

## 1. Einführung

### 1.1. Relevante Begriffe

Mit dem IRÄG 2010, BGBl I 2010/29, schuf der Gesetzgeber in der **Insolvenzordnung** (IO) ein einheitliches **Insolvenzverfahren**, das bei rechtzeitiger Vorlage eines Sanierungsplans als **Sanierungsverfahren**, ansonsten als **Konkursverfahren** zu bezeichnen ist. Ziel der Änderungen war es unter anderem, den Schuldner zu einer früheren Antragstellung zu motivieren und dadurch die Sanierungsaussichten zu erhöhen.<sup>1</sup> Der Begriff „*Insolvenzverfahren*“ umfasst somit als Oberbegriff sowohl das Konkursverfahren als auch das Sanierungsverfahren.

Voraussetzung für die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens ist gem § 66 Abs 1 IO die **Zahlungsunfähigkeit** des Schuldners. Bei eingetragenen Personengesellschaften, bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist, bei juristischen Personen und bei Verlassenschaften wird das Insolvenzverfahren gem § 67 Abs 1 IO, soweit besondere Gesetze nichts anderes bestimmen, auch bei **Überschuldung** eröffnet. Für die Einleitung eines Sanierungsverfahrens auf Antrag des Schuldners sieht § 167 Abs 2 IO zudem vor, dass die Verfahrenseröffnung schon bei **drohender Zahlungsunfähigkeit** möglich ist.

Im Rahmen eines **Sanierungsverfahrens** (§§ 140 ff IO) ist es idR das Ziel, das Unternehmen des Schuldners zu erhalten und **fortzuführen**. Die im Sanierungsplan angebotene Quote muss mindestens 20 % (im Sanierungsverfahren mit Eigenverwaltung: mindestens 30 %) betragen und ist innerhalb von längstens zwei Jahren ab Annahme des Sanierungsplans zu zahlen. Durch den rechtskräftig bestätigten Sanierungsplan wird der Schuldner von den über die Sanierungsplanquote hinausgehenden Verbindlichkeiten befreit. Das Sanierungsverfahren bewirkt damit eine **Entschuldung** des Schuldners. Kommt der Schuldner mit der Erfüllung des Sanierungsplans in (qualifizierten) Verzug, wird der Verbindlichkeitsnachlass für die Gläubiger hinfällig, gegenüber denen der Schuldner mit der Erfüllung des Sanierungsplans in Verzug gerät (§ 156a Abs 1 IO). Die Forderungen sind allerdings mit jenem Bruchteil als getilgt anzusehen, der dem Verhältnis des bezahlten Betrags zu dem nach dem Sanierungsplan zu zahlenden Betrag entspricht.

Für **natürliche Personen** (Einzelunternehmer) besteht zudem die Möglichkeit, im Rahmen eines Schuldenregulierungsverfahrens die Annahme eines **Zahlungsplans** zu beantragen (§ 193 Abs 1 IO). Im Schuldenregulierungsverfahren verwaltet der Schuldner die Insolvenzmasse (Eigenverwaltung). Die Quote im Zahlungsplanverfahren muss der Einkommenslage des Schuldners in den folgenden fünf Jahren entsprechen. Die Zahlungsfrist darf sieben Jahre nicht übersteigen. Sollte der Schuldner in diesem Zeitraum voraussichtlich kein pfändbares Einkommen erzielen, braucht er keine Zahlungen anzubieten.<sup>2</sup> Mit Eintritt der Rechtskraft der Bestätigung des Zahlungsplans ist das Insolvenzverfahren aufzuheben. Mit dem Antrag auf Annahme eines Zahlungsplans kann die Durchführung eines **Abschöpfungsverfahrens mit Restschuldbefreiung** beantragt werden (§ 199 Abs 1 IO). Sollte dem Zahlungsplan die Bestätigung versagt werden, kann dieser Verfahrensweg zur Erreichung einer Restschuldbefreiung beschritten werden. In diesem Fall wird der pfändbare Teil der Forderungen des Schuldners auf Einkünfte aus einem Arbeitsverhältnis oder auf sonstige wiederkehrende Leistungen mit Einkommensersatzfunktion für die Zeit von fünf Jahren<sup>3</sup> nach Eintritt der Rechts-

---

<sup>1</sup> Vgl RV 612 BlgNR XXIV. GP, Vorblatt und Erläuterungen, Allgemeiner Teil.

<sup>2</sup> IRÄG 2017, BGBl I 2017/122. Die Regelung ist anzuwenden, wenn der Antrag auf Abschluss eines Zahlungsplans nach dem 31.10.2017 bei Gericht einlangt.

<sup>3</sup> IRÄG 2017, BGBl I 2017/122. Die Regelung trat mit 1.11.2017 in Kraft und ist auf Insolvenzverfahren anzuwenden, die nach dem 31.10.2017 eröffnet werden. Davor betrug der Zeitraum sieben Jahre.

kraft des Beschlusses, mit dem das Abschöpfungsverfahren eingeleitet wird, an einen vom Gericht zu bestellenden Treuhänder abgetreten. Das Insolvenzverfahren wird diesfalls mit Eintritt der Rechtskraft des Beschlusses, mit dem das Abschöpfungsverfahren eingeleitet wird, aufgehoben. Über die Erteilung der Restschuldbefreiung wird vom Gericht am Ende der Laufzeit der Abtretungserklärung entschieden. Die Erfüllung eines Zahlungsplans im Zahlungsplanverfahren bzw die Erteilung der Restschuldbefreiung im Abschöpfungsverfahren mit Restschuldbefreiung bewirken einen Schulderlass und damit eine **Entschuldung** des Schuldners.

Im **Konkursverfahren** wird das Ziel einer gleichmäßigen Gläubigerbefriedigung verfolgt. IdR kommt es zur Verwertung des Vermögens und damit häufig zu einer Schließung des Unternehmens. Anders als das Sanierungsverfahren führt ein Konkursverfahren nicht zu einem endgültigen Schulderlass. Nach Aufhebung eines Konkursverfahrens können die Insolvenzgläubiger ihre Forderungen, unabhängig davon, ob sie diese im Verfahren angemeldet haben, soweit sie im Verfahren nicht befriedigt wurden, gegen das zur freien Verfügung bleibende oder nach der Aufhebung des Insolvenzverfahrens erworbene Vermögen des Schuldners geltend machen (§ 60 Abs 1 IO). Die Eintragung in das Anmeldeverzeichnis bewirkt für die Durchsetzung nach Aufhebung des Insolvenzverfahrens einen Exekutionstitel, wenn die Forderung im Insolvenzverfahren festgestellt und vom Schuldner nicht ausdrücklich bestritten wurde (s § 61 IO). Zu beachten sind die **rechtsformabhängigen Wirkungen** eines Konkursverfahrens. Gemäß § 84 Abs 1 Z 4 GmbHG wird eine GmbH durch die Eröffnung des Konkursverfahrens oder mit der Rechtskraft eines Beschlusses, durch den das Insolvenzverfahren mangels kostendeckenden Vermögens nicht eröffnet oder aufgehoben wird, aufgelöst. Gleiches gilt gem § 203 Abs 1 Z 3 und 4 AktG für eine Aktiengesellschaft. Auch bei einer OG und KG führt die Eröffnung eines Konkursverfahrens zur Auflösung der Gesellschaft (§ 131 Z 3 UGB und § 161 Abs 2 iVm § 131 Z 3 UGB).

Bei Eröffnung des Verfahrens bestellt das Insolvenzgericht (außer im Sanierungsverfahren mit Eigenverwaltung) gem § 80 Abs 1 IO von Amts wegen einen **Insolvenzverwalter**, der ab Insolvenzeröffnung die Geschäfte des Schuldners übernimmt und sie an dessen Stelle abwickelt. Der Schuldner verliert die Verfügungsmacht über sein Vermögen, die Rechtshandlungen des Insolvenzverwalters wirken für und gegen den Schuldner. Die Verfügungsunfähigkeit des Schuldners ist relativ und zeitlich beschränkt. Gemäß § 3 Abs 1 IO sind alle Rechtshandlungen des Schuldners, welche die Insolvenzmasse betreffen, den Insolvenzgläubigern gegenüber unwirksam. Dies gilt für die Dauer des Insolvenzverfahrens. Der Insolvenzverwalter hat auch sämtliche auf die Masse bezogenen steuerlichen und unternehmensrechtlichen Pflichten des Schuldners zu erfüllen und dessen Rechte zu wahren.

### 1.2. Insolvenzrechtliche Rechnungslegung

Bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens hat der Schuldner – spätestens über Aufforderung des Insolvenzgerichts – ein **Vermögensverzeichnis** vorzulegen (§ 100 Abs 1 IO), in dem Aktiv- und Passivstand richtig und vollständig darzustellen sind. Im Vermögensverzeichnis sind die einzelnen Aktiva und die Passiva unter Anführung ihres Betrags oder Werts anzugeben. Gemäß § 100a Abs 1 IO sind zudem bei Forderungen und Verbindlichkeiten folgende Angaben zu machen:

- bei Forderungen die Person des Schuldners samt Anschrift;
- bei Verbindlichkeiten die Person des Gläubigers samt Anschrift;
- bei beiden der Schuldgrund, der Zeitpunkt der Fälligkeit und bestehende Sicherheiten;
- die vermutliche Einbringlichkeit bei Forderungen;

- Angaben zur allfälligen Streitigkeit von Forderungen und Schulden;
- Höhe des mutmaßlichen Ausfalls bei Rechten auf abgesonderte Befriedigung von Gläubigern;
- Eigenschaft von Gläubigern oder Schuldern als nahe Angehörige (§ 32 IO) oder Angestellte des Insolvenzschuldners sowie Hinweis auf bestehende Gesellschafts- oder andere Gemeinschaftsverhältnisse.

Eine vom Schuldner vorgelegte Bilanz ist vom Insolvenzverwalter zu prüfen und ggf zu berichtigen (§ 100 Abs 3 IO). Vom Insolvenzverwalter ist gem § 96 Abs 1 IO unverzüglich (wenn möglich unter Zuziehung des Schuldners) ein **Inventar** zu errichten, wobei idR eine Schätzung durchzuführen ist. Durch das Inventar wird der Aktivstand des Vermögensverzeichnisses richtiggestellt. Im **Sanierungsverfahren mit Eigenverwaltung** hat der Schuldner zusätzlich zum Vermögensverzeichnis gem § 169 Abs 1 lit c IO einen **Status** zu erstellen, dh „eine aktuelle und vollständige Übersicht über den Vermögens- und Schuldenstand, in der die Bestandteile des Vermögens auszuweisen und zu bewerten und die Verbindlichkeiten mit dem Rückzahlungsbetrag anzusetzen und aufzugliedern sind“.<sup>4</sup>

Laufend hat der Insolvenzverwalter gem § 121 Abs 1 IO auf Anordnung des Insolvenzgerichts, spätestens aber bei Beendigung seiner Tätigkeit, Rechnung zu legen und erforderlichenfalls einen die Rechnung erläuternden Bericht zu erstatten. Für insolvenzrechtliche Zwecke reicht nach hA die Erfassung der pagatorischen Geschäftsfälle durch Gegenüberstellung der im Verfahren angefallenen **Einnahmen und Ausgaben**.<sup>5</sup>

### 1.3. Unternehmensrechtliche Rechnungslegung

Gemäß § 189 Abs 1 UGB sind die Bestimmungen über die unternehmensrechtliche Rechnungslegung auf Kapitalgesellschaften (Z 1) und eingetragene Personengesellschaften (Z 2) anzuwenden, bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist oder bei denen alle unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafter mit ansonsten unbeschränkter Haftung tatsächlich nur beschränkt haftbar sind. Weiters gilt die Rechnungslegungspflicht für alle anderen mit Ausnahme der in § 189 Abs 4 UGB genannten Unternehmer, die hinsichtlich der einzelnen einheitlichen Betriebe jeweils mehr als 700.000 € Umsatzerlöse im Geschäftsjahr erzielen. Nicht rechnungslegungspflichtig sind gem § 189 Abs 4 UGB Angehörige der freien Berufe, Land- und Forstwirte sowie Unternehmer mit außerbetrieblichen Einkünften, auch wenn ihre Tätigkeit im Rahmen einer eingetragenen Personengesellschaft ausgeübt wird, es sei denn, dass es sich um eine Personengesellschaft im Sinne des § 189 Abs 1 Z 2 UGB handelt. Die Rechnungslegungspflichten nach § 189 UGB bestehen nach der Rechtsprechung des OGH<sup>6</sup> auch in der Insolvenz prinzipiell weiter und sind hinsichtlich des Massevermögens vom Insolvenzverwalter zu erfüllen. Andere spezialgesetzliche Regelungen bleiben ebenfalls unberührt. Eine Rechnungslegung nach **insolvenzrechtlichen** Vorschriften (§ 121 IO) bedeutet nicht, dass damit auch die unternehmensrechtlichen Buchführungs- und Bilanzierungsvorschriften ordnungsmäßig erfüllt sind.<sup>7</sup> Für den Insolvenzzweck wird nämlich wie in Punkt 1.2. erläutert die Erfassung der laufenden pagatorischen Geschäftsfälle durch eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung als ausreichend angesehen.

Allenfalls kann die Unterschreitung der Umsatzgrenze des § 189 Abs 1 Z 3 UGB zu einem Wegfall der Rechnungslegungspflicht führen. Die Rechtsfolgen des Schwellenwerts ent-

---

<sup>4</sup> Vgl dazu Bertl/Schereda in Poltsch/Bertl/Fraberger/Reckenzaun/Isola/Petsch (2016) 87 ff.

<sup>5</sup> Vgl OGH 19.5.1988, 7 Ob 537/88 zu § 100 Abs 3 KO; Bertl/Schereda in Poltsch/Bertl/Fraberger/Reckenzaun/Isola/Petsch (2016) 80 und 103.

<sup>6</sup> Vgl OGH 29.3.2001, 6 Ob 25/01x; 14.9.2011, 6 Ob 134/11s; 16.3.2007, 6 Ob 154/05y.

<sup>7</sup> Vgl OGH 29.3.2001, 6 Ob 25/01x.

vor Insolvenzeröffnung bezogenen Leistungen betragen 12.000 €, die Vorsteuern aus Leistungen an den Insolvenzverwalter betragen 5.000 €.

**Lösung:**

Lieferungen gesamt im Monat Mai	150.000 €
darauf entfallende Umsatzsteuer	30.000 €
abzüglich Vorsteuer	- 17.000 €
Umsatzsteuerzahllast	13.000 €

Die Aufteilung der Zahllast in Insolvenz- und Masseforderung stellt sich wie folgt dar:

1) Insolvenzforderung des Finanzamts

Lieferungen vor Insolvenzeröffnung	100.000 €
darauf entfallende Umsatzsteuer	20.000 €
abzüglich Vorsteuer aus vor Insolvenzeröffnung bezogenen Leistungen	- 12.000 €
Umsatzsteuerzahllast (Insolvenzforderung des FA)	8.000 €

2) Masseforderung des Finanzamts

Lieferungen nach Insolvenzeröffnung	50.000 €
darauf entfallende Umsatzsteuer	10.000 €
abzüglich Vorsteuer aus nach Insolvenzeröffnung bezogenen Leistungen	- 5.000 €
Umsatzsteuerzahllast (Masseforderung des FA)	5.000 €

Die als Insolvenzforderung einzustufende Umsatzsteuerzahllast iHv 8.000 € ist vom Finanzamt im Verfahren anzumelden. Die als Masseforderung einzustufende Umsatzsteuerzahllast iHv 5.000 € ist fristgerecht am 15.7. des Jahres zu entrichten.

**Variante:**

Angabe wie oben, die Vorsteuern aus Leistungen an den Insolvenzverwalter betragen allerdings 15.000 €.

**Lösung:**

Lieferungen gesamt im Monat Mai	150.000 €
darauf entfallende Umsatzsteuer	30.000 €
abzüglich Vorsteuer	- 27.000 €
Umsatzsteuerzahllast	3.000 €

Die Aufteilung der Zahllast in Insolvenz- und Masseforderung stellt sich wie folgt dar:

1) Insolvenzforderung des Finanzamts: 8.000 € (siehe Lösung zum Ausgangsfall)

2) Mit Masseforderungen des Finanzamts aufrechenbares Guthaben

Lieferungen nach Insolvenzeröffnung	50.000 €
darauf entfallende Umsatzsteuer	10.000 €
abzüglich Vorsteuer aus nach Insolvenzeröffnung bezogenen Leistungen	- 15.000 €
Umsatzsteuerguthaben (nur mit Masseforderung des FA aufrechenbar)	- 5.000 €

In der Variante ist das Guthaben iHv 5.000 € zugunsten der Masse geltend zu machen und darf nicht mit der aus den Leistungen vor Insolvenzeröffnung resultierenden Umsatzsteuerzahllast aufgerechnet werden.

Am Finanzamtskonto erfolgt die Verbuchung idR unverändert. Grundsätzlich ist die Gebarung (Lastschriften, Zahlungen und alle sonstigen ohne Rücksicht aus welchem

## 2. Buchhalterische Abbildung im Insolvenzverfahren

- Die Konten „400000“ – „499999“ als „Personenkonten A-Z (MVB)“. Diese werden saldiert zum Sachkonto „Verbindlichkeiten aus L+L (MVB)“;
- Die Konten „500000“ – „599999“ als „Personenkonten A-Z (NVB)“. Diese werden saldiert zum Sachkonto „Verbindlichkeiten aus L+L (NVB)“.

Beim Ausweis von Sondermasseverbindlichkeiten ist die Anlage eines entsprechenden Sachkontos pro Sondermasse möglich. Aufgrund des meist überschaubaren Volumens der jeweiligen dazugehörigen Sondermasseverbindlichkeiten sind entsprechende Personenkonten nur im Ausnahmefall sinnvoll.

- **Beispiel:**

Für eine GmbH könnte eine mögliche Bilanzgliederung unter Berücksichtigung von Aussonderungsrechten, Absonderungsrechten, Masseverbindlichkeiten und nachrangigen Gesellschafterdarlehen wie folgt aussehen:

### AKTIVA (Vermögen)

- A. Anlagevermögen
  - I. Immaterielle Vermögensgegenstände
  - II. Sachanlagen
    - 1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, einschließlich der Bauten auf fremdem Grund
      - a. Grundstücke bzw Teile belastet mit Absonderungsrechten
      - b. Sonstige unbelastete Grundstücke bzw Teile
    - 2. technische Anlagen und Maschinen
    - 3. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung
    - 4. geleistete Anzahlungen und Anlagen in Bau
      - a. Anlagen in Bau belastet mit Aussonderungsrechten
      - b. Sonstige Sachanlagen im Bau
  - III. Finanzanlagen
    - 1. [...]
    - 5. Wertpapiere (Wertrechte) des Anlagevermögens
      - a. Finanzanlagen belastet mit Absonderungsrechten
      - b. Sonstige Finanzanlagen
    - 6. sonstige Ausleihungen
- B. Umlaufvermögen
  - I. Vorräte
    - 1. [...]
    - 3. fertige Erzeugnisse und Waren
      - a. Vorräte belastet mit Aussonderungsrechten
      - b. Vorräte frei verfügbar
    - 4. [...]
  - II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände
    - 1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
      - a. Forderungen sicherungsgezielt an Bank 1 (Absonderungsrecht)
      - b. Sonstige Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
    - 2. [...]
    - 4. Sonstige Forderungen und Vermögensgegenstände
      - a. Sonstige Forderungen (IVB-Gegenforderungen)
      - b. Sonstige Forderungen (MVB-Gegenforderungen)
  - III. Wertpapiere und Anteile
  - IV. Kassenbestand, Schecks, Guthaben bei Kreditinstituten
- C. Rechnungsabgrenzungsposten
- D. Aktive latente Steuern

### PASSIVA

- A. Negatives Eigenkapital
  - I. eingefordertes Nennkapital (Grund-, Stammkapital)
  - II. Kapitalrücklagen
  - III. Gewinnrücklagen
  - IV. Bilanzverlust
    - davon Gewinnvortrag/Verlustvortrag
- B. Rückstellungen
- C. Verbindlichkeiten
  - 1. Anleihen, davon konvertibel
    - a. Nachrangige Anleihen
    - b. Sonstige Anleihen
  - 2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
    - a. Verbindlichkeiten besichert mit Absonderungsrechten
    - b. Sonstige Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
  - 3. erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen
  - 4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
    - a. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (IVB)
    - b. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (MVB)
    - c. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (SVB 1)
    - d. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (SVB 2)
    - e. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen (NVB)
  - 5. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel
  - 6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen
    - a. Nachrangige Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen
    - b. Sonstige Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen
  - 7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
  - 8. sonstige Verbindlichkeiten
    - davon aus Steuern
    - davon im Rahmen der sozialen Sicherheit
      - a. Sonstige Verbindlichkeiten (IVB)
      - b. Sonstige Verbindlichkeiten (MVB)
- D. Rechnungsabgrenzungsposten

### Darstellung der Aufwands- und Ertragskonten

Im Bereich der Gewinn- und Verlustrechnung ist im Jahr der Insolvenzeröffnung die Zuordnung von Aufwendungen und Erträgen zur Zeit vor und nach Insolvenzeröffnung von Interesse, um eine korrekte Zuordnung einer allfälligen Ertragsteuerbelastung zu den „Insolvenz-“ oder „Masseverbindlichkeiten“ zu gewährleisten. Es kann daher auch bei den Aufwands- und Ertragskonten sinnvoll sein, eine buchhalterische Splittung der Konten (Insolvenzaufwand/Insolvenzertrag; Masseaufwand/Masseertrag) vorzunehmen. Die Ertragsteuer ist für das Jahr der Insolvenzeröffnung bemessungsgrundlagenproportional aufzuteilen (siehe Punkt 2.1.2.).

**Masseforderung** dar.<sup>83</sup> Wählt der Insolvenzverwalter den Rücktritt vom Vertrag, so rechnet er das halfertige Werk ohne Erbringung weiterer Leistungen ab. Das halfertige Werk gilt in diesem Fall als mit Insolvenzeröffnung geliefert. Die Umsatzsteuer aus der Abrechnung des halfertigen Werks ist eine **Insolvenzforderung**.<sup>84</sup>

Werden vor Lieferung des fertigen Werks **Anzahlungen** vereinnahmt, führt bereits die Vereinnahmung der Anzahlung zur Umsatzsteuerpflicht (sog Mindest-Istbesteuerung, s Punkt 2.4.). Sofern die Umsatzsteuer aus vor Insolvenzeröffnung vereinnahmten Anzahlungen zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung noch nicht abgeführt wurde, ist für die insolvenzrechtliche Einordnung der Umsatzsteuer aus der Anzahlung nach Ansicht der Finanzverwaltung allerdings auf den Zeitpunkt der Ausführung der Leistung abzustellen.<sup>85</sup> Bei Eintritt in den Vertrag wird die Umsatzsteuer somit nach Ansicht der Finanzverwaltung zu einer **Masseforderung**. Es sprechen uE jedoch gute Gründe dafür, auf den Zeitpunkt der Vereinnahmung der Anzahlung abzustellen, diesfalls wäre die Umsatzsteuer aus der vor Insolvenzeröffnung erhaltenen Anzahlung bei Eintritt in den Vertrag eine **Insolvenzforderung**.<sup>86</sup>

### 2.5.3. Buchhalterische Abbildung

#### 2.5.3.1. Vertragsrücktritt

- **Beispiel:**

Die XY-GmbH ist insolvent. Ein von ihr auszuführender Auftrag betreffend die Herstellung eines Gebäudes im Gesamtwert von 300.000 € (zzgl 20 % USt) wurde bereits vor der Insolvenz in Angriff genommen und befindet sich zum Tag der Insolvenzeröffnung noch in Arbeit (Teilfertigstellung).

Der Insolvenzverwalter beschließt vom Vertrag zurückzutreten, da aus der Fertigstellung des Auftrages ein Verlust zu erwarten ist. Das halfertige Gebäude wird an den Auftraggeber übergeben. Der Schlussrechnungsbetrag beträgt 50.000 € (zzgl 20 % USt). Wie erfolgt die Verbuchung dieses Sachverhalts?

**Lösung:**

*Da der Vertrag nicht weiter erfüllt wird, stellt die Umsatzsteuer aus der Schlussrechnung eine „Insolvenzverbindlichkeit“ gegenüber dem Finanzamt dar. Die Schlussrechnung ist daher wie folgt zu verbuchen:*

	(2) Forderungen aus L+L	60.000	
an	(4) Umsatz (Insolvenzertrag)		50.000
	(3) Umsatzsteuer (IVB)		10.000

*Auch der Ertrag aus der Abrechnung des halfertigen Werks ist der Zeit vor Insolvenzeröffnung zuzurechnen.*

#### 2.5.3.2. Vertragseintritt

- **Beispiel:**

Die XY-GmbH ist insolvent. Ein von ihr auszuführender Auftrag betreffend die Herstellung eines Gebäudes im Gesamtwert von 300.000 € (zzgl 20 % USt) wurde bereits vor der Insolvenz in Angriff genommen und befindet sich zum Tag der Insolvenzeröffnung noch in Arbeit (Teilfertigstellung).

<sup>83</sup> Vgl UStR 2000 Rz 2408.

<sup>84</sup> Vgl UStR 2000 Rz 2407.

<sup>85</sup> Vgl UStR 2000 Rz 2416.

<sup>86</sup> Vgl etwa *Kristen*, ZfK 2000, 154; *Achatz/Ruppe*, UStG<sup>5</sup> (2018) Einf Tz 118; *Kanduth-Kristen in Berger/Bürgerler/Kanduth-Kristen/Wakounig*, UStG-ON<sup>3</sup> (2018) § 16 Rz 122.

## 2. Buchhalterische Abbildung im Insolvenzverfahren

Der Insolvenzverwalter beschließt den Vertrag zu erfüllen, da ein Gewinn daraus erwartet wird. Der Anteil am Auftragswert der vor der Insolvenzeröffnung geleisteten Arbeiten beträgt netto 50.000 €, der Anteil der danach geleisteten Arbeiten (Massezeitraum) somit netto 250.000 €.

Für die Fertigstellung müssen noch 30.000 € (zzgl 20 % USt) an Material neu beschafft werden. Weiters fallen Personalkosten in Höhe von 100.000 € an. Die Verbuchung der zusätzlichen Personalkosten (Masseaufwand) ist hier nicht dargestellt. Weiters muss bereits beschafftes Material, welches unter Eigentumsvorbehalt vom Verkäufer geliefert wurde, voll bezahlt werden. Die betroffene Rechnung in Höhe von 70.000 € (zzgl 20 % USt) ist bereits verbucht. Wie erfolgt die Verbuchung dieses Sachverhalts?

### Lösung:

Da der Vertrag erfüllt wird, stellt die Umsatzsteuer aus der gesamten Lieferung des Gebäudes eine „Masseverbindlichkeit“ gegenüber dem Finanzamt dar, da die (einheitliche) Lieferung des fertigen Bauwerks erst am Schluss erfolgt. Somit sind folgende Buchungen durchzuführen:

Einkauf und Bezahlung von zusätzlichem Baumaterial vom Bankkonto der Masse:

	(5) Materialeinkauf (Masseaufwand)	30.000	
	(2) Vorsteuer (Aufrechnung MVB)	6.000	
an	(3) Verbindlichkeiten L+L (MVB)		36.000
	sowie		
	(3) Verbindlichkeiten L+L (MVB)	36.000	
an	(2) Bank Massekonto		36.000

Bezahlung der offenen Lieferantenverbindlichkeit aus der Warenlieferung vor Insolvenz zur Verhinderung der Geltendmachung als Aussonderungsrecht (Eigentumsvorbehalt):

	(3) Verbindlichkeiten L+L (IVB – Aussonderungsrecht)	84.000	
an	(2) Bank Massekonto		84.000

Abrechnung des gesamten Bauwerks bei Fertigstellung und Übergabe:

	(2) Forderungen L+L	360.000	
an	(4) Umsatz (Masseertrag)		300.000
	(3) Umsatzsteuer (MVB)		60.000

Der Ertrag aus der Abrechnung des Werks ist aufgrund der Fertigstellung und Übergabe nach Insolvenzeröffnung dem Massezeitraum zuzurechnen. Auch allfällige, vor Insolvenzeröffnung angefallene Aufwendungen (Material-, Personal-, sonstiger Sachaufwand) sind als Masseaufwand zu erfassen.

Wurden vor Insolvenzeröffnung **Anzahlungen** geleistet, stellt sich die Sachlage wie folgt dar:

- **Beispiel:**

Die XY-GmbH ist insolvent. Ein von ihr auszuführender Auftrag betreffend die Herstellung eines Gebäudes im Gesamtwert von 300.000 € (zzgl 20 % USt) wurde bereits vor der Insolvenz in Angriff genommen und befindet sich zum Tag der Insolvenzeröffnung noch in Arbeit (Teilfertigstellung).

Der Insolvenzverwalter beschließt den Vertrag zu erfüllen, da ein Gewinn daraus erwartet wird. Für die Fertigstellung müssen noch 30.000 € (zzgl 20 % USt) an Material neu beschafft werden. Weiters fallen Personalkosten in Höhe von 100.000 € an. Die Verbuchung der zusätzlichen Personalkosten (Masseaufwand) ist hier nicht dargestellt.

Vor Insolvenzeröffnung hat der Werkbesteller Anzahlungen in Höhe von 100.000 € zuzüglich 20 % Umsatzsteuer geleistet (**Variante:** Die Anzahlungen betragen 150.000 €

## 2. Buchhalterische Abbildung im Insolvenzverfahren

Abwicklungs-Endvermögen	0
minus (negatives) Abwicklungs-Anfangsvermögen	(-)+ 65.000 <sup>101</sup>
Liquidationsgewinn	65.000

Der so ermittelte Liquidationsgewinn beinhaltet die stillen Reserven des Anlagevermögens (50.000 €) abzüglich der stillen Lasten im Umlaufvermögen (20.000 €) abzüglich der Liquidationskosten (20.000 €) zuzüglich der als Ertrag erfassten nicht getilgten Verbindlichkeiten (55.000 €).

Die **Verlustvortragsgrenze** des § 8 Abs 4 Z 2 lit a KStG iHv 75 % findet gem § 8 Abs 4 Z 2 lit b KStG insoweit keine Anwendung, als in den positiven Einkünften oder im Gesamtbetrag der Einkünfte Liquidationsgewinne gem § 19 KStG enthalten sind. Weiters ist die Vortragsgrenze nicht auf Gewinne anzuwenden, die in Veranlagungszeiträumen anfallen, die von einem Insolvenzverfahren betroffen sind.

### 2.7.2.1.2. Sanierungsverfahren

Im Sanierungsverfahren führt die Entrichtung der Quote zu einem Wegfall der Verbindlichkeiten und damit zu einem **Schulderlass**. Der Schulderlass führt zu einer Erhöhung des Betriebsvermögens und ist ertragsteuerwirksam zu erfassen.

#### Begünstigung des § 36 EStG für natürliche Personen

Bei **natürlichen Personen** begünstigt § 36 EStG im einkommensteuerlichen Bereich „Gewinne aus einem Schulderlass“ iSd § 36 Abs 2 EStG. Gemäß § 36 Abs 2 EStG sind aus einem Schulderlass resultierende Gewinne solche, die durch Erfüllung eines Sanierungsplans gem §§ 140 ff IO, durch Erfüllung eines Zahlungsplans gem §§ 193 ff IO oder durch Erteilung einer Befreiung nach Durchführung eines Abschöpfungsverfahrens gem §§ 199 ff IO entstanden sind. Die Bestimmung erfasst daher auch Gewinne, die durch den Nachlass **betrieblicher Schulden** im sogenannten Privatkonkurs entstehen.<sup>102</sup> § 36 EStG stellt nicht auf die Sanierung des Unternehmens ab, sondern gewährt die abweichende Steuerfestsetzung auch dann, wenn das Unternehmen nach Durchführung des Insolvenzverfahrens nicht mehr fortgeführt wird („*unternehmerbezogene*“ Sanierung).

§ 36 EStG sieht eine **abweichende Steuerfestsetzung** für Gewinne aus einem Schuld erlass in einem Insolvenzverfahren vor. Die auf den Schulderlass entfallende Steuer ist mittels einer **Differenzrechnung** zu ermitteln. Die Steuerberechnung umfasst drei Schritte:

- **1. Schritt:** Die Steuer ist vom Einkommen sowohl inklusive als auch exklusive der aus dem Schulderlass resultierenden Gewinne zu berechnen und die Differenz zwischen den beiden Steuerbeträgen zu ermitteln. Der Differenzbetrag entspricht dem Steuerbetrag, der auf den Gewinn aus dem Schulderlass entfällt bzw auf diesen zurückzuführen ist.
- **2. Schritt:** Auf den Differenzbetrag gem Schritt 1 ist der dem Schulderlass entsprechende Prozentsatz (100 % abzüglich der Quote) anzuwenden. Der so ermittelte Betrag stellt jenen Steuerbetrag dar, auf den der Fiskus durch die abweichende Steuerfestsetzung verzichtet.
- **3. Schritt:** Der sich nach Schritt 2 ergebende Betrag (Steuerverzicht) ist von der Steuer abzuziehen, die sich aus dem Einkommen inklusive der aus dem Schuld erlass resultierenden Gewinne ergibt.

<sup>101</sup> Der Abzug des negativen Anfangsvermögens führt zu einer Hinzurechnung dieses Betrags.

<sup>102</sup> Zum Sanierungsgewinn bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung s EStR 2000 Rz 7269a.

## 2. Buchhalterische Abbildung im Insolvenzverfahren

richtigung eine „Insolvenzverbindlichkeit“ gegenüber dem Finanzamt dar. Die Vorsteuer ist im letzten Voranmeldungszeitraum vor Insolvenzeröffnung entsprechend zu berichtigen. Wird der Betrag aufgrund der Anmeldung des Finanzamts in einer Summe eingebucht, sollte die Gegenbuchung uE über ein Zwischenkonto erfolgen, das dann im Rahmen der Quotenzahlungen entsprechend aufgelöst wird (unterbleibt diese Buchung, muss die Vorsteuerberichtigung als Insolvenzverbindlichkeit anlässlich der Quotenzahlungen gebucht werden – siehe dazu weiter unten unter „Verprobung“):

	(7) Zwischenkonto Aufwand VSt-Berichtigung § 16	1.600	
an	(2) Vorsteuer(berichtigung) (IVB)		1.600

Die 1.600 € Berichtigungsbetrag errechnen sich aus 80 % des ursprünglichen Vorsteuerbetrags von 2.000 €.

Die Verbuchung der anteiligen Quotenzahlungen und des damit verbundenen Sanierungsgewinns betrifft sowohl die Lieferantenverbindlichkeit als auch die Vorsteuerberichtigung gegenüber dem Finanzamt und stellt sich wie folgt dar:

### 1. Teilquote iHv 10 %:

Sanierungsgewinn betreffend Lieferantenverbindlichkeit:

	(3) Verbindlichkeiten L+L (IVB)	6.000	
an	(2) Bank		1.200
	(7) Zwischenkonto Aufwand VSt-Berichtigung § 16	800	
	(4) Ertrag Sanierungsgewinn		4.000

Sanierungsgewinn betreffend Vorsteuerberichtigung im Rahmen der Quotenzahlung an das Finanzamt:

	(2) Vorsteuer(berichtigung) (IVB)	800	
an	(2) Bank		160
	(4) Ertrag Sanierungsgewinn		640

### 2. Teilquote iHv 5 %:

	(3) Verbindlichkeiten L+L (IVB)	3.000	
an	(2) Bank		600
	(7) Zwischenkonto Aufwand VSt-Berichtigung § 16	400	
	(4) Ertrag Sanierungsgewinn		2.000

Sanierungsgewinn betreffend Vorsteuerberichtigung im Rahmen der Quotenzahlung an das Finanzamt:

	(2) Vorsteuer(berichtigung) (IVB)	400	
an	(2) Bank		80
	(4) Ertrag Sanierungsgewinn		320

### 3. Teilquote iHv 5 %:

	(3) Verbindlichkeiten L+L (IVB)	3.000	
an	(2) Bank		600
	(7) Zwischenkonto Aufwand VSt-Berichtigung § 16	400	
	(4) Ertrag Sanierungsgewinn		2.000

Sanierungsgewinn betreffend Vorsteuerberichtigung im Rahmen der Quotenzahlung an das Finanzamt:

	(2) Vorsteuer(berichtigung) (IVB)	400	
an	(2) Bank		80
	(4) Ertrag Sanierungsgewinn		320

Denkbar wäre es auch, den Sanierungsgewinn „brutto“ einzubuchen und das Konto „Zwischenkonto Aufwand VSt-Berichtigung § 16“ abschließend in einer Buchung mit dem Sanierungsgewinn zu saldieren.

In Summe ergibt sich eine Quotenzahlung iHv 2.720 €, die auf die Lieferantenverbindlichkeit und die Vorsteuerberichtigung gem § 16 UStG entfällt, sowie ein Sanierungsgewinn iHv 9.280 €, der aus dem Erlass der Lieferantenverbindlichkeit (8.000 €) und der anteiligen Nichtentrichtung der Vorsteuerberichtigung (1.280 €) resultiert.

### Verprobung:

Im Sinne einer Verprobung ließe sich die Ausbuchung der Lieferantenverbindlichkeit nach Begleichung einer Quote iHv 20 % (hier: 2.400 €; ohne Entrichtung in Teilquoten) wie folgt darstellen:

Quotenzahlung:

	(3) Verbindlichkeiten L+L (IVB)	2.400	
an	(2) Bank		2.400

Damit verbleibt am Lieferantenkonto ein Betrag von 9.600 €, der wie folgt auszubuchen ist:

	(3) Verbindlichkeiten L+L (IVB)	9.600	
an	(4) Ertrag Sanierungsgewinn		8.000
	(2) Vorsteuer(berichtigung) (IVB)		1.600

Sanierungsgewinn betreffend Vorsteuerberichtigung im Rahmen der Quotenzahlung an das Finanzamt:

	(2) Vorsteuer(berichtigung) (IVB)	1.600	
an	(2) Bank		320
	(4) Ertrag Sanierungsgewinn		1.280

In Summe ergibt sich wie oben ein Sanierungsgewinn iHv 9.280 €, der aus dem Erlass der Lieferantenverbindlichkeit (8.000 €) und der anteiligen Nichtentrichtung der Vorsteuerberichtigung (1.280 €) resultiert.