

**Die steuerliche Behandlung  
von Gewinnen aufgrund von Schuldertlassen  
im Insolvenzverfahren**

DIPLOMARBEIT

zur Erlangung des akademischen Grades  
eines Magistra iuris an der  
Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Karl-Franzens-Universität  
Graz

eingereicht bei

Univ.-Prof.<sup>in</sup> Dr.<sup>in</sup> Tina Ehrke-Rabel

Institut für Finanzrecht

der Karl-Franzens-Universität Graz

von

Verena Niederl

Graz, 02. Februar 2017

Hinweis: Die verwendete Literatur und Judikatur ist in dieser Diplomarbeit nach *Dax/Hopf*, Abkürzungs- und Zitierregeln der österreichischen Rechtssprache und europarechtlicher Rechtsquellen (AZR)<sup>7</sup> (2012) zitiert worden.

Aufgrund der besseren Lesbarkeit des Textes sowie des einfacheren Textverständnisses wird eine geschlechtsneutrale Formulierung verwendet. Die weibliche Form ist im folgenden Text der männlichen gleichgestellt.

## **Ehrenwörtliche Erklärung**

Ich erkläre ehrenwörtlich, dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig und ohne fremde Hilfe verfasst, andere als die angegebenen Quellen nicht benutzt und die den Quellen wörtlich oder inhaltlich entnommenen Stellen als solche kenntlich gemacht habe. Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen inländischen oder ausländischen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht. Die vorliegende Fassung entspricht der eingereichten elektronischen Version.

Graz, 02. Februar 2017

Unterschrift

## **Vorwort**

Ein besonderer Dank gilt meinen Eltern, die mir dieses Studium ermöglicht haben, mir während der gesamten Studienzeit in jeder erdenklichen Weise zur Seite gestanden sind und mich stets mit viel Verständnis unterstützt haben. Sie, meine Geschwister sowie meine Großmutter hatten immer ein offenes Ohr, waren eine mentale Unterstützung und durften daher auch an den schönen Momenten meiner Studienzeit teilhaben.

Zudem möchte ich mich bei Frau Univ.-Prof.<sup>in</sup> Dr.<sup>in</sup> Tina Ehrke-Rabel für ihre zukommende Betreuung während des Verfassens dieser Arbeit sowie für ihr großes Engagement herzlich bedanken. Indem sie sich für jede einzelne Frage meinerseits Zeit genommen hat, war sie eine große Hilfe, was zum zügigen Abschluss dieser Arbeit beigetragen hat.

# Inhaltsverzeichnis

<b>EHRENWÖRTLICHE ERKLÄRUNG .....</b>	<b>IV</b>
<b>VORWORT .....</b>	<b>V</b>
<b>ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS.....</b>	<b>IX</b>
<b>I. EINLEITUNG .....</b>	<b>1</b>
<b>II. ZIVILRECHTLICHE GRUNDLAGEN .....</b>	<b>3</b>
<b>1. Der Schuldnerlass im Rahmen des Insolvenzverfahrens.....</b>	<b>3</b>
<b>1.1. Allgemeines.....</b>	<b>3</b>
<b>1.2. Die insolvenzrechtliche Entschuldung aufgrund eines Schuldnerlasses .....</b>	<b>4</b>
<b>1.2.1. Einführung .....</b>	<b>4</b>
<b>1.2.2. Verfahrensrechtliche Grundlagen.....</b>	<b>4</b>
<b>1.2.2.1. Der Sanierungsplan gem §§ 140 bis 156 IO.....</b>	<b>6</b>
<b>1.2.2.2. Der Zahlungsplan gem §§ 193 bis 198 IO .....</b>	<b>7</b>
<b>1.2.2.3. Das Abschöpfungsverfahren gem §§ 199 bis 216 IO .....</b>	<b>8</b>
<b>1.3. Betrieblich bedingter Schuldnerlass.....</b>	<b>10</b>
<b>1.4. Begünstigte.....</b>	<b>16</b>
<b>2. Schuldnerlässe außerhalb eines Insolvenzverfahrens.....</b>	<b>17</b>
<b>2.1. Allgemeines.....</b>	<b>17</b>
<b>2.2. Der außergerichtliche Ausgleich.....</b>	<b>17</b>
<b>III. STEUERLICHE AUSWIRKUNGEN .....</b>	<b>19</b>
<b>1. Ertragsteuern .....</b>	<b>19</b>
<b>1.1. Einkommensteuer.....</b>	<b>19</b>
<b>1.1.1. Die Behandlung von Gewinnen iSd § 36 EStG.....</b>	<b>19</b>
<b>1.1.1.1. Historischer Überblick.....</b>	<b>19</b>
<b>1.1.1.2. Voraussetzungen.....</b>	<b>21</b>
<b>1.2. Körperschaftsteuer.....</b>	<b>21</b>
<b>1.2.1. Die Behandlung von Sanierungsgewinnen nach § 23a KStG.....</b>	<b>21</b>

1.2.1.1. Voraussetzungen des Sanierungsgewinns.....	21
1.2.1.2. „Zum Zwecke der Sanierung“ .....	22
1.2.1.2.1. Allgemeine Sanierungsmaßnahme .....	23
1.2.1.2.2. Sanierungsbedürftigkeit.....	25
1.2.1.2.3. Sanierungsabsicht.....	27
1.2.1.2.4. Sanierungseignung .....	29
<b>1.3. Die Gewinnermittlung.....</b>	<b>31</b>
<b>1.3.1. Allgemeines .....</b>	<b>31</b>
<b>1.3.2. Der Entstehungszeitpunkt des steuerlich relevanten Gewinns .....</b>	<b>32</b>
<b>1.3.3. Bilanzielle Behandlung von Schuld erlässen.....</b>	<b>34</b>
<b>1.3.4. Rechnerische Ermittlung der Steuerbegünstigung .....</b>	<b>36</b>
1.3.4.1. Die Ermittlung des Gewinns aus Schuld erlässen iSd § 36 EStG.....	36
1.3.4.2. Die Ermittlung des Sanierungsgewinns iSd § 23a KStG.....	37
<b>1.3.5. Die Höhe des begünstigten Gewinns.....</b>	<b>41</b>
1.3.5.1. Berücksichtigungswürdige Aspekte .....	41
1.3.5.1.1. Sanierungskosten.....	41
1.3.5.1.2. Berücksichtigung von Verlusten .....	43
1.3.5.1.2.1. Grundlagen der Verlustverrechnung .....	43
1.3.5.1.2.2. Verlustausgleich .....	45
1.3.5.1.2.3. Verlustabzug.....	45
<b>1.3.6. Sonderfragen im Rahmen des § 36 EStG und § 23a KStG .....</b>	<b>48</b>
1.3.6.1. Die Behandlung des Gewinns bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern gem § 4 Abs 3 EStG .....	48
1.3.6.2. Die Behandlung des Gewinns bei Mitunternehmerschaften .....	53
1.3.6.3. Die Behandlung des Sanierungsgewinns innerhalb einer Gruppe iSd § 9 KStG .....	58
<b>2. Umsatzsteuer .....</b>	<b>64</b>
<b>2.1. Einführung.....</b>	<b>64</b>
<b>2.2. Vorsteuerkorrektur beim Schuldner .....</b>	<b>66</b>

<b>2.3. Umsatzsteuerkorrektur beim Schuldner.....</b>	<b>70</b>
<b>3. Verfahren .....</b>	<b>72</b>
<b>3.1. Verfahrensrechtliche Durchführung zur Festsetzung der Steuer .....</b>	<b>72</b>
<b>3.1.1. Im Rahmen der Einkommen- und Körperschaftsteuer.....</b>	<b>72</b>
<b>3.1.2. Außerhalb eines Insolvenzverfahrens .....</b>	<b>74</b>
3.1.2.1. Allgemeines .....	74
3.1.2.1.1. Nichtfestsetzung gem § 206 Abs 1 lit b BAO.....	74
3.1.2.1.2. Aussetzung der Einbringung gem § 231 BAO .....	77
3.1.2.1.3. Löschung gem § 235 Abs 1 BAO .....	77
3.1.2.1.4. Nachsicht gem § 236 BAO .....	78
<b>IV. FAZIT.....</b>	<b>82</b>
<b>V. LITERATURVERZEICHNIS .....</b>	<b>85</b>
<b>VI. JUDIKATURVERZEICHNIS .....</b>	<b>97</b>

## Abkürzungsverzeichnis

aA	andere Ansicht
AG	Aktiengesellschaft
Abs	Absatz
AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz
ABGB	Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch
Art	Artikel
BAO	Bundesabgabenordnung BGBl 1961/194
BGBl	Bundesgesetzblatt
BlgNR	Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates
BMF	Bundesministerium für Finanzen
bzw	beziehungsweise
EAR	Einnahmen-Ausgaben-Rechner
Ecolex	Fachzeitschrift für Wirtschaftsrecht
Erläut	Erläuterung, -en
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz 1988 BGBl 1988/400
EStR	Einkommensteuerrichtlinien 2000
EuGH	Europäischer Gerichtshof
ev	eventuell
exkl	exklusive

f	und der, die folgende
FA	Finanzamt
ff	und der, die folgenden
FJ	Finanz-Journal
FN	Fußnote
FS	Festschrift
gem	gemäß
GES	Zeitschrift für Gesellschaftsrecht und angrenzendes Steuerrecht
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GP	Gesetzgebungsperiode
GZ	Geschäftszahl
hA	herrschende Ansicht
hL	herrschende Lehre
hM	herrschende Meinung
Hrsg	Herausgeber
idF	in der Fassung
idR	in der Regel
ieS	im engeren Sinn
iHv	in Höhe von
inkl	inklusive
insg	insgesamt
IRÄ-BG	Insolvenzrechtsänderungs-Begleitgesetz BGBl I 2010/58

IRÄG	Insolvenzrechtsänderungsgesetz 2010 BGBl I 2010/29
iSd	im Sinne des, der
iVm	in Verbindung mit
KG	Kommanditgesellschaft
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz 1988 BGBl 1988/401
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien 2013
leg cit	legis citatae
lit	litera
mE	meines Erachtens
mwN	mit weiteren Nachweisen
OG	Offene Gesellschaft
OGH	Oberster Gerichtshof
ÖJZ	Österreichische Juristen-Zeitung
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung
ÖStZB	Beilage zur Österreichischen Steuerzeitung
Pkt	Punkt
RL	Richtlinien
Rsp	Rechtsprechung
RZ	Österreichische Richterzeitung

RdW	Recht der Wirtschaft
Rz	Randziffer
Slg	Sammlung
stRsp	ständige Rechtsprechung
SWK	Steuer-und Wirtschaftskartei
taxlex	Fachzeitschrift für Steuerrecht
TS	Teilstrich
Tz	Textziffer
ua	unter anderem
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz 1994 BGBl 1994/663
UStR	Umsatzsteuerrichtlinien 2000
UVA	Umsatzsteuervoranmeldung
VfGH	Verfassungsgerichtshof
VSt	Vorsteuer
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
VwSlg	Erkenntnisse und Beschlüsse des Verwaltungsgerichtshofes
wbl	Zeitschrift für österreichisches und europäisches Wirtschaftsrecht

Z	Ziffer
zB	zum Beispiel
ZIK	Zeitschrift für Insolvenzrecht und Kreditschutz
ZUS	Zeitschrift für Unternehmensnachfolge und Steuerplanung

# I. Einleitung

Der derzeit weltweit vorherrschende wirtschaftlich heikle Markt stellt sowohl die Gesellschaft als auch die Wirtschaft vor ernsthafte Probleme. Die Wirtschaftslage ist bedenklich, das Wirtschaftswachstum beinahe nicht bemerkbar.<sup>1</sup> Obwohl die Zahlen der Arbeitslosigkeit nach Angaben der letzten Statistiken rückläufig waren,<sup>2</sup> nehmen Unternehmenszusammenbrüche stets zu und werden beinahe wöchentlich in den Medien erläutert.

Die negativen Folgen der miserablen Wirtschaftslage für die Unternehmen sind nicht abzustreiten. Die Zahl der Insolvenzen wächst stets.<sup>3</sup> Durch die damit einhergehenden Folgen kommt es nicht nur zu essentiellen Problemen beim insolventen Unternehmen und deren Arbeitnehmerschaft, sondern die Schäden betreffen die gesamte Volkswirtschaft. Daher nahm der österreichische Gesetzgeber schon die Anfangsjahre der Republik zum Anlass, Unternehmenssanierungen zu unterstützen.

Für eine Sanierung von Unternehmen in der Krise sieht das Insolvenzrecht unterschiedliche Möglichkeiten vor. Im Mittelpunkt der gegenständlichen Arbeit steht das Instrument des Schulderrlasses im Rahmen einer Sanierung. Zweifellos kommt auch dem Steuerrecht diesbezüglich eine bedeutende Rolle zu. Der österreichische Gesetzgeber beschloss daher bereits im EStG 1972 eine Tarifbegünstigung des Sanierungsgewinns, wonach aus einem Schulderrlass resultierende Gewinne zum Zweck der Sanierung eine steuerlich begünstigte Behandlung erfahren hatten.<sup>4</sup>

Der Schwerpunkt der vorliegenden Arbeit befasst sich in Bezug auf Sanierungen von Unternehmen vor allem mit der Frage, inwieweit Sanierungsmaßnahmen im Rahmen eines Insolvenzverfahrens einen steuerlichen Gewinn auslösen und welcher steuerlichen Behandlung dieser Gewinn unterliegt.

Anfangs wird der Begriff des Schulderrlasses aus zivilrechtlicher Sicht näher erläutert. Diesbezüglich wird auf den Schulderrlass im Allgemeinen, auf die erfassten Insolvenzverfahren sowie auf die übrigen erforderlichen Voraussetzungen für eine Steuerbegünstigung eingegangen. In weiterer Folge wird das Augenmerk auf die ertrags- und körperschaftsteuerlichen Auswirkungen gelegt, die durch Gewinne aus Schulderrlässen resultieren. Die Gewinnermittlung insb die Besteuerung begünstigter Gewinne wird sowohl für das Einkommen- als auch für das Körperschaftsteuerrecht mithilfe von Beispielen dargelegt. Neben zu berücksichtigenden Größen bei der Höhe dieser Gewinne,

---

<sup>1</sup> Statistik Austria, <http://wko.at/statistik/prognose/bip.pdf> (abgerufen am 02. 02. 2017).

<sup>2</sup> Statistik Austria, [http://www.ams.at/\\_docs/001\\_uebersicht\\_aktuell.pdf](http://www.ams.at/_docs/001_uebersicht_aktuell.pdf) (abgerufen am 02. 02. 2017).

<sup>3</sup> Creditreform, [https://www.creditreform.at/fileadmin/user\\_upload/Oesterreich/Downloads/Presse/Insolvenzstatistik\\_OEsterreich/Insolvenzstatistik\\_2016.pdf](https://www.creditreform.at/fileadmin/user_upload/Oesterreich/Downloads/Presse/Insolvenzstatistik_OEsterreich/Insolvenzstatistik_2016.pdf) (abgerufen am 02. 02. 2017).

<sup>4</sup> EStG 1972 BGBl 1972/440.

werden auch die Merkmale und Besonderheiten beim EAR, bei Mitunternehmerschaften sowie bei Sanierungsgewinnen innerhalb einer Gruppe iSd § 9 KStG thematisiert. Zusätzlich werden umsatzsteuerliche Aspekte in Bezug auf ein Insolvenzverfahren sowie das Verfahren im Rahmen der Einkommen- und Körperschaftsteuer und außerhalb eines Insolvenzverfahrens behandelt.

Die Begriffe „Schulderlass“ und „Schuldnachlass“ werden in der vorliegenden Arbeit als Synonyme verwendet. Eine begriffliche Differenzierung wird im Weiteren daher nicht angewandt.

## II. Zivilrechtliche Grundlagen

### 1. Der Schuldenerlass im Rahmen des Insolvenzverfahrens

#### 1.1. Allgemeines

Der Schuldenerlass gilt als das zentrale Instrument des § 36 EStG<sup>5</sup> und des § 23a KStG<sup>6</sup>. Bereits aus dem Gesetzeswortlaut ergibt sich, dass sowohl Gewinne, die aus einem Schuldenerlass resultieren iSd § 36 EStG als auch Sanierungsgewinne iSd § 23a KStG, steuerbegünstigt sind. Daher gelten in steuerlicher Hinsicht Sonderregelungen. Aus dem Gesetz geht weiters hervor, dass nur für jene Teile des Gewinns, denen ein positives Einkommen des Steuerpflichtigen zugrunde liegt, eine gesonderte Steuerfestsetzung möglich ist.<sup>7</sup> Für Gewinne, die nicht aus einem Schuldenerlass stammen, findet die Steuerbegünstigung gem § 36 EStG bzw gem § 23a KStG daher keine Anwendung. Unentbehrlich ist somit ein teilweiser oder gänzlicher Erlass von Verbindlichkeiten durch die Gläubiger.<sup>8</sup>

Gemäß § 1444 ABGB<sup>9</sup> ist es dem Gläubiger möglich, durch eine Vereinbarung mit dem Schuldner auf sein Recht insb auf seine Forderung zu verzichten, wodurch es zu einer Aufhebung der Schuldnerverbindlichkeiten kommt. Die überwiegende Rsp<sup>10</sup> und Teil der Lehre<sup>11</sup> folgt der Vertragstheorie und geht davon aus, dass der Verzicht, auch Entsagung oder Erlass genannt, ein Vertrag und somit ein zweiseitiges Rechtsgeschäft darstellt. Unter Annahme der Verfügungstheorie liegt nach aA<sup>12</sup> ein einseitiger Rechtsakt vor.

Der Verzicht kann entgeltlich oder unentgeltlich erfolgen. Aus den allgemeinen Grundsätzen des bürgerlichen Rechts sowie aus der Vertragstheorie folgt, dass der Verzicht der Zustimmung des Schuldners bedarf. Dies lässt sich damit begründen, dass der Verzicht eine Zuwendung an den Schuldner darstellt, wozu dieser sein Einverständnis abgeben muss.<sup>13</sup> Folgt man der Verfügungstheorie, bedarf der Verzicht keiner Annahme, eine Willenserklärung des Gläubigers genügt. In der Praxis spielt

---

<sup>5</sup> Einkommensteuergesetz 1988 BGBl 1988/400 zuletzt geändert durch BGBl I 2016/77.

<sup>6</sup> Körperschaftsteuergesetz 1988 BGBl 1988/401 zuletzt geändert durch BGBl I 2016/77.

<sup>7</sup> Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 23a Tz 1.

<sup>8</sup> Ruppe, Die Unternehmenssanierung aus der Sicht der Ertrags- und Umsatzbesteuerung, in Ruppe (Hrsg), Rechtsprobleme der Unternehmenssanierung VII (1983) 272.

<sup>9</sup> Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch JGS 1811/946.

<sup>10</sup> OGH 16. 11. 1988, 3 Ob 132/88; OGH 30. 08. 2006, 7 Ob 98/06x; OGH 03. 06. 2008, 5 Ob 26/08x; OGH 23. 10. 2012, 5 Ob 84/12g; OGH 25. 02. 2015, 9 Ob 80/14a.

<sup>11</sup> Klang in Klang, Kommentar zum Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuch VI<sup>2</sup> (1951) § 1444, 530; Heidinger in Schwimann/Kodek (Hrsg), ABGB – Praxiskommentar VI<sup>4</sup> (2016) § 1444 Rz 3.

<sup>12</sup> Dullinger in Rummel (Hrsg), Kommentar zum ABGB II/1<sup>3</sup> (2002) § 1444 ABGB Rz 3.

<sup>13</sup> Welser/Zöchling-Jud, Grundriss des bürgerlichen Rechts II<sup>14</sup> – Schuldrecht Allgemeiner Teil, Schuldrecht Besonderer Teil, Erbrecht (2015) Rz 501; Heidinger in Schwimann/Kodek, ABGB<sup>4</sup> VI § 1444 Rz 4; aA Dullinger in Rummel<sup>3</sup> § 1444 Rz 3.

dieser Unterschied jedoch beinahe keine Rolle, da nach der Verfügungstheorie für die Wirksamkeit des Verzichts die Willenserklärung dem Schuldner zugehen muss. Vertritt man hingegen die Vertragstheorie ist zwar die Annahme des Schuldners nötig, diese kann jedoch auch durch Stillschweigen erfolgen.<sup>14</sup> Nach der Rsp<sup>15</sup> reicht dazu schon die widerspruchslose Entgegennahme durch den Schuldner, wohingegen eine Verzichtserklärung gegenüber einem Dritten als nicht ausreichend gilt.<sup>16</sup>

Der Verzicht von schuldrechtlichen Ansprüchen bedarf keiner besonderen Form insb nicht jener des schuld begründenden Geschäfts.<sup>17</sup> Der Schuldnachlass ist also eine Vereinbarung zwischen Schuldner und Gläubiger, deren Abschluss schriftlich, mündlich oder konkludent erfolgen kann.

Zum Zwecke der besseren Lesbarkeit werden die Begriffe „Sanierungsgewinn“ sowie „aus einem Schuldnerlass resultierende Gewinne“ nicht immer exakt unterschieden, sodass sich deren Bedeutung immer auf das in Zusammenhang stehende Gesetz bezieht.

## **1.2. Die insolvenzrechtliche Entschuldung aufgrund eines Schuldnerlasses**

### **1.2.1. Einführung**

Grundsätzlich sind nur Gewinne steuerbegünstigt, die anlässlich eines nach der österreichischen Insolvenzordnung normierten gerichtlichen Schuldnerlasses stammen. Aus diesem Grund sind gem § 36 Abs 2 EStG einzig Gewinne begünstigt, die durch die Erfüllung eines Sanierungsplans gem §§ 140 bis 156 IO, durch die Erfüllung eines Zahlungsplans gem §§ 193 bis 198 IO oder durch die Erteilung einer Restschuldbefreiung nach Durchführung eines Abschöpfungsverfahrens gem §§ 199 bis 216 IO entstanden sind.

Für die Anwendung einer Steuerbegünstigung von Sanierungsgewinnen ist nach § 23a Abs 2 KStG die Erfüllung einer Sanierungsplanquote nach Abschluss eines Sanierungsplans gem §§ 140 bis 156 IO erforderlich.

### **1.2.2. Verfahrensrechtliche Grundlagen**

Da im Laufe dieser Arbeit immer wieder auf den Schuldnerlass im Rahmen eines gerichtlichen Insolvenzverfahrens verwiesen wird, darf an dieser Stelle in Grundzügen ein

---

<sup>14</sup> OGH 14. 09. 2010, 1 Ob 142/12d; *Klang in Klang*, ABGB VI<sup>2</sup> § 1444, 530; *Heidinger in Schwimann/Kodek*, ABGB<sup>4</sup> VI § 1444 Rz 4.

<sup>15</sup> OGH 17. 10. 2007, 7 Ob 223/07f.

<sup>16</sup> OGH 23. 10. 2012, 5 Ob 84/12g.

<sup>17</sup> OGH 14. 09. 2010, 1 Ob 142/12d; *Welser/Zöchling-Jud*, Grundriss des bürgerlichen Rechts II<sup>14</sup> Rz 502; *Heidinger in Schwimann/Kodek*, ABGB<sup>4</sup> VI § 1444 Rz 8ff; *Dullinger in Rummeß* § 1444 Rz 8.

kurzer Überblick über die entsprechenden insolvenzrechtlichen Regelungen hinsichtlich des Verfahrens und der Entschuldungsmöglichkeiten gegeben werden.

Die IO<sup>18</sup> kennt seit dem IRÄG 2010<sup>19</sup> im Allgemeinen zwei Ausformungen des Insolvenzverfahrens. Zum einen kann das Insolvenzverfahren als Konkursverfahren und zum anderen als Sanierungsverfahren bezeichnet werden.<sup>20</sup> Abgesehen davon, normiert das Gesetz auch das Abschöpfungsverfahren, das jedoch ein vorheriges Insolvenzverfahren voraussetzt.<sup>21</sup>

Das Sanierungsverfahren ist gem § 166 IO sowohl juristischen als auch natürlichen Personen, die ein Unternehmen betreiben, sowie Personengesellschaften und Verlassenschaften zugänglich. Natürlichen Personen, die kein Unternehmen betreiben, bleibt die Möglichkeit eines Sanierungsverfahrens jedoch verwehrt.<sup>22</sup> Für sie ist das Konkursverfahren als Schuldenregulierungsverfahren vorgesehen. Ein Sanierungsplan ist jedoch auch in diesem Verfahren möglich.<sup>23</sup>

Das Verfahren für natürliche Personen, ungeachtet ob sie ein Unternehmen betreiben oder nicht, wird als Konkursverfahren geführt. In diesem Zusammenhang wird oftmals auch der Begriff „Privatkonkurs“ verwendet, der von Teilen der Literatur jedoch als unpassend angesehen wird.<sup>24</sup>

Die Bezeichnung des Insolvenzverfahrens ist für die Unternehmenssanierung nicht ausschlaggebend. Vielmehr ist das Vorliegen der materiellen Insolvenzgründe, wozu sowohl die drohende Zahlungsunfähigkeit als auch die Überschuldung eines Unternehmens zählen, wesentlich.<sup>25</sup> Daneben sind auch das Vorhandensein von kostendeckendem Vermögen sowie der Wille und das Bemühen des Schuldners bedeutend. Legt der Schuldner nämlich bis zur Insolvenzeröffnung einen Sanierungsplan vor, ist das Insolvenzverfahren als Sanierungsverfahren zu führen, ansonsten als Konkursverfahren.<sup>26</sup> Demnach ist eine Bezeichnung als Sanierungsverfahren gem §§ 166 ff IO nur für jene Verfahren möglich, bei denen der Schuldner selbst einen gültigen Insolvenzeröffnungsantrag stellt und zeitgleich oder spätestens bis zur Insolvenzeröffnung, die Annahme eines zulässigen Sanierungsplans beantragt.<sup>27</sup> Wird die Eröffnung des Insol-

---

<sup>18</sup> Insolvenzordnung RGBI 1914/337 zuletzt geändert durch BGBl I 2010/29.

<sup>19</sup> Insolvenzrechtsänderungsgesetz 2010 BGBl I 2010/29.

<sup>20</sup> *Dellinger/Oberhammer/Koller*, Insolvenzrecht - Eine Einführung<sup>3</sup> (2014) Rz 220 ff; *Fink*, Insolvenzrecht<sup>9</sup> (2015) 3.

<sup>21</sup> OGH 17. 02. 2005, 8 Ob 4/05d; *Mohr* in *Konecny/Schubert* (Hrsg), Kommentar zu den Insolvenzgesetzen<sup>3</sup> (1998) KO § 199 Rz 3; *Schneider*, Privatinsolvenz<sup>2</sup> (2014) 17.

<sup>22</sup> *Roth/Duursma-Kepplinger*, Exekutions- und Insolvenzrecht<sup>10</sup> (2016) 325; *Fink*, Insolvenzrecht<sup>9</sup> 3.

<sup>23</sup> *Buchegger*, Insolvenzrecht<sup>2</sup> (2013) 216.

<sup>24</sup> *Kodek*, Privatkonkurs<sup>2</sup> (2015) Rz 3, *Schneider*, Privatinsolvenz<sup>2</sup> 1.

<sup>25</sup> *Buchegger*, Insolvenzrecht<sup>2</sup> 7, 123 f mwN.

<sup>26</sup> *Rechberger/Thurner*, Insolvenzrecht<sup>2</sup> (2004) Rz 56; *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht (2014) 19.

<sup>27</sup> ErläutRV 612 BlgNR 24. GP 4 f; *Buchegger*, Insolvenzrecht<sup>2</sup> 6; *Roth/Duursma-Kepplinger*, Exekutions- und Insolvenzrecht<sup>10</sup> 325 mwN.

venzverfahrens von einem Gläubiger beantragt oder sind die Voraussetzungen für das Sanierungsverfahren iSd § 167 IO nicht gegeben, ist gem § 180 IO das Insolvenzverfahren als Konkursverfahren zu bezeichnen.<sup>28</sup>

Nur solange eine Sanierung realistisch ist und diese der Schuldner auch anstrebt, darf das Sanierungsverfahren dementsprechend bezeichnet werden. Wird der Sanierungsplanantrag vom Schuldner zurückgezogen oder vom Gericht zurückgewiesen, erfolgt eine Ablehnung des Sanierungsplanantrags in der Sanierungsplantagsatzung ohne Erstreckung der Tagsatzung, kommt es zu einer Versagung der Bestätigung des Sanierungsplans vonseiten des Gerichts oder liegt eine Masseunzulänglichkeit vor, muss die Bezeichnung in Konkursverfahren abgeändert werden.<sup>29</sup>

Da weder das Sanierungsverfahren noch das Konkursverfahren mit der Liquidation des Vermögens des Schuldners enden soll, wird am Anfang des Verfahrens in der Berichtstagsatzung geprüft, ob eine Fortführung des Unternehmens möglich ist. Zusätzlich wird darüber entschieden, ob ein Sanierungsplan erfüllt werden kann und den Interessen der Gläubiger entspricht.<sup>30</sup>

#### **1.2.2.1. Der Sanierungsplan gem §§ 140 bis 156 IO**

Der Sanierungsplan ist eine Form des gerichtlichen Vergleichs.<sup>31</sup> Als ein Instrument der gerichtlichen Insolvenzvereinbarung wird der Sanierungsplan zwischen dem Schuldner und den Gläubigern entweder im Rahmen eines Konkursverfahrens oder im Zusammenhang mit einem Sanierungsverfahren geschlossen.<sup>32</sup>

Gem § 141 Abs 1 Satz 1 IO sichert der Schuldner den Gläubigern zu, mindestens 20 % seiner Schulden innerhalb von zwei Jahren ab Annahme des Sanierungsplans zu zahlen. Natürliche Personen, welche kein Unternehmen betreiben, können die Zahlungsfrist auf fünf Jahre erhöhen.<sup>33</sup>

Der Sanierungsplan dient primär dazu, eine Unternehmenssanierung außerhalb des Konkurses im Rahmen eines Sanierungsverfahrens zu ermöglichen. Zudem soll das Konkursverfahren kostensparend beendet werden und das Vermögen sowie das Unternehmen des Schuldners sanierend erhalten bleiben. Dies erfolgt einerseits mittels Gewährung einer Stundung oder mittels teilweisen Schuldnachlasses und andererseits durch die Erbringung höherer Quoten, da beim Sanierungsplan mindestens eine Quote von 20 % angeboten werden muss.<sup>34</sup> Darin liegt auch der Vorteil für die Gläubiger. Sie

---

<sup>28</sup> Roth/Duursma-Kepplinger, Exekutions- und Insolvenzrecht<sup>10</sup> 326; Feil, Insolvenzordnung – Praxiskommentar<sup>8</sup> (2014) § 167 Rz 1.

<sup>29</sup> Roth/Duursma-Kepplinger, Exekutions- und Insolvenzrecht<sup>10</sup> 326; Feil, Praxiskommentar<sup>8</sup> § 167 Rz 2.

<sup>30</sup> Buchegger, Insolvenzrecht<sup>2</sup> 8 f; Roth/Duursma-Kepplinger, Exekutions- und Insolvenzrecht<sup>10</sup> 288.

<sup>31</sup> Roth/Duursma-Kepplinger, Exekutions- und Insolvenzrecht<sup>10</sup> 296.

<sup>32</sup> Buchegger, Insolvenzrecht<sup>2</sup> 153 f.

<sup>33</sup> Roth/Duursma-Kepplinger, Exekutions- und Insolvenzrecht<sup>10</sup> 297; Buchegger, Insolvenzrecht<sup>2</sup> 157.

<sup>34</sup> Buchegger, Insolvenzrecht<sup>2</sup> 6, 154; Roth/Duursma-Kepplinger, Exekutions- und Insolvenzrecht<sup>10</sup> 296.

schneiden mithilfe eines Sanierungsplans in aller Regel besser ab, als wenn die Masse verwertet und verteilt würde.<sup>35</sup>

Abhängig von der Quote ist das Sanierungsverfahren mit oder ohne Eigenverwaltung zu führen. Bietet der Schuldner mindestens eine Quote von 20 % an, findet das Sanierungsverfahren ohne Eigenverwaltung statt und es ist ein Insolvenzverwalter zu bestellen. Wird eine Mindestquote von 30 % angeboten, ist eine Führung des Sanierungsverfahrens mit Eigenverwaltung unter der Aufsicht eines Sanierungsverwalters möglich.<sup>36</sup>

Der Sanierungsplan bedarf der Annahme der Gläubiger. Gem § 147 Abs 1 IO ist dafür eine zweifache Mehrheit erforderlich. Demnach sind eine Mehrheit der anwesenden, stimmberechtigten Gläubiger nach Köpfen sowie eine Mehrheit der gesamten Forderungen, also eine Kapitalmehrheit, notwendig.<sup>37</sup>

Eine Befreiung des Schuldners von den übrigen Schulden, die die Sanierungsplanquote übersteigen, erfolgt gem § 156 Abs 1 IO schließlich durch den rechtskräftig, vom Gericht bestätigten Sanierungsplan.<sup>38</sup> Diese Schulden bleiben nach hA<sup>39</sup> jedoch als Naturalobligation erhalten. Die Verbindlichkeiten gelten als vollständig getilgt, wenn der Schuldner die festgesetzte Sanierungsplanquote bezahlt hat.<sup>40</sup> Gerät der Schuldner mit der Zahlung in Verzug, kommt es gem § 156a IO zu einem späteren relativ quotenmäßigen Wiederaufleben der Schuld. Dies wird auch qualifizierter Vollzug genannt.<sup>41</sup>

Wird eine Annahme des Sanierungsplans hingegen verweigert oder wird er vom Gericht versagt, resultiert daraus im Rahmen des Konkursverfahrens bei einem Unternehmen einerseits die Beendigung des Unternehmens und andererseits die Vermögensverwertung.<sup>42</sup> Eine Entschuldung des Schuldners ist danach aber auch in dieser Situation noch möglich. Zum einen durch die Annahme eines Zahlungsplans und zum anderen durch die Durchführung eines Abschöpfungsverfahrens.

### **1.2.2.2. Der Zahlungsplan gem §§ 193 bis 198 IO**

Der Zahlungsplan gilt als eine Sonderform des Sanierungsplans, der als eine weitere Entschuldungsmöglichkeit jeder natürlichen Person zugänglich ist, auch wenn sie ein Unternehmen betreibt.<sup>43</sup> Sofern nichts anderes angeordnet ist, gelten im Allgemeinen

---

<sup>35</sup> Fink, Insolvenzrecht<sup>9</sup> 75.

<sup>36</sup> Buchegger, Insolvenzrecht<sup>2</sup> 154.

<sup>37</sup> Riel in Konecny/Schubert, Kommentar zu den Insolvenzgesetzen<sup>29</sup> (2007) KO § 147 Rz 6 f; Feuchtinger/Lesigang, Praxisleitfaden Insolvenzrecht<sup>4</sup> (2015) 84 f; Dellinger/Oberhammer/Koller, Insolvenzrecht<sup>3</sup> Rz 400 f; Buchegger, Insolvenzrecht<sup>2</sup> 162.

<sup>38</sup> Fink, Insolvenzrecht<sup>9</sup> 79; Roth/Duursma-Kepplinger, Exekutions- und Insolvenzrecht<sup>10</sup> 301 ff.

<sup>39</sup> OGH 25. 08. 2005, 6 Ob 165/05s; 21. 03. 2006, 5 Ob 254/05x; zusammenfassend dazu Lovrek in Konecny/Schubert (Hrsg), Kommentar zu den Insolvenzgesetzen<sup>31</sup> (2008) KO § 156 Rz 49 ff.

<sup>40</sup> Fink, Insolvenzrecht<sup>9</sup> 79; Feil, Praxiskommentar<sup>8</sup> § 140 Rz 3.

<sup>41</sup> Buchegger, Insolvenzrecht<sup>2</sup> 171.

<sup>42</sup> Dellinger/Oberhammer/Koller, Insolvenzrecht<sup>3</sup> Rz 485.

<sup>43</sup> Buchegger, Insolvenzrecht<sup>2</sup> 219; Roth/Duursma-Kepplinger, Exekutions- und Insolvenzrecht<sup>10</sup> 316; Dellinger/Oberhammer/Koller, Insolvenzrecht<sup>3</sup> Rz 502.

gem § 193 Abs 1 IO dieselben Bestimmungen über den Sanierungsplan auch für den Zahlungsplan. Im Folgenden werden daher kurz die differenten Bestimmungen aufgezeigt.

Im Unterschied zum Sanierungsplan ist beim Zahlungsplan keine zahlenmäßige Mindestquote festgelegt. Aufgrund der gesetzlichen Mindestquote gem § 194 Abs 1 IO muss der Schuldner den Gläubigern jedoch eine Zahlungsquote anbieten, welche hinsichtlich der Einkommenslage in den folgenden fünf Jahren für den Schuldner zumutbar erscheint. Somit ist auch eine Quote unter 20 % möglich. Allen Insolvenzgläubigern ist das Angebot einer Quote, die eine Erfüllungsfrist von sieben Jahren nicht überschreiten darf, darzulegen.<sup>44</sup>

Da es bei der Angemessenheitsprüfung des Zahlungsplans auf die Einkommenslage des Schuldners der nächsten fünf Jahre ankommt, wird damit gerechtfertigt, dass zur Schuldentilgung nur mehr das künftige, pfändbare Einkommen existiert,<sup>45</sup> da das Vermögen des Schuldners beim Zahlungsplan vor der Annahme zwingend verwertet werden muss.<sup>46</sup> Darin liegt auch der wirtschaftlich wohl entscheidendste Unterschied zwischen dem Zahlungsplan und dem Sanierungsplan. Unabhängig vom Zahlungsplan erfolgt eine Verteilung dieses Verwertungserlöses an die Gläubiger, welche neben den Leistungen im Zahlungsplan eine separate Sonderzahlung erhalten.<sup>47</sup> Die zur Berufsausübung bzw die zur Fortsetzung der Erwerbstätigkeit erforderlichen Gegenstände sind vorerst allerdings nicht zu verwerten. Dadurch wird zB dem Kleinunternehmer die Möglichkeit gegeben, seine versprochene Zahlungsquote tatsächlich zu erfüllen.<sup>48</sup>

### **1.2.2.3. Das Abschöpfungsverfahren gem §§ 199 bis 216 IO**

Das Abschöpfungsverfahren bietet schließlich die letzte Option, eine Restschuldbefreiung des Schuldners zu erlangen und ist grundsätzlich allen natürlichen Personen zugänglich, sei es Unternehmern (mit Einschränkungen) oder sei es Nicht-Unternehmern.<sup>49</sup>

---

<sup>44</sup> Roth/Duursma-Kepplinger, Exekutions- und Insolvenzrecht<sup>10</sup> 317; Buchegger, Insolvenzrecht<sup>2</sup> 220; Dellinger/Oberhammer/Koller, Insolvenzrecht<sup>3</sup> Rz 504; Feil, Praxiskommentar<sup>8</sup> § 194 Rz 1 ff mwN.

<sup>45</sup> Dellinger/Oberhammer/Koller, Insolvenzrecht<sup>3</sup> Rz 504.

<sup>46</sup> OGH 09. 09. 1999, 8 Ob 238/99d; siehe auch Kodek, Privatkonkurs<sup>2</sup> Rz 367; Roth/Duursma-Kepplinger, Exekutions- und Insolvenzrecht<sup>10</sup> 317; Feil, Praxiskommentar<sup>8</sup> § 193 Rz 2; Buchegger, Insolvenzrecht<sup>2</sup> 221; Mohr, Neues zum Zahlungsplan, ecolex 2007, 88 (89).

<sup>47</sup> OGH 09. 09. 1999, 8 Ob 238/99d; siehe auch Kodek, Privatkonkurs<sup>2</sup> Rz 367; Roth/Duursma-Kepplinger, Exekutions- und Insolvenzrecht<sup>10</sup> 317; Feil, Praxiskommentar<sup>8</sup> § 193 Rz 2; Buchegger, Insolvenzrecht<sup>2</sup> 221; Mohr, Neues zum Zahlungsplan, ecolex 2007, 88 (89).

<sup>48</sup> ErlRV 612 BlgNR 24. GP zu Z 65 (§ 193); Konecny, Das Verfahrensgebäude der Insolvenzordnung, in Konecny (Hrsg), IRÄG 2010, ZIK Spezial 2010, 1 (18 f); Mair, IRÄG 2010 und die damit verbundenen Änderungen im Privatkonkursrecht, in Konecny (Hrsg), IRÄG 2010, ZIK Spezial 2010, 167 (178 f); Varro/Weiss-Tessbach, Rahmenbedingungen und Besonderheiten der steuerlichen Begünstigung von Sanierungsmaßnahmen, ZUS 2011, 29 (30).

<sup>49</sup> Mohr in Konecny/Schubert (Hrsg), KO<sup>3</sup> § 199 Rz 2; Feuchtinger/Lesigang, Praxisleitfaden Insolvenzrecht<sup>4</sup> 140; Fink, Insolvenzrecht<sup>9</sup> 89; Roth/Duursma-Kepplinger, Exekutions- und Insolvenzrecht<sup>10</sup> 319; Dellinger/Oberhammer/Koller, Insolvenzrecht<sup>3</sup> Rz 517; Schneider, Privatinsolvenz<sup>2</sup> 173.

Gem § 199 Abs 1 IO ist ein Abschöpfungsantrag vom Schuldner im Laufe des Konkursverfahrens oder spätestens nach Angebot und Abstimmung über einen zulässigen Zahlungsplan zu stellen. Aufgrund der Subsidiarität des Abschöpfungsverfahrens besteht die Möglichkeit eines Abschöpfungsverfahrens erst, wenn die Mehrheiten für einen Zahlungsplan nicht erreicht wurden oder die Bestätigung des Gerichts versagt wurde.<sup>50</sup> Für die Restschuldbefreiung ist daher die Zustimmung der Gläubiger nicht erforderlich.<sup>51</sup>

Der Schuldner tritt im Rahmen des Abschöpfungsverfahrens seine pfändbaren Einkünfte gem § 213 IO sieben Jahre lang an einen Treuhänder der Gläubiger ab.<sup>52</sup> Das Abschöpfungsverfahren gilt als beendet, wenn der Schuldner entweder durch den Verwertungserlös der Insolvenzmasse oder durch die Abschöpfung nach Ablauf von drei Jahren mindestens 50 % oder nach Ablauf von sieben Jahren mindestens 10 % der Gläubigerforderungen befriedigen kann.<sup>53</sup>

Der Nachteil für die Gläubiger beim Abschöpfungsverfahren gegenüber dem Zahlungsplan besteht darin, dass sie keinen fixen kalkulierbaren Betrag erhalten. Der Betrag ist vielmehr ungewiss.<sup>54</sup> Allerdings haben die Gläubiger auch Zugriff auf den künftigen Vermögenserwerb des Schuldners. Beispiele dafür sind Erbschaften oder die Änderung der Einkommenslage.<sup>55</sup>

Zusammenfassend darf nochmals festgehalten werden, dass sowohl der Zahlungsplan als auch das Abschöpfungsverfahren im Rahmen des sogenannten Privatkonkurses nicht die Unternehmenssanierung, sondern vielmehr die Entschuldung einer natürlichen Person bezweckt. Die Unternehmensfortführung ist nämlich aufgrund der zwingenden Vermögensverwertung unmöglich.<sup>56</sup>

In der folgenden Grafik werden die Gemeinsamkeiten sowie die Unterschiede zwischen dem Sanierungsverfahren, dem Zahlungsplan und dem Abschöpfungsverfahren nochmals überblicksmäßig dargestellt. Der Vergleich zum außergerichtlichen Ausgleich wird ebenfalls kurz erläutert. Dieser wird jedoch noch unter Punkt 2.2. näher erklärt.

---

<sup>50</sup> *Mohr in Konecny/Schubert* (Hrsg), KO<sup>3</sup> § 200 Rz 2; *Fink*, Insolvenzrecht<sup>9</sup> 89; *Roth/Duursma-Kepplinger*, Exekutions- und Insolvenzrecht<sup>10</sup> 319; *Schneider*, Privatin solvenz<sup>2</sup> 172; *Dellinger/Oberhammer/Koller*, Insolvenzrecht<sup>3</sup> Rz 487; 517.

<sup>51</sup> *Mohr in Konecny/Schubert* (Hrsg), KO<sup>3</sup> § 199 Rz 1.

<sup>52</sup> *Schneider*, Privatin solvenz<sup>2</sup> 174; *Feil*, Praxiskommentar<sup>8</sup> § 199 Rz 1; *Dellinger/Oberhammer/Koller*, Insolvenzrecht<sup>3</sup> Rz 488.

<sup>53</sup> OGH 27. 02. 2014, 8 Ob 128/13a; siehe auch *Roth/Duursma-Kepplinger*, Exekutions- und Insolvenzrecht<sup>10</sup> 323 f; *Fink*, Insolvenzrecht<sup>9</sup> 91; *Feil*, Praxiskommentar<sup>8</sup> § 213 Rz 3; *Feuchtinger/Lesigang*, Praxisleitfaden Insolvenzrecht<sup>4</sup> 149; *Dellinger/Oberhammer/Koller*, Insolvenzrecht<sup>3</sup> Rz 534.

<sup>54</sup> ErläutRV 1218 BlgNR 18. GP 23.

<sup>55</sup> *Schneider*, Privatin solvenz<sup>2</sup> 126.

<sup>56</sup> *Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz Kommentar III<sup>15</sup> (2011) § 36 Tz 24.

Verfahrensart	Antragsteller	Mindestquote	Voraussetzung	Besonderheit
<b>Sanierungsverfahren</b>	juristische Person natürliche Person, die ein Unternehmen betreibt Personengesellschaft Verlassenschaft	Bei Eigenverwaltung: 30 % Ohne Eigenverwaltung: 20 % Zahlbar binnen zwei Jahren ab Annahme des Sanierungsplans	Zustimmung: Mehrheit der Gläubiger nach Köpfen und Kapital sowie Bestätigung durch das Gericht	Keine Anwendung bei natürlichen Personen, die kein Unternehmen betreiben – das Konkursverfahren heißt dann Schuldenregulierungsverfahren Sanierungsplanantrag können aber auch Nichtunternehmer stellen
<b>Privatkonkurs mit Zahlungsplan</b>	Natürliche Personen – Nichtunternehmer und Unternehmer	Keine Mindestquote – Quote berechnet sich nach Einkommenslage in den nächsten 5 Jahren Maximale Zahlungsfrist: 7 Jahre	Zustimmung der Gläubiger nach Köpfen und Kapital Gesamtes Vermögen muss vorher verwertet werden	In Ausnahmefällen auch bei Nichtunternehmern
<b>Privatkonkurs mit Abschöpfungsverfahren</b>	Natürliche Personen – Nichtunternehmer und Unternehmer	10 % der Forderungen nach 7-jähriger Pfändung auf das Existenzminimum event Verlängerung nach Billigkeit auf insg 10 Jahre oder Restschuldbefreiung nach 3 Jahren, wenn mind 50 % bezahlt wurden	Erst nach Scheitern eines Zahlungsplans möglich Gesamtes Vermögen muss vorher verwertet werden	Überweisung des pfändbaren Betrages an Treuhänder
<b>Außergerichtlicher Ausgleich</b>		Keine	Zustimmung aller Gläubiger	Gläubiger verzichten freiwillig auf Forderung

Tabelle 1: Vergleich der Entschuldungsmöglichkeiten<sup>57</sup>

### 1.3. Betrieblich bedingter Schulderrlass

Neben den soeben erwähnten Kriterien ist für die Annahme eines begünstigten Gewinns vor allem auch das Tatbestandsmerkmal des Schulderrlasses notwendig. § 36 Abs 1 EStG bzw § 23a Abs 1 KStG schränkt den sachlichen Anwendungsbereich hinsichtlich der Begünstigungen dahingehend ein, dass eine gesonderte Steuerfestsetzung nur erfolgt, sofern im Einkommen des Abgabepflichtigen Gewinne aus einem Schulderrlass erfasst sind.<sup>58</sup>

<sup>57</sup> In Anlehnung an *Feuchtinger/Lesigang*, *Praxisleitfaden Insolvenzrecht*<sup>4</sup> 261 f.

<sup>58</sup> Wortlaut des § 23a KStG; *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 23a Tz 20; *Gruber*, *Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht* 78.

Gegenstand eines Schulderrlasses sind prinzipiell bereits bestehende Verbindlichkeiten.<sup>59</sup> Allerdings führt auch der Verzicht auf zukünftige Verbindlichkeiten nach der hL<sup>60</sup> zu einem begünstigungsfähigen Gewinn, jedoch nur, sofern diese bereits in der Bilanz als Rückstellungen Berücksichtigung gefunden haben. Durch deren gewinnerhöhende Auflösung kann es zu einer Begünstigung kommen. Teile des Schrifttums nehmen einen begünstigten Schulderrlass ebenso an, wenn die Anmeldung einer Forderung im Insolvenzverfahren ohne Verschulden des Schuldners unterblieben ist und folglich keine Quote auf diese Forderung entrichtet wurde. Obwohl der Schulderrlass in diesem Fall nicht unmittelbar durch die Quotenerfüllung entsteht, könne er aber unmittelbar auf das Insolvenzverfahren zurückgeführt werden.<sup>61</sup> Kommt es im Zuge des Schulderrlasses zum Verzicht bereits bestehender Verbindlichkeiten sowie zur Begründung neuer Verbindlichkeiten, ist die Vornahme einer Saldierung der erlassenen Schulden mit den neu entstandenen Schulden nötig. Die Begünstigung gem § 36 EStG bezieht sich demnach nur auf die saldierte Vermögensvermehrung.<sup>62</sup>

Zum Tatbestandsmerkmal des Schulderrlasses kommt hinzu, dass dessen Veranlassung betrieblich bedingt sein muss. Daher ist sowohl die Gewinnwirksamkeit als auch die steuerliche Begünstigung nach § 36 EStG bzw § 23a KStG von vornherein nur im Zusammenhang mit betrieblichen Einkunftsarten gegeben.<sup>63</sup>

Zusätzlich muss der Erlass von Schulden zu einem Gewinn führen, der sowohl steuerbar als auch steuerpflichtig ist. Dazu ist das Erfordernis des Nachlasses betrieblicher Verbindlichkeiten notwendig. Nur dieser Erlass und folglich die Auflösung der Verbindlichkeit führt schließlich zu einer Vermehrung des Betriebsvermögens, die wiederum

---

<sup>59</sup> *Ruppe* in *Ruppe*, Unternehmenssanierung 273.

<sup>60</sup> *Nolz*, Probleme der Sanierungsgewinne im Ertragsteuerrecht, in *Doralt/Hassler/Kranich/Nolz/Quantschnigg* (Hrsg), Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft, FS Bauer (1986) 195; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer Handbuch - Einkommensteuergesetz 1988 samt Kommentierung und Durchführungsverordnungen (1993) § 36 Tz 6; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 27; *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr* (Hg), Körperschaftsteuergesetz – Kommentar (2011) § 23a Tz 20; *Kanduth-Kristen* in *Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marscher/Vock*, Jakom EStG - Einkommensteuergesetz<sup>9</sup> (2016) § 36 Tz 6; *Langheinrich/Ryda*, Die steuerliche Behandlung eines aus Schulderrlässen basierenden Gewinnes, FJ 2009, 98 (102); *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 78; KStR 2013 Rz 1524.

<sup>61</sup> *Kanduth-Kristen*, Gerichtliche Sanierung, in *Fraberger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Ludwig/Mayr* (Hrsg), Handbuch Sonderbilanzen I - Gründung, Umgründung, Liquidation, Sanierung (2010) 293 (309); siehe auch *Laudacher*, Ertragsteuerliche Begünstigungen in EStG und KStG im Zusammenhang mit betrieblichen Schulderrlässen, in *Nadvornik/Kofler/Renner/Schwarz* (Hrsg), Steuergestaltung und Betriebswirtschaft – Gründung – Expansion – Sanierung – Unternehmensnachfolge, FS Schlager zum 65. Geburtstag (2012) 547 (573); *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 79.

<sup>62</sup> *Ruppe* in *Ruppe*, Unternehmenssanierung 273.

<sup>63</sup> VwGH 31. 03. 2003, 98/14/0128; siehe auch *Quantschnigg/Schuch*, ESt – Handbuch § 36 Tz 1; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), Die Einkommensteuer – EStG 1988. Kommentar, 47. Lieferung (2010) § 36 EStG Tz 3; *Kanduth-Kristen* in *Jakom*<sup>9</sup> § 36 Tz 6, 10; *Blasina* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, Einkommensteuergesetz § 36 Anm 8; *Achatz/Kofler*, Insolvenz und Steuern, in *Buchegger* (Hrsg), Österreichisches Insolvenzrecht, Zusatzband 1 (2010) II/Rz 32; *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 79; *Kanduth-Kristen*, Steuerliche Behandlung von Schulderrlässen und Sanierungsgewinnen, taxlex 2006, 436 (437).

den laufenden Gewinn erhöht.<sup>64</sup> Für § 23a KStG ergibt sich dies bereits explizit aus dem Tatbestandsmerkmal der Betriebsvermögensvermehrung, während für § 36 EStG nach dem Wortlaut dieses Kriterium seit dem AbgÄG 2005<sup>65</sup> nicht verlangt wird. Faktisch erstreckt sich dessen Anwendungsbereich jedoch auch nur auf die betriebliche Sphäre, da Betriebsvermögensvermehrungen, die nicht aus Schulderrlässen resultieren, sondern aus anderen Maßnahmen im Rahmen des Insolvenzverfahrens eintreten, nicht begünstigt werden. Erfolgt der Schulderrlass daher aufgrund eines außerbetrieblichen Vorgangs, wird die Annahme eines steuerbaren Gewinns versagt.<sup>66</sup>

Diesbezüglich stellt sich die Frage, welche Vorgänge als betrieblich und welche als außerbetrieblich zu bewerten sind. In stRsp<sup>67</sup> legte der VwGH die Kriterien für die Unterscheidung der Zugehörigkeit der Schulden in Betriebs- und Privatvermögen fest. Ob eine Schuld dem Betriebsvermögen oder dem Privatvermögen unterliegt, bestimmt sich durch die Verwendung der Geldmittel, die durch die Schuldaufnahme zur Verfügung stehen. Werden damit betriebliche Aufwendungen bezahlt oder betriebliche Wirtschaftsgüter angeschafft und nützen sie daher betrieblichen Zwecken, fällt die Verbindlichkeit in das Betriebsvermögen. Dienen die verfügbaren Geldmittel hingegen der Finanzierung von Aufwendungen der privaten Lebensführung, handelt es sich um eine Privatverbindlichkeit.

Da seit dem AbgÄG 2005 auch Gewinne im Rahmen des sogenannten Privatkonkurses von der Begünstigung des § 36 EStG erfasst werden, gilt diesbezüglich zu klären, inwiefern in diesem Zusammenhang betriebliche Verbindlichkeiten erlassen werden können. Zu einem Wegfall betrieblicher Schulden kommt es insb nur, wenn die Schulden durch einen Zahlungsplan oder im Rahmen eines Abschöpfungsverfahrens nachgelassen werden.<sup>68</sup> In der Regel setzt der Privatkonkurs die vollständige Verwertung des Schuldnervermögens und die Betriebseinstellung voraus. Verbindlichkeiten gehören nach der Betriebsaufgabe jedoch weiterhin zum Betriebsvermögen, sofern einerseits die aktiven Wirtschaftsgüter, mit denen die Verbindlichkeiten im Zusammenhang stehen, nicht in den privaten Bereich überführt werden oder andererseits die Betriebschulden im Rahmen der Betriebsveräußerung oder -aufgabe mittels verwertbarer Be-

---

<sup>64</sup> VwGH 31. 03. 2003, 98/14/0128; siehe auch *Kanduth-Kristen*, taxlex 2006, 436 (437); *Kanduth-Kristen* in *Jakom*<sup>9</sup> § 36 Tz 6, 11; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG § 36 Tz 14; *Heinrich*, Sanierung im Ertragsteuerrecht, in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer* (Hrsg), Bewertung in volatilen Zeiten (2010) 211 (221); *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 69, 79.

<sup>65</sup> Abgabenänderungsgesetz 2005 BGBl I 2005/161.

<sup>66</sup> VwGH 31. 03. 2003, 98/14/0128; VwGH 17. 04. 2008, 2006/15/0082 VwSlg 8330 F/2008; siehe auch *Quantschnigg/Schuch*, ESt – Handbuch § 36 Tz 1; *Achatz/Kofler* in *Buchegger*, InsR, Zusatzband 1, Steuern, II/Rz 32; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG § 36 Tz 3; *Kanduth-Kristen* in *Jakom*<sup>9</sup> § 36 Tz 6, 10; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 28; *Helml*, Betriebliche Sanierung - Ertragsteuerliche Aspekte in *Nadvornik/Kofler/Renner/Schwarz* (Hrsg), Steuergestaltung und Betriebswirtschaft – Gründung – Expansion – Sanierung – Unternehmensnachfolge, FS Schlager zum 65. Geburtstag (2012) 525 (534); *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 79; *Kanduth-Kristen*, taxlex 2006, 436 (437);

<sup>67</sup> VwGH 28. 03. 2000, 96/14/0104 VwSlg 7495 F/2000; VwGH 24. 02. 2005, 2000/15/0057; VwGH 13. 09. 2006, 2002/13/0108; VwGH 02. 09. 2009, 2008/15/0062.

<sup>68</sup> EStR 2000 Rz 7270.

etriebsaktiva im höchsten zumutbaren Umfang getilgt werden.<sup>69</sup> Verbleiben trotz größter Bemühungen mit den Betriebsaktiva hohe Veräußerungserlöse zu erzielen dennoch Verbindlichkeiten, sind sie als betrieblich veranlasst zu sehen. Die Erfüllung eines Zahlungsplans sowie die Restschuldbefreiung führt bei diesen Betriebsverbindlichkeiten zu nachträglichen Betriebseinnahmen iSv § 32 EStG.<sup>70</sup> Die Zahlung der Quote erfolgt somit erst dann, wenn die unternehmerische Tätigkeit beendet ist. In diesem Zeitpunkt entsteht auch erst der begünstigte Gewinn nach § 36 EStG.<sup>71</sup> Der Schulderrlass erhöht die betrieblichen Einkünfte daher nur im Umfang der Schulden, die nicht durch Aktivwerte abgedeckt werden. Könnten die Schulden aber durch das aktive Betriebsvermögen abgedeckt werden, werden sie zu Privatschulden.<sup>72</sup> Bei einem Nachlass von privaten Verbindlichkeiten geht die hL<sup>73</sup> davon aus, dass es aufgrund der Beschränkung auf betriebliche Einkünfte zu einer außerbetrieblichen Vermögensvermehrung kommt. Diese ist nicht einkommensteuerbar. Aus diesem Grund hat der VwGH beim Erlass eines betrieblichen Kontokorrentkredits, welcher auch für private Entnahmen genutzt wurde, eine steuerlich relevante Betriebsvermögensvermehrung lediglich hinsichtlich des betrieblich veranlassten Teils bejaht.<sup>74</sup>

Im Folgenden werden zusätzliche Beispiele aufgezeigt, bei denen das Vorliegen eines begünstigten Schulderrlasses iSd § 36 EStG bzw iSd § 23a verneint wird.

Die hM<sup>75</sup> vertritt die einhellige Auffassung, dass es bei einem Verzicht auf einen in Zukunft entstehenden Aufwand, worunter zB zukünftige Zinsen fallen, zu keinem begünstigungsfähigen Gewinn kommt. Sowohl Zuschüsse vonseiten eines Gläubigers oder eines Dritten als auch der Erlass eines negativen Kapitalkontos von einem ausscheidenden Personengesellschafter sind nach hA<sup>76</sup> von der begünstigungsfähigen Maßnahme nicht umfasst. Dasselbe gilt für Vergleiche iSd § 1380 ABGB,<sup>77</sup> für den Rücktritt

---

<sup>69</sup> EStR 2000 Rz 1437 und Rz 6895; *Kanduth-Kristen* in *Jakom*<sup>9</sup> § 36 Tz 12; *Kanduth-Kristen* in *Fraberger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Ludwig/Mayr* (Hrsg), Handbuch Sonderbilanzen 293 (308); *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 104; *Bertl/Fraberger*, Handels- und steuerrechtliche Behandlung, in *Petsch/Bertl/Reckenzaun/Isola* (Hrsg), Praxishandbuch Konkursabwicklung<sup>2</sup> (2003) 737 (748).

<sup>70</sup> *Kanduth-Kristen* in *Jakom*<sup>9</sup> § 36 Tz 12; *Kanduth-Kristen* in *Fraberger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Ludwig/Mayr* (Hrsg), Handbuch Sonderbilanzen 293 (308); *Bertl/Fraberger* in *Petsch/Bertl/Reckenzaun/Isola* (Hrsg), Praxishandbuch Konkursabwicklung<sup>2</sup> (2003) 737 (748); *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 24; *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 104.

<sup>71</sup> *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 104 f.

<sup>72</sup> *Kanduth-Kristen* in *Jakom*<sup>9</sup> § 36 Tz 12; *Bertl/Fraberger* in *Petsch/Bertl/Reckenzaun/Isola* (Hrsg), Praxishandbuch Konkursabwicklung<sup>2</sup> (2003) 737 (748).

<sup>73</sup> *Blasina* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 36 Anm 8; *Kanduth-Kristen* in *Jakom*<sup>9</sup> § 36 Tz 11; *Kanduth-Kristen*, taxlex 2006, 437; *Farmer/Walder*, Rechnungslegung und Besteuerung in der Krise, in *Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Ertragssteuern in Wissenschaft und Praxis, FS Doralt (2007) 35 (57).

<sup>74</sup> VwGH 28. 03. 2000, 96/14/0104 VwSlg 7495 F/2000; siehe auch *Kofler/Kanduth-Kristen*, Finanzierung durch Schulderrlass, in *Bertl/Djanani/Eberhartinger/Hirschler/Kofler/Tumpel/Urnik* (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre IV<sup>2</sup> - Investition, Finanzierung und Steuern (2010) 138 (143).

<sup>75</sup> KStR 2013 Rz 1524; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 28; *Quantschnigg/Schuch*, ESt – Handbuch § 36 Tz 6; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG § 36 Tz 3; *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 23a Tz 21; *Atzmüller*, Einkommensteuerliche Fragen in der Insolvenz, in *Kanduth-Kristen/Treer*, Insolvenz und Steuern, SWK Spezial 2006, 61 (63).

<sup>76</sup> KStR 2013 Rz 1524; *Quantschnigg/Schuch*, ESt – Handbuch § 36 Tz 6; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 28, 71; *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 23a Tz 21.

<sup>77</sup> VwGH 14. 04. 1993, 90/13/0288.

von Verträgen, bei denen auf allfällige Schadenersatzansprüche verzichtet wird<sup>78</sup> sowie, wenn dem Schuldner Preiserhöhungen und demzufolge künftig höhere Gewinne zugebilligt werden.<sup>79</sup> Das Kriterium der begünstigten Maßnahme wird ebenfalls verneint, wenn Rangrücktritts-, Stillhalte-, bzw Klagsverzichtsvereinbarungen<sup>80</sup> abgeschlossen werden. Bei einer Rangrücktrittserklärung verzichtet der Gläubiger bloß darauf, dass seine Forderungen vor denen der Gläubiger befriedigt werden. Da er hingegen nicht auf die Erfüllung seiner Ansprüche an sich verzichtet, kommt es folglich zu keinem Gewinn für den Schuldner.<sup>81</sup> Der VwGH hat bei einem nicht betrieblich bedingten Wegfall der Schulden außerdem entschieden, dass es sich vielmehr um eine Einlage gem § 6 Z 5 EStG handelt. Beruht der Schuldnerlass etwa auf einer außerbetrieblichen Maßnahme, wird der Gewinn daher von vornherein nicht erhöht.<sup>82</sup>

Im Gegensatz dazu kommt es bei einer Schuldübernahme gem §§ 1404 ff ABGB anlässlich des Wegfalls einer Verbindlichkeit sehr wohl zu einer Betriebsvermögensvermehrung. Diese entsteht jedoch nicht infolge eines Forderungsverzichts durch die Gläubiger, sondern die Forderung wird vielmehr durch einen Dritten beglichen. Daher ist das für die Anwendung des § 36 EStG oder des § 23a KStG notwendige Kriterium des Schuldnerlasses nicht erfüllt und ein begünstigungsfähiger Gewinn zu verneinen.<sup>83</sup> Die KStR 2013<sup>84</sup> sehen in der Schuldübernahme gem § 1404 ABGB ebenfalls eine nicht begünstigte Maßnahme. Nicht ganz nachvollziehbar ist, warum die Verwaltungspraxis nur § 1404 ABGB (Erfüllungsübernahme), nicht hingegen § 1405 ABGB (befreiende Schuldübernahme) nennt. Folglich kann der Meinung *Heinrichs* durchaus Anerkennung geschenkt werden. Seiner Meinung nach handelt es sich um eine bloß zufällige Einschränkung. Eine andere Begründung für eine Differenzierung wäre nicht plausibel.<sup>85</sup> Für *Quantschnigg/Schuch* stellt die Schuldübernahme ausnahmsweise eine begünstigungsfähige Maßnahme dar. Dies tritt dann ein, wenn die Schuldübernahme im Rahmen der allgemeinen Sanierungsmaßnahme<sup>86</sup> „wirtschaftlich wie eine Forderungsübernahme mit nachfolgendem Schuldnerlass durch den die Forderung Übernehmenden zu werten ist.“<sup>87</sup>

---

<sup>78</sup> Zorn in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG § 36 Tz 3; *Atzmüller* in *Kanduth-Kristen/Treer*, SWK Spezial 2006, 61 (63).

<sup>79</sup> *Nolz* in FS Bauer 195; *Quantschnigg/Schuch*, ESt – Handbuch § 36 Tz 6.

<sup>80</sup> Zorn in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG § 36 Tz 3; *Atzmüller* in *Kanduth-Kristen/Treer*, SWK Spezial 2006, 61 (63); *Achatz/Kofler*, Ertragsteuern in Sanierung und Insolvenz von Körperschaften, in *Feldbauer-Durstmüller/Schlager* (Hrsg), Krisenmanagement – Sanierung – Insolvenz (2002) 823 (855 ff mwN).

<sup>81</sup> *Ruppe* in *Ruppe*, Unternehmenssanierung 263 ff mwN; *Kanduth-Kristen* in *Jakom*<sup>9</sup> § 36 Tz 34.

<sup>82</sup> VwGH 21. 04. 2005, 2001/15/0188; siehe auch *Kanduth-Kristen* in *Jakom*<sup>9</sup> § 36 Tz 10; *Achatz/Kofler* in *Buchegger*, InsR, Zusatzband 1, Steuern, II/Rz 32.

<sup>83</sup> KStR 2013 Rz 1524; *Quantschnigg/Schuch*, ESt – Handbuch § 36 Tz 6; *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 23a Tz 21; *Langheinrich/Ryda*, FJ 2009, 98 (103); Dazu ausf *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 28, 72.

<sup>84</sup> KStR 2013 Rz 1524.

<sup>85</sup> *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 72.

<sup>86</sup> *Quantschnigg/Schuch* verwendet dafür den Begriff „im Rahmen eines Akkords der Gläubiger“.

<sup>87</sup> *Quantschnigg/Schuch*, ESt – Handbuch § 36 Tz 6.

Einer durchaus genaueren Ausführung bedarf der Schulerlass im Zusammenhang mit Besserungsabreden. Dabei handelt es sich um eine Vereinbarung zwischen einem Kapitalnehmer und einem Kapitalgeber, der Kapital zur Verfügung stellt, welches nur im Fall der „Besserung“ zurückbezahlt werden muss. Als Kriterium für eine Besserung kann etwa der Wiedereintritt in die Gewinnzone oder das Erreichen einer bestimmten Eigenkapitalquote festgelegt werden.<sup>88</sup> Die Kapitalausstattung erfolgt grundsätzlich mittels Kapitalhingabe oder durch einen Forderungsnachlass.<sup>89</sup>

Findet die Kapitalausstattung in Form eines Forderungserlasses statt, ist zu unterscheiden, ob die Forderung gestundet wird oder ob sie erlassen wird und bei Eintritt der Besserung wiederauflebt.<sup>90</sup> Ist die Vereinbarung als Stundung anzusehen, bleibt die ursprüngliche Schuld bestehen und ist als Passivposten fortzuführen, sodass es zu keiner Gewinnerhöhung kommt.<sup>91</sup> Handelt es sich hingegen um einen Forderungsverzicht (Novation iSd § 1376 ABGB) ist als erstes zu bedenken, dass die Veranlassung des Verzichts aus betrieblicher oder gesellschaftlicher Natur resultieren kann. Wurde die Besserungsvereinbarung im Zusammenhang mit einem Gesellschaftsverhältnis getroffen, liegt im Zeitpunkt der Vereinbarung eine ertragssteuerneutrale Einlage vor.<sup>92</sup> Wird die Besserungsvereinbarung schließlich erfüllt, ist eine steuerneutrale Einlagenrückzahlung anzunehmen.<sup>93</sup> Im Gegensatz dazu erlischt im Zeitpunkt der Vereinbarung bei einem betrieblich bedingten Nachlass die ursprüngliche Schuld. Folglich ist diese auszubuchen. Dieser Vorgang führt zu einer Betriebsvermögensvermehrung iSd § 36 EStG bzw § 23a KStG und daraufhin zu einem Gewinn, zumal die ursprüngliche Schuld ausgebucht und die Besserungsverpflichtung nicht passiviert werden muss.<sup>94</sup> Erst mit Eintritt der Besserung entsteht eine neue Forderung, die erneut aufwandswirksam als Verbindlichkeit einzubuchen ist.<sup>95</sup> Wäre die steuerliche Begünstigung nicht auf

---

<sup>88</sup> EStR 2000 Rz 2382 u Rz 2452; KStR 2013 Rz 704; *Mayr/Blasina/Schwarzinger/Schlager/Titz*, SWK Spezial - Körperschaftsteuer 2014/15, 89; *Heinrich* in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer* (Hrsg), Bewertung in volatilen Zeiten 211 (229).

<sup>89</sup> EStR 2000 Rz 2382 und Rz 2452.

<sup>90</sup> *Blasina* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer – KStG 1988 IV<sup>23</sup> (2013) § 23a Tz 14; *Kanduth-Kristen*, taxlex 436 (440); *Fraberger*, Besteuerung der Hingabe von Besserungskapital beim Schuldner – Teil 1, ÖStZ 2004/505, 232 (232).

<sup>91</sup> *Mayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz Kommentar I<sup>14</sup> (2010) § 6 Tz 273; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 95; *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 23a Tz 21; *Blasina* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG<sup>23</sup> § 23a Tz 14

<sup>92</sup> KStR 2013 Rz 704; *Blasina* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG<sup>23</sup> § 23a Tz 15; *Heinrich* in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer* (Hrsg), Bewertung in volatilen Zeiten 211 (230); *Fraberger*, ÖStZ 2004/505, 232 (232 f).

<sup>93</sup> *Blasina* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG<sup>23</sup> § 23a Tz 15; *Fraberger*, ÖStZ 2004/505, 232 (236).

<sup>94</sup> *Fraberger*, ÖStZ 2004/505, 232 (232); *Kanduth-Kristen*, taxlex 436 (440); *Blasina* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG<sup>23</sup> § 23a Tz 14; *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 23a Tz 21; *Heinrich* in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer* (Hrsg), Bewertung in volatilen Zeiten 211 (230).

<sup>95</sup> *Ruppe* in *Ruppe*, Unternehmenssanierung 270; *Mayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>14</sup> § 6 Tz 273; *Fraberger*, ÖStZ 2004/505, 232 (236).

das gerichtliche Insolvenzverfahren beschränkt, wäre somit auch eine Besserungsvereinbarung in Form eines Forderungsverzichts privilegiert.

#### **1.4. Begünstigte**

Für das Vorliegen einer Steuerbegünstigung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht ist auch entscheidend, dass die jeweilige Rechtsform und die entsprechende Gewinnermittlungsart begünstigt wird. Da für die Besteuerung des Einkommens an das Steuersubjekt angeknüpft wird, ist keine Differenzierung zwischen unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen Personen nötig.<sup>96</sup> Aus diesem Grund ist es jedenfalls irrelevant, ob der Schuldner als Privatperson oder als Einzelunternehmer, als Personengesellschaft oder in Form einer Körperschaft auftritt. Auch die Art der Gewinnermittlung spielt diesbezüglich keine Rolle. Ob also der steuerliche Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich iSd § 4 Abs 1 bzw iSd § 5 EStG, durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung iSd § 4 Abs 3 EStG oder durch Pauschalierung erfolgt, ist nicht maßgebend.<sup>97</sup>

Inwiefern und unter welchen Voraussetzungen eine Begünstigung für EAR, Personengesellschaften und Gruppenmitglieder vorliegt, wird unter Punkt III.1.3.6. näher ausgeführt.

---

<sup>96</sup> VwGH 23. 10. 2002, 98/08/0187; EriRV 621 BlgNR 17. GP 85.

<sup>97</sup> EStR 2000 Rz 7269a; *Quantschnigg/Schuch*, ESt – Handbuch § 36 Tz 5.1; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG § 36 Tz 3; *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 23a Tz 15 ff; *Kanduth-Kristen* in *Jakom*<sup>9</sup> § 36 Tz 13; *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 78, 80; *Kanduth-Kristen*, taxlex 2006, 436 (437).

## 2. Schuldertlässe außerhalb eines Insolvenzverfahrens

### 2.1. Allgemeines

Wie soeben erwähnt, besteht die Möglichkeit einer Steuerbegünstigung nur dann, wenn die Gewinne auf einen betrieblich bedingten Schuldertlass aufgrund eines österreichischen gerichtlichen Insolvenzverfahrens zurückzuführen sind. Entsteht der Gewinn hingegen nicht unmittelbar aus einem unter Punkt II.1.2.2. aufgezeigten Entschuldungsverfahren, ist eine Begünstigung nach § 36 EStG bzw § 23a KStG jedenfalls zu verneinen.<sup>98</sup> Deswegen sind von Gesetzes wegen weder Gewinne aus Schuldertnächlässen aufgrund eines außergerichtlichen Ausgleichs noch Gewinne aus Entschuldungen nach ausländischem Recht erfasst.<sup>99</sup>

Anzumerken ist, dass *Zorn* bei einer Schlechterstellung eines Auslandsfalles einen Verstoß gegen das Unionsrecht annimmt. Sofern sich ein Sachverhalt auf die EU-Mitgliedstaaten bezieht, liege nämlich eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit vor.<sup>100</sup>

### 2.2. Der außergerichtliche Ausgleich

Da auch dem außergerichtlichen Ausgleich in Zusammenhang mit der zu behandelnden Thematik durchaus große Bedeutung zukommt, wird er im Folgenden näher definiert.

Der außergerichtliche Ausgleich, auch stiller Ausgleich genannt, basiert auf einer privatrechtlichen Einigung, bei der das Gericht nicht mitwirkt. Dabei geben die Gläubiger einen freiwilligen Verzicht auf einen Teil ihrer Forderungen ab und erklären sich mit einer Stundung der Restschuld einverstanden. Diese erfolgt meist in Ratenzahlungen.<sup>101</sup>

Als Vorteile bietet der außergerichtliche Ausgleich, neben Flexibilität und Wahrung der Diskretion mangels Publizitätswirkung im Edikt, eine formlose Abwicklung sowie keine Kosten für das Gericht oder den Insolvenzverwalter. Des Weiteren sind weder Fristen noch Mindestquoten einzuhalten.<sup>102</sup>

---

<sup>98</sup> *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 16.

<sup>99</sup> *Knörzer*, Neues Insolvenzrecht – Liberalisierung der Steuerbegünstigungen für Sanierungsgewinne in der Einkommensteuer und Entschärfung der Lohnsteuerprogression für Arbeitnehmer von insolventen Arbeitgebern, SWK 2005/36, 967 (967); *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 23a Tz 24 f; *Keppert*, Die steuerlichen Neuerungen ab 2006, SWK 2006/2 T 7; *Kanduth-Kristen*, AbgÄG 2005: Steuerliche Änderungen betreffend das Insolvenzverfahren, taxlex 2005, 578 (578).

<sup>100</sup> *Zorn* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG § 36 Tz 13. *Kofler* hat lediglich „Bedenken“ hinsichtlich dieser Regelung, siehe *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 23a Tz 24.

<sup>101</sup> *Feuchtinger/Lesigang*, Praxisleitfaden Insolvenzrecht<sup>4</sup> 1; *Roth/Duursma-Kepplinger*, Exekutions- und Insolvenzrecht<sup>10</sup> 204.

<sup>102</sup> *Reisch/Winkler*, Rechtliche Sanierungsvarianten, in *Lichtkoppler/Reisch* (Hrsg), Handbuch Unternehmenssanierung, Wien (2010) 155 (158 f); *Kurz*, Rechtliche Probleme bei der außergerichtlichen Sanie-

Im Gegensatz zu den gerichtlichen Insolvenzverfahren ist für ein gültiges Zustandekommen die Zustimmung aller Gläubiger erforderlich. Demnach scheitert der außergerichtliche Ausgleich, wenn auch nur ein Gläubiger nicht zustimmt. Zu einer Zustimmung kommt es regelmäßig nur, wenn den Gläubigern eine Besserstellung gegenüber dem gerichtlichen Insolvenzverfahren zukommt. Daher ist bei einem stillen Ausgleich meist mit einer höheren Ausgleichsquote als mit jener des Sanierungsplans zu rechnen.<sup>103</sup> Durch die fristgerechte Erfüllung erlöschen die Gläubigerforderungen in Höhe der Differenz, die zwischen der vereinbarten Zahlungsquote und der Gesamtforderung besteht.<sup>104</sup>

In diesem Zusammenhang kritisiert *Gruber* die uneinheitliche Begünstigung. Sie hält es unangemessen, wenn nur Unternehmen, die Sanierungen im Rahmen eines Gerichtsverfahrens durchführen, einen Rechtsanspruch auf eine Begünstigung ausüben können und folglich von der anteiligen Steuernichtfestsetzung auf den Gewinn nach § 36 EStG bzw § 23a KStG profitieren, ein solcher Anspruch bei außergerichtlichen Sanierungen von Gesetzes wegen jedoch verwehrt bleibt. Indem jene Unternehmer, denen es gerade noch gelingt einen außergerichtlichen Vergleich mit seinen Gläubigern abzuschließen, keine gesetzlich verankerte Steuerbegünstigung genießen, werden diese benachteiligt. Unterlässt der Schuldner nämlich die Bemühungen eines außergerichtlichen Ausgleichs, wird er insofern begünstigt *„als der Fiskus die Ausfallsquote nicht nur auf die Insolvenzforderungen zur Anwendung bringt, sondern auch den späteren Steuerbetrag aus dem Sanierungsgewinn wie eine Insolvenzforderung behandelt.“*<sup>105</sup> Gewinne aus einem außergerichtlichen Ausgleich unterliegen hingegen der vollen Steuerpflicht.<sup>106</sup> Für *Gruber* wäre somit das Erfordernis einen „außergerichtlichen Sanierungsplans“ vom Schuldner zu verlangen, eine verhältnismäßigere Lösung als der gesetzliche Ausschluss des außergerichtlichen Ausgleichs.<sup>107</sup>

Hinsichtlich der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten bei einem außergerichtlichen Ausgleich wird auf Punkt III.3.1.2. verwiesen.

---

zung, in *Feldbauer-Durstmüller/Schlager* (Hrsg), *Krisenmanagement – Sanierung – Insolvenz* (2002) 1231 (1254 ff).

<sup>103</sup> *Feuchtinger/Lesigang*, *Praxisleitfaden Insolvenzrecht*<sup>4</sup> 1; *Roth/Duursma-Kepplinger*, *Exekutions- und Insolvenzrecht*<sup>10</sup> 204.

<sup>104</sup> *Feuchtinger/Lesigang*, *Praxisleitfaden Insolvenzrecht*<sup>4</sup> 2.

<sup>105</sup> *Gruber*, *Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht* 83 f.

<sup>106</sup> EStR 2000 Rz 7272.

<sup>107</sup> *Gruber*, *Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht* 85.

# III. Steuerliche Auswirkungen

## 1. Ertragsteuern

### 1.1. Einkommensteuer

#### 1.1.1. Die Behandlung von Gewinnen iSd § 36 EStG

##### 1.1.1.1. Historischer Überblick

Zum leichteren Verständnis wird oberflächlich der historische Hintergrund vor dem AbgÄG 2005 beleuchtet, wobei insb nur auf die Rechtslage vor dieser Änderung eingegangen wird.

Eine Begünstigung war vor dem AbgÄG 2005 nur für „Sanierungsgewinne“ vorgesehen.<sup>108</sup> Im Gegensatz zur geltenden Rechtslage, war der Begriff des Sanierungsgewinns sowohl ein Tatbestandsmerkmal des § 36 EStG als auch des § 23a KStG. Während die von der Judikatur und Literatur jahrzehntelang geprägten Voraussetzungen der allgemeinen Sanierungsmaßnahme, der Sanierungsabsicht sowie der Sanierungsbedürftigkeit und der Sanierungseignung nach geltender Rechtslage nur mehr bei einer Anwendung des § 23a KStG zu prüfen sind, waren diese Kriterien vor dem AbgÄG 2005 auch für § 36 EStG maßgebend.<sup>109</sup> In abgeschwächter Form hat diese Definition des Sanierungsgewinns für natürliche Personen hinsichtlich außergerichtlicher Sanierungen nach wie vor Relevanz.<sup>110</sup>

Hinsichtlich des Einkommensteuerrechts ist mit dem AbgÄG 2005 anstelle des „Sanierungsgewinns“, die Begrifflichkeit „der Schulderrass im Rahmen des Insolvenzverfahrens“ getreten.<sup>111</sup> Da für die Annahme eines steuerbegünstigten Gewinns nach § 36 EStG das aufgrund des Sanierungszwecks gebotenen Merkmals der Unternehmenssanierung bzw die Weiterführung einer betrieblichen Tätigkeit nunmehr weggefallen ist,<sup>112</sup> geht *Kanduth-Kristen* davon aus, dass die bislang zu prüfenden Kriterien nunmehr hinfällig sind. Folglich kann eine Steuerbegünstigung auch bejaht werden, wenn durch das Insolvenzverfahren die Zerschlagung oder die Schließung des Unternehmens geboten scheint.<sup>113</sup> Da anstelle der „unternehmensbezogenen Sanierung“ die „unternehmerbezogene Sanierung“ getreten ist, ist es unbedeutend, ob der Forderungsverzicht getätigt wurde, um das Unternehmen zu erhalten oder um den Unter-

---

<sup>108</sup> EriRV 1187 BlgNR 22. GP 9, zu § 36 EStG; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 2.

<sup>109</sup> *Blasina* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 36 Anm 29; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG § 36 Tz 12.

<sup>110</sup> EStR 2000 Rz 7272. Die Unternehmensfortführung wird nicht verlangt.

<sup>111</sup> EriRV 1187 BlgNR 22. GP 10, zu § 36 EStG.

<sup>112</sup> EriRV 1187 BlgNR 22. GP 10, zu § 36 EStG.

<sup>113</sup> *Kanduth-Kristen* in *Jakom*<sup>9</sup> § 36 Tz 7.

nehmer zu entschulden.<sup>114</sup> Vielmehr genügt für eine Steuerbegünstigung nach § 36 EStG jede Entschuldung in einem gerichtlichen Insolvenzverfahren. Bei diesem gelten die allgemeine Sanierungsmaßnahme, die Sanierungsabsicht sowie die Sanierungsbedürftigkeit nach hA<sup>115</sup> in aller Regel als erfüllt. In diesem Zusammenhang sei nochmals zu erwähnen, dass die Unternehmensfortführung bzw die Sanierungseignung im Anwendungsbereich des EStG nicht mehr zugrunde liegen muss.<sup>116</sup>

Durch die Neufassung tritt der Fiskus mit seiner Einkommensteuer aus dem Schulderrang sowohl bei Unternehmensfortführung als auch bei Unternehmensbeendigung an dieselbe Stelle wie jeder andere Insolvenzgläubiger. Er verzichtet quotenmäßig in gleicher Höhe.<sup>117</sup> Dadurch soll auch die Unterstützung des Abgabepflichtigen durch den Staat gewährleistet werden.<sup>118</sup>

Bei Privatkonkursen kam es vor dem AbgÄG 2005 zu einer ungeschmälernten Einkommensteuerfestsetzung, weshalb für die Entledigung der Steuerschulden meist nur ein neues Insolvenzverfahren Abhilfe schaffen konnte. Entsprechend der Zielsetzung dieses Gesetzes sind nunmehr auch Gewinne, die aus dem sogenannten Privatkonkurs resultieren, begünstigt.<sup>119</sup> In diesem Zusammenhang kommt es entweder durch die Erfüllung des Zahlungsplans oder im Rahmen eines Abschöpfungsverfahrens zur Entschuldung der natürlichen Person.<sup>120</sup>

Der Anwendungsbereich im KStG blieb durch die Novelle des AbgÄG 2005 unverändert, denn allein die Tatsache, dass das Unternehmen erhalten bleibt und nicht, dass die Körperschaft entschuldet wird, entspricht dem Ziel einer Begünstigung nach § 23a KStG. Daher sind hier für die Annahme eines Sanierungsgewinns nach wie vor die vier Kriterien von Relevanz.<sup>121</sup> Im Jahre 2010 wurden sodann durch das IRÄ-BG<sup>122</sup> lediglich legislative Anpassungen in der Terminologie vorgenommen. Es erfolgten keine materiellen Änderungen.<sup>123</sup>

---

<sup>114</sup> Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 3, Kanduth-Kristen in Jakom<sup>9</sup> § 36 Tz 3; Atzmüller in Kanduth-Kristen/Treer, SWK Spezial 2006, 61 (64); anders im Körperschaftsteuerrecht.

<sup>115</sup> Laudacher in FS Schlager 547 (556 f); Zorn in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG § 36 Tz 12; Kanduth-Kristen, taxlex 2005, 578 (578); Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 23a Tz 26; Gruber, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 103.

<sup>116</sup> Zorn in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG § 36 Tz 12; Knörzer, SWK 2005/36, 967 (967 f); Kanduth-Kristen, taxlex 2005, 578 (578).

<sup>117</sup> EriRV 1187 BlgNR 22. GP 10, zu § 36 EStG; Kanduth-Kristen, taxlex 2005, 578 (578).

<sup>118</sup> Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 36; Gruber, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 69.

<sup>119</sup> EriRV 1187 BlgNR 22. GP 9 f, zu § 36 EStG; Wiesner/Atzmüller/Mayr, AbgÄG 2005: Wichtiges zum Einkommen-, Körperschaft- und Umgründungssteuergesetz, RdW 2005, 637 (638); Kanduth-Kristen, taxlex 2005, 578 (578).

<sup>120</sup> EStR 2000 Rz 7270; Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 24; Gruber, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 82.

<sup>121</sup> EriRV 1187 BlgNR 22. GP 10, zu § 36 EStG; Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 4; krit Fröhlich/Unger, Steuerfestsetzung im Rahmen von Insolvenzverfahren, SWK 2005, 853 (855).

<sup>122</sup> Insolvenzrechtsänderungs-Begleitgesetz BGBl I 2010/58.

<sup>123</sup> EriRV 771 BlgNR 24. GP 6.

### 1.1.1.2. Voraussetzungen

Der Vollständigkeit halber wird an dieser Stelle nochmals zusammenfassend auf die Voraussetzungen des § 36 EStG eingegangen. § 36 EStG normiert diesbezüglich nur für Gewinne, die aus einem Schulderrlass resultieren, eine begünstigte Steuerfestsetzung. Dass dieser Schulderrlass betrieblich veranlasst sein muss, wurde bereits unter Punkt II.1.3. ausführlich erläutert. Zudem müssen derartige Gewinne „im Einkommen eines Steuerpflichtigen“<sup>124</sup> enthalten sein. Mit der Legaldefinition des Abs 2 leg cit wird der Anwendungsbereich außerdem dahingehend eingeschränkt, dass sich derartige Gewinne aus den Rechtswirkungen eines entschuldaren, gerichtlichen Insolvenzverfahrens ergeben müssen. Dazu zählen ausschließlich die Erfüllung eines Sanierungsplans, die Erfüllung eines Zahlungsplans sowie die Erteilung einer Restschuldbefreiung, nachdem ein Abschöpfungsverfahren durchgeführt worden ist.

## 1.2. Körperschaftsteuer

### 1.2.1. Die Behandlung von Sanierungsgewinnen nach § 23a KStG

#### 1.2.1.1. Voraussetzungen des Sanierungsgewinns

Im Gegensatz zu den soeben besprochenen Kriterien im Einkommensteuerrecht, ist die Anwendung einer Begünstigung iSd § 23a KStG an strengere Voraussetzungen geknüpft. Demnach müssen drei grundlegende Voraussetzungen gegeben sein.<sup>125</sup>

Erstens wird für die Begünstigung ein „Sanierungsgewinn“ verlangt. Das Gesetz bezeichnet als Sanierungsgewinne „Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind.“<sup>126</sup> Neben dem Vorliegen eines Schulderrlasses, werden daher auch die Kriterien der Judikatur vorausgesetzt, um dem Zweck einer Sanierung gerecht zu werden.<sup>127</sup> Diese werden im Folgenden ausführlich behandelt.

Zweitens bestimmt das Gesetz, dass der Sanierungsgewinn „durch Erfüllung der Sanierungsplanquote nach Abschluss eines Sanierungsplans gemäß §§ 140 bis 156 der Insolvenzordnung [...] entstanden“ sein muss.<sup>128</sup> § 23a KStG gibt dadurch eine Beschränkung auf Verfahren nach §§ 140 ff IO vor.

Drittens erfordert § 23a KStG, dass der Sanierungsgewinn sowie die erfassten Insolvenzverfahren kausal miteinander verknüpft sind. Dies ergibt sich folglich aus dem Ge-

---

<sup>124</sup> § 36 Abs 1 EStG.

<sup>125</sup> Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 23a Tz 4.

<sup>126</sup> § 23a Abs 1 KStG.

<sup>127</sup> Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 23a Tz 4.

<sup>128</sup> § 23a Abs 2 KStG.

setzestext, der eine Begünstigung lediglich für Sanierungsgewinne, die in „Erfüllung der Sanierungsplanquote“ „entstanden sind“, erachtet. Es ist somit erforderlich, dass sich der Schulderrlass aus den Rechtswirkungen eines gerichtlichen Insolvenzverfahrens ergibt.<sup>129</sup>

### 1.2.1.2. „Zum Zwecke der Sanierung“

Abgesehen vom Tatbestandsmerkmal des Schulderrlasses durch die Gläubiger, legt das Gesetz fest, dass ein Erlass der Schulden „zum Zwecke der Sanierung“ erfolgen muss. Aus dieser Formulierung arbeitete der VwGH mehrere, zwingend erforderliche Tatbestandsmerkmale aus, um die steuerliche Begünstigung von Sanierungsgewinnen anwenden zu können. Damit folglich ein Sanierungserfolg angenommen werden kann, muss es „sich um den Erlass von Schulden im Rahmen allgemeiner Sanierungsmaßnahmen der Gläubiger eines sanierungsbedürftigen Betriebes handeln, die diese in Sanierungsabsicht setzen, wobei diese Maßnahmen geeignet sein müssen, den Betrieb vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen.“<sup>130</sup> Aus diesem Grund muss, neben der allgemeinen Sanierungsmaßnahme, die Sanierungsbedürftigkeit des Betriebes als auch die Sanierungsabsicht des Gläubigers sowie die Sanierungsseignung vorliegen.<sup>131</sup>

Das kumulative Vorliegen all dieser Tatbestandsmerkmale zum Zeitpunkt des Schulderrlasses ist notwendig.<sup>132</sup> Liegt eine dieser Voraussetzungen zum entscheidenden Zeitpunkt nicht vor, ist die Annahme einer Begünstigung iSd § 23a KStG zu versagen. Im abgabenrechtlichen Verfahren obliegt es dem Abgabepflichtigen nach stRsp<sup>133</sup> eindeutig zu beweisen, dass die Voraussetzungen für die Begünstigung eines Sanierungsgewinns zugrunde liegen.

Obwohl einige Erkenntnisse des VwGH, va im Zusammenhang mit § 36 EStG, auf der Rechtslage vor dem AbgÄG 2005 basieren, jedoch für die vorliegende Arbeit hohe Relevanz haben, ist ein Verwenden dieser Materialien unumgänglich. Wird in einem Erkenntnis daher eine der folgenden Voraussetzungen in Bezug auf das Einkommensteuerrecht behandelt, gilt dies in dieser Arbeit für § 23a KStG gleichermaßen, zumal

---

<sup>129</sup> Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 23a Tz 4.

<sup>130</sup> Nolz in FS Bauer 195.

<sup>131</sup> VwGH 24. 05. 1993, 92/15/0041 VwSlg 6781 F/1993; VwGH 23. 01. 1997, 93/15/0043 VwSlg 7156 F/1997; VwGH 15. 04. 1997, 93/14/0075 VwSlg 7176 F/1997; VwGH 20. 04. 1999, 98/14/0120 VwSlg 7386 F/1999; VwGH 28. 03. 2000, 96/14/0104 VwSlg 7495 F/2000; VwGH 23. 05. 2000, 99/14/0311 VwSlg 7510 F/2000; VwGH 07. 06. 2001, 98/15/0037; VwGH 25. 02. 2003, 98/14/0151; VwGH 31. 03. 2004, 99/13/0198; VwGH 24. 08. 2004, 98/14/0196; VwGH 21. 04. 2005, 2001/15/0188; VwGH 21. 04. 2005, 2001/15/0213.

<sup>132</sup> VwGH 24. 08. 2004, 98/14/0196; VwGH 25. 06. 2007, 2006/14/0050; VwGH 25. 01. 2012, 2008/13/0077.

<sup>133</sup> VwGH 15. 04. 1997, 93/14/0075 VwSlg 7176 F/1997; VwGH 07. 06. 2001, 98/15/0037; VwGH 24. 08. 2004, 98/14/0196; VwGH 25. 06. 2007, 2006/14/0050; VwGH 17. 04. 2008, 2006/15/0082 VwSlg 8330 F/2008.

der Begriff des „Sanierungsgewinns“ nunmehr nur vom Körperschaftsteuerrecht verlangt wird.

#### **1.2.1.2.1. Allgemeine Sanierungsmaßnahme**

Damit die Begünstigung des Sanierungsgewinns angewandt werden kann, ist als erste Voraussetzung das Vorliegen einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme erforderlich. Sie ist nach stRsp<sup>134</sup>, Verwaltungspraxis<sup>135</sup> und hL<sup>136</sup> dann anzunehmen, wenn alle oder die Mehrzahl der Gläubiger einen ganzen oder teilweisen Verzicht auf ihre Forderungen aussprechen. Aber auch der Nachlass von lediglich einigen oder von nur einem einzelnen Gläubiger lässt eine Anwendung der Steuerbegünstigung zu, sofern es sich dabei um den Hauptgläubiger handelt und durch den Verzicht die Wirkung einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme hervorgerufen wird. Für die Frage der Eigenschaft als Hauptgläubiger lehnt die derzeit hA<sup>137</sup> eine schematische Anwendung einer 50%-Grenze hinsichtlich der Höhe der Verbindlichkeiten ab, da sie als nicht zielführend angesehen wird. Wesentlich ist das Verhältnis zwischen den erlassenen Verbindlichkeiten und den Gesamtschulden. Selbst geleistete Einlagen vom Abgabepflichtigen oder Zuschüsse dürfen in die Größenrelation zwischen den Verbindlichkeiten und dem Schulderlass jedoch nicht eingerechnet werden.<sup>138</sup>

Von einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme kann auch gesprochen werden, wenn vonseiten des hypothekarisch gesicherten Hauptgläubigers kein Forderungsverzicht abgegeben wird und er stattdessen ein Stillhalten gegenüber dem Schuldner als seinen Beitrag zur Sanierung ansieht.<sup>139</sup> Keinen begünstigten Schulderlass stellen hingegen Forderungsverzichte dar, die ihre Besicherung in Aussonderungs- und Absonderungsansprüchen haben.<sup>140</sup>

Für die Frage, ob eine allgemeine Sanierungsmaßnahme vorliegt, ist jedoch immer der Einzelfall zu beurteilen, weswegen der VwGH zu sehr unterschiedlichen Ergebnissen

---

<sup>134</sup> VwGH 19. 06. 1962, 1120/60 VwSlg 2671 F/1962; VwGH 20. 11. 1964, 1657/63; VwGH 27. 04. 1971, 1420/69 VwSlg 4223 F/1971; VwGH 03. 10. 1990, 90/13/0018 VwSlg 6540 F/1990; VwGH 15. 05. 1997, 95/15/0152; VwGH 20. 04. 1999, 98/14/0120 VwSlg 7386 F/1999; VwGH 25. 06. 2007, 2006/14/0050.

<sup>135</sup> KStR 2013 Rz 1525.

<sup>136</sup> Ruppe in Ruppe, Unternehmenssanierung 274; Nolz in FS Bauer 195; Quantschnigg/Schuch, ESt – Handbuch § 36 Tz 7; Achatz/Kofler in Buchegger, InsR, Zusatzband 1, Steuern, II/Rz 51; Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 23a Tz 27; Gruber in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz – Kommentar<sup>2</sup> (2016) § 23a Rz 26; Zorn in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG § 36 Tz 6, 15; Blasina in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG<sup>23</sup> § 23a Tz 18; Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 74.

<sup>137</sup> VwGH 03. 10. 1990, 90/13/0018 VwSlg 6540 F/1990; VwGH 15. 05. 1997, 95/15/0152; KStR 2013 Rz 1525; Nolz in FS Bauer 196; Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 23a Tz 27; Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 74; Quantschnigg/Schuch, ESt – Handbuch § 36 Tz 7; Gruber in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG<sup>2</sup> § 23a Rz 26; Blasina in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG<sup>23</sup> § 23a Tz 20; Laudacher in FS Schlager 547 (565).

<sup>138</sup> VwGH 23. 02. 1994, 92/13/0289.

<sup>139</sup> UFS 11. 06. 2010, RV/3410-W/07; Nolz in FS Bauer 196.

<sup>140</sup> Blasina in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG<sup>23</sup> § 23a Tz 19.

kam.<sup>141</sup> Aufgrund der kasuistischen Linie der Judikatur kann keine exakte prozentuelle Grenze festgelegt werden. So erachtete der VwGH<sup>142</sup> einen Schuldverzicht von 20 % der noch aushaftenden Forderungen grundsätzlich als ausreichend, wenn dieser dem Zweck der Sanierung dient. Aufgrund der Notwendigkeit einer Sanierung lässt sich auch die Tatsache ableiten, dass zwischen der allgemeinen Sanierungsmaßnahme und der Sanierungseignung ein enges Verhältnis besteht.<sup>143</sup> In einem anderen Erkenntnis reichte dem VwGH<sup>144</sup> ein Schuldverzicht in Höhe von 18 % der Schulden jedoch nicht aus, um das Vorliegen einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme bejahen zu können. Dafür gab der VwGH<sup>145</sup> der Beschwerde bei einem Schuldverzicht im Ausmaß von 16% statt. Weiters vertritt das Höchstgericht die Auffassung, dass ein 19 %iger Schuldverzicht der Annahme eines Sanierungsgewinns nicht entgegen steht und daher nicht im Voraus ausgeschlossen werden darf.<sup>146</sup> Seiner Meinung nach kommt es bei einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme jedoch darauf an, dass die Schuldverzichtsergebnisse von einem einheitlichen Sanierungskonzept ausgehen. Gerade in Fällen, in denen der Schuldner jahrelang immer nur mit jenen Gläubigern, die mit Zwangsversteigerungen oder einer Konkursverfahrenseinleitung drohen, Vereinbarungen über Ratenzahlungen mit Forderungsnachlässen trifft, sieht der VwGH kein einheitliches Sanierungskonzept im Sinne eines Sanierungsplans. Die hA<sup>147</sup> vermutet im Allgemeinen bei einer gerichtlichen Sanierung iSd §§ 140 ff IO bzw bei einem gezielt erstellten und konsequent umgesetzten Sanierungsplan jedoch das Vorliegen einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme. Nach den KStR 2013 sei die Sanierungseignung in diesem Fall ohnehin indiziert.<sup>148</sup>

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass nach stRsp ein Schuldverzicht im Bereich eines 20 %igen Forderungsverzichts in aller Regel einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme entspricht, weshalb ein begünstigungsfähiger Gewinn zu bejahen ist. Obwohl in Einzelfällen ein Schuldverzicht von bloß 16% reichen kann, ist bei derartig geringen Schuldverzichtsergebnissen meist die Sanierungseignung zu verneinen.

---

<sup>141</sup> Nolz in FS Bauer 196; Blasina in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG<sup>23</sup> § 23a Tz 20; Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 73.

<sup>142</sup> VwGH 03. 10. 1990, 90/13/0018 VwSlg 6540 F/1990.

<sup>143</sup> Dazu ausführlich unter Punkt III.1.2.1.2.4.

<sup>144</sup> VwGH 23. 02. 1994, 92/13/0289.

<sup>145</sup> VwGH 19. 05. 1993, 89/13/0252 VwSlg 6776 F/1993.

<sup>146</sup> VwGH 20. 04. 1999, 98/14/0120 VwSlg 7386 F/1999.

<sup>147</sup> VwGH 27. 04. 1971, 1420/69 VwSlg 4223 F/1971; KStR 2013 Rz 1530; Quantschnigg/Schuch, ESt – Handbuch § 36 Tz 7; Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 23a Tz 29; Gruber in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG<sup>2</sup> § 23a Rz 26; Blasina in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG<sup>23</sup> § 23a Tz 18; Denk, Der Sanierungsgewinn im Ertragssteuerrecht, in Feldbauer-Durstmüller/Schlager (Hrsg), Krisenmanagement – Sanierung – Insolvenz (2002) 929 (936); Gruber, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 93; Kanduth-Kristen, taxlex 2006, 436 (439).

<sup>148</sup>KStR 2013 Rz 1530.

### 1.2.1.2.2. Sanierungsbedürftigkeit

Damit eine Begünstigung des Sanierungsgewinns zum Tragen kommt, ist als weitere Voraussetzung die Sanierungsbedürftigkeit des Unternehmens nachzuweisen. Dafür muss dieses ohne Schulderrass unfähig sein, seinen Verpflichtungen nachzukommen. Folglich steht der Betrieb in der Regel aus wirtschaftlicher Sicht vor dem Zusammenbruch.<sup>149</sup>

Neben der Zahlungsunfähigkeit<sup>150</sup> ist auch die Überschuldung ein Indiz des drohenden wirtschaftlichen Zusammenbruchs eines Unternehmens.<sup>151</sup> *Ruppe* nennt auch Hinweise wie Unrentabilität, hohe Verluste oder starker Gewinnrückgang als mögliche Kennzeichen eines bevorstehenden wirtschaftlichen Zusammenbruchs.<sup>152</sup> *Gruber* erwähnt diesbezüglich noch Aspekte wie Betriebsmittelknappheit oder Rückgang des Rohgewinns.<sup>153</sup>

Der Nachweis des Sanierungsbedarfs ist nach Ansicht des VwGH<sup>154</sup> und hL<sup>155</sup> anhand von objektiven Kriterien zu ermitteln. *Zorn* meint zudem, dass weder das Vortäuschen einer finanziell schlechten Lage noch eine subjektive Falscheinschätzung der tatsächlichen Verhältnisse für den Nachweis des Sanierungsbedarfs ausreichen.<sup>156</sup> Sobald ein gerichtliches Insolvenzverfahren eröffnet wird, ist in der Regel vom wirtschaftlichen Zusammenbruch des Unternehmens und somit von der Sanierungsbedürftigkeit auszugehen.<sup>157</sup> *Gruber* ergänzt diesbezüglich, dass die Annahme des Sanierungsbedarfs mit der materiellen Insolvenz praktisch in gewisser Weise gleichgesetzt werden kann.<sup>158</sup> Der Behörde ist es jedoch nicht versagt, die Sanierungsbedürftigkeit zu überprüfen, zumal keine rechtliche Bindung an die Insolvenzverfahrenseröffnung besteht.<sup>159</sup>

Der Sanierungsbedarf wird vom VwGH zweifellos versagt, wenn der Betrieb zukünftig ertragsfähig bleibt und seine laufenden Verbindlichkeiten tilgen kann, auch wenn der

---

<sup>149</sup> VwGH 15. 05. 1997, 95/15/0152; VwGH 19. 05. 1993, 89/13/0252; UFS 13. 07. 2005, RV/0467-G/02; KStR 2013 Rz 1526; siehe auch *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 23a Tz 30; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG § 36 Tz 8; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 76; *Gruber* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG<sup>2</sup> § 23a Rz 25; *Langheinrich/Ryda*, FJ 2009, 98 (101); *Kanduth-Kristen* in *Fraberger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Ludwig/Mayr* (Hrsg), Handbuch Sonderbilanzen 293 (310); *Atzmüller* in *Kanduth-Kristen/Treer*, SWK Spezial 2006, 61 (62).

<sup>150</sup> Nach der Rsp des VwGH liegt Zahlungsunfähigkeit vor, „wenn der Schuldner objektiv generell mangels bereiter Mittel nicht nur vorübergehend außerstande ist, fällige Geldschulden regelmäßig zu erfüllen“, siehe VwGH 19. 05. 1993, 89/13/0252; VwGH 29. 07. 1997, 95/14/0014 VwSlg 7200 F/1997.

<sup>151</sup> VwGH 15. 05. 1997, 95/15/0152; KStR 2013 Rz 1526.

<sup>152</sup> *Ruppe* in *Ruppe*, Unternehmenssanierung 274.

<sup>153</sup> *Gruber* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG<sup>2</sup> § 23a Rz 25.

<sup>154</sup> VwGH 15. 05. 1997, 95/15/0152.

<sup>155</sup> *Quantschnigg/Schuch*, ESt – Handbuch § 36 Tz 8; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG § 36 Tz 8; *Gruber* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG<sup>2</sup> § 23a Rz 25; *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 93.

<sup>156</sup> *Zorn* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG § 36 Tz 8.

<sup>157</sup> UFS 13. 07. 2005, RV/0467-G/02; *Ruppe* in *Ruppe*, Unternehmenssanierung 274; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG § 36 Tz 8; *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 23a Tz 30; siehe auch *Gleiß-Rathmanner/Petriz*, Sanierungsgewinnbesteuerung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, ZUS 2012/4, 151 (153).

<sup>158</sup> *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 94.

<sup>159</sup> *Ruppe* in *Ruppe*, Unternehmenssanierung 274; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG § 36 Tz 8.

Betrieb überschuldet ist.<sup>160</sup> Der wirtschaftliche Zusammenbruch kann aber auch drohen, wenn keine Überschuldung vorliegt.<sup>161</sup> Primär ist bei der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens auf die Zahlungsunfähigkeit zu achten. Für die Prüfung der Sanierungsbedürftigkeit hat diese insolvenzrechtliche Beurteilung jedoch nur Indizwirkung, weshalb der Sanierungsbedarf auch aufgrund von betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten zu beurteilen ist.<sup>162</sup> Daher sind nach hL<sup>163</sup>, neben der Berücksichtigung der Gewinnentwicklung, welche in unmittelbarer zeitlicher Nähe zur Sanierung steht, „auch der innere Wert des Betriebes und das Verhältnis der Schuldenlast zu den flüssigen Mitteln des Betriebes“<sup>164</sup> zu bedenken. Folglich verneint das Schrifttum eine Sanierungsbedürftigkeit, wenn Gewinne und steigende Umsätze mit einem positiven Betriebskontensaldo verbunden sind.<sup>165</sup>

Prinzipiell wird zur Prüfung, ob Sanierungsbedarf besteht, das gesamte betriebliche Vermögen berücksichtigt.<sup>166</sup> Betrifft die Prüfung einen Einzelunternehmer oder eine Personengesellschaft, sind das Betriebsvermögen als auch das Sonderbetriebsvermögen und das private Vermögen der Gesellschafter einzubeziehen.<sup>167</sup> Verfügt der Schuldner selbst über ausreichendes Privatvermögen, das er zur Überwindung finanzieller Hürden in den Betrieb einbringen könnte, wird der Sanierungsbedarf verneint.<sup>168</sup> Das Privatvermögen des Schuldners darf in der Prüfung jedoch nur insofern bedacht werden, als ein Zugriff der Gläubiger nach den zivilrechtlichen Haftungsbestimmungen möglich ist.<sup>169</sup> Nicht erforderlich ist hingegen, dass das private Vermögen tatsächlich veräußert oder in das Unternehmen eingebracht wird. Allein die Belehnbarkeit des Vermögens wird als ausreichend angesehen.<sup>170</sup> Nicht nur das Betriebsvermögen des zu sanierenden Betriebs, sondern auch das Betriebsvermögen anderer Betriebe des Abgabepflichtigen ist bei der Prüfung der Sanierungsbedürftigkeit zu berücksichtigen.<sup>171</sup> Bei Kapitalgesellschaften zählen dazu zB künftig zufließende Gewinnanteile

---

<sup>160</sup> VwGH 15. 05. 1997, 95/15/0152.

<sup>161</sup> VwGH 19. 05. 1993, 89/13/0252 VwSlg 6776 F/1993; ähnlich auch Zorn in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG § 36 Tz 8.

<sup>162</sup> VwGH 19. 05. 1993, 89/13/0252 VwSlg 6776 F/1993.

<sup>163</sup> Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 23a Tz 31; Zorn in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG § 36 Tz 8; Gruber, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 95.

<sup>164</sup> Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 23a Tz 31.

<sup>165</sup> Quantschnigg/Schuch, ESt – Handbuch § 36 Tz 8; Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 23a Tz 31; Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 76.

<sup>166</sup> Gruber in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG<sup>2</sup> § 23a Rz 25.

<sup>167</sup> Nolz in FS Bauer 196; Quantschnigg/Schuch, ESt – Handbuch § 36 Tz 8; Ruppe in Ruppe, Unternehmenssanierung 274; Zorn in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG § 36 Tz 8.

<sup>168</sup> Nolz in FS Bauer 196; Quantschnigg/Schuch, ESt – Handbuch § 36 Tz 8; Ruppe in Ruppe, Unternehmenssanierung 274; Zorn in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG § 36 Tz 8.

<sup>169</sup> VwGH 19. 05. 1993, 89/13/0252 VwSlg 6776 F/1993; VwGH 28. 11. 2001, 97/13/0204 VwSlg 7667 F/2001; UFS 14. 12. 2006, RV/0500-G/06; siehe auch Gruber in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG<sup>2</sup> § 23a Rz 25; Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 78. Zur Behandlung eines Kommanditisten siehe Pkt III.1.3.6.2.

<sup>170</sup> VwGH 19. 05. 1993, 89/13/0252 VwSlg 6776 F/1993.

<sup>171</sup> VwGH 15. 05. 1997, 95/15/0152; UFS 13. 07. 2005, RV/0467-G/02; siehe auch Nolz in FS Bauer 196; Denk in Feldbauer-Durstmüller/Schlager, 929 (936); Achatz/Kofler in Buchegger, InsR, Zusatzband 1, Steuern, II/Rz 52.

von Tochtergesellschaften.<sup>172</sup> Liegt also die Bewahrung des Zusammenbruchs eines in Schwierigkeiten geratenen Unternehmens in der Hand des Unternehmers selbst, verneint die hM<sup>173</sup> die Sanierungsbedürftigkeit, da ein Schuldnerlass nicht dem Zweck der Sanierung entspricht. Nach Meinung *Ruppes*<sup>174</sup> könne nämlich eine aufgrund des Schuldnerlasses entstandene Ertragsteuer problemlos entrichtet werden, wenn ausreichendes Privatvermögen vorhanden ist. Für den Fortbestand des Unternehmens sieht er daher eine steuerliche Begünstigung nicht unbedingt erforderlich.

### 1.2.1.2.3. Sanierungsabsicht

Im Unterschied zum kürzlich besprochenen Merkmal der Sanierungsbedürftigkeit, bei der es sich um ein objektives Element handelt, wird von der Sanierungsabsicht ein subjektives Motiv verlangt. Nach Meinung *Ruppes* ist diesem Kriterium jedoch nicht allzu große Bedeutung zu schenken, da die Sanierungsabsichten der Gläubiger dennoch aus den objektiven Umständen des Einzelfalls herzuleiten sind.<sup>175</sup>

Im Allgemeinen ist unter Sanierungsabsicht die subjektive „*Absicht der Gläubiger, die wirtschaftliche Gesundung des Unternehmens herbeizuführen*“<sup>176</sup> zu verstehen. Ein Beweggrund für den Schuldnerlass muss daher die Aufrechterhaltung der Existenz des Schuldners in wirtschaftlicher Hinsicht sein. Der Zweck der Sanierung stellt somit das entscheidende Kriterium dar.<sup>177</sup>

Zu vermuten ist die Sanierungsabsicht etwa, wenn es sich um einen allgemeinen Forderungsverzicht bzw um ein gerichtliches Insolvenzverfahren iSd §§ 140 bis 156 IO handelt.<sup>178</sup> Bei Letzterem ist wegen der Erforderlichkeit eines Sanierungskonzepts unzweifelhaft die Sanierungsabsicht gegeben.<sup>179</sup> Da diese einheitlich auszulegen ist, schadet es nach Ansicht des VwGH nicht, wenn nur eine Gläubigerminderheit den Sanierungsplan nicht annimmt.<sup>180</sup> Auch nach *Nolz* ist es nicht zulässig, die Sanierungsabsicht hinsichtlich einzelner, gegen den Sanierungsplan stimmende Gläubiger zu verneinen und daraufhin die Begünstigung zu versagen.<sup>181</sup>

---

<sup>172</sup> VwGH 15. 05. 1997, 95/15/0152; siehe auch *Blasina* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG<sup>23</sup> § 23a Tz 12; *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 23a Tz 32.

<sup>173</sup> VwGH 28. 11. 2001, 97/13/0204 VwSlg 7667 F/2001.

<sup>174</sup> *Ruppe* in *Ruppe*, Unternehmenssanierung 274.

<sup>175</sup> *Ruppe* in *Ruppe*, Unternehmenssanierung 276.

<sup>176</sup> *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 23a Tz 33.

<sup>177</sup> VwGH 27. 04. 1971, 1420/69 VwSlg 4223 F/1971; KStR 2013 Rz 1527; siehe auch *Quantschnigg/Schuch*, ESt – Handbuch § 36 Tz 9; *Gruber* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG<sup>2</sup> § 23a Rz 27; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 79.

<sup>178</sup> VwGH 27. 04. 1971, 1420/69 VwSlg 4223 F/1971; KStR 2013 Rz 1527; siehe auch *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 23a Tz 33; *Gruber* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG<sup>2</sup> § 23a Rz 27; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 79; *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 95 f.

<sup>179</sup> Zur alten Rechtslage VwGH 27. 04. 1971, 1420/69 VwSlg 4223 F/1971; KStR 2013 Rz 1527.

<sup>180</sup> VwGH 27. 04. 1971, 1420/69 VwSlg 4223 F/1971.

<sup>181</sup> *Nolz* in FS Bauer 196.

Bei Erfüllen aller übrigen Voraussetzungen kann nach *Ruppe* grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass Gläubiger, die aufgrund solcher Sanierungsmaßnahmen verzichten, zum Zweck der Sanierung handeln.<sup>182</sup> Der VwGH verneint die Sanierungsabsicht jedoch trotzdem in einigen Fällen. Ua erkannte er keine geeignete Sanierungsmaßnahme, wenn der Lieferant dem Unternehmen die wirtschaftliche Grundlage entzieht, indem er abrupt die Geschäftsbeziehung beendet und dieser folglich auf Forderungen verzichtet, weil der Konkurs angedroht wurde.<sup>183</sup> Erfolgt der Abbruch der Geschäftsbeziehungen nach dem Schulderrlass, verstärkt dies das Indiz für einen Mangel an Sanierungsabsicht.<sup>184</sup> Ebenso missbilligt der VwGH in stRsp<sup>185</sup> die Sanierungsabsicht in den Fällen, in denen der Forderungsverzicht bloß ausgesprochen wurde, um die restlichen noch ausstehenden Forderungen zu sichern. Wenn also die Einbringung des Gesamtrückstandes aussichtslos erscheint und sich der Gläubiger nur aufgrund dieser kaufmännischen Erwägungen für einen teilweisen Forderungsverzicht entscheidet, liegt kein Sanierungswille vor.<sup>186</sup> Dieser Auffassung der vorrangigen Absicht der Forderungsrettung steht *Kofler* eher kritisch entgegen, zumal die Aufrechterhaltung der Geschäftsbeziehungen nicht grundsätzlich gegen die Sanierungsabsicht spricht.<sup>187</sup> Der VwGH hält die Annahme der Sanierungsabsicht ebenfalls für ausgeschlossen, wenn eine Bank nicht aufgrund von Sanierungsabsichten auf ihre Forderungen verzichtet, sondern sie vielmehr nur das Renommee einer schuldner- und kundenfreundlichen Bank bewahren will.<sup>188</sup> Nach Rsp<sup>189</sup> des VwGH sowie nach hM<sup>190</sup> wird die Sanierungsabsicht daher verneint, wenn der Schuldennachlass primär erlassen wird, um den guten Ruf eines Gesellschafters zu erhalten. Gleiches darf angenommen werden, wenn es um die Reputation eines Unternehmens selbst geht.

Um eine Stilllegung des Betriebes zu vermeiden, lehnen sowohl *Heinrich* als auch die Verwaltungspraxis<sup>191</sup> die Sanierungsabsicht ab, wenn Maßnahmen der Gesellschafter wie zB die Leistung eines Gesellschafterzuschusses nicht vorgenommen werden.<sup>192</sup> Ein Teil der Lehre lehnt diese Ansicht im Einkommensteuerrecht entschieden ab, weil die Sanierungsabsicht auf der Seite des Schuldners vollkommen irrelevant ist, da es

---

<sup>182</sup> *Ruppe* in *Ruppe*, Unternehmenssanierung 276 f.

<sup>183</sup> VwGH 03. 10. 1990, 89/13/0129; siehe auch KStR 2013 Rz 1532.

<sup>184</sup> VwGH 31. 03. 2003, 98/14/0178.

<sup>185</sup> VwGH 20. 11. 1964, 1657/63; VwGH 23. 10. 1968, 843/66; VwGH 07. 06. 2001, 98/15/0037; siehe auch *Gruber* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG<sup>2</sup> § 23a Rz 27; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG § 36 Tz 9.

<sup>186</sup> VwGH 20. 11. 1964, 1657/63.

<sup>187</sup> *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 23a Tz 34; ähnlich auch *Nolz* in FS Bauer 197; *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 97; *Fischerlehner*, Führt die Versteuerung des Sanierungsgewinns zu einer Masseforderung? ÖStZ 1998, 485 (489).

<sup>188</sup> VwGH 31. 03. 2003, 98/14/0178.

<sup>189</sup> VwGH 27. 03. 1985, 83/13/0068, 0074; VwGH 31. 03. 2003, 98/14/0178.

<sup>190</sup> KStR 2013 Rz 1527; *Quantschnigg/Schuch*, Est – Handbuch § 36 Tz 9; *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 23a Tz 34; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG § 36 Tz 9; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 80; *Atzmüller* in *Kanduth-Kristen/Treer*, SWK Spezial 2006, 61 (63).

<sup>191</sup> KStR 2013 Rz 1527.

<sup>192</sup> *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 80.

nur auf die Sanierungsabsicht der nachlassenden Gläubiger ankommt.<sup>193</sup> In diese Richtung argumentiert auch der VwGH.<sup>194</sup> Hinsichtlich des Körperschaftsteuerrechts erscheint die Sichtweise der Verwaltungspraxis für *Kofler* und *Blasina* schon aufgrund des geltenden Trennungsprinzips nicht einleuchtend. Ein Gesellschafter muss nur dann eine Sanierungsabsicht haben, wenn er zugleich selbst Gläubiger der Gesellschaft ist.<sup>195</sup> Handelt es sich um eine Mitunternehmerschaft, an der sowohl eine natürliche als auch eine juristische Person beteiligt ist, sind diese beiden differenziert zu betrachten. Während eine Steuerbegünstigung für die natürliche Person schon bei Erfüllen der Merkmale für einen Schulderrlass angenommen werden kann, ist bei der Kapitalgesellschaft ein strengerer Maßstab zu legen. Aus diesem Grund kann es zu einer unterschiedlichen Besteuerung kommen.<sup>196</sup>

Der VwGH<sup>197</sup> und die KStR 2013<sup>198</sup> versagen das Vorliegen der Sanierungsabsicht weiters, wenn aufgrund der Uneinbringlichkeit die Abgaben nachgesehen werden. Die Abgabenbehörde sieht dabei nämlich in der Nachsicht der Steuerschuld keine Maßnahme die Gesundung des Unternehmens zu veranlassen. Wird der Schulderrlass daher nicht im Rahmen einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme stattgegeben, sondern die Abgabenschuld nachgesehen, liegt idR kein begünstigungsfähiger Gewinn vor.

#### **1.2.1.2.4. Sanierungseignung**

Als eine letzte tatbestandmäßige Voraussetzung ist die Sanierungseignung erforderlich. Sie hat eine zweifache Bedeutung.<sup>199</sup> Einerseits muss die Sanierung des Betriebes (Sanierungsfähigkeit) möglich sein und andererseits muss die Sanierungsmaßnahme geeignet sein, den Eintritt eines Sanierungserfolges herbeizuführen (Sanierungseignung ieS).<sup>200</sup> Daraus lässt sich schließen, dass im Zeitpunkt des Schulderrlasses die Sanierung objektiv geeignet sein muss, „den Betrieb vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen“<sup>201</sup>. Es muss folglich eine Gesundung des Unternehmens erwartet werden können. Nur wenn der Betrieb schließlich aufgrund des Schulderrlasses einerseits als Wirtschaftsfaktor und andererseits als Einkunftsquelle erhalten bleibt, ist das Kriterium der Sanierungseignung erfüllt und der Sanierungser-

---

<sup>193</sup> *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 23a Tz 34; *Achatz/Kofler* in *Buchegger*, Rz II/53; *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 96; *Käferböck*, Neuere Entwicklungen bei der steuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen, *ecolex* 2001, 186 (188).

<sup>194</sup> VwGH 07. 06. 2001, 98/15/0037; VwGH 25. 02. 2003, 98/14/0151.

<sup>195</sup> *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 23a Tz 34; *Blasina* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG<sup>23</sup> § 23a Tz 23.

<sup>196</sup> *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 57; *Blasina* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG<sup>23</sup> § 23a Tz 24.

<sup>197</sup> VwGH 20. 11. 1964, 1657/63; VwGH 19. 06. 1962, 1120/60 VwSlg 2671 F/1962.

<sup>198</sup> KStR 2013 Rz 1527.

<sup>199</sup> *Quantschnigg/Schuch*, ESt – Handbuch § 36 Tz 10; *Gruber* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG<sup>2</sup> § 23a Rz 28; *Käferböck*, *ecolex* 2001, 186 (188).

<sup>200</sup> *Quantschnigg/Schuch*, ESt – Handbuch § 36 Tz 10; *Gruber* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG<sup>2</sup> § 23a Rz 28.

<sup>201</sup> KStR 2013 Rz 1528.

folg gegeben.<sup>202</sup> Als Kriterien für die Beurteilung der Sanierungseignung sind etwa zukünftige Betriebsergebnisse, der Überschuldungsgrad sowie die Höhe der stillen Reserven heranzuziehen.<sup>203</sup> *Heinrich* nennt zusätzlich die Entwicklung des Kapitalkontos als ein Merkmal.<sup>204</sup>

Wenn im Nachhinein Umstände hervorkommen, die der Wiederherstellung der Ertragsfähigkeit entgegenstehen, gilt es zu beurteilen, ob eine Begünstigung des Sanierungsgewinns verhindert werden kann. Sowohl *Ruppe* als auch *Nolz* sehen in der Tatsache, dass der Sanierungserfolg misslingt, kein Indiz dafür, dass die Sanierung von Anfang an nicht geeignet war.<sup>205</sup> *Nolz* untermauert aber, dass der Schulderrlass im Zeitpunkt des Erlasses zumindest objektiv geeignet sein muss die Ertragsfähigkeit wiederherzustellen.<sup>206</sup> Dass der Sanierungserfolg tatsächlich eintritt, wird von der hL<sup>207</sup> jedoch nicht gefordert. Es sei allerdings ex ante im Zeitpunkt des Verzichts zu beurteilen, ob eine ausreichende Wahrscheinlichkeit vorliegt, dass das Unternehmen als Einkunftsquelle und als Wirtschaftsfaktor erhalten bleibt. Dafür wäre eine positive Fortbestehensprognose von Vorteil.<sup>208</sup>

Im Einzelnen stellt sich an dieser Stelle die Frage, in welchen Fällen der VwGH und die Verwaltungspraxis die Sanierungseignung explizit annehmen bzw versagen. So spricht sich die hM gegen das Vorliegen der Sanierungseignung aus, wenn ein Betrieb nach versuchter Sanierung eingestellt oder veräußert wird,<sup>209</sup> der Schulderrlass gegenüber einem bereits aufgelösten oder gegenüber einem in der Abwicklung befindlichen Unternehmen stattfindet<sup>210</sup> oder wenn lediglich die private Sphäre des Unternehmers selbst saniert wird.<sup>211</sup> Es muss sich also um eine unternehmensbezogene Sanierung handeln.<sup>212</sup> Auch zum Zwecke der Schuldentilgung bei einer Veräußerung des Betriebsvermögens beinahe zur Gänze, ist die Annahme der Sanierungseignung zu ver-

---

<sup>202</sup> VwGH 31. 03. 1998, 95/13/0265; siehe auch *Nolz* in FS Bauer 197; *Ruppe* in *Ruppe*, Unternehmenssanierung 275; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 81.

<sup>203</sup> KStR 2013 Rz 1528.

<sup>204</sup> *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 81.

<sup>205</sup> *Ruppe* in *Ruppe*, Unternehmenssanierung 276; *Nolz* in FS Bauer 198.

<sup>206</sup> *Nolz* in FS Bauer 198.

<sup>207</sup> *Ruppe* in *Ruppe*, Unternehmenssanierung 276; *Nolz* in FS Bauer 198; *Gruber* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG<sup>2</sup> § 23a Rz 28; *Achatz/Kofler* in *Buchegger*, InsR, Zusatzband 1, Steuern, II/Rz 54.

<sup>208</sup> *Gruber* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG<sup>2</sup> § 23a Rz 28.

<sup>209</sup> VwGH 23. 01. 1997, 93/15/0043 VwSlg 7156 F/1997; VwGH 23. 05. 2000, 99/14/0311 VwSlg 7510 F/2000; VwGH 25. 02. 2003, 98/14/0151; VwGH 31. 03. 2003, 98/14/0128; VwGH 24. 08. 2004, 98/14/0196; VwGH 21. 04. 2005, 2001/15/0188; KStR 2013 Rz 1531; *Quantschnigg/Schuch*, Est – Handbuch § 36 Tz 10; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG § 36 Tz 7; *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 23a Tz 39; *Gruber* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG<sup>2</sup> § 23a Rz 28; *Fischerlehner*, ÖStZ 1998, 485 (489); *Kanduth-Kristen*, Steuerliche Neuerungen für das Insolvenzverfahren, ZIK 2006, 44 (45).

<sup>210</sup> VwGH 29. 07. 1997, 95/14/0117 VwSlg 7201 F/1997; VwGH 31. 03. 1998, 95/13/0265; VwGH 25. 05. 2011, 2010/08/0219 VwSlg 18140 A/2011.

<sup>211</sup> VwGH 23. 01. 1997, 93/15/0043 VwSlg 7156 F/1997; VwGH 25. 02. 2003, 98/14/0151; VwGH 16. 09. 2003, 2000/14/0193.

<sup>212</sup> VwGH 23. 01. 1997, 93/15/0043 VwSlg 7156 F/1997; VwGH 29. 07. 1997, 95/14/0117 VwSlg 7201 F/1997; VwGH 20. 04. 1999, 98/14/0120 VwSlg 7386 F/1999; VwGH 25. 02. 2003, 98/14/0151; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG § 36 Tz 7; *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 23a Tz 37; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 82.

neinen. Selbst wenn das Unternehmen in Zukunft am Geschäftsleben teilhaben könnte, bleibt das Unternehmen nicht als Wirtschaftsfaktor erhalten.<sup>213</sup> Ebenso sprechen nach der Verwaltungspraxis ein Missverhältnis zwischen der weiterbestehenden Schuldenlast und den flüssigen Mitteln sowie das Unterbleiben der Ertragsfähigkeit und das Eintreten weiterer Verluste gegen die Sanierungseignung.<sup>214</sup> Werden nämlich hohe Verluste in den Folgejahren, womöglich bei niedrigem Eigenkapital erzielt, spricht dies unweigerlich dafür, dass die Maßnahme nicht geeignet war eine Sanierung herbeizuführen.<sup>215</sup> Die Verwaltungspraxis erachtet zudem die Sanierungseignung als gegeben, wenn die Aufgabe eines Teilbetriebes der Rettung der übrigen Teilbetriebe dient und ein einheitliches Betriebsvermögen vorliegt.<sup>216</sup> Auch im Fall einer übertragenden Sanierung spricht sich die hA<sup>217</sup> grundsätzlich nicht gegen die Sanierungseignung aus. Dieser liegt zugrunde, dass eine Übertragung des zu sanierenden Unternehmens bzw dessen wesentlicher Grundlagen auf eine Fortführungs- oder Auffanggesellschaft ergeht.<sup>218</sup> Kommt es zu einer Veräußerung der Liegenschaft, auf der der Betrieb des zu sanierenden Unternehmens stattfand und sollen dadurch aufgedeckte stille Reserven dem sanierungsbedürftigen Unternehmen zugeführt werden, um das Unternehmen an einer anderen Stelle fortzuführen, verneint der VwGH<sup>219</sup> wiederum das Kriterium der Betriebsfortführung und somit die Sanierungseignung.

### 1.3. Die Gewinnermittlung

#### 1.3.1. Allgemeines

Nachdem soeben die Voraussetzungen für die Begünstigung derartiger Gewinne besprochen wurden, wird im Folgenden auf deren Gewinnermittlung eingegangen. Im Allgemeinen kennt die österreichische Rechtsordnung grundsätzlich zwei Arten für die Ermittlung des Gewinns. Zum einen gibt es die Möglichkeit den Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich gem § 5 Abs 1 oder § 4 Abs 1 EStG und zum anderen durch Überschussrechnung der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben gem § 4 Abs

---

<sup>213</sup> VwGH 20. 11. 1996, 94/15/0137; VwGH 24. 07. 2007, 2002/14/0087; KStR 2013 Rz 1528; siehe auch *Zorn in Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG § 36 Tz 7; *Kofler in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 23a Tz 39.

<sup>214</sup> KStR 2013 Rz 1531.

<sup>215</sup> VwGH 03. 10. 1990, 90/13/0018 VwSlg 6540 F/1990; siehe auch *Zorn in Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG § 36 Tz 7.

<sup>216</sup> KStR 2013 Rz 1528.

<sup>217</sup> VwGH 28. 03. 2000, 96/14/0104 VwSlg 7495 F/2000; VwGH 25. 02. 2003, 98/14/0151; UFS 13. 07. 2005, RV/0467-G/02; KStR 2013 Rz 1530; *Quantschnigg/Schuch*, ESt – Handbuch § 36 Tz 10; *Zorn in Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG § 36 Tz 7; *Kofler in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 23a Tz 38; *Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 81, 89; *Achatz/Kofler in Buchegger*, InsR, Zusatzband 1, Steuern, II/Rz 54; *Atzmüller*, Der körperschaftsteuerliche Sanierungstatbestand, in *König/Schwarzinger* (Hrsg), Körperschaften im Steuerrecht, FS Wiesner (2004) 53 (64); *Kofler*, Steuerliche Begünstigung übertragender Sanierungen? *ecolex* 2002, 683 (685).

<sup>218</sup> Unter den wesentlichen Grundlagen bei Betrieben, die ihren Umsatz durch täglich benötigte Güter und Leistungen erwirtschaften, ist in erster Linie der Standort des Betriebes zu verstehen, siehe VwGH 24. 04. 1996, 94/15/0025.

<sup>219</sup> VwGH 16. 09. 2003, 2000/14/0193.

3 EStG festzusetzen.<sup>220</sup> Eine Vereinfachung der Einkommensermittlung ist durch die Anwendung der Durchschnittsteuersätze gem § 17 EStG möglich. Diesbezüglich gibt es die Betriebsausgabenpauschalierung sowie die Voll- oder Teilpauschalierung aufgrund einer Verordnung.<sup>221</sup>

Nur Gewerbetreibende, die nach § 189 UGB<sup>222</sup> zur Rechnungslegung verpflichtet sind, haben ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich gem § 5 Abs 1 EStG zu ermitteln, wohingegen der Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs 1 EStG als allgemeine steuerliche Gewinnermittlungsart gilt.<sup>223</sup> Dabei sind die allgemeinen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung zu beachten. Die Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG erfolgt unter Berücksichtigung der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung, wobei aber auch die steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften Beachtung finden.<sup>224</sup>

Ein entscheidendes Abgrenzungsmerkmal zur Gewinnermittlung durch Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ist die doppelte Buchführungspflicht. § 4 Abs 3 EStG ist nur jenen Betrieben zugänglich, die weder der Buchführungspflicht unterliegen noch freiwillig Bücher führen. Für die Berechnung des Gewinns erfolgt im Rahmen des § 4 Abs 3 EStG eine Gegenüberstellung der Einnahmen sowie der Ausgaben eines Wirtschaftsjahres.<sup>225</sup>

### **1.3.2. Der Entstehungszeitpunkt des steuerlich relevanten Gewinns**

Eine steuerliche Sonderbehandlung erfahren Gewinne nach § 36 EStG und § 23a KStG durch den Erlass von Verbindlichkeiten, wenn dieser im Rahmen eines Insolvenzverfahrens erfolgt. In diesem Zusammenhang gilt die nicht unwesentliche Vorfrage zu klären, wann der Realisationszeitpunkt des Schulderrlasses aus unternehmensrechtlichen und folglich aus steuerrechtlichen Gesichtspunkten eintritt.

Im Rahmen eines gerichtlichen Insolvenzverfahrens stehen grundsätzlich zwei Zeitpunkte zur Auswahl, deren Beurteilung der Prüfung unterliegen, ob ein entsprechender Gewinn als realisiert angesehen wird. Einerseits kommen dabei die Genehmigung bzw die Bestätigung durch das Gericht und andererseits der endgültige Wegfall der Verbindlichkeit in Frage.

---

<sup>220</sup> Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I<sup>11</sup> (2013) Tz 154 ff.

<sup>221</sup> Doralt/Ruppe, Steuerrecht I<sup>11</sup> Tz 157, 235, 243 f.

<sup>222</sup> Unternehmensgesetzbuch dRGBI 1897/S 219 zuletzt geändert durch BGBl I 2016/43.

<sup>223</sup> Doralt/Ruppe, Steuerrecht I<sup>11</sup> Tz 158.

<sup>224</sup> Doralt/Ruppe, Steuerrecht I<sup>11</sup> Tz 161.

<sup>225</sup> Doralt/Ruppe, Steuerrecht I<sup>11</sup> Tz 155, 158.

Obwohl die zivilrechtliche Bestimmung des § 156 IO grundsätzlich auf den rechtskräftig bestätigten Sanierungsplan abstellt, normiert § 156a IO bei einem qualifizierten Verzug der Quotenerfüllung seitens des Schuldners ein relatives Wiederaufleben der erlassenen Schuld. Daher kann zum Zeitpunkt der Bestätigung bzw der Genehmigung durch das Gericht das Erlöschen der Verbindlichkeit nicht einwandfrei feststehen. Derartige Gewinne entstehen als Betriebsvermögensvermehrung deshalb erst in dem Zeitpunkt, zu dem die Verbindlichkeiten wegfallen. Sie gelten erst zu diesem Zeitpunkt als realisiert.<sup>226</sup> Die hA<sup>227</sup> geht nämlich davon aus, dass es sich bei Schuldenerlassen um bedingte Schuldenerlässe handelt. Die Bedingtheit tritt durch die fristgerechte Erfüllung der Sanierungsplan- oder Zahlungsplanquote ein. Dadurch kommt es zum erforderlichen endgültigen Nachlass der Schulden.<sup>228</sup> Der Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung spielt somit für das Entstehen des Gewinns aus einem Schuldenerlass keine Rolle.

Wird der Sanierungs- oder Zahlungsplan ratenweise abbezahlt, vertritt die hM<sup>229</sup> die Auffassung, dass der Gewinn aus dem Schuldenerlass nach Maßgabe der Ratenzahlungen aliquot und somit verhältnismäßig zwischen den tatsächlich geleisteten Teilzahlungen und den insgesamt abzugelenden Beträgen eintritt. Nur jener Teil der Quote, der bereits bezahlt wurde, wird als endgültig erloschen angesehen. Wichtig zu erwähnen ist in diesem Zusammenhang auch, dass eine Sicherstellung durch eine Bankgarantie die Erfüllung der Quote nicht ersetzen kann.<sup>230</sup>

Zum leichteren Verständnis wird das Vorgehen beim Wiederaufleben einer Quote kurz anhand eines Beispiels erläutert.<sup>231</sup>

*Ein Unternehmer hat zum Bilanzstichtag im Jahr 2015 gegenüber der Bank betriebliche Verbindlichkeiten iHv € 600.000. Im Rahmen des Insolvenzverfahrens, bei dem dem Schuldner die Eigenverwaltung obliegt und daher eine 30 %ige Quote angeboten wird, wird zur Befriedigung der Gläubiger eine Vereinbarung getroffen, wonach die Quote in drei Raten zu jeweils 10 % pro Jahr bezahlt werden soll. Der Unternehmer bezahlt zwei davon fristgerecht, mit der Dritten gerät er in qualifizierten Verzug.*

---

<sup>226</sup> VwGH 24. 05. 1993, 92/15/0041 VwSlg 6781 F/1993; VwGH 23. 11. 2011, 2009/13/0041; UFS 21. 04. 2009, RV/0446-L/07 und RV/0448-L/07; EStR 2000 Rz 7270; KStR 2013 Rz 1523; Quantschnigg/Schuch, ESt – Handbuch § 36 Tz 3; Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 23a Tz 40; Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 31; Gruber in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG<sup>2</sup> § 23a Rz 33; Kanduth-Kristen in Jakom<sup>9</sup> § 36 Tz 17; Kanduth-Kristen, taxlex 2006, 436 (438); Fischerlehner, ÖStZ 1998, 485 (486); Kofler/Kristen, Insolvenz und Steuern<sup>2</sup> (2000) 62.

<sup>227</sup> VwGH 31. 03. 1976, 0517/76; Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>14</sup> § 6 Tz 269/1; Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 23a Tz 40; Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 29.

<sup>228</sup> Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 29.

<sup>229</sup> VwGH 21. 04. 1970, 1527/69 VwSlg 4074 F/1970; VwGH 24. 05. 1993, 92/15/0041 VwSlg 6781 F/1993; EStR 2000 Rz 7270; KStR 2013 Rz 1523; Quantschnigg/Schuch, ESt – Handbuch § 36 Tz 3; Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 23a Tz 40; Zorn in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG § 36 Tz 15; Gruber in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG<sup>2</sup> § 23a Rz 33; Kanduth-Kristen in Jakom<sup>9</sup> § 36 Tz 18; Kanduth-Kristen, taxlex 2006, 436 (438); Schweisgut, Sanierungsgewinnbesteuerung in der Insolvenz, ecolx 1998, 348 (349); Kofler/Kristen, Insolvenz und Steuern<sup>2</sup> 62 f.

<sup>230</sup> EStR 2000 Rz 7270.

<sup>231</sup> In Anlehnung an Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 31.

*Durch die Tilgung der ersten Rate iHv € 60.000 im Jahr 2016 erfährt der Unternehmer eine Befreiung von den Verbindlichkeiten iHv € 200.000. Dadurch entsteht für dieses Jahr ein Gewinn iSd § 36 EStG iHv € 140.000<sup>232</sup>. Durch die Bezahlung der zweiten Rate im Jahr 2017 erfolgt abermals eine Befreiung iHv € 200.000 der Verbindlichkeiten sowie eine Gewinnfeststellung iSd § 36 EStG iHv € 140.000. Durch den Zahlungsverzug mit der dritten Rate im Jahr 2018 wird der Schuldner von der Verbindlichkeit in Höhe der noch aushaftenden Summe von € 200.000 nicht befreit, sodass der gewährte Schuldnachlass der Gläubiger hinsichtlich des letzten Drittels hinfällig wird und im Jahr 2018 keine Begünstigung iSd § 36 EStG bzw § 23a KStG vorliegt.*

Im Unterschied dazu ist der Entstehungszeitpunkt bei der Restschuldbefreiung nach §§ 199 ff IO abweichend zu ermitteln, da es nicht direkt zu einer Bezahlung der Quoten kommt. Das Abschöpfungsverfahren bedarf zwar ebenfalls eines richterlichen Ausspruchs, ein begünstigter Gewinn entsteht jedoch schon, wenn die gerichtliche Erteilung der Restschuldbefreiung gem § 213 IO rechtskräftig wird.<sup>233</sup>

### **1.3.3. Bilanzielle Behandlung von Schuld erlässen**

Gem § 211 Abs 1 UGB sind Verbindlichkeiten mit dem Erfüllungsbetrag anzusetzen. Der Erfüllungsbetrag ist jener Betrag, der notwendig ist, um aus Sicht des Abschlussstichtages die Verpflichtung zu erfüllen. Dazu zählt, neben dem Rückzahlungsbetrag für eine Verbindlichkeit, auch die vereinbarte Gegenleistung für eine erbrachte Leistung vom Gläubiger. Es können somit auch Sachleistungs- oder Sachwertverpflichtungen umfasst sein.<sup>234</sup>

Gem § 201 Abs 2 Z 4 UGB ist hinsichtlich der Bewertung von Verbindlichkeiten das Vorsichtsprinzip zu beachten. Daraus folgt, dass nicht realisierte Gewinne in der Bilanz nicht ausgewiesen werden dürfen, wohingegen nicht verwirklichte Verluste sehr wohl auszuweisen sind.<sup>235</sup> Aufgrund des Vorsichtsprinzips sind Schulden auf der Passivseite nach dem Höchstwertprinzip auszuweisen. Verbindlichkeiten sind also mindestens mit dem Wert im Zeitpunkt ihrer Begründung anzusetzen,<sup>236</sup> auch dann, wenn der Erfüllungsbetrag schlussendlich niedriger ist als die erbrachte Leistung oder der erhaltene Betrag. Dieser Fall kann beispielsweise bei einem Schuld erläss eintreten.<sup>237</sup>

---

<sup>232</sup> Eine exakte Erklärung der Berechnung der Gewinne gem § 36 EStG bzw § 23a KStG erfolgt im Anschluss.

<sup>233</sup> VwGH 24. 01. 2007, 2006/04/0134 VwSlg 17105 A/2007; EStR 2000 Rz 7270; *Kanduth-Kristen*, taxlex 2006, 436 (438); *Kodek*, Privatkonkurs<sup>2</sup> Rz 811/1; *Laudacher* in FS Schlager 547 (561); *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 111.

<sup>234</sup> *Egger/Samer/Bertl*, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch<sup>16</sup> I – Der Einzelabschluss (2015) 412.

<sup>235</sup> VwGH 21. 04. 1970, 1527/69 VwSlg 4074 F/1970; ErlRV 1270 BlgNr 22. GP, zu § 211.

<sup>236</sup> *Kanduth-Kristen* in *Fraberger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Ludwig/Mayr* (Hrsg), Handbuch Sonderbilanzen 293 (307).

<sup>237</sup> *Egger/Samer/Bertl*, Jahresabschluss UGB<sup>16</sup> 412; *Hirschler/Reinold*, Die Bilanzierung von Sanierungsinstrumenten im UGB, ZUS 2012, 136 (141).

Aufgrund der soeben erwähnten Prinzipien und dem Grundsatz der Bilanzwahrheit müssen Verbindlichkeiten auch bilanziell bis zu deren Erlöschen ausgewiesen werden.<sup>238</sup> Aus dem Forderungsverzicht resultiert auf Schuldnerseite eine Verbesserung des Bilanzbildes, da durch den Wegfall von Zahlungsverpflichtungen höhere Liquidität entsteht.<sup>239</sup> Werden nämlich betrieblich bedingte Verbindlichkeiten nachgelassen, kommt es zu einer bilanziellen Verminderung der Verbindlichkeiten. Der Sanierungsgewinn wird von Kontoklasse (3) an Kontoklasse (4) gebucht.<sup>240</sup> Diese Ausbuchung aus der Bilanz darf nach der Rsp<sup>241</sup> des VwGH aber erst erfolgen, wenn sämtliche Zahlungen der Sanierungsplan- oder Zahlungsplanquote beglichen sind. Erst dann gilt der Gewinn als realisiert.<sup>242</sup> Wird die Quote nicht vollständig erfüllt, kommt es zu einem vollständigen Aufleben der Schulden.<sup>243</sup>

*Fattinger* räumt dazu ein, dass die Bilanz kein getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage iSd § 222 Abs 2 UGB widerspiegelt, wenn zum Bilanzstichtag Verbindlichkeiten, die vom Sanierungsplan umfasst sind und noch nicht anteilig getilgt wurden, mit ihrem unberichtigten, vollen Betrag ausgewiesen werden, sofern es im Zeitpunkt der Bilanzerstellung keine Anzeichen für die Nichterfüllung der Sanierungsplanquote gibt.<sup>244</sup>

In der Gewinn- und Verlustrechnung führt der betrieblich bedingte Schulderrlass aufgrund der Verbuchung (3) an (4) zu einem Ertrag. Ist der Schulderrlass hingegen privat oder gesellschaftsrechtlich veranlasst, führt dies in der Gewinn- und Verlustrechnung zu keinem Ertrag, da eine Einlage zugrunde liegt. Dies erfolgt in Form eines Passivtauschs, indem die Verbindlichkeiten vermindert und das Eigenkapital erhöht wird.<sup>245</sup>

---

<sup>238</sup> VwGH 31. 03. 1976, 0517/76; VwGH 24. 05. 1993, 92/15/0041 VwSlg 6781 F/1993; EStR 2000 Rz 2428; *Mayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>14</sup> § 6 Tz 269/1; *Kanduth-Kristen* in *Fraberger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Ludwig/Mayr* (Hrsg), Handbuch Sonderbilanzen 293 (307); *Grünberger*, Praxis der Bilanzierung 2015/2016<sup>13</sup> (2015) 255.

<sup>239</sup> *Fattinger*, Die Bilanzierung von Sanierungsgewinnen, RWZ 1997, 336 (336 ff); *Hirschler/Reinold*, ZUS 2012, 136 (140).

<sup>240</sup> *Grünberger*, Praxis der Bilanzierung<sup>13</sup> 255.

<sup>241</sup> VwGH 31. 03. 1976, 0517/76; VwGH 18. 12. 1989, 88/13/0198; VwGH 24. 05. 1993, 92/15/0041 VwSlg 6781 F/1993; VwGH 23. 11. 2011, 2009/13/0041.

<sup>242</sup> EStR 2000 Rz 7270 iVm 7251; KStR 2013 Rz 1523.

<sup>243</sup> VwGH 24. 05. 1993, 92/15/0041 VwSlg 6781 F/1993.

<sup>244</sup> *Fattinger*, Schuldennachlass im Sanierungsplan, in *Poltsch/Bertl/Fraberger/Reckenzaun/Isola/Petsch* (Hrsg), Praxishandbuch Insolvenzabwicklung (2016) 679 (683).

<sup>245</sup> *Kanduth-Kristen* in *Fraberger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Ludwig/Mayr* (Hrsg), Handbuch Sonderbilanzen 293 (307).

## 1.3.4. Rechnerische Ermittlung der Steuerbegünstigung

### 1.3.4.1. Die Ermittlung des Gewinns aus Schulderrlässen iSd § 36 EStG

Liegen alle der oben genannten Voraussetzungen vor, bewirkt dies im Ergebnis, dass es zu einem Entfall von einem Teil der Einkommensteuer kommt.<sup>246</sup> Für deren Berechnung sieht § 36 Abs 3 EStG drei Schritte vor.

Für die Höhe der Steuerermäßigung ist daher in einem ersten Schritt die Steuer vom Einkommen einerseits mit und andererseits ohne Gewinn, der aus dem Schulderrlass resultiert, zu eruieren. In weiterer Folge ist daraus der Differenzbetrag zu berechnen. Als zweiter Schritt ist auf diesen Unterschiedsbetrag sodann jener Prozentsatz anzuwenden, der dem Schulderrlass entspricht. Dieser Prozentsatz wird aus der Differenz der 100 % abzüglich der beglichenen Quote ermittelt. Dieser errechnete Steuernachlass muss schließlich in einem dritten Schritt von der Steuer abgezogen werden, die aus dem Einkommen inklusive des aus dem Schulderrlass resultierenden Gewinns ermittelt wird.

Zum Zwecke des besseren Verständnisses wird dies im Folgenden durch ein Rechenbeispiel näher dargestellt.

#### *Rechenbeispiel 1:*<sup>247</sup>

*Zu Beginn des Jahres 2016 erfolgt für ein gewerbliches Einzelunternehmen die rechtskräftige Bestätigung des Sanierungsplans mit einer Quote in Höhe von 20 %. Die angebotene Quote wird im Jahr 2016 noch vollkommen bezahlt. Dadurch entsteht ein Gewinn aus einem Schulderrlass in Höhe von € 100.000. Die übrigen Einkünfte belaufen sich auf € 41.500, Sonderausgaben können in Höhe von € 1.500 geltend gemacht werden. Das Einkommen einschließlich des Gewinns iSd § 36 EStG beträgt somit € 140.000, wohingegen das Einkommen ohne Gewinn iSd § 36 EStG € 40.000 ergibt.*

*In einem ersten Schritt ist die Einkommensteuer nach den unterschiedlichen Tarifstufen gem § 33 Abs 1 EStG zu ermitteln.*

#### 1. Schritt

*ESt mit Gewinn iSd § 36 EStG (von € 140.000) € 57.880*

*ESt ohne Gewinn iSd § 36 EStG (von € 40.000) € 10.080*

---

*Differenz € 47.800*

---

<sup>246</sup> Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 36; Zorn in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG § 36 Tz 16.

<sup>247</sup> Angelehnt an EStR 2000, Rz 7265.

## 2. Schritt

Nichtfestsetzungsbetrag € 47.800 x 80 % (100 % - Quote) € 38.240

---

## 3. Schritt

Einkommensteuer inkl Schulderlass € 57.880

Abzüglich Nichtfestsetzungsbetrag € 38.240

---

Festzusetzende ESt gem § 33 Abs 2 EStG - tatsächliche Steuerlast € 19.640

In diesem Zusammenhang greift *Heinrich* die Frage auf, ob für die Berechnung der Einkommensteuer auch Absetzbeträge bedacht werden müssen oder ob allein die Anwendung des progressiven Tarifs iSd § 33 Abs 1 EStG genügt.<sup>248</sup> Prinzipiell wird § 2 Abs 2 EStG als Bemessungsgrundlage für den Einkommensteuertarif herangezogen. Gem § 33 Abs 2 EStG sind die jeweils anzuwendenden Absetzbeträge nach der ermittelten Einkommensteuer abzuziehen.<sup>249</sup> Kommt es hingegen zur Anwendung eines Durchschnittssteuersatzes, ergibt sich aus § 33 Abs 10 EStG, dass Absetzbeträge nach Abs 4 bis 6 leg cit, mit Ausnahme der Kinderabsetzbeträge, vor der Steuerberechnung zu berücksichtigen sind. Daher sind nach Anwendung eines Durchschnittssteuersatzes diese Abzüge nicht nochmals abzuziehen. *Heinrich* vertritt die Auffassung, dass diese Bestimmung auch für Gewinne aus einem Schulderlass analog anzuwenden ist.<sup>250</sup> Folgt man dieser Ansicht, ist auch bei der Anwendung des § 36 EStG zunächst das Einkommen zu ermitteln und um die Absetzbeträge zu mindern. Auf dieses gekürzte Einkommen sind in einem nächsten Schritt folglich die entsprechenden Einkommensteuertarife anzuwenden.

### **1.3.4.2. Die Ermittlung des Sanierungsgewinns iSd § 23a KStG**

Das Gesetz sieht ebenso für die Ermittlung des Abgabenanspruchs, der auf den Sanierungsgewinn entfällt, eine Begünstigung der Steuer vor. Gem § 23 Abs 2 KStG erfolgt dies im selben Prozentausmaß, in dem die Gläubiger den Forderungsverzicht abgeben.<sup>251</sup> Diesbezüglich wird auch hier für die rechnerische Durchführung eine dreistufige Berechnung zugrunde gelegt.<sup>252</sup>

In einem ersten Schritt erfolgt eine Gegenüberstellung der Körperschaftsteuerbelastung einschließlich des Sanierungsgewinns und ausschließlich des Sanierungsgewinns. Danach ist der Unterschiedsbetrag dieser beiden Körperschaftsteuerbelastun-

---

<sup>248</sup> *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 44.

<sup>249</sup> *Doralt/Ruppe*, Steuerrechts I<sup>11</sup> Tz 694 ff.

<sup>250</sup> *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 44.

<sup>251</sup> *Gruber* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG<sup>2</sup> § 23a Rz 33.

<sup>252</sup> *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 23a Tz 46; *Gruber* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG<sup>2</sup> § 23a Rz 33; *Achatz/Kofler* in *Buchegger*, InSR, Zusatzband 1, Steuern, II/Rz 57.

gen zu erheben.<sup>253</sup> In einem nächsten Schritt ist sodann dieser Differenzbetrag mit der aus dem Schuldertilgung nachgelassenen Quote zu multiplizieren. Daraus ergibt sich jener Körperschaftsteuerbetrag, der nicht festgesetzt wird. Um die festzusetzende Steuer ermitteln zu können, ist in einem dritten Schritt dieser Nichtfestsetzungsbetrag von jener Steuer abzuziehen, die vom Einkommen inklusive des Sanierungsgewinns nach § 23a KStG errechnet wurde.

Ergibt sich im ersten Schritt für die Körperschaftsteuer ohne Sanierungsgewinnberücksichtigung ein geringerer Betrag als die Mindestkörperschaftsteuer nach § 24 Abs 4 KStG ausmachen würde, muss in der Gegenüberstellung stattdessen die Mindestkörperschaftsteuer angesetzt werden.<sup>254</sup> Die Mindestkörperschaftsteuer beträgt gem § 24 Abs 4 KStG bei unbeschränkt steuerpflichtigen, inländischen Kapitalgesellschaften grundsätzlich pro Quartal 5 % von einem Viertel des gesetzlichen Mindestgrund- oder Mindeststammkapitals. Daraus ergibt sich für eine GmbH eine Mindestkörperschaftsteuer von € 1.750 jährlich, weil deren Mindesthöhe des Stammkapitals gem § 6 GmbHG<sup>255</sup> € 35.000 beträgt.<sup>256</sup> Da § 7 AktG<sup>257</sup> für Aktiengesellschaften ein Grundkapital in der Höhe von € 70.000 vorsieht, lässt sich für diese eine Mindestkörperschaftsteuer von € 3.500 jährlich errechnen.

Wurde in Vorjahren eine Mindestkörperschaftsteuer entrichtet, so ist diese auf den ermittelten Körperschaftsteuerbetrag in dem Ausmaß, in dem die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld der Vorjahre geringer war, anzurechnen.<sup>258</sup> Zu erwähnen ist diesbezüglich auch, dass die Erhebung der Mindestkörperschaftsteuer bei Gesellschaften, die sich in der Insolvenz befinden, von allen Höchstgerichten als rechtskonform erachtet wurde.<sup>259</sup>

#### *Rechenbeispiel 1.*<sup>260</sup>

*Der Sanierungsplan gem §§ 140 bis 156 IO einer GmbH wird im Jahr 2016 mit einer 20 %-igen Quote rechtskräftig bestätigt und noch im selben Jahr voll erfüllt. Alle Voraussetzungen für die Annahme eines Sanierungsgewinns liegen vor. Der Sanierungsgewinn beträgt € 50.000, wohingegen ein Einkommen einschließlich des Sanierungsgewinns von € 75.000 und ein laufender Gewinn aus Gewerbebetrieb von € 25.000 erzielt wurden.*

---

<sup>253</sup> KStR 2013 Rz 1535; Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 23a Tz 46; Gruber in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG<sup>2</sup> § 23a Rz 34.

<sup>254</sup> KStR 2013 Rz 1535; Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 23a Tz 46; Gruber in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG<sup>2</sup> § 23a Rz 33.

<sup>255</sup> GmbH-Gesetz RGBI 1906/58 zuletzt geändert durch BGBl I 2016/43.

<sup>256</sup> Auf die gründungsprivilegierte GmbH wird an dieser Stelle nicht näher eingegangen.

<sup>257</sup> Aktiengesetz BGBl 1965/98 zuletzt geändert durch BGBl I 2016/43.

<sup>258</sup> KStR 2013 Rz 1535.

<sup>259</sup> VfGH 05. 03.1998, B 2195/97 und B 2207/97; VwGH 09. 09. 2004, 2004/15/0047 VwSlg 7958 F/2004; EuGH 18. 01. 2001, C-113/99, P. P. Handelsgesellschaft.

<sup>260</sup> In Anlehnung an KStR 2013 Rz 1535.

### 1. Schritt

KSt inkl Sanierungsgewinn (€ 75.000 x 25 %) € 18.750

KSt exkl Sanierungsgewinn (€ 25.000 x 25 %) € 6.250

---

Differenz € 12.500

### 2. Schritt

Nichtfestsetzungsbetrag € 12.500 x 80 % (100 % - Quote) € 10.000

---

### 3. Schritt

Tatsächliche KSt inkl Sanierungsgewinn € 18.750

Abzüglich Nichtfestsetzungsbetrag € 10.000

---

Festzusetzende KSt gem § 22 Abs 1 KStG - tatsächliche Steuerlast € 8.750

Variante zu Beispiel:<sup>261</sup>

Die Sanierungsplanquote wird nicht voll erfüllt, sondern es wird nur ein Viertel (also 5 % der Gesamtschulden) bezahlt. Der Sanierungsgewinn im Jahr 2016 beträgt daher nur € 12.500 (€ 50.000 x ¼), das Einkommen ohne Sanierungsgewinn € 25.000 und jenes mit Sanierungsgewinn € 37.500. Im Vorjahr wäre eine Steuerbelastung von € 1.050 angefallen, es wurde daher die Mindest-KSt angesetzt.

### 1. Schritt

KSt inkl Sanierungsgewinn (€ 37.500 x 25 %) € 9.375

KSt exkl Sanierungsgewinn (€ 25.000 x 25 %) € 6.250

---

Differenz € 3.125

### 2. Schritt

Nichtfestsetzungsbetrag € 3.125 x 80 % (100 % - Quote) € 2.500

---

### 3. Schritt

KSt inkl. Sanierungsgewinn € 9.375

Abzüglich Nichtfestsetzungsbetrag € 2.500

---

---

<sup>261</sup> In Anlehnung an Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 23a Tz 48; KStR 2013 Rz 1535.

Festzusetzende KSt gem § 22 Abs 1 KStG € 6.875

Anrechnung Vorauszahlung (€ 6.875 - € 600) - tatsächliche Steuerlast € 6.275

In den darauffolgenden Jahren ist in gleicher Weise nach Maßgabe der Erfüllung der Quoten vorzugehen.

In der Differenz von € 600 ist gem § 24 Abs 4 Z 4 KStG eine Vorauszahlung zu sehen. Sie war noch als schwebende Mindest-KSt offen.<sup>262</sup> Wäre dieser Betrag höher, wäre die schwebende Mindest-KSt im Jahr 2016 bis zur Mindest-KSt aufzubreuchen, ein allenfalls vorhandener Restbetrag könnte wiederum in den Folgejahren verrechnet werden.<sup>263</sup>

Rechenbeispiel 2:<sup>264</sup>

Das Einkommen einer GmbH beträgt nach Abschluss eines Sanierungsplans iSd §§ 140 bis 156 IO € 12.000 inkl Sanierungsgewinn und € 2.000 exkl Sanierungsgewinn. Als Sanierungsplanquote werden 30% angeboten.

### 1. Schritt

KSt inkl Sanierungsgewinn (€ 12.000 x 25 %) € 3.000

KSt exkl Sanierungsgewinn (€ 2.000 x 25 %) € 500

Daher Mindestkörperschaftsteuer gem § 24 Abs 4 Z 1 KStG € 1.750

Differenz € 1.250

---

### 2. Schritt

Nichtfestsetzungsbetrag € 1.250 x 70 % (100 % - Quote) € 875

---

### 3. Schritt

KSt inkl. Sanierungsgewinn € 3.000

Abzüglich Nichtfestsetzungsbetrag € 875

---

Festzusetzende KSt gem § 22 Abs 1 KStG - tatsächliche Steuerlast € 2.125

---

<sup>262</sup> Siehe auch Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 23a Tz 48.

<sup>263</sup> KStR 2013 Rz 1567 mit den Beschränkungen für die Anrechnung.

<sup>264</sup> In Anlehnung an KStR 2013 Rz 1535.

## 1.3.5. Die Höhe des begünstigten Gewinns

### 1.3.5.1. Berücksichtigungswürdige Aspekte

#### 1.3.5.1.1. Sanierungskosten

Unter Sanierungskosten werden all jene Aufwendungen verstanden, die im Zusammenhang mit dem relevanten Insolvenzverfahren bzw im wirtschaftlichen Verhältnis zur Sanierung stehen.<sup>265</sup> Dazu zählen, neben den Kosten des Insolvenzverfahrens, auch Aufwendungen für den Insolvenzverwalter insb Rechts- und Beratungskosten oder Kosten für die Erstellung eines Sanierungsplans sowie Kosten für betriebswirtschaftliche Gutachten.<sup>266</sup> Vorsteuerberichtigungen gem § 16 Abs 3 UStG<sup>267</sup> oder Kosten für die Durchführung allfälliger Sanierungsmaßnahmen, insb Abfertigungen für gekündigte Arbeitnehmer sowie Kosten der Produktionsumstellung, werden nicht als Sanierungskosten behandelt.<sup>268</sup>

Diesbezüglich stellt sich vor allem die Frage, ob der Gewinn als Bruttogröße oder als Nettogröße zu verstehen ist. Es gilt daher zu klären, auf welche Weise Sanierungskosten vor Anwendung der Begünstigungsvorschriften berücksichtigt werden und inwiefern sie von der Vermögensvermehrung abzuziehen sind.

Nach der überwiegenden Literatur und den RL wird unter der Begrifflichkeit „Gewinn“, eine Nettogröße verstanden.<sup>269</sup> Nach hA<sup>270</sup> bemisst sich daher die Höhe des Sanierungsgewinns aus der Summe der Schuldnachlässe unter Beachtung der Sanierungskosten, die im wirtschaftlichen Zusammenhang zur Sanierung stehen. Die Sanierungskosten sind demnach abzuziehen, sodass der zu begünstigende Gewinn als Nettogröße übrigbleibt.

In aller Regel entstehen Sanierungsgewinne erst in einem vom Anfall der Sanierungskosten abweichenden, späteren Besteuerungszeitraum,<sup>271</sup> weshalb zwischen dem Ent-

---

<sup>265</sup> Nolz in FS Bauer 201; Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 34.

<sup>266</sup> KStR 2013 Rz 1522; Quantschnigg/Schuch, ESt – Handbuch § 36 Tz 13; Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 34; Gruber in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG<sup>2</sup> § 23a Rz 34a; Achatz/Kofler in Buchegger, InsR, Zusatzband 1, Steuern, II/Rz 47; Kanduth-Kristen in Jakom<sup>9</sup> § 36 Tz 16.

<sup>267</sup> Umsatzsteuergesetz BGBl 1994/663.

<sup>268</sup> Nolz in FS Bauer 202; Quantschnigg/Schuch, ESt – Handbuch § 36 Tz 13.

<sup>269</sup> KStR 2013 Rz 1522; Nolz in FS Bauer 202; Zorn in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG § 36 Tz 14; Quantschnigg/Schuch, ESt – Handbuch § 36 Tz 13; Blasina in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG<sup>23</sup> § 23a Tz 31; Kanduth-Kristen in Jakom<sup>9</sup> § 36 Tz 16; Gruber in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG<sup>2</sup> § 23a Rz 34a; Blasina in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 36 Anm 10.

<sup>270</sup> Quantschnigg/Schuch, ESt – Handbuch § 36 Tz 13; Denk in Feldbauer-Durstmüller/Schlager, 929 (941 f); Zorn in Hofstätter/Reichel (Hrsg), EStG § 36 Tz 14; Atzmüller in Kanduth-Kristen/Treer, SWK Spezial 2006, 61 (63); Kanduth-Kristen in Jakom<sup>9</sup> § 36 Tz 16; Achatz/Kofler in Buchegger, InsR, Zusatzband 1, Steuern, II/Rz 47; Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 23a Tz 23; KStR 2013 Rz 1522.

<sup>271</sup> Gruber, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 111.

stehungsjahr, in dem die tatsächliche Aufwendung anfällt und dem Jahr des Sanierungsgewinns zu differenzieren ist.<sup>272</sup>

Ein Großteil der Literatur folgt der Ansicht *Nolz* und der alten Rsp<sup>273</sup> des VwGH, wonach Sanierungsgewinne, die in einem späteren Wirtschaftsjahr anfallen, um die Sanierungskosten zu kürzen sind, auch wenn diese Kosten bereits im Jahr ihres Anfalls als Betriebsausgaben aufwandswirksam waren. Allerdings sind sie jedoch jeweils nur bis zur Höhe des Schulderrlasses eines Jahres zu verrechnen.<sup>274</sup> Nur dieser gekürzte Betrag unterliegt noch der Begünstigung.<sup>275</sup> *Schwarz* hingegen vertritt die Ansicht, dass die Sanierungskosten verhältnismäßig auf die ratenweise Vermögensvermehrungen der einzelnen Jahre aufzuteilen seien.<sup>276</sup> Auch der UFS<sup>277</sup> hält die Auffassung für richtig, dass Sanierungskosten vom Sanierungsgewinn in Abzug zu bringen sind. Allerdings soll sich die Aufwandswirksamkeit der Sanierungskosten in jenes Jahr verschieben, in dem der Sanierungsgewinn anfällt, da es sachlich nicht gerechtfertigt erscheint, dass Sanierungsaufwendungen in der laufenden Gewinnermittlung erfasst werden. *Heinrich* räumt dazu ein, dass dies dem Prinzip der periodengerechten Gewinnermittlung widerspräche.<sup>278</sup>

Während bereits *Ruppe*<sup>279</sup> von einer Bruttogröße ausging, befürwortet auch *Heinrich*<sup>280</sup> die Annahme einer Bruttogröße und hält der hA entgegen, dass die Sanierungskosten bei der Ermittlung des Gewinns nicht zu berücksichtigen sind. Er begründet seine Ansicht zum einen dahingehend, dass § 36 Abs 2 EStG teleologisch zu reduzieren sei, weil Gewinne aus einem Schulderrlass Vermögensvermehrungen darstellen, die sich aus dem Wegfall von Verbindlichkeiten ergeben, indem ein Sanierungs- oder Zahlungsplan erfüllt bzw eine Restschuldbefreiung erteilt wurde. Aus diesem Grund und zumal der Kostenanteil, der auf den Gewinn aus einem Schulderrlass entfällt, im Verhältnis zu den Gesamtkosten des Insolvenzverfahrens nur gering sei, seien die Sanierungskosten außer Acht zu lassen. Den geringen Kostenanteil stützt er auf das Argument, dass die Sanierungskosten unabhängig von einer relevanten Restschuldbefreiung anfallen und bei einer Unternehmensfortführung größtenteils in wirtschaftlicher Hinsicht mit Gewinnen aus der Unternehmensfortführung zusammenhängend seien. Demzufolge stehe nur ein geringer Teil der Insolvenzverfahrenskosten in einem wirt-

---

<sup>272</sup> *Blasina* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG<sup>23</sup> § 23a Tz 31.

<sup>273</sup> VwGH 21. 04. 1970, 1527/69 VwSlg 4074 F/1970.

<sup>274</sup> *Nolz* in FS Bauer 202 f; *Quantschnigg/Schuch*, ESt – Handbuch § 36 Tz 13; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG § 36 Tz 3, 14; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 93 zur alten Rechtslage.

<sup>275</sup> *Quantschnigg/Schuch*, ESt – Handbuch § 36 Tz 13; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 93; *Achatz/Kofler* in *Buchegger* InsR, Zusatzband 1, Steuern, II/Rz 47; *Denk* in *Feldbauer-Durstmüller/Schlager*, 929 (941 f).

<sup>276</sup> *Schwarz*, Insolvenzen im Steuerrecht, SWK 1975, A VII 1 (5).

<sup>277</sup> UFS 28. 05. 2010, RV/1291-W/02.

<sup>278</sup> *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 93.

<sup>279</sup> *Ruppe* in *Ruppe*, Unternehmenssanierung 279.

<sup>280</sup> *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 36.

schaftlichen Zusammenhang mit einer Betriebsvermögensvermehrung. Dies folge aus dem Wegfall der Schulden durch die Erfüllung des Sanierungs- oder Zahlungsplans oder aus der Erteilung einer Restschuldbefreiung. Der Umfang eines derartigen wirtschaftlichen Zusammenhangs lasse sich meist nur schätzen. Zum anderen spricht seiner Meinung nach gegen die Annahme des Sanierungsgewinns als Nettogröße, dass der Gesetzgeber bei § 24 EStG explizit erwähnte, dass die Veräußerungskosten bei einem Veräußerungsgewinn abzuziehen sind. Dies hat er bei § 36 EStG hingegen unterlassen.<sup>281</sup>

Für *Kanduth-Kristen* hingegen lässt sich eine Anwendung der Bruttogröße aufgrund der Argumente *Heinrichs* nicht ableiten. Für sie stellt einzig die Schwierigkeit der Kostenzuordnung in der Praxis einen Grund für das Außerachtlassen der Sanierungskosten dar. Nur deshalb sei es wünschenswert, die Bruttogröße anzuwenden.<sup>282</sup>

*Gruber* nimmt ebenso wie *Heinrich* eine Bruttogröße an. Einerseits stützt sie ihre Meinung auf das Argument, dass die Sanierungsgewinnbegünstigung als Tarifbegünstigung ausgestaltet ist und andererseits führe ein Anfallen der Sanierungskosten im Jahr des Insolvenzverfahrens bei einem Sanierungsgewinn, der erst in darauffolgenden Veranlagungsperioden entsteht, zu einer nochmaligen Kürzung, da die Kosten als Betriebsausgaben bereits im Jahr ihres tatsächlichen Anfallens in Abzug gebracht wurden. Dadurch liege eindeutig ein Verstoß gegen die Einmalerfassung von Gewinnen und Verlusten vor.<sup>283</sup>

Obwohl in Bezug auf die aktuelle Rechtslage ein höchstgerichtliches Erkenntnis fehlt, geht aus der überwiegenden Meinung im Schrifttum hervor, dass derartig begünstigte Gewinne als Nettogröße zu behandeln sind.

### **1.3.5.1.2. Berücksichtigung von Verlusten**

#### **1.3.5.1.2.1. Grundlagen der Verlustverrechnung**

Im Allgemeinen sind Verluste negative Einkünfte, die die Bemessungsgrundlage zur Ermittlung der Besteuerung vermindern.<sup>284</sup> Bezüglich der Verlustverwertung kennt die Rechtsordnung prinzipiell zwei Instrumente. Einerseits gibt es den Verlustausgleich gem § 2 Abs 2 EStG bzw § 7 Abs 2 KStG und andererseits den Verlustabzug gem § 18 Abs 6 und 7 EStG bzw § 8 Abs 4 KStG. Für Letzteren wird als Synonym auch der Begriff Verlustvortrag verwendet.<sup>285</sup> Der Unterschied liegt lediglich in der Sichtweise. Während der aus dem Unternehmensrecht entnommene Tatbestand des Verlustvortrages

---

<sup>281</sup> *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 36.

<sup>282</sup> *Kanduth-Kristen* in *Jakom*<sup>9</sup> § 36 Tz 16.

<sup>283</sup> *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 112.

<sup>284</sup> EStR 2000 Rz 151; KStR 2013 Rz 361.

<sup>285</sup> *Renner* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz Kommentar<sup>18</sup> (2016) § 18 Tz 282.

aus der Sicht des Entstehungsjahres zu sehen ist, ist für den Verlustabzug das Verwertungsjahr als Anhaltspunkt maßgeblich.<sup>286</sup>

Durch die Berücksichtigung von Verlusten wird dem Prinzip der Leistungsfähigkeit entsprochen, wonach einer Besteuerung nur das tatsächlich erwirtschaftete Einkommen unterliegen soll.<sup>287</sup> Während für den Verlustausgleich immer nur ein Veranlagungszeitraum relevant ist, sind unter dem Verlustvortrag ausgleichsfähige Verluste aus vergangenen Veranlagungszeiträumen gemeint, die im Zuge der Einkommensermittlung nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden konnten.<sup>288</sup>

Bis zur Veranlagung des Jahres 2013 hat sowohl im Einkommen- als auch im Körperschaftsteuerrecht eine Verlustverrechnungs- und Vortragsgrenze von 75 % gegolten. Gewinne aus einem Schulderrlass iSd § 36 EStG waren nach § 2 Abs 2b Z 3 EStG von dieser Grenze jedoch ohnehin explizit ausgenommen. Zur Vereinfachung sowie zur steuerlichen Entlastung wurde mit dem AbgÄG 2014<sup>289</sup> diese Bestimmung gestrichen,<sup>290</sup> sodass Verluste sowohl mit Gewinnen allgemein als auch mit Gewinnen nach § 36 EStG nunmehr zu 100 % vortragsfähig sind.<sup>291</sup> Für Körperschaften sollte die Bestimmung der 75%- Grenze jedoch inhaltlich unverändert aufrecht bleiben.<sup>292</sup> Durch die Abschaffung des § 2 Abs 2b EStG wurde diese Regelung von § 8 Abs 4 Z 2 KStG weitgehend übernommen. Aus diesem Grund normiert nur mehr das Körperschaftsteuerrecht eine grundsätzliche Verlustabzugsgrenze im Ausmaß von 75 % der positiven Gesamteinkünfte.<sup>293</sup> Im Zusammenhang mit dieser Arbeit ist jedoch entscheidend, dass nach § 8 Abs 4 Z 2 lit b erster TS KStG Sanierungsgewinne von dieser Grenze ausgenommen sind, weshalb Verluste gegenüber Sanierungsgewinnen zu 100 % vortragsfähig sind.<sup>294</sup>

---

<sup>286</sup> *Atzmüller/Herzog/Schlager*, EStG: Allgemeine Änderungen in *Mayr/Lattner/Schlager*, SWK Spezial Steuerreform 2015/16 (2015) 20.

<sup>287</sup> *Prechtl-Aigner*, Verlustausgleichsbeschränkungen im Einkommensteuerrecht (2005) 28; *Beiser*, Steuern – Ein systematischer Grundriss<sup>13</sup> (2015) Rz 18; *Doralt/Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz Kommentar I<sup>14</sup> (2010) § 2 Tz 171; *Amberger/Petutschnig*, Abgabenänderungsgesetz 2014: Änderungen im EStG und KStG für Unternehmen, ÖStZ 2014, 70 (70).

<sup>288</sup> VwGH 14. 05. 1969, 0429/68 VwSlg 3909 F/1969; *JKU Tax* (Hrsg), Steuerrecht – studieren und verstehen (2016) F46; *Doralt/Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>14</sup> § 2 Tz 171.

<sup>289</sup> Abgabenänderungsgesetz 2014 BGBl I 2014/13.

<sup>290</sup> EStR 2000 Rz 157b; ErlRV 24 BlgNr 25. GP 1, zu § 2 Abs 2b.

<sup>291</sup> *Renner* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>18</sup> § 18 Tz 282; *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 113; *Bilanzbuchhalterinfo*, Schulderrlass und Sanierungsgewinn im Steuerrecht, BBi 2015/2, 1 (2).

<sup>292</sup> ErlRV 24 BlgNr 25. GP 11, zu § 7 Abs 2.

<sup>293</sup> *Beiser*, Steuern<sup>13</sup> Rz 356.

<sup>294</sup> KStR 2013 Rz 992b und 1536; *Beiser*, Steuern<sup>13</sup> Rz 356; *Raab/Renner* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG<sup>27</sup> § 8 Rz 269.

### 1.3.5.1.2.2. Verlustausgleich

Damit der Verlustausgleich zur Anwendung gelangt, werden negative Einkünfte mit positiven Einkünften verrechnet. Dadurch wird das steuerpflichtige Gesamteinkommen gemindert.<sup>295</sup>

Im Allgemeinen sind drei Stufen des Verlustausgleichs zu differenzieren: Der innerbetriebliche,<sup>296</sup> der horizontale<sup>297</sup> und der vertikale<sup>298</sup> Verlustausgleich.<sup>299</sup> Kapitalgesellschaften können den vertikalen und horizontalen nicht in Anspruch nehmen.<sup>300</sup>

Der Verlustausgleich erfährt im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht jedoch durch § 2 Abs 2a EStG gewisse Einschränkungen,<sup>301</sup> welche in dieser Arbeit neben den anderen Besonderheiten und erforderlichen Voraussetzungen außer Acht gelassen werden.

Wie bereits oben erläutert, gilt in diesem Zusammenhang nochmals zu erwähnen, dass der Verlustausgleich für Veranlagungen ab 2014 nunmehr zu 100 % erlaubt ist. Wie auch schon bereits vor dem AbgÄG 2014 sind aber Verluste mit Gewinnen, in denen solche nach § 36 EStG und nach § 23a KStG enthalten sind, zur Gänze ausgleichfähig.

### 1.3.5.1.2.3. Verlustabzug

Aus § 18 Abs 6 und 7 EStG sowie aus § 8 Abs 4 Z 1 und 2 KStG ergibt sich, dass Verluste aus Vorjahren im Rahmen des Verlustabzuges bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben zu berücksichtigen sind, sofern die Verluste im laufenden Jahr nicht vollkommen ausgeglichen werden können.<sup>302</sup> Durch diese Bestimmung wird ermöglicht, dass Verluste zeitlich unbegrenzt in die Folgejahre vorgetragen werden können.<sup>303</sup>

Wie soeben erwähnt, sind Sanierungsgewinne gem § 8 Abs 4 Z 2 lit b TS 1 KStG von der 75% - Grenze ohnehin ausgenommen, weshalb Verluste gegenüber Sanierungsgewinnen zu 100 % vortragsfähig sind.<sup>304</sup> § 8 Abs 4 Z 2 lit b TS 2 normiert zudem, dass die Vortragsgrenze keine Anwendung auf Gewinne findet, die in einem vom Insolvenz-

---

<sup>295</sup> Doralt/Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>14</sup> § 2 Tz 171.

<sup>296</sup> Ausgleich innerhalb desselben Betriebes (siehe Doralt/Ruppe, Steuerrecht I<sup>11</sup> Tz 600/1).

<sup>297</sup> Ausgleich innerhalb der einzelnen Einkunftsarten (siehe Doralt/Ruppe, Steuerrecht I<sup>11</sup> Tz 601).

<sup>298</sup> Ausgleich zwischen den unterschiedlichen Einkunftsarten (siehe Doralt/Ruppe, Steuerrecht I<sup>11</sup> Tz 602).

<sup>299</sup> EStR 2000 Rz 152 ff; Fuchs in Hofstätter/Reichel (Hrsg), Die Einkommensteuer – EStG 1988 Kommentar, 48. Lieferung (2011) § 2 Tz 115, 119; Heinrich in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG<sup>27</sup> § 7 Rz 110; Doralt/Toifl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>14</sup> § 2 Tz 174 ff.

<sup>300</sup> Heinrich in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG<sup>27</sup> § 7 Rz 112; KStR 2013 Rz 402.

<sup>301</sup> EStR 2000 Rz 155, 178; KStR 2013 Rz 365.

<sup>302</sup> Doralt/Ruppe, Steuerrecht I<sup>11</sup> Tz 623, 1026; Doralt, Steuerrecht 2016/17 – Ein systematischer Überblick<sup>18</sup> (2016) Tz 153, 219.

<sup>303</sup> EStR 2000 Rz 4503; Doralt, Steuerrecht 2016/17<sup>18</sup> Tz 143; Beiser, Steuern<sup>13</sup> Rz 78.

<sup>304</sup> KStR 2013 Rz 992b und 1536; Beiser, Steuern<sup>13</sup> Rz 356; Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG<sup>27</sup> § 8 Rz 269; Gruber in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG<sup>2</sup> § 23a Rz 37.

verfahren betroffenen Veranlagungszeitraum anfallen. Davon umfasst ist der Veranlagungszeitraum von der Insolvenzeröffnung bis zum rechtskräftig bestätigten Sanierungsplan.<sup>305</sup> Die Erläuterungen stellen in diesem Zusammenhang auf das Kalenderjahr ab, in dem das Insolvenzverfahren liegt.<sup>306</sup> Der Steuerpflichtige darf daher auch in diesem Fall seine Verluste zu 100 % verrechnen.<sup>307</sup>

Im Folgenden werden zwei Beispiele dargestellt, die die festzusetzende Steuer im Zusammenhang mit Sanierungsgewinnen unter Berücksichtigung von Verlustvorträgen schematisch aufzeigen.

*Rechenbeispiel 1.*<sup>308</sup>

*Der Sanierungsplan gem §§ 140 bis 156 IO einer GmbH wird im Jahr 2017 mit einer 20 %-igen Quote rechtskräftig bestätigt und noch im selben Jahr voll erfüllt. Alle Voraussetzungen für die Annahme eines Sanierungsgewinns liegen vor. Der Sanierungsgewinn beträgt € 50.000, wohingegen die Einkünfte einschließlich des Sanierungsgewinns € 75.000 betragen, der laufende Gewinn aus Gewerbebetrieb somit € 25.000. Zusätzlich bestehen abzugsfähige Verluste aus Vorjahren von € 55.000.*

*Da über die GmbH bis zum rechtskräftig bestätigten Sanierungsplan ein Insolvenzverfahren stattfindet, ist die Vortragsgrenze von 75 % gem § 8 Abs 4 Z 2 lit b KStG weder auf den Sanierungsgewinn noch auf sämtliche Gewinne aus diesem Veranlagungszeitraum anzuwenden. Aus diesem Grund können Verluste aus Vorjahren gänzlich von den positiven Einkünften abgezogen werden. Der Vorjahresverlust in Höhe von € 55.000 ist daher zu 100 % abzugsfähig. Das Einkommen beträgt also € 20.000 (€ 75.000 minus € 55.000). Jenes ohne Sanierungsgewinn würde € 0 betragen (€ 25.000 minus € 55.000)*

1. Schritt

<i>KSt inkl Sanierungsgewinn (€ 20.000 x 25 %)</i>	<i>€ 5.000</i>
<i>KSt exkl Sanierungsgewinn (€ 0 x 25 %)</i>	<i>€ 0</i>
<i>Daher Mindestkörperschaftsteuer gem § 24 Abs 4 Z 1 KStG</i>	<i>€ 1.750</i>
<i>Differenz</i>	<i>€ 3.250</i>

2. Schritt

<i>Nichtfestsetzungsbetrag € 3.250 x 80 % (100 % - Quote)</i>	<i>€ 2.600</i>
---	----------------

<sup>305</sup> KStR 2013 Rz 1536.

<sup>306</sup> ErlRV 1187 BlgNR 22. GP 7.

<sup>307</sup> Gruber, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 182.

<sup>308</sup> In Anlehnung an KStR 2013 Rz 1536.

### 3. Schritt

<i>KSt inkl. Sanierungsgewinn</i>	€ 5.000
<i>Abzüglich Nichtfestsetzungsbetrag</i>	€ 2.600
<hr/>	
<u><i>Festzusetzende KSt gem § 22 Abs 1 KStG - tatsächliche Steuerlast</i></u>	<u>€ 2.400</u>

*Variante zu Beispiel 1:*

*Legt man diesen Sachverhalten ein Einzelunternehmen zugrunde, können die Verluste wegen der Abschaffung des § 2 Abs 2b EStG ebenso zur Gänze ausgeglichen werden. Während das Einkommen demnach € 20.000 (€ 75.000 minus € 55.000) betragen würde, wäre jenes ohne den Gewinn iSd § 36 EStG € 0 (€ 25.000 minus € 55.000).*

### 1. Schritt

<i>ESt mit Gewinn iSd § 36 EStG (von € 20.000)</i>	€ 2.450
<i>ESt ohne Gewinn iSd § 36 EStG (von € 0)</i>	€ 0
<hr/>	
<i>Differenz</i>	€ 2.450

### 2. Schritt

<i>Nichtfestsetzungsbetrag € 2.450 x 80 % (100 % - Quote)</i>	€ 1.960
<hr/>	

### 3. Schritt

<i>Einkommensteuer inkl Schuldertass</i>	€ 2.450
<i>Abzüglich Nichtfestsetzungsbetrag</i>	€ 1.960
<hr/>	
<u><i>Festzusetzende ESt gem § 33 Abs 2 EStG - tatsächliche Steuerlast</i></u>	<u>€ 490</u>

*Rechenbeispiel 2.<sup>309</sup>*

*Ein Sanierungsplan einer GmbH wird im Jahr 2016 mit einer Quote von 20 % rechtskräftig bestätigt. Alle Voraussetzungen für die Annahme eines Sanierungsgewinns liegen vor. Im Jahr 2017 entsteht ein Sanierungsgewinn in Höhe von € 54.000, wohingegen die Einkünfte einschließlich des Sanierungsgewinns € 96.000 betragen, der laufende Gewinn aus Gewerbebetrieb somit € 42.000. Zusätzlich bestehen abzugsfähige Verluste aus Vorjahren von € 125.0000.*

*Durch die gerichtliche Bestätigung des Sanierungsplans im Jahr 2016 gilt das Insolvenzverfahren als abgeschlossen. Daher ist der Veranlagungszeitraum 2017 nicht von*

<sup>309</sup> In Anlehnung an KStR 2013 Rz 1536.

einem Insolvenzverfahren betroffen. § 8 Abs 4 Z 2 lit b zweiter TS KStG ist daher nicht anzuwenden. Die Vortragsgrenze von 75 % findet daher nur auf den Sanierungsgewinn keine Anwendung. Gem § 8 Abs 4 Z 2 KStG können daher Vorjahresverluste bis € 85.500 abgezogen werden (75 % von € 42.000 + 100 % von 54.000). Das Einkommen inkl Sanierungsgewinn beträgt also € 10.500 (€ 96.000 minus €85.500). Jenes exkl Sanierungsgewinn würde auch € 10.500 betragen (25 % von € 42.000).

### 1. Schritt

KSt inkl Sanierungsgewinn (€ 10.500 x 25 %)	€ 2.625
KSt exkl Sanierungsgewinn (€ 10.500 x 25 %)	€ 2.625
Differenz	€ 0

---

Eine Nichtfestsetzung kommt mangels Differenz nicht in Betracht.

## **1.3.6. Sonderfragen im Rahmen des § 36 EStG und § 23a KStG**

### **1.3.6.1. Die Behandlung des Gewinns bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern gem § 4 Abs 3 EStG**

Bei der Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich erfolgt eine Prüfung der einzelnen Geschäftsfälle dahingehend, ob sich die Höhe des Betriebsvermögens verändert und es folglich zu einer Aktivierung oder Passivierung kommt. Im Gegensatz dazu werden bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung die Geschäftsfälle erst dann wirksam, wenn sie bezahlt werden, was folglich dem tatsächlichen Geldfluss entspricht.<sup>310</sup> Trotz dieses Prinzips ist beim EAR jedoch zu beachten, dass Gewinnermittler iSd § 4 Abs 3 EStG in einigen Punkten den Bilanzierern gleichgestellt sind.<sup>311</sup> Dies gilt beispielsweise für Schulden aus Darlehensverbindlichkeiten und für Anlagevermögen.<sup>312</sup> Einerseits ist Anlagevermögen gedanklich zu aktivieren und andererseits die Aufnahme von Darlehen gedanklich zu passivieren.<sup>313</sup> Dies hat zur Folge, dass trotz eines Geldflusses die Schuldaufnahme keine Betriebseinnahme und die Rückzahlung keine Betriebsausgabe darstellt.<sup>314</sup> Bei einem Schuldnachlass von Warenverbindlichkeiten oder sonstigen Betriebsausgaben führt dies beim EAR zu keiner Betriebseinnahme. Da eine entsprechende Betriebsausgabe fehlt, kommt es aber dennoch zu einem höheren Gewinn,

<sup>310</sup> Doralt/Ruppe, Steuerrecht I<sup>11</sup> Tz 228.

<sup>311</sup> EStR 2000 Rz 663 ff mwN.

<sup>312</sup> EStR 2000 Rz 665 und Rz 669; Herzog, Handbuch Einkommensteuer – Mit der Immobilienbesteuerung NEU ab 1.4.2012 und allen sonstigen Änderungen durch das StabG 2012 (2012) 301.

<sup>313</sup> VwGH 15. 01. 2008, 2006/15/0116 VwSlg 8305 F/2008; siehe auch Ruppe in Ruppe, Unternehmenssanierung 277; Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 48.

<sup>314</sup> VwGH 15. 01. 2008, 2006/15/0116 VwSlg 8305 F/2008; VwGH 25. 07. 2013, 2011/15/0046; EStR 2000 Rz 669.

während ein derartiger Ertrag bei Bilanzierern die entsprechende Verbindlichkeit neutralisiert.<sup>315</sup>

Wie bereits unter Punkt II.1.3. erläutert, führt der Wegfall einer Schuld zu einer Betriebsvermögensvermehrung. Dass daraus ein steuerpflichtiger Gewinn entstehen kann, ist zumindest bei einer Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich augenscheinlich. Bei einem Betrieb, dem die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gem § 4 Abs 3 EStG zugrunde liegt, ist es jedoch nicht eindeutig, ob ein steuerbegünstigter Gewinn entstehen kann. Für die Beurteilung dieser Frage, muss eingangs geklärt werden, ob eine Vermehrung des Betriebsvermögens aufgrund eines Schulderrlasses bei EAR überhaupt steuerlich erfasst wird. Auf den ersten Blick kommt es mangels Geldzuflusses bei Schulderrlässen zu keiner Einnahme iSd § 4 Abs 3 EStG, wodurch weder ein Gewinn entsteht noch eine Anwendung des § 36 EStG begründet werden könnte. Diese Vorgehensweise würde aber eine ungerechtfertigte Schlechterstellung der Überschussrechner billigen.<sup>316</sup> Die stRsp<sup>317</sup> und die ihr zustimmende hA<sup>318</sup> spricht sich daher dafür aus, dass die Gewinnermittlung beim Betriebsvermögensvergleich und bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung über die gesamte Dauer eines Unternehmens zum selben Ergebnis führen muss. Die Lehre bezeichnet dies als den Grundsatz der Totalgewinnlichkeit.<sup>319</sup> Bereits *Nolz* forderte daher, dass ein Forderungsverzicht beim EAR ebenso wie beim bilanzierenden Unternehmen zu behandeln ist.<sup>320</sup>

Dem Gebot der Totalgewinnlichkeit wird in der Art Rechnung getragen, dass *„betriebsvermögenserhöhende Vorgänge, die weder zu einem Geldzufluß noch zum Wegfall von Geldabflüssen führen, gewinnerhöhend angesetzt werden. Betriebsvermögensvermindernde Vorgänge, die weder einen Geldabfluß noch einen Wegfall von Geldzuflüssen nach sich ziehen, sind als Betriebsausgabe anzusetzen“*<sup>321</sup>.<sup>322</sup> Für die Entstehung eines Gewinns nennen Teile der Literatur daher Beispiele, bei denen aufgenommene Verbindlichkeiten von einem Schulderrlass betroffen sind, um Wareneinkäufe zu begleichen, um laufende Betriebsausgaben zu bezahlen oder um Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens anzuschaffen oder herzustellen.<sup>323</sup> Da das Postulat der Totalgewinnlichkeit fordert, dass auch beim Erlass derartiger Schulden eine (fiktive) Betriebseinnahme angesetzt wird, führt dies zu einer gewinnerhöhenden Be-

---

<sup>315</sup> EStR 2000 Rz 678; *Herzog*, Handbuch Einkommensteuer 301.

<sup>316</sup> *Quantschnigg/Schuch*, ESt – Handbuch § 36 Tz 5.1.

<sup>317</sup> VwGH 19. 03. 1980, 2143/77, 0472/80; VwGH 15. 02. 1984, 83/13/0150; VwGH 15. 01. 2008, 2006/15/0116 VwSlg 8305 F/2008; VwGH 25. 07. 2013, 2011/15/0046.

<sup>318</sup> EStR 2000 Rz 7269a; *Quantschnigg/Schuch*, ESt – Handbuch § 36 Tz 5.1; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 48.

<sup>319</sup> *Ruppe* in *Ruppe*, Unternehmenssanierung 277; *Quantschnigg/Schuch*, ESt – Handbuch § 36 Tz 5.1.

<sup>320</sup> *Nolz* in FS Bauer 209.

<sup>321</sup> *Quantschnigg/Schuch*, ESt – Handbuch § 36 Tz 5.1.

<sup>322</sup> VwGH 02. 04. 1979, 1145/78; *Quantschnigg/Schuch*, ESt – Handbuch § 36 Tz 5.1.

<sup>323</sup> *Quantschnigg/Schuch*, ESt – Handbuch § 36 Tz 5.1; siehe auch *Kanduth-Kristen* in *Jakom*<sup>9</sup> § 36 Tz 13; *Zirngast/Weinzierl/Leistentritt*, Steuerhandbuch für Freiberufler (2016) 215.

triebseinnahme, folglich zu einer Betriebsvermögenserhöhung und schließlich zu einem Gewinn. Aus diesem Grund ist der Forderungsverzicht auch bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG gewinnwirksam zu berücksichtigen.<sup>324</sup> Da diese Betriebsvermögenserhöhung auf den Erlass von Schulden zurückzuführen ist und unter Annahme, dass die übrigen Voraussetzungen vorliegen, ist § 36 EStG anzuwenden.<sup>325</sup>

Jedoch ist sich die Literatur nicht einig, ob diese Begünstigung für sämtliche Erlässe von Verbindlichkeiten gilt.<sup>326</sup> In diesem Zusammenhang gilt daher zu klären, ob der Erlass reiner Warenschulden bzw der Erlass von Aufwendungen, welche zu sofortigen Betriebsausgaben führen (zB Miete oder Versicherungsprämien), ebenso einer Begünstigung iSd § 36 EStG zugänglich sind. Während *Ruppe* bezüglich der Art der erlassenen Schulden keine Differenzierung vornimmt,<sup>327</sup> gelangten *Quantschnigg/Schuch* zum Ergebnis, dass im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung eine allgemeine Anwendbarkeit von § 36 EStG beim EAR jedenfalls anzunehmen ist. Aus diesem Grund bejahen sie auch eine Gewinnerhöhung, wenn beispielsweise der Kaufpreis von Waren vom Verkäufer kreditiert wird oder wenn die Miete und somit ein Aufwand erlassen wird, der eine sofortige Betriebsausgabe darstellt. Indem der Gläubiger auf eine Forderung verzichtet, kommt es zum Wegfall von zukünftigen Betriebsausgaben für den Schuldner. Es fallen somit betriebsausgabenwirksame Geldflüsse weg, was folglich zu einer Gewinnerhöhung im Zeitpunkt des Schuldnerlasses führt. Aufgrund der Geldflussrechnung wirkt sich der Wegfall der Betriebsausgabe allerdings erst später aus.<sup>328</sup>

Damit der vom VwGH<sup>329</sup> geforderte Totalgewinn bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich und durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ident ist, folgen auch die EStR 2000<sup>330</sup> der Ansicht der älteren Lehre und stellen nunmehr klar, dass beim EAR alle Fälle, also auch jene, bei denen Warenschulden oder Verbindlichkeiten, die Betriebsausgaben betreffen, erlassen werden von § 36 EStG begünstigt sind. Entscheidend ist jedoch, dass der wegfallende Betrag nur soweit von § 36 EStG umfasst ist als eine Deckung im Betriebsgewinn gegeben ist.

---

<sup>324</sup> VwGH 19. 03. 1980, 2143/77, 0472/80; VwGH 15. 02. 1984, 83/13/0150; EStR 2000 Rz 7269a; *Ruppe* in *Ruppe*, Unternehmenssanierung 277; *Nolz* in FS Bauer 206; *Quantschnigg/Schuch*, ESt – Handbuch § 36 Tz 5.1; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 48; *Kanduth-Kristen* in *Jakom*<sup>9</sup> § 36 Tz 13; *Zirngast/Weinzierl/Leistentritt*, Steuerhandbuch für Freiberufler 215; *Kanduth-Kristen*, taxlex 2006, 436 (437).

<sup>325</sup> *Nolz* in FS Bauer 206; *Quantschnigg/Schuch*, ESt – Handbuch § 36 Tz 5.1; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 49; *Langheinrich/Ryda*, FJ 2009, 98 (104).

<sup>326</sup> *Quantschnigg/Schuch*, ESt – Handbuch § 36 Tz 5.1 f; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 49 f; *Kanduth-Kristen* in *Jakom*<sup>9</sup> § 36 Tz 13; *Zirngast/Weinzierl/Leistentritt*, Steuerhandbuch für Freiberufler 216.

<sup>327</sup> *Ruppe* in *Ruppe*, Unternehmenssanierung 278: Ein Nachlass von Verbindlichkeiten ist für ihn „grundsätzlich“ erfolgswirksam.

<sup>328</sup> *Quantschnigg/Schuch*, ESt – Handbuch § 36 Tz 5.2; siehe auch *Nolz* in FS Bauer 209 f.

<sup>329</sup> VwGH 19. 03. 1980, 2143/77, 0472/80; VwGH 15. 02. 1984, 83/13/0150; VwGH 15. 01. 2008, 2006/15/0116 VwSlg 8305 F/2008; VwGH 25. 07. 2013, 2011/15/0046.

<sup>330</sup> EStR 2000 Rz 7269a.

Hinsichtlich des Nachlasses einer Warenschuld gilt jedoch zu beachten, dass sich aufgrund der unterschiedlichen Gewinnermittlungstechnik die Begünstigung des Nachlasses einer Warenschuld beim EAR zeitlich anders auswirkt als beim Bilanzierer. Beim Erlass von Warenschulden eines Bilanzierers sieht die Finanzverwaltung mangels vorheriger aufwandswirksamer Verbuchung der Verbindlichkeit in dem Jahr, in dem die Verbindlichkeit weggefallen ist, einen begünstigten Ertrag.<sup>331</sup> Obwohl der Wegfall von Warenschulden beim EAR zu keiner Betriebseinnahme führt, da mangels Bezahlung der Waren noch keine Betriebsausgabenwirksamkeit ausgelöst wurde,<sup>332</sup> sehen die EStR 2000 für jenen Teil des späteren Veräußerungserlöses dennoch eine Begünstigung nach § 36 EStG vor. Begünstigt ist jener Betrag, der der Höhe des Schuldlasses entspricht.<sup>333</sup> Jener Teil, der nicht bezahlt wurde, ist somit wie eine „Betriebseinnahme“ zu betrachten, auch wenn die RL explizit von einem „Betrag“, der dem Schuldlass entspricht und nicht von einer „Betriebseinnahme“ ausgehen.

Weiters sehen die EStR 2000 vor, dass die Begünstigung in dem Wirtschaftsjahr eintritt, in dem der Veräußerungserlös zufließt.<sup>334</sup> Erfolgte der Zufluss des Erlöses aber bereits zeitlich vor dem Schuldlass und wurde dieser in einem rechtskräftig veranlagten Jahr bereits berücksichtigt, ist im späteren Nachlass ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO<sup>335</sup> zu erkennen. Die Veranlagung des betreffenden Jahres kann sodann korrigiert werden.<sup>336</sup>

Entgegen der derzeitigen Ansicht der Finanzverwaltung und älteren Literatur, nimmt das Schrifttum der jüngeren Lehre jedoch an, dass eine Betriebseinnahme nur vorliegt, wenn „*Schulden, deren Begleichung zu keiner Betriebsausgabe führen würde*“<sup>337</sup> erlassen werden. Lediglich derartige Nachlässe sind folglich gewinnerhöhend zu erfassen.<sup>338</sup> Nach einem Teil der Literatur betrifft dies nur Gewinne aus dem Verzicht auf Schulden, mit denen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens angeschafft oder hergestellt wurden oder die im Zusammenhang mit einem betrieblichen Darlehen stehen.<sup>339</sup> Dies ergibt sich einerseits daraus, dass durch Bankschulden finanzierte Betriebsausgaben bereits in der Vergangenheit gänzlich aufwandswirksam waren und andererseits dadurch, dass die AfA bei Investitionen ebenfalls schon als Betriebsausgabe gewinn-

---

<sup>331</sup> EStR 2000 Rz 7269a.

<sup>332</sup> EStR 2000, Rz 678.

<sup>333</sup> EStR 2000 Rz 7269a.

<sup>334</sup> EStR 2000 Rz 7269a.

<sup>335</sup> Bundesabgabenordnung BGBl 1961/194 zuletzt geändert durch BGBl I 2016/117.

<sup>336</sup> EStR 2000 Rz 7269a.

<sup>337</sup> *Kanduth-Kristen* in *Jakom*<sup>9</sup> § 36 Tz 13.

<sup>338</sup> *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 49 f; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG § 36 Tz 14; *Kanduth-Kristen* in *Jakom*<sup>9</sup> § 36 Tz 13; *Fraberger/Papst/Pilz/Pilz*, Ertragsteuern, Umsatzsteuer und sonstige Abgaben, in *Poltsch/Bertl/Fraberger/Reckenzaun/Isola/Petsch* (Hrsg), Praxishandbuch Insolvenzabwicklung (2016) 204; *Kanduth-Kristen* in *Fraberger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Ludwig/Mayr* (Hrsg), Handbuch Sonderbilanzen 293 (309); *Zirngast/Weinzierl/Leistentritt*, Steuerhandbuch für Freiberufler 215; *Gleiß-Rathmanner/Petritz*, ZUS 2012/4, 151 (152).

<sup>339</sup> *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 49; *Zirngast/Weinzierl/Leistentritt*, Steuerhandbuch für Freiberufler 215; *Gleiß-Rathmanner/Petritz*, ZUS 2012/4, 151 (152).

mindernd angesetzt werden konnte.<sup>340</sup> Aus diesem Grund waren diese Positionen durch den Schulderrlass vom Unternehmer lediglich in geringer Höhe aufzubringen. Die jüngere Lehre verneint daher die Annahme einer Betriebseinnahme und folglich einer Steuerbegünstigung gem § 36 EStG, wenn Verbindlichkeiten erlassen werden, die mangels Bezahlung nicht betriebsausgabenwirksam waren oder deren Begleichung zu einer Betriebsausgabe führen würde.<sup>341</sup> In diesem Zusammenhang führt *Heinrich* aus, dass sich beim EAR ohnehin nur die Begleichung der Schuld gewinnmindernd auswirkt. Kommt es aufgrund eines Forderungserlasses zu einem ganzen oder teilweisen Schuldnachlass, weshalb die Bezahlung der Warenschulden unterbleibt, sei der Vorgang mangels vorheriger Betriebsausgabe als nicht gewinnwirksam zu qualifizieren. Aus diesem Grund erscheint es seiner Meinung nach nicht erforderlich, dass durch Ansatz einer Betriebseinnahme, Betriebsausgaben neutralisiert werden.<sup>342</sup> Da beim EAR weder das Umlaufvermögen an sich gedanklich zu aktivieren ist noch in Zusammenhang stehende Anschaffungskosten für das Umlaufvermögen gedanklich zu passivieren sind, könne die Nichtbegleichung derartiger Schulden auch keine gedankliche Betriebsvermögensvermehrung im Rahmen einer gewinnerhöhenden Betriebseinnahme nach sich ziehen.<sup>343</sup> *Kanduth-Kristen* stimmt der Ansicht *Heinrichs* ebenso zu, indem sie die Annahme eines begünstigten Gewinns versagt, wenn Lieferantenverbindlichkeiten von Warenschulden, welche noch nicht betriebsausgabenwirksam waren oder andere Schulden, die bei Bezahlung zu einer Betriebsausgabe führen würden, erlassen werden.<sup>344</sup>

Im Folgenden wird versucht die unterschiedlichen Ansätze in der Verwaltungspraxis und Lehre in einem Beispiel darzustellen:

*Der Einzelunternehmer, der den Gewinn durch die EAR gem § 4 Abs 3 EStG ermittelt, wird insolvent. Eine angebotene Quote von 20 % wird von den Gläubigern angenommen. Er hat Verbindlichkeiten gegenüber der Bank von € 80.000, Lieferantenverbindlichkeiten für Waren von € 40.000 und sonstige Schulden von € 20.000. Die Waren werden im selben Jahr um € 50.000 verkauft.*

*Folgt man der Auffassung der jüngeren Lehre, führt der Erlass der sonstigen Schulden zu keinem Gewinn, da die Begleichung als Betriebsausgabe wirksam sein würde. Dasselbe gilt für den Erlass der Warenschulden. Mangels Bezahlung des Wareneinkaufs,*

---

<sup>340</sup> *Gleiß-Rathmanner/Petritz*, ZUS 2012/4, 151 (152).

<sup>341</sup> *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 50 f; *Kanduth-Kristen* in *Jakom*<sup>9</sup> § 36 Tz 13; *Zirngast/Weinzierl/Leistentritt*, Steuerhandbuch für Freiberufler 216; *Gleiß-Rathmanner/Petritz*, ZUS 2012/4, 151 (152).

<sup>342</sup> *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 50.

<sup>343</sup> *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 51; so auch *Zirngast/Weinzierl/Leistentritt*, Steuerhandbuch für Freiberufler 216.

<sup>344</sup> *Kanduth-Kristen* in *Fraberger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Ludwig/Mayr* (Hrsg), Handbuch Sonderbilanzen 293 (309); *Kanduth-Kristen* in *Jakom*<sup>9</sup> § 36 Tz 13; *Kanduth-Kristen*, taxlex 2006, 436 (437); *Kanduth-Kristen*, Gut saniert ist halb gewonnen, persaldo 2009, 8 (9).

*der noch nicht betriebsausgabenwirksam war, ist keine Betriebseinnahme anzusetzen, weshalb keine Vermehrung des Betriebsvermögens vorliegt. Im Gegensatz dazu ist jedoch der Erlass der Bankverbindlichkeiten unumstritten unter § 36 EStG zu subsumieren. Anhand dieser Ansicht würde sich ein Gewinn von € 64.000 ergeben.*

*Folgt man hingegen den Standpunkten der Finanzverwaltung und älteren Literatur, führt sowohl der Erlass der sonstigen Schulden als auch der Erlass der Bankverbindlichkeiten zu einem Gewinn iSd § 36 EStG. Als Entstehungszeitpunkt des Gewinns aus dem Erlass der Verbindlichkeit gegenüber den Lieferanten, ist der Warenverkauf maßgebend. Der Veräußerungserlös der Waren, die dem Betrag des Schulderrlasses entsprechen, ist von § 36 EStG umfasst. Daraus ergibt sich eine Begünstigung iHv € 40.000, auch wenn durch den Veräußerungserlös Umsätze iHv € 50.000 erzielt wurden. Da die Ware im selben und daher in einem noch nicht veranlagten Jahr verkauft wurde, beträgt der Gewinn € 112.000, das sind 80 % aller Verbindlichkeiten.*

*War der Einkauf und der Verkauf der Ware zeitlich jedoch vor dem Schulderrlass und die Berücksichtigung der Umsatzerlöse in einem bereits veranlagten Jahr, ist der spätere Nachlass dieser Lieferantenverbindlichkeit aus früheren Jahren als ein „rückwirkendes Ereignis“ iSd § 295a BAO zu beurteilen, weshalb eine Abänderung des Bescheids zu erfolgen hat.*

### **1.3.6.2. Die Behandlung des Gewinns bei Mitunternehmerschaften**

Auch bei Personengesellschaften stellt sich die Frage, wie Betriebsvermögensvermehrungen aufgrund eines gänzlichen oder teilweisen Schulderrlasses steuerlich zu behandeln sind und worauf geachtet werden muss.

Da als eine Voraussetzung für die Anwendung der Sanierungsgewinnbegünstigung ein betrieblich bedingter Schulderrlass erforderlich ist, muss es sich bei der Personengesellschaft um eine Mitunternehmerschaft handeln.<sup>345</sup> Nur die Gewinnanteile an einer Mitunternehmerschaft führen nämlich zu betrieblichen Einkünften, da die Gesellschafter als „Mit“-Unternehmer angesehen werden. Im Gegensatz dazu sind die Gesellschafter bei Kapitalgesellschaften oder der echte stille Gesellschafter bloße Kapitalgeber.<sup>346</sup>

In diesem Zusammenhang ist entscheidend, dass gem § 23 Z 2 EStG der ermittelte Gewinn unmittelbar der Ebene der Gesellschafter, also der Ebene der Mitunternehmer, zugerechnet und auch bei diesen versteuert werden, da Mitunternehmerschaften selbst

---

<sup>345</sup> Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 53; Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 23a Tz 18; Kanduth-Kristen, Ertragsteuerliche Besonderheiten in der Insolvenz von Personengesellschaften, taxlex 2005, 113 (113).

<sup>346</sup> Doralt/Ruppe, Steuerrecht I<sup>11</sup> Tz 533.

kein Ertragssteuersubjekt darstellen.<sup>347</sup> Dasselbe gilt, wenn Schulden einer Personengesellschaft im Rahmen eines gerichtlichen Insolvenzverfahrens erlassen werden. Der Wegfall der Verbindlichkeit und folglich der entstandene Gewinn iSd § 36 EStG bzw § 23a KStG wirkt sich zwar direkt bei der Mitunternehmerschaft aus,<sup>348</sup> derartige Sanierungsgewinnbegünstigungen sind insolventen Personengesellschaften aber verwehrt. Nur den dahinterstehenden Gesellschaftern ist im Veranlagungsverfahren die Inanspruchnahme möglich. Aus diesem Grund muss entweder eine natürliche oder eine juristische Person mitunternehmerisch handeln.<sup>349</sup>

Als entscheidende Kriterien für die Annahme einer Mitunternehmerschaft sieht die Judikatur die Unternehmerinitiative sowie das Unternehmerrisiko.<sup>350</sup> Außerdem erfordert die Begünstigungsanwendung das Merkmal der Insolvenzfähigkeit. Entscheidend dafür ist die Rechtsfähigkeit, die bei Personengesellschaften zweifellos vorliegt.<sup>351</sup> Das Gesetz nennt insb die Kommanditgesellschaft sowie die offene Gesellschaft als Beispiele für Mitunternehmerschaften. Die Gesellschafter einer OG bzw KG und daher auch der Kommanditist sind folglich als Mitunternehmer anzusehen.<sup>352</sup> Daneben handeln auch die unternehmerische Gesellschaft bürgerlichen Rechts<sup>353</sup> sowie die Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung mitunternehmerisch.<sup>354</sup> Obwohl die atypisch stille Gesellschaft zivilrechtlich als reine Innengesellschaft nicht insolvenzfähig ist, gilt der unechte stille Gesellschafter als Mitunternehmer. Die echte stille Gesellschaft ist von der Mitunternehmerschaft hingegen nicht umfasst.<sup>355</sup>

Hinsichtlich der Gesellschaft bürgerlichen Rechts ist zu erwähnen, dass sie für das Kriterium der Mitunternehmerschaft grundsätzlich nach außen in Erscheinung treten muss, wobei das Unternehmerrisiko von den Gesellschaftern zu tragen ist. Liegt aber eine bloße Innengesellschaft vor, die nach außen nicht in Erscheinung tritt, ist der Gesellschafter jedoch am Betriebsvermögen (inkl stille Reserven und Firmenwert) sowie

---

<sup>347</sup> *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I<sup>11</sup> Tz 532; *Kanduth-Kristen*, taxlex 2005, 113 (113); *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 127.

<sup>348</sup> *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 57; *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 126 f.

<sup>349</sup> *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 57; *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 127.

<sup>350</sup> VwGH 29. 06. 1995, 94/15/0103; VwGH 27. 02. 2008, 2005/13/0050; VwGH 28. 06. 2012, 2009/15/0106.

<sup>351</sup> *Schauer* in *Kalss/Nowotny/Schauer* (Hrsg), Österreichisches Gesellschaftsrecht (2008) Rz 2/114; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 54; *Kanduth-Kristen*, taxlex 2005, 113 (113); *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 125.

<sup>352</sup> *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I<sup>11</sup> Tz 528.

<sup>353</sup> VwGH 29. 11. 1994, 93/14/0150 VwSlg 6945 F/1994; *Buchegger* in *Bartsch/Pollak/Buchegger* (Hrsg), Österreichisches Insolvenzrecht – Kommentar I<sup>4</sup> §§ 1 bis 43 Konkursordnung (2000) § 1 Rz 8; aA *Nowotny* in *Kalss/Nowotny/Schauer* (Hrsg), Österreichisches Gesellschaftsrecht (2008) Rz 2/954; *Kanduth-Kristen*, taxlex 2005, 113 (113 mwN).

<sup>354</sup> *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I<sup>11</sup> Tz 529.

<sup>355</sup> VwGH 09. 02. 1982, 81/14/0060 VwSlg 5651 F/1982; VwGH 23. 02. 1994, 93/15/0163 VwSlg 6870 F/1994; VwGH 05. 04. 2001, 98/15/0158; VwGH 24. 06. 2010, 2007/15/0063; *Nowotny* in *Kalss/Nowotny/Schauer* (Hrsg), Österreichisches Gesellschaftsrecht Rz 2/954.

am Betriebserfolg beteiligt, ist ebenfalls von einer Mitunternehmerschaft auszugehen.<sup>356</sup>

Als zweite Voraussetzung wird von § 36 EStG bzw § 23a KStG ein Schuldverlass durch die Erfüllung eines Sanierungsplans verlangt. Um diesem Aspekt gerecht zu werden, ist es nicht notwendig, dass der Abgabepflichtige selbst die Person ist, die vom Insolvenzverfahren betroffen ist. Vielmehr genügt es, dass in seinem Einkommen derartige Gewinne enthalten sind. Dies erfolgt durch die steuerliche Zurechnung der Gewinne aus dem Schuldverlass beim Mitunternehmer infolge einer Insolvenz der Gesellschaft. Dadurch kommt eine Steuerbegünstigung in Betracht.<sup>357</sup>

Gerade bei einer Kommanditgesellschaft ist eine Darstellung der steuerlichen Behandlung aufgrund der unterschiedlichen Haftungsverhältnisse zwischen Kommanditist und Komplementär interessant.

Durch die Konkureröffnung über die KG wird die Gesellschaft aufgelöst.<sup>358</sup> Die Auflösung hat jedoch nicht automatisch das Ende der Gesellschaft zur Folge. Sie muss noch abgewickelt bzw liquidiert werden. Bis zur vollständigen Abwicklung besteht die KG unternehmensrechtlich fort. Sie geht als Mitunternehmerschaft durch die Eröffnung des Konkurses nicht unter.<sup>359</sup>

Gem § 164 Abs 2 IO können die Gesellschaftsgläubiger jeden voll haftenden Gesellschafter bezüglich der Rechtswirkungen des Sanierungsplans in Anspruch nehmen. Die Haftung der Kommanditisten reicht für Gesellschaftsverbindlichkeiten bloß bis zur Höhe der Haftsumme, die im Firmenbuch eingetragen ist. Wurde diese Einlage bereits an die Gesellschaft geleistet, ist ihre Haftung ausgeschlossen.<sup>360</sup> Gem § 171 Abs 2 UGB kann nur der Masse- oder Sanierungsverwalter nicht einbezahlte Hafteinlagen im Rahmen des Insolvenzverfahrens einfordern, wodurch dem Prinzip der Gläubigergleichbehandlung Rechnung getragen wird.<sup>361</sup>

Am Verlust der Gesellschaft müssen sowohl der Kommanditist als auch der Komplementär teilhaben. Diese Regelung ist jedoch disponibel. Eine Zuweisung des Verlustes erfolgt im Verhältnis ihrer Beteiligung.<sup>362</sup> Die Beteiligung an der Gesellschaft bestimmt sich nach dem Wertverhältnis der vereinbarten Einlage (Kapitalanteil), wobei im Zweifel eine Beteiligung der Gesellschafter zu gleichen Teilen angenommen wird.<sup>363</sup> Wird ein

---

<sup>356</sup> VwGH 29. 11. 1994, 93/14/0150 VwSlg 6945 F/1994.

<sup>357</sup> Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 58; Gruber, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 127.

<sup>358</sup> §§ 131 Z 3 iVm 161 Abs 2 UGB; auch bei der OG führt die Konkureröffnung zu einer Auflösung.

<sup>359</sup> EStR 2000 Rz 5994a.

<sup>360</sup> §§ 171 Abs 1 iVm 172 Abs 4 UGB.

<sup>361</sup> Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 54.

<sup>362</sup> §§ 121 Abs 2 und 167 UGB.

<sup>363</sup> § 109 Abs 1 UGB.

Verlust zugewiesen, sinkt das Kapital der Gesellschafter. Ungeachtet der Haftungssumme des Kommanditisten, kann das Kapitalkonto auch negativ werden. Gem § 168 Abs 1 UGB kann der Kommanditist die Auszahlung des Gewinns nicht mehr verlangen, wenn die bedungene Einlage herabgemindert ist, weil Verluste zugewiesen wurden.<sup>364</sup>

*Beispiel:*<sup>365</sup>

*Die Beteiligung eines Kommanditisten an einer KG beträgt 50 %, das einer Einlage von € 80.000 entspricht. Bei ihm erfolgt eine Verlustzuweisung von € 160.000, welche er mittels Ausgleich mit positiven Einkünften gegenrechnen kann. Dadurch erspart er sich 50 % der Steuer. Die KG meldet Insolvenz an, da sie einen Schuldenstand iHv € 160.000 aufweist. Ein Sanierungsplan mit einer Quote von 20 % wird angenommen und die Fortführung der Gesellschaft beschlossen. Der Gewinn aus dem Schulderrlass beträgt folglich € 128.000. Davon entfällt die Hälfte, also € 64.000, auf den Kommanditisten, da dieser zu 50 % beteiligt ist. Für diesen Gewinn aus dem Schulderrlass kann der Kommanditist § 36 EStG beanspruchen.*

Auch wenn die Sanierungsbedürftigkeit bei der Mitunternehmerschaft oft eine maßgebliche Rolle spielt, wird sie verneint, wenn es in der Hand der Gesellschafter selbst liegt, das Unternehmen vor dem Zusammenbruch zu bewahren.<sup>366</sup> Nicht zu rechtfertigen ist, dass der Kommanditist ohne Berücksichtigung seines Privatvermögens aus der Verantwortung gezogen wird, auch wenn er nur bis zur Höhe der bedungenen Haftungssumme haftet. Verglichen mit einem Einzelunternehmer, bei dem sehr wohl das Privatvermögen in die Sanierungsbedarfsprüfung einbezogen wird, stellt dies zweifellos eine Bevorzugung dar. Durch die Einlage von zusätzlichem Kapital könnte die Gesellschaft oftmals vor dem Zusammenbruch bewahrt werden. Toleriert der Kommanditist daher einen Zusammenbruch der Gesellschaft, sollte er mE nicht in den Genuss einer Begünstigung des § 36 EStG kommen. Im Gegensatz dazu wäre bei einem vermögenslosen Kommanditisten eine begünstigte Anwendung durchaus vertretbar.

Erwähnenswert ist auch die steuerliche Behandlung von atypisch stillen Gesellschaften. Bei dieser ist der stille Gesellschafter, neben einer Beteiligung am Gewinn und am Verlust des Unternehmens, auch am Firmenwert und an den stillen Reserven beteiligt. Indem der Gewinnanteil an den atypisch stillen Gesellschafter aus dem Wegfall von Betriebsvermögensverbindlichkeiten der atypisch stillen Gesellschaft zugewiesen wird,<sup>367</sup> bezieht der Stille betriebliche Einkünfte.<sup>368</sup> Aufgrund des Übergangs der Einlage des stillen Gesellschafters gem § 179 Abs 1 UGB auf das Vermögen des Unter-

---

<sup>364</sup> Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 55.

<sup>365</sup> In Anlehnung an Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 60.

<sup>366</sup> Siehe dazu ausführlich Punkt III.1.2.1.2.2.

<sup>367</sup> VwGH 24. 06. 2010, 2007/15/0063; Bilanzbuchhalterinfo, Sanierungsverfahren bei Kommanditisten oder atypisch stillen Gesellschaftern, BBi 2011/4, 3 (3).

<sup>368</sup> Doralt/Ruppe, Steuerrecht I<sup>11</sup> Tz 95, 529.

nehmers, verfügt die stille Gesellschaft über kein eigenes Gesellschaftsvermögen. Erfolgt eine Insolvenzeröffnung über das Vermögen des Unternehmensinhabers, ist daher eine Unterscheidung folgenderweise erforderlich.<sup>369</sup>

Unter der Voraussetzung, dass es sich beim Insolvenzverfahren um ein Konkursverfahren handelt, hat dies im Gegensatz zur KG gem § 185 Abs 2 UGB zwingend die Auflösung der stillen Gesellschaft zur Folge. Diese Regelung ist durch den Gesellschaftsvertrag nicht abänderbar. Da dadurch die gesellschaftsrechtliche Grundlage wegfällt, erlischt mit der Konkursöffnung auch die stille Gesellschaft als Mitunternehmerschaft.<sup>370</sup> Im Zeitpunkt der Konkursöffnung muss ein negatives Kapitalkonto des atypisch stillen Gesellschafters daher versteuert werden.<sup>371</sup> Ein Gewinn aus dem Schuldnerlass aufgrund der Erfüllung des Sanierungsplans ist immer nur dem Unternehmer selbst zuzurechnen. Nur ihm ist die Begünstigung gem § 36 EStG zugänglich.<sup>372</sup> Möchten die Gesellschafter die stille Gesellschaft fortführen, ist dies nicht möglich. Sie müssen vielmehr einen neuen Gesellschaftsvertrag schließen, wenngleich auch mit demselben Inhalt.<sup>373</sup>

Handelt es sich beim Insolvenzverfahren jedoch um ein Sanierungsverfahren, kann die ursprüngliche stille Gesellschaft fortbestehen, wenn nach der Erfüllung des Sanierungsplans das Unternehmen fortgeführt wird. Dem VwGH zufolge hat eine Behandlung des atypisch stillen Gesellschafters wegen der steuerlichen Fiktion iS einer Mitunternehmerschaft zu erfolgen.<sup>374</sup> Die Mitunternehmerschaft des stillen Gesellschafters begründet sich grundsätzlich darauf, dass er schuldrechtlich eine Beteiligung am Firmenwert und an den stillen Reserven hält. Weder die Passiva noch die Aktiva der stillen Gesellschaft sind zivilrechtliches Eigentum des stillen Gesellschafters.<sup>375</sup> Da zwischen dem zivilrechtlichen Gesellschaftsvermögen und dem Geschäftsvermögen eines stillen Beteiligten steuerlich nicht differenziert wird, besteht für den atypisch stillen Gesellschafter die Möglichkeit Gewinnanteile nach § 23 Z 2 EStG zuzurechnen und ihn daher als Mitunternehmer zu behandeln. Durch den Wegfall von Betriebsverbindlichkeiten der atypisch stillen Gesellschaft kommt es folglich zu einer Betriebsvermögensvermehrung, indem sich der Gewinnanteil des atypisch stillen Gesellschafters erhöht. Aus diesem Grund ist für derartige Gewinne § 36 EStG anwendbar.<sup>376</sup>

---

<sup>369</sup> EriRV 771 BlgNr 24. GP 12; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 60/1.

<sup>370</sup> EStR 2000 Rz 5994b; *Nowotny* in *Kalss/Nowotny/Schauer* (Hrsg), Österreichisches Gesellschaftsrecht, Rz 2/976.

<sup>371</sup> UFS 03.02.2011, RV/3852-W/10; *Bilanzbuchhalterinfo*, BBi 2011/4, 3 (3).

<sup>372</sup> EStR 2000 Rz 5994b; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 60/2; *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 23a Tz 18; *Bilanzbuchhalterinfo*, BBi 2011/4, 3 (3).

<sup>373</sup> EStR 2000 Rz 5994c.

<sup>374</sup> VwGH 05. 04. 2001, 98/15/0158; VwGH 24. 06. 2010, 2007/15/0063.

<sup>375</sup> EStR 2000 Rz 5908a; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 60/3; *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 23a Tz 18.

<sup>376</sup> EStR 2000 Rz 5908a; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 60/3; *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 23a Tz 18.

Für *Gruber* ist es nicht nachvollziehbar, warum für steuerliche Zwecke der Titel des Verfahrens ausschlaggebend sein soll, zumal dies ua lediglich vom Zeitpunkt der Einreichung des Sanierungsplan abhängt und die IO nur mehr ein Verfahren, das Insolvenzverfahren, regelt.<sup>377</sup> Diese Argumente sind auch mE als zutreffend anzuerkennen.

### **1.3.6.3. Die Behandlung des Sanierungsgewinns innerhalb einer Gruppe iSd § 9 KStG**

Auch in Hinblick auf die Gruppenbesteuerung iSd § 9 KStG ergeben sich interessante Fragestellungen. Anfangs erscheint es jedoch wichtig zu erläutern, dass die Gruppenbesteuerung eine Ausnahme von der Individualbesteuerung nach § 7 KStG darstellt. Der Gruppenträger sowie die Gruppenmitglieder bleiben bei dieser Konstellation subjektiv steuerpflichtig. Gruppenmitglieder sind jedoch, mit Ausnahme der Mindest-KSt, objektiv steuerfrei. Alle Gruppenkörperschaften haben ihr jeweils eigenes Einkommen nach § 7 Abs 2 KStG unter Berücksichtigung des § 9 Abs 6 KStG zu ermitteln. Das nach Maßgabe des § 9 Abs 6 Z 1 KStG individuell ermittelte, steuerlich maßgebliche Ergebnis des Gruppenmitglieds wird letztlich dem Gruppenträger zugerechnet, mit allen Ergebnissen verrechnet und bildet die Bemessungsgrundlage für die zu entrichtende Körperschaftsteuer.<sup>378</sup> Daneben werden die Nichtfestsetzungsbeträge des Gruppenmitglieds ebenfalls festgestellt und an den Gruppenträger weitergeleitet.<sup>379</sup> Die Feststellung der jeweils eigenen Ergebnisse für jedes Gruppenmitglied und den Gruppenträger erfolgt gem § 9 Abs 6 iVm § 24a KStG durch einen Bescheid iSd § 92 Abs 1 lit b BAO. Dieser Feststellungsbescheid ergeht einerseits an das Gruppenmitglied und andererseits an den Gruppenträger.<sup>380</sup>

Während klar ist, dass mit dem Insolvenzeintritt keine Änderung der Rechtspersönlichkeit der Gruppenmitglieder erfolgt und die Gruppe aufrecht bleibt,<sup>381</sup> ist hingegen die steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen innerhalb einer Unternehmensgruppe nicht endgültig geklärt. Aufgrund des zweistufigen Veranlagungsverfahrens gilt es vor allem die Frage zu diskutieren, ob bei der Verhältnisrechnung des § 23a Abs 2

---

<sup>377</sup> *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 136.

<sup>378</sup> EriRV 686 BlgNr 22. GP 18; KStR 2013 Rz 362, 1103, 1105 und Rz 1597; *Tumpel/Aigner* in *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwaler/Tumpel* (Hrsg), Gruppenbesteuerung - Kommentar und systematische Darstellungen (2005) § 9 Abs 6 Rz 45; *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr* (Hg), Körperschaftsteuergesetz – Kommentar (2011) § 9 Tz 230 f, 241; *Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer – KStG 1988 III<sup>26</sup> (2015) § 9 Tz 391, 397 ff; *Bruckner/Bartos/Rabel/Seidl/Widinski*, Gruppenbesteuerung – Der Kommentar der Praktiker (2005) § 9 Abs 1 Rz 10; *Pinetz/Stefaner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz – Kommentar<sup>2</sup> § 9 Rz 5; *Jettmar/Stieglitz*, Die Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung, in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007) 119 (129).

<sup>379</sup> *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr* (Hg), KStG § 9 Tz 232; *Komarek*, Unterschiedliche Sanierungsquoten in der Unternehmensgruppe, taxlex 2016, 196 (197).

<sup>380</sup> VwGH 24. 06. 2010, 2007/15/0284; VwGH 24. 10. 2013, 2012/15/0054; EriRV 1187 BlgNR 22. GP 14, zu § 24a KStG; siehe auch *Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), KStG 1988, § 9 Tz 398.

<sup>381</sup> *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 140 f.

KStG der Nichtfestsetzungsbetrag auf Ebene des Gruppenträgers oder auf der Ebene des Gruppenmitglieds zu ermitteln ist. Insb ist die Frage entscheidend, welches Einkommen bei § 23a KStG zum Tragen kommt. In diesem Zusammenhang kann einerseits auf das individuelle Einkommen des einzelnen Gruppenmitglieds oder auf das Gesamteinkommen beim Gruppenträger abgestellt werden.<sup>382</sup>

In der Praxis kann dies zu erheblichen Unterschieden in der Höhe des Nichtfestsetzungsbetrages führen.<sup>383</sup> In Bezug darauf ist zu wissen, dass diese beiden unterschiedlichen Ansätze nur dann eine ungleiche Körperschaftsteuerbelastung nach sich ziehen, wenn beim Sanierungsgewinn erzielenden Gruppenmitglied oder bei anderen Gruppenmitgliedern Verluste, Verlustvorträge oder sonstige Abzugsposten vorliegen, sodass das Einkommen geringer als der darin enthaltene Sanierungsgewinn wäre.<sup>384</sup> Ein zusätzliches Kriterium für das Vorliegen einer Sanierungsgewinnbegünstigung ist daher, dass der Sanierungsgewinn in einem positiven Einkommen, nach Verrechnung mit Verlusten, vorhanden ist.<sup>385</sup> Aus diesem Grund meinen *Bergmann/Lehner*, dass sowohl das Einkommen des Gruppenmitglieds als auch das Gruppeneinkommen positiv sein müssen, wenn auf die Maßgeblichkeit der Einkommensverhältnisse und somit auf die Ebene des Gruppenmitglieds abgestellt wird. Wird hingegen nur auf das Gruppeneinkommen angeknüpft, genügt es, wenn dieses positiv ist.<sup>386</sup>

Der UFS<sup>387</sup> und die ihm folgende Verwaltungspraxis<sup>388</sup> stellen klar, dass bei Körperschaften, die Teil einer Unternehmensgruppe sind, die persönliche Steuerpflicht der einzelnen Gruppenmitglieder bestehen bleibt. Daher ist ihr steuerlich maßgebendes Ergebnis selbstständig zu ermitteln. Die persönliche Steuerpflicht und die Tatsache, dass eine Betriebsvermögensvermehrung anlässlich eines Sanierungsgewinns nur beim Gruppenmitglied eintritt, führen zu einer Anwendung des § 23a Abs 2 KStG auf Ebene des Gruppenmitglieds. Der nicht festzusetzende Körperschaftsteuerbetrag ist daher nach Maßgabe der Einkommensverhältnisse isoliert beim Gruppenmitglied zu berechnen. Dieser Nichtfestsetzungsbetrag ist folglich im Feststellungsbescheid des

---

<sup>382</sup> *Bergmann/Lehner* in *Bergmann/Bieber* (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz – Update-Kommentar (2015) § 23a Tz 1.

<sup>383</sup> Siehe dazu die Beispiele in *Bergmann/Lehner* in *Bergmann/Bieber* (Hrsg), KStG § 23a Tz 1; *Gruber*, VwGH: Sanierungsgewinn in der Gruppe, GES 2014, 81 (84 f); *Kanduth-Kristen/Komarek*, VwGH zum Sanierungsgewinn eines Gruppenmitglieds, taxlex 2014, 64 (67 ff).

<sup>384</sup> *Gruber* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG<sup>2</sup> § 23a Rz 36a; *Bergmann/Lehner* in *Bergmann/Bieber* (Hrsg), KStG § 23a Tz 7; siehe auch *Haslehner*, Zur „Zuordnung“ des Sanierungsgewinns in der Unternehmensgruppe, GES 2012, 203 (206); *Kanduth-Kristen/Komarek*, taxlex 2014, 64 (69).

<sup>385</sup> *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 23a Tz 1; siehe auch *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 37; *Hebenstreit/Knapp*, 7 Jahre Gruppenbesteuerung – ein Überblick über die bisherige UFS-Judikatur, taxlex 2012, 131 (138); *Gruber*, GeS 2014, 81 (82) und (84 f); *Daxkobler/Hütter*, Sanierungsgewinn in der Gruppenbesteuerung, ecolex 2012, 520 (520).

<sup>386</sup> *Bergmann/Lehner* in *Bergmann/Bieber* (Hrsg), KStG § 23a Tz 6; siehe auch *Haslehner*, GES 2012, 203 (205).

<sup>387</sup> UFS 13. 01. 2012, RV/0167-K/11 und RV/0165-K/11; UFS 22. 10. 2007, RV/0059-I/07 und RV/0060-I/07.

<sup>388</sup> KStR 2013 Rz 1534.

Gruppenmitglieds auszuweisen<sup>389</sup> und gegen die tatsächlich zu entrichtende KSt beim Gruppenträger zu verrechnen,<sup>390</sup> wodurch die KSt des Gruppeneinkommens maximal bis zur Mindest-KSt gemindert wird.<sup>391</sup> Daher kann bei einem negativen Gruppeneinkommen kein Nichtfestsetzungsbetrag geltend gemacht werden.<sup>392</sup>

Der VwGH<sup>393</sup> schließt sich der Meinung des BMF an. Dass die Sanierungsgewinnbegünstigung auf der Ebene des Gruppenmitglieds zu ermitteln ist, untermauert er einerseits mit der Ansicht, dass *„sich bei der Ermittlung des Einkommens des unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds abschließend [ergibt], ob und gegebenenfalls in welchem Ausmaß ein von diesem Gruppenmitglied erzielter Sanierungsgewinn [...] in seinem Einkommen enthalten ist. Nur ein in diesem Sinne im Einkommen des Gruppenmitglieds enthaltener Sanierungsgewinn kann dem beteiligten Gruppenmitglied bzw. dem Gruppenträger zugerechnet werden.“*<sup>394</sup> Darüber hinaus bejaht der VwGH auch ausdrücklich, dass der Feststellungsbescheid des Gruppenmitglieds nach § 24a Abs 1 Z 1 KStG auch über Sanierungsgewinne absprechen darf und für das Körperschaftsverfahren des Gruppenträgers bindend ist, obwohl der sanierungsgewinnbedingte Steuererminderungsbetrag gem § 23a Abs 2 StG in der Auflistung des § 24a Abs 1 Z 1 KStG, der die zwingenden Inhalte von Feststellungsbescheiden regelt, fehlt. Wenngleich der VwGH bisher die Frage nach der konkreten Ermittlung der Begünstigung unbeantwortet lässt,<sup>395</sup> schließt die Literatur aus diesem Argument, dass nach Ansicht des VwGH die Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrages nach der Maßgeblichkeit der Einkommensverhältnisse auf Basis des Gruppenmitglieds zu ermitteln ist.<sup>396</sup> Aus dieser Rsp geht somit hervor, dass der auf Gruppenmitgliedesebene ermittelte Nichtfestsetzungsbetrag an den Gruppenträger weiterzuleiten ist.<sup>397</sup> Dieser Nichtfestsetzungsbetrag verringert sodann die Körperschaftsteuer auf Gruppenträgerebene.<sup>398</sup> Darüber hinaus führt der VwGH<sup>399</sup> aus, dass Sanierungsgewinne im Einkommen der Körperschaft nicht enthalten sein können, sofern Verluste aus derselben Einkunftsart oder derselben Einkunftsquelle gegenüberstehen.

---

<sup>389</sup> KStR 2013 Rz 1600.

<sup>390</sup> Gruber, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 149.

<sup>391</sup> Urtz in Achatz/Kirchmayr (Hg), KStG § 24a Tz 18.

<sup>392</sup> Haslehner, GES 2012, 203 (205).

<sup>393</sup> VwGH 24. 10. 2013, 2012/15/0054; VwGH 21. 11. 2013, 2012/15/0053; siehe auch Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg), KStG 1988 § 9 Tz 413/1; Blasina in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG<sup>23</sup> § 23a Tz 35/1; Gruber in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG<sup>2</sup> § 23a Rz 36b.

<sup>394</sup> VwGH 24. 10. 2013, 2012/15/0054.

<sup>395</sup> Bergmann/Lehner in Bergmann/Bieber (Hrsg), KStG § 23a Tz 4; Gruber, GeS 2014, 81; Gruber, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 155; Komarek, Die Berechnung und Festsetzung der Steuer auf Sanierungsgewinne iSd § 23a KStG bei Sanierung des Gruppenträgers, taxlex 2016, 44 (45).

<sup>396</sup> Bergmann/Lehner in Bergmann/Bieber (Hrsg), KStG § 23a Tz 4; Komarek, taxlex 2016, 44 (45); Poss/Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg), Die Körperschaftsteuer – KStG 1988 IV<sup>27</sup> (2015) § 24a Tz 10.

<sup>397</sup> Komarek, taxlex 2016, 196 (196 f).

<sup>398</sup> Komarek, Die Sanierungsgewinnbesteuerung in der Unternehmensgruppe, VWT 2016, 214 (214).

<sup>399</sup> VwGH 24. 02. 2011, 2011/15/0035; VwGH 03. 03. 2011, 2008/13/0010; VwGH 24. 10. 2013, 2012/15/0054.

Die hL<sup>400</sup> hält der Ansicht des VwGH jedoch entgegen, dass für die Verhältnisrechnung und folglich dem Nichtfestsetzungsbetrag § 23a Abs 2 KStG ausschlaggebend ist, weshalb dieser Betrag auf Basis des Gruppeneinkommens und somit auf Ebene des Gruppenträgers zu ermitteln sei. Entgegen der Einkommensermittlungsvorschrift des § 23a Abs 1 KStG, ist Abs 2 leg cit als Tarifvorschrift anzusehen.<sup>401</sup> Das Schrifttum hält dazu fest, dass bei einer Tarifvorschrift wie § 23a Abs 2 KStG nur das Gruppeneinkommen der Besteuerung unterworfen wird, da die Regelung lediglich auf Ebene des Gruppenträgers und somit erst nach der Einkommensermittlung wirke. Es sei nur die Ebene des Gruppenträgers relevant, da einerseits die Ergebniszusammenfassung und andererseits die objektive Besteuerung beim Gruppenträger liegt.<sup>402</sup> Dass es auf Gruppenmitgliederebene um die Einkommensermittlung geht, steht nach *Kanduth-Kristen/Komarek* der Ansicht des VwGH nicht entgegen. Da der Sanierungsgewinn als Bestandteil des Einkommens zähle und er bereits im Zuge der Einkommensermittlung gem Abs 1 leg cit auf der Ebene des Gruppenmitglieds berücksichtigt wird,<sup>403</sup> halten sie es für systematisch richtig, wenn im Feststellungsbescheid des Gruppenmitglieds über dessen Einkommen und über den darin enthaltenen Sanierungsgewinn abgesprochen wird, der Nichtfestsetzungsbetrag jedoch erst auf Ebene des Gruppenträgers ermittelt wird.<sup>404</sup>

Regelmäßig kommt es bei Körperschaften vor dem Eintritt des Sanierungsverfahrens zu steuerlichen Verlusten, die wie bereits unter III.1.3.5.1.2. erläutert, einerseits mit steuerlichen Gewinnen verrechnet und andererseits als Verlustabzug vorgetragen werden können. Da diese steuerlichen Verlustvorträge das Einkommen der sanierten Körperschaft kürzen, mindert sich auch die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des Nichtfestsetzungsbetrages. Legt man eine auf Gruppenmitgliederebene isolierte Betrachtung zugrunde, bleiben zum einen Vorjahresverluste wegen der Zurechnung zum Gruppenträger und zum anderen laufende Verluste des Gruppenträgers sowie der anderen Gruppenmitglieder in der Verhältnisrechnung des § 23a Abs 2 KStG unberücksichtigt. *Komarek* hält daher fest, dass sich im Gegensatz zur Individualbesteuerung mangels Verlustverrechnungsmöglichkeiten ein allenfalls zu hoher Nichtfestsetzungsbetrag auf Ebene des Gruppenmitglieds ergibt.<sup>405</sup> Deshalb und weil nur das Einkommen des Gruppenträgers der Besteuerung zu unterwerfen ist, spricht sich auch *Koma-*

---

<sup>400</sup> *Bergmann/Lehner* in *Bergmann/Bieber* (Hrsg), KStG § 23a Tz 5; *Hebenstreit/Knapp*, taxlex 2012, 138; *Kanduth-Kristen/Komarek*, taxlex 2014, 64 (66); *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 150.

<sup>401</sup> *Bergmann/Lehner* in *Bergmann/Bieber* (Hrsg), KStG § 23a Tz 5; *Hebenstreit/Knapp*, taxlex 2012, 138; *Daxkobler/Hütter*, ecolex 2012, 520 (520).

<sup>402</sup> *Bergmann/Lehner* in *Bergmann/Bieber* (Hrsg), KStG § 23a Tz 5; *Komarek*, taxlex 2016, 44 (45); *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 316.

<sup>403</sup> VwGH 24. 10. 2013, 2012/15/0054; UFS 13. 01. 2012, RV/0165-K/11; UFS 22. 10. 2007, RV/0060-I/07; siehe auch *Bergmann/Lehner* in *Bergmann/Bieber* (Hrsg), KStG § 23a Tz 5; *Komarek*, taxlex 2016, 44 (45).

<sup>404</sup> *Kanduth-Kristen/Komarek*, taxlex 2014, 64 (66); *Komarek*, taxlex 2016, 44 (45); *Komarek*, VWT 2016, 214 (215).

<sup>405</sup> *Komarek*, VWT 2016, 214 (215).

rek für eine Anwendung auf Gruppenträgerebene auf Basis des Gruppeneinkommens aus.<sup>406</sup>

Ein Teil der Lehre greift auch die Frage auf, wie es sich mit der von § 23a Abs 2 KStG beabsichtigten Gleichstellung<sup>407</sup> zwischen dem Fiskus und den anderen Gläubigern verhält. Auch wenn einerseits der Forderungsverzicht und andererseits das Insolvenzverfahren beim Gruppenmitglied erfolgt, verneinen *Haslehner* sowie *Bergmann/Lehner* eine derartige Gleichstellung, wenn auf die Einkommensverhältnisse der Gruppenmitglieder abgestellt wird. Dies begründen sie mit dem Argument, dass eine Begünstigung nur in den Fällen vollkommen beansprucht werden kann, wenn beide Einkommen höher sind als der darin enthaltene Sanierungsgewinn. Da jedoch in Sanierungssituationen oft operative Verluste erzielt werden bzw Verlustvorträge vorhanden sind, wodurch die Bemessungsgrundlage für den Nichtfestsetzungsbetrag gemindert wird, erleide der Fiskus geringere Einbußen.<sup>408</sup> Dass eine Gleichstellung des Fiskus mit den anderen Gläubigern bei einer Berechnung im Rahmen des Gruppeneinkommens wahrscheinlicher ist als bei einer auf Ebene des Gruppenmitglieds, sei ein zusätzlicher Grund für eine Anknüpfung an das Gruppeneinkommen.<sup>409</sup>

Die Frage, wie allfällige Sanierungsgewinne bei einer Sanierung des Gruppenträgers zu behandeln sind, lässt sowohl die Rsp als auch das BMF bisher unbeantwortet.<sup>410</sup> Unter Anwendung der aktuellen Verwaltungspraxis und der Rsp auch auf Sanierungsvorgänge auf Ebene des Gruppenträgers, müsste für die Vergleichsrechnung des § 23a Abs 2 KStG nach der Literatur aufgrund der Gruppeneinkommensermittlungssystematik und dem Gesetzeswortlaut des Abs 2 leg cit das Individualeinkommen des Gruppenträgers zugrunde gelegt werden. Allerdings gilt in diesem Zusammenhang zu beachten, dass bei der Ermittlung des Nichtfestsetzungsbetrages auf Gruppenträgerebene weder die Ergebnisse der untergeordneten Gruppenmitglieder berücksichtigt noch vortragsfähige Verluste abgezogen werden können, weil Sonderausgaben auf der Ebene des Gruppenträgers nur vom zusammengefassten Ergebnis abgezogen werden dürfen. Aus diesem Grund wird zum einen der Nichtfestsetzungsbetrag meist zu hoch angesetzt und zum anderen wird der Fiskus aufgrund des zu hohen Nichtfestsetzungsbetrages benachteiligt, sodass die intendierte Gleichstellung des § 23a KStG nicht erzielt wäre.<sup>411</sup> Daher lehnt *Komarek* eine isolierte Betrachtung auch auf Ebene des Gruppenträgers ab. Aufgrund der oben genannten Argumente hält es *Komarek* für systematisch geboten, dass für die Vergleichsrechnung des Abs 2 leg cit, unabhängig auf

---

<sup>406</sup> *Komarek*, taxlex 2016, 196 (196).

<sup>407</sup> EriRV 1187 BlgNR 22. GP 10, zu § 36 EStG.

<sup>408</sup> *Haslehner*, GES 2012, 203 (205 f); *Bergmann/Lehner* in *Bergmann/Bieber* (Hrsg), KStG § 23a Tz 5.

<sup>409</sup> *Bergmann/Lehner* in *Bergmann/Bieber* (Hrsg), KStG § 23a Tz 5.

<sup>410</sup> *Komarek*, taxlex 2016, 44 (45).

<sup>411</sup> *Gruber* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG<sup>2</sup> § 23a Rz 36b; *Komarek*, taxlex 2016, 44 (46 f); *Komarek*, VWT 2016, 214 (215).

welcher Ebene Sanierungsgewinne entstehen, immer die Gruppenträgerebene und das Gruppeneinkommen heranzuziehen seien.<sup>412</sup>

---

<sup>412</sup> *Komarek*, VWT 2016, 214 (215 f); *Komarek*, taxlex 2016, 44 (47).

## 2. Umsatzsteuer

### 2.1. Einführung

Nicht nur in Hinblick auf die Ertragsteuern, sondern auch bezüglich der Umsatzsteuer<sup>413</sup> ist eine Darstellung der steuerlichen Behandlung in Zusammenhang mit einem Insolvenzverfahren interessant. In Bezug darauf gilt anfangs zu erläutern, dass von der Eröffnung des Insolvenzverfahrens weder die Unternehmereigenschaft des Schuldners berührt noch der Voranmeldungs- bzw Veranlagungszeitraum unterbrochen oder beendet wird. Der Schuldner bleibt zum einen Zurechnungssubjekt bezüglich der Leistungen und zum anderen Steuerschuldner.<sup>414</sup> Der zu bestellende Treuhänder wird zwar als gesetzlicher Vertreter tätig, die Umsätze sind jedoch weiterhin dem Unternehmer zuzurechnen.<sup>415</sup>

Im Gegensatz zum Entstehungszeitpunkt des steuerlich relevanten Gewinns (dazu bereits unter Punkt III.1.3.2.), ist für die insolvenzrechtliche Qualifikation der USt der Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung sehr wohl von Bedeutung. Von diesem Zeitpunkt hängt nämlich die erforderliche Abgrenzung zwischen Masse- und Insolvenzforderung ab.<sup>416</sup> Während der VwGH<sup>417</sup> für die insolvenzrechtliche Beurteilung der Abgabeforderung den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld und den Zeitpunkt der Verwirklichung des Sachverhalts, der die Abgabepflicht auslöst, als denselben annimmt, folgt die hL<sup>418</sup> der Ansicht des OGH<sup>419</sup>. Ihrer Auffassung nach ist für die insolvenzrechtliche Beurteilung vielmehr auf die Verwirklichung des für die Abgabepflichtenstehung relevanten Sachverhalts zum Zeitpunkt der Insolvenzverfahrenseröffnung abzustellen. Entscheidend ist also der Zeitpunkt, an dem die umsatzsteuerliche Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt wird.<sup>420</sup> Nach hL<sup>421</sup> gilt dieser Zeitpunkt für die insolvenz-

---

<sup>413</sup> Gem § 1 Abs 1 Z 1 UStG sind Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, umsatzsteuerpflichtig. Für den Vorsteuerabzug ist zusätzlich eine Rechnung iSd § 11 UStG sowie ein gesondert ausgewiesener Steuerbetrag erforderlich.

<sup>414</sup> VwGH 27. 05. 1998, 93/13/0052; UStR 2000 Rz 2401 f; *Achatz*, Die Rechtsfolgen der Insolvenz im Umsatzsteuerrecht, in *Achatz* (Hrsg), Umsatzsteuer in der Insolvenz (1998) 1 (10); *Kofler/Kristen*, Insolvenz und Steuern<sup>2</sup> 70; *Gaedke/Huber-Wurzinger* in *Melhardt/Tumpel* (Hrsg), UStG Umsatzsteuergesetz Kommentar<sup>2</sup> (2015) § 16 Rz 165; *Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz – Kommentar<sup>4</sup> (2011) Einf Tz 105 f; *Achatz/Kofler* in *Buchegger*, InsR, Zusatzband 1, Steuern, IV/Rz 2 f; *Scheiner/Kolacny/Caganeck* (Hrsg), Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994 (2012) § 16 Abs 3 Anm 22.

<sup>415</sup> UStR 2000 Rz 2401.

<sup>416</sup> *Gaedke/Huber-Wurzinger* in *Melhardt/Tumpel* (Hrsg), UStG<sup>2</sup> § 16 Rz 165; *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> Einf Tz 109.

<sup>417</sup> VwGH 13. 11. 1985, 85/13/0058 VwSlg 6045 F/1985; VwGH 23. 11. 1994, 91/13/0259.

<sup>418</sup> *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> Einf Tz 112, 116 f; *Achatz/Kofler* in *Buchegger*, InsR, Zusatzband 1, Steuern, IV/Rz 23 f; *Gaedke/Huber-Wurzinger* in *Melhardt/Tumpel* (Hrsg), UStG<sup>2</sup> § 16 Rz 165; *Achatz* in *Achatz* (Hrsg), Umsatzsteuer in der Insolvenz 1 (5); *Kofler/Kristen*, Insolvenz und Steuern<sup>2</sup> 82, 88; *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON<sup>2.07</sup> § 16 Rz 92 (Stand 01. 01. 2016, rdb.at); *Scheiner/Kolacny/Caganeck* (Hrsg), UStG § 16 Abs 3 Anm 30.

<sup>419</sup> OGH 03. 02. 1993, 3 Ob 102/92; OGH 27. 01. 1997, 8 Ob 2244/96z; OGH 24. 08. 2011, 3 Ob 103/11k; OGH 02. 10. 2012, 10 Ob 21/12d.

<sup>420</sup> *Mohr*, Grundsätze der konkursrechtlichen Einordnung von Abgaben, in *Achatz* (Hrsg), Umsatzsteuer in der Insolvenz (1998) 19 (25); *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> Einf Tz 116; *Achatz/Kofler* in *Buchegger*, InsR, Zusatzband 1, Steuern, IV/Rz 24.

rechtliche Qualifikation dem Grunde nach sowohl für die Sollbesteuerung als auch für die Istbesteuerung.

Wichtig ist, dass die jeweils entfallende USt eines jeden einzelnen Umsatzes hinsichtlich dem Vorliegen einer Masse- oder Insolvenzforderung geprüft wird.<sup>422</sup> Für das Vorliegen einer Massforderung gilt daher zu beurteilen, inwieweit die Steuern die Masse an sich betreffen und inwiefern die Verwirklichung des Abgabepflicht auslösenden Sachverhalts während eines Insolvenzverfahrens erfolgte.<sup>423</sup> Wird die Leistung somit nach Insolvenzeröffnung ausgeführt, handelt es sich um Massforderungen iSd § 46 Z 2 IO, welche vorrangig zu tilgen sind.<sup>424</sup> Wird die Leistung hingegen vor Insolvenzeröffnung ausgeführt, stellt die USt eine Insolvenzforderung dar, die nur quotenmäßig getilgt wird.<sup>425</sup> Weder der Zeitpunkt, an dem die Steuerschuld gem § 19 UStG entsteht<sup>426</sup> oder die Fälligkeit,<sup>427</sup> noch der Zeitpunkt der Rechnungsstellung bzw der Vereinnahmung der Zahlung ist maßgeblich.<sup>428</sup>

Bei entgeltlichen Leistungen wird als Bemessungsgrundlage das Entgelt herangezogen, das der Leistungsempfänger für den Erhalt der Leistung aufzuwenden hat. Für eine Anwendung des Tatbestands der Änderung der Bemessungsgrundlage iSd § 16 UStG ist somit entscheidend, ob sich die Gegenleistung (das Entgelt) nachträglich verändert.<sup>429</sup> Eine solche Änderung der Bemessungsgrundlage für einen Umsatz, der der Steuerpflicht unterliegt, führt einerseits dazu, dass der ausführende Unternehmer die geschuldete USt und andererseits, dass der Leistungsempfänger die beanspruchte

---

<sup>421</sup> *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> Einf Tz 116 f; *Kofler/Kristen*, Insolvenz und Steuern<sup>2</sup> 84, 88; *Achatz/Kofler* in *Buchegger*, InsR, Zusatzband 1, Steuern, IV/Rz 24; *Gaedke/Huber-Wurzinger* in *Melhardt/Tumpel* (Hrsg), UStG<sup>2</sup> § 16 Rz 165; *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON<sup>2.07</sup> § 16 Rz 93 (Stand 01. 01. 2016, rdb.at); *Scheiner/Kolacny/Caganeek* (Hrsg), UStG § 16 Abs 3 Anm 30; *Kanduth-Kristen/Caganeek*, Umsatzsteuerliche Fragen in der Insolvenz, in *Kanduth-Kristen/Treer*, Insolvenz und Steuern, SWK Spezial 2006, 88 (90).

<sup>422</sup> *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> Einf Tz 114.

<sup>423</sup> UStR 2000 Rz 2403; § 46 Z 2 IO iVm § 174 IO; siehe auch *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> Einf Tz 110; *Gaedke/Huber-Wurzinger* in *Melhardt/Tumpel* (Hrsg), UStG<sup>2</sup> § 16 Rz 165; *Ludwig*, Qualifikation von Abgaben in einem Insolvenzverfahren, FJ 2012, 226 (226).

<sup>424</sup> UStR 2000 Rz 2403; § 46 Z 2 IO iVm § 174 IO; *Gaedke/Huber-Wurzinger* in *Melhardt/Tumpel* (Hrsg), UStG<sup>2</sup> § 16 Rz 165; *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> Einf Tz 110, 116; *Achatz/Kofler* in *Buchegger*, InsR, Zusatzband 1, Steuern, IV/Rz 24; *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON<sup>2.07</sup> § 16 Rz 93; *Ludwig*, FJ 2012, 226 (227).

<sup>425</sup> *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> Einf Tz 116; *Achatz/Kofler* in *Buchegger*, InsR, Zusatzband 1, Steuern, IV/Rz 24; *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON<sup>2.07</sup> § 16 Rz 93; *Ludwig*, FJ 2012, 226 (227).

<sup>426</sup> *Mohr* in *Achatz*, Umsatzsteuer in der Insolvenz 19 (25); *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> Einf Tz 111, 116; *Achatz/Kofler* in *Buchegger*, InsR, Zusatzband 1, Steuern, IV/Rz 24; *Scheiner/Kolacny/Caganeek* (Hrsg), UStG § 16 Abs 3 Anm 30; *Kofler/Kristen*, Insolvenz und Steuern<sup>2</sup> 82; § 19 Abs 2 Z 2 lit a UStG: Die Steuerschuld entsteht mit Ablauf des Kalendermonats, in dem die Leistung ausgeführt wurde (Sollbesteuerung) bzw das Entgelt vereinnahmt wurde (Istbesteuerung).

<sup>427</sup> *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> Einf Tz 111; *Scheiner/Kolacny/Caganeek* (Hrsg), UStG § 16 Abs 3 Anm 30.

<sup>428</sup> UStR 2000 Rz 2416 f; *Mohr* in *Achatz*, Umsatzsteuer in der Insolvenz 19 (25); *Gaedke/Huber-Wurzinger* in *Melhardt/Tumpel* (Hrsg), UStG<sup>2</sup> § 16 Rz 165; *Kofler/Kristen*, Insolvenz und Steuern<sup>2</sup> 88; aA *Satzinger/Wiesenfellner*, Insolvenz, Umsatzsteuer und Betrugsbekämpfung, ÖStZ 2010, 238 (241).

<sup>429</sup> *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> § 16 Tz 17 f; *Kofler/Kristen*, Insolvenz und Steuern<sup>2</sup> 88; *Scheiner/Kolacny/Caganeek* (Hrsg), UStG § 16 Abs 1 Anm 14.

Vorsteuer entsprechend zu korrigieren hat.<sup>430</sup> Eine Vornahme dieser Korrekturen sind gem § 16 Abs 1 UStG für den Veranlagungszeitraum erforderlich, in dem sich die Bemessungsgrundlage des Entgelts ändert.<sup>431</sup> Es ist somit nicht die ursprüngliche Steuerfestsetzung zu korrigieren.<sup>432</sup> Daher gelangt § 16 UStG erst zur Anwendung, wenn Änderungen der Bemessungsgrundlage nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums eintreten. Bei einer Änderung innerhalb des Voranmeldungszeitraums entstehen sowohl die Steuerschuld als auch der Vorsteuerabzug lediglich nach Maßgabe der geänderten Verhältnisse.<sup>433</sup>

Zu beachten gilt auch, dass eine Änderung der Bemessungsgrundlage und folglich USt-Korrektur *va* bei der Sollbesteuerung von Bedeutung ist, zumal bei der Istbesteuerung mangels Zahlungseingängen noch keine Umsatzsteuerschuld entstanden sein kann.<sup>434</sup>

## 2.2. Vorsteuerkorrektur beim Schuldner

Nachdem soeben auf die Umsatzsteuer im Allgemeinen eingegangen wurde, wird unter den folgenden zwei Punkten die steuerliche Behandlung in Zusammenhang mit einem Insolvenzverfahren einerseits in Hinblick auf die Vorsteuer und andererseits aus dem Blickwinkel der Umsatzsteuer beleuchtet.

In Bezug auf ein Insolvenzverfahren ist der Tatbestand der Uneinbringlichkeit des Entgelts einschlägig, der sozusagen als der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt angesehen wird.<sup>435</sup> Dieses in § 16 Abs 3 UStG normierte Kriterium stellt ebenso eine Änderung der Bemessungsgrundlage iSd Abs 1 *leg cit* dar. Grundsätzlich ist die Beurteilung, ob und wann eine Forderung hinsichtlich einer umsatzsteuerpflichtigen Lieferung oder sonstigen Leistung als uneinbringlich angesehen wird, nach den Umständen des Einzelfalls festzulegen.<sup>436</sup> Während das Gesetz sämtliche Erläuterungen unterlässt, wann von der Uneinbringlichkeit des Entgelts iSd § 16 Abs 3 UStG auszugehen

---

<sup>430</sup> VwGH 23. 09. 2005, 2003/15/0078 VwSlg 8067 F/2005; VwGH 20. 05. 2010, 2005/15/0163 VwSlg 8543 F/2010; VwGH 29. 01. 2015, 2012/15/0012; siehe auch *Melhardt*, Umsatzsteuer - Handbuch 2016 (2016) 603; *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> § 16 Tz 62; *Kofler/Kristen*, Insolvenz und Steuern<sup>2</sup> 88 f; *Achatz/Kofler* in *Buchegger*, InsR, Zusatzband 1, Steuern, IV/Rz 42.

<sup>431</sup> VwGH 23. 09. 2005, 2003/15/0078 VwSlg 8067 F/2005; VwGH 20. 05. 2010, 2005/15/0163 VwSlg 8543 F/2010; VwGH 29. 01. 2015, 2012/15/0012; siehe auch *Melhardt*, USt-Handbuch 2016, 603; *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> § 16 Tz 66; *Achatz/Kofler* in *Buchegger*, InsR, Zusatzband 1, Steuern, IV/Rz 42.

<sup>432</sup> VwGH 21. 09. 2006, 2006/15/0072 VwSlg 8164 F/2006.

<sup>433</sup> UStR 2000 Rz 2387; *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> § 16 Tz 11; *Scheiner/Kolacny/Caganeek* (Hrsg), UStG § 16 Abs 1 Anm 12, Anm 17.

<sup>434</sup> *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> § 16 Tz 20 f; *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON<sup>2.07</sup> § 16 Rz 76; *Gaedke/Huber-Wurzinger* in *Melhardt/Tumpel* (Hrsg), UStG<sup>2</sup> § 16 Rz 140; *Scheiner/Kolacny/Caganeek* (Hrsg), UStG § 16 Abs 1 Anm 22.

<sup>435</sup> VwGH 21. 09. 2006, 2006/15/0072 VwSlg 8164 F/2006; *Scheiner/Kolacny/Caganeek* (Hrsg), UStG § 16 Abs 3 Anm 35.

<sup>436</sup> VwGH 26. 02. 2004, 99/15/0053; *Scheiner/Kolacny/Caganeek* (Hrsg), UStG § 16 Abs 3 Anm 5.

ist, legt die Judikatur und Literatur einige Anhaltspunkte dazu fest. Die hM<sup>437</sup> verneint demnach die Einbringlichkeit einer Forderung, wenn daran noch Zweifel bestehen oder sie nur vermutet wird. Im Gegensatz dazu liegt Uneinbringlichkeit vor, wenn bei vernünftiger kaufmännischer Betrachtung die Forderung in absehbarer Zeit nicht eingebracht wird bzw wenn sie als objektiv wertlos erachtet werden kann.<sup>438</sup> Für die stRsp<sup>439</sup> des VwGH genügt aber jedenfalls die Zahlungsunfähigkeit. Bei einer Minderung des Entgelts durch ein Gerichtsurteil oder einen Vergleich ist die Uneinbringlichkeit ebenso anzunehmen.<sup>440</sup> Obwohl nach Ansicht der Rsp die Insolvenzverfahrenseröffnung per se nicht zur Berichtigung legitimiert, ist davon auszugehen, dass der Eintritt dieses Berichtigungszeitpunkts grundsätzlich vor Insolvenzeröffnung liegt, weshalb der Vorsteuerberichtigungsbetrag als Rückforderungsanspruch des Finanzamts einer Insolvenzforderung entspricht. Diese Auffassung entspricht auch jener der Finanzverwaltung<sup>441</sup> sowie der hL<sup>442</sup>. *Ruppe/Achatz* sehen dieses Tatbestandsmerkmal ebenfalls vor Verfahrenseröffnung dem Grunde nach erfüllt, da wirtschaftlich ein Forderungsausfall relative Gewissheit erlangt.<sup>443</sup> Wird die Leistung vor Insolvenzeröffnung erbracht, die Rechnung jedoch erst danach gelegt, qualifiziert die hL<sup>444</sup> die Vorsteuerberichtigung trotzdem als Insolvenzforderung, obwohl der Anspruch auf den Vorsteuerabzug erst zusteht, wenn die Rechnung ausgestellt wurde. Dies mit der Begründung, dass der Rückforderungsanspruch des Finanzamts mit dem Zeitpunkt der Leistungserbringung entsteht. Aufgrund dessen hat im letzten Voranmeldungszeitraum vor Insolvenzverfahrenseröffnung die Anmeldung der Vorsteuerberichtigung zu erfolgen.<sup>445</sup>

Daraus folgt, dass der Unternehmer, der zugleich Leistungsempfänger und Insolvenzschuldner ist, den vorgenommenen Vorsteuerabzug um den Betrag, den er nicht an den leistenden Unternehmer bezahlt hat, im Zeitpunkt der Uneinbringlichkeit gem § 16 Abs 3 iVm Abs 1 UStG berichtigen muss.<sup>446</sup> Die Ermittlung des genauen Ausmaßes

---

<sup>437</sup> VwGH 20. 10. 2004, 2001/14/0128; VwGH 03. 09. 2008, 2003/13/0109; VwGH 28. 10. 2008, 2006/15/0361; UStR 2000 Rz 2388; *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> § 16 Tz 76; *Gaedke/Huber-Wurzinger* in *Melhardt/Tumpel* (Hrsg), UStG<sup>2</sup> § 16 Rz 130.

<sup>438</sup> VwGH 20. 10. 2004, 2001/14/0128; *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> § 16 Tz 76; *Gaedke/Huber-Wurzinger* in *Melhardt/Tumpel* (Hrsg), UStG<sup>2</sup> § 16 Rz 130; *Kofler/Kristen*, *Insolvenz und Steuern*<sup>2</sup> 146, 150; *Achatz/Kofler* in *Buchegger*, *InsR*, Zusatzband 1, *Steuern*, IV/Rz 42; *Scheiner/Kolacny/Caganeek* (Hrsg), UStG § 16 Abs 3 Anm 5 f.

<sup>439</sup> VwGH 26. 02. 2004, 99/15/0053; VwGH 20. 10. 2004, 2001/14/0128; VwGH 03. 09. 2008, 2003/13/0109; VwGH 29. 01. 2015, 2012/15/0012.

<sup>440</sup> UStR 2000 Rz 2388; siehe auch *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> § 16 Tz 77; *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON<sup>2.07</sup> § 16 Rz 77; *Kofler/Kristen*, *Insolvenz und Steuern*<sup>2</sup> 151; *Gaedke/Huber-Wurzinger* in *Melhardt/Tumpel* (Hrsg), UStG<sup>2</sup> § 16 Rz 131; *Scheiner/Kolacny/Caganeek* (Hrsg), UStG § 16 Abs 3 Anm 7.

<sup>441</sup> UStR 2000 Rz 2405.

<sup>442</sup> *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> Einf Tz 131, § 16 Tz 76; *Mohr* in *Achatz*, *Umsatzsteuer in der Insolvenz* 19 (29); *Gaedke/Huber-Wurzinger* in *Melhardt/Tumpel* (Hrsg), UStG<sup>2</sup> § 16 Rz 170; *Achatz/Kofler* in *Buchegger*, *InsR*, Zusatzband 1, *Steuern*, IV/Rz 43 ff; *Scheiner/Kolacny/Caganeek* (Hrsg), UStG § 16 Abs 3 Anm 35.

<sup>443</sup> *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> Einf Tz 131.

<sup>444</sup> *Achatz/Kofler* in *Buchegger*, *InsR*, Zusatzband 1, *Steuern*, IV/Rz 46; *Kofler/Kristen*, *Insolvenz und Steuern*<sup>2</sup> 152; *Gaedke/Huber-Wurzinger* in *Melhardt/Tumpel* (Hrsg), UStG<sup>2</sup> § 16 Rz 170.

<sup>445</sup> UStR 2000 Rz 2405; *Scheiner/Kolacny/Caganeek* (Hrsg), UStG § 16 Abs 3 Anm 35.

<sup>446</sup> VwGH 19. 11. 1998, 97/15/0095 VwSlg 7328 F/1998; VwGH 29. 10. 2003, 2000/13/0205; *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> Einf Tz 129, § 16 Tz 79; *Gaedke/Huber-Wurzinger* in *Melhardt/Tumpel* (Hrsg), UStG<sup>2</sup> §

der Uneinbringlichkeit erfolgt aber erst im Zuge des Insolvenzverfahrens.<sup>447</sup> Die Finanzverwaltung stellt in diesem Zusammenhang klar, dass die Ermittlung der Höhe der Vorsteuerberichtigung im Ausmaß der Uneinbringlichkeit, also im Ausmaß der voraussichtlichen Quote, zu erfolgen hat. Ausgehend davon haben die Berechnung des Vorsteuerberichtigungsbetrags sowie folglich der Vorsteuerrückforderungsanspruch stattzufinden.<sup>448</sup>

Aus den UStR 2000 geht weiters hervor, dass der Umsatzsteuerjahresbescheid iSd § 200 BAO vorläufig ergehen muss, wenn die Höhe der Quote und daher der Berichtigungsbetrag der Vorsteuer noch nicht sicher feststellbar sind. Dies trifft dann zu, wenn eine Veranlagung im laufenden Insolvenzverfahren für jenen UVA-Zeitraum, der im letzten Voranmeldungszeitraum vor der Insolvenzverfahrenseröffnung liegt, durchzuführen ist. Stellt sich heraus, dass die voraussichtliche Vorsteuerberichtigung nicht der tatsächlichen Höhe entsprochen hat, muss diese nach Festsetzung der Quote im gerichtlichen Verfahren erneut berichtigt werden. Daraus sich ergebende Differenzen sind durch Geltendmachung des Finanzamts als Mehr- oder Minderbetrag bezüglich der angemeldeten Insolvenzforderung geltend zu machen. Auch für den Fall eines qualifizierten Verzugs des Schuldners sehen die UStR 2000 eine zweite Berichtigung der bereits berichtigten Vorsteuer vor.<sup>449</sup>

Nach hL<sup>450</sup> ist die Ursache der Uneinbringlichkeit grundsätzlich unwesentlich. Verzichtet der Gläubiger jedoch nicht im Rahmen eines Insolvenzverfahrens auf einen Teil seiner Forderungen findet Abs 3 leg cit keine Anwendung.<sup>451</sup> Nach Auffassung des VwGH<sup>452</sup> kommt aber trotzdem die Minderung die Bemessungsgrundlage iSd § 16 Abs 1 UStG in Betracht. Der frühere Leistungsempfänger und nunmehriger Insolvenzschuldner ist demzufolge ebenso zur Vorsteuerkorrektur verpflichtet. Im Gegensatz dazu entschied der EuGH<sup>453</sup>, dass eine ledigliche Nichtbezahlung des Entgelts zu keiner Minderung der Bemessungsgrundlage nach § 16 Abs 1 UStG führt. In diesem Zusammenhang gilt bei einem vollständigen Verzicht aus unternehmerischen Gründen auch zu prüfen, ob dieser eine unentgeltliche Zuwendung darstellt.<sup>454</sup> Nach der Auffas-

---

16 Rz 168; *Achatz/Kofler* in *Buchegger*, *InsR*, Zusatzband 1, *Steuern*, IV/Rz 43; *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, *UStG-ON*<sup>2,07</sup> § 16 Rz 81.; *Scheiner/Kolacny/Caganeek* (Hrsg), *UStG* § 16 Abs 3 Anm 101.

<sup>447</sup> VwGH 13. 11. 1978, 1636/77 VwSlg 5316 F/1978; *Ruppe/Achatz*, *UStG*<sup>4</sup> § 16 Tz 79; *Gaedke/Huber-Wurzinger* in *Melhardt/Tumpel* (Hrsg), *UStG*<sup>2</sup> § 16 Rz 169.

<sup>448</sup> UStR 2000 Rz 2405.

<sup>449</sup> UStR 2000 Rz 2405.

<sup>450</sup> *Ruppe/Achatz*, *UStG*<sup>4</sup> § 16 Tz 77; *Gaedke/Huber-Wurzinger* in *Melhardt/Tumpel* (Hrsg), *UStG*<sup>2</sup> § 16 Rz 131.

<sup>451</sup> *Ruppe/Achatz*, *UStG*<sup>4</sup> § 16 Tz 77; *Gaedke/Huber-Wurzinger* in *Melhardt/Tumpel* (Hrsg), *UStG*<sup>2</sup> § 16 Rz 134.

<sup>452</sup> VwGH 23. 09. 2005, 2003/15/0078 VwSlg 8067 F/2005; VwGH 26. 02. 2014, 2009/13/0254; siehe auch UStR 2000 Rz 2382; *Melhardt*, *USt - Handbuch* 2016, 591, 601 f; *Ruppe/Achatz*, *UStG*<sup>4</sup> § 16 Tz 31.

<sup>453</sup> EuGH 15. 05. 2014, Rs C-337/13, *Almos Agrárkülkereskedelmi kft*; siehe auch UStR 2000 Rz 2382; *Melhardt*, *USt - Handbuch* 2016, 591.

<sup>454</sup> *Ruppe/Achatz*, *UStG*<sup>4</sup> § 16 Tz 31; *Scheiner/Kolacny/Caganeek*, *UStG* § 16 Abs 1 Anm 26.

sung von *Ruppe/Achatz* kann dies verneint werden, wenn der Verzicht auf eine Forderung aus betriebswirtschaftlichen Gründen vernünftig und notwendig erscheint. Als ein Beispiel dafür kann zweifellos „der Zweck der Sanierung“ genannt werden.<sup>455</sup>

Da im Zuge dieser Arbeit auch auf Personengesellschaften eingegangen wird, erscheint eine kurze Erläuterung an dieser Stelle ebenso von Bedeutung. Bei ihnen mindert allein die Zahlungsunfähigkeit der Gesellschaft die Bemessungsgrundlage noch nicht, da primär die Haftung der Gesellschafter herangezogen wird. Eine Änderung der Bemessungsgrundlage tritt daher erst ein, wenn die privaten Gesellschaftervermögenswerte verwertet wurden und der Gläubiger trotzdem einen Ausfall erleidet.<sup>456</sup>

Die insolvenzrechtliche Einordnung von Vorsteuer und Umsatzsteuerbeträgen ist auch in Hinblick auf die aus Sicht des Steuerschuldners in Frage kommende Thematik der Aufrechnung interessant. Diesbezüglich gilt zu klären, welche Umsatzsteuerbeträge mit welchen Vorsteuerbeträgen aufgerechnet werden können. Im Allgemeinen hält der VwGH<sup>457</sup> fest, dass die insolvenzrechtlichen Bestimmungen den abgabenrechtlichen Regelungen vorgehen, weshalb gem § 20 Abs 1 IO das Aufrechnungsverbot zu beachten sei. Eine Aufrechnung des Gläubigers mit Ansprüchen des Schuldners ist daher nicht vorgesehen, wenn sie nach Insolvenzverfahrenseröffnung entstanden sind.<sup>458</sup> Ausgehend von diesen Grundsätzen, sind daher vor Insolvenzverfahrenseröffnung entstandene Vorsteueransprüche von Insolvenz- sowie von Masseforderungen des Fiskus abzuziehen.<sup>459</sup>

Im Folgenden wird versucht, dies anhand eines Beispiels näher zu erläutern.

*Die B-GmbH verkauft im Juni 2016 an die A-GmbH eine Maschine um € 100.000 + € 20.000 USt. Die Rechnung wird noch im Juni ausgestellt. Im Oktober schlittert die A-GmbH aufgrund von Zahlungsunfähigkeit in die Insolvenz, anfang November wird das Insolvenzverfahren eröffnet. Sie kann daher an die B-GmbH nur eine Quote von 20 % der noch offenen Verbindlichkeit bezahlen.*

*Die Umsatzsteuerschuld entsteht mit Ablauf des Monats, in dem die Lieferung ausgeführt wurde (Juni), fällig ist sie am 15. des zweitfolgenden Monats. Daher hat die B-GmbH ihre UVA-Anmeldung bis spätestens 15. August iHv € 20.000 vorzunehmen. Die A-GmbH kann die VSt iHv € 20.000 vom FA zurückholen, welche von ihrer Umsatzsteuer abzuziehen ist. Folglich hat sie ebenso bis spätestens 15. August VSt iHv € 20.000 VSt geltend gemacht.*

---

<sup>455</sup> *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> § 16 Tz 31.

<sup>456</sup> *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> § 16 Tz 82.

<sup>457</sup> VwGH 04. 06. 1962, 0724/60 VwSlg 2659 F/1962; VwGH 08. 10. 1985, 85/14/0086.

<sup>458</sup> VwGH 20. 05. 2010, 2005/15/0163; VwGH 21. 09. 2006, 2006/15/0072 VwSlg 8164 F/2006; *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> Einf Tz 142, 144.

<sup>459</sup> *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> Einf Tz 143; *Scheiner/Kolacny/Caganek* (Hrsg), UStG § 16 Abs 3 Anm 83.

Aufgrund der Insolvenz kann die A-GmbH nur € 20.000 + € 4.000 bezahlen, weshalb die A-GmbH VSt iHv € 16.000 zu viel beansprucht und die B-GmbH USt iHv € 16.000 zu viel abgeführt hat.

Da abgabenrechtlich die Berichtigungspflicht mit Eintritt der Zahlungsunfähigkeit vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausgelöst wurde, ist die Forderung des FA als Insolvenzforderung zu beurteilen. Das FA hat daher nur mehr einen Anspruch iHv € 16.000, weshalb die bei der A-GmbH erforderliche VSt-Korrektur und bei der B-GmbH notwendige USt-Korrektur durchzuführen ist. Da sich im Oktober die Bemessungsgrundlage des Entgelts ändert, sind € 16.000 als Korrekturbetrag für diesen Veranlagungszeitraum bei der UVA-Anmeldung zu berücksichtigen. Vom korrigierten Betrag ist folglich die Quote zu berechnen.<sup>460</sup> Als VSt-Berichtigungsbetrag sind diese € 3.200 (20 %) somit als Insolvenzforderung anzumelden.

### 2.3. Umsatzsteuerkorrektur beim Schuldner

Für die soeben beschriebenen Aspekte stand jener Sachverhalt im Mittelpunkt, bei dem der Insolvenzschuldner eine Leistung in Anspruch genommen hat, weshalb bei ihm eine Vorsteuerkorrektur notwendig war. Im Folgenden wird jedoch der umgekehrte Fall geschildert. Demnach kommt es beim ausführenden Unternehmer zu einer USt-Korrektur, wenn er vor der Insolvenzeröffnung des Gläubigers eine Leistung erbracht hat und eine offene Forderung uneinbringlich wird.

Nach hA<sup>461</sup> darf allein durch die Insolvenzverfahrenseröffnung über den Leistungsempfänger der leistende Unternehmer noch nicht annehmen, dass sein noch ausständiges Entgelt uneinbringlich ist und seine USt zu korrigieren ist. Steht jedoch tatsächlich die Uneinbringlichkeit der offenen Forderung fest, hat der Unternehmer einen Rückforderungsanspruch der geleisteten USt gegenüber dem Fiskus.<sup>462</sup> Da die insolvenzrechtliche Einordnung dieses Rückforderungsanspruchs wiederum an die Uneinbringlichkeit, insb an die Zahlungsunfähigkeit anknüpft, ist die USt im Veranlagungszeitraum bzw Voranmeldungszeitraum, in deren Eintritt die Uneinbringlichkeit fällt, zu berichtigen.<sup>463</sup>

---

<sup>460</sup> Siehe auch *Scheiner/Kolacny/Caganeck* (Hrsg), UStG § 16 Abs 3 Anm 87.

<sup>461</sup> VwGH 13. 11. 1978, 1636/77 VwSlg 5316 F/1978; VwGH 23. 11. 1987, 87/15/0060; VwGH 19. 11. 1998, 97/15/0095 VwSlg 7328 F/1998; *Gaedke/Huber-Wurzinger* in *Melhardt/Tumpel* (Hrsg), UStG<sup>2</sup> § 16 Rz 175; *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> § 16 Tz 76.

<sup>462</sup> VwGH 13. 11. 1978, 1636/77 VwSlg 5316 F/1978; VwGH 23. 11. 1987, 87/15/0060; VwGH 19. 11. 1998, 97/15/0095 VwSlg 7328 F/1998; VwGH 21. 09. 2006, 2006/15/0072 VwSlg 8164 F/2006; VwGH 20. 12. 2006, 2006/13/0035; UStR 2000 Rz 2420; siehe auch *Gaedke/Huber-Wurzinger* in *Melhardt/Tumpel* (Hrsg), UStG<sup>2</sup> § 16 Rz 176; *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON<sup>2.07</sup> § 16 Rz 105; *Kanduth-Kristen*, Neues zur Umsatzsteuer- und Vorsteuerberichtigung in der Insolvenz, *taxlex* 2007, 224 (224).

<sup>463</sup> *Gaedke/Huber-Wurzinger* in *Melhardt/Tumpel* (Hrsg), UStG<sup>2</sup> § 16 Rz 150.

Hinsichtlich der Aufrechnung ist zu erwähnen, dass nach hA<sup>464</sup> derartige USt-Rückforderungsansprüche nicht mit Insolvenzforderungen, sondern nur mit Masseforderungen des FA aufgerechnet werden können, wenn die Forderung des leistenden Unternehmers nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens uneinbringlich wurde. Bestehen aber keine Masseforderungen kann dies zu einer Rückzahlung vom FA zugunsten der Masse führen.<sup>465</sup> Mit Insolvenzforderungen des FA ist nach Ansicht der Finanzverwaltung eine Aufrechnung hingegen nur möglich, wenn die USt nicht abgeführt wurde. Dadurch soll eine ungerechtfertigte Bereicherung der Masse vermieden werden.<sup>466</sup>

---

<sup>464</sup> VwGH 20. 05. 2010, 2005/15/0163 VwSlg 8543 F/2010; UStR 2000 Rz 2420; *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup> § Einf Tz 142.

<sup>465</sup> *Kanduth-Kristen*, taxlex 2007, 224 (224); *Ludwig*, FJ 2012, 226 (226).

<sup>466</sup> UStR 2000 Rz 2420; siehe auch *Gaedke/Huber-Wurzinger* in *Melhardt/Tumpel* (Hrsg), UStG<sup>2</sup> § 16 Rz 176; *Kanduth-Kristen*, taxlex 2007, 224 (224).

## 3. Verfahren

### 3.1. Verfahrensrechtliche Durchführung zur Festsetzung der Steuer

#### 3.1.1. Im Rahmen der Einkommen- und Körperschaftsteuer

Gem § 20 Abs 1 AVOG<sup>467</sup> ist für die Erhebung der Einkommensteuer des unbeschränkt Steuerpflichtigen primär das FA zuständig, an dem der Abgabepflichtige, insb die natürliche Person oder der Einzelunternehmer seinen Wohnsitz hat. Hingegen ist gem § 21 Abs 1 AVOG für eine Körperschaft oder eine Personengesellschaften hinsichtlich der Erhebung der Körperschaftsteuer der Ort der Geschäftsleitung maßgebend.<sup>468</sup>

In diesem Zusammenhang ist zu erklären, dass eine Differenzierung in Abgabefestsetzungsverfahren und Abgabeneinhebungsverfahren herrscht. Nur die Einhebung der Abgaben wird vom Insolvenzrecht tangiert, indem Abgabeninsolvenzforderungen der IO unterliegen. Im Gegensatz dazu ist die Steuerfestsetzung vom Insolvenzrecht völlig unabhängig zu betrachten.<sup>469</sup>

Die Festsetzung der Abgaben hat gem § 198 BAO durch einen Bescheid zu erfolgen.<sup>470</sup> Neben den im Gesetz aufgezählten Inhalten<sup>471</sup> des Abgabenbescheids ist für die Wirksamkeit des Bescheids die Bekanntgabe an den Bescheidadressat zwingend notwendig.<sup>472</sup> Nur wenn der „*Abgabenanspruch dem Grunde und der Höhe nach eindeutig und zweifelsfrei geklärt ist*“<sup>473</sup>, darf ein endgültiger Abgabenbescheid ergehen.<sup>474</sup>

Bevor aber überhaupt ein Abgabenbescheid erlassen werden kann, ist gem § 134 Abs 1 BAO bis spätestens Ende Juni im Folgejahr des Veranlagungsjahres die Abgabe einer Steuererklärung für die Einkommen- und Körperschaftsteuer sowie für die Feststellung der Einkünfte iSd § 188 BAO notwendig. Binnen sechs Monaten wird folglich der Steuerbescheid zugestellt.<sup>475</sup>

In Hinblick auf das Thema der vorliegenden Arbeit, stellt die Verwaltungspraxis klar, dass vorerst die errechnete Einkommen- und Körperschaftssteuer des Einkommens inklusive des Sanierungsgewinns in voller Höhe, also ungekürzt, auszuweisen ist. Der

---

<sup>467</sup> Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz 2010 BGBl I 2010/9.

<sup>468</sup> RL zur Zuständigkeit der Finanzämter, Pkt 1.1.4 und 1.1.5; *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band II<sup>7</sup> (2014) Tz 1261.

<sup>469</sup> *Achatz/Kofler* in *Buchegger*, InsR, Zusatzband 1, Steuern, V/Rz 47 mwN; *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 48.

<sup>470</sup> *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II<sup>7</sup> Tz 1307; *Ehrke-Rabel*, elements Steuerrecht<sup>2</sup> (2014) 397.

<sup>471</sup> §§ 93, 96, 198 BAO.

<sup>472</sup> *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II<sup>7</sup> Tz 1308.

<sup>473</sup> *Ellinger/Sutter/Urtz* (Hrsg), BAO – Bundesabgabenordnung<sup>4</sup> (2005) § 198 E 3.

<sup>474</sup> VwGH 26. 04. 1989, 89/14/0001.

<sup>475</sup> *Tanzer/Unger*, BAO 2014/2015 – Einführung in das Recht der Bundesabgabenordnung<sup>4</sup> (2014) 161.

Nichtfestsetzungsbetrag des § 36 EStG bzw § 23a KStG bedarf folglich einer bescheidmäßig gesonderten Darstellung.<sup>476</sup> So wird bei einem Einzelunternehmer beispielsweise der Gewinn aus einem Schuldertax im Verfahren zur Veranlagung der Einkommensteuer festgestellt. Zeitgleich wird über die gesonderte Steuerfestsetzung nach § 36 EStG abgesprochen.<sup>477</sup>

Vor allem in Hinblick auf Personengesellschaften gilt die Frage zu klären, auf welche Weise die Veranlagung der Mitunternehmerschaft zu erfolgen hat. Auf der ersten Stufe hat eine Gewinnfeststellung bei der Mitunternehmerschaft und auf der zweiten Stufe hat die Veranlagung bei den Mitunternehmern zu ergehen. In Bezug auf den ersten Schritt ist das Feststellungsverfahren nach § 188 BAO maßgeblich, es ergeht anfangs kein Abgabenbescheid. Dabei wird der Gewinn der Personengesellschaft mittels eines Feststellungsbescheids, auch Grundlagenbescheid genannt, eruiert.<sup>478</sup> Dieser spricht einerseits darüber ab, ob ein begünstigter Gewinn iSd § 36 EStG bzw § 23a KStG vorliegt und andererseits, wie hoch der Gewinn ausfällt und wie dieser aufgeteilt wird.<sup>479</sup> Ob also ein derartiger Gewinn vorliegt, ist ausschließlich auf Ebene der Gesellschaft im Rahmen der Gewinnfeststellung nach § 188 BAO zu ermitteln.<sup>480</sup> Dieser Grundlagenbescheid entfaltet sodann für alle Beteiligten seine Wirkung und ist den Abgabenbescheiden für die Veranlagung der Gesellschafter gem § 192 BAO zugrunde zu legen. Daher wird für diese Bescheide auch der Begriff „abgeleiteter Bescheid“ verwendet. Die Rechtskraft des Feststellungsbescheids ist nicht abzuwarten. Wird dieser Grundlagenbescheid jedoch im Nachhinein geändert oder aufgehoben, bedarf gem § 295 BAO auch der abgeleitete Bescheid einer Änderung oder einer Aufhebung.<sup>481</sup> Die tatsächliche Festsetzung der Steuer und des Nichtfestsetzungsbetrags ergehen für die Gesellschafter schließlich im Einkommensteuerverfahren.<sup>482</sup>

Da bereits unter Punkt III.1.3.6.3. das Verfahren bezüglich der Steuerfestsetzung einer Unternehmensgruppe kurz erläutert wurde, wird an dieser Stelle zusammenfassend nochmals aufgezeigt, dass die Veranlagung einer Unternehmensgruppe prinzipiell der einer Mitunternehmerschaft ähnlich ist und somit auch zweistufig erfolgt. Gem § 92 Abs 1 lit b BAO wird auf Gruppenmitgliederebene und auf Gruppenträgerebene das jeweils eigene Einkommen bescheidmäßig festgestellt. Dieser Gruppenmitgliedsfeststellungs-

---

<sup>476</sup> EStR 2000 Rz 7271 iVm 7267; KStR 2013 Rz 1537; siehe auch *Kanduth-Kristen* in *Jakom*<sup>9</sup> § 36 Tz 25.

<sup>477</sup> *Zorn* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG § 36 Tz 17; *Kanduth-Kristen* in *Jakom*<sup>9</sup> § 36 Tz 25.

<sup>478</sup> VwGH 28. 11. 2001, 97/13/0204 VwSlg 7667 F/2001; siehe auch *Doralt/Ruppe*, *Steuerrecht II*<sup>7</sup> Tz 1314; *Ehrke-Rabel*, *elements*<sup>2</sup> 397.

<sup>479</sup> VwGH 28. 11. 2001, 97/13/0204 VwSlg 7667 F/2001; VwGH 18. 10. 2005, 2004/14/0154 VwSlg 8072 F/2005; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG § 36 Tz 17; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 59.

<sup>480</sup> VwGH 28. 11. 2001, 97/13/0204 VwSlg 7667 F/2001.

<sup>481</sup> VwGH 28. 11. 2001, 97/13/0204 VwSlg 7667 F/2001; VwGH 24. 06. 2010, 2007/15/0063; siehe auch *Doralt/Ruppe*, *Steuerrecht II*<sup>7</sup> Tz 1314; *Ehrke-Rabel*, *elements*<sup>2</sup> 397.

<sup>482</sup> *Zorn* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG § 36 Tz 17; *Kanduth-Kristen* in *Jakom*<sup>9</sup> § 36 Tz 25; *Gruber*, *Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht* 128.

bescheid ergeht sodann an den Gruppenträger, bei dem er für die Körperschaftsteuerfestsetzung Bindungswirkung entfaltet.<sup>483</sup>

### **3.1.2. Außerhalb eines Insolvenzverfahrens**

#### **3.1.2.1. Allgemeines**

Wie bereits mehrfach erwähnt, muss für die Annahme einer Steuerbegünstigung der Sachverhalt entweder unter die Tatbestandsmerkmale des § 36 EStG oder unter jene des § 23a KStG subsumiert werden können. Im Falle eines außergerichtlichen Ausgleichs ist die teilweise Nichtfestsetzung der Einkommen- oder Körperschaftsteuer grundsätzlich verwehrt. Daher kommt es in diesem Fall sowie bei Gewinnen, die nicht durch einen Schulderrlass entstehen oder bei denen nicht alle Kriterien erfüllt sind, zur Festsetzung der vollen Steuer auf den entsprechenden Gewinn.<sup>484</sup>

Es stellt sich daher die Frage, ob zur Verhinderung einer effektiven Steuerlast andere Möglichkeiten zur Verfügung stehen, wenn das materielle Steuerrecht keine Begünstigung gewährt. Einzig das Verfahrensrecht sieht diesbezüglich Lösungen vor. Demnach gibt es, neben der Möglichkeit der Nichtfestsetzung gem § 206 lit b BAO und der Aussetzung der Einbringung gem § 231 BAO, auch die Instrumente der Löschung gem § 235 Abs 1 BAO sowie der Nachsicht der Abgabenschuld gem § 236 Abs 1 BAO.<sup>485</sup>

##### **3.1.2.1.1. Nichtfestsetzung gem § 206 Abs 1 lit b BAO**

Da Schuldnerlass im Rahmen eines außergerichtlichen Ausgleichs bzw einer unbegünstigten Sanierung nicht unter § 36 EStG oder § 23a KStG subsumierbar sind, es eine volle Steuerbelastung jedoch zu vermeiden gilt und auch sie in den Genuss einer steuerlichen Begünstigung kommen sollen, ermöglicht § 206 Abs 1 lit b BAO der Abgabenbehörde von der Abgabefestsetzung ganz oder teilweise abzusehen. Vorausgesetzt wird, dass der Abgabenanspruch rechtlich nicht durchsetzbar ist und dies aufgrund von Unterlagen und Erhebungen der Abgabenbehörde eindeutig hervorgeht und mit Bestimmtheit feststeht.<sup>486</sup> Von § 206 sind sämtliche Abgaben erfasst, deren Festsetzung durch einen Bescheid zu erfolgen haben.<sup>487</sup> Ein Vorteil gegenüber der unten beschriebenen Nachsicht gem § 236 BAO ist, dass die Abgaben für die Nichtfestsetzung weder fällig noch entrichtet sein müssen.<sup>488</sup>

Gem § 20 BAO haben alle Ermessensentscheidungen im Abgabenverfahren „nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden

---

<sup>483</sup> VwGH 24. 06. 2010, 2007/15/0284; VwGH 24. 10. 2013, 2012/15/0054.

<sup>484</sup> *Kanduth-Kristen* in *Jakom*<sup>9</sup> § 36 Tz 32; *Bilanzbuchhalterinfo*, BBi 2015/2, 1 (2).

<sup>485</sup> *Fröhlich/Unger*, SWK 2005, 853 (856, 858).

<sup>486</sup> § 206 Abs 1 lit b BAO; siehe auch *Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO – Handbuch (2016) § 206, 565; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 62; *Fröhlich/Unger*, SWK 2005, 853 (856).

<sup>487</sup> *Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO - HB § 206, 565; *Ellinger/Sutter/Urtz* (Hrsg), BAO<sup>5</sup> § 206 Anm 3.

<sup>488</sup> *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 63.

*Umstände*<sup>489</sup> zu erfolgen. Auch die Entscheidung zur Abstandnahme der Festsetzung unterliegt daher dem Ermessen.<sup>490</sup> Erwähnenswert ist auch, dass § 206 BAO keine Möglichkeit vorsieht, von der Abgabefestsetzung nur aus Billigkeitsgründen abzusehen.<sup>491</sup> Zu beachten ist ebenfalls, dass kein Rechtsanspruch auf die Nichtfestsetzung besteht<sup>492</sup> und dass derartige Maßnahmen nur von Amts wegen verfolgt werden können.<sup>493</sup> Ergeht somit hinsichtlich § 206 Abs 1 lit b BAO ein Antrag des Abgabepflichtigen, ist er von Amts wegen bescheidmäßig zurückzuweisen.<sup>494</sup> Nach einem Teil der Lehre besteht nicht einmal eine Entscheidungspflicht iSd § 311 Abs 1 BAO, wenn eine solche Maßnahme angeregt wird.<sup>495</sup>

Im Gegensatz zu den im Folgenden beschriebenen, verfahrensrechtlichen Instrumenten, ist in diesem Zusammenhang entscheidend, dass das Absehen von der Festsetzung den Abgabenanspruch nicht einmal teilweise zum Erlöschen bringt.<sup>496</sup> Ist die Abgabe auch nur teilweise uneinbringlich, kann von der Steuerfestsetzung auch lediglich teilweise Abstand genommen werden.<sup>497</sup> Wird von eingereichten Abgabenerklärungen gänzlich Abstand genommen, ist mit einem Nichtfeststellungsbescheid iSd § 92 Abs 1 lit b BAO abzusprechen.<sup>498</sup>

In Bezug auf den außergerichtlichen Ausgleich ziehen die RL<sup>499</sup> in Betracht, dass gem § 206 BAO die Abgabenbehörden „*von der Abgabefestsetzung in einer dem § 36 EStG [bzw § 23a KStG] vergleichbaren Weise Abstand [...] nehmen*“<sup>500</sup> können.<sup>501</sup> Für eine Anwendung dieser Nichtfestsetzung ist neben einem endgültig, betrieblich bedingten Schuldnachlass, das Erfüllen der Voraussetzungen eines Sanierungsgewinns iSd § 23a KStG (siehe unter Punkt III.1.2.1.ff) erforderlich.<sup>502</sup> Einzig die Betriebsfortführung (Sanierungseignung) wird bei natürlichen Personen, deren Betrieb außergerichtlich

---

<sup>489</sup> § 20 BAO.

<sup>490</sup> VwGH 25. 10. 2006, 2005/15/0012; *Ritz*, Bundesabgabenordnung – Kommentar<sup>5</sup> (2014) § 206 Tz 1; *Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO - HB § 206, 564; *Ellinger/Sutter/Urtz* (Hrsg), BAO<sup>3</sup> § 206 Anm 2; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 62; *Kanduth-Kristen* in *Jakom*<sup>9</sup> § 36 Tz 32; *Fröhlich/Unger*, SWK 2005, 853 (856).

<sup>491</sup> *Ellinger/Sutter/Urtz* (Hrsg), BAO<sup>5</sup> § 206 Anm 9; *Fröhlich/Unger*, SWK 2005, 853 (856).

<sup>492</sup> VwGH 28. 01. 2003, 2002/14/0139 VwSlg 7787 F/2003; VwGH 22. 02. 2007, 2002/14/0140; VwGH 30. 06. 2010, 2005/13/0034; *Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO - HB § 206, 564; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 62; *Kanduth-Kristen* in *Jakom*<sup>9</sup> § 36 Tz 32; *Blasina* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG<sup>23</sup> § 23a Tz 16/1; *Fröhlich/Unger*, SWK 2005, 853 (856).

<sup>493</sup> *Ellinger/Sutter/Urtz* (Hrsg), BAO<sup>5</sup> § 206 Anm 5; *Blasina* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG<sup>23</sup> § 23a Tz 16/1; *Fröhlich/Unger*, SWK 2005, 853 (856).

<sup>494</sup> *Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO - HB § 206, 564.

<sup>495</sup> *Ellinger/Sutter/Urtz* (Hrsg), BAO<sup>5</sup> § 206 Anm 5; *Kanduth-Kristen* in *Jakom*<sup>9</sup> § 36 Tz 32; *Blasina* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG<sup>23</sup> § 23a Tz 16/1.

<sup>496</sup> *Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO - HB § 206, 566.

<sup>497</sup> *Ellinger/Sutter/Urtz* (Hrsg), BAO<sup>5</sup> § 206 Anm 14.

<sup>498</sup> *Ellinger/Sutter/Urtz* (Hrsg), BAO<sup>5</sup> § 206 Anm 8; *Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO - HB § 206, 565 f.

<sup>499</sup> EStR 2000 Rz 7272; KStR 2013 Rz 1538.

<sup>500</sup> EStR 2000 Rz 7272.

<sup>501</sup> UFS 22. 01. 2013, RV/1341-L/12; *Kanduth-Kristen* in *Jakom*<sup>9</sup> § 36 Tz 31; *Laudacher* in FS Schlager 547 (564 f).

<sup>502</sup> EStR 2000 Rz 7272; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 61, *Kanduth-Kristen* in *Jakom*<sup>9</sup> § 36 Tz 31; *Fischerlehner*, Unternehmenssanierung aus der Sicht des Finanzrechts, in *Feldbauer-Durstmüller/Mayr* (Hrsg), Unternehmenssanierung in der Praxis, (2009) 343 (365 f).

saniert wird, nach hA<sup>503</sup> nicht mehr verlangt. Für *Heinrich* hingegen genügt das Kriterium der allgemeinen Sanierungsmaßnahme.<sup>504</sup> Zusätzlich müssen die Umstände, auf die sich die abgabenrechtliche Begünstigung stützt, einwandfrei dargelegt werden.<sup>505</sup> Dieser Sanierungserlass ist mangels Kundmachung jedoch keine Rechtsquelle, obwohl in der Praxis Rechtssicherheit bei der außergerichtlichen Sanierung wünschenswert wäre.<sup>506</sup>

Werden Betriebe von natürlichen Personen, bei denen es nach wie vor auf die Elemente eines Sanierungsgewinns iSd § 23a KStG ankommt, einer außergerichtlichen Sanierung zugeführt, stellt nach Meinung *Grubers* auch die Finanzverwaltung einen erhöhten Prüfungsmaßstab an die Sanierungsbedürftigkeit, da nach den RL die wirtschaftliche Situation zu berücksichtigen sei.<sup>507</sup> In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, „inwieweit die dem Schuldnachlass zu Grunde liegende wirtschaftliche Situation auf unangemessen hohe Entnahmen zurückzuführen ist bzw. inwieweit sich die zum Schuldnachlass Anlass gebenden Verluste bereits steuerlich ausgewirkt haben“<sup>508</sup>. Dies bedeutet, dass der Sanierungsbedarf eines Unternehmens unter Berücksichtigung von Entnahmen und Verlusten festzustellen ist. Liegt die Ursache des Sanierungsbedarfs in zu hohen Entnahmen, hat dies die Verneinung der Sanierungsbedürftigkeit an sich zur Folge und daher die Nichtanwendung der erlassmäßigen „Begünstigung“. Dasselbe darf angenommen werden, wenn Verluste, die zur Sanierungsbedürftigkeit geführt haben, bereits wegen eines Verlustausgleichs oder eines Verlustvortrags mit Einkünften verrechnet wurden.<sup>509</sup> Meinungen im Schrifttum zufolge sind jedoch weder Entnahmen noch Verlustvorträge in unmittelbarem Zusammenhang mit einem Sanierungsbedarf des Unternehmens zu bringen. Außerdem geht die Zahlungsunfähigkeit nicht unbedingt mit Verlusten einher.<sup>510</sup> Nach Teilen der Literatur bleiben auch fremdfinanzierte Entnahmen bei der Höhe des Sanierungsgewinns außer Ansatz, da die Schulden, die mit den Entnahmen zusammenhängen, als Privatverbindlichkeiten angesehen werden.<sup>511</sup> Zudem dürfte ein strengerer Prüfungsmaßstab des Sanierungsbedarfs außerhalb eines gerichtlichen Insolvenzverfahrens als bei einer gerichtlichen Unternehmenssanierung auch einen Verstoß gegen Verfassungs- und Grundrechte darstellen.<sup>512</sup>

---

<sup>503</sup> UFS 22. 01. 2013, RV/1341-L/12; EStR 2000 Rz 7272; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 61; *Kanduth-Kristen* in *Jakom*<sup>9</sup> § 36 Tz 31.

<sup>504</sup> *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 65.

<sup>505</sup> VwGH 21. 04. 2005, 2001/15/0213; VwGH 25. 06. 2007, 2006/14/0050; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 66.

<sup>506</sup> *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 66.

<sup>507</sup> EStR 2000 Rz 7272; KStR 2013 Rz 1538; *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 120.

<sup>508</sup> EStR 2000 Rz 7272.

<sup>509</sup> *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 121.

<sup>510</sup> *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 121.

<sup>511</sup> *Farmer/Walder* in *FS Doralt* (2007) 35 (57); *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 62.

<sup>512</sup> *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 122.

### 3.1.2.1.2. Aussetzung der Einbringung gem § 231 BAO

Wird trotz zweifelhafter Einbringlichkeit die Steuer auf den Gewinn iSd § 36 EStG oder auf den Sanierungsgewinn iSd § 23a KStG festgesetzt, besteht die Möglichkeit der Aussetzung der Einbringung von fälligen Abgaben gem § 231 Abs 1 BAO. Dies kann nur erfolgen, wenn der Versuch von Einbringungsmaßnahmen erfolglos war oder zunächst aufgrund von Aussichtslosigkeit eine solche unterlassen wurde.<sup>513</sup> Dabei ist jedenfalls entscheidend, dass die Einbringung zu einem späteren Zeitpunkt möglich wird und zum Erfolg führen kann.<sup>514</sup> Daraus lässt sich ableiten, dass die Anwendung der Aussetzung der Abgabenschuld nur möglich ist, wenn sie vorübergehend nicht einbringlich ist. Die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens kann beispielsweise zu einer vorübergehenden Uneinbringlichkeit führen.<sup>515</sup> Sind Abgabenschulden daher nur vorübergehend uneinbringlich, kommt auch keine Löschung gem § 235 BAO in Betracht.<sup>516</sup> Abs 1 leg cit normiert zusätzlich die Zulässigkeit der Aussetzung, wenn zwischen dem notwendigen Verwaltungsaufwand und dem einzubringenden Betrag ein Missverhältnis besteht.<sup>517</sup>

Da es sich bei der Aussetzung um eine behördeninterne Maßnahme handelt,<sup>518</sup> besteht darauf kein Rechtsanspruch des Abgabepflichtigen,<sup>519</sup> es ergeht kein Bescheid.<sup>520</sup> Zudem liegt diese Entscheidung im Ermessen der Finanzbehörde.<sup>521</sup> In der Zeit der Aussetzung sind auch keine Zinsen zu bezahlen.<sup>522</sup> Außerdem erlischt die Abgabenschuld durch die Aussetzung der Einbringung nicht.<sup>523</sup> Fallen innerhalb der Verjährungsfrist also die Gründe weg, weshalb es zur Aussetzung gekommen ist, hat gem Abs 2 leg cit die Aufnahme der ausgesetzten Einbringung wieder zu erfolgen.<sup>524</sup>

### 3.1.2.1.3. Löschung gem § 235 Abs 1 BAO

Kommt es hingegen doch zu einer Festsetzung der Steuer, obwohl die Einbringlichkeit fraglich erscheint, besteht als weitere Möglichkeit die Löschung der Abgabenschulden

---

<sup>513</sup> § 231 Abs 1 BAO; siehe auch *Ritz*, BAO<sup>5</sup> § 231 Tz 1; *Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO - HB § 231, 678 f; *Fischerlehner* in *Feldbauer-Durstmüller/Mayr* (Hrsg), 343 (350).

<sup>514</sup> § 231 Abs 1 BAO; siehe auch *Ritz*, BAO<sup>5</sup> § 231 Tz 1.

<sup>515</sup> *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht 46 f.

<sup>516</sup> *Stoll*, Bundesabgabenordnung Kommentar (1994) 2395; *Ellinger/Sutter/Urtz* (Hrsg), BAO<sup>5</sup> § 231 Anm 6; *Ritz*, BAO<sup>5</sup> § 231 Tz 1.

<sup>517</sup> § 231 Abs 1 BAO; siehe auch *Ritz*, BAO<sup>5</sup> § 231 Tz 2; *Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO - HB § 231, 679.

<sup>518</sup> VwGH 12. 06. 1990, 90/14/0100; VwGH 15. 04. 1997, 96/14/0001; siehe auch *Ritz*, BAO<sup>5</sup> § 231 Tz 3; *Ellinger/Sutter/Urtz* (Hrsg), BAO<sup>5</sup> § 231 Anm 2, 10; *Fischerlehner* in *Feldbauer-Durstmüller/Mayr* (Hrsg), 343 (350).

<sup>519</sup> VwGH 31. 03. 2003, 97/14/0128; VwGH 21. 11. 2007, 2007/13/0086; siehe auch *Ritz*, BAO<sup>5</sup> § 231 Tz 3; *Fischerlehner* in *Feldbauer-Durstmüller/Mayr* (Hrsg), 343 (350).

<sup>520</sup> VwGH 31. 03. 2003, 97/14/0128; VwGH 21. 11. 2007, 2007/13/0086; siehe auch *Ritz*, BAO<sup>5</sup> § 231 Tz 3; *Ellinger/Sutter/Urtz* (Hrsg), BAO<sup>5</sup> § 231 Anm 4; *Fischerlehner* in *Feldbauer-Durstmüller/Mayr* (Hrsg), 343 (351).

<sup>521</sup> *Ellinger/Sutter/Urtz* (Hrsg), BAO<sup>5</sup> § 231 Anm 2; *Ritz*, BAO<sup>5</sup> § 231 Tz 3; *Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO - HB § 231, 678.

<sup>522</sup> *Stoll*, BAO-Kommentar, 2393; *Ritz*, BAO<sup>5</sup> § 231 Tz 6; *Ellinger/Sutter/Urtz* (Hrsg), BAO<sup>5</sup> § 231 Anm 7.

<sup>523</sup> *Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO - HB § 231, 678; *Ritz*, BAO<sup>5</sup> § 231 Tz 4.

<sup>524</sup> *Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO - HB § 231, 679.

gem § 235 Abs 1 BAO.<sup>525</sup> Dies soll einzig aufgrund von Zweckmäßighkeitsüberlegungen zur Vermeidung erfolgloser Einbringungsmaßnahmen aus verwaltungsökonomischen Gründen in Erwägung gezogen werden.<sup>526</sup> Im Gegensatz zur Aussetzung der Einbringlichkeit ist eine Löschung der Abgabenschuld nur möglich, wenn sie auch in Zukunft nicht einbringlich ist.<sup>527</sup> Das Gesetz verlangt, dass bereits alle Möglichkeiten der Einbringung der Abgabenschuld erfolglos versucht wurden oder diese ohnehin offensichtlich aussichtslos sind. Die Abgabenschuld muss daher absolut und dauernd uneinbringlich sein.<sup>528</sup>

Auch auf die Löschung hat die Partei keinen Rechtsanspruch,<sup>529</sup> sie ist vielmehr vom Ermessen der Abgabenbehörde abhängig.<sup>530</sup> Im Gegensatz zur Aussetzung der Einbringung erfolgt die Löschung mittels Bescheid.<sup>531</sup> Es kann auch nur ein Teil des Abgabenanspruchs gelöscht werden.<sup>532</sup> Durch einen Widerruf lebt der Abgabenanspruch aber wieder auf.<sup>533</sup>

#### **3.1.2.1.4. Nachsicht gem § 236 BAO**

Eine letzte Möglichkeit die effektive Steuerlast zu vermeiden, besteht in dem nach § 236 BAO normierten Tatbestand der Nachsicht, die nach *Fröhlich/Unger* in Zusammenhang mit der Besteuerung von Gewinnen iSd § 36 EStG bzw § 23a KStG das günstigste verfahrensrechtliche Instrument darstellt.<sup>534</sup> Demnach kann der Abgabenschuldner beantragen, dass fällige oder bereits entrichtete Abgabenschulden ganz oder teilweise durch Abschreibung nachgesehen werden, sofern nach der Lage des Falles die Einhebung unbillig wäre. Im Gegensatz zur Löschung gem § 235 BAO stehen hier rechtliche und wirtschaftliche Gründe des Steuerschuldners im Vordergrund, um Härtefälle, wie beispielsweise die Gefährdung der Existenz zu vermeiden.<sup>535</sup> Dazu ist quasi eine zweistufige Prüfung erforderlich.<sup>536</sup> In einem ersten Schritt gilt es zu beurteilen, ob die Einhebung der Billigkeit widerspricht, ob also Unbilligkeit vorliegt. Dabei handelt es sich

---

<sup>525</sup> *Fröhlich/Unger*, SWK 2005, 853 (857).

<sup>526</sup> *Unger in Althuber/Tanzer/Unger*, BAO - HB § 236, 693; *Fischerlehner in Feldbauer-Durstmüller/Mayr* (Hrsg), 343 (356).

<sup>527</sup> *Ritz*, BAO<sup>5</sup> § 235 Tz 1.

<sup>528</sup> *Unger in Althuber/Tanzer/Unger*, BAO - HB § 235, 688; *Laudacher in FS Schlager 547* (568); *Fischerlehner in Feldbauer-Durstmüller/Mayr* (Hrsg), 343 (352).

<sup>529</sup> VwGH 10. 05. 2001, 2001/15/0033; VwGH 21. 11. 2007, 2007/13/0086; VwGH 29. 04. 2010, 2006/15/0278 MietSlg 62.989; siehe auch *Ritz*, BAO<sup>5</sup> § 235 Tz 2; *Unger in Althuber/Tanzer/Unger*, BAO - HB § 235, 687.

<sup>530</sup> *Stoll*, BAO-Kommentar, 2411; *Ellinger/Sutter/Urtz* (Hrsg), BAO<sup>5</sup> § 235 Anm 10; *Unger in Althuber/Tanzer/Unger*, BAO - HB § 235, 687.

<sup>531</sup> VwGH 31. 03. 2003, 97/14/0128; VwGH 28. 09. 2004; 2002/14/0035; VwGH 22. 12. 2005, 2005/15/0114; *Ritz*, BAO<sup>5</sup> § 235 Tz 3; *Unger in Althuber/Tanzer/Unger*, BAO - HB § 235, 687; *Fischerlehner in Feldbauer-Durstmüller/Mayr* (Hrsg), 343 (357).

<sup>532</sup> *Ritz*, BAO<sup>5</sup> § 235 Tz 3; *Unger in Althuber/Tanzer/Unger*, BAO - HB § 235, 687.

<sup>533</sup> *Ritz*, BAO<sup>5</sup> § 235 Tz 7.

<sup>534</sup> *Fröhlich/Unger*, SWK 2005, 853 (857).

<sup>535</sup> VwGH 15. 09. 1990, 94/13/0044; siehe auch *Unger in Althuber/Tanzer/Unger*, BAO - HB § 236, 693.

<sup>536</sup> *Unger in Althuber/Tanzer/Unger*, BAO - HB § 236, 692; *Fröhlich/Unger*, SWK 2005, 853 (857).

um keine Ermessensfrage.<sup>537</sup> Nur wenn alle Nachsichtsvoraussetzungen gegeben sind, erfolgt im zweiten Schritt die konkrete Bewilligung der Nachsicht.<sup>538</sup> Dies liegt schließlich im Ermessen der Abgabenbehörde.<sup>539</sup>

Da es sich beim Begriff der Unbilligkeit um einen unbestimmten Gesetzesbegriff handelt,<sup>540</sup> sieht die VO<sup>541</sup> zu § 236 BAO dementsprechende Regelungen vor. Demnach gelangt die Unbilligkeit bei der Abgabeneinhebung zur Anwendung, wenn sie auf die persönliche oder auf die sachliche Unbilligkeit gestützt werden kann.<sup>542</sup> Nach der Rsp<sup>543</sup> des VwGH ist das Merkmal der Unbilligkeit erfüllt, wenn zwischen der Abgabeneinhebung und der Nachteile, die dem Abgabepflichtigen entstehen, ein wirtschaftliches Missverhältnis festgestellt wird. Um dieses Missverhältnis beurteilen zu können, werden die Vermögens- und Einkommensverhältnisse herangezogen, die im Zeitpunkt der Ansuchensentscheidung maßgeblich sind.<sup>544</sup> Die Annahme der persönlichen Unbilligkeit bejaht der VwGH<sup>545</sup>, wenn durch die Steuereinhebung eine Gefährdung der Existenz des Abgabepflichtigen bzw seiner Familie geschaffen wird. Im Fall einer Sanierung eines Unternehmens in Zusammenhang mit einem Insolvenzverfahren kann der Verzicht auf eine Abgabeneinhebung einen Beitrag zur Sanierung des Unternehmens leisten, weshalb der VwGH eine persönliche Unbilligkeit ebenfalls annimmt.<sup>546</sup> Das Höchstgericht verneint die erste Stufe jedoch, wenn durch die Nachsichtsgewährung der Sanierungseffekt ausbleibt, da die finanzielle Situation des Steuerschuldners bereits derart schlecht ist, sodass keine Änderung der Existenzgefährdung eintreten würde.<sup>547</sup> Die Ursache der Existenzgefährdung muss jedenfalls auf die Abgabeneinhebung gestützt werden können.<sup>548</sup> Die VO zu § 236 BAO bejaht in § 2 Z 2 die persönliche Unbilligkeit ebenso, wenn die Steuereinhebung nur mit außergewöhnlichen wirtschaftlichen Auswirkungen möglich wäre, insb wenn für die Entrichtung der Abgaben-

---

<sup>537</sup> VwGH 11. 08. 1993, 93/13/0156; siehe auch *Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO - HB § 236, 692; *Ritz*, BAO<sup>5</sup> § 236 Tz 15; *Ellinger/Sutter/Urtz* (Hrsg), BAO<sup>10</sup> § 236 Anm 8.

<sup>538</sup> VwGH 29. 09. 2002, 2002/14/0082; VwGH 25. 10. 2006, 2006/15/0259; VwGH 30. 09. 2009, 2007/13/0068; *Stoll*, BAO-Kommentar, 2427; *Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO - HB § 236, 692.

<sup>539</sup> VwGH 25. 11. 2002, 97/14/0013; VwGH 30. 09. 2004, 2004/16/0151; VwGH 25. 10. 2006, 2006/15/0259; siehe auch *Ellinger/Sutter/Urtz* (Hrsg), BAO<sup>10</sup> § 236 Anm 3; *Fröhlich/Unger*, SWK 2005, 853 (857).

<sup>540</sup> VwGH 18. 05. 1995, 95/15/0053; VwGH 11. 12. 1996, 94/13/0047 VwGH F 1998/49.

<sup>541</sup> Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Unbilligkeit der Einhebung im Sinn des § 236 BAO BGBl II 2005/435, zuletzt geändert durch BGBl II 2013/449.

<sup>542</sup> VwGH 20. 05. 2010, 2006/15/0337; VwGH 17. 11. 2010, 2007/13/0135; *Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO - HB § 236, 694; *Ellinger/Sutter/Urtz* (Hrsg), BAO<sup>10</sup> § 236 Anm 9; *Fröhlich/Unger*, SWK 2005, 853 (857); *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG<sup>15</sup> § 36 Tz 63.

<sup>543</sup> VwGH 08. 04. 1991; 90/15/0015; VwGH 31. 07. 1996, 94/13/0009; VwGH 19. 10. 2006, 2003/14/0098; VwGH 29. 09. 2011, 2011/16/0190.

<sup>544</sup> VwGH 26. 06. 2010, 2008/15/0221; VwGH 17. 11. 2010, 2007/13/0135.

<sup>545</sup> VwGH 22. 09. 2000, 95/15/0090; VwGH 10. 05. 2001, 2001/15/0033; VwGH 27. 06. 2013, 2013/15/0173; VwGH 25. 11. 2015, 2013/16/0144.

<sup>546</sup> VwGH 21. 12. 1989, 89/14/0196; VwGH 22. 02. 2000, 94/14/0144.

<sup>547</sup> VwGH 18. 10. 2006, 2003/13/0058; VwGH 07. 07. 2011, 2008/15/0010 VwSlg 8655 F/2011; VwGH 27. 06. 2013, 2013/15/0173.

<sup>548</sup> VwGH 01. 07. 2003, 2001/13/0215; VwGH 20. 05. 2010, 2009/15/0008; VwGH 27. 06. 2013, 2013/15/0173.

schulden Vermögen veräußert werden müsste und dies einer Verschleuderung entspräche.

Neben der persönlichen Unbilligkeit, kann auch die Sachliche zugrunde gelegt werden. Sie liegt nach Ansicht der höchstgerichtlichen Rsp<sup>549</sup> allgemein vor, wenn durch die Anwendung des Gesetzes ein Ergebnis eintritt, dass offenbar nicht dem intendierten Ziel des Gesetzgebers entspricht. § 3 der VO zu § 236 BAO zählt demonstrativ insb Fälle auf, bei denen durch die Geltendmachung des Abgabenanspruchs eine Abweichung der Rechtsauslegungen des VwGH oder VfGH erfolgt, wobei auf die betreffende Rsp vertraut wurde und dementsprechend bedeutsame Maßnahmen gesetzt wurden. Weiters im Falle, wenn ein Widerspruch zu offensichtlich richtigen Rechtsauffassungen besteht oder dadurch eine nicht beabsichtigte internationale Doppelbesteuerung eintritt.<sup>550</sup>

Für die konkrete Ermessensübung auf der zweiten Stufe ist nach Rsp<sup>551</sup> des VwGH beim Abgabepflichtigen vor allem das bisherige steuerliche Verhalten zu beurteilen. Jahrelange Verletzung von Zahlungspflichten,<sup>552</sup> Abgabenhinterziehung<sup>553</sup> oder Ausstellungen von Scheinrechnungen<sup>554</sup> sind nur wenige Beispiele, um die Nachsicht nicht zu gewähren.<sup>555</sup> Für die Nichtgewährung der Nachsicht spricht sich der VwGH beispielsweise auch aus, wenn verfügbare Mittel anderweitig verwendet werden, obwohl offene Abgabenschulden bestehen<sup>556</sup> oder wenn die Folgen der Nachsicht nur anderen Gläubigern zugutekommen.<sup>557</sup> Sind von der Nachsicht höhere Beträge betroffen, bedarf es der Zustimmung des BMF.<sup>558</sup>

Im Gegensatz zur Nichtfestsetzung gem § 206 BAO, ist bei einem außergerichtlichen Ausgleich also notwendig, dass eine Festsetzung der Abgabe vom vollen Gewinn bereits erfolgt ist und das Vorliegen der Unbilligkeit gegeben ist.<sup>559</sup>

Für die Anwendung einer Nachsicht trifft dem Antragsteller eine erhöhte Mitwirkungspflicht.<sup>560</sup> Ihm obliegt das Schwergewicht der Behauptungs- und Beweislast.<sup>561</sup> Da von

---

<sup>549</sup> VwGH 28. 04. 2004, 2001/14/0022; VwGH 20. 09. 2007, 2002/14/0138; VwGH 30. 09. 2009, 2007/13/0068; siehe auch *Ellinger/Sutter/Urtz* (Hrsg), BAO<sup>10</sup> § 236 Anm 11.

<sup>550</sup> § 3 der VO zu § 236; VwGH 17. 09. 1990, 90/15/0118; *Ellinger/Sutter/Urtz* (Hrsg), BAO<sup>10</sup> § 236 Anm 11; *Unger in Althuber/Tanzer/Unger*, BAO - HB § 236, 695; *Ritz*, BAO<sup>5</sup> § 235 Tz 11 bis 14; *Stoll*, BAO-Kommentar, 2428 f, 2440 ff.

<sup>551</sup> VwGH 23. 05. 1990, 89/13/0191; VwGH 01. 12. 1992, 92/14/0159; VwGH 11. 11. 2004, 2004/16/0077.

<sup>552</sup> VwGH 27. 03. 1996, 92/13/0291; VwGH 30. 11. 1999, 95/14/0102.

<sup>553</sup> VwGH 06. 02. 1990, 89/14/0285; VwGH 11. 11. 2004, 2004/16/0077.

<sup>554</sup> VwGH 19. 09. 1990, 89/13/0041.

<sup>555</sup> *Unger in Althuber/Tanzer/Unger*, BAO - HB § 236, 693.

<sup>556</sup> VwGH 14. 11. 1990, 89/13/0228.

<sup>557</sup> VwGH 24. 09. 2002, 2002/14/0082; VwGH 28. 10. 2009, 2008/15/0054.

<sup>558</sup> *Ludwig*, Nachsicht von Abgaben gemäß § 236 BAO, SWK 2011/31, 1018 (1018).

<sup>559</sup> *Blasina in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG<sup>23</sup> § 23a Tz 16/1.

<sup>560</sup> VwGH 07. 09. 1990, 90/14/0089; VwGH 22. 10. 2002, 96/14/0059; siehe auch *Unger in Althuber/Tanzer/Unger*, BAO - HB § 236, 691; *Ritz*, BAO<sup>5</sup> § 235 Tz 4; *Fröhlich/Unger*, SWK 2005, 853 (857).

der Behörde nicht erwartet werden kann, dass sie derartige Umstände vorweg erkennt, muss der Antragsteller einwandfrei und zweifellos die Umstände, auf die sich die Nachsicht stützt, darlegen.<sup>562</sup> Nur im Rahmen dieses Antrags trifft der Abgabenbehörde die Ermittlungspflicht.<sup>563</sup> Im Übrigen finden die Angaben des § 235 BAO hinsichtlich des Erlöschens und des Widerrufs hier Anwendung.<sup>564</sup>

Verneint die Behörde das Tatbestandsmerkmal der Unbilligkeit, muss zwingend eine Abweisung des Ansuchens auf Nachsicht ergehen.<sup>565</sup> Bejaht die Behörde hingegen die Unbilligkeit, gilt zu klären, wie frei und selbstständig sie ihre Entscheidung über die Nachsicht treffen kann. Der VwGH<sup>566</sup> legt dazu eindeutig fest, dass die Ermessensentscheidung nicht überschritten wird, wenn die Behörde den Aspekten der Zweckmäßigkeit im Vergleich zu denen der Billigkeit Priorität einräumt, sofern die Zweckmäßigkeitserwägungen iSd Gesetzes und innerhalb seiner Grenzen erfolgen. *Fröhlich/Unger* zeigen sich diesbezüglich bedenklich.<sup>567</sup> Würde nämlich aufgrund der Ermessensentscheidungsbefugnis der Behörde trotz einwandfreien Nachweises der persönlichen Unbilligkeit, die Entscheidung zum Nachteil des Abgabepflichtigen ergehen, würde der Zweckmäßigkeit ein höherer Stellenwert zugesprochen werden als der Billigkeit. Aufgrund des Wortlauts des § 20 BAO, wonach das Ermessen „nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommender Umstände“ auszuüben ist, sei der Billigkeit grundsätzlich der Vorrang einzuräumen. Durch das Negieren dieses primären Stellenwerts der Unbilligkeit sei die Rechtssicherheit nicht mehr eindeutig gegeben, da die Grenze zwischen nicht absehbaren Behördeneingriffen gegenüber rechtsstaatlich gelenkten Ermessensausübungen verschwimme.

---

<sup>561</sup> VwGH 09. 07. 1997, 95/13/0243; VwGH 22. 09. 2000, 95/15/0090; VwGH 03. 07. 2003, 2002/15/0155; VwGH 20. 05. 2010, 2009/15/0008; siehe auch *Stoll*, BAO-Kommentar, 2423; *Ellinger/Sutter/Urtz* (Hrsg), BAO<sup>10</sup> § 236 Anm 7; *Fischerlehner* in *Feldbauer-Durstmüller/Mayr* (Hrsg), 343 (359).

<sup>562</sup> VwGH 29. 10. 1998, 98/16/0149; VwGH 24. 09. 2002, 2002/14/0082; VwGH 10. 05. 2010, 2006/17/0289 MietSig 62.991; VwGH 26. 02. 2013, 2010/15/0077; VwGH 17. 06. 2013, 2010/16/0219; VwGH 25. 05. 2016, 2013/15/0213; *Ritz*, BAO<sup>5</sup> § 235 Tz 4; *Fröhlich/Unger*, SWK 2005, 853 (857).

<sup>563</sup> VwGH 25. 11. 2002, 97/14/0013; VwGH 26. 02. 2013, 2010/15/0077.

<sup>564</sup> *Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO - HB § 236, 692; *Ritz*, BAO<sup>5</sup> § 236 Tz 18, 23.

<sup>565</sup> VwGH 27. 06. 2013, 2013/15/0173; siehe auch *Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO - HB § 236, 693.

<sup>566</sup> VwGH 29. 09. 2002, 2002/14/0082.

<sup>567</sup> *Fröhlich/Unger*, SWK 2005, 853 (858).

## IV. Fazit

Als Sanierungsinstrument eines insolventen Unternehmens werden häufig Maßnahmen ergriffen, bei denen die Gläubiger einen Forderungsverzicht abgeben. Verzichten sie im Rahmen eines österreichischen gerichtlichen Insolvenzverfahrens auf einen Teil oder auf die gesamten Forderungen, kommt es beim Unternehmen zu einer Betriebsvermögensvermehrung. Grundsätzlich unterlägen daraus entstandene Gewinne der vollen Besteuerung. Da eine solche ertrags- und körperschaftsteuerliche Belastung weder dem Ziel des Insolvenzrechts noch dem Gebot einer nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vorgesehenen Besteuerung entspricht, verankerte der Gesetzgeber die Bestimmungen des § 36 EStG und § 23a KStG. Aufgrund dieser Regelungen ist eindeutig die Absicht des Gesetzgebers zu erkennen, dass er sowohl Unternehmenssanierungen als auch Entschuldungen natürlicher Personen unterstützen will. Da sowohl die Sanierung eines Unternehmens als auch die Entschuldung einer natürlichen Person in der Regel schier aussichtslos wäre, wenn der Insolvenzschuldner nach einem Insolvenzverfahren die Einkommen- oder Körperschaftsteuer auf den daraus entstandenen Gewinn in voller Höhe zu begleichen hätte, scheint eine Steuerbegünstigung von derartigen Gewinnen jedenfalls gerechtfertigt und sinnvoll. Durch diese gesetzliche Normierung kann der Fiskus einen Beitrag zur Verhinderung neuer Insolvenzverfahren leisten. Außerdem entspricht ein Forderungsverzicht des FA im selben Ausmaß wie jener der übrigen Gläubiger, dem von der Insolvenzordnung geforderten Prinzip der Gleichbehandlung der Insolvenzgläubiger. Diesem Grundsatz wird in der Art Rechnung getragen, dass die anteilige Steuer auf aus Schuldurlässen resultierende Gewinne bzw auf Sanierungsgewinne nicht festgesetzt wird. Aufgrund des daraus hervorgehenden Gewinns hat zum Zeitpunkt der Erfüllung der Quote die gesonderte Steuerfestsetzung zu erfolgen.

Da der Schuldurlass als das zentrale Instrument des § 36 EStG bzw § 23a KStG gilt, jedoch nur in Form eines gerichtlichen, bedingten Forderungsverzichts von Gesetzes wegen umfasst ist, sind ähnliche Sanierungsmaßnahmen trotz einer Betriebsvermögensvermehrung, wie beispielsweise Besserungsvereinbarungen im Rahmen eines Forderungsnachlasses, von einer Begünstigung ausgeschlossen. Entscheidend ist daher, dass der Forderungsverzicht anlässlich eines gerichtlichen Insolvenzverfahrens ergeht. Allerdings wäre aus einer wirtschaftlichen und sozialen Betrachtungsweise mE eine Erweiterung der Begünstigung auch auf andere Sanierungsmaßnahmen zweckmäßig. Ein gesetzlicher Ausschluss von außergerichtlichen Maßnahmen ist im Gegensatz dazu jedoch nachzuvollziehen, sofern damit eine missbräuchliche und unangemessene Inanspruchnahme der Begünstigung nach § 36 EStG und § 23a KStG verhindert wird. Da das Gesetz für Schuldurlässe im Rahmen eines außergerichtlichen

Ausgleichs explizit keine Begünstigung vorsieht, liegt es im Ermessen des FA von der Festsetzung der Steuer Abstand zu nehmen.

Dass seit dem AbgÄG 2005 der „Zweck der Sanierung“ im Einkommensteuerrecht nicht mehr gefordert wird, stellt zweifellos eine Erleichterung für natürliche Personen dar. Auch wenn die Merkmale der allgemeinen Sanierungsmaßnahme, der Sanierungsabsicht sowie der Sanierungsbedürftigkeit für die Anwendung des § 36 EStG nicht mehr explizit gefordert werden, ist bei einem Schuldnerlass im Rahmen eines Insolvenzverfahrens, historisch bedingt und dem Sinn und Zweck des § 36 EStG entsprechend, grundsätzlich das Vorliegen dieser Kriterien anzunehmen. Für § 23a KStG sowie für eine außergerichtliche Sanierung sind sie hingegen nach wie vor von Bedeutung. Die Sanierungsfähigkeit, also die Fortführung des Unternehmens, wird aber nur mehr im Anwendungsbereich des KStG verlangt. Dass im Körperschaftsteuerrecht nach wie vor der Erfolg der Sanierung ausschlaggebend ist, scheint mE jedoch bedenklich. Da es einerseits meist schwierig ist, den Erfolg einer Sanierung vorherzusehen und da andererseits eine möglicherweise hohe Steuerbelastung bei einem Scheitern der Sanierung droht, könnte den Unternehmer von der Durchführung einer Sanierung abhalten.

In Bezug auf die Höhe des begünstigten Gewinns galt es einerseits die Berücksichtigung von Verlusten und andererseits die Einbeziehung von Sanierungskosten zu beleuchten. Zumal begünstigte Gewinne von der 75 % Grenze der Verlustverrechnung ohnehin ausgenommen waren, brachte auch die Abschaffung des § 2 Abs 2b EStG durch das AbgÄG 2014 für das Einkommensteuerrecht keine Änderungen. Für das Körperschaftsteuerrecht ist diese Verrechnungsgrenze grundsätzlich jedoch nach wie vor von Bedeutung. Entscheidend ist aber, dass sowohl Sanierungsgewinne nach § 23a KStG als auch Gewinne, die in einen vom Insolvenzverfahren betroffenen Veranlagungszeitraum fallen, gem § 8 Abs 4 Z 2 lit b KStG von dieser Grenze ausgenommen sind. Aus diesem Grund sind Gewinne iSd § 36 EStG und iSd § 23a KStG zu 100 % mit anderen Einkünften unbegrenzt zu verrechnen und vorzutragen. Da die Wirkung der Begünstigung von den laufenden Erträgen seitens des Schuldners sowie von den Verlustvorträgen aus früheren Jahren abhängt, vermeidet oder vermindert die Verlustverrechnung den Abgabeforderungsverzicht des FA der Höhe nach. Aus diesem Grund steht ein höherer Verlustvortrag dem Begünstigungseffekt eines Gewinns nach § 36 EStG bzw § 23a KStG entgegen. Da vor allem bei sanierungsbedürftigen Gesellschaften oft hohe Verlustvorträge anzunehmen sind, ein begünstigungsfähiger Gewinn aber in einem positiven Einkommen nach Verlustverrechnung enthalten sein muss, geht eine derartige Begünstigung nicht selten ins Leere. Zu kritisieren gilt daher, dass der Gesetzgeber keinen Unterstützungsgrund vorsieht, wenn Verluste den Sanierungsgewinn übersteigen.

Verbleibt aber aufgrund zu niedrig laufender Verluste oder Verlustvorträge dennoch ein entsprechender Gewinn, war zu untersuchen, ob von diesen Gewinnen Sanierungskosten, die im Zusammenhang mit dem relevanten Insolvenzverfahren bzw im wirtschaftlichen Verhältnis zur Sanierung stehen, in Abzug zu bringen sind. Dies geht mit der Frage einher, ob es sich bei derartigen Gewinnen um eine Brutto- oder Nettogröße handelt. Obwohl die hA von einer Nettogröße ausgeht, sind die Argumente *Grubers* durchaus logisch nachzuvollziehen. Aufgrund der betriebsausgabenwirksamen Berücksichtigung derartiger Kosten im Zeitpunkt ihres Anfalls, spricht ein nochmaliges, aufwandswirksames Ansetzen im Jahr der Sanierungsgewinnbesteuerung auch mE gegen die Annahme einer Nettogröße.

Hinsichtlich des Nichtfestsetzungsbetrages innerhalb einer Gruppe iSd § 9 KStG ist der überwiegenden Meinung im Schrifttum durchaus Anerkennung zu schenken. Wird der Nichtfestsetzungsbetrag isoliert auf Gruppenmitgliederebene berechnet und Vorjahresverluste des Gruppenmitglieds oder laufende Verluste anderer Gruppenmitglieder oder des Gruppenträgers nicht berücksichtigt, impliziert dies unweigerlich einen zu hohen Nichtfestsetzungsbetrag und steht dem Sinne der Gleichbehandlung von Fiskus und anderen Gläubigern entgegen. Dies spricht jedenfalls gegen die Annahme einer Ermittlung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Ebene des Gruppenmitglieds. Dass nur die Ebene des Gruppenträgers der Besteuerung unterliegt, kann als weiteres Argument ins Treffen geführt werden, dass dieser Betrag auf Gruppenträgerebene zu ermitteln ist.

Auch das Umsatzsteuerrecht sieht in Zusammenhang mit dem Insolvenzverfahren besondere Regelungen vor. In Hinblick auf einen Schuldnerlass im Rahmen eines gerichtlichen Insolvenzverfahrens ist der Tatbestand der Uneinbringlichkeit des Entgelts gem § 16 Abs 3 UStG relevant. Demnach ist eine Vorsteuer- bzw Umsatzsteuerberichtigung erforderlich, wenn der Schuldner zahlungsunfähig wird. Da die Zahlungsunfähigkeit ua einen Grund für die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens darstellt, scheint die Annahme, dass diese Korrekturbeträge in aller Regel vor der Verfahrenseröffnung entstehen, jedenfalls gerechtfertigt. Aus diesem Grund sind VSt-Korrekturbeträge des FA als Insolvenzforderung anzumelden.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die gesetzliche Begünstigung nach § 36 EStG und § 23a KStG sowohl aus wirtschaftlichen als auch aus steuerlichen Gesichtspunkten für einen Unternehmer sowie für eine Privatperson jedenfalls positiv ist. Allerdings können eine Entschuldung und folglich ein Neustart nach einem finanziellen Scheitern sowohl bei einer juristischen als auch bei einer natürlichen Person oftmals schwer erreicht werden. Aus diesem Grund scheint die ein oder andere insolvenzrechtliche Bestimmung überdenkenswert. Gerade eine rechtmäßige Erfüllung der Mindestquote steht in vielen Fällen einer Entschuldung entgegen.

## V. Literaturverzeichnis

### Kommentare

*Bergmann/Lehner* in *Bergmann/Bieber* (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz – Update-Kommentar, Linz (2015) § 9 KStG

*Blasina* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, Einkommensteuergesetz, § 36 EStG (Stand: 01.06.2013, rdb.at)

*Blasina* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer – KStG 1988 Band IV, 23. Lieferung, Wien (2013) § 23a KStG

*Bruckner/Bartos/Rabel/Seidl/Widinski*, Gruppenbesteuerung – Der Kommentar der Praktiker, Wien (2005) § 9 KStG

*Buchegger* in *Bartsch/Pollak/Buchegger* (Hrsg), Österreichisches Insolvenzrecht – Kommentar Band I<sup>4</sup> §§ 1 bis 43 Konkursordnung, Linz (2000) § 1 KO

*Klang* in *Klang*, Kommentar zum Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuch, Band IV<sup>2</sup>, Wien (1951) § 1444 ABGB

*Doralt/Toifl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz Kommentar, Band I, 14. Lieferung, Wien (2010) § 2 EStG

*Dullinger* in *Rummel* (Hrsg), Kommentar zum ABGB, Band II/1<sup>3</sup>, Linz (2002) § 1444 ABGB

*Ellinger/Sutter/Urtz* (Hrsg), BAO – Bundesabgabenordnung, 10. Ergänzungslieferung, Wien (2005)

*Feil*, Insolvenzordnung – Praxiskommentar<sup>8</sup>, Eisenstadt (2014)

*Fuchs* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), Die Einkommensteuer – EStG 1988. Kommentar, 48. Lieferung, Wien (2011) § 2 EStG

*Gaedke/Huber-Wurzinger* in *Melhardt/Tumpel* (Hrsg), UStG Umsatzsteuergesetz Kommentar<sup>2</sup>, Wien (2015) § 16 UStG

*Gruber* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz – Kommentar<sup>2</sup> Wien (2016) § 23a KStG

*Heidinger* in *Schwimann/Kodek* (Hrsg), ABGB – Praxiskommentar Band VI<sup>4</sup>, Wien (2016) § 1444 ABGB

*Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz Kommentar, Band III, 15. Lieferung, Wien (2011) § 36 EStG

*Kanduth-Kristen* in *Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marscher/Vock*, Jakom EStG - Einkommensteuergesetz<sup>9</sup> (2016) § 36 EStG

*Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON<sup>2.07</sup> § 16 UStG (Stand: 01. 01. 2016)

*Kofler* in *Achatz/Kirchmayr* (Hg), Körperschaftsteuergesetz – Kommentar Wien (2011) § 23a KStG

*Lovrek* in *Konecny/Schubert* (Hrsg), Kommentar zu den Insolvenzgesetzen, 31. Lieferung, Wien (2008) § 156 KO

*Mayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz Kommentar, Band I, 14. Lieferung, Wien (2010) § 6 EStG

*Melhardt*, Umsatzsteuer-Handbuch 2016, Wien (2016)

*Mohr* in *Konecny/Schubert* (Hrsg), Kommentar zu den Insolvenzgesetzen, 3. Lieferung, Wien (1998) § 199 KO

*Nowotny* in *Kalss/Nowotny/Schauer* (Hrsg), Österreichisches Gesellschaftsrecht, Wien (2008)

*Pinetz/Stefaner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz – Kommentar<sup>2</sup> Wien (2016) § 9 KStG

*Poss/Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer – KStG 1988 Band IV, 27. Lieferung, Wien (2015) § 24a KStG

*Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer Handbuch - Einkommensteuergesetz 1988 samt Kommentierung und Durchführungsverordnungen, Wien (1993) § 36 EStG

*Renner* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Einkommensteuergesetz Kommentar Band II, 18. Lieferung, Wien (2016) § 18 EStG

*Riel* in *Konecny/Schubert* (Hrsg), Kommentar zu den Insolvenzgesetzen, 29. Lieferung, Wien (2007) § 147 KO

*Ritz*, Bundesabgabenordnung – Kommentar<sup>5</sup> Wien (2014)

*Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz – Kommentar<sup>4</sup>, Wien (2011)

*Schauer* in *Kalss/Nowotny/Schauer* (Hrsg), Österreichisches Gesellschaftsrecht, Wien (2008)

*Scheiner/Kolacny/Caganek* (Hrsg), Kommentar zur Mehrwertsteuer UStG 1994, Wien (2012) § 16 UStG

*Stoll*, Bundesabgabenordnung Kommentar, Wien (1994)

*Tumpel/Aigner* in *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwaler/Tumpel* (Hrsg), Gruppenbesteuerung – Kommentar und systematische Darstellungen, Wien/Linz (2005) § 9 KStG

*Unger* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO Handbuch<sup>1</sup>, Wien (2016)

*Urtz* in *Achatz/Kirchmayr* (Hg), Körperschaftsteuergesetz – Kommentar, Wien (2011) § 9 und § 24a KStG

*Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer – KStG 1988 Band III, 26. Lieferung, Wien (2015) § 9 KStG

*Zorn* in *Hofstätter/Reichel* (Hrsg), Die Einkommensteuer – EStG 1988. Kommentar, 47. Lieferung, Wien (2010) § 36 EStG

## **Sammelbände, Denk- und Festschriften**

*Achatz*, Die Rechtsfolgen der Insolvenz im Umsatzsteuerrecht, in *Achatz* (Hrsg), Umsatzsteuer in der Insolvenz, Linz (1998) 1

*Achatz/Kofler*, Insolvenz und Steuern in *Buchegger* (Hrsg), Österreichisches Insolvenzrecht – Kommentar, erster Zusatzband, Wien (2010) 605

*Achatz/Kofler*, Ertragsteuern in Sanierung und Insolvenz von Körperschaften, in *Feldbauer-Durstmüller/Schlager* (Hrsg), Krisenmanagement – Sanierung – Insolvenz, Wien (2002) 823

*Atzmüller*, Der körperschaftsteuerliche Sanierungstatbestand, in *König/Schwarzinger* (Hrsg), Körperschaften im Steuerrecht, FS für Wiesner zum 65. Geburtstag, Wien (2004) 53

*Atzmüller*, Einkommensteuerliche Fragen in der Insolvenz, in *Kanduth-Kristen/Treer* (Hrsg), Insolvenz und Steuern, SWK Spezial 2006, 61

*Atzmüller/Herzog/Schlager*, EStG: Allgemeine Änderungen in *Mayr/Lattner/Schlager*, SWK Spezial Steuerreform 2015/16, Wien (2015) 20

*Bertl/Fraberger*, Handels- und steuerrechtliche Behandlung, in *Petsch/Bertl/Reckenzaun/Isola* (Hrsg), Praxishandbuch Konkursabwicklung<sup>2</sup>, Graz (2003) 737

*Denk*, Der Sanierungsgewinn im Ertragssteuerrecht, in *Feldbauer-Durstmüller/Schlager* (Hrsg), Krisenmanagement – Sanierung – Insolvenz, Wien (2002) 929

*Farmer/Walder*, Rechnungslegung und Besteuerung in der Krise, in *Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Ertragssteuern in Wissenschaft und Praxis, FS Doralt, Wien (2007) 35

*Fattinger*, Schuldennachlass im Sanierungsplan, in *Polt-sch/Bertl/Fraberger/Reckenzaun/Isola/Petsch* (Hrsg), Praxishandbuch Insolvenzabwicklung, Graz (2016) 679

*Fischerlehner*, Unternehmenssanierung aus der Sicht des Finanzrechts, in *Feldbauer-Durstmüller/Mayr* (Hrsg), Unternehmenssanierung in der Praxis, Linz (2009) 343

*Fraberger/Papst/Pilz/Pilz*, Ertragsteuern, Umsatzsteuer und sonstige Abgaben, in *Polt-sch/Bertl/Fraberger/Reckenzaun/Isola/Petsch* (Hrsg), Praxishandbuch Insolvenzab-wicklung, Graz (2016) 204

*Heinrich*, Sanierung im Ertragsteuerrecht, in *Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer* (Hrsg), Be-wertung in volatilen Zeiten, Wien (2010) 211

*Helml*, Betriebliche Sanierung - Ertragsteuerliche Aspekte in *Nadvor-nik/Kofler/Renner/Schwarz* (Hrsg), Steuergestaltung und Betriebswirtschaft – Grün-dung – Expansion – Sanierung – Unternehmensnachfolge, FS Schlager zum 65. Ge-burtstag, Wien (2012) 525

*Jettmar/Stieglitz*, Die Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung, in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung, Wien (2007) 119

*Kanduth-Kristen*, Gerichtliche Sanierung, in *Fraberger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Ludwig/Mayr* (Hrsg), Handbuch Sonderbilanzen Band I - Gründung, Umgrün-dung, Liquidation, Sanierung, Wien (2010) 293

*Kanduth-Kristen/Caganeck*, Umsatzsteuerliche Fragen in der Insolvenz, in *Kanduth-Kristen/Treer*, Insolvenz und Steuern, SWK Spezial 2006, 88

*Kofler/Kanduth-Kristen*, Finanzierung durch Schulderrlass, in *Bertl/Djanani/Eberhartinger/Hirschler/Kofler/Tumpel/Urnik* (Hrsg), Handbuch der öster-reichischen Steuerlehre, Band IV<sup>2</sup> - Investition, Finanzierung und Steuern, Wien (2010) 138

*Konecny*, Das Verfahrensgebäude der Insolvenzordnung, in *Konecny* (Hrsg), IRÄG 2010, Wien, ZIK Spezial 2010, 1

*Kurz*, Rechtliche Probleme bei der außergerichtlichen Sanierung, in *Feldbauer-Durstmüller/Schlager* (Hrsg), Krisenmanagement – Sanierung – Insolvenz, Wien (2002) 1231

*Laudacher*, Ertragsteuerliche Begünstigungen in EStG und KStG im Zusammenhang mit betrieblichen Schuldnachlässen, in *Nadvornik/Kofler/Renner/Schwarz* (Hrsg), Steu-ergestaltung und Betriebswirtschaft – Gründung – Expansion – Sanierung – Unter-nehmensnachfolge, FS Schlager zum 65. Geburtstag, Wien (2012) 547

*Mair*, IRÄG 2010 und die damit verbundenen Änderungen im Privatkonkursrecht, in *Konecny* (Hrsg), IRÄG 2010, Wien, ZIK Spezial 2010, 167

*Mohr*, Grundsätze der konkursrechtlichen Einordnung von Abgaben, in *Achatz* (Hrsg), Umsatzsteuer in der Insolvenz, Linz (1998) 19

*Nolz*, Probleme der Sanierungsgewinne im Ertragssteuerrecht, in *Doralt/Hassler/Kranich/Nolz/Quantschnigg* (Hrsg), Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft, FS Bauer, Wien (1986) 191

*Reisch/Winkler*, Rechtliche Sanierungsvarianten, in *Lichtkoppler/Reisch* (Hrsg), Handbuch Unternehmenssanierung, Wien (2010) 153

*Ruppe*, Die Unternehmenssanierung aus der Sicht der Ertrags- und Umsatzbesteuerung, in *Ruppe* (Hrsg), Rechtsprobleme der Unternehmenssanierung, Band VII, Wien (1983)

## **Lehrbücher und Monographien**

*Beiser*, Steuern – Ein systematischer Grundriss<sup>13</sup>, Wien (2015)

*Buchegger*, Insolvenzrecht<sup>2</sup>, Linz (2013)

*Dellinger/Oberhammer/Koller*, Insolvenzrecht: Eine Einführung<sup>3</sup>, Wien (2014)

*Doralt*, Steuerrecht 2016/17 – Ein systematischer Überblick<sup>18</sup>, Wien (2016)

*Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band I<sup>11</sup>, Wien (2013)

*Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, Band II<sup>7</sup>, Wien (2014)

*Egger/Samer/Bertl*, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch Band I<sup>16</sup>  
– Der Einzelabschluss – Erstellung, Prüfung, Veröffentlichung, Wien (2016)

*Ehrke-Rabel*, elements Steuerrecht<sup>2</sup>, Graz (2014)

*Feuchtinger/Lesigang*, Praxisleitfaden Insolvenzrecht<sup>4</sup>, Wien (2015)

*Fink*, Insolvenzrecht<sup>9</sup>, Wien (2015)

*Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht, Wien (2014)

*Grünberger*, Praxis der Bilanzierung 2015/2016<sup>13</sup>, Linz (2015)

*Herzog*, Handbuch Einkommensteuer – Mit der Immobilienbesteuerung NEU ab 1.4.2012 und allen sonstigen Änderungen durch das StabG 2012, Wien (2012)

*Kodek*, Privatkonkurs<sup>2</sup>, Wien (2015)

*Kofler/Kristen*, Insolvenz und Steuern<sup>2</sup>, Wien (2000)

*KU Tax* (Hrsg), Steuerrecht – studieren und verstehen, Linz (2016)

*Mayr/Blasina/Schwarzinger/Schlager/Titz*, SWK Spezial Körperschaftsteuer 2014/15, Wien (2014)

*Prechtl-Aigner*, Verlustausgleichsbeschränkungen im Einkommensteuerrecht, Wien (2005)

*Rechberger/Thurner*, Insolvenzrecht<sup>2</sup>, Wien (2004)

*Roth/Duursma-Kepplinger*, Exekutions- und Insolvenzrecht<sup>10</sup>, Wien (2016)

*Schneider*, Privatinsolvenz<sup>2</sup>, Wien (2014)

*Tanzer/Unger*, BAO 2014/2015 – Einführung in das Recht der Bundesabgabenordnung<sup>4</sup>, Wien (2014)

*Welser/Zöchling-Jud*, Grundriss des bürgerlichen Rechts Band II<sup>14</sup> – Schuldrecht Allgemeiner Teil, Schuldrecht Besonderer Teil, Erbrecht, Wien (2015)

*Zirngast/Weinzierl/Leistentritt*, Steuerhandbuch für Freiberufler, Klagenfurt/Wien/Graz (2016)

## **Beiträge in Zeitschriften**

*Amberger/Petutschnig*, Abgabenänderungsgesetz 2014: Änderungen im EStG und KStG für Unternehmen, ÖStZ 2014, 20

*Bilanzbuchhalterinfo*, Sanierungsverfahren bei Kommanditisten oder atypisch stillen Gesellschaftern, BBi 2011 H 4, 3

*Bilanzbuchhalterinfo*, Schuldnerlass und Sanierungsgewinn im Steuerrecht, BBi 2015 H 2, 1

*Daxkobler/Hütter*, Sanierungsgewinn in der Gruppenbesteuerung, ecolex 2012, 520

*Fattinger*, Die Bilanzierung von Sanierungsgewinnen, RWZ 1997, 336

*Fischerlehner*, Führt die Versteuerung des Sanierungsgewinns zu einer Masseforderung? ÖStZ 1998, 485

*Fraberger*, Besteuerung der Hingabe von Besserungskapital beim Schuldner – Teil 1, ÖStZ 2004/505, 232

*Fröhlich/Unger*, Steuerfestsetzung im Rahmen von Insolvenzverfahren, SWK 2005, 853

*Gleiß-Rathmanner/Petritz*, Sanierungsgewinnbesteuerung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, ZUS 2012/4, 151

*Gruber*, VwGH: Sanierungsgewinn in der Gruppe, GeS 2014, 81

*Haslehner*, Zur „Zuordnung“ des Sanierungsgewinns in der Unternehmensgruppe, GeS 2012 (2012) 203

*Hebenstreit/Knapp*, 7 Jahre Gruppenbesteuerung – ein Überblick über die bisherige UFS-Judikatur, taxlex 2012, 131

*Hirschler/Reinold*, Die Bilanzierung von Sanierungsinstrumenten im UGB, ZUS 2012, 136

*Kanduth-Kristen*, Gut saniert ist halb gewonnen, persaldo 2009, 8

*Kanduth-Kristen*, Neues zur Umsatzsteuer- und Vorsteuerberichtigung in der Insolvenz, taxlex 2007, 224

*Kanduth-Kristen*, Steuerliche Neuerungen für das Insolvenzverfahren, ZIK 2006, 44

*Kanduth-Kristen*, Steuerliche Behandlung von Schuldertilgungen und Sanierungsgewinnen, taxlex 2006, 436

*Kanduth-Kristen*, AbgÄG 2005: Steuerliche Änderungen betreffend das Insolvenzverfahren, taxlex 2005, 578

*Kanduth-Kristen*, Ertragsteuerliche Besonderheiten in der Insolvenz von Personengesellschaften, taxlex 2005, 113

*Kanduth-Kristen/Komarek*, VwGH zum Sanierungsgewinn eines Gruppenmitglieds, taxlex 2014, 64

*Käferböck*, Neuere Entwicklungen bei der steuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen, ecolex 2001, 186

*Keppert*, Die steuerlichen Neuerungen ab 2006, SWK 2006/2, 7

*Knörzer*, Neues Insolvenzrecht – Liberalisierung der Steuerbegünstigungen für Sanierungsgewinne in der Einkommensteuer und Entschärfung der Lohnsteuerprogression für Arbeitnehmer von insolventen Arbeitgebern, SWK 2005/36, 967

*Kofler*, Steuerliche Begünstigung übertragender Sanierungen? ecolex 2002, 683

*Komarek*, Die Sanierungsgewinnbesteuerung in der Unternehmensgruppe, VWT 2016, 214

*Komarek*, Die Berechnung und Festsetzung der Steuer auf Sanierungsgewinne iSd § 23a KStG bei Sanierung des Gruppenträgers, taxlex 2016, 44

*Komarek*, Unterschiedliche Sanierungsquoten in der Unternehmensgruppe, taxlex 2016, 196

*Langheinrich/Ryda*, Die steuerliche Behandlung eines aus Schuldertilgungen basierenden Gewinnes, FJ 2009, 98

*Ludwig*, Nachsicht von Abgaben gemäß § 236 BAO, SWK 2011/31, 1018

*Ludwig*, Qualifikation von Abgaben in einem Insolvenzverfahren, FJ 2012, 226

*Mohr*, Neues zum Zahlungsplan, ecolex 2007, 88

*Satzinger/Wiesenfellner*, Insolvenz, Umsatzsteuer und Betrugsbekämpfung, ÖStZ 2010, 238

*Schwarz*, Insolvenzen im Steuerrecht, SWK 1975, A VII 1

*Schweisgut*, Sanierungsgewinnbesteuerung in der Insolvenz, ecolex 1998, 348

*Varro/Weiss-Tessbach*, Rahmenbedingungen und Besonderheiten der steuerlichen Begünstigung von Sanierungsmaßnahmen, ZUS 2011, 29

*Wiesner/Atzmüller/Mayr*, AbgÄG 2005: Wichtiges zum Einkommen-, Körperschaft- und Umgründungssteuergesetz, RdW 2005, 637

## **Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen (BMF)**

Erlass des BMF vom 25. August 2015, BMF-010203/0233-VI/6/2015, Einkommensteuerrichtlinien 2000

Erlass des BMF vom 02. Februar 2015, BMF-010216/0001-VI/6/2015, Körperschaftsteuerrichtlinien 2013

Erlass des BMF vom 14. Dezember 2016, BMF-010219/0440-VI/4/2016, Umsatzsteuerrichtlinien 2000

Erlass des BMF vom 16. Dezember 2011, BMF-010103/0189-VI/2011, RL zur Zuständigkeit der Finanzämter, AÖF 2012/44

## **Internetquellen**

[https://www.creditreform.at/fileadmin/user\\_upload/Oesterreich/Downloads/Presse/Insolvenzstatistik\\_OEsterreich/Insolvenzstatistik\\_2016.pdf](https://www.creditreform.at/fileadmin/user_upload/Oesterreich/Downloads/Presse/Insolvenzstatistik_OEsterreich/Insolvenzstatistik_2016.pdf)

<http://wko.at/statistik/prognose/arbeitslose.pdf>.

<http://wko.at/statistik/prognose/bip.pdf>.

## VI. Judikaturverzeichnis

VwGH 04. 06. 1962, 0724/60 VwSlg 2659 F/1962

VwGH 19. 06. 1962, 1120/60 VwSlg 2671 F/1962 = ÖStZB 1963, 1

VwGH 20. 11. 1964, 1657/63 ÖStZB 1965, 51

VwGH 23. 10. 1968, 0843/66 ÖStZB 1969, 7

VwGH 14. 05. 1969, 0429/68 VwSlg 3909 F/1969

VwGH 21. 04. 1970, 1527/69 VwSlg 4074 F/1970 = ÖStZB 1970, 187

VwGH 27. 04. 1971, 1420/69 VwSlg 4223 F/1971 = ÖStZB 1971, 259

VwGH 31. 03. 1976, 0517/76

VwGH 13. 11. 1978, 1636/77 VwSlg 5316 F/1978

VwGH 02. 04. 1979, 1145/78

VwGH 19. 03. 1980, 2143/77, 0472/80

VwGH 09. 02. 1982, 81/14/0060 VwSlg 5651 F/1982

VwGH 15. 02. 1984, 83/13/0150

VwGH 27. 03. 1985, 83/13/0068 = ÖStZB 1985, 359

VwGH 08. 10. 1985, 85/14/0086

VwGH 13. 11. 1985, 85/13/0058 VwSlg 6045 F/1985

VwGH 23. 11. 1987, 87/15/0060 ÖJZ VwGH F 1989/52

VwGH 26. 04. 1989, 89/14/0001 ÖStZB 1989, 468

VwGH 18. 12. 1989, 88/13/0198 ecolex 1990, 116

VwGH 21. 12. 1989, 89/14/0196

VwGH 06. 02. 1990, 89/14/0285 ÖJZ VwGH F 1991/162

VwGH 23. 05. 1990, 89/13/0191

VwGH 12. 06. 1990, 90/14/0100

VwGH 07. 09. 1990, 90/14/0089

VwGH 15. 09. 1990, 94/13/0044 FinSlg 1999/53, 211 = ecolex 1999/361 (*Bachl*) =  
ÖStZB 2000/35, 36 = SWK 2000, R 59 = SWK 2000, 731 = ARD 5143/28/2000

VwGH 17. 09. 1990, 90/15/0118 ÖJZ VwGH F 1991/316

VwGH 19. 09. 1990, 89/13/0041

VwGH 03. 10. 1990, 90/13/0018 VwSlg 6540 F/1990 = ecolex 1991, 127 = ÖStZB  
1991, 183

VwGH 03. 10. 1990, 89/13/0129 ÖJZ VwGH F 1991/358

VwGH 14. 11. 1990, 89/13/0228

VwGH 08. 04. 1991; 90/15/0015

VwGH 01. 12. 1992, 92/14/0159

VwGH 14. 04. 1993, 90/13/0288 ecolex 1993, 557

VwGH 19. 05. 1993, 89/13/0252 VwSlg 6776 F/1993 = ÖJZ VwGH F 1996/22 = ÖStZB  
1994, 34

VwGH 24. 05. 1993, 92/15/0041 VwSlg 6781 F/1993 = ARD 4523/58/94 = ÖStZB  
1993, 674

VwGH 11. 08. 1993, 93/13/0156 ecolex 1993, 854 = ÖStZB 1994, 122 = SWK 1994, R  
1

VwGH 23. 02. 1994, 92/13/0289 JUS F/776 = ÖStZ 1994, 321 = ÖStZB 1994, 627 =  
ARD 4572/9/94 = JUS F/778 = SWK 1994, R 136

VwGH 23. 02. 1994, 93/15/0163 VwSlg 6870 F/1994 = GesRZ 1994, 309 = FJ 1994,  
174 = RdW 1994, 193 = ÖStZB 1994, 581 = ARD 4575/45/94 = SWK 1994, R 127

VwGH 27. 04. 1994, 93/13/0208 ÖStZB 1995, 24 = ARD 4587/4/94 = SWK 1994, R 164

VwGH 23. 11. 1994, 91/13/0259 ÖJZ VwGH F 1996/57 = ARD 4658/35/95 = ÖStZB 1995, 548 = SWK 1995, R 61

VwGH 29. 11. 1994, 93/14/0150 VwSlg 6945 F/1994 = AnwBl 1996/6095 = ÖStZB 1995, 442 = SWK 1995, R 65 = ARD 4640/38/95 = RdW 1995, 248 = SWK 1995, E 5

VwGH 18. 05. 1995, 95/15/0053 ARD 4689/11/95 = SWK 1995, R 119 = ÖStZB 1996, 108

VwGH 29. 06. 1995, 94/15/0103 ARD 4703/23/95 = ÖStZB 1996, 189 = SWK 1996, R 40 = SWK 1996, E 13

VwGH 21. 02. 1996, 94/14/0160 VwSlg 7072 F/1996 = GesRZ 1997, 111 = ARD 4788/42/96 = Jus F/1002 = ÖStZ 1996, 397 = SWK 1996, R 119 = FJ 1996, 229 = ÖStZB 1996, 604 = HS 27.045 = HS 27.057 = HS 27.061

VwGH 27. 03. 1996, 92/13/0291 ARD 4767/45/96 = SWK 1996, E 24 = SWK 1996, R 113 = ÖStZB 1997, 22

VwGH 24. 04. 1996, 94/15/0025 AnwBl 1997/7289 = ARD 4781/20/96 = Jus F/1018 = ÖStZ 1996, 494 = ÖStZB 1996, 628 = SWK 1996, A 559 = RdW 1996, 551 = AnwBl 1997, 78 = SWK 1997, R 9

VwGH 31. 07. 1996, 94/13/0009 MietSlg 48.832 = ecolex 1997, 51 = NZ 1997, 393 = ARD 4793/11/96 = SWK 1996, E 36 = ÖStZB 1997, 269 = SWK 1997, R 71

VwGH 20. 11. 1996, 94/15/0137 ARD 4848/16/97 = FJ 1997, 293 = ÖStZB 1997, 659 = SWK 1997, R 103

VwGH 11. 12. 1996, 94/13/0047 VwGH F 1998/49 = ÖJZ = ARD 4845/20/97 = ÖStZB 1997, 614 = SWK 1997, R 128

VwGH 23. 01. 1997, 93/15/0043 VwSlg 7156 F/1997 = RdW 1997, 640 = ÖStZB 1998, 138 = ARD 4869/17/97 = Jus F/1137 = ÖStZ 1997, 365 = SWK 1997, R 130

VwGH 15. 04. 1997, 93/14/0075 VwSlg 7176 F/1997 = RdW 1998, 48 = SWK 1998, R 15 = ÖStZB 1998, 9 = ARD 4868/14/97 = SWK 1997, K 22

VwGH 15. 04. 1997, 96/14/0001 SWK 1998, R 16 = ÖStZB 1998, 22 = ARD 4867/38/97

VwGH 15. 05. 1997, 95/15/0152 ecolex 1997, 808 = SWK 1998, R 31 = ARD 4868/13/97 = ÖStZB 1998, 63

VwGH 09. 07. 1997, 95/13/0243 SWK 1998, R 52 = ÖStZB 1998, 181 = ARD 4893/34/97

VwGH 29. 07. 1997, 95/14/0014 VwSlg 7200 F/1997 = RdW 1997, 703 = SWK 1998, R 72 = ÖStZB 1998, 161 = HS 28.089 = HS 28.724 = ARD 4877/20/97 = JUS F/1173 = ÖStZ 1997, 549 = SWK 1997, K 29

VwGH 29. 07. 1997, 95/14/0117 VwSlg 7201 F/1997 = ecolex 1998, 173 = RdW 1998, 176 = SWK 1998, R 72 = ARD 4901/36/98 = JUS F/1175 = ÖStZ 1997, 549

VwGH 19. 03. 1998, 95/15/0042 ARD 4966/28/98 = ÖStZB 1998, 751 = SWK 1999, R 2

VwGH 31. 03. 1998, 95/13/0265 ARD 4956/20/98 = ÖStZB 1999, 44 = SWK 1999, R 13

VwGH 27. 05. 1998, 93/13/0052 ARD 4976/28/98 = ÖStZB 1998, 893 = ÖJZ VwGH F 1999/49 = SWK 1999, R 29

VwGH 21. 07. 1998, 94/14/0089 ARD 4975/11/98 = ÖStZB 1998, 883 = SWK 1999, R 59

VwGH 29. 10. 1998, 98/16/0149

VwGH 19. 11. 1998, 97/15/0095 VwSlg 7328 F/1998 = ÖStZB 1999, 476 = ÖStZ 1999, 153 = ARD 5037/27/99 = SWK 1999, R 95

VwGH 20. 04. 1999, 98/14/0120 VwSlg 7386 F/1999 = ÖStZB 1999, 649 = ARD 5074/14/99 = SWK 2000, R 30

VwGH 15. 09. 1999, 94/13/0043 ÖStZB 2000/119, 129 = ARD 5127/28/2000

VwGH 30. 11. 1999, 95/14/0102 ÖStZB 2000/297, 324 = SWK 2000, R 87 = SWK 2000, 1017 = ARD 5184/29/2001

VwGH 22. 02. 2000, 94/14/0144 FinSlg 2000/286, 617 = SWK 2000, K 10 = ÖStZB 2000/341, 372 = ARD 5123/27/2000 = SWK 2000, R 104 = SWK 2000, 1140

VwGH 28. 03. 2000, 96/14/0104 VwSlg 7495 F/2000 = FinSlg 2000/192, 208 = ecolex 2000/219, 527 = ÖStZB 2000/372, 422 = ÖStZ 2000/955, 487 = JUS F/1478 = ARD 5145/23/2000

VwGH 23. 05. 2000, 99/14/0311 VwSlg 7510 F/2000 = ÖStZB 2001/313

VwGH 22. 09. 2000, 95/15/0090 SWK 2001, R 39 = SWK 2001, 521 = ÖStZB 2001/183, 245 = ARD 5340/52/2002

VwGH 05. 04. 2001, 98/15/0158 ecolex 2001/262, 705 (*Käferböck*) = SWK 2001, R 88 = SWK 2001, 1000 = ARD 5239/26/2001 = RWZ 2001/44, 128 = ÖStZB 2002/274, 331 = GesRZ 2002, 43 = ÖJZ VwGH F 2003/25, 437

VwGH 10. 05. 2001, 2001/15/0033 SWK 2001, R 101 = SWK 2001, 1153 = ÖStZB 2002/257, 310 = ARD 5340/51/2002

VwGH 07. 06. 2001, 98/15/0037 ecolex 2001/291, 777 = SWK 2001, R 112 = SWK 2001, 1280 = ARD 5292/34/2002 = ÖStZB 2002/786, 998

VwGH 28. 11. 2001, 97/13/0204 VwSlg 7667 F/2001 = ÖStZ 2002/367, 225 = JUS F/1664 = SWK 2002, R 39 = SWK 2002, 735 = ÖStZB 2002/838, 1056

VwGH 24. 09. 2002, 2002/14/0082 SWK 2003, R 42 = SWK 2003, 646 = ÖStZB 2004/338, 355

VwGH 22. 10. 2002, 96/14/0059 ARD 5385/19/2003 = ÖStZB 2003/253, 219

VwGH 25. 11. 2002, 97/14/0013 SWK 2003, R 51 = SWK 2003, 831 = ÖStZB 2003/667, 627

VwGH 28. 01. 2003, 2002/14/0139 VwSlg 7787 F/2003 = ecolex 2003/188, 448 (*Kofler*) = AnwBl 2003/7901, 626 (*Sutter*) = JUS F/1792 = ARD 5405/21/2003 = RdW 2003/186, 227 = RWZ 2003/21, 74 = ÖStZB 2003/442, 425 = ÖStZ 2003/493, 249 = SWK 2003, R 71 = SWK 2003, 1073

VwGH 25. 02. 2003, 98/14/0151 ecolex 2003/325, 788 (*Kofler*) = ARD 5405/20/2003 = SWK 2003, R 76 = SWK 2003, 1116 = ÖStZB 2003/666, 626

VwGH 31. 03. 2003, 98/14/0128 ARD 5430/15/2003 = ÖStZB 2004/125, 153

VwGH 31. 03. 2003, 97/14/0128 ÖStZB 2003/610, 576 = ARD 5469/18/2004 = ÖJZ  
VwGH F 2004/95, 695

VwGH 31. 03. 2003, 98/14/0178 ÖStZB 2004/8, 13

VwGH 01. 07. 2003, 2001/13/0215 ÖStZB 2003/710, 656 = ARD 5436/14/2003 = SWK  
2004, 143 = SWK 2004, R 9

VwGH 03. 07. 2003, 2002/15/0155 ARD 5444/17/2003 = ÖStZB 2003/748, 693 = SWK  
2004, R 11 = SWK 2004, 355

VwGH 16. 09. 2003, 2000/14/0193 ÖStZB 2004/9, 14 = SWK 2004, R 23 = SWK 2004,  
595

VwGH 29. 10. 2003, 2000/13/0205 ARD 5493/15/2004 = ÖStZB 2004/160, 193 = SWK  
2004, K 10 = SWK 2004, 552 = SWK 2004, R 31 = SWK 2004, 747

VwGH 21. 01. 2004, 2003/13/0093 GeS 2004, 294 (*Weninger*) = ÖStZB 2004/231, 248  
= SWK 2004, R 56 = SWK 2004, 1120 = ARD 5530/13/2004

VwGH 26. 02. 2004, 99/15/0053 ARD 5523/20/2004 = SWK 2004, R 76 = SWK 2004,  
1362 = ÖStZB 2004/568, 621

VwGH 31. 03. 2004, 99/13/0198 ÖStZB 2004/584, 643

VwGH 28. 04. 2004, 2001/14/0022 ÖStZB 2005/98, 164 = SWK 2005, R 5 = SWK  
2005, 135

VwGH 24. 08. 2004, 98/14/0196 ÖStZB 2005/92, 157

VwGH 09. 09. 2004, 2004/15/0047 VwSlg 7958 F/2004 = JUS F/1962 = RdW  
2004/661, 708 = ÖStZ 2004/986a, 501 = ARD 5548/12/2004 = ÖStZB 2005/175, 255 =  
ÖStZ 2005/179, 98

VwGH 30. 09. 2004, 2004/16/0151 ÖStZB 2005/242, 320 = SWK 2005, R 25 = SWK  
2005, 499

VwGH 20. 10. 2004, 2001/14/0128 ÖStZB 2005/209, 288 = FJ 2005, 54

VwGH 11. 11. 2004, 2004/16/0077 ÖStZB 2005/289, 363 = SWK 2005, R 35

VwGH 24. 02. 2005, 2000/15/0057 GeS 2005, 343 (*Schneeweiss*) = ÖStZB 2005/535, 644 = ARD 5621/16/2005 = RdW 2005/660, 587 = FJ 2005, 246 = SWK 2005, K 13 = SWK 2005, 709 = SWK 2005, R 61

VwGH 21. 04. 2005, 2001/15/0188 ÖStZB 2005/598, 702

VwGH 21. 04. 2005, 2001/15/0213 FJ 2005, 241 = SWK 2005, R 86 = ÖStZB 2006/40, 57

VwGH 23. 09. 2005, 2003/15/0078 VwSlg 8067 F/2005 = ecolex 2006/151, 327 (*Petritz*) = ARD 5648/29/2006 = taxlex-SRa 2006/7, 30 = GesRZ 2005, 315 = RdW 2005/802, 726 = FJ 2005, 398 = ÖStZ 2006/254, 127 = ÖStZB 2006/130, 164 = SWK 2006, R 31 = SWK 2006, 547 = ÖJZ VwGH F 2007/18, 167

VwGH 18. 10. 2005, 2004/14/0154 VwSlg 8072 F/2005 = JUS F/2093 = RdW 2005/861, 790 = ÖStZ 2006/344, 172 = ÖStZB 2006/133, 168 = SWK 2006, S 56 = SWK 2006, 72 = SWK 2006, R 44 = SWK 2006, 720 = ÖJZ VwGH F 2007/33, 169

VwGH 22. 12. 2005, 2005/15/0114 ÖStZB 2006/229, 288 = GesRZ 2006, 101

VwGH 13. 09. 2006, 2002/13/0108

VwGH 21. 09. 2006, 2006/15/0072 VwSlg 8164 F/2006 = JUS F/2207 = SWK 2007, R 13 = SWK 2007, 423 = ÖStZ 2007/726, 364 = ÖStZB 2007/116, 161

VwGH 18. 10. 2006, 2003/13/0058 SWK 2007, R 20 = SWK 2007, 500 = ÖStZB 2007/529, 715

VwGH 19. 10. 2006, 2003/14/0098 SWK 2007, R 21 = SWK 2007, 555 = ÖStZB 2007/210, 274

VwGH 25. 10. 2006, 2006/15/0259 SWK 2007, R 24 = SWK 2007, 592 = ÖStZB 2007/433, 563

VwGH 25. 10. 2006, 2005/15/0012

VwGH 20. 12. 2006, 2006/13/0035 ZIK 2007/97, 57

VwGH 24. 01. 2007, 2006/04/0134 VwSlg 17105 A/2007 = ZfVB 2007/2119

VwGH 22. 02. 2007, 2002/14/0140 SWK 2007, R 40 = SWK 2007, 980 = ÖStZB 2007/418, 551

VwGH 25. 06. 2007, 2006/14/0050 SWK 2007, R 68 = SWK 2007, 1512 = ÖStZB 2008/137, 172

VwGH 26. 06. 2007, 2006/13/0103 SWK 2008, 103 = SWK 2008, R 3 = ÖStZB 2008/107, 126

VwGH 24. 07. 2007, 2002/14/0087 SWK 2008, R 8 = SWK 2008, 366 = ÖStZB 2008/42, 48

VwGH 20. 09. 2007, 2002/14/0138 SWK 2008, R 16 = SWK 2008, 448 = ÖStZB 2008/238, 318

VwGH 21. 11. 2007, 2007/13/0086 SWK 2008, R 26 = SWK 2008, 624 = ÖStZB 2008/413, 513

VwGH 15. 01. 2008, 2006/15/0116 VwSlg 8305 F/2008 = ÖStZ 2008/272, 125 = ARD 5852/8/2008 = RdW 2008/174, 229 = JUS F/2345 = taxlex-SRa 2008/48, 255 = FJ 2008, 185 = SWK 2008, K 5 = SWK 2008, 665 = SWK 2008, R 39 = SWK 2008, 923 = ÖStZB 2008/368, 470

VwGH 27. 02. 2008, 2005/13/0050 SWK 2008, K 10 = SWK 2008, 822 = SWK 2008, R 45 = SWK 2008, 1059 = ÖStZB 2008/523, 665

VwGH 17. 04. 2008, 2006/15/0082 VwSlg 8330 F/2008 = FJ 2008, 272 = JUS F/2387 = taxlex-SRa 2008/96, 433 = SWK 2008, R 50 = SWK 2008, 1128 = RdW 2008/753, 817 = ÖStZ 2009/406, 187 = ÖStZB 2009/3, 4

VwGH 03. 09. 2008, 2003/13/0109 taxlex-SRa 2008/109, 463 = SWK 2009, R 23 = ÖStZB 2009/124, 119

VwGH 28. 10. 2008, 2006/15/0361 SWK 2009, R 32 = ÖStZB 2009/369, 378

VwGH 02. 09. 2009, 2008/15/0062 SWK 2009, K 23

VwGH 30. 09. 2009, 2007/13/0068 ÖStZB 2010/74, 122 = SWK 2010, R 18

VwGH 28. 10. 2009, 2008/15/0054

VwGH 29. 04. 2010, 2006/15/0278 MietSlg 62.989 = SWK 2010, R 75

VwGH 10. 05. 2010, 2006/17/0289 MietSlg 62.991 = SWK 2010, R 77 = ÖStZB 2010/476, 688

VwGH 20. 05. 2010, 2005/15/0163 VwSlg 8543 F/2010 = ÖStZ 2010/1001, 492 = SWK 2010, R 79 = ÖStZB 2011/16, 24

VwGH 20. 05. 2010, 2009/15/0008 SWK 2011, R 3 = ÖStZB 2010/470, 672

VwGH 20. 05. 2010, 2006/15/0337 SWK 2010, R 80 = ÖStZB 2011/20, 30 = JEV 2010/15, 100

VwGH 24. 06. 2010, 2007/15/0063 SWK 3/2011, 7 ÖStZ 2010/992, 490 = SWK 2011, R 7 = ÖStZB 2011/9, 12 = JUS F/2644

VwGH 24. 06. 2010, 2007/15/0284 GES 2010, 195 (*Kofler*) = ÖStZ 2010/897, 444 = RdW 2010/544, 535 = taxlex-SRa 2010/117, 290 = ARD 6115/7/2011 = SWK 2011, R 8 = ÖStZB 2011/37, 55

VwGH 30. 06. 2010, 2005/13/0034

VwGH 17. 11. 2010, 2007/13/0135 SWK 2011, R 28 = ÖStZB 2011/192, 317

VwGH 24. 02. 2011, 2011/15/0035 RdW 2011/241, 242 = SWK 2011, R 52 = ÖStZB 2011/360, 567

VwGH 30. 03. 2011, 2008/13/0010 SWK 26/2011, 44

VwGH 25. 05. 2011, 2010/08/0219 VwSlg 18140 A/2011 = JEV 2012/1, 20 = ARD 6210/12/2012

VwGH 07. 07. 2011, 2008/15/0010 VwSlg 8655 F/2011 = RdW 2011/601, 570 = ÖStZ 2011/853, 478 = SWK 2011, R 61 = taxlex-SRa 2011/108, 378 = ÖStZB 2012/204, 385 = JUS F/2739

VwGH 29. 09. 2011, 2011/16/0190 SWK 2012, 551 = ÖStZB 2012/267, 511

VwGH 23. 11. 2011, 2009/13/0041 FJ 2012, 128 = SWK 2012, 791 = ÖStZB 2013/68, 112

VwGH 25. 01. 2012, 2008/13/0077 TAXguide 2012/09/2310 = StExp 2012/185 = JusGuide 2012/09/2791 = SWK 2012, 959

VwGH 28. 06. 2012, 2009/15/0106 taxlex-SRa 2012/120, 424 = RdW 2012/527, 488 = SWK 2013, 368 = ÖStZB 2013/316, 613

VwGH 26. 02. 2013, 2010/15/0077 SWK 2013, 1256 = ÖStZB 2014/442, 655

VwGH 17. 06. 2013, 2010/16/0219 SWK 2014, 408 = ÖStZB 2014/557, 700

VwGH 27. 06. 2013, 2013/15/0173 ecolex 2013/342, 831 (*Knechtl*) = SWK 2014, 808 = ÖStZB 2014/441, 654

VwGH 25. 07. 2013, 2011/15/0046 RWZ 2013/81, 313 (*Wiesner*) = GES 2013, 522 (*Bergmann*) = ÖStZ 2013/880, 482 = FJ 2013, 370 = taxlex-SRa 2013/182, 430 = RdW 2013/615, 620 = JUS F/2943 = ÖStZB 2014/119, 203 = SWK 2014, 543

VwGH 24. 10. 2013, 2012/15/0054 GES 2014, 81 (*Gruber*) = taxlex 2016, 44 (*Komarek*) = RdW 2013/740, 752 = ÖStZ 2014/229, 158 = ÖStZB 2014/90, 159 = taxlex-SRa 2014/6, 36 = JUS F/2974 = SWK 2014, 727

VwGH 21. 11. 2013, 2012/15/0053 taxlex 2016, 44 (*Komarek*)

VwGH 26. 02. 2014, 2009/13/0254 taxlex-SRa 2014/64, 193 = SWK 2014, 1199 = ÖStZB 2014/459, 665

VwGH 29. 01. 2015, 2012/15/0012 SWK 2015, 1079 = ÖStZB 2016/89, 211

VwGH 25. 11. 2015, 2013/16/0144

VwGH 25. 05. 2016, 2013/15/0213

UFS 13. 07. 2005, RV/0467-G/02

UFS 14. 12. 2006, RV/0500-G/06

UFS 22. 10. 2007, RV/0059-I/07

UFS 22. 10. 2007, RV/0060-I/07

UFS 21. 04. 2009, RV/0446-L/07

UFS 21. 04. 2009, RV/0448-L/07

UFS 28. 05. 2010, RV/1291-W/02

UFS 11. 06. 2010, RV/3410-W/07

UFS 13. 01. 2012, RV/0165-K/11

UFS 13. 01. 2012, RV/0167-K/11 ecolex 2012/226

UFS 22. 01. 2013, RV/1341-L/12

OGH 16. 11. 1988, 3 Ob 132/88

OGH 03. 02. 1993, 3 Ob 102/92 ecolex 1993, 381 = ÖJZ NRsp 1993/112/114 = ÖJZ EvBI 1993/102 = JBI 1993, 795 = SZ 66/15

OGH 27. 01. 1997, 8 Ob 2244/96z wbl 1998/106 = ecolex 1998, 206 = ZIK 1998, 25 = SWK 1998, S 330 = SZ 70/252 = ARD 4902/18/98 = RdW 2000/33, 53

OGH 09. 09. 1999, 8 Ob 238/99d ZIK 1999, 208 = ÖJZ-LSK 2000/16 = ÖJZ EvBI 2000/36, 155 = ZIK 2000/51, 46 = ARD 5111/27/2000 = ARD 5138/28/2000

OGH 17. 02. 2005, 8 Ob 4/05d JUS Z/3972 = ZIK 2005/110, 107 = SZ 2005/19

OGH 25. 08. 2005, 6 Ob 165/05s

OGH 21. 03. 2006, 5 Ob 254/05x Zak 2006/321, 194 = EF-Z 2006/70, 124 = FamZ 2006/28, 62 = ÖA 2006, U 495 = EFSlg 113.290 = EFSlg 113.272 = EFSlg 113.294 = EFSlg 113.690 = EFSlg 113.688 = EFSlg 113.264 = EFSlg 113.689 = EFSlg 113.692

OGH 30. 08. 2006, 7 Ob 98/06x VersE 2168 = *Reisinger*, RdW 2007/405 S 401 - *Reisinger*, RdW 2007,401 = *Ertl*, ecolex 2007,908 = VR 2010,34/842 - VR 2010/842

OGH 03. 06. 2008, 5 Ob 26/08x ÖJZ EvBI 2008/164, 855 = ÖGZ 2008 H 10, 56 = AGS 727 = NZ 2009, 124 = NZ 2009/41, 146 = JUS Z/4521

OGH 14. 09. 2010, 1 Ob 142/12d

OGH 24. 08. 2011, 3 Ob 103/11k ÖJZ EvBI 2012/10, 73 (*EvBI-Redaktion /Fraberger*) = ZIK 2011/316, 225 = RdW 2012/37, 26

OGH 02. 10. 2012, 10 Ob 21/12d Zak 2013/40, 26 = RdW 2013/151, 145 = RZ 2013/EÜ 50, 71 = iFamZ 2013/72, 103 = ZIK 2013/169, 113 = SZ 2012/98 = EFSlg 137.449 = EFSlg 137.142

OGH 23. 10. 2012, 5 Ob 84/12g MietSlg 64.235 = JBI 2013, 173 = immolex-LS 2013/19, 37 = Zak 2013/131, 77 = ZIK 2013/153, 104

OGH 27. 02. 2014, 8 Ob 128/13a ÖJZ EvBI-LS 2014/82, 522 (*Rohrer*) = NZ 2014/127, 355 = ecolex 2014/287, 708 = ÖBA 2014/2043, 686 = ZIK 2014/226, 150 = SZ 2014/21

OGH 25. 02. 2015, 9 Ob 80/14a Zak 2015/428, 234 = iFamZ 2015/149, 187 = EF-Z 2015/139, 228 = ÖJZ EvBI-LS 2015/105, 710 = NZ 2015/109, 346 = JUS Z/5809 = RZ 2015/EÜ 121, 210 = wobl 2015/156, 364

EuGH 18. 01. 2001, C-113/99, P. P. Handelsgesellschaft

EuGH 15. 05. 2014, Rs C-337/13, Almos Agrárkülkereskedelmi kft