

# taxlex

FACHZEITSCHRIFT FÜR STEUERRECHT

Schwerpunkt

## Ökosoziale Steuerreform 2022

- > Ertragsteuerliche Highlights
- > Ein neuer (Öko-)Investitionsfreibetrag ante portas
- > Die (Un-)Gleichbehandlung des Gewinnfreibetrags und der „Sechstelbegünstigung“
- > Besteuerung von Kryptowährungen und -assets
- > Personalverrechnungstechnische Aspekte



TAXLEX.MANZ.AT

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

# Ertragsteuerliche Neuerungen für Sanierungen

**BEITRAG.** Auf Basis eines Initiativantrags<sup>1)</sup> vom 19. 11. 2021 erfolgte mit BGBl I 2021/227, verlaublich am 30. 12. 2021, eine Ergänzung der §§ 36 EStG und 23a KStG, die außergerichtliche Sanierungen in den Anwendungsbereich der beiden Normen einbezieht. Zudem erweiterte der Gesetzgeber die Nichtanwendung der Verlustvortragsgrenze in § 8 Abs 4 Z 2 lit b TS 1 KStG generell auf Gewinne aus Schuldertlassen. Die Änderungen sind bereits ab der Veranlagung 2021 anzuwenden. **taxlex 2022/8**



Univ.-Prof. Dr. **Sabine Kanduth-Kristen** 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. Steuerliche Behandlung von Schuldertlassen im EStG und im KStG nach der bisherigen Rechtslage

Wie bereits im Schwerpunkttheft der taxlex zu Sanierung und Insolvenz vom November 2021<sup>2)</sup> dargelegt, gelten die Begünstigungen der §§ 36 EStG und 23a KStG in Form einer abweichenden Steuerfestsetzung (EStG) bzw Steuerberechnung (KStG) für Gewinne aus Schuldertlassen (EStG) bzw für Sanierungsgewinne (KStG) bislang ex lege nur für Schuldertlassen in gerichtlichen Insolvenzverfahren. Auf Basis dieser Regelungen wird die Steuer auf den Gewinn aus dem Schuldertlass bzw Sanierungsgewinn lediglich in Höhe der Quote festgesetzt, die auch die Gläubiger im Insolvenzverfahren erhalten. Der Fiskus leistet daher einen Verzicht, der quotal dem Verzicht der Gläubiger in Bezug auf ihre Forderungen entspricht.

Für außergerichtliche Ausgleichs besteht eine erlassmäßige Regelung, auf deren Anwendung der Steuerpflichtige keinen Rechtsanspruch hat.<sup>3)</sup> Nach Rz 7272 EStR 2000 sowie nach Rz 1538 KStR 2013 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 Schuldertlass die Kriterien eines Sanierungsgewinnes (Vorliegen von Sanierungsbedürftigkeit, Sanierungsabsicht und Sanierungseignung)<sup>4)</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 zudem darauf Bedacht zu nehmen, inwieweit die dem Schuldertlass zugrunde liegende wirtschaftliche Situation auf unangemessen hohe Entnahmen zurückzuführen ist bzw inwieweit sich die zum Schuldertlass Anlass gebenden Verluste bereits steuerlich ausgewirkt haben. Die Richtlinienregelung ist für Gerichte nicht bindend.

## B. Erweiterung des Anwendungsbereiches der §§ 36 EStG und 23a KStG

### 1. Ergänzung der gesetzlichen Bestimmungen

Mit BGBl I 2021/227 wird der Anwendungsbereich der §§ 36 EStG und 23a KStG nunmehr generell auf außergerichtliche Sanierungen ausgeweitet, die einem Sanierungsverfahren nach der

IO vergleichbar sind. Gem § 36 Abs 2 Z 1 EStG idnF sind aus dem Schuldertlass resultierende Gewinne, für die die Steuer gem § 36 Abs 3 EStG abweichend festzusetzen ist, solche, die durch Erfüllung eines Sanierungsplans gem §§ 140 bis 156 IO *oder einer vergleichbaren außergerichtlichen Sanierung* entstanden sind. § 23a Abs 2 KStG idnF nimmt für die abweichende Berechnung der Körperschaftsteuer Bezug auf Sanierungsgewinne, die durch Erfüllung der Sanierungsplanquote nach Abschluss eines Sanierungsplans gem §§ 140 bis 156 IO *oder einer vergleichbaren außergerichtlichen Sanierung* entstanden sind. Beide Ergänzungen (vorstehend kursiv gedruckt) sind erstmalig bereits bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2021 anzuwenden.

Die Ausweitung auf Schuldertlassen aufgrund außergerichtlicher Sanierungen erfolgt nach den Erläuterungen zum Initiativantrag<sup>5)</sup> aus Gründen der Rechtssicherheit. Vor dem Hintergrund der COVID-19-Krise sollte ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2021 eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage für die Begünstigung von Schuldertlassen aufgrund außergerichtlicher Sanierungen geschaffen werden. Unverändert blieb die Überschrift des § 36 EStG („Steuerfestsetzung bei Schuldertlass im Rahmen eines Insolvenzverfahrens“).

### 2. Vergleichbarkeit der außergerichtlichen Sanierung

Aus inhaltlicher Sicht sollen nach den Erläuterungen<sup>6)</sup> „sämtliche Gewinne aus einem Schuldertlass, die durch Gläubigerverzichte im Rahmen eines geordneten und strukturierten Sanierungsprozesses erzielt werden, unabhängig davon gleichbehandelt werden, ob es sich um eine gerichtliche Sanierung gemäß §§ 140 bis 156 der Insolvenzordnung oder eine vergleichbare außergerichtliche Sanierung handelt“.

Welche konkreten Kriterien der Vergleichbarkeitsprüfung („vergleichbare außergerichtliche Sanierung“) zugrunde zu legen sind, bleibt allerdings offen. Die Erläuterungen führen lediglich an, dass von einer Vergleichbarkeit insbesondere dann

<sup>1)</sup> IA 2080/A 27. GP.

<sup>2)</sup> Kanduth-Kristen, Steuerliche Fragen im Zusammenhang mit Restrukturierungsplänen, taxlex 2021, 369.

<sup>3)</sup> Vgl Heinrich in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (15. Lfg; 2011) § 36 Rz 62; Kanduth-Kristen in Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Peyerl, Jakob EStG<sup>14</sup> (2021) § 36 Rz 32.

<sup>4)</sup> Vgl zu diesen Kriterien KStR 2013 Rz 1524ff sowie Blasina in Renner/Strimitzer/Vock, KStG (28. Lfg; 2016) § 23a Rz 14ff.

<sup>5)</sup> IA 2080/A 27. GP 65f und 67.

<sup>6)</sup> IA 2080/A 27. GP 66 und 67.

auszugehen sein wird, „wenn Gläubiger, die zumindest 50% des Gesamtbilios (§ 224 (3) C UGB) vertreten, an der außergerichtlichen Sanierung teilnehmen“. Dies legt eine quantitative Betrachtung ausgehend von der Höhe der von der außergerichtlichen Einigung umfassten Verbindlichkeiten im Verhältnis zur Gesamtsumme der Verbindlichkeiten nahe. Auf die Anzahl der teilnehmenden Gläubiger dürfte es hingegen nicht ankommen, so dass auch der auf einer außergerichtlichen Vereinbarung beruhende Verzicht durch einen (Haupt-)Gläubiger unter die Neuregelung fallen kann. Unter § 224 Abs 3 C UGB fallen Verbindlichkeiten, nämlich:

- Anleihen;
- Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten;
- erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen;
- Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen;
- Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel;
- Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen;
- Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
- sonstige Verbindlichkeiten.

Nicht darunter fallen Rückstellungen und passive Rechnungsabgrenzungsposten. Dagegen kann ein zu einem Sanierungsgewinn führender Schuldnerlass nach der hA<sup>7)</sup> auch künftige Verbindlichkeiten umfassen, für die in Form von Rückstellungen vorgesorgt wurde. § 224 Abs 3 C UGB beinhaltet Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen und Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht. Es können daher betrieblich veranlasste, steuerwirksame Schuldnerlässe solcher Gläubiger ebenfalls begünstigt sein. Dies könnte innerhalb von Konzernen und Unternehmensgruppen zu weitreichenden Gestaltungsüberlegungen führen.

### Ab 2021 sind auch Schuldnerlässe aufgrund einer vergleichbaren außergerichtlichen Sanierung begünstigt.

Auf die bislang<sup>8)</sup> gem Rz 7272 EStR 2000 für außergerichtliche Sanierungen maßgeblichen Kriterien (Vorliegen eines Sanierungsgewinnes mit Aus-

nahme der Betriebsfortführung) nehmen die Erläuterungen keinen Bezug. § 23a KStG stellt auf Sanierungsgewinne ab, so dass die Kriterien der Sanierungsbedürftigkeit, Sanierungsabsicht und Sanierungseignung iSd Rz 1538 KStR 2013 auch im Rahmen einer vergleichbaren außergerichtlichen Sanierung erfüllt sein müssen. Dagegen ist der Begriff des Sanierungsgewinnes in § 36 EStG nicht (mehr) verankert. Anders als nach Rz 7272 EStR 2000 wird bei natürlichen Personen auch nicht zu prüfen sein, ob die dem Schuldnerlass zu Grunde liegende wirtschaftliche Situation auf unangemessen hohe Entnahmen zurückzuführen ist bzw inwieweit sich die zum Schuldnerlass Anlass gebenden Verluste bereits steuerlich ausgewirkt haben.

Unklar bleibt, wie der in den Erläuterungen genannte *geordnete und strukturierte Sanierungsprozess* auszusehen hat, in dessen Rahmen die außergerichtliche Einigung stattfinden muss. Mangels eines Rechtsrahmens liegt die Gestaltung einer außergerichtlichen Einigung in den Händen des Schuldners und der betroffenen Gläubiger.

### 3. Sanierung im Rahmen eines Restrukturierungsverfahrens nach der ReO

§ 36 EStG und § 23a KStG umfassen ab der Veranlagung 2021 Schuldnerlässe im Rahmen von Insolvenzverfahren und Schuldnerlässe im Rahmen vergleichbarer *außergerichtlicher*

Sanierungen. Der Gesetzestext stellt hingegen nicht (ausdrücklich) auf Sanierungen im Rahmen eines Restrukturierungsverfahrens nach der ReO<sup>9)</sup> ab. Nach den Erläuterungen zum Initiativantrag sollen allerdings auch Sanierungen im Rahmen eines Restrukturierungsverfahrens gem §§ 1 ff ReO von den Neuregelungen umfasst sein.<sup>10)</sup>

Neben anderen Restrukturierungsmaßnahmen wird die Aushandlung eines Schuldnerlasses mit bestimmten Gläubigern oder Gläubigergruppen einen zentralen Bestandteil des Restrukturierungsplans nach der ReO darstellen.<sup>11)</sup> Die ReO sieht drei Varianten vor, die für die Durchführung eines Restrukturierungsverfahrens zur Verfügung stehen. Die „Grundvariante“ ist das nicht öffentliche, „ordentliche“ Restrukturierungsverfahren. Das „Europäische“ Restrukturierungsverfahren wird als öffentliches Verfahren geführt und das „vereinfachte“ Restrukturierungsverfahren ist ein auf Finanzgläubiger eingeschränktes, nicht öffentliches Verfahren. Ein Restrukturierungsverfahren ist ein Gerichtsverfahren, das auf Antrag des Schuldners (§ 1 ReO) bei Vorliegen der Voraussetzungen (§§ 6 ff ReO) vom zuständigen Gericht (§ 4 ReO) einzuleiten ist und das mit Eintritt der Rechtskraft der Bestätigung des Restrukturierungsplans oder der Restrukturierungsvereinbarung aufgehoben ist (§ 41 Abs 1 ReO) oder vom Gericht nach Maßgabe des § 41 Abs 2 ReO eingestellt wird. Das „vereinfachte“ Restrukturierungsverfahren gem § 45 ReO weist allerdings weniger Elemente eines Gerichtsverfahrens auf und sieht (nach Einvernahme der betroffenen Gläubiger) lediglich die gerichtliche Bestätigung einer (ausschließlich) mit Finanzgläubigern außergerichtlich ausgehandelten Restrukturierungsvereinbarung vor.<sup>12)</sup>

Bei enger Auslegung fällt ein Restrukturierungsverfahren nach der ReO daher weder unter die von § 36 EStG und § 23a KStG erfassten Insolvenzverfahren noch unter „außergerichtliche“ Sanierungen. Der Ausschluss vom Anwendungsbereich dieser Bestimmungen kann aber nicht beabsichtigt sein und widerspricht auch der in den Erläuterungen zum Ausdruck kommenden Intention. Nach der mit BGBl I 2021/227 umgesetzten Rechtslage müssen Restrukturierungsverfahren nun – mE unzutreffend – unter „außergerichtliche“ Sanierungen subsumiert werden, um in den Anwendungsbereich der §§ 36 EStG und 23a KStG zu fallen.

ME hätte der Gesetzgeber Restrukturierungsverfahren nach der ReO in § 36 EStG und § 23a KStG neben den Verfahren nach der IO ausdrücklich als begünstigte Sanierungsverfahren anführen sollen. Damit wären für diese Sanierungsvarianten, die in einem Rechtsrahmen und daher wohl im Sinne der Erläuterungen als strukturierte und geordnete Verfahren ablaufen, weitergehende Prüfschritte hinsichtlich der Begünstigungsfähigkeit von Schuldnerlässen entfallen.

### 4. Entstehung des Gewinnes und abweichende Steuerfestsetzung bzw Steuerberechnung

Ertragsteuerlich wird der Gewinn aus einem Schuldnerlass nach der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis zum gerichtlichen

<sup>7)</sup> Vgl *Blasina* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG (28. Lfg; 2016) § 23a Rz 17; *Heinrich* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (15. Lfg; 2011) § 36 Rz 70; KStR 2013 Rz 1524.

<sup>8)</sup> Siehe Punkt A.

<sup>9)</sup> Restrukturierungsordnung, BGBl I 2021/147.

<sup>10)</sup> IA 2080/A 27. GP 66 und 67.

<sup>11)</sup> Vgl *Mohr*, Die Richtlinie über die Restrukturierung und Insolvenz – ein kurzer Gesamtüberblick, ZIK 2019, 86 (87); ErläutRV 950 BlgNR 27. GP 1.

<sup>12)</sup> Vgl dazu näher *Konecny*, Die neuen Verfahrensgebäude im Restrukturierungs- und Insolvenzrecht, in *Konecny*, RIRUG, ZIK Spezial (2021) 1 (4).

Insolvenzverfahren nicht schon mit der gerichtlichen Bestätigung des Sanierungsplans (§ 152 IO) verwirklicht, sondern erst in dem Zeitpunkt, in dem die vereinbarte Quote geleistet wird. Darauf stellen auch die gesetzlichen Regelungen in § 36 EStG und § 23a KStG ab, in denen jeweils auf die Entstehung des Gewinnes durch Erfüllung der Sanierungsplanquote oder eines Zahlungsplanes Bezug genommen wird.<sup>13)</sup> Wird die Quote in Raten entrichtet, entsteht der Gewinn aus dem Schulderrlass sukzessive entsprechend der geleisteten Ratenzahlungen.<sup>14)</sup> Dies wird auch für die Erfüllung eines Restrukturierungsplanes<sup>15)</sup> und aufgrund der Neuregelungen in § 36 EStG und § 23a KStG sinngemäß auch für die Erfüllung einer vergleichbaren außergerichtlichen Vereinbarung gelten.<sup>16)</sup>

Anders als in einem Insolvenzverfahren muss im Rahmen einer außergerichtlichen Einigung und auch in einem Restrukturierungsverfahren gem ReO für die betroffenen Gläubiger keine einheitliche Quote festgelegt werden. Bei der abweichenden Steuerfestsetzung gem § 36 EStG und bei der Steuerberechnung nach § 23a KStG ist daher mE von den mit den Gläubigern (Gläubigergruppen) vereinbarten Quoten auszugehen und eine „Mischquote“ in Bezug auf den von der Vereinbarung betroffenen Forderungsbetrag zu ermitteln. Gläubiger, die an der außergerichtlichen Sanierung oder Restrukturierung nicht teilnehmen, sind dabei nicht zu berücksichtigen.<sup>17)</sup>

#### Beispiel:<sup>18)</sup>

Die Gesamtverbindlichkeiten des Schuldners betragen € 800.000,-. Aufgrund einer außergerichtlichen (strukturierter) Einigung verzichten Gläubiger mit Forderungen iHv € 300.000,- auf ein Drittel der Forderungen (Quote 66,67%), Gläubiger mit Forderungen iHv € 200.000,- verzichten auf die Hälfte der Forderungen (Quote 50%). Die übrigen Gläubiger beteiligen sich nicht an der Sanierung. Insgesamt nehmen daher Gläubiger, die 62,5% des Gesamtobligos vertreten, an der außergerichtlichen Sanierung teil. Der Gewinn aus dem Schulderrlass (Sanierungsgewinn) vor Verrechnung mit Verlusten bzw. Verlustvorträgen beläuft sich auf € 200.000,-. Die „Mischquote“ beträgt 60% (Quotenzahlung iHv € 300.000,- im Verhältnis zu den von der Kürzung betroffenen Gesamtforderungen von € 500.000,-).

### C. Ausnahmen von der Verlustvortragsgrenze gem § 8 Abs 4 Z 2 lit b TS 1 KStG für Gewinne aus Schulderrlässen

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 (Verlustvortragsgrenze). Nicht abgezogene Verluste können unter Beachtung der Grenze in die Folgejahre vorgetragen werden. Die Verlustvortragsgrenze ist allerdings gem § 8 Abs 4 Z 2 lit b TS 1 KStG nach der bisherigen Rechtslage insoweit nicht anzuwenden, als im Gesamtbetrag der Einkünfte Sanierungsgewinne gem § 23a KStG enthalten sind.<sup>19)</sup> Die Finanzverwaltung bezog dies schon bislang auch auf Sanierungsgewinne aufgrund von außergerichtlichen Ausgleichen.<sup>20)</sup>

Mit BGBl I 2021/227 wird der Anwendungsbereich des § 8 Abs 4 Z 2 lit b TS 1 KStG ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2021 generell auf Gewinne aus einem Schulderrlass erweitert. Nach

den Begründungen zum Initiativantrag<sup>21)</sup> soll die Ausnahme von der 75%igen Verlustvortragsgrenze für Sanierungsgewinne gemäß § 23a KStG ab der Veranlagung 2021 auch für Gewinne aus Schulderrlässen gewährt werden, die nicht im Rahmen eines gerichtlichen oder vergleichbaren außergerichtlichen Sanierungsverfahrens entstanden sind. Ziel ist es, die Entschuldung von Unternehmen steuerlich zu erleichtern, wenn ausreichend Verlustvorträge vorhanden sind, mit denen die steuerwirksamen Gewinne aus Schulderrlässen verrechnet werden können.

#### Ab 2021 ist die Verlustvortragsgrenze für Gewinne aus Schulderrlässen generell aufgehoben.

Die Aufhebung der Verlustvortragsgrenze wird folglich auf jede Art von Gewinnen aus Schulderrlässen ausgedehnt. Als Schulderrlass gilt ein

Nachlass von bestehenden oder künftigen Schulden, nicht aber eine Schuldübernahme gem § 1404 ABGB, der Verzicht auf künftige Zinsen, Zuschüsse des Gläubigers oder eines Dritten sowie der Erlass des negativen Kapitalkontos eines ausscheidenden Personengesellschafters.<sup>22)</sup>

Der Anwendungsbereich des § 8 Abs 4 Z 2 lit b TS 2 KStG (Aufhebung der Verlustvortragsgrenze für Gewinne, die in Veranlagungszeiträumen anfallen, die von einem Insolvenzverfahren betroffen sind) bleibt unverändert. Eine Ausweitung auf Restrukturierungsverfahren<sup>23)</sup> könnte solche Verfahren steuerlich entlasten und würde eine Annäherung an die steuerlichen Regelungen für Insolvenzverfahren nach der IO bewirken.

#### Schlussstrich

Mit der Ausweitung des Anwendungsbereichs von § 36 EStG und § 23a KStG begünstigt der Gesetzgeber nunmehr auch in einem Sanierungsverfahren nach der IO vergleichbare außergerichtliche Sanierungen. Welche Kriterien der Vergleichbarkeitsprüfung zugrunde zu legen sind, bleibt allerdings offen. Schulderrlässe in Restrukturierungsverfahren nach der ReO sind nach dem Gesetzeswortlaut nicht erfasst, sollen aber ebenfalls in den Genuss der Regelungen kommen. Mit der Aufhebung der Verlustvortragsgrenze für Gewinne aus einem Schulderrlass gem § 8 Abs 4 Z 2 lit b TS 1 KStG soll die Entschuldung von Unternehmen mit ausreichenden Verlustvorträgen generell erleichtert werden.

<sup>13)</sup> Nur im Abschöpfungsverfahren mit Restschuldbefreiung wird gem § 36 Abs 2 Z 3 EStG auf die Erteilung der Restschuldbefreiung abgestellt.

<sup>14)</sup> Vgl VwGH 24. 5. 1993, 92/15/0041; 23. 11. 2011, 2009/13/0041; EStR 2000 Rz 7270; KStR 2013 Rz 1523.

<sup>15)</sup> Vgl *Kanduth-Kristen*, Restrukturierung nach der ReO und Steuerrecht, in *Konecny*, RIRUG, ZIK Spezial (2021) 221 (222f).

<sup>16)</sup> Mit dem Ökosozialen SteuerreformG 2022 Teil I (RV 1293 BlgNR 27. GP) soll eine Senkung der Einkommen- und Körperschaftsteuersätze in Etappen erfolgen. Gewinne aufgrund von Sanierungsvereinbarungen können nach Maßgabe der Erfüllung der Vereinbarungen bereits den gesenkten Tarifen unterliegen.

<sup>17)</sup> Vgl *Kanduth-Kristen* in *Konecny*, ZIK Spezial (2021) 221 (225).

<sup>18)</sup> In Anlehnung an *Kanduth-Kristen* in *Konecny*, ZIK Spezial (2021) 221 (225).

<sup>19)</sup> Siehe dazu *Raab/Renner* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG (32. Lfg; 2019) § 8 Rz 1364 sowie KStR 2013 Rz 992b.

<sup>20)</sup> Vgl KStR 2013 Rz 992b.

<sup>21)</sup> IA 2080/A 27. GP 66.

<sup>22)</sup> Vgl KStR 2013 Rz 1524.

<sup>23)</sup> Siehe *Kanduth-Kristen*, taxlex 2021, 369 (371); *Kanduth-Kristen*, Richtlinie über Restrukturierung und Insolvenz: Zur Notwendigkeit steuerlicher Begleitmaßnahmen, ZIK 2019, 216 (219); *Kanduth-Kristen* in *Konecny*, RIRUG, ZIK Spezial (2021) 221 (229f).