

Ertragsteuern

Nicht getilgte Verbindlichkeiten  
in der Liquidation: Ende ohne Schrecken  
Ertragsbesteuerung von E-Sportlern

Betriebsprüfung in der Praxis

Prüfungshandlungen nach Schlussbesprechung?

Finanzstrafrecht

EU-Finanz-Anpassungsgesetz 2019

# VwGH zu nicht getilgten Verbindlichkeiten in der Liquidation: Ende ohne Schrecken

§§ 19, 19 Abs 4 KStG

Liquidation;  
nicht getilgte  
Verbindlich-  
keiten;  
Abwicklungs-  
Endvermögen;  
Insolvenz;  
Gruppen-  
besteuerung

Mit Erkenntnis vom 4. 9. 2019 erteilte der VwGH<sup>1)</sup> der Rechtsansicht des BFG und des BMF, wonach nicht getilgte Verbindlichkeiten keinen Bestandteil des Abwicklungs-Endvermögens iSd § 19 Abs 4 KStG darstellen sollen, eine klare Absage. Der VwGH hält fest, dass mit dem zur Verteilung kommenden Vermögen – auch historisch gesehen – das für die Verteilung zur Verfügung stehende Vermögen gemeint ist. Dieses kann auch negativ sein.

SABINE KANDUTH-KRISTEN

## A. Rechtsmeinung der Finanzverwaltung und des BFG

In der Ergebnisunterlage Körperschaftsteuer und Umgründungssteuerrecht zum Salzburger Steuerdialog 2014<sup>2)</sup> vertrat das Bundesministerium für Finanzen aus Anlass eines Gruppenbesteuerungsfalles (erstmalig) die Ansicht, dass nicht getilgte Verbindlichkeiten im Rahmen des Abwicklungs-Endvermögens iSd § 19 Abs 4 KStG nicht zu berücksichtigen seien.<sup>3)</sup> Trotz kritischer Stimmen in der Fachliteratur wurde diese Ansicht mit Erlass vom 13. 1. 2016<sup>4)</sup> bekräftigt. Nach der Rechtsmeinung des BMF zustimmenden Entscheidung des BFG vom 19. 12. 2016, die sich im Wesentlichen auf die Wortinterpretation

des § 19 Abs 4 KStG stützte,<sup>5)</sup> fanden die Aussagen im Zuge des Wartungserlasses 2017 auch Eingang in Rz 1438 und 1442a KStR 2013.<sup>6)</sup>

In der BFG-Entscheidung leitete der Richter aus der steuerrechtlichen Definition des Abwicklungs-Endvermögens als „das zur Verteilung kommende Vermögen“ 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 nach dem Gesetzeswortlaut kein Bestandteil des steuerlichen Abwicklungs-Endvermögens.<sup>7)</sup> Das Abwicklungs-Endvermögen könne keinesfalls negativ sein.<sup>8)</sup> Einer „Verteilung“ von Verbindlichkeiten als negative Wirtschaftsgüter iSd § 19 Abs 4 KStG könne nur der Sinngehalt unterstellt werden, dass diese von den Gesellschaftern zu übernehmen seien, was abgesehen von den Fällen eines Schuldbeitritts des Gesellschafters nicht der Fall sei.<sup>9)</sup>

Gem § 19 Abs 2 KStG ergibt sich der Liquidationsgewinn aus der Gegenüberstellung des Abwicklungs-Endvermögens und des Abwicklungs-Anfangsvermögens. Der Nichtansatz von Verbindlichkeiten im Abwicklungs-Endvermögen führt rechnerisch zu einer Erhöhung des Liquidationsgewinnes

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).

- 1) Erkenntnis vom 4. 9. 2019 in den verbundenen Rechtssachen Ro 2017/13/0009 und Ro 2017/13/0010.
- 2) BMF 3. 10. 2014, Ergebnisunterlage Körperschaftsteuer und Umgründungssteuerrecht, BMF-010200/0018-VI/1/2014, 26 ff.
- 3) Für die Ansicht des BMF: *Lachmayer* in *Renner/Strimitzer/Vock*, Die Körperschaftsteuer – KStG 1988 (29. Lfg, August 2017) § 19 Rz 46 (so schon in der 27. Lfg, November 2015, § 19 Rz 44/2); *Lachmayer*, BMF zur Berücksichtigung nicht getilgter Verbindlichkeiten in Liquidation, RdW 2016, 227 ff; *Mayr/Melhardt/Lattner/Kufner*, SWK-Spezial Salzburger Steuerdialog (2014), Kapitel 4.5 (Anmerkungen); *Riedler*, Bewertung nicht getilgter Verbindlichkeiten bei einer Liquidation nach § 19 KStG 1988, RdW 2014, 619 ff. Gegen die Ansicht des BMF: *Beiser*, Offene Verbindlichkeiten in der Liquidation einer Körperschaft, RdW 2016, 353 ff; *Dellinger*, Von der Besteuerung des Liquidationsgewinnes zur „Überschuldungssteuer“, GesRZ 2016, 84 ff; *Engelhart*, Verursachen nicht bezahlte Verbindlichkeiten bei Liquidation gem § 19 KStG Massforderungen? ZIK 2015, 176 ff; *Gloser/Bonschak*, Bewertung nicht getilgter Verbindlichkeiten bei Liquidation bzw Konkurs, SWK 2015, 421 ff; *Kanduth-Kristen*, Die steuerrechtliche Behandlung von (nicht getilgten) Verbindlichkeiten bei Liquidation und Sanierung im Insolvenzverfahren, in *Konecny*, Insolvenz-Forum 2015 (2016) 49; *Kanduth-Kristen/Komarek*, Die Berücksichtigung nicht getilgter Verbindlichkeiten bei der Ermittlung des Abwicklungs-Endvermögens, ÖStZ 2015, 506 ff; *Komarek*, Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung (2016) 98 ff; *Novacek*, Nichtberücksichtigung betrieblicher Verbindlichkeiten als Gewinn, FJ 2016, 97 ff.
- 4) BMF 13. 1. 2016, BMF-010203/0002-VI/6/2016, idF vom 2. 6. 2016, BMF-010200/0013-VI/6/2016.

- 5) Die Revision wurde mit der Begründung zugelassen, dass „der Inhalt der angeführten Bestimmung einer über den Wortlaut hinausgehenden Interpretation zugänglich sein könnte“.
- 6) Die Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer riet im Zuge der Begutachtung mit Hinweis auf die beim VwGH anhängigen Verfahren und im Hinblick auf die in der Fachliteratur vorgebrachten gewichtigen Gegenargumente von der Einarbeitung in die Richtlinien vor Ergehen des VwGH-Erkenntnisses ab. Auch das BFG selbst verwies in Rz 55 der Entscheidung vom 19. 12. 2016, RV/5100775/2015, auf die geäußerten Bedenken: „Allerdings haben namhafte Autoren Bedenken gegen die den Ansatz von Verbindlichkeiten verneinende Rechtsansicht des BMF, welche in den angefochtenen Bescheid unmittelbar Eingang gefunden hat und im gegenständlichen Erkenntnis bestätigt worden ist, angemeldet [...]“.
- 7) Rz 38 der BFG-Entscheidung vom 19. 12. 2016, RV/5100775/2015.
- 8) Rz 40 der BFG-Entscheidung vom 19. 12. 2016, RV/5100775/2015.
- 9) Rz 44 und 45 der BFG-Entscheidung vom 19. 12. 2016, RV/5100775/2015.

(oder ggf zu einer Verminderung eines Liquidationsverlustes) und damit – nach Verrechnung mit allfälligen Verlustvorträgen – zu einer Erhöhung der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage. Im Zuge einer insolvenzbedingten Liquidation (bei der ein Schuldüberhang der Regelfall ist) war nach dieser Interpretation im Falle nicht ausreichender Verlustvorträge mit einer (vielfach nicht unerheblichen) Körperschaftsteuerbelastung am Ende der Liquidation zu rechnen.<sup>10)</sup>

Gegenstand des Verfahrens beim BFG war ein Gruppenbesteuerungsfall: Es ging um die insolvenzbedingte Liquidation einer gruppenzugehörigen Gesellschaft, deren dem Gruppenträger zuzurechnendes Liquidationsergebnis durch den Ansatz nicht getilgter Verbindlichkeiten im Liquidations-Endvermögen nach der Ermittlung gem § 19 KStG mit einem Betrag von 2 Mio Euro negativ gewesen wäre. Der Nichtansatz der nicht getilgten Verbindlichkeiten (iHv 4 Mio Euro) entsprechend der Ansicht der Finanzverwaltung im Feststellungsbescheid „Gruppenmitglied 2010“, der vom BFG inhaltlich bestätigt wurde, bewirkte hingegen im Ergebnis einen Liquidationsgewinn iHv 2 Mio Euro, der nach Ansicht des BFG dem Gruppenträger im Rahmen der Gruppenbesteuerung zuzurechnen war. Dabei ging der Richter davon aus, dass der Eintritt eines Gruppenmitglieds in die Liquidation nichts am Bestand der Unternehmensgruppe ändert.

## B. Erkenntnis des VwGH

Da sowohl der Gruppenträger als auch das Gruppenmitglied gegen den Feststellungsbescheid „Gruppenmitglied 2010“ des Finanzamts eine Beschwerde eingebracht hatten, entschied das BFG einmal am 19. 12. 2016 und inhaltsgleich am 18. 1. 2017, jeweils zur GZ RV/5100775/2015.<sup>11)</sup> Aufgrund der eingebrachten Revisionen<sup>12)</sup>, die sich gegen den ertragswirksamen Nichtansatz der nicht getilgten Verbindlichkeiten im Abwicklungs-Endvermögen und gegen die Zurechnung des Ergebnisses des Gruppenmitglieds an den Gruppenträger wegen insolvenz- bzw liquidationsbedingten Ausscheidens aus der Unternehmensgruppe wendeten, hob der VwGH nach Verbindung der Verfahren die Entscheidungen des BFG wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhalts auf.

Der VwGH hält einleitend fest, dass die Abwicklungsvorschriften des § 89 ff GmbHG infolge der Auflösung des Gruppenmitglieds durch Konkursöffnung durch die insolvenzrechtlichen Regelungen (Verteilung der des Vermögens durch den Insolvenzverwalter und das Insolvenzgericht an die Gläubiger) verdrängt werden. Die Liquidationsbesteuerung gem § 19 KStG sei aber auch im Falle einer insolvenzbedingten Liquidation unstrittig anzuwenden.

Zur strittigen Interpretation des Begriffs Abwicklungs-Endvermögen führt der Gerichtshof aus: „Nach § 19 Abs 4 KStG 1988 handelt es sich beim Abwicklungs-Endvermögen um ‚das zur Verteilung kommende Vermögen‘. Bei Interpretation dieser Formulierung ist der Zweck der Bestimmung des § 19

KStG 1988 zu berücksichtigen. § 19 KStG 1988 ordnet auf Ebene der Körperschaft eine Schlussbesteuerung an. Diese Bestimmung sieht eine finale Besteuerung der im Betriebsvermögen im Laufe des Bestandes der Körperschaft angesammelten stillen Reserven vor; es kommt somit zu einer ‚Steuerentstrickung‘. Damit wird sicher gestellt, dass die aufgrund der allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften unversteuert gebliebenen Vermögensvermehrungen (stillen Reserven) bei der letzten sich bietenden Möglichkeit besteuert werden, bevor das Steuersubjekt endgültig wegfällt [..]. Eine darüber hinausgehende Besteuerung einer bei der zu liquidierenden Gesellschaft nicht eingetretenen Vermögensmehrung ergibt sich daraus nicht. [..].<sup>13)</sup> Den Ansatz von Schulden im Abwicklungs-Endvermögen in einem der Bewertung vorgelagerten Schritt von ihrer tatsächlichen ‚Verteilung‘ abhängig zu machen, wie dies das Bundesfinanzgericht vertritt, stünde mit dem oben dargelegten Gesetzeszweck in keinem Zusammenhang und wird durch den Wortlaut der Bestimmung nur auf den ersten Blick nahegelegt. Gemeint war mit der Formulierung im Gesetz, die aus einer Hinzurechnungsvorschrift im deutschen KStG 1920 stammt, stets das für eine Verteilung zur Verfügung stehende Vermögen, das auch negativ sein kann [..].“ Ergänzend weist der VwGH darauf hin, dass die auf die Verteilung an die Gesellschafter abstellende Regelung des § 19 Abs 4 KStG in der konkursbedingten Liquidation nur sinngemäß anzuwenden ist. Auch deshalb sei der Betrachtungsweise des BFG nicht zu folgen.

Zur Zurechnung des Liquidationsergebnisses des Gruppenmitglieds zum Gruppenträger führt der VwGH mit Verweis auf das Erkenntnis vom 26. 11. 2014<sup>14)</sup> aus, dass die Gruppenbesteuerung dem Ausgleich von Gewinnen und Verlusten verbender Gesellschaften diene und dass die Verrechnung von Abwicklungsergebnissen mit operativen Ergebnissen diesem Zweck nicht entspreche und die Erfassung von Ergebnissen mehrerer Jahre im Jahresergebnis des Gruppenträgers systemwidrig wäre. Das Abwicklungsergebnis eines Gruppenmitglieds ist daher nach Ansicht des VwGH nicht gem

10) Zur Diskussion um die insolvenzrechtliche Einordnung dieses Anspruchs s Engelhart, ZIK 2015, 176 ff; Kanduth-Kristen in Konecny, Insolvenz-Forum 2015 (2016) 50 ff; Kanduth-Kristen, Steuer auf nicht getilgte Verbindlichkeiten – Masseforderung, Insolvenzforderung oder insolvenzfremde Forderung? ZIK 2016, 89 ff; LG Wels 1 Cg 7/17 z (nv); OLG Wien 6. 8. 2018, 3 R 19/18 p ZIK 2018, 189 zu HG Wien 31. 1. 2018, 26 Cg 49/17d-7; Information des BMF vom 24. 10. 2018, BMF-0010203/0434-IV/6/2018; dazu Kanduth-Kristen, Steuer auf nicht getilgte Verbindlichkeiten ist eine insolvenzfremde Forderung, ZIK 2018, 220 ff; Riedler, BMF zu nicht getilgten Verbindlichkeiten in der Liquidation, RdW 2018, 818 ff.

11) In der Findok ist die Entscheidung lediglich mit Datum 19. 12. 2016 vermerkt.

12) Ro 2017/13/0009 und Ro 2017/13/0010.

13) Siehe auch Kanduth-Kristen, SWK 2017, 373; Beiser, SWK 2017, 380. Der VwGH sieht keinen Bedarf, sich mit der Bewertung von Schulden auseinanderzusetzen, die im Zuge der Abwicklung durch Liquidatoren auf keinen Gesellschafter übergehen und verweist auf die deutschen Kommentierungen, wonach „eine auf Bewertungsgesichtspunkten beruhende gewinnwirksame Ausbuchung nicht stattzufinden habe“.

14) 2011/13/0008, 0009.

§ 24 a Abs 1 KStG als dem Gruppenträger zuzurechnendes Einkommen des Gruppenmitglieds festzustellen.<sup>15)</sup>

### C. Schlussfolgerungen

Verbindlichkeiten sind bei der Ermittlung des Abwicklungs-Endvermögens iSd § 19 Abs 4 KStG anzusetzen. Das Abwicklungs-Endvermögen kann im Falle eines Überhangs an Verbindlichkeiten auch negativ sein. Nicht getilgte Verbindlichkeiten führen daher entgegen der Auffassung des BMF und des BFG per se nicht zu einer Erhöhung des Liquidationsergebnisses. Eine Verbindlichkeit ist nur dann nicht mehr im Abwicklungs-Endvermögen anzuset-

zen, wenn sie nachgelassen wurde oder wenn mit einer Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit mit einer Inanspruchnahme durch den Gläubiger nicht mehr zu rechnen ist.<sup>16)</sup> Die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme ist dabei aus Gläubigersicht und nicht aus Schuldnersicht zu beurteilen.<sup>17)</sup>

15) Zu den Schlussfolgerungen, die aus dem Erkenntnis für die Liquidation von Gruppenmitgliedern zu ziehen sind, s *Kanduth-Kristen/Komarek*, ÖStZ 2019, in Druck.

16) Vgl *Doralt/Mayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (14. Lfg, April 2010) § 6 Tz 271, mit Hinweis auf VwGH 27. 9. 2000, 96/14/0141, und 13. 9. 2006, 2002/13/0108; s auch EStR 2000 Rz 2422; *Kanduth-Kristen/Komarek*, ÖStZ 2015/637, 510.

17) Vgl *Kanduth-Kristen/Komarek*, ÖStZ 2015, 510 mwH.

#### SCHLUSSTRICH

*Mit dem Erkenntnis vom 4. 9. 2019 erteilt der VwGH der Rechtsmeinung des BMF und des BFG, wonach nicht getilgte Verbindlichkeiten im Abwicklungs-Endvermögen gem § 19 Abs 4 KStG nicht anzusetzen sind, eine Absage. Er bringt auch deutlich zum Ausdruck, dass die Auslegung des § 19 Abs 4 KStG*

*keine Spielräume offenlässt, die die von BMF und BFG vorgenommene Interpretation nahelegen würden. Bei Liquidationen innerhalb von Unternehmensgruppen ist zu beachten, dass eine Zurechnung des Liquidationsergebnisses eines Gruppenmitglieds an den Gruppenträger nach dem Judikat nicht in Betracht kommt.*