

Bilanzsteuerrecht

Sondervorschriften für Abschreibungen

Bodenschätze im Bilanzsteuerrecht

Schulderlässe aus bilanzsteuerrechtlicher Sicht

Bilanzberichtigung im Lichte
der VwGH-Rechtsprechung

Zuordnung zum Betriebsvermögen oder
zum außerbetrieblichen Vermögen
von Kapitalgesellschaften

Steuerliche Zuschreibungspflicht für
Beteiligungen nach § 6 Z 13 EStG
idF StRefG 2020

Eigenkapital der Kapitalgesellschaft

Schulderlässe aus bilanzsteuerrechtlicher Sicht

Der Beitrag stellt die Behandlung von Schulderlässen im UGB und im Steuerrecht im Überblick dar und zeigt die steuerlichen Konsequenzen für verschiedene Rechtsformen auf.

SABINE KANDUTH-KRISTEN / GERT LINDER

A. Bilanzierung von Verbindlichkeiten dem Grunde nach

Der Bilanzansatz von Verbindlichkeiten dem Grunde nach ist in § 196 Abs 1 UGB geregelt.¹⁾ Im UGB wird der Begriff „Verbindlichkeiten“ allerdings nicht näher definiert.²⁾ Eine bilanziell zu erfassende Verbindlichkeit liegt nach hL nicht nur bei einer quantifizierbaren Verbindlichkeit im rechtlichen Sinne vor, die einklagbar ist, sondern auch dann, wenn die Erfüllung eines quantifizierbaren Anspruchs aus faktischen Gründen trotz fehlender Erzwingbarkeit nicht abgelehnt werden kann (zB bei einer verjährten Verbindlichkeit, wenn von der Verjährungseinrede kein Gebrauch gemacht werden soll).³⁾ Für die Beurteilung, ob eine Verbindlichkeit zu passivieren ist, ist eine wirtschaftliche Betrachtungsweise anzustellen.⁴⁾ Maßgeblich ist, dass mit der Verbindlichkeit eine wirtschaftliche Belastung gegenüber einem Dritten als Anspruchsberechtigtem verbunden ist.⁵⁾ Ist das nicht der Fall, weil etwa mit der Durchsetzung der Forderung durch den Gläubiger nicht mehr zu rechnen ist, darf die Verbindlichkeit mangels Vorliegens einer wirtschaftlichen Belastung nicht (mehr) passiviert werden.⁶⁾

Aus steuerlicher Sicht stellen Verbindlichkeiten negative Wirtschaftsgüter dar.⁷⁾ Auch das Steuerrecht

enthält aber keine Legaldefinition des Begriffs „Verbindlichkeiten“.⁸⁾ Der steuerliche Bilanzansatz von Verbindlichkeiten dem Grunde nach ergibt sich aus den Regelungen der §§ 4 und 5 EStG für den Betriebsvermögensvergleich. Die Zuordnung zum Betriebsvermögen ist nach der betrieblichen Veranlassung vorzunehmen, wobei maßgeblich ist, dass die Verbindlichkeit zur Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens oder für den laufenden Betrieb eingegangen wurde.⁹⁾

B. Bilanzierung von Verbindlichkeiten der Höhe nach

Die Bewertung von Verbindlichkeiten (Bilanzansatz der Höhe nach) ist in § 211 Abs 1 UGB geregelt. Verbindlichkeiten sind nach Inkrafttreten des RÄG 2014 mit ihrem Erfüllungsbetrag, Rentenverpflichtungen zum Barwert der zukünftigen Auszahlungen anzusetzen.¹⁰⁾ Der Ansatz des Erfüllungsbetrags gilt für die Erstbewertung und für die Folgebewertung von Verbindlichkeiten. Anders als für Aktiva, für die das (strenge und gemilderte) Niederstwertprinzip normiert ist, enthält das UGB für die (Folge-)Bewertung von Verbindlichkeiten keine vergleichbaren, expliziten Regelungen. Nach hA folgt die Bewertung dem strengen Höchstwertprinzip.¹¹⁾ Eine Bewertung zum Erfüllungsbetrag ist vorzunehmen, wenn dieser höher als der ursprünglich eingebuchte Betrag (Anschaffungswert der Verbindlichkeit) ist. Im Falle einer „Werterholung“ im Sinne einer Verminderung des Erfüllungsbetrags ist die Verbindlichkeit auf den niedrigeren Wert abzuwerten (Wertverringereungsgebot). Der Anschaffungswert bildet dabei –

Dr.ⁱⁿ 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). Mag. Gert Linder, Bakk., ist wissenschaftlicher Mitarbeiter in derselben Abteilung.

- 1) Demnach hat der Jahresabschluss sämtliche Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes geregelt ist.
- 2) Vgl. Christian/Hobensinner in Zib/Dellinger, UGB-Kommentar III Teil 1 (2013) § 211 Rz 6; Zirngast in Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied, BilPoKom (2017) PP C.4 Rz 1; Fritz-Schmied/Schuschnig in Hirschler, Bilanzrecht I² (2019) § 196 Rz 6.
- 3) Vgl. Nowotny in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG³ (Stand 1. 2. 2018, rdb.at) § 196 Rz 13; Fritz-Schmied/Schuschnig in Hirschler, Bilanzrecht I² (2019) § 196 Rz 6; ebenso Zirngast in Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied, BilPoKom (2017) PP C.4. Rz 1.
- 4) OGH 29. 1. 1998, 8 OBA 340/97 a.
- 5) Vgl. Rohatschek/Leitner-Hanetseder in Zib/Dellinger, UGB-Kommentar III Teil 1 (2013) § 196 Rz 11.
- 6) Vgl. Nowotny in Straube/Ratka/Rauter, UGB II/RLG³ (Stand 1. 2. 2018, rdb.at) § 196 Rz 16; Fritz-Schmied/Schuschnig in Hirschler, Bilanzrecht I² (2019) § 196 Rz 6.
- 7) Vgl. Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (17. Lfg, Juli 2014) § 4 Rz 32; Jakom/Marschner, EStG¹³ (2020) § 4 Rz 64.

- 8) Vgl. Jakom/Laudacher, EStG¹³ (2020) § 6 Rz 102.
- 9) Vgl. etwa Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (17. Lfg, Juli 2014) § 4 Rz 63 mit Hinweis auf die Judikatur des VwGH.
- 10) Durch den Begriff „Erfüllungsbetrag“ wurde der bis zum RÄG 2014 für die Bewertung von Verbindlichkeiten relevante Begriff „Rückzahlungsbetrag“ ersetzt. Aufgrund der begrifflichen Änderung sollte ua klargestellt werden, dass der Begriff der Verbindlichkeiten sowohl Geld- als auch Sachleistungsverpflichtungen erfasst. Vgl. dazu Zirngast in Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied, BilPoKom (2017) PP C.4 Rz 45.
- 11) Vgl. Christian/Hobensinner in Zib/Dellinger, UGB-Kommentar III Teil 1 (2013) § 211 Rz 19, und die dort in Rz 17 ff dargestellte Diskussion zur Anwendung des strengen versus gemilderten Höchstwertprinzips. In der Fachliteratur wird auch die Meinung vertreten, dass bei den kurzfristigen Verbindlichkeiten analog zum Umlaufvermögen das strenge und bei den langfristigen Verbindlichkeiten analog zum Anlagevermögen das gemilderte Höchstwertprinzip gilt. Siehe dazu auch Zirngast in Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied, BilPoKom (2017) PP C.4 Rz 89 ff; Konezny in Hirschler, Bilanzrecht I² (2019) § 211 Rz 18.

§§ 196, 211
UGB;
§ 36 EStG;
§ 23 a KStG

Schulderlass;
Rangrücktritt;
Sanierungsgewinn

in Übertragung des aktivseitigen Anschaffungskostenprinzips auf die Bewertung von Verbindlichkeiten – die Wertuntergrenze.¹²⁾

Gem § 6 Z 3 EStG sind Verbindlichkeiten unter sinngemäßer Anwendung der für nicht abnutzbares Anlagevermögen und Umlaufvermögen geltenden Bestimmung des § 6 Z 2 lit a EStG zu bewerten. Sie sind daher 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.¹³⁾ Dieser in Judikatur und Literatur – nach der Rechtslage vor dem RÄG 2014 der Textierung im Unternehmensrecht entsprechend – als „Rückzahlungsbetrag“ bezeichnete Betrag wird nach der „klarstellenden“ Änderung durch das RÄG (weiterhin) dem „Erfüllungsbetrag“ entsprechen.¹⁴⁾ Für die Folgebewertung ergibt sich aus § 6 Z 3 iVm § 6 Z 2 lit a EStG ein Wahlrecht für den Ansatz des höheren Teilwerts. Auch für den Ansatz eines danach wieder gesunkenen Teilwerts („Werterholung“) besteht steuerlich ein Wahlrecht. Die ursprünglichen „Anschaffungskosten“ der Verbindlichkeit dürfen jedoch nicht unterschritten werden.¹⁵⁾

Bei Gewinnermittlung gem § 5 EStG schlägt das unternehmensrechtliche Höchstwertprinzip auf die steuerliche Gewinnermittlung durch. Ein höherer Teilwert muss daher angesetzt werden. Nach der Rechtslage ab 2016 gilt nach dem Maßgeblichkeitsprinzip zudem das unternehmensrechtliche Wertverringerungsgebot – unter Berücksichtigung des „Anschaffungswerts“ als Wertuntergrenze – auch für steuerliche Zwecke.¹⁶⁾

C. Bilanzierung und steuerliche Erfassung von Schulderrlässen

Ein Schulderrlass liegt vor, wenn ein Gläubiger auf seine Forderung gegenüber dem Schuldner verzichtet. Mit der Wirksamkeit des Verzichts entfällt die wirtschaftliche Belastung und damit die Voraussetzung für die weitere Passivierung der Verbindlichkeit. Die Verbindlichkeit ist in dem Zeitpunkt (ganz oder teilweise) sowohl aus unternehmensrechtlicher als auch aus steuerlicher Sicht auszubuchen, in dem die Bedingungen für den rechtswirksamen Schulderrlass tatsächlich eingetreten sind.¹⁷⁾ Ein außergerichtlicher Forderungsverzicht beruht zumeist auf einer ausdrücklichen Vereinbarung zwischen Schuldner und Gläubiger und kann verschiedene rechtliche Ausprägungen annehmen, etwa die Form eines unbedingten, auflösend bedingten oder aufschiebend bedingten Schulderrlasses. Die Vereinbarung eines *Rangrücktritts* bewirkt hingegen lediglich eine Hemmung der Tilgung der Verbindlichkeit, wobei die Tilgung vom Eintritt bestimmter, vertraglich vereinbarter Ereignisse abhängt. Es kommt zu einer Änderung der Tilgungsreihenfolge, die Höhe der Verbindlichkeit bleibt davon unberührt.¹⁸⁾ Demzufolge bleibt die Verbindlichkeit idR bestehen und ist weiterhin zu passivieren.¹⁹⁾ Im Überschuldungsstatus nach der Insolvenzordnung sind allerdings mit einem qualifizierten Rangrücktritt iSv § 67 Abs 3 IO versehene Verbindlichkeiten nicht

anzusetzen. Die Rangrücktrittsvereinbarung stellt daher eine beliebte Sanierungsmaßnahme dar, um eine insolvenzrechtliche Überschuldung und damit die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens zu verhindern.²⁰⁾ Eine Ausbuchung der Verbindlichkeit ist nach hA nur in jenen Ausnahmefällen vorzunehmen, in denen mit der Tilgung der Verbindlichkeit mit größter Wahrscheinlichkeit nicht mehr gerechnet werden muss.²¹⁾

Ist die Vereinbarung zwischen Gläubiger und Schuldner so ausgestaltet, dass das Erlöschen der Verbindlichkeit beim Schuldner an keine Bedingung geknüpft ist, liegt ein *unbedingter Schulderrlass* vor. Die Verbindlichkeit ist sowohl aus unternehmensrechtlicher als auch aus steuerlicher Sicht mit Wirksamkeit der Vereinbarung über den Forderungsverzicht auszubuchen. Dies gilt aus unternehmensrechtlicher Sicht auch, wenn der Verzicht des Gläubigers von einer *auflösenden Bedingung* abhängt.²²⁾ Falls der Schulderrlass durch Eintritt der Bedingung hinfällig wird, ist die Verbindlichkeit zwingend wieder zu passivieren. Der Bedingungeintritt zum Bilanzstichtag ist im Sinne der Werterhellung bis zur Bilanzerstellung zu prüfen.²³⁾ Beim *aufschiebend bedingten Schulderrlass* korrespondiert das Erlöschen der Verbindlichkeit unternehmensrechtlich und steuerlich mit dem Zeitpunkt des Eintritts der aufschiebenden

12) Vgl *Christian/Hobensinner* in *Zib/Dellinger*, UGB-Kommentar III Teil 1 (2013) § 211 Rz 20; *Mayr*, Verbindlichkeiten und Rückstellungen nach dem RÄG 2014, RdW 2015/185, 189 (190); *Konezny* in *Hirschler*, Bilanzrecht I² (2019) § 211 Rz 19.

13) Vgl *Jakom/Laudacher*, EStG¹³ (2020) § 6 Rz 104.

14) Vgl *Kanduth-Kristen*, Verbindlichkeiten in Krise und Insolvenz – ein Rechtsvergleich zwischen Österreich und Deutschland, StAW 2016, 205 (206 ff).

15) Vgl *Mayr* in *Doral/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (14. Lfg, April 2010) § 6 Rz 265.

16) Vgl *Mayr*, Verbindlichkeiten und Rückstellungen nach dem RÄG 2014, RdW 2015/185, 189 (190); EStR 2000 Rz 2441. Dagegen wurde für Wirtschaftsjahre vor 2016 diesbezüglich ein Wahlrecht vertreten (vgl ua *Mayr* in *Doral/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [14. Lfg, April 2010] § 6 Rz 265). Nach dem RÄG 2014 gilt für Wirtschaftsjahre ab 2016 eine generelle Zuschreibungspflicht auf der Aktivseite, die auf die Passivseite durchschlägt (vgl *Mayr*, RdW 2015/185, 189 [190]; *Leitner/Urnik/Urtz* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB II/RLG³ [Stand 1. 6. 2017, rdb.at] § 211 Rz 5).

17) Vgl *Christian/Hobensinner* in *Zib/Dellinger*, UGB-Kommentar III Teil 1 (2013) § 211 Rz 22.

18) Vgl *Christian/Hobensinner* in *Zib/Dellinger*, UGB-Kommentar III Teil 1 (2013) § 211 Rz 22.

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

20) Vgl *Hirschler/Reinold*, Die Bilanzierung von Sanierungsinstrumenten im UGB, ZUS 2012/44, 136 (138).

21) Dies wird vertreten, wenn die Tilgung ausschließlich an zukünftige Gewinne anknüpft und solche mit größter Wahrscheinlichkeit nicht eintreten werden. Siehe dazu näher *Hirschler/Reinold*, ZUS 2012/44, 136 (138 ff); *Kanduth-Kristen*, StAW 2016, 205 (208 ff). In der Praxis ist insb die Abgrenzung zwischen Rangrücktritt und Forderungsverzicht mit Besserungsvereinbarung schwierig, mit Blick auf die unterschiedlichen bilanziellen und steuerlichen Folgen aber sehr bedeutsam.

22) Vgl *Zirngast* in *Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied*, BilPoKom (2017) PP C.4 Rz 140.

23) Vgl *Fattinger*, Die Bilanzierung von Sanierungsgewinnen, RWZ 1997, 336 (338).

Bedingung.²⁴⁾ Tritt die Bedingung nicht ein, so hat kein Schuldnerlass stattgefunden.²⁵⁾ Nach der Judikatur des VwGH kommt eine ertragswirksame Ausbuchung der Verbindlichkeit erst in Betracht, wenn einwandfrei feststeht, dass die Verbindlichkeit erloschen ist; er vertritt dies auch iZm auflösend bedingten Schuldnerlassen.²⁶⁾

Die rechtskräftige Bestätigung eines *Sanierungsplans* iSd §§ 140 ff IO²⁷⁾ befreit den Schuldner gem § 156 Abs 1 IO „von der Verbindlichkeit [. . .], 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“. 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 Sanierungsplans in Verzug gerät. Aus bilanzieller Sicht wird daher vertreten, dass mit der rechtskräftigen Bestätigung eines Sanierungsplans der die Quote übersteigende Betrag der Verbindlichkeiten ertragswirksam aufzulösen ist.²⁸⁾ Gerät der Schuldner mit der Erfüllung des Sanierungsplans in Verzug, sind die zunächst ausgebuchten und nun wiederauflebenden Verbindlichkeiten aufwandswirksam zu passivieren. Vor allem in der steuerlichen Literatur wird dagegen unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des VwGH²⁹⁾ die Ansicht vertreten, dass der Forderungserlass beim Sanierungsplan aus steuerlicher Sicht erst mit der fristgerechten Erfüllung der Quote eintritt.³⁰⁾ Zu einer ertragswirksamen Erfassung kommt es damit erst aliquot im Verhältnis zur tatsächlichen Erfüllung der Quote (bei ratenweiser Quotenerfüllung somit sukzessive).³¹⁾ Auch der Gesetzgeber geht von der ertragswirksamen Erfassung nach Maßgabe der Quotenzahlung aus, wenn in § 36 EStG und in § 23a KStG Gewinne erfasst werden sollen, die durch die „Erfüllung eines Sanierungsplanes“ (§ 36 Abs 2 Z 1 EStG) bzw durch die „Erfüllung der Sanierungsplanquote“ (§ 23a Abs 2 KStG) entstanden sind.³²⁾

Bei einem Forderungsverzicht unter *Besserungsvereinbarung* wird vereinbart, dass der Schuldner dem Gläubiger das Kapital nur im Falle seiner „Besserung“ (zB Wiedereintritt in die Gewinnzone, Erreichen bestimmter betriebswirtschaftlicher Kennzahlen) zurückzahlen muss.³³⁾ Nach hA wird durch die Besserungsabrede zivilrechtlich eine Novation iSd § 1376 ABGB bewirkt, welche zum Erlöschen der Altverbindlichkeit und zum Entstehen einer aufschiebend bedingten Neuverbindlichkeit führt.³⁴⁾ Bei späterem Eintritt der Besserungsbedingungen ist diese als sonstige Verbindlichkeit erfolgswirksam zu passivieren. Sollte der Eintritt der Besserungsklauseln wahrscheinlich, aber noch nicht sicher sein, wird im Schrifttum im Ausmaß des wahrscheinlichen Auflebens der erlassenen Forderung die Bildung einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gefordert.³⁵⁾

D. Ausweis von Schuldnerlässen im Unternehmensrecht

Ist die Verbindlichkeit iRe schuldrechtlich veranlassenen Verzichts auszubuchen, führt dies unternehmensrechtlich zu einem Ertrag. Nach Abschaffung des außerordentlichen Ergebnisses durch das RÄG 2014 ist der Forderungsverzicht unter den (übrigen) sonstigen betrieblichen Erträgen iSd § 231 Abs 2 Z 4 UGB auszuweisen.³⁶⁾

Ist der Forderungsverzicht durch den Gesellschafter gegenüber einer Kapitalgesellschaft im Gesellschaftsverhältnis veranlasst, ist der der Verbindlichkeit aus der Sicht des Schuldners beizulegende Wert als „sonstige Zuzahlung“ in eine ungebundene Kapitalrücklage gem § 229 Abs 2 Z 5 UGB umzubuchen.³⁷⁾ Die Umbuchung berührt die GuV nicht.³⁸⁾

(Noch) nicht zu passivierende Verpflichtungen aus einem unbedingten Schuldnerlass mit Besserungsabrede und aus einem auflösend bedingten Schuldnerlass sind als Haftungsverhältnisse oder sonstige wesentliche finanzielle Verpflichtung iSd § 237 Abs 1 Z 2 UGB im Anhang anzugeben, sofern nicht ein Vermerk unter der Bilanz gem § 199 UGB erfolgt. Mittelgroße und große Gesellschaften haben im Anhang zusätzlich die Aufgliederung nach § 237 Abs 1 Z 2 UGB anzuführender Haftungsverhältnisse vorzunehmen.³⁹⁾

24) Vgl *Fattinger*, RWZ 1997, 336 (338).

25) Vgl *Zirngast* in *Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied*, BilPoKom (2017) PP C.4 Rz 142.

26) Vgl VwGH 31. 5. 2000, 97/13/0240; *Zirngast* in *Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied*, BilPoKom (2017) PP C.4 Rz 179.

27) Bis zum Inkrafttreten der IO: Ausgleich nach der AO und Zwangsausgleich nach der KO.

28) Vgl *Fattinger*, RWZ 1997, 336 (338); *Zirngast* in *Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied*, BilPoKom (2017) PP C.4 Rz 149.

29) Vgl VwGH 24. 5. 1993, 92/15/0041; 23. 11. 2011, 2009/13/0041.

30) Vgl ua *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 23a Rz 40 mwH.

31) Vgl *Jakoml/Kanduth-Kristen*, EStG¹³ (2020) § 36 Rz 17f mwH.

32) Vgl *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 23a Rz 40.

33) VwGH 31. 1. 2001, 95/13/0281; EStR 2000 Rz 2382; KStR 2013 Rz 510.

34) Vgl *Fraberger*, Besteuerung der Hingabe von Besserungskapital beim Schuldner, ÖStZ 2004/505, 232 (232); *Hirschler/Reinold*, ZUS 2012/44, 136 (141). Sollte in wirtschaftlicher Betrachtungsweise lediglich eine erweiterte Stundung der Forderung vorliegen, kommt es zu keiner Ausbuchung der Verbindlichkeit beim Schuldner, weil die Belastung des gegenwärtigen Vermögens aufrechtbleibt.

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

36) Vgl *Hirschler/Sulz/Schaffer* in *Hirschler*, Bilanzrecht I² (2019) § 231 Rz 102.

37) Vgl *Bertl/Hirschler*, Gesellschaftsrechtlich motivierter Forderungserlass im UGB, EStG und KStG, RWZ 2007/57, 195 (195 ff); *Hirschler/Reinold*, ZUS 2012/44, 136 (140); *Zirngast* in *Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied*, BilPoKom (2017) PP C.4 Rz 169; *Marschner* in *Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied*, BilPoKom (2017) PP A.II Rz 51.

38) Wird nur der werthaltige Teil in der Kapitalrücklage erfasst (wofür sich ein Teil der Literatur ausspricht), ist der nicht werthaltige Teil als Ertrag auszuweisen (zur Erfassung der Höhe nach s *Marschner* in *Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied*, BilPoKom [2017] PP A.II Rz 51).

39) Vgl *Zirngast* in *Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied*, BilPoKom (2017) PP C.4 Rz 198.

E. Ertragsteuerliche Behandlung von Schuldverhältnissen

1. Betriebliche versus gesellschaftsrechtliche Veranlassung sowie rechtsformabhängige Besonderheiten

Ein endgültiger Forderungsverzicht führt ertragsteuerlich bei betrieblicher Veranlassung zu einem steuerwirksamen Ertrag.⁴⁰⁾ Der Nachlass privater Verbindlichkeiten sowie der Nachlass von für den betrieblichen Bereich nicht wirksamen Verbindlichkeiten⁴¹⁾ ist nicht steuerwirksam.

Ist der Forderungsverzicht durch den Gesellschafter gegenüber einer Kapitalgesellschaft im Gesellschaftsverhältnis veranlasst, gilt der werthaltige Teil der Forderung gem § 8 Abs 1 KStG als Einlage,⁴²⁾ der nicht werthaltige Teil ist als steuerwirksamer Ertrag zu erfassen.⁴³⁾ Die Werthaltigkeit der Forderung ist dabei aus der Sicht des Gesellschafters festzustellen.⁴⁴⁾ Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung ist anzunehmen, wenn einander fremd gegenüberstehende Personen die Maßnahme nicht gesetzt hätten.⁴⁵⁾ Zu einem Forderungsverzicht durch den Gesellschafter mit Besserungsvereinbarung s Rz 704 KStR 2013.

Bei Mitunternehmerschaften sind Gewinne aus Schuldverhältnissen den Gesellschaftern (Mitunternehmern) zuzurechnen und auf deren Ebene zu besteuern. Der Wegfall betrieblicher Verbindlichkeiten des Geschäftsherrn bewirkt aufgrund der Erhöhung seines Gewinnanteils auch für einen atypisch stillen Gesellschafter einen Ertrag, selbst wenn dieser aus zivilrechtlicher Sicht nicht Schuldner ist.⁴⁶⁾ Unternehmensrechtlich als Verbindlichkeiten ausgewiesene Positionen, die zB aus stehen gelassenen Gewinnanteilen oder aus Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern stammen (bspw Darlehen des Mitunternehmers an die Gesellschaft), stellen aus steuerlicher Sicht kein Fremdkapital dar. Verzichtet der Gesellschafter gegen Gewährung (weiterer) Gesellschaftsrechte auf die Aus- oder Rückzahlung solcher Ansprüche, liegt seitens des Gesellschafters eine Einlage vor, wobei aber die Mitunternehmerschaft ihren Betrieb aus steuerlicher Sicht auf eine neue Mitunternehmerschaft mit anderer Gesellschafterstruktur überträgt. Dieser Vorgang führt zur Realisierung der im Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven, außer es liegen die Anwendungsvoraussetzungen für einen Zusammenschluss iSd Art IV UmgrStG vor.⁴⁷⁾ Fremdübliche Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und dem Betrieb eines Gesellschafters werden hingegen steuerlich anerkannt. Verzichtet der Gesellschafter auf eine Forderung aus einer derartigen Leistungsbeziehung, liegt bei betrieblicher Veranlassung ein steuerwirksamer Schuldverlass vor. Bei gesellschaftsrechtlicher Veranlassung ist von einer Einlage mit den zuvor dargestellten Konsequenzen auszugehen. Werden anlässlich der Einlage keine Gesellschaftsrechte gewährt (Erhöhung des variablen Kapitalkontos), ist die Übertragung nach Ansicht des BMF⁴⁸⁾ ertragsteuerlich in einen Einlagevorgang (hinsichtlich der eigenen Beteiligungsquote) und in

einen Veräußerungsvorgang (hinsichtlich der Beteiligungsquoten der übrigen Mitunternehmer) aufzuspalten. Besteht die Einlage in Geld, hat dies keine weiteren ertragsteuerlichen Auswirkungen.

2. Abweichende Steuerfestsetzung (§ 36 EStG) bzw abweichende Steuerberechnung (§ 23 a KStG)

Für steuerwirksame Schuldverlässe im Rahmen eines *gerichtlichen Insolvenzverfahrens* sieht § 36 EStG für natürliche Personen eine abweichende Steuerfestsetzung vor.⁴⁹⁾ Die Regelung erfasst aus einem Schuldverlass 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. Weitere Voraussetzungen sind gesetzlich nicht vorgesehen, es handelt sich daher um eine Begünstigung der *unternehmerbezogenen* Sanierung für natürliche Personen. Die abweichende Steuerfestsetzung besteht darin, dass der Fiskus wie die übrigen Gläubiger auf die die Insolvenzquote übersteigende Einkommensteuer verzichtet, die aus dem Schuldverlass resultiert. Im Ergebnis wird daher die Einkommensteuer auf den Schuldverlass nur in Höhe der Quote festgesetzt.

Für Körperschaften sieht § 23 a KStG eine abweichende Steuerberechnung für Sanierungsgewinne vor, die durch Erfüllung der Sanierungsplanquote nach Abschluss eines *Sanierungsplans* gem §§ 140 ff IO entstanden sind.⁵⁰⁾ Anders als bei natürlichen Personen begünstigt das KStG nur *unternehmensbezogene* Sanierungen. Aus dem Begriff „Sanierungsgewinn“ folgt, dass solche Gewinne im Rahmen einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme anfallen müssen, wobei die abstrakten Voraussetzungen der Sanierungsbedürftigkeit des Betriebs, Sanierungsabsicht der Gläubiger und Sanierungseignung (Sanierungsfähigkeit) des Betriebs erfüllt sein müssen.⁵¹⁾ Eine all-

40) Zur Steuerwirksamkeit bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung s ua Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG¹³ (2020) § 36 Rz 13.

41) Nicht steuerwirksam sind zB Verbindlichkeiten, die auf Repräsentationskomponenten entfallen, sowie Ertragsteuerverbindlichkeiten (vgl Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG¹³ [2020] § 36 Rz 11). Bei natürlichen Personen stellen letztere überhaupt private Verbindlichkeiten dar, die bilanziell nicht zu erfassen sind.

42) Vgl *Blasina* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG (28. Lfg, Oktober 2016) § 23 a Rz 18.

43) Liegt allerdings insgesamt hinsichtlich eines Gesellschafterdarlehens verdecktes Eigenkapital vor, kommt § 8 Abs 1 KStG nicht zur Anwendung (vgl KStR 2013 Rz 506).

44) Vgl *Marschner* in *Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied*, BilPoKom (2017) PP A.I Rz 54.

45) Vgl KStR 2013 Rz 521.

46) Vgl VwGH 24. 6. 2010, 2007/15/0063; EStR 2000 Rz 5908 a.

47) Siehe dazu *Kanduth-Kristen/Payerer/Kampitsch*, Finanzierung durch Eigenmittel, in *Bertl et al*, Handbuch der österreichischen Steuerlehre IV (2018) 57 (73).

48) EStR 2000 Rz 5927 b.

49) Vgl dazu ua Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG¹³ (2020) § 36 Rz 6 ff.

50) Vgl dazu ua *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 23 a Rz 15 ff; *Blasina* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG (28. Lfg, Oktober 2016) § 23 a Rz 14 ff.

51) Vgl dazu KStR 2013 Rz 1524 ff.

gemeine Sanierungsmaßnahme sowie die Sanierungsbedürftigkeit des Betriebs und die Sanierungsabsicht der Gläubiger werden im Sanierungsplanverfahren als gegeben angenommen. Nach dem Kriterium der Sanierungseignung muss das Unternehmen nach der Sanierung fortgeführt werden können. Keine Sanierungseignung liegt daher bei Einstellung des Unternehmens vor. Wie im EStG besteht die Wirkung des § 23 a KStG darin, dass die Körperschaftsteuer auf den Sanierungsgewinn lediglich in Höhe der Quote festgesetzt wird.

Für *außergerichtliche Sanierungen* besteht keine Ex-lege-Begünstigung. Nach Rz 7272 EStR 2000 sind die Abgabenbehörden gem § 206 BAO ab der Veranlagung 2006 befugt, bei Schuldnachlässen im Rahmen eines außergerichtlichen Ausgleichs von der Abgabefestsetzung in einer § 36 EStG vergleichbaren Weise Abstand zu nehmen. Voraussetzung ist, dass die Kriterien der allgemeinen Sanierungsmaßnahme, der Sanierungsbedürftigkeit des Schuldners und der Sanierungsabsicht der Gläubiger erfüllt sind. Auf die Betriebsfortführung kommt es wie im gerichtlichen Verfahren nicht an. Bedacht zu nehmen ist aber darauf, inwieweit die dem Schuldnachlass zugrunde liegende wirtschaftliche Situation auf unan-

gemessen hohe Entnahmen zurückzuführen ist bzw inwieweit sich die zum Schuldnachlass Anlass gebenden Verluste bereits steuerlich ausgewirkt haben. Nach Rz 1538 KStR 2013 sind die Abgabenbehörden im Rahmen einer außergerichtlichen Sanierung einer Körperschaft befugt, von der Abgabefestsetzung in einer § 23 a KStG vergleichbaren Weise Abstand zu nehmen. Neben den oben genannten Kriterien für das Vorliegen eines Sanierungsgewinns muss im Anwendungsbereich des KStG zudem die Voraussetzung der Sanierungseignung (Unternehmensfortführung) erfüllt sein. Bei der abweichenden Steuerfestsetzung bzw -berechnung in außergerichtlichen Ausgleichen handelt es sich um eine Ermessensentscheidung des Finanzamts, auf die kein Rechtsanspruch besteht.

Auf die ertragswirksame Erfassung des nicht werthaltigen Teils iZm einem gesellschaftsrechtlich veranlassten Forderungsverzicht durch den Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft iSd § 8 Abs 1 KStG kommt § 23 a KStG nicht zur Anwendung.⁵²⁾

52) Siehe auch *Marschner* in *Kanduth-Kristen/Fritz-Schmied*, BilPoKom (2017) PP A.I. Rz 55.

SCHLUSSTRICH

Im Einzelfall bestehen in der Erfassung von Schuldnerlüssen Unterschiede zwischen Unternehmensrecht und Steuerrecht. Dies betrifft zB die zeitliche Erfassung bei auflösend bedingten Schuldnerlüssen. Unterschiede im Ertragsausweis kann es bei gesellschaftsrechtlich veranlassten Forderungsverzichten geben. Bei Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) ist zu beachten, dass unternehmensrechtlich als Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern ausgewiesene Positionen steuerrechtlich als Eigenkapital zu werten sind, sofern diesen nicht Leistungsbeziehungen mit dem Betrieb eines Gesellschafters zugrunde liegen.

Aus steuerlicher Sicht ist bei Schuldnerlüssen nach der Veranlassung und nach der Rechtsform zu differenzieren. Ertragswirksame Schuldnerlüsse liegen bei betrieblich veranlassten Forderungsverzichten vor, wobei § 36 EStG und § 23 a KStG Begünstigungen für Schuldnerlüsse im Rahmen von Insolvenzverfahren vorsehen. Gesellschaftsrechtlich veranlasste Forderungsverzichte führen zu Einlagen, die aber dennoch sowohl bei Kapitalgesellschaften als auch bei Personengesellschaften ertragswirksame Folgen nach sich ziehen können.