

# taxlex

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht  
für die betriebliche Praxis

Top Thema

Vermögensverwaltung oder  
gewerbliche Tätigkeit?

Mergers & Acquisitions

Übergang von Abgabenverbindlichkeiten  
durch Spaltung

Verfahrensrecht & BAO

Schranken der Verwertung rechtswidrig  
erlangter Beweismittel im Abgabenverfahren

Sozialversicherungsrecht für die betriebliche Praxis

Highlights aus dem Lohnsteuerprotokoll 2010

ZEITSCHRIFT FÜR  
STEUER UND BERATUNG  
NOVEMBER 2010

11

www.taxlex.at

409 – 448

**Schriftleitung:**

Markus Achatz  
Sabine Kirchmayr-  
Schliesselberger

**Redaktion:**

Dietmar Aigner  
Gernot Aigner  
Nikolaus Arnold  
Heribert Bach  
Andreas Damböck  
Tina Ehrke-Rabel  
Johann Fischerlehner  
Friedrich Fraberger  
Klaus Hirschler  
Sabine Kanduth-Kristen  
Georg Kofler  
Roman Leitner  
Andreas Sauer  
Niklas Schmidt  
Friedrich Schrenk  
Kurt Schweighart  
Stefan Steiger  
Gerhard Steiner  
Johannes Stipsits  
Gerald Toifl



Helwig Aubauer  
Rainer Thomas  
Günter Steinlechner

# Übergang von Abgabenverbindlichkeiten durch Spaltung

*In seinem Erk v 8. 7. 2009, 2008/15/0031, spricht der VwGH dezidiert aus, dass nach Eintragung der Abspaltung im Firmenbuch KöSt-Bescheide nicht mehr an die spaltende Körperschaft gerichtet werden dürfen, soweit sie Einkünfte aus dem übertragenen Vermögen betreffen. Die Richtigkeit dieser Aussage ist nach Ansicht der Autoren zwar für die nach dem Spaltungsstichtag entstehenden KöSt-Verbindlichkeiten zu bejahen, für bis dahin entstandene KöSt-Verbindlichkeiten jedoch kritisch zu hinterfragen.*

ANDREAS DAMBÖCK / LUKAS ANDREAUS / MARTIN SPORNBERGER

§§ 1, 2, 14 SpaltG;  
§ 19 BAO;  
§ 914 ABGB

Abgaben-  
verbindlichkeit;  
Betriebssteuer;  
Gesamtrechts-  
nachfolge;  
öffentlich-rechtliche  
Rechtsposition;  
Personensteuer;  
Spaltungsfreiheit;  
Spaltungsplan

## A. Rechtsprechung

### 1. VwGH 8. 7. 2009, 2008/15/0031<sup>1)</sup>

Die bf KapGes hatte den von ihr geführten Betrieb eines Krankenhauses und Buffets auf die neu gegründete K-GmbH abgespalten (Abspaltung zur Neugründung). Der veröffentlichten Urteilsbegründung zufolge dürfte der Spaltungsplan eine Klausel enthalten haben, nach der sämtliche Vermögensteile mit Ausnahme des Liegenschaftsbesitzes auf die neu gegründete K-GmbH mit Wirksamkeit zum 1. 1. 1997 übergingen. Die Außenprüfung stellte fest, dass bei der Ermittlung der KöSt-Bemessungsgrundlagen 1995 und 1996 mit bestimmten steuerfreien Zuschüssen in Zusammenhang stehende Ausgaben nicht abgezogen werden dürften. Die entsprechenden Nachzahlungsbescheide wurden an die abspaltende Ges (Bf) gerichtet und von ihr im Instanzenwege bekämpft.

In der Begründung seines Erk führt der VwGH aus, die Spaltung nach § 1 SpaltG bewirke iVm § 14 Abs 2 Z 1 SpaltG eine partielle Gesamtrechtsnachfolge, die auch verfahrensrechtliche Positionen umfasse, und zwar unabhängig davon, ob der Rechtsvorgänger nach dem Rechtsübergang weiter existent bleibe. Abgabenfestsetzungen hätten ab der Wirksamkeit der partiellen Gesamtrechtsnachfolge nur mehr gegenüber dem Gesamtrechtsnachfolger zu erfolgen. Da die Einkünfte, über die mit dem KöSt-Bescheid 1995 abgesprochen wurde, dem Krankenhaus- und Buffetbetrieb zuzuordnen seien, der gem § 14 Abs 2 Z 1 SpaltG mit der Eintragung im Firmenbuch im Wege der partiellen Gesamtrechtsnachfolge auf die K-GmbH übertragen wurde, sei diese Ges gem § 19 Abs 1 BAO in die verfahrensrechtliche Position der Bf eingetreten. Die belangte Behörde habe daher den angefochtenen Bescheid – soweit dieser die Einkünfte aus dem Krankenhaus- und Buffetbetrieb 1995 betrifft – nicht mehr an die Bf richten dürfen. Auch der KöSt-Bescheid 1996 sei rechtswidrig, weil er nach Eintragung der Spaltung in das FB erlassen wurde und nicht nur die Einkünfte der Bf, sondern auch die Einkünfte aus dem abgespaltenen Betrieb der K-GmbH umfasse.

### 2. Vorjudikatur

In seinem Erk v 1. 9. 1999, 98/16/0121<sup>2)</sup>, hatte der VwGH zu entscheiden, welcher der an der Spaltung

beteiligten Ges Gesellschaftsteuer vorzuschreiben wäre, die aus einer Forderungsverzichts- und Besserungsvereinbarung resultierte. Im Auslegungswege ordnete der VwGH die Rechtsbeziehungen aus der Forderungsverzichts- und Besserungsvereinbarung dem abgespaltenen Vermögen zu und schrieb daran anknüpfend die Gesellschaftsteuer der übernehmenden Ges vor. Zudem stellte er fest, dass Abgabenfestsetzungen ab Wirksamkeit der partiellen Gesamtrechtsnachfolge nur mehr gegenüber dem Gesamtrechtsnachfolger zu erfolgen hätten.

Auch in seinem Erk v 4. 6. 2008, 2005/13/0135, sprach der VwGH sinngemäß aus, dass bei Übertragung eines Betriebs die darauf lastenden Abgabenverbindlichkeiten (im konkreten Fall Lohnsteuer) den spaltungsbedingten Übernehmer dieses Betriebs treffen und daher ab Eintragung der Spaltung im Firmenbuch Abgabenfestsetzungen in Bezug auf diesen Betrieb nur mehr gegenüber dem Übernehmer als Gesamtrechtsnachfolger zu erfolgen hätten.

## B. Fachliteratur und Verwaltungspraxis

### 1. Kommentarliteratur

Dass Abgabenansprüche und Zahlungsansprüche bei einer Spaltung entsprechend ihrer Zuordnung zum betreffenden Vermögensteil aufzuteilen (dem jeweiligen Gesamtrechtsnachfolger zuzuordnen) sein werden, wird auch in der Fachliteratur vertreten.<sup>3)</sup> Maßgebend sei die im Spaltungsplan vorgenommene Zuordnung. Abgabenfestsetzungen (zB Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer) hätten ab Wirksamkeit der partiellen Gesamtrechtsnachfolge nur mehr (anteilig, entsprechend dem Vermögensteil) gegenüber dem jeweiligen Gesamtrechtsnachfolger zu erfolgen.<sup>4)</sup>

WP StB Dr. *Andreas Damböck* ist Partner bei LeitnerLeitner; StB Dr. *Lukas Andreus* ist als Manager bei LeitnerLeitner in Wien tätig, Mag. *Martin Spornberger*, LL.M., ist rechtsanwaltsgeprüfter Mitarbeiter von LeitnerLeitner in Wien.

1) *Wiesner*, RWZ 2009/72, 262; GeS aktuell 2009, 316 (*Hristov*); GesRZ 2009, 308.

2) ÖSTZB 2000/289 = AnwBl 2000/7672 = ÖBA 2000, 754, 761.

3) Vgl *Ritz*, BAO<sup>3</sup> § 19 Rz 18; *Tanzer/Unger*, BAO 2010, 17.

4) Vgl *Ritz*, BAO<sup>3</sup> § 19 Rz 18.

## 2. Richtlinien

### a) Körperschaftsteuer

Die Umgründungssteuerrichtlinien 2002 (UmgrStR) nehmen in der im Jahre 2008 eingefügten Rz 1687 a<sup>5)</sup> explizit auf die Bescheidzustellung bei Spaltungen Bezug. Augenscheinlich soll nach Ansicht der Finanzverwaltung die Zustellung der primären Körperschaftsteuerbescheide und jener Bescheide, die infolge von Feststellungen im Rahmen der Außenprüfung neu erlassen werden, unterschiedlich erfolgen. Demnach sollen im Fall einer Abspaltung nach der Eintragung der Abspaltung in das Firmenbuch Primärbescheide ausschließlich der spaltenden Körperschaft zuzustellen sein. Rz 1687 a differenziert nicht danach, welche Vermögensaufteilung im Spaltungsplan (Spaltungs- und Übernahmevertrag) vorgenommen wurde, sondern sieht nach ihrem Wortlaut eine starre Regelung vor. Auch bei Betriebsabspaltungen sollen KöSt-Bescheide daher der abspaltenden Ges zuzustellen sein, ungeachtet dessen, dass die abspaltende Ges jede Rechtszuständigkeit in Bezug auf diesen Betrieb aufgrund der eingetretenen Gesamtrechtsnachfolge verloren hat.

Anderes soll nach Ansicht der Finanzverwaltung gelten, wenn sich nach der Spaltung aufgrund einer **Außenprüfung** der übertragenden Ges Feststellungen ergeben, die Zeiträume bis zum Spaltungsstichtag betreffen. Die Zustellung der neuen Abgabenbescheide soll sich diesfalls nach der im Spaltungsplan (Spaltungs- und Übernahmevertrag) vorgesehenen Zuordnung der Vermögensteile zu richten haben. Betreffen demnach die Feststellungen bei der abspaltenden Ges verbleibende Vermögensteile, sei nur ihr ein neuer Bescheid zuzustellen. Betreffen die Feststellungen dagegen übertragene Vermögensteile, soll der betroffenen neuen oder übernehmenden Ges ein neuer Bescheid zuzustellen sein. Die Bescheide hätten „an die neue/übernehmende Ges als Rechtsnachfolgerin der spaltenden Ges“ zu ergehen. In den Bescheiden solle jeweils nur über den Sachverhalt abgesprochen werden, der sich auf den von der Feststellung betroffenen Vermögensteil bezieht. Zutreffend hält daher *Wiesner* fest, dass das Erk 2008/15/0031 der Rz 1687 a entspricht<sup>6)</sup> (insoweit es Außenprüfungen betrifft).

Tatsächlich scheint Rz 1687 a bezüglich der primären KöSt-Bescheidzustellung in offenem Widerspruch zur VwGH-Rsp zu stehen, nach der Abgabenfestsetzungen ab Wirksamkeit der partiellen Gesamtrechtsnachfolge (= Eintragung der Spaltung im Firmenbuch) nur mehr gegenüber dem Gesamtrechtsnachfolger zu erfolgen haben. Der VwGH differenziert dabei offenkundig nicht zwischen primären und infolge Betriebsprüfung geänderten KöSt-Bescheiden.

Auch uE ist keine sachliche Rechtfertigung für die unterschiedliche Zustellung der Primärbescheide und für die Zustellung der prüfungsbedingt geänderten Bescheide greifbar. Vielmehr sind es wohl praktische Überlegungen, die die Finanzverwaltung zu dieser Ungleichbehandlung veranlassen. Diese Vorgehensweise ist zwar nachvollziehbar, folgt man aber der Rechtsansicht des VwGH und der hL, läge wohl hinsichtlich der Zustellung der primären KöSt-Bescheide

an die abspaltende Ges ein Verfahrensmangel vor, sofern diese Einkünfte betreffen, die dem abgespaltenen Vermögen (zB Betrieb) zuordenbar sind.

Administrative Gründe waren es wohl auch, die die Finanzbehörden in dem Erk 2008/15/0031 zugrunde liegenden Fall dazu veranlasst haben, einen von UmgrStR Rz 1687 a abweichenden Zustellvorgang zu wählen. Aber auch wenn *Wiesner* (aaO) meint, der Zustellvorgang im Erk 2008/15/0031 sei ein Fehler gewesen, der aufgrund der hinreichend klaren Rechtslage nicht hätte passieren dürfen, kann aufgrund praktischer Erfahrung gesagt werden, dass Bescheidzustellungen, die iZm Abgabennachforderungen im Gefolge einer Außenprüfung vorgenommen werden, (bislang) tatsächlich häufig an den Inhaber jener Steuernummer ergehen, unter der die bezughabende Steuererklärung eingebracht wurde und allfällige spaltungsbedingte Übertragungen des für die Abgaben kausalen Betriebs unberücksichtigt bleiben.

Abschließend sei bemerkt, dass Rz 1687 a zwar anerkennt, dass nach § 14 Abs 2 Z 1 SpaltG die Vermögensteile der übertragenden Ges entsprechend der im Spaltungsplan oder im Spaltungs- und Übernahmevertrag vorgesehenen Zuordnung jeweils im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die übernehmende(n) Ges übergehen, und dass sich nach dieser Zuordnung auch die Bescheiderstellung und Zustellung zu richten hat. Jedenfalls nicht ausdrücklich erwähnt wird aber, dass KöSt-Verbindlichkeiten als (passive) Vermögensteile selbständig übertragbar bzw zurücklassbar sind und daher nicht notwendigerweise mit jenem Vermögensteil übergehen müssen, dem sie zuzuordnen sind (und der sohin den Gegenstand der Besteuerung bildet).<sup>7)</sup>

### b) Umsatzsteuer

Auch am Beispiel der Umsatzsteuer bei Betriebsabspaltungen kann gezeigt werden, dass sich die Finanzverwaltung bei der Bescheidzustellung nicht stets an der Zuordnung orientiert, die für den konkreten abgabenverursachenden Vermögensteil im Spaltungsplan (Spaltungs- und Übernahmevertrag) getroffen wurde.

Im gegebenen Zusammenhang ist zunächst festzuhalten, dass in Bezug auf den abgespaltenen Betrieb die (umsatzsteuerrechtliche) Unternehmereigenschaft der übertragenden Körperschaft mangels Rückwirkungsfiktion nach dem Gesetz bis zur Eintragung der Spaltung im Firmenbuch besteht.<sup>8)</sup> Der Übergang der umsatzsteuerlichen Zurechnung kann allerdings aus Praktikabilitätsüberlegungen mit dem der Anmeldung zur Eintragung im Firmenbuch folgenden Monatsersten angenommen werden, sofern der zuständigen Abgabenbehörde kein anderer Stichtag des tatsächlichen Wechsels der Unternehmereigenschaft dargetan wird.<sup>9)</sup> In der Praxis reicht die über-

5) AÖF 2008/243.

6) Vgl *Wiesner*, RWZ 2009/72, 262.

7) Siehe dazu unten C.

8) Freilich kann der übertragenden Ges in Bezug aufgrund eines bei ihr zurückbleibenden weiteren (Teil-)Betriebs („Restvermögen“) trotz Spaltung immer noch Unternehmereigenschaft zukommen.

9) Siehe auch UStR Rz 56.

tragende Körperschaft daher bis zum Übergang der umsatzsteuerlichen Zurechnung in Bezug auf den abgespaltenen Betrieb noch Umsatzsteuervoranmeldungen ein und gibt für diese Zeiträume Jahresumsatzsteuererklärungen ab.

Die Praxis zeigt, dass die Finanzbehörden den der Jahresumsatzsteuererklärung folgenden Veranlagungsbescheid – ungeachtet der Rechtsnachfolge in Bezug auf den abgespaltenen Betrieb – im Grunde stets der abspaltenden Ges zustellen. De facto entspricht dies der in Rz 1687 a UmgrStR für primäre KöSt-Bescheide dargelegten Regelung. Auch bei nachfolgenden Betriebsprüfungen wird idR die abspaltende Ges als für die betriebsbezogene USt nach wie vor rechtszuständiger Steuerpflichtiger angesehen, sodass auch Nachzahlungsbescheide üblicherweise an die abspaltende Ges gerichtet werden.<sup>10)</sup> Auch hierfür dürften administrative Gründe maßgeblich sein, zumal in Fällen, wo bei der abspaltenden Ges die Unternehmer-eigenschaft erhalten bleibt, ein kausales „Aufdröseln“ der Umsatzsteuerschulden zwischen abgespaltenem Betrieb und dem bei der abspaltenden Ges verbliebenen Restvermögen oft verlässlich überhaupt nicht oder nur mit einem völlig außer Verhältnis stehenden Erhebungsaufwand machbar sein wird. Folgt man aber der hL und Rsp, läge wohl auch bei derartigen Zustellungen ein Verfahrensmangel vor, insoweit der Bescheid die betriebsbezogene Umsatzsteuer betrifft, bezüglich der die abspaltende Ges mit zivilrechtlichem Wirksamwerden der Spaltung bzw mit dem betriebsbezogenen Übergang der umsatzsteuerlichen Zurechnung jede Rechtszuständigkeit verliert.

## C. Abgabenverbindlichkeiten und Spaltungsfreiheit

UE sind Aussagen, wie sie in der Fachliteratur und auch in der Rz 1687 a UmgrStR zu finden sind, mit Vorsicht zu bewerten. Denn die Spaltungsfreiheit gilt ja auch für öffentliche Rechtsverhältnisse, sodass auch öffentlich-rechtliche Rechtspositionen im Wege der Spaltung übertragbar sind. Die Übertragbarkeit wurde von der älteren L und Rsp zwar noch vom Vorhandensein einer diese genehmigenden Sondervorschrift im jeweiligen Materiengesetz abhängig gemacht.<sup>11)</sup> Seit dem Erk des VwGH vom 26. 5. 1998, 97/07/168, (betreffend den Fall der Verschmelzung) kann aber wohl davon ausgegangen werden, dass die gesellschaftsrechtliche Universalsukzession – auch bei „persönlichen“ Verwaltungssachen – dann zur Übertragung verwaltungsrechtlicher Rechtsverhältnisse führt, wenn öffentlich-rechtliche Vorschriften dem Rechtsübergang nicht entgegenstehen, indem sie den Übergang ausdrücklich untersagen und der Nachfolgerechtsträger die entsprechenden persönlichen Voraussetzungen für die öffentlich-rechtliche Rechtsposition erfüllt.<sup>12)</sup>

Dessen ungeachtet wird der Übergang des Steuerschuldverhältnisses im Rahmen der BAO durch § 19 auch explizit ermöglicht: Zivilrechtliche Gesamtrechtsnachfolgetatbestände bewirken nach § 19 Abs 1 BAO auch abgabenrechtliche Gesamtrechtsnachfolge. § 1 Abs 2 Z 2 SpaltG sieht nun eine solche zivilrechtliche (gesellschaftsrechtliche) Gesamtrechtsnachfolge

vor, die sich allerdings von anderen Gesamtrechtsnachfolgen (wie etwa im Erbrecht oder bei der Verschmelzung) dadurch unterscheidet, dass die abspaltende Ges auch nach diesem Rechtsvorgang weiter besteht und sohin nicht sämtliche ihrer Rechtspositionen erfasst werden, sondern nur jene, die im Spaltungsplan (Spaltungs- und Übernahmevertrag) entsprechend § 2 Abs 1 Z 10 SpaltG beschrieben sind. Für den österreichischen Rechtsbereich ist jedoch völlig unstrittig, dass auch diese sog „partielle“ Gesamtrechtsnachfolge von § 19 BAO erfasst ist.<sup>13)</sup>

Es ist daher rechtlich möglich, ein gesamtes Steuerschuldverhältnis auf Grundlage des Spaltungsplans (Spaltungs- und Übernahmevertrag) zu übertragen und auch zulässig, bloß bestimmte Abgabenschulden als (passive) „Vermögensteile“ iS der Bestimmung des § 2 Abs 1 Z 10 SpaltG gesondert zu transferieren. Zu denken ist hier etwa an bereits dem Grunde nach entstandene, aber am Spaltungsstichtag noch nicht fällige Abgabenverbindlichkeiten.<sup>14)</sup>

## D. Zuordnung gemäß Spaltungsplan

### 1. Vertragliche Regelung und Auslegung

Zentrales Anknüpfungskriterium für die Zuordnung von Abgabenverbindlichkeiten ist nach völlig hA der Spaltungsplan (Spaltungs- und Übernahmevertrag).<sup>15)</sup> Sollen demnach Abgabenverbindlichkeiten spaltungsbedingt übertragen werden, sind diese iS der Bestimmung des § 2 Abs 1 Z 10 SpaltG genau zu beschreiben und der (den) übernehmenden Ges zuzuordnen,<sup>16)</sup> wofür uU auch eine negative Aufzählung ausreichen mag.<sup>17)</sup> Ebenso kann auf Urkunden,

10) Sind die an der Spaltung beteiligten Ges konzernhaft verbunden, erfolgt in praxi sodann eine Verrechnung an die Ges, die gemäß dem Spaltungsplan (Spaltungs- und Übernahmevertrag) den Aufwand zu tragen hat.

11) Vgl etwa VwSlgNF 5058 A; VwSlg 5420 A; VwGH ecolex 1992, 818.

12) *Kals*, Öffentlich-rechtliche Berechtigungen und Genehmigungen bei Umgründungen, GesRZ 2000, 220. Der bis zum Erk 97/07/168 geltende Grundsatz, dass bei „persönlichen“ Verwaltungssachen eine Rechtsnachfolge im Allgemeinen nicht, sondern nur in Fällen in Betracht komme, in denen zu erlassende Bescheide „dingliche Wirkung“ haben, lässt sich nach Ansicht des VwGH auf den Fall der gesellschaftsrechtlichen Universalsukzession nicht anwenden (vgl *Wallentin/Bruckmüller in Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen Band C Rz 293); vgl auch Rz 116 UmgrStR; *Ritz*, BAO<sup>3</sup> § 19 Rz 18.

13) Vgl dazu die unterschiedliche deutsche Rechtslage: Der BFH hat zuletzt mit Urteil v 5. 11. 2009, IV R 29/08, in Fortführung seiner Rsp v 7. 8. 2002, I R 99/00, klargestellt, dass eine Abspaltung zur Neugründung gem § 123 Abs 2 Nr 2 dUmwG nicht zum Übergang von Gewerbesteuerverbindlichkeiten auf den übernehmenden Rechtsträger als (Gesamt-)Rechtsnachfolger führt (und Gewerbesteuerverbindlichkeiten folglich nicht disponibel sind), weil die partielle Gesamtrechtsnachfolge iS der Bestimmung des § 131 Abs 1 Nr 1 dUmwG keine Gesamtrechtsnachfolge im engeren Sinn darstelle, wie sie § 45 dAO (entspricht § 19 BAO) voraussetzen würde.

14) *Varga/Wolf*: Die abgabenrechtliche Gesamtrechtsnachfolge iSd § 19 BAO bei Handelsspaltungen und Haftungsbegrenzung, ÖStZ 2003/349.

15) Vgl Rz 1687 a UmgrStR; *Ritz*, BAO<sup>3</sup> § 19 Rz 18.

16) Vgl etwa *Priester in Lutter*, UmwG § 126 Rz 47, zur vergleichbaren deutschen Rechtslage

17) Vgl *Kals*, Verschmelzung – Spaltung – Umwandlung § 2 SpaltG Rz 13 mwN.



wie Bilanzen und Inventare, Bezug genommen werden, soweit deren Inhalt eine Zuordnung des einzelnen Vermögensteils ermöglicht.

Außerdem ist im Spaltungsplan (Spaltungs- und Übernahmevertrag) nach § 2 Abs 1 Z 11 SpaltG eine „Zweifelsregel“ („Generalklausel“) über die Zuordnung von Vermögensteilen vorzusehen, die sonst aufgrund des Spaltungsplans keiner der an der Spaltung beteiligten Ges zugeordnet werden kann. Mit dieser Bestimmung hat der Gesetzgeber vorgesorgt, dass vertraglich auf vergessene Vermögensteile oder solche, die bei Abschluss des Spaltungsplans (Spaltungs- und Übernahmevertrags) überhaupt noch nicht erkennbar sind, im Wege einer Generalklausel zwingend Bedacht zu nehmen ist.<sup>18)</sup>

Anzumerken ist, dass nach Ansicht des OGH § 2 Abs 1 Z 11 SpaltG nicht auch für (bloß) unklar zugeordnete Vermögensteile gilt. Denn für diese ist ja eine Zuordnung vorgenommen worden, ihre inhaltliche Ausgestaltung ist aber erst durch Auslegung zu klären.<sup>19)</sup> Mangels ausdrücklicher Erwähnung eines Vermögensbestandteils im Spaltungsplan ist immer dann, wenn die Rechtsposition eines Dritten betroffen ist, zunächst zu prüfen, ob durch Auslegung des Spaltungsplans die dafür rechtszuständige Ges bestimmt werden kann. Erst wenn dies nicht gelingt, besteht Raum für die Anwendung der Zweifelsregel des § 2 Abs 1 Z 11 SpaltG. Bei der Auslegung eines Spaltungsplans ist nach Ansicht des OGH – *Kals*<sup>20)</sup> und der deutschen L<sup>21)</sup> folgend – beim Adressatenkreis „außenstehender“ Geschäftspartner der übertragenden und der übernehmenden Ges anzusetzen und für die Nachvollziehbarkeit der Vermögenszuordnung die Maßfigur eines durchschnittlich verständigen und kundigen Geschäftspartners zugrunde zu legen, der Bilanzen und vergleichbare Unterlagen zu lesen imstande ist. Der Spaltungsplan (Spaltungs- und Übernahmevertrag) ist sohin immer dort, wo der (außenstehende) Rechtsverkehr betroffen ist, nach objektiven Kriterien unter Bedachtnahme auf den Empfängerhorizont eines verständigen Dritten nach zivilrechtlichen Grundsätzen auszulegen.<sup>22)</sup>

## 2. Auslegungsergebnis und Rz 1687 a UmgrStR

Wird ein Betrieb abgespalten, wird oftmals schon aufgrund des Wortlauts des Vertragstexts (zB „übertragen werden alle dem Betrieb zugehörigen Aktiva und Passiva“ oder „übertragen wird der Betrieb mit allen dazugehörigen Vermögensgegenständen und Verbindlichkeiten, Aktiva und Passiva“) seine Auslegung ergeben, dass bestehende Verbindlichkeiten aus Abgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind (sog Betriebssteuern),<sup>23)</sup> mit den sonstigen Bestandteilen des Betriebsvermögens übergehen sollen. Zu denken ist idZ an Abgaben wie etwa die betriebsbezogene Umsatzsteuer, Grund(erwerb)steuer eines Betriebsgrundstücks, Kfz-Steuern eines Betriebsfahrzeuges udgl. Die in der Kommentarliteratur vertretene Ansicht, dass Abgabenansprüche und Zahlungsansprüche – entsprechend ihrer Zuordnung zum betreffenden Vermögensteil – aufzuteilen (dem jeweiligen Gesamtrechtsnachfolger zuzuordnen) sein werden,

wird daher häufig jenem Auslegungsergebnis entsprechen, dass in aller Regel für durch den Spaltungsplan (Spaltungs- und Übernahmevertrag) nicht explizit zugeordnete Abgabenverbindlichkeiten aus Objektsteuern erreicht werden wird.

Da die KöSt nun aber keine „betriebliche“, sondern eine Personensteuer (Subjektsteuer) ist,<sup>24)</sup> hilft uE diese Auslegung für die Zuordnung von KöSt-Verbindlichkeiten, die am Spaltungsstichtag bereits bestehen, nicht weiter. Eine Gewinnermittlung auf Ebene von Betrieben und Teilbetrieben findet nicht statt, wodurch schwer vorstellbar erscheint, dass obiger beispielhafter Wortlaut des Vertragstexts KöSt-Verbindlichkeiten umfassen sollte.

Die Tatsache, dass die Gewinnermittlung auf Ebene der Ges unter Berücksichtigung der Teilergebnisse sämtlicher ihrer Betriebe erfolgt, stellt im Übrigen einen (weiteren) Kritikpunkt an Rz 1687 a der UmgrStR dar. Denn aufgrund der dort enthaltenen Ausführungen kann angenommen werden, dass nach Ansicht der Finanzverwaltung Nachzahlungsbescheide in Bezug auf Einkünfte aus dem übertragenen Betrieb stets der den Betrieb übernehmenden Ges vorzuschreiben sind und dabei nicht weiter darauf Bedacht zu nehmen ist, mit welchem Teilergebnis der abgespaltene Betrieb noch zum Gesamtergebnis der absplattendes Ges beigetragen hat. Dieses Gesamtergebnis lag jedoch dem primären KöSt-Bescheid zugrunde, der nach Rz 1687 a noch der absplattendes Ges zuzustellen war.<sup>25)</sup> Kommt es nun im Zuge einer Außenprüfung zu Feststellungen in Bezug auf den abgespaltenen Betrieb, könnte dies paradoxerweise zu KöSt-Verbindlichkeiten bei der übernehmenden Ges führen, die nicht entstanden wären, hätte man den abgespaltenen Betrieb schon im Rahmen des Primärbescheids *stand alone* betrachtet; dies dann, wenn der Betrieb bei der Gewinnermittlung auf Ebene der absplattendes Ges einen bloß negativen Ergebnisbeitrag geliefert hat und dieser im Anschluss durch anlässlich der Außenprüfung festgestellte Einkünfte in Summe nicht positiv wird.<sup>26)</sup> Auch dieses Argument

18) OGH 21. 12. 2004, 4 Ob 241/04 a.

19) OGH 21. 12. 2004, 4 Ob 241/04 a unter Verweis auf *Kals* in FS Doralt 275 ff, 292.

20) FS Doralt 275 ff, 292.

21) *Priester* in *Lutter*, dUmwG<sup>3</sup> § 126 Rz 14; *Semler/Stengel*, dUmwG § 126 Rz 25; *Kallmeyer* in *Kallmeyer*, dUmwG<sup>2</sup> § 126 Rz 64; *Hörtnagl* in *Schmitt/Hörtnagl/Stratz*, dUmG<sup>3</sup> § 131 Rz 110.

22) Vgl OGH 21. 12. 2004, 4 Ob 241/04; in dieser E stellte der OGH zum Umfang des abgespaltenen Betriebs auf die „wirtschaftliche Betrachtungsweise“ ab.

23) Vgl *Stoll*, BAO 166; Betriebssteuern ist gemein, dass sie wegen des Zusammenhangs mit dem Betrieb des Steuerpflichtigen als Betriebsausgaben anzusehen sind (VwGH 20. 12. 1960, 0978/60).

24) Vgl etwa *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, Die Körperschaftsteuer – KStG 1988 § 1 Rz 3; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Praxiskommentar Gruppenbesteuerung K52; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I<sup>9</sup> Tz 917.

25) Rz 1687 a geht wohl davon aus, dass KöSt-Bescheide, die Zeiträume bis zum Spaltungsstichtag betreffen, sowohl Einkünfte aus dem abgespaltenen Vermögen sowie auch solche Einkünfte aus dem bei der absplattendes Ges verbleibenden Vermögen berücksichtigen.

26) Beispiel: Die absplattendes Ges verfügt neben dem abgespaltenen Betrieb noch über einen weiteren Betrieb. Bloß der bei der spaltendes Ges zurückbleibende Betrieb liefert einen positiven Ergebnisbeitrag von +200 im Jahr vor dem Spaltungsstichtag. Der abgespaltene Be-

spricht uE gegen die Betriebszugehörigkeit von KöSt-Verbindlichkeiten der abspaltenden Ges.

Ein Indiz für den gewollten Übergang von KöSt-Verbindlichkeiten auf die übernehmende Ges könnte uE aber sein, dass aus dem dem Spaltungsplan (Spaltungs- und Übernahmevertrag) beizulegenden Bilanzen die von den Parteien gewünschte Übertragung einer allenfalls zum Stichtag gebildeten KöSt-Rückstellung hervorgeht. Denn die Übertragung der KöSt-Rückstellung ist wohl nur dann nachvollziehbar, wenn auch allfällige bezugshabende KöSt-Verbindlichkeiten bei der Abspaltung mitübertragen werden sollen.

Werden jedoch KöSt-Verbindlichkeiten weder im Spaltungsplan (Spaltungs- und Übernahmevertrag) noch in einem anderen, iSd § 2 Abs 1 Z 10 SpaltG zur näheren Beschreibung und Zuordnung geeigneten Dokument erwähnt, wird idR wohl darauf zu schließen sein, dass am Spaltungsstichtag bestehende KöSt-Verbindlichkeiten nach der „Zweifelsklausel“ gem § 2 Abs 1 Z 11 SpaltG zuzuordnen wären. In vielen Fällen entspricht daher die Anwendung von Rz 1687a UmgrStR dem zivilrechtlichen Auslegungsergebnis gerade nicht.

Dagegen kann uE kein Zweifel daran bestehen, dass aus dem Betrieb erst künftige (= ab Stichtag) resultierende KöSt-Verbindlichkeiten den zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolger als neuen Eigentümer des auf- bzw abgespaltenen Vermögens treffen. Dies ergibt sich aus den Bestimmungen der § 33 Abs 3 und § 34 Abs 1 UmgrStG, die abgabenrechtlich bewirken, dass das durch das übertragene Vermögen erzielte Einkommen bereits mit Ablauf des Spaltungsstichtags der neuen oder übernehmenden Körperschaft zuzurechnen ist (Rückwirkungsfiktion).<sup>27)</sup> Das UmgrStG entzieht somit jeden Raum für Dispositionen über nach dem Spaltungsstichtag erst entstehende KöSt-Verbindlichkeiten.

### 3. Bindung an zivilrechtliches Auslegungsergebnis

Gem § 19 Abs 1 BAO hat sich die abgabenrechtliche Gesamtrechtsnachfolge an der gesellschaftsrechtlichen zu orientieren. Zwingend logisch folgt uE daraus, dass in Fällen, in denen der Umfang der gesellschaftsrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge erst im Wege der Vertragsinterpretation erschlossen werden muss, das Ergebnis einer solchen Interpretation auch auf die abgabenrechtliche Gesamtrechtsnachfolge durchschlagen muss. MaW: Ein zivilrechtliches Auslegungsergebnis muss im Anwendungsbereich des § 19 BAO auch für die Finanzverwaltung bindend sein. Das bedeutet wiederum, dass die Abgabenbehörden bei einer Außenprüfung festgestellte Nachforderungen jener Ges vorschreiben müssen, der die bezugshabenden Abgabenverbindlichkeiten allenfalls im Wege der Interpretation des Spaltungsplans (Spaltungs- und Übernahmevertrag) zuzuordnen sind. Eine Bescheidadressierung an den falschen Rechtsträger ist rechtswidrig.<sup>28)</sup>

## E. Resümee

Soweit die Begründung des VwGH-Erk v 8. 7. 2009, 2008/15/0031, von der Rechtsansicht getragen ist, dass am Spaltungsstichtag bestehende KöSt-Verbindlichkeiten deshalb mit dem abgespaltenen Betrieb auf die übernehmende Ges übergehen, weil sie iZm den Einkünften aus diesem Betrieb stehen, erscheint sie uns zwar verfehlt. Dennoch ist das Erk wohl im Ergebnis richtig, weil die (einfache) Auslegung der offensichtlich im Spaltungsplan enthaltenen Übertragungsklausel („Übergang sämtlicher Vermögensteile mit Ausnahme des Liegenschaftsbesitzes“) wohl bei objektiver Betrachtung den Rückschluss auf den gemeinsamen Willen der Vertragsparteien zulässt, dass auch allfällig bestehende KöSt-Verbindlichkeiten auf die neu gegründete GmbH übertragen werden sollten (arg *sämtliche* Vermögensteile).

Dem Rechtsanwender kann angesichts der in Rz 1687a der UmgrStR zum Ausdruck gebrachten Rechtsansicht der Finanzverwaltung, die (teilweise) auch jener des VwGH entspricht, empfohlen werden, die gewünschte Zuteilung im Wege einer eigenen Steuerklausel im Spaltungsplan (Spaltungs- und Übernahmevertrag) her- bzw klarzustellen, da dieser nach völlig hA für die Zuordnung aktiver und passiver Vermögensteile und damit auch von Abgabenverbindlichkeiten maßgebend ist.

trieb liefert hingegen einen negativen Ergebnisbeitrag von -100 in derselben Zeitperiode. Die Zusammenrechnung beider Ergebnisan-teile ergibt zunächst einen Betrag von +100 und davon ausgehend bei einem KöSt-Satz von 25% eine Steuerschuld iHv +25, die im Primärbescheid festgesetzt wird. Ergäbe sodann eine Außenprüfung beim abgespaltenen Betrieb ein Mehrergebnis von +50, hätte dies zur Folge, dass die Steuerbehörde gehalten wäre, der übernehmenden Ges Abgabenverbindlichkeiten von +12,5 vorzuschreiben; dies obwohl der Betrieb bei isolierter Betrachtung kein positives, sondern ein negatives Ergebnis liefern würde (-100 +50 = -50).

27) Siehe auch Rz 1688 UmgrStR.

28) Vgl VwGH 8. 7. 2009, 2008/15/0031; 4. 6. 2008, 2005/13/0135; 1. 9. 1999, 98/16/0121.

#### SCHLUSSSTRICH

*Die Richtigkeit der Annahme, dass Abgabenverbindlichkeiten stets mit dem abgespaltenen Betrieb auf die übernehmende(n) Ges übergehen, weil sie iZm den Einkünften aus diesem Betrieb stehen, ist zweifelhaft. Als (passive) „Vermögensteile“ sind auch Abgabenverbindlichkeiten gesondert übertragbar, sodass hinsichtlich ihrer konkreten Zuordnung auf die entsprechende Regelung im Spaltungsplan (Spaltungs- und Übernahmevertrag) abzustellen ist. Fehlt eine solche Regelung, ist ihre Zuordnung im Wege der Vertragsauslegung festzustellen; nur auf tatsächlich vergangene und bei Vertragsabschluss noch nicht erkennbare Vermögensbestandteile kommt die Zweifelsregel des § 2 Abs 1 Z 11 SpaltG zur Anwendung. Aufgrund der scheinbar undifferenzierten Sichtweise von VwGH und Finanzverwaltung ist uU eine explizite Regelung für KöSt-Verbindlichkeiten im Spaltungsdokument anzuraten.*