

Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht

von
Dr. Martina Gruber

 LexisNexis®

Inhaltsverzeichnis

| | |
|--|----------|
| Vorwort | V |
| Abkürzungsverzeichnis | XIII |
| 1. Themenstellung und Eingrenzung | 1 |
| 1.1. Themenstellung und Ziel der Arbeit | 1 |
| 1.2. Gang der Untersuchung | 5 |
| I. Abschnitt: Unternehmenssanierung im Insolvenz- und Steuerrecht | 9 |
| 1. Krise – Insolvenz – Sanierung | 9 |
| 1.1. Die Unternehmenskrise | 9 |
| 1.2. Der Weg aus der Krise | 16 |
| 1.2.1. Die Unternehmenssanierung | 16 |
| 1.2.2. Die gerichtliche Sanierung | 18 |
| 1.2.2.1. Die Insolvenzordnung | 18 |
| 1.2.2.2. Die Ausgestaltungen des Insolvenzverfahrens | 20 |
| 1.2.3. Die außergerichtliche Sanierung | 23 |
| 1.2.4. Die Sanierung des Rechtsträgers durch Unternehmensverkauf | 25 |
| 1.2.4.1. Der Faktor Zeit bei der sanierungsbedingten Unternehmensveräußerung | 25 |
| 1.2.4.2. Die übertragende Sanierung | 29 |
| 2. Abgabeneinhebung in der Unternehmenssanierung | 33 |
| 2.1. Abgabeneinhebung im Sanierungsverfahren nach der IO | 33 |
| 2.2. Antrag auf Zahlungserleichterung | 36 |
| 2.3. Antrag auf Nachsicht wegen Unbilligkeit | 39 |
| 2.3.1. Antrag auf und Entscheidung über die Nachsicht | 39 |
| 2.3.2. Persönliche Unbilligkeit | 41 |
| 2.3.3. Sachliche Unbilligkeit | 44 |
| 2.4. Amtswegige Möglichkeiten der Abgabenbehörde | 46 |
| 3. Abgabenfestsetzung in der Unternehmenssanierung | 48 |
| 3.1. Einfluss der Insolvenzordnung auf das Festsetzungsverfahren | 48 |
| 3.2. Bewertung des Vermögens in der Krise | 49 |
| 3.3. Einfluss des Zivilrechts auf Sanierungsmaßnahmen und auf deren steuerliche Konsequenzen | 53 |
| 3.3.1. Unternehmensrecht in der Sanierungsfinanzierung | 53 |
| 3.3.1.1. Die Vielfalt der Sanierungsfinanzierung | 53 |
| 3.3.1.2. Die Zufuhr von Kapital | 55 |
| 3.3.1.3. Die Reduktion von Passiva | 56 |

| | |
|--|-----------|
| 3.3.2. Steuerliche Konsequenzen der Sanierungsfinanzierung | 57 |
| 3.3.2.1. Steuerliches Eigen- oder Fremdkapital | 57 |
| 3.3.2.2. Die Auflösung von Verbindlichkeit | 59 |
| 3.3.2.3. Sanierungsmaßnahmen causa societatis | 60 |
| 3.4. Abgabefestsetzung unter Bezug auf die Insolvenzordnung | 65 |
| II. Abschnitt: Die Sanierungsgewinnbegünstigungen | 69 |
| 1. Die Rechtsentwicklung der Sanierungsgewinnbegünstigungen | 69 |
| 2. Der Tatbestand des Sanierungsgewinns | 77 |
| 2.1. Die Sanierungsmaßnahme: Schulderrlass | 77 |
| 2.2. Die gerichtliche Sanierung | 81 |
| 2.2.1. Erfüllung des Sanierungsplans | 81 |
| 2.2.2. Die außergerichtliche Sanierung | 82 |
| 2.2.3. Das ausländische Insolvenzverfahren | 85 |
| 2.3. Der Zweck der Sanierung | 91 |
| 2.3.1. Zweck der Sanierung in § 23a KStG und in § 36 EStG aF | 91 |
| 2.3.1.1. Allgemeine Sanierungsmaßnahme | 91 |
| 2.3.1.2. Sanierungsbedürftigkeit | 93 |
| 2.3.1.3. Sanierungsabsicht | 95 |
| 2.3.1.4. Sanierungseignung | 97 |
| 2.3.2. Zum Zweck der Sanierung in § 36 EStG idGF | 102 |
| 2.3.2.1. Entfall der Sanierungseignung durch das AbgÄG | 102 |
| 2.3.2.2. Zusammenwirken von § 36 EStG mit anderen Begünstigungen | 105 |
| 3. Die Wirkung der Sanierungsgewinnbegünstigungen | 107 |
| 3.1. Begünstigende Tarifvorschrift | 107 |
| 3.2. Rechnerische Ermittlung der Begünstigung | 109 |
| 3.2.1. Das Entstehen des Sanierungsgewinns | 109 |
| 3.2.2. Die Höhe des Nichtfestsetzungsbetrags | 111 |
| 3.2.3. Die Berücksichtigung der Mindestkörperschaftsteuer bei unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften | 114 |
| 3.3. Abgabeforderungsverzicht im selben Ausmaß wie andere Gläubiger? | 117 |
| 3.4. Erlassmäßige Begünstigung außergerichtlicher Sanierungsgewinne | 119 |
| 3.4.1. Anwendungsvoraussetzung der erlassmäßigen Sanierungsgewinnbegünstigung | 119 |
| 3.4.2. Wirkung der erlassmäßigen Sanierungsgewinnbegünstigung | 123 |

| | |
|---|-----|
| 3.4.3. Fehlende Rechtskraft der erlassmäßigen Sanierungsgewinnbegünstigung | 124 |
| 4. Das Auseinanderfallen von Schuldner und Steuersubjekt | 125 |
| 4.1. Schuldner ohne Steuersubjekteigenschaft | 125 |
| 4.1.1. Die Personengesellschaften im Insolvenz- und Steuerrecht | 125 |
| 4.1.2. Das Kriterium der Sanierungsbedürftigkeit bei Mitunternehmensschaften | 128 |
| 4.2. Steuersubjekt ohne Schuldnerzugehörigkeit | 134 |
| 4.2.1. Die atypisch stille Gesellschaft | 134 |
| 4.2.2. Die Körperschaft des öffentlichen Rechts und Betriebe gewerblicher Art | 137 |
| 5. Der Sanierungsgewinn in der Gruppenbesteuerung | 140 |
| 5.1. Auswirkung der Unternehmenskrise auf den Bestand und die Bildung der Unternehmensgruppe | 140 |
| 5.2. Sanierungsgewinnbegünstigung in der Gruppenbesteuerung | 143 |
| 5.2.1. Der Einkommensbegriff in § 23a KStG: Welche Einkommensverhältnisse sind maßgeblich? | 143 |
| 5.2.2. Einkommen der sanierten Gesellschaft | 145 |
| 5.2.3. Einkommen als Gruppeneinkommen | 150 |
| 5.2.4. Feststellungsbescheid nach § 24a KStG als Entscheidungskriterium? | 153 |
| 5.2.5. Durchbrechung der Individualbesteuerung | 156 |
| 6. Würdigung der Sanierungsgewinnbegünstigungen | 159 |
| III. Abschnitt: Sanierungsbedingte Verlustverwertung | 165 |
| 1. Die 100%ige Verlustverwertung bei Sanierungsbedarf | 165 |
| 1.1. Verlustausgleich und Verlustvortrag | 165 |
| 1.2. Sanierungsbedingte Ausnahmen aus den Verlustverwertungsgrenzen | 170 |
| 1.2.1. § 2 Abs 2b EStG (nunmehr § 8 Abs 4 Z 2 lit b KStG) vor dem Hintergrund der Unternehmenssanierung | 170 |
| 1.2.2. Sanierungsgewinne nach § 36 Abs 2 EStG und § 23a Abs 1 KStG | 173 |
| 1.2.2.1. Vollverlustvortrag iHd Sanierungsgewinns | 173 |
| 1.2.2.2. Zusammenfall von Sanierungsgewinn und Aufgabegewinn idF vor AbgÄG 2014 | 179 |
| 1.2.3. Gewinne, die in Veranlagungszeiträumen fallen, die von einem Insolvenzverfahren betroffen sind | 181 |
| 1.2.3.1. Das Insolvenzverfahren in § 8 Abs 4 Z 2 lit b TS 2 KStG | 181 |

| | |
|---|-----|
| 1.2.3.2. Der Gewinnbegriff in § 8 Abs 4 Z 2 lit b TS 2 KStG | 184 |
| 1.2.4. Entstehen des Sanierungsgewinns im Insolvenzjahr | 190 |
| 1.3. Zwischenfazit | 192 |
| 2. Der Mantelkaufatbestand in der Unternehmenssanierung ^d | 193 |
| 2.1. Hintergrund des § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG | 193 |
| 2.2. Verwirklichung des Mantelkaufs durch Unternehmenssanierung | 197 |
| 2.2.1. Änderung der organisatorischen Struktur | 197 |
| 2.2.2. Änderung der Gesellschafterstruktur | 198 |
| 2.2.3. Änderung der wirtschaftlichen Struktur | 200 |
| 2.3. Erweiterter Mantelkauf im UmgrStG | 204 |
| 2.4. Sanierungsbedingte Ausnahme aus dem Mantelkauf: Die Escape- Klausel | 208 |
| 2.4.1. Die Sanierungsmaßnahme nach § 8 Abs 4 KStG | 208 |
| 2.4.2. Zum Zweck der Sanierung des Steuerpflichtigen | 211 |
| 2.4.3. Das Ziel zur Erhaltung eines wesentlichen Teils der Arbeitsplätze | 214 |
| 2.4.3.1. Das Ziel zur Erhaltung | 214 |
| 2.4.3.2. Der Vergleichsmaßstab der Wesentlichkeits- grenze | 216 |
| 2.4.3.3. Der Arbeitsplatzbegriff | 219 |
| 2.4.4. Erweiterung der Escape-Klausel um die Rationalisierungsklausel des § 4 Z 2 UmgrStG | 225 |
| 2.5. Zwischenfazit | 227 |
| 3. Grenzüberschreitende Verlustverwertung bei Sanierungsbedarf im Aus- land | 228 |
| 3.1. Asymmetrische grenzüberschreitende Verlustverwertung in Öster- reich | 228 |
| 3.2. Feststellung des Vermögensverlustverwertung bei der inländischen Muttergesellschaft | 234 |
| 3.2.1. Der Vermögensverlust nach § 9 Abs 6 Z 6 letzter Satz KStG | 234 |
| 3.2.2. Der Vermögensverlust nach § 10 Abs 3 KStG | 237 |
| 3.2.3. Mittelbare Rechtsfolgen der beiden Vermögensverlustverwer- tungsvorschriften | 240 |
| 3.3. Sanierungsbedingte Ausnahme für tatsächliche und endgültige Vermö- gensverluste inländischer Muttergesellschaften | 242 |
| 3.3.1. Untergang der Beteiligung durch Insolvenz? | 242 |
| 3.3.2. Eintritt der Insolvenz nach § 10 Abs 3 KStG | 246 |

| | |
|--|-----|
| 4. Würdigung der sanierungsbedingten Verlustverwertung | 249 |
| IV. Abschnitt: Steuerliche Sanierungsmaßnahmen als verbotene Beihilfen nach Art 107 AEUV | |
| 1. Unionsrechtliches Beihilfenverbot und nationales Sanierungssteuerrecht | 253 |
| 2. Der Beihilfentatbestand im Steuerrecht | 256 |
| 3. Die Selektivitätsprüfung bei steuerlichen Maßnahmen | 262 |
| 3.1. Selektivität als Regel-Ausnahme-Verhältnis | 262 |
| 3.2. Selektivität als Vergleichbarkeitsprüfung | 267 |
| 3.3. Rechtfertigung durch Systemimmanenz | 275 |
| 3.3.1. Rechtfertigung durch die Natur und den inneren Aufbau des Systems | 275 |
| 3.3.2. Kohärenz im Beihilfenrecht | 279 |
| 3.3.3. Verhältnismäßigkeit | 281 |
| 4. Die österreichischen Sanierungsbegünstigungen am Prüfstand | 282 |
| 4.1. Gerichtliche versus außergerichtliche Unternehmenssanierungen | 282 |
| 4.1.1. Rechtliche und/oder tatsächliche Vergleichbarkeit | 282 |
| 4.1.2. Vorliegen einer Begünstigung | 285 |
| 4.1.3. Systemimmanente Rechtfertigung | 288 |
| 4.2. „Gesunde“ versus „kranke“ Unternehmen | 289 |
| 4.2.1. Rechtliche und/oder tatsächliche Vergleichbarkeit | 289 |
| 4.2.2. Vorliegen einer Begünstigung | 294 |
| 4.2.3. Systemimmanente Rechtfertigung | 296 |
| 5. Rettungs- und Umstrukturierungsbeihilfen als mit dem Binnenmarkt vereinbare Beihilfen nach Art 107 Abs 3 lit b AEUV | 300 |
| 5.1. Steuerliche Sanierungsbegünstigungen als Ermessensausnahme | 300 |
| 5.2. Unternehmen in Schwierigkeiten | 302 |
| 5.3. Steuerliche Sanierungsvorschriften als Umstrukturierungsmaßnahme | 304 |
| 6. Würdigung der Beihilfengefahr im Sanierungssteuerrecht | 309 |
| V. Abschnitt: Zusammenfassung der Ergebnisse | |
| Anhang | 323 |
| Quellenverzeichnis | 329 |
| Stichwortverzeichnis | 393 |