

1. JAHRESTAGUNG

des Hamburger Kreises für Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht

Verbindlichkeit in Krise und Insolvenz – ein Rechtsvergleich

Univ.-Prof. Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M.

3. Juni 2016

Inhaltsübersicht

- Überblick zur Behandlung von Verbindlichkeiten im UGB/HGB und im Ertragsteuerrecht
- Steuerliche Behandlung verschiedener Sanierungsinstrumente: Überblick
- Behandlung von Verbindlichkeiten im gerichtlichen Sanierungsverfahren
 - Entstehung des Ertrags aus einem Schuldertilgung / des Sanierungsgewinnes
 - Begünstigungen
 - Verlustverrechnung
- Behandlung von Verbindlichkeiten im Rahmen der (insolvenzbedingten) Liquidation
 - Liquidationsbesteuerung in Österreich und Deutschland
 - Österreich: Information des BMF zur Vorgehensweise hinsichtlich der Berücksichtigung nicht getilgter Verbindlichkeiten bei einer Liquidation nach § 19 KStG vom 13.1.2016
 - Österreich: Einordnung im Insolvenzverfahren

1. Jahrestagung

Überblick zur Behandlung von Verbindlichkeiten im UGB/HGB und im Ertragsteuerrecht

Überblick I: Behandlung von Verbindlichkeiten

	Österreich	Deutschland
UGB / HGB	<p>Bilanzansatz – § 196 Abs. 1 UGB: „Der Jahresabschluss hat sämtliche Vermögensgegenstände, Rückstellungen, Verbindlichkeiten, Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwendungen und Erträge zu enthalten, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist.“</p> <p>Erstansatz – § 211 Abs. 1 UGB: „Erfüllungsbetrag“ „Verbindlichkeiten sind zu ihrem Erfüllungsbetrag, Rentenverpflichtungen zum Barwert der zukünftigen Auszahlungen anzusetzen.“</p> <p>Folgebewertung - § 211 Abs. 1 UGB sowie</p> <ul style="list-style-type: none"> • Höchstwertprinzip • Anschaffungskostenprinzip (Bewertungsuntergrenze) • Wertaufholungsgebot (Ansatz des niedrigeren Wertes) 	<p>Bilanzansatz – § 247 Abs. 1 HGB: „In der Bilanz sind das Anlage- und das Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert auszuweisen und hinreichend aufzugliedern.“</p> <p>Erstansatz – § 253 Abs. 1 S. 2 HGB: „Erfüllungsbetrag“ „Verbindlichkeiten sind zu ihrem Erfüllungsbetrag [...] anzusetzen.“</p> <p>Folgebewertung – § 253 Abs. 1 S. 2 HGB sowie</p> <ul style="list-style-type: none"> • Höchstwertprinzip • Anschaffungskostenprinzip (Bewertungsuntergrenze) • Wertaufholungsgebot (Ansatz des niedrigeren Wertes)

Überblick II: Behandlung von Verbindlichkeiten

	Österreich	Deutschland
Steuerrecht	<p>Bilanzansatz: §§ 4 und 5 EStG</p> <p>Erstansatz – § 6 Z 3 EStG: „Verbindlichkeiten sind gemäß Z 2 lit. a [AK] zu bewerten.“ Keine Abzinsung (str.: s. Rz 2446 EStR 2000 – Abzinsung mit 3,5 %, wenn nicht oder zu niedrig verzinsten Verbindlichkeiten in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eine Zinskomponente enthalten).</p> <p>Folgebewertung - § 6 Z 3 i.V.m. § 6 Z 2 lit. a EStG:</p> <ul style="list-style-type: none"> • höherer Teilwert <u>kann</u> angesetzt werden. • danach gesunkener Teilwert <u>kann</u> angesetzt werden (h.M.: Wahlrecht), jedoch keine Unterschreitung der AK. <p>Maßgeblichkeitsprinzip (§ 5 EStG).</p>	<p>Bilanzansatz: §§ 4 und 5 EStG</p> <p>Erstansatz – § 6 Nr. 3 S. 1 EStG: „Verbindlichkeiten sind unter sinngemäßer Anwendung der Vorschriften der Nr. 2 [AK] anzusetzen und mit einem Zinssatz von 5,5 % abzuzinsen.“</p> <p>Folgebewertung – § 6 Nr. 3 S. 1 EStG:</p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>bei voraussichtlich dauernder Wertsteigerung</i> <u>kann</u> der höhere Teilwert angesetzt werden. • <i>strenges Wertaufholungsgebot</i> („Wertminderungsgebot“): Ansatz der AK, außer bei Nachweis eines niedrigeren Teilwertansatzes gem. § 6 Nr. 1 S. 2 EStG; keine Unterschreitung der AK.

Überblick III: Behandlung von Verbindlichkeiten

	Österreich	Deutschland
Steuerrecht	<p>Eine vergleichbare Norm fehlt in Österreich.</p> <p>Literatur: Verbindlichkeiten sind (weiterhin) zu passivieren, solange die Tilgung nicht nur aus künftigen Gewinnen erfolgt und ein Nichttilgung unwahrscheinlich ist.</p>	<p>§ 5 Abs. 2a EStG: Für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftig Einnahmen oder Gewinne anfallen, sind Verbindlichkeiten oder Rückstellungen erst anzusetzen, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind.</p>

Überblick IV: Behandlung von Verbindlichkeiten

VwGH	BFH
<p>Eine Verbindlichkeit ist 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 (VwGH 24.5.1993, 92/15/0041).</p> <p>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 (VwGH 13.9.2006, 2002/13/0108; 23.10.2013, 2009/13/0175).</p>	<p>Eine Verbindlichkeit ist 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 (BFH 30.11.2011, I R 100/10).</p> <p>Bilanzierungsverbot, wenn mit einer Inanspruchnahme durch den Gläubiger mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mehr zu rechnen ist.</p> <p>Es kommt auf das zukünftige Verhalten des Gläubigers an, nicht auf die Verhältnisse des Schuldners.</p>

1. Jahrestagung

Steuerliche Behandlung verschiedener Sanierungsinstrumente: Überblick

Behandlung von Verbindlichkeiten: Rangrücktritt

VwGH

VwGH 9.6.2004, 2003/16/0017 (zum KVG betreffend eine mit Rangrücktritt versehene Verbindlichkeit):
Ein Verzicht auf Forderungen liegt nur vor, wenn endgültig auf eine bereits rechtlich vorhandene Forderung verzichtet wird. Zur Annahme eines Verzichts genügt es **nicht**, dass der Gesellschafter nur zeitweise eine Geltendmachung der Forderung aufgibt. In solchen Fällen liegt nur eine Stundung vor.

Qualifizierter Rangrücktritt (§ 67 Abs. 3 IO):
„Bei der Prüfung, ob rechnerische Überschuldung vorliegt, sind Verbindlichkeiten - auch solche aus Eigenkapital ersetzenden Leistungen - dann nicht zu berücksichtigen, wenn der Gläubiger erklärt, dass er Befriedigung erst nach Beseitigung eines negativen Eigenkapitals (§ 225 Abs. 1 HGB [UGB]) oder im Fall der Liquidation nach Befriedigung aller Gläubiger begehrt und dass wegen dieser Verbindlichkeiten kein Insolvenzverfahren eröffnet zu werden braucht.“

BFH

BFH 15.4.2015, I R 44/14:
Eine Verbindlichkeit, die nach einer im Zeitpunkt der Überschuldung getroffenen **Rangrücktrittsvereinbarung** nur aus einem zukünftigen Bilanzgewinn und aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss zu tilgen ist, unterliegt dem Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG 2002 (insoweit Bestätigung des Senatsurteils vom 30.11.2011 I R 100/10).

Beruhet der hierdurch ausgelöste Wegfallgewinn auf dem Gesellschaftsverhältnis, ist er durch den Ansatz einer **Einlage** in Höhe des werthaltigen Teils der betroffenen Forderungen zu neutralisieren.

Allein die **Vermögenslosigkeit** des Schuldners führt nicht dazu, eine rechtlich bestehende Verpflichtung aus dem handels- oder steuerrechtlichen Abschluss auszubuchen.

Zum qualifizierten Rangrücktritt: BGH 15.3.2015, IX ZR 133/14

Behandlung von Verbindlichkeiten: Forderungsverzicht

Österreich	Deutschland
<p>betrieblich veranlasst: Ertrag (UGB / StR)</p> <p>Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis (bei Kapitalgesellschaften):</p> <ul style="list-style-type: none"> • § 229 Abs. 2 UGB: Umqualifizierung von Fremd- in Eigenkapital (sonstige Zuzahlung) • StR (§ 8 Abs. 1 KStG): <ul style="list-style-type: none"> • werthaltiger Teil = Einlage; • nicht werthaltiger Teil = steuerwirksamer Ertrag. 	<p>betrieblich veranlasst: Ertrag (HGB / StR)</p> <p>Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis (bei Kapitalgesellschaften):</p> <ul style="list-style-type: none"> • § 272 Abs. 2 HGB: Umqualifizierung von Fremd- in Eigenkapital (andere Zuzahlung) • StR: <ul style="list-style-type: none"> • werthaltiger Teil = Einlage (BMF v. 2. 12. 2003, IV A 2 - S 2743 - 5/03, BStBl. I, 648, 2004, 34); • nicht werthaltiger Teil = steuerwirksamer Ertrag.

Behandlung von Verbindlichkeiten: Forderungsverzicht mit Besserungsvereinbarung

Österreich	Deutschland
<p>Forderungsverzicht mit Besserungsvereinbarung:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Besserungsvereinbarung als Novation: Ausbuchung der Forderung (Ertrag bei betrieblicher Veranlassung; gesellschaftsrechtlich motiviert: siehe vorige Folie); ggf. Passivierung der Besserungsverpflichtung 2) Besserungsabrede als (erweiterte) Stundung (VwGH 27.9.2000, 95/14/0079): keine Ausbuchung der Verbindlichkeit 	<p>Forderungsverzicht mit Besserungsvereinbarung:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) Unbedingter oder auflösend bedingter Forderungsverzicht: Ausbuchung der Verbindlichkeit 2) Besserungsvereinbarung mit der Wirkung, dass die Forderung nur aus künftigen Einnahmen oder Gewinnen zu tilgen sein soll: Ausbuchung der Verbindlichkeit 3) anderenfalls: Verbindlichkeit ist weiterhin auszuweisen.

1. Jahrestagung

Behandlung von Verbindlichkeiten im gerichtlichen Sanierungsverfahren

Entstehung des Ertrags aus einem Schuldnachlass / des Sanierungsgewinnes

Österreich	Deutschland
<p>VwGH 23.11.2011, 2009/13/0041; 2.9.2009, 2008/15/0062; 24.5.1993, 92/15/0041; ua:</p> <p>Das Betriebsvermögen wird durch den Wegfall betrieblicher Schulden erst im Zeitpunkt des Wegfalles der Schuld erhöht. Der Vermögenszugang muss ein endgültiger sein.</p> <p>Es führt nicht bereits die gerichtliche Bestätigung des Zwangsausgleiches [nunmehr: Sanierungsplanes] zum endgültigen Wegfall der Schulden. Der Schuldner kann vielmehr erst ab dem Zeitpunkt der Erfüllung des Ausgleiches [Sanierungsplanes] mit Sicherheit seine Befreiung von den Verbindlichkeiten annehmen. Ein Sanierungsgewinn entsteht damit erst mit der Erfüllung der Quote (und zwar nach Maßgabe der Ratenzahlung).</p>	<p>OFD Münster Verfügung vom 21.10.2005:</p> <p>Eine erfolgswirksame Minderung der Verbindlichkeiten kann erfolgen, soweit nach rechtskräftiger Bestätigung des keine abweichenden Regelungen enthaltenden Insolvenzplanes durch das Gericht die Forderungen nachrangiger Gläubiger erlöschen bzw. eine Befreiung gegenüber nicht nachrangigen Gläubigern im gestaltenden Teil des Insolvenzplanes vorgesehen ist.</p>

Begünstigung für gerichtliche Schuldnachlässe / Sanierungsgewinne

Österreich	Deutschland
<p>§ 36 EStG „Gewinne aus einem Schuldnerlass“ bei natürlichen Personen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sanierungsplanverfahren (§§ 140 bis 156 IO) • Zahlungsplanverfahren (§§ 193 bis 198 IO) • Abschöpfungsverfahren mit Restschuldbefreiung (§§ 199 bis 216 IO) <p>-> unternehmerbezogene Sanierung</p> <p>§ 23a KStG „Sanierungsgewinne“ bei Körperschaften</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sanierungsplanverfahren (§§ 140 bis 156 IO) <p>-> unternehmensbezogene Sanierung</p> <p>Wirkung: Festsetzung der Steuer auf den Ertrag aus dem Schuldnerlass / Sanierungsgewinn lediglich in Höhe der Quote</p> <p>außergerichtlicher Ausgleich:</p> <ul style="list-style-type: none"> • keine ex-lege-Begünstigung • EStR/KStR – Ermessensentscheidung des Finanzamts unter weiteren Voraussetzungen 	<p>BMF 27.3.2003, IV A 6 – S 2140 – 8/03 (s. auch BMF 22.12.2009, IV C 6 – S 2140 / 07 / 10001-01):</p> <p>Voraussetzungen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens • Sanierungsfähigkeit des Unternehmens • Sanierungseignung des Schuldnerlasses • Sanierungsabsicht der Gläubiger <p>-> unternehmensbezogene Sanierung</p> <p>Auf Antrag des Steuerpflichtigen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • abweichende Steuerfestsetzung nach § 163 AO und • Stundung nach § 222 AO ab Fälligkeit unter Widerrufsvorbehalt mit dem Ziel des späteren Erlasses (§ 227 AO).

Abweichende Steuerfestsetzung im EStG

Berechnung der Steuer (§ 36 Abs. 2 EStG)

1. Es ist die Steuer vom Einkommen sowohl einschließlich als auch ausschließlich der aus dem Schuldertax resultierenden Gewinne zu berechnen und daraus der Unterschiedsbetrag zu ermitteln.
2. Auf den nach Z 1 ermittelten Unterschiedsbetrag ist der dem Schuldertax 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 Schuldertax resultierenden Gewinne ergibt.

Beispiel zur abweichenden Steuerfestsetzung im EStG

Beispiel

Erfüllung eines Sanierungsplanes (Quote 20 %) durch einen Einzelunternehmer im Jahr **2015**:

Gewinn exkl. Schuldertass	€ 20.000
Gewinn aus Schuldertass	€ 50.000
Gewinn inkl. Schuldertass somit	€ 70.000

Steuer*) vom Einkommen inkl. Schuldertass € 25.235

Steuer*) vom Einkommen exkl. Schuldertass € 3.285

Differenz € 21.950

davon 80 % (100 % minus Quote) € 17.560

festzusetzende Steuer (25.235 – 17.560) € 7.675

Schritt 1

Schritt 2

Schritt 3

*) lt. Basistarif gem. § 33 Abs. 1 EStG

Schuldnachlässe / Sanierungsgewinne und Verlustverrechnung

Österreich	Deutschland
<p>Verluste (laufende Verluste, Verlustvorträge, Wartetastenverluste) sind vor Anwendung des § 36 EStG bzw. § 23a KStG mit dem Ertrag aus dem Schuldnachlass / Sanierungsgewinn zu verrechnen. Bei Verrechnungsmöglichkeit mit anderen Gewinnen bleibt der Sanierungsgewinn (insoweit) erhalten.</p> <p>Die Verlustvortragsgrenze i.H.v. 75 % ist gem. § 8 Abs. 4 Z 2 lit. b KStG nicht anzuwenden auf:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Sanierungsgewinne gem. § 23a KStG; • Gewinne, die in Veranlagungszeiträumen anfallen, die von einem Insolvenzverfahren betroffen sind; • Liquidationsgewinne gem. § 19 KStG. 	<p>BMF 27.3.2003, IV A 6 – S 2140 – 8/03:</p> <p>Ausschöpfung der ertragsteuerlichen Verlustverrechnungsmöglichkeiten vor Anwendung der abweichenden Steuerfestsetzung.</p> <p>Vorrangige Verrechnung von Verlusten / negativen Einkünften unbeschadet von Ausgleichs- und Verrechnungsbeschränkungen bis zur Höhe des Sanierungsgewinnes.</p>

1. Jahrestagung

Behandlung von Verbindlichkeiten im Rahmen der (insolvenzbedingten) Liquidation

Liquidation von Körperschaften I

Österreich	Deutschland
<p>Liquidationsbesteuerung gilt gemäß § 19 KStG für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG.</p> <p>Voraussetzungen</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auflösung der Körperschaft durch Beschluss oder auf Basis sonstiger Auflösungsgründe (z.B. Konkursöffnung, Zeitablauf, Nichtigerklärung der Gesellschaft, amtswegige Löschung) • tatsächliche Abwicklung <p>keine Entsprechung in § 19 KStG.</p>	<p>Liquidationsbesteuerung gilt gemäß § 11 KStG für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG.</p> <p>Voraussetzungen</p> <ul style="list-style-type: none"> • Auflösung der Körperschaft durch Beschluss oder auf Basis sonstiger Auflösungsgründe (z.B. Insolvenzeröffnung, Zeitablauf, ...) • tatsächliche Abwicklung <p>Anwendung auch bei Auflösung infolge Eröffnung eines Insolvenzverfahrens, auch wenn die Abwicklung unterbleibt (§ 11 Abs. 7 KStG).</p>

Liquidation von Körperschaften II

Österreich	Deutschland
<p>Besteuerungszeitraum:</p> <ul style="list-style-type: none"> maximal 3 Jahre; 5 Jahre bei Abwicklung im Insolvenzverfahren. <p>Ermittlung des Liquidationsgewinnes:</p> <ul style="list-style-type: none"> Gegenüberstellung von Abwicklungs-End- und Abwicklungs-Anfangsvermögen <p>Abwicklungs-Anfangsvermögen:</p> <ul style="list-style-type: none"> ist das Betriebsvermögen, das am Schluss des der Auflösung vorangegangenen Wirtschaftsjahres nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung anzusetzen war. <p>Abwicklungs-Endvermögen:</p> <ul style="list-style-type: none"> ist das zur Verteilung kommende Vermögen (möglichst liquide Mittel; soweit nicht veräußert, sind WG zum gemeinen Wert anzusetzen). <p>Auf die Gewinnermittlung sind im übrigen die sonst geltenden Vorschriften anzuwenden.</p>	<p>Besteuerungszeitraum</p> <ul style="list-style-type: none"> Besteuerungszeitraum soll 3 Jahre nicht überschreiten. <p>Ermittlung des Liquidationsgewinnes:</p> <ul style="list-style-type: none"> Gegenüberstellung von Abwicklungs-End- und Abwicklungs-Anfangsvermögen <p>Abwicklungs-Anfangsvermögen:</p> <ul style="list-style-type: none"> ist das Betriebsvermögen, das am Schluss des der Auflösung vorangegangenen Wirtschaftsjahrs der Körperschaftsteuer zugrunde gelegt worden ist. <p>Abwicklungs-Endvermögen:</p> <ul style="list-style-type: none"> ist das zur Verteilung kommende Vermögen [...]. <p>Auf die Gewinnermittlung sind im Übrigen die sonst geltenden Vorschriften anzuwenden.</p>

Liquidation: Beispiel

Aktiva		Bilanz AB-GmbH		Passiva
Buchwert 31.12.		Veräußerungs- wert		Buchwert 31.12.
AV	300.000	400.000	Stammkapital	35.000
UV	250.000	230.000	Bilanzgewinn	270.000
			Verbindlichkeiten	245.000
Summe	550.000	630.000	Summe	550.000

Kosten des Liquidationsverfahrens: 20.000

Zur Verteilung kommendes Vermögen (630-20-245)	365.000
- Anfangsvermögen (35+270)	305.000
Liquidationsgewinn	60.000

Information des BMF vom 13.1.2016

BMF-010203/0002-VI/6/2016 I

Vorgehensweise hinsichtlich der Berücksichtigung von Verbindlichkeiten bei einer Liquidation nach § 19 KStG (Basis: Salzburger Steuerdialog 2014):

- ♦ Die Bestimmung des § 19 KStG stellt eine (zwingende) steuerrechtliche Spezialvorschrift für die Ermittlung des Liquidationsgewinnes von unter § 7 Abs. 3 KStG fallenden Körperschaften dar und lässt für die Anwendung der sonst für die Gewinnermittlung geltenden Vorschriften nur insofern Raum als § 19 KStG keine abweichende Regelung enthält.
- ♦ Das steuerliche **Abwicklungs-Endvermögen** wird von § 19 Abs. 4 KStG als das „zur Verteilung kommende Vermögen“ definiert. Mit „Verteilung“ ist die am Ende der Abwicklung erfolgende Verteilung des nach der Verwertung der Aktiva, dem Eingang der Forderungen und der Tilgung der Verbindlichkeiten noch vorhandenen Vermögens an die Anteilsinhaber gemeint. **Vermögen, das am Ende der Abwicklung nicht an die Anteilsinhaber verteilt wird, ist daher nach dem Gesetzeswortlaut kein Bestandteil des Abwicklungs-Endvermögens.**

Information des BMF vom 13.1.2016

BMF-010203/0002-VI/6/2016 II

- ◆ **Offene Verbindlichkeiten** einer in Liquidation befindlichen Körperschaft, die bis zum Ende der Abwicklung **nicht getilgt werden**, gehen in der Regel nicht auf die Anteilsinhaber über und kommen deshalb auch nicht zur Verteilung; etwas anderes gilt für Fälle eines Schuldbeitritts des Gesellschafters. Aus dem Gesetzeswortlaut des § 19 Abs. 4 KStG ergibt sich somit, dass **am Ende der Abwicklung noch offene Verbindlichkeiten nicht Bestandteil des Abwicklungs-Endvermögens sind**.
- ◆ Da sich der steuerliche Liquidationsgewinn gemäß § 19 Abs. 2 KStG aus der Gegenüberstellung von Abwicklungs-Endvermögen und Abwicklungs-Anfangsvermögen ergibt, **erhöhen nicht getilgte Verbindlichkeiten das steuerliche Liquidationsergebnis** somit um jenen Wert, mit dem sie im Abwicklungs-Anfangsvermögen enthalten waren.

Liquidation: Beispiel – Variante 1 (vor Slzbg. Steuerdialog)

Aktiva		Bilanz AB-GmbH		Passiva
Buchwert 31.12.		Veräußerungs- wert		Buchwert 31.12.
AV	300.000	350.000	Stammkapital	35.000
UV	250.000	230.000	Bilanzverlust	-100.000
			Verbindlichkeiten	615.000
Summe	550.000	580.000	Summe	550.000

Kosten des Liquidationsverfahrens: 20.000

Zur Verteilung kommendes Vermögen (580-20-615) - 55.000 *)

- Anfangsvermögen (35-100) - 65.000

Liquidationsgewinn **10.000 **)**

*) Schuldüberhang

***) stille Reserven/Lasten in AV/UV abz. Kosten

Liquidation: Beispiel – Variante 2 (BMF nach Slzbg. Steuerdialog)

Aktiva		Bilanz AB-GmbH		Passiva
Buchwert 31.12.		Veräußerungs- wert		Buchwert 31.12.
AV	300.000	350.000	Stammkapital	35.000
UV	250.000	230.000	Bilanzverlust	-100.000
			Verbindlichkeiten	615.000
Summe	550.000	580.000	Summe	550.000

Kosten des Liquidationsverfahrens: 20.000

Zur Verteilung kommendes Vermögen 0 *)

- Anfangsvermögen (35-100) - 65.000

Liquidationsgewinn 65.000 **)

*) Nach Ansicht des BMF kann das Endvermögen nicht negativ sein.

***) entspricht LiguG lt. Var. 1 + Schuldüberhang

Reaktionen in der Literatur

- ◆ pro BMF
 - *Riedler*, RdW 2014/673, 619
 - *Mayr/Melhardt/Lattner/Kufner* (Hrsg.), SWK-Spezial Salzburger Steuerdialog (Oktober 2014), Kapitel 4.5 (Anmerkungen)
 - *Lachmayer* in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG-Kommentar, § 19 Rz 44/2
 - *Lachmayer*, RdW 2016, 227
- ◆ contra BMF
 - *Gloser/Bonschak*, SWK 2015, 421
 - *Kanduth-Kristen/Komarek*, ÖStZ 2015/637, 506
 - *Engelhart*, ZIK 2015/228, 176
 - *Dellinger*, GesRZ 2/2016, 84
 - *Beiser*, RdW 2016/273, 353

Auswirkungen eines Nichtansatzes

- ◆ 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 Entstehung 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** (partieller, weil für die Ausgabenseite geltender Übergang auf das (Zufluss-/)**Abflussprinzip** im Rahmen der Liquidationsbesteuerung) gleich. Sollte es sich um Finanzierungsverbindlichkeiten handeln, wird durch den „Ertrag“ aus der Nichterfassung der Verbindlichkeiten der Aufwand, der damit finanziert wurde, egalisiert.

Einordnung im Insolvenzverfahren I

Bei – m.E. abzulehnender – Annahme eines ertragswirksamen Nichtansatzes nicht getilgter Verbindlichkeiten im Rahmen einer insolvenzbedingten Liquidation stellt sich die Frage der Einordnung im Insolvenzverfahren:

- ◆ Masseforderung (ablehnend *Engelhart*, ZIK 2015/228, 176).
- ◆ Insolvenzforderung.
- ◆ Insolvenzfremde Forderung (siehe OGH 28.11.2002, 8 Ob 92/02s zum negativen Kapitalkonto eines Kommanditisten).

Einordnung im Insolvenzverfahren II

BMF-Info 13.1.2016:

- ◆ Ob es sich bei der Körperschaftsteuer, die durch die Berücksichtigung nicht getilgter Verbindlichkeiten zusätzlich entsteht, um eine Masseforderung, eine Insolvenzforderung oder eine Forderung gegen das insolvenzfreie Vermögen handelt, **ist von den ordentlichen Gerichten zu beurteilen.**

Bei Einordnung als Masseforderung gilt lt. BMF-Info Folgendes:

- ◆ Zur Vermeidung einer Masseunzulänglichkeit ist i.S.d. § 206 BAO von der Festsetzung der aufgrund der nicht getilgten Verbindlichkeiten **zusätzlich entstehenden Körperschaftsteuer** – nach Verrechnung mit vorhandenen Verlustvorträgen - **Abstand zu nehmen**, wenn die **Verteilungsquote für die Insolvenzmasse bis zu 20 %** (bzw. unter Berücksichtigung sonstiger Masseforderungen ein entsprechend höherer Prozentsatz) beträgt.

Einordnung im Insolvenzverfahren III

- ◆ Abgabepflichtiger bzw. Masseverwalter können um eine **Treu und Glauben-Auskunft** ersuchen, ob aufgrund der - vom Abgabepflichtigen bzw. vom Masseverwalter bekanntzugebenden - voraussichtlichen Verteilungsquote von einer Festsetzung der aufgrund der nicht getilgten Verbindlichkeiten zusätzlich entstehenden Körperschaftsteuer - nach Verrechnung mit Verlustvorträgen - im Rahmen der Veranlagung der Körperschaftsteuer für den Insolvenzzeitraum abgesehen werden wird.
- ◆ Das Finanzamt **hat** dem Masseverwalter eine derartige Treu und Glauben-Auskunft **zu erteilen**.
- ◆ Diese Treu und Glauben Auskunft ist **nur dann wirksam**, wenn die tatsächliche **endgültige Verteilungsquote maximal 20 %** (bzw. unter Berücksichtigung sonstiger Massenforderungen ein entsprechend höherer Prozentsatz) beträgt.

Einordnung im Insolvenzverfahren IV

Bei allfälliger Einordnung als Masseforderung

- ♦ kann sich im Einzelfall aus der dargelegten Vorgangsweise des BMF ein „**Klippeneffekt**“ ergeben (Minderung der an die Gläubiger verteilbaren Quote bei Erzielung einer knapp höheren Verteilungsquote als 20 %):

Verbindlichkeiten	Massevermögen vor KSt	Quote vor KSt	Ausfall Gläubiger	KSt erster Schritt	Ausfall Gläubiger
2000	200	10,00%	90,00%	nicht festgesetzt	90,00%
2000	250	12,50%	87,50%	nicht festgesetzt	87,50%
2000	300	15,00%	85,00%	nicht festgesetzt	85,00%
2000	350	17,50%	82,50%	nicht festgesetzt	82,50%
2000	400	20,00%	80,00%	nicht festgesetzt	80,00%
2000	450	22,50%	77,50%	387,50	96,88%

- ♦ Bei **Überschreiten der 20 %-Marke** kommt es durch den Anfall der Körperschaftsteuer zu einem höheren Ausfall (im Beispiel 96,88 % statt 77,50 %), was wiederum eine Erhöhung des Betrages nicht getilgter Verbindlichkeiten nach sich zieht, so dass konsequenter Weise die Körperschaftsteuer-Masseforderung neu zu berechnen wäre (Iterationsverfahren). Beträgt das Massevermögen zwischen 20 % und 25 % der Verbindlichkeiten, reicht dieses allerdings gar nicht aus, um die letztlich (mathematisch fiktiv) anfallende Körperschaftsteuer zu begleichen:

Iterationsschritt	Massevermögen nach KSt	Quote	Ausfall Gläubiger	KSt Folgeschritt	KSt-Erhöhung
1	62,50	3,13%	96,88%	484,38	96,88

*) Massevermögen nach KSt = 450 – 387,50 = 62,50 Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M.

Einordnung im Insolvenzverfahren V

Lachmayer, RdW 2016, 227:

- ♦ Im Falle der **Einordnung als Insolvenzforderung** erhöhen die nicht getilgten Verbindlichkeiten die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer; in diesem Ausmaß wäre dies eine **Insolvenzforderung** des Finanzamtes. In diesen Fällen hätte der Insolvenzverwalter vor der Schlussverteilung die voraussichtliche Körperschaftsteuer anhand der ermittelten Quote zu berechnen; das Finanzamt müsste diese Forderung als Insolvenzforderung nachmelden.
- ♦ Auch hier wäre eine **Iteration** wegen gegenseitiger Beeinflussung von **Quote** und **Höhe der nicht getilgten Verbindlichkeiten** erforderlich:

	erste Berechnung	Folgeberechnung
Verbindlichkeiten	2.000,00	2.250,00
Massevermögen	1.000,00	1.000,00
Quote	50,00%	44,44%
nicht getilgt	1.000,00	1.250,00
davon ertragswirksam	1.000,00	1.111,11
nicht getilgte KöSt	-	138,89
KöSt	250,00	277,78

Einordnung im Insolvenzverfahren VI

OGH 28.11.2002, 8 Ob 92/02s (zum negativen Kapitalkonto eines Kommanditisten):

- ♦ Zu den Masseforderungen gehören auch die nach den persönlichen Verhältnissen des Gemeinschuldners bemessenen öffentlichen Abgaben wie die Einkommensteuer, jedoch nur solche, die auf das für die Konkursmasse nach der Konkurseröffnung erzielte Einkommen entfallen. Zu prüfen ist daher, ob sich durch das Ausscheiden des Gemeinschuldners aus der KG nach Konkurseröffnung das Massevermögen vermehrt hat und sich das aufteilbare Vermögen vergrößert hat.
- ♦ Für die Konkursmasse ändert sich jedoch durch das Ausscheiden nichts, sie wird dadurch weder vergrößert noch verkleinert. Die dem Gemeinschuldner auferlegte Steuer für seinen fiktiven Veräußerungsgewinn betrifft daher nicht das für die Konkursmasse erzielte Einkommen und ist infolge dessen keine Masseschuld, die vom Masseverwalter zu begleichen wäre.
- ♦ Die Einkommensteuerschuld wurde daher vom OGH im Ergebnis als **Forderung gegen das konkursfreie Vermögen** qualifiziert.

Der ertragswirksame Ansatz nicht getilgter Verbindlichkeiten führt – vergleichbar dem ertragswirksamen Ansatz eines negativen Kapitalkontos beim Kommanditisten – zu einem bloß **fiktiven Gewinn**. Das Massevermögen vermehrt sich nicht. Es sprechen daher gute Gründe für die Einordnung als **insolvenzfremde Forderung** (sollte der VwGH die Steuer auf nicht getilgte Verbindlichkeiten als gesetzeskonform erachten).

1. Jahrestagung des Hamburger Kreises für Sanierungs- und Insolvenzsteuerrecht

Danke für die Aufmerksamkeit!

Kontakt:

sabine.kanduth-kristen@aau.at