem Betriebsvermögensvergleich eigener Art besondere Regelungen zum Besteuerungszeitraum beinhalten.²⁾ Unter § 7 Abs 3 KStG fallen Steuerpflichtige, die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind (somit insb Kapitalgesellschaften), rechnungslegungspflichtige Erwerbs- und Wirtschaftsgeossenschaften und vergleichbare unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften.³⁾ Wie die Regelungen des § 24 EStG, die von § 19 KStG bei Aufgabetatbeständen insgesamt verdrängt werden,⁴⁾ sollen auch die Bestimmungen zur Liquidationsbesteuerung iS einer Schlussbesteuerung⁵⁾ eine abschließende Erfassung gebildeter stiller Reserven und noch nicht realisierter Gewinne sicherstellen.⁶⁾

Die Liquidationsbesteuerung gem § 19 KStG setzt die Auflösung und Abwicklung einer unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Körperschaft voraus.

Voraussetzung für die Anwendung des § 19 KStG ist die *Auflösung* der Körperschaft durch Beschluss der Organe oder auf Basis eines sonstigen Auflösungsgrundes (wie Konkursöffnung, Zeitablauf oder anderer unternehmensrechtlicher Auflösungsgründe)⁷⁾ und die *tatsächliche Abwicklung*, in deren Rahmen das Vermögen der Gesellschaft verwertet, die Verbindlichkeiten beglichen und das Liquidationsendvermögen – so vorhanden – an die Gesellschafter verteilt wird. § 19 KStG kommt auch im Rahmen einer konkursbedingten Liquidation zur Anwendung,⁸⁾ es wird in diesem Fall allerdings regelmäßig kein an die Gesellschafter

verteilbares Endvermögen verbleiben.⁹⁾ Kann eine Abwicklung wegen tatsächlicher Vermögenslosigkeit der Körperschaft nicht stattfinden, ist § 19 KStG nicht anwendbar.¹⁰⁾ Gleiches gilt im Falle einer Scheinliquidation.¹¹⁾ Wird nach dem Auflösungsbeschluss und der tatsächlich begonnenen Abwicklung ein Fortführungsbeschluss gefasst, ist § 19 KStG bis zu diesem Beschluss anwendbar.¹²⁾ In der Folge ist auf die Jahresveranla-

¹⁾ Zu Liquidationsvorgängen in der Unternehmensgruppe s im Detail *Komarek*, Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung (2016) 202ff.

²⁾ Siehe auch *Schneider* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 19 Rz 70.

³⁾ Zum Kreis der umfassten Körperschaften s ua *Lachmayer* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG (34. Lfg, Dezember 2020) § 19 Rz 9ff, sowie KStR 2013 Rz 1425.

⁴⁾ Vgl *Schneider* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 19 Rz 29; *Lachmayer* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG (34. Lfg, Dezember 2020) § 19 Rz 7.

⁵⁾ Vgl VwGH 4. 9. 2019, Ro 2017/13/0009, 0010.

⁶⁾ Vgl KStR 2013 Rz 1424.

⁷⁾ Ein formaler Auflösungsbeschluss ist nicht Voraussetzung für die Anwendung des § 19 KStG (vgl KStR 2013 Rz 1427). Es führt daher auch die Insolvenzeröffnung mit nachfolgender konkursbedingter Abwicklung zur Liquidationsbesteuerung iS der Bestimmung (s auch *Schneider* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG [2011] § 19 Rz 123).

⁸⁾ Vgl VwGH 4. 9. 2019, Ro 2017/13/0009, 0010.

⁹⁾ Die Regelung des § 19 Abs 4 KStG zur Verteilung des Abwicklungs-Endvermögens ist im Konkursfall nur sinngemäß anzuwenden (vgl VwGH 4. 9. 2019, Ro 2017/13/0009, 0010).

¹⁰⁾ Vgl *Lachmayer* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG (34. Lfg, Dezember 2020) § 19 Rz 21.

¹¹⁾ Vgl *Lachmayer* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG (34. Lfg, Dezember 2020) § 19 Rz 26.

¹²⁾ Vgl KStR 2013 Rz 1430. In Teilen der Literatur wird hingegen die Ansicht vertreten, dass § 19 KStG im Falle einer zunächst ernsthaft betriebenen, aber in der Folge abgebrochenen Abwicklung ex tunc nicht anzuwenden ist (so etwa iErg *Lachmayer* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG [34. Lfg, Dezember 2020] § 19 Rz 27 mwH).

gung umzustellen, wobei ggf ein Rumpfwirtschaftsjahr einzuschieben ist.¹³⁾

Die Körperschaft erlischt aus steuerlicher Sicht mit der vollständigen Verteilung des Abwicklungs-Endvermögens an die Anteilshaber; die Eintragung der Löschung im Firmenbuch hat bloß deklaratorische Wirkung.¹⁴⁾

B. Rechtsfolgen auf Gesellschaftsebene

1. Besteuerungszeitraum

Der Besteuerungszeitraum beginnt **rückwirkend** mit Beginn des Wirtschaftsjahres, in dem der Auflösungsbeschluss wirksam wird¹⁵⁾ oder der Auflösungsgrund eintritt,¹⁶⁾ und endet mit der Beendigung der Abwicklung (sohin mit der vollständigen Verteilung des Abwicklungs-Endvermögens).¹⁷⁾ Wird der Auflösungsbeschluss derart gefasst, dass er erst im folgenden Wirtschaftsjahr wirksam werden soll, beginnt der Besteuerungszeitraum (erst) mit Beginn des folgenden Wirtschaftsjahres.¹⁸⁾ Soll die Auflösung mit sofortiger Wirkung erfolgen, wirkt der Beschluss auf den Beginn des laufenden Wirtschaftsjahres zurück, selbst wenn mit der Abwicklung erst im folgenden Wirtschaftsjahr begonnen wird.¹⁹⁾ Der Beginn des Besteuerungszeitraums kann sich jedoch verschieben, wenn die Körperschaft trotz Auflösungsbeschlusses zunächst noch werdend fortgeführt und mit der tatsächlichen Abwicklung erst im folgenden Wirtschaftsjahr begonnen wird. Diesfalls ist auf den Beginn dieses Wirtschaftsjahres abzustellen.²⁰⁾

Der einheitliche Besteuerungszeitraum umfasst drei bzw fünf Jahre und kann auf Antrag verlängert werden.

Abweichend von den allgemeinen Regelungen ist der Besteuerungszeitraum nicht auf zwölf Monate begrenzt, sondern wird gem § 19 Abs 3 KStG auf höchstens drei Jahre bzw bei insolvenzbedingter Abwicklung auf höchstens fünf Jahre²¹⁾ erweitert. In berücksichtigungswürdigen Fällen (zB bei Schwierigkeiten im Rahmen der Vermögensverwertung, anhängigen Rechtsstreitigkeiten und Gerichtsverfahren²²⁾) kann das Finanzamt den Zeitraum auf Antrag (auch mehrfach) verlängern (Ermessensentscheidung).²³⁾ Ein solcher Antrag ist vor Ablauf der drei bzw fünf Jahre zu stellen.²⁴⁾ Nach Ablauf der (ggf verlängerten) Frist endet der Besteuerungszeitraum automatisch, auch wenn die Liquidation noch nicht abgeschlossen

ist. Die Veranlagung ist in der Folge jährlich vorzunehmen. Nach KStR 2013 Rz 1434 zählen aber auch diese jährlich veranlagten Zeiträume zum Liquidationszeitraum iSd § 19 Abs 2 KStG, so dass erzielte Gewinne als Liquidationsgewinne²⁵⁾ gelten und die Verlustvortragsgrenze des § 8 Abs 4 Z 2 lit a KStG nicht zur Anwendung kommt. Materiell bewirkt die Umstellung auf Jahresveranlagungen insb, dass für den gesamten Liquidationszeitraum kein einheitliches Ergebnis zu ermitteln ist (daher keine Verrechnung von Gewinnen und Verlusten des einheitlichen Besteuerungszeitraums iSd § 19 Abs 3 KStG und der in der Folge einzeln veranlagten Zeiträume).

Die Liquidationsbesteuerung hat weder Auswirkungen auf das Unternehmensrecht noch auf andere Steuerarten wie die USt.

Während des einheitlichen Besteuerungszeitraums iSd § 19 Abs 3 KStG sind weder Körperschaftsteuererklärungen einzureichen noch Veranlagungen der Körperschaftsteuer vorzunehmen.²⁶⁾ Die am Ende des Zeitraums abzugebende Steuererklärung umfasst vielmehr den gesamten Besteuerungszeitraum.²⁷⁾ Körperschaftsteuervorauszahlungen sind quartalsweise weiterhin zu leisten (s Punkt 3). Andere Steuerarten sind von der körperschaftsteuerlichen Liquidationsbesteuerung nicht betroffen, so dass etwa Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärungen unverändert weiterhin einzureichen sind. Auch die Verpflichtung zur jährlichen Rechnungslegung (sowie ggf Prüfung) nach unternehmensrechtlichen Vorschriften unter Beachtung der einschlägigen Bestimmungen für die Liquidation bzw Abwicklung bleibt aufrecht. Anders als im Steuerrecht ist die von den Liquidatoren einer GmbH gem § 91 Abs 1 GmbHG bzw Abwicklern einer AG gem § 211 Abs 1 AktG zu erstellende Liquidationseröffnungsbilanz auf den Tag der Auflösung zu erstellen.²⁸⁾

¹³⁾ Vgl KStR 2013 Rz 1430.

¹⁴⁾ Vgl KStR 2013 Rz 1428.

¹⁵⁾ Der Einschub eines Rumpfwirtschaftsjahres ist nicht zulässig. Für die Änderung des Bilanzstichtags stellt der Eintritt in die Liquidation keinen gewichtigen betrieblichen Grund dar (s KStR 2013 Rz 1433).

¹⁶⁾ Dies ergibt sich aus der Regelung des § 19 Abs 5 KStG zur Ermittlung des Abwicklungs-Anfangsvermögens.

¹⁷⁾ Vgl VwGH 20. 3. 2013, 2009/13/0101; 26. 11. 2014, 2011/13/0008, 0009.

¹⁸⁾ Vgl KStR 2013 Rz 1433.

¹⁹⁾ Vgl KStR 2013 Rz 1433.

²⁰⁾ Vgl *Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG (34. Lfg, Dezember 2020) § 19 Rz 32.

²¹⁾ Die Ausweitung des Besteuerungszeitraums für Abwicklungen in einem Insolvenzverfahren erfolgte durch das Abgabenänderungsgesetz 2005, BGBl I 2005/161.

²²⁾ Vgl KStR 2013 Rz 1434.

²³⁾ Das Finanzamt spricht hierüber mit verfahrenleitender Verfügung ab (s *Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG [34. Lfg, Dezember 2020] § 19 Rz 39), gegen die ein abgesondertes Rechtsmittel gem § 244 BAO nicht zulässig ist (vgl *Ritz/Koran*, BAO [2021] § 94 Rz 2 und 7).

²⁴⁾ Vgl *Schneider in Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 19 Rz 157.

²⁵⁾ Sie sind daher ua nicht im Wege von Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter verteilbar (s dazu Punkt 4).

²⁶⁾ Vgl VwGH 20. 3. 2013, 2009/13/0101.

²⁷⁾ Bei Erlöschen der Abgabepflicht im Laufe eines Veranlagungszeitraums entsteht der Abgabenanspruch gem § 4 Abs 2 lit a BAO mit dem Zeitpunkt des Erlöschens der Abgabepflicht. Gem § 26 KStG iVm § 39 Abs 2 EStG kann die Veranlagung sofort vorgenommen werden, wenn die Steuerpflicht nicht während des vollen Veranlagungszeitraums bestanden hat. Im Hinblick auf die Ausstellung der für die Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch erforderlichen Unbedenklichkeitsbescheinigung (vgl dazu *Knesl/Luka*, Steuerrechtliche Sonderfragen iZm der Liquidation von Kapitalgesellschaften, ÖStZ 2017, 305 [308]) wird eine zeitnahe Einreichung der Körperschaftsteuererklärung ratsam sein. Sollte bei unterjährigem Abschluss der Abwicklung noch keine Körperschaftsteuererklärung für das Veranlagungsjahr vorhanden sein, ist auf die Erklärung des Vorjahres zurückzugreifen.

²⁸⁾ Vgl *Kodek in Artmann/Karollus*, AktG III § 211 Rz 1 und 5 (Stand 1. 4. 2019, rdb.at); *Haberer/Zehetner in Straube/Ratka/Rauter*, WK GmbHG § 91 Rz 5 (Stand 1. 10. 2016, rdb.at). Gem § 211 Abs 1 letzter Halbsatz AktG kann das bisherige Geschäftsjahr beibehalten werden (Regelung in der Satzung oder Beschluss der Hauptversammlung bzw bei einer GmbH der Gesellschafter), anderenfalls beginnt in der Abwicklung das erste Geschäftsjahr mit dem Eintritt der Auflösung der Gesellschaft (vgl *Kodek in Artmann/Karollus*, AktG III § 211 Rz 18 [Stand 1. 4. 2019, rdb.at]; *Haberer/Zehetner in Straube/Ratka/Rauter*, WK GmbHG § 91 Rz 6 [Stand 1. 10. 2016, rdb.at]). Siehe auch *Fürnsinn/Strimitzer*, Liquidation einer Kapitalgesellschaft, in *Fraberger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Ludwig/Mayr*, *Handbuch Sonderbilanzen I* (2011) 171ff. In der Insolvenz (bei konkursbedingter Auflösung und Abwicklung) gelten die gesellschaftsrechtlichen Liquidationsbestimmungen jedoch nicht (s *Haberer/Zehetner in Straube/Ratka/Rauter*, WK GmbHG § 91 Rz 24ff [Stand 1. 10. 2016, rdb.at]).

Das Wirtschaftsjahr der zu liquidierenden Körperschaft verlängert sich für steuerliche Zwecke nicht, vielmehr laufen die Wirtschaftsjahre ungeachtet des einheitlichen Besteuerungszeitraumes während der Liquidation unverändert in Zwölf-Monats-Perioden (s § 2 Abs 6 EStG) weiter.²⁹⁾ Mit Abschluss der Liquidation kann insofern ein Rumpfwirtschaftsjahr entstehen.

Die Liquidationsbesteuerung ermöglicht im einheitlichen Besteuerungszeitraum einen wirtschaftsjahrübergreifenden Ausgleich von Gewinnen und Verlusten.

Der Vorteil des einheitlichen Besteuerungszeitraums während der Liquidationsphase besteht nicht nur in einer administrativen Erleichterung in Bezug auf die Körperschaftsteuererklärungspflicht, sondern insb auch darin, dass Gewinne und Verluste, die während der Liquidationsphase erzielt werden, unabhängig von ihrem zeitlichen Anfall miteinander verrechnet werden können. Somit können Verluste gegen Ende der Liquidation im Wege eines impliziten Verlustrücktrags³⁰⁾ mit Gewinnen ausgeglichen werden, die zu Beginn der Liquidationsphase erzielt werden (und sogar rückwirkend mit Ergebnissen, die ab Beginn des Wirtschaftsjahres anfallen, in dem der Auflösungsbeschluss wirksam wird), auch wenn diese nicht innerhalb desselben Wirtschaftsjahres realisiert wurden. Damit sollen Besteuerungsspitzen entschärft und Gewinne und Verluste in einem einheitlichen Gewinnermittlungszeitraum zusammengefasst werden.³¹⁾ Wie weiter oben ausgeführt ist ein Ergebnisausgleich allerdings nicht (mehr) möglich, wenn das Höchstmaß des einheitlichen Besteuerungszeitraums (ohne weitere Verlängerung) überschritten und in der Folge auf Jahresveranlagungen umgestellt wird.

2. Ermittlung des Liquidationsergebnisses

Gem § 19 Abs 2 KStG ist der Liquidationsergebnis der im Zeitraum der Abwicklung erzielte Gewinn, der sich aus der Gegenüberstellung von Abwicklungs-Endvermögen und Abwicklungs-Anfangsvermögen ergibt. Das **Abwicklungs-Anfangsvermögen** ist das Betriebsvermögen, das am Schluss des der Auflösung vorangegangenen Wirtschaftsjahres anzusetzen war. Die steuerliche Schlussbilanz des vorangegangenen Wirtschaftsjahres entspricht daher der steuerlichen Liquidationseröffnungsbilanz.³²⁾ Mit dem Begriff Betriebsvermögen ist der Saldo zwischen Aktiv- und Passivvermögen, bewertet mit den steuerlichen Buchwerten, somit der steuerliche Wert des Eigenkapitals, gemeint. Erfolgt die Auflösung im Jahr der Gründung, ist das Abwicklungs-Anfangsvermögen mit dem eingezahlten Kapital gleichzusetzen. Auch verdeckte Einlagen zählen zum Abwicklungs-Anfangsvermögen.³³⁾

Das **Abwicklungs-Endvermögen** ist das zur Verteilung kommende Vermögen, das in der Liquidationsschlussbilanz dargestellt wird.³⁴⁾ Nicht veräußerte Wirtschaftsgüter sind dabei unabhängig von ihrer Bilanzierungsfähigkeit mit dem gemeinen Wert anzusetzen. In das Abwicklungs-Endvermögen fließen daher etwa auch nicht entgeltlich erworbene, unkörperliche Wirtschaftsgüter ein, die am Ende der Liquidationsphase noch vorhanden sind. Der gemeine Wert wird gem § 10 Abs 2 BewG durch den Preis bestimmt, der unter Berücksichtigung aller preisbeeinflussenden Umstände, jedoch unter Außerachtlassung ungewöhnlicher oder persönlicher Verhältnisse, im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsguts bei einer Veräußerung zu erzielen wäre.

Der Firmenwert des Unternehmens geht mangels Weiterbestehens unter.³⁵⁾ Verbindlichkeiten, die bis zum Ende der Abwicklung nicht getilgt wurden, sind Teil des Abwicklungs-Endvermögens; dieses kann somit auch negativ sein.³⁶⁾

Die Gewinnermittlungsvorschriften sind in der Liquidation anzuwenden, maßgeblich ist die Rechtslage des Veranlagungszeitraums, in dem die Abwicklung beendet wird.

Aus der Differenz zwischen Abwicklungs-Endvermögen und Abwicklungs-Anfangsvermögen ergibt sich der Liquidationsergebnisgewinn oder -verlust, der sämtliche Betriebsvermögensveränderungen des Besteuerungszeitraums (laufende Erträge und Aufwendungen inkl Kosten des Liquidationsverfahrens sowie die Realisierung stiller Reserven und stiller Lasten) umfasst. Im Rahmen der Ermittlung des steuerlichen Liquidationsergebnisses sind die geltenden Gewinnermittlungsvorschriften anzuwenden, es sind daher ua steuerliche Abzugsverbote und Steuerbefreiungen zu beachten. Für die Beurteilung von Abzugsverboten und Steuerbefreiungen ist für den gesamten Besteuerungszeitraum die Rechtslage des Jahres maßgeblich, in dem die Abwicklung beendet und das Liquida-

²⁹⁾ Siehe ua *Schneider in Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 19 Rz 148; offen lassend VwGH 26. 11. 2014, 2011/13/0008, 0009. Der Lauf von etwaigen, auf Wirtschaftsjahre abstellenden (Behalte-)Fristen wird daher durch den einheitlichen Besteuerungszeitraum nicht beeinflusst (vgl *Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG [34. Lfg, Dezember 2020] § 19 Rz 60).

³⁰⁾ Siehe auch VwGH 26. 11. 2014, 2011/13/0008, 0009; *Schneider in Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 19 Rz 33.

³¹⁾ Vgl KStR 2013 Rz 1431.

³²⁾ Siehe dazu *Schneider in Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 19 Rz 143.

³³⁾ Vgl *Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG [34. Lfg, Dezember 2020] § 19 Rz 47.

³⁴⁾ Vgl *Schneider in Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 19 Rz 171. Zur Aufstellung einer Liquidationsschlussbilanz s auch *Knesl/Luka*, Steuerrechtliche Sonderfragen iZm der Liquidation von Kapitalgesellschaften, ÖStZ 2017, 305 (306ff).

³⁵⁾ KStR 2013 Rz 1438. Im Falle eines aktivierten, derivativen Firmenwerts mindert der im Abwicklungs-Anfangsvermögen enthaltene Buchwert im Zuge des Untergangs das steuerliche Liquidationsergebnis (vgl *Schneider in Achatz/Kirchmayr*, KStG [2011] § 19 Rz 178).

³⁶⁾ Vgl VwGH 4. 9. 2019, Ro 2017/13/0009, 0010. Zur vorangehenden Diskussion in der Fachliteratur s ua *Riedler*, Bewertung nicht getilgter Verbindlichkeiten bei einer Liquidation nach § 19 KStG 1988, RdW 2014, 619ff; *Gloster/Bonschak*, Bewertung nicht getilgter Verbindlichkeiten bei Liquidation bzw Konkurs - Massive Haftungsfällen, SWK 2015, 421ff; *Kanduth-Kristen/Komarek*, Die Berücksichtigung nicht getilgter Verbindlichkeiten bei der Ermittlung des Abwicklungs-Endvermögens, ÖStZ 2015, 506ff; *Lachmayer*, BMF zur Berücksichtigung nicht getilgter Verbindlichkeiten in Liquidation, RdW 2016, 227ff; *Renner*, Verbindlichkeiten sind kein Bestandteil des Abwicklungs-Endvermögens einer Körperschaft - Keine „Verteilung“ von Schulden an die Gesellschafter, SWK 2017, 97ff; *Beiser*, Offene Verbindlichkeiten als körperschaftsteuerpflichtiger Liquidationserlös? - Überzeugt die Begründung des Bundesfinanzgerichtes? SWK 2017, 378ff; *Kanduth-Kristen*, BFG zu nicht getilgten Verbindlichkeiten im Rahmen einer Liquidation gemäß § 19 KStG - Wortinterpretation führt zu verfehlttem Ergebnis, SWK 2017, 371ff. Für bis zum 30. 9. 2019 verwirklichte Auflösungsstatbestände von Gruppenmitgliedern sieht KStR 2013 Rz 1591b allerdings - entgegen der Rsp des VwGH - eine Sonderregelung vor, wonach nicht getilgte Verbindlichkeiten nicht Teil des Abwicklungs-Endvermögens sind. Diese Verbindlichkeiten erhöhen somit das steuerliche Liquidationsergebnis um jenen Wert, mit dem sie im Abwicklungs-Anfangsvermögen enthalten waren. UE ist die von der Finanzverwaltung vertretene Rechtsansicht vor dem Hintergrund der VwGH-Rsp abzulehnen, sodass nicht getilgte Verbindlichkeiten auch für vor dem 1. 10. 2019 verwirklichte Auflösungsstatbestände im Abwicklungs-Endvermögen anzusetzen sind.

tionsergebnis somit steuerlich zu erfassen ist.³⁷⁾ Wurde das Liquidationsergebnis durch nicht abzugsfähige Aufwendungen, wie zB Körperschaftsteuervorauszahlungen, vermindert, sind diese dem steuerlichen Liquidationsergebnis hinzuzurechnen. Im Besteuerungszeitraum zufließende Dividenden aus Tochtergesellschaften sind nach Maßgabe der Regelungen in § 10 KStG als steuerfrei zu behandeln. Ebenso sind Veräußerungen von internationalen Schachtelbeteiligungen gem § 10 Abs 2 und 3 KStG steuerneutral,³⁸⁾ sofern anlässlich der Anschaffung bzw des erstmaligen Entstehens der internationalen Schachtelbeteiligung nicht zur Steuerwirksamkeit der Beteiligung optiert wurde. Die Veräußerung nationaler Beteiligungen ist hingegen nicht von § 10 KStG umfasst und somit steuerpflichtig. Allfällige Veräußerungsverluste unterliegen § 12 Abs 3 KStG. Noch nicht abgesetzte Siebentelverteilungen gem § 12 Abs 3 Z 2 KStG sind allerdings bei tatsächlicher Abwicklung im Liquidationszeitraum zur Gänze verrechenbar.³⁹⁾ Einlagen sowie Einkommensverwendungen iSd § 8 KStG sind als steuerneutral zu behandeln. Hält die Körperschaft eigene Anteile, so gehen diese im Zuge der Liquidation unter, wobei der hieraus entstehende Verlust steuerlich unbeachtlich ist.⁴⁰⁾

Akontierungszahlungen an die Gesellschafter auf das zu verteilende Endvermögen (Liquidationsvorab) stellen keine Betriebsausgaben dar und sind als steuerneutral zu behandeln.⁴¹⁾

3. Besteuerung des Liquidationsergebnisses

Auf Ebene der zu liquidierenden Körperschaft ist der nach vorstehend dargestellten Regelungen ermittelte **Liquidationsgewinn** der Körperschaftsteuer zu unterwerfen. Allfällige Verlustvorträge der Körperschaft können gem § 8 Abs 4 Z 2 lit b KStG voll mit dem Liquidationsgewinn verrechnet werden, die in § 8 Abs 4 Z 2 lit a KStG normierte 75%ige Verlustvortragsgrenze ist nicht anzuwenden.⁴²⁾ Nach Verrechnung mit dem Liquidationsgewinn verbleibende Verlustvorträge gehen unter. Abgesehen von dem erweiterten Besteuerungszeitraum und den damit verbundenen Verlustausgleichsmöglichkeiten bestehen keine körperschaftsteuerlichen Begünstigungen für den Liquidationsgewinn.⁴³⁾

Für den auf den Liquidationsgewinn anzuwendenden Steuersatz ist die Rechtslage des Veranlagungszeitraums maßgeblich, in dem die Abwicklung beendet wird.

Die steuerliche Erfassung des Liquidationsgewinns erfolgt in dem Veranlagungsjahr, in dem die Liquidation abgeschlossen, dh die Abwicklung beendet wird. Erstreckt sich die Abwicklung über Zeiträume, für die verschiedene

Körperschaftsteuersätze gelten, ist der für das Kalenderjahr geltende Steuersatz maßgeblich, in dem die Abwicklung endet.⁴⁴⁾ Zu der in § 26c Z 2 Satz 2 KStG enthaltenen Regelung betreffend die Besteuerung eines aus einem abweichenden Wirtschaftsjahr 2004/2005 resultierenden Einkommens infolge der Absenkung des Körperschaftsteuersatzes von 34% auf 25% durch das Steuerreformgesetz 2005, BGBl I 2004/57, hat der VwGH⁴⁵⁾ ausgesprochen, dass sich diese Ausnahmeregelung nur auf Fälle eines abweichenden Wirtschaftsjahres (sowie sinngemäß auf die Gruppenbesteuerung) bezog und nicht auf einen nach dem gesonderten Besteuerungsregime des § 19 KStG zu ermittelnden Liquidationsgewinn auszudehnen war. Im Zuge der Absenkung des Körperschaftsteuersatzes auf 24% ab 2023 und 23% ab 2024 hat sich der Gesetzgeber im Öko-

sozialen Steuerreformgesetz 2022 Teil I, BGBl I 2022/10, § 26c Z 85 KStG, für eine nahezu gleichlautende Regelung entschieden. Liquidationsgewinne, die aufgrund der Beendigung der Abwicklung nach dem 31. 12. 2022 anfallen, sind daher zur Gänze dem gesenkten Körperschaftsteuersatz (2023: 24% und ab 2024: 23%) zu unterwerfen. Werden allerdings in dem gesamten Liquidationszeitraum mehrere Veranlagungen vorgenommen, weil der drei- bzw fünfjährige oder der auf Antrag verlängerte Besteuerungszeitraum überschritten und danach auf jährliche Veranlagungen übergegangen wird, bestimmt der Steuertarif des ersten Veranlagungszeitraums nicht auch jenen des letzten Veranlagungszeitraums.⁴⁶⁾ Vielmehr kann es bei Steuersatzänderungen und mehreren Veranlagungen zur Anwendung von unterschiedlichen Steuersätzen in den einzelnen Veranlagungsjahren kommen.

Während des einheitlichen Besteuerungszeitraums sind quartalsweise Körperschaftsteuervorauszahlungen zu leisten. Im Falle eines erwarteten Liquidationsverlusts oder ausreichender Verlustvorträge ist für jedes volle Kalendervierteljahr die Mindeststeuer gem § 24 Abs 4 KStG zu entrichten. Die Mindeststeuerpflicht endet erst mit der Verteilung des Abwicklungs-Endvermögens. Aus Verwaltungsvereinfachungsgründen wird dieser Zeitpunkt mit dem Stichtag angenommen, auf den die Liquidationsschlussbilanz aufgestellt wird.⁴⁷⁾ Bis dahin ist die Mindeststeuer für jedes volle Kalendervierteljahr zu entrichten.

Eine nach Anrechnung geleisteter Vorauszahlungen sich ergebende Nachzahlung an Körperschaftsteuer mindert das zu verteilende Abwicklungs-Endvermögen, eine allfällige Körperschaftsteuergutschrift erhöht das an die Gesellschafter verteilbare Abwicklungs-Endvermögen. Auf die Höhe des steuerlichen Liquidationsergebnisses auf Gesellschaftsebene hat dies keinen Einfluss, weil die Körperschaftsteuer unter das Ab-

³⁷⁾ Dies ist relevant, wenn während des einheitlichen Besteuerungszeitraums gesetzliche Änderungen eintreten. Siehe dazu *Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG (34. Lfg, Dezember 2020) § 19 Rz 53.

³⁸⁾ Voraussetzung ist neben der Beteiligungshöhe, dass die Veräußerung der Beteiligung nicht vor Ablauf der in § 10 Abs 2 KStG normierten Behaltfrist von einem Jahr vorgenommen wird.

³⁹⁾ Vgl KStR 2013 Rz 1444. Wird die Liquidation aufgrund eines Weiterführungsbeschlusses jedoch nicht abgeschlossen, ist in dem einheitlichen Besteuerungszeitraum die Anzahl an Siebentel abzusetzen, die der in dem Zeitraum abgelaufenen Anzahl an Wirtschaftsjahren entspricht (zum Weiterlaufen der Wirtschaftsjahre s Punkt 1).

⁴⁰⁾ Vgl KStR 2013 Rz 1442.

⁴¹⁾ Vgl KStR 2013 Rz 1446. Zu einem allfälligen KEST-Abzug s Kapitel C.

⁴²⁾ Im Falle einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur der Körperschaft im Zusammenhang mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage ist der Mantelkaufstatbestand gem § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG zu beachten (s dazu *Knes/Luka*, Steuerrechtliche Sonderfragen iZm der Liquidation von Kapitalgesellschaften, ÖStZ 2017, 305 [308f]).

⁴³⁾ Der Freibetrag gem § 24 Abs 4 EStG ist iRd Liquidationsbesteuerung gem § 19 KStG nicht anwendbar, da § 19 KStG die Regelungen des § 24 EStG verdrängt (vgl *Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG [34. Lfg, Dezember 2020] § 19 Rz 7).

⁴⁴⁾ Vgl RFH 17. 1. 1939, I 418/38 RStBl 1939, 598; VwGH 20. 3. 2013, 2009/13/0101. Siehe auch *Schneider in Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 19 Rz 147. Siehe zur Absenkung des KSt-Satzes von 34% auf 25% im Rahmen des StRefG 2005: *Maier*, Steuerreform 2005: Wurde die Liquidation vergessen? (Teil I), taxlex 2005, 351ff; *ders*, Steuerreform 2005: Wurde die Liquidation vergessen? (Teil II), taxlex 2005, 446ff.

⁴⁵⁾ VwGH 20. 3. 2013, 2009/13/0101.

⁴⁶⁾ Siehe auch *Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG (34. Lfg, Dezember 2020) § 19 Rz 71.

⁴⁷⁾ Vgl KStR 2013 Rz 1557.

zugsverbot des § 12 Abs 1 Z 6 KStG fällt. Am Ende der Liquidation noch nicht verrechnete Beträge an Mindeststeuer iSd § 24 Abs 4 KStG sind nicht rückzahlbar und werden zu einer definitiven Steuerbelastung.⁴⁸⁾

Nicht verrechnete Mindeststeuern sowie Verlustvorträge und Liquidationsverluste gehen am Ende der Liquidation unter.

Ergibt sich ein Liquidationsverlust, geht dieser unter. Eine Übertragung auf die Gesellschafterebene ist nicht möglich.⁴⁹⁾ Die Verwertung des Liquidationsverlusts im Wege eines Verlustvortrags durch die Körperschaft selbst kommt nur in Betracht, wenn nach Ablauf des einheitlichen Besteuerungszeitraums (wegen Überschreitens der Drei- bzw Fünfjahresfrist oder des auf Antrag verlängerten Zeitraums) auf Jahresveranlagungen umgestellt wird.⁵⁰⁾ Die Möglichkeit des zeitlich befristeten Verlustrücktrags gem § 26c Z 76 KStG iVm § 124b Z 355 EStG steht für Liquidationsverluste iSd § 19 KStG nicht zu.⁵¹⁾

4. Gewinnausschüttungen während der Liquidation

Offene und steuerlich als solche zu wertende Gewinnausschüttungen während der Liquidation sind nur insoweit möglich, als sich diese auf Bilanzgewinne aus Geschäftsjahren vor der Liquidation beziehen.⁵²⁾ Diese Gewinnausschüttungen vermindern das Abwicklungs-Endvermögen. Zur korrekten Ermittlung des Liquidationsergebnisses muss diesfalls eine Kürzung des Abwicklungs-Anfangsvermögens um den Betrag der offen ausgeschütteten Beträge vorgenommen werden. Werden solche Gewinne allerdings in der Abwicklungsphase nicht ausgeschüttet, sondern als Teil des Abwicklungs-Endvermögens an die Gesellschafter verteilt, liegt keine Gewinnausschüttung, sondern auf Ebene des Gesellschafters ein Erlös aus der Veräußerung der Beteiligung vor (s Punkt C).⁵³⁾

Die Ausschüttung von im Liquidationszeitraum erzielten Gewinnen gilt als Liquidationsvorab, somit als Verteilung des Abwicklungs-Endvermögens.

Der während der Liquidation (auf Ebene der zu liquidierenden Gesellschaft) erzielte Gewinn kann nicht im Wege einer Gewinnausschüttung an die Gesellschafter verteilt werden, derartige Ausschüttungen gelten als Akontierungen auf das zu verteilende Abwicklungs-Endvermögen (Liquidationsvorab) und vermindern dieses nicht.⁵⁴⁾ Dies gilt auch für jenen Gewinn, der in dem („Rückwirkungs“-)Zeitraum vom Beginn des einheitlichen Besteuerungszeitraums bis zur Fassung bzw bis zum Wirksamwerden des Auflösungsbeschlusses anfällt.⁵⁵⁾ Weiters sind jene Beträge als Liquidationsvorab zu erfassen, die den Anteilshabern „verdeckt“ (etwa – analog zu verdeckten Ausschüttungen – im Wege überhöhter Leistungsvergütungen) zugewendet werden.⁵⁶⁾

Wird nach Ende des höchstzulässigen bzw ggf auf Antrag verlängerten Besteuerungszeitraums wieder auf jährliche Veranlagungen übergegangen, sind auch für die nachfolgenden jährlich zu veranlagenden Besteuerungszeiträume keine Gewinnausschüttungen möglich, weil auch die in diesen Zeiträumen erzielten Gewinne als Liquidationsgewinne zu werten sind.⁵⁷⁾

„Ausschüttungen“ aus dem Liquidationsergebnis (Liquidationsvorab) gelten auf Gesellschafterebene als Verteilung des Abwicklungs-Endvermögens (s Punkt C).

C. Rechtsfolgen auf Gesellschafterebene

Auf Gesellschafterebene führt die Verteilung des Abwicklungs-Endvermögens zu den steuerlichen Folgen einer **Beteiligungsveräußerung**.⁵⁸⁾ Wichtig ist die Unterscheidung zwischen dem **Liquidationsergebnis** (Liquidationsgewinn oder -verlust), das auf Gesellschaftsebene besteuert wird, und dem **Abwicklungs-Endvermögen**, das an die Gesellschafter verteilt wird und auf dieser Ebene die Rechtsfolgen einer Beteiligungsveräußerung nach sich zieht. Trotz Erzielens eines Liquidationsgewinns kann das Abwicklungs-Endvermögen (etwa im Falle einer insolvenzbedingten Liquidation) null oder negativ sein. Umgekehrt kann ein positives Abwicklungs-Endvermögen zur Verteilung kommen, auch wenn ein Liquidationsverlust vorliegt. Ob auf Ebene des einzelnen Gesellschafters durch die Verteilung des Abwicklungs-Endvermögens ein Gewinn oder Verlust aus der Beteiligungsveräußerung resultiert, ist wiederum von dessen individuellen Anschaffungskosten bzw – im betrieblichen Bereich – vom Buchwert der Beteiligung abhängig. Liegt der Verteilungsbetrag unter den Anschaffungskosten bzw dem Buchwert der Beteiligung, entsteht ein Veräußerungsverlust.

Für die Besteuerung auf Gesellschafterebene ist das zur Verteilung kommende Abwicklungs-Endvermögen (nicht der Liquidationsgewinn) maßgeblich.

Gem § 27 Abs 6 Z 3 EStG gilt der Untergang von Anteilen auf Grund der Auflösung (Liquidation) einer Körperschaft für sämtliche Beteiligte unabhängig vom Ausmaß ihrer Beteiligung als Veräußerung iSd § 27 Abs 3

EStG.⁵⁹⁾ Bei natürlichen Personen, die die Beteiligung im Privatvermögen halten, liegen somit Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gem § 27 Abs 3 EStG vor. Als Einkünfte ist gem § 27a Abs 3 Z 2 lit c EStG der Unterschiedsbetrag zwischen dem Abwicklungsguthaben und den Anschaffungskosten anzusetzen. Das Abwicklungsguthaben ist nach dem Zuflussprinzip zu erfassen, so dass positive Einkünfte im Falle von Liquidationsraten erst realisiert werden, wenn die Liquidationsraten die Anschaffungskosten übersteigen.⁶⁰⁾ Die Besteuerung erfolgt (sofern der Steuerpflichtige nicht zur Regelbesteuerung optiert) mit dem besonderen Steuersatz gem § 27a EStG. Bei Liquidation einer GmbH besteht keine Ver-

⁴⁸⁾ Vgl Hristov in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG (2016) § 19 Rz 9; Pucher/Stangl in Lachmayer/Strimitzer/Vock, KStG (31. Lfg 2018) § 24 Rz 85.

⁴⁹⁾ Siehe auch Schneider in Achatz/Kirchmayr, KStG (2011) § 19 Rz 34.

⁵⁰⁾ Vgl Schneider in Achatz/Kirchmayr, KStG (2011) § 19 Rz 204.

⁵¹⁾ Vgl EStR 2000 Rz 3922.

⁵²⁾ Vgl KStR 2013 Rz 1447.

⁵³⁾ Krit Hristov in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG (2016) § 19 Rz 18, der auch in diesem Fall für die Einordnung als Gewinnausschüttung eintritt. Vor allem bei beteiligten Kapitalgesellschaften ist diese Differenzierung im Hinblick auf die steuerlichen Rechtsfolgen (steuerfreie Gewinnausschüttung versus steuerpflichtige Anteilsveräußerung) wesentlich.

⁵⁴⁾ Vgl KStR 2013 Rz 1447. Zu einem allfälligen KEST-Abzug s Kapitel C.

⁵⁵⁾ Vgl Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock, KStG (34. Lfg, Dezember 2020) § 19 Rz 55.

⁵⁶⁾ Vgl dazu Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock, KStG (34. Lfg, Dezember 2020) § 19 Rz 56.

⁵⁷⁾ Siehe dazu Punkt 1 sowie Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock, KStG (34. Lfg, Dezember 2020) § 19 Rz 35.

⁵⁸⁾ Vgl Schneider in Achatz/Kirchmayr, KStG (2011) § 19 Rz 239.

⁵⁹⁾ Zur Übergangsregelung des BudgetbegleitG 2011, BGBl I 2010/111, für Anteile, die beim Steuerpflichtigen „Altbestand“ darstellen, s § 124b Z 185 EStG sowie Jakom/Marschner, EStG (2022) § 27 Rz 388.

⁶⁰⁾ Vgl KStR 2013 Rz 1451.

pflichtung zur Einbehaltung von Kapitalertragsteuer.⁶¹⁾ Liegt allerdings hinsichtlich der vom Anteilsinhaber gehaltenen Anteile (an einer AG) eine inländische depotführende Stelle oder eine inländische auszahlende Stelle vor, die die Realisierung abwickelt, ist nach § 93 Abs 2 Z 2 EStG von dieser Stelle uE ein KESt-Abzug vorzunehmen.⁶²⁾ Kommt dem Anteilseigner aus der (zB insolvenzbedingten) Abwicklung nichts zu, führen die Anschaffungskosten der Anteile in dem Zeitpunkt zu einem Verlust, in dem die unbeschränkte Steuerpflicht der Körperschaft untergeht.⁶³⁾ Negative Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen sind nach Maßgabe des § 27 Abs 8 EStG nur innerhalb des Kalenderjahres mit bestimmten anderen sonderbesteuerten Einkünften aus Kapitalvermögen⁶⁴⁾ ausgleichsfähig. Ein Ausgleich mit anderen Einkünften und ein Verlustvortrag in die Folgeperioden sind ausgeschlossen. Dies gilt auch im Falle der Regelbesteuerungsoption gem § 27a Abs 5 EStG.

Der besondere Steuersatz kommt auch zur Anwendung, wenn die Beteiligung im Betriebsvermögen einer natürlichen Person gehalten wird. Die Einkünfte sind in diesem Fall entsprechend der jeweiligen Gewinnermittlungsart zu ermitteln. Im Unterschied zu Beteiligungen im Privatvermögen sind in diesem Fall bei der Ermittlung der Anschaffungskosten der Beteiligung auch Anschaffungsnebenkosten zu berücksichtigen. Negative betriebliche Einkünfte aus der Beteiligungsveräußerung sind gem § 6 Z 2 lit c EStG vorrangig mit positiven Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Wirtschaftsgütern, Derivaten und Kryptowährungen iSd § 27 Abs 3 bis 4a EStG (ab 1. 3. 2022) sowie mit Zuschreibungen derartiger Wirtschaftsgüter desselben Betriebs zu verrechnen. Ein verbleibender negativer Überhang darf nur zu 55% ausgeglichen werden.

Ist der Gesellschafter eine inländische Kapitalgesellschaft, liegt in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen der Ausschüttung des (anteiligen) Abwicklungs-Endvermögens (den Liquidationsraten) und dem Buchwert der Beteiligung eine steuerpflichtige Beteiligungsveräußerung vor. Die Befreiung des § 10 Abs 1 KStG greift für Beteiligungsveräußerungen nicht. Veräußerungsverluste aus Beteiligungen des Anlagevermögens unterliegen den Regelungen des § 12 Abs 3 KStG und sind idR auf sieben Jahre verteilt abzusetzen.⁶⁵⁾

Die Interessenlage der Gesellschafter kann – etwa aufgrund unterschiedlicher Anschaffungskosten – gegensätzlich sein.

Aufgrund der unterschiedlichen Rechtsfolgen können Gesellschafter (auch vor dem Hintergrund unterschiedlicher Anschaffungskosten bei Anteilerwerben zu ver-

schiedenen Zeitpunkten) im Zuge der Liquidation einer Kapitalgesellschaft unterschiedliche Interessen verfolgen:

- ▶ Gewinnausschüttungen (gespeicherte Bilanzgewinne aus Vorjahren) während der Liquidation führen bei natürlichen Personen zu endbesteuerten Einkünften aus Kapitalvermögen und bei beteiligten inländischen Kapitalgesellschaften zu steuerfreien Erträgen.
- ▶ Überschüsse bzw Gewinne aus liquidationsbedingten Beteiligungsveräußerungen unterliegen bei natürlichen Personen dem besonderen Steuersatz iSd § 27a EStG, bei beteiligten inländischen Kapitalgesellschaften liegt ein körperschaftsteuerpflichtiger Veräußerungsgewinn vor.
- ▶ Verluste aus Beteiligungsveräußerungen sind bei natürlichen Personen nur eingeschränkt ausgleichsfähig und bei Kapitalgesellschaften idR über sieben Jahre zu verteilen.

- ▶ Die Ausschüttung gespeicherter Bilanzgewinne aus Vorjahren mindert das Abwicklungs-Endvermögen, so dass sich – abhängig von der Höhe der Anschaffungskosten bzw Buchwerte der Beteiligungen auf Gesellschafterebene – im Zuge der Verteilung des Abwicklungs-Endvermögens auf Gesellschafterebene nicht verwertbare Verluste ergeben können.

D. Abschließendes Beispiel: Liquidation einer österreichischen Kapitalgesellschaft mit mehreren Anteilseignern

An der XY Produktions GmbH sind zwei natürliche Personen, eine Personengesellschaft (OG/KG), eine österreichische GmbH, zwei Privatstiftungen, eine Körperschaft öffentlichen Rechts sowie eine ausländische Kapitalgesellschaft mit Betriebsstätte in Österreich beteiligt. Eine natürliche Person hält ihren Kapitalanteil im Betriebsvermögen (§ 5 Abs 1 EStG-Ermittler), die andere natürliche Person hält ihren Anteil im Privatvermögen. Eine Privatstiftung ist ihren Offenlegungsverpflichtungen gem § 13 Abs 6 KStG nachgekommen und wird demnach als § 7 Abs 2 KStG-Körperschaft behandelt. Die andere Privatstiftung stellt eine § 7 Abs 3 KStG-Körperschaft dar. Die Beteiligung der ausländischen Kapitalgesellschaft an der XY Produktions GmbH wird der im Inland unterhaltenen Betriebsstätte zugerechnet. Alle Gesellschafter sind zu jeweils gleichen Teilen (somit zu jeweils 12,5%) an der XY Produktions GmbH beteiligt. Die Beteiligungsstruktur ist in der nachfolgenden Abbildung dargestellt.

Die XY Produktions GmbH (Bilanzstichtag: 31. 12.) wurde im Jahr 2005 gegründet und wird mit Gesellschafterbeschluss vom 17. 6. 2021 liquidiert. Die UGB-Bilanzwerte zum 1. 1. 2021 bzw das Abwicklungs-Anfangsvermögen gem § 19 Abs 5 KStG sind der nachfolgenden Tabelle 1 zu entnehmen (Anm: Der unternehmensrechtliche Bilanzgewinn iHv € 100.000,- besteht ausschließlich aus thesaurierten operativen Gewinnen der Vergangenheit. Etwaige Auflösungen von Rücklagen sind darin nicht enthalten.).

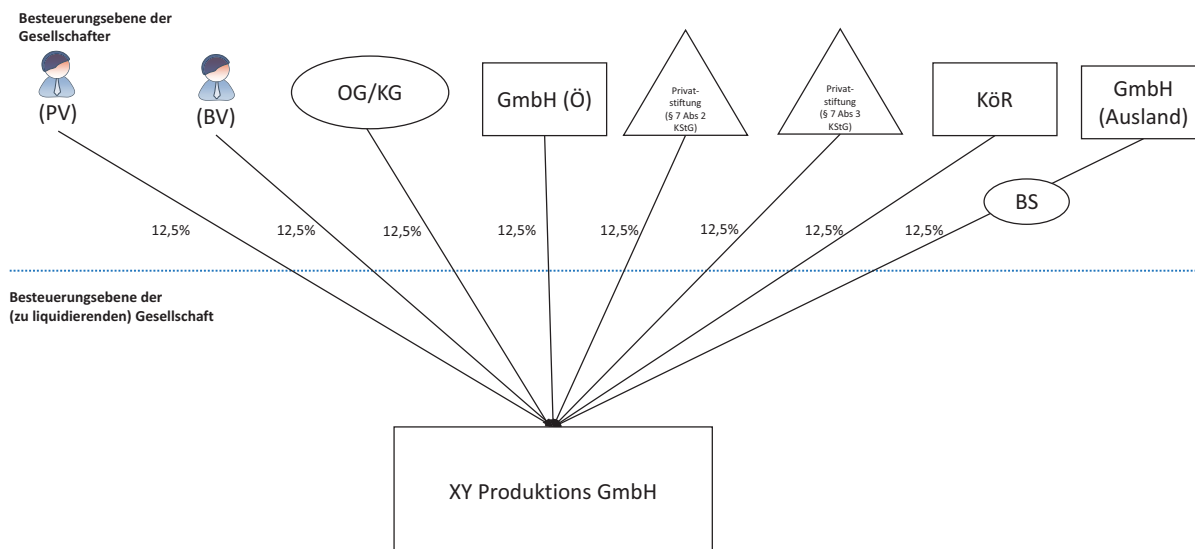
⁶¹⁾ Vgl Jakom/Marschner, EStG (2022) § 27 Rz 386.

⁶²⁾ Vgl auch Hristov in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG (2016) § 19 Rz 17.

⁶³⁾ Vgl EStR 2000 Rz 6172. Vereinfachend kann auf den Tag der Löschung im Firmenbuch abgestellt werden. Negative Anschaffungskosten aufgrund vorangegangener Umgründungen sind einkünfteerhöhend iRd § 27 EStG zu erfassen (s EStR 2000 Rz 6172).

⁶⁴⁾ Kein Ausgleich ist mit Zinserträgen aus Geldeinlagen und sonstigen Geldforderungen bei Kreditinstituten iSd § 27a Abs 1 Z 1 EStG sowie mit Zuwendungen gem § 27 Abs 5 Z 7 EStG zulässig.

⁶⁵⁾ Siehe dazu Blasina in Lachmayer/Strimitzer/Vock, KStG (31. Lfg 2018) § 12 Rz 323ff.



Abbildung, Quelle: eigene Darstellung

Aktiva	UGB		StR		Passiva	UGB		StR	
A. Anlagevermögen	115.000,00 €		127.000,00 €		A. Eigenkapital	500.000,00 €		516.000,00 €	
					I. Stammkapital	35.000,00 €			
					II. Kapitalrücklagen	365.000,00 €			
					III. Bilanzgewinn	100.000,00 €			
B. Umlaufvermögen	415.000,00 €		415.000,00 €		B. Rückstellungen	20.000,00 €		16.000,00 €	
I. Vorräte	120.000,00 €		120.000,00 €						
II. Forderungen und sonst. Vermögensgegenstände	255.000,00 €		255.000,00 €		C. Verbindlichkeiten	10.000,00 €		10.000,00 €	
III. Kassenbestand	40.000,00 €		40.000,00 €						
SUMME AKTIVA	€ 530.000,00		€ 542.000,00		SUMME PASSIVA	€ 530.000,00		€ 542.000,00	

Tabelle 1

Aktiva	UGB		StR		Passiva	UGB		StR	
A. Anlagevermögen					A. Eigenkapital	550.000,00 €		552.000,00 €	
I. Sachanlagen	10.000,00 €		12.000,00 €		I. Stammkapital	35.000,00 €			
					II. Kapitalrücklagen	365.000,00 €			
					III. Bilanzgewinn	150.000,00 €			
B. Umlaufvermögen	545.000,00 €		545.000,00 €		B. Rückstellungen	5.000,00 €		5.000,00 €	
I. Vorräte	- €		- €						
II. Forderungen und sonst. Vermögensgegenstände	- €		- €		C. Verbindlichkeiten				- €
III. Kassenbestand	545.000,00 €		545.000,00 €						
SUMME AKTIVA	€ 555.000,00		€ 557.000,00		SUMME PASSIVA	€ 555.000,00		€ 557.000,00	

Tabelle 2

Während des Liquidationszeitraums wird der Großteil des Anlagevermögens um € 130.000,- sowie die gesamten Vorräte um € 145.000,- veräußert. Der Buchwert der nicht veräußerten Gegenstände des Anlagevermögens beträgt € 10.000,- (UGB) bzw € 12.000,- (StR).⁶⁶⁾ Die Forderungen gehen in Höhe des Buchwerts in voller Höhe ein. Die Verbindlichkeiten werden zur Gänze getilgt. An Rückstellungen verbleiben am Ende des Liquidationszeitraums noch insgesamt € 5.000,-. Die Liquidation wird am 24. 7. 2022 beendet. Die Kosten der Liquidation werden vereinfachend mit € 0,- angesetzt. Der Stand der steuerlichen Verlustvorträge am 1. 1. 2021 beläuft sich anahmegemäß auf € 12.000,-. KSt-Vorauszahlungen werden aus Vereinfachungsgründen vernachlässigt.

Die Liquidationsschlussbilanz bzw das Abwicklungs-Endvermögen gem § 19 Abs 4 KStG stellen sich wie oben in Tabelle 2 ersichtlich dar.

Ermittlung des Liquidationsergebnisses auf Ebene der XY Produktions GmbH (= Besteuerungsebene der zu liquidierenden Gesellschaft) am 24. 7. 2022:

Der Liquidationsgewinn iSd § 19 Abs 2 KStG ermittelt sich durch Gegenüberstellung des Abwicklungs-Endvermögens und des Abwicklungs-Anfangsvermögens.

Das Abwicklungs-Anfangsvermögen ist das Betriebsvermögen, das am Schluss des der Auflösung vorangegangenen Wirtschaftsjahres nach den steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften (= steuerliches Eigenkapital zum 31. 12. 2020 bzw zum 1. 1. 2021) anzusetzen war. Im Beispielfall beträgt das Abwicklungs-Anfangsvermögen somit € 516.000,-.

⁶⁶⁾ Annahme: Der steuerliche Buchwert entspricht dem gemeinen Wert iSd § 19 Abs 4 KStG.

Das Abwicklungs-Endvermögen stellt das zur Verteilung kommende Vermögen dar. Das Abwicklungs-Endvermögen beträgt im Beispielfall insgesamt € 552.000,- und ermittelt sich wie folgt: Zu den Veräußerungserlösen iHv € 275.000,- für das Anlagevermögen und die Vorräte kommen die eingehenden Forderungen iHv € 255.000,-, der Kassenbestand iHv € 40.000,- sowie der gemeine Wert des nicht veräußerten Sachanlagevermögens iHv € 12.000,- hinzu. Vermindert wird das Abwicklungs-Endvermögen um die Tilgung von Rückstellungen iHv € 15.000,- sowie der Verbindlichkeiten iHv € 10.000,- und um den gemeinen Wert der nicht getilgten Rückstellungen iHv € 5.000,-. Daraus resultiert ein Abwicklungs-Endvermögen iHv € 552.000,-. Die Ermittlung des steuerlichen Liquidationsgewinns durch Gegenüberstellung von Abwicklungs-Anfangs- und Abwicklungs-Endvermögen stellt sich wie folgt dar:

Abwicklungs-Endvermögen	€ 552.000,-
Abwicklungs-Anfangsvermögen	€ -516.000,-
Liquidationsgewinn	€ 36.000,-

Tabelle 3

Auf direktem Wege kann das Abwicklungs-Endvermögen auch ausgehend vom Anfangsvermögen iHv € 516.000,- wie folgt ermittelt werden: Aus der Veräußerung des Anlagevermögens werden Gewinne iHv € 15.000,- (Veräußerungserlös iHv € 130.000,- abzgl steuerlicher Buchwert iHv € 115.000,-) erzielt. Aus der Veräußerung der Vorräte werden Gewinne iHv € 25.000,- erzielt (Veräußerungserlös iHv € 145.000,-, abzgl steuerlicher Buchwert iHv € 120.000,-). Die Rückstellung werden aus unternehmensrechtlicher Sicht mit € 15.000,- getilgt, aus steuerlicher Sicht wird dabei ein zusätzlicher Aufwand iHv € 4.000,- generiert (aufgrund der geringeren Rückstellungsbildung in der Vergangenheit). Aus diesem Grund reduziert sich der steuerliche Gewinn um € 4.000,-. In Summe beträgt der Liquidationsgewinn somit € 36.000,-.⁶⁷⁾

Vom Liquidationsgewinn sind in weiterer Folge noch vorhandene Verlustvorräte in Abzug zu bringen; daraus errechnet sich das Einkommen der XY Produktions GmbH:

Liquidationsgewinn	€ 36.000,-
abzgl Verlustvorräte	€ -12.000,-
Einkommen	€ 24.000,-

Tabelle 4

Das Einkommen unterliegt der KSt-Besteuerung; für das Veranlagungsjahr 2022 beträgt die Körperschaftsteuer 25%. Die

Körperschaftsteuer auf den Liquidationsgewinn beträgt somit € 6.000,-. Die Körperschaftsteuer auf den Liquidationsgewinn reduziert das verteilbare Abwicklungs-Endvermögen, nicht jedoch den Liquidationsgewinn.

Verteilung des Abwicklungs-Endvermögens an die Gesellschafter und Berechnung des Veräußerungsgewinns auf Gesellschafterebene (= Besteuerungsebene der Gesellschafter):

Von der Ermittlung des Liquidationsgewinns ist die Verteilung des Abwicklungs-Endvermögens auf die einzelnen Gesellschafter sowie die damit im Zusammenhang stehende Berechnung des Veräußerungsgewinns auf Gesellschafterebene zu unterscheiden. Das steuerliche Abwicklungs-Endvermögen vor KSt beträgt im Beispielfall € 552.000,-. Dieser Betrag reduziert sich um die noch zu begleichende Körperschaftsteuer iHv € 6.000,-. Der verteilbare Betrag beläuft sich sohin auf € 546.000,- und setzt sich wie folgt zusammen:

Sachanlagen	€ 12.000,-
Kassenbestand	€ 545.000,-
abzgl RSt (noch zu bezahlen)	€ -5.000,-
abzgl KSt	€ -6.000,-
Zu verteilendes Abwicklungs-Endvermögen	€ 546.000,-

Tabelle 5

Das Restvermögen der in Liquidation befindlichen Gesellschaft wird auf die Gesellschafter verteilt. In Summe gelangen somit insgesamt € 546.000,- an die Gesellschafter als Liquidationserlös zur Verteilung. Der Anteil am Abwicklungs-Endvermögen wird den einzelnen Gesellschafter in Höhe ihrer Beteiligung zugewiesen und dort den jeweiligen Anschaffungskosten/Buchwerten gegenübergestellt.

Nachdem alle acht Gesellschafter zu jeweils gleichen Teilen an der XY Produktions GmbH beteiligt sind, wird jedem Gesellschafter ein Liquidationserlös iHv € 68.250,- (entspricht 12,5% von € 546.000,-) zugewiesen.

Die Anschaffungskosten/Buchwerte der Beteiligung an der XY Produktions GmbH auf Ebene der einzelnen Gesellschafter stellen sich annahmegemäß wie folgt dar:

⁶⁷⁾ Etwaige abzugsfähige Liquidationskosten würden den steuerlichen Liquidationsgewinn entsprechend reduzieren. Im Beispielfall wurden die Kosten der Liquidation vereinfachend mit € 0,- angenommen.

Gesellschafter:	Anteil am Abwicklungs-Endvermögen		AK/BW der Beteiligung		Überschuss/Gewinn/Verlust
Natürliche Person (Privatvermögen):	€	68 250,00	€	60 000,00	€ 8 250,00
Natürliche Person (Betriebsvermögen):	€	68 250,00	€	70 000,00	-€ 1 750,00
OG/KG:	€	68 250,00	€	60 000,00	€ 8 250,00
GmbH (Ö)	€	68 250,00	€	55 000,00	€ 13 250,00
Privatstiftung (§ 7 Abs 3 KStG)	€	68 250,00	€	30 000,00	€ 38 250,00
Privatstiftung (§ 7 Abs 2 KStG)	€	68 250,00	€	35 000,00	€ 33 250,00
Körperschaft öffentlichen Rechts	€	68 250,00	€	45 000,00	€ 23 250,00
GmbH (Ausland)	€	68 250,00	€	55 000,00	€ 13 250,00

Tabelle 6

Berechnung des Veräußerungsgewinns/Veräußerungsverlusts auf Gesellschafterebene:

► **Natürliche Person (Privatvermögen⁶⁸⁾):**

Gem § 27 Abs 6 Z 3 EStG gilt als Veräußerung auch der Untergang von Anteilen auf Grund der Auflösung (Liquidation) oder Beendigung einer Körperschaft. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Abwicklungsguthaben und den Anschaffungskosten der Anteile stellt den Veräußerungsüberschuss bzw -verlust dar. Die Verteilung des Abwicklungserlöses löst bei den Anteilshabern daher immer dann eine Steuerbelastung aus, wenn ihr (anteiliges) Abwicklungsguthaben ihre Anschaffungskosten übersteigt.⁶⁹ Im gegenständlichen Fall betragen die Einkünfte aus der realisierten Wertsteigerung von Kapitalvermögen € 8.250,- (Liquidationserlös iHv € 68.250,- abzgl Anschaffungskosten iHv € 60.000,-), welche dem besonderen Steuersatz von 27,5% (§ 27 a Abs 1 Z 2 EStG) unterliegen. Auf Antrag kann auch zur Regelbesteuerung gem § 27 a Abs 5 EStG optiert werden.

► **Natürliche Person (Betriebsvermögen):**

Werden die Kapitalanteile im Betriebsvermögen einer natürlichen Person gehalten, erhöhen sich durch die Liquidation deren betriebliche Einkünfte um die Differenz zwischen den Forderungen auf das Abwicklungsguthaben (beim Bilanzierer) bzw dem vereinnahmten Abwicklungsguthaben (beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner) und dem Buchwert des Anteils bzw allfälliger Betriebsausgaben. Die Einkünfte unterliegen dem besonderen Steuersatz gem § 27 a Abs 1 EStG. Sind die Liquidationserlöse geringer als der Buchwert der Anteile bzw etwaiger Betriebsausgaben, so ergibt sich ein Veräußerungsverlust, welcher nach Maßgabe des § 6 Z 2 lit c EStG verwertbar ist. Demnach sind derartige Verluste aus der Beteiligungsveräußerung vorrangig mit positiven Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen solcher Wirtschaftsgüter sowie mit Zuschreibungen derartiger Wirtschaftsgüter desselben Betriebes zu verrechnen. Ein verbleibender negativer Überhang darf nur zu 55% ausgeglichen werden. Im Beispielfall beträgt der Buchwert der Beteiligung € 70.000,- und der Liquidationserlös in Summe € 68.250,-; dadurch ergibt sich ein Verlust iHv € 1.750,-, welcher primär mit positiven Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von solchen Wirtschaftsgütern, Derivaten und Kryptowährungen sowie mit Zuschreibungen derartiger Wirtschaftsgüter desselben Betriebs zu verrechnen ist. Ein danach verbleibender negativer Überhang ist auf 55% zu kürzen (im Beispielfall € 962,50) und kann im Rahmen des horizontalen und vertikalen Verlustausgleichs mit anderen Einkünften verrechnet werden. Ist der Gesamtbetrag der Einkünfte negativ, können diese Verluste auch vorgetragen und zukünftig entsprechend ausgeglichen werden.

► **OG/KG:**

Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) sind für ertragsteuerliche Zwecke als transparente Gebilde zu behandeln, auf deren Ebene die Einkünfte lediglich ermittelt und festgestellt werden. Die Besteuerung erfolgt auf Ebene der Gesellschafter der Personengesellschaft, denen die Einkünfte entsprechend deren Beteiligungsverhältnis zugerechnet werden (sog Transparenzprinzip). Die Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) stellt kein eigenes Besteuerungssubjekt dar.

► **GmbH (Ö):**

Nachdem Gewinne aus der Liquidation keine Beteiligungserträge iSd § 10 Abs 1 KStG darstellen⁷⁰, ist die Liquidation

auf Ebene der beteiligten österreichischen GmbH wie eine Beteiligungsveräußerung zu behandeln. Generell lösen Anteile im Betriebsvermögen einer Körperschaft unabhängig davon, ob sie unter § 7 Abs 3 KStG fällt oder nicht, die Steuerpflicht hinsichtlich eines entstehenden Gewinns aus. Eine Aufteilung des Anteils am Abwicklungs-Endvermögen in Kapitalrückzahlung und Gewinnausschüttung ist nach dem Gesetz nicht möglich.⁷¹ Im vorliegenden Fall beträgt der Buchwert der Beteiligung € 55.000,- und der Liquidationserlös € 68.250,-; daraus ergibt sich ein Gewinn iHv € 13.250,-, welcher bei der beteiligten GmbH steuerpflichtig ist.

Wäre hingegen der Bilanzgewinn aus den Vorjahren (€ 100.000,-) während des Liquidationszeitraums ausgeschüttet worden, wäre der auf die GmbH (Ö) entfallende Anteil iHv € 12.500,- steuerfrei; der zu versteuernde Veräußerungsgewinn hätte sich entsprechend reduziert. Für die natürliche Person (Privatvermögen) hätte dies allerdings einen mit 27,5% zu versteuernden Kapitalertrag iHv € 12.500,- und einen Verlust aus der (fiktiven) Beteiligungsveräußerung iHv € 4.250,- bewirkt. Dieser Verlust wäre gem § 27 Abs 8 EStG nur dann mit der Dividende verrechenbar, wenn beide Vorgänge im selben Kalenderjahr (sohin 2022) anfallen. Bei Gewinnausschüttung im Jahr 2021 und Abschluss der Liquidation 2022 wäre insofern keine Verrechnungsmöglichkeit gegeben.

► **Privatstiftung (§ 7 Abs 3 KStG):**

Wird die beteiligungshaltende Privatstiftung als § 7 Abs 3 KStG Körperschaft klassifiziert (bspw weil sie der Offenlegungsverpflichtung iSd § 13 Abs 6 KStG nicht nachgekommen ist), ergeben sich die gleichen steuerlichen Folgen wie bei einer beteiligten österreichischen Kapitalgesellschaft. Siehe dazu die Ausführungen oben bei „GmbH (Ö)“. Im Beispielfall erzielt die Privatstiftung einen Liquidationserlös iHv € 68.250,-, die Anschaffungskosten belaufen sich auf € 30.000,-; dadurch ergibt sich ein Veräußerungsgewinn iHv € 38.250,-, welcher der „normalen“ Körperschaftsbesteuerung (derzeit 25%) unterliegt. Generell kommt es in der betrieblichen Sphäre nicht zu einer Zwischenbesteuerung, sondern zur Anwendung der Tarifbesteuerung. Veräußerungsverluste sind nach Maßgabe des § 12 Abs 3 Z 2 KStG über sieben Jahre zu verteilen.

► **Privatstiftung (§ 7 Abs 2 KStG):**

Handelt es sich bei der Privatstiftung nicht um eine unter § 7 Abs 3 KStG fallende Körperschaft (= eigennützige außerbetriebliche Privatstiftung), dann sind Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen iSd § 27 Abs 3 EStG gem § 13 Abs 3 KStG nach Maßgabe des § 22 Abs 2 KStG (Zwischenbesteuerung) zu besteuern.⁷² Zusätzlich besteht im Falle der Veräußerung von einem nicht in einem Betriebsvermögen gehaltenen Anteil an einer Körperschaft, an dem die Privatstiftung oder bei unentgeltlich-

⁶⁸ Es wird davon ausgegangen, dass es sich bei den Anteilen um „Neuvermögen“ handelt. Zur Abgrenzung zwischen Alt- und Neuvermögen s § 124b Z 184 und 185 EStG.

⁶⁹ KStR 2013 Rz 1450.

⁷⁰ KStR 2013 Rz 1167.

⁷¹ VwGH 24. 2. 1999, 96/13/0008.

⁷² Da als Voraussetzung für die Zwischensteuer Einkünfte gem § 27 EStG (oder § 30 EStG) vorliegen müssen, kommt es in der betrieblichen Sphäre nicht zu einer Zwischenbesteuerung, sondern zur Anwendung der Tarifbesteuerung.

em Erwerb ihr Rechtsvorgänger innerhalb der letzten fünf Jahre zu mindestens 1% beteiligt war, gem § 13 Abs 4 KStG die Möglichkeit der Übertragung der stillen Reserven. Die aufgedeckten stillen Reserven können von den Anschaffungskosten eines im Kalenderjahr der Veräußerung angeschafften Anteils an einer Körperschaft⁷³⁾, der mehr als 10% beträgt, abgesetzt werden.⁷⁴⁾ Erfolgt im Kalenderjahr der Aufdeckung keine Übertragung stiller Reserven, kann dafür ein steuerfreier Betrag gebildet werden. Der steuerfreie Betrag kann innerhalb von zwölf Monaten ab der Veräußerung der Beteiligung als stille Reserve übertragen werden. Steuerfreie Beträge, die nicht innerhalb dieser Frist übertragen werden, sind nach § 22 Abs 2 KStG der Zwischenbesteuerung zuzuführen. Eine Übertragung stiller Reserven und die Bildung eines steuerfreien Betrags sind nur dann möglich, wenn die Zwischenbesteuerung nicht aufgrund von Zuwendungen gem § 13 Abs 3 KStG unterbleibt. Die Übertragung stiller Reserven und die Bildung eines steuerfreien Betrags haben lediglich einen Stundungseffekt und stellen ein Wahlrecht für die Privatstiftung dar.

Im Beispielfall betragen die Einkünfte aus der realisierten Wertsteigerung insgesamt € 33.250,- (Liquidationserlös iHv € 68.250,-, abzgl Anschaffungskosten iHv € 35.000,-). Diese Einkünfte sind – abzgl etwaiger Zuwendungen iSd § 27 Abs 5 Z 7 EStG – entweder der Zwischenbesteuerung iSd § 13 Abs 3 KStG iVm § 22 Abs 2 KStG oder einer Übertragung der stillen Reserve bzw der Bildung eines steuerfreien Betrags iSd § 13 Abs 4 KStG zuzuführen.

Die Realisierung von Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und Derivaten erfolgt erst bei tatsächlichem Zufluss des Veräußerungserlöses.⁷⁵⁾ Erzielt die Privatstiftung aus der Veräußerung des Kapitalanteils einen Verlust, kommen die Verlustverwertungsbeschränkungen iSd § 27 Abs 8 EStG zur Anwendung.⁷⁶⁾ Bei den zwischensteuerpflichtigen Einkünften ist nur ein horizontaler Verlustausgleich innerhalb der Einkünfte aus Kapitalvermögen zulässig. Ein Verlustausgleich mit nicht zwischensteuerpflichtigen Einkünften ist nicht möglich.

► **Körperschaft öffentlichen Rechts:**

Inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts sind gem § 1 Abs 3 Z 2 KStG beschränkt steuerpflichtig und unterliegen nur mit ihren Einkünften iSd § 21 Abs 2 und 3 KStG der Besteuerung. Gem § 21 Abs 3 Z 3 KStG erstreckt sich die Steuerpflicht bei Körperschaften öffentlichen Rechts auch auf Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Anteilen an Körperschaften. Hervorzuheben ist, dass die Regelung des § 21 Abs 3 Z 3 KStG mit dem AbgÄG 2011 eingeführt wurde und erstmals auf Veräußerungen von nicht depotfähigen (bspw GmbH-Anteilen) und nicht über ein Depot gehaltenen Anteilen an Körperschaften anzuwenden ist, die nach dem 31. 3. 2012 erfolgen. Vom Tatbestand des § 21 Abs 3 Z 3 KStG sind jedoch nur Neubestände umfasst, dh entgeltliche Erwerbe nach dem 31. 8. 2011 (§ 26c Z 25 lit a KStG). Die Veräußerung bzw sonstige Abwicklung von „Altbeständen“ durch eine Körperschaft öffentlichen Rechts ist nicht steuerpflichtig.⁷⁷⁾

Im Beispielfall beträgt der Veräußerungsgewinn auf Ebene der Körperschaft öffentlichen Rechts insgesamt € 23.250,- (Liquidationserlös iHv € 68.250,-, abzgl Anschaffungskosten iHv € 45.000,-). Diese Einkünfte sind von der Körperschaft öffentlichen Rechts im Veranlagungswege dann der Besteuerung (25% KSt) zuzuführen, wenn es sich um

„Neuvermögen“ (dh auf nach dem 31. 8. 2011 entgeltlich erworbene Anteile an Körperschaften) handelt. Wurden die Anteile davor erworben, stellt die Veräußerung einen nicht steuerbaren Vorgang dar. Im Falle eines Veräußerungsverlusts sind die Einschränkungen iSd § 27 Abs 8 EStG zu beachten. Ein Verlustausgleich ist im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht zweiter Art nur eingeschränkt im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen möglich. Gegen andere Einkunftsarten ist ein Verlustausgleich ausgeschlossen.

► **GmbH (Ausland):**

Gem § 1 Abs 3 Z 1 KStG sind Körperschaften, die in Österreich weder ihren Sitz noch ihren Ort der Geschäftsleitung haben, mit ihren Einkünften iSd § 21 Abs 1 KStG beschränkt steuerpflichtig. Die ausländische Körperschaft muss einer inländischen Körperschaft vergleichbar sein.⁷⁸⁾ Nach § 21 Abs 1 Z 1 KStG erstreckt sich die Steuerpflicht in diesen Fällen nur auf die Einkünfte iSd § 98 EStG. Ist die ausländische Körperschaft einer inländischen unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Körperschaft vergleichbar, ist § 7 Abs 3 KStG auf Betriebsstätten (und unbewegliches Vermögen) anzuwenden (§ 21 Abs 1 Z 3 KStG). Durch die Liquidation der XY Produktions GmbH wird in der inländischen Betriebsstätte ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn (§ 98 Abs 1 Z 5 EStG) erzielt, welcher im Rahmen der österreichischen Betriebsstätte der 25%ige KSt-Besteuerung unterliegt. Im Beispielfall wird in der österreichischen Betriebsstätte ein Veräußerungsgewinn iHv € 13.250,- (Liquidationserlös iHv € 68.250 abzgl Buchwert € 55.000,-) erzielt. Im Falle eines Veräußerungsverlusts würde § 12 Abs 3 Z 2 KStG (Sieben-telregelung) zur Anwendung gelangen.

Schlussstrich

Bei der Liquidation von Kapitalgesellschaften sind in der Praxis einige Hürden und „Stolpersteine“ zu beachten. Neben der Frage, wann der Besteuerungszeitraum iSd § 19 Abs 3 KStG beginnt, betrifft dies ua die Behandlung von „Gewinnausschüttungen“ während des Liquidationszeitraums, die Anwendung von Abzugsverboten, Steuerbefreiungen und des konkreten Steuersatzes im Falle einer Änderung der Rechtslage während des einheitlichen Besteuerungszeitraums sowie die Rechtsfolgen der Liquidation auf Gesellschafterebene.

⁷³⁾ Der neue Anteil kann auch zeitlich vor der Veräußerung angeschafft werden, solange der Zeitpunkt im selben Kalenderjahr liegt.

⁷⁴⁾ Davon ausgenommen sind Anschaffungen von bestehenden Anteilen von einer Körperschaft, an der die Privatstiftung, der Stifter oder ein Begünstigter allein oder gemeinsam unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 20% beteiligt sind.

⁷⁵⁾ Dies gilt auch bei Veräußerung auf Raten.

⁷⁶⁾ Zu den Verlustverwertungseinschränkungen bei nicht unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Körperschaften siehe *Kampitsch/Komarek*, Verlustverwertungseinschränkungen gem § 6 Z 2 lit c und d EStG bei Körperschaften, SWK 2020, 953ff.

⁷⁷⁾ Siehe dazu auch *Wurm*, Besteuerung von Körperschaften öffentlichen Rechts und befreiten Körperschaften nach dem Budgetbegleitgesetz 2012, SWK 2012, 121ff.

⁷⁸⁾ Zur Vergleichbarkeitsprüfung s KStR 2013 Rz 134.