

Sanierungsbedürftigkeit führenden Verluste bereits steuerlich ausgewirkt haben. Für Körperschaftsteuerpflichtige gilt diese Randzahl auch für Veranlagungszeiträume nach 2005.

26b Steuerfestsetzung bei Schulderlass in einem Insolvenzverfahren (§ 36 EStG 1988 in der ab 2006 anzuwendenden Fassung)

26b.1 Allgemeines

7269

Mit dem AbgÄG 2005 wurde § 36 EStG 1988 mit Wirkung ab der Veranlagung 2006 geändert. In den in § 36 Abs. 2 EStG 1988 genannten Fällen von Schulderlässen hat eine Steuerfestsetzung in Höhe der auf die nachgelassenen Quote entfallenden Einkommensteuer zu unterbleiben. Dabei ist es nicht mehr erforderlich, dass der Schuldnnachlass auch die Merkmale eines Sanierungsgewinnes (Rz 7254 ff) erfüllt.

7269a

Für die grundsätzliche Anwendbarkeit des [§ 36 EStG 1988](#) besteht kein Unterschied, ob es sich um einen Bilanzierer oder einen Einnahmen-Ausgaben-Rechner handelt. Wird eine Betriebsschuld aus betrieblichen Gründen erlassen, ist der wegfallende Betrag bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung in allen Fällen – somit auch dann, wenn er eine Warenschuld oder eine Verbindlichkeit, die Betriebsausgaben betrifft - der Begünstigung des [§ 36 EStG 1988](#) insoweit zugänglich, als der Betrag des Schuldnnachlasses im Betriebsgewinn gedeckt ist.

In Bezug auf den Nachlass einer Warenschuld wirkt sich allerdings die Begünstigung in zeitlicher Hinsicht beim Einnahmen-Ausgaben-Rechner auf Grund der unterschiedlichen Gewinnermittlungstechnik anders als beim Bilanzierer aus: Bei diesem führt der Nachlass einer Warenschuld im Jahr des Verbindlichkeitswegfalles zum begünstigten Ertrag, während sich bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung die Gewinnerhöhung durch den ungekürzten Veräußerungserlös (ohne Berücksichtigung eines Wareneinsatzes) im Wirtschaftsjahr des Zuflusses auswirkt. Dementsprechend ist bei der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung der Teil des Veräußerungserlöses, der dem Betrag des Schuldnnachlasses entspricht, im Wirtschaftsjahr des Zuflusses des Veräußerungserlöses nach [§ 36 EStG 1988](#) begünstigt. Sollte dieser Zufluss zum Zeitpunkt des Schuldnnachlasses bereits erfolgt und in einem rechtskräftig veranlagten Jahr berücksichtigt worden sein, ist der spätere Nachlass als rückwirkendes Ereignis iSd [§ 295a BAO](#) zu werten, das eine Korrektur der Veranlagung des betreffenden Jahres ermöglicht.

Betrifft der Schulderlass eine Betriebsausgabe ist [§ 36 EStG 1988](#) unabhängig von der Gewinnermittlungsart im Jahr des Schuld nachlasses anwendbar. [§ 36 EStG 1988](#) ist allerdings – für Bilanzierer und Einnahmen-Ausgaben-Rechner gleichermaßen - nur insoweit anwendbar, als nach Vornahme des horizontalen und vertikalen Verlustausgleichs positive betriebliche Einkünfte („Gewinne“ iSd [§ 36 EStG 1988](#)) und letztlich ein positives Einkommen verbleiben (vgl. Rz 154 und zB VwGH 24.02.2011, [2011/15/0035](#)).

7270

Betroffen sind Gewinne, die entstanden sind aus

1. Erfüllung eines Sanierungsplanes im Sinne der [§§ 140 ff der Insolvenzordnung](#) oder durch
2. Erfüllung eines Zahlungsplanes ([§§ 193 ff der Insolvenzordnung](#)) oder durch Erteilung einer Restschuldbefreiung nach Durchführung eines Abschöpfungsverfahrens ([§§ 199 ff der Insolvenzordnung](#)).

Bei Erfüllung eines Sanierungsplanes oder eines Zahlungsplanes entsteht der Gewinn mit Erfüllung der Sanierungsquote bzw. nach Maßgabe der Ratenzahlungen.

Die Schuld ist erst auszubuchen, wenn die Sanierungsquote vollständig beglichen wurde; bei Nichterfüllung leben die Schulden wieder voll auf (VwGH 24.05.1993, [92/15/0041](#)); die Sicherstellung durch eine Bankgarantie kann die Quotenerfüllung nicht ersetzen.

Beim Abschöpfungsverfahren mit Restschuldbefreiung entsteht der Gewinn mit Erteilung der Restschuldbefreiung.

Ab der Veranlagung 2006 sind auch Nachlässe betrieblicher Verbindlichkeiten, die im Rahmen eines so genannten Privatkonkurses ([§§ 181 ff der Insolvenzordnung](#)) eintreten, begünstigt ([§ 36 Abs. 2 Z 3 EStG 1988](#)). In Betracht kommt der Wegfall betrieblicher Schulden im Rahmen eines Zahlungsplanes ([§§ 193 bis 198 der Insolvenzordnung](#)) oder der Wegfall betrieblicher Schulden im Rahmen eines Abschöpfungsverfahrens ([§§ 199 ff der Insolvenzordnung](#)). Der Zahlungsplan ist eine Sonderform des Sanierungsplanes ohne zahlenmäßig fixierte Mindestquote. Das Abschöpfungsverfahren kann vom Schuldner eingeleitet werden, wenn ein Zahlungsplan gescheitert ist. Werden durch Abschöpfung (Abtretung des pfändbaren Einkommens an einen Treuhänder) in einem Zeitraum von sieben Jahren mindestens zehn Prozent der Konkursforderungen abgedeckt, besteht für den Schuldner Anspruch auf Erteilung der Restschuldbefreiung.

Betroffen sind auch Gewinne, die entstanden sind aus der Durchführung eines vor dem 1. Juli 2010 eingeleiteten Ausgleichs- oder Konkursverfahrens nach der Ausgleichs- bzw. Konkursordnung.

7271

Zur Steuernichtfestsetzung siehe Rz 7265 bis Rz 7267, die entsprechend gelten.

7271a

Zum Sanierungsgewinn bei Kommanditgesellschaften siehe Rz 5994a und bei stillen Gesellschaften siehe Rz 5908a (bei gerichtlichem Ausgleich oder Erfüllung eines Sanierungsplanes) bzw. Rz 5994b (bei Konkurs).

26b.2 Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung gemäß § 206 BAO (ab 2006)

7272

Die Abgabenbehörden sind gemäß § 206 BAO ab der Einkommensteuerveranlagung 2006 befugt, bei Schuld nachlässen im Rahmen eines außergerichtlichen Ausgleichs von der Abgabenfestsetzung in einer dem § 36 EStG 1988 vergleichbaren Weise Abstand zu nehmen; dies setzt voraus, dass der Schuld nachlass die Voraussetzungen eines Sanierungsgewinnes erfüllt (vgl. Rz 7254 ff), wobei es aber auf die Betriebsfortführung nicht ankommt. Dabei wird allerdings darauf Bedacht zu nehmen sein, inwieweit die dem Schuld nachlass zu Grunde liegende wirtschaftliche Situation auf unangemessen hohe Entnahmen zurückzuführen ist bzw. inwieweit sich die zum Schuld nachlass Anlass gebenden Verluste bereits steuerlich ausgewirkt haben. Zur Abstandnahme von der Abgabenfestsetzung für Einkommensteuerveranlagungen bis 2005 sowie hinsichtlich Körperschaftsteuer siehe Rz 7268.