

DIE SANIERUNGSGEWINNBESTEUERUNG IN DER UNTERNEHMENSGRUPPE



DR. ERNST KOMAREK, MSc*

StB

Die Judikatur¹ und Literatur² beschäftigt sich schon seit längerem mit der Frage der Berechnung und Festsetzung der Steuer auf Sanierungsgewinne iSd § 23a KStG in einer steuerlichen Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG. Der vorliegende Beitrag stellt die bisher zu Sanierungsvorgängen in der Unternehmensgruppe ergangene Rechtsprechung sowie die derzeitige BMF-Ansicht dar und zeigt damit verbundene praktische Konsequenzen auf.³

1 EINFÜHRUNG

Die steuerlichen Folgen von Sanierungsvorgängen im Rahmen einer Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG sind aufgrund fehlender gesetzlicher Bestimmungen bis dato größtenteils ungeklärt. Zwar hat der Gesetzgeber die Gruppenbesteuerung in § 9 KStG sowie die Sanierungsgewinnbesteuerung in § 23a KStG sehr detailliert geregelt, jedoch finden sich keine gesetzlichen Regelungen hinsichtlich der Ermittlung der Sanierungsgewinnbegünstigung sowie der weiteren steuerlichen Behandlung dieser Einkommensbestandteile in der Unternehmensgruppe. Weder wird in § 23a KStG auf Unternehmensgruppen iSd § 9 KStG Bezug genommen, noch finden sich in § 9 KStG Aussagen darüber, wie Sanierungsgewinne in der Unternehmensgruppe steuerlich zu behandeln sind.

2 SANIERUNGSVORGÄNGE IN DER UNTERNEHMENSGRUPPE

Grundsätzlich ändert der Eintritt eines Gruppenmitglieds oder des Gruppenträgers in ein Sanierungsverfahren iSd §§ 140 bis 156 IO weder die Rechtspersönlichkeit noch die Steuersubjekteigenschaft der einzelnen Körperschaft. Die in der Unternehmensgruppe vereinigten Körperschaften bleiben auch nach Eintritt in ein Sanierungsverfahren Teil der Unternehmensgruppe und verlieren ihre Eigenschaft als Gruppenträger bzw Gruppenmitglied nicht.

Die Eröffnung eines Sanierungsverfahrens über eine Gruppenkörperschaft beendet auch nicht das Bestehen der steuerlichen Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG.⁴

Im Zuge der Ermittlung des Nichtfestsetzungsbetrags in der Unternehmensgruppe stellt sich die Frage, ob die Vergleichsrechnung iSd § 23a KStG auf Basis des individuellen Einkommens der einzelnen sanierten Gruppenkörperschaft oder anhand des Gruppeneinkommens beim Gruppenträger zu erfolgen hat. In Abhängigkeit des für die Berechnung der Sanierungsgewinnbegünstigung gewählten Einkommens können sich hinsichtlich der Höhe des Nichtfestsetzungsbetrags erhebliche Unterschiede ergeben.⁵

2.1 ERGANGENE RECHTSPRECHUNG UND VERWALTUNGSMEINUNG ZU SANIERUNGSVORGÄNGEN IN DER UNTERNEHMENSGRUPPE

Bis dato waren (soweit ersichtlich) lediglich Sanierungsvorgänge auf Gruppenmitgliederebene Gegenstand der Rechtsprechung und literarischen Diskussion.⁶ Aus der ergangenen UFS- und VwGH-Rechtsprechung geht hervor, dass höchstens der auf Ebene des Gruppenmitglieds ermittelte Sanierungsgewinn in das Gruppeneinkommen einfließen kann und der auf Gruppenmitgliederebene ermittelte Nichtfestsetzungsbetrag die Körperschaftsteuer auf Gruppenträgerebene verringert.⁷ Dem VwGH zufolge ergebe sich bei der Einkommensermittlung des jeweiligen Gruppenmitglieds, ob und gegebenenfalls in welchem Ausmaß ein vom Gruppenmitglied erzielter Sanierungsgewinn in seinem Einkommen enthalten sei. Nur ein solcher im Einkommen des Gruppenmitglieds enthaltener Sanierungsgewinn könne dem beteiligten Gruppenmitglied bzw. dem Gruppenträger zugerechnet werden. Darüber hinaus stellt der VwGH klar, dass der Steuererminderungsbeitrag nach § 23a KStG bei Vorliegen eines Sanierungsgewinnes zwar in der Aufli-

tung des zwingenden Inhaltes der Feststellungsbescheide iSd § 24a Abs 1 Z 1 KStG nicht enthalten ist. Solche Bescheide dürfen aber einen derartigen Abspruch enthalten und entfalten gegebenenfalls entsprechende Bindungswirkung für das Körperschaftsteuerverfahren des Gruppenträgers. Im Ergebnis hat die Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags somit auf Basis des individuellen Einkommens beim einzelnen Gruppenmitglied zu erfolgen.⁸

Die Finanzverwaltung hat sich in Rz 1435 KStR 2013 den Auffassungen von UFS und VwGH angeschlossen. Demnach hat aufgrund der persönlichen Steuerpflicht der Gruppenmitglieder und der Tatsache, dass durch das Anfallen eines Sanierungsgewinnes eine Betriebsvermögensvermehrung ausschließlich beim Gruppenmitglied und nicht auch beim Gruppenträger eintritt, die Berechnung des nach § 23a Abs 2 KStG (sowie bei außergerichtlichen Sanierungen gegebenenfalls nach § 206 Abs 1 lit b BAO) nicht festzusetzenden Körperschaftsteuerbetrages stets nach Maßgabe der Einkommensverhältnisse des Gruppenmitglieds zu erfolgen.

2.2 STELLUNGNAHMEN IM FACHSCHRIFTTUM

Im Fachschrifttum wurde die Judikatur und Verwaltungsmeinung zur steuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen auf Gruppenmitgliederebene kritisch aufgefasst. Nach *Bergmann/Lehner*⁹ und *Kanduth-Kristen/Komarek*¹⁰ ist für die Vornahme der Verhältnisrechnung iSd § 23a Abs 2 KStG das Gruppeneinkommen auf Ebene des Gruppenträgers heranzuziehen. Der Sanierungsgewinn stellt zwar einen Einkommensbestandteil dar und findet gem § 23a Abs 1 KStG bereits im Rahmen der Einkommensermittlung auf Ebene des sanierten Gruppenmitglieds Berücksichtigung, dieses Einkommen wird aber dem beteiligten Gruppenmitglied bzw dem Gruppenträger als steuerlich maßgebendes Ergebnis iSd § 9 Abs 1 KStG zugerechnet. Anders als § 23a Abs 1 KStG, welcher eine Vorschrift zur Einkommensermittlung darstellt, ist § 23a Abs 2 KStG als Tarifvorschrift ausgestaltet.¹¹ Eine Tarifvorschrift wie § 23a Abs 2 KStG kann nur auf Ebene des Gruppenträgers entsprechende Wirkung entfalten, weil nur das Gruppeneinkommen der Körperschaftsbesteuerung unterzogen wird. Da es auf Ebene des Gruppenmitglieds um die Einkommensermittlung geht, wäre es systematisch geboten, im Gruppenmitglieds-Feststellungsbescheid über das Einkommen des Gruppenmitglieds und den darin enthaltenen Sanierungsgewinn abzusprechen. Dieser Ansicht stehen auch die Aussagen des VwGH nicht entgegen, welcher laut *Gruber*¹² die Frage nach dem festzustellenden Betrag unbeantwortet lässt. Die Höhe und die bescheidmäßige Feststellung des im Einkommen des Gruppenmitglieds enthaltenen Sanierungsgewinns sind zudem für die korrekte Verlustverrechnung auf Ebene des Gruppenträgers (Nichtanwendung der 75%-Grenze auf im Einkommen enthaltene Sanierungsgewinne) relevant.

3 PRAKTISCHE KONSEQUENZEN DER ERGANGENEN RECHTSPRECHUNG

In der Regel erzielen Körperschaften in Zeiträumen vor Eintritt in ein Sanierungsverfahren (hohe) steuerliche Verluste, welche als Verlustvortrag in zukünftige Perioden vorgetragen und mit steuerlichen Gewinnen entsprechend verrechnet werden können.

Im Rahmen der Sanierungsgewinnbesteuerung iSd § 23a KStG führen steuerliche Verlustvorträge zu einer Kürzung des Einkommens der sanierten Körperschaft und somit zu niedrigeren Bemessungsgrundlagen für die Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags iSd § 23a Abs 2 KStG.

Die isolierte Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Gruppenmitgliederebene führt dazu, dass während der Gruppenzugehörigkeit entstandene Vorjahresverluste aufgrund der Zurechnung zum Gruppenträger sowie laufende Verluste anderer Gruppenmitglieder und des Gruppenträgers in der Vergleichsrechnung iSd § 23a Abs 2 KStG keine Berücksichtigung finden. Im Vergleich zur Individualbesteuerung ergibt sich dadurch ein tendenziell zu hoher Nichtfestsetzungsbetrag.

Nachdem die Besteuerung in der Unternehmensgruppe nur auf Ebene des Gruppenträgers erfolgt, sind die auf Gruppenmitgliederebene ermittelten Nichtfestsetzungsbeträge an die ausreichend finanziell beteiligte Körperschaft bzw an den Gruppenträger entsprechend weiterzuleiten. Die Weiterleitung der Nichtfestsetzungsbeträge erfolgt zeitgleich mit der Weiterleitung der steuerlich maßgebenden Ergebnisse der (sanierten) Gruppenmitglieder. In diesem Zusammenhang gilt es hervorzuheben, dass die „stufenweise“ Ergebniszurechnung in der Unternehmensgruppe ausschließlich in „zeitlicher“ Hinsicht Relevanz hat.¹³ Eine „materielle“ Ergebnisverrechnung wird nur beim Gruppenträger – und nicht auch auf Zwischenkörperschaftsebene – vorgenommen.

Wie die Berechnung der Sanierungsgewinnbegünstigung bei Sanierung des Gruppenträgers zu erfolgen hat, kann weder der vorliegenden Rechtsprechung noch den Richtlinienaussagen der Finanzverwaltung entnommen werden. Unter der Annahme, dass die zu Gruppenmitgliedern ergangene Rechtsprechung und aktuelle Verwaltungsmeinung auch für Sanierungsvorgänge auf Gruppenträgerebene anzuwenden ist, wäre für die Verhältnisrechnung iSd § 23a KStG beim Gruppenträger wohl das individuelle Einkommen des Gruppenträgers heranzuziehen. Im Unterschied zur Ermittlung der Sanierungsgewinnbegünstigung iSd § 23a KStG auf Gruppenmitgliederebene können vom Gruppenträger keine Vor- und Außergruppenverluste bei der Berechnung der Sanierungsgewinnbegünstigung bzw des Nichtfestsetzungsbetrags in Abzug gebracht werden. Dies ergibt sich aus § 9 Abs 6 Z 2 zweiter Satz KStG, wonach „*Sonderausgaben vom zusammengefassten Ergebnis abzuziehen sind*“, und der besonderen Einkommensermittlungs- und Einkommenszurechnungssituation in der Unternehmensgruppe. Die Verhältnisrechnung iSd § 23a Abs 2 KStG bei Sanierung des Gruppenträgers erfolgt somit ohne Einbeziehung der Ergebnisse der „untergeordneten“ Gruppenmitglieder und ohne Abzug von vortragsfähigen Verlusten des Gruppenträgers und der anderen Gruppenmitglieder. Dies hat zur Folge, dass einerseits der Nichtfestsetzungsbetrag stets zu hoch berechnet wird und führt andererseits dazu, dass die Zielsetzung des § 23a KStG – die Gleichstellung des Fiskus mit den anderen Gläubigern – nicht einmal annähernd erreicht wird. Im Gegenteil, der Fiskus wird im Vergleich zu den anderen Gläubigern benachteiligt, weil der Forderungsverzicht (Nichtfestsetzungsbetrag)

stets zu hoch ist. Nicht zuletzt deshalb erscheint es mE systematisch geboten die Verhältnisrechnung iSd § 23a Abs 2 KStG in der Unternehmensgruppe stets auf Ebene des Gruppenträgers und auf Basis des Gruppeneinkommens vorzunehmen.

4 WEITERE ZWEIFELSFragen IZM SANIERUNGSVORGÄNGEN IN DER UNTERNEHMENSGRUPPE

Der Umstand, dass die Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags aufgrund der höchstgerichtlichen Rechtsprechung auf Ebene des einzelnen Gruppenmitglieds zu erfolgen hat, die Festsetzung der Körperschaftsteuer jedoch auf Ebene des Gruppenträgers erfolgt, führt noch zu zahlreichen weiteren Zweifelsfragen und vom Gesetzgeber (möglicherweise) nicht beabsichtigten Rechtsfolgen. Im Zuge der vom Autor verfassten Dissertation („Die Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung im Rahmen der österreichischen Gruppenbesteuerung“), welche demnächst im Linde Verlag erscheint, werden diese Fragen umfassend und anhand zahlreicher Beispiele aufgearbeitet und einer systematischen Lösung zugeführt. Insbesondere beschäftigt sich die Arbeit mit den folgenden Zweifelsfragen:

- Schlechterstellung der Sanierungsgewinnbegünstigung in der Unternehmensgruppe im Vergleich zur Individualbesteuerung?
- Basis für die Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags bei Sanierung des Gruppenmitglieds?
- Basis für die Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags bei Sanierung des Gruppenträgers?¹⁴
- Anwendung der Verlustvortragsgrenze iSd § 8 Abs 4 Z 2 lit a KStG für Sanierungsgewinne beim Gruppenträger?
- Anrechnung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Mindestkörperschaftsteuerbeträge gemäß § 24a Abs 4 KStG beim Gruppenträger?
- Weiterleitung von Vorgruppen-Mindestkörperschaftsteuerbeträgen von sanierten Gruppenmitgliedern an den Gruppenträger?
- Ermittlung und Geltendmachung des Nichtfestsetzungsbetrags bei unterschiedlichen Sanierungsquoten in der Unternehmensgruppe?¹⁵
- Zusammentreffen von Sanierungsgewinnen, Liquidationsgewinnen/-verlusten und laufenden Ergebnissen in der Unternehmensgruppe – Reihenfolge der Ergebnisverrechnung?
- Verlustverrechnung mit ausländischen Gruppenmitgliedern und Berechnung der Sanierungsgewinnbegünstigung iSd § 23a KStG?
- Mögliche Handlungsalternativen bei Sanierungsvorgängen in der Unternehmensgruppe? ■

- * Dr. Ernst Komarek, MSc (WU), StB ist Tax Manager bei der BDO Austria GmbH. Davor war er langjähriger wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen. Zudem ist er als Fachautor und Fachvortragender im Bereich des Steuerrechts tätig.
- 1 Vgl UFS 13.1.2012, RV/0167-K/11 iVm VwGH 24.10.2013, 2012/15/0054; UFS 13.1.2012, RV/0165-K/11 iVm VwGH 21.11.2013, 2012/15/0053; UFS 22.10.2007, RV/0059-I/07 und RV/0060-I/07 iVm VwGH 24.6.2010, 2007/15/0284.
 - 2 Dazu *Bergmann/Lehner* in *Bergmann/Bieber*, KStG (2015), § 23a Rz 1 ff; *Blasina* in *Q/R/S/S*, KStG23 (September 2013), § 23a Tz 35/1; *Daxkobler*, Sanierungsgewinn in der Gruppenbesteuerung, *ecolex* 2012, 520 f; *Gruber* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*² (2016), § 23a Rz 1ff; dieselbe, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht (2014), 143 ff; dieselbe, VwGH: Sanierungsgewinn in der Gruppe, *GES* 2014, 81 ff; *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 ff; dieselben, Gruppenbesteuerung – Judikaturüberblick reloaded (Teil 3), *ÖStZ* 2015, 350 ff; *Kanduth-Kristen/Komarek*, VwGH zum Sanierungsgewinn eines Gruppenmitglieds, *taxlex* 2014, 67 f; *Komarek*, Die Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung im Rahmen der österreichischen Gruppenbesteuerung, Dissertation 2016, 132 ff; derselbe, Die Berechnung und Festsetzung der Steuer auf Sanierungsgewinne iSd § 23a KStG bei Sanierung des Gruppenträgers, *taxlex* 2016, 44 ff; derselbe, Unterschiedliche Sanierungsquoten in der Unternehmensgruppe, *taxlex* 2016, 196 ff; *Vock* in *Q/R/S/S*, KStG22 (Juni 2013), § 9 Tz 413.
 - 3 Die zitierte Rechtsprechung und Verwaltungsmeinung sowie die Sanierungsgewinnbesteuerung in der Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG im Allgemeinen wurden vom Autor dieses Beitrags im Rahmen seiner jüngst fertiggestellten Dissertation mit dem Titel „Die Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung im Rahmen der österreichischen Gruppenbesteuerung“ umfassend aufgearbeitet. Die Arbeit erscheint demnächst im Linde-Verlag.
 - 4 Dies galt auch für die körperschaftsteuerliche Organschaft iSd § 9 KStG idF vor StRefG 2005. Die Eröffnung eines Ausgleichsverfahrens über das Vermögen einer Organkörperschaft hatte auf das Bestehen der Organschaft keine Auswirkung (vgl. *Artmann*, Gesellschaftsrechtliche Fragen der Organschaft [2004], 32).
 - 5 Siehe dazu die Beispiele in *Bergmann/Lehner* in *Bergmann/Bieber*, KStG (2015) § 23a Rz 1; *Gruber*, VwGH: Sanierungsgewinn in der Gruppe, *GES* 2014, 84 f; *Kanduth-Kristen/Komarek*, VwGH zum Sanierungsgewinn eines Gruppenmitglieds, *taxlex* 2014, 67 ff.
 - 6 Zur Besteuerung von Sanierungsgewinnen bei Insolvenz des Gruppenträgers siehe *Komarek*, Die Berechnung und Festsetzung der Steuer auf Sanierungsgewinne iSd § 23a KStG bei Sanierung des Gruppenträgers, *taxlex* 2016, 44 ff.
 - 7 Zu den Entscheidungsgründen siehe ausführlich *Komarek*, Die Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung im Rahmen der österreichischen Gruppenbesteuerung, Dissertation 2016, 137 ff.
 - 8 Vgl Rz 1534 KStR 2013.
 - 9 Vgl *Bergmann/Lehner* in *Bergmann/Bieber*, KStG (2015) § 23a Rz 5.
 - 10 Vgl *Kanduth-Kristen/Komarek*, VwGH zum Sanierungsgewinn eines Gruppenmitglieds, *taxlex* 2014, 66.
 - 11 Die systematische Anordnung von § 23a KStG im 4. Teil des KStG lässt ebenfalls erkennen, dass es sich um eine Tarifvorschrift handelt.
 - 12 Vgl *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht (2014) 155.
 - 13 Siehe dazu ausführlich *Komarek*, Stufenweise Ergebniszurechnung in der Unternehmensgruppe – Bedeutung nur in „zeitlicher“ Hinsicht, *ÖStZ* 2016, 126 ff.
 - 14 Siehe dazu ausführlich *Komarek*, Die Berechnung und Festsetzung der Steuer auf Sanierungsgewinne iSd § 23a KStG bei Sanierung des Gruppenträgers, *taxlex* 2016, 44 ff.
 - 15 Siehe dazu ausführlich *Komarek*, Unterschiedliche Sanierungsquoten in der Unternehmensgruppe, *taxlex* 2016, 196 ff.