

# Steuerwissenschaften und Steuerpraxis in Linz

## Unternehmenssanierung und Verlustverrechnung im Insolvenzverfahren

ao. Univ.-Prof. Mag. Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M., StB

22. April 2009

## Inhaltsübersicht

- Ertragsteuerliche Behandlung von Sanierungsmaßnahmen des Masseverwalters
  - Verwertung von nicht betriebsnotwendigen Wirtschaftsgütern
  - Absonderungsrechte
- Bilanzielle und steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen/Schulderlässen

# Sanierung und Steuern

## Vermögensverwertung

Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M.

3

# Steuerliche Folgen

- Ertragsteuer

Einkommensteuer

natürliche Personen

Körperschaftsteuer

Körperschaften

Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M.

4

## Verwertung von betrieblich genutzten Wirtschaftsgütern: ESt/KSt

- Unterschied zwischen Veräußerungserlös und Buchwert = „**stille Reserve**“: unterliegt der ESt/KSt
- Ausnahme: Grund und Boden bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 EStG (bei Veräußerung innerhalb von 10 Jahren nach der Anschaffung kann jedoch eine *Spekulationstatbestand* verwirklicht werden)
- Die Veräußerung von **Privatvermögen** ist grundsätzlich nicht steuerbar, außer es liegt ein *Spekulationsgeschäft* vor (Fristen: 1 bzw. 10 Jahre; Spekulationsabsicht ist unmaßgeblich).
- Die ESt/KSt-Schuld entsteht mit **Ablauf des Kalenderjahres**.
- Strittig ist bei Ertragsteuern die **Abgrenzung von Konkurs- und Masseforderungen** im Konkursöffnungs-/beendigungsjahr.

## Abgrenzung Konkurs- und Masseforderungen I

### Problemstellungen

- Ist die Ertragsteuer des **Konkursöffnungs- bzw. -beendigungsjahres** in Konkurs- und Masseforderung bzw. Masse- und Neuforderung zu trennen?
- **VwGH** knüpft an die **Entstehung der Steuerschuld** mit Ablauf des Veranlagungszeitraumes an.
- Judikatur des **OGH** legt Aufteilung und Abstellen auf die Realisierung der stillen Reserven nahe (jedoch: in der Literatur umstritten!).

# Abgrenzung

## Konkurs- und Masseforderungen II

### Problemstellungen: Beispiel

bei Konkurseröffnung

- Liegenschaft wird vor Konkurseröffnung verkauft, stille Reserven führen zu Einkommensteuer.

am Ende des Konkurses

- Verwertung führt zur Realisation stiller Reserven, Verteilung des Vermögens, Aufhebung des Konkurses, Zahlung der Einkommensteuer wovon?

# Abgrenzung

## Konkurs- und Masseforderungen III

### Problem: Aufteilungsmethode

Wenn aufgeteilt werden soll, ist die **Methode** für die Aufteilung strittig. In Frage kommt:

- bemessungsgrundlagenproportionale Aufteilung (KE-Bilanz?)
- zeitanteilige Aufteilung
- ?

## Verlustvortrag/-verrechnung I

- **Voraussetzung:** Ermittlung des Verlustes durch ordnungsgemäße Buchführung; bei E-A-R: Verluste, die in den vorangegangenen drei Jahren entstanden sind; kein Verlustvortrag im außerbetrieblichen Bereich
- **Grundsatz:** Verrechnung von Verlustvorträgen mit 75% des Gesamtbetrags der Einkünfte (**Vortragsgrenze**)
- **Sonderregelung für Insolvenzverfahren:** Die Vortragsgrenze ist insoweit nicht anzuwenden, als im Gesamtbetrag der Einkünfte Gewinne enthalten sind, die in einen Veranlagungszeitraum fallen, der von einem Konkursverfahren oder einem gerichtlichen Ausgleichsverfahren betroffen sind.

## Verlustvortrag/-verrechnung II

### Wirkung im laufenden Insolvenzverfahren

- volle Verrechnung von Verlustvorträgen bzw. Wartetastenverlusten mit laufenden Gewinnen;
- Vermeidung/Reduktion der Ertragsteuerbelastung der Masse;
- Reduktion des dem Gemeinschuldner nach Verfahrensaufhebung allenfalls verbleibenden Verlustvortrags;
- keine Gewinnaufteilung im VAZ, in dem das Insolvenzverfahren eröffnet wird und im VAZ, in dem das Insolvenzverfahren aufgehoben wird.

# Körperschaften

## Mindeststeuer

### § 24 Abs. 4 KStG

Die Mindeststeuer ist im Konkurs weiterhin zu entrichten.

# Sanierung und Steuern

## Absonderungsrechte

# Einkommensteuer als (Sonder-) Masseforderung I

## Problemstellung

### Verwertung eines Absonderungsgutes

- Beispiel: verpfändete Liegenschaft (überbelastet) wird im Konkurs verkauft, stille Reserven führen zu Einkommensteuer.
- Einkommensteuer = Masseforderung (lt. OGH)
- kein Liquiditätszufluss aus Veräußerung in die Masse
- Einkommensteuer schmälert allgemeine Masse!

# Einkommensteuer als (Sonder-) Masseforderung II

**OGH vom 17.12.1993, 8 Ob 14/93**

„Spekulationssteuer“ gem. § 30 EStG ist eine **Masseforderung**.  
Obiter dictum: Die Behandlung als Sondermasseforderung würde eine Aushöhlung der Masse insb in jenen Fällen hintanhaltend, in denen keine oder keine ausreichende Hyperocha zu deren Abdeckung vorhanden ist.

**OLG Wien vom 25.4.1997, 28 R 204/96t**

„Spekulationssteuer“ gem. § 30 EStG ist **keine Sondermasseforderung**.

**OGH vom 11.6.2001, 8 Ob 228/00p**

Die Steuerschuld aus dem Veräußerungsgewinn anlässlich der Verwertung eines Absonderungsgutes (Betriebsliegenschaft) ist **keine Sondermasseforderung**, weil die ESt eine direkte Personensteuer darstellt, die von der allgemeinen Konkursmasse zu tragen ist.

# Sanierung und Steuern

## Gewinne aus einem Schuldertlass/ Sanierungsgewinn

Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M.

15

# Sanierungsgewinn I

Wie kommt es zu einem  
„Sanierungsgewinn“?

### Gerichtliche Verfahren:

- Zwangsausgleich (§ 156 Abs. 1 KO)
- gerichtlicher Ausgleich (§ 53 Abs. 1 AO)
- Zahlungsplan (§§ 193 ff KO)
- Abschöpfungsverfahren mit Restschuldbefreiung (§§ 199 ff KO)

### Außergerichtlicher Ausgleich

Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M.

16

# Sanierungsgewinn II

## Wann entsteht ein „Sanierungsgewinn“?

### VwGH und h.A.:

- Gewinn entsteht sukzessive mit Zahlung der jeweiligen Raten

### A.A. (z.B. Fattinger, RWZ 1997, 336 ff; UFS 26.1.2009, RV/0443-W/05):

- rechtskräftige Bestätigung des (Zwangs-)Ausgleichs

Für die **erstere Ansicht** spricht die nunmehrige gesetzliche Formulierung in § 36 EStG, die von der „Erfüllung“ der (Zwangs-)Ausgleichsquote bzw. der „Erfüllung“ des Zahlungsplanes spricht. Im Abschöpfungsverfahren mit Restschuldbefreiung ist die Erteilung der Restschuldbefreiung maßgeblich.

Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M.

17

# Sanierungsgewinn III

## Neufassung von § 36 EStG durch das AbgÄG 2005 I – betrifft natürliche Personen

- Der Begriff „Sanierungsgewinn“ ist entfallen.
- Begünstigt nach § 36 EStG sind „**Schulderlässe** im Rahmen eines Insolvenzverfahrens“.
- Umfasst sind: Zwangsausgleich, Ausgleich, Erfüllung eines Zahlungsplans und Abschöpfungsverfahren mit Restschuldbefreiung.

Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M.

18

# Sanierungsgewinn IV

## Neufassung von § 36 EStG durch das AbgÄG 2005 II – betrifft natürliche Personen

- Das Kriterium der **Sanierungseignung** (Erfordernis der Unternehmensfortführung) entfällt. Daher ist auch keine tatsächliche Sanierung des Unternehmens erforderlich (unternehmer- statt unternehmensbezogene Sanierung).
- Alle Schuldenerlässe im Rahmen eines **gerichtlichen Insolvenzverfahrens** sind erfasst. Nicht: außergerichtlicher Ausgleich, Schuldenerlass im Rahmen von Insolvenzverfahren nach ausländischem Recht.
- Die Regelung gilt seit der Veranlagung für das **Kalenderjahr 2006**.
- Keine Änderung von § 23a KStG.

Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M.

19

# Sanierungsgewinn V

## Welche Schuldenerlässe sind gewinnwirksam?

- **Betriebsvermögensvergleich:** Nachlass von betrieblichen Verbindlichkeiten; nicht: private Verbindlichkeiten -> Prüfung der betrieblichen Mittelverwendung.
- **Einnahmen-Ausgaben-Rechnung:** Nachlass von Verbindlichkeiten, deren Bezahlung zu keiner Betriebsausgabe führen würde (z.B. Bankverbindlichkeiten, die zur Begleichung von Wareneinkäufen aufgenommen wurden; Verbindlichkeiten für Anlagevermögen; nicht z.B.: Verbindlichkeiten aus WLL).
- **Privatkonkurs:** Verbindlichkeiten, die nach der Einstellung des Betriebs immer noch Betriebsvermögen darstellen

Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M.

20

# Sanierungsgewinn VI

## Berechnung der Steuer (§ 36 Abs. 2 EStG)

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

Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M.

21

# Sanierungsgewinn VII

## Wirkung

Festsetzung der Ertragsteuer lediglich in Höhe der Quote

### Sanierungen außerhalb eines Insolvenzverfahrens:

- Entscheidung im Einzelfall
- Prüfung von Entnahmen
- Prüfung der steuerlichen Verlustverwertung
- im Einkommensteuerbereich: Kriterium der Unternehmensfortführung entfällt

Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M.

22

# Verlustverrechnung

## Neufassung von § 2 Abs. 2b EStG durch das AbgÄG 2005

Nichtanwendung der Verrechnungs- und Vortragsgrenze von 75%:

- **Gewinne aus einem Schuldertlass** gem. § 36 Abs. 2;
- **Sanierungsgewinne**, das sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind;
- **Liquidationsgewinne** i.S.d. § 19 KStG.

# Körperschaften Sanierungsgewinn

## § 23a KStG

Zwangsausgleich oder gerichtlicher Ausgleich  
(= allgemeine Sanierungsmaßnahme)

Abstrakte Erfüllung der Voraussetzungen der

- Sanierungsbedürftigkeit
- Sanierungsabsicht
- **Sanierungseignung**

Steuerwissenschaften und Steuerpraxis

## **Danke für die Aufmerksamkeit!**

**Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M.**

Universität Klagenfurt  
Institut für Finanzmanagement  
Abt. Betriebliches Finanz- und Steuerwesen

e-mail:  
[sabine.kanduth-kristen@uni-klu.ac.at](mailto:sabine.kanduth-kristen@uni-klu.ac.at)