

92. Jahrgang / 20. Februar 2017 / Nr. 6

SWK

Steuer- und Wirtschaftskartei

Linde
www.lindeverlag.at

TPI – neue Zeitschrift im Linde Verlag

Verrechnungspreise 360° – der perfekte Rundblick

Regierungsprogramm/„Plan A“

Die wichtigsten Vorhaben für Unternehmen

Digitale Leistungen ohne Geldzahlung

Einkommensteuer

Offene Fragen bei Ermittlung des Grundanteils

Liebhabelei bei Vermietung und Verpachtung

Abzugsbesteuerung und Überlassung von Arbeitskräften

Körperschaftsteuer

Nicht getilgte Verbindlichkeiten und Liquidation

Umsatzsteuer

Entgeltsaufteilung pauschaler Menüpreise

Ort der Lieferung bei Versendung über Konsignationslager

Update: Highlights des UStR-Wartungserlasses 2016

Wiederaufnahme auf Antrag

Aus wessen Sicht sind neue Tatsachen zu beurteilen?

einkünfte“, die bei einem vergleichbaren inländischen Überlasser zum Tragen kommen würde. In Bezug auf die praktische Abwicklung hat dies zur Konsequenz, dass in all jenen Fällen, in denen die Betriebsausgaben (Lohnaufwendungen) bekannt sind, die Möglichkeit einer Nettobesteuerung gegeben ist. Obgleich diese Möglichkeit mitunter sehr zu begrüßen ist, wird das praktische Anwendungsfeld wohl eher begrenzt sein, und so wird diese Option vornehmlich bei der Überlassung von Nichtangestellten⁸⁾ im Konzern von Bedeutung sein. Bei der gewerbsmäßigen Überlassung wird die Nettoabzugsbesteuerung wohl nur in wenigen Fällen zur Anwendung gelangen, da bei Bekanntgabe der Ausgaben mitunter auf den Gewinnaufschlag des Überlassers geschlossen werden kann und dies für den Überlasser wohl wenig wünschenswert erscheint.

⁸⁾ Bei der Überlassung von Angestellten im Konzern kann auf Basis einer Ansässigkeitsbescheinigung sowie einer Lohnabrechnung im Inland der Einbehalt unmittelbar an der Quelle vermieden werden.

Abwicklungs-Endvermögen

BFG zu nicht getilgten Verbindlichkeiten im Rahmen einer Liquidation gemäß § 19 KStG

Wortinterpretation führt zu verfehlem Ergebnis

SABINE KANDUTH-KRISTEN*)



In der Ergebnisunterlage Körperschaftsteuer zum Salzburger Steuerialog 2014¹⁾ vertrat das BMF (erstmal) die Ansicht, dass nicht getilgte Verbindlichkeiten im Rahmen des Abwicklungs-Endvermögens nicht zu berücksichtigen seien. Die die Rechtsansicht des BMF befürwortende Entscheidung des BFG zum damaligen Anlassfall liegt nunmehr vor und wird nachfolgend kritisch gewürdigt.²⁾

1. Entscheidung des BFG

Mit Entscheidung vom 19. 12. 2016, RV/5100775/2015, hat sich das BFG der Rechtsansicht des BMF angeschlossen und ausgesprochen, dass nicht getilgte Verbindlichkeiten (generell) keinen Bestandteil des Abwicklungs-Endvermögens einer Kör-

*) Dr. Sabine Kanduth-Kristen ist Universitätsprofessorin am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen.

¹⁾ Vgl. Erlass des BMF vom 3. 10. 2014, BMF-010200/0018-VI/1/2014, Ergebnisunterlage Körperschaftsteuer und Umgründungssteuerrecht, 26 ff. In der Folge erging am 13. 1. 2016 eine BMF-Information zur Vorgehensweise hinsichtlich der Berücksichtigung nicht getilgter Verbindlichkeiten bei einer Liquidation nach § 19 KStG, BMF-010203/0002-VI/6/2016, die am 2. 6. 2016 erneut abgeändert wurde (BMF-010200/0013-VI/6/2016).

²⁾ Die neue Rechtsansicht des BMF wurde in der Fachliteratur bereits umfassend gewürdigt. Die dort vorgebrachten Argumente werden in diesem Beitrag nicht nochmals wiedergegeben. Für die Ansicht des BMF: *Lachmayer* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG (27. Lfg, 2015) § 19 Rz 44/2; *Lachmayer*, BMF zur Berücksichtigung nicht getilgter Verbindlichkeiten in Liquidation, RdW 2016, 227; *Mayr/Melhardt/Lattner/Kufner*, Der Salzburger Steuerialog 2014, SWK-Spezial (2014) Kap 4.5 (Anm); *Riedler*, Bewertung nicht getilgter Verbindlichkeiten bei einer Liquidation nach § 19 KStG 1988, RdW 2014, 619. Gegen die Ansicht des BMF: *Beiser*, Offene Verbindlichkeiten in der Liquidation einer Körperschaft, RdW 2016, 353; *Dellinger*, Von der Besteuerung des Liquidationsgewinnes zur „Überschuldungssteuer“? GesRZ 2016, 84; *Engelhart*, Verursachen nicht bezahlte Verbindlichkeiten bei Liquidation gem § 19 KStG Masseforderungen? ZIK 2015/228, 176; *Gloser/Bonschak*, Bewertung nicht getilgter Verbindlichkeiten bei Liquidation bzw Konkurs, SWK 8/2015, 421; *Kanduth-Kristen*, Die steuerrechtliche Behandlung von (nicht getilgten) Verbindlichkeiten bei Liquidation und Sanierung im Insolvenz-

perschaft darstellen.³⁾ Im Wesentlichen wird dies damit begründet, dass § 19 KStG bei der Liquidation einer unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Körperschaft eine zwingend anzuwendende Spezialnorm für die Ermittlung des Liquidationsgewinns sei. Für die Anwendung der ansonsten für die (laufende) Gewinnermittlung geltenden Vorschriften bleibe daher nur insofern Raum, als § 19 KStG keine abweichende Regelung enthalte. Damit sei klargestellt, dass in § 19 KStG einerseits das unternehmensrechtliche Maßgeblichkeitsprinzip nicht durchgängig zum Tragen komme, andererseits aber auch Abweichungen zu den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften des KStG selbst enthalten seien (Rz 34 der Entscheidung).

Aus der steuerrechtlichen Definition des Abwicklungs-Endvermögens als „*das zur Verteilung kommende Vermögen*“ leitet der erkennende Richter ab, dass das Vermögen nach dem (eindeutigen) Wortlaut der Bestimmung tatsächlich an die Anteilseigner verteilt werden müsse. Allenfalls im (unternehmensrechtlichen) Betriebsvermögen vorhandenes Vermögen, das am Ende der Abwicklung nicht an die Anteilsinhaber verteilt wird, sei somit nach dem Gesetzeswortlaut kein Bestandteil des steuerlichen Abwicklungs-Endvermögens (Rz 38 der Entscheidung). Das Abwicklungs-Endvermögen könne keinesfalls negativ sein (Rz 40 der Entscheidung).

Einer „*Verteilung*“ von Verbindlichkeiten als negative Wirtschaftsgüter iSd § 19 Abs 4 KStG könne aber nur der Sinngehalt unterstellt werden, dass diese von den Gesellschaftern zu übernehmen seien, was abgesehen von den Fällen eines Schuldbeitritts des Gesellschaftern nicht der Fall sei (Rz 44 und 45 der Entscheidung). Daraus zieht der erkennende Richter den Schluss, dass Verbindlichkeiten keinen Bestandteil des Abwicklungs-Endvermögens iSd § 19 Abs 4 KStG einer Körperschaft iSd § 7 Abs 3 KStG darstellen (Rz 50 der Entscheidung).

2. Kritische Würdigung

2.1. Vorbemerkung

Das BFG geht von einer reinen Wortinterpretation aus (Rz 38 der Entscheidung) und argumentiert, dass das „*Abwicklungs-Endvermögen*“ als „*das zur Verteilung kommende Vermögen*“ definiert sei. Schulden würden an die Gesellschafter nicht verteilt, sodass diese schon begrifflich nicht Teil des Abwicklungs-Endvermögens sein könnten. Der Gesetzgeber habe offenbar bewusst einen „*viel engeren*“ Vermögensbegriff gewählt. Damit verkennt das BFG die Rechtslage. Die Revision wurde ua mit der Begründung zugelassen, dass der Inhalt der angeführten Bestimmung einer über den Wortlaut hinausgehenden Interpretation zugänglich sein könnte. Dies wird im Folgenden gezeigt.

2.2. Abwicklungs-Endvermögen als Bestandteil des Vermögensvergleichs gemäß § 19 KStG

Die Ermittlung des Liquidationsgewinns erfolgt durch Gegenüberstellung des Abwicklungs-Endvermögens und des Abwicklungs-Anfangsvermögens, sohin durch einen Vermögensvergleich.⁴⁾ Für die Definition des Abwicklungs-Anfangsvermögens wird an das in der letzten (Steuer-)Bilanz ausgewiesene Betriebsvermögen angeknüpft, um den Grundsatz des Bilanzzusammenhangs zu wahren.⁵⁾ Das Abwicklungs-Endvermö-

verfahren, in *Konecny* (Hrsg), Insolvenzf-Forum 2015 (2016) 49 ff; *Kanduth-Kristen*, Steuer auf nicht getilgte Verbindlichkeiten – Masseforderung, Insolvenzforderung oder insolvenzfremde Forderung? ZIK 2016/110, 89; *Kanduth-Kristen/Komarek*, Die Berücksichtigung nicht getilgter Verbindlichkeiten bei der Ermittlung des Abwicklungs-Endvermögens, ÖStZ 2015, 506; *Novacek*, Nichtberücksichtigung betrieblicher Verbindlichkeiten als Gewinn, FJ 2016, 97.

³⁾ Vgl dazu *Renner*, Verbindlichkeiten sind kein Bestandteil des Abwicklungs-Endvermögens einer Körperschaft, SWK 2/2017, 97.

⁴⁾ Vgl ua *Lachmayer* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG (27. Lfg, 2015) § 19 Rz 44; *Schneider* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 19 Rz 70.

⁵⁾ Siehe bereits *Mirre/Dreutter*, KStG 1934 (1939) 598; *Pucharski*, Das Körperschaftsteuergesetz² (1957) § 14 Anm 7.

gen ist als das zur Verteilung kommende Vermögen definiert. Nach Pucharski⁶⁾ besteht dieses „in der Regel aus dem Erlös der versilberten Aktiven nach Abrechnung der Passiven“. Soweit einzelne Wirtschaftsgüter in natura verteilt werden, seien sie mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Historisch wurde diese Definition gewählt, weil das (Liquidations-End-)Vermögen „infolge der Liquidation kein Betriebsvermögen mehr“ ist.⁷⁾ Ebenso führen Blümich/Klein/Steinbring⁸⁾ aus: „§ 14 Abs 2 KStG bezeichnet das zur Verteilung kommende Vermögen als das Abwicklungsendvermögen und vermeidet dabei – anders als beim Abwicklungsanfangsvermögen – die Bezeichnung ‚Betriebsvermögen‘, weil von einem solchen begrifflich während der Abwicklung und bei ihrer Beendigung nicht gesprochen werden kann.“

Zweck der Liquidation ist die Beendigung der laufenden Geschäfte, die Einziehung der Forderungen, die Umwandlung des übrigen Vermögens in Geld und die Befriedigung der Gläubiger. Zweck der Regelungen im KStG zur Liquidationsbesteuerung ist die abschließende Erfassung der aufgrund der ertragsteuerlichen Bewertungsvorschriften (Anschaffungskostenprinzip) im Vermögen angesammelten und bislang aufgrund des Realisationsprinzips noch nicht der Besteuerung unterworfenen stillen Reserven, die durch die Liquidation final aufgedeckt werden.⁹⁾ Auch der BFH¹⁰⁾ führt aus, dass der Vorschrift „– ähnlich wie dem § 16 EStG – der Gedanke zugrunde [liegt], dass bei der Aufgabe eines Unternehmens sämtliche während des Bestehens des Gewerbebetriebs gebildeten Reserven der Besteuerung zuzuführen sind“.

Die Ermittlung des Liquidationsgewinnes soll dabei „auf denkbar einfachste Weise“¹¹⁾ erfolgen, indem das zur Verteilung kommende Vermögen dem Abwicklungs-Anfangsvermögen gegenübergestellt wird. Die gesetzliche Definition verfolgt daher auch einen Vereinfachungszweck.¹²⁾

Eine substantielle Abweichung von den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften, die den genannten Zwecken nicht dient, ist nicht beabsichtigt. Daher wäre etwa eine Abweichung in Form des Wechsels der Gewinnermittlungsart vom (Betriebs-)Vermögensvergleich zum Zufluss-Abfluss-Prinzip von § 19 KStG, der einen Vermögensvergleich anordnet, nicht gedeckt.

2.3. Anwendung der allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften und Abweichungen davon im Kontext des § 19 KStG

Die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften sind nach der ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung in § 19 Abs 6 KStG „im Übrigen“ auf die Gewinnermittlung anzuwenden. Daraus ergeben sich Korrekturerfordernisse, die bei der Ermittlung des endgültigen Liquidationsgewinns oder -verlusts zu berücksichtigen sind. Die Gegenüberstellung von Abwicklungs-Endvermögen und Abwicklungs-Anfangsvermögen ergibt somit noch nicht den steuerlich maßgeblichen Abwicklungsgewinn oder -verlust.¹³⁾ Erforderliche Korrekturen beziehen sich etwa auf die Hinzurechnung nichtabzugsfähiger Aufwendungen und Ausgaben (§ 12 KStG) sowie auf den Abzug steuerfreier Erträge (zB gem § 10 KStG) etc.

Die *Abweichungen*, die § 19 KStG von den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften normiert, beschränken sich auf folgende Bereiche:¹⁴⁾

⁶⁾ Pucharski, KStG², § 14 Anm 7.

⁷⁾ Pucharski, KStG², § 14 Anm 1.

⁸⁾ Blümich/Klein/Steinbring, KStG (1956) § 14 Anm 3 c) (1).

⁹⁾ Vgl Bender, KStG 1934 (1935) Erl zu § 14 A.1; Pucharski, KStG², § 14 Anm 1; Blümich/Klein/Steinbring, KStG, § 14 Anm 1 (5); Pfirrmann in Blümich, KStG (2016) § 11 Rz 7.

¹⁰⁾ BFH 14. 12. 1965, I 246/62 U.

¹¹⁾ Pucharski, KStG², § 14 Anm 1; diese Kommentierung fortführend Jiresch/Langer, KStG 1966 (1967) § 18 Anm 2.

¹²⁾ Etwa durch Erweiterung des Besteuerungszeitraums und Abstandnahme von der jährlichen Gewinnermittlung sowie Abgabe einer Körperschaftsteuererklärung (vgl Pfirrmann in Blümich, KStG, § 11 Rz 7).

¹³⁾ Vgl Pfirrmann in Blümich, KStG, § 11 Rz 65.

¹⁴⁾ Vgl Micker in Herrmann/Heuer/Raupach, KStG (242. Lfg, Juni 2010) § 11 Rz 28 und Rz 55.

- Der Gewinnermittlungszeitraum entspricht nicht mehr dem Wirtschaftsjahr; vielmehr ist ein besonderer Besteuerungszeitraum vorgesehen, in dem Gewinne und Verluste unabhängig vom zeitlichen Anfall ausgeglichen werden können und innerhalb dessen Vermögensschwankungen nicht erfasst werden.¹⁵⁾
- Für die Besteuerung (Steuersatz, Freibeträge) ist das zum Ablauf des Besteuerungszeitraums geltende Recht anzuwenden.
- Die Bewertung in natura verteilter Wirtschaftsgüter ist mit dem gemeinen Wert vorzunehmen, der Ansatz des Teilwerts kommt nicht in Betracht. Dies ergibt sich allerdings in gleicher Weise auch aus den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften (siehe § 24 EStG).
- Sanierung und Abwicklung schließen einander aus, daher ist die Begünstigung für Sanierungsgewinne iZm (echten) Schuldenerlassen nicht anwendbar. In Österreich ergibt sich dies nach der geltenden Rechtslage bereits aus der ausdrücklichen Textierung in § 23a KStG.

Die Abweichungen lassen sich aus dem Sinn und Zweck der Norm erschließen und stehen damit in Einklang.¹⁶⁾ Gleichmaßen führte schon der BFH¹⁷⁾ zum insoweit vergleichbaren Normtext des § 11 Abs 2 dKStG 1977 aus: „§ 11 Abs 2 KStG 1977 enthält zwar eine Grundregel über die Ermittlung des Liquidationsgewinns. Diese Vorschrift ist für die Besteuerung von Liquidationsgewinnen Spezialnorm gegenüber der allgemein geltenden Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich gemäß § 4 Abs 1 EStG. § 11 Abs 2 KStG 1977 unterscheidet sich jedoch vom Vermögensvergleich gemäß § 4 Abs 1 EStG nur dadurch, dass an die Stelle des Betriebsvermögens am Schluss des vorangegangenen und des Betriebsvermögens am Ende des laufenden Wirtschaftsjahres das Abwicklungs-Anfangsvermögen und das Abwicklungs-Endvermögen tritt. Das ist ein Unterschied, der einerseits lediglich terminologisch und zum anderen durch den veränderten Besteuerungszeitraum bedingt ist.“

Eine Abweichung von den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften dahingehend, dass nicht getilgte, aber rechtlich weiter bestehende, nicht erlassene Verbindlichkeiten gewinnerhöhend zu erfassen wären, ergibt sich aus dem Sinn und Zweck der Norm nicht. Sie wäre im Gegenteil als „Verböserung“ im Vergleich zu den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften zu sehen. Der Nichtansatz nicht getilgter Verbindlichkeiten im Abwicklungs-Endvermögen würde (ohne korrigierende Maßnahme – siehe dazu unten) gleichsam zu einem Wechsel von einem Betriebsvermögensvergleich zu einer partiellen Gewinnermittlung nach dem Zufluss-Abfluss-Prinzip führen, indem im Ergebnis nicht bezahlte Aufwendungen keine gewinnmindernde Wirkung entfalten.¹⁸⁾ Dies ist nicht Sinn und Zweck der Liquidationsbesteuerung.

Aus dem Vorstehenden ergibt sich, dass die Erfassung nicht realisierter Gewinne auch im Rahmen einer Liquidation gem § 19 KStG – wie im Rahmen der laufenden Gewinnermittlung – aus historischer, systematischer und teleologischer Sicht nicht in Betracht kommt. Dies legt auch die Parallele zu den Bestimmungen des EStG nahe, auf die historisch verwiesen wird:¹⁹⁾ „Der Liquidation einer Kapitalgesellschaft entspricht auf dem Gebiete der Einkommensteuer die Aufgabe des Gewerbebetriebes, die gemäß § 16 EStG gleichfalls zur Folge hat, dass die im Betriebsvermögen steckenden stillen Rücklagen (nicht verwirklichte Gewinne) der Besteuerung unterworfen werden.“ Demenspre-

¹⁵⁾ So schon *Kennerknecht*, Kommentar zum KStG 1925 (1926) § 18 Rz 14. Durch die erweiterte Verlustverrechnungsmöglichkeit ergibt sich eine Abmilderung der sich aus einer Abschnittsbesteuerung möglicher Weise ergebenden Härten (vgl. *Pfirschmann* in *Blümich*, KStG, § 11 Rz 7).

¹⁶⁾ Vgl schon *Blümich/Klein/Steinbring*, KStG, § 14 Anm 3 a), wonach der damalige § 14 KStG Berichtigungen des Abwicklungs-Anfangs- und des Abwicklungs-Endvermögens entsprechend den besonderen Zwecken der Liquidationsbesteuerung vorsah.

¹⁷⁾ BFH 8. 5. 1991, I R 33/90. Hervorhebungen durch die Verfasserin.

¹⁸⁾ Vgl *Kanduth-Kristen/Komarek*, ÖStZ 2015, 506 (511).

¹⁹⁾ *Pucharski*, KStG², § 14 Anm 1; diese Kommentierung fortführend *Jiresch/Langer*, KStG 1966, § 18 Anm 2.

chend ist auch der BFH²⁰⁾ der Ansicht, dass „[s]owohl bei der Liquidation als auch bei der Betriebsaufgabe [...] die stillen Reserven des Betriebsvermögens teils durch Veräußerung, teils durch Überführung in das Privatvermögen realisiert [werden]“.

2.4. Bewertung von Schulden im Liquidations-Endvermögen

Schulden sind im Rahmen des Liquidations-Endvermögens nach den Vorschriften des BewG zu bewerten.²¹⁾ Das bedeutet, dass diese gemäß § 14 Abs 1 BewG mit dem Nennwert anzusetzen sind. Besondere Umstände, die eine Bewertung mit einem niedrigeren Wert bedingen würden, liegen nicht vor, solange der Gläubiger nicht auf seine Forderung verzichtet hat.²²⁾ Nur in Ausnahmefällen ist mit einer bestehenden Schuld keine wirtschaftliche Belastung mehr verbunden.²³⁾ Gerade durch die Geltendmachung im Insolvenzverfahren bringen die Gläubiger aber bei einer insolvenzbedingten Liquidation zum Ausdruck, dass sie an der Durchsetzung der Verbindlichkeiten (weiterhin) interessiert sind.

2.5. Korrektur des vorläufigen Liquidationsergebnisses bei Nichtansatz von Verbindlichkeiten

Selbst wenn man aufgrund wortwörtlicher Interpretation – mE unzutreffend – im Rahmen des Liquidations-Endvermögens zu einem undifferenzierten Nichtansatz nicht getilgter Verbindlichkeiten oder zu einer Bewertung mit null käme, wäre mE aufgrund der allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften, die einem gewinnerhöhenden Ansatz von weiterhin bestehenden Verbindlichkeiten entgegenstehen, eine Korrekturrechnung vergleichbar der Vorgangsweise zur Behandlung eigener Anteile nach der Rechtslage vor dem RÄG 2014 vorzunehmen. Die rechnerische Differenz zwischen Abwicklungs-Endvermögen und Abwicklungs-Anfangsvermögen (vorläufiges Liquidationsergebnis) müsste somit um die Gewinnwirkung der nicht angesetzten oder mit null bewerteten, aber weiter bestehenden und steuerlich zu berücksichtigenden Verbindlichkeiten vermindert werden. Dass die Verbindlichkeiten weiterbestehen, gesteht das BFG in seiner Entscheidung ausdrücklich zu (Rz 46 der Entscheidung).

Anhand der Behandlung eigener Anteile nach der Rechtslage vor dem RÄG 2014 im Rahmen einer Liquidation gemäß § 19 KStG lässt sich dies verdeutlichen. Eigene Anteile gehen im Zuge der Liquidation unter und sind mit null zu bewerten. Nach in Deutschland für die Rechtslage vor dem BilMoG vom 25. 5. 2009 vorherrschender Ansicht sind sie (obwohl sie eindeutig nicht an die Gesellschafter verteilt werden können) im Abwicklungs-Endvermögen anzusetzen,²⁴⁾ die Bewertung erfolgt mit null,²⁵⁾ sodass sich ein (gesellschaftsrechtlich bedingter) Verlust ergibt (Differenz zwischen End- und Anfangsvermögen, in dem die eigenen Anteile mit dem Buchwert angesetzt sind). Auch soweit in der Literatur ein Nichtansatz²⁶⁾ im Liquidations-Endvermögen vertreten wird

²⁰⁾ BFH 8. 5. 1991, I R 33/90.

²¹⁾ Vgl Micker in Herrmann/Heuer/Raupach, KStG (242. Lfg, Juni 2010) § 11 Rz 45; Schmittmann in Schmidt, Insolvenzordnung (2016) Anhang Steuerrecht Rn 157a.

²²⁾ Verbindlichkeiten sind zwingend zu passivieren, solange und soweit nichts Anderes mit dem Gläubiger vereinbart ist (vgl für viele Pfirrmann in Blümich, KStG, § 11 Rz 51 mwH).

²³⁾ Vgl Schmittmann in Schmidt, Insolvenzordnung, Anhang Steuerrecht Rn 157a. Zur diesbezüglichen Diskussion im Kontext der geänderten Rechtsansicht des BMF wird auf das in Fußnote 2 angeführte Schrifttum verwiesen.

²⁴⁾ Siehe schon Mirre/Dreutter, KStG 1934, 599; Micker in Herrmann/Heuer/Raupach, KStG (242. Lfg, Juni 2010) § 11 Rz 44.

²⁵⁾ Siehe Mirre/Dreutter, KStG 1934, 599; Pucharski, KStG², § 14 Anm 1; Pfirrmann in Blümich, KStG, § 11 Rz 53; Micker in Herrmann/Heuer/Raupach, KStG (242. Lfg, Juni 2010) § 11 Rz 45, wobei in Rz 44 sogar ein Ansatz im Endvermögen mit dem Buchwert zur Vermeidung eines rechnerischen Verlusts und eines Korrekturerfordernisses für vertretbar gehalten wird.

²⁶⁾ So die für die Rechtslage vor dem RÄG 2014 in Österreich vorherrschende, von Bauer/Quantschnigg, Kommentar zum KStG (8. Erg-Lfg, Mai 1988) § 18 Rz 14, und in der Folge auch von anderen Kommentatoren wie Lachmayer in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG (27. Lfg, 2015) § 19 Rz 44, und Schneider in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 19 Rz 200, vertretene Rechtsansicht. Mit dem RÄG 2014 entfiel (wie in Deutschland bereits durch das BilMoG vom 25. 5. 2009) der Ausweis eigener Anteile als Aktivposten (siehe § 229 Abs 1a UGB).

(was letztlich rechnerisch einer Bewertung mit null gleichkommt), wird einhellig die Auffassung vertreten, dass der sich daraus ergebende rechnerische Verlust²⁷⁾ aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung durch Hinzurechnung des Betrags zum (vorläufigen) Abwicklungsgewinn zu neutralisieren ist.²⁸⁾ Wörtlich führt bereits *Pucharski* in seiner Kommentierung aus dem Jahr 1957 aus: „*Ergeben sich durch die Abwertung der eigenen Aktien oder Gesellschaftsanteile Verluste, so dürfen diese den Abwicklungsgewinn nicht mindern.*“

Gleichermaßen darf ein rechnerischer Gewinn, der sich aus dem Nichtansatz nicht getilgter, aber rechtlich weiterbestehender und vom Gläubiger nicht erlassener Verbindlichkeiten im Abwicklungs-Endvermögen (oder durch deren Bewertung mit null) ergibt, einen Liquidationsgewinn nicht erhöhen oder einen Liquidationsverlust nicht vermindern, weil dies den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften widerspricht. Dass mit den Verbindlichkeiten im gegenständlichen Fall keine wirtschaftliche Belastung mehr verbunden gewesen sei, hat das BFG nicht eingehend untersucht.²⁹⁾ Der Betrag der nicht angesetzten oder mit null bewerteten Verbindlichkeiten wäre daher – so man die (wertmäßige) Nichtberücksichtigung im Abwicklungs-Endvermögen für zutreffend hielte – analog zur Vorgangsweise bei eigenen Anteilen vom (vorläufigen) Liquidationsergebnis (Liquidations-Endvermögen minus Liquidations-Anfangsvermögen) zur Ermittlung des endgültigen Liquidationsgewinns oder -verlusts in Abzug zu bringen.

2.6. § 19 KStG und Konkursabwicklung

Zur Bekräftigung seiner wörtlichen Interpretation des Begriffs „*Liquidations-Endvermögen*“ führt das BFG mit Verweis auf *Mirre/Dreutter*, KStG 1934 (1939) 596, aus, dass die Bestimmungen zur Liquidationsbesteuerung auch in früheren Regelungen des KStG für Insolvenzen gleichermaßen gegolten hätten, bei denen nicht getilgte Verbindlichkeiten den Normalfall darstellten. Dem historischen Gesetzgeber könne daher auch kein „*Irrtum*“ unterstellt werden.

Dem ist entgegenzuhalten, dass gerade in der zitierten Kommentarstelle wörtlich ausgeführt wird, dass „*das Konkursverfahren keine Abwicklung [...] im Sinn des § 14 KStG*“³⁰⁾ ist. *Mirre/Dreutter* führen zwar an, dass die Eröffnung eines Konkursverfahrens einen Auflösungsgrund darstellt, halten in der Folge aber fest: „*Für die Anwendung des § 14 KStG ist Voraussetzung, dass nach der Auflösung der Kapitalgesellschaft die Abwicklung stattfindet. Das ist nicht der Fall bei der Verschmelzung von AG durch Aufnahme und durch Neubildung, für die § 15 KStG gilt. Auch das Konkursverfahren ist keine Abwicklung im Sinn des § 14 KStG.*“³¹⁾ Die Abwicklung ist ein gesellschaftsrechtlich geregeltes Verfahren (Liquidationsverfahren),³²⁾ das im Fall eines Konkursverfah-

²⁷⁾ So *Lachmayer* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG (27. Lfg, 2015) § 19 Rz 44.

²⁸⁾ Siehe *Mirre/Dreutter*, KStG 1934, 599; *Micker* in *Herrmann/Heuer/Raupach*, KStG (242. Lfg, Juni 2010) § 11 Rz 44; *Lachmayer* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG (27. Lfg, 2015) § 19 Rz 44 mit Beispiel in Rz 46.

²⁹⁾ Dazu finden sich lediglich Aussagen in Rz 50 der Entscheidung. Es wird ua von Verbindlichkeiten gesprochen, die „*aus der Übernahme von Aufwendungen von Arbeitslöhnen [...] gegenüber dem Insolvenz-Entgelt-Fonds*“ resultieren. Abgesehen davon, dass es sich umgekehrt verhält (der IESG-Fonds übernimmt die Aufwendungen aus den Arbeitslöhnen und meldet diesen Anspruch in der Folge im Insolvenzverfahren an), wird bereits durch die Anmeldung im Insolvenzverfahren klar, dass der Gläubiger (IESG-Fonds) seinen Anspruch durchsetzen will. Darauf, dass der Schuldner nicht oder nicht zur Gänze zahlen kann, kommt es bei der Beurteilung der durch eine Verbindlichkeit bestehenden wirtschaftlichen Belastung nicht an. Auch mit den aus der Bürgschaftsübernahme resultierenden Verbindlichkeiten gegenüber dem Gruppenträger erfolgt keine tiefere Auseinandersetzung.

³⁰⁾ Hervorhebung durch die Verfasserin.

³¹⁾ Ergänzend ist anzumerken, dass andere Kommentatoren aus der textlichen Neufassung in § 34 KStG 1934 im Vergleich zu § 18 KStG 1925, wonach die Kapitalgesellschaft die Auflösung „*beschlossen*“ haben muss, ursprünglich ableiteten, dass die Norm auf die Auflösung durch Konkurs nicht anzuwenden war (so *Bender*, KStG 1934, Erl zu § 14, A.2).

³²⁾ Vgl *Pförmann* in *Blümich*, KStG, § 11 Rz 30.

rens von den insolvenzrechtlichen Regelungen verdrängt wird.³³⁾ Die Interpretation des BFG ist sohin verfehlt.

Zwar hat der Reichsfinanzhof am 5. 3. 1940 (I 44/40; I 40/40 zur Gewerbesteuer) entschieden, dass die Vorschrift des § 14 KStG 1934 auch für die Auflösung einer Kapitalgesellschaft durch Konkurs gilt. Diese Entscheidungen sind allerdings mE vor dem Hintergrund der „begünstigenden“ Wirkungen der Norm (insb des verlängerten Besteuerungszeitraums) und keinesfalls im Sinne einer „Verböserung“ zu sehen (durch systemwidrige Ausweitung der Bemessungsgrundlage). Der deutsche Gesetzgeber sah sich zudem veranlasst, in § 11 dKStG 1977 eine ausdrückliche Regelung zur konkursbedingten Liquidation zu verankern, wonach die Absätze 1 bis 6 der Norm sinngemäß anzuwenden sind, „*wenn eine Abwicklung unterbleibt, weil über das Vermögen des unbeschränkt Steuerpflichtigen das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist*“. Mit Blick auf die Kommentierungen zu den einschlägigen Bestimmungen im KStG seit 1925 kann auch nicht bestritten werden, dass der Gesetzgeber seit jeher primär solche Auflösungs- und Abwicklungsvorgänge vor Augen hatte, bei denen kein (realer) Schuldüberhang besteht. So findet sich in keinem einzigen Kommentar in Österreich oder Deutschland ein Beispiel zur Liquidation einer real überschuldeten Kapitalgesellschaft. Das Abwicklungs-Endvermögen ist zudem nach herrschender Ansicht *an die Gesellschafter* zur Verteilung kommende Vermögen.³⁴⁾ Bei wörtlicher Interpretation müsste man folglich zum Schluss kommen, dass im Fall einer realen Überschuldung und daher insb bei konkursbedingter Abwicklung gar kein Abwicklungs-Endvermögen existieren kann, sodass der in § 19 KStG angeordnete besondere Vermögensvergleich begrifflich nicht anwendbar ist. Auch dies lässt erkennen, dass eine Wortinterpretation – jedenfalls bei realer Überschuldung und daher insb iZm konkursbedingten Liquidationsvorgängen – nicht angebracht ist.

i Auf den Punkt gebracht

Wie die vorstehenden Ausführungen zeigen, sind die wörtliche Interpretation des § 19 Abs 4 KStG und der daraus gezogene Rückschluss, dass nicht getilgte Verbindlichkeiten (undifferenziert) nicht im Abwicklungs-Endvermögen anzusetzen seien, weil sie nicht an die Gesellschafter „*verteilt*“ würden, verfehlt. Abweichungen von den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften sollen vielmehr den besonderen Zwecken der Liquidationsbesteuerung Rechnung tragen. Ein gewinnerhöhender Ansatz rechtlich weiterbestehender, nicht erlassener Verbindlichkeiten kann damit mE nicht begründet werden. Da die Lösung dieser Frage von genereller Relevanz für die Besteuerung bei konkursbedingter Liquidation ist, bleibt zu hoffen, dass der VwGH eine zeitnahe Klärung vornehmen wird.

Die steuerlichen Wirkungen, die im vorliegenden Fall aufgrund der Zurechnung eines Liquidationsverlusts zum Gruppenträger entstehen,³⁵⁾ haben ihre Ursache nicht in § 19 KStG, sondern im Regime der Gruppenbesteuerung. Ohne Gruppenbesteuerung würde ein allfälliger Liquidationsverlust mit der Körperschaft untergehen. Nicht zuletzt aus diesem Grund war die Behandlung nicht getilgter Verbindlichkeiten in der Liquidation vor Inkrafttreten des Gruppenbesteuerungsregimes kein Thema. ME sollte daher auch eine fiskalverträgliche „Lösung“ der Problematik im Bereich der Gruppenbesteuerung – gegebenenfalls in Form einer positiv-rechtlichen Regelung zum Verhältnis von Liquidations- und Gruppenbesteuerung in § 9 KStG – gefunden werden.

³³⁾ Eine Abwicklung der Körperschaft nach den gesellschaftsrechtlichen Liquidationsvorschriften kommt im Insolvenzverfahren nicht in Betracht (vgl *Pfirmann* in *Blümich*, KStG, § 11 Rz 90 mit Hinweis auf § 264 Abs 1 dAktG und § 66 Abs 1 dGmbHG). Für Österreich siehe § 205 Abs 1 AktG.

³⁴⁾ Vgl *Förschle/Deubert* in *Budde/Förschle/Winkeljohann*, Sonderbilanzen⁴ (2008) Kap T Rn 442.

³⁵⁾ Von einer Zurechnung im Rahmen der Gruppenbesteuerung geht das BMF aus (vgl BMF-Information vom 2. 6. 2016, BMF-010200/0013-VI/6/2016). Das wird in diesem Beitrag nicht näher beleuchtet.

SWK-JAHRESABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD



BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle Exemplare

SWK-Jahresabo 2017 inkl. Online Zugang und App
(92. Jahrgang 2017, Heft 1-36)

EUR 335,-

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abpreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma _____ Kundennummer _____

Straße/Hausnummer _____

PLZ/Ort _____ E-Mail _____

Telefon (Fax) _____ Newsletter: ja nein

Datum/Unterschrift _____

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

Linde Verlag Ges.m.b.H.
Scheydgasse 24
PF 351, 1210 Wien
Tel: 01 24 630-0
Bestellen Sie online unter
www.lindeverlag.at
oder via E-Mail an
office@lindeverlag.at
oder per Fax
01/24 630-53