Steuerwissenschaften und Steuerpraxis in Linz

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Außergerichtliche Sanierung und Verlustverwertung

Wiss.Mit. Mag. Martin Lehner

Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik

22. April 2009

Inhaltsübersicht

1. Gesetzliche Grundlagen
2. Rechtsansichten der Finanzverwaltung
3. (Außergerichtliche) Maßnahmen zur Bewältigung der Krise
4. Außergerichtliche Sanierung
5. Rechtssicherheit bei der außergerichtlichen Sanierung
6. Verfahrensrechtliche Möglichkeiten in der Krise
7. Übersicht außergerichtliche Sanierung
8. Außergerichtliche Sanierung – Anmerkungen und Kritik
9. Außergerichtliche Sanierung – Ausblick
10. Beispiel zur begünstigten Steuerfestsetzung
11. EXKURS – Forderungsverzicht eines Gesellschafters
12. EXKURS – Übertragende Sanierung
13. Literaturverweise

Gesetzliche Grundlagen (1)

- Eine Krise stellt sich bei jedem Unternehmen individuell dar (zB Absatzeinbruch, Finanzierungsprobleme, gesetzliche Auflagen, etc)[1]
- Der Gesetzgeber knüpft deshalb in verschiedenen Gesetzen, dem Regelungsziel entsprechend, an bestimmte Zustände oder Kennzahlen an; zB[2]:
  - Zahlungsunfähigkeit (§ 66 KO)
  - Drohende Zahlungsunfähigkeit (§ 1 AO)
  - Überschuldung (§ 67 KO iVm § 225 Abs 1 UGB)
  - Bedarf einer Reorganisation (§ 1 URG)

Gesetzliche Grundlagen (2)

- Im Steuerrecht wird nicht die Krise selbst zum Tatbestand, sondern Maßnahmen die einer Krise entgegenwirken sollen bzw von ihr ausgelöst wurden; zB:
  - Erlass von Schulden zum Zwecke der Sanierung (§ 2 Abs 2b Z 3 TS 4 EStG, und § 23a Abs 1 KStG)
  - Gerichtlich festgestellter Erlass von Schulden (§ 36 Abs 2 EStG)
  - Änderungen zum Zwecke der Sanierung (§ 8 Abs 4 Z 2 EStG)
  - Änderungen zum Zwecke der Verbesserung oder Rationalisierung der betrieblichen Struktur (§ 4 Z 2 UmgrStG)
  - Forderungsverzicht eines Gesellschafters (§ 8 Abs 1 letzter Satz KStG)
  - Nichtfestsetzung der Abgaben soweit der Abgabenanspruch nicht durchsetzbar ist (§ 206 lit b BAO)
  - Löschung von Abgabenschuldigkeiten wegen Aussichtslosigkeit der Einbringung (§ 235 BAO)
  - Nachsicht von Abgabenschuldigkeiten wegen Unbilligkeit (§ 236 BAO bzw die dazu ergangene VO, BGBl II 2005/435)

Rechtsansichten der Finanzverwaltung

- **Sanierungsgewinne** (§ 36 EStG bis 2005), EStR 2000, Abschnitt 26a, **Rz 7250 bis 7268**; darauf verwiesen wird teilweise in folgenden Richtlinien:
  - Schulderlass in einem Insolvenzverfahren (§ 36 EStG ab 2006, EStR 2000, Abschnitt 26b, Rz 7269 bis 7272)
  - Sanierungsgewinn (§ 23a KStG), KStR 2001, Abschnitt 22.4, Rz 1487a
- Ausnahmen vom Mantelkauf zum Zwecke der Sanierung (§ 8 Abs 4 Z 2 KStG), KStR 2001, Abschnitt 15.2.2.4.1, Rz 1188
- Ausnahmen vom Mantelkauf in Verbindung mit einer Verbesserung oder Rationalisierung der betrieblichen Struktur (§ 4 Z 2 UmgrStG), KStR 2001, Abschnitt 15.2.2.4.2, Rz 1189; UmgrStR 2002, Abschnitt 1.4.6.2., Rz 251 f

Maßnahmen zur Bewältigung der Krise - Sanierung (1)

- Keine einheitliche Definition der Sanierung weder in der Betriebswirtschaft noch in der Rechtswissenschaft.[3]
- Einteilung der Maßnahmen möglich in[4]:
  - **Vermögensorientierte Maßnahmen** (Verkauf Betriebsvermögen, Sale and lease back, etc)
  - **Kapitalorientierte Maßnahmen** (Kapitalerhöhung, Forderungsverzicht von Gläubigern, Sanierungskredite, Stundungen, Nachlässe von Gläubigern, etc)

Maßnahmen zur Bewältigung der Krise - Sanierung (2)

- Sanierungsbegriff im Steuerrecht:
  - BFH 21.02.1963, I 303/61 (RFH 3. 7. 36, I A 168/36):
    „Unter Sanierung sind Maßnahmen zu verstehen, die ein notleidendes Unternehmen vor dem Zusammenbruch bewahren und es wieder ertragsfähig machen sollen."
  - BFH 25.10.1963, I 359/60 S:
    „Eine geeignete Maßnahme in diesem Sinn ist der Erlaß von Schulden, so daß bei dem zu sanierenden Unternehmen eine buchmäßige Vermögensvermehrung entsteht."

Maßnahmen zur Bewältigung der Krise - Sanierung (3)

- Unterscheidung beim Erlass von Schulden:
  - Gerichtlicher Ausgleich, zB
    - Zwangsausgleich iSd §§ 140 KO ff
    - Gerichtlicher Ausgleich iSd AO
  - Außergerichtlicher Ausgleich („stiller Ausgleich")
    - Es ist nicht das Ziel ein Insolvenzverfahren zu ersetzen, sondern zum Vorteil aller Beteiligten zu vermeiden![5]

Maßnahmen zur Bewältigung der Krise - Sanierung (4)

- Sanierungsbegriff im geltenden nationalen Ertragsteuerrecht:
  - § 2 Abs 2b Z 3 EStG 1988:
    „Die Verrechnungsgrenze und die Vortragsgrenze sind in folgenden Fällen insoweit nicht anzuwenden, als in den positiven Einkünften oder im Gesamtbetrag der Einkünfte enthalten sind:
    (…)
    - **Sanierungsgewinne**, das sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines **gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung** entstanden sind,
    (…)."
  - § 36 Abs 1 EStG 1988:
    *„Sind im Einkommen eines Steuerpflichtigen aus einem **Schulderlass** resultierende Gewinne enthalten, hat die Steuerfestsetzung in den Fällen des Abs. 2 nach Maßgabe des Abs. 3 zu erfolgen"*
  - § 23a Abs 1 KStG 1988:
    *„Zu den Einkünften gehören **Sanierungsgewinne**, das sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines **gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung** entstanden sind."*

Maßnahmen zur Bewältigung der Krise – Sanierung (5)

- Im Ertragsteuerrecht begünstigt ist der – auf die betriebliche Sphäre beschränkte - *„gänzliche oder teilweise Erlass von Schulden"* durch die Gläubiger des Steuerpflichtigen (§ 2 Abs 2b Z 3 EStG, § 36 Abs 1 EStG, § 23a KStG).
  - Begünstigt sind daher **Vermehrungen des Betriebsvermögens** durch[6]
    - den betrieblich bedingten endgültigen Wegfall von Verbindlichkeiten aufgrund einer (Teil-) Aufhebung (§ 1444 ABGB)
    - den betrieblich bedingten Wegfall zukünftiger Verbindlichkeiten, wenn dafür eine Rückstellung gebildet wurde (und diese aufgelöst wird)
  - Nicht begünstigt sind andere Maßnahmen, wie etwa
    - Schuldübernahmen gemäß § 1404 ABGB
    - Verzicht auf zukünftigen Aufwand
    - Vertraglich fixierte höhere Gewinne oder Absatzmengen
    - Zuschüsse eines Gläubigers oder eines Dritten
    - Erlass des negativen Kapitalkontos eines ausscheidenden Personengesellschafters
    - Rangrücktritts-, Stillhalte-, oder Klagsverzichtsvereinbarungen[7]
    - Vergleiche iSd § 1380 ABGB (zweis verbind entgeltlicher Vertrag unter beiderseitigem Nachgeben)[8]
    - Rücktritt unter Verzicht auf Schadenersatz
    - Forderungsverzicht mit Besserungsabrede, als erweite Stundung (keine Ausbuchung)[9]
    - Erlass einer außerbetrieblichen (privaten) Verbindlichkeit (zB Verbindlichkeiten iZm nichtabzugsfähigen Aufwendungen gem § 20 EStG oder § 12 KStG)[10]

Maßnahmen zur Bewältigung der Krise - Sanierung (6)

- Schulderlass *„zum Zwecke der Sanierung"*
  - st Rsp des VwGH; zuletzt VwGH 17.4.2008, 2006/15/0083:

    „Die Anwendung dieser Begünstigung setzt voraus, dass es sich um einen in **Sanierungsabsicht** vorgenommenen Erlass von Schulden im Rahmen **allgemeiner Sanierungsmaßnahmen** der Gläubiger eines **sanierungsbedürftigen** Betriebes handelt, wobei die Maßnahmen geeignet sein müssen, den Betrieb **vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen**."
- Voraussetzungen eines Sanierungsgewinnes im Ertragsteuerrecht[11]:
  - Allgemeine Sanierungsmaßnahme (EStR 2000, Rz 7255)
    - Gesamtheit oder zumindest Mehrheit der Gläubiger leisten einen Verzicht zum Zwecke der Sanierung
  - Sanierungsbedürftigkeit (EStR 2000, Rz 7256)
    - Ohne Schulderlass ist das Unternehmen nicht in der Lage seinen Verpflichtungen nachzukommen (zB Überschuldung, Zahlungsunfähigkeit) – dabei ist auf steigende Umsätze und Gewinne Rücksicht zu nehmen
  - Sanierungsabsicht (EStR 2000, Rz 7257)
    - Subjektive Absicht der Gläubiger, die wirtschaftliche Gesundung des Unternehmens herbeizuführen – im Rahmen eines Sanierungskonzeptes bzw akkordierter Vorgangsweise zu vermuten
  - Sanierungseignung (EStR 2000, Rz 7258 ff)
    - Sanierungseignung iSv „Sanierungsfähigkeit", also der Möglichkeit des zu sanierenden Betriebes in absehbarer Zeit wieder zu gesunden (Unternehmensbezogene Betrachtung)
    - Sanierungseignung iSv „Geeignetheit" des Schulderlasses, die angestrebte Sanierung herbeiführen zu können
    - Zusammengefasst verlangt die Sanierungseignung durch den Schulderlass *„den Betrieb vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen"*

Außergerichtliche Sanierung (1)

Gesetzlich ist eine steuerliche Begünstigung gemäß § 36 Abs 2 EStG 1988 bzw § 23a Abs 2 KStG 1988 nur für Schulderlässe in bestimmten Insolvenzverfahren vorgesehen.

EStR 2000, Rz 7268:

*„Die Abgabenbehörden sind **gemäß § 206 BAO** (…) befugt, auch in Sanierungsfällen im Rahmen eines **außergerichtlichen Ausgleichs** von der Abgabenfestsetzung in einer dem § 36 EStG 1988 (idF vor dem AbgÄG 2005, dh bei Vorliegen der Voraussetzungen für einen ‚**Sanierungsgewinn**') bzw. § 23a KStG 1988 **vergleichbaren Weise** Abstand zu nehmen. Dabei wird allerdings darauf Bedacht zu nehmen sein, inwieweit die Sanierungsbedürftigkeit auf unangemessen hohe Entnahmen zurückzuführen ist bzw. inwieweit sich die zur Sanierungsbedürftigkeit führenden Verluste bereits steuerlich ausgewirkt haben. **Für Körperschaftsteuerpflichtige gilt diese Randzahl auch für Veranlagungszeiträume nach 2005**."*

EStR 2000, Rz 7272:

„Die Abgabenbehörden sind **gemäß § 206 BAO** ab der Einkommensteuerveranlagung 2006 befugt, bei Schuldnachlässen im Rahmen eines **außergerichtlichen Ausgleichs** von der Abgabenfestsetzung in einer dem § 36 EStG 1988 **vergleichbaren Weise** Abstand zu nehmen; dies setzt voraus, dass der Schuldnachlass die **Voraussetzungen eines Sanierungsgewinnes** erfüllt (vgl. Rz 7254 ff), **wobei es aber auf die Betriebsfortführung nicht ankommt**. Dabei wird allerdings darauf Bedacht zu nehmen sein, 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. (…)."

Es werden in den EStR Regelungen für Schulderlässe im Rahmen von stillen Ausgleichen und ausländischen Insolvenzverfahren[12] getroffen.

Außergerichtliche Sanierung (2)

- Regelung der Finanzverwaltung für Körperschaften (EStR 2000, Rz 7268) auf der Grundlage von § 206 lit b BAO:
  - Vorliegen der Voraussetzungen für einen „**Sanierungsgewinn**“:
    - Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines **gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung (§23a KStG)**
  - Voraussetzung ist daher ein **Sanierungsgewinn** iSv § 23a Abs 1 KStG (KStR 2001, Rz 1487a iVm EStR 2000, Rz 7250ff):
    - Allgemeine Sanierungsmaßnahme (EStR 2000, Rz 7255)
    - Sanierungsbedürftigkeit (EStR 2000, Rz 7256)
      - » Die Aussage in der Rz 7268 über die Bedachtnahme auf unangemessene Entnahmen ist für Körperschaften nicht relevant.[13]
      - » Die Aussage in der Rz 7268 über die Bedachtnahme auf die bisherige Auswirkung von Verlusten ist mE überflüssig und bereits Teil des in der Rsp entwickelten (betriebswirtschaftlichen) Begriffes Sanierungsbedürftigkeit.
    - Sanierungsabsicht (EStR 2000, Rz 7257)
    - Sanierungseignung (EStR 2000, Rz 7258ff)
  - Berechnung der Begünstigung in ***„vergleichbarer Weise“*** – daher iSv § 23a Abs 2 KStG (KStR 2001, Rz 1487a)

Außergerichtliche Sanierung (3)

- Regelung der Finanzverwaltung für das EStG (EStR 2000, Rz 7272) auf der Grundlage von § 206 lit b BAO:
  - Schuldnachlässen im Rahmen eines außergerichtlichen Ausgleichs:
    - Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines **gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden**
  - Voraussetzung ist ein ***„Sanierungsgewinn“*** (EStR 2000, Rz 7254ff), ***„wobei es auf die Betriebsfortführung nicht ankommt“***:

Erforderlich ***(Jakom/Kanduth-Kristen, EStG § 36 Rz 31):***	**Erforderlich** ***(Doralt/Heinrich, EStG § 36 Tz 65):***
Allgemeine Sanierungsmaßnahme	Allgemeine Sanierungsmaßnahme
Sanierungsbedürftigkeit	***Nicht mehr erforderlich (Doralt/Heinrich, EStG § 36 Tz 65):***
Sanierungsabsicht	Sanierungsbedürftigkeit
Nicht mehr erforderlich (Jakom/Kanduth-Kristen, EStG § 36 Rz 31):	Sanierungsabsicht
Sanierungseignung	Sanierungseignung

  - Berechnung der Begünstigung in ***„vergleichbarer Weise“*** – daher iSv § 36 Abs 3 EStG (EStR 2000, Rz 7265)

Außergerichtliche Sanierung (4)

- Ausnahme von der Verlustverrechnungs- und Verlustvortragsgrenze gemäß § 2 Abs 2b Z 3 TS 4 EStG 1988:
  - Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines **gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung**
  - Voraussetzung ist ein **Sanierungsgewinn** (EStR 2000, Rz 7250ff):
    - Allgemeine Sanierungsmaßnahme (EStR 2000, Rz 7255)
    - Sanierungsbedürftigkeit (EStR 2000, Rz 7256)
    - Sanierungsabsicht (EStR 2000, Rz 7257)
    - Sanierungseignung (EStR 2000, Rz 7258ff)
  - Wirkung:
    - Die Sanierungsgewinne können zur Gänze mit vorhandenen Verlusten und Verlustvorträgen verrechnet werden (keine Anwendung der 75% Verrechnungsgrenze)
    - Für laufende Gewinne gilt weiterhin die Verlustverrechnungs- und Verlustvortragsgrenze

Außergerichtliche Sanierung (5)

- Entstehungszeitpunkt des Sanierungsgewinnes:
  - Bei ratenweiser Abstattung im Falle von gerichtlichen Sanierungsgewinnen mit Begleichung der Quote (hA in Ö; EStR 2000, Rz 7251 und 7270; VwGH 24.5.1993, 92/15/0041; aA jüngst UFS Wien 26.1.2009, RV/0443-W/05 und in st Rsp BFH 22.11.1963, VI 117/62 U)
  - Im außergerichtlichen Ausgleich
    - **im Zeitpunkt des Schulderlasses** im Falle einer Bedingung mit dem Eintritt der Bedingung (*Kanzler* in H/H/R, § 3 Nr. 66 aF Anm 76 mwN; *Doralt*, EStG, § 6 Tz 269; § 36 Tz 67)
    - **im Zeitpunkt der Quotenentrichtung** wenn eine Klausel besteht, die bei qualifiziertem Zahlungsverzug die Verbindlichkeit wieder aufleben lässt (UFS Wien 25.4.2006, RV/1841-W/04)

Rechtssicherheit bei der außergerichtlichen Sanierung (1)

- Begünstigte Steuerfestsetzung (EStR 2000, Rz 7268 und 7272):
  - Die **begünstigte Steuerfestsetzung** in den Richtlinien der Finanzverwaltung bieten dem Steuerpflichtigen im Hinblick auf Sanierungsgewinne **keine Rechtssicherheit**:
    - Nichtfestsetzung nach § 206 lit b BAO soweit
      - im Einzelfall
      - mit Bestimmtheit anzunehmen ist, dass der Abgabenanspruch nicht durchsetzbar ist
        - **Ermessensentscheidung** der Behörde iSv § 20 BAO unter Beachtung von Billigkeit und Zweckmäßigkeit (VwGH 25.10.2006, 2005/15/0012)
        - Es ergeht darüber **kein Bescheid**[14]
        - **Kein Antragsrecht** des Steuerpflichtigen auf Entscheidung durch die Behörde (zB § 311 BAO)[15]
        - **Rechtsschutz besteht grundsätzlich nicht** (VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139; 22.2.2007, 2002/14/0140 zum ähnlich lautenden Vorgängererlass AÖF 1999/180; zur aktuellen Erlassregelung siehe zB UFS Linz 16.3.2009, RV/0494-L/08 mwN)[16]
        - Verstoß gegen die EStR bedeutet **keine Verletzung subjektiver Rechte** (UFS Linz 19.5.2008, RV/0656-L/07)
        - Der Abgabenpflichtige kann sich (bezüglich § 206 lit b BAO) auch nicht auf den Grundsatz von **Treu und Glauben** berufen (VwGH 25.1.2006, 2005/15/0012; dazu allg krit *Achatz* in FS Ruppe (2007) 10f)
    - Kann sich der Abgabepflichtige auf eine verbindliche Zusage oder Auskunft für den Einzelfall stützen, auf deren Grundlage man ein gewisses Vertrauensverhältnis zwischen Abgabepflichtigem und Behörde annimmt?
      - Nach hA ist der Grundsatz von Treu und Glauben iZm Auskünften der Behörde bei Ermessensentscheidungen im Rahmen der Festsetzung von Abgaben (noch nicht) in Betracht zu ziehen.
      - Der Grundsatz von Treu und Glauben kann sich erst im Rahmen eines allfälligen Folgenbeseitigungsanspruches auswirken (zB § 236 BAO).[17]

Rechtssicherheit bei der außergerichtlichen Sanierung (2)

- Verlustausgleich (§ 2 Abs 2b Z 3 TS 4 EStG):
  - Die Ausnahmebestimmung von der Beschränkung des Verlustausgleichs bezieht sich auf ***„Sanierungsgewinne“*** und ist positiv rechtlich verankert
  - Bei vorliegen der durch die Rsp entwickelten Voraussetzungen
    - Allgemeine Sanierungsmaßnahme
    - Sanierungsbedürftigkeit
    - Sanierungsabsicht
    - Sanierungseignung
      - » Schulderlass **„zum Zwecke der Sanierung“** ist auch im stillen Ausgleich auch für natürliche Personen notwendig, obwohl eine Fortführung des Betriebes für die Begünstigung in den EStR 2000 nicht mehr erforderlich ist - § 2 Abs 2b Z 3 TS 4 EStG 1988 ist ein **gesetzlich normierter Tatbestand**; vgl EStR 2000, Rz 157b)

    sind negative Entscheidungen einer Behörde mit ordentlichen und außerordentlichen **Rechtsmitteln** angreifbar.
  - Der Abgabepflichtige hat die Voraussetzungen darzulegen; VwGH 15.4.1993, 93/14/0075:

    *„Im Zusammenhang mit einem behaupteten Sanierungsgewinn **obliegt es dem Abgabepflichtigen**, in dem ausschließlich auf das Erwirken einer abgabenrechtlichen Begünstigung gerichteten Verfahren, selbst einwandfrei das Vorliegen jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann.“*

Verfahrensrechtliche Möglichkeiten in der Krise (1)

- Außergerichtlicher Ausgleich
  - VwGH 24.9.1999, 99/14/0118 zu § 236 Abs 1 BAO:

    „Die Einhebung der (vollen) Abgabenschuldigkeiten kann unbillig sein, wenn
    - *im Rahmen eines **allgemeinen, quotenmäßigen Forderungsverzichtes (Ausgleiches**)*
    - *ein Verzicht auf die Abgabenforderungen **zur Sanierung des Unternehmens** mit beitragen kann."*

- Löschung gem § 235 BAO
  - Bereits festgesetzte und fällige Abgabenschuldigkeiten können gelöscht werden, wenn und soweit die Abgabe voraussichtlich uneinbringlich ist
    - Löschungen erfolgen **von Amts wegen** (raschere Abwicklung möglich)[18]
    - Die Löschung hat **mit Bescheid** zu erfolgen (Achtung: formlose Zusage ist keine Löschung oder Verzicht iSd § 1444 ABGB)
    - **Widerrufsvorbehalt möglich** (§ 294 BAO iVm § 235 Abs 3 BAO)
    - Kritik:
      - Voraussetzung für die Löschung ist die voraussichtliche Uneinbringlichkeit, die nach einer Gesundung des Unternehmens nicht mehr gegeben ist[19]
      - Rechtssicherheit tritt daher erst mit der Verjährung ein (§ 238 Abs 1 BAO)[20]

Verfahrensrechtliche Möglichkeiten in der Krise (2)

- Nachsicht gemäß § 236 BAO (siehe auch § 2 VO 2005/435)
  - Fällige Abgabenschuldigkeiten können auf Antrag wegen (persönlicher) Unbilligkeit nachgelassen werden (gilt auch für bereits entrichtete Abgaben)
    - Der Nachsichtswerber hat die Umstände **einwandfrei darzulegen (Sanierungseignung)** – erhöhte Mitwirkungspflicht (Behauptungs- und Beweislast)[21]
    - **Lückenlose Offenlegung** der maßgeblichen Verhältnisse
    - Allgemeiner Forderungsverzicht – Einverständniserklärungen aller Gläubiger des stillen Ausgleichs **(allgemeine Sanierungsmaßnahme)**
    - Die Nachsicht hat durch Bescheid zu erfolgen und unterliegt der **Entscheidungspflicht** (§ 311 BAO)[22]
    - **Widerrufsvorbehalt** möglich (§ 294 BAO iVm § 235 Abs 3 BAO iVm § 236 Abs 3 BAO)

Übersicht außergerichtliche Sanierung

	Regelung	Voraussetzungen
Begünstigte Festsetzung bei natürlichen Personen	EStR 2000, Rz 7272 iVm § 206 lit b BAO	Sanierungsgewinn, jedoch keine Fortführung des Betriebes
Begünstigte Festsetzung bei Körperschaften	EStR 2000, Rz 7268 iVm § 206 lit b BAO	Sanierungsgewinn (§ 23a Abs 1 KStG)
Verlustausgleich	§ 2 Abs 2b Z 3 TS 4 EStG	Sanierungsgewinn
Verfahrensrecht	§ 236 BAO (Nachsicht)	Allgemeinener, quotenmäßiger Forderungsverzicht (Ausgleich), der zu einer Sanierung beiträgt
	§ 235 BAO (Löschung)	Voraussichtliche Uneinbringlichkeit

Außergerichtliche Sanierung – Anmerkungen und Kritik (1)

- Nichtfestsetzung der Abgaben gemäß § 206 lit b BAO
  - Keine Rechtssicherheit bzw kein Rechtsschutz durch die EStR 2000
  - Kein Antragsrecht
  - Nachweisbarkeit der Voraussetzungen (zB Sanierungseignung durch einen Sanierungsplan)
  - Nach *Doralt/Ruppe* I[9] Rz 670 ist § 206 BAO *„keine taugliche Rechtsgrundlage“*
    - *Doralt/Ruppe* begründen diese Ansicht nicht, könnten aber den Widerspruch der verba legalia der Bestimmung zu den Voraussetzungen der EStR meinen. Das Ziel der Sanierung (Sanierungseignung) steht im Widerspruch zu dem Wortlaut in § 206 lit b BAO: *„soweit (…) mit Bestimmtheit anzunehmen ist, dass der Abgabenanspruch nicht durchsetzbar ist,“* (VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139; der GH geht auf genau dieses Argument nicht ein, da die EStR für den GH nicht von Relevanz sind)
    - *Stoll*, BAO II (1994), 2149 weist schon darauf hin, dass *„Abgabenminderungen oder eine Abstandnahme“* von der Erhebung eigentlich durch das materielle Recht zu berücksichtigen sind. Eine so weitgehende Interpretation war demnach auch nicht im Sinne des Gesetzgebers.

Außergerichtliche Sanierung – Anmerkungen und Kritik (2)

- Außergerichtliche begünstigte Steuerfestsetzung im EStG
  - Voraussetzung ist ein Sanierungsgewinn, jedoch ohne den Betrieb fortführen zu müssen (Unternehm***er***bezogene anstatt unternehm***ens***bezogene Betrachtung)
  - Nur mehr akkordiertes Vorgehen entscheidend (*Doralt*, EStG, § 36 Tz 65; anders *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG, § 36 Rz 31)
    - Nach Ansicht des VwGH könnte eine Mitunternehmerschaft nicht sanierungsbedürftig sein, wenn die Gesellschafter den drohenden Zusammenbruch verhindern können (VwGH 28.11.2001, 97/13/0204)[23]
  - Bei der Verlustverrechnung ist jedoch nur ein „echter" Sanierungsgewinn begünstigt (§ 2 Abs 2b Z 3 TS 4 EStG)
  - Kritik: Welchen Vorteile bringt eine Situation, in der ein stiller Ausgleich begünstigt wird ohne den Betrieb fortzuführen?
    - Der Steuerpflichtige hat Nachteile in der Verlustverrechnung, dafür muss er keinen Betrieb fortführen
    - Der Steuergläubiger hat keinen Vorteil gegenüber der Regelung des § 36 EStG (außer hinsichtlich der Verlustverrechnung)
    - Die Folgen einer Insolvenz werden steuerlich ersetzt und nicht vermieden
- Achtung Verlustverrechnung von Sanierungsgewinnen
  - Verlustvortrag bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 3 EStG iVm § 18 Abs 7 EStG drei Jahre
  - Verluste oder abzugsfähige Abschreibungen iSv § 12 Abs 3 KStG wirken sich nur auf sieben Jahre verteilt auf eine mögliche Verrechnung aus

Außergerichtliche Sanierung – Anmerkungen und Kritik (3)

- Verfahrensrecht
  - Löschung gemäß § 235 BAO hat mit Bescheid zu ergehen. Eine formlose Zusage ist weder ein Verzicht (§ 1444 ABGB) noch ein Vergleich (§ 1380 ABGB)[24]
  - Wichtig ist die Akkordierung des Ausgleichs zwischen den Gläubigern und der Behörde
  - Die Darlegung der Sanierungseignung sollte möglichst im Antrag auf Nachsicht gemäß § 236 Abs 1 BAO enthalten sein um eine rasche Entscheidung der Behörde zu ermöglichen
- Staatliche Beihilfe
  - Sowohl bei der Nichtfestsetzung (§ 206 BAO), als auch bei der Nachsicht (§ 236 BAO) oder Löschung (§ 235 BAO) von Abgaben ist auf das gemeinschaftsrechtliche Verbot staatlicher Beihilfen (Art 87 ff EG-V) bedacht zu nehmen[25]

Außergerichtliche Sanierung – Ausblick

- Außergerichtliche Sanierung
  - Ist die steuerliche Begünstigung notleidender Unternehmen außerhalb eines Insolvenzverfahrens überhaupt volkswirtschaftlich sinnvoll?
  - Soll bei einer außergerichtlichen Begünstigung ein Betrieb fortbestehen?
  - Aufnahme in das materielle Steuerrecht (zB § 36 EStG und § 23a KStG):
    - Eine Regelung in den Richtlinien ist nicht verfahrensökonomisch – die Behörden haben sich trotzdem damit zu beschäftigen. Anstatt einer Rechtsentscheidung ergeht eine Billigkeitsentscheidung.[26]
    - Aufnahme der außergerichtlichen Sanierung in das Gesetz (zustimmend *Beiser*, Steuern[4], 79, *Atzmüller* in FS Wiesner (2004) 67)[27]
    - Voraussetzung mE:
      - Beobachtungszeitraum und Möglichkeit des Widerrufs bei fehlgeschlagener Sanierung
      - Unternehmensbezogene Betrachtung, dh unter Fortführung eins Betriebes

Beispiel zur begünstigten Steuerfestsetzung

- Angelehnt an KStR 2001, Rz 1487a
  - Das Einkommen der A-GmbH beträgt insgesamt EUR 200.000
  - Darin sind Sanierungsgewinne iHv EUR 100.000 enthalten
  - Der Sanierungsgewinn kam durch einen außergerichtlichen Erlass von Verbindlichkeiten zum Zwecke der Sanierung zustande (EStR 2000, Rz 7250 ff)
  - Die Ausgleichsquote beträgt 40%.
  - Die A-GmbH hat Verlustvorträge iHv
    - Variante 1: EUR 150.000
    - Variante 2: EUR 50.000

Beispiel – Variante 1

- Verlustverrechnung:
  - Sanierungsgewinn iHv EUR 100.000 zu 100% verrechenbar (§ 2 Abs 2b Z 3 TS 4 EStG)
  - Laufender Gewinn iHv EUR 100.000 zu 75% verrechenbar (EUR 75.000)
  - Maximal verrechenbarer Verlust = EUR 175.000
  - Bemessungsgrundlage daher EUR 25.000 (200.000 – 175.000)
    - Bemessungsgrundlage ohne Sanierungsgewinn = EUR 25.000 (100.000 – 75.000)
- Mögliche begünstigte Steuerfestsetzung (EStR 2000, Rz 7268) auf Grundlage des § 206 lit b BAO:
  - Steuer mit Sanierungsgewinn EUR 6.250
  - Steuer ohne Sanierungsgewinn EUR 6.250
  - Differenz keine
  - Daher werden EUR 6.250 an Körperschaftsteuer festgesetzt

Beispiel – Variante 2

- Verlustverrechnung:
  - Sanierungsgewinn iHv EUR 100.000 zu 100% verrechenbar (§ 2 Abs 2b Z 3 TS 4 EStG)
  - Laufender Gewinn iHv EUR 100.000 zu 75% verrechenbar (EUR 75.000)
  - Maximal verrechenbarer Verlust = EUR 175.000
  - Bemessungsgrundlage daher EUR 150.000 (200.000 – 50.000)
    - Bemessungsgrundlage ohne Sanierungsgewinn = EUR 50.000 (100.000 – 50.000)
- Mögliche begünstigte Steuerfestsetzung (EStR 2000, Rz 7268) auf Grundlage des § 206 lit b BAO:

Steuer mit Sanierungsgewinn	EUR 37.500
Steuer ohne Sanierungsgewinn	EUR 12.500
Differenz	EUR 25.000
Nichtfestsetzungsbetrag (Quote = 40%, Nichtfestsetzung daher 60%)	EUR 15.000 (60% von 25.000)

Daher werden EUR 22.500 (37.500 – 15.000) an Körperschaftsteuer festgesetzt

EXKURS – Forderungsverzicht eines Gesellschafters

- Forderungsverzicht eines Gesellschafters
  - § 8 Abs 1 letzter Satz KStG
    - Werthaltiger Teil der Forderung führt zu einer Einlage (steuerneutral)
    - Nicht mehr werthaltiger Teil ist steuerwirksam auf Ebene der Gesellschaft
  - Sanierungsabsicht:
    - Im Rahmen einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme kann auch der Forderungsverzicht eines Gesellschafters einen Sanierungsgewinn bewirken[28]
  - Keine Sanierungsabsicht:
    - Der Forderungsverzicht des Gesellschafters ist für den nicht mehr werthaltigen Teil steuerpflichtig
    - Mögliche Lösung:
      - Zuschuss des Gesellschafters und Begleichung der Verbindlichkeit durch die Gesellschaft

EXKURS – Übertragende Sanierung

- Übertragung des Betriebes
  - Fortführung des Betriebs durch Schenkung, Veräußerung oder Umgründung[29]
  - Sanierungseignung - Unternehmensbezogene Betrachtung (EStR 2000, Rz 7260)
    - Übertragung von **wesentlichen Betriebsgrundlagen** auf eine Nachfolge- oder Auffanggesellschaft möglich (VwGH 16.9.2003, 2000/14/0193)
    - Die Fortführung in einer Auffanggesellschaft kann sogar ein Indiz für eine geeignete Sanierungsmaßnahme sein (VwGH 25.2.2003, 98/14/0151)
- Übertragung von Anteilen
  - Verlustverwertung gemäß § 8 Abs 4 Z 2 KStG bei strukturellen Veränderungen (Mantelkauf) nicht mehr gesichert
    - „Escape-Klausel“ – Veränderungen „zum Zwecke der Sanierung mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teiles betrieblicher Arbeitsplätze“
      - EStR 2000, Rz 1188:
        - » Sanierungsmaßnahmen, die dem ehemaligen § 36 EStG entsprechen, also den Tatbestand des Sanierungsgewinnes erfüllen
        - » Erhalt von 25% der Arbeitsplätze, wobei nicht die gleichen Arbeitnehmer beschäftigt sein müssen
    - Erweiterte „Escape-Klausel“ bei Umgründungen (§ 4 Z 2 UmgrStG)
      - Verbesserungen oder Rationalisierung des Betriebs
      - Erzielung von Synerieeffekten (EStR 2000, Rz 1189)

Literaturverweise

1. *Aigner/Aigner/Aigner/Reinisch/Spitzbart*, Krisen- und Sanierungsmanagement (2009) 27
2. *Farmer/Walder* in FS Doralt (2007) 36 f; *Aigner/Aigner/Aigner/Reinisch/Spitzbart*, Krisen- und Sanierungsmanagement (2009) 28 f, 438 ff
3. siehe nur *Feldbauer-Durstmüller* in Feldbauer-Durstmüller/Schlager, Krisenmanagement - Sanierung - Insolvenz (2002) 447 (447 f); *Kofler/Kristen*, Insolvenz und Steuern (2002) 51; *Swoboda*, Unternehmenssanierung (1983) 3
4. *Aigner/Aigner/Aigner/Reinisch/Spitzbart*, Krisen- und Sanierungsmanagement (2009) 84 f
5. *Fischerlehner*, ÖStZ 2003, 95
6. *Kofler* in Achatz, KStG, § 23a Tz 19 (Erscheint 2009); *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG, § 36 Tz 6; *Doralt/Heinrich*, EStG, § 36 Tz 27 und 70; *Nolz* in FS Bauer (1986) 195; *Q/S*, EStG, § 36 Tz 2 ff; VwGH 15.4.1997, 93/14/0075; 3.10.1990, 90/13/0018;
7. *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG, § 36 Tz 34; *Aigner/Aigner/Aigner/Reinisch/Spitzbart*, Krisen- und Sanierungsmanagement (2009) 109 f; *Thunshirn*, ecolex 1997, 693 f; *Kanduth-Kristen*, taxlex 2006, 441; *Götz/Tschuschnig*, taxlex 2006, 455
8. *Ertl* in Rummel[3], ABGB, § 1380 Rz 1; VwGH 14.4.1993, 90/13/0288; UFS 3.10.2005, RV/4595-W/02; *Kofler* in Achatz, KStG, § 23a Tz 19 (Erscheint 2009)
9. *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG, § 36 Tz 33; *Doralt*, EStG, § 6 Tz 273; *Kanduth-Kristen*, taxlex 2006, 440; *Schwarzinger*, ecolex 1997, 530; *Götz/Tschuschnig*, taxlex 2006, 455 f; *Fraberger/Eberhartinger/Zöchling*, ÖStZ 2004, 232 und 256
10. *Nolz* in FS Bauer (1986) 195; *Blasina* in Q/R/S/S, KStG, § 23a Tz 14; VwGH 24.5.1993, 92/15/0041
11. Siehe dazu ausführlich *Kofler* in Achatz, KStG, § 23a Tz 26 ff (Erscheint 2009); *Q/S*, § 36 Tz 7 ff; *Doralt/Heinrich*, EStG, § 36 Tz 73 ff; *Denk* in Feldbauer-Durstmüller/Schlager, Krisenmanagement - Sanierung - Insolvenz (2002), 935 ff; *Ruppe*, Unternehmenssanierung (1983) 273 ff; *Blasina* in Q/R/S/S, KStG, § 23a Tz 4 ff
12. *Höfstätter/Zorn* vermuten einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit; siehe *Hofstätter/Zorn* in H-R, EStG, § 36 Tz 13
13. *Kofler* in Achatz, KStG, § 23a Tz 24 (Erscheint 2009); *Blasina* in Q/R/S/S, KStG, § 23a Tz 17
14. *Fröhlich/Unger*, SWK 2005, S 857
15. *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG, § 36 Tz 32; *Ritz*, SWK 2004, S 60
16. Nach dem Erk VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139 wurden mit dem BBG 2003, BGBl I 2003/71 der § 36 EStG aF und § 23a KStG für gerichtliche Ausgleiche in das positive Recht aufgenommen; oV, RdW 2004, 227 f; *Kofler*, ecolex 203, 448 f mwN; *Wiesner*, RWZ 2003, 74

Literaturverweise

17. *Ehrke*, Verbindliche Auskünfte im österreichischen Abgabenrecht, 87 ff; *Ritz*, BAO[3], § 114 Tz 12; ähnlich *Stoll*, BAO II (1994), 2149
18. *Ritz*, BAO[3], § 235 Rz 3 mwN
19. In diesem Fall höchstens Aussetzung gem § 231 BAO mit Bescheid; siehe *Fröhlich/Unger*, SWK 2005, S 857
20. *Fischerlehner*, ÖStZ 2003, 95; *Ritz*, BAO[3], § 235 Rz 1
21. *Fröhlich/Unger*, SWK 2005, S 857 mwN
22. *Ritz*, BAO[3], § 236 Rz 2
23. Siehe dazu auch *Doralt/Heinrich*, EStG, § 36 Tz 99 ff mwN
24. VwGH 29.9.2004, 2002/14/0035; 29.4.1992, 88/17/0128
25. *Sutter*, AnwBl 2003, 628; allgemein siehe zB Linn, IStR 2008, 601ff; Hinweis auf den 17. ÖJT im Mai 2009 mit dem Thema "Die Auswirkungen des gemeinschaftsrechtlichen Beihilfenrechts auf das Steuerrecht" in der Abteilung Steuerrecht
26. *Kanzler*, FR 2003, 481; ähnlich Knörzer, SWK 2005, S 967
27. kritisch *Bareis/Kaiser*, ÖStZ 2005, 14 ff
28. *Heinrich* in FS Doralt (2007) 99
29. *Kofler*, ecolex 2002, 683; *Blasina* in Q/R/S/S, KStG, § 23a Tz 27 ff; *Kofler* in Achatz, KStG, § 23a Tz 37 (Erscheint 2009); siehe auch BFH 24.4.1986, IV R 282/84

- Entwicklung der Sanierungsgewinne im Ertragsteuerrecht: *Atzmüller* in FS Wiesner (2004), 53 ff; *Fichtelmann*, DStR 1992, 237 und 314; *Denk* in Feldbauer-Durstmüller/Schlager, Krisenmanagement - Sanierung - Insolvenz (2002), 931 ff; *Kofler/Kristen*, Insolvenz und Steuern2 (2000) 51 ff; *Blasina* in Q/R/S/S, KStG, § 23a Tz 4 ff *Farmer/Walder* in FS Doralt (2007) 35ff
- Frühere Regelung in Deutschland: *Kristen*, ÖStZ 2003, 513; *Kanzler* in H/H/R, EStG, § 3 Nr 66

Steuerwissenschaften und Steuerpraxis in Linz

JOHANNES KEPLER UNIVERSITÄT LINZ | JKU

Vielen Dank für die Aufmerksamkeit

Wiss.Mit. Mag. Martin Lehner

Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik

www.steuerrecht.jku.at

Kontakt:

Martin.Lehner@jku.at

0732 / 2468 8484