

# taxlex

FACHZEITSCHRIFT FÜR STEUERRECHT

Schwerpunkt

## Sanierung und Insolvenz

- > Das neue Restrukturierungsverfahren
- > Restrukturierungspläne:
  - steuerliche Fragen
  - verfahrens- und finanzstrafrechtliche Aspekte
- > Unternehmen in Schwierigkeiten und COVID-19-Förderungen



TAXLEX.MANZ.AT

ISSN 1813-4432 Österreichische Post AG PZ 16Z040936 P Verlag Manz, Gutheil Schoder Gasse 17, 1230 Wien

# Steuerliche Fragen im Zusammenhang mit Restrukturierungsplänen

**BEITRAG.** Die Reorganisationsordnung (ReO<sup>1)</sup>) stellt nunmehr mit der Möglichkeit des Abschlusses eines Restrukturierungsplans neben dem Sanierungsverfahren gem IO ein weiteres gerichtliches Verfahren zur Sanierung von Unternehmen zur Verfügung. Der nachfolgende Beitrag beleuchtet die Stellung des (fakultativen) Restrukturierungsbeauftragten sowie ertragsteuerliche und umsatzsteuerliche Fragen, die sich im Rahmen einer ersten Analyse bei der Ausarbeitung und Umsetzung eines Restrukturierungsplans gem ReO ergeben.<sup>2)</sup> taxlex 2021/79



Univ.-Prof. Dr. **Sabine Kanduth-Kristen**, LL.M., StB, ist Universitätsprofessorin an der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Institut für Finanzmanagement, Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen und Mitglied der Forschungsgruppe anwendungsorientierte Steuerlehre (FAST).

## A. Verfahrensbeteiligte und Abgabenrecht

### 1. Abgabenrechtliche Stellung des Schuldners

Von natürlichen Personen kann ein Restrukturierungsverfahren beantragt werden, wenn diese eine gewerbliche, geschäftliche, handwerkliche oder freiberufliche Tätigkeit ausüben. Im Übrigen sind keine rechtsformspezifischen Einschränkungen vorgesehen; ausgeschlossene Schuldner werden in § 2 Abs 1 Z 1 bis 9 ReO ausdrücklich angeführt. Die ReO geht grundsätzlich von der Eigenverwaltung durch den Schuldner aus. Dieser behält gem § 16 Abs 1 ReO im Restrukturierungsver-

fahren die Kontrolle über seine Vermögenswerte und den Betrieb seines Unternehmens, soweit nicht dem Restrukturierungsbeauftragten Aufgaben übertragen wurden. Selbst wenn dem Schuldner bestimmte Rechtshandlungen zur Wahrung der

<sup>1)</sup> BGBl I 2021/147 v 26. 7. 2021.

<sup>2)</sup> Zur Notwendigkeit steuerlicher Begleitmaßnahmen s bereits *Kanduth-Kristen*, Richtlinie über Restrukturierung und Insolvenz: Zur Notwendigkeit steuerlicher Begleitmaßnahmen, ZIK 2019/255, 216 (216 ff), sowie *Kanduth-Kristen*, Restrukturierung nach der ReO und Steuerrecht, in *Konecny*, ZIK-Spezial: RIRUG (2021) 221 ff. Der vorliegende Beitrag lehnt sich an diese beiden Beiträge an.

Interessen betroffener Gläubiger gem § 16 Abs 2 ReO verboten oder von der Zustimmung des Gerichts oder des Restrukturierungsbeauftragten abhängig gemacht werden, dürfen dem Schuldner nicht diejenigen Beschränkungen auferlegt werden, die einen Schuldner kraft Gesetzes im Konkursverfahren treffen.<sup>3)</sup>

### Das Restrukturierungsverfahren hat keinen Einfluss auf die abgabenrechtliche Stellung des Schuldners.

An der Steuersubjekteigenschaft des Schuldners ändert sich durch die Verfahrenseröffnung nichts. Eine umsatzsteuerliche Organschaft wird durch die Einleitung eines Restrukturierungsverfahrens beim Organträger oder der Organengesellschaft nicht berührt, weil sich an der finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung iSd § 2 Abs 2 Z 2 UStG alleine durch die Verfahrenseinleitung nichts ändert.<sup>4)</sup>

Die abgabenrechtlichen Rechte und Pflichten des Schuldners bleiben im Restrukturierungsverfahren unverändert, selbst wenn ein Restrukturierungsbeauftragter bestellt wird. Bei Gesellschaften treffen die abgabenrechtlichen Verantwortlichkeiten nach wie vor die zur Geschäftsführung berufenen Organe.

### 2. Abgabenrechtliche Stellung des Restrukturierungsbeauftragten

§ 9 ReO regelt, unter welchen Voraussetzungen vom Gericht ein Restrukturierungsbeauftragter zu bestellen ist. Er kann auf Antrag des Schuldners, auf Antrag der (nach dem Betrag der Forderungen zu berechnenden) Gläubigermehrheit oder von Amts wegen bestellt werden. Bei Beantragung durch die Gläubigermehrheit haben die beantragenden Gläubiger die Kosten des Restrukturierungsbeauftragten zu tragen.<sup>5)</sup>

### Der Restrukturierungsbeauftragte ist nicht Vertreter iSd § 80 BAO.

Der Restrukturierungsbeauftragte ist aufgrund der weitgehenden Eigenverwaltung durch den Schuldner und mit Blick auf die Aufgaben, die dem Restrukturierungsbeauftragten gem § 14 ReO „insbesondere“ übertragen werden können, anders als ein Insolvenzverwalter mE nicht als Vertreter des Schuldners iSd § 80 BAO einzustufen.<sup>6)</sup> Die Vertreterhaftung gem § 9 BAO greift für den Restrukturierungsbeauftragten nicht.<sup>7)</sup>

Anders als bei Eröffnung eines Insolvenzverfahrens iSd IO erlischt auch das einem Steuerberater erteilte Mandat mit der Einleitung des Restrukturierungsverfahrens nicht. Eine automatische oder begünstigte Auflösung von bestehenden Verträgen und Auftragsverhältnissen infolge der Einleitung eines ohne entsprechenden Antrag des Schuldners nicht öffentlich bekannt zu machenden Restrukturierungsverfahrens ist in der ReO nicht vorgesehen.

### B. Vermögensverwertung im Rahmen eines Restrukturierungsverfahrens

Sollte es im Restrukturierungsverfahren zu Verwertungshandlungen kommen, sind allfällige daraus resultierende ertragsteuerliche und umsatzsteuerliche Folgen einzukalkulieren.

Die Aufdeckung stiller Reserven infolge der Verwertung von Vermögensgegenständen des Schuldners führt zu einer Steuerforderung gegenüber dem Fiskus, wenn keine Verrechnung mit vorhandenen Verlustvorträgen oder laufenden Ver-

lusten möglich ist. Gem § 3 Abs 1 ReO sind vom Restrukturierungsverfahren ua nach Einleitung des Restrukturierungsverfahrens entstehende Forderungen ausgeschlossen.<sup>8)</sup> Eine Einbeziehung in den Restrukturierungsplan als zu restrukturierende Forderung kommt für solche Steueransprüche, die erst während des Verfahrens entstehen, daher nicht in Betracht.<sup>9)</sup> Die Steuerforderung ist in voller Höhe zu begleichen.<sup>10)</sup> Auch im Rahmen eines gerichtlichen Sanierungsverfahrens stellen Ertragsteuern aus der Verwertung von Massevermögen nach Insolvenzeröffnung durch den Insolvenzverwalter voll zu befriedigende Masseforderungen dar und fallen unter § 46 Z 2 IO. Bei der Ausarbeitung des Restrukturierungsplans ist zu beachten, dass sich daraus im Rahmen der Veranlagung (unter Berücksichtigung allfälliger Vorauszahlungen) Liquiditätsbelastungen für den Schuldner ergeben können.

Werden in einem Restrukturierungsverfahren natürlicher Personen Liegenschaften verwertet, ist eine daraus resultierende Immobilienertragsteuer zudem nicht erst im Rahmen der Veranlagung, sondern unmittelbar nach Zufluss des Veräußerungserlöses – und damit uU während der Restrukturierungsphase – zu entrichten. Dies gilt auch dann, wenn aufgrund laufender Verluste oder infolge von Verlustvorträgen keine positive Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer zu erwarten ist.

Die aus der Vermögensverwertung resultierende Umsatzsteuer stellt aufgrund ihres Durchlaufcharakters grundsätzlich keine Liquiditätsbelastung dar.<sup>11)</sup> Dies setzt voraus, dass im Restrukturierungsplan zur Befriedigung der Gläubiger mit den Nettoerlösen kalkuliert wird. Wird eine Liegenschaft steuerfrei veräußert, ist zu prüfen, ob hierdurch eine Vorsteuerkorrektur gem § 12 Abs 10 UStG ausgelöst wird.<sup>12)</sup> Im Rahmen eines gerichtlichen Insolvenzverfahrens stellt die Vorsteuerkorrektur gem § 12 Abs 10 UStG nach der Rechtsprechung des OGH eine bloß quotenmäßig zu befriedigende Insolvenzforderung dar.<sup>13)</sup> Für die Abgrenzung der vom Restrukturierungsverfahren ausgeschlossen Forderungen verweist § 3 Abs 1 Z 3 ReO auf

<sup>3)</sup> Vgl dazu Erläuterung 950 BlgNR 27. GP 10: Dem Schuldner muss zumindest die teilweise Kontrolle über seine Vermögenwerte und den täglichen Betrieb seines Unternehmens verbleiben.

<sup>4)</sup> Ebenso wird das in der deutschen Fachliteratur nach der durch das StaRUg (Unternehmensstabilisierungs- und -restrukturierungsgesetz vom 22. 12. 2020, BGBl I S 3256) geschaffenen Rechtslage gesehen (vgl etwa Fischer, Steuerrechtliche Implikationen des StaRUg, NZI-Beilage 2021, 69 [70]).

<sup>5)</sup> Zum Vorsteuerabzug aus der Kostennote des Restrukturierungsbeauftragten s *Kanduth-Kristen in Konecny*, ZIK-Spezial: RIRUG (2021) 231f.

<sup>6)</sup> Ebenso für die deutsche Rechtslage nach dem StaRUg *Witfeld*, Aktuelle Steuerfragen in Krise und Insolvenz, NZI 2021, 665 (668); s weiters Fischer, NZI-Beilage 2021, 69 (70).

<sup>7)</sup> Siehe auch *Lang/Turpin*, Verfahrens- und finanzstrafrechtliche Aspekte bei Restrukturierungen, in diesem Heft Seite 374ff.

<sup>8)</sup> Für die Abgrenzung wird auf § 46 Z 1, 2, 4, 5 und 6 IO verwiesen.

<sup>9)</sup> Siehe auch *Kahlert*, Hat das Steuerrecht die Macht, den von der EU-Kommission vorgeschlagenen präventiven Restrukturierungsrahmen außer Kraft zu setzen? NZI-Beilage 2017/1, 52 (55).

<sup>10)</sup> Kritisch im Hinblick auf die Zielsetzungen der RIRL *Roth*, Notwendige steuerrechtliche Rahmenbedingungen für das vorinsolvenzliche Restrukturierungsverfahren, NZI-Beilage 2019/1, 51 (52f).

<sup>11)</sup> Siehe dazu *Kanduth-Kristen in Konecny*, ZIK-Spezial: RIRUG (2021) 228.

<sup>12)</sup> Zur Option zur Umsatzsteuer für Grundstücksveräußerungen sowie zur Vorsteuerkorrektur gem § 12 Abs 10 UStG s ua *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>6</sup> (2018) § 6 Rz 249/1ff und § 12 Rz 285ff.

<sup>13)</sup> Vgl OGH 27. 11. 1997, 8 Ob 2244/96z; OGH 25. 2. 2000, 8 Ob 144/99f; OGH 27. 4. 2000, 8 Ob 226/99i; OGH 21. 12. 2000, 8 Ob 85/00h.

§ 46 Z 1, 2, 4, 5 und 6 IO. Aus dem Verweis auf § 46 Z 2 IO, der ua auch die Einordnung von Steueransprüchen regelt, könnte geschlossen werden, dass eine (wegen einer als Restrukturierungsmaßnahme vorgesehenen Liegenschaftsveräußerung absehbare) Vorsteuerberichtigung gem § 12 Abs 10 UStG, die im Insolvenzverfahren eine Insolvenzforderung darstellt, im Restrukturierungsplan als zu restrukturierende Forderung berücksichtigt werden kann.<sup>14)</sup> Dabei ist allerdings zu bedenken, dass die Steuerforderung zum Zeitpunkt der Einleitung des Verfahrens als solche noch nicht besteht. Der Umgang mit solchen Steuerforderungen bedarf daher noch einer Klärung.

### C. Verlustabzug bei Körperschaften

Bei Körperschaften steht der Verlustabzug (Verlustvortrag) gem § 8 Abs 4 Z 2 lit a KStG nur im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrags der Einkünfte zu. Nicht abgezogene Verluste können unter Beachtung der Grenze in die Folgejahre vorgezogen werden. Im Ergebnis sind jedenfalls 25% des Gesamtbetrags der Einkünfte (nach Abzug allfälliger weiterer Sonderausgaben iSd § 8 Abs 4 Z 1 KStG) der Körperschaftsteuer zu unterwerfen.

Die Verlustvortragsgrenze ist allerdings gem § 8 Abs 4 Z 2 lit b KStG ua insoweit nicht anzuwenden, als im Gesamtbetrag der Einkünfte Sanierungsgewinne gem § 23 a KStG oder Gewinne, die in Veranlagungszeiträumen anfallen, die von einem Insolvenzverfahren betroffen sind, enthalten sind.<sup>15)</sup> Die Aufhebung der Vortragsgrenze gilt nach Ansicht der Finanzverwaltung auch für Sanierungsgewinne aufgrund von außergesetzlichen Ausgleichen, denn die Anwendbarkeit des § 23 a KStG ist nicht Voraussetzung für die Aufhebung der Verlustvortragsgrenze.<sup>16)</sup> Mit der vollen Verrechnung von Verlustvorträgen in Zeiträumen, die von einem Insolvenzverfahren betroffen sind, soll eine ertragsteuerliche Entlastung von Konkurs- und Sanierungsverfahren nach der IO bewirkt werden. In zeitlicher Hinsicht sind Veranlagungszeiträume von der Eröffnung des Insolvenzverfahrens bis zu dessen Aufhebung betroffen.<sup>17)</sup>

### Die Vortragsgrenze sollte auch für Gewinne in von einem Restrukturierungsverfahren betroffenen Veranlagungszeiträumen aufgehoben werden.

Anzuregen ist, die Verlustvortragsgrenze auch für Gewinne aufzuheben, die in von einem Restrukturierungsverfahren betroffenen Veranlagungszeiträumen anfallen. Sanierungsgewinne, die aufgrund eines Restrukturierungsplans erzielt werden, sind bereits nach der geltenden Rechtslage iVm der von der Finanzverwaltung in KStR 2013 Rz 992b vertretenen Meinung von der Verlustvortragsgrenze ausgenommen, wenn die Kriterien der allgemeinen Sanierungsmaßnahme, Sanierungsbedürftigkeit, Sanierungsabsicht und Sanierungseignung als erfüllt angesehen werden.<sup>18)</sup> Für laufende Gewinne, die etwa aus dem Verkauf von Vermögenswerten im Rahmen der Restrukturierung erzielt werden, könnte eine Ausnahme von der Vortragsgrenze vergleichbar der Regelung für Insolvenzverfahren vorgesehen werden. Das Restrukturierungsverfahren nach der ReO zielt auf die Abwendung der Zahlungsunfähigkeit (und damit auf die Vermeidung eines Insolvenzverfahrens) und auf die Sicherung der Bestandfähigkeit des Unternehmens ab (§ 1 Abs 1 ReO) und wird unter gerichtlicher Aufsicht geführt.<sup>19)</sup> Die ertragsteuerliche Entlastung durch die volle Verrechnung von bestehenden Verlustvorträgen erscheint daher ebenso ge-

rechtfertigt wie die Entlastung im Falle eines Insolvenzverfahrens nach der IO.<sup>20)</sup>

## D. Schuldnachlässe im Rahmen eines Restrukturierungsplans

### 1. Ertragsteuerliche Folgen eines Schuldnachlasses

In der Praxis wird die Aushandlung eines Schuldlasses mit bestimmten Gläubigern oder Gläubigergruppen ein zentraler Bestandteil des Restrukturierungsplans nach der ReO sein.<sup>21)</sup> Gem § 39 Abs 1 ReO wird der Schuldner bei einer Forderungskürzung im Rahmen eines vom Gericht bestätigten<sup>22)</sup> Restrukturierungsplans von der Verbindlichkeit befreit, den betroffenen Gläubigern den Ausfall, den sie erleiden, nachträglich zu ersetzen oder für die sonst gewährte Begünstigung nachträglich aufzukommen. Die Formulierung und somit auch die Rechtsfolge<sup>23)</sup> entspricht sinngemäß jener in § 156 Abs 1 IO zum rechtskräftig bestätigten Sanierungsplan, bezieht sich allerdings nur auf die unter den Restrukturierungsplan fallenden Forderungen jener Gläubiger, die von diesem betroffen sind.

Ein Erlass<sup>24)</sup> betrieblicher Schulden im Rahmen eines Restrukturierungsplans ist als Gewinn zu erfassen, der in Abhängigkeit von der Rechtsform des Unternehmens der Einkommensteuer (bei natürlichen Personen als Einzelunternehmer und Mitunternehmer betrieblich tätiger Personengesellschaften) oder der Körperschaftsteuer (bei juristischen Personen)

<sup>14)</sup> Aus unionsrechtlicher Sicht ist darauf hinzuweisen, dass die Mitgliedstaaten dazu verpflichtet sind, die Erhebung der gesamten in ihrem Hoheitsgebiet geschuldeten Mehrwertsteuer sowie eine wirksame Erhebung der Eigenmittel der Union zu gewährleisten. Dieser Grundsatz ist zu berücksichtigen, wenn eine Mehrwertsteuerforderung nur teilweise befriedigt werden soll, denn die Maßnahme darf keinen allgemeinen und undifferenzierten Verzicht auf die Erhebung der Mehrwertsteuer darstellen (vgl. EuGH 7. 4. 2016, C-546/14, *Degano Trasporti*).

<sup>15)</sup> Siehe dazu *Raab/Renner in Renner/Strimitzer/Vock*, KStG (32. Lfg; 2019) § 8 Rz 1364 sowie KStR 2013 Rz 992b.

<sup>16)</sup> Vgl. KStR 2013 Rz 992b.

<sup>17)</sup> Näher dazu KStR 2013 Rz 992b.

<sup>18)</sup> Siehe dazu Punkt D.1.

<sup>19)</sup> Das Restrukturierungsverfahren wird auf Antrag des Schuldners durch Beschluss des Gerichts eingeleitet (§ 7 Abs 5 ReO) und entweder mit dem Eintritt der Rechtskraft der Bestätigung des Restrukturierungsplans (bzw. der Restrukturierungsvereinbarung im vereinfachten Restrukturierungsverfahren gem § 45 ReO) aufgehoben oder aus den in § 41 Abs 2 ReO genannten Gründen eingestellt. Anders als ein Insolvenzverfahren wird ein Restrukturierungsverfahren nicht öffentlich bekannt gemacht, außer es handelt sich auf Antrag des Schuldners um ein in die Ediktsdatei aufzunehmendes europäisches Restrukturierungsverfahren gem § 44 ReO (s. dazu ErläutRV 950 BlgNR 27. GP 23f).

<sup>20)</sup> Vgl. *Kanduth-Kristen in Konecny*, ZIK-Spezial: RIRUG (2021) 229f.

<sup>21)</sup> Vgl. *Mohr*, Die Richtlinie über die Restrukturierung und Insolvenz – ein kurzer Gesamtüberblick, ZIK 2019/115, 86 (87); ErläutRV 950 BlgNR 27. GP 1. Forderungserlässe oder -kürzungen zählen zu den Restrukturierungsmaßnahmen iSd § 1 Abs 2 ReO (vgl. ErläutRV 950 BlgNR 27. GP 4) und sind in § 28 ReO ausdrücklich als mögliche Maßnahme vorgesehen.

<sup>22)</sup> Der Restrukturierungsplan bedarf gem § 34 Abs 1 ReO jedenfalls der Bestätigung durch das Gericht (vgl. dazu ErläutRV 950 BlgNR 27. GP 19).

<sup>23)</sup> ErläutRV 950 BlgNR 27. GP 22.

<sup>24)</sup> Der Schuldlass muss betrieblich veranlasst sein, davon ist bei Fremdgläubigern im Rahmen eines Verfahrens nach der ReO auszugehen. Sind (Darlehens-)Forderungen von Gesellschaftern betroffen, liegt eine Einlage vor, wenn der Verzicht im Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, was im Einzelfall zu prüfen ist. Bei Kapitalgesellschaften ist bei einem Forderungsverzicht aufseiten des Gesellschafters der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung gem § 8 Abs 1 KStG steuerwirksam.



unterliegt.<sup>25)</sup> Bislang hat der Gesetzgeber noch keine steuerlichen Begleitmaßnahmen betreffend die steuerliche Behandlung solcher Schuldnachlässe vorgesehen.<sup>26)</sup>

Ertragsteuerlich wird der Gewinn aus dem Schuldnerlass nach der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zum gerichtlichen Insolvenzverfahren nicht schon mit der gerichtlichen Bestätigung des Restrukturierungsplans (§ 34 ReO) verwirklicht, sondern erst in dem Zeitpunkt, in dem die im Restrukturierungsplan vereinbarte Quote geleistet wird. Wird die Quote in Raten entrichtet, entsteht der Gewinn aus dem Schuldnerlass sukzessive entsprechend der geleisteten Ratenzahlungen.<sup>27)</sup> Laufende Verluste und Verlustvorträge aus Vorjahren sind mit dem Gewinn aus dem Schuldnerlass zu verrechnen.<sup>28)</sup> Die Ertragsteuer, die sich ggf aus dem Schuldnerlass ergibt, ist als künftige Ertragsteuerforderung nicht vom Restrukturierungsplan erfasst und daher nicht restrukturierbar.<sup>29)</sup>

Die Begünstigungen der §§ 36 EStG und 23a KStG in Form einer abweichenden Steuerfestsetzung bzw Steuerberechnung<sup>30)</sup> für Gewinne aus Schuldnerlässen (EStG) bzw Sanierungsgewinne (KStG) erfassen Schuldnerlässe in Restrukturierungsverfahren de lege lata nicht, weil derzeit nur Schuldnerlässe bzw Sanierungsgewinne aufgrund eines gerichtlichen Insolvenzverfahrens erfasst sind. Zwar sehen die EStR und KStR für außergerichtliche Ausgleichs eine erlassmäßige Regelung vor, doch besteht kein Rechtsanspruch auf eine abweichende Steuerfestsetzung bzw Steuerberechnung.<sup>31)</sup> Nach EStR 2000 Rz 7272 sowie nach KStR 2013 Rz 1538 sind die Abgabenbehörden gem § 206 Abs 1 lit b BAO befugt, in Sanierungsfällen im Rahmen eines außergerichtlichen Ausgleichs von der Abgabenfestsetzung in einer dem § 36 EStG bzw § 23a KStG vergleichbaren Weise Abstand zu nehmen. Voraussetzung ist, dass der Schuldnerlass die Voraussetzungen eines Sanierungsgewinns (Vorliegen von Sanierungsbedürftigkeit, Sanierungsabsicht und Sanierungseignung)<sup>32)</sup> erfüllt, wobei es aber im Anwendungsbereich des EStG auf die Betriebsfortführung nicht ankommt (wohl aber im Anwendungsbereich des KStG). Die Abgabenbehörden haben im Zuge einer Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung bei natürlichen Personen in einer dem § 36 EStG vergleichbaren Weise darauf Bedacht zu nehmen, inwieweit die dem Schuldnerlass zugrunde liegende wirtschaftliche Situation auf unangemessen hohe Entnahmen zurückzuführen ist bzw inwieweit sich die zum Schuldnerlass Anlass gebenden Verluste bereits steuerlich ausgewirkt haben. Die Richtlinienregelung ist für Gerichte nicht bindend.

Die für das Vorliegen eines Sanierungsgewinns gem § 23a KStG erforderlichen Kriterien der allgemeinen Sanierungsmaßnahme, Sanierungsbedürftigkeit, Sanierungsabsicht und Sanierungseignung werden bei Annahme und gerichtlicher Bestätigung eines Restrukturierungsplans bzw einer Restrukturierungsvereinbarung iSd ReO idR erfüllt sein.<sup>33)</sup> In den Restrukturierungsplan bzw in die Restrukturierungsvereinbarung müssen zwar nicht alle Gläubiger einbezogen werden, doch muss das Ziel der Abwendung einer wahrscheinlichen Insolvenz angestrebt werden und erreichbar erscheinen. Daher sollte das Kriterium der allgemeinen Sanierungsmaßnahme, das nach hA einzelfallbezogen zu beurteilen ist und für das die Einbeziehung sämtlicher Gläubiger nicht erforderlich ist,<sup>34)</sup> mE als gegeben angesehen werden können. Die Kriterien der Sanierungsbedürftigkeit (Stichwort: likelihood of insolvency als Voraussetzung für die Eröffnung eines Restrukturierungsverfahrens), der Sanierungsabsicht (Verzicht der Gläubiger zum Zwecke der Sanierung des Unternehmens) und der Sanie-

rungseignung (Vermeidung des Zusammenbruchs und Wiederherstellung der Ertragsfähigkeit des Unternehmens) werden aufgrund der Zielsetzungen des Verfahrens (Abwendung der Insolvenz, Sicherung der Bestandfähigkeit) ebenfalls erfüllt sein.<sup>35)</sup>

### Der Anwendungsbereich der § 36 EStG und § 23a KStG sollte auf Schuldnerlässe in Restrukturierungsverfahren erweitert werden.

Der Fiskus sollte daher (wie in einem gerichtlichen Sanierungsplanverfahren) einen Beitrag zum Gelingen des Restrukturierungsplans bzw der Restrukturierungsverein-

barung in der Form leisten, dass er im selben Verhältnis auf die Ertragsteuer aus dem Schuldnerlass (durch abweichende Steuerfestsetzung bzw Steuerberechnung) verzichtet, wie dies die am Restrukturierungsplan bzw an der Restrukturierungsvereinbarung teilnehmenden Gläubiger in Bezug auf ihre Forderungen tun. Dies wäre durch eine Erweiterung der Tatbestandsvoraussetzungen in § 36 EStG und § 23a KStG auf Restrukturierungsverfahren nach der ReO erreichbar.<sup>36)</sup>

## 2. Umsatzsteuerliche Folgen eines Schuldnerlasses

Der Nachlass von Verbindlichkeiten aus Leistungsbeziehungen, für die dem Schuldner der Vorsteuerabzug zustand (insb Verbindlichkeiten aus Lieferungen und sonstigen Leistungen), führt zu einer Korrektur des Vorsteuerabzugs gem § 16 Abs 3 Z 1 UStG wegen Uneinbringlichkeit des Entgelts.<sup>37)</sup> Die in dem nachgelassenen Verbindlichkeitsbetrag enthaltene Vorsteuer ist an das Finanzamt zurückzuzahlen. Insoweit entsteht ertragsteuerlich kein Gewinn aus dem Schuldnerlass. Nach der Rechtsprechung des VwGH<sup>38)</sup> liegt „Uneinbringlichkeit“ iSd § 16 Abs 3 Z 1 UStG nicht schon bei bloßer Zweifelhaftigkeit

<sup>25)</sup> Siehe dazu näher *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (15. Lfg; 2011) § 36 Rz 48 ff; *Kanduth-Kristen* in *Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl*, *Jakom EStG*<sup>14</sup> (2021) § 36 Rz 13.

<sup>26)</sup> Zur Notwendigkeit steuerlicher Begleitmaßnahmen s bereits *Kanduth-Kristen*, ZfK 2019/255, 216 (216 ff).

<sup>27)</sup> Vgl VwGH 24. 5. 1993, 92/15/0041; 23. 11. 2011, 2009/13/0041; EStR 2000 Rz 7270; KStR 2013 Rz 1523.

<sup>28)</sup> Die Verlustvortragsgrenze gem § 8 Abs 4 Z 2 lit a KStG ist dabei nicht anzuwenden.

<sup>29)</sup> Siehe dazu *Kahlert*, NZI-Beilage 2017/1, 52 (55).

<sup>30)</sup> Im Ergebnis wird die Steuer auf den Gewinn aus dem Schuldnerlass bzw Sanierungsgewinn lediglich in Höhe der Quote festgesetzt, die auch die Gläubiger im Insolvenzverfahren erhalten.

<sup>31)</sup> Vgl *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (15. Lfg; 2011) § 36 Rz 62; *Kanduth-Kristen* in *Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl*, *Jakom EStG*<sup>14</sup> (2021) § 36 Rz 32.

<sup>32)</sup> Vgl zu diesen Kriterien KStR 2013 Rz 1524 ff sowie *Blasina* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG (28. Lfg; 2016) § 23a Rz 14 ff.

<sup>33)</sup> Ähnlich für die dt Rechtslage *Fischer*, NZI-Beilage 2021, 69 (71).

<sup>34)</sup> Vgl KStR 2013 Rz 1525; s auch *Blasina* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG (28. Lfg; 2016) § 23a Rz 25.

<sup>35)</sup> Selbst im Falle eines klassenübergreifenden Cram-downs ist erforderlich, dass der Restrukturierungsplan von einer signifikanten Gruppe von Gläubigern mitgetragen wird (vgl *Jurgutyte-Ruez/Urthaler*, Der präventive Restrukturierungsrahmen in der Restrukturierungs-RL, ZfK 2019/116, 91 [99]).

<sup>36)</sup> Ergänzung einer Z 4 in § 36 Abs 2 EStG „4. Wegfall von Schulden durch Erfüllung eines Restrukturierungsplans (§§ 27 ff ReO) oder einer Restrukturierungsvereinbarung (§ 45 ReO)“ sowie entsprechende Ergänzung in § 23a Abs 2 KStG. Vgl *Kanduth-Kristen* in *Konecny*, ZfK-Spezial: RIRUG (2021) 225.

<sup>37)</sup> Auf der anderen Seite kann der Lieferant gem § 16 UStG die Umsatzsteuer korrigieren und vom Finanzamt zurückfordern.

<sup>38)</sup> Vgl VwGH 23. 11. 1987, 87/15/0060; 23. 1. 1989, 87/15/0031; 20. 10. 2004, 2001/14/0128.

der Einbringlichkeit vor, vielmehr erfordert diese „mehr als bloße Dubiosität, nämlich Realität, und nicht Vermutung“. Die Eröffnung eines Restrukturierungsverfahrens setzt voraus, dass der Schuldner nicht zahlungsunfähig ist. Bei „offenkundiger“ Zahlungsunfähigkeit ist der Antrag auf Einleitung gem § 7 Abs 3 ReO unzulässig.<sup>39)</sup> Die Verfahrenseröffnung ändert für die Gläubiger – anders als die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens – vorerst nichts an den Durchsetzungsmöglichkeiten in Bezug auf ihre Forderungen. Auch die Bewilligung einer Vollstreckungssperre<sup>40)</sup> gem § 19 ReO setzt voraus, dass der Schuldner nicht zahlungsunfähig ist. Die Rechtswirkungen der Vollstreckungssperre treten gem § 21 Abs 2 ReO erst mit Zustimmung der Bewilligung an den jeweiligen Gläubiger ein. Eine verhängte (Einzel-)Vollstreckungssperre bedeutet auch noch nicht, dass die von der Vollstreckungssperre umfassten Verbindlichkeiten des Schuldners uneinbringlich sind.

Im Insolvenzverfahren nach der IO, das idR die vor Verfahrenseröffnung eingetretene Zahlungsunfähigkeit des Schuldners voraussetzt,<sup>41)</sup> ist die Vorsteuerkorrektur für die vom Verfahren erfassten Lieferantenverbindlichkeiten als Insolvenzforderung iSd § 51 IO und nicht als Masseforderung iSd § 46 Z 2 IO einzustufen und am Verfahrensende bloß quotenmäßig zu befriedigen.<sup>42)</sup>

### Eine allfällige Vorsteuerkorrektur gem § 16 UStG ist als Liquiditätsbelastung zu berücksichtigen.

Anders als im Insolvenzverfahren ist die Vorsteuerkorrektur gem § 16 UStG iZm den gegenüber dem Schuldner bei Verfahrenseröffnung beste-

henden und aufgrund des Restrukturierungsplans nicht voll zu befriedigenden Lieferantenverbindlichkeiten mE in voller Höhe an das Finanzamt abzuführen.<sup>43)</sup> Auf diese Liquiditätsbelastung ist mit Blick auf den Erfolg des Verfahrens Bedacht zu nehmen.<sup>44)</sup> Zwar haben die Vorsteuern anlässlich ihrer Geltendmachung die Liquidität des Unternehmens erhöht, diese Mittel werden aber vielfach im Unternehmen nicht mehr vorhanden sein. Beschränkt sich der Restrukturierungsplan auf Gläubiger, denen gegenüber keine mit Umsatzsteuer belasteten Verbindlichkeiten bestehen, tritt die Problematik der Vorsteuerkorrektur nicht auf.

### E. Mantelkauf bei Körperschaften

Auch die Gesamtveräußerung des Unternehmens fällt gem § 1 Abs 2 ReO unter den Begriff der Restrukturierung. Sollte es im Zuge der Restrukturierung zu einem Wechsel der Anteilseigner kommen, ist § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG zu beachten, wonach der

Verlustabzug im Falle eines sog Mantelkaufs nicht mehr zusteht. Der Tatbestand des Mantelkaufs liegt bei einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur einer Körperschaft iZm einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage vor.<sup>45)</sup> Erfolgen die Änderungen zum Zwecke der Sanierung mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teils der betrieblichen Arbeitsplätze, geht der Verlustabzug jedoch nicht unter.

### Schlussstrich

Das neue Restrukturierungsverfahren nach der ReO wirft eine Reihe steuerlicher Fragen auf, mit denen sich die Verfahrensbeteiligten bzw deren Berater auseinandersetzen müssen, auch um den Erfolg des Verfahrens nicht zu gefährden. Restrukturierungen nach der ReO sind bereits seit 17. 7. 2021 möglich, daher sollte der (Steuer-) Gesetzgeber Begleitmaßnahmen im ertragsteuerlichen Bereich mit Wirkung ab der Veranlagung 2021 umsetzen. Insb sollte nach dem Vorbild der §§ 36 EStG und 23a KStG eine Begünstigung für Gewinne aus Schuldertilgungen bzw für Sanierungsgewinne eingeführt werden, die aus der Erfüllung eines Restrukturierungsplans resultieren. Zudem könnte die Aufhebung der Vortragsgrenze bei Körperschaften analog zu Insolvenzverfahren auch für Restrukturierungsverfahren vorgesehen werden.

<sup>39)</sup> Die Einleitung eines Restrukturierungsverfahrens bei einem tatsächlich bereits zahlungsunfähigen Schuldner ist daher wohl nur im Ausnahmefall (nicht „offenkundige“ Zahlungsunfähigkeit) denkbar.

<sup>40)</sup> Die ReO sieht aber weder eine Prozesssperre noch eine Stundung von Forderungen vor (vgl ErläutRV 950 BgNR 27. GP 11). Während der Vollstreckungssperre ruht allerdings die Verpflichtung des Schuldners, die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens wegen Überschuldung zu beantragen (§ 24 Abs 1 ReO).

<sup>41)</sup> Siehe § 66 IO. Gem § 67 IO ist das Insolvenzverfahren über eingetragene Personengesellschaften, bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist, über das Vermögen juristischer Personen und über Verlassenschaften auch bei Überschuldung zu eröffnen. Auf Antrag des Schuldners kann ein Sanierungsverfahren gem § 167 Abs 2 IO auch schon bei drohender Zahlungsunfähigkeit eingeleitet werden.

<sup>42)</sup> Siehe dazu *Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON<sup>3</sup> (2018) § 16 Rz 97; UStR 2000 Rz 2405.

<sup>43)</sup> Siehe dazu *Kanduth-Kristen* in *Konecny*, ZIK-Spezial: RIRUG (2021) 227.

<sup>44)</sup> Zur Wirkung der Vorsteuerkorrektur s *Kanduth-Kristen*, ZIK 2019/255, 216 (220).

<sup>45)</sup> Siehe zu diesen Kriterien ua *Raab/Renner* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG (32. Lfg; 2019) § 8 Rz 1395ff sowie KStR 2013 Rz 993ff.