

1.2.2 Ansprüche in der Insolvenz

1.2.2.1 Massenforderungen

Masseforderungen werden nicht – wie Insolvenzforderungen – nur quotenmäßig befriedigt, sondern sind grundsätzlich, sobald sie feststehen und fällig sind, zur Gänze aus der Insolvenzmasse zu befriedigen (§ 124 IO).

Die Unterscheidung in Masse- und Insolvenzforderungen ist von wesentlicher Bedeutung für die Beurteilung von Art und Umfang der Befriedigung von Forderungen, insbesondere auch zur Beurteilung ob ein Sanierungsplan Aussicht auf Erfolg hat: Ein Sanierungsplan setzt die vollständige Befriedigung aller Massenforderungen voraus.

Zu den taxativ aufgezählten Massenforderungen zählen gem § 46 Z 1–8 IO insbesondere

- die Kosten des Insolvenzverfahrens;
- Auslagen, welche mit der Erhaltung, Verwaltung und Bewirtschaftung der Masse verbunden sind, so insbesondere die Masse treffenden Steuern, Gebühren, Zölle, Sozialversicherungsbeiträge und andere öffentliche Abgaben, soweit der die Abgabepflicht auslösende Sachverhalt während des Insolvenzverfahrens verwirklicht wird;
- Forderungen der Arbeitnehmer (arbeitnehmerähnlichen Personen) auf laufendes Entgelt (inklusive Sonderzahlungen) für die Zeit nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens;
- Beendigungsansprüche der Arbeitnehmer, wenn das Beschäftigungsverhältnis vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens eingegangen worden ist und danach durch den Insolvenzverwalter beendet worden ist, ausgenommen die in § 25 IO genannten Fälle der Auflösung von Arbeitsverhältnissen;
- Beendigungsansprüche der Arbeitnehmer, wenn das Beschäftigungsverhältnis nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens durch den Arbeitnehmer aufgelöst wird und die Auflösung auf eine Rechtshandlung oder ein sonstiges Verhalten des Insolvenzverwalters zurückzuführen ist;
- Beendigungsansprüche der Arbeitnehmer, wenn das Beschäftigungsverhältnis während des Insolvenzverfahrens vom Insolvenzverwalter neu eingegangen worden ist;
- Ansprüche auf Erfüllung zweiseitiger Verträge in die der Insolvenzverwalter eingetreten ist (§ 21 IO);
- Ansprüche aus Rechtshandlungen des Insolvenzverwalters;
- unter bestimmten Voraussetzungen die Kosten der bevorrechteten Gläubigerschutzverbände;
- Ansprüche aus einer grundlosen Bereicherung der Masse;
- Kosten einer einfachen Bestattung des Schuldners.

1.3.2 Insolvenzgründe

§ 66 IO führt als Voraussetzung für die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens die Zahlungsunfähigkeit des Schuldners an. Für eingetragene Personengesellschaften, bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist, bei juristischen Personen und Verlassenschaften tritt als weiterer Insolvenzgrund die Überschuldung hinzu (§ 67 IO).

1.3.2.1 Zahlungsunfähigkeit

Zahlungsunfähigkeit (§ 66 IO) liegt vor, wenn der Schuldner nicht in der Lage ist, seine fälligen Verbindlichkeiten innerhalb angemessener Frist zu erfüllen, dh wenn ein nicht bloß vorübergehender, sondern ein dauernder Mangel an Zahlungsmitteln besteht, der den Schuldner hindert, seine fälligen Verbindlichkeiten zu bezahlen. Zur Abgrenzung zwischen dauerndem und bloß vorübergehendem Mangel existiert bis dato nur wenig Rechtsprechung. In einem Erkenntnis hat der OGH allerdings ausgesprochen, dass der für die Verwertung von Liegenschaftsvermögen erforderliche Zeitraum die Toleranzgrenze überschreitet, dh ist der Schuldner auf den Verkauf von Liegenschaften angewiesen, um fällige Verbindlichkeiten abdecken zu können, ist von einem dauernden Mangel an Zahlungsmitteln auszugehen. Ein Teil der Lehre tritt für eine Einzelfallbeurteilung unter Orientierung an der Verkehrsauffassung und unter Berücksichtigung der dem Schuldner von seinen Gläubigern regelmäßig tatsächlich gewährten Zahlungsfristen ein.

1.3.2.2 Überschuldung

Der OGH definiert die Überschuldung als Doppeltatbestand: Eine Überschuldung im Sinne des Insolvenzrechtes liegt demnach nur dann vor, wenn

- die Fortbestehensprognose negativ ist und
- eine rechnerische Überschuldung vorliegt.

Zweck der Fortbestehensprognose ist es, die Wahrscheinlichkeit einer künftigen Zahlungsunfähigkeit des Unternehmens festzustellen, dh die Überprüfung, ob in dem der Prognose zugrunde gelegten Zeitraum damit zu rechnen ist, dass Zahlungsunfähigkeit eintritt. Für den Nachweis, dass künftig nicht mit dem Eintritt der Zahlungsunfähigkeit zu rechnen ist, verlangt der OGH die Analyse der Verlustursachen, die Aufstellung von Finanzplänen (Einnahmen sind den voraussichtlich zu deckenden Geldverbindlichkeiten gegenüberzustellen) und die Darstellung der Zukunftsaussichten der Gesellschaft.

Für eine positive Fortbestehensprognose muss die künftige Zahlungsfähigkeit und Lebensfähigkeit des Unternehmens mit zumindest überwiegender Wahrscheinlichkeit anzunehmen sein (siehe auch OGH 19.2.2015, 6 Ob 19/15 k).

Keine klare Aussage trifft der OGH zu der Frage der Länge des Zeitraumes, welcher der Fortbestehensprognose zugrunde zu legen ist: Einerseits muss dem Management genügend Zeit zur Verfügung stehen, um eine Sanierung des Unternehmens durchführen zu können, andererseits dürfen die der Prognose zugrundeliegenden Annahmen nicht durch einen sehr langen Zeitraum mit erheblichen Unsicherheiten behaftet sein.

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder hat gemeinsam mit der WKO und dem KMU einen Leitfaden zur Fortbestehensprognose herausgegeben, der 2016 aktualisiert worden ist. Danach ist im Rahmen einer Primärprognose die Aufrechterhaltung der Zahlungsfähigkeit auf Grundlage eines zu erstellenden Finanzplans glaubhaft zu dokumentieren. Für diese Primärprognose wird im angeführten Leitfaden ein Prognosezeitraum von 12 Monaten gefordert.

Eine Sekundärprognose soll dazu dienen, zu prüfen, ob das Unternehmen nachhaltig in der Lage ist, eine Trendwende der Ertragslage („Turnaround“) zu erzielen (Lebensfähigkeit des Unternehmens). Für diese Sekundärprognose wird im Leitfaden ein Prognosezeitraum von zumindest zwei bis drei Geschäftsjahren als erforderlich angeführt. Für bestimmte Unternehmen – wie zB Anlagenbau oder Immobilienerrichtung – kann sich auch ein längerer Prognosezeitraum als erforderlich erweisen.

Auch geplante Sanierungsmaßnahmen sind in den Prognoserechnungen zu berücksichtigen.

Bei der rechnerischen Überschuldung werden ausgehend von einer Veräußerung des Vermögens im Zuge der Auflösung des Unternehmens Vermögensgegenstände und Schulden zu Liquidationswerten einander gegenübergestellt und so das Schuldendeckungspotential bei Liquidation des Unternehmens ermittelt.

Mangels eines eigenständigen Wertes sind bei den Vermögensgegenständen nicht zu berücksichtigen

- der Firmenwert und
- Bilanzierungshilfen, wie insbesondere das Disagio oder
- Aufwendungen für das Ingangsetzen und Erweitern eines Betriebes.

Der Begriff der Schulden darf keinesfalls gleichgesetzt werden mit den Passivposten der Bilanz. Nicht zu den Schulden zählen

- das nominelle Eigenkapital;
- unbesteuerter Rücklagen mit Ausnahme der darin enthaltenen latenten Steuern;
- Posten, die nicht innerhalb des Passivpostens A ausgewiesen sind, aber dennoch Haftkapital bilden, zB stille Einlagen mit überwiegendem Eigenkapitalcharakter;
- Aufwandsrückstellungen, denen keine Verbindlichkeiten gegenüber Dritten zugrunde liegen.

Beispiel:

A kauft beim Autohändler G einen Pkw. Der Pkw hat einen Verkehrswert von € 45.000,-. A hat gut verhandelt und mit G einen Kaufpreis von € 40.000,- vereinbart. Beim Kauf des Pkw bei einem anderen Händler hätte A € 45.000,- entrichten müssen. Der Kaufvertrag wird am 15. August abgeschlossen, die Übergabe des Pkw ist für den 25. September geplant. Am 29. August wird über das Vermögen des G das Insolvenzverfahren eröffnet.

Da der Vertrag im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens noch von keiner Seite vollständig erfüllt ist – weder hat G den Pkw geliefert, noch hat A den Kaufpreis bezahlt – kann der Insolvenzverwalter von seinem Wahlrecht Gebrauch machen. Wäre der Pkw bereits vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens geliefert worden, wäre das Rücktrittsrecht des Insolvenzverwalters „konsumiert“, da der Vertrag von Seiten des Schuldners bereits vollständig erfüllt worden wäre, und A müsste den Kaufpreis an die Masse leisten.

Lösung:

a) Insolvenzverwalter tritt in den Vertrag ein:

Der Insolvenzverwalter hat den Pkw zum vereinbarten Zeitpunkt zu liefern und A hat den vereinbarten Kaufpreis zu bezahlen.

b) Insolvenzverwalter tritt vom Vertrag zurück:

In diesem Fall muss der Insolvenzverwalter den Pkw nicht liefern, er hat aber auch keine Forderung auf Bezahlung des Kaufpreises.

Der dem A aus dem Rücktritt des Insolvenzverwalters entstehende Schaden beträgt € 5.000,-. Diesen Betrag kann A im Insolvenzverfahren des G als Differenzanspruch geltend machen. A nimmt mit diesem Schadenersatzanspruch als Insolvenzgläubiger am Insolvenzverfahren teil.

Ein Wahlrecht des Insolvenzverwalters besteht auch dann, wenn zwar noch keine der Vertragsparteien vollständig erfüllt hat, aber eine oder beide Vertragspartner Teilleistungen, zB in Form von Anzahlungen, erbracht haben.

Beispiel:

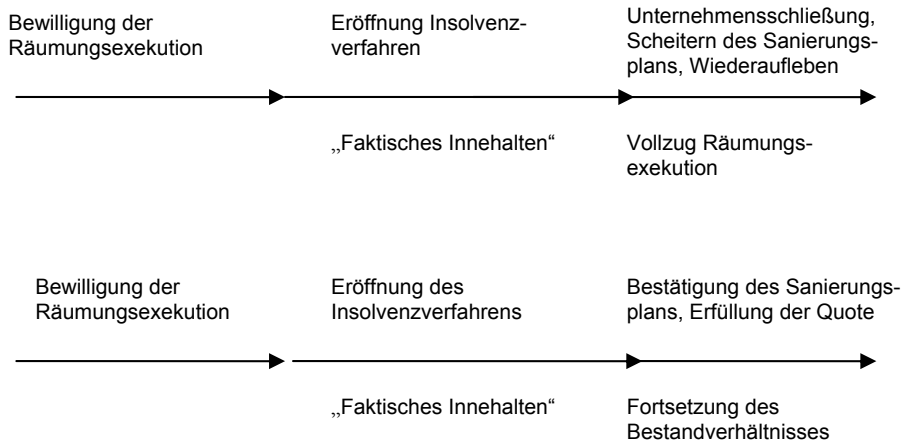
Wie im obigen Beispiel, nur hat A vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens eine Anzahlung von € 10.000,- geleistet.

Da der Vertrag im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens noch von keiner Seite vollständig erfüllt ist – weder hat G den Pkw geliefert, noch hat A den Kaufpreis zur Gänze bezahlt – kann der Insolvenzverwalter von seinem Wahlrecht Gebrauch machen.

Lösung:

a) Insolvenzverwalter tritt in den Vertrag ein:

Der Insolvenzverwalter hat den Pkw zum vereinbarten Zeitpunkt zu liefern und A hat den restlichen Kaufpreis zu bezahlen.



1.4.3.2 Insolvenz des Bestandgebers

Wird das Insolvenzverfahren über das Vermögen des Bestandgebers eröffnet, tritt der Insolvenzverwalter in den Vertrag ein (§ 24 Abs 1 IO). Besondere Auflösungsmöglichkeiten bestehen nicht. Eine Kündigung ist nur im Rahmen der gesetzlichen und vertraglichen Regelungen möglich.

Anmerkung

Auch eine im Grundbuch eingetragene Vorauszahlung des Bestandzinses kann die Auflösung des Bestandvertrages unter Einhaltung der vereinbarten oder – in Ermangelung einer solchen – der gesetzlichen Kündigungsfrist nicht verhindern.

1.4.3.3 Auflösung von Verträgen durch Vertragspartner des Schuldners

Gemäß § 25a IO können innerhalb von sechs Monaten nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens Verträge durch Vertragspartner des Schuldners nur aus wichtigem Grund aufgelöst werden, wenn die Vertragsauflösung die Fortführung des Unternehmens gefährden könnte. Nicht als wichtige Gründe gelten die Verschlechterung der wirtschaftlichen Situation des Schuldners und der Verzug des Schuldners mit der Erfüllung von vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens fällig gewordenen Forderungen.

Eine ordentliche Beendigung des Vertrages durch den Vertragspartner des Schuldners ist daher bei Vorliegen der genannten Voraussetzungen innerhalb von sechs Monaten ab Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausgeschlossen.

Anmerkung

Beendigungserklärungen die dem Schuldner bereits vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens zugegangen sind, bleiben wirksam. Ebenso bleiben vereinbarte Befristungen von Verträgen wirksam.

1.5 Sanierungsplan

Ein Antrag auf Abschluss eines Sanierungsplans kann bereits vor der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens gestellt werden. Bei Vorliegen der Voraussetzungen führt ein solcher vor der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens gestellter Sanierungsplanantrag zur Eröffnung eines Sanierungsverfahrens.

Der Sanierungsplan eröffnet dem Schuldner die Möglichkeit durch Bezahlung einer Quote von mindestens 20% der bestehenden Verbindlichkeiten einen Nachlass der Restschulden zu erhalten. Ein Insolvenzverfahren das durch den Abschluss eines Sanierungsplanes beendet werden kann, stellt daher ein Sanierungsinstrument dar und ermöglicht dem Schuldner die Sanierung seines Unternehmens, den Erhalt seines Vermögens und damit idR die Weiterführung des Unternehmens.

1.5.1 Antrag

1.5.1.1 Antragslegitimation

Antragslegitimiert ist ausschließlich der Schuldner (§ 140 Abs 1 IO).

1.5.1.2 Antragsfrist

Der Antrag auf Abschluss eines Sanierungsplans kann frühestens bereits zugleich mit dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens eingebracht werden (*siehe dazu die Ausführungen in Kapitel 2 zum Sanierungsverfahren*). Möglich ist die Antragstellung aber auch in jedem späteren Abschnitt des Insolvenzverfahrens, selbst dann noch, wenn bereits eine teilweise Verwertung der Masse stattgefunden hat. Hinsichtlich des Zeitpunktes der Antragstellung ist allerdings zu beachten, dass der Insolvenzverwalter, wenn für ihn keine Bestrebungen des Schuldners das Unternehmens fortzuführen sichtbar sind, die Schließung des Unternehmens und die Verwertung des Vermögens vorantreiben wird. Dem Zweck des Sanierungsplans als Sanierungsinstrument steht allerdings die Verwertung des Vermögens entgegen. Um bei einem angestrebten Sanierungsplan eine Verwertung zu verhindern, sollten daher jedenfalls bestimmte Fristen beachtet und eingehalten werden:

- Bis zur Berichtstagsatzung ist das Unternehmen grundsätzlich fortzuführen (§ 114a Abs 1 IO).
- In der Berichtstagsatzung fällt die Entscheidung darüber, ob das Unternehmen geschlossen oder auf bestimmte oder unbestimmte Zeit fortgeführt wird. Grundlage dafür ist der Bericht des Insolvenzverwalters, unter anderem darüber, ob ein Sanierungsplan dem gemeinsamen Interesse der Gläubiger entspricht und ob dessen Erfüllung voraussichtlich möglich sein wird. Wird die Möglichkeit eines Sanierungsplans durch den Insolvenzverwalter positiv beurteilt, hat der Schuldner die Möglichkeit die Festsetzung einer Frist zur Einbringung eines Sanierungsplanantrags zu beantragen. Die vom Insolvenzgericht mit Beschluss festzusetzende Frist darf 14 Tage nicht übersteigen. Folge dieser Antragstellung und Fristsetzung ist die vorläufige Sistierung der Verwertung des Unternehmens. Der Insolvenzverwalter führt das Unternehmen fort (§ 114b IO).

Kapitel 4

Ertragsteuern

4.1 Lohnsteuer und lohnabhängige Abgaben

Die insolvenzrechtliche Qualifikation der Forderungen an Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag (DB), Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ), Kommunalsteuer, Sozialversicherungsbeiträgen und Beiträgen an Mitarbeitervorsorgekassen als Masse- oder Insolvenzforderungen knüpft an die Einordnung der zugrunde liegenden Arbeitnehmerforderungen an:

Stellt die Arbeitnehmerforderung eine Masseforderung dar, sind auch die darauf entfallenden lohnabhängigen Abgaben Masseforderungen. Sind die Arbeitnehmerforderungen als Insolvenzforderungen zu qualifizieren, gilt das auch für die darauf entfallenden lohnabhängigen Abgaben.

4.1.1 Lohnsteuer

Hinsichtlich der Berechnung und Fälligkeit der Lohnsteuer ist danach zu unterscheiden, ob es sich bei der zugrunde liegenden Zahlung um eine unmittelbar vom Insolvenzverwalter zu bezahlende Arbeitnehmerforderung handelt oder um eine Nachzahlung auf eine aus der Zeit vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens stammende Forderung eines Arbeitnehmers, die idR vom IEF zu begleichen ist.

4.1.1.1 Auszahlungen durch den Insolvenzverwalter

Auszahlungen an laufendem Lohn oder Gehalt aus der Masse unterliegen der Tariflohnsteuer. Der für die Fälligkeit der Lohnsteuer maßgebende Lohnzahlungszeitpunkt ist jener, in dem der Arbeitnehmer die Verfügungsgewalt über die Zahlung erlangt (Zuflussprinzip). Auszahlungen von Beendigungsansprüchen durch den Insolvenzverwalter sind gem § 67 Abs 3, Abs 6 und Abs 8 EStG gesondert zu besteuern.

4.1.1.2 Nachzahlungen im Insolvenzverfahren

Für Nachzahlungen im Insolvenzverfahren normiert § 19 Abs 1 EStG eine Abweichung vom Zuflussprinzip: Nachzahlungen im Insolvenzverfahren gelten in dem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch entstanden ist. Die Lohnsteuer ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Zahlung einzubehalten.

Nachzahlungen rückständiger Löhne und Gehälter sowie von Beendigungsansprüchen aus der Auflösung eines Arbeitsverhältnisses vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens oder nach der Verfahrenseröffnung gem § 25 IO erfolgen idR durch den IEF. Der IEF zahlt die um die gesetzlichen Abzüge (Dienstnehmeranteile zur Sozialversicherung, Lohnsteuer) verminderten Nettolohnbeträge an die Arbeitnehmer aus.

Die Lohnzettel sind jeweils bis Ende Februar des Folgejahres für das abgelaufene Kalenderjahr auszustellen und an das Betriebsstättenfinanzamt oder den zuständigen Krankenversicherungsträger (grundsätzlich elektronisch) zu übermitteln. Wird ein Betrieb veräußert, aufgegeben oder liquidiert, sind die Lohnzettel bereits zu diesem Zeitpunkt an das Finanzamt zu übermitteln. Ein Lohnzettel ist weiters bei Beendigung eines Dienstverhältnisses auszustellen und bis spätestens Ende des Folgejahres an das Betriebsstättenfinanzamt oder den zuständigen Krankenversicherungsträger zu übermitteln.

Hinsichtlich des Inhaltes des vom Insolvenzverwalter auszustellenden Lohnzettels geht die Verwaltungspraxis davon aus, dass in den Jahreslohnzettel nur die vom Insolvenzverwalter als Masseforderungen ausbezahlten Bezüge aufzunehmen sind.

4.1.1.4 Checkliste Lohnverrechnung



Im Vorfeld einer Insolvenz ist darauf zu achten, dass die Löhne und Gehälter nur in dem Ausmaß ausbezahlt werden dürfen, in dem auch die Abgaben geleistet werden können (Gleichbehandlungsgrundsatz).	
Programmtechnisch ist zu empfehlen, ab Eröffnung des Insolvenzverfahrens einen neuen Klienten anzulegen und die Lohnverrechnung für den Zeitraum ab Eröffnung des Insolvenzverfahrens gesondert zu führen.	
Überprüfung der bestehenden Dienstverhältnisse (Kollektivverträge, Dienstverträge, Betriebsvereinbarungen, Zusatzvereinbarungen etc)	
Zuordnung der Ansprüche zu Insolvenz- und Masseforderungen	
Insolvenzforderungen:	
Alle Forderungen für Leistungen, die bis einschließlich des Tages der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erbracht worden sind (Löhne, Gehälter, Sachbezüge, Provisionen, SEG-Zulagen; sonstige Bezüge wie zB Urlaubszuschuss, Weihnachtsremuneration bzw § 26 EStG Bezüge wie km-Geld und Tag- und Nachtgelder).	
Beendigungsansprüche – wenn der zur Auflösung führende Grund noch vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens verwirklicht worden ist oder das Dienstverhältnis gem § 25 IO aufgelöst worden ist.	
Masseforderungen:	
Alle Forderungen für Leistungen, die ab dem Tag der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erbracht worden sind (Löhne, Gehälter, Sachbezüge, Provisionen, SEG-Zulagen; sonstige Bezüge wie zB Urlaubszuschuss, Weihnachtsremuneration bzw § 26 EStG Bezüge wie km-Geld und Tag- und Nachtgelder).	
Beendigungsansprüche – wenn der zur Auflösung führende Grund nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens verwirklicht worden ist. (Ausnahme: begünstigte Auflösung gem § 25 IO).	

Erfolgt die Erfüllung des Sanierungsplanes nicht in einer Veranlagungsperiode sondern verteilt über mehrere Veranlagungsperioden, fällt auch der Sanierungsgewinn nur verteilt über diese Veranlagungszeiträume an.

Beispiel:

Im Insolvenzverfahren über das Vermögen des Einzelunternehmers E wird am 25.10.2016 ein Sanierungsplan mit einer Quote von 20% gerichtlich bestätigt. Der Gesamtbetrag der Insolvenzforderungen beläuft sich auf € 600.000,--. Die Insolvenzquote beträgt daher gesamt € 120.000,--, der aus dem Schuldnachlass resultierende Sanierungsgewinn daher € 480.000,--. Die Erfüllung des Sanierungsplanes erfolgt in vier gleichen monatlichen Raten beginnend mit Dezember 2016.

Einkommen 2016 mit Sanierungsgewinn	€ 140.000,--
Einkommen 2016 ohne Sanierungsgewinn	€ 20.000,--

Lösung:

Steuer 2016 mit Sanierungsgewinn	€ 57.880,--
<u>Steuer 2016 ohne Sanierungsgewinn</u>	<u>€ 2.450,--</u>
Differenz	€ 55.430,--

Von der Differenz sind gem § 36 EStG 80%, das sind € 44.344,-- nicht zu erheben. Die Einkommensteuerbelastung für das Jahr 2016 beträgt daher € 57.880,-- abzüglich € 44.344,-- , somit € 13.536,--.

Einkommen 2017 mit Sanierungsgewinn	€ 390.000,--
Einkommen 2017 ohne Sanierungsgewinn	€ 30.000,--

Lösung:

Steuer 2017 mit Sanierungsgewinn	€ 182.880,--
<u>Steuer 2017 ohne Sanierungsgewinn</u>	<u>€ 5.950,--</u>
Differenz	€ 176.930,--

Von der Differenz sind gem § 36 EStG 80%, das sind € 141.544,-- nicht zu erheben. Die Einkommensteuerbelastung für das Jahr 2017 beträgt daher € 182.880,-- abzüglich € 141.544,-- , somit € 41.336,--.

4.7.4 Verlustvorträge

Sanierungsgewinne können in voller Höhe mit offenen Verlustvorträgen ausgeglichen werden. Die für Körperschaften geltende Verrechnungs- und Verlustvortragsgrenze des § 8 Abs 4 Z 2 lit a KStG kommt insoweit nicht zur Anwendung. Findet der gesamte Sanierungsgewinn im Verlustvortrag Deckung, kommt eine Nichterhebung von Abgaben gem § 36 EStG bzw § 23a KStG mangels einer sich ergebenden Differenz in der Steuerbelastung nicht in Betracht. Für die sonstigen Gewinne von Körperschaften sind die Verrechnungs- und Verlustvortragsgrenzen des § 8 Abs 4 Z 2 lit a KStG maßgebend. Offene Verlustvorträge sind daher bis höchstens 75% der positiven Einkünfte ohne Sanierungsgewinn ausgleichsfähig.

5.8 Geschäftsveräußerung im Ganzen

Gemäß § 114a IO soll das schuldnerische Unternehmen jedenfalls bis zur Berichtstagsatzung fortgeführt werden, es sei denn, der Schaden der Gläubiger wird durch die Fortführung offenkundig erhöht. Solange ein Unternehmen fortgeführt wird, kann eine Verwertung nur durch eine Veräußerung im Ganzen erfolgen. Die Unternehmensveräußerung setzt jedenfalls die Genehmigung durch den Gläubigerausschuss und das Insolvenzgericht voraus. Umsatzsteuerrechtlich liegt eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor, wenn die wesentlichen Grundlagen des Unternehmens an ein und denselben Abnehmer geliefert werden. Die Geschäftsveräußerung im Ganzen ist eine einheitliche Lieferung iSd UStG, die mit der Verschaffung der Verfügungsmacht an den Abnehmer als ausgeführt gilt. Erfolgt die Geschäftsveräußerung im Ganzen durch den Insolvenzverwalter, ist die darauf entfallende Umsatzsteuer Masseforderung. Bemessungsgrundlage ist das Entgelt, das auf die einzelnen Vermögensgegenstände aufzuteilen ist. Für einzelne Vermögensgegenstände bestehende Steuerbefreiungen bleiben aufrecht. Schulden sind nicht in Abzug zu bringen.

5.9 Checkliste Umsatzsteuer



Checkliste	✓
Erstellung der UVA für den ersten Monat der Eröffnung des Insolvenzverfahrens:	
Der Voranmeldungszeitraum wird durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht unterbrochen. Daher ist eine einheitliche UVA für den gesamten Monat der Eröffnung des Insolvenzverfahrens abzugeben.	
Abgrenzung und Einordnung der Umsatzsteuerbeträge als Insolvenz- und Masseforderungen (maßgebend ist der Zeitpunkt der Leistungserbringung; auch beim Ist-Versteuerer!)	
Abgrenzung und Einordnung der Vorsteuerbeträge	
Darstellung der Aufgliederung in Insolvenz- und Masseforderungen in einer Beilage zur UVA	
Monatliche (vierteljährliche) Erstellung der UVA	
Erstellung der offenen und der laufenden Jahreserklärungen	
Monatliche Abgabe der Zusammenfassenden Meldung (wenn innergemeinschaftliche Lieferungen oder sonstige [Reverse-Charge-]Leistungen wahrgenommen werden)	
Abgabe der Intrastatmeldungen (nur bestimmte Unternehmen)	
Überprüfung des erforderlichen Umfangs einer Vorsteuerberichtigung gem § 16 UStG (Achtung bei Aus- und Absonderungsrechten).	
Überprüfung des Erfordernisses einer Umsatzsteuerberichtigung nach § 16 UStG zugunsten der Masse (Insolvenz eines Kunden des Schuldners bzw sonstige Gründe der Uneinbringlichkeit).	

die Gesellschaft ex lege in das Stadium der Liquidation. Lediglich § 205 Abs 1 AktG sieht eine Ausnahme davon vor und normiert, dass nach Auflösung der Gesellschaft die Abwicklung stattfindet, wenn nicht über das Vermögen der Gesellschaft das Insolvenzverfahren eröffnet ist. In der unternehmensrechtlichen Liquidationseröffnungsbilanz ist jedenfalls auch eine Bewertung der Vermögensgegenstände mit Zerschlagungswerten vorzunehmen.

Bis zum IRÄG 2010 musste in dem vom Gemeinschulder vorzulegenden Vermögensverzeichnis keine Bewertung der einzelnen Vermögensgegenstände vorgenommen werden. Bis zum IRÄG 2010 musste daher wohl davon ausgegangen werden, dass eine Abwicklungseröffnungsbilanz infolge Eröffnung eines Insolvenzverfahrens jedenfalls dann zu erstellen ist, wenn im Rahmen des Insolvenzverfahrens tatsächlich eine Liquidation des Unternehmens stattfinden wird. Mit dem IRÄG 2010 wurde § 100a in die IO eingefügt, der nun ausdrücklich verlangt, dass die einzelnen Vermögensstücke unter Anführung ihres Betrages oder Wertes in dem vom Schuldner vorzulegenden Vermögensverzeichnis anzugeben sind. Auf Basis dieser zusätzlichen Anforderungen an Inhalt und Umfang des Vermögensverzeichnisses kann dem Gedanken näher getreten werden, dass bereits das Vermögensverzeichnis iSd §§ 100 und 100a IO die Voraussetzungen einer Liquidationseröffnungsbilanz erfüllt.

Für Einzelunternehmen besteht unternehmensrechtlich keine Verpflichtung zur Erstellung einer Liquidationseröffnungsbilanz. Ein eigenes Liquidationsverfahren ist für Einzelunternehmen nicht vorgesehen.

In Abhängigkeit von der Rechtsform ergeben sich auch Unterschiede hinsichtlich der Verpflichtung zur Erstellung jährlicher Jahresabschlüsse. Personengesellschaften sind unternehmensrechtlich ausschließlich zur Erstellung einer Liquidationseröffnungsbilanz, sowie nach Beendigung der Liquidation zur Erstellung einer Liquidationsschlussbilanz verpflichtet. Aus steuerrechtlichen Gründen wird allerdings auch bei Personengesellschaften eine jährliche Abschlusserstellung erforderlich sein. Bei Kapitalgesellschaften sind auch während des Liquidationszeitraumes jährliche Abschlüsse zu erstellen.

7.1.3 Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze

7.1.3.1 Going-Concern-Prinzip

Hinsichtlich der zur Anwendung kommenden Bewertungsgrundsätze ist zu beachten, dass das Going-Concern-Prinzip nur solange aufrechterhalten werden kann, als dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gründe entgegenstehen (§ 201 Abs 2 Z 2 UGB). Die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens ist nach überwiegender Ansicht ein solcher Grund, der zu einer Änderung der Bewertungsmethoden, weg vom Going-Concern-Prinzip, hin zur Bewertung nach Liquidationswerten, führt. Eine Abkehr vom Going-Concern-Prinzip erscheint aber auch für den Fall einer Eröffnung eines Insolvenzverfahrens nicht als zulässig, wenn das Unternehmen in der Insolvenz fortgeführt wird, insbesondere ein Sanierungsplan angestrebt wird.

8.3 Geltendmachung des Anfechtungsrechtes

8.3.1 Parteien des Anfechtungsprozesses

Anfechtungsansprüche sind in der Insolvenz grundsätzlich vom Insolvenzverwalter geltend zu machen. Anfechtungsgegner ist der Vertragspartner des Schuldners oder ein sonstiger Empfänger der anfechtbaren Leistung. In Ausnahmefällen ist auch die Anfechtung gegen Gesamt- und Einzelrechtsnachfolger möglich (siehe dazu § 38 IO).

Das Realisat eines erfolgreich geführten Anfechtungsprozesses fließt in die Insolvenzmasse und steht zur aliquoten Befriedigung der Insolvenzgläubiger zur Verfügung.

Unterliegt der Anfechtungsgegner im Anfechtungsprozess und hat er einen vom Schuldner erhaltenen Vermögensgegenstand an die Insolvenzmasse zurückzuerstatten, so kann er, wenn er aufgrund des angefochtenen Rechtsgeschäftes auch bereits selbst eine Leistung an den Schuldner erbracht hat, diese Leistung vom Insolvenzverwalter herausverlangen. Soweit die Leistung nicht mehr als solche ununterscheidbar in der Insolvenzmasse vorhanden ist, hat er einen bereicherungsrechtlichen Rückabwicklungsanspruch, vorausgesetzt die Insolvenzmasse wurde durch die Leistung bereichert (§ 41 IO). Fehlt es an einer solchen Bereicherung der Insolvenzmasse, zB weil die Leistung nicht in die Insolvenzmasse gelangt, sondern für persönliche Zwecke des Schuldners verwendet worden ist, stellt der Rückabwicklungsanspruch des Anfechtungsgegners eine bloße Insolvenzforderung dar.

8.3.2 Geltendmachung

Die Anfechtung kann durch Klage, Einrede, Widerspruch im exekutiven Verteilungsverfahren oder durch Anmeldung im Insolvenzverfahren des Anfechtungsgegners geltend gemacht werden.

Die Anfechtungsklage muss bei sonstigem Erlöschen des Anspruches innerhalb eines Jahres nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erhoben werden (§ 43 Abs 2 IO). Zuständig ist das Insolvenzgericht (§ 43 Abs 5 IO).

Die Anfechtungsfrist ist für den Zeitraum der Annahme eines Sanierungsplanvorschlages bis zum Eintritt der Rechtskraft des Beschlusses, mit dem die Bestätigung versagt wird, gehemmt.

Mit dem IRÄG 2017, in Kraft getreten mit 26. Juni 2017, wurde die Möglichkeit geschaffen, die Präklusivfrist für die Anfechtungsklage durch Vereinbarung zwischen dem Insolvenzverwalter und dem Anfechtungsgegner zu verlängern. Eine Vereinbarung über die Verlängerung der Anfechtungsfrist darf nur einmal abgeschlossen werden und darf drei Monate nicht übersteigen (§ 43 Abs 2 IO). Die Prüfung von Anfechtungsansprüchen und der Abschluss eines Vergleiches soll dadurch ermöglicht werden.