

Steuerliche Wirkung der Sanierungsgewinnbesteuerung innerhalb und außerhalb einer Unternehmensgruppe

Masterarbeit

Zur Erlangung des akademischen Grades

Master of Arts in Business

der Fachhochschule FH Campus Wien
Masterstudiengang: Tax Management

Vorgelegt von:

Thomas Etzel, BA

Personenkennzeichen:

1510676022

ErstbetreuerIn / ErstbegutachterIn:

WP/StB KR Hannes Mitterer

ZweitbetreuerIn / ZweitbegutachterIn:

FH-Prof. Dr. Dieter Christian

Eingereicht am:

15.05.2017

Erklärung:

Ich erkläre, dass die vorliegende Masterarbeit von mir selbst verfasst wurde und ich keine anderen als die angeführten Behelfe verwendet bzw. mich auch sonst keiner unerlaubter Hilfe bedient habe.

Ich versichere, dass ich diese Masterarbeit bisher weder im In- noch im Ausland (einer Beurteilerin/einem Beurteiler zur Begutachtung) in irgendeiner Form als Prüfungsarbeit vorgelegt habe.

Weiters versichere ich, dass die von mir eingereichten Exemplare (ausgedruckt und elektronisch) identisch sind.

Datum:

Unterschrift:

Gender Erklärung

Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird in der vorliegenden Masterarbeit die Sprachform des generischen Maskulinums zur Anwendung gebracht. An dieser Stelle wird darauf hingewiesen, dass die ausschließliche Verwendung der männlichen Form geschlechtsunabhängig verstanden werden soll und keinesfalls eine Geschlechterdiskriminierung oder eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes zum Ausdruck bringt.

Kurzfassung

Diese Arbeit beschäftigt sich mit der Sanierungsgewinnbesteuerung innerhalb und außerhalb einer Unternehmensgruppe. Grundsätzlich sind die Bestimmungen des § 9 KStG und § 23a KStG sehr detailliert geregelt. Eine gesetzliche Regelung wie eine steuerliche Behandlung der Sanierungsgewinnbesteuerung im Rahmen der Gruppenbesteuerung zu erfolgen hat, findet man weder im Gesetzestext des § 9 KStG noch im § 23a KStG.

Die Gruppenbesteuerung ist Teil der Konzernbesteuerung. Ziel der Konzernbesteuerung ist, dass Einzelgesellschaften die in einem Konzern gegliedert sind, steuerlich nicht schlechter – aber auch nicht besser – gestellt werden als nicht in einem Konzern eingegliederte Unternehmen. Ziel der Arbeit ist es daher, die Unterschiede zwischen der Sanierungsgewinnbesteuerung innerhalb und außerhalb einer Unternehmensgruppe zu identifizieren.

Im ersten Teil der Arbeit wird die gesetzliche Grundlage und die allgemeinen Anwendungsvoraussetzungen der Sanierungsgewinnbesteuerung iSd § 23a KStG und der Gruppenbesteuerung iSd § 9 KStG dargestellt. Neben der historischen Entwicklung der beiden Bestimmungen wird vor allem auf die vom Gesetzgeber verfolgten Zielsetzungen und auf die Anwendungsvoraussetzungen eingegangen.

Der zweite Teil befasst sich mit der Sanierungsgewinnbesteuerung im Zuge der Individualbesteuerung. Hier werden vor allem die Berechnung des Sanierungsgewinns sowie die Ermittlung der steuerlichen Begünstigung des Sanierungsgewinns näher erläutert. Mit mehreren Fallbeispielen wird die Thematik dem Leser nähergebracht.

Im Anschluss widmet sich die Arbeit der Sanierungsgewinnbesteuerung innerhalb einer Unternehmensgruppe. Hier wird zu Beginn das Verhältnis der Gruppenbesteuerung und der Sanierungsgewinnbesteuerung analysiert. Anschließend wird die in diesem Zusammenhang ergangene Rechtsprechung näher erläutert. In weiterer Folge wird die Sanierungsgewinnbegünstigung auf Ebene des sanierten Gruppenmitglieds als auch auf Ebene des Gruppenträgers näher betrachtet.

Anschließend umfasst die Arbeit eine detaillierte Gegenüberstellung der Vorgangsweise zur Ermittlung der Sanierungsgewinnbegünstigung innerhalb und außerhalb einer Unternehmensgruppe.

Am Ende werden die Ergebnisse der Untersuchung zusammengefasst und gewürdigt.

Abstract

This thesis deals with the taxation of reorganization gains within and outside a tax group according to § 9 KStG. In principle, the terms of § 9 KStG and § 23a KStG are regulated in a very detailed manner. A legal regulation such as a tax treatment of the taxation of reorganization gains within the framework of group taxation has to be carried out, because it can neither be found in the legal text of § 9 KStG nor in § 23a KStG.

The tax group according to § 9 KStG in Austria is a special part of group taxation. The aim of group taxation is to ensure that individual companies that are grouped in a concern are no worse, but not better, than non-group companies. The aim of this thesis at hand is to identify the differences between the taxation of recovery gains within and outside a tax group according § 9 KStG.

In the first part of the thesis, the legal basis and the general application requirements of § 23a KStG (taxation of reorganization gains) and § 9 KStG (tax group) are presented. In addition to the historical development of those two terms, the objectives pursued by the legislature and the application requirements are examined.

The second part deals with the taxation of reorganization gains in the course of individual taxation. In particular, the calculation of the reorganization gain as well as the determination of the tax benefit for the reorganization gain are explained in more detail. With several case studies, the topic is brought to the reader.

The third part deals with the taxation of reorganization gains within a tax group according to § 9 KStG. Therefore, the ratio of the tax group and the taxation of reorganization gains is analyzed. Afterwards, the jurisprudence given in this context will be explained in a more detailed way. In further consequence, the reorganization gain is reviewed at the level of the reorganized group member as well as the group carrier level.

Subsequently, the work includes the reconciliation of the taxation of reorganization gains within and outside the tax group according § 9 KStG.

Finally, the results of the investigation are summarized and acknowledged.

Abkürzungsverzeichnis

AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz
ABGB	Allgemein Bürgerliches Gesetzbuch
Abs.	Absatz
BAO	Bundesabgabenordnung
BGBI	Bundesgesetzblatt
BFH	Bundesfinanzhof
BlgNR	Beilage(-n) zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates
bzw.	beziehungsweise
exkl.	Exklusive
ErlRV	Erläuternde Rechtsvorschriften
ESTG	Einkommensteuergesetz
EUR	Euro
etc.	et cetera
gem.	gemäß
ggf.	gegebenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
idF	in der Folge
iHv.	in Höhe von
inkl.	Inklusive
IRÄG	Insolvenzrechtsänderungsgesetz
iSd	im Sinne des
iVm	in Verbindung mit
iZm	im Zusammenhang mit
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinie
lit.	litera
mWn	meiner Wahl nach
OGH	Oberer Gerichtshof
RFH	Reichsfinanzhof
RStBl	Reichssteuerblatt
TEUER	Tausendeuro
UFS	Unabhängiger Finanzsenat
usw.	und so weiter

VwGH Verwaltungsgerichtshof
z.B. zum Beispiel

Schlüsselbegriffe

Gruppenbesteuerung

Gruppenmitglied

Gruppenträger

Körperschaften

Körperschaftsteuer

KStG

Nichtfestsetzungsbetrag

Sanierungsgewinn

Sanierungsgewinnbesteuerung

Unternehmensgruppe

Inhaltsverzeichnis

GENDER ERKLÄRUNG	I
KURZFASSUNG	II
ABSTRACT	III
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	IV
SCHLÜSSELBEGRIFFE	VI
INHALTSVERZEICHNIS	VII
1. EINLEITUNG UND ZIEL DER ARBEIT	1
1.1 Aktualität der Thematik	1
1.2 Problemstellung	2
1.3 Ziel der Arbeit	3
1.4 Gang der Untersuchung	4
2. GESETZLICHE GRUNDLAGEN UND ALLGEMEINE ANWENDUNGSVORAUSSETZUNGEN	5
2.1 Besteuerung von Sanierungsgewinnen gemäß § 23a KStG	5
2.1.1 Historische Entwicklung.....	5
2.1.2 Zielsetzung der Sanierungsgewinnbesteuerung	9
2.1.3 Anwendungsvoraussetzungen.....	10
2.1.3.1 Schuldenerlass	11
2.1.3.2 Allgemeine Sanierungsmaßnahme	12
2.1.3.3 Sanierungsbedürftigkeit des Schuldners	13
2.1.3.4 Sanierungsabsicht der Gläubiger	15
2.1.3.5 Sanierungseignung (oder Sanierungsfähigkeit) des Unternehmens.....	16
2.2 Die Besteuerung der Unternehmensgruppe	17
2.2.1 Historische Entwicklung.....	18
2.2.2 Zielsetzung der Gruppenbesteuerung.....	19
2.2.3 Anwendungsvoraussetzungen.....	21
2.2.3.1 Gruppenträger iSd § 9 Abs. 3 KStG	22
2.2.3.2 Gruppenmitglied iSd § 9 Abs. 2 KStG	27
2.2.3.3 Finanzielle Verbindung	30
2.2.3.4 Abgabe eines Gruppenantrags	33

2.2.3.5	Mindestdauer der Unternehmensgruppe.....	34
2.2.4	Einkommensermittlung und Ergebniszurechnung in der Gruppenbesteuerung	36
2.2.4.1	Ergebniszurechnung	37
2.2.4.2	Einkommensermittlung von unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern.....	38
2.2.4.3	Einkommensermittlung von beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitgliedern.....	40
2.2.4.4	Einkommensermittlung des Gruppenträgers	41
3.	STEUERLICHE WIRKUNGEN DER SANIERUNGSGEWINNBESTEUERUNG BEI INDIVIDUALBESTEUERUNG.....	43
3.1	Zeitliches Entstehen des Sanierungsgewinnes und insolvenzrechtliche Qualifikation der Sanierungsgewinnbesteuerung.	43
3.2	Berechnung des Sanierungsgewinnes	44
3.3	Berechnung der Sanierungsgewinnbegünstigung	45
3.3.1	Verlustausgleich	45
3.3.2	Verlustabzug	46
3.3.3	Berechnung in drei Stufen	47
3.4	Beispiele	48
3.5	Forderungsverzicht im selben Verhältnis wie andere Gläubiger?	54
4.	STEUERLICHE WIRKUNGEN DER SANIERUNGSGEWINNBESTEUERUNG INNERHALB DER UNGERNEHMENSGRUPPE	56
4.1	Die Beziehung zwischen Gruppenbesteuerung und Sanierungsgewinnbesteuerung	56
4.2	Ergangene Rechtsprechung.....	57
4.2.1	Sachverhalt	57
4.2.2	UFS-Rechtsprechung	60
4.2.3	VwGH-Rechtsprechung.....	61
4.3	Ermittlung der Sanierungsgewinnbegünstigung eines sanierungs-bedürftigen Gruppenmitglieds.....	63
4.3.1	Ermittlung des Nichtfestsetzungsbetrages auf Ebene des Gruppenmitglieds sowie der Körperschaftsteuer der Unternehmensgruppe.....	64
4.3.1.1	Ermittlung des Nichtfestsetzungsbetrags beim Gruppenmitglied.....	64
4.3.2	Ermittlung der Körperschaftsteuer beim Gruppenträger.....	68

4.3.3	Ermittlung des Nichtfestsetzungsbetrages auf Ebene des Gruppenträgers sowie der Körperschaftsteuer der Unternehmensgruppe.....	73
4.3.4	Vergleich der steuerlichen Wirkungen bei Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Ebene des Gruppenmitglieds sowie Gruppenträgers	78
4.4	Ermittlung der Sanierungsgewinnbegünstigung eines sanierungs-bedürftigen Gruppenträgers	85
5.	GEGENÜBERSTELLUNG DER SANIERUNGSGEWINN-BESTEuerung INNERHALB UND AUSSERHALB DER UNTERNEHMENSGRUPPE	88
6.	ZUSAMMENFASSUNG UND WÜRDIGUNG DER GEGENSTÄNDLICHEN ARBEIT	93
	LITERATUR- UND QUELLENVERZEICHNIS.....	97
	ABBILDUNGSVERZEICHNIS	106
	BEISPIELVERZEICHNIS	108

1. EINLEITUNG UND ZIEL DER ARBEIT

1.1 Aktualität der Thematik

Unternehmenskrisen, Unternehmenssanierungen und Liquidationen von Unternehmen sind Begriffe, die vor allem seit der 2007 anhaltenden Wirtschafts- und Finanzkrise zum gängigen Wirtschaftsvokabular gehören. Täglich werden auf der Internetseite der Kreditschutzverbände¹ neue Firmeninsolvenzen veröffentlicht. In den letzten Jahren mussten in Österreich unter anderem prominente Firmen wie Alpine, DiTech, Niedermayer oder Schlecker Insolvenz anmelden. Die Hauptursachen für Unternehmensinsolvenzen sind lt. einer Analyse des KSV vor allem Fehler im Bereich des Managements (71 % -- dazu gehören die Kategoriebereiche Fahrlässigkeit, Fehler bzw. Verlustquellen im innerbetrieblichen Bereich, persönliches Verschulden). Weitere 9 % der Gesamtinsolvenzen entstehen aufgrund von Kapitalmangel. Lediglich 20 % der Insolvenzen lassen sich auf externe oder andere Faktoren zurückführen.² Die Schlussfolgerung dieses Berichtes: Unternehmensinsolvenzen wird es aufgrund menschlichen (Fehl-)Verhaltens und fachlicher Unwissenheit des Managements immer geben.

Eine Unternehmensinsolvenz führt nicht automatisch zur Beendigung des Unternehmens. Man unterscheidet zwischen einem Sanierungsverfahren und einem Konkursverfahren. Ein Konkursverfahren führt zur Liquidation des Unternehmens, während mit einem Sanierungsverfahren die Fortführung des Unternehmens nach erfolgreicher Sanierung möglich ist.

Grundsätzlich tritt im Zuge eines Insolvenzverfahrens keine Restschuldbefreiung ein. Der Schuldner hat allerdings die Möglichkeit einen Antrag auf Sanierungsverfahren zu stellen. Mit dem Sanierungsverfahren besteht die Möglichkeit von der Restschuld befreit zu werden. Dazu ist aber die Zustimmung der Mehrheit der Gläubiger notwendig. Weiters wird die Bezahlung einer Mindestquote vorausgesetzt. Diese beträgt bei einem Sanierungsverfahren mit Eigenverwaltung (unter Aufsicht eines Sanierungsverwalters) 30% und bei einem Sanierungsverfahren ohne Eigenverantwortung (d.h. Abwicklung durch Einsatz eines Sanierungsverwalters) 20 %.

Im Zuge eines Sanierungsverfahrens können somit Sanierungsgewinne entstehen. Bei Sanierungsgewinnen handelt es sich um Betriebsvermögensvermehrungen, welche aus

¹ KSV1870, <http://www.ksv.at> (abgerufen am 14.05.2017).

² Insolvenzzursachen 2015, <https://www.ksv.at/insolvenzzursachen-2015> (abgerufen am 14.05.2017).

dem Wegfall von betrieblicher Verbindlichkeiten entstehen.³ Diese werden im Körperschaftsteuerrecht gesondert besteuert.

1.2 Problemstellung

Mit 1. Juli 2010 wurde in Österreich das Insolvenzrechtsänderungsgesetz 2010 (IRÄG 2010) in Kraft gesetzt. Die Hauptzielsetzung des IRÄG 2010 ist die Entschuldung sowie der Erhalt (Sanierung) des Unternehmens. Ist es dem Schuldner nicht möglich, einen Sanierungsplan vorzulegen, wird statt dem Sanierungsverfahren ein Konkursverfahren eingeleitet. In den vergangenen Jahren kam es in Österreich jährlich zu 5 000 bis 5.500 Insolvenzfällen, wobei aufgrund mangelnden Vermögens nicht alle eröffnet wurden.⁴

Die Unterscheidung zwischen Sanierungsverfahren und Konkursverfahren ist auch steuerlich von Bedeutung, da sowohl die Besteuerung von Sanierungsgewinnen als auch die Liquidationsbesteuerung im Körperschaftsteuerrecht gesondert geregelt ist.

Die Sanierungsgewinnbesteuerung – der Kernbereich der vorliegenden Masterarbeit – ist im Körperschaftsteuerrecht in § 23a geregelt. Dieser besagt, dass die Einkünfte auch Gewinne umfassen, die durch Vermehrung des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung resultieren.⁵

Im Zuge der Steuerreform 2005 hat der österreichische Gesetzgeber das Konzept der Organschaft, welches nicht mehr unionsrechtskonform war, durch die Gruppenbesteuerung ersetzt. Bei der Gruppenbesteuerung handelt es sich um eine moderne und vor allem international sehr attraktive Möglichkeit österreichische Konzerne zu besteuern mit dem Vorteil Gewinne und Verluste zwischen finanziell verbundenen Körperschaften auszugleichen. In der Praxis wird die Möglichkeit der Gruppenbesteuerung von vielen österreichischen Kapitalgesellschaften angenommen.

Das Konzept der Gruppenbesteuerung wurde vom Gesetzgeber sehr umfassend ausgestaltet und sehr detailliert geregelt. Allerdings beinhalten diese Vorschriften nahezu keine Regelungen betreffend Auswirkungen im Fall der Sanierung von Körperschaften, welche Teil einer Unternehmensgruppe sind. Nachdem die Körperschaftsteuer auf Basis eines Gruppeneinkommens auf der Ebene des Gruppenträgers erfolgt, ergeben sich im

³ *Atzmüller*, Einkommensteuerliche Fragen in der Insolvenz, in *Kanduth-Kristen/Treer (Hrsg.)*, Insolvenz und Steuern (2006), 61f.

⁴ Insolvenzstatistik 2015, <https://www.ksv.at/insolvenzstatistik-2015> (abgerufen 14.05.2017).

⁵ KStR 2013, Rz 1522.

Fälle der Unternehmensinsolvenz einer gruppenzugehörigen Körperschaft folgende steuerliche Besonderheiten:

- Erfüllung der Mindestdauer
- Zurechnungen bzw. Aufteilung des Sanierungsgewinnes
- Weitere steuerliche Behandlung des Sanierungsgewinnes innerhalb der Unternehmensgruppe.⁶

1.3 Ziel der Arbeit

Bis dato haben sich nur sehr wenige Autoren mit der Thematik der Sanierungsgewinnbesteuerung innerhalb und außerhalb einer Unternehmensgruppe befasst. Die ertragssteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen außerhalb einer Unternehmensgruppe wurde von *Gruber*⁷ im Jahr 2014 sehr tiefgehend analysiert. *Komarek*⁸ widmete sich in seiner Dissertation aus dem Jahr 2016 der Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung im Rahmen der Gruppenbesteuerung. Hinzu kommt, dass die Gesetzeslage größtenteils ungeklärt ist und es nur vereinzelt UFS- bzw. VwGH-Entscheidungen gibt. Bezüglich der Sanierungsgewinnbesteuerung innerhalb der Unternehmensgruppe besteht somit weitgehend Rechtsunsicherheit.

Aufgrund der Rechtsunsicherheit ergeben sich für die Wissenschaft viele Auslegungs- und Interpretationsfragen. Abgesehen von *Kanduth-Kristen/Komarek/Fraberger* gibt es in der Literatur kaum Stellungnahmen und Interpretationsansätze über die mögliche steuerliche Behandlung von Gewinnen in Sanierungsfällen von Gruppenträgern und Gruppenmitgliedern.

Seit 1. Jänner 2011 besteht für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit bezüglich der Gruppenbesteuerung eine kostenpflichtige Anfrage an die Finanzverwaltung zu stellen („Advance Ruling“). Diese ist in Form eines verbindlichen Auskunftsbescheides zu beantworten. Im Zuge des „Advance Ruling“ werden in der Beratungspraxis hinsichtlich Gruppenbesteuerung und Behandlung von insolvenzrechtlichen Vorgängen oftmals Fragen an die zuständigen Finanzbehörden gestellt, welche von diesen juristisch fundiert

⁶ Haslehner/*Urtz*, Zeitliche Grenzen der Gruppenbesteuerung: Ausscheiden und Beendigung durch Liquidation von Gruppenmitgliedern und Gruppenträgern, in *Achatz et al (Hrsg.)*, Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung (2011), 373.

⁷ *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht (2014).

⁸ *Kanduth-Kristen/Komarek/Fraberger*, Die Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung im Rahmen der Gruppenbesteuerung (2016).

beantwortet werden. Es besteht allerdings die Möglichkeit, dass derselbe Sachverhalt von verschiedenen Finanzbehörden unterschiedlich behandelt wird.

Im Rahmen dieser Masterarbeit sollen zum einen die Unterschiede der Besteuerung der Sanierungsgewinne innerhalb einer Unternehmensgruppe und jenen außerhalb einer Unternehmensgruppe herausgearbeitet werden und zum anderen sollen die Auslegungs- und Interpretationsfragen der Sanierungsgewinnbesteuerung innerhalb einer Unternehmensgruppe näher erläutert werden. Es ergeben sich daraus folgende Forschungsfragen:

- Welche wesentlichen Unterschiede gibt es bei der Sanierungsgewinnbesteuerung innerhalb und außerhalb einer Unternehmensgruppe?
- Wo liegen die Probleme bei der Sanierungsgewinnbesteuerung innerhalb einer Gruppe?

1.4 Gang der Untersuchung

Als Basis der Untersuchung dient in Kapitel zwei die Darstellung der gesetzlichen Grundlage und der allgemeinen Anwendungsvoraussetzungen der Sanierungsgewinnbesteuerung iSd § 23a KStG und der Gruppenbesteuerung iSd § 9 KStG. Neben der historischen Entwicklung der beiden Bestimmungen wird vor allem auf die vom Gesetzgeber verfolgten Zielsetzungen und auf die Anwendungsvoraussetzungen eingegangen.

In Kapitel drei wird die Sanierungsgewinnbesteuerung im Zuge der Individualbesteuerung untersucht. Mit mehreren Fallbeispielen wird die Thematik dem Leser nähergebracht.

Kapitel vier widmet sich der Sanierungsgewinnbesteuerung innerhalb der Unternehmensgruppe. Hier wird zu Beginn das Verhältnis der Gruppenbesteuerung und der Sanierungsgewinnbesteuerung analysiert. Anschließend wird die in diesem Zusammenhang ergangene Rechtsprechung näher erläutert. In weiterer Folge wird die Sanierungsgewinnbegünstigung auf Ebene des sanierten Gruppenmitglieds als auch auf Ebene des Gruppenträgers näher betrachtet.

Das fünfte Kapitel umfasst die Gegenüberstellung der Sanierungsgewinnbesteuerung innerhalb und außerhalb der Unternehmensgruppe.

Im sechsten Kapitel erfolgt eine Zusammenfassung und Würdigung der Ergebnisse der Untersuchung.

2. GESETZLICHE GRUNDLAGEN UND ALLGEMEINE ANWENDUNGSVORAUSSETZUNGEN

Im nachfolgenden Kapitel werden die allgemeinen Anwendungsvoraussetzungen der Sanierungsgewinnbesteuerung iSd § 23a KStG und der Gruppenbesteuerung iSd § 9 KStG dargestellt. Neben der historischen Entwicklung der beiden Bestimmungen wird vor allem auf die vom Gesetzgeber verfolgten Zielsetzungen und die Anwendungsvoraussetzungen eingegangen.

2.1 Besteuerung von Sanierungsgewinnen gemäß § 23a KStG

Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen wird sowohl im Einkommensteuergesetz (§ 36 EStG) als auch im Körperschaftsteuergesetz (§ 23a KStG) geregelt und ist steuerlich begünstigt. Im Körperschaftsteuerrecht werden Sanierungsgewinne als Gewinne, die durch Betriebsvermögensvermehrungen infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlassens von Schulden entstanden sind, definiert. Diese Gewinne müssen zum Zwecke der Sanierung entstanden sein.⁹

Ziel der Begünstigung von Sanierungsgewinnen ist es, eine erfolgreiche Unternehmenssanierung nicht durch etwaige Steuerforderungen aus den Schuldnachlässen seitens des Fiskus zunichte zu machen.¹⁰

In den nachfolgenden Unterkapiteln werden die historische Entwicklung, die Zielsetzungen sowie die Anwendungsvoraussetzungen dieser gesetzlichen Bestimmung erläutert.

2.1.1 Historische Entwicklung

Die Begünstigung von Sanierungsgewinnen gemäß § 23a KStG hat eine weitreichende Vergangenheit hinter sich. Der Ursprung dieser Begünstigung geht auf die deutsche Rechtsprechung zurück.¹¹¹² Aus einem Urteil des Reichsfinanzhofs (Deutschland) im Jahre 1927 ging hervor, dass Gewinne aus dem Schuldenerlass von natürlichen Personen der Privatsphäre zuzuordnen waren und nicht als steuerpflichtiger betrieblicher Gewinn

⁹ § 23a KStG.

¹⁰ *Heinrich in Doralt et al. (Hrsg.), Einkommensteuergesetz*¹⁵, § 36 Rz 101.

¹¹ *Gruber, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht* (2014), 69; Zur Aufarbeitung der Rechtsentwicklung in Deutschland siehe anstatt vieler, *Pohl, Die steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen, in Anzinger (Hrsg.), Analysen und Berichte zum Wirtschafts- und Steuerrecht* (2009), 23 (abgerufen unter <http://tuprints.ulb.tu-darmstadt.de/1947>).

behandelt werden.¹³ Eine Zuordnung zur Privatsphäre führt dazu, dass die Besteuerbarkeit der Gewinne aus dem Schuldenerlass gar nicht gegeben ist.¹⁴

Im Gegensatz zu dem ergangenen Urteil bei natürlichen Personen war der Reichsfinanzhof bei Körperschaften – aufgrund der fehlenden privaten Sphäre – stets der Auffassung, dass Sanierungsgewinne als steuerpflichtig behandelt werden müssen.¹⁵ Um der Ungleichbehandlung von natürlichen und juristischen Personen entgegenzuwirken, kam es in Deutschland vorerst mittels Erlass zur Steuerfreistellung von Sanierungsgewinnen bei Körperschaften.¹⁶ In weiterer Folge hat sich der deutsche Gesetzgeber dazu entschieden, die Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne von Kapitalgesellschaften in § 11 Z 4 dKStG 1934 zu verankern.¹⁷

Erst im Jahre 1966 wurde die Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen in das österreichische Körperschaftsteuergesetz übernommen.¹⁸ Mit dem § 12 Z 3 KStG 1966 konnten Vermögensvermehrungen, die dadurch entstehen, dass Schulden zum Zwecke der Sanierung ganz oder teilweise erlassen werden, bei der Ermittlung des Einkommens abgezogen werden.¹⁹

Im Zuge der Steuerreform 1972²⁰ wurde der § 12 Z 3 KStG durch den § 22 Abs. 5 KStG ersetzt. Es kam dadurch zum Wechsel von einer sachlichen Steuerbefreiung auf eine tarifliche Befreiung.²¹ Der bedeutendste Unterschied zwischen der tariflichen Steuerbefreiung in Österreich und der sachlichen Steuerbefreiung in Deutschland ist die Behandlung von Sanierungsgewinnen bei Zusammenfall von Verlusten bzw. Verlustvorträgen.²²

Im Zuge der sachlichen Steuerbefreiung bleibt der Sanierungsgewinn zur Gänze außer Ansatz. Der Sanierungsgewinn hat auf den Verlustausgleich bzw. vorhandene

¹³ RFH 30.06.1927, VI A 97/27, RStBI 1927, 177; 12.12.1928, VI A 149/28, RStBI 1928, 86; 21.10.1931, VI A 968/31, RStBI 1932, 160.

¹⁴ *Kofler/Kristen*, Insolvenzen und Steuern (1999), 54.

¹⁵ RFH 05.02.1929, I A 294/27, RStBI 1929, 228.

¹⁶ Runderlass v. 30.01.1930, RStBI 1930, 78.

¹⁷ *Nolz*, Probleme der Sanierungsgewinnbesteuerung im Ertragsteuerrecht, in *Doralt et al (Hrsg.)*, Besteuerung der Kapitalgesellschaft, Festschrift Bauer (1986), 192.

¹⁸ *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht, 71.

¹⁹ BGBl I 156/1966.

²⁰ BGBl 1972/440 und 1972/441.

²¹ *Kanduth-Kristen/Komarek/Fraberger*, Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung, 60.

²² *Kofler*, Insolvenzen und Steuern, WT 1994, 30.

Verlustvorträge keine Auswirkung. Im Gegenzug bleiben bei der tariflichen Steuerbefreiung die Sanierungsgewinne Teil der Einkünfte. Erst bei Vornahme eines Verlustausgleiches bzw. Verlustabzuges können die Sanierungsgewinne steuerfrei ausscheiden.²³

Die große Steuerreform 1988²⁴ verlegte die gesetzlichen Bestimmungen zur steuerlichen Begünstigung von Sanierungsgewinnen bei Körperschaften von § 22 Abs. 5 KStG 1972 in § 23 Z 1 KStG 1988. Ebenso wurde die Textierung verändert.²⁵ Inhaltlich galten die Änderungen weiterhin als Tarifbestimmung und stellten weiterhin eine Bestimmung der Einkommensermittlung dar. Weiters wurde nicht auf die Art der Unternehmenssanierung – gerichtliches bzw. außergerichtliches Verfahren – eingeschränkt.²⁶

Durch das Strukturanpassungsgesetz 1996²⁷ wurden die Bestimmungen zur Sanierungsgewinnbesteuerung im Körperschaftsteuerrecht ab dem Veranlagungsjahr 1998 zur Gänze aufgehoben.²⁸ Aufgrund dieser Maßnahme unterlagen Sanierungsgewinne ab dem Veranlagungsjahr 1998 – wie laufende Gewinne – dem vollen Tarif.²⁹ Die Aufhebung der Bestimmung zur Sanierungsgewinnbesteuerung hatte folgenden Grund: Im Zuge des Strukturanpassungsgesetzes 1996 wurde der Verlustvortrag „verewigt“. Davor war der Vortrag von Verlusten nur sieben Jahre möglich. Aufgrund dieser Anpassung hätte die weitere Fortführung der steuerfreien Sanierungsgewinne zu einer nicht begründbaren Doppelwirkung geführt. Einerseits konnten die Verluste, welche oftmals der Auslöser einer Unternehmenskrise waren, steuerlich geltend gemacht werden, andererseits blieb der Nachlass der Verbindlichkeiten, die durch die Verluste begründet waren, steuerfrei.³⁰

Diese Aufhebung der Sanierungsgewinnbesteuerung führte in der Literatur zu erheblicher Kritik.³¹ Weiters kam es aufgrund der neuen Bestimmungen zu praktischen Problemen bei

²³ *Kristen*, Steuerliche Behandlung des Sanierungsgewinnes – (Neue) Entwicklung in Deutschland und in Österreich, ÖStZ 2003, 513f.

²⁴ BGBl I 401/1988.

²⁵ *Kanduth-Kristen/Komarek/Fraberger*, Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung, 61.

²⁶ *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht, 72.

²⁷ BGBl 201/1996.

²⁸ *Kanduth-Kristen/Komarek/Fraberger*, Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung, 62.

²⁹ *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht, 72.

³⁰ EriRV 72 BlgNR 20. GP, 268.

³¹ Zur Kritik an der Aufhebung der Sanierungsgewinnbesteuerung siehe *Bareis/Kaiser*, Zur ertragsteuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen, ÖStZ 2005, 14f; *Denk*, Die handels- und steuerrechtliche Behandlung des eigenkapitalersetzenden Gesellschafterdarlehens, in *Feldbauer-Durstmüller/Schlager* (Hrsg.), Krisenmanagement-Sanierung-Insolvenz (2002), 933; *Fröhlich/Unger*, Steuerfestsetzung im Rahmen von

der Einhebung des Abgabensanspruches, welcher auf die Sanierungsgewinnbesteuerung entfiel.³² Aufgrund dieser Probleme wurde von Seiten des Bundesministeriums für Finanzen bereits im Jahr 1999 mittels Erlass die teilweise Nichtfestsetzung einer Steuer auf Sanierungsgewinne angeordnet.³³ Zu Beginn war der Erlass lediglich für gerichtliche Sanierungen ausgelegt.³⁴ Im Jahr 2001 wurde dieser auf außergerichtliche Sanierungen adaptiert.³⁵

Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen begründen, der ständigen VwGH-Rechtsprechung zu Folge, keine Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen.³⁶ Nachdem der Erlass nicht im Bundesgesetzblatt kundgemacht wurde, ist dieser keine maßgebliche Rechtsquelle für den VwGH.³⁷ Um dieser Rechtsunsicherheit entgegenzuwirken, wurde der Erlass durch das Budgetbegleitgesetz 2003³⁸ im § 23a KStG aufgenommen.³⁹ Die Bestimmungen im § 23a KStG idF BBG 2003 lauteten wie folgt⁴⁰:

„(1) Zu den Einkünften gehören Sanierungsgewinne, das sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind.

(2) Sind im Einkommen Sanierungsgewinne enthalten, die durch Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines gerichtlichen Ausgleichs im Sinne der Ausgleichsordnung oder eines Zwangsausgleiches (§§ 140ff der Konkursordnung) entstanden sind, gilt für die Berechnung der Steuer Folgendes:

Insolvenzverfahren, SWK 2005, 853; *Kristen*, Steuerliche Probleme im Insolvenzverfahren (Teil II), VWT 1997, 32f; *Mayer*, Zum Wegfall des steuerfreien Sanierungsgewinns, SWK 2000, 722 ff; *Rief*, Sanierungsgewinne 1996/97 – die fiktive Verlustvortragsverrechnung, ZIK 1996, 78f; *Schilcher*, Besteuerung des Sanierungsgewinnes und Auswirkungen auf die Sanierung durch Insolvenzverfahren, VWT 1996 H 3, 4; *Thunshirn*, Wegfall des Sanierungsgewinns – Auswirkungen und Strategien, ecolex 1997, 690 ff; *Walder*, Ist die Abschaffung des Sanierungsgewinns gerechtfertigt? ÖStZ 1996, 218 ff.

³² Zu den Anwendungsproblemen siehe *Kohlbacher/Walder*, Verrechnung des Sanierungsgewinnes: Reparatur mislungen – Sanierungsgewinne 1996 und 1997 mit Verlustabzügen 1989 und 1990 doch nicht verrechnungspflichtig, RdW 1997, 229; *Laudacher*, Ertragsteuerliche Begünstigungen in EStG und KStG im Zusammenhang mit betrieblichen Schuld nachlässen, in *Nadvornik et. al (Hrsg.)*, Steuergestaltung und Betriebswirtschaft, Festschrift Schlager (2012), 551f.

³³ Erlass v 16.7.1999, GZ 14 0206/1-IV/14/99.

³⁴ *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht, 74.

³⁵ Erlass v 28.12.2001, GZ 06 0104/11-IV/6/01, AÖF 2000/84.

³⁶ VwGH 22.9.1999, 97/15/0005.

³⁷ VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139.

³⁸ BGBl I 71/2003.

³⁹ *Atzmüller* in *Kanduth-Kristen/Treer (Hrsg.)*, Insolvenz und Steuern, 65.

⁴⁰ § 23a KStG idF BBG 2003.

- 1 *Es ist die rechnerische Steuer sowohl einschließlich als auch ausschließlich der Sanierungsgewinne zu ermitteln.*
- 2 *Der Unterschiedsbetrag ist mit jenem Prozentsatz zu vervielfachen, der dem Forderungsnachlass entspricht (100 % abzüglich Ausgleichsquote).*
- 3 *Das Ergebnis ist von der nach Z 1 ermittelten Steuer einschließlich der Sanierungsgewinne abzuziehen.“*

Im Zuge des IRÄG 2010⁴¹ erfolgte die letzte Änderung der Sanierungsgewinnbesteuerung im Körperschaftsteuerrecht. Der § 23a Abs. 2 KStG musste aufgrund der Aufhebung der Konkurs- und Ausgleichsordnung und der Schaffung eines einheitlichen Insolvenzverfahrens in der Insolvenzordnung lediglich sprachlich angepasst werden.⁴² Die Besteuerung von Sanierungsgewinne im Körperschaftsteuerrecht wird im § 23a KStG nun folgendermaßen erläutert:⁴³

„(1) Zu den Einkünften gehören Sanierungsgewinne, das sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind.

(2) Sind im Einkommen Sanierungsgewinne enthalten, die durch Erfüllung der Sanierungsplanquote nach Abschluss eines Sanierungsplans gemäß §§ 140 bis 156 der Insolvenzordnung (IO) entstanden sind, gilt für die Berechnung der Steuer Folgendes:

- 1 *Es ist die rechnerische Steuer sowohl einschließlich als auch ausschließlich der Sanierungsgewinne zu ermitteln.*
- 2 *Der Unterschiedsbetrag ist mit jenem Prozentsatz zu vervielfachen, der dem Forderungsnachlass entspricht (100 % abzüglich Ausgleichsquote).*
- 3 *Das Ergebnis ist von der nach Z 1 ermittelten Steuer einschließlich der Sanierungsgewinne abzuziehen.“*

2.1.2 Zielsetzung der Sanierungsgewinnbesteuerung

Der Prozess der „schöpferischen Zerstörung“ wurde bereits von Schumpeter im Jahre 1961 ausführlich beschrieben. Dieser Prozess kann zu vermehrtem wirtschaftlichen Wohlstand führen. Betriebe, die ihre Leistungen nicht mehr kostendeckend verkaufen

⁴¹ BGBl I 29/2010.

⁴² *Kanduth-Kristen/Komarek/Fraberger*, Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung, 62.

⁴³ § 23a Abs. 2 KStG idF IRÄG 2010.

können, müssen aus dem Markt ausscheiden, damit das Kapital produktiver verwendet werden kann.⁴⁴

Das Körperschaftsteuerrecht zielt mit der Begünstigung von Sanierungsgewinnen nicht auf die Entschuldung der Gesellschaft ab. Das Ziel der Begünstigung ist die Unternehmensfortführung. Eine Sanierungsfähigkeit ist allerdings nur dann gegeben, wenn vor Konkurseröffnung eine aktive Tätigkeit der Gesellschaft vorlag.⁴⁵

Die Gründe für die damalige Aufhebung der Begünstigung der Sanierungsgewinnbesteuerung wurden bereits im Unterkapital 2.1.1 näher erläutert. Allerdings führte diese Maßnahme zu erheblicher Kritik in der Literatur. Schuldenerlässe auf Grund allgemeinen Gläubigerakkords stellen keine echten Gewinne dar, da es hierbei nicht zu einem Zuwachs der Leistungsfähigkeit des Schuldners kommt.⁴⁶ Weiters bestand bereits vor der „Verewigung“ des Verlustvortrages die Möglichkeit, die Verluste in voller Höhe mit anderen Einkunftsarten gegenzurechnen. Ein allfälliger Sanierungsgewinn im nachfolgenden Jahr wäre somit steuerfrei.⁴⁷ Ein weiterer Kritikpunkt war, dass die Höhe des Sanierungsgewinns nicht unmittelbar mit vorhandenen Verlustvorträgen zusammenhänge. Zum Zeitpunkt des Schuldenerlasses hätten somit nicht unbedingt Verlustvorträge vorhanden sein müssen.⁴⁸

Bei der nun seit 2003 wieder im Gesetz verankerten Regelung zur Sanierungsgewinnbesteuerung handelt es sich um eine Tarifvorschrift. Diese sieht eine Nichtfestsetzung der Steuer auf Sanierungsgewinne in der Höhe der Sanierungsplanquote vor. Somit kommt es zu einer Gleichstellung zwischen dem Staat und den anderen Gläubigern hinsichtlich der Erfüllung von Forderungen im Rahmen eines gerichtlichen Insolvenzverfahrens.⁴⁹

2.1.3 Anwendungsvoraussetzungen

Die Regelungen im Körperschaftsteuerrecht sehen grundsätzlich eine Steuerbegünstigung von Schuldenerlässen im Sanierungsfall vor. Allerdings zielt das Gesetz implizit auf den

⁴⁴ *Bareis/Kaiser*, ÖStZ 2005, 14.

⁴⁵ UFS 30. 11. 2009, RV/0976-W/08.

⁴⁶ *Schilcher*, VWT 1996, H 3, 4.

⁴⁷ *Walder*, ÖStZ 1996, 218f.

⁴⁸ *Kristen*, Steuerliche Probleme im Insolvenzverfahren (Teil II), VWT 1997, 32f.

⁴⁹ *Gruber*, in *Lang et al (Hrsg.)*, KStG (2016), § 23a Rz 14.

Begriff „Sanierungsgewinn“ ab.⁵⁰ Gem. § 23a KStG handelt es sich bei Sanierungsgewinnen um „Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind.“

Damit eine Sanierungsgewinn iSd § 23a KStG vorliegt, müssen neben dem Erlass von Schulden noch folgende Kriterien erfüllt sein⁵¹:

- Allgemeine Sanierungsmaßnahme
- Sanierungsbedürftigkeit des Schuldners
- Sanierungsabsicht der Gläubiger
- Sanierungseignung des Schuldnerlasses
- Sanierungsfähigkeit des Unternehmens.

Diese Kriterien müssen kumulativ erfüllt sein. Eine detaillierte Auseinandersetzung mit den einzelnen Erfüllungskriterien erfolgt unterhalb.

2.1.3.1 Schuldenerlass

Im Körperschaftsteuerrecht werden Sanierungsgewinne als Gewinne definiert, die im Zuge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind.⁵² Es ist somit nur der Schuldenerlass steuerlich begünstigt. Allerdings wird die Auflösung von Rückstellungen – also zukünftige Schulden – ebenfalls als begünstigter Sanierungsgewinn iSd § 23a KStG gesehen.⁵³ Forderungserlässe mit vereinbartem Wiederaufleben, somit ein unbedingter Verzicht mit Besserungsabrede (Novation), könnten ebenso zu einem begünstigungsfähigen Gewinn führen.⁵⁴

Andere wirtschaftliche Maßnahmen, die nicht zu einem Erlass von Schulden führen, sind nicht begünstigt und fallen daher nicht unter einen Sanierungsgewinn gem. § 23a KStG.⁵⁵ Darunter versteht man beispielsweise⁵⁶:

- Vergleiche iSd § 180 ABGB

⁵⁰ Varro, Rahmenbedingungen und Besonderheiten der steuerlichen Begünstigung von Sanierungsmaßnahmen, ZUS 2011, 30.

⁵¹ VwGH 23.1.1997, 93/15/0043; *Kanduth-Kristen*, Steuerliche Behandlung von Schuldenerlässen und Sanierungsgewinnen, taxlex (2006), 436f.

⁵² § 23a KStG.

⁵³ *Nolz*, in *Doralt et al* (Hrsg.), Besteuerung der Kapitalgesellschaft, Festschrift Bauer (1986), 194.

⁵⁴ *Kanduth-Kristen*, taxlex (2006) 436f.

⁵⁵ *Nolz*, in *Doralt et al* (Hrsg.), Besteuerung der Kapitalgesellschaft, Festschrift Bauer (1986), 194.

⁵⁶ *Kofler*, in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg.), Körperschaftsteuergesetz (2011), § 23a Rz 21.

- Rücktritts-, Stillhalte- bzw. Klagsverzichtsvereinbarungen
- Schuldübernahmen gem. § 1404 ABGB sowie § 1405 ABGB
- Verzicht auf künftig entstehenden Aufwand (z.B. zukünftige Zinsen)
- Preiserhöhungen oder künftige höhere Gewinne, welche dem Schuldner zugebilligt wurden
- Rücktritt von Verträgen unter Verzicht auf Schadenersatz
- Zuschüsse eines Gläubigers oder Dritten
- Verzicht auf die Auffüllungsverpflichtung eines negativen Kapitalkontos.

Weiters ist bei Kapitalgesellschaften zu hinterfragen, ob der Forderungsverzicht betrieblich bedingt ist. Liegt eine gesellschaftsrechtliche Motivation hinter dem Erlass von Forderungen vor, wird dieser nicht als Sanierungsgewinn sondern als eine steuerneutrale Einlage behandelt.⁵⁷ Ob ein Sanierungsgewinn vorliegt, wird mittels Fremdvergleich beurteilt.⁵⁸ Erhält ein Gläubiger ein Genussrecht als Gegenleistung für den Forderungsverzicht liegt ebenso eine steuerneutrale Einlage vor und kein Sanierungsgewinn.⁵⁹

Das Körperschaftsteuerrecht erfasst in § 23a das Sanierungsverfahren mit Eigenverantwortung und ohne Eigenverantwortung. Nicht umfasst ist allerdings der Schuldenerlass im Zuge eines außergerichtlichen Ausgleichs.⁶⁰ Diese Problematik kann mittels § 206 lit b BAO gelöst werden. Die Abgabenbehörde kann von der Festsetzung von Abgaben ganz oder teilweise Abstand nehmen, wenn anzunehmen ist, dass der Abgabenspruch nicht durchsetzbar sein wird. Dies liegt jedoch im Ermessen des Finanzamtes. Ein Antragsrecht auf Seiten des Steuerschuldners besteht nicht.⁶¹

2.1.3.2 Allgemeine Sanierungsmaßnahme

Die Frage, ob eine allgemeine Sanierungsmaßnahme vorliegt, hat immer einzelfallbezogen zu erfolgen.⁶² Man kann aber jedenfalls von einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme sprechen, wenn sämtliche Gläubiger oder zumindest die Mehrheit auf die Forderungen

⁵⁷ Blasina, in Quantschnigg et al (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer²³, § 23a Rz 15.

⁵⁸ Gruber, in Lang et al (Hrsg.), KStG-Kommentar (2016) § 23a Rz 23.

⁵⁹ Dolezel-Huber/Rödler, Endgültiges Aus für die Sanierung von Unternehmen aufgrund der ertragsteuerlichen Konsequenzen?, ecolex (2004), 634.

⁶⁰ Blasina, in Quantschnigg et al (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer²³, § 23a Rz 16.

⁶¹ Fröhlich/Unger, SWK (2005), 856.

⁶² Heinrich, in Doralt et al (Hrsg.), Einkommensteuergesetz¹⁵, § 36 Rz 73.

zum Zwecke der Sanierung teilweise oder ganz verzichten.⁶³ Allerdings ist bei der Beurteilung auf die Größenrelation der nachgelassenen Verbindlichkeiten zu den Gesamtverbindlichkeiten abzielen und nicht auf die Anzahl der verzichtenden Gläubiger.⁶⁴

Eine genaue Maßgabe wie hoch der Anteil der verzichteten Forderungen an den Gesamtforderungen ausmachen muss, ist in der Rechtsprechung nicht klar definiert. So reichte beispielsweise in einem Fall bereits ein Nachlass von 16 % für das Kriterium für eine allgemeine Sanierungsmaßnahme aus.⁶⁵ Ein Nachlass in Höhe von 18 % war bei einem anderen VwGH-Urteil wiederum unzureichend.⁶⁶

Bei einem gerichtlichen Insolvenzverfahren kann jedenfalls von einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme ausgegangen.⁶⁷ Die oben angeführten Erläuterungen sind daher vor allem für den außergerichtlichen Ausgleich von Relevanz.⁶⁸

2.1.3.3 Sanierungsbedürftigkeit des Schuldners

Ein Unternehmen ist sanierungsbedürftig, wenn es vor dem „wirtschaftlichen Zusammenbruch“ steht.⁶⁹ Die Sanierungsbedürftigkeit muss bereits zum Zeitpunkt des Forderungsverzichtes der Gläubiger vorliegen.⁷⁰

Von einem „wirtschaftlichen Zusammenbruch“ spricht man insbesondere dann, wenn ohne einen Schuldenerlass das Unternehmen nicht mehr dazu in der Lage wäre, seinen Verpflichtungen nachzukommen und die Fortführung eines Unternehmens nicht mehr möglich wäre. Kriterien für das Vorliegen einer Sanierungsbedürftigkeit sind beispielsweise: Zahlungsunfähigkeit, Überschuldung, hohe Verluste, Gewinnrückgang, Unrentabilität, etc.⁷¹

⁶³ VwGH 27.4.1971, 1420/69; VwGH 30.5.1978, 1396, 2345/75.

⁶⁴ Gruber, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht, 91.

⁶⁵ VwGH 19.05.1993, 89/13/0252.

⁶⁶ VwGH 23.2.1994, 92/13/0289.

⁶⁷ Kanduth-Kristen, taxlex (2006) 436f.

⁶⁸ Kaferböck, Neuere Entwicklungen bei der steuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen, ecolex (2001), 186f.

⁶⁹ Langheinrich/Ryda, Die steuerliche Behandlung eines aus Schuldenerlassen basierenden Gewinnes, FJ 2009, 98f.

⁷⁰ Zorn, in Hofstätter/Reichel (Hrsg.), EStG-Kommentar⁴⁷, § 36 Rz 8.

⁷¹ VwGH 15.5.1997, 95/15/0155, 19.5.1993, 89/13/0252; Ruppe, Die Unternehmenssanierung aus der Sicht der Ertrags- und Umsatzbesteuerung, in Ruppe (Hrsg.), Rechtsprobleme der Unternehmenssanierung (1983),

Eine insolvenzrechtliche Zahlungsunfähigkeit bzw. Überschuldung ist für die Finanzverwaltung nicht ausschlaggebend, ob eine Sanierungsbedürftigkeit vorliegt.⁷² Die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens ist in der Regel trotzdem ein Anzeichen auf eine Sanierungsbedürftigkeit eines Unternehmens.⁷³

Abgesehen von der Ertragsentwicklung vor und nach der Sanierung ist bei der Prüfung der Sanierungsbedürftigkeit auch der innere Wert des Betriebes und das Verhältnis der Schuldenlast zu den flüssigen Mitteln des Betriebes zu untersuchen.⁷⁴ Eine Sanierungsbedürftigkeit liegt nicht vor, wenn das Unternehmen trotz Überschuldung Gewinne erzielt.⁷⁵ Weiters wird eine Sanierungsbedürftigkeit auch dann ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige den wirtschaftlichen Zusammenbruch des Unternehmens aus eigenen Mitteln bewahren kann.⁷⁶ Dies hat für die Anwendung des § 23a vor allem dann Bedeutung, wenn die Körperschaft Mitunternehmer einer Personengesellschaft ist.⁷⁷ In der Literatur wird vereinzelt die Meinung vertreten, dass im Körperschaftsteuerrecht die Einbeziehung von Privatvermögen auch außerhalb einer Mitunternehmersituation für die Gesellschafter von Bedeutung sei.⁷⁸ Aufgrund der Rechtsform und den Haftungsverhältnissen von Körperschaften besteht allerdings grundsätzlich keine Zuschusspflicht von Gesellschaftern (Trennungsprinzip), wodurch das Privatvermögen der Gesellschafter bei der Betrachtung der Sanierungsbedürftigkeit nicht miteinzubeziehen wäre.⁷⁹ Außerbetriebliches Vermögen, das nicht zum Betriebsvermögen zählt⁸⁰ oder die möglichen Ausschüttungen von Tochtergesellschaften sind jedoch sehr wohl zu berücksichtigen.⁸¹

274; Zorn, in Hofstätter/Reichel (Hrsg.), EStG-Kommentar⁴⁷, § 36 Rz 8; Gruber, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht, 95f.

⁷² Zorn, in Hofstätter/Reicherl (Hrsg.), EStG-Kommentar⁴⁷, § 36 Rz 8.

⁷³ UFS 13.07.2015, RV/0467-G/02; Gleiß-Rathmanner/Petritz, Sanierungsgewinnbesteuerung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, ZUS 2012, 153; Kofler, in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.), KStG (2011), § 23a Rz 31.

⁷⁴ Zorn, in Hofstätter/Reichel (Hrsg.), EStG-Kommentar⁴⁷, § 36 Rz 8.

⁷⁵ VwGH 15.05.1997, 95/15/0152; 19.05.1993, 89/13/0252.

⁷⁶ VwGH 28.11.2001, 97/13/0204.

⁷⁷ Kofler, in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.), KStG Kommentar (2011), 23a Rz 32.

⁷⁸ Bauer et al (Hrsg.), KStG-Kommentar⁶ (Oktober 1998), § 23 Rz 22.

⁷⁹ Blasina, in Quantschnigg et al (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer²³, § 23a Rz 12.

⁸⁰ VwGH 26.03.2007, 2005/14/0091.

⁸¹ Kofler, in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.), KStG Kommentar (2011), 23a Rz 32.

2.1.3.4 Sanierungsabsicht der Gläubiger

Für die Begünstigung des Sanierungsgewinns sind, neben dem Ergebnis des Schuldenerlasses, auch die objektivierbaren Beweggründe für den Schuldenerlass von Bedeutung.⁸² Die Sanierungsabsicht muss auf Seiten der Gläubiger bestehen⁸³ und muss auf kaufmännische Überlegungen zurückzuführen sein.⁸⁴ Eine Sanierungsabsicht auf Seiten des Gläubigers liegt jedenfalls vor, wenn der Wille der verzichtenden Gläubiger auf die wirtschaftliche Genesung des Unternehmens gerichtet ist.⁸⁵ Dies ist bei einem allgemeinen Gläubigerakkord oder Ausgleichsverfahren zu vermuten.⁸⁶ Im Falle, dass einige Gläubiger gegen den Sanierungsplan stimmen, ist eine Sanierungsabsicht trotzdem gegeben.⁸⁷

In nachfolgenden Fällen liegt keine Sanierungsabsicht vor⁸⁸:

- Der Ruf eines Gesellschafters des Schuldners⁸⁹ oder des verzichtenden Gläubigers soll gerettet werden⁹⁰
- Kein Interesse der Gläubigerbank an der Vorlage eines Sanierungskonzepts⁹¹
- Die Gläubiger nur an einer bestmöglichen Verwertung und damit bestmöglichen Rettung ihrer Forderungen interessiert waren⁹²
- Aus der Vereinbarung zwischen Schuldner und Gläubiger geht hervor, dass der Gläubiger selbst eine Vertriebsstruktur für jene Projekte aufbauen will, die bisher vom Schuldner vertrieben wurde⁹³
- Die Teilnachsicht erfolge nur aufgrund der Aussichtslosigkeit der Einbringung des Gesamtrückstandes⁹⁴

⁸² VwGH 20.04.1999, 98/14/0120; 15.09.1999, 94/13/0044; 07.06.2001, 98/15/0037; 28.04.2004, 98/14/0196; 17.04.2008, 2006/15/0083.

⁸³ Achatz/Kofler, in *Buchegger (Hrsg.)*, Österreichisches Insolvenzrecht Kommentar (2009), 673.

⁸⁴ KStR 2013, Rz 1527.

⁸⁵ VwGH 03.10.1990, 89/13/0129.

⁸⁶ VwGH 27.04.1971, 1420/69.

⁸⁷ Nolz, in *Doralt et al (Hrsg.)*, Besteuerung der Kapitalgesellschaft, Festschrift Bauer (1986), 196.

⁸⁸ Blasina, in *Quantschnigg et al (Hrsg.)*, Die Körperschaftsteuer²³, § 23a Rz 21.

⁸⁹ VwGH 27.03.1985, 83/13/0068.

⁹⁰ VwGH 31.03.2003, 98/14/0178.

⁹¹ VwGH 28.04.2004, 98/14/0196.

⁹² UFS 27.02.2008, RV/2047-W/05, VwGH 25.01.2012, 2008/13/0077.

⁹³ VwGH 17.04.2008, 2006/15/0083.

⁹⁴ VwGH 20.11.1964, 1657/63.

- Der Schuldenerlass stellt eine verdeckte Ausschüttung dar⁹⁵
- Bei einem außergerichtlichen Vergleich werden alle gegenseitigen Ansprüche beseitigt.⁹⁶

Im Vergleich zum Einkommensteuerrecht müssen aufgrund des Trennungsprinzips die Gesellschafter im Körperschaftsteuerrecht keinen Sanierungswillen zeigen. Nur wenn dem Gesellschafter auch eine Gläubigerstellung zukommt, hat bei ihm eine Sanierungsabsicht zu erfolgen.⁹⁷ Im Einkommensteuerrecht würde ein Unterlassen von Gesellschaftermaßnahmen, die zur Verhinderung eines wirtschaftlichen Zusammenbruchs beitragen könnten, sich schädlich für das Kriterium der Sanierungsabsicht auswirken.⁹⁸

2.1.3.5 Sanierungseignung (oder Sanierungsfähigkeit) des Unternehmens

Die Sanierungsfähigkeit hängt sehr eng mit der Sanierungsbedürftigkeit zusammen.⁹⁹ Die Sanierung muss dazu geeignet sein, das Unternehmen vor dem wirtschaftlichen Zusammenbruch zu bewahren.¹⁰⁰ Folgende Kriterien sind dafür ausschlaggebend¹⁰¹:

- Zukünftige Betriebsergebnisse
- Grad der Überschuldung
- Höhe der stillen Reserven.

Der Begriff der Sanierungseignung hat eine doppelte Bedeutung. Sowohl das Unternehmen (Sanierungsfähigkeit¹⁰²) als auch die entsprechenden Mittel (Sanierungseignung im engeren Sinne¹⁰³) müssen für eine Sanierung geeignet sein.¹⁰⁴

Nach dem Schuldenerlass muss das Unternehmen in der Lage sein, weiter zu bestehen.¹⁰⁵ Der wirtschaftliche Faktor des Unternehmens muss erhalten bleiben.¹⁰⁶ Wird im Zuge der

⁹⁵ Quantschnigg, Spezielle Probleme der verdeckten Gewinnausschüttung, ÖStz (1985), 161.

⁹⁶ VwGH 14.04.1993, 90/13/0288.

⁹⁷ Blasina, in Quantschnigg et al (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer²³, § 23a Rz 26.

⁹⁸ Heinrich, in Doralt et al (Hrsg.), EStG¹⁵, § 26 Rz 80.

⁹⁹ Ruppe, in Ruppe (Hrsg.), Rechtsprobleme der Unternehmenssanierung, 275.

¹⁰⁰ Blasina, in Quantschnigg et al (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer²³, § 23a Rz 26

¹⁰¹ KStR 2013 Rz 1528.

¹⁰² Kanduth-Kristen/Komarek/Fraberger, Die Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung im Rahmen der Gruppenbesteuerung, 69.

¹⁰³ Kanduth-Kristen/Komarek/Fraberger, Die Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung im Rahmen der Gruppenbesteuerung, 69.

¹⁰⁴ Käferböck, ecolex 2001, 186f.

¹⁰⁵ Ruppe, in Ruppe (Hrsg.), Rechtsprobleme der Unternehmenssanierung, 275.

¹⁰⁶ VwGH 23.05.2000, 99/14/0311; 31.03.1998, 95/13/0265.

Sanierung das ganze Betriebsvermögen veräußert, wirkt sich dies schädlich auf das Kriterium der Sanierungseignung bzw. Sanierungsfähigkeit aus – selbst wenn die Körperschaft (mittels Zufuhr neuen Kapitals) in weiterer Folge am Geschäftsleben teilnehmen könnte.¹⁰⁷ Als Nachweis für die Sanierungsfähigkeit sowie Sanierungseignung dient eine positive Fortbestehensprognose¹⁰⁸ sowie ein gezielt erstellter Sanierungsplan, der konsequent umgesetzt wird.¹⁰⁹

Bei Vorliegen eines einheitlichen Betriebsvermögens ist die Sanierungseignung auch dann gegeben, wenn ein Teilbetrieb aufgegeben wird, und dadurch einer Rettung des verbleibenden Betriebes dient.¹¹⁰ Die Übertragung des gesamten Betriebes auf eine Auffanggesellschaft ist für die Sanierungseignung nicht schädlich, wenn die Einkunftsquelle (Betrieb) bei der Fortführung beim anderen Rechtsträger erhalten bleibt.¹¹¹ Die Identität des Rechtsträgers stellt für § 23a KStG kein Erfordernis dar.¹¹²

Eine Sanierungseignung liegt insbesondere in folgenden Fällen nicht vor:¹¹³

- Unmittelbar nach dem Schuldnachlass bzw. einer versuchten Sanierung erfolgt eine Betriebseinstellung¹¹⁴
- Nach dem Schulderrlass unterbleibt die Ertragsfähigkeit; die Unternehmensverluste werden nicht beseitigt¹¹⁵
- Nach dem Schulderrlass. besteht noch immer ein Missverhältnis zwischen liquiden Mitteln und Schulden.

2.2 Die Besteuerung der Unternehmensgruppe

Das österreichische Körperschaftsteuerrecht sieht grundsätzlich das Prinzip der Individualbesteuerung gem. § 1 iVm § 7 KStG vor. In § 7 KStG wird von der Ermittlung des Einkommens von unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften gesprochen, die während eines Wirtschaftsjahres aufgrund ihrer Rechtsform rechnungslegungspflichtig sind. Das in

¹⁰⁷ VwGH 20.11.1996, 94/15/0137, 24.07.2007, 2002/14/0087.

¹⁰⁸ *Helml*, Betriebliche Sanierung – Ertragsteuerliche Aspekte, in *Nadvornik et al (Hrsg.)*, Steuergestaltung und Betriebswirtschaft, Festschrift Schlager (2012), 525.

¹⁰⁹ KStR 2013, Rz 1529.

¹¹⁰ KStR 2013, Rz 1528.

¹¹¹ KStR 1530, Rz 1530.

¹¹² BFH 24.04.1986 IV R 282/84.

¹¹³ KStR 2013; Rz 1531.

¹¹⁴ VwGH 23.05.2000, 99/14/0311.

¹¹⁵ VwGH 03.10.1990, 90/13/0018.

§ 9 KStG angeführte Konzept der Gruppenbesteuerung weicht jedoch von diesem Konzept ab.¹¹⁶

In den nachfolgenden Unterkapiteln werden die historische Entwicklung, die Zielsetzungen sowie die Anwendungsvoraussetzungen des Konzepts der Gruppenbesteuerung veranschaulicht.

2.2.1 Historische Entwicklung

Vorläufer der Gruppenbesteuerung war die aus dem vorigen Jahrhundert stammende körperschaftsteuerliche „Organschaft“. Den Ursprung nimmt die Organschaft aus der deutschen Rechtsprechung. Diese wollte rechtlich selbständige Steuersubjekte als wirtschaftliche Einheiten fiskalisch erfassen.¹¹⁷ Nach dem Zweiten Weltkrieg wurden die gesetzlichen Vorschriften zur gewerbsteuerlichen Organschaft in die österreichische Rechtsordnung übernommen, wobei vorerst die gesetzliche Regelung fehlte. Mit Erlass vom 22.03.1952, AÖF 100/1952 wurden die vom Reichsfinanzhof erarbeiteten Grundsätze zur körperschaftsteuerlichen Organschaft übernommen und ebenfalls vom VwGH anerkannt.¹¹⁸

Damit eine „Organschaft“ steuerlich anerkannt wurde, musste die Organgesellschaft (Untergesellschaft) finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in den Organträger eingegliedert sein. Zusätzlich musste ein gesellschaftsrechtlich wirksamer Ergebnisabführungsvertrag zwischen den beiden Gesellschaften abgeschlossen sein.¹¹⁹

Die Regelungen der Organschaft galten in der Wirtschaft als veraltet, bürokratisch und nicht mehr den heutigen Standards entsprechend.¹²⁰ Mit dem StRefG 2005¹²¹ wurde die Organschaft schlussendlich durch die Gruppenbesteuerung gem. § 9 KStG ersetzt, wodurch diese sowohl auf nationales als auch internationales Interesse gestoßen ist. Der Anwendungsbereich zielt nämlich nicht nur auf Konzerne ab. Auch Familienunternehmen,

¹¹⁶ KStR 2013, Rz 1004f; Urtz, in *Achatz/Kirchmayr (Hrsg.)*, Körperschaftsteuergesetz (2011), § 9 Rz 7; *Achatz/Tumpel*, in *Quantschnigg et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung (2005), §9 Abs. 1 KStG, Rz 7; *Bruckner*, Einführung in die Gruppenbesteuerung, in *Bruckner et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung – Der Kommentar der Praktiker (2005), 48f; *Staringer*, Kann die Gruppenbesteuerung wieder abgeschafft werden? ÖStZ (2006), 493.

¹¹⁷ *Jurkat*, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht (1975), 37f.

¹¹⁸ *Quantschnigg/Werilly*, Die körperschaftsteuerliche Organschaft, in *König/Schwarzinger (Hrsg.)*, Körperschaften im Steuerrecht, FS Wiesner (2004), 344.

¹¹⁹ *Bruckner*, in *Bruckner et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung – Der Kommentar der Praktiker, 34.

¹²⁰ EriRV 451 BlgNR 22. GP, 5.

¹²¹ BGBl I 57/2004.

mit mehreren Körperschaften, können eine Unternehmensgruppe bilden und somit die Steuerlast senken.¹²² Die Gruppenbesteuerung zeigt – bis heute – praktische Beliebtheit.¹²³ Aufgrund tagespolitischer Einflüsse, europarechtlicher Vorgaben sowie EuGH-Rechtsprechungen war der § 9 KStG in der Vergangenheit zahlreichen Reformen und Änderungen unterworfen. Insgesamt gab es elf Reformen.¹²⁴

2.2.2 Zielsetzung der Gruppenbesteuerung

Grundgedanke der damaligen Organschaft war, funktional-hierarchisch gegliederte Konzerne zu einer steuerlichen Einheit zusammenzufassen. Bedingung war ein ausreichendes Abhängigkeits- bzw. Beherrschungsverhältnis zwischen den einzelnen Konzernmitgliedern.¹²⁵ Wie bereits oberhalb erwähnt, musste eine Organgesellschaft finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in den Organträger eingegliedert sein und zwischen den beiden Gesellschaften musste zusätzlich ein wirksamer Ergebnisabführungsvertrag bestehen.¹²⁶ Diese Voraussetzungen führten zu erheblicher Kritik und eine umgehende Reform der Organschaftsbesteuerung wurde gefordert. Die Gründe dafür waren, dass einerseits die Voraussetzungen für die Besteuerung von Organschaften praktisch schwer handzuhaben waren und andererseits erhebliche Rechtsunsicherheit zu teilweise unlösbaren Auslegungsfragen führte.¹²⁷

Mit der Einführung der Gruppenbesteuerung in § 9 KStG kam der Gesetzgeber der Forderung einer Gesetzesänderung für die Besteuerung von Organschaften nach. Der Gesetzgeber versuchte im Sinne einer Best-Practice-Regelung die besten Elemente internationaler Gruppenbesteuerungsmodelle zu vereinen.¹²⁸ Folgende Ziele wurden angestrebt:¹²⁹

¹²² *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung – Praxiskommentar (2005), 1.

¹²³ *Staringer*, Der Einfluss der Gruppenbesteuerung auf die Unternehmensorganisation, ÖStZ 2005, 495.

¹²⁴ *Kanduth-Kristen/Komarek/Fraberger*, Die Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung im Rahmen der Gruppenbesteuerung, 12.

¹²⁵ *Staringer*, Perspektiven der Konzernbesteuerung, in *Seeger (Hrsg.)*, Perspektiven der Unternehmensbesteuerung – DStJG Band 25 (2002), 74.

¹²⁶ *Bruckner*, in *Bruckner et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung – Der Kommentar der Praktiker (2005), 33.

¹²⁷ *Müller*, Voraussetzungen einer Gruppenbildung, in *Gassner/Lang/Wiesner (Hrsg.)*, Besteuerung von Unternehmensgruppen (1998), 49.

¹²⁸ ErlRV 451 BlgNR 22. GP, 5f.

¹²⁹ *Achatz/Tumpel*, in *Quantschnigg et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung, §9 Abs. 1 KStG, Rz 7.

- **Einfache und klare Anwendungsvoraussetzungen:** Für die Bildung einer Unternehmensgruppe iSd Körperschaftsteuerrecht soll lediglich eine ausreichende finanzielle Verbindung sowie ein Gruppenantrag Voraussetzung sein
- **Möglichst breiter Zugang zur Gruppenbesteuerung:** Durch das Erfordernis einer mehr als 50 %igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft sowie Stimmrechtsmehrheit befindet sich die Voraussetzung der finanziellen Verbindung an der gesellschaftsrechtlichen Untergrenze.
- **Gemeinschaftsrechtskonformität:** Es soll auch zwischen in- und ausländischen Unternehmen eine Unternehmensgruppe möglich sein. Beschränkungen in der Kapitalverkehrsfreiheit und Niederlassungsfreiheit sollen dadurch vermieden werden.
- **Strukturierte Wahlfreiheit:** Innerhalb eines Konzerns kann frei entschieden werden, welcher Gesellschaft die Rolle des Gruppenträgers zugewiesen wird und welche Gesellschaften Teil der steuerlichen Unternehmensgruppe werden. Voraussetzung ist jedoch eine ausreichende finanzielle Verbindung zwischen Gruppenträger und Gruppenmitglied
- **Anreiz zum Zuzug von internationalen Konzernen:** Mit dem Konzept der Gruppenbesteuerung sollen internationale Konzerne mit ihren Know-how-Zentren sowie Forschungseinrichtungen mit einem Zuzug nach Österreich angereizt werden.
- **Konzernaufbau ohne steuerlichen Optimierungsüberlegungen:** Durch die flexiblen sowie einfachen Anwendungsvoraussetzungen der Gruppenbesteuerung sollen komplizierte – steuerlich bedingte - Umwegkonstruktionen vermieden werden.
- **Unabhängigkeit von der Ergebnisverwendung sowie Stärkung der Ergebnisverantwortlichkeit:** Durch den Entfall der Voraussetzung eines Ergebnisabführungsvertrags bleiben die Gewinne bzw. Verluste der jeweiligen Gruppenmitglieder unternehmensrechtlich in der Verfügung des jeweiligen Gruppenmitglieds.
- **Rechtssicherheit:** Mittels Feststellungsbescheides soll das Vorhandensein einer Unternehmensgruppe verbindlich festgestellt werden. Die Abgabenvoraussetzungen werden somit zu Beginn einer Unternehmensgruppe und nicht erst im Zuge einer abgabenbehördlichen Außenprüfung festgestellt.

Die wesentliche Aufgabe der Gruppenbesteuerung besteht darin, die steuerlichen Ergebnisse von formalrechtlich selbständigen, jedoch finanziell verbundenen und zu einer

Unternehmensgruppe vereinigten Körperschaften beim Gruppenträger zusammenzufassen und diese dann dort der Besteuerung zu unterziehen.¹³⁰

Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wird bei der Unternehmensgruppe und nicht beim „formalen“ Steuersubjekt der Körperschaft angesiedelt. Somit soll die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit auch bei der Unternehmensgruppe besteuert werden. Es soll daher irrelevant sein, ob eine Unternehmensverdichtung in der Kapitalverflechtung mehrerer Körperschaften oder mittels Zusammenfassung mehrerer „Sparten“ in einer Körperschaft vor sich geht.¹³¹

Durch die Einführung der Gruppenbesteuerung wurde ein wesentlicher Teil des Konzernsteuerrechts neu geregelt.¹³² Das Ziel der Konzernbesteuerung sollte sein, dass Einzelgesellschaften, die in einem Konzern gegliedert sind, steuerlich nicht schlechter gestellt werden als andere nichtgegliederte Unternehmen. Der Konzernaufbau soll nicht aufgrund steuerliche Vorteile, sondern lediglich nach betriebswirtschaftlichen Überlegungen erfolgen.¹³³

Diese Ziele haben in weiterer Folge auch wesentliche Auswirkungen auf die Rechtsfolgen der Sanierungsgewinnbesteuerung innerhalb der Unternehmensgruppe. Vergleicht man die Berechnung und Ermittlung des Sanierungsgewinnes sowie die damit verbundenen Rechtsfolgen in der Unternehmensgruppe mit derartigen Gewinnen außerhalb der Unternehmensgruppe (im Rahmen der „Individualbesteuerung“), so dürfen diese weder bevorzugt noch benachteiligt werden.¹³⁴

2.2.3 Anwendungsvoraussetzungen

Der Gesetzgeber hat für das Bilden einer Unternehmensgruppe sowohl eine materielle als auch eine formelle Voraussetzung normiert, welche kumulativ zu erfüllen sind. Einerseits muss die materielle Voraussetzung – eine ausreichende finanzielle Verbindung – gegeben sein. Diese besteht, wenn der Gruppenträger unmittelbar oder mittelbar mit mehr als 50 %

¹³⁰ *Bruckner*, in *Bruckner et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung (2005), 33.

¹³¹ *Quantschnigg/Werilly*, in *König/Schwarzinger (Hrsg.)*, Körperschaften im Steuerrecht, FS Wiesner (2004), 372f.

¹³² *Jettmar/Stieglitz*, Die Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung, in *Lang et al(Hrsg.)*, Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 121.

¹³³ *Staringer*, in *Seeger (Hrsg.)*, Perspektiven der Unternehmensbesteuerung – DStJG Band 25 (2002), 77.

¹³⁴ *Kanduth-Kristen/Komarek/Fraberger*, Die Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung im Rahmen der Gruppenbesteuerung, 14f.

des Kapitals sowie der Stimmrechte am Gruppenmitglied beteiligt ist. Weiters hat gem. § 9 Abs. 8 KStG die Abgabe eines Gruppenantrags zu erfolgen (formelle Voraussetzung).¹³⁵

Um eine Gruppe zu bilden, besteht, wie bereits oberhalb erwähnt, strukturierte Wahlfreiheit. Innerhalb eines Konzerns kann somit frei entschieden werden, welcher Gesellschaft die Rolle des Gruppenträgers zugewiesen wird und welche Gesellschaften Teil der steuerlichen Unternehmensgruppe werden. Voraussetzung ist jedoch, dass eine finanzielle Verbindung zwischen Gruppenträger und Gruppenmitglied besteht. Zwei Schwestergesellschaften können gemeinsam somit keine steuerliche Unternehmensgruppe bilden.¹³⁶ Weiters kann der Gruppenträger nicht gleichzeitig Gruppenmitglied sein.¹³⁷

2.2.3.1 Gruppenträger iSd § 9 Abs. 3 KStG

Der Gruppenträger ist jene Körperschaft, die in die Unternehmensgruppe miteinbezogen wurde, bei dem die steuerlichen Ergebnisse der gesamten Unternehmensgruppe konsolidiert werden.¹³⁸ Er steht somit an der Spitze der Unternehmensgruppe.¹³⁹ Der Gruppenträger kann auch eine reine Holdinggesellschaft oder andere vermögensverwaltende Körperschaft sein. Eine operative Funktion muss er nicht innehalten.¹⁴⁰

Der Gesetzgeber unterscheidet bei der Frage des Gruppenträgers zwischen inländischen und ausländischen Körperschaften. Inländische Körperschaften sind jene Gesellschaften die in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sind.¹⁴¹ Folgende inländische Körperschaften kommen gem. § 9 Abs. 3 KStG als Gruppenträger in Frage¹⁴²:

- *„unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die unter § 7 Abs. 3 KStG fallen,*

¹³⁵ Achatz/Tumpel, in Quantschnigg et al (Hrsg.), Gruppenbesteuerung, §9 Abs. 1 KStG, Rz 8.

¹³⁶ Achatz/Tumpel, in Quantschnigg et al (Hrsg.), Gruppenbesteuerung, §9 Abs. 1 KStG, Rz 6.

¹³⁷ Trenkwalder, in Quantschnigg et al (Hrsg.), Gruppenbesteuerung (2005), § 9 Abs. 2 Rz 1; Seidl, Praxiskommentar, in Bruckner et al (Hrsg.) Gruppenbesteuerung – Der Praxiskommentar, 59; Grünberger, Was jedes Unternehmen über die Gruppenbesteuerung wissen sollte, SWK 2005, 507.

¹³⁸ Urtz, in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.), Körperschaftsteuergesetz (2011), § 9 Rz 26.

¹³⁹ KStR 2013 Rz 1009.

¹⁴⁰ Trenkwalder, in Quantschnigg et al (Hrsg.), Gruppenbesteuerung (2005), § 9 Abs. 2 Rz 1 und § 9 Abs. 3 Rz 1; Grünberger, SWK 2005, 507; Urtz, in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.), Körperschaftsteuergesetz (2011), § 9 Rz 26.

¹⁴¹ Pinetz/Stefaner, in Lang et al (Hrsg.), KStG (2016), § 9 Rz 39.

¹⁴² § 9 Abs. 3 KStG.

- *unbeschränkt steuerpflichtige Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit im Sinne des Versicherungsaufsichtsgesetzes*
- *unbeschränkt steuerpflichtige Kreditinstitute im Sinne des BWG.“*

Um Beschränkungen in der Kapitalverkehrsfreiheit und Niederlassungsfreiheit zu vermeiden, können auch beschränkt steuerpflichtige Körperschaften das Konzept der Niederlassungsfreiheit anwenden.¹⁴³ Die nachfolgenden beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften können laut § 9 Abs. 3 KStG Gruppenträger werden¹⁴⁴:

- *„in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz in der jeweils geltenden Fassung genannten, den von den Teilstrichen 1 bis 4 umfassten inländischen Rechtsformen vergleichbaren Gesellschaften und*
- *den Kapitalgesellschaften vergleichbare Gesellschaften, die den Ort der Geschäftsleitung und den Sitz in einem Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraumes haben, wenn sie mit einer Zweigniederlassung im Firmenbuch eingetragen sind und die Beteiligung an den Gruppenmitgliedern der Zweigniederlassung zuzurechnen ist, und*
- *Beteiligungsgemeinschaften (als Personengesellschaft, Beteiligungssyndikat oder im Wege gemeinsamer Kontrolle).“*

Inländische Körperschaften

Damit inländische Körperschaften als Gruppenträger gem. § 9 Abs. 3 fungieren können, haben diese bestimmte Voraussetzungen zu erfüllen. Von einer inländischen Gesellschaft spricht man, wenn der Sitz der Gesellschaft sich im Inland befindet (§ 27 BAO).¹⁴⁵ Der Ort der Geschäftsleitung ist nicht ausreichend.¹⁴⁶

Eine weitere Bedingung neben der unbeschränkten Steuerpflicht ist die Rechtsform der Körperschaft. So können nur Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungen sowie Kreditinstitute als Gruppenträger auftreten.¹⁴⁷

¹⁴³ *Achatz/Tumpel*, in *Quantschnigg et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung, §9 Abs. 1 Rz 6.

¹⁴⁴ § 9 Abs. 3 KStG.

¹⁴⁵ *Bramerdorfer*, Gruppenträger und Gruppenmitglieder einer Unternehmensgruppe, in *Damböck et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung (2006), 14.

¹⁴⁶ *Urtz*, in *Achatz/Kirchmayr (Hrsg.)*, Körperschaftsteuergesetz (2011), § 9 Rz 39.

¹⁴⁷ *Pinetz/Stefaner*, in *Lang et al (Hrsg.)*, KStG, (2016), § 9 Rz 39.

Unter Kapitalgesellschaften versteht man Körperschaften mit folgenden Rechtsformen¹⁴⁸:

- Aktiengesellschaften (AG)
- Societates Europaeae (SE)
- Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH)
- Vereine nach dem Vereinspatent 1852.

Die Rechtsform „Vereine nach dem Vereinspatent“ wurde mit dem Bundesrechtsbereinigungsgesetz¹⁴⁹ aufgehoben. Die bis zum 31.12.1999 gegründeten Vereine bleiben jedoch bestehen.¹⁵⁰

Neben den Kapitalgesellschaften werden im ersten Teilstrich des § 9 Abs. 2 KStG die Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften genannt. Darunter fällt auch die Societates Cooperativae Europaeae (SCE).¹⁵¹ Allerdings kann nur eine rechnungslegungspflichtige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft ein Gruppenträger werden.¹⁵²

Grundsätzlich entsteht gesellschaftsrechtlich eine Kapitalgesellschaft erst mit Eintragung ins Firmenbuch.¹⁵³ Im Falle eines abgeschlossenen Gründungsvertrags und einem nach außen in Erscheinung tretenden Auftrittes kann eine Körperschaft, trotz fehlender Firmenbucheintragung, Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger sein.¹⁵⁴ Es handelt sich dabei um eine Vorkörperschaft. Dieser wird das steuerliche Ergebnis bis zur Eintragung der Körperschaft ins Firmenbuch zugerechnet, da zu diesem Zeitpunkt nicht klar ist, ob jemals ein Körperschaftsteuersubjekt entstehen wird.¹⁵⁵ Wird die Vorgesellschaft schlussendlich nie im Firmenbuch eingetragen, ist sie steuerlich wie eine Mitunternehmerschaft zu behandeln und kann daher nie Teil einer Unternehmensgruppe gewesen sein.¹⁵⁶

¹⁴⁸ Vock, in Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer²⁶, § 9 Abs. 2; KStR 2010 Rz 77.

¹⁴⁹ BRGB, BGBl I 1999/191.

¹⁵⁰ Kalss/Eckert, Das Vereinspatent 1852 und das Bundesrechtsbereinigungsgesetz, eolex (2001), 910.

¹⁵¹ Pinetz/Stefaner, in Lang et al (Hrsg.), KStG (2016), § 9 Rz 39.

¹⁵² Vock, in Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer²⁶, § 9 Abs. 2 Rz 78.

¹⁵³ § 2 GmbHG.

¹⁵⁴ UFS 25.06.2008, RV/1577-W/08, KStR 2013 Rz 1010.

¹⁵⁵ KStR 2013 Rz 1010.

¹⁵⁶ Pinetz/Stefaner, in Lang et al (Hrsg.), KStG (2016), § 9 Rz 22.

Ausländische Körperschaften

Wie bereits zu Beginn dieses Kapitels erwähnt, steht es auch ausländischen beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften offen, Gruppenträger zu sein, sofern es sich um eine

- beschränkt steuerpflichtige EU-Gesellschaft, die eine in Anlage 2 zum EStG aufgelistete Rechtsform besitzt oder eine
- beschränkt steuerpflichtige EWR Kapitalgesellschaft handelt.¹⁵⁷

EU-Gesellschaften müssen mit österreichischen Kapitalgesellschaften, österreichischen buchführungspflichtigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften oder österreichischen Versicherungen vergleichbar sein.¹⁵⁸ Bei EWR-Kapitalgesellschaften kommen nur jene Körperschaften als Gruppenträger in Frage, die mit österreichischen Kapitalgesellschaften vergleichbar sind. Hingegen sind EWR-Gesellschaften, die mit österreichischen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften oder Versicherungen vergleichbar sind, nicht gruppenfähig.¹⁵⁹

Das Gesetz baut hier auf den sogenannten Typenvergleich, der vom Reichsfinanzhof entwickelt und vom BFH fortgeführt wurde. Auch in der österreichischen Literatur ist dieser unstrittig.¹⁶⁰ Hierbei wird geprüft, ob im Blickwinkel des österreichischen Zivil- bzw. Gesellschaftsrechtsrecht die ausländische Rechtsform die Wesensmerkmale einer inländischen Rechtsform aufweist.¹⁶¹ Dies gilt ebenso für die Vergleichbarkeitsprüfung von Gruppenmitgliedern und Gruppenträgern.¹⁶²

Eine weitere Einschränkung bei EWR-Kapitalgesellschaften besteht darin, dass diese sowohl den Sitz als auch den Ort der Geschäftsleitung in einem EWR-Mitgliedsstaat haben müssen.¹⁶³ Drittstaaten (Nicht EU- bzw. Nicht-EWR-Staaten) sind vom Konzept der Gruppenbesteuerung ausgeschlossen.¹⁶⁴

¹⁵⁷ Pinetz/Stefaner, in Lang et al (Hrsg.), KStg, 2. Aufl 2016, § 9 Rz 39.

¹⁵⁸ KStR 2013 Rz 1023, *Oberascher/Saringer*, Gruppenträger und Gruppenmitglied, in *Lang et al(Hrsg.)*, Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 39.

¹⁵⁹ *Oberascher/Saringer*, in *Lang et al. (Hrsg.)*, Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 39.

¹⁶⁰ *Vock*, in *Quantschnigg et al (Hrsg.)*, Die Körperschaftsteuer²⁴, § 9 Rz 93f; *Stefaner/Weninger*, Die Gruppenbesteuerung im österreichischen Konzernsteuerrecht, *ecolex* 2004 509.

¹⁶¹ *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr (Hrsg.)*, Körperschaftsteuergesetz (2011), § 9 Rz 39.

¹⁶² *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung – Praxiskommentar (2009), K 88f; *Trenkwalder*, in *Quantschnitt et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung, § 9 Abs. 2 Rz 15f.

¹⁶³ *Oberascher/Saringer*, in *Lang et al (Hrsg.)*, Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 45.

¹⁶⁴ *Oberascher/Saringer*, in *Lang et al (Hrsg.)*, Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 39.

Damit den EU-Gesellschaften bzw. EWR-Kapitalgesellschaften eine Gruppenträgerfunktion zukommen kann, müssen diese eine im österreichischen Firmenbuch eingetragene Zweigniederlassung vorweisen.¹⁶⁵ Das Vorliegen einer steuerlichen Betriebsstätte ist nicht ausreichend.¹⁶⁶ Die Beteiligung an den Gruppenmitgliedern müssen ebenfalls der österreichischen Zweigniederlassung zugerechnet werden können.¹⁶⁷

Doppelt ansässige Körperschaften

Durch das Abgabenänderungsgesetz 2005 können auch doppelt ansässige Gesellschaften nur mehr Gruppenträger sein.¹⁶⁸ Hierbei handelt es sich um Gesellschaften, deren Sitz und Ort der Geschäftsleitung in unterschiedlichen Ländern ist, wodurch die Besteuerung in beiden Ländern dem Welteinkommen unterlag.¹⁶⁹ Wie bei den ausländischen Gruppenträgern, muss, damit die Voraussetzungen als Gruppenträger erfüllt sind, eine Zweigniederlassung im österreichischen Firmenbuch eingetragen sein und die Beteiligungen müssen dieser zugerechnet werden.¹⁷⁰

Dieses Erfordernis soll jedoch nach hM nicht zur Anwendung kommen, wenn der Sitz der als Gruppenträger in Betracht kommenden Körperschaft in Österreich wäre. Hier handelt es sich bereits nach Tz 1 des § 9 Abs. 3 KStG um eine inländische Körperschaft, die die Voraussetzungen eines Gruppenträgers erfüllt.¹⁷¹ Allerdings ist hier zu beachten, dass bei einem Sitz im Inland und Ort der Geschäftsleitung im Ausland sowie einem nach Art. 3 Abs. 3 OECD-MA nachgebildeten DBA, das österreichische Besteuerungsrecht verloren gehen würde. Eine- eingetragene Zweigniederlassung sollte daher in diesem Falle auch bei „inländischen Körperschaften“ erforderlich sein.¹⁷²

¹⁶⁵ KStR 2013, RZ 1023.

¹⁶⁶ Pinetz/Stefaner, in Lang et al (Hrsg.), KStG (2016), § 9 Rz 43.

¹⁶⁷ Urtz, in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.), Körperschaftsteuergesetz (2011), § 9 Rz 101f.

¹⁶⁸ Pinetz/Stefaner, in Lang et al (Hrsg.), KStG (2016), § 9 Rz 44.

¹⁶⁹ Stefaner/Stieglitz, Zweigniederlassungserfordernis für doppelt ansässige Gruppenträger – Verstoß gegen höherrangiges Recht, SWI 2009, 180.

¹⁷⁰ KStR 2013, Rz 1025; Urtz, in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.); Körperschaftsteuergesetz (2011), § 9 Rz 107.

¹⁷¹ Trenkwalder, Quantschnigg et al (Hrsg.), Gruppenbesteuerung, § 9 Abs. 3 Rz 30; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung – Praxiskommentar (2009), K 118/1; Pinetz/Stefaner, in Lang et al (Hrsg.), KStG (2016), § 9 Rz 44 ff; Vock, in Quantschnigg et al (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer²⁴, § 9 Rz 131f.

¹⁷² Urtz, in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.), Körperschaftsteuergesetz (2011), § 9 Rz 108.

2.2.3.2 Gruppenmitglied iSd § 9 Abs. 2 KStG

Als Gruppenmitglieder bezeichnet man jene Mitglieder einer steuerlichen Unternehmensgruppe, die nicht Gruppenträger sind. Mittels taxativer Aufzählung normiert der Gesetzgeber in § 9 KStG jene Körperschaften, die als Gruppenmitglieder in Betracht kommen können.

Im Gegensatz zu den Bestimmungen des Gruppenträgers ist der Kreis der möglichen Gruppenmitglieder vom Gesetzgeber enger gewählt, wodurch der Zugang zur Gruppenbesteuerung beschränkt wird. Das Gesetz unterscheidet wie beim Gruppenträger zwischen inländischen (unbeschränkte Steuerpflicht) und ausländischen (beschränkte Steuerpflicht) Gesellschaften.¹⁷³

Gruppenmitglieder können sowohl operativ als auch vermögensverwaltend tätig sein.¹⁷⁴ Eine gleichzeitige Angehörigkeit in mehreren Unternehmensgruppen ist nicht erlaubt.¹⁷⁵ Mit dem AbgÄG 2010¹⁷⁶ wurden Beteiligungsgemeinschaften auf Gruppemitgliederebene abgeschafft. Für bestehende Beteiligungsgemeinschaften ist eine Übergangsregelung¹⁷⁷ bis zum 31.12.2020 vorgesehen.¹⁷⁸

Inländische Körperschaften

Damit inländische Körperschaften Gruppenmitglied sein dürfen, muss es sich bei diesen Gesellschaften um unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften handeln.¹⁷⁹ Die Voraussetzung gleicht somit sehr der des inländischen Gruppenträgers. Ebenso kann auch eine Vorgesellschaft Gruppenmitglied sein.¹⁸⁰ Zu den näheren Anforderungen siehe Kapitel 2.2.3.1.

Das Gesetz unterscheidet zwei Formen von Gruppenmitglieder¹⁸¹:

¹⁷³ *Oberascher/Staringer*, in *Lang et al (Hrsg.)*, Grundfragen der Gruppenbesteuerung, 45f; *Trenkwalder*, in *Quantschnigg et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung §9 Abs. 2 Rz 1; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuern – Praxiskommentar (2009), Rz K74, K76a; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 509.

¹⁷⁴ KStR 2013, Rz 1009.

¹⁷⁵ *Kanduth-Kristen/Komarek/Fraberger*, Die Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung im Rahmen der Gruppenbesteuerung, 20.

¹⁷⁶ BGBl I 2010/34.

¹⁷⁷ Zu den Übergangsregelungen siehe: KStR 2013, Rz 1016.

¹⁷⁸ *Urtz/Stanek*, in *Bergmann/Bieber (Hrsg.)*, Körperschaftsteuergesetz - Update-Kommentar (2015), § 9 Rz 15.

¹⁷⁹ § 29 Abs. 2 KStG.

¹⁸⁰ *Vock*, in *Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg.)*, Die Körperschaftsteuer²⁶, § 9 Abs. 2 Rz 78.

¹⁸¹ § 9 Abs. 2 KStG.

- Beteiligungskörperschaften
- Beteiligte inländische Körperschaften.

Als Beteiligungskörperschaften bezeichnet man Gruppenmitglieder, an denen entweder der Gruppenträger bzw. ein Gruppenmitglied eine Beteiligung hält – vorausgesetzt die finanzielle Verbindung ist § 4 Abs. 4 KStG ist gegeben.¹⁸² Die Beteiligungskörperschaft ist die „Unterkörperschaft“ bzw. „Tochterkörperschaft“ des Gruppenträgers oder eines Gruppenmitglieds.¹⁸³

Unter „beteiligte Körperschaften“ versteht man den Gruppenträger oder etwaige Gruppenmitglieder, die an einem anderen Gruppenmitglied eine Beteiligung mit ausreichender finanzieller Verbindung halten.¹⁸⁴ Eine beteiligte Körperschaft ist somit die „Oberkörperschaft“ bzw. „Mutterkörperschaft“ einer Beteiligungskörperschaft.¹⁸⁵ Es können grundsätzlich nur inländische Körperschaften die Funktion einer beteiligten Körperschaft übernehmen.¹⁸⁶

Ausländische Körperschaften

Neben inländischen Körperschaften können auch nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften Gruppenmitglieder werden.¹⁸⁷ Bedingung ist, dass es sich bei den ausländischen Körperschaften um eine in Österreich vergleichbare Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft handeln muss.¹⁸⁸ Zum Typenvergleich siehe Kapitel 2.2.3.1.

In der ursprünglichen Fassung der Gruppenbesteuerung war die Möglichkeit, ein Gruppenmitglied in einer österreichischen Unternehmensgruppe zu sein, geografisch nicht

¹⁸² Vock, in Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer²⁶, § 9 Abs. 2 Rz 65.

¹⁸³ Bruckner, Praxiskommentar – § 9 Abs. 1 KStG, in Bruckner et al (Hrsg.), Gruppenbesteuerung – Der Praxiskommentar (2005), 48.

¹⁸⁴ Vock, in Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer²⁶, § 9 Abs. 2 Rz 66.

¹⁸⁵ Bruckner, in Bruckner et al (Hrsg.), Gruppenbesteuerung – Der Praxiskommentar (2005), 48.

¹⁸⁶ Urtz, in Achatz/Kirchmayr, Körperschaftsteuergesetz (2011), § 9 Rz 63; Vock, in Quantschnigg et al (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer²⁴, § 9 Rz 68.

¹⁸⁷ KStR 2013, Rz 1012.

¹⁸⁸ KStR 2013, Rz 1008; Oberascher/Staringer in Lang et al (Hrsg.), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 47; Urtz, in Achatz/Kirchmayr, Körperschaftsteuergesetz (2011), § 9 Rz 47 ff; Vock, in Quantschnigg et al (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer²⁶, § 9 Rz 91f.

eingeschränkt.¹⁸⁹ Mit dem Inkrafttreten des AbgÄG 2014¹⁹⁰ wurde der räumliche Anwendungsbereich auf Drittstaaten, mit denen eine umfassende Amtshilfe besteht, eingeschränkt.¹⁹¹

Der Gesetzgeber sieht vor, dass nur die sogenannte „erste Ebene“ der beschränkt steuerpflichtigen Tochtergesellschaften in eine Unternehmensgruppe mit einbezogen werden können.¹⁹² Damit eine ausländische Tochter ein Gruppenmitglied werden kann, ist nämlich eine finanzielle Verbindung ausschließlich zu inländischen Gruppenmitgliedern bzw. dem Gruppenträger notwendig.¹⁹³

Eine mittelbare Beteiligung eines ausländischen Gruppenmitglieds an einer anderen ausländischen Körperschaft sind für eine Gruppenbildung grundsätzlich nicht immer schädlich. Voraussetzung ist jedoch, dass ein inländisches Gruppenmitglied oder der Gruppenträger die Beherrschung (Stimmrechte und Beteiligung größer 50 %) über beide ausländischen Gruppenmitglieder hat.¹⁹⁴

Eine weitere Einschränkung besteht darin, dass selbst bei einer ausreichenden finanziellen Verbundenheit eines ausländischen Gruppenmitglieds an einem inländischen Tochterunternehmen, das inländische Tochterunternehmen nicht in die Unternehmensgruppe miteinbezogen werden darf. Gem. § 9 Abs. 2 KStG muss die beteiligte Gesellschaft eine inländische Körperschaft sein.¹⁹⁵

Doppelt ansässige Körperschaften

Zur Definition von doppelt ansässigen Körperschaften siehe Kapitel 2.2.3.1. Im Gegensatz zu den Anforderungen bei doppelt ansässigen Gruppenträgern, sind für doppelt ansässige Gruppenmitglieder keine zusätzlichen Voraussetzungen (insbesondere Firmenbucheintragung eine Zweigniederlassung im Inland) vorgesehen.¹⁹⁶ Eine inländische Betriebsstätte oder ein inländischer Betrieb ist ebenfalls nicht erforderlich.¹⁹⁷

¹⁸⁹ *Oberascher/Staringer*, in *Lang et al (Hrsg.)*, Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 47; *Urtz*, in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 9 Rz 61; *Vock*, in *Quantschnigg et al (Hrsg.)*, Die Körperschaftsteuer²⁶, § 9 Rz 100/1.

¹⁹⁰ BGBl I 13/2014.

¹⁹¹ *Vock*, in *Quantschnigg et al (Hrsg.)*, Die Körperschaftsteuer²⁶, § 9 Rz 100/6; *Urtz/Stanek*, in *Bergmann/Bieber (Hrsg.)*, Körperschaftsteuergesetz - Update-Kommentar (2015), § 9 Rz 1.

¹⁹² *Pinetz/Stefaner*, in *Lang et al (Hrsg.)*, KStG (2016), § 9 Rz 26.

¹⁹³ *Oberascher/Staringer*, in *Lang et al (Hrsg.)*, Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), Grundfragen, 47.

¹⁹⁴ *Vock*, in *Quantschnigg et al (Hrsg.)*, Die Körperschaftsteuer²⁴, § 9 Rz 107.

¹⁹⁵ KStR 2013, Rz 1014.

¹⁹⁶ *Urtz/Stanek*, in *Bergmann/Bieber (Hrsg.)*, Körperschaftsteuergesetz - Update-Kommentar (2015), § 9 Rz 5.

¹⁹⁷ KStR 2013, Rz 2011.

Die korrekte Einstufung der doppelt ansässigen Gesellschaft (inländisches oder ausländisches Gruppenmitglied) ist vom Sitz der Gesellschaft abhängig. Liegt der Sitz der Körperschaft in Österreich, handelt es sich um ein inländisches Gruppenmitglied. Befindet sich in Österreich jedoch nur der Ort der Geschäftsleitung – der Sitz aber im Ausland, liegt ein ausländisches Gruppenmitglied vor.¹⁹⁸

2.2.3.3 Finanzielle Verbindung

Eine ausreichende finanzielle Verbindung von Körperschaften ist die materielle Voraussetzung, damit eine Unternehmensgruppe zustande kommen kann.¹⁹⁹ Das System der österreichischen Gruppenbesteuerung folgt dem Überordnungsprinzip.²⁰⁰ Eine Gruppenbildung ist nur dann möglich, wenn Gruppenträger und Gruppenmitglieder hierarchisch (vertikal) über- bzw. untergeordnet sind.²⁰¹ Konzernstrukturen die nicht vertikal-hierarchisch aufgebaute Konzernstrukturen haben, wie zum Beispiel im Sparkassen- oder Genossenschaftsbereich, sind vom Konzept der Gruppenbesteuerung ausgeschlossen.²⁰²

Die ausreichende finanzielle Verbindung muss zwischen der beteiligten Körperschaft (Gruppenmitglied oder Gruppenträger) und der Beteiligungskörperschaft vorliegen.²⁰³ Die Voraussetzungen der finanziellen Verbindung stellen nur auf das zweipersonale Verhältnis zwischen beteiligten Körperschaft und der Beteiligungskörperschaft ab.²⁰⁴ Der Gruppenträger braucht somit an einer Beteiligungskörperschaft nicht ausreichend verbunden sein.²⁰⁵

Eine ausreichende finanzielle Verbindung erfordert eine einfache Mehrheit von mehr als 50 %. Dabei zielt der Gesetzgeber einerseits auf den Kapitalanteil, andererseits auf die

¹⁹⁸ KStR 2013, Rz 2012; Urtz, in *Achatz/Kirchmayr*, Körperschaftsteuergesetz (2011), § 9 Rz 36f.

¹⁹⁹ Achatz/Tumpel, in *Quantschnigg et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung (2005), §9 Abs. 1 KStG, Rz 8; Urtz, in *Achatz/Kirchmayr*, Körperschaftsteuergesetz (2011), § 9 Rz 120.

²⁰⁰ Pinetz/Stefaner, in *Lang et al (Hrsg.)*, KStG (2016), § 9 Rz 67.

²⁰¹ Kofler, in *Quantschnigg et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung (2005), § 9 Abs. 4 Rz 5; Obermair/Stefaner, in *Lang et al (Hrsg.)*, Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 60.

²⁰² Stefaner/Weninger, Gruppenbesteuerung – Best Practice für den österreichischen Bankensektor?, ÖBA 2006, 748f.

²⁰³ Vock, in *Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg.)*, Die Körperschaftsteuer²⁶, § 9 Abs. 4 Rz 216.

²⁰⁴ Vock, in *Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg.)*, Die Körperschaftsteuer²⁶, § 9 Abs. 4 Rz 217.

²⁰⁵ Wiesner/Mayr, Zweifelsfragen zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004, 494; Kofler, in *Quantschnigg et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung (2005), § 9 Abs. 4 Rz 8; anders Pinetz/Stefaner, in *Lang et al (Hrsg.)*, KStG (2016), § 9 Rz 67: Voraussetzung ist eine ausreichende finanzielle Verbindung (Beteiligung) des Gruppenträgers an den Gruppenmitgliedern.

Stimmrechte ab.²⁰⁶ Die beteiligte Körperschaft muss somit im Besitz von mehr als 50 % des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft sein. Beide Tatbestandsmerkmale müssen kumulativ vorliegen.²⁰⁷

Der Gesetzgeber zielt bei den Anforderungen über die Kapitalbeteiligung auf die unternehmensrechtliche Sichtweise ab. Es sind ausschließlich die Anteile am zivilrechtlichen Nennkapital am Gruppenmitglied relevant. Surrogatkapital (Partizipations- und Substanzgenussrechtskapital), Wandel-, Gewinnverschreibung, Darlehensgewährung oder der Fruchtgenuss an Anteilen, erfüllen die Voraussetzungen nicht. Allerdings kann eine finanzielle Verbindung über eine entsprechend Treuhandschaft hergestellt werden. Hier wird auf das wirtschaftliche Eigentum gem. § 24 BAO abgestellt.²⁰⁸

Für eine Stimmrechtsmehrheit benötigt die Muttergesellschaft mehr als die Hälfte aller Stimmen. Dies wird unabhängig von möglichen höheren Mehrheitsquoten oder Stimmbindungen betrachtet.²⁰⁹ Im Falle von beschränkten Stimmrechten (bspw. Höchst- oder Kopfstimmrechte), sind nach hA nur die ausübenden Stimmrechte zu betrachten.²¹⁰ Konsequenterweise müssten hier jedoch auch die Mehrstimmrechte berücksichtigt werden.²¹¹

Eine finanzielle Verbindung nach dem Wortlaut des § 9 Abs. 4 KStG kann nach KStR 2013, RZ1036 wie folgt begründet werden:²¹²

- „Unmittelbare Beteiligung (KStR 2013, Rz 1037)

²⁰⁶ Mayr, Die neue Gruppenbesteuerung – Konzept und Grundlagen, RdW 2004, 246; Wiesner, Entwurf eines Steuerreformgesetzes 2005 – Die Auswirkungen auf Körperschaften, RWZ 2004, 34; Tissot, Die geplante Gruppenbesteuerung – Ein erster Überblick, SWK 2004, S 306; Stefaner/Weninger, Die wesentlichen Auswirkungen der Steuerreform 2005 auf die Unternehmensbesteuerung, ecolex 2004, 393f.

²⁰⁷ Urtz, in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.), Körperschaftsteuergesetz (2011), § 9 Rz 127f.

²⁰⁸ KStR 2013, Rz 1033; Obermair/Stefaner, Die finanzielle Verbindung als Voraussetzung der Gruppenbesteuerung, in Lang et al (Hrsg.), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 60f; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung – Praxiskommentar (2009), Rz K145ff; Stefaner/Weninger, ecolex 2004, 511; Stefaner/Weninger, Eigene Anteile und stimmrechtlose Vorzugsaktien, SWK 2004, 883.

²⁰⁹ Karollus/Kofler, Eigene Anteile im Rahmen der finanziellen Verbindung nach § 9 Abs. 4 KStG, taxlex 2005, 179; Kofler, in Quantschnigg et al (Hrsg.), Gruppenbesteuerung (2005), § 9 Abs. 4 Rz 20; Obermair/Stefaner, in Lang et al (Hrsg.), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 64.

²¹⁰ KStR 2013, Rz 1034.

²¹¹ Urtz, in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.), Körperschaftsteuergesetz (2011), § 9 Rz 132.

²¹² Siehe dazu ausführlich mwN Urtz, in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.), Körperschaftsteuergesetz (2011), § 9 Rz 123f; Obermair/Stefaner, in Lang et al(Hrsg.), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 65f; Vock in Quantschnigg et al (Hrsg.), KStG-Kommentar²⁴, § 9 Rz 228f.

- *Mittelbare Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en) (KStR 2013, Rz 1038)*
- *Unmittelbare Beteiligung in Kombination mit mittelbarer Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en) (KStR 2013, Rz 1043)*
- *Unmittelbare Beteiligung in Kombination mit mittelbarer Beteiligung über ein oder mehrere Gruppenmitglied(er) (KStR 2013, Rz 1044)*
- *Mittelbare Beteiligung über zwei oder mehrere Gruppenmitglieder (KStR 2013, Rz 1045)*
- *Unmittelbare Beteiligung in Kombination mit mittelbarer Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en) und über ein oder mehrere Gruppenmitglied(er) (KStR 2013, Rz 1046)*
- *Unmittelbare Beteiligung über eine Beteiligungsgemeinschaft (KStR 2013, Rz 1047, seit 1. Juli 2010 nur noch bei Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaften möglich)*
- *Mittelbare Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en) in Kombination mit einer Beteiligungsgemeinschaft (KStR 2013, Rz 1051, seit 1. Juli 2010 nur noch bei Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaften möglich)*
- *Mittelbare Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en) und über ein oder mehrere Gruppenmitglied(er) in Kombination mit einer Beteiligungsgemeinschaft (KStR 2013, Rz 1052, seit 1. Juli 2010 nur noch bei Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaften möglich).“*

Der erste Satz in § 9 Abs. 5 KSt verlangt, dass eine finanzielle Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres vorliegen muss.²¹³ Die finanzielle Verbindung an einer Beteiligungskörperschaft muss taggenau am Beginn eines Wirtschaftsjahres erworben und bis zum Ende des Wirtschaftsjahres in der Unternehmensgruppe behalten werden.²¹⁴ Eine Beteiligung an einem Gruppenmitglied darf somit erst nach Ablauf des letzten Tages des Wirtschaftsjahres nach 24:00 Uhr veräußert werden, damit es seine Gruppenzugehörigkeit nicht verliert.²¹⁵ Es ist allerdings möglich eine Beteiligung an einem Gruppenmitglied im

²¹³ mwN Urtz, in *Achatz/Kirchmayr (Hrsg.)*, KStG, § 9 Rz 207.

²¹⁴ *Trenkwalder*, in *Quantschnitgg et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung, § 9 Abs. 5 Rz 8 und Rz 9; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung – Praxiskommentar (2009), K 217; *Vock*, in *Quantschnitgg et al (Hrsg.)*, Die Körperschaftsteuer²⁴, § 9 Rz 315; KStR 2001 Rz 401; *Plansky/Stefaner/Weninger*, Die finanzielle Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres, SWK 2004, S 996.

²¹⁵ *Trenkwalder*, in *Quantschnitgg et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung, § 9 Abs. 5 Rz 9.

Lauf des ersten Tages eines Wirtschaftsjahres zu erwerben – ein Erwerb der Beteiligung muss somit nicht am ersten Tag des Wirtschaftsjahres um 00:00 Uhr stattfinden.²¹⁶

2.2.3.4 Abgabe eines Gruppenantrags

Die einzige formelle Voraussetzung für das Zustandekommen einer Unternehmensgruppe ist die Abgabe eines Gruppenantrags, welche in § 9 Abs. 8 KStG geregelt ist.²¹⁷ Dieser hat schriftlich zu erfolgen.²¹⁸ Mittels Gruppenantrag wird die „freie Wahl“ der Gruppenbildung verkörpert.²¹⁹ Dies betrifft vor allem:²²⁰

- den Umfang der Unternehmensgruppe (Welche Körperschaften, die die oben genannten Voraussetzungen erfüllen, sollen in die Unternehmensgruppe eingegliedert werden?) sowie
- den Zeitpunkt der Gruppenbildung (Wann soll eine bestimmte Körperschaft in die Unternehmensgruppe eingebunden werden?).

Weiters sind die Beteiligungs- und Stimmrechtsverhältnisse als auch die Wirtschaftsjahre aller beteiligten Gruppenkörperschaften im Gruppenantrag anzugeben. Ebenso ist zu erklären, dass zwischen den inländischen Gruppenmitgliedern jeweils eine Regelung über einen Steuerausgleich vereinbart wurde.²²¹

Der Gruppenantrag ist vom Gruppenträger²²² sowie allen inländischen Gruppenmitgliedern (firmenmäßig) zu unterzeichnen. Ausländische Gruppenmitglieder sind von dieser Verpflichtung ausgenommen.²²³

Seit dem 29.12.2007 hat die Antragstellung mittels Verwendung eines amtlichen Vordruckes zu erfolgen.²²⁴ Damit eine rechtzeitige Antragstellung erfolgt, sind zwei Fristen zu beachten²²⁵:

²¹⁶ KStR 2013, Rz 1055; *Trenkwalder*, in *Quantschnigg et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung (2005), § 9 Abs. 5 Rz 8; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung – Praxiskommentar (2009), K 217; *Vock*, in *Quantschnigg et al (Hrsg.)*, Die Körperschaftsteuer²⁴, § 9 Rz 317.

²¹⁷ *Urtz*, in *Achatz/Kirchmayr (Hrsg.)*, Körperschaftsteuergesetz (2011), § 9 Rz 519.

²¹⁸ KStR 2013, Rz 1583; UFS 11.12.2013, RV/1739-W/13.

²¹⁹ *Achatz/Postl*, in *Quantschnigg et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung (2005), § 9 Abs. 8 Rz 2; *Urtz*, in *Achatz/Kirchmayr (Hrsg.)*, § 9 Rz 520.

²²⁰ *Vock*, in *Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg.)*, Die Körperschaftsteuer²⁶; § 9 Abs. 8 Rz 827.

²²¹ *Urtz*, in *Achatz/Kirchmayr (Hrsg.)*, Körperschaftsteuergesetz (2011), § 9 Rz 526.

²²² Bei Vorliegen einer Beteiligungsgemeinschaft siehe KStR 2013, Rz 1583.

²²³ *Urtz*, in *Achatz/Kirchmayr (Hrsg.)*, Körperschaftsteuergesetz (2011), § 9 Rz 535f.

²²⁴ *Vock*, in *Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg.)*, Die Körperschaftsteuer²⁶; § 9 Abs. 8 Rz 870f.

²²⁵ *Urtz*, Die Frist zur Stellung des Gruppenantrages, GeS 2008, 76f.

- Der Antrag muss innerhalb eines Kalendermonats nach Unterzeichnung des letzten gesetzlichen Vertreters gestellt werden,
- der Antrag hat nachweislich vor dem Ablauf des Wirtschaftsjahres des jeweiligen miteinzubeziehenden Gruppenmitglieds unterzeichnet zu werden. Bei Fristversäumnis aufgrund einer verspäteten Unterzeichnung ist eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht möglich.²²⁶

Wird der Antrag vom Gruppenträger verspätet eingereicht, kann eine Unternehmensgruppe nicht zustande kommen. Hier ist ein neuerlicher Antrag erforderlich.²²⁷ Bei verspäteter Unterfertigung der Körperschaft (nach Ablauf des Wirtschaftsjahres) soll der Antrag für das Folgejahr gelten.²²⁸

Der Gruppenantrag ist vor Gruppenbildung vom Gruppenträger beim zuständigen Finanzamt zu stellen. Bei Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen hat das zuständige Finanzamt allen unterfertigten Körperschaften einen Feststellungsbescheid zu übermitteln.²²⁹ Die inländischen Gruppenmitglieder haben ihrem zuständigen Finanzamt die Antragsstellung anzuzeigen.²³⁰

2.2.3.5 Mindestdauer der Unternehmensgruppe

Die Unternehmensgruppe hat gem. § 9 Abs. 10 mindestens drei volle (jeweils 12 Monate) Wirtschaftsjahre zu bestehen.²³¹ Zweck dieser Vorschrift ist „unerwünschte Gestaltungen hinten an zu halten“.²³² Die Mindestdauer wird anhand der zugerechneten Ergebnisse der Gruppenmitglieder an den Gruppenträger gemessen.²³³

Die drei Jahresregel gilt auch für nachträglich eintretende Gruppenmitglieder. Dieses muss somit ebenso, das Ergebnis von drei vollen Wirtschaftsjahren an die beteiligte Körperschaft abliefern und ist somit schlussendlich dem Gruppenträger zuzurechnen.²³⁴

²²⁶ UFS 2.11.2009, RV/1250-W/07.

²²⁷ *Galla*, Änderung der bestehenden Unternehmensgruppe, in *Damböck et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung 74 f und 81.

²²⁸ *Urtz*, in *Achachtz/Kirchmayr (Hrsg.)*, Körperschaftsteuergesetz (2011), § 9 Rz 539.

²²⁹ KStR 2013, Rz 1588f.

²³⁰ § 9 Abs. 8 TS 5 KStG.

²³¹ *Achachtz/Pickler/Stockinger*, in *Quantschnigg et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung (2005) § 9 Abs. 10 Rz 4.

²³² EriRV 451 BlgNR 22. GP, 29.

²³³ *Achachtz/Pickler/Stockinger*, in *Quantschnigg et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung (2005) § 9 Abs. 10 Rz 6.

²³⁴ *Pinetz/Stefaner*, in *Lang et al (Hrsg.)*, KStG 2016, § 9 Rz 153.

Scheidet eine Körperschaft aus der Unternehmensgruppe innerhalb der dreijährigen Mindestdauer aus, kommt es zur Rückabwicklung der Wirkungen der Gruppenbesteuerung für das ausscheidende Gruppenmitglied (Rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO²³⁵). Die Rückabwicklung der Wirkungen erfolgt ex tunc.²³⁶ Im Falle einer Erfüllung der dreijährigen Mindestdauer wirkt das Ausscheiden des Gruppenmitglieds grundsätzlich nur ex nunc. Eine Ausnahme wäre die Nachversteuerung von etwaig zugerechneten ausländischen Verluste.²³⁷ Scheidet das letzte Gruppenmitglied aus der Unternehmensgruppe aus, führt dies zur Beendigung der Unternehmensgruppe.²³⁸

Ein Gruppenmitglied, das sich im dritten Gruppenzugehörigkeitsjahr in Liquidation befindet, erfüllt die Voraussetzung der dreijährigen Mindestzugehörigkeitsdauer, wenn sich der Liquidationszeitraum über mindestens zwölf Monate erstreckt.²³⁹ Im Zuge einer Umgründung innerhalb der Unternehmensgruppe treten die Bestimmungen des § 9 Abs. 10 – bei nicht Einhaltung der Drei-Jahresfrist – nicht ein. Eine Verschmelzung des einzigen Gruppenmitglieds auf den Gruppenträger bzw. umgekehrt vor Ablauf der Drei-Jahres-Frist führt jedoch zur Rückabwicklung der Gruppe.²⁴⁰

Die Bestimmung der Mindestdauer (drei volle Wirtschaftsjahre) gelten nur für Gruppenmitglieder. Der Gruppenträger ist von dieser Bestimmung nicht umfasst.²⁴¹ Für diesen hat nur die dreijährige Mindestbestandsdauer der Unternehmensgruppe Bedeutung. Die Wirtschaftsjahre des Gruppenträgers können somit auch weniger als 36

²³⁵ Urtz/Stanek, in Bergmann/Bieber (Hrsg.), Körperschaftsteuergesetz - Update-Kommentar (2015), § 9 KStG, 172.

²³⁶ Urtz, in Achachtz/Kirchmayr (Hrsg.), Körperschaftsteuergesetz (2011), § 9 Rz 588f.

²³⁷ Pinetz/Stefaner, in Lang et al (Hrsg.), KStG 2016, § 9 Rz 1534.

²³⁸ Urtz, in Achachtz/Kirchmayr, Körperschaftsteuergesetz (2011), § 9 Rz 592; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung – Praxiskommentar (2009), K389; Galla, in Damböck et al (Hrsg.), Gruppenbesteuerung (2006), 172.

²³⁹ KStR 2013, Rz 1593; Hebenstreit/Patloch, Ausgewählte Fragestellungen iZm der Beendigung einer Gruppenmitgliedschaft durch Erklärung und Liquidation, ÖStZ 2014, 467.

²⁴⁰ VwGH 18.10.2012, 2009/15/0214; UFS 17.11.2009, RV/0197-F/09; UFS 7.1.2010, RV/1962-W/09; UFS 8.3.2013, RV/0331-G/10; Schlager, VwGH: Rückabwicklung der Gruppe auch bei „Verdichtung“ vor Ablauf der Mindestdauer, RWZ 2012, 354; Sutter, Rückabwicklung einer Gruppe nach Verschmelzung des einzigen Gruppenmitglieds mit dem Gruppenträger, ÖStZ 2013, 121; Pinetz, Auflösung der Unternehmensgruppe durch Verschmelzung innerhalb der Mindestbestandsdauer, ecolex 2013, 375; Lehner/Zehetner, Keine Unternehmensgruppe bei Verschmelzung des einzigen Gruppenmitglieds mit dem Gruppenträger innerhalb von drei Jahren, GES 2013, 150; Vock, in Quantschnigg et al (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer²⁴, § 9 Rz 980; KStR 2013, Rz 1593; UmgrStR 2002, Rz354c.

²⁴¹ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung – Praxiskommentar (2009), K400.

Monate betragen, ohne die Voraussetzungen der dreijährigen Mindestbestanddauer zu verletzen.²⁴²

Das Ausscheiden des Gruppenträgers aus der Unternehmensgruppe führt zur Beendigung der Unternehmensgruppe.²⁴³ Scheidet der Gruppenträger vor der Mindestbestanddauer von drei Jahren aus, führt dies zur Rückabwicklung der gesamten Unternehmensgruppe.²⁴⁴

2.2.4 Einkommensermittlung und Ergebniszurechnung in der Gruppenbesteuerung

Im Zuge der Gruppenbesteuerung gem. § 9 KStG verlässt man die ansonsten im KStG bestehende Individualbesteuerung.²⁴⁵ Die Gruppenmitglieder haben zunächst unabhängig von der Unternehmensgruppe das steuerliche Einkommen individuell zu ermitteln. Das Einkommen ermittelt sich gemäß § 9 Abs. 6 Z1 KStG nach § 7 Abs. 2 KStG unter Berücksichtigung des Vor- und Außergruppenverlusts iSd § 9 Abs. 6 Z 4 KStG.²⁴⁶ Das ermittelte Einkommen wird in weitererfolge dem am Gruppenmitglied finanziell ausreichend mittelbar oder unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied zugewiesen. (es ist auch eine sofortige Zuführung an den Gruppenträger möglich).²⁴⁷ Dieses leitet das ihr zugerechnete Ergebnis zusammen mit ihrem eigenen steuerlichen Ergebnis an die nächsthöhere Ebene weiter.²⁴⁸ Beim Gruppenträger werden alle Ergebnisse schlussendlich zusammengefasst, saldiert und versteuert.²⁴⁹

Die Steuersubjektivität der einzelnen Gruppenmitglieder geht jedoch nicht verloren.²⁵⁰ Das jeweilige Gruppenmitglied bleibt persönlich (unbeschränkt) steuerpflichtig. Einzig die

²⁴² Urtz, in *Achachtz/Kirchmayr (Hrsg.)*, Körperschaftsteuergesetz (2011), § 9 Rz 585.

²⁴³ KStR 2013, Rz 1591; *Achachtz/Haslehner*, in *Quantschnigg et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung (2005), § 9 Abs. 9 Rz 2 und Rz 20; *Galla*, in *Damböck et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung (2006), 173.

²⁴⁴ *Haidenthaler/Kanduth-Kristen/Quantschnigg/Gierlinger/Preining*, Kommentierung zu § 9 KStG, in *Kofler/Kanduth-Kristen (Hrsg.)*, Kommentar zur Steuerreform 2005, Rz 372.

²⁴⁵ *Pinetz/Stefaner*, in *Lang et al (Hrsg.)*, KStG (2016), § 9 Rz 156.

²⁴⁶ EriRV 686 BlgNR 22. GP, 18.

²⁴⁷ *Vock*, in *Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg.)*, Die Körperschaftsteuer²⁶; § 9 Abs. 6 Rz 392.

²⁴⁸ *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung – Praxiskommentar (2009), K 44; *Tumpel/Aigner*, in *Quantschnigg et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung (2005), § 9 Abs. 6 Rz 36; *Jettmar/Stieglitz, Lang et al (Hrsg.)*, Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 131; *Plansky/Ressler*, die Verlustverwertung in der Unternehmensgruppe, in *Lang et al (Hrsg.)*, Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 148f.

²⁴⁹ KStR 2013 Rz 1059; *Gassner*, Die neue Gruppenbesteuerung, SWK 2004, S 347; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung – Praxiskommentar (2009), K 233; *Tumpel/Aigner*, in *Quantschnigg et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung (2005), § 9 Abs. 6 Rz 1 ff.

²⁵⁰ *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung – Praxiskommentar (2009), K 51; *Tumpel/Aigner*, in *Quantschnigg et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung (2005), § 9 Abs. 6 Rz 52 ff; *Jettmar/Stieglitz, Lang et al*

sachliche (objektive) Steuerpflicht geht verloren.²⁵¹ Davon ausgenommen ist die Mindestkörperschaftsteuer. Diese wird zwar vom Gruppenträger entrichtet, aber für jedes Gruppenmitglied separat berechnet.²⁵²

2.2.4.1 Ergebniszurechnung

Die Zurechnung des Einkommens folgt immer der finanziell ausreichenden Verbindung²⁵³ (zur finanziellen Verbindung siehe Kapitel 2.2.3.3.). Das steuerliche Ergebnis wird somit dem am Gruppenmitglied ausreichend beteiligten (nächsthöheren) Gruppenmitglied (bzw. Gruppenträger) zugerechnet.²⁵⁴ Wird eine Beteiligung mittelbar über eine Personengesellschaft gehalten, so erfolgt die Zurechnung des Einkommens nicht zur Personengesellschaft, sondern zu der finanziell verbundenen beteiligten Körperschaft.²⁵⁵ Die Gewinnermittlung sowie die Gewinnverteilung der Personengesellschaft bleiben von der Unternehmensgruppe unberührt.²⁵⁶

Unabhängig vom Umfang der Beteiligung, wird das steuerliche Ergebnis – auch im Falle von Verlusten – der Beteiligungskörperschaft in voller Höhe (zu 100 %) an die finanziell verbundene beteiligte Körperschaft zugerechnet. Das maßgebliche Ergebnis wird in jenem Wirtschaftsjahr zugerechnet, in dem der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres des Gruppenmitglieds fällt.²⁵⁷

(Hrsg.), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 129f; *Plansky/Ressler*, in *Lang et al (Hrsg.)*, Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 147.

²⁵¹ EriRV 451 BlgNR 22. GP, 15; *Wiedermann/Wiplinger*, Ergebnisermittlung bzw –zurechnung im Inland (Gewinn- und Verlustverrechnung – Anrechnung ausländischer Steuern – Vor- und Außergruppenverluste), in *Damböck et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung (2006), 129; *Plansky/Ressler*, in *Lang et al (Hrsg.)*, Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 147.

²⁵² *Urtz*, in *Achatz/Kirchmayr (Hrsg.)*, Körperschaftsteuergesetz (2011), § 9 Rz 231.

²⁵³ *Tumpel/Aigner*, in *Quantschnitgg et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung (2005), § 9 Abs. 6 Rz 3.

²⁵⁴ KStR 2013, Rz 1059.

²⁵⁵ *Schuchter*, Personengesellschaften in der Gruppenbesteuerung, taxlex 2005, 183.

²⁵⁶ KStR 2013 Rz 1066; *Urtz*, in *Achatz/Kirchmayr (Hrsg.)*, Körperschaftsteuergesetz (2011), § 9 Rz 233.

²⁵⁷ *Urtz*, in *Achatz/Kirchmayr (Hrsg.)*, Körperschaftsteuergesetz (2011); § 9 Rz 231.

Folgende Ausnahmen bestehen von der 100%-igen Zurechnung der steuerlich maßgebenden Ergebnisse:²⁵⁸

- Beteiligungsgemeinschaften: Der Beteiligungsgemeinschaft wird zwar das Einkommen ihrer Beteiligungskörperschaft (siehe Kapitel 2.2.3.2) zu 100 % zugerechnet. Das Ergebnis der Beteiligungsgemeinschaft selbst kann jedoch aufgrund der fehlenden Steuersubjektivität nur im Verhältnis des Beteiligungsausmaßes an die Mitbeteiligten verteilt werden.²⁵⁹
- Ausländische Gruppenmitglieder: Hier kann nur ein potentieller Verlust im prozentuellen Anteil der Beteiligung an die beteiligte Körperschaft zugewiesen werden.

Anzumerken ist noch, dass die Ergebniszurechnung an die übergeordneten Gruppenmitglieder nur von „zeitlicher“ Relevanz ist. Die „materielle“ Ergebnisverrechnung erfolgt erst beim Gruppenträger.²⁶⁰

2.2.4.2 Einkommensermittlung von unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern²⁶¹

Die Ermittlung des laufenden Einkommens muss von unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder individuell und unabhängig von den restlichen Teilnehmern erfolgen.²⁶²

Grundsätzlich ist die steuerliche Gewinnermittlung eines Gruppenmitglieds ident zu einer Körperschaft, die nicht Gruppenmitglied ist.²⁶³ Die Ergebnisermittlung hat nach § 7 Abs. 2 und 3 KStG zu erfolgen.²⁶⁴ Weiters können bei unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern Vor- und Außergruppen berücksichtigt werden.

Vorgruppenverlusten sind vortragsfähige Verluste, die aus Zeiträumen vor dem Eintritt des Gruppenmitglieds in die Unternehmensgruppe entstanden sind. Außergruppenverluste werden ebenfalls als vortragsfähige Verluste definiert, welche aus einer umgründungsbedingten Übernahme durch ein (inländisches) Gruppenmitglied

²⁵⁸ Urtz, in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.), Körperschaftsteuergesetz (2011); § 9 Rz 240.

²⁵⁹ Vock, in Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer²⁶; § 9 Abs. 6 Rz 480f.

²⁶⁰ Komarek, Stufenweise Ergebniszurechnung in der Unternehmensgruppe – Bedeutung „nur in zeitlicher Hinsicht“, ÖstZ 2016, 126f.

²⁶¹ im Detail siehe mWn Urtz, in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.), Körperschaftsteuergesetz (2011); § 9 Rz 241f; Vock, in Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer²⁶; § 9 Abs. 6 Rz 390.

²⁶² ErlRV 451 BlgNR 22. GP 22; KStR 2013, Rz 1059; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung – Praxiskommentar (2009), K 234; Wiesner/Mayr, RdW 2004, 629.

²⁶³ Vock, in Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer²⁶; § 9 Abs. 6 Rz 398.

²⁶⁴ Urtz, in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.), Körperschaftsteuergesetz (2011); § 9 Rz 243.

resultieren.²⁶⁵ Die 75%-Vortragsgrenze ist auf Vor- und Außergruppenverluste nicht anzuwenden.²⁶⁶ Die inländischen Gruppenmitglieder können ihre Vor- und Außergruppen jedoch nur mit den eigenen Gewinnen im Zuge der Einkommensermittlung verrechnen.²⁶⁷

Nachdem gemäß § 7 Abs. 2 KStG das gesamte Welteinkommen berücksichtigt werden muss, sind auch ausländische Einkünfte iSd § 2 Abs. 8 EStG bei der Ermittlung des Einkommens miteinzubeziehen.²⁶⁸ Einkünfte die aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens mit Befreiungsmethode nicht der Besteuerung unterliegen sind jedoch auszuscheiden. Selbiges gilt bei einseitigen Maßnahmen Österreichs zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung.²⁶⁹

Es kommt im Rahmen der Gruppenbesteuerung zu keiner Konsolidierung von Ergebnissen oder des Vermögens.²⁷⁰ Die Rechtsbeziehungen innerhalb der Unternehmensgruppe werden grundsätzlich anerkannt. Bei Vermögensübertragungen innerhalb der Gruppe kann es somit prinzipiell zu Gewinnrealisierungen kommen.²⁷¹

²⁶⁵ Vock, in *Quantschnigg et al (Hrsg.)*, Die Körperschaftsteuer²⁶, § 9 Rz 499f.

²⁶⁶ UFS 20.6.2012, RV/0332-L/12; Urtz, in *Achatz/Kirchmayr (Hrsg.)*, Körperschaftsteuergesetz (2011), § 9 Rz 249.

²⁶⁷ *Wiesner/Mayr*, RdW 2004, 629.

²⁶⁸ ErlRV 686 BlgNR 22. GP, 19; KStR 2013, Rz 1060; Urtz, in *Achatz/Kirchmayr (Hrsg.)*, Körperschaftsteuergesetz (2011), § 9 Rz 250.

²⁶⁹ Vock, in *Quantschnigg et al (Hrsg.)*, Die Körperschaftsteuer²⁶, § 9 Rz 14.

²⁷⁰ Wiesner, RWZ 2004, 33; *Stefaner*, Die neue Gruppenbesteuerung in Österreich als Kernstück der Steuerreform, SWK 2004, S 312; *Quantschnigg/Werilly*, in *König/Schwarzinger*, FS Wiesner (2004), 363; *Achatz/Tumpel*, in *Quantschnigg et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung (2005), §9 Abs. 1 Rz 27; *Tumpel/Aigner*, in *Quantschnigg et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung (2005), § 9 Abs. 6 Rz 8; *Rabel*, Praxiskommentar – § 9 Abs. 6 KStG, in *Bruckner et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung – Der Praxiskommentar (2005), § 9 Abs. 6 Rz 4; *Wiedermann/Wilplinger*, in *Damböck et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung (2006), 89f; *Jettmar/Stieglitz*, in *Lang et al (Hrsg.)*, Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 137f; *Plansky/Ressler*, in *Lang et al (Hrsg.)*, Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 146; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung – Praxiskommentar (2009), K 50; Urtz, in *Achatz/Kirchmayr (Hrsg.)*, Körperschaftsteuergesetz (2011), § 9 Rz 230.

²⁷¹ *Rabel*, in *Bruckner et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung – Der Praxiskommentar (2005), § 9 Abs. 6 Rz 4; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 515; *Stockinger*, Die steuerliche Behandlung von Rechtsgeschäften zwischen Gruppenpartnern bei einer künftigen Gruppenbesteuerung, RWZ 2003, 321.

2.2.4.3 Einkommensermittlung von beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitgliedern²⁷²

Der § 9 Abs 6 Z 6 KStG regelt die Rechtsfolgen bei Aufnahme eines nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitglieds in die Unternehmensgruppe. Folgende Rechtsfolgen sind für ausländische Gruppenmitglieder zu beachten²⁷³:

- Es können nur Verluste zugerechnet werden, welche im jeweiligen Wirtschaftsjahr entstanden sind. Die Ermittlung des Ergebnisses hat nach § 5 EStG und den übrigen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes zu erfolgen.
- Die Verluste können nur anteilig im Ausmaß der Beteiligungen der beteiligten Gruppenmitglieder bzw. eines beteiligten Gruppenträgers erfolgen.
- Das negative Ergebnis muss dem unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. dem Gruppenträger zufließen.

Der zurechenbare Verlust wurde im Zuge des Stabilitätsgesetz 2012²⁷⁴ mit dem nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlust begrenzt.²⁷⁵ Somit ist immer der geringere Verlust zwischen dem nach inländischen Steuerrecht ermittelten Ergebnis und dem nach ausländischen Steuerrecht ermittelten Ergebnis maßgeblich.²⁷⁶

Aufgrund des AbgÄG 2014 dürfen ab dem Kalenderjahr 2015 dem Gruppeneinkommen die Verluste eines ausländischen Gruppenmitglieds höchstens im Ausmaß von 75 % der Summe der eigenen Einkommen sämtlicher unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder und des Gruppenträgers zugerechnet werden.²⁷⁷ Bleiben ausländische zuzurechnende Verluste aufgrund der 75 %-Verwertungsgrenze unberücksichtigt, gehen diese in den Verlustvortrag des Gruppenträgers über und können in den Folgejahren verwertet werden.²⁷⁸

²⁷² im Detail siehe mWn Urtz, in *Achatz/Kirchmayr (Hrsg.)*, Körperschaftsteuergesetz (2011); § 9 Rz 303f; Pinetz/Stefaner, in Lang et al (Hrsg.), KStG (2016), § 9; Vock, in *Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg.)*, Die Körperschaftsteuer²⁶, § 9 Abs.6.

²⁷³ Urtz, in *Achatz/Kirchmayr (Hrsg.)*, Körperschaftsteuergesetz (2011); § 9 Rz 303f.

²⁷⁴ BGBl I 22/2012.

²⁷⁵ EriRV 1680 BlgNR 24. GP, 21.

²⁷⁶ Pinetz/Stefaner, in *Lang et al (Hrsg.)*, KStG (2016), § 9 Rz 193f.

²⁷⁷ KStR 2013, Rz 1060; Vock, in *Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg.)*, Die Körperschaftsteuer²⁶, § 9 Abs.6 Rz 549/1f.

²⁷⁸ EriRV 24 BlgNR 25. GP, 12, *Schilcher*, Neuerungen bei der Berücksichtigung von Auslandsverlusten im Rahmen der Gruppenbesteuerung, SWK 2014, 632; KStR 2013, Rz 1105.

In folgenden Fällen sieht der § 9 Abs. 6 Z 7 KStG jedoch eine Nachversteuerungspflicht ausländischer Verluste vor:²⁷⁹

- Die Verluste können vom ausländischen Gruppenmitglied während aufrechter Gruppenzugehörigkeit im Ausland verwertet werden
- Das ausländische Gruppenmitglied verlässt die Unternehmensgruppe
- Der Umfang der Betriebe, Teilbetriebe oder anderen Vermögensteile des ausländischen Gruppenmitglieds hat sich gegenüber dem Zeitpunkt der Verlustentstehung derart reduziert, dass eine Vergleichbarkeit nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse nicht mehr gegeben ist.

2.2.4.4 Einkommensermittlung des Gruppenträgers²⁸⁰

Für die Zurechnung der steuerlichen Ergebnisse bzw. der Ermittlung des Einkommens erfolgt in folgenden Schritten:²⁸¹

- Ermittlung des „eigenen Einkommens“ (ohne Berücksichtigung seiner Sonderausgaben) des Gruppenträgers
- Verrechnung des eigenen Einkommens des Gruppenträgers mit den zuzurechnenden Ergebnissen der Gruppenmitglieder (siehe Kapitel 2.2.4.3). Der Saldo ergibt das „zusammengefasste Ergebnis“²⁸²
- Abzug der eigenen Sonderausgaben des Gruppenträgers (insb. Verlustvorträge). Hier ist auf die Verlustverrechnungsgrenze von 75 % zu achten, welche sich vom „zusammengefassten Ergebnis“ bemisst.²⁸³
- Das daraus resultierende Ergebnis ist das „Gruppeneinkommen“.

Im Vergleich zu der Ermittlung des Einkommens der Gruppenmitglieder, haben die Regelungen über Vor- und Außergruppenverluste keine Bedeutung.²⁸⁴ Die gesamten

²⁷⁹ Vock, in *Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg.)*, Die Körperschaftsteuer²⁶; § 9 Abs.6 Rz 617.

²⁸⁰im Detail siehe mWn Urtz, in *Achatz/Kirchmayr (Hrsg.)*, Körperschaftsteuergesetz (2011); § 9 Rz 260f.

²⁸¹ Urtz in *Achatz/Kirchmayr (Hrsg.)*, Körperschaftsteuergesetz (2011); § 9 Rz 267.

²⁸² Wiesner/Mayr, RdW 2004, 630; Tumpel/Aigner, in *Quantschnitgg et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung (2005), § 9 Abs. 6 Rz 12.

²⁸³ Wiesner/Mayr, RdW 2004, 631; Vock, in *Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg.)*, Die Körperschaftsteuer²⁶, § 9 Abs. 6 Rz 465.

²⁸⁴ ErlRV 451 BlgNR 22. GP, 23; Bartl, Die Besteuerung von Unternehmensgruppen ab 2005, FJ 2004, 182; Stefaner/Weninger, Gruppenbesteuerung: Vor- und Außergruppenverluste, RdW 2004, 564; Stefaner/Weninger, Offene Fragen des neuen Gruppenbesteuerungsrechts, ÖStZ 2004, 408; Tumpel/Aigner, in *Quantschnitgg et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung (2005), § 9 Abs. 6 Rz 90; Rabel, in *Bruckner et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung – Der Praxiskommentar (2005), § 9 Abs. 6 Rz 38; Plansky/Ressler, in *Lang et al (Hrsg.)*,

vortragsfähigen Verluste – auch die vor Gruppenbildung entstandenen bzw. umgründungsbedingt übertragene Verluste – können mit zusammengefassten Gruppenergebnis verrechnet werden. Im Gegenzug ist der Gruppenträger jedoch an die 75%-Verlustverwertungsgrenze gebunden.²⁸⁵

Im Falle eines negativen Gruppeneinkommens, geht dieser in den Verlustvortrag des Gruppenträgers ein.²⁸⁶ Nach hM bleibt der solcherart ermittelte Verlustvortrag – Voraussetzung ist der Ablauf der dreijährigen Mindestdauer – nach dem Ausscheiden von Gruppenmitgliedern oder nach Beendigung der Unternehmensgruppe beim Gruppenträger.²⁸⁷

Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 156 und 158; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung – Praxiskommentar (2009), K 246.

²⁸⁵ *Wiesner/Mayr*, RdW 2004, 496; *Wiesner/Mayr*, RdW 2004, 630; *Tumpel/Aigner*, in *Quantschnitgg et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung (2005), § 9 Abs. 6 Rz 47; *Wiedermann/Wiplinger*, in *Damböck et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung (2006), 103; *Plansky/Ressler*, in *Lang et al (Hrsg.)*, Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 158; KStR 2001 Rz 442.

²⁸⁶ ErlRV 415 BlgNR 22. GP, 23; *Vock*, in *Quantschnitgg et al (Hrsg.)*, Die Körperschaftsteuer²⁶, § 9 Rz 474 und Rz 507.

²⁸⁷ *Tumpel/Aigner*, in *Quantschnitgg et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung (2005), § 9 Abs. 6 Rz 88; *Plansky/Ressler*, in *Lang et al (Hrsg.)*, Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 166f.

3. STEUERLICHE WIRKUNGEN DER SANIERUNGSGEWINNBESTEUERUNG BEI INDIVIDUALBESTEUERUNG

Dieses Kapitel umfasst die Auswirkungen der Sanierungsgewinnbesteuerung gem. § 23a KStG auf eine Körperschaft aus Sicht der Einzelbesteuerung. Es wird insbesondere auf die Berechnung des Sanierungsgewinns eingegangen. Anhand von Beispielen sollen die Unterschiede zwischen der „Normalbesteuerung“ und der Besteuerung unter Berücksichtigung der Sanierungsgewinnbegünstigung nähergebracht.

3.1 Zeitliches Entstehen des Sanierungsgewinnes und insolvenzrechtliche Qualifikation der Sanierungsgewinnbesteuerung

Der Erlass von Schulden im Rahmen eines Insolvenzverfahrens führt zum Wegfall von Verbindlichkeiten und somit grundsätzlich zu einer steuerwirksamen Betriebsvermögensvermehrung („Sanierungsgewinn“).²⁸⁸ Die Betriebsvermögensvermehrung aufgrund des Schuldenerlasses erfolgt grundsätzlich zum Zeitpunkt des Wegfalls der Verbindlichkeit. Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens ist nicht relevant.²⁸⁹ Werden die Schulden über mehrere Perioden erlassen, fällt ebenso der Sanierungsgewinn über diese Perioden verteilt an.²⁹⁰

Im Rahmen eines Sanierungsplans entsteht der Sanierungsgewinn bei fristgerechter Erfüllung der Sanierungsquote.²⁹¹ Bei ratenweiser Abstattung der Sanierungsquote wird der Sanierungsgewinn im Verhältnis der tatsächlich geleisteten Ratenzahlungen zu den insgesamt zu entrichteten Beträgen begründet.²⁹²

Die Verbindlichkeit darf erst bei vollständiger Begleichung der Quote ausgebucht werden. Bei teilweiser nicht Erfüllung der Quote lebt die Verbindlichkeit mit jenem Teil wieder auf, der noch nicht quotenmäßig befriedigt wurde.²⁹³

²⁸⁸ OV, Die steuerliche Behandlung von Schuldenerlässen bei Insolvenzverfahren, Heft 2009, BBi 2009, H12 S2.

²⁸⁹ UFS 13.01.2006, RV/2042-W/05.

²⁹⁰ UFS 25.04.2006, RV1841-W/04; *Höfstätter/Zorn*, in *Höfstätter/Reichel* (Hrsg.), EStG-Kommentar³⁶, § 36 Rz 4; *Ruppe*, in *Ruppe* (Hrsg.), Rechtsprobleme der Unternehmenssanierung (1983), 273.

²⁹¹ *Kofler*, in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg.), Körperschaftsteuergesetz (2011), § 23a Rz 40.

²⁹² VwGH 21.4.1970, 1527/69; 24.5.1993, 92/15/0041; UFS 13.1.2006, RV/2042-W/05; UFS 24.4.2006, RV/1105-W/05; UFS 18.6.2007, RV/0443-L/05.

²⁹³ *Heinrich*, in *Doralt et al* (Hrsg.), Einkommensteuergesetz¹⁵, § 36 Rz 19.

Den Rechtsprechungen zufolge handelt es sich bei der Steuer auf den Sanierungsgewinn um eine Neuforderung bzw. Forderung gegen das konkursfreie Vermögen des Gemeinschuldners. Dies wird damit begründet, dass es sich beim Schuldnachlass um einen reinen Buchgewinn ohne tatsächlichen Liquiditätszufluss handelt.²⁹⁴

3.2 Berechnung des Sanierungsgewinnes

Dem Gesetzeswortlaut zufolge ist lediglich der aus dem Schuldnachlass resultierende „Gewinn“ begünstigt. Dieser stellt somit eine Nettogröße dar.²⁹⁵ Der Sanierungsgewinn bemisst sich demnach aus der Summe der Schuldnachlässe abzüglich der damit wirtschaftlich zusammenhängenden Sanierungskosten.²⁹⁶ Als Sanierungskosten zählen beispielsweise:²⁹⁷

- Rechts- und Beratungskosten im Sanierungsverfahren
- Kosten für betriebswirtschaftliche Gutachten
- Kosten für die Erstellung eines Sanierungsplans.

Jene Sanierungskosten die in Vorperioden als Betriebsausgaben geltend gemacht wurden, sind bei der Berechnung der Sanierungsgewinnbegünstigung zu berücksichtigen.²⁹⁸ Dies bedeutet, dass die steuerliche Wirksamkeit des Sanierungsaufwands in das Jahr des Anfallens des Sanierungsgewinns verlagert wird.²⁹⁹

Vorsteuerberichtigungen nach § 16 Abs. 3 UStG sowie Kosten für die Durchführung der Sanierungsmaßnahmen selbst (z.B. Kosten der Produktionsumstellung, Abfertigungen an „wegrationalisierte“ Arbeitnehmer) können nicht von der Summe der Schuldnachlässe abgezogen werden.³⁰⁰

Die im Rahmen des Insolvenzverfahrens erlassenen Schulden bleiben als bloße Naturalobligationen bestehen. Es wird lediglich die Klagbarkeit oder Aufrechenbarkeit

²⁹⁴ *Kristen*, OGH zur Einkommensteuer als Massenforderung oder konkursfreie Forderung: Irrweg oder Leitlinie für die Zukunft?, ZIK 2003, 42f; *Fraberger*, Revolutioniert der OGH die konkursrechtliche Einstufung von Abgaben?, RWZ 2003, 202.

²⁹⁵ *Kofler*, in *Achatz/Kirchmayr (Hrsg.)*, Körperschaftsteuergesetz (2011); § 23a Rz 23.

²⁹⁶ *Atzmüller*, Der körperschaftsteuerliche Sanierungstatbestand, in *König/Schwarzinger*, Körperschaften im Steuerrecht (2004), FS Wiesner, 63.

²⁹⁷ *Blasina*, in *Quantschnigg et al (Hrsg.)*, Die Körperschaftsteuer²³, § 23a Rz 31.

²⁹⁸ VwGH 21.04.1970, 1528/69.

²⁹⁹ UFS 28.05.2010, RV/1291-W/02.

³⁰⁰ *Kofler*, in *Achatz/Kirchmayr (Hrsg.)*, Körperschaftsteuergesetz (2011); § 23a Rz 23.

beraubt.³⁰¹ Wird eine bereits erlassene Schuld später trotzdem bezahlt, ist zu hinterfragen, ob diese als Betriebsausgabe oder als nachträgliche Sanierungskosten geltend gemacht werden kann.³⁰² Eine Begleichung der Verbindlichkeit kann aus Sicht der hA dann als Betriebsausgabe geltend gemacht werden, wenn eine betriebliche Veranlassung gegeben ist. Von einer betrieblichen Veranlassung spricht man beim Wiederaufbau der ursprünglichen Geschäftsbeziehungen oder der Verbesserung der Kreditwürdigkeit.³⁰³ Falls die Verbindlichkeiten später – zB bei Schuldennachlässen unter Besserungsvereinbarungen – wiederaufleben, stellen diese nachträgliche Sanierungskosten dar.³⁰⁴

3.3 Berechnung der Sanierungsgewinnbegünstigung

Im Zuge der Berechnung der tariflichen Begünstigung der Sanierungsgewinnbesteuerung kommt es zu einem Vergleich der Steuerlast mit und ohne Berücksichtigung des Sanierungsgewinnes. Die Steuerlast die auf den Sanierungsgewinn entfällt ist um den Prozentsatz des Forderungsnachlasses zu kürzen.³⁰⁵ Dadurch bewirkt der Gesetzgeber, dass der Fiskus bezüglich der Sanierungsgewinnbesteuerung auf seine Forderung im selben Ausmaß wie die restlichen Gläubiger verzichtet.³⁰⁶ Vor Berechnung der Sanierungsgewinnbegünstigung ist ein Verlustausgleich durchzuführen und Verlustvorträge sind abzuziehen.³⁰⁷

3.3.1 Verlustausgleich

Der VwGH hat ein dreistufiges Schema entwickelt, wie Verluste derselben Steuerperiode im Rahmen des Verlustausgleichs gem. § 2 Abs. 2 EStG iVm § 7 Abs. 2 KStG zu verrechnen sind:³⁰⁸

³⁰¹ OGH 21.03.2006, 5 Ob 254/05x.

³⁰² Kofler, in *Achatz/Kirchmayr (Hrsg.)*, Körperschaftsteuergesetz (2011); § 23a Rz 23.

³⁰³ Blasina, in *Quantschnigg et al (Hrsg.)*, Die Körperschaftsteuer²³, § 23a Rz 34; Kofler, in *Achatz/Kirchmayr (Hrsg.)*, Körperschaftsteuergesetz (2011), § 23a Rz 23; Nolz, in *Doralt et al (Hrsg.)*, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft, FS Bauer (1986), 210; Ruppe, in *Ruppe (Hrsg.)*, Rechtsprobleme der Unternehmenssanierung (1983), 283.

³⁰⁴ Nolz, in *Doralt et al (Hrsg.)*, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft, FS Bauer (1986), 210.

³⁰⁵ KStR 2013, Rz1535.

³⁰⁶ EriRV 1187 BlgNR XXII. GP 10; Atzmüller, in *König/Schwarzinger*, Körperschaften im Steuerrecht, FS Wiesner (2004), 65.

³⁰⁷ Heinrich, in *Doralt et al (Hrsg.)*, Einkommensteuergesetz¹⁵, § 36 Rz 37-42.

³⁰⁸ Kofler, in *Achatz/Kirchmayr (Hrsg.)*, Körperschaftsteuergesetz (2011); § 23a Rz 49.

- Im ersten Schritt erfolgt ein „innerbetrieblicher Verlustausgleich“. Ein bestehender Gewinn ist mit Verlusten aus derselben Einkunftsquelle zu verrechnen.
- Nachfolgend kommt es in einem zweiten Schritt zu einem „horizontalen Verlustausgleich“. Hier erfolgt ein Ausgleich mit Verlusten aus derselben Einkunftsart.
- Schlussendlich ist in einem dritten Schritt ein „vertikaler Verlustausgleich“ erforderlich. Ein nach dem innerbetrieblichen und horizontalen Verlustausgleich noch bestehenden Gewinn ist mit etwaigen Verlustüberschüssen aus einer anderen Einkunftsart zu verrechnen.

Daraus ergibt sich für die Frage des Verlustausgleiches im Falle eines Sanierungsgewinns iSd § 23a KStG folgende Schlussfolgerung: Der begünstigte Gewinn ist zuerst mit Verlusten derselben Einkunftsquelle, nachfolgend mit Verlusten derselben Einkunftsart und schließlich mit etwaigen Verlustüberschüssen aus anderen Einkunftsarten zu verrechnen.³⁰⁹ Im Zuge des „vertikalen Ausgleichs“ sind begünstigte Einkünfte – wie zum Beispiel Sanierungsgewinne – erst dann mit Verlusten aus anderen Einkunftsquellen verrechnet zu verrechnen, wenn diese nicht mehr mit Gewinnen bzw. Überschüssen aus anderen Einkunftsquellen ausgeglichen werden können. Wobei ein „vertikaler Verlustausgleich“ nur bei jenen Körperschaften relevant ist, die nicht unter § 7 Abs. 3 KStG fallen.³¹⁰

3.3.2 Verlustabzug

Grundsätzlich besteht in § 8 Abs. 4 KStG eine Verlustverwertungsgrenze. Verluste die im laufenden Jahr nicht abgezogen werden konnten, sind in den folgenden Jahren im Ausmaß von 75 % der Gesamteinkünfte abzuziehen.³¹¹ Diese Vorschrift führt dazu, dass unabhängig von der Höhe verrechenbarer Vorjahresverluste, zumindest ein Viertel der steuerpflichtigen Einkünfte einer Besteuerung unterzogen werden.³¹²

Von dieser Bestimmung ausgenommen sind Sanierungsgewinne sowie Gewinne, die in Veranlagungszeiträumen anfallen, die von einem Insolvenzverfahren betroffen sind.³¹³ Es

³⁰⁹ UFS 7.3.2004, RV/0390-F/02; *Kanduth-Kristen*, in *Baldauf et al (Hrsg.)*, *Jakom EStG-Kommentar*⁸, § 36 Rz 22.

³¹⁰ *Kofler*, in *Achatz/Kirchmayr (Hrsg.)*, *Körperschaftsteuergesetz (2011)*; § 23a Rz 49.

³¹¹ § 8 Abs. 4 KStG.

³¹² EriRV 311 BlgNR XXI. GP.

³¹³ § 8 Abs. 4 KStG.

sind somit sämtliche Gewinne (Sanierungsgewinne als auch laufende Gewinne) erfasst, die in Kalenderjahren anfallen, in denen ein Insolvenzverfahren anhängig ist.³¹⁴

Die volle Verlustverwertung führt einerseits dazu, dass die Gläubiger eine höhere Quote zugesprochen bekommen. Allerdings stehen dem Steuerpflichtigen die Verlustvorträge – aufgrund der schnelleren Verlustverwertung im Insolvenzverfahren – in späterer Folge nicht mehr zur Verfügung. Durch hohe Verlustvorträge der Körperschaft kann es dazu kommen, dass die Begünstigungen der Sanierungsgewinnbesteuerung teilweise oder sogar gänzlich vernichtet werden.³¹⁵

3.3.3 Berechnung in drei Stufen

§ 23a KStG erfordert für die rechnerische Ermittlung der Sanierungsgewinnbegünstigung eine dreistufige Berechnung³¹⁶:

- In einem ersten Schritt erfolgt die Ermittlung der Körperschaftsteuer sowohl mit als auch ohne die Berücksichtigung von Sanierungsgewinnen (§ 23a Abs. 2 Z 1 KStG). Hiervon wird der Unterschiedsbetrag berechnet, der sich aus dem Vergleich der beiden Steuerbelastungen ergibt.³¹⁷ Ist eine solche Differenz nicht vorhanden, kommt es zu keiner Begünstigung.³¹⁸ Im Falle einer Körperschaftsteuerbelastung die geringer ist als die Mindestkörperschaftsteuer gem. § 24 Abs. 4, ist die Mindestkörperschaftsteuer bei der Gegenüberstellung anzusetzen.³¹⁹ Eine bereits entrichtete („schwebende“) Mindestkörperschaftsteuer ist in diesem Schritt noch nicht zu berücksichtigen. Diese wird im dritten Schritt von der bescheidmäßig festgesetzten Steuer abgezogen.³²⁰
- Im zweiten Schritt wird der sogenannte „Nichtfestsetzungsbetrag“ berechnet. Hier wird der ermittelte Unterschiedsbetrag mit der Ausfallsquote multipliziert.³²¹ Die Ausfallsquote berechnet sich 100 % abzüglich der Sanierungsquote.³²²

³¹⁴ *Kristen*, ZIK 2006, 47.

³¹⁵ *Kanduth-Kristen/Komarek/Frabberger*, Die Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung im Rahmen der Gruppenbesteuerung (2016), 74f.

³¹⁶ *Achatz/Kofler*, in *Buchegger* (Hrsg.), Österreichisches Insolvenzrecht Kommentar (2009), Rz II/57.

³¹⁷ *Kofler*, in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg.), Körperschaftsteuergesetz (2011); § 23a Rz 46.

³¹⁸ EStR 2000, Rz 7266.

³¹⁹ KStR 2013, Rz 1535, UFS 17.07.2007, RV/0260-G-05.

³²⁰ *Blasina*, in *Quantschnigg et al* (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer²³, § 23a Rz 38.

³²¹ OV, BBi 2009, H 12 S 2

³²² § 23a Abs. 2 Z 2 KStG.

- Der daraus resultierende Betrag wird in einem dritten und letzten Schritt von der Steuer abgezogen, die inklusive Sanierungsgewinne nach § 23a berechnet wurde (siehe Schritt 1).³²³ Es wird dadurch bei der Festsetzung der Steuerlast von jenem Ausmaß Abstand genommen, welcher sich durch die Anwendung der Ausfallsquote (siehe Schritt 2) auf diesen Unterschiedsbetrag ergibt.³²⁴ Wie bereits in Schritt 1 erwähnt, ist eine bereits entrichtete („schwebende“) Mindestkörperschaftsteuer aus Vorjahren auf den festgesetzten Körperschaftsteuerbetrag – bis zur Höhe der Mindestkörperschaftsteuer – anzurechnen.

3.4 Beispiele

In diesem Unterkapitel soll die Berechnung sowie die steuerliche Wirkung der Sanierungsgewinnbegünstigung mittels mehreren Beispielen veranschaulicht werden.

Beispiel 1: Ermittlung der festzusetzenden Steuer mittels dreistufiger Berechnung

Im Jahr 2016 wird ein Sanierungsverfahren (20% Quote) über eine Körperschaft A abgeschlossen. Die Sanierungsquote wird noch im gleichen Jahr erfüllt. Der Sanierungsgewinn beträgt EUR 50.000. Die Einkünfte inkl. Sanierungsgewinn belaufen sich auf TEUR 80.000. Die Einkünfte exkl. Sanierungsgewinn betragen somit TEUR 30.000.

Schritt 1 - Ermittlung der Körperschaftsteuern sowie des Unterschiedsbetrags

Einkommen inkl. Sanierungsgewinn	80.000
Einkommen exkl. Sanierungsgewinn	30.000
Steuer (25 %) inkl. Sanierungsgewinn	20.000
Steuer (25 %) exkl. Sanierungsgewinn	7.500
Unterschiedsbetrag	12.500

Abbildung 1: Berechnung der festzusetzenden Steuer in Beispiel 1 – Schritt 1

Im ersten Schritt wird die Körperschaftsteuer sowohl mit als auch ohne Berücksichtigung von Sanierungsgewinnen ermittelt. Nachdem in Österreich ein Körperschaftsteuersatz in Höhe von 25 % vorliegt, beträgt die Körperschaftsteuer mit Sanierungsgewinn EUR 20.000 (EUR 80.000 x 25 %). Die Körperschaftsteuer ohne die Berücksichtigung von

³²³ § 23a Abs. 2 Z 3 KStG.

³²⁴ KStR 2013, Rz 1535.

Sanierungsgewinnen beläuft sich auf EUR 7.500 (EUR 30.000 x 25 %). Daraus resultiert ein Unterschiedsbetrag in Höhe von EUR 12.500.

Schritt 2 - Multiplikation des Unterschiedsbetrages mit der Ausfallsquote

Unterschiedsbetrag (siehe oberhalb)	12.500
Quote	20%
Ausfallsquote (100 % - Quote)	80%
Nichtfestsetzungsbetrag	10.000

Abbildung 2: Berechnung der festzusetzenden Steuer in Beispiel 1 – Schritt 2

Schritt zwei umfasst die Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags. Dies erfolgt mittels der Multiplikation der Ausfallsquote mit der Differenz aus der Körperschaftsteuer inklusive Sanierungsgewinn und exklusive Sanierungsgewinn. Wie bereits in Schritt 1 berechnet, beläuft sich der geforderte Unterschiedsbetrag auf EUR 12.500. Nachdem die Sanierungsquote 20 % beträgt, ist eine Ausfallsquote in Höhe von 80 % gegeben. Das zu berechnende Ergebnis in Schritt zwei ergibt somit EUR 10.000.

Schritt 3 - Abzug des Nichtfestsetzungsbetrags von der Steuer inklusive Sanierungsgewinn

Steuer inkl. Sanierungsgewinn	20.000
abzüglich Nichtfestsetzungsbetrag	-10.000
Festzusetzende Körperschaftsteuer	10.000

Abbildung 3: Berechnung der festzusetzenden Steuer in Beispiel 1 – Schritt 3

Im dritten und letzten Schritt wird der Nichtfestsetzungsbetrag (Schritt 2) von der Körperschaftsteuer inklusive Sanierungsgewinn abgezogen. Die festzusetzende Körperschaftsteuer beläuft sich somit auf EUR 10.000.

Beispiel 2: Ermittlung der festzusetzenden Steuer mittels dreistufiger Berechnung unter Berücksichtigung eines Verlustvortrages sowie bereits gezahlter Mindestkörperschaftsteuer

Sachverhalt wie in Beispiel 1. Der Gesellschaft stehen jedoch noch Verlustvorträge in Höhe von EUR 35.000 zur Verfügung. Zusätzlich besteht eine bereits entrichtete („schwebende“) Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von EUR 1.750.

Schritt 1 - Ermittlung der Körperschaftsteuern sowie des Unterschiedsbetrags

Einkünfte inkl. Sanierungsgewinn	80.000
abzügl. Verlustvortrag	-35.000
<hr/>	
Einkommen inkl. Sanierungsgewinn	45.000
Einkünfte exkl. Sanierungsgewinn	30.000
abzügl. Verlustvortrag	-30.000
<hr/>	
Einkommen inkl. Sanierungsgewinn	0
Steuer (25 %) inkl. Sanierungsgewinn	11.250
Steuer (25 %) exkl. Sanierungsgewinn	0
<hr/>	
Unterschiedsbetrag	11.250

Abbildung 4: Berechnung der festzusetzenden Steuer in Beispiel 2 – Schritt 1

Der Verlustvortrag muss sowohl bei der Berechnung für die Körperschaftsteuer inklusive Sanierungsgewinn als auch exklusive Sanierungsgewinn berücksichtigt werden. Nachdem sich das Unternehmen in einem Insolvenzverfahren befindet, kann der Verlustvortrag zu 100% verrechnet werden (siehe Kapitel 3.3.2). Bei der Berechnung des Einkommens exklusive Sanierungsgewinn können lediglich EUR 30.000 an Verlustvorträgen berücksichtigt werden, da ein Einkommen kleiner EUR 0 nicht möglich ist. Der Unterschiedsbetrag aus den Körperschaftsteuern beträgt daher in Beispiel 2 nur EUR 11.250. Die Mindestkörperschaftsteuer ist in diesem Schritt noch nicht zu berücksichtigen.

Schritt 2 - Multiplikation des Unterschiedsbetrages mit der Ausfallsquote

Unterschiedsbetrag (siehe oberhalb)	11.250
Quote	20%
Ausfallsquote (100 % - Quote)	80%
Nichtfestsetzungsbetrag	9.000

Abbildung 5: Berechnung der festzusetzenden Steuer in Beispiel 2 – Schritt 2

Die Berechnungsweise in Schritt 2 hat sich im Vergleich zu Beispiel 1 nicht verändert. Aufgrund der Verwertung der Verlustvorträge berechnet sich der Nichtfestsetzungsbetrag auf EUR 9.000.

Schritt 3 - Abzug des Nichtfestsetzungsbetrags von der Steuer inklusive Sanierungsgewinn

Steuer inkl. Sanierungsgewinn	11.250
abzüglich Nichtfestsetzungsbetrag	-9.000
Festzusetzende Körperschaftsteuer	2.250
Anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer	500
Körperschaftsteuerlast	1.750

Abbildung 6: Berechnung der festzusetzenden Steuer in Beispiel 2 – Schritt 1

Die festzusetzende Steuer wird wie in Beispiel 1 berechnet und beläuft sich auf EUR 2.250. Bei der Körperschaft besteht bereits die bezahlte („schwebende“) Mindestkörperschaftsteuer, welche von der bescheidmäßig festzusetzenden Körperschaftsteuer abgezogen werden kann (siehe Kapitel 3.3.3.). Die Mindestkörperschaftsteuer kann maximal bis zu einer Steuerlast in Höhe von EUR 1.750 verrechnet werden. Im Jahr 2016 können daher EUR 500 der bereits bezahlten („schwebenden“) Mindestkörperschaftsteuer abgezogen werden.

Beispiel 3: Steuerliche Wirkungen der Sanierungsgewinnbesteuerung außerhalb der Unternehmensgruppe 1³²⁵

Im Jahr 2016 wird ein Sanierungsverfahren (20% Quote) über eine Körperschaft A abgeschlossen. Die Bezahlung der Sanierungsquote wird anteilig im Jahr 2016 (80 %) und im Jahr 2017 (20 %) erfolgen. Der Gesellschaft stehen Verlustvorträge in Höhe von EUR 1.300.000 zur Verfügung. Die Körperschaft A erzielt in den Jahren 2016 bis 2020 folgende Ergebnisse:

	2016	2017	2018	2019	2020	Gesamt
laufender Gewinn nach dem Insolvenzverfahren	0	160.000	300.000	500.000	600.000	1.560.000
laufender Gewinn im Insolvenzverfahren	40.000	0	0	0	0	40.000
Sanierungsgewinn iSd § 23a KStG	680.000	170.000	0	0	0	850.000
Summe	720.000	330.000	300.000	500.000	600.000	2.450.000
Verlustvortragsgrenze	720.000	290.000	225.000	65.000	0	1.300.000
Verlustabzug	720.000	290.000	225.000	65.000	0	1.300.000
Gewinn	0	40.000	75.000	435.000	600.000	1.150.000
begünstigter Sanierungsgewinn	0	0	0	0	0	0
nicht begünstigter Sanierungsgewinn	0	40.000	75.000	435.000	600.000	1.150.000
Körperschaftsteuer	0	10.000	18.750	108.750	150.000	287.500

Abbildung 7: Ergebnissituation der Körperschaft für die Jahre 2016 bis 2020 in Beispiel 3

³²⁵ In Anlehnung an *Kanduth-Kristen/Stefaner*, „Verlustrettung“ und Unternehmenssanierung, in *Achatz et al (Hrsg.)*, Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung (2011), 305f.

Werden die Sanierungsquoten in Raten abgestattet, so müssen diese im Verhältnis der tatsächlich geleisteten Ratenzahlungen zu den insgesamt zu entrichteten Beträgen aufgeteilt werden (siehe Kapitel 3.1.). Im vorliegenden Beispiel beträgt der Sanierungsgewinn EUR 850.000. Die Bezahlung der Sanierungsquote wird anteilig im Jahr 2016 mit 80 % und im Jahr 2017 mit 20 % erfolgen. Daraus ergibt sich im Jahr 2016 ein Sanierungsgewinn in Höhe von EUR 680.000. Der Sanierungsgewinn im Jahr 2017 beträgt demnach EUR 170.000.

Im Jahr 2016 kam es somit sowohl zu einem laufenden Gewinn im Insolvenzverfahren als auch zu einem Sanierungsgewinn iSd § 23a KStG. Nachdem sich das Unternehmen im Jahr 2016 in einem Insolvenzverfahren befindet, können beide Gewinne zu 100 % mit dem Verlustvortrag verrechnet werden (siehe Kapitel 3.3.2.).

Im Jahr 2017 wurde das Insolvenzverfahren beendet. Für den Gewinn nach dem Insolvenzverfahren greift nun wieder die Verlustverrechnungsgrenze iHv. 75 %. Die Sanierungsgewinne iSd § 23a KStG können jedoch weiterhin zu 100 % mit den Verlustvorträgen verrechnet werden. Daraus ergibt sich ein Verlustabzug iHv. EUR 290.000 (100 % von EUR 170.000 Sanierungsgewinn und 75 % von EUR 160.000 laufender Gewinn). Der gesamte Sanierungsgewinn von EUR 850.000 wurde somit mit Verlustvorträgen gegenverrechnet.

In den Folgejahren fallen keine Sanierungsgewinne mehr an. Im Jahr 2018 kommt bei der Verlustverwertung nochmals die Verlustverwertungsgrenze von 75 % zu tragen. Im Zuge der Verlustverwertung im Jahr 2019 können nur noch Verlustvorträge iHv. EUR 65.000 in Abzug gebracht werden. Die Verlustvorträge sind dadurch zur Gänze aufgebraucht. Im Zeitraum 2016 bis 2020 kommt es zu einer Gesamtsteuerbelastung iHv. EUR 287.500.

Unterstellt man der Körperschaft A, dass weder Sanierungsgewinne iSd § 23a vorhanden sind noch ein Insolvenzverfahren anhängig ist, kommt man zu folgendem Ergebnis³²⁶:

³²⁶ In Anlehnung an *Kanduth-Kristen/Stefaner*, in *Achatz et al (Hrsg.)*, *Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung* (2011), 305f.

Variante zu Beispiel 3	2016	2017	2018	2019	2020	Gesamt
laufender Gewinn	720.000	330.000	300.000	500.000	600.000	2.450.000
Verlustvortragsgrenze	540.000	247.500	225.000	287.500	0	1.300.000
Verlustabzug	540.000	247.500	225.000	287.500	0	1.300.000
Gewinn	180.000	82.500	75.000	212.500	600.000	1.150.000
begünstigter Sanierungsgewinn	0	0	0	0	0	0
nicht begünstigter Sanierungsgewinn	180.000	82.500	75.000	212.500	600.000	1.150.000
Körperschaftsteuer	45.000	20.625	18.750	53.125	150.000	287.500

Abbildung 8: Ergebnissituation der Körperschaft für die Jahre 2016 bis 2020 in der Variante zu Beispiel 3

Vergleicht man nun die Beispiele (Beispiel 3 und Variante), kann folgendes festgestellt werden:

- Die Verlustvorträge wurden in beiden Beispielen zur Gänze aufgebraucht
- Die Gesamtsteuerbelastung im Zeitraum 2016 bis 2020 ist mit EUR 287.500 ident.

Daraus lässt sich ableiten, dass die Sanierungsgewinnbegünstigung iSd § 23a KStG aufgrund der gänzlichen Verrechnungen mit Verlustvorträgen keine steuerlichen Wirkungen entfaltet.³²⁷ Vergleicht man die Körperschaftsteuerbelastungen in den einzelnen Jahren, bewirkt das Sanierungsgewinnprivileg lediglich eine Steuerstundung.³²⁸

Beispiel 4: Steuerliche Wirkungen der Sanierungsgewinnbesteuerung außerhalb der Unternehmensgruppe 2³²⁹

Sachverhalt wie in Beispiel 3. Es bestehen jedoch keine Verlustvorträge aus Vorjahren.

	2016	2017	2018	2019	2020	Gesamt
laufender Gewinn nach dem Insolvenzverfahren	0	160.000	300.000	500.000	600.000	1.560.000
laufender Gewinn im Insolvenzverfahren	40.000	0	0	0	0	40.000
Sanierungsgewinn iSd § 23a KStG	680.000	170.000	0	0	0	850.000
Summe	720.000	330.000	300.000	500.000	600.000	2.450.000
Verlustvortragsgrenze	720.000	290.000	225.000	65.000	0	1.300.000
Verlustabzug	0	0	0	0	0	0
Gewinn	720.000	330.000	300.000	500.000	600.000	2.450.000
begünstigter Sanierungsgewinn	680.000	160.000	0	0	0	840.000
nicht begünstigter Sanierungsgewinn	40.000	160.000	300.000	500.000	600.000	1.600.000
Körperschaftsteuer	44.000	48.500	75.000	125.000	150.000	442.500

Abbildung 9: Ergebnissituation der Körperschaft für die Jahre 2016 bis 2020 in Beispiel 4

³²⁷ *Kanduth-Kristen/Komarek/Frabberger*, Die Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung im Rahmen der Gruppenbesteuerung (2016), 78f.

³²⁸ *Kanduth-Kristen/Stefaner*, in *Achatz et al (Hrsg.)*, Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung (2011), 307

³²⁹ In Anlehnung an *Kanduth-Kristen/Stefaner*, in *Achatz et al (Hrsg.)*, Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung (2011), 305f.

Zur Berechnung der Körperschaftsteuer in 2016 und 2017 siehe Beispiel 1. Die Gesamtsteuerbelastung – ohne Vorhandensein eines Verlustvortrages – beträgt EUR 440.000.

Vergleicht man diesen Betrag nun mit der der Gesamtsteuerbelastung aus Beispiel 3, ergibt sich eine Mehrbelastung iHv. EUR 155.000 (EUR 442.500 – EUR 287.500). Die Mehrbelastung lässt sich aufgrund der fehlenden Verrechenbarkeit der Verlustvorträge begründen. Es ist jedoch zu beachten, dass normalerweise die Mehrbelastung – ohne Berücksichtigung von Sanierungsgewinnen – aufgrund fehlender Verlustverrechnungsmöglichkeit EUR 325.000 ausmachen würde. Nachdem der Sanierungsgewinn jedoch aufgrund seiner steuerlichen Begünstigung nur anteilig festgesetzt wird, findet eine Reduktion der grundsätzlichen steuerlichen Mehrbelastung von EUR 325.000 auf EUR 155.000 statt. Die steuerliche Entlastungswirkung aufgrund der Sanierungsgewinnbegünstigung beträgt EUR 170.000 (EUR 800.000 x 80% Ausfallsquote x 25 % Körperschaftsteuer).

Mit diesem Beispiel wird verdeutlicht, dass die Sanierungsgewinnbegünstigung aufgrund der Verwertung der Verlustvorträge in Beispiel 3 nicht ausgeschöpft werden kann. Liegt kein Verlustvortrag vor, würde die steuerliche Entlastungswirkung der Sanierungsgewinnbesteuerung EUR 170.000 betragen (Berechnung siehe oberhalb). Die effektive steuerliche Mehrbelastung in Beispiel 3 beträgt jedoch lediglich EUR 155.000. In anderen Worten: Die grundsätzliche Steuerwirkung des Verlustvortrages iHv. EUR 325.000 wurde aufgrund der verpflichtenden Verrechnung mit Sanierungsgewinnen um EUR 170.000 auf EUR 110.000 gemindert.³³⁰

Liegen somit sowohl Sanierungsgewinne als auch Verlustvorträge vor, führt das einerseits zur Einschränkung des Sanierungsgewinnprivilegs und andererseits zur Reduktion der steuerlichen Wirkung des Verlustvortrages.³³¹

3.5 Forderungsverzicht im selben Verhältnis wie andere Gläubiger?

Der Gesetzgeber rechtfertigt die derzeitige Ausgestaltung der Sanierungsgewinnbegünstigung iSd § 23a KStG darin, dass der Fiskus im selben Ausmaß wie die übrigen Gläubiger auf seine Forderungen verzichtet und sich in gleicherweise an

³³⁰ *Kanduth-Kristen/Komarek/Frabberger*, Die Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung im Rahmen der Gruppenbesteuerung (2016), 78f.

³³¹ *Kanduth-Kristen/Stefaner*, in *Achatz et al (Hrsg.)*, Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung (2011), 307.

der Entschuldung beteiligt.³³² *Gruber* ist allerdings der Auffassung, dass der Vergleich hinkt:³³³

- Die Finanzverwaltung verzichtet lediglich anteilmäßig auf die Steuerforderungen auf den Sanierungsgewinn.³³⁴ Die übrigen Gläubiger verzichten anteilmäßig auf alle bestehenden Forderungen
- Der Abgabeforderungsverzicht des Fiskus wird durch bestehende Verlustvorträge gemindert. Oft sind gerade bei sanierungsgewinnbedürftigen Körperschaften sehr hohe Verlustvorträge zu erwarten, wodurch das Sanierungsgewinnprivileg oftmals ins Leere geht.
- Die Finanzverwaltung muss bloß im Fall eines gerichtlich bedingten Sanierungsverfahrens auf Steuerforderungen verzichten. Im Zuge von ausländischen und außergerichtlichen Verlusten besteht keine Verpflichtung Steuerforderung zu erlassen.

³³² ERIrV 1187 BlgNR 22. GP, 9f; *Atzmüller*, in *König/Schwarzinger (Hrsg.)*, Körperschaften im Steuerrecht, FS Wiesner (2004), 65.

³³³ *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht (2014), 117.

³³⁴ Kritisch: *Kanduth-Kristen/Komarek/Fraberger*, Die Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung im Rahmen der Gruppenbesteuerung (2016), 79: Der Fiskus verzichtet im Falle eines Sanierungsverfahrens auch auf alle sonstigen (im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung) noch bestehenden Steuerforderungen (bspw. Noch offene Umsatzsteuerbeträge) gegenüber den Steuerpflichtigen.

4. STEUERLICHE WIRKUNGEN DER SANIERUNGSGEWINNBESTEUERUNG INNERHALB DER UNGERNEHMENSGRUPPE

In diesem Kapitel werden die Auswirkungen der Sanierungsgewinnbesteuerung gem. § 23a KStG im Zuge der Gruppenbesteuerung analysiert. Zuerst wird die Beziehung zwischen der Gruppenbesteuerung und der Sanierungsgewinnbesteuerung erläutert. Anschließend wird auf die ergangene Rechtsprechung eingegangen. Es wird sowohl eine Berechnung der Sanierungsgewinnbegünstigung auf der Stufe des Gruppenmitglieds als auch auf der Ebene des Gruppenmitglieds erfolgen.

4.1 Die Beziehung zwischen Gruppenbesteuerung und Sanierungsgewinnbesteuerung

Die Eröffnung eines Sanierungsverfahrens führt zu keinem Untergang der Rechtspersönlichkeit oder dem Verlust der Steuersubjekteigenschaft einer Körperschaft. Demnach kommt es beim Eintritt eines Sanierungsverfahrens des Gruppenträgers oder eines Gruppenmitglieds nicht zum Austritt des Gruppenträgers oder Gruppenmitglieds aus der Unternehmensgruppe.³³⁵

Die Bestimmungen der Gruppenbesteuerung gem. § 9 KStG sowie der Sanierungsgewinnbesteuerung gem. § 23a KStG sind grundsätzlich sehr detailliert geregelt. Gesetzliche Regelungen, wie eine steuerliche Behandlung der Sanierungsgewinnbesteuerung im Rahmen der Gruppenbesteuerung zu erfolgen hat., findet man weder im Gesetzestext des § 9 KStG noch im § 23a KStG.³³⁶ Die steuerlichen Folgen der Sanierungsgewinnbesteuerung, die innerhalb von Unternehmensgruppen erzielt werden, sind bisher nicht zur Gänze geklärt.³³⁷ Insbesondere die Frage, ob die Berechnung der Sanierungsgewinnbegünstigung gem. § 23a Abs. 2 KStG bei dem den Sanierungsgewinn erzielenden Gruppenmitglied oder auf Ebene des Gruppenträgers zu

³³⁵ Artmann/Lux, Konzernrecht und Gruppenbesteuerung, in *Quantschnigg et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung, Rz 74f.

³³⁶ Komarek, Die Sanierungsgewinnbesteuerung in der Unternehmensgruppe, VWT (2016), 214.

³³⁷ Kofler, in *Achatz/Kirchmayr (Hrsg.)*, Körperschaftsteuergesetz (2011), § 23a Rz 17.

erfolgen hat, ist offen. Die differierenden Ansatzpunkte können in der Praxis erhebliche Auswirkungen haben.³³⁸

Die Judikatur sowie die vorwiegende Literatur beschäftigte sich – soweit ersichtlich – lediglich mit Sanierungsfällen von Gruppenmitgliedern. Die Sanierung von Gruppenträgern wurde erstmals im Jahr 2016 von *Komarek* tiefgehend analysiert.³³⁹

4.2 Ergangene Rechtsprechung

In diesem Kapitel wird die bis jetzt ergangene Rechtsprechung betreffend der Sanierungsgewinnbesteuerung innerhalb der Unternehmensgruppe dargestellt. Zuerst wird der Sachverhalt erläutert. Anschließend wird auf die Rechtsprechung des UFS sowie des VwGH eingegangen.

4.2.1 Sachverhalt³⁴⁰

In der Judikatur gibt es bisher einen einzigen Anlassfall.³⁴¹ Einem Gruppenmitglied wurde aus einer Kommanditbeteiligung ein Gewinnanteil iHv. EUR 900.039,86 zugewiesen. Darin war ein Sanierungsgewinn von EUR 1.513.436,35 berücksichtigt. Abzüglich der laufenden Verluste des Gruppenmitglieds, wurde das Einkommen des Gruppenmitglieds mittels Bescheid iSd § 24a ABs. 1 KStG mit EUR 848.577,95 festgestellt. Aufgrund des Sanierungsgewinns wurde im Feststellungsbescheid des Gruppenmitglieds auf Basis einer 20 %-Ausgleichsquote ein Nichtfestsetzungsbetrag iHv. EUR 169.060,39 ausgewiesen.

Der Feststellungsbescheid berechnete sich wie folgt: Die Körperschaftsteuer auf das Gruppenmitglied würde EUR 212.144,49 betragen. Ohne Berücksichtigung des Sanierungsgewinns, wäre ein Verlust gegeben, wodurch in diesem Falle lediglich die Mindestkörperschaftsteuer anfällt. Im vorliegenden Fall beträgt die Mindestkörperschaftsteuer für drei Monate (Neugründung) EUR 819,00. Vom Unterschiedsbetrag iHv. EUR 211.325,49 ist die Ausfallsquote in Höhe von 80 % (100 % abzüglich 20 % Ausgleichsquote) nicht anzusetzen. Das sind EUR 169.060,39.

³³⁸ *Hebenstreit/Knapp*, 7 Jahre Gruppenbesteuerung – ein Überblick über die bisherige UFS-Judikatur, taxlex 2012, 138f; *Bergmann/Lehner*, in *Bergmann/Bieber (Hrsg.)*, Körperschaftsteuergesetz - Update-Kommentar (2015), § 23a KStG Rz 1.

³³⁹ *Kanduth-Kristen/Komarek/Fraberger*, Die Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung im Rahmen der Gruppenbesteuerung (2016), 118f.

³⁴⁰ Siehe dazu auch *Kanduth-Kristen/Komarek*, VwGH zum Sanierungsgewinn eines Gruppenmitglieds, taxlex 2014, 64f; *Kanduth-Kristen/Komarek/Fraberger*, Die Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung im Rahmen der Gruppenbesteuerung (2016), 119f.

³⁴¹ VwGH 24.10.2013, 2012/15/0054 (zu UFS 13.1.2012, RV/0167-K/11) und 24.10.2013, 2012/15/0053 (zu UFS 13.1.2012, RV/0165-K/11).

Auf diesen Feststellungsbescheid aufbauend wurde der Gruppenträger-Körperschaftsteuerbescheid mit einem Gruppeneinkommen von EUR 1.813.283,24 erlassen. Das Gruppeneinkommen berechnete sich aus dem zusammengefassten Ergebnis aus dem eigenen Einkommen des Gruppenträgers iHv. EUR 964.705,29 sowie des Einkommens des Gruppenmitglieds iHv. EUR 848.577,95.

Dieses Gruppeneinkommen wurde vom zuständigen Finanzamt der Körperschaftsteuer iHv. 25 % unterworfen, das sind EUR 453.320,81. Anschließend wurde der Nichtfestsetzungsbetrag iHv. EUR 169.060,39 abgezogen. Daraus resultierte eine endgültige Steuerlast von EUR 284.260,42.

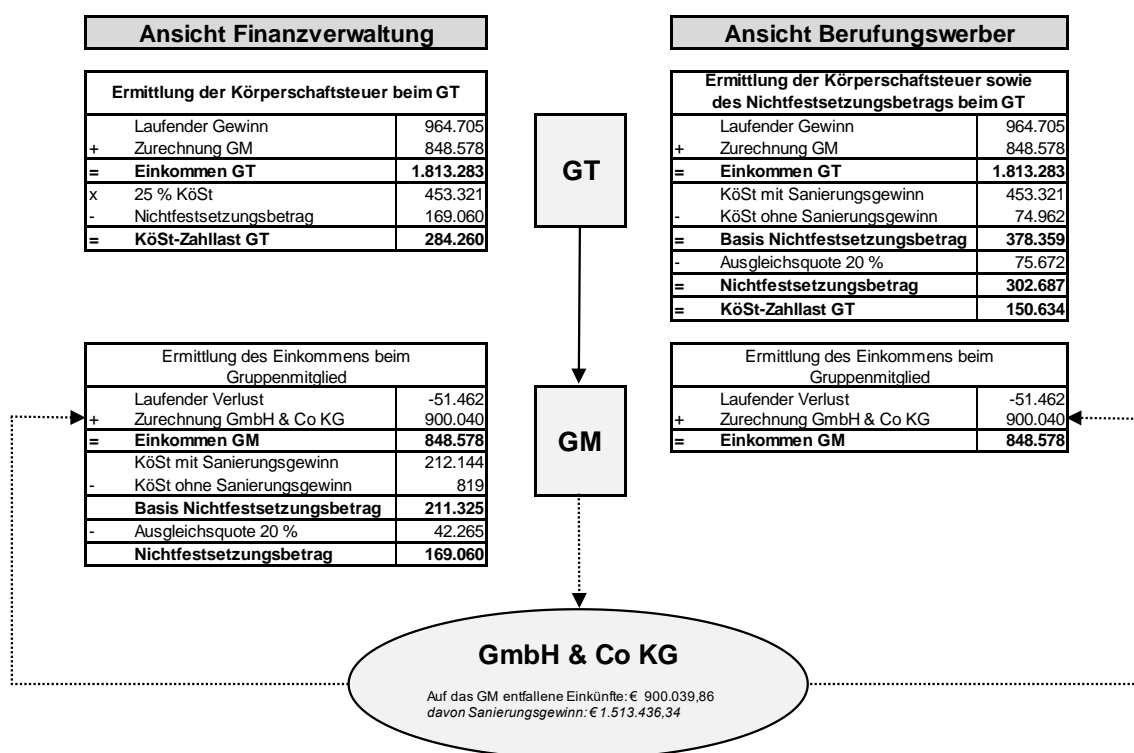


Abbildung 10: Darstellung des Sachverhalts zum Anlassfall

Sowohl der Gruppenträger³⁴² als auch das Gruppenmitglied³⁴³ erhoben gegen den erlassenen Bescheid das Rechtsmittel der Berufung. Die Berufungswerber vertreten die Ansicht, dass ein etwaiger Sanierungsgewinn vollständig auf Ebene des Gruppenträgers berücksichtigt werden muss. Maßgeblich für das Konzept der Gruppenbesteuerung ist die Ermittlung einer einheitlichen Bemessungsgrundlage, welches durch

³⁴² UFS 13.11.2012, RV/0167-K/11 iVm VwGH 24.10.2013, 2012/15/0054.

³⁴³ UFS 13.11.2012, RV/0165-K/11 iVm VwGH 24.10.2013, 2012/15/0053.

Zusammenrechnung der Einkommen der Gruppenmitglieder zum eigenen Einkommen des Gruppenträgers erfolgt. Bei der Sanierungsgewinnbegünstigung des § 23a KStG handelt es sich um eine Tarifvorschrift. Die Veranlagung des Einkommens gem. § 24a Abs. 3 KStG erfolgt im Konzept der Gruppenbesteuerung auf Basis des zusammengefassten Ergebnisses beim Gruppenträger. Nachdem Tarifvorschriften Sondervorschriften für Steuerfestsetzungen darstellen, kann die Tarifbegünstigung des § 23a KStG nur auf das Gruppeneinkommen – hier wird der zugerechnete Gewinn des Gruppenmitglieds gänzlich berücksichtigt – angewendet werden. Dies Rechtsansicht wurde mittels Verweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 30.03.2011 (2008/13/0010) bekräftigt.

Das VwGH-Erkenntnis vom 30.03.2011 (2008/13/0010) betraf eine natürliche Person. Diese erzielte einen Sanierungsgewinn aus einer atypischen stillen Beteiligung sowie Verluste aus anderen gewerblichen Tätigkeiten. Ferner hatte die Person noch andere positive Einkünfte (nsA, V&V, ausländische Einkünfte). Der Berufungswerber strebte insofern die Aufrechterhaltung des Sanierungsgewinns an, als diese Deckung in den positiven Einkünften findet. Der VwGH hat in diesem Fall entschieden, dass bei einer Ermittlung des Einkommens iSd § 2 Abs. 2 EStG ein mehrstufiges Verlustausgleichsverfahren zur Anwendung kommt (siehe auch Kapitel 3.3.1). Es kann somit nur jener Teil des Sanierungsgewinns im zu besteuernenden Einkommen vorhanden sein, der nicht bereits vorher aufgrund des Verlustausgleichs ausgeglichen wurde. Die Frage der Tarifiermäßigung stellt sich erst im Anschluss der Zusammenrechnung aller positiven und negativen Einkünfte.

Die Berufungswerber der VwGH-Verfahren vom 30.11.2012 führten im Weiteren aus, dass die Ermittlung der Einkünfte im Zuge der Gruppenbesteuerung vergleichbar der einheitlichen und gesonderten Gewinnermittlung bei Beteiligungen an Personengesellschaften gem. § 188 BAO sei. Die Einkünfte werden in einem ersten Schritt beim Gruppenmitglied inklusive Sanierungsgewinn festgestellt. In einem zweiten Schritt erfolgt die korrekte Besteuerung des Sanierungsgewinns auf Ebene des Beteiligten (Gruppenträger). Weiters sind die Berufungswerber der Meinung, dass die Ermittlung eines Steuernichtfestsetzungsbetrags auf der Ebene eigens Gruppenmitglieds sich als sinnlos erweist, wenn das eigene Einkommen des Gruppenträgers bzw. das Gruppeneinkommen noch nicht feststehen.

Resultierend aus den oben genannten Gründen begehren die Berufungswerber die Streichung des Nichtfestsetzungsbetrags iHv. EUR 169.060,39 aus dem Gruppenmitglieds- feststellungsbescheid. Ferner soll der im Einkommen enthaltene Sanierungsgewinn iHv. EUR 1.513.436,34 als abgabenrechtliche relevante Tatsache im

Feststellungsbescheid vorgemerkt werden und folglich an Gruppenträger transportiert werden. Aus der Sicht der Berufungswerber sollte der Nichtfestsetzungsbetrag auf Basis des gesamten Gruppeneinkommens erfolgen.

Die Körperschaftsteuer auf das Gruppeneinkommen würde EUR 453.320,81 betragen (EUR 1.813.283,24 x 25 %). Ohne Berücksichtigung des Sanierungsgewinns würde sich das Gruppeneinkommen auf EUR 2.99.846,90 (EUR 1.813.283,24 abzügl. EUR 1.513.436,34) belaufen. Hierauf würde sich eine Körperschaftsteuer iHv. EUR 74.961,73 ergeben. Vom Unterschiedsbetrag iHv. EUR 378.359,08 wäre die Ausfallsquote in Höhe von 80 % (100 % abzüglich 20 % Ausgleichsquote) nicht anzusetzen. Das sind EUR 302.687,27 (Nichtfestsetzungsbetrag). Die endgültige Steuerlast würde EUR 150.633,54 betragen (EUR 453.320,81 KöSt mit Sanierungsgewinn abzüglich EUR 302.687,27 Nichtfestsetzungsbetrag).

Das zuständige FA war der Ansicht, dass es sich beim § 23a KStG – entgegen der Meinung der Berufungswerber – um eine Einkommensermittlung handle und auch Gruppenmitglieder eine Steuererklärung abzugeben haben, in der eine Angabe über die Ausgleichsquote zu erfolgen hat. Des Weiteren sieht die Regelung der Sanierungsgewinnbegünstigung iSd §23a KStG vor, den Fiskus mit anderen Gläubigern, die im Rahmen eines Sanierungsverfahrens auf Forderungen verzichtet haben, gleichzustellen. Zudem verstoße die Ansicht der Berufungswerber gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Die auf das Gruppenmitglied entfallene Körperschaft würde rd. 211.000 Euro betragen. Der sich – wie vom Berufungswerber gewünscht - auf Ebene des Gruppenträgers ergebende Nichtfestsetzungsbetrag würde sich auf rund EUR 300.000 belaufen. Dieses Resultat wäre überschießend und nicht gerecht.

4.2.2 UFS-Rechtsprechung³⁴⁴

Im gegenständlichen Fall hat der UFS somit die Frage zu klären, ob die Verhältnisrechnung des § 23a KStG betreffend der Nichtfestsetzung der Körperschaftsteuer vom Einkommen des Gruppenmitglieds oder anhand des Gruppeneinkommens zu erfolgen hat. Der UFS wies die Berufung als unbegründet ab und begründete dies wie folgt:

- Das Gruppenmitglied bleibt – trotz letztlich vorzunehmender Ergebniszurechnung – persönlich steuerpflichtig und hat sein steuerlich maßgebendes Ergebnis

³⁴⁴ UFS 13.01.2012, RV/0167-K/11, 31.01.2012, RV/0165-5/11; siehe dazu auch *Kanduth-Kristen/Komarek*, taxlex 2014, 64f; *Kanduth-Kristen/Komarek/Fraberger*, Die Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung im Rahmen der Gruppenbesteuerung (2016), 119f.

selbstständig zu ermitteln. Das Gruppenmitglied betreffende Umstände – im gegenständlichen Fall das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes und die entsprechende Begünstigung gem. § 23a KStG – können sich nur bei diesem niederschlagen.

- Auch § 24a Abs. 3 (siehe Erläuterungen des Beschwerdeführers) mag hier nichts verändern. Die Bestimmung verlangt nur, dass die Körperschaftsteuer im Zuge der Gruppenbesteuerung nach dem Gruppenträger zuzurechnenden Einkommen zu veranlagern ist. Die Gesetzesstelle trifft jedoch keine Aussage hinsichtlich des Steuertarifs, der auf das Gruppeneinkommen anzuwenden ist.
- Weiters handelt es sich bei Sanierungsgewinnen um Gewinne, die durch Betriebsvermögensvermehrungen infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlassens von Schulden zu Sanierungszwecken entstanden sind. Diese ist allein beim Gruppenmitglied eingetreten – nicht aber beim Gruppenträger.
- Im Zuge des § 188 BAO komme es bei Mitunternehmerschaften lediglich zu einer Feststellung der Einkünfte, die in weiterer Folge bei der Einkommensermittlung der jeweiligen Gesellschafter entsprechend zu berücksichtigen sind. Beim Konzept der Gruppenbesteuerung ist das Einkommen aufgrund der Steuersubjektivität bereits bei den Gruppenmitgliedern vorgesehen. Auf der Ebene des Gruppenträger kommt es zu einer Zusammenfassung der Ergebnisse. Dies stellt keine Einkommensermittlung dar. Eine Analogie des § 188 BAO zu § 9 KStG wird daher nicht gesehen.
- Es ist nebensächlich ob der Sanierungsgewinn aus einer Mitunternehmerschaft (GmbH & Co KG) stammt. Das Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft ist immer den Gesellschaftern – also dem Gruppenmitglied – zuzurechnen.

4.2.3 VwGH-Rechtsprechung³⁴⁵

Der VwGH teilte die Meinung des UFS und wies die Beschwerde als unbegründet ab. Mit Bezugnahme auf die Gesetzesmaterialien des AbgÄG 2005 und des § 9 Abs. 6 KStG führt der VwGH aus, dass das Besteuerungsverfahren im Zuge der Gruppenbesteuerung zweistufig erfolgt:³⁴⁶

³⁴⁵ VwGH 24.10.2013, 2012/15/0054; 21.11.2013, 2012/15/0053; siehe dazu auch auch *Kanduth-Kristen/Komarek*, taxlex 2014, 64f; *Kanduth-Kristen/Komarek/Fraberger*, Die Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung im Rahmen der Gruppenbesteuerung (2016), 119f.

³⁴⁶ EIRV 1187 BlgNR 22. GP, 14.

- In Stufe eins werden die Einkommen aller inländischen Gruppenmitglieder sowie des Gruppenträgers und alle für die Steuerbemessung der Gruppe relevanten Tatsachen in einem eigenen Feststellungsverfahren ermittelt und bescheidmäßig festgestellt.
- In Stufe zwei wird durch Zusammenrechnung der Feststellungsergebnisse das Gruppeneinkommen ermittelt, wobei hier die Sonderausgaben des Gruppenträgers zu berücksichtigen sind. Das Gruppeneinkommen ist die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer, welche in weiterer Folge festzusetzen ist.

Der erste Schritt eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds besteht folglich immer im Errechnen des Einkommens iSd § 7 Abs. 2 KStG.³⁴⁷ Nur im Zuge der Einkommensermittlung des Gruppenmitglieds ergibt sich, ob ein Sanierungsgewinn gem. § 23a KStG im Einkommen enthalten ist.

Die Erkenntnisse des – vom Berufungswerber zitierten – Judikat vom 30.03.2011 (2008/13/0010) für natürliche Personen gelten laut Ausführungen des VwGH auch für die Sanierungsgewinnbesteuerung iSd § 23a KStG. Sanierungsgewinne können demnach im Einkommen einer Körperschaft nicht mehr enthalten sein, insofern bei der Ermittlung des Einkommens einer Körperschaft Verluste aus derselben Einkaufsquelle oder derselben Einkunftsart gegenüberstehen.

Weiters führt der VwGH aus, dass der Feststellungsbescheid gem. § 24a Abs. 1 Z 1 KStG über das Ergebnis des inländischen Gruppenmitglieds für das Körperschaftsteuerverfahren des Gruppenträgers bindend ist. Der Feststellungsbescheid bildet einen Grundlagenbescheid für das Körperschaftsteuerverfahren.

Mit Verweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 28.11.2001 (97/13/0204) zu Einkünftefeststellungsbescheide nach § 188 BAO stellt der VwGH klar, dass auf einem Feststellungsbescheid gem. § 24a Abs. 1 Z 1 KStG der Nichtfestsetzungsbetrag angeführt werden kann, selbst wenn die Auflistung des zwingenden Inhaltes der Feststellungsbescheide nach § 24a Abs. 1 Z 1 KStG diese nicht enthalten. Ein auf einem Feststellungsbescheid angeführter Abspruch entfalte ebenfalls eine entsprechende Bindungswirkung für das Körperschaftsverfahren des Gruppenträgers.

³⁴⁷ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung – Praxiskommentar (2009), K 234.

4.3 Ermittlung der Sanierungsgewinnbegünstigung eines sanierungsbedürftigen Gruppenmitglieds

Um die Frage beantworten zu können, ob die Ermittlung eines Nichtfestsetzungsbetrags auf Ebene des Gruppenmitglieds oder auf Ebene des Gruppenträgers zu erfolgen hat, ist aus Sicht der Literatur die Frage, ob es sich bei § 23a KStG um eine Einkommensermittlungsvorschrift (lt. Finanzamt) oder um eine Tarifvorschrift (lt. Berufungswerber) handelt.³⁴⁸

Bei der Gruppenbesteuerung gem. § 9 KStG handelt es sich um eine Einkommensvorschrift. Jedes Gruppenmitglied und der Gruppenträger haben im ersten Schritt sein eigenes Einkommen zu ermitteln. Diese werden in späterer Folge zu einem Gruppeneinkommen zusammengefasst.³⁴⁹ Im Vergleich dazu gilt es bei der Einordnung des § 23a KStG zu unterscheiden, ob es sich bei dieser Bestimmung um eine Einkommensermittlungs- oder Tarifvorschrift handelt. In § 23a Abs. 1 KStG werden Sanierungsgewinne als Einkünfte definiert.³⁵⁰ Demnach sind Sanierungsgewinne Bestandteil des Einkommens der einzelnen Körperschaft. § 23a Abs. 1 KStG kann somit als Einkommensermittlungsvorschrift gesehen werden.³⁵¹ Hingegen sieht §23a Abs. 2 KStG Ermittlung des Nichtfestsetzungsbetrags erst nach Anwendung des Körperschaftsteuertarifs vor. Es kann sich bei § 23a Abs. 2 KStG somit ausschließlich um eine Tarifvorschrift handeln.³⁵²

Für die Berechnung der Körperschaftsteuer in der Unternehmensgruppe ist immer auf das Gruppeneinkommen abzustellen. Eine Berechnung der Sanierungsgewinnbesteuerung

³⁴⁸ *Kanduth-Kristen/Komarek*, taxlex 2014, 66.

³⁴⁹ EIRV 686 BlgNR 22. GP, 18.

³⁵⁰ *Kanduth-Kristen/Komarek/Fraberger*, Die Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung im Rahmen der Gruppenbesteuerung (2016), 178f.

³⁵¹ *Bergmann/Lehner*, in *Bergmann/Bieber (Hrsg.)*, Körperschaftsteuergesetz – Update-Kommentar (2015), § 23a Rz 5.

³⁵² UFS 13.1.2012, RV/0167-K/11; 13.1.2012, RV/0165-K/11; *Bergmann/Lehner*, in *Bergmann/Bieber (Hrsg.)*, Körperschaftsteuergesetz – Update-Kommentar (2015), § 23a Rz 5; *Gleiß-Rathmanner/Petritz*, ZUS 2012, 151; *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht (2014), 72; *Gruber*, VwGH: Sanierungsgewinn in der Gruppe, GES 2014, 81; *Gruber*, in *Lang et al (Hrsg.)*, KStG-Kommentar (2016), § 23a Rz 14; *Hebenstreit/Knapp*, taxlex 2012, 137 ff; *Hebenstreit/Knapp*, Gruppenbesteuerung – Judikaturüberblick reloaded (Teil 3), ÖStZ 2015, 350f; *Kanduth-Kristen/Komarek*, taxlex 2014, 66ff; *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr (Hrsg.)*, Körperschaftsteuergesetz (2011), § 23a Rz 1; *Kanduth-Kristen/Komarek/Fraberger*, Die Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung im Rahmen der Gruppenbesteuerung (2016).

iSd § 23a KStG als Tarifvorschrift kann daher nur auf Basis des Gruppeneinkommens – somit auf Ebene des Gruppenträgers – erfolgen.

Aus meiner Sicht wurde diese Frage weder in den ergangenen Rechtsprechungen³⁵³, noch in den Gesetzesmaterialien³⁵⁴ oder in der Literatur³⁵⁵ explizit beantwortet. In den nachfolgenden Kapiteln wird die Berechnung des Sanierungsgewinn eines sanierungsbedürftigen Gruppenmitglieds sowohl auf Ebene des Gruppenmitglieds als auch auf Ebene des Gruppenträgers behandelt.

4.3.1 Ermittlung des Nichtfestsetzungsbetrages auf Ebene des Gruppenmitglieds sowie der Körperschaftsteuer der Unternehmensgruppe

Im Zuge der Gruppenbesteuerung gem. § 9 KStG verlässt man die ansonsten im KStG bestehende Individualbesteuerung.³⁵⁶ Die Gruppenmitglieder haben zunächst unabhängig von der Unternehmensgruppe das steuerliche Einkommen individuell zu ermitteln³⁵⁷. Beim Gruppenträger werden alle Ergebnisse schlussendlich zusammengefasst, saldiert und versteuert.³⁵⁸

4.3.1.1 Ermittlung des Nichtfestsetzungsbetrags beim Gruppenmitglied

Im Zuge der Einkommensermittlung des Gruppenmitglieds wird der Sanierungsgewinn sowie der Nichtfestsetzungsbetrag iSd § 23a KStG ermittelt. Für die Berechnung des Sanierungsgewinnes sowie des Nichtfestsetzungsbetrags sind grundsätzlich die gleichen Bestimmungen wie für Körperschaften im Zuge der Individualbesteuerung anzuwenden (siehe Kapitel 3).

³⁵³ UFS 13.1.2012, RV/0167-K/11 iVm VwGH 24.10.2013, 2012/15/0054; 13.1.2012, RV/0165-K/11 iVm VwGH 21.11.2013, 2012/15/0053; 22.10.2007, RV/0059-I/07; 22.10.2007, RV/0060-I/07.

³⁵⁴ EriRV 59 BlgNR 22. GP, 275.

³⁵⁵ Dazu ua *Gleiß-Rathmanner/Petritz*, ZUS 2012, 151; *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht (2014), 72; *Gruber*, GES 2014, 81; *Gruber*, in *Lang et al (Hrsg.)*, KStG (2016), § 23a Rz 14; *Hebenstreit/Knapp*, taxlex 2012, 137 ff; *Hebenstreit/Knapp*, ÖStZ 2015, 350f; *Kofler*, in *Achatz/Kirchmayr (Hrsg.)*, Körperschaftsteuergesetz (2011), § 23a Rz 1.

³⁵⁶ *Pinetz/Stefaner*, in *Lang et al (Hrsg.)*, KStG (2016), § 9 Rz 156.

³⁵⁷ EriRV 686 BlgNR 22. GP, 18.

³⁵⁸ KStR 2013 Rz 1059; *Gassner*, SWK 2004, 473, S 347; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung – Praxiskommentar (2009), K 233; *Tumpel/Aigner* in *Quantschnitgg et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung (2005), § 9 Abs. 6 Rz 1f.

Für die Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags ist das individuelle Einkommen des Gruppenmitglieds relevant. Eine Ergebniszurechnung von untergeordneten Gruppenmitgliedern ist nicht möglich.³⁵⁹

Damit die Bestimmungen des § 23a KStG angewandt werden können, müssen im Einkommen Sanierungsgewinne enthalten sein.³⁶⁰ Das Einkommen von Gruppenmitgliedern berechnet sich gem. § 7 Abs. 2 KStG unter Berücksichtigung der Sondervorschriften für Vor- und Außergruppenverluste iSd § 9 Abs. 6 Z 4 KStG.³⁶¹ Vor- und Außergruppenverluste sind somit bei der Ermittlung der Sanierungsgewinnbegünstigung iSd § 23a KStG in voller Höhe zu berücksichtigen.³⁶²

Grundsätzlich besteht gem. § 8 Abs. 4 KStG eine Verlustverwertungsgrenze iHv. 75% der Gesamteinkünfte. Von dieser Bestimmung ausgenommen sind Sanierungsgewinne sowie Gewinne, die in Veranlagungszeiträumen anfallen, die von einem Insolvenzverfahren betroffen sind.³⁶³ Auch für Vor- und Außergruppenverluste von inländischen Gruppenmitgliedern greift diese Regelung nicht.³⁶⁴ Gewinne nach einem Sanierungsverfahren können somit ebenfalls zu 100 % mit Vor- oder Außergruppenverlusten verrechnet werden.

Beispiel 5: Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags eines Gruppenmitglieds mit Sanierungsbedürftigkeit 1

Das Gruppenmitglied GM1 hält Beteiligungen (zu 100 %) an den Körperschaften GM2 und GM3. Im Jahr 2016 wird ein Sanierungsverfahren (20% Quote) über GM 1 abgeschlossen. Die Sanierungsquote wird noch im gleichen Jahr erfüllt. Der Sanierungsgewinn beträgt EUR 1.000.000. Das Einkommen von GM1 beläuft sich EUR 500.000. Die Einkommen der Tochtergesellschaften betragen für GM2 EUR 600.000 und für GM3 EUR 400.000

³⁵⁹ *Kanduth-Kristen/Komarek/Fraberger*, Die Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung im Rahmen der Gruppenbesteuerung (2016), 130f, anderer Auffassung: *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht (2014), 148.

³⁶⁰ § 23a KStG.

³⁶¹ EriRV 686 BlgNR 22. GP, 18.

³⁶² *Kanduth-Kristen/Komarek/Fraberger*, Die Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung im Rahmen der Gruppenbesteuerung (2016), 130f, anderer Auffassung: *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht (2014), 148.

³⁶³ § 8 Abs. 4 KStG.

³⁶⁴ *Wiesner/Mayr*, RdW 2004, 629.

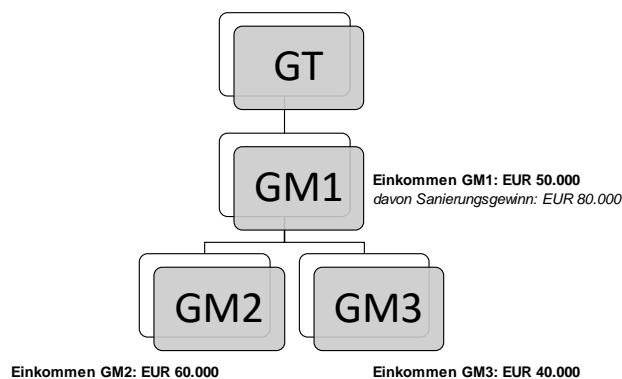


Abbildung 11: Organigramm zu Beispiel 5

Die Zurechnung des Einkommens eines Gruppenmitglieds folgt immer der finanziell ausreichenden Verbindung³⁶⁵. Im vorliegenden Beispiel wird das Einkommen der GM2 und der GM3 der GM1 zugerechnet. Für die Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags ist jedoch das individuelle Einkommen des Gruppenmitglieds relevant. Eine Ergebniszurechnung von untergeordneten Gruppenmitgliedern ist nicht möglich.³⁶⁶

Schritt 1 - Ermittlung der Körperschaftsteuern sowie des Unterschiedsbetrags

Einkommen inkl. Sanierungsgewinn	50.000
Einkommen exkl. Sanierungsgewinn	-30.000
Steuer (25 %) inkl. Sanierungsgewinn	12.500
Steuer (25 %) exkl. Sanierungsgewinn	1.750
Unterschiedsbetrag	10.750

Schritt 2 - Multiplikation des Unterschiedsbetrags mit der Ausfallsquote

Unterschiedsbetrag	10.750
Quote	20%
Ausfallsquote (100 % - Quote)	80%
Nichtfestsetzungsbetrag	8.600

Abbildung 12: Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags des Gruppenmitglieds zu Beispiel 5

Im ersten Schritt wird die Körperschaftsteuer sowohl mit als auch ohne Berücksichtigung von Sanierungsgewinnen ermittelt. Die Körperschaftsteuer für das Einkommen mit Sanierungsgewinn beträgt EUR 12.500 (EUR 50.000 x 25 %). Nachdem sich ohne Berücksichtigung des Sanierungsgewinns ein Verlust ergibt, beläuft sich die Körperschaftsteuer – in Höhe der Mindestkörperschaftsteuer – auf EUR 1.750. Daraus resultiert ein Unterschiedsbetrag in Höhe von EUR 10.750.

Schritt zwei umfasst die Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags. Dies erfolgt mittels der Multiplikation der Ausfallsquote mit der Differenz aus der Körperschaftsteuer inklusive

³⁶⁵ Tumpel/Aigner, in Quantschnitzg et al (Hrsg.), Gruppenbesteuerung (2005), § 9 Abs. 6 Rz 3.

³⁶⁶ Kanduth-Kristen/Komarek/Fraberger, Die Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung im Rahmen der Gruppenbesteuerung (2016), 130f, anderer Auffassung: Gruber, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht (2014), 148.

Sanierungsgewinn und exklusive Sanierungsgewinn. Wie bereits in Schritt 1 berechnet, beläuft sich der geforderte Unterschiedsbetrag auf EUR 10.750. Nachdem die Sanierungsquote 20 % beträgt, ist eine Ausfallsquote in Höhe von 80 % gegeben.

Im Feststellungsbescheid des GM2 wird somit neben dem Einkommen des Gruppenmitglieds ein Nichtfestsetzungsbetrag iHv. EUR 8.600 festgesetzt.

Beispiel 6: Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags eines Gruppenmitglieds mit Sanierungsbedürftigkeit 2

Das inländische Gruppenmitglied GM1 hat im Jahr 2016 ein Sanierungsverfahren (20% Quote) beendet. Der Sanierungsgewinn in diesem Jahr beträgt EUR 50.000. Zusätzlich konnte das Gruppenmitglied nach dem Sanierungsverfahren einen Gewinn iHv. EUR 150.000 generieren. Es besteht ein Vorgruppenverlust iHv. EUR 100.000.

Im Gegensatz zur Individualbesteuerung greift die Verlustverwertungsgrenze iHv. 75 % für Vor- und Außergruppenverluste von inländischen Gruppenmitgliedern nicht.³⁶⁷ Sowohl der Sanierungsgewinn als auch der nach dem Sanierungsverfahren entstandene Gewinn kann zu 100 % mit den Vorgruppenverlusten verrechnet werden.

Schritt 1 - Ermittlung der Körperschaftsteuern sowie des Unterschiedsbetrags		Schritt 2 - Multiplikation des Unterschiedsbetrages mit der Ausfallsquote	
Gewinn nach Sanierungsverfahren	150.000	Unterschiedsbetrag	12.500
Sanierungsgewinn	50.000	Quote	20%
abzügl. Verlustvortrag	-100.000	Ausfallsquote (100 % - Quote)	80%
<u>Einkommen inkl. Sanierungsgewinn</u>	<u>100.000</u>		
Gewinn nach Sanierungsverfahren	150.000	Nichtfestsetzungsbetrag	10.000
abzügl. Verlustvortrag	-100.000		
<u>Einkommen exkl. Sanierungsgewinn</u>	<u>50.000</u>		
Steuer (25 %) inkl. Sanierungsgewinn	25.000		
Steuer (25 %) exkl. Sanierungsgewinn	12.500		
Unterschiedsbetrag	12.500		

Abbildung 13: Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags des Gruppenmitglieds zu Beispiel 6

Im Feststellungsbescheid des GM2 wird somit neben dem Einkommen des Gruppenmitglieds ein Nichtfestsetzungsbetrag iHv. EUR 8.600 festgesetzt.

³⁶⁷ Wiesner/Mayr, RdW 2004, 629.

4.3.2 Ermittlung der Körperschaftsteuer beim Gruppenträger

Aufbauend auf den Feststellungsbescheiden der Gruppenmitglieder bzw. des Gruppenträgers, wird auf Ebene des Gruppenträgers die Körperschaftsteuer auf Basis des zusammengefassten Ergebnisses berechnet. Von der Körperschaftsteuer ist der auf Ebene des Gruppenmitglieds ermittelte Nichtfestsetzungsbetrag abzuziehen.

Nachdem der Sanierungsgewinn in das Gruppeneinkommen transportiert wird, muss dieser nicht nur mit den Außer- und Vorgruppenverlusten des Gruppenmitglieds, sondern auch mit den Verlustvorträgen des Gruppenträgers verrechnet werden. Grundsätzlich unterliegen die Sanierungsgewinne nach strenger Auslegung des Wortlauts des § 8 Abs. 4 lit b KStG auf Ebene des Gruppenträgers der 75 %-Verlustverwertungsgrenze. Die Ausnahmetatbestände des § 8 lit b KStG verlangen nämlich den Gesamtbetrag der Einkünfte. Im Zuge der Gruppenbesteuerung setzt sich das Gruppeneinkommen jedoch aus den zusammengefassten Einkommen zusammen.³⁶⁸ *Pinetz/Stefaner* sind der Auffassung, dass beim Gruppenträger im Falle eines Vorliegens der Ausnahmetatbestände iSd § 8 Abs. 4 Z 2 lit b ebenfalls eine totale Verlustverwertung möglich sein sollte.³⁶⁹ *Kanduth-Kristen/Komarek/Fraberger* sehen eine Analogie in der Behandlung von Liquidationsgewinnen in der Gruppenbesteuerung. Sind Liquidationsgewinne im zusammenfassenden Ergebnis einer Gruppe vorhanden, greift die 75%-Verlustverwertungsgrenze für Liquidationsgewinne nicht.³⁷⁰

Weiters ist auf Ebene des Gruppenträgers die Reihenfolge der Verlustverrechnung von Bedeutung. Das zusammengefasste Ergebnis der Unternehmensgruppe kann sich nämlich sowohl aus begünstigten Sanierungsgewinnen als auch nicht begünstigten laufenden Gewinnen zusammensetzen. Es besteht ebenso die Möglichkeit, dass mehrere Gruppenmitglieder ein Sanierungsverfahren mit unterschiedlichen Quoten am Laufen haben. Hier könnte eine Verlustverrechnung auf Basis der Verwaltungsmeinung und VwGH-Rechtsprechung zur allgemeinen Verlustverrechnung erfolgen, wobei der Steuerpflichtige im Rahmen eines vertikalen Verlustausgleich die für ihn günstigere Verrechnungsart auswählen kann.³⁷¹

³⁶⁸ *Vock*, in *Quantschnigg et al (Hrsg)*, Die Körperschaftsteuer²⁶, § 9 Rz 470.

³⁶⁹ *Pinetz/Stefaner*, in *Lang et al (Hrsg.)*, KStG (2016), § 9 Rz 169.

³⁷⁰ *Kanduth-Kristen/Komarek/Fraberger*, Die Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung im Rahmen der Gruppenbesteuerung (2016) 137f.

³⁷¹ VwGH 24.02.2004, 99/14/0250.

Wird der Sanierungsgewinn eines Gruppenmitglieds nun mit Verlusten auf Ebene des Gruppenmitglieds verrechnet, stellt sich die Frage in welcher Höhe der Nichtfestsetzungsbetrag von der Körperschaftsteuer der Unternehmensgruppe abgezogen werden darf. Ziel der Sanierungsgewinnbegünstigung ist es, die auf einen Sanierungsgewinn entfallene Steuer in jenem Ausmaß zu reduzieren, mit dem auch die restlichen Gläubiger ihre Forderungen erlassen.³⁷² Der eleganteste Weg dieses Ziel zu erreichen ist die Berücksichtigung eines aliquoten Nichtfestsetzungsbetrags. Dieser berechnet sich im Verhältnis der – aufgrund der Verluste auf Ebene des Gruppenträgers – nicht mehr vorhandenen Sanierungsgewinnen zu den ursprünglich vom Gruppenmitglied weitergeleiteten Sanierungsgewinnen.³⁷³

Beispiel 7: Berechnung der Körperschaftsteuer mit Berücksichtigung des Nichtfestsetzungsbetrags 1

Fortsetzung des Beispiel 6. Das Einkommen des Gruppenträgers GT beträgt im Jahr 2016 EUR 150.000

Ermittlung der Körperschaftsteuer beim GT	
	Laufender Gewinn 40.000
+ Zurechnung GM	100.000
= Einkommen GT	140.000
x 25 % KöSt	35.000
- Nichtfestsetzungsbetrag	10.000
= KöSt-Zahllast GT	25.000

Abbildung 14. Ermittlung der Körperschaftsteuer beim Gruppenträger – Beispiel 6

Durch die Zusammenfassung des Einkommens des Gruppenmitglieds iHv. EUR 100.000 sowie des eigenen Einkommens des Gruppenträgers von EUR 40.000 ergibt sich ein Gruppeneinkommen iHv. EUR 140.000. Das Gruppeneinkommen wird der Körperschaftsteuer unterworfen und beträgt EUR 35.000. Anschließend wurde der Nichtfestsetzungsbetrag iHv. EUR 10.000 abgezogen. Daraus resultierte eine endgültige Steuerlast von EUR 25.000.

³⁷² Blasina in *Quantschnigg et al* (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer²³, § 23a Rz 1; *Kofler*, in Achatz/Kirchmayr, Körperschaftsteuergesetz (2011), § 23a Rz 1.

³⁷³ *Komarek*, Unterschiedliche Sanierungsquoten in der Unternehmensgruppe, taxlex 2016, 196ff.

Beispiel 8: Berechnung der Körperschaftsteuer mit Berücksichtigung des Nichtfestsetzungsbetrags 2

Der Körperschaft GT hält Beteiligungen an den Körperschaften GM1 und GM2. Die Unternehmen bilden zusammen eine Unternehmensgruppe. Der Bilanzstichtag der Gruppenkörperschaften ist jeweils der 31.12. Die Verlustvorträge des Gruppenträgers belaufen sich EUR 1.500.000. Auf Ebene der Gruppenmitglieder bestehen keine Vor- und Außergruppenverluste. Die Körperschaft GT hat im Jahr 2016 einen Verlust iHv. EUR 500.000 erwirtschaftet. Das Gruppenmitglied GM1 erzielte einen laufenden Gewinn iHv. EUR 500.000. Das Gruppenmitglied GM2 erzielte im Jahr X1 lediglich einen Sanierungsgewinn iHv. 500.000. Unter Berücksichtigung der Sanierungsquote von 20 % wurde im Feststellungsbescheid ein Nichtfestsetzungsbetrag iHv. EUR 98.600³⁷⁴ festgesetzt.

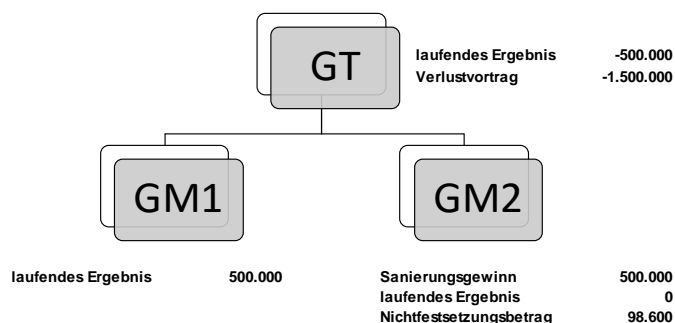


Abbildung 15: Organigramm und Darstellung Beispiel 8

Das zusammengefasste Ergebnis in diesem Beispiel beträgt EUR 500.000. Nun ist die Frage der optimalen Verlustverrechnung zu klären. Der Steuerpflichtige kann die für sich günstigste Variante wählen. Nachdem für laufende Gewinne die Verlustverwertungsgrenze von 75 % greift, werden diese mit dem negativen Ergebnis des Gruppenträgers verrechnet. Es bleibt somit lediglich ein Sanierungsgewinn iHv. EUR 500.000 bestehen. Dieser kann gänzlich mit dem Verlustvortrag des Gruppenträgers gegengerechnet werden. Das Gruppeneinkommen beträgt somit EUR 0. Es fällt lediglich die Mindestkörperschaftsteuer an. Nachdem die Sanierungsgewinne zur Gänze mit den Verlustvorträgen des Gruppenträgers verrechnet wurden, kann der Nichtfestsetzungsbetrag nicht berücksichtigt werden.

³⁷⁴ Die fiktive Körperschaftsteuerbelastung auf Ebene des Gruppenmitglieds inklusive Sanierungsgewinn beläuft sich auf EUR 125.000. Ohne Berücksichtigung des Sanierungsgewinn beträgt diese EUR 1.750 (Mindestkörperschaftsteuer). Der Unterschiedsbetrag errechnet sich somit auf EUR 123.250. Daraus resultiert ein Nichtfestsetzungsbetrag iHv EUR 98.600 (EUR 98.600 Unterschiedsbetrag x 80 % Ausgleichsquote).

Würden in einer Variante keine Verlustvorträge beim Gruppenträger bestehen. So würde sich das Gruppeneinkommen EUR 500.000 und die darauf anfallende Körperschaftsteuer EUR 125.000 betragen. Davon kann der Nichtfestsetzungsbetrag iHv. 98.600 abgezogen werden. Die Körperschaftsteuerzahllast würde sich somit auf EUR 16.400 bemessen.

Beispiel 9: Berechnung der Körperschaftsteuer mit Berücksichtigung des Nichtfestsetzungsbetrags 3

Der Körperschaft GT hält Beteiligungen an den Körperschaften GM1, GM2 und GM3. Die Unternehmen bilden zusammen eine Unternehmensgruppe. Der Bilanzstichtag der Gruppenkörperschaften ist jeweils der 31.12. Die Verlustvorträge des Gruppenträgers belaufen sich EUR 750.000. Auf Ebene der Gruppenmitglieder bestehen keine Vor- und Außergruppenverluste. Die Körperschaft GT hat im Jahr 2016 einen Gewinn iHv. EUR 50.000 erwirtschaftet. Das Gruppenmitglied GM3 hat im Jahr X1 einen Verlust iHv. EUR 50.000 erwirtschaftet. Das Gruppenmitglied GM1 erzielte im Jahr X 1 lediglich einen Sanierungsgewinn iHv. EUR 500.000 (Quote 20 %). Im Feststellungsbescheid wurde ein Nichtfestsetzungsbetrag iHv. EUR 98.600³⁷⁵ festgesetzt. Das Gruppenmitglied GM2 erzielten im Jahr X1 ebenso lediglich einen Sanierungsgewinn iHv. EUR 500.000 (Quote 30 %). Im Feststellungsbescheid wurde ein Nichtfestsetzungsbetrag iHv. EUR 98.600³⁷⁶ festgesetzt.

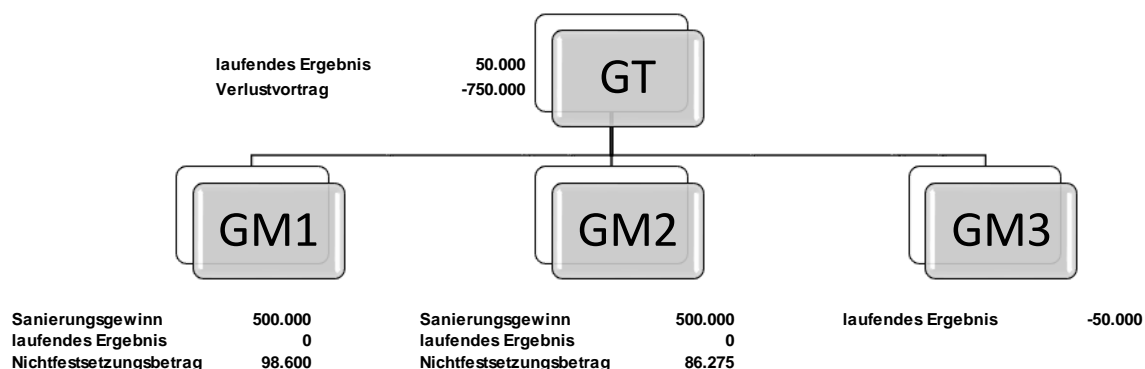


Abbildung 16: Organigramm und Darstellung Beispiel 8

³⁷⁵Die fiktive Körperschaftsteuerbelastung auf Ebene des Gruppenmitglieds inklusive Sanierungsgewinn beläuft sich auf EUR 125.000. Ohne Berücksichtigung des Sanierungsgewinn beträgt diese EUR 1.750 (Mindestkörperschaftsteuer). Der Unterschiedsbetrag errechnet sich somit auf EUR 123.250. Daraus resultiert ein Nichtfestsetzungsbetrag iHv EUR 98.600 (EUR 98.600 Unterschiedsbetrag x 80 % Ausgleichsquote).

³⁷⁶ Berechnung wie bei GM1. Aufgrund der höheren Sanierungsquote ergibt sich jedoch ein Nichtfestsetzungsbetrag iHv EUR 86.275 (EUR 98.600 Unterschiedsbetrag x 70 % Ausgleichsquote).

Das zusammengefasste Ergebnis in diesem Beispiel beträgt EUR 500.000. Nun ist die Frage der optimalen Verlustverrechnung zu klären. Der Steuerpflichtige kann die für sich günstigste Variante wählen. Im vorliegenden Beispiel ist daher wie folgt vorzugehen:

- Verrechnung der laufenden Verluste mit den laufenden Gewinnen: Nachdem für laufende Gewinne (Gruppenmitglied GM3) die Verlustverwertungsgrenze von 75 % greift, werden diese mit dem negativen Ergebnis des Gruppenträgers verrechnet. Es bleibt somit lediglich ein Sanierungsgewinn iHv. EUR 1.000.000 bestehen.
- Verrechnung der Verlustvorträge des Gruppenträgers mit dem Sanierungsgewinn, der höheren Sanierungsquote hat: Je höher die Sanierungsquote desto geringer ist die Ausgleichsquote. Dementsprechend geringer wird auch der Nichtfestsetzungsbetrag und man bezahlt eine höhere Körperschaftsteuer auf den Sanierungsgewinn. Es wird somit vorrangig der Sanierungsgewinn vom Gruppenmitglied GM2 (Sanierungsquote 30 %) iHv. EUR 500.000 zur Gänze mit den Verlustvorträgen des Gruppenträgers verrechnet.

Im zusammengefassten Ergebnis ist nun lediglich der Sanierungsgewinn des Gruppenmitglieds GM1 enthalten. Demgegenüber steht ein noch offener Verlustvortrag auf Ebene des Gruppenträgers iHv. EUR 250.000 (EUR 750.000 abzüglich EUR 500.000 Sanierungsgewinn des Gruppenmitglieds GM3). Der verbleibende Verlustvortrag wird gänzlich mit dem Sanierungsgewinn des Gruppenmitglieds GM 1 verrechnet.

Das Gruppeneinkommen beträgt somit EUR 250.000 und besteht gänzlich aus Sanierungsgewinnen. Die Körperschaftsteuer beträgt somit EUR 62.500. Der Sanierungsgewinn von Gruppenmitglied GM2 konnte zu 100 % (EUR 500.000 verrechneter Verlustvortrag dividiert durch EUR 500.000 ursprünglicher Sanierungsgewinn mal Hundert) verrechnet werden. Der Sanierungsgewinn von Gruppenmitglied GM2 konnte zu 50 % (EUR 250.000 verrechneter Verlustvortrag dividiert durch EUR 500.000 ursprünglicher Sanierungsgewinn mal Hundert) mit Verlustvorträgen des Gruppenträgers ausgeglichen werden. Demnach kann lediglich der Nichtfestsetzungsbetrag aus dem Feststellungsbescheid des Gruppenmitglieds GM 1 – jedoch auch nur zu 50 % – von der Körperschaftsteuer abgezogen werden. Die Körperschaftsteuerzahllast beträgt somit EUR 13.200 (EUR 62.500 Körperschaftsteuer – EUR 49.300 Nichtfestsetzungsbetrag 50 %).

4.3.3 Ermittlung des Nichtfestsetzungsbetrages auf Ebene des Gruppenträgers sowie der Körperschaftsteuer der Unternehmensgruppe

Die Ermittlung der Körperschaft erfolgt wiederum zweistufig: Die Gruppenmitglieder haben zunächst unabhängig von der Unternehmensgruppe das steuerliche Einkommen individuell zu ermitteln³⁷⁷. Beim Gruppenträger werden alle Ergebnisse schlussendlich zusammengefasst, saldiert und versteuert.³⁷⁸ Diesmal wird der Nichtfestsetzungsbetrag allerdings auf Ebene des Gruppenträgers berechnet.

Die Judikatur³⁷⁹ zur Sanierungsgewinnbesteuerung innerhalb der Unternehmensgruppe zeigt, wie eine Ermittlung des Nichtfestsetzungsbetrages auf Ebene des Gruppenträgers erfolgen könnte:

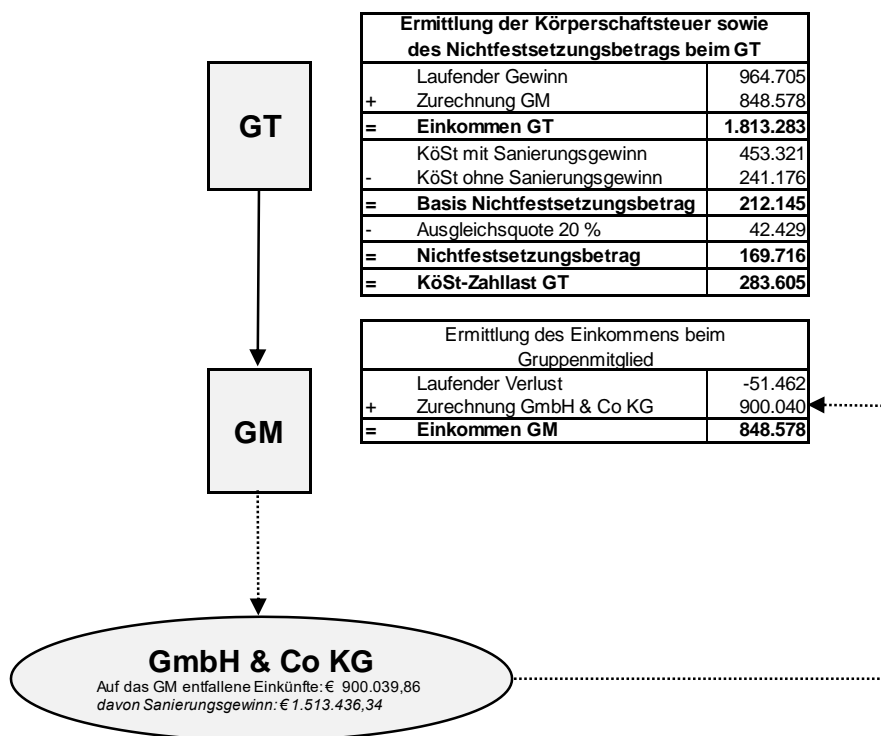


Abbildung 17: Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Ebene des Gruppenträgers

In einem ersten Schritt wird das Gruppeneinkommen des Gruppenmitglieds berechnet. Dieses beträgt EUR 848.578. Der darauf entfallene Sanierungsgewinn soll als relevante

³⁷⁷ ERIrV 686 BlgNR 22. GP, 18.

³⁷⁸ KStR 2013, Rz 1059; Gassner, SWK 2004, S 347; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung – Praxiskommentar (2009), K 233; Tumpel/Aigner, in Quantschnitgg et al (Hrsg.), Gruppenbesteuerung (2005), § 9 Abs. 6 Rz 1f.

³⁷⁹ VwGH 24.10.2013, 2012/15/0054 (zu UFS 13.1.2012, RV/0167-K/11) und 21.11.2013, 2012/15/0053 (zu UFS 13.1.2012, RV/0165-K/11).

Tatsache im Feststellungsbescheid vorgemerkt werden. Nach der Zusammenfassung aller Ergebnisse der Gruppenmitglieder sowie des Gruppenträgers beträgt das Gruppeneinkommen EUR 1.813.283.

Der Berufungswerber begehrt die Berücksichtigung des gesamten Sanierungsgewinns iHv. EUR 1.513.436 (siehe Kapitel 4.2.1). Dies ist jedoch nicht richtig. Er vergisst den Sanierungsgewinn mit allfälligen Verlusten zu verrechnen. Sowohl der laufende Verlust aus der Kommanditgesellschaft von EUR 613.396 als auch der laufende Verlust des Gruppenmitglieds iHv. EUR 51.462 sind mit dem Sanierungsgewinn zu verrechnen. Der im Gruppeneinkommen zu berücksichtigende Sanierungsgewinn beträgt somit lediglich EUR 848.578.

Die Körperschaftsteuer auf das Gruppeneinkommen würde EUR 453.320,81 betragen (EUR 1.813.283,24 x 25 %). Ohne Berücksichtigung des Sanierungsgewinns würde sich das Gruppeneinkommen auf EUR 964.705 (EUR 1.813.283,24 abzügl. EUR 848.578) belaufen. Hierauf würde sich eine Körperschaftsteuer iHv. EUR 241.176 ergeben. Vom Unterschiedsbetrag iHv. EUR 212.145 wäre die Ausfallsquote in Höhe von 80 % (100 % abzüglich 20 % Ausgleichsquote) nicht anzusetzen. Das sind EUR 169.716 (Nichtfestsetzungsbetrag). Die endgültige Steuerlast würde EUR 283.605 betragen (EUR 453.320,81 KöSt mit Sanierungsgewinn abzüglich EUR 169.716 Nichtfestsetzungsbetrag).

Die Verrechnung von Verlusten mit Sanierungsgewinnen auf Ebene des Gruppenträgers wurde bereits in Kapitel 4.3.2 näher thematisiert. Zu Schwierigkeiten kann es jedoch kommen, wenn bei mehreren Gruppenkörperschaften im gleichen Veranlagungszeitraum ein Sanierungsverfahren mit unterschiedlichen Quoten anhängig ist. Nach dem der Nichtfestsetzungsbetrag auf Ebene des Gruppenträgers und nicht auf Ebene der einzelnen Gruppenmitglieder ermittelt wird, muss hier eine (Misch-)Sanierungsquote berechnet werden.³⁸⁰

Beispiel 10: Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Ebene des Gruppenträgers unter Berücksichtigung einer (Misch-)Sanierungsquote 1

Der Körperschaft GT hält Beteiligungen an den Körperschaften GM1, GM2 und GM3. Die Unternehmen bilden zusammen eine Unternehmensgruppe. Der Bilanzstichtag der Gruppenkörperschaften ist jeweils der 31.12. Die Verlustvorträge des Gruppenträgers belaufen sich auf EUR 0. Auf Ebene der Gruppenmitglieder bestehen keine Vor- und

³⁸⁰ Kanduth-Kristen/Komarek, taxlex 2014, 69.

Außergruppenverluste. Die Körperschaft GT hat im Jahr 2016 einen Gewinn iHv. EUR 500.000 erwirtschaftet. Das Gruppenmitglied GM3 hat im Jahr 2016 einen Verlust iHv. EUR 450.000 erwirtschaftet. Das Gruppenmitglied GM1 erzielte im Jahr 2016 lediglich einen Sanierungsgewinn iHv. EUR 500.000 (Quote 20 %). Das Gruppenmitglied GM2 erzielte im Jahr 2016 ebenso lediglich einen Sanierungsgewinn iHv. EUR 500.000 (Quote 30 %).

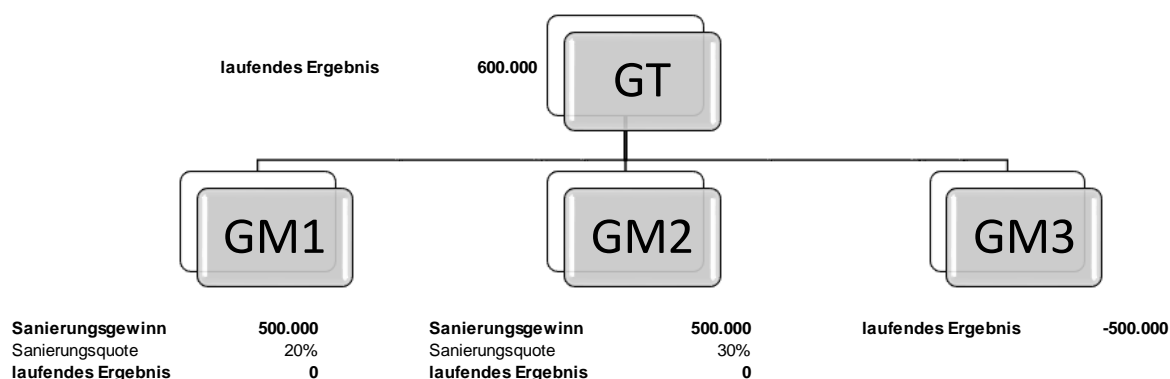


Abbildung 18: Organigramm und Darstellung Beispiel 10

Das zusammengefasste Ergebnis in diesem Beispiel beträgt EUR 1.100.000. Nun ist die Frage der optimalen Verlustverrechnung zu klären. Der Steuerpflichtige kann die für sich günstigste Variante wählen. Im vorliegenden Beispiel ist daher wie folgt vorzugehen:

- Verrechnung der laufenden Verluste mit den laufenden Gewinnen: Nachdem für laufende Gewinne (Gruppenträger GT) keine Begünstigung vorgesehen ist, werden diese mit dem laufenden Verlust aus Gruppenmitglied GM 3 verrechnet.
- Das Gruppeneinkommen setzt sich somit aus EUR 100.000 laufenden Gewinnen und Sanierungsgewinnen iHv. EUR 1.000.000 zusammen.

Sowohl bei Gruppenmitglied GM1 als auch bei Gruppenmitglied GM2 ist ein Sanierungsverfahren anhängig. Allerdings Die Sanierungsverfahren haben jedoch unterschiedliche Sanierungsquoten. Nachdem der Nichtfestsetzungsbetrag auf Ebene des Gruppenträgers erfolgt und somit auf Basis des Gruppeneinkommens ermittelt wird, hat eine Berechnung einer (Misch-)Sanierungsquote zu erfolgen. Die Berechnung der Mischquote sollte dabei nach dem im Gruppeneinkommen noch enthaltenen Sanierungsgewinn erfolgen³⁸¹:

³⁸¹ *Kanduth-Kristen/Komarek/Fraberger*, Die Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung im Rahmen der Gruppenbesteuerung (2016), 195f.

	<i>im Gruppeneinkommen enthaltener Sanierungsgewinn</i>	<i>Gewichtung in % des gesamten Sanierungsgewinns</i>	<i>Sanierungsquote</i>	<i>gewichtete Sanierungsquote</i>
Gruppenmitglied GM1	500.000	50%	20%	10%
Gruppenmitglied GM2	500.000	50%	30%	15%
Summe	1.000.000	100%		25%

Abbildung 19: Berechnung der gewichteten (Misch-)Sanierungsquote bei unterschiedlichen Sanierungsquoten 1

Das Gruppeneinkommen enthält Sanierungsgewinne iHv. EUR 1.000.000. Diese sind jeweils zu 50 % den Gruppenmitgliedern GM1 und GM2 zuzurechnen („Gewichtung“). Die gewichtete Sanierungsquote ergibt sich aus der Multiplikation der Sanierungsquote mit der jeweiligen Gewichtung des im Gruppeneinkommen enthaltenen Sanierungsgewinns. Daraus resultiert eine gewichtete Sanierungsquote für das Gruppenmitglied GM1 iHv. 10 % (50 % x 20 %) und für Gruppenmitglied GM2 von 15 % (50 % x 30 %). Die Summe dieser gewichteten Sanierungsquoten (25 %) ist bei der Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags zu berücksichtigen.

Die Körperschaftsteuer auf das Gruppeneinkommen würde EUR 275.000 betragen (EUR 1.100.000 x 25 %). Ohne Berücksichtigung des Sanierungsgewinns würde sich das Gruppeneinkommen auf EUR 100.000 (EUR 1.100.000 abzügl. EUR 1.000.000) belaufen. Hierauf würde sich eine Körperschaftsteuer iHv. EUR 25.000 ergeben. Der Unterschiedsbetrag beträgt EUR 250.000.

Die Ausfallsquote ist anhand der (Misch-)Sanierungsquote zu berechnen (100 % – 25 %) und beträgt 75 %. Der Nichtfestsetzungsbetrag ergibt sich aus der Multiplikation von Unterschiedsbetrag und Ausgleichsquote. Das sind EUR 187.500. Die endgültige Steuerlast würde EUR 87.500 betragen (EUR 275.000 KöSt mit Sanierungsgewinn abzüglich EUR 187.500 Nichtfestsetzungsbetrag).

Beispiel 11: Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Ebene des Gruppenträgers unter Berücksichtigung einer (Misch-)Sanierungsquote 2

Sachverhalt wie in Beispiel 10. Der laufende Gewinn des Gruppenträgers GT beträgt jedoch lediglich EUR 100.000.

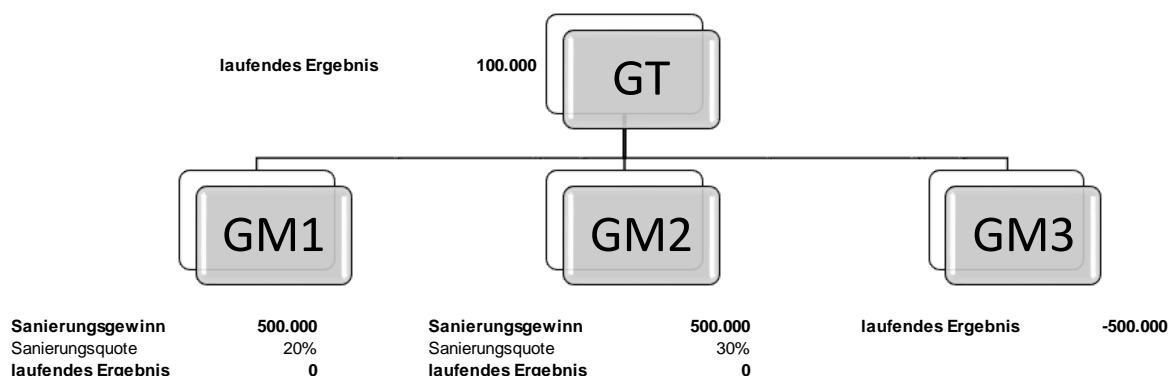


Abbildung 20: Organigramm und Darstellung Beispiel 11

Das zusammengefasste Ergebnis in diesem Beispiel beträgt EUR 1.100.000. Nun ist die Frage der optimalen Verlustverrechnung zu klären. Der Steuerpflichtige kann die für sich günstigste Variante wählen. Im vorliegenden Beispiel ist daher wie folgt vorzugehen:

- Verrechnung der laufenden Verluste mit den laufenden Gewinnen: Nachdem für laufende Gewinne (Gruppenträger GT) keine Begünstigung vorgesehen ist, werden diese mit dem laufenden Verlust aus Gruppenmitglied GM 3 verrechnet. Es bleiben somit laufende Verluste iHv. EUR 400.000 bestehen.
- Verrechnung des verbliebenen laufenden Verlustes mit jenem Sanierungsgewinn, der die höhere Sanierungsquote hat: Es wird vorrangig der Sanierungsgewinn von Gruppenmitglied GM2 (Sanierungsquote 30 %), welcher sich auf EUR 500.000 beläuft, mit dem verbliebenen laufenden Verlust des Gruppenmitglieds GM3 (EUR 400.000) verrechnet.
- Das Gruppeneinkommen setzt sich somit aus den Sanierungsgewinnen des Gruppenmitglieds GM1 iHv. EUR 500.000 und Gruppenmitglieds GM2 von EUR 100.000 zusammen.

Nachdem bei den Sanierungsverfahren der Gruppenmitglieder GM1 und GM2 unterschiedliche Sanierungsquoten zum Tragen kommen, hat eine Berechnung einer (Misch-)Sanierungsquote zu erfolgen. Diese beträgt in diesem Beispiel 22 % und berechnet sich wie folgt:

	<i>im Gruppeneinkommen enthaltener Sanierungsgewinn</i>	<i>Gewichtung in % des gesamten Sanierungsgewinns</i>	<i>Sanierungsquote</i>	<i>gewichtete Sanierungsquote</i>
Gruppenmitglied GM1	500.000	83%	20%	17%
Gruppenmitglied GM2	100.000	17%	30%	5%
Summe	600.000	100%		22%

Abbildung 21: Berechnung der gewichteten (Misch-)Sanierungsquote bei unterschiedlichen Sanierungsquoten 2

Die Körperschaftsteuer auf das Gruppeneinkommen würde EUR 150.000 betragen (EUR 500.000 x 25 %). Ohne Berücksichtigung des Sanierungsgewinns würde sich das Gruppeneinkommen auf EUR 0 belaufen. Es wäre lediglich die Mindestkörperschaftsteuer iHv. EUR 7.000 (EUR 1.750 je Gruppenkörperschaft) fällig. Der Unterschiedsbetrag beträgt EUR 111.540.

Die Ausfallsquote ist anhand der (Misch-)Sanierungsquote zu berechnen (100 % – 22 %) und beträgt 78 %. Der Nichtfestsetzungsbetrag ergibt sich aus der Multiplikation von Unterschiedsbetrag und Ausgleichsquote. Das sind EUR 111.450. Die endgültige Steuerlast würde EUR 38.460 betragen (EUR 150.000 KöSt mit Sanierungsgewinn abzüglich EUR 111.450 Nichtfestsetzungsbetrag).

4.3.4 Vergleich der steuerlichen Wirkungen bei Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Ebene des Gruppenmitglieds sowie Gruppenträgers

Die Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Ebene des Gruppenmitglieds sowie auf Ebene des Gruppenträgers führt zu variierenden steuerlichen Ergebnissen. Im nachfolgenden Kapitel sollen die steuerlichen Auswirkung der unterschiedlichen Rechtsauffassungen näher erläutert werden.

Beispiel 12: Die unterschiedlichen Berechnungsweisen des Nichtfestsetzungsbetrags im Vergleich 1

Der Gruppenträger GT hält eine Beteiligung an der Körperschaft GM1. Die Unternehmen bilden zusammen eine Unternehmensgruppe. Der Bilanzstichtag der Gruppenkörperschaften ist jeweils der 31.12. Die Körperschaft GT hat im Jahr 2016 einen Gewinn iHv. EUR 500.000 erwirtschaftet. Das Gruppenmitglied GM1 erzielte im Jahr 2016 einen Sanierungsgewinn iHv. EUR 500.000 (Quote 20 %) und einen laufenden Gewinn von EUR 300.000.

Berchnung Nichtfestsetzungsbetrag auf Ebene des Gruppenmitglieds		Berchnung Nichtfestsetzungsbetrag auf Ebene des Gruppenträgers	
Ermittlung der Körperschaftsteuer beim GT		Ermittlung der Körperschaftsteuer beim GT	
Laufender Gewinn	500.000	Laufender Gewinn	500.000
+ Zurechnung GM	800.000	+ Zurechnung GM	800.000
= Einkommen GT	1.300.000	= Einkommen GT	1.300.000
x 25 % KöSt	325.000	KöSt mit Sanierungsgewinn	325.000
- Nichtfestsetzungsbetrag	100.000	- KöSt ohne Sanierungsgewinn	200.000
= KöSt-Zahllast GT	225.000	= Basis Nichtfestsetzungsbetrag	125.000
Ermittlung des Einkommens sowie Nichtfestsetzungsbetrags beim Gruppenmitglied		- Ausgleichsquote 20 %	25.000
Laufender Gewinn	300.000	= Nichtfestsetzungsbetrag	100.000
+ Sanierungsgewinn	500.000	= KöSt-Zahllast GT	225.000
= Einkommen GM	800.000	Ermittlung des Einkommens beim Gruppenmitglied	
- KöSt mit Sanierungsgewinn	200.000	Laufender Gewinn	300.000
- KöSt ohne Sanierungsgewinn	75.000	+ Sanierungsgewinn	500.000
= Basis Nichtfestsetzungsbetrag	125.000	= Einkommen GM	800.000
- Ausgleichsquote 20 %	25.000	Abweichung KöSt-Zahllast	
= Nichtfestsetzungsbetrag	100.000		0

Abbildung 22: Berechnung der Nichtfestsetzungsbeträge und Körperschaftsteuer zu Beispiel 12

Die Berechnung der Nichtfestsetzungsbeträge wurde bereits in den Kapiteln 4.3.3 und 4.3.2 erläutert. Im Vorliegenden Beispiel erzielt sowohl der Gruppenträger als auch das Gruppenmitglied laufende Gewinne. Nachdem keine Verluste bestehen, welche mit Sanierungsgewinnen verrechnet werden könnten, greift die Sanierungsgewinnbegünstigung, sowohl bei der Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Ebene des Gruppenmitglieds, als auch bei der Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Ebene des Gruppenträgers in voller Höhe. Die Körperschaftsteuer-Zahllast ist somit in beiden Fällen ident.

Beispiel 13: Die unterschiedlichen Berechnungsweisen des Nichtfestsetzungsbetrags im Vergleich 2

Sachverhalt wie in Beispiel 12. Das Gruppenmitglied erzielt jedoch neben dem Sanierungsgewinn iHv. EUR 500.000 einen laufenden Verlust von EUR 300.000.

Berchnung Nichtfestsetzungsbetrag auf Ebene des Gruppenmitglieds		Berchnung Nichtfestsetzungsbetrag auf Ebene des Gruppenträgers	
Ermittlung der Körperschaftsteuer beim GT		Ermittlung der Körperschaftsteuer beim GT	
Laufender Gewinn	500.000	Laufender Gewinn	500.000
+ Zurechnung GM	200.000	+ Zurechnung GM	200.000
= Einkommen GT	700.000	= Einkommen GT	700.000
x 25 % KöSt	175.000	KöSt mit Sanierungsgewinn	175.000
- Nichtfestsetzungsbetrag	38.600	- KöSt ohne Sanierungsgewinn	125.000
= KöSt-Zahllast GT	136.400	= Basis Nichtfestsetzungsbetrag	50.000
Ermittlung des Einkommens sowie Nichtfestsetzungsbetrags beim Gruppenmitglied		- Ausgleichsquote 20 %	10.000
Laufender Verlust	-300.000	= Nichtfestsetzungsbetrag	40.000
+ Sanierungsgewinn	500.000	= KöSt-Zahllast GT	135.000
= Einkommen GM	200.000	Ermittlung des Einkommens beim Gruppenmitglied	
- KöSt mit Sanierungsgewinn	50.000	Laufender Verlust	-300.000
- KöSt ohne Sanierungsgewinn	1.750	+ Sanierungsgewinn	500.000
= Basis Nichtfestsetzungsbetrag	48.250	= Einkommen GM	200.000
- Ausgleichsquote 20 %	9.650	Abweichung KöSt-Zahllast	
= Nichtfestsetzungsbetrag	38.600		1.400

Abbildung 23: Berechnung der Nichtfestsetzungsbeträge und Körperschaftsteuer zu Beispiel 13

Die Berechnung der Nichtfestsetzungsbeträge wurde bereits in den Kapiteln 4.3.3 und 4.3.2 erläutert. Aufgrund des laufenden Verlustes des Gruppenmitglieds greift die Sanierungsgewinnbegünstigung bei Ermittlung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Ebene des Gruppenmitglieds (Variante 1) nicht zur Gänze. Für die Berechnung der Basis des Nichtfestsetzungsbetrags ist die Körperschaftsteuer auf das Einkommen des Gruppenmitglieds sowohl inklusive als auch exklusive des Sanierungsgewinns zu berechnen. Ohne Berücksichtigung des Sanierungsgewinns wäre das Einkommen des Gruppenmitglieds negativ, wodurch die Mindestkörperschaftsteuer zu berücksichtigen ist. Bei der Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Ebene des Gruppenträgers (Variante 2), können die laufenden Verluste des Gruppenmitglieds mit den laufenden Gewinnen des Gruppenträgers verrechnet werden. Die Verluste müssen somit nicht mit den Sanierungsgewinnen ausgeglichen werden. Die Sanierungsgewinnbegünstigung unterliegt somit keiner Beschränkung. Daraus entsteht ein Steuervorteil iHv. EUR 1.400. Dieser resultiert aus der Mindestkörperschaftsteuer, welche bei der Ermittlung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Ebene des Gruppenmitglieds berücksichtigt werden musste (EUR 1.750 Mindestkörperschaftsteuer x 80 % Ausfallsquote).

Exkurs: Sachverhalt wie in Beispiel 13. Die Unternehmensgruppe besteht allerdings aus mehreren Gruppenmitgliedern. Der laufende Gewinn des Gruppenträgers iHv. EUR 500.000 beinhaltet bereits das Gruppeneinkommen der restlichen Gruppenmitglieder – ausgenommen ist das Gruppeneinkommen des Gruppenmitglieds GM1. Bis zu einer Größe der Unternehmensgruppe von 71 Körperschaften bleibt der Steuervorteil bei Berücksichtigung der Sanierungsgewinnbesteuerung auf Ebene des Gruppenträgers (Variante 2) bestehen. Ab diesem Zeitpunkt wirkt sich die aufgrund der großen Unternehmensgruppe bestehende Mindestkörperschaftsteuer aus. Der Steuervorteil der Variante 2 reduziert sich bei einer Körperschaftszahl von 72 in der Unternehmensgruppe auf EUR 600. Ab einer Anzahl von 73 Körperschaften in der Unternehmensgruppe kommt es bei Variante 2 zu einem steuerlichen Nachteil gegenüber der Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Ebene des Gruppenmitglieds (Variante 1). Dieser erhöht sich durch jedes weitere Gruppenmitglied um EUR 1.400. Bei einer Unternehmensgruppengröße von 78 Körperschaften erreicht der steuerliche Nachteil mit EUR 7.700 seinen Höhepunkt. Ab diesem Zeitpunkt reduziert sich der Steuernachteil durch jedes weitere Gruppenmitglied um EUR 350 (EUR 1.750 Mindestkörperschaftsteuer je Gruppenmitglied x 20 % Ausgleichsquote) bis in beiden Varianten die Körperschaftsteuer in Höhe der Mindestkörperschaftsteuer ident ist. Dies erfolgt bei einer Anzahl von 100 Körperschaften in der Unternehmensgruppe.

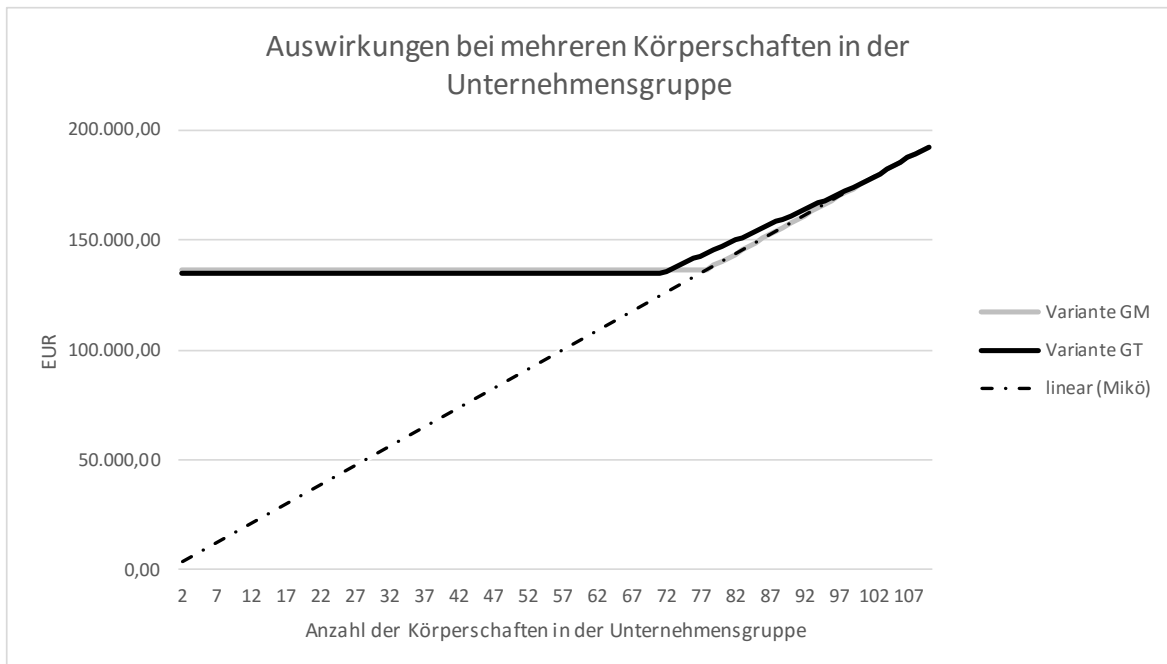


Abbildung 24: Auswirkung des Beispiels 13 bei mehreren Körperschaften in der Unternehmensgruppe

Beispiel 14: Die unterschiedlichen Berechnungsweisen des Nichtfestsetzungsbetrags im Vergleich 3

Sachverhalt wie in Beispiel 13. Der Gruppenträger erzielt jedoch einen laufenden Gewinn von EUR 0.

Berchnung Nichtfestsetzungsbetrag auf Ebene des Gruppenmitglieds		Berchnung Nichtfestsetzungsbetrag auf Ebene des Gruppenträgers	
Ermittlung der Körperschaftsteuer beim GT		Ermittlung der Körperschaftsteuer beim GT	
Laufender Gewinn	0	Laufender Gewinn	0
+ Zurechnung GM	200.000	+ Zurechnung GM	200.000
= Einkommen GT	200.000	= Einkommen GT	200.000
x 25 % KöSt	50.000	KöSt mit Sanierungsgewinn	50.000
- Nichtfestsetzungsbetrag	38.600	- KöSt ohne Sanierungsgewinn	3.500
= KöSt-Zahllast GT	11.400	= Basis Nichtfestsetzungsbetrag	46.500
Ermittlung des Einkommens sowie Nichtfestsetzungsbetrags beim Gruppenmitglied		- Ausgleichsquote 20 %	9.300
Laufender Verlust	-300.000	= Nichtfestsetzungsbetrag	37.200
+ Sanierungsgewinn	500.000	= KöSt-Zahllast GT	12.800
= Einkommen GM	200.000	Ermittlung des Einkommens beim Gruppenmitglied	
KöSt mit Sanierungsgewinn	50.000	Laufender Verlust	-300.000
- KöSt ohne Sanierungsgewinn	1.750	+ Sanierungsgewinn	500.000
Basis Nichtfestsetzungsbetrag	48.250	= Einkommen GM	200.000
- Ausgleichsquote 20 %	9.650	Abweichung KöSt-Zahllast	
Nichtfestsetzungsbetrag	38.600		-1.400

Abbildung 25: Berechnung der Nichtfestsetzungsbeträge und Körperschaftsteuer zu Beispiel 14

Die Berechnung der Nichtfestsetzungsbeträge wurde bereits in den Kapiteln 4.3.3 und 4.3.2 erläutert. Der Gruppenträger erzielt ein eigenes Einkommen in Höhe von EUR 0. Die

Sanierungsgewinne müssen somit in beiden Varianten mit den laufenden Verlusten des Gruppenmitglieds verrechnet werden. Bei der Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Ebene des Gruppenmitglieds (Variante 1) muss bei der Ermittlung der Körperschaftsteuer ohne Sanierungsgewinn eine Mindestkörperschaftsteuer iHv. EUR 1.750 werden.

Nachdem sich in der Gruppe zwei Körperschaften befinden, berechnet sich die Körperschaftsteuer bei der Ermittlung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Ebene des Gruppenträgers (Variante 2) die Körperschaftsteuer ohne Sanierungsgewinn auf EUR 3.500. Dadurch entsteht ein steuerlicher Nachteil iHv. EUR 1.400. Dieser resultiert aus der unterschiedlichen Mindestkörperschaftsteuer bei der Ermittlung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Ebene des Gruppenträgers (80 % Ausfallsquote aus der Differenz von EUR 3.500 Mindestkörperschaftsteuer Gruppe gesamt und EUR 1.750 Mindestkörperschaftsteuer Gruppenmitglied einzeln).

Exkurs: Sachverhalt wie in Beispiel 15. Die Unternehmensgruppe besteht allerdings aus mehreren Gruppenmitgliedern. Der laufende Gewinn des Gruppenträgers iHv. EUR 0 beinhaltet bereits das Gruppeneinkommen der restlichen Gruppenmitglieder – ausgenommen ist das Gruppeneinkommen des Gruppenmitglieds GM1. Der steuerliche Nachteil bei Berücksichtigung der Sanierungsgewinnbegünstigung auf Ebene des Gruppenträgers (Variante 2) erhöht sich durch jedes weitere Gruppenmitglied um EUR 1.450 bis die Variante der Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Ebene des Gruppenmitglieds (Variante 1) eine KöSt-Zahllast in Höhe der Mindestkörperschaftsteuer ergibt. Dies erfolgt bei einer Anzahl von 7 Körperschaften in der Unternehmensgruppe. Ab diesem Zeitpunkt reduziert sich der Steuernachteil bei Berücksichtigung der Sanierungsgewinnbesteuerung auf Ebene des Gruppenträgers (Variante 2) je weiteren Gruppenmitglied um EUR 350 (EUR 1.750 Mindestkörperschaftsteuer je Gruppenmitglied x 20 % Ausgleichsquote) bis in beiden Varianten die Körperschaftsteuer in Höhe der Mindestkörperschaftsteuer ident ist. Dies erfolgt bei einer Anzahl von 29 Körperschaften.

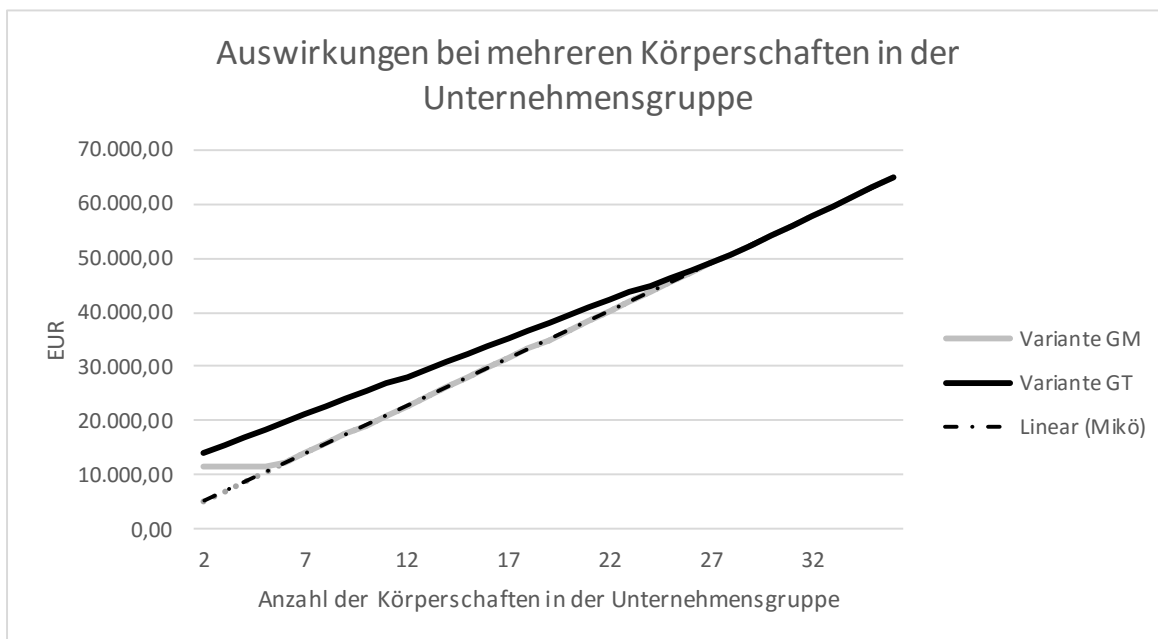


Abbildung 26: Auswirkung des Beispiels 14 bei mehreren Körperschaften in der Unternehmensgruppe

Beispiel 15: Die unterschiedlichen Berechnungsweisen des Nichtfestsetzungsbetrags im Vergleich 4

Sachverhalt wie in Beispiel 12. Der Gruppenträger erzielt jedoch einen laufenden Verlust von EUR 300.000. Das Gruppenmitglied erzielt neben dem Sanierungsgewinn iHv. EUR 500.000 einen laufenden Gewinn von EUR 100.000.

Berchnung Nichtfestsetzungsbetrag auf Ebene des Gruppenmitglieds		Berchnung Nichtfestsetzungsbetrag auf Ebene des Gruppenträgers	
Ermittlung der Körperschaftsteuer beim GT		Ermittlung der Körperschaftsteuer beim GT	
Laufender Verlust	-300.000	Laufender Verlust	-300.000
+ Zurechnung GM	600.000	+ Zurechnung GM	600.000
= Einkommen GT	300.000	= Einkommen GT	300.000
x 25 % KöSt	75.000	KöSt mit Sanierungsgewinn	75.000
- Nichtfestsetzungsbetrag	71.500	- KöSt ohne Sanierungsgewinn	3.500
= KöSt-Zahllast GT	3.500	= Basis Nichtfestsetzungsbetrag	71.500
		- Ausgleichsquote 20 %	14.300
		= Nichtfestsetzungsbetrag	57.200
		= KöSt-Zahllast GT	17.800
Ermittlung des Einkommens sowie Nichtfestsetzungsbetrags beim Gruppenmitglied		Ermittlung des Einkommens beim Gruppenmitglied	
Laufender Gewinn	100.000	Laufender Gewinn	100.000
+ Sanierungsgewinn	500.000	+ Sanierungsgewinn	500.000
= Einkommen GM	600.000	= Einkommen GM	600.000
KöSt mit Sanierungsgewinn	150.000		
- KöSt ohne Sanierungsgewinn	25.000		
= Basis Nichtfestsetzungsbetrag	125.000		
- Ausgleichsquote 20 %	25.000		
= Nichtfestsetzungsbetrag	100.000		
		Abweichung KöSt-Zahllast	-14.300

Abbildung 27: Berechnung der Nichtfestsetzungsbeträge und Körperschaftsteuer zu Beispiel 15

Die Berechnung der Nichtfestsetzungsbeträge wurde bereits in den Kapiteln 4.3.3 und 4.3.2 erläutert. Nachdem das Gruppenmitglied keine Verluste erzielt, greift die Sanierungsgewinnbegünstigung für die Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags auf

Ebene des Gruppenmitglieds (Variante 1) zur Gänze. Im Zuge der Ermittlung der Körperschaftsteuer kann der Sanierungsgewinn mit dem laufenden Verlust des Gruppenträgers verrechnet werden. Dadurch kann der Nichtfestsetzungsbetrag nur zu 60 % (EUR 300.000 verbleibender Sanierungsgewinn dividiert durch EUR 500.000 ursprünglich weitergeleiteter Sanierungsgewinn) von der Körperschaftsteuer abgezogen werden. Der daraus resultierende berücksichtigungsfähige Nichtfestsetzungsbetrag beläuft sich dadurch grundsätzlich auf EUR 75.000. Nachdem die Körperschaftsteuer ebenfalls EUR 75.000 beträgt, muss der Nichtfestsetzungsbetrag nochmals um EUR 3.500 gekürzt werden, damit die Körperschaftsteuerzahllast zumindest die Höhe der Mindestkörperschaftsteuer (zwei Körperschaften in der Unternehmensgruppe) ergibt.

Bei der Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Ebene des Gruppenträgers (Variante 2), muss in einem ersten Schritt die Verrechnung des laufenden Verlustes des Gruppenträgers mit den laufenden Gewinnen und Sanierungsgewinnen des Gruppenmitglieds erfolgen. Dadurch ergibt sich eine wesentlich geringere Basis für die Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags. Infolgedessen entsteht ein steuerlicher Nachteil iHv. EUR 14.300. Dieser resultiert aus der unterschiedlichen Höhe der jeweiligen Nichtfestsetzungsbeträgen. Bei der Berücksichtigung der Sanierungsgewinnbegünstigung auf Ebene des Gruppenmitglieds kann ein Nichtfestsetzungsbetrag iHv. EUR 71.000 geltend gemacht werden. Im Zuge der Berücksichtigung der Sanierungsgewinnbegünstigung auf Ebene des Gruppenträgers kann lediglich ein Nichtfestsetzungsbetrag von EUR 57.200 abgesetzt werden.

Exkurs: Sachverhalt wie in Beispiel 15. Die Unternehmensgruppe besteht allerdings aus mehreren Gruppenmitgliedern. Der laufende Verlust des Gruppenträgers iHv. EUR 300.000 beinhaltet bereits das Gruppeneinkommen der restlichen Gruppenmitglieder – ausgenommen ist das Gruppeneinkommen des Gruppenmitglieds GM1. Der steuerliche Nachteil bei Berücksichtigung der Sanierungsgewinnbegünstigung auf Ebene des Gruppenträgers (Variante 2) reduziert sich je weiteren Gruppenmitglied um EUR 350 (EUR 1.750 Mindestkörperschaftsteuer je Gruppenmitglied x 20 % Ausgleichsquote) bis in beiden Varianten die Körperschaftsteuer in Höhe der Mindestkörperschaftsteuer ident ist. Dies erfolgt bei der Anzahl von 43 Körperschaften in der Unternehmensgruppe.

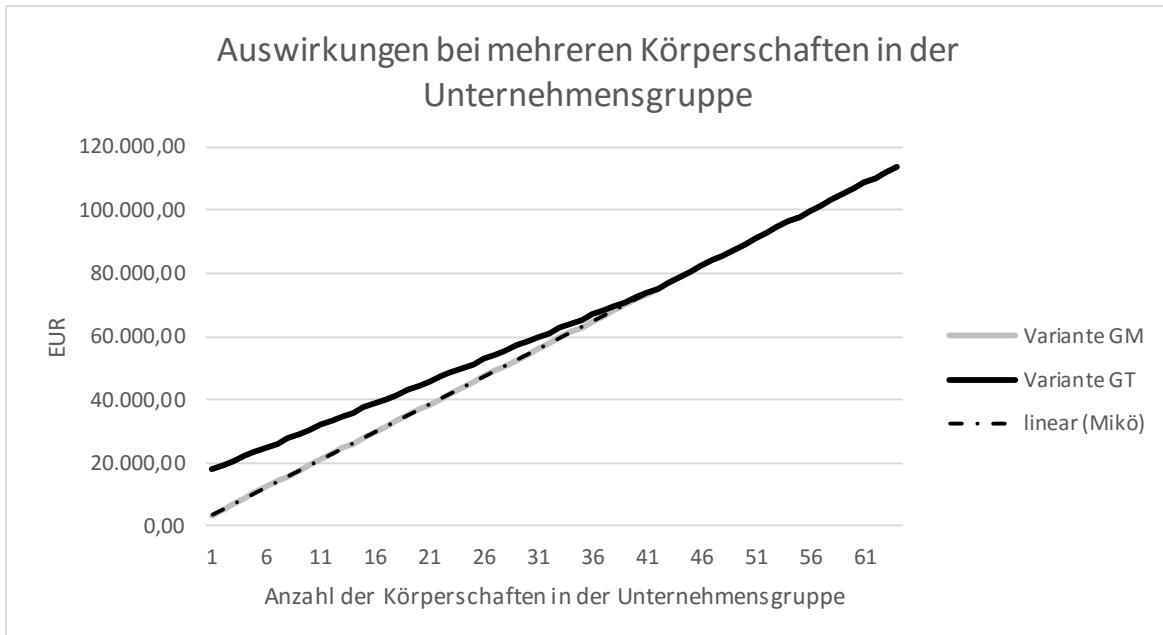


Abbildung 28: Auswirkung des Beispiels 15 bei mehreren Körperschaften in der Unternehmensgruppe

4.4 Ermittlung der Sanierungsgewinnbegünstigung eines sanierungsbedürftigen Gruppenträgers

Bis dato wurde nur die steuerliche Behandlung der Sanierungsgewinnbegünstigung bei einem sanierungsfähigen Gruppenmitglied erläutert. Dieses Kapitel behandelt nun die Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags im Zuge der Sanierungsgewinnbegünstigung bei der Sanierung eines Gruppenträgers.

Die Rechtsprechung des VwGH umfasste bisher lediglich die Festsetzung einer Sanierungsgewinnbesteuerung, bei der der Sanierungsgewinn auf Ebene eines Gruppenmitglieds entstanden ist. Hier bestätigte der VwGH die Ansicht des UFS, den Nichtfestsetzungsbetrag im Zuge der Sanierungsgewinnbesteuerung auf Basis des individuellen Einkommens des sanierten Gruppenmitglieds zu ermitteln.³⁸²

Die Berechnung des Einkommens eines Gruppenträgers erfolgt in mehreren Schritten (siehe dazu Kapitel 2.2.3.4). Hier stellt sich die Frage ob der Gruppenträger die Sanierungsgewinnbegünstigung vom „eigenen Einkommens“, „zusammengefassten Ergebnis“ oder „Gruppeneinkommen“ zu berechnen hat.

³⁸² VwGH 24.10.2013, 2012/15/0054 (zu UFS 13.1.2012, RV/0167-K/11) und 21.11.2013, 2012/15/0053 (zu UFS 13.1.2012, RV/0165-K/11).

Zieht man nun die ergangene Rechtsprechung des VwGH zur Beantwortung dieser Frage heran, so müsste die Sanierungsgewinnbegünstigung auf Basis des „eigenen Einkommens“ erfolgen. Dies zieht folgende Maßnahmen mit sich³⁸³:

- Laufende Verluste von Gruppenmitglieder können nicht mit den Sanierungsgewinnen des Gruppenträgers verrechnet werden.
- Auch Vor- und Außergruppenverluste des Gruppenträgers können bei der Berechnung der Sanierungsgewinnbegünstigung nicht in Abzug gebracht werden.

Das hat nun zur Folge, dass beim Vorliegen von Sanierungsgewinnen des Gruppenträgers trotz etwaiger Verluste die Sanierungsgewinnbegünstigung zur Gänze ausgenützt werden kann. Einzige Ausnahme wären laufende Verluste des Gruppenträgers, die mit den Sanierungsgewinnen verrechnet werden müssen.³⁸⁴

Beispiel 16: Die unterschiedliche Berechnungsweise des Nichtfestsetzungsbetrags bei einem sanierungsfähigen Gruppenträger im Vergleich

Der Gruppenträger GT hält eine Beteiligung an der Körperschaft GM1. Die Unternehmen bilden zusammen eine Unternehmensgruppe. Der Bilanzstichtag der Gruppenkörperschaften ist jeweils der 31.12. Die Körperschaft GT hat im Jahr 2016 einen laufenden Gewinn iHv. EUR 100.000 und einen Sanierungsgewinn iHv. EUR 300.000 (Quote 20 %) erwirtschaftet. Das Gruppenmitglied GM1 erzielte im Jahr 2016 einen laufenden Verlust von EUR 200.000.

³⁸³ Komarek, Die Berechnung und Festsetzung der Steuer auf Sanierungsgewinne iSd § 23a KStG bei Sanierung des Gruppenträgers, taxlex 2016, 44.

³⁸⁴ Kanduth-Kristen/Komarek/Frabberger, Die Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung im Rahmen der Gruppenbesteuerung (2016) 135f.

Berchnung Nichtfestsetzungsbetrag vom "eigenen Einkommen" des GT	
Ermittlung der Körperschaftsteuer beim GT	
Laufender Gewinn	100.000
+ Sanierungsgewinn	300.000
Eigenes Einkommen GT	400.000
KöSt mit Sanierungsgewinn	100.000
- KöSt ohne Sanierungsgewinn	25.000
Basis Nichtfestsetzungsbetrag	75.000
- Ausgleichsquote 20 %	15.000
Nichtfestsetzungsbetrag	60.000
Eigene Einkommen GT	400.000
+ Zurechnung GM	-200.000
= Gruppeneinkommen	200.000
x 25 % KöSt	50.000
- Nichtfestsetzungsbetrag	46.500
= KöSt-Zahllast GT	3.500
Ermittlung des Einkommens beim Gruppenmitglied	
Laufender Verlust	-200.000
= Einkommen GM	-200.000

Berchnung Nichtfestsetzungsbetrag vom Gruppeneinkommen	
Ermittlung der Körperschaftsteuer beim GT	
Laufender Gewinn	100.000
+ Sanierungsgewinn	300.000
Eigenes Einkommen GT	400.000
+ Zurechnung GM	-200.000
= Gruppeneinkommen	200.000
KöSt mit Sanierungsgewinn	50.000
- KöSt ohne Sanierungsgewinn	3.500
= Basis Nichtfestsetzungsbetrag	46.500
- Ausgleichsquote 20 %	9.300
= Nichtfestsetzungsbetrag	37.200
= KöSt-Zahllast GT	12.800
Ermittlung des Einkommens beim Gruppenmitglied	
Laufender Verlust	-200.000
= Einkommen GM	-200.000
Abweichung KöSt-Zahllast	-9.300

Abbildung 29: Berechnung der Nichtfestsetzungsbeträge und Körperschaftsteuer zu Beispiel 16

Das Gruppeneinkommen beträgt insgesamt EUR 200.000. Die darauf anfallende Körperschaftsteuer berechnet sich auf EUR 50.000. Der Nichtfestsetzungsbetrag wurde einmal unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des VwGHs auf Basis des eigenen Einkommens des Gruppenträgers (Variante 1) und einmal auf Grundlage des Gruppeneinkommens ermittelt (Variante 2).

Die Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Basis des eigenen Einkommens des Gruppenträgers (Variante 1) führt dazu, dass der laufende Verlust des Gruppenmitglieds nicht mit dem Sanierungsgewinn des Gruppenträgers verrechnet werden kann. Die Verlustverrechnung erfolgt erst im Zuge der Zusammenrechnung der Einkommen aller Körperschaften in der Unternehmensgruppe. Der aufgrund der Sanierungsgewinnbegünstigung anfallende Nichtfestsetzungsbetrag beläuft sich auf EUR 60.000. Nachdem die Körperschaftsteuer lediglich EUR 50.000 beträgt, kann der Nichtfestsetzungsbetrag iHv. EUR 46.500 geltend gemacht werden. Die Körperschaftsteuerzahllast beträgt somit EUR 3.500 (Mindestkörperschaftsteuer).

Bei der Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Basis des Gruppeneinkommens (Variante 2) hat eine Verlustverrechnung des laufenden Verlustes des Gruppenmitglieds mit dem Sanierungsgewinn des Gruppenträgers zu erfolgen. Dies hat zur Folge, dass im Vergleich zu Variante 1 ein niedriger Nichtfestsetzungsbetrag ermittelt wird (EUR 37.200). Vergleicht man die beiden Varianten, so entsteht bei Variante 2 ein steuerlicher Nachteil iHv. EUR 9.300.

5. GEGENÜBERSTELLUNG DER SANIERUNGSGEWINN- BESTEUERUNG INNERHALB UND AUSSERHALB DER UNTERNEHMENSGRUPPE

Die Gruppenbesteuerung ist Teil der Konzernbesteuerung. Ziel der Konzernbesteuerung ist, dass Einzelgesellschaften die in einem Konzern gegliedert sind, steuerlich nicht schlechter – aber auch nicht besser – gestellt werden als nicht in einem Konzern eingegliederte Unternehmen.³⁸⁵

Die Anwendungsvoraussetzungen für die Sanierungsgewinnbegünstigung gem. § 23a KStG sind sowohl innerhalb als auch außerhalb einer Unternehmensgruppe ident. Auch die Art und Weise der Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags weicht grundsätzlich nicht voneinander ab. Der Unterschied liegt jedoch in der Verwertung von Verlusten bei Sanierungsgewinnen innerhalb und außerhalb der Unternehmensgruppe:

Verlustverwertung mit einem Sanierungsgewinn		
Innerhalb einer Unternehmensgruppe	Außerhalb einer Unternehmensgruppe	
Sanierungsfähige Körperschaft	Sanierungsfähiges Gruppenmitglied	Sanierungsfähiger Gruppenträger
<ul style="list-style-type: none"> • Verrechnung mit den laufenden Verlusten der Körperschaft • 100 % Verlustverwertung mit Vorjahresverlusten der Körperschaft 	<ul style="list-style-type: none"> • Verrechnung mit den laufenden Verlusten des Gruppenmitglieds • 100 % Verlustverwertung mit Vor- und Außergruppenverluste des Gruppenmitglieds • Verrechnung mit den laufenden Verlusten der anderen Körperschaften in der Unternehmensgruppe • Verrechnung mit dem Verlustvortrag des Gruppenträgers 	<ul style="list-style-type: none"> • Verrechnung mit den laufenden Verlusten des Gruppenträgers

Abbildung 30: Gegenüberstellung der Verlustverwertung von Sanierungsgewinnen innerhalb und außerhalb einer Unternehmensgruppe.

³⁸⁵ *Staringer*, in *Seeger (Hrsg.)*, Perspektiven der Unternehmensbesteuerung – DStJG Band 25 (2002), 77.

Außerhalb einer Unternehmensgruppe erfolgt zuerst eine Verrechnung der laufenden Verluste einer Körperschaft mit dem Sanierungsgewinn. Im Falle bestehender Verlustvorträge werden diese ebenfalls mit dem Sanierungsgewinn ausgeglichen.

Die Tabelle zeigt die Verlustverrechnungsmöglichkeiten innerhalb der Unternehmensgruppe unter Berücksichtigung der ergangenen Rechtsprechung des VwGH. Hier ist zu unterscheiden, ob bei einem Gruppenmitglied oder beim Gruppenträger selbst ein Sanierungsverfahren anhängig ist. Bei einem sanierungsfähigen Gruppenmitglied wird – wie bei einer Körperschaft außerhalb der Unternehmensgruppe – in einem ersten Schritt der Sanierungsgewinn mit den laufenden Verlusten des Gruppenmitglieds ausgeglichen. Anschließend werden etwaige Vor- oder Außergruppenverluste mit dem Sanierungsgewinn des Gruppenmitglieds verrechnet. Danach kommt es zur Zusammenfassung aller Ergebnisse der Gruppenkörperschaften beim Gruppenträger. Hier können die laufenden Verluste der anderen Gruppenkörperschaften mit dem Sanierungsgewinn verrechnet werden. Abschließend kann der Sanierungsgewinn des Gruppenmitglieds mit einem Vorgruppenverlust des Gruppenträgers ausgeglichen werden.

Kommt es zur Verwertung des Sanierungsgewinns des Gruppenmitglieds mit den laufenden Verlusten der anderen Gruppenkörperschaften oder mit dem Verlustvortrag des Gruppenträgers, so kann nicht der gesamte Nichtfestsetzungsbetrag berücksichtigt werden. Hier kann lediglich eine aliquoter Nichtfestsetzungsbetrag von der Körperschaftsteuer abgezogen werden. Dieser wird im Verhältnis der – aufgrund der Verluste auf Ebene des Gruppenträgers – nicht mehr vorhandenen Sanierungsgewinne zu den ursprünglich vom Gruppenmitglied weitergeleiteten Sanierungsgewinnen berechnet.

Die ergangene Rechtsprechung zielt bei der Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags auf das „eigene Einkommen“ ab. Deshalb ist bei vorliegenden Sanierungsgewinnen eines Gruppenträgers eine Verlustverrechnung nur der eigenen laufenden Verluste möglich. Ein Ausgleich des Sanierungsgewinns mit den laufenden Verlusten von anderen Gruppenmitgliedern erfolgt nämlich erst im Zuge des „zusammenfassenden Ergebnisses“. Die Verrechnung von Verlustvorträgen des Gruppenträgers ist erst im Zuge der Ermittlung des Gruppeneinkommens möglich.

Würde die Ermittlung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Ebene des Gruppenträgers erfolgen, wäre die Art und Weise der Verlustverrechnung ident zur Sanierungsgewinnbesteuerung außerhalb der Unternehmensgruppe. Im ersten Schritt kann der Sanierungsgewinn mit Verlusten der Gruppenkörperschaften verrechnet werden.

Im zweiten Schritt kann es zum Ausgleich des Sanierungsgewinns mit dem Verlustvorträgen des Gruppenträgers kommen.

Nachfolgendes Beispiel soll die unterschiedliche steuerliche Wirkung der Sanierungsgewinnbesteuerung innerhalb und außerhalb einer Unternehmensgruppe zeigen:

Beispiel 17: Die unterschiedliche steuerliche Wirkung der Sanierungsgewinnbesteuerung innerhalb und außerhalb einer Unternehmensgruppe

Der Körperschaft GT hält eine Beteiligung an der Körperschaft GM1. Die Körperschaft GT erzielte im Jahr 2015 und 2016 ein Ergebnis von 0. Die Körperschaft GM1 erzielte im Jahr 2015 einen Verlust von EUR 200.000. Im Jahr 2016 erzielte die Körperschaft einen Sanierungsgewinn iHv. EUR 400.000 (Quote 20 %).

Variante: Angabe wie oberhalb. Die Körperschaft GT und Körperschaft GM1 bilden zusammen eine Unternehmensgruppe.

Berechnung der Steuer Körperschaft GM	2015	2016
Laufendes Ergebnis	-200.000	0
+ Sanierungsgewinn	0	400.000
= Gesamtgewinn Körperschaft GT	-200.000	400.000
- Verlustvortrag	0	-200.000
= Bemessungsgrundlage KöSt	-200.000	200.000
KöSt mit Sanierungsgewinn	1.750	50.000
- KöSt ohne Sanierungsgewinn	1.750	1.750
= Basis Nichtfestsetzungsbetrag	0	48.250
Ausgleichsquote (20 %)	0	9.650
= Nichtfestsetzungsbetrag	0	38.600
= KöSt Zahllast	1.750	11.400

Berechnung der Steuer Körperschaft GT	2015	2016
Laufendes Ergebnis	0	0
+ Sanierungsgewinn	0	0
= Gesamtgewinn Körperschaft GT	0	0
- Verlustvortrag	0	0
= Bemessungsgrundlage KöSt	0	0
= KöSt Zahllast	1.750	1.750

Kummulierte Betrachtung des Steuerufwandes	2015	2016
Körperschaft GT	1.750	1.750
Körperschaft GM	1.750	11.400
Körperschaftsteuer kumuliert	3.500	13.150

Abbildung 31: Berechnung der Körperschaftsteuer außerhalb einer Unternehmensgruppe

Aufgrund des Verlustes der Körperschaftsteuer GM1 sowie des Null-Ergebnisses der Körperschaftsteuer beträgt die Körperschaftsteuer für beide Körperschaften im Jahr 2015 je EUR 1.750 (Mindestkörperschaftsteuer).

Im Jahr 2016 erzielte die Körperschaft GM1 einen Sanierungsgewinn von EUR 400.000. Abzüglich des Verlustvortrages von EUR 200.000 ergibt sich eine Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer iHv. EUR 200.000. Daraus resultiert eine Körperschaftsteuer iHv. EUR 50.000. Davon kann aufgrund der Sanierungsgewinnbegünstigung ein Nichtfestsetzungsbetrag von EUR 38.600 abgezogen werden. Die Körperschaftsteuer der Körperschaft GM1 beträgt somit EUR 11.400. Die Körperschaft GT erzielte wiederum ein Null-Ergebnis wodurch sich die Körperschaftsteuer auf EUR 1.750 beläuft. Betrachtet man die Körperschaftsteuerlast der beiden Körperschaften zusammen, so berechnet sich diese auf EUR 13.150.

Berechnung Nichtfestsetzungsbetrag auf Ebene des Gruppenmitglieds

Ermittlung der Körperschaftsteuer beim GT	2015	2016
Laufender Gewinn GT	0	0
+ Zurechnung GM	-200.000	400.000
= Zusammengefasstes Ergebnis	-200.000	400.000
- Verlustvortrag	0	-200.000
= Gruppeneinkommen	-200.000	200.000
x 25 % KöSt	3.500	50.000
- Nichtfestsetzungsbetrag	0	39.300
= KöSt-Zahllast GT	3.500	10.700

Ermittlung des Einkommens sowie Nichtfestsetzungsbetrags beim Gruppenmitglied		
	2015	2016
Laufender Gewinn	-200.000	0
+ Sanierungsgewinn	0	400.000
= Einkommen GM	-200.000	400.000
KöSt mit Sanierungsgewinn	1.750	100.000
- KöSt ohne Sanierungsgewinn	1.750	1.750
Basis Nichtfestsetzungsbetrag	0	98.250
- Ausgleichsquote 20 %	0	19.650
Nichtfestsetzungsbetrag	0	78.600

Berechnung Nichtfestsetzungsbetrag auf Ebene des Gruppenträgers

Ermittlung der Körperschaftsteuer beim GT	2015	2016
Laufender Gewinn	0	0
+ Zurechnung GM	-200.000	400.000
= Zusammengefasstes Ergebnis	-200.000	400.000
- Verlustvortrag	0	-200.000
= Gruppeneinkommen	-200.000	200.000
KöSt mit Sanierungsgewinn	3.500	50.000
- KöSt ohne Sanierungsgewinn	3.500	3.500
= Basis Nichtfestsetzungsbetrag	0	46.500
- Ausgleichsquote 20 %	0	9.300
= Nichtfestsetzungsbetrag	0	37.200
= KöSt-Zahllast GT	3.500	12.800

Ermittlung des Einkommens beim Gruppenmitglied		
	2015	2016
Laufender Gewinn	-200.000	0
+ Sanierungsgewinn	0	400.000
= Einkommen GM	-200.000	400.000
Abweichung KöSt-Zahllast	0	-2.100

Abbildung 32: Berechnung der Körperschaftsteuer innerhalb einer Unternehmensgruppe

Aufgrund des negativen Gruppeneinkommens beläuft sich die Körperschaftsteuer im ersten Jahr auf die Mindestkörperschaftsteuer iHv. EUR 3.500.

Im zweiten Jahr erzielte das Gruppenmitglied GM1 einen Sanierungsgewinn iHv. EUR 400.000. Die Berechnung der Nichtfestsetzungsbeträge innerhalb einer Unternehmensgruppe wurde bereits in den Kapiteln 4.3.3 und 4.3.2 erläutert. Nachdem bei der Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Ebene des Gruppenmitglieds (Variante 1) 50 % des Sanierungsgewinns im Zuge der Zusammenrechnung der Ergebnisse von Gruppenmitglied und Gruppenträger verrechnet werden können, kann auch nur die Hälfte des Nichtfestsetzungsbetrags von der Körperschaftsteuer abgezogen werden. Die Körperschaftsteuerzahllast in dieser Variante beträgt EUR 10.700.

Bei der Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Ebene des Gruppenträgers (Variante 2) kommt es ebenfalls zur Verrechnung der Verlustvorträge mit dem Sanierungsgewinn. Daraus resultiert ein Nichtfestsetzungsbetrag iHv. EUR 37.200. Dieser wird von der Körperschaftsteuer iHv. EUR 50.000 abgezogen. Die Körperschaftsteuer der Variante 2 beträgt EUR 12.800.

Vergleicht man die beiden Varianten mit der kumulierten Betrachtung der Körperschaftsteuer außerhalb einer Unternehmensgruppe kommt man zu folgendem Ergebnis:

Jahr	außerhalb der Unternehmensgruppe	innerhalb der Unternehmensgruppe	
		Variante 1 (GM)	Variante 2 (GT)
2015	3.500	3.500	3.500
2016	13.150	10.700	12.800

Abbildung 33: Vergleich der steuerlichen Wirkung der Sanierungsgewinnbesteuerung innerhalb und außerhalb einer Unternehmensgruppe

Vergleicht man die steuerlichen Ergebnisse so ist im Jahr 2015 die Körperschaftsteuer in allen Varianten ident. Dies ist damit zu begründen, dass aufgrund der negativen Ergebnisse jeweils lediglich die Mindestkörperschaftsteuer zu bezahlen ist.

Im Jahr 2016 kommt es aufgrund der unterschiedlichen Berechnung der Sanierungsgewinnbesteuerung zu drei unterschiedlichen Ergebnissen. Wobei das steuerliche Ergebnis im Zuge der Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Ebene des Gruppenträgers eher mit dem steuerlichen Ergebnis außerhalb der Unternehmensgruppe vergleichbar ist.

6. ZUSAMMENFASSUNG UND WÜRDIGUNG DER GEGENSTÄNDLICHEN ARBEIT

Sanierungsgewinne sind gemäß § 23a KStG steuerlich begünstigt. Unter Sanierungsgewinnen versteht man eine Betriebsvermögensvermehrung aufgrund eines Schuldnerlasses im Rahmen eines Insolvenzverfahrens. Der Sanierungsgewinn stellt eine Nettogröße dar. Demnach bemisst sich dieser aus der Summe der Schuldnachlässe abzüglich der damit wirtschaftlich zusammenhängenden Sanierungskosten.

Weiters haben Sanierungsgewinne mit den laufenden Verlusten („innerbetrieblicher Verlustausgleich“) sowie Verlustvorträgen aus Vorjahren verrechnet zu werden. Die Besonderheit ist jedoch, dass bei Sanierungsgewinnen und laufenden Gewinnen, welche von einem Insolvenzverfahren im Veranlagungszeitraum betroffen sind, die Verlustverwertungsgrenze von 75 % der Gesamteinkünfte nicht anzuwenden ist.

Die Berechnung der Sanierungsgewinnbegünstigung erfolgt in drei Stufen:

- Zuerst wird die Körperschaftsteuer sowohl mit als auch ohne Berücksichtigung von Sanierungsgewinnen berechnet. Hiervon wird der Unterschiedsbetrag berechnet, der sich aus dem Vergleich der beiden Steuerbelastungen ergibt.
- Anschließend wird der Nichtfestsetzungsbetrag ermittelt. Dieser resultiert aus der Multiplikation des vorher berechneten Unterschiedsbetrags mit der Ausfallsquote.
- Im letzten Schritt wird der Nichtfestsetzungsbetrag von jener Steuer abgezogen, die inklusive Sanierungsgewinne nach § 23a berechnet wurde.

Aufgrund der Verpflichtung, die Sanierungsgewinne mit Verlustvorträgen verrechnen zu müssen, verliert die steuerliche Begünstigung der Sanierungsgewinne ihre steuerliche Wirkung. Können die Sanierungsgewinne zur Gänze mit Verlustvorträgen verrechnet werden, so bewirkt das Sanierungsgewinnprivileg lediglich eine Steuerstundung.

Die Bestimmungen des § 23a KStG („Sanierungsgewinne“) als auch des § 9 KStG („Gruppenbesteuerung“) sind grundsätzlich sehr detailliert geregelt. Gesetzliche Ausführungen wie die steuerliche Behandlung der Sanierungsgewinne im Rahmen der Gruppenbesteuerung zu erfolgen hat, gibt es jedoch nicht.

Grundsätzlich kann die Ermittlung der Sanierungsgewinnbegünstigung im Rahmen der Gruppenbesteuerung auf zwei unterschiedliche Arten erfolgen:

- Variante 1: Im Zuge der Einkommensermittlung des Gruppenmitglieds wird der Sanierungsgewinn sowie der Nichtfestsetzungsbetrag iSd § 23a KStG ermittelt. Der

Nichtfestsetzungsbetrag wird anschließend von jener Körperschaftsteuer abgezogen, die sich auf Basis des Gruppeneinkommens ergibt.

- Variante 2: Die Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags erfolgt erst auf Ebene des Gruppenträgers. Der Nichtfestsetzungsbetrag wird somit auf Basis des gesamten Gruppeneinkommens berechnet.

Die Rechtsprechung des UFS und VwGH besagt, dass eine Sanierungsgewinnbegünstigung innerhalb einer Unternehmensgruppe auf Ebene des Gruppenmitglieds (Variante 1) zu berechnen ist. Dies ist jedoch kritisch zu hinterfragen.

Damit die Frage beantwortet werden kann, welche der beiden Varianten für die Berechnung der Sanierungsgewinnbesteuerung innerhalb einer Unternehmensgruppe herangezogen werden kann, muss festgestellt werden, ob es sich bei der Sanierungsgewinnbegünstigung um eine Einkommensermittlungs- oder Tarifvorschrift handelt. § 23a Abs. 1 KStG definiert Sanierungsgewinne als Einkünfte. Demnach sind Sanierungsgewinne Bestandteil des Einkommens wodurch § 23a Abs. 1 KStG als Einkommensermittlungsvorschrift gesehen werden kann. Eine Betrachtung der Sanierungsgewinnbegünstigung als Einkommensermittlungsvorschrift würde die Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Ebene des Gruppenmitglieds bedeuten. Hingegen sieht § 23a Abs. 2 KStG eine Ermittlung des Nichtfestsetzungsbetrags erst nach Anwendung des Körperschaftsteuertarifs vor, wodurch es sich bei § 23a Abs. 2 KStG ausschließlich um eine Tarifvorschrift handeln kann. Bei Betrachtung der Sanierungsgewinnbesteuerung als Tarifvorschrift, müsste die Ermittlung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Ebene des Gruppenträgers zur Anwendung kommen. Der VwGH hat diese Frage bei seiner Entscheidung nicht beantwortet.

Vergleicht man die beiden Varianten miteinander so ist die unterschiedliche steuerliche Wirkung abhängig von folgenden Parametern:

- Anzahl der Gruppenkörperschaften in einer Unternehmensgruppe
- Laufendes Ergebnis der sanierungsfähigen Gruppenkörperschaft
- Laufendes Ergebnis der restlichen Unternehmensgruppe
- Verlustvorträge des Gruppenträgers

Solange sowohl das sanierungsfähige Gruppenmitglied als auch die übrige Unternehmensgruppe einen Gewinn erzielen, ist die steuerliche Wirkung der beiden Varianten ident.

Erzielt das sanierungsfähige Gruppenmitglied (Annahme: Es handelt sich um eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung) einen Verlust und die übrige Unternehmensgruppe

einen Gewinn, entsteht durch die Ermittlung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Ebene des Gruppenträgers (Variante 2) ein steuerlicher Vorteil gegenüber der Ermittlung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Ebene des Gruppenmitglieds (Variante 1) von maximal EUR 1.400. Dieser steuerliche Vorteil besteht jedoch nur, solange die Körperschaftsteuer der Unternehmensgruppe größer als die Mindestkörperschaftsteuer ist (*siehe ausführlich Beispiel 13*).

Ist hingegen das Gruppeneinkommen negativ, wendet sich der steuerliche Vorteil. In diesem Fall liegt der steuerliche Vorteil bei der Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Ebene des Gruppenmitglieds (Variante 1), wobei dieser nicht mit EUR 1.400 begrenzt ist. Die Höhe des steuerlichen Vorteils ist abhängig vom Einkommen des Gruppenmitglieds und der Größe der Unternehmensgruppe (*siehe ausführlich Beispiel 14 und 15*).

Die Gruppenbesteuerung ist Teil der Konzernbesteuerung. Ziel der Konzernbesteuerung ist, dass Einzelgesellschaften die in einem Konzern gegliedert sind, steuerlich nicht schlechter – aber auch nicht besser – gestellt werden als nicht in einem Konzern eingegliederte Unternehmen. Vergleicht man die beiden Varianten mit dem steuerlichen Ergebnis, welches ohne Gruppenbesteuerung berechnet wird, sieht man, dass eine Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Ebene des Gruppenträgers näher dem steuerlichen Ergebnis ohne Berücksichtigung einer Unternehmensgruppe kommt (*siehe ausführlich Beispiel 17*).

Im Falle eines sanierungsfähigen Gruppenträgers ist die unterschiedliche Wirkung der Sanierungsgewinnbesteuerung noch wesentlich größer. Wendet man hier die ergangene Rechtsprechung des VwGH an, könnten die Sanierungsgewinne nicht mit den Verlustvorträgen des Gruppenträgers verrechnet werden (*siehe ausführlich Beispiel 16*). Eine Körperschaft außerhalb einer Unternehmensgruppe müsste die Sanierungsgewinne mit den Verlustvorträgen verrechnen, wodurch die Sanierungsgewinnbegünstigung nicht zur Gänze ausgenützt werden kann.

Zusätzlich müssten bei Anwendung der Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Ebene des Gruppenmitglieds in der Judikatur noch folgende Fragen geklärt werden:

- In welcher Höhe wird der Nichtfestsetzungsbetrag im Falle einer Verrechnung des Sanierungsgewinns mit etwaigen Verlusten gekürzt?
- Wie geht man im Zuge der Körperschaftsteuerberechnung damit um, wenn bei mehreren Gruppenmitgliedern ein Sanierungsverfahren anhängig ist?
- Wie wird der Nichtfestsetzungsbetrag bei einem sanierungsfähigen Gruppenträger berechnet?

Die gegenständliche Arbeit zeigt zwar Lösungsvorschläge auf. Eine Rechtssicherheit gibt es aufgrund fehlender höchstgerichtlicher Entscheidungen jedoch nicht.

Literatur- und Quellenverzeichnis

1. Literatur

Gesetzeskommentare

- Achatz/Haslehner*, in *Quantschnigg et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung (2005), § 9 Abs. 9.
- Achatz/Postl*, in *Quantschnigg et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung (2005), § 9 Abs. 8.
- Achatz/Pickler/Stockinger*, in *Quantschnigg et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung (2005), § 9 Abs. 10.
- Achatz/Tumpel*, in *Quantschnigg et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung (2005), §9 Abs. 1.
- Achatz/Kofler*, in *Buchegger (Hrsg.)*, Österreichisches Insolvenzrecht Kommentar (2009).
- Artmann/Lux*, Konzernrecht und Gruppenbesteuerung, in *Quantschnigg et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung (2005).
- Bauer et al (Hrsg.)*, KStG-Kommentar⁶ (1998).
- Bergmann/Lehner*, in *Bergmann/Bieber (Hrsg.)*, Körperschaftsteuergesetz – Update-Kommentar (2015), § 23a KStG.
- Blasina*, in *Quantschnigg et al (Hrsg.)*, Die Körperschaftsteuer²³, § 23a.
- Gruber*, in *Lang et al (Hrsg.)*, KStG (2016), § 23a.
- Haidenthaler/Kanduth-Kristen/Quantschnigg/Gierlinger/Preining*, Kommentierung zu § 9 KStG, in *Kofler/Kanduth-Kristen (Hrsg.)*, Kommentar zur Steuerreform 2005.
- Heinrich*, in *Doralt et al (Hrsg.)*, Einkommensteuergesetz¹⁵, § 36.
- Höfstätter/Zorn*, in *Hofstätter/Reichel (Hrsg.)*, EStG-Kommentar³⁶, § 36.
- Kanduth-Kristen*, in *Baldauf et al (Hrsg.)*, Jakob EStG-Kommentar⁸, § 36.
- Kofler*, in *Achatz/Kirchmayr (Hrsg.)*, Körperschaftsteuergesetz (2011), § 23a.
- Kofler*, in *Quantschnigg et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung (2005), § 9 Abs. 4.
- Pinetz/Stefaner*, in *Lang et al (Hrsg.)*, KStG (2016), § 9.
- Trenkwalder*, in *Quantschnigg et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung (2005), § 9 Abs. 2.
- Trenkwalder*, in *Quantschnitgg et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung (2005), § 9 Abs. 5.
- Tumpel/Aigner*, *Quantschnitgg et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung (2005), § 9 Abs. 6.
- Urtz*, in *Achatz/Kirchmayr (Hrsg.)*, Körperschaftsteuergesetz (2011), § 9.
- Urtz/Stanek*, in *Bergmann/Bieber (Hrsg.)*, Körperschaftsteuergesetz - Update-Kommentar (2015), § 9 Rz 15.
- Vock*, in *Quantschnigg et al (Hrsg.)*, Die Körperschaftsteuer²⁶, § 9.
- Vock*, in *Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg.)*, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)²⁶, § 9 Abs. 2.
- Vock*, in *Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg.)*, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)²⁶, § 9 Abs. 4.
- Vock*, in *Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg.)*, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)²⁶, § 9 Abs. 6.
- Vock*, in *Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg.)*, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)²⁶, § 9 Abs. 8.
- Vock*, in *Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg.)*, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)²⁶, § 9 Abs. 9.
- Zorn*, in *Hofstätter/Reichel (Hrsg.)*, EStG-Kommentar⁴⁷, § 36.

Fachbücher

- Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht (2014).
- Jurkat*, Die Organschaft im Körperschaftsteuerrecht (1975).
- Kanduth-Kristen/Komarek/Fraberger*, Die Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung im Rahmen der Gruppenbesteuerung (2016).
- Kofler/Kristen*, Insolvenz und Steuern (1999).
- Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung – Praxiskommentar (2005).
- Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung – Praxiskommentar (2009).

Beiträge in Sammelwerken

- Atzmüller*, Der körperschaftsteuerliche Sanierungstatbestand, in *König/Schwarzinger*, Körperschaften im Steuerrecht, FS Wiesner, 53
- Atzmüller*, Einkommensteuerliche Fragen in der Insolvenz, in *Kanduth-Kristen/Treer* (Hrsg.), Insolvenz und Steuern (2006), 61.
- Bramerdorfer*, Gruppenträger und Gruppenmitglieder einer Unternehmensgruppe, in *Damböck et al* (Hrsg.), Gruppenbesteuerung (2006), 11
- Bruckner*, Einführung in die Gruppenbesteuerung, in *Bruckner et al* (Hrsg.), Gruppenbesteuerung – Der Kommentar der Praktiker (2005), 33
- Bruckner*, Praxiskommentar – § 9 Abs. 1 KStG, in *Bruckner et al* (Hrsg.), Gruppenbesteuerung – Der Kommentar der Praktiker (2005), 48
- Denk*, Die handels- und steuerrechtliche Behandlung des eigenkapitalersetzenden Gesellschafterdarlehens, in *Feldbauer-Durstmüller/Schlager* (Hrsg.), Krisenmanagement-Sanierung-Insolvenz (2002), 648
- Galla*, Der Gruppenantrag (§ 9 Abs. 8 KStG), in *Damböck et al* (Hrsg.), Gruppenbesteuerung (2006), 73
- Galla*, Änderungen einer bestehenden Unternehmensgruppe (§ 9 Abs. 9 KStG), in *Damböck et al* (Hrsg.), Gruppenbesteuerung (2006), 73
- Haslehner/Urtz*, Zeitliche Grenzen der Gruppenbesteuerung. Ausscheiden und Beendigung durch Liquidation von Gruppenmitgliedern und Gruppenträgern, in *Achatz et al* (Hrsg.), Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung (2011), 355.
- Helml*, Betriebliche Sanierung – Ertragsteuerliche Aspekte, in *Nadvornik et al* (Hrsg.), Steuergestaltung und Betriebswirtschaft, Festschrift Schlager (2012), 525
- Jettmar/Stieglitz*, Die Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung, in *Lang et al* (Hrsg.), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 119
- Kanduth-Kristen/Stefaner*, „Verlustrettung“ und Unternehmenssanierung, in *Achatz et al* (Hrsg.), Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung (2011), 301
- Laudacher*, Ertragsteuerliche Begünstigungen in EStG und KStG im Zusammenhang mit betrieblichen Schuldnachlässen, in *Nadvornik et al* (Hrsg.), Steuergestaltung und Betriebswirtschaft, Festschrift Schlager (2012), 547

- Müller*, Voraussetzungen einer Gruppenbildung, in *Gassner/Lang/Wiesner (Hrsg.)*, Besteuerung von Unternehmensgruppen (1998), 29
- Nolz*, Probleme der Sanierungsgewinnbesteuerung im Ertragsteuerrecht, in *Doralt et al (Hrsg.)*, Besteuerung der Kapitalgesellschaft, Festschrift Bauer (1986), 192
- Oberascher/Saringer*, Gruppenträger und Gruppenmitglied, in *Lang et al (Hrsg.)*, Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 29
- Obermair/Stefaner*, Die finanzielle Verbindung als Voraussetzung der Gruppenbesteuerung, in *Lang et al (Hrsg.)*, Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 51
- Plansky/Ressler*, Die Verlustverwertung in der Unternehmensgruppe, in *Lang et al (Hrsg.)*, Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 141
- Pohl*, Die steuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen, in *Anzinger (Hrsg.)*, Analysen und Berichte zum Wirtschafts- und Steuerrecht (2009), 23
- Quantschnigg/Werilly*, Die körperschaftsteuerliche Organschaft, in *König/Schwarzinger (Hrsg.)*, Körperschaften im Steuerrecht, FS Wiesner (2004), 341
- Rabel*, Praxiskommentar – § 9 Abs. 6 KStG, in *Bruckner et al (Hrsg.)* Gruppenbesteuerung – Der Praxiskommentar (2005), 139
- Ruppe*, Die Unternehmenssanierung aus der Sicht der Ertrags- und Umsatzbesteuerung, in *Ruppe (Hrsg.)*, Rechtsprobleme der Unternehmenssanierung (1983), 257
- Seidl*, Praxiskommentar – § 9 Abs. 2 KStG, in *Bruckner et al (Hrsg.)* Gruppenbesteuerung – Der Praxiskommentar (2005), 59
- Staringer*, Perspektiven der Konzernbesteuerung, in *Seeger (Hrsg.)*, Perspektiven der Unternehmensbesteuerung – DStJG Band 25 (2002), 73
- Wiedermann/Wilplinger*, Ergebnisermittlung bzw. –zurechnung im Inland (Gewinn- und Verlustverrechnung – Anrechnung ausländischer Steuern – Vor- und Außergroupenverluste), in *Damböck et al (Hrsg.)*, Gruppenbesteuerung (2006), 87

Aufsätze in Zeitschriften

- Bareis/Kaiser*, Zur ertragsteuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen, *ÖStZ* 2005, 14
- Bartl*, Die Besteuerung von Unternehmensgruppen ab 2005, *FJ* 2004, 179
- Dolezel-Huber/Rödler*, Endgültiges Aus für die Sanierung von Unternehmen aufgrund der ertragsteuerlichen Konsequenzen?, *ecolex* (2004), 634
- Fröhlich/Unger*, Steuerfestsetzung im Rahmen von Insolvenzverfahren, *SWK* 2005, S 853
- Fraberger, Revolutioniert der OGH die konkursrechtliche Einstufung von Abgaben?, *RWZ* 2003, 202
- Gassner*, Die neue Gruppenbesteuerung, *SWK* 2004, S 347
- Gleiß-Rathmanner/Petritz*, Sanierungsgewinnbesteuerung im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, *ZUS* 2012, 151

Gruber, VwGH: Sanierungsgewinn in der Gruppe, GES 2014, 81

Grünberger, Was jedes Unternehmen über die Gruppenbesteuerung wissen sollte, SWK 2005, 385

Hebenstreit/Knapp, Gruppenbesteuerung – Judikaturüberblick reloaded (Teil 3), ÖStZ 2015, 350

Hebenstreit/Knapp, 7 Jahre Gruppenbesteuerung – ein Überblick über die bisherige UFS-Judikatur, taxlex 2012, 137

Hebenstreit/Patloch, Ausgewählte Fragestellungen iZm der Beendigung einer Gruppenmitgliedschaft durch Erklärung und Liquidation, ÖStZ 2014, 464

Kaferböck, Neuere Entwicklungen bei der steuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen, ecolex (2001), 186

Kalss/Eckert, Das Vereinspatent 1852 und das Bundesrechtsbereinigungsgesetz, ecolex (2001), 910

Kanduth-Kristen, Steuerliche Behandlung von Schuldertilgungen und Sanierungsgewinnen, taxlex (2006), 436

Kanduth-Kristen/Komarek, VwGH zum Sanierungsgewinn eines Gruppenmitglieds, taxlex 2014, 64

Karollus/Kofler, Eigene Anteile im Rahmen der finanziellen Verbindung nach § 9 Abs. 4 KStG, taxlex 2005, 179

Kofler, Insolvenzen und Steuern, WT 1994, 28

Kohlbacher/Walder, Verrechnung des Sanierungsgewinnes: Reparatur misslungen – Sanierungsgewinne 1996 und 1997 mit Verlustabzügen 1989 und 1990 doch nicht verrechnungspflichtig, RdW 1997, 229

Komarek, Die Berechnung und Festsetzung der Steuer auf Sanierungsgewinne iSd § 23a KStG bei Sanierung des Gruppenträgers, taxlex 2016, 44

Komarek, Die Sanierungsgewinnbesteuerung in der Unternehmensgruppe, VWT (2016), 214

Komarek, Stufenweise Ergebniszurechnung in der Unternehmensgruppe – Bedeutung“ nur in zeitlicher Hinsicht, ÖStZ 2016, 126

Komarek, Unterschiedliche Sanierungsquoten in der Unternehmensgruppe, taxlex 2016, 196

Kristen, OGH zur Einkommensteuer als Masseforderung oder konkursfreie Forderung: Irrweg oder Leitlinie für die Zukunft?, ZIK 2003, 42

Kristen, Steuerliche Behandlung des Sanierungsgewinnes – (Neue) Entwicklung in Deutschland und in Österreich, ÖStZ 2003, 513

Kristen, Steuerliche Probleme im Insolvenzverfahren (Teil II), VWT 1997, 32

Langheinrich/Ryda, Die steuerliche Behandlung eines aus Schuld erlässen basierenden Gewinnes, FJ 2009, 98

Lehner/Zehetner, Keine Unternehmensgruppe bei Verschmelzung des einzigen Gruppenmitglieds mit dem Gruppenträger innerhalb von drei Jahren, GES 2013, 150

Mayr, Die neue Gruppenbesteuerung – Konzept und Grunlagen, RdW 2004, 246

Mayer, Zum Wegfall des steuerfreien Sanierungsgewinns, SWK 2000, S 722

OV, Die steuerliche Behandlung von Schuld erlässen bei Insolvenzverfahren, Heft 2009, BBi 2009, H12 S2

Pinetz, Auflösung der Unternehmensgruppe durch Verschmelzung innerhalb der Mindestbestandsdauer, ecolex 2013, 375

Plansky/Stefaner/Weninger, Die finanzielle Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres, SWK 2004, S 993

Quantschnigg, Spezielle Probleme der verdeckten Gewinnausschüttung, ÖStz 1985, 161

Rief, Sanierungsgewinne 1996/97 – die fiktive Verlustvortragsverrechnung, ZIK 1996, 78

Schilcher, Besteuerung des Sanierungsgewinns und Auswirkungen auf die Sanierung durch Insolvenzverfahren, VWT 1996 H 3, 4

Schilcher, Neuerungen bei der Berücksichtigung von Auslandsverlusten im Rahmen der Gruppenbesteuerung, SWK 2014, 626

Schlager, VwGH: Rückabwicklung der Gruppe auch bei „Verdichtung“ vor Ablauf der Mindestdauer, RWZ 2012, 354

Schuchter, Personengesellschaften in der Gruppenbesteuerung, taxlex 2005, 183

Staringer, Der Einfluss der Gruppenbesteuerung auf die Unternehmensorganisation, ÖStZ 2005, 495

Staringer, Kann die Gruppenbesteuerung wieder abgeschafft werden? ÖStZ (2006), 493

Stefaner, Die neue Gruppenbesteuerung in Österreich als Kernstück der Steuerreform, SWK 2004, S 312

Stefaner/Stieglitz, Zweigniederlassungserfordernis für doppelt ansässige Gruppenträger – Verstoß gegen höherrangiges Recht, SWI 2009, 177

Stefaner/Weninger, Die Gruppenbesteuerung im österreichischen Konzernsteuerrecht, ecolex 2004, 508

Stefaner/Weninger, Die wesentlichen Auswirkungen der Steuerreform 2005 auf die Unternehmensbesteuerung, ecolex 2004, 392

Stefaner/Weninger, Eigene Anteile und stimmrechtlose Vorzugsaktien, SWK 2004, 881

Stefaner/Weninger, Gruppenbesteuerung – Best Practice für den österreichischen Bankensektor?, ÖBA 2006, 744

Stefaner/Weninger, Gruppenbesteuerung: Vor- und Außerguppenverluste, RdW 2004, 564

Stefaner/Weninger, Offene Fragen des neuen Gruppenbesteuerungsrechts, ÖStZ 2004, 408

Stockinger, Die steuerliche Behandlung von Rechtsgeschäften zwischen Gruppenpartnern bei einer künftigen Gruppenbesteuerung, RWZ 2003, 321

Sutter, Rückabwicklung einer Gruppe nach Verschmelzung des einzigen Gruppenmitglieds mit dem Gruppenträger, ÖStZ 2013, 121

Thunshirn, Wegfall des Sanierungsgewinns – Auswirkungen und Strategien, ecolex 1997, 690

Tissot, Die geplante Gruppenbesteuerung – Ein erster Überblick, SWK 2004, S 306

Urtz, Die Frist zur Stellung des Gruppenantrages, GeS 2008, 76

Varro, Rahmenbedingungen und Besonderheiten der steuerlichen Begünstigung von Sanierungsmaßnahmen, ZUS 2011, 29

Walder, Ist die Abschaffung des Sanierungsgewinns gerechtfertigt?, ÖStZ 1996, 218

Wiesner, Entwurf eines Steuerreformgesetzes 2005 – Die Auswirkungen auf Körperschaften, RWZ 2004, 33

Wiesner/Mayr, Neues zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004, 629

Wiesner/Mayr, Zweifelsfragen zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004, 491

2. Juristische Quellen

Gesetze

Körperschaftsteuergesetz 1966, BGBl I Nr. 156/1966.

Körperschaftsteuergesetz 1966, BGBl. I Nr. 440/1972 idF BGBl I Nr. 441/1972.

Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl. I Nr. 401/1988.

Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl. I Nr. 201/1996.

Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl I Nr. 191/1999.

Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl I Nr. 71/2003.

Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl I Nr. 57/2004.

Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl I Nr. 34/2010.

Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl I Nr. 22/2012.

Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl I Nr. 13/2014.

Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl I Nr. 28/2017.

GmbH-Gesetz 1906, BGBl I Nr. 40/2017.

Verordnungen, Richtlinien, Erlässe, Erläuterungen

Einkommensteuerrichtlinie 2000.

Körperschaftsteuerrichtlinie 2013.

Umgründungssteuerrichtlinie 2002.

ErlRV 311 BlgNR 21. GP.

ErlRV 59 BlgNR 22. GP.

ErlRV 415 BlgNR 22. GP.

ErlRV 451 BlgNR 22. GP.

ErlRV 686 BlgNR 22. GP.

ErlRV 1187 BlgNR 22. GP.

ErlRV 1680 BlgNR 24. GP.

ErlRV 24 BlgNR 25. GP.

Erläss des Bundesministeriums für Finanzen vom 16.7.1999, GZ 14 0206/1-IV/14/99.

Runderlass des Reichsfinanzministeriums vom 30.01.1930, RStBl 1930.

Rechtsprechung

BFH 24.04.1986 IV R 282/84.

OGH 21.03.2006, 5 Ob 254/05x.

RFH 30.06.1927, VI A 97/27, RStBl 1927, 177.

RFH 12.12.1928, VI A 149/28, RStBl 1928, 86.

RFH 05.02.1929, I A 294/27, RStBl 1929, 228.

RFH 21.10.1931, VI A 968/31, RStBl 1932, 160.

UFS 07.03.2004, RV/0390-F/02.

UFS 13.01.2006, RV/2042-W/05.

UFS 24.4.2006, RV/1105-W/05.

UFS 25.04.2006, RV1841-W/04.

UFS 18.6.2007, RV/0443-L/05.

UFS 17.07.2007, RV/0260-G-05.
UFS 27.02.2008, RV/2047-W/05.
UFS 25.06.2008, RV/1577-W/08.
UFS 02.11.2009, RV/1250-W/07.
UFS 17.11.2009, RV/0197-F/09.
UFS 30.11.2009, RV/0976-W/08.
UFS 07.01.2010, RV/1962-W/09.
UFS 28.05.2010, RV/1291-W/02.
UFS 13.01.2012, RV/0167-K/11.
UFS 13.01.2012, RV/0165-K/11.
UFS 20. 06.2012, RV/0332-L/12.
UFS 08.03.2013, RV/0331-G/10.
UFS 11.12.2013, RV/1739-W/13.
UFS 13.07.2015, RV/0467-G/02.

VwGH 20.11.1964, 1657/63.
VwGH 21.04.1970, 1527/69.
VwGH 21.04.1970, 1528/69.
VwGH 27.04.1971, 1420/69.
VwGH 30.05.1978, 1396, 2345/75.
VwGH 27.03.1985, 83/13/0068.
VwGH 03.10.1990, 89/13/0129.
VwGH 03.10.1990, 90/13/0018.
VwGH 14.04.1993, 90/13/0288.
VwGH 19.05.1993, 89/13/0252.
VwGH 24.05.1993,92/15/0041.
VwGH 23.02.1994, 92/13/0289.
VwGH 20.11.1996, 94/15/0137.
VwGH 23.01.1997, 93/15/0043.
VwGH 15.05.1997, 95/15/0152.
VwGH 15.05.1997, 95/15/0155.
VwGH 31.03.1998, 95/13/0265.
VwGH 20.04.1999, 98/14/0120.

VwGH 15.09.1999, 94/13/0044.
VwGH 22.09.1999, 97/15/0005.
VwGH 23.05.2000, 99/14/0311.
VwGH 07.06.2001, 98/15/0037.
VwGH 28.01.2003, 2002/14/0139.
VwGH 31.03.2003, 98/14/0178.
VwGH 24.02.2004, 99/14/0250.
VwGH 28.04.2004, 98/14/0196.
VwGH 26.03.2007, 2005/14/0091.
VwGH 24.07.2007, 2002/14/0087.
VwGH 17.04.2008, 2006/15/0083.
VwGH 25.01.2012, 2008/13/0077.
VwGH 18.10.2012, 2009/15/0214.
VwGH 24.10.2013, 2012/15/0054.
VwGH 24.10.2013, 2012/15/0053.

Sonstiges

Insolvenzstatistik 2015, <https://www.ksv.at/insolvenzstatistik-2015>.

Insolvenzsachen 2015, <https://www.ksv.at/insolvenzsachen-20154>.

KSV1870, <http://www.ksv.at>.

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Berechnung der festzusetzenden Steuer in Beispiel 1 – Schritt 1.....	48
Abbildung 2: Berechnung der festzusetzenden Steuer in Beispiel 1 – Schritt 2.....	49
Abbildung 3: Berechnung der festzusetzenden Steuer in Beispiel 1 – Schritt 3.....	49
Abbildung 4: Berechnung der festzusetzenden Steuer in Beispiel 2 – Schritt 1.....	50
Abbildung 5: Berechnung der festzusetzenden Steuer in Beispiel 2 – Schritt 2.....	50
Abbildung 6: Berechnung der festzusetzenden Steuer in Beispiel 2 – Schritt 1.....	51
Abbildung 7: Ergebnissituation der Körperschaft für die Jahre 2016 bis 2020 in Beispiel 3	51
Abbildung 8: Ergebnissituation der Körperschaft für die Jahre 2016 bis 2020 in der Variante zu Beispiel 3.....	53
Abbildung 9: Ergebnissituation der Körperschaft für die Jahre 2016 bis 2020 in Beispiel 4	53
Abbildung 10: Darstellung des Sachverhalts zum Anlassfall	58
Abbildung 11: Organigramm zu Beispiel 5	66
Abbildung 12: Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags des Gruppenmitglieds zu Beispiel 5	66
Abbildung 13: Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags des Gruppenmitglieds zu Beispiel 6	67
Abbildung 14: Ermittlung der Körperschaftsteuer beim Gruppenträger – Beispiel 6	69
Abbildung 15: Organigramm und Darstellung Beispiel 8	70
Abbildung 16: Organigramm und Darstellung Beispiel 8	71
Abbildung 17: Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Ebene des Gruppenträgers	73
Abbildung 18: Organigramm und Darstellung Beispiel 10	75
Abbildung 19: Berechnung der gewichteten (Misch-)Sanierungsquote bei unterschiedlichen Sanierungsquoten 1.....	76
Abbildung 20: Organigramm und Darstellung Beispiel 11	77
Abbildung 21: Berechnung der gewichteten (Misch-)Sanierungsquote bei unterschiedlichen Sanierungsquoten 2.....	77

Abbildung 22: Berechnung der Nichtfestsetzungsbeträge und Körperschaftsteuer zu Beispiel 12	79
Abbildung 23: Berechnung der Nichtfestsetzungsbeträge und Körperschaftsteuer zu Beispiel 13	79
Abbildung 24: Auswirkung des Beispiels 13 bei mehreren Körperschaften in der Unternehmensgruppe	81
Abbildung 25: Berechnung der Nichtfestsetzungsbeträge und Körperschaftsteuer zu Beispiel 14	81
Abbildung 26: Auswirkung des Beispiels 14 bei mehreren Körperschaften in der Unternehmensgruppe	83
Abbildung 27: Berechnung der Nichtfestsetzungsbeträge und Körperschaftsteuer zu Beispiel 15	83
Abbildung 28: Auswirkung des Beispiels 15 bei mehreren Körperschaften in der Unternehmensgruppe	85
Abbildung 29: Berechnung der Nichtfestsetzungsbeträge und Körperschaftsteuer zu Beispiel 16	87
Abbildung 30: Gegenüberstellung der Verlustverwertung von Sanierungsgewinnen innerhalb und außerhalb einer Unternehmensgruppe.	88
Abbildung 31: Berechnung der Körperschaftsteuer außerhalb einer Unternehmensgruppe	90
Abbildung 32: Berechnung der Körperschaftsteuer innerhalb einer Unternehmensgruppe	91
Abbildung 33: Vergleich der steuerlichen Wirkung der Sanierungsgewinnbesteuerung innerhalb und außerhalb einer Unternehmensgruppe	92

Beispielverzeichnis

Beispiel 1: Ermittlung der festzusetzenden Steuer mittels dreistufiger Berechnung	48
Beispiel 2: Ermittlung der festzusetzenden Steuer mittels dreistufiger Berechnung unter Berücksichtigung eines Verlustvortrages sowie bereits gezahlter Mindestkörperschaftsteuer	49
Beispiel 3: Steuerliche Wirkungen der Sanierungsgewinnbesteuerung außerhalb der Unternehmensgruppe 1.....	51
Beispiel 4: Steuerliche Wirkungen der Sanierungsgewinnbesteuerung außerhalb der Unternehmensgruppe 2	53
Beispiel 5: Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags eines Gruppenmitglieds mit Sanierungsbedürftigkeit 1.....	65
Beispiel 6: Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags eines Gruppenmitglieds mit Sanierungsbedürftigkeit 2.....	67
Beispiel 7: Berechnung der Körperschaftsteuer mit Berücksichtigung des Nichtfestsetzungsbetrags 1	69
Beispiel 8: Berechnung der Körperschaftsteuer mit Berücksichtigung des Nichtfestsetzungsbetrags 2	70
Beispiel 9: Berechnung der Körperschaftsteuer mit Berücksichtigung des Nichtfestsetzungsbetrags 3	71
Beispiel 10: Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Ebene des Gruppenträgers unter Berücksichtigung einer (Misch-)Sanierungsquote 1.....	74
Beispiel 11: Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Ebene des Gruppenträgers unter Berücksichtigung einer (Misch-)Sanierungsquote 2.....	76
Beispiel 12: Die unterschiedlichen Berechnungsweisen des Nichtfestsetzungsbetrags im Vergleich 1	78
Beispiel 13: Die unterschiedlichen Berechnungsweisen des Nichtfestsetzungsbetrags im Vergleich 2.....	79
Beispiel 14: Die unterschiedlichen Berechnungsweisen des Nichtfestsetzungsbetrags im Vergleich 3.....	81
Beispiel 15: Die unterschiedlichen Berechnungsweisen des Nichtfestsetzungsbetrags im Vergleich 4.....	83

Beispiel 16: Die unterschiedliche Berechnungsweise des Nichtfestsetzungs-betrags bei einem sanierungsfähigen Gruppenträger im Vergleich	86
Beispiel 17: Die unterschiedliche steuerliche Wirkung der Sanierungsgewinn-besteuerung innerhalb und außerhalb einer Unternehmensgruppe	90

