

Ertragsteuern

Lohnbarzahlungen in der Bauwirtschaft

Umsatzsteuer

Aufteilung von Pauschalpreisen

Lohnsteuer & Sozialversicherung

Fremdgeschäftsführer kein steuerlicher  
Dienstnehmer

Betriebsprüfung in der Praxis

KSt-Zuschlag bei unpräziser  
Empfängerbenennung

# Unterschiedliche Sanierungsquoten in der Unternehmensgruppe

§§ 9, 23 a KStG

Sanierungs-  
gewinn;  
Gruppen-  
besteuerung;  
Gruppenträger;  
Gruppen-  
mitglieder

*Aus der bis dato ergangenen UFS- und VwGH-Rechtsprechung<sup>1)</sup> geht hervor, dass die Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags iSd § 23 a KStG auf Basis des individuellen Einkommens beim einzelnen Gruppenmitglied zu erfolgen hat. Werden in einer Unternehmensgruppe über mehrere Gruppenkörperschaften Sanierungsverfahren eröffnet und unterschiedliche Sanierungsquoten vereinbart, stellt sich die Frage, in welcher Höhe die Nichtfestsetzungsbeträge von der Gruppenkörperschaftsteuer in Abzug gebracht werden können. Ausgehend von der (mE abzulehnenden) Ansicht, dass die Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Ebene der einzelnen sanierten Körperschaft zu erfolgen hat, werden im Beitrag damit verbundene Konsequenzen in diesen besonderen Fällen aufgezeigt und dabei auftretende Zweifelsfragen einer systematischen Lösung zugeführt.*

ERNST KOMAREK

## A. Einführung

Aufgrund fehlender gesetzlicher Regelungen beschäftigt sich die Judikatur<sup>2)</sup> und Literatur<sup>3)</sup> schon seit Längerem mit der Frage der Sanierungsgewinnbesteuerung iSd § 23 a KStG im Rahmen einer steuerlichen Unternehmensgruppe gem § 9 KStG. Bis dato waren (soweit ersichtlich) lediglich Sanierungsfälle von Gruppenmitgliedern Gegenstand der Rechtspre-

chung und literarischen Diskussion.<sup>4)</sup> Aus der ergangenen UFS- und VwGH-Rechtsprechung und der Verwaltungsmeinung<sup>5)</sup> geht hervor, dass die Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Basis des individuellen Einkommens beim einzelnen Gruppenmitglied zu erfolgen hat. Diese Ansicht wird im Fachschrifttum überwiegend kritisiert.<sup>6)</sup> Die isolierte Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Gruppenmitgliedebene führt mitunter dazu, dass während der Gruppenzugehörigkeit entstandene Vorjahresverluste aufgrund der Zurechnung zum Gruppenträger sowie laufende Verluste anderer Gruppenmitglieder und des Gruppenträgers in der Vergleichsberechnung keine Berücksichtigung finden. Dadurch ergibt sich – im Vergleich zur Individualbesteuerung – tendenziell ein zu hoher Nichtfestsetzungsbetrag. Zudem stellt § 23 a KStG eine Tarifvorschrift dar, welche in der Unternehmensgruppe nur auf das Gruppeneinkommen Anwendung findet. Aus genannten Gründen wäre es mE – entgegen der vorliegenden Rechtsprechung und aktuellen Verwaltungsmeinung – systematisch richtig, die Berechnung der Sanierungsgewinnbegünstigung iSd § 23 a KStG in der Unternehmensgruppe stets beim Gruppenträger und auf Basis des Gruppeneinkommens vorzunehmen.

Wenn man sich jedoch der ergangenen Rechtsprechung und Verwaltungsmeinung anschließt und den Nichtfestsetzungsbetrag beim Gruppenmitglied auf Basis des individuellen Einkommens ermittelt, sind die ermittelten Nichtfestsetzungsbeträge von den einzelnen sanierten Gruppenmitgliedern

Mag. Dr. Ernst Komarek, MSc, StB, ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen. Der Autor dankt Univ.-Prof. Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL. M., StB, für wertvolle Anregungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

- 1) UFS Klagenfurt 13. 1. 2012, RV/0167-K/11 iVm VwGH 24. 10. 2013, 2012/15/0054; UFS Klagenfurt 13. 1. 2012, RV/0165-K/11 iVm VwGH 21. 11. 2013, 2012/15/0053; UFS Innsbruck 22. 10. 2007, RV/0059-I/07 und RV/0060-I/07 iVm VwGH 24. 6. 2010, 2007/15/0284.
- 2) Vgl UFS Klagenfurt 13. 1. 2012, RV/0167-K/11 iVm VwGH 24. 10. 2013, 2012/15/0054; UFS Klagenfurt 13. 1. 2012, RV/0165-K/11 iVm VwGH 21. 11. 2013, 2012/15/0053; UFS Innsbruck 22. 10. 2007, RV/0059-I/07 und RV/0060-I/07 iVm VwGH 24. 6. 2010, 2007/15/0284.
- 3) Dazu Bergmann/Lehner in Bergmann/Bieber, KStG (2015) § 23 a Rz 1 ff; Daxkobler, Sanierungsgewinn in der Gruppenbesteuerung, ecolox 2012, 520 f; Gruber in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG<sup>2</sup> (2016) § 23 a Rz 1 ff; Gruber, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht (2014) 143 ff; Gruber, VwGH: Sanierungsgewinn in der Gruppe, GES 2014, 81; Haslehner, Zur „Zuordnung“ des Sanierungsgewinns in der Unternehmensgruppe, GeS 2012, 205 f; Hebenstreit/Knapp, 7 Jahre Gruppenbesteuerung – ein Überblick über die bisherige UFS-Judikatur, taxlex 2012, 137; Hebenstreit/Knapp, Gruppenbesteuerung – Judikaturüberblick reloaded (Teil 3), ÖStZ 2015, 350 ff; Kanduth-Kristen/Komarek, VwGH zum Sanierungsgewinn eines Gruppenmitglieds, taxlex 2014, 64 (67 f); Komarek, Die Berechnung und Festsetzung der Steuer auf Sanierungsgewinne iSd § 23 a KStG bei Sanierung des Gruppenträgers, taxlex 2016, 44; Komarek, Die Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung im Rahmen der österreichischen Gruppenbesteuerung, Dissertation 2016, 132 ff. Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG<sup>22</sup> (Juni 2013) § 9 Rz 413; Blasina in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG<sup>23</sup> (September 2013) § 23 a Rz 35/1.

4) Zur Besteuerung von Sanierungsgewinnen bei Insolvenz des Gruppenträgers s Komarek, Die Berechnung und Festsetzung der Steuer auf Sanierungsgewinne iSd § 23 a KStG bei Sanierung des Gruppenträgers, taxlex 2016, 44.

5) Vgl KStR 2013 Rz 1534.

6) Siehe dazu Bergmann/Lehner in Bergmann/Bieber, KStG (2015) § 23 a Rz 1 ff; Kanduth-Kristen/Komarek, VwGH zum Sanierungsgewinn eines Gruppenmitglieds, taxlex 2014, 64 (67 f); Komarek, Die Berechnung und Festsetzung der Steuer auf Sanierungsgewinne iSd § 23 a KStG bei Sanierung des Gruppenträgers, taxlex 2016, 44.

an die ausreichend finanziell beteiligte Körperschaft bzw an den Gruppenträger weiterzuleiten. Diese entfalten für das weitere Veranlagungsverfahren entsprechende Bindungswirkung. Da die Besteuerung in der Unternehmensgruppe nur beim Gruppenträger erfolgt, kann der auf Gruppenmitgliederebene ermittelte Nichtfestsetzungsbetrag nur von einer auf Gruppenträgerebene entstandenen Erfolgs-Körperschaftsteuer in Abzug gebracht werden.

In der Unternehmensgruppe könnte der Fall eintreten, dass über mehrere Gruppenkörperschaften ein Sanierungsverfahren eröffnet wird und unterschiedliche Quoten mit den Gläubigern vereinbart werden. Ebenso können Sanierungen auch in Form eines außergerichtlichen Ausgleichs vorgenommen werden, wobei dabei entstehende Sanierungsgewinne grds nicht von § 23 a KStG umfasst sind. Jedoch sind die Abgabenbehörden in diesen Fällen befugt, von der Abgabenfestsetzung in einer § 23 a KStG vergleichbaren Weise Abstand zu nehmen (§ 206 Abs 1 lit b BAO).<sup>7)</sup>

Basierend auf der (mE abzulehnenden) UFS-/VwGH-Rechtsprechung und aktuellen Verwaltungsmeinung wird nachfolgend auf die Problematik der Erzielung von Sanierungsgewinnen mit unterschiedlichen Sanierungsquoten in der Unternehmensgruppe eingegangen.<sup>8)</sup>

## B. Ergebnisermittlung und Ergebnisverrechnung bei unterschiedlichen Sanierungsquoten

Werden im Rahmen einer Unternehmensgruppe unterschiedliche Quoten von den einzelnen Gruppenkörperschaften erzielt, muss eingangs die Frage der Ergebnisermittlung und Ergebnisverrechnung innerhalb der Unternehmensgruppe beantwortet werden. Zunächst hat jede Gruppenkörperschaft ihr eigenes Einkommen iSd § 7 Abs 2 KStG unter Berücksichtigung der für Gruppenkörperschaften geltenden Sonderbestimmungen gem § 9 Abs 6 KStG zu ermitteln. Zudem haben alle sanierten Körperschaften ihren Nichtfestsetzungsbetrag iSd § 23 a KStG auf Basis ihres individuellen Einkommens zu berechnen. Im Anschluss daran erfolgt die Ergebniszurechnung an das ausreichend finanziell beteiligte Gruppenmitglied bzw an den Gruppenträger. Hervorzuheben ist, dass die „stufenweise“ Ergebniszurechnung in der Unternehmensgruppe ausschließlich in „zeitlicher“ Hinsicht Relevanz hat. Eine „materielle“ Ergebnisverrechnung erfolgt nur beim Gruppenträger.<sup>9)</sup> Auf Ebene des Gruppenträgers werden die zugerechneten Ergebnisse der Gruppenmitglieder und des Gruppenträgers zusammengefasst und miteinander verrechnet. Ebenso werden die auf Gruppenmitgliederebene berechneten Nichtfestsetzungsbeträge an den Gruppenträger „weitergeleitet“. Die Ergebnisverrechnung auf Ebene des Gruppenträgers erfolgt dergestalt, dass die Sanierungsgewinne möglichst im zusammengefassten Ergebnis bzw Gruppeneinkommen erhalten bleiben.

### Beispiel 1

Eine Unternehmensgruppe besteht aus dem Gruppenträger GT sowie den zwei Gruppenmitgliedern B und C. Alle Gruppenkörperschaften haben den 31. 12. als Bilanzstichtag. Die vortragsfähigen Verluste aus Vorjahren auf Ebene des Gruppenträgers

belaufen sich auf € 1 Mio Euro. Die Vor- und Außergruppenverluste auf Ebene der Gruppenmitglieder betragen jeweils € 0. Der Gruppenträger erzielt im Wirtschaftsjahr XI einen Gewinn von € 0. Das Gruppenmitglied B erzielt im Wirtschaftsjahr XI einen laufenden Gewinn iHv € 0 und einen Sanierungsgewinn iHv € 1.000.000 (Quote: 20%). Die fiktive Körperschaftsteuerbelastung auf Ebene des Gruppenmitglieds B mit Sanierungsgewinn beträgt € 250.000 (€ 1.000.000 x 25%), jene ohne Sanierungsgewinn € 1.750 (Mindestkörperschaftsteuer). Der Unterschiedsbetrag auf Ebene des Gruppenmitglieds B beträgt somit € 248.250, der Nichtfestsetzungsbetrag wird daher mit € 198.600 (€ 248.250 x 80%) festgesetzt. Das Gruppenmitglied C erzielt im Wirtschaftsjahr XI einen laufenden Gewinn iHv € 0 und einen Sanierungsgewinn iHv € 1.000.000 (Quote: 30%). Die fiktive Körperschaftsteuerbelastung auf Ebene des Gruppenmitglieds mit Sanierungsgewinn beträgt € 250.000 (€ 1.000.000 x 25%), jene ohne Sanierungsgewinn € 1.750 (Mindestkörperschaftsteuer). Der Unterschiedsbetrag auf Ebene des Gruppenmitglieds C beträgt somit € 248.250, der Nichtfestsetzungsbetrag wird daher mit € 173.775 (€ 248.250 x 70%) festgesetzt.

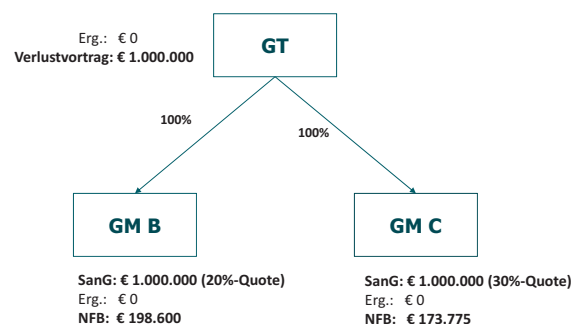


Abbildung 1

Das Gruppeneinkommen beträgt im vorliegenden Fall € 1.000.000 und setzt sich unstrittig ausschließlich aus Sanierungsgewinnen zusammen. Fraglich ist in diesem Zusammenhang, ob sich das Gruppeneinkommen gänzlich aus dem 20%-Sanierungsgewinn von Gruppenmitglied B oder aus dem 30%-Sanierungsgewinn von Gruppenmitglied C zusammensetzt. Auch eine andere Aufteilung des Sanierungsgewinns (zB im Verhältnis der angefallenen Sanierungsgewinne zueinander, dh für den vorliegenden Fall 50% : 50%) wäre denkbar. Im Ergebnis gilt es somit zu klären, welcher Sanierungsgewinn (20%- oder 30%-Sanierungsgewinn) zuerst mit den Verlustvorträgen zu verrechnen ist. Die Beantwortung dieser Frage ist für die Geltendmachung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Ebene des Gruppenträgers essenziell. Bezugnehmend auf die Verwaltungsmeinung und VwGH-Rechtsprechung zur Verlustverrechnung kann der Steuerpflichtige mE in diesen Fällen die für ihn günstigste Verrechnungsart wählen.<sup>10)</sup> Folglich wird die Verrechnung der Verlustvorträge primär mit jenen Sanierungsgewinnen erfolgen, die eine höhere Sanie-

7) Vgl KStR 2013 Rz 1538.

8) Siehe dazu auch ausführlich Komarek, Die Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung im Rahmen der österreichischen Gruppenbesteuerung, Dissertation 2016, 140 ff.

9) Siehe dazu ausführlich mwN Komarek, Stufenweise Ergebniszurechnung in der Unternehmensgruppe – „Bedeutung“ nur in zeitlicher Hinsicht, ÖStZ 2016, 126 ff.

10) VwGH 24. 2. 2004, 99/14/0250; Erlass BMF 30. 3. 1998, RdW 1998, 309.

rungsquote (dh mit den 30%-Sanierungsgewinnen) aufweisen, damit die höheren Nichtfestsetzungsbeträge, die sich aufgrund der niedrigeren Sanierungsquote ergeben, möglichst erhalten bleiben. Für den obigen Sachverhalt bedeutet dies, dass die Verrechnung der Verlustvorträge primär mit den 30%-Sanierungsgewinnen erfolgt, die Bemessungsgrundlage für die Besteuerung setzt sich somit ausschließlich aus 20%-Sanierungsgewinnen zusammen.

### C. Ermittlung und Geltendmachung des Nichtfestsetzungsbetrags bei unterschiedlichen Sanierungsquoten

Nach Ermittlung des Gruppeneinkommens und Feststellung der darin enthaltenen Sanierungsgewinne gilt es, in einem weiteren Schritt zu klären, ob und in welcher Höhe die auf Gruppenmitgliederebene ermittelten Nichtfestsetzungsbeträge von der Gruppenkörperschaftsteuer in Abzug gebracht werden können. Die Summe der weitergeleiteten Nichtfestsetzungsbeträge beläuft sich auf € 372.375. Dieser Betrag könnte zur Gänze auf die beim Gruppenträger ermittelte Körperschaftsteuer iHv € 250.000 (€ 1.000.000 x 25% KSt) angerechnet werden. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob stets die Summe der weitergeleiteten Nichtfestsetzungsbeträge von der errechneten Gruppenkörperschaftsteuer in Abzug gebracht werden kann oder nur jener Nichtfestsetzungsbetrag, der sich aufgrund des im Gruppeneinkommen verbleibenden Sanierungsgewinns ergibt. Aus der ergangenen UFS- und VwGH-Rechtsprechung geht dies nicht hervor.<sup>11)</sup>

Die Zielsetzung der Sanierungsgewinnbegünstigung iSd § 23 a KStG ist eine Ermäßigung der auf den Sanierungsgewinn entfallenden Steuer in dem Umfang, in dem auch die anderen Gläubiger auf ihre Forderungen verzichten.<sup>12)</sup> Dies hat zur Folge, dass der Fiskus auf 80% (bei einer Quote von 20%) bzw 70% (bei einer Quote von 30%) der auf den Sanierungsgewinn entfallenden Steuerforderung verzichtet. Umgekehrt heißt dies aber auch, dass der Fiskus 20% bzw 30% der auf den Sanierungsgewinn entfallenden Steuer dem Steuerpflichtigen vorschreibt. Umgelegt auf den vorliegenden Sachverhalt bedeutet dies, dass nicht die Summe der weitergeleiteten Nichtfestsetzungsbeträge von einer auf Ebene des Gruppenträgers entstehenden Erfolgs-Körperschaftsteuer in Abzug gebracht werden kann, sondern lediglich jene Nichtfestsetzungsbeträge, die sich auf Ebene der einzelnen Körperschaft für diesen Sanierungsgewinn ergeben haben. Von der errechneten Körperschaftsteuer iHv € 250.000 können somit „nur“ € 198.600 (und nicht € 244.750)<sup>13)</sup> in Abzug gebracht werden.

In diesem Zusammenhang stellt sich auch die Frage, ob die auf Ebene der einzelnen sanierten Gruppenkörperschaft berechneten Nichtfestsetzungsbeträge beim Gruppenträger auch dann in voller Höhe geltend gemacht werden können, wenn das Gruppeneinkommen geringer ist als die Summe der weitergeleiteten Sanierungsgewinne. Wenn man die Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Ebene der einzelnen sanierten Gruppenkörperschaft vornimmt und die Sanierungsgewinne beim Gruppen-

träger nicht mehr im vollen Umfang vorhanden sind, hat mE eine aliquote Kürzung des weitergeleiteten Nichtfestsetzungsbetrags in Höhe des nicht mehr vorhandenen Sanierungsgewinns zu erfolgen.

#### Beispiel 2

Angabe siehe Beispiel 1. Jedoch belaufen sich auf Gruppenträgerebene die vortragsfähigen Verluste aus Vorjahren auf € 1.500.000.

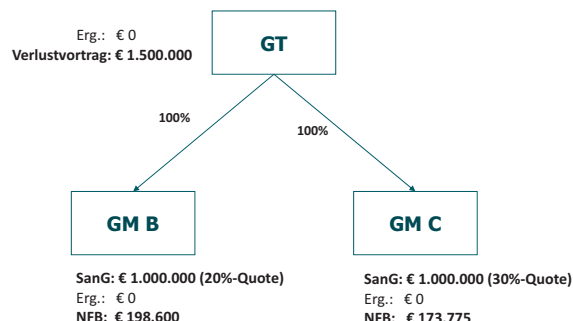


Abbildung 2

Das Gruppeneinkommen beträgt in diesem Fall € 500.000,<sup>14)</sup> die Körperschaftsteuerbelastung beläuft sich auf € 125.000. Die Summe der weitergeleiteten Nichtfestsetzungsbeträge iHv € 372.375 könnte von der Gruppenkörperschaftsteuer gänzlich in Abzug gebracht werden. Die Nichtfestsetzungsbeträge wurden jedoch auf Ebene der Gruppenmitglieder und auf Basis eines Sanierungsgewinns iHv jeweils € 1.000.000 berechnet. Nachdem das ausschließlich aus Sanierungsgewinnen zusammengesetzte Gruppeneinkommen nur mehr € 500.000 beträgt, wäre es nicht sachgerecht, wenn man die weitergeleiteten Nichtfestsetzungsbeträge in voller Höhe von der sich beim Gruppenträger ergebenden Körperschaftsteuerschuld in Abzug bringen kann. Es wäre systematisch und vor dem Hintergrund der Zielsetzung der Sanierungsgewinnbesteuerung nicht gerechtfertigt, wenn man von einem auf Ebene des Gruppenträgers noch vorhandenen Sanierungsgewinn iHv € 500.000 einen Nichtfestsetzungsbetrag in Abzug bringen kann, welcher auf Basis eines Sanierungsgewinns iHv € 1.000.000 ermittelt wurde. Aus diesem Grund ist mE in diesem Fall eine aliquote Kürzung in Höhe der beim Gruppenträger nicht mehr vorhandenen Sanierungsgewinne vorzunehmen. Das Gruppeneinkommen iHv € 500.000 setzt sich ausschließlich aus Sanierungsge-

11) Diese Problematik stellte sich in dem der UFS- und VwGH-Rechtsprechung zugrunde liegenden Sachverhalt nicht, weil die Sanierungsgewinne zur Gänze noch im Gruppeneinkommen vorhanden sind und der ermittelte Nichtfestsetzungsbetrag geringer als die beim Gruppenträger entstandene Erfolgs-Körperschaftsteuer war.

12) Vgl Blasina in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG<sup>23</sup> (September 2013) § 23 a Rz 1; Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG (2011) § 23 a Rz 1.

13) Dieser Betrag würde sich ergeben, wenn man die Summe der auf Ebene der sanierten Gruppenkörperschaften errechneten Nichtfestsetzungsbeträge von der beim Gruppenträger entstehenden Einkörperschaftsteuer iHv € 244.750 (€ 250.000 abzüglich 3-mal Mindestkörperschaftsteuer iHv € 1.750) abzieht.

14) Anmerkung: Die auf Gruppenträgerebene grds geltende 75%-Verlustvortragsgrenze kommt für im Gruppeneinkommen enthaltene Sanierungsgewinne aufgrund der Ausnahmebestimmung des § 8 Abs 4 Z 2 lit b KStG nicht zur Anwendung.

winnen von Gruppenmitglied B zusammen, weil der Steuerpflichtige die für ihn günstigste Verrechnungsart wählen kann. Der weitergeleitete Nichtfestsetzungsbetrag von Gruppenmitglied B iHv € 198.600 ist somit in jenem Ausmaß zu reduzieren, in dem der weitergeleitete Sanierungsgewinn im Gruppeneinkommen nicht mehr vorhanden ist. Nachdem nur mehr € 500.000 vom ursprünglich weitergeleiteten Sanierungsgewinn iHv € 1.000.000 im Gruppeneinkommen vorhanden sind, hat eine Kürzung des weitergeleiteten Nichtfestsetzungsbetrags um 50% zu erfolgen.<sup>15)</sup> Nur der verringerte Nichtfestsetzungsbetrag (€ 99.300) kann von der Gesamtkörperschaftsteuer (iHv € 125.000 noch in Abzug gebracht werden.<sup>16)</sup> Wäre das Gruppeneinkommen null oder würde die Summe der Mindeststeuerbeträge auf Ebene des Gruppenträgers höher sein als die sich auf Basis des Gruppeneinkommens ergebende Körperschaftsteuer, könnten die Nichtfestsetzungsbeträge nicht in Abzug gebracht werden. Die Sanierungsgewinnbegünstigung würde in diesem Fall zur Gänze ins Leere gehen.

Wenn von Gruppenmitgliedern weitergeleitete Sanierungsgewinne im Gruppeneinkommen zum einen gänzlich und zum anderen nur mehr teilweise Deckung finden, stellt sich ebenfalls die Frage, in welcher Höhe die weitergeleiteten Nichtfestsetzungsbeträge auf Ebene des Gruppenträgers in Abzug gebracht werden können.

### Beispiel 3

Angabe siehe Beispiel 1. Jedoch belaufen sich auf Gruppenträgerebene die vortragsfähigen Verluste aus Vorjahren auf € 500.000.

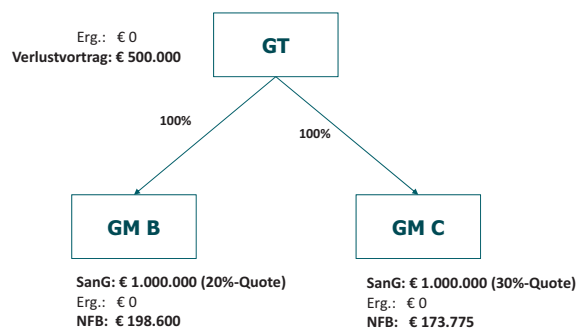


Abbildung 3

Das Gruppeneinkommen beträgt in diesem Fall € 1.500.000 und setzt sich wiederum ausschließlich aus Sanierungsgewinnen zusammen. Die Körperschaftsteuerbelastung beläuft sich auf € 375.000. Da der Steuerpflichtige die für ihn günstigste Verlustverrechnungsart wählen kann, sind im Gruppeneinkommen die Sanierungsgewinne von Gruppenmitglied B in voller Höhe und die Sanierungsgewinne von Gruppenmitglied C noch iHv € 500.000 vorhanden. Nachdem die Sanierungsgewinne von Gruppenmitglied B beim Gruppenträger noch zur Gänze vorhanden sind, kann der weitergeleitete Nichtfestsetzungsbetrag iHv € 198.600 ebenfalls in voller Höhe in Abzug gebracht werden. Da die Sanierungsgewinne von Gruppenmitglied C iHv € 1.000.000 nur mehr zur Hälfte (dh iHv € 500.000) im Gruppeneinkommen enthalten sind, kann mE daher nicht mehr der gesamte weitergeleitete Nichtfestsetzungsbetrag beim Gruppenträger in Abzug gebracht werden, sondern nur mehr jener Nichtfestsetzungsbetrag, der anteilig auf den im Gruppeneinkommen noch enthaltenen Sanierungsgewinn entfällt. Aus diesem Grund können nur mehr 50% des ursprünglich (auf Basis eines Sanierungsgewinns iHv € 1.000.000) ermittelten Nichtfestsetzungsbetrags beim Gruppenträger in Abzug gebracht werden. Im Ergebnis sind von der errechneten Gruppenkörperschaftsteuer iHv € 375.000 somit € 285.487,50 nicht festzusetzen.

15) Eine nochmalige Berechnung der Sanierungsgewinnbegünstigung auf Ebene des Gruppenmitglieds B auf Basis der im Gruppeneinkommen noch vorhandenen Sanierungsgewinne darf mE nicht erfolgen, weil dies zu systematisch unrichtigen Ergebnissen (insbesondere in jenen Fällen, in denen das Gruppenmitglied über hohe Vor- und Außergruppenverluste verfügt) führen würde.

16) Zulässig wäre es mE auch, wenn der Steuerpflichtige zuerst die Sanierungsgewinne von Gruppenmitglied B mit den Verlustvorträgen iHv € 1,5 Mio verrechnet. In diesem Fall würde das Gruppeneinkommen iHv € 500.000 zur Gänze aus Sanierungsgewinnen des Gruppenmitglieds C bestehen. Der weitergeleitete Nichtfestsetzungsbetrag von Gruppenmitglied C iHv € 173.775 müsste sodann um 50% gekürzt werden und nur der gekürzte Nichtfestsetzungsbetrag (€ 86.887,50) könnte von der Gesamtkörperschaftsteuer iHv € 125.000 in Abzug gebracht werden.

### SCHLUSSTRICH

Aufgrund der (mE abzulehnenden) Rechtsprechung und Verwaltungsmeinung ist der Nichtfestsetzungsbetrag iSd § 23 a KStG in der Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG auf Basis des individuellen Einkommens des sanierten Gruppenmitglieds zu ermitteln, wird an die ausreichend finanziell beteiligte Körperschaft bzw an den Gruppenträger entsprechend weitergeleitet und kann nur von der auf Gruppenträgerebene entstandenen Körperschaftsteuer in Abzug gebracht werden. Werden in der Unternehmensgruppe Sanierungsgewinne mit unterschiedlichen Sanierungsquoten erzielt, stellt sich die Frage, wie Ergebnisermittlung und Ergebnisverrechnung innerhalb der Unternehmensgruppe zu erfolgen haben und in welcher Höhe die auf Ebene der sanierten Körperschaften ermittelten Nichtfestsetzungsbeträge von der Gruppenkörperschaftsteuer in Abzug gebracht werden können.

Die Ergebnisverrechnung hat innerhalb der Unternehmensgruppe stets dergestalt zu erfolgen, dass Sanierungsgewinne möglichst im zusammengefassten Ergebnis bzw Gruppeneinkommen erhalten bleiben. Insoweit es innerhalb der Unternehmensgruppe zu einer Verlustverrechnung mit Sanierungsgewinnen kommt, ist der Ausgleich primär mit jenen Sanierungsgewinnen vorzunehmen, die eine höhere Sanierungsquote aufweisen, um die höheren Nichtfestsetzungsbeträge möglichst zu erhalten. Sind die Sanierungsgewinne der einzelnen Gruppenkörperschaften im Gruppeneinkommen nicht mehr im vollen Umfang vorhanden, so hat mE eine aliquote Kürzung des weitergeleiteten Nichtfestsetzungsbetrags auf Gruppenträgerebene in Höhe des im Gruppeneinkommen nicht mehr vorhandenen Sanierungsgewinns zu erfolgen.