

Organe / Anmeldung / Besteuerung

## Privatstiftung

Zahlungsverzugs-RL

## Zinsenrechts-Änderungsgesetz

Billigkeitsprüfung

## Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters

GmbH-Stammkapital

## Vorteile durch Euro-Umstellung

Dienstreisen

## Lohnverrechnung und Fahrtkosten

Unlauteres Internet

## Herkunftslandprinzip im Wettbewerbsrecht

Steuerbegünstigung

## Übertragender Sanierung

# Steuerliche Begünstigung übertragender Sanierungen?

*Wird der Betrieb eines sanierungsbedürftigen Unternehmens an eine Nachfolgesellschaft übertragen, so kommt ein Schulderrass dem bisherigen Rechtsträger zu Gute, ohne dass der Betrieb in seiner Hand weitergeführt wird. Der Beitrag geht der Frage nach, ob bei einer solchen „Sanierung“ des Rechtsträgers ein begünstigungsfähiger Sanierungsgewinn vorliegt.*

GEORG KOFLER

## 1. PROBLEMSTELLUNG

Nach dem Wegfall der gesetzlichen Steuerfreiheit des Sanierungsgewinnes<sup>1)</sup> aufgrund des StruktAnpG 1996, BGBl 1996/201, ist nunmehr in den EStR<sup>2)</sup> eine ähnliche Begünstigung vorgesehen; demnach ist die aus Sanierungsgewinnen entstehende Einkommen- bzw Körperschaftsteuer bei Übersteigen der Ausgleichsquote nicht festzusetzen, wenn einerseits ein gerichtlicher Ausgleich oder ein Zwangsausgleich abgewickelt wird und andererseits abstrakt die Voraussetzungen für einen Sanierungsgewinn iSd früheren § 36 EStG bzw § 23 Z 1 KStG vorliegen.<sup>3)</sup>

Die Frage der Begünstigung eines Sanierungsgewinnes wirft sich praktisch oftmals im Fall der sog *übertragenden Sanierung* auf. Es geht dabei darum, dass der bisherige Rechtsträger seinen Betrieb einstellt, dieser aber in einer anderen rechtlichen – und meist auch wirtschaftlichen – Form weitergeführt wird, während der bisherige Rechtsträger bzw die Gesellschafter des bisherigen Rechtsträgers durch einen Schulderrass saniert werden.<sup>4)</sup> Die bisherigen Stellungnahmen im österreichischen Schrifttum gehen diesbezüglich davon aus, dass der Annahme der Sanierungseignung die „Fortführung des Unternehmens in einer Nachfolge- oder Auffängesellschaft“ nicht entgegenstehe.<sup>5)</sup> Freilich stellt die übertragende Sanierung in gewissem Sinne eine Sanierung des bisherigen *Rechtsträgers* dar, deren Akzeptanz in Schrifttum und Rsp keinesfalls so deutlich zum Ausdruck kommt.

## 2. DIE ÜBERTRAGENDE SANIERUNG IN DER RECHTSPRECHUNG

Der *BFH* hat mit seinem Urteil vom 24. 4. 1986, IV R 282/84,<sup>6)</sup> zur mittlerweile aufgehobenen Be-

MMag. Dr. *Georg Kofler* ist Univ.-Ass. an der Abteilung für Finanz- und Steuerrecht der Universität Linz und Steuerberaterberufsanwärter.

- 1) § 36 EStG und § 23 Z 1 KStG idF vor dem StruktAnpG 1996, BGBl 1996/201; seit dem BudgetbegleitG 2001, BGBl I 2000/142, findet sich der – inhaltlich mit § 36 EStG und § 23 Z 1 KStG übereinstimmende – Begriff des Sanierungsgewinnes in § 2 Abs 2 b Z 3 EStG wieder; dazu *Käferböck*, *ecolex* 2001, 186.
- 2) Rz 1007 ff EStR 2000 idF des Änderungserrlasses 2001, GZ 06 0104/11-IV/6/01, vom 25. 1. 2002.
- 3) Diese sind das Vorliegen einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme, die Sanierungsbedürftigkeit, die Sanierungsabsicht und die Sanierungseignung; zu diesen Kriterien ausführlich *Denk* in *Feldbauer-Durstmüller/Schlager*, *Krisenmanagement – Sanierung – Insolvenz*, 934 ff; *Käferböck*, *ecolex* 2001, 186 ff; *Nolz* in *FS Bauer*, 194 ff; *Quantschnigg/Schuch*, *ESt-HB*, § 36 Tz 6 ff; *Ruppe* in *Ruppe*, *Rechtsprobleme der Unternehmenssanierung*, 273 ff; Rz 1009 ff EStR 2000; zur durch das RentenFinG 1997 aufgehobenen Parallelvorschrift des § 3 Nr 66 dEStG beispielsweise *Heinicke* in *Schmidt*, *EStG*<sup>20</sup>, § 3 – „Sanierungsgewinn“; *Apitz*, *StBp* 1993, 14 ff; *Fichtelmann*, *DStR* 1992, 237 ff und 314 ff.
- 4) *Fichtelmann*, *DStR* 1992, 315; zum Begriff auch *Schmidt*, *ZfP* 1980, 336; *Apitz*, *StBp* 1993, 18 f.
- 5) *Käferböck*, *ecolex* 2001, 186; *Quantschnigg/Schuch*, *ESt-HB*, § 36 Tz 10; Rz 1015 EStR 2000.
- 6) *BFH* 24. 4. 1986, IV R 282/84, *BFHE* 146, 549, *BStBl* 1986 II 672; nachfolgend *BFH* 19. 3. 1991, VIII R 214/85, *BFHE* 164, 70, *BStBl* 1991 II 633; *BFH* 21. 10. 1997, VIII R 65/96, *BFHE* 185, 147, *BStBl* 1998 II 437; *BFH* 21. 10. 1997, VIII R 20/96, *BFH/NV* 1998, 1073; aus der Rsp der Finanzgerichte zB *FG München* 17. 9. 1991, 7 K 7191/85, *EFG* 1992, 201; *FG Mün-*

stimmung des § 3 Nr 66 dEStG entschieden, dass auch eine übertragende Sanierung zu einem begünstigten Sanierungsgewinn beim bisherigen Unternehmensträger<sup>7)</sup> führt.<sup>8)</sup> Der *BFH* begründete dieses Ergebnis damit, dass § 3 Nr 66 dEStG lediglich verlange, dass Schulden zum Zweck der Sanierung erlassen werden, nicht aber, dass die Sanierung beim bisherigen Unternehmensträger erfolge, dem der Erlass gewährt wird; der wirtschaftspolitische Zweck des § 3 Nr 66 EStG, nämlich das Unternehmen als lebenden Organismus und Einkunftsquelle zu erhalten,<sup>9)</sup> erfordere die Begünstigung auch in den Fällen der übertragenden Sanierung. Es könne nicht hinderlich sein, dass der Erlass der untergehenden Altgesellschaft gewährt wird, sofern dies in der Absicht geschieht, dadurch den Übergang des Not leidenden Unternehmens auf die Nachfolgesellschaft zu ermöglichen und seine Gesundung herbeizuführen. Zusammenfassend kann somit festgehalten werden, dass es nach deutscher Rsp für das Vorliegen einer Sanierung bzw des Kriteriums der Sanierungseignung nicht erforderlich ist, dass das Unternehmen in der bisherigen Rechtsform fortgeführt wird. Es ist dabei wohl auch ausreichend, wenn die Tätigkeit nur in einem Teilbereich fortgeführt oder sogar eine völlig anders geartete Tätigkeit aufgenommen wird.<sup>10)</sup>

Im Erk vom 28. 3. 2000, 96/14/0104,<sup>11)</sup> kam der *VwGH* zu einem ähnlichen Ergebnis und schloss sich ausdrücklich der zuvor im Schrifttum<sup>12)</sup> vertretenen Auffassung an, dass „die Fortführung eines Unternehmens in einer Nachfolge- bzw Auffanggesellschaft ein Indiz für eine geeignete Sanierungsmaßnahme sein kann“. Aus diesem Erk ergibt sich weiters, dass der Schuldner zeitlich vor Übertragung des Betriebes an die Nachfolge- bzw Auffanggesellschaft erfolgen muss, da der – teilweise – Forderungsverzicht der Gläubiger „die Veräußerung eines sanierten Betriebes“ ermöglichen müsse.

### 3. STELLUNGNAHME

#### a) BEGÜNSTIGUNG DES BISHERIGEN RECHTSTRÄGERS BEI ÜBERTRAGENDER SANIERUNG

Nach jüngerer deutscher Rsp zur mittlerweile aufgehobenen Bestimmung des § 3 Nr 66 dEStG sollte – neben der *unternehmensbezogenen* Sanierung zur Sicherung des Fortbestandes des Unternehmens – auch die *unternehmerbezogene* Sanierung<sup>13)</sup> zulässig und sohin auch ein Sanierungsgewinn dann steuerfrei sein, wenn einer natürlichen Person als Schuldner durch den Erlass eine schuldenfreie Liquidierung ihres Unternehmens und der Aufbau einer Existenz in selbständiger oder nichtselbständiger Position ermöglicht wird;<sup>14)</sup> so genüge es für die Sanierungseignung (Sanierungsfähigkeit), wenn der Forderungserlass einem Einzelunternehmer<sup>15)</sup> oder einem persönlich haftenden Gesellschafter einer Mitunternehmerschaft<sup>16)</sup> ermöglicht, das von ihm betriebene Unternehmen aufzugeben, ohne von weiter bestehenden Schulden beeinträchtigt zu sein. Der *BFH* begründete dieses Ergebnis einerseits mit dem Sinn des § 3 Nr 66 dEStG, wonach der Erlass von nicht mehr voll werthaltigen

Forderungen, deren Existenz aber den Schuldner in seiner Existenz bedrohen, begünstigt werden soll, und andererseits mit dem System des Einkommensteuerrechts, da nicht der Betrieb, sondern die natürliche Person Steuersubjekt ist; schließlich beziehe sich auch nach dem Wortlaut des § 3 Nr 66 dEStG die Sanierung nicht auf ein Unternehmen.

Abgesehen davon, dass dieser Rspr zur *unternehmerbezogenen* Sanierung schon aus grundsätzlichen Erwägungen nicht zuzustimmen ist,<sup>17)</sup> lässt sie sich nicht auf Österreich übertragen.<sup>18)</sup> Zuzugestehen ist zwar, dass auch der *VwGH* bei der Prüfung der *Sanierungsbedürftigkeit* – soweit natürliche Personen betroffen sind – insofern auf den *Unternehmer* abstellt, als Privatvermögen<sup>19)</sup> die Sanierungsbedürftigkeit uU ausschließt<sup>20)</sup> oder bei mehreren Betrieben auf alle Be-

chen, 27. 4. 2001, 6 K 4260/98; dazu auch *Niehus/Küntzel*, DB 1987, 246; *wd*, GmbHR, R 84; kritisch *Fichtelmann*, DStR 1992, 315 f.

7) Instruktiv zur Zurechnung *BFH* 21. 10. 1997, VIII R 20/96, *BFH/NV* 1998, 1073.

8) In diesem Fall wurden die Geschäftsbeziehungen des Großhandelsbetriebes einer aus Vater und Sohn bestehenden OHG unentgeltlich auf eine GmbH übertragen. Bereits vor Einleitung des Vergleichsverfahrens war dabei einverständlich mit den Gläubigern vom Sohn und dessen Ehefrau die Nachfolgesellschaft in der Rechtsform der GmbH gegründet worden, die den Betrieb der OHG unter Übernahme aller Geschäftsbeziehungen in der bisherigen Weise fortgeführt hat; der *BFH* sah in diesen Geschäftsbeziehungen die wesentlichen Betriebsgrundlagen des früher von der OHG betriebenen Großhandels, ohne dass es darauf ankomme, ob der Warenbestand oder das Anlagevermögen übertragen werde; kritisch dazu *Fichtelmann*, DStR 1992, 315 mwN.

9) Ebenso zB *BFH* 23. 9. 1993, IV R 103/90, *BFH/NV* 1994, 468.

10) So etwa *FG München* 17. 9. 1991, 7 K 7191/85, *EFG* 1992, 201.

11) *VwGH* 28. 3. 2000, 96/14/0104, *ÖStZB* 2000/372 = *ecolex* 2000/219m *Anm Bachl*.

12) *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 36 Tz 10.

13) Zur Abgrenzung *BFH* 18. 12. 1990, VIII R 39/87, *BFHE* 164, 404, *BStBl* 1991 II 784; *BFH* 12. 9. 1996, IV R 19/95, *BFHE* 181, 447, *BStBl* 1997 II 234; *BFH* 21. 10. 1997, VIII R 65/96, *BFHE* 185, 147, *BStBl* 1998 II 437; siehe auch *Walder*, *FJ* 1996, 192.

14) *BFH* 14. 3. 1990, I R 64/85, *BFHE* 161, 28, *BStBl* 1990 II 810; *BFH* 14. 3. 1990, I R 106/85, *BFHE* 161, 34, *BStBl* 1990 II 813; *BFH* 18. 12. 1990, VIII R 39/87, *BFHE* 164, 404, *BFH* 22. 1. 1991, VIII R 12/88, *BFH/NV* 1991, 806; *BStBl* 1991 II 784; *BFH* 19. 3. 1991, VIII R 214/85, *BFHE* 164, 70, *BStBl* 1991 II 633; *BFH* 19. 3. 1993, III R 79/91, *BFH/NV* 1993, 536; *BFH* 22. 4. 1998, XI R 48/95, *BFH/NV* 1998, 1214; im Ergebnis bereits *RFH* 16. 12. 1936, VI A 725/36, *RStBl* 1937, 436; *RFH* 12. 10. 1938, VI 621/38, *RStBl* 1939, 86; *RFH* 14. 11. 1938, VI 495/38, *RStBl* 1939, 117; ferner *Apitz*, *StBp* 1993, 17.

15) *BFH* 14. 3. 1990, I R 64/85, *BFHE* 161, 28, *BStBl* 1990 II 810; *BFH* 14. 3. 1990, I R 106/85, *BFHE* 161, 34, *BStBl* 1990 II 813.

16) Siehe etwa *BFH* 18. 12. 1990, VIII R 39/87, *BFHE* 164, 404, *BStBl* 1991 II 784, zu einer GmbH & Co KG; weiters *BFH* 12. 9. 1996, IV R 19/95, *BFHE* 181, 447, *BStBl* 1997 II 234; wegen der beschränkten Haftung des Kommanditisten bedarf dieser keines Erlasses der Gesellschaftsschulden, um persönlich weiterhin wirtschaftlich existieren zu können; siehe auch *Fichtelmann*, DStR 1992, 314.

17) *Fichtelmann*, DStR 1992, 241.

18) Kritisch auch *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 36 Tz 10.

19) Ausführlich *Walder*, *FJ* 1996, 192.

20) *VwGH* 19. 5. 1993, 89/13/0252, *ÖStZB* 1994, 34; ebenso *BFH* 25. 10. 1963, I 359/60 S, *BFHE* 78, 308, *BStBl* 1964 III 122; *BFH* 22. 4. 1998, XI R 48/95, *BFH/NV* 1998, 1214.

triebe rekuriert wird.<sup>21)</sup> Daraus lässt sich jedoch umgekehrt nicht erschließen, dass nicht der Betrieb als Wirtschaftsfaktor und Einkunftsquelle erhalten bleiben muss, um einen begünstigungsfähigen Sanierungsgewinn annehmen zu können. In diesem Sinne stellt die österreichische hA zutreffend auf die Sanierung des Unternehmens ab.<sup>22)</sup> Ausdrücklich hat der VwGH im Erk vom 20. 5. 2000, 99/14/0311,<sup>23)</sup> auch ausgesprochen, dass die „*bloße Sanierung des Unternehmers und nicht auch des Unternehmens*“ nicht ausreicht, um den Schulderlass der Gläubiger als Sanierungsgewinn ansehen zu können; der VwGH hat auch mehrfach darauf hingewiesen, dass er die anders gelagerte Ansicht des BFH nicht teilt.<sup>24)</sup> Vielmehr muss das Unternehmen durch die Sanierung als Wirtschaftsfaktor erhalten bleiben.<sup>25)</sup> Es liegt sohin kein begünstigter Sanierungsgewinn vor, wenn ein Betrieb nach erfolgtem Schulderlass wegen seiner offenkundigen wirtschaftlichen Zerrüttung eingestellt wird.<sup>26)</sup> Ebenso wie die Veräußerung des zu sanierenden Betriebes aber eine Sanierungseignung indiziert,<sup>27)</sup> ist auch ein Schulderlass dann zur Sanierung geeignet, wenn dadurch eine Sanierung durch die Übernahme des Unternehmens aufgrund von Schenkung, Veräußerung oder Umgründung<sup>28)</sup> durch eine Fortführungsgesellschaft erreicht werden kann.<sup>29)</sup> Zusammenfassend kommt es in diesem Sinne für die Frage der Begünstigung der übertragenden Sanierung auch nicht darauf an, ob der Rsp des BFH zur unternehmerbezogenen Sanierung zu folgen ist, sofern nur die Gläubiger ihre Forderungen im Interesse der Fortführung des Unternehmens durch die Auffang- bzw Fortführungsgesellschaft erlassen haben<sup>30)</sup> und diese Fortführung den Betrieb als Wirtschaftsfaktor erhält.<sup>31)</sup>

Fraglich ist schließlich, ob für die Annahme eines begünstigten Sanierungsgewinnes eine rechtliche Beziehung zwischen dem Altunternehmer und der Fortführungsgesellschaft bestehen muss. *Fichtelmann*<sup>32)</sup> meint diesbezüglich, die übertragende Sanierung als Fortsetzung des bisherigen Unternehmens sei nur dann begünstigt, „*wenn der bisherige Unternehmer auch am fortgeführten Unternehmen beteiligt bleibt*“, wobei eine „*minimale Beteiligung*“ dem nicht genügen würde. Auch *Unger*<sup>33)</sup> hält die übertragende Sanierung grundsätzlich für möglich, sofern die Auffanggesellschaft „*von den bisherigen Gesellschaftern gegründet wurde, weil die Sanierung in der bisherigen Unternehmensform nicht möglich war*“. Dieser einschränkenden Auffassung ist nicht zu folgen. Der Erhalt des Betriebes als Wirtschaftsfaktor bedarf keiner zusätzlichen Koppelung an den früheren Rechtsträger; es ist kein sachlicher Grund ersichtlich, eine wirtschaftliche und rechtliche Nähe des wirtschaftlich vorbelasteten bisherigen Rechtsträgers zur Auffang- bzw Fortführungsgesellschaft zu fordern.

**b) BEGÜNSTIGUNG VON KOMMANDITISTEN MIT NEGATIVEM KAPITALKONTO**

Sieht man von der umstrittenen Frage der Prüfung der Sanierungsbedürftigkeit bei Mitunternehmerschaften<sup>34)</sup> ab, wirft sich insb das Problem auf, ob der Kommanditist im Falle der übertragenden Sanierung inso-

fern am Sanierungsgewinn partizipiert, als ein negatives Kapitalkonto aufgefüllt wird; diesfalls wäre nämlich bei nichtausgleichspflichtigem Ausscheiden iSd § 24 Abs 2 EStG das zu versteuernde negative Kapitalkonto geringer. Grundsätzlich sind nach deutscher Rsp bei einer *unternehmensbezogenen* Sanierung auch Kommanditisten mit negativem Kapitalkonto am Sanierungsgewinn beteiligt; das negative Konto kann in diesem Fall steuerfrei aufgefüllt werden.<sup>35)</sup> Dies gilt auch dann, wenn Kommanditisten alsbald nach der Sanierung aus der KG ausscheiden, sofern das Unternehmen zunächst mit ihnen fortgeführt und den Altgesellschaftern damit die Möglichkeit gegeben werden sollte, weiterhin als Mitunternehmer Einkünfte zu beziehen.<sup>36)</sup> Zum selben Ergebnis gelangt der BFH im

- 21) VwGH 15. 5. 1997, 95/15/0152, ÖStZB 1998, 63 = ecolex 1997, 808 m Anm *Bachl*; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 36 Tz 8; ebenso BFH 14. 3. 1990, I R 64/85, BFHE 161, 28, BStBl 1990 II 810.
- 22) VwGH 20. 4. 1999, 98/14/0120, ÖStZB 1999, 649; VwGH 24. 5. 1993, 92/15/0041, ÖStZB 1993, 674; VwGH 23. 2. 1994, 92/13/0289, ÖStZB 1994, 627; weiters *Nolz* in FS Bauer, 195; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 36 Tz 10.
- 23) VwGH 23. 5. 2000, 99/14/0311, ÖStZB 2001/313; ebenso VwGH 31. 3. 1998, 95/13/0265, ÖStZB 1999, 44.
- 24) VwGH 20. 11. 1996, 94/15/0137, ÖStZB 1997, 659; VwGH 23. 1. 1997, 93/15/0043, ÖStZB 1998, 138; VwGH 31. 3. 1998, 95/13/0265, ÖStZB 1999, 44.
- 25) ZB VwGH 31. 3. 1998, 95/13/0265, ÖStZB 1999, 44.
- 26) VwGH 23. 1. 1997, 93/15/0043, ÖStZB 1998, 138; VwGH 23. 5. 2000, 99/14/0311, ÖStZB 2001/313; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 36 Tz 10.
- 27) *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB, § 36 Tz 10; *Nolz* in FS Bauer, 198; *Kristen*, ZIK 2000/11, 15.
- 28) *Ruppe* in *Ruppe*, Rechtsprobleme der Unternehmenssanierung, 275.
- 29) Siehe auch *Niehus/Küntzel*, DB 1987, 246.
- 30) In diesem Sinne BFH 24. 4. 1986, IV R 282/84, BFHE 146, 549, BStBl 1986 II 672.
- 31) *Schumacher*, JBl 1990, 5; *Ruppe* in *Ruppe*, Rechtsprobleme der Unternehmenssanierung, 275.
- 32) *Fichtelmann*, DStR 1992, 315 f.
- 33) *Unger*, ecolex 1990, 309; *BMF*, SWK 1988, A I 199.
- 34) Ausführlich *Walder*, FJ 1996, 192; zum deutschen Recht *Fichtelmann*, DStR 1992, 316.
- 35) BFH 18. 4. 1996, IV R 48/95, BFHE 180, 367, BStBl 1996 II 574 mwN; *Fichtelmann*, DStR 1992, 317; der Grundsatz, dass ein negatives Kapitalkonto gewinnerhöhend aufzulösen ist, wenn erkennbar wird, dass es durch künftige Gewinne nicht mehr aufgefüllt werden kann (BFH 10. 11. 1980, GrS 1/79, BFHE 132, 244, BStBl 1981 II 164), gilt in Sanierungsfällen nicht, da – solange die Gesellschaft eine Sanierung anstrebt – davon auszugehen ist, dass auch die Entstehung zukünftiger Gewinne – einschließlich eines Sanierungsgewinnes – noch möglich ist (BFH 21.10.1997, VIII R 65/96, BFHE 185, 147, BStBl 1998 II 437 = FR 1998, 602 m Anm *Kempermann*).
- 36) BFH 12. 9. 1996, IV R 19/95, BFHE 181, 447, BStBl 1997 II 234.

Voraussetzung für die steuerliche Begünstigung eines Sanierungsgewinnes ist, dass der Betrieb als Wirtschaftsfaktor erhalten bleibt. Irrelevant ist demgegenüber, von welchem Rechtsträger der Betrieb fortgeführt wird.

Urteil vom 21. 10. 1997, VIII R 65/96,<sup>37)</sup> zutreffend auch für den Fall der übertragenden Sanierung: Im Falle der *unternehmensbezogenen* Sanierung werde der Sanierungsgewinn vom Unternehmensträger, also der Personengesellschaft, erzielt und ist entsprechend allen Gesellschaftern – also auch den Kommanditisten – zuzurechnen; dies gelte – anders als bei Einstellung des Betriebes der Gesellschaft oder Ausscheiden des Kommanditisten zum Zeitpunkt des Schulderrlasses<sup>38)</sup> – auch bei der übertragenden Sanierung. Dieser Lösung ist im Grundsatz auch für die österreichische Rechtslage zu folgen, wenngleich die vom BFH postulierte anteilige Zurechnung des steuerfreien Sanierungsgewinnes nur dahingehend problematisch sein könnte, ob sich bei einer Prüfung der Sanierungsbedürftigkeit sowohl auf Ebene der Mitunternehmerschaft als auch auf Ebene der einzelnen Gesellschafter eine Sanierungsbedürftigkeit des Kommanditisten ergibt.<sup>39)</sup>

#### c) ÜBERTRAGENDE SANIERUNG DURCH EINBRINGUNG

Zu den Anwendungsvoraussetzungen des § 12 UmgrStG gehört ua der positive Verkehrswert des einzubringenden Betriebes am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages. Liegt eine reale Überschuldung vor, kann dieser positive Verkehrswert nur durch rückwirkende Sanierungsmaßnahmen iSd § 16 Abs 5 UmgrStG hergestellt werden.<sup>40)</sup> Problematisch stellt sich hierbei dar, dass ein Schulderrlass nach dem Einbringungsstichtag aufgrund des § 18 Abs 2 iVm § 14 Abs 2 UmgrStG der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen ist und nicht auf den Einbringungsstichtag rückbezogen werden kann. Beseitigt der Einbringende aber die reale Überschuldung durch rückwirkende Einlagen iSd § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG, liegt ein begünstigter Sanierungsgewinn nur dann vor, wenn die übernehmende Körperschaft in diesem Jahr selbst sanierungsbedürftig ist.<sup>41)</sup> Behält umgekehrt der Einbringende die Verbindlichkeiten rückwirkend nach § 16 Abs 5 Z 3 UmgrStG durch Nichtansatz in der Einbringungsbilanz<sup>42)</sup> zurück, kommt ein nach dem Abschluss des Einbringungsvertrages erfolgreicher Gläubigerverzicht dem Einbringenden zu Gute;<sup>43)</sup> das *BMF*<sup>44)</sup> verneinte diesfalls jedoch das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes iSd § 36 EStG. Freilich wird man auch diesfalls nach den Grundsätzen der übertragenden Sanierung einen begünstigten Sanierungsgewinn in Form nachträglicher betrieblicher Einkünfte iSd § 32 Z 2 EStG<sup>45)</sup> annehmen können, da durch diese Maßnahme die Weiterführung des Betriebes durch den neuen Rechtsträger erst ermöglicht wird und Einlagen iSd § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG aufgrund

der Sanierungsbedürftigkeit des Einbringenden idR ohnehin ausscheiden werden.

#### 4. ZUSAMMENFASSUNG

Voraussetzung für das Vorliegen eines – nunmehr erlassmäßig begünstigten – Sanierungsgewinnes ist, dass die Gläubiger im Ausgleichs- oder Zwangsausgleichsverfahren auf ihre Forderungen verzichten und dadurch – unter Erfüllung der übrigen Kriterien – der Betrieb als Wirtschaftsfaktor erhalten bleibt. Irrelevant ist demgegenüber, von welchem Rechtsträger der Betrieb fortgeführt wird. Die übertragende Sanierung ist dabei selbst dann begünstigt, wenn der bisherige Rechtsträger am fortführenden Rechtsträger nicht beteiligt ist bzw liquidiert wird. In den Fällen außergerichtlicher Sanierung kann es zu einer Begünstigung des Sanierungsgewinnes aufgrund Rz 1023 EStR 2000 kommen; Voraussetzung für eine außergerichtliche, übertragende Sanierung wird dann jedoch sein, dass die Gläubiger der Ausgliederung des Unternehmens zustimmen, sich mit einer Verwertung der der Altgesellschaft verbleibenden Vermögenswerte begnügen und auf die Haftungsansprüche (§ 25 HGB, § 1409 ABGB) verzichten.<sup>46)</sup>

37) BFH 21. 10. 1997, VIII R 65/96, BFHE 185, 147, BStBl 1998 II 437 = FR 1998, 602 m Anm *Kempermann*; BFH 21. 10. 1997, VIII R 20/96, BFH/NV 1998, 1073; kritisch *Fichtelmann*, DStR 1992, 315.

38) Diesfalls aufgrund der Haftungsbeschränkung keine *unternehmerbezogene* Sanierung; dazu auch BFH 12. 9. 1996, IV R 19/95, BFHE 181, 447, BStBl 1997 II 234; BFH 18. 12. 1990, VIII R 39/87, BFHE 164, 404, BStBl 1991 II 784.

39) Dazu ausführlich und mwN *Walder*, FJ 1996, 192.

40) Siehe nur *Hügel* in *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG, § 12 Rz 121.

41) VwGH 20. 6. 1995, 92/13/0023, ÖStZB 1996, 25 = *ecolex* 1995, 924.

42) Dazu ErlRV 72 BlgNR 20. GP, 27.

43) Entsteht der Sanierungsgewinn steuerlich zwischen Einbringungsstichtag und Abschluss des Einbringungsvertrages, kommt § 16 Abs 5 Z 3 UmgrStG nicht zur Anwendung, da von dieser Bestimmung nur bis zum Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages vorhandene Verbindlichkeiten erfasst sind; dazu *Hügel* in *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG, § 16 Rz 136. Nach stRsp des VwGH entsteht dabei der Sanierungsgewinn aufgrund des § 53 Abs 4 und 5 AO bzw des § 156 Abs 4 und 5 KO mit Erfüllung der Ausgleichsquote bzw nach Maßgabe der Ratenzahlungen; zB VwGH 24. 5. 1993, 92/15/0041, ÖStZB 1993, 674; aA *Fattinger*, RWZ 1997, 336 (rechtskräftige Bestätigung).

44) *BMF*, RdW 1996, 454 = SWK 1996, A 489.

45) Siehe VwGH 24. 5. 1993, 92/15/0041, ÖStZB 1993, 674.

46) Dazu auch BFH 24. 4. 1986, IV R 282/84, BFHE 146, 549, BStBl 1986 II 672; siehe auch *Apitz*, StBp 1993, 19.