



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der MTDA, vertreten durch Christian Diesenberger, Wirtschaftstreuhänder, 4501 Neuhofen, Steyrer Straße 27, vom 9. August 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 28. Juli 2004 betreffend Körperschaftsteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielt gewerbliche Einkünfte aus dem Handel mit Motorgeräten.

Die Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2003 wurde mit Bescheid vom 28. Juli 2004 erklärungsgemäß veranlagt.

Mit Schreiben vom 9. August 2004 wurde gegen den Körperschaftsteuerbescheid für 2003 Berufung erhoben und ausgeführt:

Im Geschäftsjahr 2003 sei durch die Liquidation der 100-%igen Tochtergesellschaft der Firma MTDH mbH ein Liquidationsgewinn mit 159.313,05 € ausgewiesen und der Körperschaftsbesteuerung unterzogen worden. Die Berufung richte sich gegen die Besteuerung dieses Liquidationsgewinnes.

Gemäß § 10 Abs. 1 KStG seien Beteiligungserträge von der Körperschaftsteuer befreit. Insbesondere seien "Gewinnanteile jeder Art" aufgrund einer Beteiligung an inländischen Kapitalgesellschaften als Beteiligungserträge angeführt.

Gemäß § 10 Abs. 2 KStG seien Gewinnanteile jeder Art aus einer internationalen

Schachtelbeteiligung von der Körperschaftsteuer befreit.

Obwohl sowohl im § 10 Abs. 1 KStG als auch im § 10 Abs. 2 KStG jeweils die "Gewinnanteile jeder Art" angeführt seien, werde dieser Begriff entsprechend den

Körperschaftsteuerrichtlinien unterschiedlich ausgelegt. Laut KStR seien Gewinne aus der Liquidation einer inländischen Beteiligung nicht als Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs. 1 KStG anzusehen. Im Rahmen der Beurteilung gemäß § 10 Abs. 2 (internationale Schachtelbeteiligung) seien geltend gemachte Liquidationsgewinne sehr wohl steuerfrei.

Diese unterschiedliche Behandlung sei weder aufgrund der Gesetzesbestimmung noch mit der Kapitalverkehrsfreiheit im Sinne des EU-Rechts vereinbar.

Diese Bestimmung würde eine wesentliche Schlechterstellung der inländischen Beteiligung, die nachweislich jenen grundsätzlichen Bestimmungen (Beteiligung mindestens 10% und mindestens 1 Jahr) einer internationalen Schachtelbeteiligung entsprochen habe, bedeuten.

Gemäß § 56 EG-Vertrag seien jedoch alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten, sowie zwischen den Mitgliedstaaten und Drittländern verboten, sodass die derzeit in den KStR getroffene Gesetzesauslegung jedenfalls dem EU-Recht widerspreche.

Es sei auch kein Grund ersichtlich, warum Liquidationserträge aufgrund einer inländischen Beteiligung körperschaftsteuermäßig anders beurteilt werden sollten, als Liquidationserträge aufgrund einer internationalen Schachtelbeteiligung. Auch die Gesetzesbestimmung, dass sowohl im § 10 Abs. 1 KStG als auch im § 10 Abs. 2 KStG die "Gewinnanteile jeder Art" angeführt werden, lasse den Schluss zu, dass diese Bestimmung sowohl bei einer inländischen Beteiligung als auch einer ausländischen Schachtelbeteiligung nicht unterschiedlich ausgelegt werden könne.

Eine andere Beurteilung würde die Gleichmäßigkeit der Besteuerung in Zweifel ziehen und sei daher verfassungsrechtlich nicht gedeckt.

Dies umso mehr als § 10 Abs. 1 KStG sowie die KStR jedenfalls Gewinnausschüttungen als steuerfrei normieren würden. Wäre daher vor der Liquidation der gesamte Gewinn an die 100%-ige Muttergesellschaft ausgeschüttet worden und wäre nur noch Stammkapital verblieben, so sei jedenfalls eine Steuerfreiheit anzuerkennen gewesen. Warum diese Steuerfreiheit im Zuge der Liquidation, wodurch auch letztlich nur der bereits versteuerte Gewinnvortrag an die Muttergesellschaft übertragen worden sei, nicht gegeben sein sollte, sei nicht erklärbar. Diese Versteuerung würde sogar eine nicht gerechtfertigte Mehrfachbesteuerung auf Ebene der Körperschaften auslösen. Einerseits durch die Versteuerung der Gewinne bei der Tochtergesellschaft und andererseits eine nochmalige KSt-Pflicht bei der Muttergesellschaft im Zuge der Besteuerung des Liquidationsgewinnes.

Es werde beantragt, dass der bisher als steuerpflichtig behandelte Liquidationsgewinn in Höhe von 159.313,05 € gemäß § 10 Abs. 1 KStG von der Körperschaftsteuer befreit werde, sodass

bei Ausfertigung des Körperschaftsteuerbescheides für 2003 Einkünfte von minus 179.147,30 € anzusetzen seien.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob sich die allgemeine Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 Abs. 1 KStG 1988 auf Liquidationsüberschüsse erstreckt oder nicht.

Die Bw. war zu 100% an der MTDH beteiligt, die liquidiert wurde. In der Berufung wurde beantragt, den Liquidationsgewinn in Höhe von 159.313,05 € als steuerbefreiten Beteiligungsertrag zu behandeln.

Von der Körperschaftsteuer sind gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 Beteiligungserträge befreit. Unter Z 1 sind als Beteiligungserträge angeführt: Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer Beteiligung an inländischen Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften in Form von Gesellschafts- und Genossenschaftsanteilen.

Lehre und Verwaltungspraxis gehen davon aus, dass Gewinne, die im Falle einer Liquidation der Tochtergesellschaft aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert der Beteiligung und dem höheren Anteil am Liquidationserlös resultieren, keinen Beteiligungsertrag darstellen und somit nicht von der nationalen Beteiligungsertragsbefreiung umfasst sind. (vgl. Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe, Die Kapitalgesellschaft nach der Steuerreform 1988, S 42, Orac Verlag, Wien, 1989 sowie Wakounig/Stipsits/Baumann, Befreiung für Beteiligungserträge und internationale Schachtelbeteiligung, taxlex 2006, S 638).

Wenn die Bw. vermeint, dass die Versteuerung eines Liquidationserlöses eine nicht gerechtfertigte Mehrfachbesteuerung auslösen würde, ist darauf zu entgegnen, dass die Gewinnverteilung von Erträgen aus Perioden vor dem Liquidationszeitraum unter die Befreiungsbestimmung des § 10 Abs. 1 KStG 1988 fällt, und zwar auch dann, wenn die Ausschüttung nach der Liquidationseröffnung erfolgt (vgl.

Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werily, Die Körperschaftsteuer KStG 1988, Band II, § 10, S 18).

Dass eine solche Ausschüttung im Liquidationsgewinn enthalten ist, wurde im Berufungsverfahren nicht behauptet bzw. begehrt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 24.2.1999, 96/13/0008 zur Rechtslage des KStG 1966 entschieden, dass im Hinblick auf die spezifischen Gewinnermittlungsvorschriften bei Auflösung und Abwicklung "Ausschüttungen des Liquidationserlöses keine auf die Beteiligung entfallenden Gewinnanteile sind."

In der Begründung nahm der VwGH auf eine Entscheidung des deutschen Bundesfinanzhofes Bezug:

"Wie der deutsche Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 8. Dezember 1971, I R 164/69, BStBl. II 229, festgestellt hat, endet mit dem Eintritt der Kapitalgesellschaft in das Stadium der Abwicklung (Liquidation) die dem Gesellschaftszweck gewidmete Tätigkeit der Kapitalgesellschaft. Gewinne aus der Verfolgung des Gesellschaftszwecks seien nicht mehr zu erwarten. Das Vermögen der Kapitalgesellschaft trete an die Stelle der Geschäftsanteile; es werde - handelsrechtlich gesehen - an die Gesellschafter verteilt. Um indes zu vermeiden, dass (zum einen) die in diesem (Abwicklungsanfang)Vermögen ruhenden stillen Reserven und (zum anderen) die von der Kapitalgesellschaft im Abwicklungszeitraum als Erträge ihres Abwicklungsanfangvermögens erzielten Gewinne der Besteuerung entzogen werden, schreibe das KStG deren Ermittlung und steuerliche Erfassung vor. Dem Gewinnbegriff des § 9 Abs. 1 dKStG (= § 10 KStG 1966) unterlägen nur solche Gewinnanteile, die die ausschüttende Kapitalgesellschaft vor ihrem Stadium der Abwicklung erzielte. Der Abwicklungsgewinn sei ein spezifischer Gewinnbegriff, der sowohl das Ergebnis aus der Auflösung der stillen Reserven als auch die Erträge des Abwicklungsanfangvermögens umfasse, die während des Abwicklungszeitraumes erzielt wurden. Eine Aufteilung des Abwicklungsgewinns in Kapitalrückzahlung und Gewinnausschüttung sei nach dem Gesetz nicht möglich. Im Urteil des deutschen Bundesfinanzhofes vom 2. Februar 1972, I R 54-55/70, BStBl. II 397, wurde diese Auffassung bestätigt. Die durch § 9 dKStG angeordnete Steuerfreiheit beziehe sich nicht auf die Schachtelbeteiligung selbst, sondern nur auf die aus ihr fließenden Gewinnanteile."

Der unabhängige Finanzsenat sieht keine Veranlassung von der Judikatur des VwGH, die zwar zum KStG 1966 ergangen ist, abzugehen. In § 10 Abs. 1 KStG 1988 löste der Begriff der inländischen Beteiligungsertragsbefreiung den im KStG 1966 verwendeten Begriff der Schachtelbegünstigung ab. Während das Privileg der so genannten Schachtelbegünstigung von einer 25%-igen Beteiligung abhängig war, sind ab dem KStG 1988 Beteiligungserträge bei der empfangenden Gesellschaft körperschaftsteuerfrei. Die spezifische Gewinnermittlungsbestimmung des § 19 KStG 1988 (Auflösung und Abwicklung [Liquidation]) entspricht inhaltlich dem § 18 KStG 1966.

Zu den Einwendungen der Bw., dass die Gleichmäßigkeit der Besteuerung in Zweifel zu ziehen und daher verfassungsrechtlich nicht gedeckt sei, wird wiederum auf oben angeführtes VwGH-Erkenntnis verwiesen:

"Entgegen der Meinung der Beschwerdeführerin gebietet auch eine verfassungskonforme Interpretation der in Rede stehenden Bestimmung keine Anwendung dieser Bestimmung auf

Liquidationserlöse. Dieser Erlös unterscheidet sich im Sachlichen von dem während der werbenden Tätigkeit der Gesellschaft erzielten Gewinn in einer Weise, die eine Anwendung der auf Beteiligungen eingeschränkten Schachtelbegünstigung auf den Abwicklungsgewinn nicht erforderlich macht."

Somit ist die Nichtanwendung der Beteiligungsertragsbefreiung iSd. § 10 Abs. 1 KStG auf Liquidationserlöse als verfassungskonform zu betrachten.

Anders verhält sich jedoch die Situation bei ausländischen Tochtergesellschaften. Nach herrschender Lehre und Verwaltungspraxis fallen bei internationalen Schachtelbeteiligungen Liquidationsgewinne unter die Steuerbefreiung des § 10 Abs. 2 KStG 1988 (Quantschnigg, Zweifelsfragen zu den steuerbegünstigten Beteiligungen im KStG 1988, ÖStZ 1989, S 142; Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechtes Band I, 8. Auflage, S 361 und Wakounig/Stipsits/Baumann, aaO., S 638).

Bis zum 31. Dezember 2003 stellte der § 10 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 die Gewinne aus der Veräußerung von internationalen Schachtelbeteiligungen steuerfrei. Da die Liquidation einer Untergesellschaft einem Veräußerungstatbestand gleichzusetzen ist, ist daher ein Liquidationsgewinn nach Maßgabe der gesetzlichen Einschränkungen steuerfrei (vgl. Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werily, aaO., § 10, S 38 f).

Entgegen der Ansicht der Bw. ist in Anbetracht dieser gesetzlichen Bestimmung sehr wohl eine unterschiedliche Behandlung von Liquidationserlösen aus inländischen und ausländischen Beteiligungen angebracht.

Auf die Kapitalverkehrsfreiheit (im Sinne des EU-Rechts) kann sich die Bw. schon deshalb nicht berufen, weil im gegenständlichen Fall kein Kapitalverkehr mit einem Mitgliedstaat bzw. einem Mitgliedstaat und einem dritten Land vorliegt. Das Verbot der Einschränkung des freien Kapitalverkehrs bedeutet nämlich, dass Angehörige aus anderen Mitgliedstaaten nicht schlechter behandelt werden dürfen als Staatsangehörige des eigenen Mitgliedstaates.

Das Finanzamt hat daher den Liquidationserlös aus der inländischen Beteiligung zu Recht als steuerpflichtig behandelt.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 16. April 2007