

4/2016

Spektrum

DER STEUERWISSENSCHAFTEN UND
DES AUSSENWIRTSCHAFTSRECHTS

HERAUSGEBER: GEORG KOFLER | WALTER SUMMERSBERGER

ISSN: 2414-6757

Verbindlichkeiten in Krise und Insolvenz – ein Rechtsvergleich zwischen Österreich und Deutschland

Sabine Kanduth-Kristen

Verbindlichkeiten in Krise und Insolvenz – ein Rechtsvergleich zwischen Österreich und Deutschland*



© Foto: AAU/Neumüller

SABINE KANDUTH-KRISTEN



Abstract

Der nachstehende Beitrag untersucht die bilanzielle und steuerliche Behandlung von Verbindlichkeiten bei Sanierungs- und Liquidationsvorgängen in Österreich und in Deutschland und stellt die Regelungen in den

beiden Ländern vergleichend gegenüber. Der Fokus liegt dabei auf Sanierungsvorgängen bei rechnungslegungspflichtigen Unternehmern.

Schlagworte

Sanierung, Insolvenz, Rangrücktritt, Forderungsverzicht, Besserungsvereinbarung, Sanierungsgewinn, Liquidation

Rechtsquellen

§ 211 UGB, § 253 HGB, § 6 Z 2 lit a EStG, § 6 Z 3 EStG, § 36 EStG, § 6 Nr 3 S 1 dEStG, § 5 Abs 6 dEStG, § 5 Abs 2 a dEStG, § 19 KStG, § 23 a KStG, § 11 dKStG

Inhaltsübersicht

I.	Überblick	206
	A. Behandlung von Verbindlichkeiten im UGB/dHGB	206
	B. Behandlung von Verbindlichkeiten im österreichischen und im deutschen Ertragsteuerrecht	206
	C. Zwischenergebnis	208
II.	Steuerliche Behandlung verschiedener Sanierungsinstrumente: Überblick	208
	A. Rangrücktritt	208
	B. Unbedingter Forderungsverzicht	210
	C. Forderungsverzicht mit Besserungsvereinbarung	211
III.	Steuerliche Behandlung von Verbindlichkeiten im gerichtlichen Sanierungsverfahren	212
	A. Entstehung des Ertrags aus einem Schulderrlass bzw des Sanierungsgewinnes	212
	B. Begünstigungen für Gewinne aus Schulderrlassen bzw Sanierungsgewinne	213
IV.	Behandlung von Verbindlichkeiten im Rahmen der (insolvenzbedingten) Liquidation	215
	A. Liquidationsbesteuerung in Österreich und Deutschland im Überblick	215
	B. Nicht getilgte Verbindlichkeiten im Rahmen der Liquidationsbesteuerung	216
V.	Zusammenfassung und Ergebnis	218

* Die Themenstellung wurde von der Autorin anlässlich der 1. Jahrestagung des Hamburger Kreises für Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht (<<http://www.hamburger-kreis.org/>>) am 3.6.2016 in Hamburg präsentiert.

I. Überblick

A. Behandlung von Verbindlichkeiten im UGB/dHGB

In Österreich ist der Bilanzansatz von Verbindlichkeiten dem Grunde nach in § 196 Abs 1 UGB geregelt. Danach hat der Jahresabschluss »sämtliche Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist.« Die Bewertung von Verbindlichkeiten (Bilanzansatz der Höhe nach) regelt § 211 Abs 1 UGB. Verbindlichkeiten sind nach Inkrafttreten des RÄG 2014¹ zu ihrem Erfüllungsbetrag, Rentenverpflichtungen zum Barwert der zukünftigen Auszahlungen anzusetzen. Der Ansatz des »Erfüllungsbetrages« ist nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage als Klarstellung im Verhältnis zur Rechtslage vor dem RÄG 2014 zu sehen, da nicht nur Geldleistungsverpflichtungen, sondern auch Sachleistungs- oder Sachwertverpflichtungen von dem Begriff umfasst sind. Weiters sind künftige Kosten- und Preissteigerungen unter Einschränkung des Stichtagsprinzips in die Bewertung einzubeziehen.

Der Ansatz des Erfüllungsbetrages gilt für die Erstbewertung und für die Folgebewertung von Verbindlichkeiten. Die Bewertung folgt nach hA dem strengen Höchstwertprinzip.² Es gilt das Wertaufholungsgebot, das passivseitig nach einer dem Höchstwertprinzip folgenden Aufwertung im Falle einer »Werterholung« im Sinne einer Verminderung des Erfüllungsbetrags den Ansatz des niedrigeren Wertes fordert (Wertverringereungsgebot).³ Die »Anschaffungskosten« (im Sinne des im Rahmen der Erstbewertung angesetzten Erfüllungsbetrages im Zugangszeitpunkt) bilden dabei die Bewertungsuntergrenze.

In Deutschland ist der Bilanzansatz von Verbindlichkeiten dem Grunde nach in § 247 Abs 1 HGB⁴ geregelt. Wie in Österreich erfolgt die Bewertung im Rahmen des Erstansatzes gem § 253 Abs 1 Satz 2 HGB mit dem »Erfüllungsbetrag«.⁵ Die Folgebewertung ergibt

sich ebenfalls aus § 253 Abs 1 Satz 2 HGB und folgt dem Höchstwertprinzip. Wie in Österreich gilt das Wertaufholungsgebot (Wertverringereungsgebot, Ansatz des niedrigeren Wertes) sowie das Anschaffungskostenprinzip (»Anschaffungskosten« als Bewertungsuntergrenze).

In beiden Ländern müssen Verbindlichkeiten nach hA mit einer wirtschaftlichen Belastung gegenüber einem Dritten als Anspruchsberechtigtem verbunden sein.⁶ Der Wegfall einer Verbindlichkeit gründet sich in der Regel auf deren Erfüllung (Tilgung).⁷ Darüber hinaus ist die Verbindlichkeit bei (endgültigem) Verzicht durch den Gläubiger (Schulderlass) und bei einer befreienden Schuldübernahme (mit Einwilligung des Gläubigers) auszubuchen.⁸ Verjährte Verbindlichkeiten sind in der Bilanz (nach wie vor) auszuweisen, wenn von der Verjährungseinrede nicht Gebrauch gemacht werden soll.⁹

B. Behandlung von Verbindlichkeiten im österreichischen und im deutschen Ertragsteuerrecht

In Österreich ergibt sich der steuerliche Bilanzansatz von Verbindlichkeiten dem Grunde nach aus den Regelungen der §§ 4 und 5 EStG für den Betriebsvermögensvergleich. Steuerlich sind Verbindlichkeiten als negative Wirtschaftsgüter anzusehen,¹⁰ die im Rahmen des Erstansatzes gem § 6 Z 3 EStG zu bewerten sind. Danach sind Verbindlichkeiten unter sinngemäßer Anwendung der Bestimmung des § 6 Z 2 lit a EStG¹¹, dh mit den Anschaffungskosten, anzusetzen. Als Anschaffungskosten gilt jener Betrag, den der Schuldner beim Eingehen der Verpflichtung schuldig geworden ist bzw den er zur Erfüllung aufbringen muss.¹² Dieser in Judikatur und Literatur – nach der Rechtslage vor dem RÄG 2014 der Textierung im Unternehmensrecht entspre-

1 BGBl I 22/2015. Mit dem RÄG 2014 wurde die Bilanzrichtlinie 2013/34/EU in Österreich umgesetzt und das Bilanzrecht insgesamt modernisiert (vgl RV 367 BlgNR XXV. GP, Allgemeiner Teil).

2 Vgl Christian/Hohensinner in Zib/Dellinger, UGB III (2013) § 211 Rz 19 sowie die dortige Diskussion zur Anwendung des strengen versus gemilderten Höchstwertprinzips.

3 Vgl Christian/Hohensinner in Zib/Dellinger, UGB III (2013) § 211 Rz 20; Mayr, Verbindlichkeiten und Rückstellungen nach dem RÄG 2014, RdW 2015/185, 189 (190).

4 »In der Bilanz sind das Anlage- und das Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert auszuweisen und hinreichend aufzugliedern.« Der Begriff »Schulden« umfasst Verbindlichkeiten und Rückstellungen.

5 Vgl dazu ua Schubert in Beck'scher Bilanzkommentar¹⁰ (2016) § 253 Anm 51 ff; Brösel/Olbrich in Küting/Pfitzer/Weber, Hand-

buch der Rechnungslegung (17. Lfg, Oktober 2013) § 253 Rn 254 ff; Böcking/Gros in Ebenroth/Boujong/Joost/Strohn, HGB³ (2014) § 253 Rn 7.

6 Vgl Rohatschek/Leitner-Hanetseder in Zib/Dellinger, UGB III (2013) § 196 Rz 11; Hilber in Torggler, UGB² (2016) § 196 Rz 14; Schubert in Beck'scher Bilanzkommentar¹⁰ (2016) § 247 Anm 201 ff.

7 In Betracht kommen auch Erfüllungssurrogate wie Hingabe an Zahlungs Statt, Aufrechnung etc.

8 Zum Verzicht vgl ua Brösel/Olbrich in Küting/Pfitzer/Weber, Handbuch der Rechnungslegung (17. Lfg, Oktober 2013) § 253 Rn 259. S dazu näher Punkt II.B.

9 Vgl Doralt/Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (14. Lfg, April 2010) § 6 Rz 270; Jakom/Laudacher, EStG⁹ (2016) § 6 Rz 105. Vgl Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (17. Lfg, Juli 2014) § 4 Rz 32; Jakom/Marschner, EStG⁹ (2016) § 4 Rz 66. Dies ergibt sich auch daraus, dass die Bewertungsbestimmung des § 6 EStG von »einzelnen Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens« spricht und in weiterer Folge in Z 3 auf Verbindlichkeiten als solche Wirtschaftsgüter Bezug nimmt.

11 § 6 Z 2 lit a EStG regelt die Bewertung von nicht abnutzbarem Anlagevermögen und Umlaufvermögen.

12 Vgl Jakom/Laudacher, EStG⁹ (2016) § 6 Rz 104.

chend – als »Rückzahlungsbetrag«¹³ bezeichnete Betrag wird nach der »klarstellenden« Änderung durch das RÄG (weiterhin) dem »Erfüllungsbetrag« entsprechen. Eine Abzinsung ist gesetzlich nicht ausdrücklich vorgesehen.¹⁴ Nach Rz 2446 EStR 2000 ist eine Abzinsung mit 3,5% vorzunehmen, wenn nicht oder zu niedrig verzinsten Verbindlichkeiten in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Zinskomponente enthalten.¹⁵

Die Folgebewertung ergibt sich aus § 6 Z 3 iVm § 6 Z 2 lit a EStG. Steuerlich kann der höhere Teilwert angesetzt werden (Wahlrecht). Auch für den Ansatz eines danach gesunkenen Teilwerts besteht steuerlich ein Wahlrecht, wobei die ursprünglichen Anschaffungskosten jedoch nicht unterschritten werden dürfen. Bei Gewinnermittlung gem § 5 EStG schlägt das Höchstwertprinzip sowie das Wertverringerungsgebot im Rahmen des Maßgeblichkeitsprinzips auf die steuerliche Gewinnermittlung durch. Nach einer Aufwertung ist im Falle einer nachfolgenden Wertverringerung daher zwingend – unter Berücksichtigung des »Anschaffungswertes« als Wertuntergrenze – eine Abwertung vorzunehmen.¹⁶

Nach der Judikatur des VwGH¹⁷ ist eine Verbindlichkeit mindestens mit dem Betrag, den der Steuerpflichtige beim Eingehen der Schuld schuldig geworden ist, zu bewerten, solange nicht feststeht, dass die Schuld ganz oder teilweise erloschen ist. Ist mit der Geltendmachung durch den Gläubiger nicht mehr zu rechnen und liegt folglich keine wirtschaftliche Belastung mehr vor, sind die Verbindlichkeiten aus dem Betriebsvermögen auszubuchen. Sobald unzweifelhaft feststeht, dass eine Verbindlichkeit nicht mehr zu Zahlungen führt, ist sie gewinnerhöhend aufzulösen.

In Deutschland ergibt sich der Bilanzansatz von Verbindlichkeiten dem Grunde nach ebenfalls aus den Re-

gelungen zum Betriebsvermögensvergleich (§§ 4 und 5 dEStG). Der Erstantritt ist in § 6 Nr 3 S 1 dEStG geregelt und sieht die Bewertung mit den Anschaffungskosten und eine Abzinsung mit einem Zinssatz von 5,5% vor. Von der Abzinsung ausgenommen sind Verbindlichkeiten mit einer Laufzeit von weniger als zwölf Monaten und Verbindlichkeiten, die verzinslich sind oder auf einer Anzahlung oder Vorausleistung beruhen. Die Ermittlung der »Anschaffungskosten« von Verbindlichkeiten ist gesetzlich nicht ausdrücklich geregelt, es erfolgt daher ein Rückgriff auf den handelsrechtlichen Erfüllungsbetrag.¹⁸

Im Rahmen der Folgebewertung gem § 6 Nr 3 S 1 dEStG kann bei voraussichtlich dauernder Wertsteigerung der höhere Teilwert angesetzt werden.¹⁹ Die Voraussetzung der dauernden Wertsteigerung ist durch den Steuerpflichtigen nachzuweisen. Einer nachfolgenden Wertberichtigung ist gem dem strengen Wertberichtigungsgebot (bei Verbindlichkeiten »Wertminderungsgebot«) Rechnung zu tragen, wobei die Anschaffungskosten nicht unterschritten werden dürfen. Wie in Österreich gelten für §-5-Gewinnermittler ergänzend auch die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, allerdings wird das Maßgeblichkeitsprinzip des § 5 Abs 1 dEStG aufgrund des in § 5 Abs 6 dEStG²⁰ verankerten sog Bewertungsvorbehalts durchbrochen, sofern die spezielle steuerrechtliche Norm von der des § 253 Abs 1 S 2 HGB abweicht.²¹ Durch die Bindung des steuerlichen Wahlrechts zum Ansatz des höheren Teilwerts an eine dauernde Wertsteigerung und den Bewertungsvorbehalt des § 5 Abs 6 dEStG kann es in Deutschland – anders als in Österreich – zu maßgeblichen Abweichungen zwischen dem handelsrechtlichen und dem steuerlichen Wertansatz kommen.²²

Gem § 5 Abs 2a dEStG sind für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst anzusetzen, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind.²³ Eine vergleichbare Bestim-

13 Siehe ua VwGH 23.9.2005, 2003/15/0078; VwGH 25.6.2008, 2006/15/0059; Jakom/Laudacher, EStG⁹ (2016) § 6 Rz 104.

14 Vgl dazu Doralt/Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (14. Lfg, April 2010) § 6 Rz 267, wonach bei tatsächlicher Unverzinslichkeit nach hA keine Abzinsung erfolgt; gleiches gilt für formal unverzinsliche Verbindlichkeiten, wenn die fehlende Verzinsung durch andere wirtschaftliche Nachteile kompensiert wird.

15 Für eine Abzinsung längerfristiger, formal unverzinslicher Verbindlichkeiten Mayr, Verbindlichkeiten und Rückstellungen nach dem RÄG 2014, RdW 2015/185, 189 (193f) sowie Mayr, Abzinsung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten, RdW 2014/182, 152 (153f) und Titz, Abzinsung von Rückstellungen und Verbindlichkeiten im Lichte des EStR-Wartungserlasses 2015, RdW 2015/72, 315 (316f); dagegen Aigner/Moshammer/Tumpel, Abzinsung unverzinslicher Verbindlichkeiten? RdW 2015/184, 186 (186ff); zweifelnd auch Jakom/Laudacher, EStG⁹ (2016) § 6 Rz 107.

16 Vgl Mayr, Verbindlichkeiten und Rückstellungen nach dem RÄG 2014, RdW 2015/185, 189 (190); aA Jakom/Laudacher, EStG⁹ (2016) § 6 Rz 106, wonach die unternehmensrechtlichen Vorschriften von den steuerlichen Regelungen verdrängt werden.

17 VwGH 24.5.1993, 92/15/0041; VwGH 13.9.2006, 2002/13/0108; VwGH 23.10.2013, 2009/13/0175.

18 Vgl Kiesel in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (271. Lfg, September 2015) § 6 Rz 692.

19 Zum Vorliegen einer dauernden Wertsteigerung s ua BFH 23.4.2009, IV R 62/06 betr Fremdwährungsverbindlichkeiten. Vgl dazu auch Mayr, Verbindlichkeiten und Rückstellungen nach dem RÄG 2014, RdW 2015/185, 189 (190 f).

20 § 5 Abs 6 dEStG lautet: »Die Vorschriften über die Entnahmen und die Einlagen, über die Zulässigkeit der Bilanzänderung, über die Betriebsausgaben, über die Bewertung und über die Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung sind zu befolgen.«

21 Vgl Kiesel in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (271. Lfg, September 2015) § 6 Rz 691.

22 Vgl Kiesel in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG (271. Lfg, September 2015) § 6 Rz 696.

23 Der BFH judizierte in Übereinstimmung mit dem Handelsrecht schon vor Einführung des § 5 Abs 2a dEStG, dass bestimmte (gesamt-)gewinnabhängige Verpflichtungen vor Erzielung des Gewinns, aus dem sie zu bedienen sind, noch

mung fehlt in Österreich. Die österreichische Literatur geht unter Bezugnahme auf den deutschen Rechtsbereich aber ebenfalls davon aus, dass mit einer Verbindlichkeit eine wirtschaftlich konkrete Belastung verbunden sein muss, dh dass eine künftige Aufwendung zu leisten ist, die nicht künftigen Erträgen zugerechnet werden kann.²⁴ Im Zusammenhang mit der möglichen Ausbuchung bereits bestehender Verbindlichkeiten wird ebenfalls vertreten, dass Verbindlichkeiten (weiterhin) zu passivieren sind, solange die Tilgung nicht nur aus künftigen Gewinnen erfolgt und eine Nichttilgung unwahrscheinlich ist.²⁵

Eine Verbindlichkeit ist nach der Rechtsprechung des BFH²⁶ zu bilanzieren, wenn der Unternehmer zu einer dem Inhalt und der Höhe nach bestimmten Leistung an einen Dritten verpflichtet ist, die vom Gläubiger erzwungen werden kann und eine wirtschaftliche Belastung darstellt. Sie ist nicht (mehr) zu bilanzieren, wenn mit einer Inanspruchnahme durch den Gläubiger mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr zu rechnen ist. Dabei kommt es auf das zukünftige Verhalten des Gläubigers an, nicht auf die Verhältnisse des Schuldners. In der österreichischen Literatur wird dies unter Bezugnahme auf die Judikatur des BFH gleich gesehen.

C. Zwischenergebnis

Nach dem Inkrafttreten des RÄG 2014 stimmen die unternehmensrechtlichen Regelungen zum Ansatz und zur Bewertung von Verbindlichkeiten in beiden Ländern auch der gesetzlichen Textierung nach durch die Bezugnahme auf den »Erfüllungsbetrag« überein.

Im steuerlichen Bereich lassen sich im Einzelnen Abweichungen sowohl im Rahmen der Erst- als auch der Folgebewertung feststellen: In Deutschland ist die Abzinsung von längerfristigen, unverzinslichen Verbindlichkeiten mit einem Zinssatz von 5,5% ausdrücklich geregelt, in Österreich fehlt eine vergleichbare Bestimmung. In der Fachliteratur wird die Frage seit 2014 zunehmend diskutiert und eine Abzinsung langfristiger, formal unverzinslicher Verbindlichkeiten teilweise befürwortet und teilweise abgelehnt.²⁷ Im Rahmen der Folgebewertung kommt der Ansatz des höheren Teil-

wertes in Deutschland bei voraussichtlich dauernder Wertsteigerung wahlweise in Betracht, in Österreich fehlt die Bezugnahme auf das Element der Dauerhaftigkeit, das auch im Unternehmensrecht keine Rolle spielt. Einen mit § 5 Abs 6 dEStG vergleichbaren Bewertungsvorbehalt kennt das österreichische Ertragsteuerrecht nicht. Daher ist in Österreich – anders als in Deutschland – im Rahmen der Folgebewertung grundsätzlich von einem Gleichklang zwischen Unternehmens- und Steuerrecht auszugehen. Auch eine dem § 5 Abs 2a dEStG vergleichbare Norm enthält das österreichische Ertragsteuerrecht nicht, allerdings wird auch in Österreich im Rahmen der Rechtsauslegung vertreten, dass eine Verbindlichkeit eine gegenwärtige wirtschaftliche Belastung darstellen muss. Für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, sind daher auch nach der in Österreich vertretenen Ansicht Verbindlichkeiten erst anzusetzen, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind.

II. Steuerliche Behandlung verschiedener Sanierungsinstrumente: Überblick

Vorab ist zu bemerken, dass die nachfolgend im Überblick behandelten Sanierungsinstrumente in der Praxis verschiedenste rechtliche Ausprägungen annehmen können. So kann ein Forderungsverzicht (Schulderlass) unbedingte oder bedingte erfolgen, wobei bei bedingten Forderungsverzichten zwischen auflösenden und aufschiebenden Bedingungen zu unterscheiden ist. Die Abgrenzung zwischen Rangrücktritt und Forderungsverzicht mit Besserungsvereinbarung ist im Hinblick auf die unterschiedlichen bilanziellen und steuerlichen Folgen sehr bedeutsam, im Einzelfall aber oft schwierig.²⁸

A. Rangrücktritt

Gem § 67 Abs 3 IO sind in Österreich bei der Prüfung, ob eine rechnerische Überschuldung vorliegt, Verbind-

keine wirtschaftliche Last darstellen und demgemäß nicht zu passivieren sind, weil sie nicht aus dem zum Stichtag vorhandenen Vermögen bedient werden müssen (vgl BFH 30.11.2011, I R 100/10 mwH auf die Rechtsprechung und die Zielsetzungen des § 5 Abs 2a dEStG).

24 Vgl Jakom/Laudacher, EStG⁹ (2016) § 6 Rz 102.

25 Vgl Bertl/Hirsler, Ausbuchen einer Verbindlichkeit bei vertraglicher Abhängigkeit der Tilgung von zukünftigen Erlösen, RWZ 2005/78, 258 (258 f).

26 Vgl BFH 30.11.2011, I R 100/10.

27 Siehe dazu Fußnote 15.

28 Vgl ua Schubert in Beck'scher Bilanzkommentar¹⁰ (2016) § 247 Anm 234: Während im Falle eines Rangrücktritts idR bestimmt wird, dass die in Rede stehende Verbindlichkeit auch aus weiterem, die sonstigen Schulden übersteigenden Vermögen zu bedienen ist, wird bei Besserungsklauseln die Schuldbedienung (nur) aus künftigen Gewinnen oder aus einem Liquidationsüberschuss vereinbart (zur Besserungsvereinbarung siehe auch VwGH 31.1.2001, 95/13/0281). Damit wird die Frage der Belastung des gegenwärtigen Vermögens unterschiedlich geregelt, so dass die bilanziellen Folgen differieren. Zu Abgrenzungsproblemen siehe auch Hirsler/Reinold, Die Bilanzierung von Sanierungsinstrumenten im UGB, ZUS 2012/44, 136 (141); Krumm in Blümich, EStG¹³³ (2016) § 5 Rn 957a ff.

lichkeiten – auch solche aus Eigenkapital ersetzenden Leistungen – dann nicht zu berücksichtigen, wenn der Gläubiger erklärt, dass er die Befriedigung erst nach Beseitigung eines negativen Eigenkapitals (§ 225 Abs 1 UGB) oder im Fall der Liquidation nach Befriedigung aller Gläubiger begehrt und dass wegen dieser Verbindlichkeiten kein Insolvenzverfahren eröffnet zu werden braucht (qualifizierter Rangrücktritt).²⁹ Der Rangrücktritt hat folglich den Vorteil, dass die Verbindlichkeit im Rahmen der insolvenzrechtlichen Überschuldungsprüfung nicht anzusetzen ist und somit eine Überschuldung iSd Insolvenzrechts durch einen Rangrücktritt ggf verhindert werden kann. Ein Rangrücktritt in der in § 67 Abs 3 IO beschriebenen Form bewirkt keinen Forderungsverzicht durch den Gläubiger, es wird lediglich die Tilgung der Verbindlichkeit gehemmt und vom Eintritt bestimmter vertraglich vereinbarter Ereignisse abhängig gemacht.³⁰ Unternehmens- und steuerrechtlich bleibt die Verbindlichkeit daher idR bestehen und ist weiterhin bilanziell auszuweisen. Nur in Ausnahmefällen – wenn mit der Tilgung der Verbindlichkeit mit größter Wahrscheinlichkeit nicht mehr gerechnet werden muss³¹ – liegt keine wirtschaftliche Belastung mehr vor, so dass eine Ausbuchung der Verbindlichkeit vorzunehmen ist.³²

In Österreich existiert bislang keine einschlägige Judikatur des VwGH zur Behandlung des Rangrücktritts bei Verbindlichkeiten in ertragsteuerlicher Hinsicht. Zur Frage der kapitalverkehrssteuerlichen Behandlung von mit einem Rangrücktritt ausgestatteten Verbindlichkeiten hat der VwGH im Erkenntnis vom 9.6.2004³³ ausgesprochen, dass ein Verzicht auf Forderungen nur vorliegt, wenn endgültig auf eine bereits rechtlich vorhandene Forderung verzichtet wird. Zur Annahme eines Verzichts genügt es nach dem Erkenntnis nicht,

dass der Gesellschafter nur zeitweise eine Geltendmachung der Forderung aufgibt. In solchen Fällen liegt nur eine Stundung vor.

In **Deutschland** sind Forderungen auf Rückgewähr von Gesellschafterdarlehen oder aus Rechtshandlungen, die einem solchen Darlehen wirtschaftlich entsprechen, für die gemäß § 39 Abs 2 InsO zwischen Gläubiger und Schuldner der Nachrang im Insolvenzverfahren hinter den in § 39 Abs 1 Nr 1 bis 5 InsO bezeichneten Forderungen vereinbart worden ist, gem § 19 Abs 2 Satz 2 InsO nicht bei den Verbindlichkeiten nach § 19 Abs 2 Satz 1 InsO zu berücksichtigen.³⁴ Das dBMF hat vor der Verankerung dieser gesetzlichen Bestimmung in einem Schreiben aus dem Jahr 2006³⁵ iZm der Auslegung des § 5 Abs 2a dEStG festgehalten, dass die Vereinbarung eines einfachen oder eines qualifizierten Rangrücktritts³⁶ – anders als ein Forderungsverzicht – keinen Einfluss auf die Bilanzierung der Verbindlichkeit hat, weil die Verbindlichkeit weiterhin geschuldet wird und somit eine wirtschaftliche Belastung darstellt, bei der sich lediglich die Rangfolge der Tilgung verändert hat. Fehle allerdings beim einfachen Rangrücktritt eine Bezugnahme auf die Möglichkeit einer Tilgung auch aus sonstigem freien Vermögen, sei der Ansatz von Verbindlichkeiten oder Rückstellungen bei derartigen Vereinbarungen ausgeschlossen. Im Urteil v 30.11.2011³⁷ hat der BFH mit Bezugnahme auf § 5 Abs 2a dEStG ausgesprochen, dass eine Verbindlichkeit, die nur aus künftigen Gewinnen oder einem etwaigen Liquidationsüberschuss³⁸ erfüllt zu werden braucht, mangels ge-

29 Zu der durch das GIRÄG 2003 geschaffenen Rechtslage vgl ua OGH 30.4.2012, 9 Ob 58/11m.

30 Vgl Bertl/Hirschler, Die handels- und steuerrechtliche Behandlung von Rangrücktritt und Forderungsverzicht, RWZ 1998, 11 (11 ff).

31 Davon wäre auszugehen, wenn die Tilgung ausschließlich aus zukünftigen Gewinnen vorgesehen wird und solche mit größter Wahrscheinlichkeit nicht eintreten werden. Fließen Liquidationsüberschüsse oder sonstiges, die Verbindlichkeiten übersteigendes Vermögen in die Rangrücktrittsvereinbarung mit ein, ist eine Vermögensbelastung gegeben und keine Ausbuchung vorzunehmen (vgl Bertl/Hirschler, Die handels- und steuerrechtliche Behandlung von Rangrücktritt und Forderungsverzicht, RWZ 1998, 11 [11 ff]). Hinsichtlich des Liquidationsüberschusses wird dies allerdings differenziert gesehen, siehe dazu Fn 38.

32 Siehe dazu näher Hirschler/Reinold, Die Bilanzierung von Sanierungsinstrumenten im UGB, ZUS 2012/44, 136 (137 f); Bertl/Hirschler, Die handels- und steuerrechtliche Behandlung von Rangrücktritt und Forderungsverzicht, RWZ 1998, 11 (11 ff) mit Hinweis auf den Gleichklang zwischen Unternehmens- und Steuerrecht.

33 2003/16/0017.

34 Zu den aus der mit dem Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG), BGBl I 48/2008 v 28.10.2008, in Deutschland eingeführten gesetzlichen Formulierung resultierenden Zweifelsfragen siehe Kahlert, Handbuch Restrukturierung in der Insolvenz (2015) § 57 Rn 188 ff. Die offenen Fragen wurden durch das Urteil des BGH v 5.3.2015, IX ZR 133/14, weitgehend geklärt, etwa, dass die Bestimmung auch für Drittgläubiger gilt. Das Urteil hat in Deutschland allerdings zu einer Diskussion darüber geführt, ob die Ausgestaltung des Rangrücktritts entsprechend dem BGH-Urteil zu einer bilanziellen und steuerlichen Ausbuchung der Verbindlichkeit führt oder nicht (dafür: Müller, Bilanzierung des qualifizierten Rangrücktritts, BB 8/2016, 491 [491 ff]; dagegen: Kahlert, Rangrücktritt und [sonstiges] freies Vermögen, NWB 41/2015, 3018 [3018 ff] sowie Kahlert, Steuerbilanzielle Behandlung des Rangrücktritts nach dem Konzept des IX. Senats des BGH, DStR 2015, 734 [734 ff]; Kahlert, Bilanzierung des qualifizierten Rangrücktritts, BB 15/2016, 878 [878 f]; Kahlert, Aktuelle Rechtsfragen von Rangrücktrittsvereinbarungen – Anmerkung zu Helios/Kröger DStR 2015, 2478, DStR 2016, 209 [209 ff]).

35 Schreiben des dBMF v 8.9.2006, IV B 2 - S 2133 - 10/06, BStBl 2006 I 497.

36 Siehe dazu Rn 1 und 2 des Schreibens v 8.9.2006. Die Unterscheidung ist nunmehr aber nach hA für die Bestimmung der steuerlichen Folgen eines Rangrücktritts nicht mehr maßgeblich (Krumm in Blümich, EStG³³ [2016] § 5 Rn 957a).

37 BFH 30.11.2011, I R 100/10.

38 Auch diesbezüglich liegt nach Ansicht des BFH keine gegenwärtige Belastung vor: »Ein Liquidationsüberschuss ist das Ver-

genwärtiger wirtschaftlicher Belastung nicht ausgewiesen werden kann. Nach dem Urteil des BFH v 15.4.2015³⁹ unterliegt eine Verbindlichkeit, die nach einer im Zeitpunkt der Überschuldung getroffenen Rangrücktrittsvereinbarung nur aus einem zukünftigen Bilanzgewinn und aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss zu tilgen ist, dem Passivierungsverbot des § 5 Abs 2a dEStG.⁴⁰ Beruht der hierdurch ausgelöste Wegfallgewinn auf dem Gesellschaftsverhältnis, ist er durch den Ansatz einer Einlage in Höhe des werthaltigen Teils der betroffenen Forderungen zu neutralisieren. Sieht die Rangrücktrittsvereinbarung dagegen eine Tilgung auch aus dem die sonstigen Verbindlichkeiten übersteigenden Vermögen vor, ist keine Ausbuchung der Verbindlichkeit vorzunehmen.⁴¹ Alleine die Vermögenslosigkeit des Schuldners führt aber nicht dazu, eine rechtlich bestehende Verpflichtung aus dem handels- oder steuerrechtlichen Abschluss auszubuchen.⁴²

Zwischenergebnis: Während ein Rangrücktritt, der einen Nichtansatz der Verbindlichkeit im Rahmen einer Überschuldungsprüfung nach der IO bewirkt, in Österreich nach hA nicht zu einer bilanziellen und steuerlichen Ausbuchung der Verbindlichkeit führt, ist dies in Deutschland insb infolge des Urteils des BGH v 5.3.2015 umstritten. In Österreich wie auch in Deutschland wird mit Blick auf die unterschiedlichen Rechtsfolgen⁴³ die Notwendigkeit einer klaren Abgrenzung zwischen Rangrücktritt und Forderungsverzicht mit Besserungsabrede hervorgehoben.⁴⁴ Hingewiesen wird – bezugnehmend auf die Rechtslage in Deutschland – auch auf das

mögen, das im Fall der Liquidation nach Veräußerung der Wirtschaftsgüter und Begleichung aller (übrigen) Verbindlichkeiten verbleibt [...]. Zwar betreffen Zahlungspflichten aus einem Liquidationsüberschuss damit bereits auch das gegenwärtige Vermögen; sie belasten das gegenwärtige Vermögen aber noch nicht, da nach dem Grundsatz der Unternehmensfortführung [...] der Liquidationsfall noch nicht berücksichtigt zu werden braucht und die Rücklagen bis zu diesem Zeitpunkt noch in vollem Umfang zur Verlustdeckung und zur Befriedigung der anderen Gläubiger zur Verfügung stehen.« Kritisch dazu Braun, Bilanzielle Behandlung von Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktrittsklausel, DStR 2012, 1360 (1362); Krumm in Blümich, EStG¹³³ (2016) § 5 Rn 957e. 15.4.2015, I R 44/14. Siehe dazu ua Helios/Kröger, Aktuelle steuerliche Rechtsfragen von Rangrücktrittsvereinbarungen, DStR 2015, 2478 (2478 ff); zu dem Beitrag Kahlert, Aktuelle Rechtsfragen von Rangrücktrittsvereinbarungen – Anmerkung zu Helios/Kröger DStR 2015, 2478, DStR 2016, 209 (209 ff).

39 15.4.2015, I R 44/14. Siehe dazu ua Helios/Kröger, Aktuelle steuerliche Rechtsfragen von Rangrücktrittsvereinbarungen, DStR 2015, 2478 (2478 ff); zu dem Beitrag Kahlert, Aktuelle Rechtsfragen von Rangrücktrittsvereinbarungen – Anmerkung zu Helios/Kröger DStR 2015, 2478, DStR 2016, 209 (209 ff).

40 Insofern wird das Senatsurteils vom 30.11.2011, I R 100/10, bestätigt. Siehe dazu ua Krumm in Blümich, EStG¹³³ (2016) § 5 Rn 957b.

41 Vgl ua Krumm in Blümich, EStG¹³³ (2016) § 5 Rn 957d: Seiner Ansicht nach ist eine Tilgungspflicht aus dem »freien« Vermögen auch anzunehmen, wenn in der Rangrücktrittsvereinbarung die Rückzahlungsmodalitäten nicht ausdrücklich geregelt werden.

42 15.4.2015, I R 44/14.

43 Zum Forderungsverzicht mit Besserungsvereinbarung siehe Punkt C.

44 Vgl Hirschler/Reinold, Die Bilanzierung von Sanierungsinstrumenten im UGB, ZUS 2012/44, 136 (139); Schubert in Beck'scher Bilanzkommentar¹⁰ (2016) § 247 Anm 234.

Kriterium einer »wirtschaftlichen Belastung des gegenwärtigen Vermögens«. Eine solche liegt vor, wenn im Rahmen eines Rangrücktritts insb auch das (sonstige) frei verfügbare Vermögen zu einer Tilgung der Verbindlichkeit heranzuziehen ist.⁴⁵

B. Unbedingter Forderungsverzicht

Ein (endgültiger) Forderungsverzicht durch einen Gläubiger führt in Österreich bei betrieblicher Veranlassung sowohl im Unternehmensrecht als auch im Steuerrecht zu einem Ertrag. Nach der Rechtslage vor dem RÄG 2014 lag unternehmensrechtlich ein außerordentlicher Ertrag vor;⁴⁶ nach Abschaffung des außerordentlichen Ergebnisses durch das RÄG 2014 ist der Forderungsverzicht unter den sonstigen betrieblichen Erträgen auszuweisen, wobei im Anhang gem § 237 Abs 1 Z 4 UGB eine Angabe von Betrag und Wesensart der einzelnen Ertrags- oder Aufwandsposten von außerordentlicher Größenordnung oder außerordentlicher Bedeutung zu erfolgen hat. Ist der Forderungsverzicht bei Kapitalgesellschaften im Gesellschaftsverhältnis veranlasst, ist gem § 229 Abs 2 UGB nach überwiegender Ansicht zur Gänze⁴⁷ eine Umqualifizierung von Fremd- in Eigenkapital vorzunehmen (»sonstige Zuzahlung«). Steuerlich gilt der werthaltige Teil der Forderung gem § 8 Abs 1 KStG als Einlage, der nicht werthaltiger Teil ist als steuerwirksamer Ertrag zu erfassen.⁴⁸

In Deutschland liegt anlässlich eines Forderungsverzichts bei betrieblicher Veranlassung handels- und steuerrechtlich ein Ertrag vor. Bei Kapitalgesellschaften erfolgt bei gesellschaftlich veranlassten Forderungsverzichten gem § 272 Abs 2 HGB wie in Österreich eine

45 Vgl Hirschler/Reinold, Die Bilanzierung von Sanierungsinstrumenten im UGB, ZUS 2012/44, 136 (139).

46 Eine Anhangangabe war gem § 233 UGB hinsichtlich der Art und des Betrages des außerordentlichen Ertrags erforderlich, wenn der Betrag für die Beurteilung der Ertragslage nicht von untergeordneter Bedeutung war.

47 Vgl Bertl/Hirschler, Gesellschaftsrechtlich motivierter Forderungsverzicht im UGB, EStG und KStG, RWZ 2007/57, 195 (195 ff); Hirschler/Reinold, Die Bilanzierung von Sanierungsinstrumenten im UGB, ZUS 2012/44, 136 (140). AA Fraberger, Besteuerung der Hingabe von Besserungskapital beim Schuldner, ÖStZ 2004/505, 232 (232). Nach Sopp/Grünberger in Zib/Dellinger, UGB III (April 2013) § 229 Rz 97, ist aus der Sicht der Gesellschaft der vereinbarte Rückzahlungsbetrag (nunmehr: Erfüllungsbetrag) anzusetzen; im Ergebnis schließen sich die Autoren allerdings der Bewertung mit dem Tageswert (beizulegender Wert) aus der Sicht des Gläubigers an und befürworten die Erfassung der Differenz zwischen dem Rückzahlungsbetrag und dem niedrigeren Tageswert als Ertrag. Zur Diskussion siehe auch Hofians/Ressler in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG³ (Stand Juni 2011, rdb.at) § 229 Rz 24.

48 Vgl Blasina in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG (23. Lfg, 2013) § 23a Rz 15. Liegt allerdings insgesamt hinsichtlich eines Gesellschafterdarlehens verdecktes Eigenkapital vor, kommt § 8 Abs 1 KStG nicht zur Anwendung (vgl KStR 2013, Rz 506).

Umqualifizierung von Fremd- in Eigenkapital (»andere Zuzahlung«). Bilanziell wird unabhängig von der Werthaltigkeit der volle Nominalbetrag der weggefallenen Verbindlichkeit in die Kapitalrücklage eingestellt.⁴⁹ Steuerlich gilt der werthaltige Teil als Einlage⁵⁰, der nicht werthaltige Teil stellt einen steuerwirksamen Ertrag dar.⁵¹ Steht der Forderungsverzicht unter einer auflösenden Bedingung (zB anknüpfend an die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens oder an eine Anteilsveräußerung), führt dies nach hA zu keiner Ausbuchung der Verbindlichkeit in der Handelsbilanz, weil der Erlass nicht endgültig ist und die Passivierung im Lichte des Vorsichtsprinzips erforderlich erscheint.⁵² Knüpft die Bedingung hingegen an die künftige Gewinnerzielung an, ist die Verbindlichkeit mangels Belastung des gegenwärtigen Vermögens auszubuchen, weil die bedingte Rückzahlungsverpflichtung wie bei einem Besserungsschein⁵³ erst bei Gewinnerzielung (sukzessive) wieder als Verbindlichkeit zu berücksichtigen ist.⁵⁴

Zwischenergebnis: Der unbedingte Forderungsverzicht durch einen Dritten wird in Österreich und Deutschland bilanziell und steuerlich ident als (steuerwirksamer) Ertrag behandelt. Bei gesellschaftlich veranlasstem Verzicht durch einen Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft liegt in beiden Ländern auf Ebene der Gesellschaft hinsichtlich des nicht werthaltigen Teiles ein steuerlicher Ertrag vor. Im Rahmen der bilanziellen Behandlung (Einstellung einer Kapitalrücklage) wird die Bewertung in Österreich kontrovers diskutiert, mehrheitlich wird – wie in Deutschland – (noch) die Einstellung des Nennwerts der Verbindlichkeit (aus der Sicht der Gesellschaft) in die Kapitalrücklage befürwortet.

C. Forderungsverzicht mit Besserungsvereinbarung

Unter einer Besserungsvereinbarung ist eine Vereinbarung zwischen Kapitalgeber und Kapitalnehmer zu verstehen, wonach der Kapitalnehmer mit Kapital ausgestattet wird, das er dem Kapitalgeber nur im Falle seiner »Besserung« (zB Wiedereintritt in die Gewinnzone, Erreichen bestimmter betriebswirtschaftlicher Kennzahlen)

zurückzahlen muss.⁵⁵ Betrifft die Besserungsvereinbarung eine bestehende Forderung, ist für die steuerliche Behandlung auf Seiten des Schuldners nach in Österreich vorherrschender Ansicht in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu entscheiden, ob es sich um eine erweiterte Stundung der Forderung (keine Ausbuchung der Verbindlichkeit beim Schuldner; die Belastung des gegenwärtigen Vermögens bleibt aufrecht)⁵⁶ oder um einen Forderungserlass mit vereinbartem Wiederaufleben der Forderung bei Eintritt der Besserungsklausel (unbedingter Forderungsverzicht mit Besserungsabrede, Novation⁵⁷) handelt.⁵⁸ Im letzteren Fall führt die Besserungsvereinbarung beim Schuldner bei betrieblicher Veranlassung⁵⁹ zu einem Wegfall der Verbindlichkeit und damit zu einem Ertrag. Bei mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften ist das Bestehen von Besserungsscheinen gem § 238 Abs 1 Z 7 UGB im Anhang anzugeben, bei kleinen Gesellschaften ist entweder ein Vermerk unter der Bilanz gem § 199 UGB oder eine Anhangangabe gem § 237 Abs 1 Z 2 UGB vorzunehmen.⁶⁰ Bei späterem Eintritt der Besserungsbedingungen lebt die Forderung wieder auf und ist erfolgswirksam zu passivieren.⁶¹ Sollte der Eintritt der Besserungsbedingungen wahrscheinlich, aber nicht sicher sein, wird im Schrifttum die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gefordert.⁶² Indizien für das Vorliegen einer bloß erweiterten Stundung sind die Vereinbarung einer möglichen Schuldtilgung vor Erreichen der Rückzahlungsverpflichtung durch den Schuldner, die Verzinsung der noch nicht rückgezahlten Beträge⁶³ sowie die Vereinbarung eines Wiederauflebens im Insolvenzfall.⁶⁴

49 Vgl Förtschle/Heinz in Winkeljohann/Förtschle/Deubert, Sonderbilanzen⁵ (2016) Kapitel Q Rn 45. Als für die bilanzielle Behandlung entscheidend wird die Absicht des Gesellschafters angesehen, dass der Gegenwert des Forderungsverzichts im Eigenkapital belassen werden soll (siehe auch Winkeljohann/Hoffmann in Beck'scher Bilanzkommentar⁴⁰ [2016] § 272 Anm 195).

50 Vgl BMF v 2.12.2003, IV A 2 - S 2743 - 5/03, BStBl I 2003, 648.

51 Vgl Roser in Gosch, KStG³ (2015) § 8 Rn 118.

52 Vgl Förtschle/Heinz in Winkeljohann/Förtschle/Deubert, Sonderbilanzen⁵ (2016) Kapitel Q Rn 49.

53 Siehe Punkt C.

54 Vgl Förtschle/Heinz in Winkeljohann/Förtschle/Deubert, Sonderbilanzen⁵ (2016) Kapitel Q Rn 49.

55 Vgl VwGH 31.1.2001, 95/13/0284; EStR 2000 Rz 2382; KStR 2013 Rz 510. Zur Beurteilung von Besserungsvereinbarungen im Allgemeinen vgl EStR 2000 Rz 2452 sowie Rz 2382 bis Rz 2391.

56 Vgl Fraberger, Besteuerung der Hingabe von Besserungskapital beim Schuldner, Teil 1, ÖStZ 2004/505, 232 (232 ff); VwGH 27.9.2000, 95/14/0079. Die wirtschaftliche Belastung des gegenwärtigen Vermögens bleibt diesfalls aufrecht.

57 Nach hA im Bilanzrecht wird eine Besserungsabrede als Novation iSd § 1376 ABGB gesehen; in Bezug auf die Altforderung liegt danach ein unbedingter Forderungsverzicht vor, bei Eintritt der Bedingung entsteht eine Neuforderung (vgl Hirschler/Reinold, Die Bilanzierung von Sanierungsinstrumenten im UGB, ZUS 2012/44, 136 [141]).

58 Vgl dazu Hirschler/Reinold, Die Bilanzierung von Sanierungsinstrumenten im UGB, ZUS 2012/44, 136 (141 f); Schwarzinger, Besserungsvereinbarungen im Bilanzrecht, eolex 1997, 529 (529 ff). Zu den Rechtsfolgen im Falle einer gesellschaftlichen Veranlassung siehe Punkt B.

59 Vgl auch Hirschler/Reinold, Die Bilanzierung von Sanierungsinstrumenten im UGB, ZUS 2012/44, 136 (141).

60 Vgl Egger/Samer/Bertl, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch I (2015) Kap 5, 523.

61 Vgl Bertl/Hirschler, Forderungserlass mit Besserungsvereinbarung, RWZ 2000/116, 359 (359).

62 Vgl VwGH 27.9.2000, 95/14/0079.

63 Vgl Bertl/Hirschler, Forderungserlass mit Besserungsvereinbarung, RWZ 2000/116, 359 (359 ff): Es liegt diesfalls eine Belastung des gegenwärtigen Vermögens vor.

In Deutschland führt ein unbedingter Forderungsverzicht durch den Gläubiger mit aufschiebend bedingtem Wiederaufleben der Schuld in Form einer Besserungsvereinbarung zur Ausbuchung der Verbindlichkeit. Gleiches gilt für einen auflösend bedingten Forderungsverzicht mit einer an die Besserung der Ertrags- und/oder Vermögenslage anknüpfenden Besserungsvereinbarung, die zu keiner Belastung des gegenwärtigen Vermögens führt.⁶⁵ Im Besserungsfall entsteht aufgrund des Besserungsscheines eine neue Forderung, die mit Eintritt der Besserungsbedingungen zu passivieren ist.⁶⁶ Bei Kapitalgesellschaften ist gem § 285 Nr 15a HGB im Anhang über den Bestand an Besserungsscheinen zu berichten.

Zwischenergebnis: Ein Forderungsverzicht mit Besserungsvereinbarung führt sowohl in Österreich als auch in Deutschland idR zu einer ertragswirksamen Ausbuchung der Verbindlichkeit. Sollte allerdings in wirtschaftlicher Betrachtungsweise lediglich eine erweiterte Stundung vorliegen bzw die Belastung des gegenwärtigen Vermögens aufrecht bleiben, ist die Verbindlichkeit weiterhin auszuweisen. Für die Beurteilung und insb für die Abgrenzung vom Rangrücktritt ohne Ausbuchung der Verbindlichkeit sind die vertragliche Textierung und deren Interpretation maßgeblich.⁶⁷

III. Steuerliche Behandlung von Verbindlichkeiten im gerichtlichen Sanierungsverfahren

A. Entstehung des Ertrags aus einem Schuldnerlass bzw des Sanierungsgewinnes

Der Abschluss eines Sanierungsplanes iSd §§ 140 ff IO führt in Österreich zu einer (auflösend bedingten) Beseitigung der Insolvenz des Schuldners. Gem § 156 Abs 1 IO wird der Schuldner »durch den rechtskräftig bestätigten Sanierungsplan [...] von der Verbindlichkeit befreit, seinen Gläubigern den Ausfall, den sie erleiden, nachträglich zu ersetzen oder für die sonst gewährte Begünstigung nachträglich aufzukommen, gleichviel ob sie am Insolvenzverfahren oder an der Abstimmung über den Sanierungsplan teilgenommen oder gegen den Sanierungsplan gestimmt haben oder ob ihnen ein Stimmrecht überhaupt nicht gewährt worden ist.« Die Rechtswirkungen treten daher mit rechtskräftiger Bestätigung des Sanierungsplanes

ein. Im Falle einer Nichterfüllung oder nicht zeitgerechten Erfüllung des Sanierungsplanes wird der Nachlass gem § 156a IO unter bestimmten weiteren Voraussetzungen für diejenigen Gläubiger hinfällig, gegenüber welchen der Schuldner mit der Erfüllung des Sanierungsplanes in Verzug gerät.⁶⁸

Der Abschluss und die Bestätigung eines Sanierungsplanes iSd § 140 ff IO führen nach hA zu einem Ertrag, der steuerlich allerdings erst mit Zahlung der jeweiligen Raten (oder Nichtgeltendmachung des Verzuges und des Terminverlustes durch Gläubiger) entsteht.⁶⁹ Nach dem Grundsatz der Bilanzwahrheit sind Verbindlichkeiten bis zu deren endgültigem Erlöschen (dh bis zur Begleichung der Quote) auszuweisen.⁷⁰ Im Falle einer Begleichung der Quote in Raten tritt die Ertrags-/Gewinnrealisierung mit Erfüllung der Quote anteilig und sukzessive ein.⁷¹ Durch den Erlass betrieblicher Schulden tritt ertragsteuerlich eine Erhöhung des Betriebsvermögens ein, die im Rahmen eines Betriebsvermögensvergleiches nach § 4 Abs 1 oder § 5 EStG als Gewinn zu erfassen ist.⁷²

68 Siehe dazu näher Lovrek in Konecny/Schubert, Insolvenztgesetze (Stand 1.12.2008, rdb.at) § 156 KO Rz 10 (zum Zwangsausgleich gem KO als Vorläuferbestimmung zum Sanierungsplan gem IO).

69 Vgl ua Jakom/Kanduth-Kristen, EStG⁹ (2016) § 36 Rz 18 mwH.

70 Steht ein Forderungsverzicht unter einer auflösenden Bedingung, führt dies nach hA auch bilanziell noch nicht zur Ausbuchung der Verbindlichkeit, weil der Erlass nicht endgültig ist und die Passivierung im Lichte des Vorsichtsprinzips erforderlich erscheint (vgl auch Förschle/Heinz in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen⁵ [2016] Kapitel Q Rz 49). Dies gilt insbesondere, wenn durch die Vereinbarung die wirtschaftliche Belastung des gegenwärtigen Vermögens aufrecht bleibt.

71 Vgl VwGH 24. 5. 1993, 92/15/0041; VwGH 23. 11. 2011, 2009/13/0041. Teilweise wird in der Literatur allerdings auch auf die rechtskräftige Bestätigung nach insolvenzrechtlichen Grundsätzen abgestellt (vgl Fattinger, Die Bilanzierung von Sanierungsgewinnen, RWZ 1997, 336 [336ff] unter Bezugnahme auf den Zwangsausgleich nach der KO bzw den Ausgleich nach der AO). Die (neuere) unternehmensrechtliche Literatur nimmt zu der Frage soweit ersichtlich nicht ausdrücklich Stellung. Im sog Privatkonkurs tritt der Gewinn im Zahlungsplanverfahren mit Erfüllung der Quote ein, im Abschöpfungsverfahren mit Restschuldbefreiung ist die Erteilung der Restschuldbefreiung für die gewinnerhöhende Erfassung maßgeblich (Jakom/Kanduth-Kristen, EStG⁹ [2016] § 36 Rz 19).

72 Wird der Gewinn nicht durch Betriebsvermögensvergleich, sondern durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gem § 4 Abs 3 EStG ermittelt, ist lediglich der Wegfall jener Schulden gewinnwirksam, deren Bezahlung zu keiner Betriebsausgabe führen würde. Dies betrifft insb Bankverbindlichkeiten und offene Verbindlichkeiten aus der Anschaffung von Anlagevermögen. Generell nicht gewinnwirksam sind der Wegfall von Verbindlichkeiten iZm mit nicht abzugsfähigen Aufwendungen, wie etwa der Körperschaftsteuer bei Kapitalgesellschaften, sowie der Erlass privater Schulden (dieser stellt eine nicht steuerbare, außerbetriebliche Vermögensmehrung dar). Bei Kapitalgesellschaften führt ein gesellschaftsrechtlich motivierter Schuldnerlass durch einen Gesellschafter hinsichtlich des werthaltigen Teiles der Forderung zu einer steuerneutralen Einlage (siehe dazu Punkt II.B).

65 Vgl Winnefeld, Bilanz-Handbuch⁵ (2015) Kapitel N Rz 645; Schubert in Beck'scher Bilanzkommentar¹⁰ (2016) § 247 Anm 233; Krumm in Blümich, EStG¹³³ (2016) § 5 Rz 957.

66 Vgl Förschle/Heinz in Winkeljohann/Förschle/Deubert, Sonderbilanzen⁵ (2016) Kapitel Q Rz 44.

67 Vgl Hirschler/Reinold, Die Bilanzierung von Sanierungsinstrumenten im UGB, ZUS 2012/44, 136 (143).

Ein Sanierungsgewinn wird in Deutschland wie in Österreich als Erhöhung des Betriebsvermögens definiert, die dadurch entsteht, dass Schulden zum Zweck der Sanierung ganz oder teilweise erlassen werden.⁷³ Im gerichtlichen Insolvenzverfahren wird im gestaltenden Teil (§ 221 InsO) eines Insolvenzplanes (§§ 217 ff InsO) festgelegt, wie die Rechtsstellung der Beteiligten durch den Plan geändert werden soll. Gem § 254 Abs 1 S 1 InsO treten die im gestaltenden Teil des Insolvenzplans festgelegten Wirkungen mit der Rechtskraft der Bestätigung des Insolvenzplans für und gegen alle Beteiligten ein. Nach der Wiederauflebensklausel des § 255 Abs 1 InsO wird eine im gestaltenden Teil des Insolvenzplanes festgelegte Stundung oder ein dort festgelegter Erlass von Forderungen für den Gläubiger hinfällig, gegenüber dem der Schuldner mit der Erfüllung des Plans erheblich in Rückstand gerät.⁷⁴ Nach der in Deutschland vorherrschenden Ansicht wird die Gewinnrealisierung im Zeitpunkt der rechtskräftigen Bestätigung des Insolvenzplanes angenommen.⁷⁵

Zwischenergebnis: Während der Sanierungsgewinn im Insolvenzverfahren nach der in Österreich vorherrschenden Ansicht erst durch die Erfüllung der Sanierungsplanquote (ggf sukzessive) entsteht, wird die Gewinnrealisierung in Deutschland im Zeitpunkt der rechtskräftigen Bestätigung des Insolvenzplanes angenommen.

B. Begünstigungen für Gewinne aus Schuldenerlassen bzw Sanierungsgewinne

In Österreich sieht § 36 EStG⁷⁶ für natürliche Personen eine abweichende Steuerfestsetzung bei Schuldenerlass im Rahmen eines Insolvenzverfahrens vor.⁷⁷ Umfasst sind aus einem Schuldenerlass resultierende Gewinne, die durch die Erfüllung eines Sanierungsplans gem §§ 140 bis 156 IO, eines Zahlungsplans gem §§ 193 bis 198 IO oder durch Erteilung der Restschuldbefreiung nach Durchführung eines Abschöpfungsverfahrens gem §§ 199 bis 216 IO entstanden sind. Es handelt sich um eine Begünstigung der **unternehmerbezogenen** Sanierung, die dem Steuerpflichtigen (der natürlichen Person) im Rahmen der genannten gerichtlichen Insolvenzverfahren ohne weitere Voraussetzungen zu Gute kommt. Die abweichende Steuerfestsetzung besteht darin, dass der Fiskus wie die übrigen Gläubiger auf die die Insolvenzquote übersteigende Einkommensteuer verzichtet, die aus dem Schuldenerlass resultiert. Im Ergebnis wird daher die Einkommensteuer auf den Schuldenerlass nur in Höhe der Quote festgesetzt. Die abweichende Steuerberechnung ist in § 36 Abs 3 EStG wie folgt geregelt:

1. Es ist die Steuer vom Einkommen sowohl einschließlich als auch ausschließlich der aus dem Schuldenerlass resultierenden Gewinne zu berechnen und daraus der Unterschiedsbetrag zu ermitteln.
2. Auf den nach Z 1 ermittelten Unterschiedsbetrag ist der dem Schuldenerlass entsprechende Prozentsatz (100 % abzüglich der Quote) anzuwenden.
3. Der nach Z 2 ermittelte Betrag ist von der Steuer abzuziehen, die sich aus dem Einkommen einschließlich der aus dem Schuldenerlass resultierenden Gewinne ergibt.⁷⁸

Bei Körperschaften sieht § 23a KStG für Sanierungsgewinne, die durch Erfüllung der Sanierungsplanquote nach Abschluss eines Sanierungsplans gem §§ 140 ff IO entstanden sind, eine abweichende Steuerberechnung vor.⁷⁹ Der Begriff »Sanierungsgewinn« impliziert,

73 Vgl ua Schreiben des dBMF v 27.3.2003, IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl 2003 I S 240. Teilweise wird auf die gerichtliche Bestätigung iSd § 248 IO abgestellt (vgl Kahlert in Kahlert/Rühland [2011] Rz 2.34).

74 Im Insolvenzplan kann gem § 255 Abs 3 InsO etwas anderes vorgesehen werden, wobei von Abs 1 nicht zum Nachteil des Schuldners abgewichen werden darf.

75 Vgl Krumm in Blümich, EStG¹³³ (2016) § 5 Rn 958. Ebenso die Verwaltungspraxis (OFD Niedersachsen v 19.06.2013 - S 2140 - 8 - St 248 [VD]): »Ist die Sanierungsmaßnahme Bestandteil des gestaltenden Teils eines Insolvenzplans im Rahmen eines Planinsolvenzverfahrens, so entsteht der Sanierungsgewinn mit dem Zeitpunkt der Rechtskraft der Bestätigung des Insolvenzplans (§ 254 Abs 1 Satz 1 InsO). Die Vereinbarung einer Wiederauflebensklausel (§ 255 InsO) führt nicht zu einem vom Zeitpunkt des Vertragsabschlusses abweichenden Berücksichtigungszeitpunkt.« Siehe auch OFD NRW, Kurzinformation ESt Nr 46/2014 v 21.11.2014, Der Betrieb 48/2014, 2741 sowie OFD Münster, Kurzinformation ESt Nr 27/2005 v 21.10.2005, DStR 2005, 2079. Eine Realisierung nach Maßgabe der Quotenzahlung wird in Deutschland nicht diskutiert. Bei Restschuldbefreiung (§§ 286 ff InsO) ist das Datum des Beschlusses des zuständigen Amtsgerichts maßgeblich (vgl Schreiben des dBMF v 22.12.2009, IV C 6 - S-2140/07/10001-01; OFD NRW, Kurzinformation ESt Nr 46/2014 v 21.11.2014, Der Betrieb 48/2014, 2741; OFD Niedersachsen v 19.06.2013, S 2140 - 8 - St 248 [VD]; OFD Münster, Kurzinformation ESt Nr 27/2005 v 21.10.2005, DStR 2005, 2079).

76 Zur Entwicklung der Sanierungsgewinnbesteuerung in Österreich siehe Kristen, Steuerliche Behandlung des Sanierungsgewinnes - (Neue) Entwicklung in Deutschland und in Österreich, ÖStZ 2003/1072, 513 (513 ff); Kanduth-Kristen, Steuerliche Neuerungen für das Insolvenzverfahren, ZIK 2006/43, 44 (45 f). Zu der Regelung im Detail vgl zB Jakom/Kanduth-Kristen, EStG⁹ (2016) § 36 Rz 6 ff. Zum Folgenden siehe auch Kanduth-Kristen, Die steuerrechtliche Behandlung von (nicht getilgten) Verbindlichkeiten bei Liquidation und Sanierung im Insolvenzverfahren, in Konecny (Hrsg), Insolvenz-Forum 2015 (2016) 41 (42 ff).

77 Für Berechnungsbeispiele siehe ua Jakom/Kanduth-Kristen, EStG⁹ (2016) § 36 Rz 23 und Rz 24.

79 Zu der Regelung im Detail vgl zB Blasina in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG (23. Lfg, 2013) § 23a Rz 11 ff.

dass solche Gewinne im Rahmen einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme anfallen, wobei die abstrakten Voraussetzungen der Sanierungsbedürftigkeit des Betriebes, Sanierungsabsicht der Gläubiger und Sanierungsseignung (Sanierungsfähigkeit) des Betriebes erfüllt sein müssen.⁸⁰ Eine allgemeine Sanierungsmaßnahme sowie die Sanierungsbedürftigkeit des Betriebes und die Sanierungsabsicht der Gläubiger liegen im Sanierungsplanverfahren vor bzw werden als gegeben angenommen. Das Kriterium der Sanierungsseignung unterstellt, dass das Unternehmen nach der Sanierung fortgeführt werden kann. Keine Sanierungsseignung liegt daher bei Einstellung des Unternehmens vor. Es handelt sich daher – anders als im Anwendungsbereich des EStG – um eine Begünstigung der **unternehmensbezogenen** Sanierung. Wie im EStG besteht die Wirkung des § 23a KStG darin, dass die Körperschaftsteuer auf den Sanierungsgewinn lediglich in Höhe der Quote festgesetzt wird (zur Berechnung analog zu § 36 Abs 3 EStG siehe § 23a Abs 2 KStG).

Im Rahmen eines außergerichtlichen Sanierungsverfahrens besteht keine ex-lege-Begünstigung für Gewinne aus Schuldnerlüssen und für Sanierungsgewinne. Nach den EStR sind die Abgabenbehörden gem § 206 BAO ab der Veranlagung 2006 befugt, bei Schuldnerlüssen im Rahmen eines außergerichtlichen Ausgleichs von der Abgabefestsetzung in einer dem § 36 EStG vergleichbaren Weise Abstand zu nehmen.⁸¹ Nach den EStR ist Voraussetzung, dass der Schuldnerlüssen die Voraussetzungen eines Sanierungsgewinnes erfüllt, wobei es aber auf die Betriebsfortführung nicht ankommt. Die Kriterien der allgemeinen Sanierungsmaßnahme, der Sanierungsbedürftigkeit des Schuldners und der Sanierungsabsicht der Gläubiger müssen hingegen im Anwendungsbereich des EStG erfüllt sein. Bedacht zu nehmen ist zudem darauf, inwieweit die dem Schuldnerlüssen zu Grunde liegende wirtschaftliche Situation auf unangemessen hohe Entnahmen zurückzuführen ist bzw inwieweit sich die zum Schuldnerlüssen Anlass gebenden Verluste bereits steuerlich ausgewirkt haben. Nach den KStR sind die Abgabenbehörden im Rahmen einer außergerichtlichen Sanierung einer Körperschaft befugt, von der Abgabefestsetzung in einer dem § 23a KStG vergleichbaren Weise Abstand zu nehmen.⁸² Neben den oben genannten Kriterien für das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes muss im Anwendungsbereich des KStG zudem die Voraussetzung der Sanierungsseignung (Unternehmensfortführung) erfüllt sein. Bei der abweichenden Steuerfestsetzung bzw –berechnung in außergerichtlichen Ausgleichen handelt es sich um

eine Ermessensentscheidung des Finanzamtes, auf die kein Rechtsanspruch besteht.

Verluste (laufende Verluste, Verlustvorträge, Wartetastenverluste) sind vor Anwendung des § 36 EStG bzw § 23a KStG mit dem Ertrag aus dem Schuldnerlüssen/Sanierungsgewinn zu verrechnen. Bei Verrechnungsmöglichkeit mit anderen Gewinnen bleibt der Sanierungsgewinn (insoweit) erhalten. Die in § 8 Abs 4 Z 2 lit a KStG geregelte Verlustvortragsgrenze iHv 75 % ist gem § 8 Abs 4 Z 2 lit b KStG auf Sanierungsgewinne gem § 23a KStG nicht anzuwenden.

In **Deutschland** existiert de lege lata keine gesetzliche Begünstigung für Gewinne aus Schuldnerlüssen bzw für Sanierungsgewinne. Die bis 1997 in § 3 Nr 66 dEStG vorgesehenen sachliche Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne ist ab 1998 ersatzlos entfallen.⁸³ Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.1997 enden, sind Sanierungsgewinne in vollem Umfang steuerpflichtig.⁸⁴ Nach dem »Sanierungserlass« des Bundesministeriums der Finanzen vom 27.3.2003⁸⁵ ist allerdings die auf einem Sanierungsgewinn beruhende Einkommen- oder Körperschaftsteuer auf Antrag nach § 163 AO aus sachlichen Billigkeitsgründen abweichend festzusetzen und gem § 222 AO mit dem Ziel des späteren Erlasses (§ 227 AO) zu stunden.⁸⁶ In der deutschen Literatur und Rechtsprechung wird diskutiert, ob darin eine verfassungswidrige Wiedereinführung des § 3 Nr 66 dEStG und/oder eine unzulässige EU-Beihilfe liegt, wobei dies von der wohl überwiegenden Meinung verneint wird.⁸⁷ Voraussetzungen für die Gewährung der Begünstigung sind nach dem

83 Aufhebung durch das Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform vom 29.10.1997, BGBl I S 2590.

84 Vgl dazu ua *Waza/Uhländer/Schmittmann*, Insolvenzen und Steuern¹⁰ (2014) Rz 1380 und Rz 1381.

85 Vgl Schreiben des dBMF v 27.3.2003, IV A 6 - S 2140 - 8/03, BStBl I 2003, 240 (Ertragsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen; Steuerstundung und Steuererlass aus sachlichen Billigkeitsgründen), ergänzt durch das BMF-Schreiben v 22.12.2009, IV C 6 - S 2140/07/10001-01.

86 Vgl *Kahlert* in *Kahlert/Rühland* (2011) Rz 2.7ff; *Waza/Uhländer/Schmittmann*, Insolvenzen und Steuern¹⁰ (2014) Rz 1382.

87 Zur Frage, ob das dBMF-Schreiben v 27.3.2003 ergänzt durch das Schreiben v 22.12.2009 (»Sanierungserlass«) gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt und zur Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht, siehe Beschlussvorlage des BFH an den Großen Senat v 25.3.2015, X R 23/13 (mit einem Überblick über den Meinungsstand in Literatur und Rechtsprechung): Der vorliegende Senat erkennt darin keinen Verstoß gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit und keine unionsrechtswidrige staatliche Beihilfe. Siehe weiters BGH 13.3.2014, IX ZR 23/10, DStR 18/2014, 895 (mit Anm *Kahlert*). Unter anderen kommt auch *Seer* (Insolvenz, Sanierung und Ertragsteuern – verfassungs- und europarechtliche Überlegungen, FR 16/2014, 721 mwN) zu dem überzeugend begründeten Ergebnis, dass eine unzulässige EU-Beihilfe ausscheidet; ebenso *Kahlert*, Der Sanierungserlass ist keine Beihilfe, ZIP 2016, 2107 (2107ff). Überlegungen zu steuerlichen Sanierungsmaßnahmen als verbotene Beihilfen iSd Art 107 AEUV finden sich für den österreichischen Rechtsbereich bei *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht (2014) 253ff.

80 Vgl dazu KStR 2013 Rz 1524ff.

81 EStR 2000 Rz 7272.

82 KStR 2013 Rz 1538.

Schreiben des dBMF die Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens, die Sanierungsfähigkeit des Unternehmens, die Sanierungsseignung des Schulderrlasses und die Sanierungsabsicht der Gläubiger.⁸⁸ Liegt ein Sanierungsplan vor, werden diese Voraussetzungen als erfüllt angesehen.⁸⁹ Die Begünstigung soll daher die **unternehmensbezogene Sanierung** erleichtern.⁹⁰

Zur Behandlung von **Verlusten** führt das Schreiben des dBMF aus, dass vor Anwendung der Begünstigung die ertragsteuerlichen **Verlustverrechnungsmöglichkeiten** auszuschöpfen sind. Für die Anwendung des BMF-Schreibens im Steuerfestsetzungsverfahren sind daher Verluste und negative Einkünfte unbeschadet von Ausgleichs- und Verrechnungsbeschränkungen bis zur Höhe des Sanierungsgewinnes vorrangig zu verrechnen.⁹¹

Zwischenergebnis: Im Vergleich⁹² zeigen sich die österreichischen Regelungen sanierungsfreundlicher, da eine klare gesetzliche Basis für die abweichende Steuerfestsetzung gegeben ist. In Deutschland besteht eine erlassmäßige Regelung, deren Anwendung an die Antragstellung durch den Steuerpflichtigen gebunden ist. Allerdings wird in Österreich – anders als in Deutschland im Falle der Anwendung des dBMF-Schreibens – keine vollständige Steuerbefreiung gewährt, da die durch den Schulderrlass (EStG) bzw Sanierungsgewinn (KStG) ausgelöste Steuer quotenmäßig zu befriedigen ist. Wünschenswert wäre zudem in Österreich eine gesetzliche Regelung für außergerichtliche Sanierungen.⁹³

IV. Behandlung von Verbindlichkeiten im Rahmen der (insolvenzbedingten) Liquidation

A. Liquidationsbesteuerung in Österreich und Deutschland im Überblick

In **Österreich** regelt § 19 KStG die Liquidationsbesteuerung für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften

ten im Sinne des § 7 Abs 3 KStG. Voraussetzungen für die Anwendung des § 19 KStG sind die Auflösung der Körperschaft durch Beschluss⁹⁴ oder auf Basis sonstiger Auflösungsgründe (zB Konkursöffnung, Zeitablauf, Nichtigerklärung der Gesellschaft, amtswegige Löschung) sowie die tatsächliche Abwicklung der Gesellschaft. Im Falle einer Liquidation gem § 19 KStG beträgt der Besteuerungszeitraum maximal drei Jahre, bei Abwicklung im Insolvenzverfahren fünf Jahre.⁹⁵ Er beginnt mit Beginn des Wirtschaftsjahres, in das der Auflösungsbeschluss fällt. Die Wirkung des besonderen Besteuerungszeitraumes liegt insb in der Aufrechnung von Gewinnen mit Verlusten unabhängig von der zeitlichen Lage ihres Anfalles. Für die Ermittlung des Liquidationsgewinnes ist das Abwicklungs-Endvermögen dem Abwicklungs-Anfangsvermögen gegenüberzustellen. Dabei ist das Abwicklungs-Anfangsvermögen das Betriebsvermögen, das am Schluss des der Auflösung vorangegangenen Wirtschaftsjahres nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung anzusetzen war. Das Abwicklungs-Endvermögen ist das zur Verteilung kommende Vermögen (möglichst liquide Mittel; soweit nicht veräußert, sind die Wirtschaftsgüter zum gemeinen Wert anzusetzen). Auf die Gewinnermittlung sind im Übrigen die sonst geltenden Vorschriften anzuwenden. Bei der Ermittlung des Liquidationsgewinnes durch Gegenüberstellung des Abwicklungs-Endvermögens und des Abwicklungs-Anfangsvermögens handelt es sich nach hA um einen »speziellen« Betriebsvermögensvergleich.⁹⁶

In **Deutschland** ist die Liquidationsbesteuerung in § 11 dKStG geregelt.⁹⁷ Sie gilt für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften im Sinne des § 1 Abs 1 Nr 1 bis 3 KStG. Voraussetzungen für die Anwendung der Bestimmung sind wie in Österreich die Auflösung der Körperschaft durch Beschluss oder auf Basis sonstiger Auflösungsgründe (zB Insolvenzeröffnung, Zeitablauf etc) sowie die tatsächliche Abwicklung. § 11 dKStG ist auch anzuwenden, wenn bei Auflösung infolge Eröffnung eines Insolvenzverfahrens und Einstellung des Geschäftsbetriebs die handelsrechtliche Abwicklung un-

88 Wird das Unternehmen trotz der Sanierungsmaßnahme eingestellt, liegt nur dann eine Sanierung iSd Schreibens vor, wenn die Schulden aus betrieblichen Gründen (zB um einen Sozialplan zu Gunsten der Arbeitnehmer zu ermöglichen) erlassen werden (siehe Rn 2 Satz 1 des Schreibens v 27.3.2003).

89 Vgl Rn 4 des Schreibens des dBMF v 27.3.2003.

90 Vgl auch BFH 14.7.2010, X R 34/08. Fälle der Restschuldbefreiung (§§ 286 ff dInsO) und der Verbraucherinsolvenz (§§ 304 ff dInsO) sind nach dem Schreiben des dBMF v 22.12.2009 jedoch begünstigt.

91 Vgl Rn 8 des Schreibens des dBMF v 27.3.2003.

92 Siehe dazu schon in Bezug auf die Rechtslage des Jahres 2003 *Kristen*, Steuerliche Behandlung des Sanierungsgewinnes – (Neue) Entwicklung in Deutschland und in Österreich, ÖStZ 2003/1072, 513 (513 ff).

93 Vgl *Kanduth-Kristen*, Steuerliche Probleme in der Insolvenz – ein Rechtsvergleich zwischen Österreich und Deutschland, in Konecny (Hrsg), ZIK Spezial – Insolvenzrecht und Kredit-schutz 2015 (2015) 53 (61).

94 Der Gesetzeswortlaut spricht von einem »Steuerpflichtigen, der seine Auflösung beschlossen hat«. Nach hA führen aber auch andere Auflösungsgründe zur Anwendung des § 19 KStG (vgl *Lachmayer* in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG [27. Lfg, 2015] § 19 Rz 15 und 66; *Schneider* in *Achatz/Kirchmayer*, Körperschaftsteuergesetz [2011] § 19 Rz 99).

95 Nach Ablauf dieses Zeitraums endet der Besteuerungszeitraum automatisch. Auf (begründeten) Antrag des Steuerpflichtigen kann der Besteuerungszeitraum in berücksichtigungswürdigen Fällen vom Finanzamt (auch mehrfach) verlängert werden.

96 Vgl *Lachmayer* in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG [27. Lfg, 2015] § 19 Rz 41; *Schneider* in *Körperschaftsteuergesetz* (2011) § 19 Rz 70.

97 Siehe dazu ua *Micker* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG u KStG (242. Lfg, 6/2010) Kommentierung zu § 11 KStG.

terbleibt (§ 11 Abs 7 dKStG). Der Besteuerungszeitraum soll nach dem Gesetzeswortlaut des § 11 Abs 1 Satz 2 dKStG drei Jahre nicht überschreiten. Für die Ermittlung des Liquidationsgewinnes ist wie in Österreich eine Gegenüberstellung von Abwicklungs-End- und Abwicklungs-Anfangsvermögen vorzunehmen. Das Abwicklungs-Anfangsvermögen ist das Betriebsvermögen, das am Schluss des der Auflösung vorangegangenen Wirtschaftsjahrs der Körperschaftsteuer zugrunde gelegt worden ist. Das Abwicklungs-Endvermögen ist das zur Verteilung kommende Vermögen, vermindert um die steuerfreien Vermögensmehrungen, die dem Steuerpflichtigen in dem Abwicklungszeitraum zugeflossen sind. Auf die Gewinnermittlung sind im Übrigen die sonst geltenden Vorschriften anzuwenden.

Zwischenergebnis: Die Regelungen zur Liquidationsbesteuerung sind in Österreich und in Deutschland – nicht zuletzt aufgrund der gemeinsamen historischen Wurzeln – ähnlich ausgeformt. Nur in kleinen Details gibt es Abweichungen: So enthält § 11 Abs 7 dKStG eine ausdrückliche Bestimmung, wonach § 11 dKStG bei insolvenzbedingter Liquidation auch dann anzuwenden ist, wenn keine handelsrechtliche Abwicklung erfolgt. Eine vergleichbare Norm fehlt in Österreich. Umgekehrt kennt der fünfjährige Besteuerungszeitraum bei Liquidation im Rahmen eines Insolvenzverfahrens in Österreich keine äquivalente Bestimmung in Deutschland, wobei schon die grundlegende Textierung zum Besteuerungszeitraum in den beiden Ländern unterschiedlich gewählt ist (»soll ... nicht übersteigen« in Deutschland versus »darf ... nicht übersteigen« in Österreich).

B. Nicht getilgte Verbindlichkeiten im Rahmen der Liquidationsbesteuerung

In der Ergebnisunterlage Körperschaftsteuer zum Salzburger Steuerdialog 2014⁹⁸ vertrat das Bundesministerium für Finanzen (erstmalig) die Ansicht, dass nicht getilgte Verbindlichkeiten im Rahmen des Abwicklungs-Endvermögens nicht zu berücksichtigen seien. Anlassfall war die Liquidation einer gruppenzugehörigen Gesellschaft, deren dem Gruppenträger zuzurechnendes Liquidationsergebnis durch den Ansatz nicht getilgter Verbindlichkeiten im Liquidations-Endvermögen negativ gewesen wäre. Begründet wurde der seitens des BMF vertretene Nichtansatz damit, dass »Verbindlichkeiten der abgewickelten Gesellschaft, die – wie im gegenständlichen Sachverhalt – bis zum Ende der Abwicklung nicht getilgt werden, [...] mangels Gesamt- oder Einzelrechtsnachfolge nicht auf die Gesellschafter über[gehen].

98 Vgl. Erlass des BMF vom 3.10.2014, Ergebnisunterlage Körperschaftsteuer und Umgründungssteuerrecht, BMF-010200/0018-VI/1/2014, 26 ff.

Sie kommen am Ende der Abwicklung nicht zur Verteilung und sind aufgrund der ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung des § 19 Abs 4 KStG (»Abwicklungs-Endvermögen ist das zur Verteilung kommende Vermögen«) im Abwicklungs-Endvermögen nicht anzusetzen.«⁹⁹

In der Information des BMF zur Vorgehensweise hinsichtlich der Berücksichtigung nicht getilgter Verbindlichkeiten bei einer Liquidation nach § 19 KStG vom 13.1.2016¹⁰⁰, ergänzt am 2.6.2016¹⁰¹, hält das BMF an dieser Grundaussage fest. Die Nichtberücksichtigung nicht getilgter Verbindlichkeiten im Liquidations-Endvermögen wird dabei aus dem Wortlaut des § 19 Abs 4 KStG abgeleitet, worin als steuerliches Abwicklungs-Endvermögen das »zur Verteilung kommende Vermögen« definiert wird. Vermögen, das am Ende der Abwicklung nicht an die Anteilhaber verteilt werde, sei 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, würden in der Regel nicht auf die Anteilhaber übergehen und deshalb auch nicht zur Verteilung kommen.¹⁰² Aus dem Gesetzeswortlaut des § 19 Abs 4 KStG ergebe sich somit, dass am Ende der Abwicklung noch offene Verbindlichkeiten nicht Bestandteil des Abwicklungs-Endvermögens seien. Nach Ansicht des BMF gilt dies für Liquidationen gem § 19 KStG in- und außerhalb eines Insolvenzverfahrens.

Die BMF-Ansicht bewirkt Folgendes:¹⁰³ Waren die letztlich nicht getilgten Verbindlichkeiten im Abwicklungs-Anfangsvermögen enthalten, führt deren Nichtansatz im Abwicklungs-Endvermögen zu einer Erhöhung des Betriebsvermögens um den Wert, mit dem die Verbindlichkeiten im Abwicklungs-Anfangsvermögen enthalten waren. Dadurch entsteht ein steuerpflichtiger Gewinn bzw. wird ein allfälliger steuerlicher Verlust verringert. Waren die letztlich nicht getilgten Verbindlichkeiten im Abwicklungs-Anfangsvermögen nicht enthalten, entstanden sie also erst in der Liquidationsphase, werden daraus resultierende Aufwendungen in der Liquidationsphase de facto nicht berücksichtigt. Dies gilt sowohl für Verbindlichkeiten, die anlässlich ihrer Ent-

99 Siehe dazu näher *Kanduth-Kristen*, Die steuerrechtliche Behandlung von (nicht getilgten) Verbindlichkeiten bei Liquidation und Sanierung im Insolvenzverfahren, in *Konecny* (Hrsg), *Insolvenz-Forum* 2015 (2016) 41 (46 ff).

100 BMF v 13.1.2016, BMF-010203/0002-VI/6/2016.

101 BMF v 2.6.2016, BMF-010200/0013-VI/6/2016.

102 Anderes gilt jedoch für den Fall des Schuldbetrtritts eines Gesellschafters.

103 Vgl. *Kanduth-Kristen/Komarek*, Die Berücksichtigung nicht getilgter Verbindlichkeiten bei der Ermittlung des Abwicklungsendvermögens, *ÖStZ* 2015/637, 506 (510 ff); *Kanduth-Kristen*, Die steuerrechtliche Behandlung von (nicht getilgten) Verbindlichkeiten bei Liquidation und Sanierung im Insolvenzverfahren, in *Konecny* (Hrsg), *Insolvenz-Forum* 2015 (2016) 41 (49).

stehung nach allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen aufwandswirksam gewesen wären, als auch für Verbindlichkeiten, die der Finanzierung von Aufwendungen gedient haben. Der Nichtansatz solcher Verbindlichkeiten kommt letztlich einer Nichtberücksichtigung nicht bezahlter Verbindlichkeiten gleich (partieller, weil für die Ausgabenseite geltender Übergang auf das (Zufluss-/)Abflussprinzip im Rahmen der Liquidationsbesteuerung). Sollte es sich um Finanzierungsverbindlichkeiten handeln, wird durch den »Ertrag« aus der Nichterfassung der Verbindlichkeiten der Aufwand, der damit finanziert wurde, egalisiert.

Im Schrifttum wird die Rechtsansicht der Finanzverwaltung derzeit nur von Autorinnen und Autoren aus dem Kreis der Finanzverwaltung gestützt¹⁰⁴, Autorinnen und Autoren aus Wissenschaft und Praxis lehnen die Rechtsansicht – mE zutreffend – ab.¹⁰⁵

In Deutschland hat das BFH-Urteil v 5.2.2014¹⁰⁶ im Gefolge des Urteils des FG Köln v 6.3.2012¹⁰⁷ Diskussionen zur ertragswirksamen Erfassung nicht getilgter Verbindlichkeiten ausgelöst. Streitpunkte in diesem Verfahren waren die gerichtliche Überprüfbarkeit und die inhaltliche Richtigkeit einer verbindlichen Aus-

kunft gem § 89 AO. Gegenstand des Auskunftsersuchens selbst war die Frage, ob während oder bei Beendigung der Liquidation ein steuerpflichtiger Gewinn erzielt wird, wenn der verbleibende Restbetrag eines mit Rangrücktritt versehenen Gesellschafterdarlehens in der Liquidation nicht zurückgeführt wird. Hinsichtlich dieser Gesellschafterforderung kam das Finanzamt zum Schluss, dass eine zukünftige Erfüllung der Forderung im Zeitpunkt der Aufstellung der Liquidationsschlussbilanz unwahrscheinlich gewesen war und nahm eine ertragswirksame Auflösung der Verbindlichkeit vor. Nach Ansicht des FG Köln ist die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme allerdings nur im Hinblick auf die Entschlossenheit des Gläubigers zu beurteilen, seinen Anspruch so weit wie möglich durchzusetzen.¹⁰⁸ Die Fähigkeit des Schuldners, den Anspruch aus seinem derzeitigen oder zukünftigen Vermögen zu befriedigen, sei dagegen ohne Bedeutung, da andernfalls das Vermögen unter Verletzung des Vollständigkeitsgrundsatzes zu hoch ausgewiesen würde. Der BFH nahm inhaltlich zum streitgegenständlichen Verfahren nicht näher Stellung,¹⁰⁹ hielt es aber als **Ausnahmefall**, in dem »mit einer bestehenden Schuld keine wirtschaftliche Belastung (mehr) verbunden ist«, für »diskussionswürdig«, »entsprechend der hier vom FA vertretenen Auffassung als einen solchen Ausnahmefall auch eine bestehende Forderung anzusehen, die aufgrund der bevorstehenden Existenzbeendigung des Schuldners mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr erfüllt werden wird«. Das deutsche Fachschrifttum¹¹⁰ geht mit Blick auf die bisherige Rechtsprechung des BFH davon aus, dass sich dieser in der Frage inhaltlich dem Urteil des FG Köln angeschlossen hätte und lehnt eine ertragswirksame Erfassung nicht getilgter Verbindlichkeiten im Rahmen einer Liquidation bzw eines Insolvenzverfahrens ab.¹¹¹

104 Vgl. *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 2016/168, 227 (227 ff); *Mayr/Melhardt/Lattner/Kufner*, SWK-Spezial Salzburger Steuerdialog (2014) Kapitel 4.5 (Anm); *Riedler*, Bewertung nicht getilgter Verbindlichkeiten bei einer Liquidation nach § 19 KStG 1988, RdW 2014/673, 619 (619 ff).

105 Vgl. *Beiser*, Offene Verbindlichkeiten in der Liquidation einer Körperschaft, RdW 2016/273, 353 (353 ff); *Dellinger*, Von der Besteuerung des Liquidationsergebnisses zur »Überschuldungssteuer«? GesRZ 2/2016, 84 (84 ff); *Engelhart*, Verursachen nicht bezahlte Verbindlichkeiten bei Liquidation gem § 19 KStG Masseforderungen? ZIK 2015/228, 176 (176 ff); *Gloser/Bonschak*, Bewertung nicht getilgter Verbindlichkeiten bei Liquidation bzw. Konkurs, SWK 2015, 421 (421 ff); *Kanduth-Kristen/Komarek*, Die Berücksichtigung nicht getilgter Verbindlichkeiten bei der Ermittlung des Abwicklungs-Endvermögens, ÖStZ 2015/637, 506 (506 ff); *Kanduth-Kristen*, Die steuerrechtliche Behandlung von (nicht getilgten) Verbindlichkeiten bei Liquidation und Sanierung im Insolvenzverfahren, in Konecny (Hrsg), Insolvenz-Forum 2015 (2016) 41 (49); *Kanduth-Kristen*, Steuer auf nicht getilgte Verbindlichkeiten – Masseforderung, Insolvenzforderung oder insolvenzfreie Forderung? ZIK 2016/110, 89 (89 ff); *Novacek*, Nichtberücksichtigung betrieblicher Verbindlichkeiten als Gewinn, FJ 2016, 97 (97 ff).

106 I R 34/12.

107 13 K 3006/11. Siehe dazu *Rödding/Scholz*, »Lösch mich« – vom Umgang mit leeren Schuldnergesellschaften – zugleich Besprechung des Urteils des FG Köln vom 6.3.2012, 13 K 3006/11, DStR 2013, 993 (993 ff). Die Autoren weisen darauf hin, dass die deutsche Finanzverwaltung gerade in Insolvenzverfahren nicht die Ansicht vertritt, dass es bei einer bevorstehenden Löschung der Schuldnergesellschaft zu einem steuerpflichtigen Gewinn durch Ausbuchung nicht erfüllter Verbindlichkeiten kommt und dass die Verbindlichkeiten im Insolvenzverfahren bilanziell bestehen bleiben (DStR 2013, 996). Siehe dazu auch *Kahlert*, Liquidationsbesteuerung der GmbH: Keine Auflösung einer nicht befriedigten Verbindlichkeit, DStR 2016, 2262 (2263 ff).

108 Ebenso *Kahlert*, Hat eine Kapitalgesellschaft ihre Verbindlichkeiten im Insolvenzverfahren ertragswirksam aufzulösen? DStR 2014, 1906 (1908).

109 Vgl. *Thieme*, Finanzgerichtliche Überprüfung negativer verbindlicher Auskünfte – verbindlich ist nur die (inhaltliche) Unverbindlichkeit – Anmerkung zum BFH-Urteil vom 5.2.2014, I R 34/12, DStR 2014, 1096 (1096): »Die Aufhebung des Urteils des FG Köln war jedoch allein Folge der vom BFH vertretenen Auffassung zur eingeschränkten gerichtlichen Inhaltskontrolle verbindlicher Auskünfte«; *Mayer/Betzinger*, Verbindlichkeiten in der Liquidation – Anmerkungen zum Urteil des BFH vom 5.2.2014 (I R 34/12), DStR 2014, 1573 (1573); *Kahlert*, Hat eine Kapitalgesellschaft ihre Verbindlichkeiten im Insolvenzverfahren ertragswirksam aufzulösen? DStR 2014, 1906 (1906).

110 Vgl. *Thieme*, Finanzgerichtliche Überprüfung negativer verbindlicher Auskünfte – verbindlich ist nur die (inhaltliche) Unverbindlichkeit – Anmerkung zum BFH-Urteil vom 5.2.2014, I R 34/12, DStR 2014, 1096 (1096 ff); *Mayer/Betzinger*, Verbindlichkeiten in der Liquidation – Anmerkungen zum Urteil des BFH vom 5.2.2014 (I R 34/12), DStR 2014, 1573 (1573 ff).

111 Vgl. *Kahlert*, Hat eine Kapitalgesellschaft ihre Verbindlichkeiten im Insolvenzverfahren ertragswirksam aufzulösen? DStR

Die OFD NRW¹¹² hat in einer Information im Gefolge des BFH-Urteils festgehalten, dass eine wirtschaftliche Belastung des Schuldners auch nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens (Konkursverfahrens) anzunehmen ist, da die Insolvenzgläubiger ihre restlichen Forderungen auch nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens noch geltend machen können (§ 201 Abs 1 InsO). Für die insolvenzbedingte Liquidation wird die ertragswirksame Erfassung nicht getilgter Verbindlichkeiten daher ausgeschlossen. Für Liquidationen außerhalb eines Insolvenzverfahrens hält das Schreiben der OFD NRW fest: »Ob Verbindlichkeiten einer nach der Auflösung in der Liquidation befindlichen Kapitalgesellschaft bei der Bewertung des Abwicklungsendvermögens weiterhin mit dem Nennwert zu erfassen sind oder ausnahmsweise außer Ansatz bleiben, weil sie definitiv keine wirtschaftliche Belastung (mehr) darstellen, ist unter Berücksichtigung aller Umstände des jeweiligen Einzelfalls zu entscheiden.«

Zwischenergebnis: Sowohl in Österreich als auch in Deutschland ist die Behandlung nicht getilgter Verbindlichkeiten in der Liquidation in Diskussion. Die Anlassfälle für diese Diskussion waren in beiden Ländern speziell gelagert (in Österreich: Gruppenbesteuerungsfall mit Verlustzuweisung an den Gruppenträger; in Deutschland: Gesellschafterdarlehen mit Rangrücktritt). Autorinnen und Autoren, die nicht aus dem Kreis der Finanzverwaltung stammen, lehnen den ertragswirksamen Ansatz der Verbindlichkeiten mit guten Gründen¹¹³ ab. Die deutsche Finanzverwaltung geht – anders als das österreichische BMF¹¹⁴ – zudem davon aus, dass es bei insolvenzbedingter Liquidation jedenfalls zu keiner ertragswirksamen Auflösung der Verbindlichkeiten kommt.

V. Zusammenfassung und Ergebnis

Trotz vieler Gemeinsamkeiten im österreichischen und im deutschen Rechtsbereich, die nicht zuletzt auf die gemeinsamen historischen Wurzeln im Unternehmens-

und Steuerrecht zurückgehen, zeigen sich vor allem im steuerlichen Bereich zum Teil ganz wesentliche Unterschiede in Bezug auf die Behandlung von Verbindlichkeiten: Dies betrifft die steuerliche Bewertung (siehe Punkt I.C), die Behandlung einzelner Sanierungsinstrumente (zB Rangrücktritt, siehe Punkt II.A), den Zeitpunkt der ertragsteuerlichen Erfassung von Sanierungsgewinnen (siehe Punkt III.A) sowie die steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen (siehe Punkt III.B). Die Vorschriften zur Liquidationsbesteuerung von Kapitalgesellschaften weichen nur geringfügig voneinander ab (siehe Punkt IV.A), dennoch wird die Diskussion um eine allfällige steuerwirksame Erfassung nicht getilgter Verbindlichkeiten im Rahmen der Liquidationsbesteuerung auf ganz unterschiedlicher Grundlage geführt. Während sich die österreichische Finanzverwaltung in Bezug auf den Nichtansatz im Liquidationsendvermögen dem Grund nach ausschließlich auf den Wortlaut des § 19 Abs 4 KStG stützt, wird eine allfällige steuerwirksame Erfassung in Deutschland aufgrund einer Änderung des Ansatzes der Höhe nach nur ausnahmsweise und im Einzelfall vertreten, wenn die Verbindlichkeiten »definitiv keine wirtschaftliche Belastung (mehr) darstellen.«¹¹⁵

Korrespondenz:

Univ.-Prof. Mag. Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M.
Alpen-Adria-Universität Klagenfurt
Universitätsstrasse 65-67
9020 Klagenfurt am Wörthersee
Mail: Sabine.Kanduth-Kristen@aau.at

2014, 1906 (1906 ff); Kahlert, Liquidationsbesteuerung der GmbH: Keine Auflösung einer nicht befriedigten Verbindlichkeit, DStR 2016, 2262 (2262 ff).

¹¹² Vgl OFD NRW, Kurzinformation ESt Nr 46/2014 v 21.11.2014, Der Betrieb 48/2014, 2741.

¹¹³ Auf die einzelnen Argumente soll hier nicht näher eingegangen werden. Siehe dazu die in Fn 105 angeführten Literaturquellen.

¹¹⁴ Zur möglichen Einordnung im Insolvenzverfahren und zu den Konsequenzen siehe ua Kanduth-Kristen, Die steuerrechtliche Behandlung von (nicht getilgten) Verbindlichkeiten bei Liquidation und Sanierung im Insolvenzverfahren, in Konecny (Hrsg), Insolvenz-Forum 2015 (2016) 41 (50 ff); Kanduth-Kristen, Steuer auf nicht getilgte Verbindlichkeiten – Masseforderung, Insolvenzforderung oder insolvenzfreie Forderung? ZIK 2016/110, 89 (89 ff).

¹¹⁵ Vgl OFD NRW, Kurzinformation ESt Nr 46/2014 v 21.11.2014, Der Betrieb 48/2014, 2741.