

24. Oktober 2018

BMF-010203/0434-IV/6/2018

Vorgehensweise hinsichtlich der Berücksichtigung nicht getilgter Verbindlichkeiten bei einer Liquidation nach § 19 KStG 1988

Die Information des BMF zur Vorgehensweise hinsichtlich der Berücksichtigung nicht getilgter Verbindlichkeiten bei einer Liquidation nach § 19 KStG 1988 vom 2. Juni 2016, BMF-010200/0013-VI/6/2016, wird anlässlich der inzwischen ergangenen zivilrechtlichen Judikatur betreffend die insolvenzrechtliche Einordnung der aufgrund nicht getilgter Verbindlichkeiten zusätzlich entstehenden Körperschaftsteuerschuld als Forderung gegen das insolvenzfreie Vermögen angepasst. Die neuen Aussagen betreffen die Vorgehensweise bei Körperschaften, die nicht Teil einer Unternehmensgruppe nach § 9 KStG 1988 sind und im Rahmen eines Insolvenzverfahrens liquidiert werden.

Im Salzburger Steuerdialog 2014 wurde im Zusammenhang mit der Berücksichtigung nicht getilgter Verbindlichkeiten bei Berechnung des Liquidationsergebnisses Folgendes vertreten (siehe auch KStR 2013 Rz 1438 ff):

[§ 19 KStG 1988](#) sieht für den Fall der Auflösung und tatsächlichen Abwicklung von unter [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) fallenden Körperschaften (Kapitalgesellschaften, rechnungslegungspflichtige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Sparkassen usw.) einen speziellen steuerlichen Betriebsvermögensvergleich vor. Die Bestimmung des § 19 KStG 1988 stellt eine (zwingende) steuerrechtliche Spezialvorschrift für die Ermittlung des Liquidationsgewinnes von unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaften dar und lässt für die Anwendung der sonst für die Gewinnermittlung geltenden Vorschriften nur insofern Raum als § 19 KStG 1988 keine abweichende Regelung enthält. [§ 19 KStG 1988](#) ist sowohl für außergerichtliche als auch im Rahmen eines gerichtlichen Insolvenzverfahrens erfolgende Abwicklungen anzuwenden.

Nach [§ 19 Abs. 2 KStG 1988](#) ist steuerlicher Liquidationsgewinn der im Zeitraum der Abwicklung erzielte Gewinn, der sich aus der Gegenüberstellung des Abwicklungs-Endvermögens und des Abwicklungs-Anfangsvermögens ergibt. Das steuerliche Abwicklungs-Anfangsvermögen ist nach [§ 19 Abs. 5 KStG 1988](#) „das Betriebsvermögen, das am Schluss des der Auflösung vorangegangenen Wirtschaftsjahres nach den Vorschriften über die

Gewinnermittlung anzusetzen war". Das steuerliche Abwicklungs-Endvermögen wird von [§ 19 Abs. 4 KStG 1988](#) als das „zur Verteilung kommende Vermögen" definiert. Mit „Verteilung" ist die am Ende der Abwicklung erfolgende Verteilung des nach der Verwertung der Aktiva, dem Eingang der Forderungen und der Tilgung der Verbindlichkeiten noch vorhandenen Vermögens an die Anteilsinhaber gemeint. Vermögen, das am Ende der Abwicklung nicht an die Anteilsinhaber verteilt wird, ist daher nach dem Gesetzeswortlaut kein Bestandteil des Abwicklungs-Endvermögens.

Offene Verbindlichkeiten einer in Liquidation befindlichen Körperschaft, die bis zum Ende der Abwicklung nicht getilgt werden, gehen in der Regel nicht auf die Anteilsinhaber über und kommen deshalb auch nicht zur Verteilung; etwas anderes gilt für Fälle eines Schuldbeitritts des Gesellschafters. Aus dem klaren Gesetzeswortlaut des [§ 19 Abs. 4 KStG 1988](#) ergibt sich somit, dass am Ende der Abwicklung noch offene Verbindlichkeiten nicht Bestandteil des Abwicklungs-Endvermögens sind.

Da sich der steuerliche Liquidationsergebnis gemäß [§ 19 Abs. 2 KStG 1988](#) aus der Gegenüberstellung von Abwicklungs-Endvermögen und Abwicklungs-Anfangsvermögen ergibt, erhöhen nicht getilgte Verbindlichkeiten das steuerliche Liquidationsergebnis somit um jenen Wert, mit dem sie im Abwicklungs-Anfangsvermögen enthalten waren. Reichen bei der Liquidation einer unter [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) fallenden Körperschaft daher die Aktiva der Körperschaft nicht aus, um bis zum Ende der Abwicklung sämtliche Verbindlichkeiten zu begleichen, erhöht sich dadurch die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer um den Wert, mit dem die nicht getilgten Verbindlichkeiten in der letzten (Steuer-)Bilanz vor Auflösung der Körperschaft (und somit im steuerlichen Abwicklungs-Anfangsvermögen) enthalten waren (siehe KStR 2013 Rz 1442a).

Im Folgenden sollen die körperschaftsteuerlichen Konsequenzen der im Salzburger Steuerdialog 2014 und in den KStR 2013 Rz 1438 ff vertretenen Ansicht und die Vorgehensweise bei Insolvenzen dargestellt werden:

Liquidation einer Körperschaft, die Teil einer Unternehmensgruppe nach [§ 9 KStG 1988](#) ist

- Liquidation eines Gruppenmitglieds

Das steuerliche Liquidationsergebnis des Gruppenmitglieds, in dem die Auflösung nicht getilgter Verbindlichkeiten enthalten ist, ist der finanziell beteiligten Körperschaft

(Gruppenträger oder Gruppenmitglied) zuzurechnen. Soweit im zusammengefassten Gruppenergebnis Liquidationsgewinne des Gruppenmitglieds enthalten sind, ist die 75%-Vortragsgrenze gemäß [§ 8 Abs. 4 Z 2 lit. b vierter Teilstrich KStG 1988](#) nicht anzuwenden (siehe KStR 2013 Rz 1103). Auf das so ermittelte Gruppeneinkommen ist die Körperschaftsteuer festzusetzen.

- Liquidation des Gruppenträgers

Der Eintritt eines Gruppenträgers in die Liquidationsbesteuerung führt zur Beendigung einer bereits bestehenden Unternehmensgruppe, weil nach der aktuellen VwGH-Judikatur (VwGH 26.11.2014, [2011/13/0008](#)) eine nach [§ 19 KStG 1988](#) in Liquidation befindliche Kapitalgesellschaft nicht als Gruppenträger im Sinne des [§ 9 KStG 1988](#) in Betracht kommt (siehe KStR 2013 Rz 1591a). Es ist bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer wie bei der Liquidation von nicht einer Unternehmensgruppe zugehörigen Körperschaften vorzugehen (siehe unten).

Liquidation einer Körperschaft, die NICHT Teil einer Unternehmensgruppe nach § 9 KStG 1988 ist

- Liquidation einer Körperschaft außerhalb eines Insolvenzverfahrens

Das steuerliche Liquidationsergebnis der Körperschaft, in dem die Auflösung nicht getilgter Verbindlichkeiten enthalten ist, ist um vorhandene Verlustvorträge zu kürzen. Auf das so ermittelte Einkommen des Liquidationszeitraumes ist die Körperschaftsteuer festzusetzen.

- Liquidation einer Körperschaft im Rahmen eines Insolvenzverfahrens

Die Berechnung des steuerlichen Liquidationsergebnisses hat grundsätzlich wie in Fällen außerhalb eines Insolvenzverfahrens zu erfolgen. Da es sich bei der aufgrund der nicht getilgten Verbindlichkeiten zusätzlich entstehenden Körperschaftsteuer aber um eine Forderung gegen das insolvenzfremde Vermögen handelt (vgl. OLG Wien 6.8.2018, 3 R 19/18p), wird der Anspruch in der Regel nicht durchsetzbar sein, weil ein solches Vermögen zumeist nicht vorhanden ist.

Soweit daher aufgrund der zur Verfügung stehenden Unterlagen und durchgeführter Erhebungen mit Bestimmtheit anzunehmen ist, dass der Abgabenanspruch gegenüber dem Abgabenschuldner nicht durchsetzbar sein wird, weil kein insolvenzfremdes Vermögen

vorliegt, bestehen keine Bedenken, von der Abgabenfestsetzung gemäß [§ 206 BAO](#) nach Maßgabe folgender Voraussetzungen Abstand zu nehmen:

- Die Abgabenfestsetzung erfolgt gegenüber einer Körperschaft, die nicht Teil einer Unternehmensgruppe nach [§ 9 KStG 1988](#) ist und im Rahmen eines Insolvenzverfahrens liquidiert wird und
- bei der Abgabe handelt es sich um die zusätzlich entstehende Körperschaftsteuer – nach Verrechnung mit vorhandenen Verlustvorträgen und etwaigen Vorauszahlungen – aufgrund nicht getilgter Verbindlichkeiten.

Bundesministerium für Finanzen, 24. Oktober 2018