

Ertragsteuern

AfA für betrieblich genutzte Gebäude

Umsatzsteuer

VwGH zum pauschalen VorSt-Abzug
bei Reisekosten

Lohnsteuer & Sozialversicherung

Vertretungsarzt als steuerlicher Dienstnehmer?

Die Berechnung und Festsetzung der Steuer auf Sanierungsgewinne iSd § 23 a KStG bei Sanierung des Gruppenträgers

§§ 9, 23 a, 24 a
KStG

Sanierungs-
gewinn;
Gruppen-
besteuerung

Die Berechnung und Festsetzung der Steuer auf Sanierungsgewinne iSd § 23 a KStG in der steuerlichen Unternehmensgruppe gem § 9 KStG beschäftigt die Judikatur¹⁾ und Literatur²⁾ schon seit längerem. In der Vergangenheit waren lediglich auf Ebene von Gruppenmitgliedern erzielte Sanierungsgewinne Gegenstand der höchstgerichtlichen Rechtsprechung und literarischen Diskussion. Eine ausführliche steuerliche Würdigung von auf Gruppenträgerebene erzielten Sanierungsgewinnen fand bis dato noch nicht statt. Der Beitrag widmet sich dieser Thematik und zeigt unter Berücksichtigung der zu Gruppenmitgliedern ergangenen Judikatur damit verbundene Konsequenzen für auf Gruppenträgerebene entstandene Sanierungsgewinne auf.

ERNST KOMAREK

A. Einführung

Wird über einen Gruppenträger iSd § 9 Abs 3 KStG ein Sanierungsverfahren eröffnet, so beendet dies – im Unterschied zur Eröffnung eines Liquidationsverfahrens iSd § 19 KStG³⁾ – die Unternehmensgruppe nicht. Werden in einer Unternehmensgruppe von einzelnen Gruppenkörperschaften Sanierungsgewinne erzielt, so stellt(e) sich die Frage, auf welcher Ebene (Gruppenmitglied oder Gruppenträger) bzw auf Basis welchen Einkommens (auf Basis des individuellen Einkommens der einzelnen Gruppenkörperschaft oder auf Basis des Gruppeneinkommens) die Verhältnisrechnung iSd § 23 a KStG betreffend den sanierungsbedingt nicht festzusetzenden Körperschaftsteuerbetrag zu erfolgen hat. In Abhängigkeit des für die Berechnung der Sanierungsgewinnbegünstigung gewählten Einkommens können sich hinsichtlich der Höhe des Nichtfestsetzungsbetrags erhebliche Unterschiede ergeben.⁴⁾

Bis dato waren, soweit ersichtlich, lediglich von Gruppenmitgliedern erzielte Sanierungsgewinne Gegenstand der Rechtsprechung und literarischen Diskussion. Die steuerliche Behandlung von auf Gruppenträgerebene erzielten Sanierungsgewinnen ist hingegen gänzlich ungeklärt.

B. Rechtsprechung und Stellungnahmen betreffend Sanierungsgewinne auf Gruppenmitgliedsebene

1. VwGH 24. 10. 2013, 2012/15/0054⁵⁾ und VwGH 21. 11. 2013, 2012/15/0053⁶⁾

Hinsichtlich der Frage der Festsetzung der Sanierungsgewinnbegünstigung von auf Gruppenmitgliederebene entstandenen Sanierungsgewinnen bestätigte der VwGH die Ansicht des UFS⁷⁾ und wies die Beschwerde als unbegründet ab. Bei der Einkommensermittlung des Gruppenmitglieds ergebe sich abschließend, ob und ge-

gebenenfalls in welchem Ausmaß ein vom Gruppenmitglied erzielter Sanierungsgewinn im Einkommen enthalten sei. Nur ein im Einkommen des Gruppenmitglieds enthaltener Sanierungsgewinn könne dem beteiligten Gruppenmitglied bzw dem Gruppenträger zugerechnet werden (Verweis auf das Erkenntnis vom 30. 3. 2011, 2008/13/0010). Soweit bei der Ermittlung

Mag. 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) Dazu Bergmann/Lehner in Bergmann/Bieber, KStG (2015) § 23 a Rz 1 ff; Blasina in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG²³ (Stand: September 2013) § 23 a Rz 35/1; Daxkobler, Sanierungsgewinn in der Gruppenbesteuerung, ecolex 2012, 520 f; Gruber, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht (2014) 143 ff; Gruber, VwGH: Sanierungsgewinn in der Gruppe, GES 2014, 81 ff; Haslechner, 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; Hebenstreit/Knapp, Gruppenbesteuerung – Judikaturüberblick reloaded (Teil 3), ÖStZ 2015, 350 ff; Kanduth-Kristen/Komarek, VwGH zum Sanierungsgewinn eines Gruppenmitglieds, taxlex 2014, 67 f; Vock in QIR/S/S/V, KStG²⁶ (Stand: Juni 2015) § 9 Rz 413.
- 3) Vgl VwGH 26. 11. 2014, 2011/13/0008; BMF-Info vom 25. 8. 2015, BMF-010216/0009-VI/6/2015. Kritisch dazu Gröbels/Six, Gruppenbesteuerung und Liquidation, RdW 2015, 597 ff.
- 4) Siehe dazu die Beispiele in Bergmann/Lehner in Bergmann/Bieber, KStG (2015) § 23 a Rz 1; Gruber, VwGH: Sanierungsgewinn in der Gruppe, GES 2014, 84 f; Kanduth-Kristen/Komarek, VwGH zum Sanierungsgewinn eines Gruppenmitglieds, taxlex 2014, 67 ff.
- 5) Zu UFS Klagenfurt 13. 1. 2012, RV/0167-K/11.
- 6) Zu UFS Klagenfurt 13. 1. 2012, RV/0165-K/11.
- 7) Siehe dazu ausführlich Kanduth-Kristen/Komarek, VwGH zum Sanierungsgewinn eines Gruppenmitglieds, taxlex 2014, 64.

des Einkommens einer Körperschaft dem Sanierungsgewinn Verluste aus derselben Einkunftsquelle oder derselben Einkunftsart gegenüberstehen, können sie im Einkommen der Körperschaft nicht mehr enthalten sein. Der Gruppenmitglieds-Feststellungsbescheid gem § 24 a Abs 1 Z 1 KStG entfalte Bindungswirkung für das Körperschaftsteuerverfahren des Gruppenträgers. Der VwGH bejaht auch ausdrücklich, dass der Sanierungsgewinnbedingte Steuererminderungsbetrag gem § 23 a Abs 2 KStG zwar in der Auflistung der zwingenden Inhalte von Feststellungsbescheiden iSd § 24 a 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“. Folglich entfalte der Abspruch über den Steuernichtfestsetzungsbetrag im Gruppenmitglieds-Feststellungsbescheid für das weitere Körperschaftsteuerverfahren entsprechende Bindungswirkung. In den Ausführungen des VwGH findet sich keine ausdrückliche Aussage darüber, wie die Ermittlung der Sanierungsgewinnbegünstigung iSd § 23 a KStG zu erfolgen habe. Jedoch lässt sich aufgrund der Ausführungen zur Zulässigkeit der Absprache über den Steuererminderungsbetrag im Feststellungsbescheid des Gruppenmitglieds darauf schließen, dass der VwGH den Auffassungen des UFS folgt und die Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags ausschließlich auf Basis des maßgeblichen, individuellen Einkommens der sanierten Körperschaft (Gruppenmitglied) zu erfolgen hat.

2. Stellungnahmen

Das BMF hat sich in KStR 2013 Rz 1534 den Auffassungen von UFS und VwGH angeschlossen. Demnach hat aufgrund der persönlichen Steuerpflicht der Gruppenmitglieder und der Tatsache, dass durch das Anfallen eines Sanierungsgewinns eine Betriebsvermögensvermehrung ausschließlich beim Gruppenmitglied und nicht auch beim Gruppenträger eintritt, die Berechnung des nach § 23 a Abs 2 KStG (sowie bei außergerichtlichen Sanierungen gegebenenfalls nach § 206 Abs 1 lit b BAO) nicht festzusetzenden Körperschaftsteuerbetrags stets nach Maßgabe der Einkommensverhältnisse des Gruppenmitglieds zu erfolgen. Zur Frage der Berechnung und Festsetzung der Sanierungsgewinnbegünstigung iSd § 23 a KStG von auf Gruppenträgerebene erzielten Sanierungsgewinnen äußert sich die Finanzverwaltung nicht.

Im Fachschrifttum wurde die Judikatur und Verwaltungsmeinung zur steuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen auf Gruppenmitgliedebene kritisch aufgefasst. Nach *Bergmann/Lehner*⁸⁾ und *Kanduth-Kristen/Komarek*⁹⁾ ist für die Vornahme der Verhältnisrechnung iSd § 23 a Abs 2 KStG das Gruppeneinkommen auf Ebene des Gruppenträgers heranzuziehen. Der Sanierungsgewinn stellt zwar einen Einkommensbestandteil dar und findet gem § 23 a 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 § 23 a Abs 1 KStG, welcher eine Vorschrift zur Einkommensermittlung darstellt, ist § 23 a Abs 2 KStG als

Tarifvorschrift ausgestaltet.¹⁰⁾ Eine Tarifvorschrift wie § 23 a 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*¹¹⁾ 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.

C. Berechnung der Sanierungsgewinnbegünstigung iSd § 23 a KStG bei Sanierungsgewinnen auf Ebene des Gruppenträgers

Wird über den Gruppenträger ein Sanierungsverfahren eröffnet und werden in der Folge Sanierungsgewinne erzielt, so stellt sich jedenfalls die Frage, welches „Einkommen“ für die Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags gem § 23 a Abs 2 KStG heranzuziehen ist. Denkmöglich wären das – vor oder nach Verlustverrechnung – ermittelte individuelle Einkommen des Gruppenträgers oder das Gruppeneinkommen. Für die Ermittlung des Sanierungsgewinns sowie für die Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Ebene des Gruppenträgers können sich dadurch erhebliche Unterschiede ergeben.

1. Einkommensermittlungssystematik in der Unternehmensgruppe

Grundsätzlich hat der Gruppenträger – ebenso wie die einzelnen Gruppenmitglieder – zunächst individuell sein eigenes Einkommen gem § 7 Abs 2 KStG zu ermitteln.¹²⁾ Nach § 9 Abs 6 Z 2 Satz 2 KStG gilt als Ergebnis des Gruppenträgers „das Einkommen mit der Maßgabe, dass Sonderausgaben vom zusammengefassten Ergebnis abzuziehen sind“. Die Sonderausgaben – wie insbesondere vortragsfähige Verluste sowie Vor- und Außergruppenverluste – sind somit *ex lege* vom zusammengefassten Ergebnis abzuziehen.¹³⁾ Das

8) Vgl *Bergmann/Lehner* in *Bergmann/Bieber*, KStG (2015) § 23 a Rz 5.

9) Vgl *Kanduth-Kristen/Komarek*, VwGH zum Sanierungsgewinn eines Gruppenmitglieds, taxlex 2014, 66.

10) Die systematische Anordnung von § 23 a KStG im 4. Teil des KStG lässt ebenfalls erkennen, dass es sich um eine Tarifvorschrift handelt.

11) Vgl *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht (2014) 155.

12) KStR 2013 Rz 1103. Zur Einkommensermittlung beim Gruppenträger siehe ausführlich ua *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (Mai 2011) § 9 Rz 260 ff; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung² (2008) K 295.

13) KStR 2013 Rz 1104 f. Kritisch *Vock* in *QR/S/S/V*, KStG 1988 26. Lfg (Juni 2015) § 9 Rz 470 f. Dieser vertritt die Meinung, dass die Sonderausgaben aller Gruppenkörperschaften vom zusammengefassten Ergebnis abzuziehen sind, allerdings nur bis zu maximal 75% des Gesamtbetrags der Einkünfte des Gruppenträgers (aufgrund des

bedeutet, dass der Gruppenträger in einem ersten Schritt sein eigenes Einkommen (ohne Berücksichtigung seiner Sonderausgaben) zu ermitteln hat. Erst in einem zweiten Schritt kommt es dann zur Verrechnung der steuerlich maßgeblichen Ergebnisse der Gruppenmitglieder mit jenem des Gruppenträgers. Die Zurechnung erfolgt jedoch außerhalb der Gewinnermittlung des Gruppenträgers.¹⁴⁾ Die Summe aus dem eigenen Einkommen des Gruppenträgers und den zugerechneten Ergebnissen der Gruppenmitglieder stellt das „zusammengefasste Ergebnis“ iSd § 9 Abs 6 Z 2 letzter Satz KStG dar. Erst vom zusammengefassten Ergebnis sind die Sonderausgaben des Gruppenträgers – wie insbesondere vortragsfähige Verluste¹⁵⁾ – abzuziehen, wodurch in der Folge das Gruppeneinkommen entsteht.¹⁶⁾ Anders als bei den Gruppenmitgliedern gilt es auf Ebene des Gruppenträgers die 75%-Grenze iSd § 8 Abs 4 Z 2 lit a KStG zu beachten.¹⁷⁾ Auf Ebene des Gruppenträgers wirkt die 75%ige Vortragsgrenze sowohl für Vor- und Außergruppenverluste als auch für Verlustvorträge, die aufgrund der Zurechnung von Ergebnissen untergeordneter Gruppenmitglieder beim Gruppenträger entstanden sind.¹⁸⁾

2. Basis für die Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Gruppenträgerebene

a) „Eigenes Ergebnis“ des Gruppenträgers aufgrund der VwGH-Judikatur

Unter Berücksichtigung der oa höchstgerichtlichen Rechtsprechung zu Gruppenmitgliedern wäre für die Verhältnisrechnung iSd § 23 a KStG auf Ebene des Gruppenträgers das individuelle Einkommen des Gruppenträgers (ohne Miteinbeziehung der Ergebnisse der untergeordneten Gruppenmitglieder und ohne Abzug von vortragsfähigen Verlusten des Gruppenträgers und der anderen Gruppenmitglieder sowie Vor- und Außergruppenverlusten des Gruppenträgers) heranzuziehen.¹⁹⁾

Wortlauts in § 8 Abs 4 Z 2 lit b KStG). Dies hätte zur Folge, dass die Sonderausgaben auf Ebene des Gruppenträgers nur dann verrechnet werden können, wenn der Gruppenträger über einen möglichst hohen Gesamtbetrag der Einkünfte verfügt und die Ergebnissituation in der Unternehmensgruppe ausreichend hoch ist.

- 14) Vgl *Urtz in Achatz/Kirchmayr*, KStG (Mai 2011) § 9 Rz 263.
 15) Darunter fallen die Vor- und Außergruppenverluste des Gruppenträgers sowie die in der Vergangenheit den Gruppenmitgliedern zugerechneten und von diesen noch nicht verrechneten Verluste.
 16) Vgl *Wiesner/Mayr*, Neues zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004, 629 ff. Es soll nicht das eigene Einkommen des Gruppenträgers um Sonderausgaben gekürzt werden und dann die Zurechnung der Einkommen der Gruppenmitglieder erfolgen, sondern umgekehrt der sich nach Zusammenrechnung des Gewinns oder Verlustes des Gruppenträgers mit den Einkommen der Gruppenmitglieder ergebende Betrag um die Sonderausgaben gekürzt werden.
 17) Vgl KStR 2013 Rz 1104. So auch ua *Tumpell/Aigner in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Tumpell/Trenkwalder*, Gruppenbesteuerung (2005) § 9 Abs 6 Rz 87; *Wiedermann/Wilplinger in Damböck/Haunold/Huemer/Schuch* (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2006) 103; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung² (2008) K 295; *Wiesner/Mayr*, Zweifelsfragen zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004, 491; *Wiesner/Mayr*, Neues zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004, 630.
 18) Zur 75%-Vortragsgrenze siehe im Detail *Plansky/Ressler in Langl/Schuch/Staringer/Stefaner* (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007) 158 f; *Staringer*, Der Einfluss der Gruppenbesteuerung auf die Unternehmensorganisation, ÖStZ 2005, 495.

ziehen.¹⁹⁾ Dies würde sich einerseits aus der Einkommensermittlungssystematik im Rahmen der Gruppenbesteuerung und andererseits aus dem Gesetzeswortlaut in § 23 a Abs 2 KStG („Sind im Einkommen Sanierungsgewinne enthalten . . .“) ergeben.

b) Rechtfertigungsgründe und Rechtsfolgen

In der Unternehmensgruppe bleiben sowohl der Gruppenträger als auch die Gruppenmitglieder subjektiv steuerpflichtig und haben jeweils ihr eigenes Einkommen gem § 7 Abs 2 KStG zu ermitteln.²⁰⁾ Nicht Teil des eigenen Einkommens des Gruppenträgers sind die gem § 9 Abs 6 Z 2 Satz 1 KStG zugerechneten Ergebnisse der darunterliegenden Gruppenmitglieder.²¹⁾ Im Unterschied zur Ermittlung der Sanierungsgewinnbegünstigung iSd § 23 a KStG auf Gruppenmitgliedsebene können vom Gruppenträger auch keine Vor- und Außergruppenverluste bei der Berechnung der Sanierungsgewinnbegünstigung iSd § 23 a KStG in Abzug gebracht werden. Dies ergibt sich aus § 9 Abs 6 Z 2 Satz 2 KStG, wonach „Sonderausgaben vom zusammengefassten Ergebnis abzuziehen sind“. Dass Sonderausgaben vom zusammengefassten Ergebnis abzuziehen sind und somit bei der Berechnung der Sanierungsgewinnbegünstigung keine Wirkung entfalten, ist den besonderen Einkommensermittlungs- und Einkommenszurechnungsvorschriften in der Unternehmensgruppe geschuldet und systemimmanent. Es würde sich laut VwGH daher bei der Ermittlung des Einkommens des Gruppenträgers abschließend ergeben, ob und gegebenenfalls in welchem Ausmaß ein vom Gruppenträger erzielter Sanierungsgewinn iSd § 23 a KStG in seinem (individuellen) Einkommen enthalten ist.²²⁾ Nur ein im (individuellen) Einkommen des Gruppenträgers enthaltener Sanierungsgewinn kann in das Gruppeneinkommen einfließen und der Nichtfestsetzungsbetrag ist auf Basis des individuellen Einkommens des Gruppenträgers zu berechnen. Aus diesem Grund erübrigt sich auch die Frage, ob bei der Ermittlung der Sanierungsgewinnbegünstigung die 75%-Verlustvortragsgrenze iSd § 8 Abs 4 Z 2 lit a KStG zur Anwendung gelangt oder nicht, da vortragsfähige Verluste sowie Vor- und Außergruppenverluste erst vom zusammengefassten Ergebnis abgezogen werden.

Die zitierte VwGH-Judikatur und Ansicht der Finanzverwaltung wäre auch mit der zur Ermittlung

19) Aus der zitierten VwGH-Rechtsprechung kann nicht abgeleitet werden, dass für die Berechnung der Sanierungsgewinnbegünstigung beim Gruppenträger das individuelle Einkommen des Gruppenträgers nach (eigener) Verlustverrechnung heranzuziehen ist. In diesem Zusammenhang würde sich die Frage stellen, ob nur jene Verluste, die der Gruppenträger „allein“ erzielte, oder alle noch vorhandenen Verlustvorträge sowie Vor- und Außergruppenverluste in diese Berechnung mit einfließen. Ebenso müsste man weiterführend die Frage nach der Anwendung der 75%-Verlustvortragsgrenze für Sanierungsgewinne auf Gruppenträgerebene klären. Grundsätzlich ist die 75%-Grenze iSd § 8 Abs 4 Z 2 lit a EStG auf Gruppenträgerebene anzuwenden, § 8 Abs 4 Z 2 lit b TS 1 KStG nimmt aber Sanierungsgewinne von der 75%-Grenze wiederum aus.

20) Vgl KStR 2013 Rz 1103; *Tumpell/Aigner in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Tumpell/Trenkwalder*, Gruppenbesteuerung (2005) § 9 Abs 6 Rz 45.

21) Vgl *Vock in QR/S/S/IV*, KStG 1988²⁶ (Juni 2015) § 9 Rz 462.

22) So der VwGH zu Sanierungsgewinnen auf Ebene von Gruppenmitgliedern (vgl VwGH 24. 10. 2013, 2012/15/0054).

des Anrechnungshöchstbetrags beim Gruppenträger ergangenen Rechtsprechung konsistent.²³⁾ Auch hier wurde das eigene Einkommen des Gruppenträgers (ohne Miteinbeziehung der Ergebnisse der Gruppenmitglieder und ohne Abzug von vortragsfähigen Verlusten) für die Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags herangezogen.²⁴⁾ Eine unterschiedliche Behandlung von Gruppenmitglied und Gruppenträger wäre im Bereich der Ergebnisermittlung und Anrechnung von Quellensteuern laut UFS in systematischer Hinsicht nicht begründbar.²⁵⁾

Grundsätzlich führen die steuerlichen Verlustvorträge von Körperschaften, die in der Regel vor Eintritt eines Sanierungsverfahrens entstanden sind, zu einer Kürzung des Einkommens der sanierten Körperschaft und somit zu niedrigeren Bemessungsgrundlagen für die Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags iSd § 23 a Abs 2 KStG. Im Fall von Sanierungsgewinnen auf Ebene des Gruppenträgers wäre dies aber genau nicht zutreffend. Die Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Basis des individuellen Einkommens des Gruppenträgers führt zur „Besonderheit“, dass vor Eintritt in ein Sanierungsverfahren entstandene Verluste bei der Berechnung der Sanierungsgewinnbegünstigung iSd § 23 a KStG nicht angesetzt werden können. Dies ergibt sich aus der fehlenden Verlustverrechnungsmöglichkeit beim Gruppenträger, da die Sonderausgaben auf Gruppenträgerebene nur vom zusammengefassten Ergebnis iSd § 9 Abs 6 Z 2 letzter Satz KStG in Abzug gebracht werden können. Der Nichtfestsetzungsbetrag (welcher in der Folge von der Gesamtgruppenkörperschaftsteuer entsprechend in Abzug gebracht werden kann) würde somit in fast allen Fällen zu hoch berechnet. Ob dieser in weiterer Folge endgültige steuerliche Wirkung entfalten kann, hängt vom Gruppeneinkommen und der Körperschaftsteuerbelastung ab.

3. Kritische Würdigung

Die Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Basis des individuellen Einkommens des Gruppenträgers sowie der dadurch stets zu hoch berechnete Nichtfestsetzungsbetrag führen dazu, dass die Zielsetzung von § 23 a KStG – die Gleichstellung des Fiskus mit den anderen Gläubigern – nicht annähernd erreicht wird. Im Gegenteil, der Fiskus wird im Vergleich zu den anderen Gläubigern benachteiligt, da der Forderungszicht (Nichtfestsetzungsbetrag) stets zu hoch ist.

Die isolierte Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags auf Ebene des individuellen Einkommens einer Gruppenkörperschaft (Gruppenmitglied oder Gruppenträger) ist mE grundsätzlich abzulehnen. Dies zeigen nicht zuletzt die oben dargelegten (möglicherweise nicht gewollten) Rechtsfolgen bei Sanierungsgewinnen auf Ebene des Gruppenträgers sowie die durchgehend kritischen Äußerungen zur VwGH-Rechtsprechung in Bezug auf Sanierungsgewinne bei Gruppenmitgliedern.²⁶⁾ Die Berechnung der Sanierungsgewinnbegünstigung iSd § 23 a Abs 2 KStG auf Basis der individuellen Einkommen der einzelnen Gruppenkörperschaften führt dazu, dass während der Gruppenzugehörigkeit entstandene Verluste sowie Vor- und Außergruppenverluste des Gruppenträgers bei der Berechnung des Nichtfestsetzungsbetrags keine steuerliche Wirkung entfalten können. Im Unterschied zur Verwaltungsmeinung

und ergangenen VwGH-Rechtsprechung ist mE nicht der Nichtfestsetzungsbetrag im Feststellungs-Bescheid gem § 24 a Abs 1 KStG auszuweisen, sondern der im Einkommen der Gruppenkörperschaft enthaltene begünstigte Sanierungsgewinn. Da eine vollständige Gleichstellung des Fiskus mit den übrigen Gesellschaftsgläubigern in der Unternehmensgruppe ohnehin niemals zur Gänze gewährleistet ist,²⁷⁾ soll mE die Berechnung und Festsetzung der Sanierungsgewinnbegünstigung iSd § 23 a KStG – unabhängig davon, auf welcher Ebene (Gruppenmitglied oder Gruppenträger) Sanierungsgewinne entstehen – stets auf Ebene des Gruppenträgers und auf Basis des Gruppeneinkommens erfolgen. Dies würde dem Grunde und der Höhe nach zu jenen Ergebnissen führen, welche den Verhältnissen ohne Gruppenbesteuerung vergleichbar (nicht jedoch ident) wären.²⁸⁾

23) Siehe dazu ua UFS Linz 30. 3. 2010, RV/1386-L/09; UFS Linz 29. 4. 2011, RV/0744-L/10 und RV/0752-L/10 iVm VwGH 23. 2. 2015, 2011/15/0112; UFS Linz 8. 4. 2013, RV/1427-L/10.

24) Ein Teil der Literatur vertritt die Ansicht, dass der Anrechnungshöchstbetrag nur vom zusammengefassten Ergebnis zu ermitteln ist (vgl. *Stefaner/Weninger* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG [2009] § 9 Rz 162; *Trenkwalder* in *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel* [Hrsg], *Gruppenbesteuerung* [2005] Grenzüberschreitende Gruppe und Abkommensrecht Rz 28).

25) Vgl ua UFS Linz 30. 3. 2010, RV/1386-L/09.

26) Vgl *Bergmann/Lehner* in *Bergmann/Bieber*, KStG (2015) § 23 a Rz 5; *Kanduth-Kristen/Komarek*, VwGH zum Sanierungsgewinn eines Gruppenmitglieds, taxlex 2014, 66.

27) Vgl mwN *Bergmann/Lehner* in *Bergmann/Bieber*, KStG (2015) § 23 a Rz 5.

28) Dazu bereits *Kanduth-Kristen/Komarek*, VwGH zum Sanierungsgewinn eines Gruppenmitglieds, taxlex 2014, 68 f.

SCHLUSSTRICH

Zur Frage der Festsetzung der Sanierungsgewinnbegünstigung von auf Gruppenmitgliederebene entstandenen Sanierungsgewinnen führen Rechtsprechung und Finanzverwaltung aus, dass der Nichtfestsetzungsbetrag iSd § 23 a Abs 2 KStG auf Basis des individuellen Einkommens des Gruppenmitglieds zu ermitteln ist. Im Unterschied dazu ist die Frage der Berechnung der Sanierungsgewinnbegünstigung bei Sanierung des Gruppenträgers bis dato gänzlich ungeklärt. Erzielt der Gruppenträger Sanierungsgewinne und wird der Nichtfestsetzungsbetrag (wie bei Gruppenmitgliedern) auf Basis des individuellen Einkommens des Gruppenträgers berechnet, so führt dies in Kombination mit den besonderen Einkommensermittlungsvorschriften in der Unternehmensgruppe dazu, dass alle vom Gruppenträger in der Vergangenheit erzielten Verluste bei der Berechnung nicht zu berücksichtigen sind. Dies führt dazu, dass der Nichtfestsetzungsbetrag stets zu hoch berechnet wird und die Zielsetzung von § 23 a KStG – die Gleichstellung des Fiskus mit den anderen Gläubigern – nicht annähernd erreicht wird. Nicht zuletzt aufgrund dieses Ergebnisses ist es mE daher geboten, die Berechnung und Festsetzung der Sanierungsgewinnbegünstigung iSd § 23 a KStG – unabhängig davon, auf welcher Ebene (Gruppenmitglied oder Gruppenträger) Sanierungsgewinne entstehen – stets auf Ebene des Gruppenträgers und auf Basis des Gruppeneinkommens durchzuführen.