

I. Einleitung und Themenabgrenzung

A. Aktualität des Themas

Fragen der Unternehmenskrise, der Unternehmenssanierung und der Unternehmensinsolvenz als Gegenstand der betriebswirtschaftlichen Forschung waren in der Vergangenheit starken Aktualitätsschwankungen unterworfen.¹ Während in den Jahren des wirtschaftlichen Aufschwungs und konjunkturell guten Zeiten diese Thematik weitestgehend in den Hintergrund gerückt ist, gewann sie in der jüngeren Vergangenheit mehr und mehr an Bedeutung und Aufmerksamkeit.² Insbesondere das Thema der „Sanierungs- und Liquidationsbesteuerung“ ist aufgrund der seit einigen Jahren andauernden Finanz- und Wirtschaftskrise sowie dem zunehmend schwieriger werdenden globalen politischen und wirtschaftlichen Umfeld verstärkt in den Fokus der Wissenschaft und Beratungspraxis geraten. A-Tec, Alpine, AvW, Dayli, DiTech, Libro, Niedermeyer, Schlecker und Zielpunkt stellen beispielgebend nur ein paar wenige der prominenten österreichischen Firmeninsolvenzen der letzten Jahre dar.³ Die Berichte der nationalen Kreditorenverbände zeigen jedoch, dass das stagnierende wirtschaftliche Umfeld nur bedingt als rechtfertigende Hauptursache von Unternehmensinsolvenzen herangezogen werden kann.⁴ Das frühzeitige Erkennen von Unternehmenskrisen, Unternehmenssanierungen oder im schlimmsten Fall die Zerschlagung bzw Liquidation des Unternehmens gehören mittlerweile zum Tagesgeschäft des österreichischen Berater- und Wirtschaftslebens.

Der österreichische Gesetzgeber hat im Zuge der Steuerreform 2005 das Konzept der Organschaft, welches in grundlegenden Bestandteilen nicht mehr unions-

1 Siehe dazu ua *Bratschitsch/Schnellinger (Hrsg), Unternehmenskrisen – Ursachen, Frühwarnung und Bewältigung* (1981); *Chalupsky/Ennöckl/Holzapfel*, Handbuch des österreichischen Insolvenzrechts (1986); *Drukarczyk*, Unternehmen und Insolvenz (1987), 19 ff; *Feldbauer-Durstmüller* in *Feldbauer-Durstmüller/Schlager (Hrsg), Krisenmanagement-Sanierung-Insolvenz* (2002), 447.

2 Vgl *Mayr* in *Feldbauer-Durstmüller/Schlager (Hrsg), Krisenmanagement-Sanierung-Insolvenz* (2002), 161; *Feldbauer-Durstmüller* in *Feldbauer-Durstmüller/Schlager (Hrsg), Krisenmanagement-Sanierung-Insolvenz* (2002), 447.

3 Vgl die aktuellen Insolvenzen auf <https://www.ksv.at>; <http://www.akv.at/aktuelles/statistiken>; <http://www.edikte.justiz.gv.at/edikte/id/idedi8.nsf/suche!OpenForm&subf=e> (abgerufen am 5.3.2016).

4 Vgl <https://www.ksv.at/downloads-insolvenzstatistiken>; <http://www.akv.at/aktuelles/statistiken> (abgerufen am 10.2.2015). Die meisten Firmeninsolvenzen beruhen auf Managementfehlern (rd 70 %). Etwa 10 % der Insolvenzen resultieren aus Kapitalmangel und nur rd 20 % der Insolvenzen sind auf externe oder andere Ursachen zurückzuführen (vgl https://www.ksv.at/sites/default/files/assets/documents/140505_ksv1870_pa_insolvenzursachen_2013.pdf [abgerufen am 10.2.2015]).

I. Einleitung und Themenabgrenzung

rechtskonform war, durch die Einführung einer modernen und international attraktiven Gruppenbesteuerung ersetzt. Neben einer wesentlichen Verbesserung der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen wollte der Gesetzgeber damit einen Anreiz schaffen, um Headquarters sowie Forschungs- und Entwicklungszentren nach Österreich zu verlagern. Das Konzept der österreichischen Gruppenbesteuerung wird von der Praxis durchwegs positiv bewertet und von vielen österreichischen Unternehmen (Kapitalgesellschaften) angenommen.

Zum Zeitpunkt der Einführung der Gruppenbesteuerung in Österreich galt in insolvenzrechtlicher Hinsicht noch die Konkursordnung (KO) und die Ausgleichsordnung (AO). Da die Ausgleichsordnung kaum praktische Relevanz hatte und schon lange eine Reform des Insolvenzrechts gefordert wurde, hat der österreichische Gesetzgeber per 1. Juli 2010 durch das Insolvenzrechtsänderungsgesetz 2010 (IRÄG 2010) eine Neuordnung des Insolvenzrechts vorgenommen. Die primäre Zielsetzung des IRÄG 2010 ist die Entschuldung sowie Erhaltung (Sanierung) des Unternehmens. Sollte der Schuldner aber keinen Sanierungsplan vorlegen können, dann wird das Sanierungsverfahren zu einem Konkursverfahren. Dass nicht nur Einzelunternehmer und Privatpersonen, sondern zunehmend auch Kapitalgesellschaften von Insolvenzen betroffen sind, zeigen die Insolvenzstatistiken der letzten zehn Jahre.⁵

Insolvenzstatistik 2005 – 2015											
	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005
Gesamt	5.150	5.423	5.459	6.041	5.869	6.376	6.902	6.315	6.295	6.707	7.056
- davon nicht eröffnet	2.035	2.148	2.193	2.536	2.609	2.854	3.161	3.045	3.272	3.623	3.853
- davon eröffnet	3.115	3.275	3.266	3.505	3.260	3.522	3.741	3.270	3.023	3.084	3.203
Eröffnete Insolvenzen											
OG	34	29	44	42	27	32	32	35	22	41	6
KG	217	218	222	235	232	275	271	268	254	254	105
GmbH	1.323	1.421	1.391	1.476	1.341	1.541	1.690	1.378	1.223	1.331	1.355
AG	4	6	9	13	13	18	17	18	12	9	11
andere	1.537	1.601	1.600	1.739	1.647	1.656	1.731	1.571	1.512	1.449	1.726
GESAMT	3.115	3.275	3.266	3.505	3.260	3.522	3.741	3.270	3.023	3.084	3.203

⁵ Siehe dazu <https://www.ksv.at/downloads-insolvenzstatistiken> (abgerufen am 10.2.2015). Unter dem Unterpunkt „andere“ werden Verlassenschaften, Gesellschafter, Landwirte etc zusammengefasst.

Nicht eröffnete Insolvenzen											
OG	16	17	23	29	24	14	26	14	34	46	3
KG	118	161	158	142	163	176	248	246	246	309	20
GmbH	305	265	294	315	347	420	442	433	402	470	501
AG	0	3	0	4	0	2	3	3	2	3	2
andere	1.596	1.702	1.718	2.046	2.075	2.242	2.442	2.349	2.588	2.795	3.327
GESAMT	2.035	2.148	2.193	2.536	2.609	2.854	3.161	3.045	3.272	3.623	3.853

Tabelle 1: Übersicht Insolvenzstatistiken 2005 bis 2015⁶

Innerhalb der letzten zehn Jahre betrug der Anteil von Kapitalgesellschaften (AG und GmbH) an den insgesamt eröffneten Insolvenzverfahren⁷ stets zwischen 40% bis 45%, wobei der weitaus überwiegende Teil auf GmbH entfällt. In den Jahren 2010 bis 2012 wurden jährlich ca 8.000 neue GmbH gegründet.⁸ Mit der Einführung der GmbH „light“⁹ im GesRÄG 2013¹⁰ und der Herabsetzung des Mindeststammkapitals von € 35.000 auf € 10.000 wollte der Gesetzgeber ua¹¹ die Zahl der

6 Siehe dazu die Insolvenzstatistiken unter <https://www.ksv.at/insolvenzstatistiken> (abgerufen am 14.3.2016). Die Anzahl der Offenen Gesellschaften und Kommanditgesellschaften ist in 2005 deshalb so gering, da in dieser Zeit auch noch offene Erwerbsgesellschaften (OEG) und Kommandit-Erwerbsgesellschaften (KEG) zulässige Rechtsformen waren. Vor dem 1.1.2007 entstandene offene Erwerbsgesellschaften und Kommandit-Erwerbsgesellschaften gelten unbeschadet mit 1.1.2007 als offene Gesellschaften bzw Kommanditgesellschaften (§ 907 Abs 2 UGB).

7 Die nicht eröffneten Insolvenzverfahren sind auf fehlendes kostendeckendes Vermögen zurückzuführen.

8 Vgl ErlRV 2356 BlgNR 24. GP, 12. Die Zahl der jährlichen Unternehmensneugründungen in der Rechtsform der GmbH beträgt zwischen 3.500 und 4.000 GmbH. Darunter werden echte Neugründungen verstanden (dh ohne Umgründungen, kurzfristige Löschungen oder „Ruhendmeldungen“) (vgl <http://wko.at/statistik/jahrbuch/ng-rf.pdf> [abgerufen am 12.2.2015]).

9 Zur GmbH „light“ und dem GesRÄG 2013 siehe weiters *Arnold*, GesRZ 2013, 169; *Fritz*, Die Highlights aus dem Gesellschaftsrechts-Änderungsgesetz 2013, SWK 2013, 949 ff; *Moser*, Die GmbH „neu“ – ein steuerrechtlicher und gesellschaftsrechtlicher Überblick, taxlex 2013, 241 ff; *derselbe*, Die GmbH „neu“ im Überblick, CFO aktuell 2013, 144 ff; *Puchinger*, Vom Ein-Personen-Unternehmen zur GmbH „neu“? FJ 2013, 225 ff; *Rauter*, GesRÄG 2013: Die GmbH im „Ausverkauf“, JAP 2013/2014, 31 ff; *Reich-Rohrwig*, GesRÄG 2013, ecolex 2013, 705 f; *Reiner/Grafl/Chini*, Gesellschaftsrechts-Änderungsgesetz 2013: ein missglücktes Reformvorhaben? SWK 2013, 847 ff; *Schuschnigg*, Das Gesellschaftsrechts-Änderungsgesetz 2013, Aufsichtsrat aktuell 2013, 17 ff; *Warto*, GmbH-Novelle 2013 – Die Neuerungen im Überblick, wbl 2013, 361 ff; **zum Entwurf**: vgl *Eschig*, GmbH „light“ als Retter in der Not? ecolex 2013, 437 ff; *Feuchtinger*, GmbH-Reform in der Pipeline, ecolex 2013, 435 ff; *Frotz/Schörghofer/Spitznagel*, GmbH „neu“ – ein zaghaftes Reformvorhaben, SWK 2013, 561 ff; *Konwitschka/Perner*, Entwurf zum GesRÄG 2013 – (Finanzielle) Erleichterungen für die Gründung von GmbHs, RWZ 2013, 107 ff; *Krejci*, Das GmbH-Mindestkapital soll doch noch in dieser Legislaturperiode auf EUR 10.000 gesenkt werden, GES 2013, 113 ff; *derselbe*, Zum Entwurf eines GesRÄG 2013, GES 2013, 171 ff; *Robertson*, Gesellschaftsrechts-Änderungsgesetz 2013 – eine „kleine“ GmbH-Reform, GesRZ 2013, 68 ff; *Rüffler*, Nur ein bisschen noch zur GmbH-Reform und sonst Grundsätzliches zum Spagat zwischen Widerspruchsfreiheit und Rechtssicherheit, GES 2013, 169.

10 BGBl I 109/2013.

11 Als weitere Ziele wurden die Erhaltung der europäischen Wettbewerbsfähigkeit im Vergleich zu anderen Rechtsformen, die Reduktion der Verwaltungs- und Gründungskosten sowie eine Vereinfachung der Gründung angeführt (vgl ErlRV 2356 BlgNR 24. GP, 12).

GmbH-Gründungen um 1.000 jährlich erhöhen.¹² Alleine im Zeitraum Juli bis Dezember 2013 wurden 5.740 GmbH (4.364 als GmbH „light“ und 1.376 als „klassische“ GmbH)¹³ in das Firmenbuch eingetragen.¹⁴ Im AbgÄG 2014¹⁵ wurde die GmbH „light“ aus steuerrechtlichen Gründen¹⁶ wieder abgeschafft und durch eine „gründungsprivilegierte“ GmbH ersetzt.¹⁷ Das Mindeststammkapital wurde wieder auf € 35.000 erhöht. Innerhalb der ersten zehn Jahre der unternehmerischen Tätigkeit einer GmbH besteht aber nach wie vor die Möglichkeit, geringere als € 35.000 gründungsprivilegierte Stammeinlagen festzulegen.¹⁸ Während der Dauer einer aufrechten Gründungsprivilegierung beschränkt sich das wirtschaftliche Risiko der Gesellschafter auf die Höhe der gründungsprivilegierten Stammeinlage (§ 10b Abs 4 GmbHG).¹⁹ Im Falle einer gründungsprivilegierten GmbH mit insgesamt (mindestens) € 10.000 gründungsprivilegierter Stammeinlage und einer Mindesteinzahlung von € 5.000 bedeutet dies eine „Differenzhaftung“ iHv

-
- 12 Die Zahl der GmbH-Gründungen sollte von 8.000 auf 9.000 pro Jahr gesteigert werden (vgl ErlRV 2356 BgNR 24. GP, 12). Das österreichische Stammkapital iHv € 35.000 ist im europäischen Vergleich am höchsten. Der europäische Durchschnitt liegt bei ca € 8.000 (vgl *Herda*, GmbH „light“ – Die Reform der Reform, wbl 2014, 365). Zu den Mindeststammkapitalien in Europa siehe *Fritz*, Die Highlights aus dem Gesellschaftsrechts-Änderungsgesetz 2013, SWK 2013, 949; *Hartlieb/Saurer/Zollner*, Gründungsprivilegierte GmbH, SWK-Spezial (2014), 17 f.
- 13 Siehe dazu mwN *Hartlieb/Saurer/Zollner*, Gründungsprivilegierte GmbH, SWK-Spezial (2014), 10.
- 14 Für bestehende GmbH wurde eine Kapitalherabsetzungsmöglichkeit gemäß § 54 ff GmbHG vorgesehen. Zur Entwicklung der Anzahl der GmbH im Zeitraum von Juli 2013 bis Juni 2014 siehe *Hartlieb/Saurer/Zollner*, Gründungsprivilegierte GmbH, SWK-Spezial (2014), 19 f.
- 15 BGBl I 13/2014.
- 16 Vgl ErlRV 24 BgNR 25. GP, 27.
- 17 Zur gründungsprivilegierten GmbH siehe weiters *Arnold*, GesRZ 2014, 69; *Bachner*, Die gründungsprivilegierte GmbH, RdW 2014, 115 ff; *Fida/Pflug*, Die vereinfachte Gründung einer GmbH, SWK 2014, 508 ff; *Hartlieb/Saurer/Zollner*, Gründungsprivilegierte GmbH, SWK-Spezial (2014); *Kanduth-Kristen/Gregori*, GmbH „light“ – Änderungen durch das AbgÄG 2014, taxlex 2014, 112 ff; *Moser*, Das neue „Gründungsprivileg“ im GmbHG und dessen steuerrechtliche Auswirkungen, ecolex 2014, 369 ff; *derselbe*, Das neue „Gründungsprivileg“ im GmbH-Gesetz, GES 2014, 103 ff; *derselbe*, Die neue „gründungsprivilegierte“ GmbH, CFO aktuell 2014, 113 ff; *Rauter*, GmbH-Gründung – alt und neu zugleich, JAP 2013/2014, 233 ff; *Reich-Rohrwig*, GmbH alt/neu/gründungsprivilegiert, ecolex 2014, 295 ff; *Roupec/Wiedermann* in *Gröhs/Kovar/Lang/Wilplinger* (Hrsg), Abgabenänderungsgesetz 2014, SWK-Spezial (2014), 11 ff; *Schörghofer/Krausler*, Gründungsprivilegierung nach § 10b GmbHG, GesRZ 2014, 168 ff; *Schuschnigg*, Die Änderungen im GmbH-Gesetz, SWK 2014, 413 ff; *Walch*, Die gründungsprivilegierte GmbH nach dem Abgabenänderungsgesetz 2014, ecolex 2014, 335 ff; *Wöss*, Die gründungsprivilegierte GmbH-Reform, die keine ist? NZ 2014, 181 ff; **zum Ministerialentwurf**: *Kalss*, GesRZ 2014, 1.
- 18 Die „gründungsprivilegierte“ Stammeinlage muss in diesem Zeitraum unverändert zumindest € 10.000 betragen. Nach Ablauf dieser Frist erhöht sich die Stammeinlage automatisch auf € 35.000. Eine Beendigung der Gründungsprivilegierung kann auch durch Änderung des Gesellschaftsvertrages erfolgen, wobei die Mindesteinzahlungserfordernisse gemäß § 10 GmbHG (€ 17.500) zu erfüllen sind. Siehe dazu ua *Herda*, GmbH „light“ – Die Reform der Reform, wbl 2014, 361 ff; *Moser*, Das neue „Gründungsprivileg“ im GmbH-Gesetz, GES 2014, 103 ff; *Schörghofer/Krausler*, Gründungsprivilegierung nach § 10b GmbHG, GesRZ 2014, 168; *Schopper/Walch*, Offene Fragen zur gründungsprivilegierten GmbH im System der Kapitalaufbringung, NZ 2014, 186 ff.
- 19 Für den Insolvenzfall bedeutet dies, dass eine Einforderung nur hinsichtlich der Differenz zwischen den bereits einbezahlten Beträgen und den gründungsprivilegierten Stammeinlagen möglich ist.

€ 5.000.²⁰ Die Insolvenzstatistiken zeigen, dass viele neu gegründete Unternehmen die ersten zehn Jahre nicht überleben. Innerhalb der ersten fünf Jahre nach Unternehmensgründung werden rund ein Drittel und innerhalb der ersten zehn Jahre des Bestehens rund 60 % der Unternehmen insolvent.²¹

Im Falle finanziell verbundener (Konzern-)Gesellschaften müssen oftmals nicht nur einzelne Gesellschaften, sondern zumeist eine ganze Reihe oder im schlimmsten Falle alle Konzerngesellschaften Insolvenz anmelden. In vielen Fällen sind die ausreichend finanziell verbundenen Konzerngesellschaften (va Kapitalgesellschaften) Teil einer steuerlichen Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG. Die Anzahl der Unternehmensgruppen und Gruppenkörperschaften entwickelten sich seit der Einführung der Gruppenbesteuerung in Österreich im Jahr 2005 wie folgt:

Unternehmensgruppen und Gruppenkörperschaften 2005 bis 2015											
	2015	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	2006	2005
Unternehmensgruppen	3.975	3.846	3.640	3.427	3.232	3.125	2.828	2.470	2.103	1.704	1.190
Gruppenkörperschaften	16.573	16.158	15.640	14.799	13.950	13.910	12.217	11.204	9.708	7.959	5.955

Tabelle 2: Anzahl der Unternehmensgruppen von 2005 bis 2015²²

Die Literatur wies bereits darauf hin, dass die Ausgestaltung des Gruppenbesteuerungskonzeptes vom Gesetzgeber sehr detailliert normiert wurde, jedoch finden sich nahezu keine Regelungen über die Auswirkungen der Liquidation und Sanierung von Körperschaften, welche Teil einer Unternehmensgruppe sind bzw waren.²³ Weder wird in den Bestimmungen zur Liquidationsbesteuerung iSd § 19 KStG bzw Sanierungsgewinnbesteuerung iSd § 23a KStG auf Unternehmens-

20 Vgl *Herda*, GmbH „light“ – Die Reform der Reform, wbl 2014, 367. Im Oktober 2014 stellte der OGH (9.10.2014, 6 Ob 111/14p) einen Antrag an den VfGH die im Rahmen des AbgÄG 2014 eingeführten Beträge als verfassungswidrig aufzuheben. An Stelle des aktuellen Mindeststammkapitals iHv € 35.000 bzw des derzeitigen Mindestzahlungsbetrags iHv € 17.500 sollten wieder die Werte der GmbH „light“ (€ 10.000 Stammkapital und € 5.000 Mindestzahlungsbetrag) in Geltung gesetzt werden. Dieser Antrag wurde vom VfGH (19.6.2015, G 211/2014-12) wegen unzulässigem Anfechtungsumfang bzw fehlender Präjudizialität zurückgewiesen. Mittlerweile stellte der OGH (31.8.2015, 6 Ob 147/15h) aber erneut einen Antrag, diverse Bestimmungen des GmbHG betreffend die Senkung des Mindeststammkapitals als verfassungswidrig aufzuheben. Zu dieser Thematik siehe auch BFG 30.3.2016, RV/3100450/2015; *Bachner*, GmbH-Mindeststammkapital vor dem VfGH, GeS 2014, 491 ff; *Beiser*, Der OGH und die „GmbH light“ – über den VfGH zurück zum GesRÄG 2013? NZ 2014, 361 ff.

21 Vgl <https://www.ksv.at/downloads-insolvenzstatistiken> (abgerufen am 12.2.2015). Innerhalb der ersten 15 Jahre werden sogar rund 75 % der Unternehmen insolvent.

22 Die Anzahl der Unternehmensgruppen und Gruppenkörperschaften für die Jahre 2005 bis 2010 wurden dem Bericht des Rechnungshofs zur Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung (Seite 18) entnommen. Die Zahlen für die Jahre 2011 bis 2015 entstammen einer Anfrage an das BMF.

23 Vgl *Haslehner/Urtz* in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel* (Hrsg), Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung (2011), 373; *Hristov*, Die Liquidation im Ertragsteuerrecht (2011), 166 ff.

gruppen gemäß § 9 KStG Bezug genommen, noch finden sich in § 9 KStG Aussagen darüber, ob in Insolvenz befindliche Körperschaften einer Unternehmensgruppe zugehören können und wenn ja, wie die Sanierungs- und Liquidationsbesteuerung in der Unternehmensgruppe vor sich geht. Aufgrund der gemeinsamen Besteuerung des Gruppenergebnisses beim Gruppenträger ergeben sich im Falle der Unternehmensinsolvenz und der Liquidation von Gruppenmitgliedern oder des Gruppenträgers steuerliche Besonderheiten. Die Aktualität und Relevanz der Thematik der Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung wird durch die in letzter Zeit vermehrt ergangene UFS-/BFG-/VwGH-Rechtsprechung und einige BMF-Informationen verdeutlicht.²⁴

B. Problemstellung und Forschungsstand

Die Unterscheidung zwischen Sanierungs- und Konkursverfahren ist für die Frage der weiteren steuerlichen Behandlung der steuerlichen Ergebnisse von essentieller Bedeutung, weil sowohl die Besteuerung von Sanierungsgewinnen als auch die Liquidationsbesteuerung im Körperschaftsteuerrecht gesondert geregelt sind. Die Besteuerung von Sanierungsgewinnen ist im Körperschaftsteuerrecht in § 23a KStG geregelt. Zu den betreffenden Einkünften werden Gewinne gezählt, die durch Vermehrung des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind. Verläuft die Unternehmenssanierung hingegen für die betreffende Gesellschaft negativ, kommt es zur Auflösung und Abwicklung (Liquidation) derselben, und es treten die steuerlichen Folgen der Liquidationsbesteuerung iSd § 19 KStG ein. Gemäß § 19 KStG erfolgt die Liquidationsbesteuerung dann, wenn unter § 7 Abs 3 KStG fallende Steuerpflichtige (davon sind alle für die Gruppenbesteuerung in Frage kommenden Körperschaften erfasst) die Auflösung beschlossen haben²⁵ und tatsächlich die Abwicklung erfolgt. Das Zusammentreffen der Besteuerungsregime iSd §§ 9 und 23a KStG sowie §§ 9 und 19 KStG in der Unternehmensgruppe und die gemeinsame Besteuerung des Gruppenergebnisses beim Gruppenträger führen zu zahlreichen steuerlichen Besonderheiten, welche in weiterer Folge einer wissenschaftlichen Aufarbeitung zugänglich gemacht werden sollen.

Die steuerlichen Folgen von Liquidations- und Sanierungsfällen im Rahmen einer Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG sind aufgrund fehlender gesetzlicher Bestimmungen bis dato größtenteils ungeklärt. Vereinzelt finden sich UFS-/BFG-/

24 Siehe dazu ua 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; UFS 31.8.2006, RV/0194-K/06; UFS 7.12.2010, RV/1176-W/10; RV/1224-W/10 iVm VwGH 26.11.2014, 2011/13/0008, 2011/13/0009; BMF-Info v 3.7.2015, BMF-010203/0188-VI/6/2015; BMF-Info v 25.8.2015, BMF-010216/0009-VI/6/2015; BMF-Info v 13.1.2016, BMF-010203/0002-VI/6/2016.

25 Dies gilt auch im Falle der Eröffnung eines Insolvenzverfahrens, welches als Konkursverfahren geführt wird.

VwGH-Entscheidungen zu ausgewählten und zumeist besonders gelagerten Sachverhalten.²⁶ Ferner finden sich in der Literatur vereinzelt Stellungnahmen und Interpretationsansätze hinsichtlich der möglichen steuerlichen Behandlung von Liquidations- und Sanierungsgewinnen einzelner Gruppenkörperschaften.²⁷ Aufgrund der ungeklärten Gesetzeslage und mangelnder Rechtsprechung besteht in diesem Bereich erhebliche Rechtsunsicherheit, und es ergeben sich viele Auslegungs- und Interpretationsfragen, die es in der Folge zu klären gilt.

Aus wissenschaftlicher Sicht wurden bereits sowohl die Liquidationsbesteuerung von Gesellschaften (von *Hristov*²⁸) als auch die ertragsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen (von *Gruber*²⁹) einer tiefgreifenden steuerlichen Analyse unterzogen. Eine umfassende Behandlung von Liquidations- und Sanierungsvorgängen in der Unternehmensgruppe und den daraus resultierenden steuerlichen Wirkungen existiert jedoch bis dato noch nicht.

Naturgemäß steht die Liquidation und Unternehmenssanierung in engem Zusammenhang mit dem Gesellschafts- und Insolvenzrecht. Eine Aufarbeitung von gesellschaftsrechtlichen und insolvenzrechtlichen Detailfragen muss für Zwecke dieser Arbeit allerdings unterbleiben, da der Fokus ausschließlich auf steuerliche Aspekte gelegt wird. Weiters wird von einer tiefgreifenden Behandlung zivilrechtlicher Steuerausgleichsvereinbarungen sowie deren Ausgestaltung und Wirkungen abgesehen. In der vorliegenden Arbeit werden ausschließlich nationale Liquidations- und Sanierungsvorgänge in der Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG behandelt. Liquidations- und Sanierungsvorgänge iZm ausländischen Gruppenkörperschaften sind nicht Gegenstand der Untersuchung. Lediglich die Auswirkungen von zugerechneten ausländischen Verlusten auf die Sanierungsgewinnbesteuerung werden im Rahmen der Arbeit behandelt.

C. Methodologische Grundlagen

Die „betriebswirtschaftliche Steuerlehre“ ist Teil der „Steuerwissenschaften“ und untersucht die Wirkungen der Besteuerung auf unternehmerische Entscheidungshandlungen und zielt auf die Entscheidungsneutralität der Besteuerung aus der Sicht des Unternehmers ab. Grundsätzlich wird die „betriebswirtschaftliche Steuerlehre“ als „einzelwirtschaftliche“ Steuerlehre verstanden, welche die Be-

26 Siehe dazu ua 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; UFS 31.8.2006, RV/0194-K/06; UFS 7.12.2010, RV/1176-W/10; RV/1224-W/10 iVm VwGH 26.11.2014, 2011/13/0008, 2011/13/0009.

27 Siehe dazu ua *Gruber*, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht (2014), 143 ff; *Haslehner/Urtz* in *Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg)*, Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung (2011), 373 ff; *Hristov*, Die Liquidation im Ertragsteuerrecht (2011), 166 ff.

28 *Hristov*, Die Liquidation im Ertragsteuerrecht (2011).

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

steuerung von Betrieben und Haushalten zum Gegenstand hat. Darüber hinaus ist es die Aufgabe der „betriebswirtschaftlichen Steuerlehre“ entscheidungsorientierte Modelle zu schaffen, um die Steuerlast zu minimieren. Wesentliche Teilbereiche der „betriebswirtschaftlichen Steuerlehre“ stellen die ökonomisch-orientierte Normendarstellung, die Steuerwirkungslehre, die Steuerplanungslehre und die normative betriebswirtschaftliche Steuerlehre dar.³⁰

Im Rahmen der Dissertation gelangen die Methoden der Rechtswissenschaft zur Anwendung. Nach dem Einführungskapitel werden in Punkt II. im Sinne der ökonomisch orientierten Normendarstellung die derzeit bestehenden gesetzlichen Normen systematisch dargestellt und kritisch analysiert. Im Hauptteil des Dissertationsvorhabens wird im Rahmen der „betriebswirtschaftlichen Steuerwirkungslehre“ der Einfluss der bestehenden steuerlichen Normen auf unternehmerische Entscheidungen untersucht. Darauf aufbauend werden als Ausfluss der „betriebswirtschaftlichen Steuerplanungslehre“ Gestaltungsüberlegungen und Handlungsempfehlungen abgeleitet. Die ertragsteuerlichen Wirkungen in der Liquidation und Insolvenz einer Unternehmensgruppe können betriebliche Entscheidungen maßgeblich beeinflussen. Der österreichische Gesetzgeber hat mit der Einführung der Gruppenbesteuerung und der steuerlichen Behandlung von Liquidations- und Sanierungsgewinnen bestimmte Rahmenbedingungen geschaffen. Den steuerlichen Einfluss der vom Gesetzgeber vorgegebenen Rahmenbedingungen auf Unternehmensentscheidungen gilt es in weiterer Folge zu untersuchen. Darauf aufbauend werden im Sinne einer entscheidungsorientierten „betriebswirtschaftlichen Steuerplanungslehre“ Gestaltungsüberlegungen zur optimalen Nutzung von gesetzlich eröffneten Spielräumen angestellt, wobei auf deren Rechtsunsicherheit explizit hingewiesen wird. Mittels der „normativ betriebswirtschaftlichen Steuerlehre“ sowie der klassischen juristischen Interpretationsmethoden soll die derzeitige Rechtslage kritisch analysiert werden und Verbesserungsvorschläge bzw Handlungsempfehlungen abgeleitet werden.

D. Ziel der Arbeit

Das Ziel des Dissertationsvorhabens ist die Weiterentwicklung des derzeitigen Standes der Wissenschaft. Das Dissertationsvorhaben versucht anhand der o.a. Methodologie die steuerlichen Wirkungen der Gruppenbesteuerung in Insolvenz- und Liquidationsfällen in theoretisch-rechtlicher und praktischer Hinsicht systematisch aufzuarbeiten und darzustellen.

Ausgehend von der Darstellung der aktuellen Gesetzeslage zur Gruppenbesteuerung und zur Besteuerung von Liquidations- und Sanierungsvorgängen wird auf

30 Vgl. *Djanani/Pummerer in Kofler/Urnik/Kanduth-Kristen (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre I/1⁴* (2015), 6 ff.

die Wechselwirkungen der einzelnen Besteuerungsregime und dabei bestehende systemkritische Punkte eingegangen. Im Fokus des vorliegenden Dissertationsvorhabens stehen die Untersuchung der Wirkungen von Liquidations- und Sanierungsgewinnen in der Unternehmensgruppe sowie die daraus resultierenden Rechtsfolgen. Die Arbeit soll bestehende Anwendungs- und Interpretationsprobleme iZm der gleichzeitigen Anwendung der unterschiedlichen Besteuerungsregime schließen, sowie ergangene Entscheidungen, Aussagen der Finanzverwaltung und dazu vorliegende Lehrmeinungen kritisch würdigen.

Für die Beratungspraxis und unternehmensinterne Entscheidungsträger soll eine wissenschaftliche Anleitung für die Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung in der Unternehmensgruppe entstehen. Ferner sollen Handlungsempfehlungen an den nationalen Gesetzgeber gerichtet werden, um derzeit bestehende systemkritische Punkte einer gesetzlichen Lösung zuzuführen. Im Ergebnis soll dem Leser die „sachgerechte“ steuerliche Behandlung von Liquidations- und Sanierungsvorgängen in der Unternehmensgruppe unter Berücksichtigung der bis dato ergangenen Rechtsprechung und Lehrmeinungen vermittelt werden. Dies soll anhand von Gestaltungsüberlegungen zur optimalen Ergebnisverrechnung und Aufrechterhaltung/Begründung der Unternehmensgruppe aufgezeigt werden und mit ausgewählten Beispielen untermauert werden.

E. Gang der Untersuchung

Ausgangspunkt der Untersuchung ist im zweiten Punkt der Arbeit die grundsätzliche Darlegung der allgemeinen Anwendungsvoraussetzungen der Gruppenbesteuerung iSd § 9 KStG sowie der Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung iSd §§ 19 und 23a KStG. Ausgehend von der historischen Entwicklung der einzelnen Bestimmungen werden in der Folge die Kriterien für die Anwendung der einzelnen Besteuerungsregime, die vom Gesetzgeber mit den einzelnen Bestimmungen verfolgten Zielsetzungen, sowie deren steuerliche Wirkungen im Rahmen der Individualbesteuerung ausführlich erläutert.

Der dritte Punkt der Arbeit widmet sich der Sanierungsgewinnbesteuerung in der Unternehmensgruppe. Am Beginn werden die bis dato zu Sanierungsgewinnen in der Unternehmensgruppe ergangene Rechtsprechung sowie die derzeit praktizierte Verwaltungsmeinung einer kritischen Würdigung unterzogen und daraus resultierende Zweifelsfragen aufgeworfen und einer Beantwortung zugeführt. Ebenso wird aufgezeigt, inwieweit sich die steuerlichen Wirkungen der Sanierungsgewinnbesteuerung in der Unternehmensgruppe verändern. Ein ganz wesentlicher Teil dieses Kapitels ist der Darlegung der Ermittlung bzw Berechnungsweise der Sanierungsgewinnbegünstigung in der Unternehmensgruppe gewidmet, wobei auch auf damit im Zusammenhang stehende Zweifelsfragen entsprechend eingegangen wird. Das Kapitel schließt mit einer kritischen Würdigung der gewonnenen Ergebnisse.

Die Liquidationsbesteuerung in der Unternehmensgruppe ist Gegenstand des vierten Punktes. Neben einer grundsätzlichen Darlegung der historischen Entwicklung der Liquidationsbesteuerung in der Unternehmensgruppe werden die von der Finanzverwaltung daraus abgeleiteten Rechtsfolgen ausführlich beleuchtet und analysiert. Ebenso werden die aus der jüngst geänderten Verwaltungspraxis resultierenden Konsequenzen aufgezeigt und einer kritischen Würdigung unterzogen. In weiterer Folge werden Lösungsansätze für Liquidationsvorgänge auf den unterschiedlichen Ebenen in einer Unternehmensgruppe präsentiert. Die kritische Würdigung der gewonnenen Erkenntnisse rundet den vierten Punkt ab.

In Punkt fünf werden die Ergebnisse der Arbeit zusammengefasst.

In den textlichen Ausführungen wird aus Gründen der leichteren Lesbarkeit auf die Nennung der jeweiligen weiblichen und männlichen Formen verzichtet. Es sind selbstverständlich immer beide Geschlechter gemeint.

Rechtsstand: Ende Juni 2016