

# 1. Einleitung

## 1.1. Einführung

Als Sammelbegriff für (gesellschaftsrechtliche) Maßnahmen, die zu einer Umgestaltung unternehmerischer Erscheinungsformen führen, hat sich in Österreich der Begriff „Umgründung“ entwickelt.<sup>1</sup> Das Erfordernis der Um- bzw Neustrukturierung unternehmerischer Strukturen und Prozesse ist primär der Notwendigkeit geschuldet, die Rechtsform einer unternehmerischen Tätigkeit den jeweils vorherrschenden Gegebenheiten anzupassen. Der Bedarf für eine Umgründung kann sich somit aus externen Faktoren (wie etwa einer nachhaltigen Änderung der allgemeinen Wirtschaftslage, einer Änderung des wirtschaftspolitischen Kurses oder einer zu einer steuerlichen Mehrbelastung einer Rechtsform führenden Änderung von Steuergesetzen) sowie internen Faktoren (wie etwa Versuche, die Haftung zu beschränken, die Kapitalbeschaffungsmöglichkeiten zu erweitern oder Unternehmensübergaben durchzuführen) ergeben.<sup>2</sup> Zusammengefasst liegen nach *Wiesner*<sup>3</sup> die Motive für Umgründungen „in der Anpassung der jeweiligen Rechtsform an eine vermutete, berechnete oder geplante bessere Assoziationsform“.

Mit dem Ziel vor Augen, derartigen – aufgrund der immer dynamischeren Marktsituation fortlaufend erforderlichen – Anpassungen und Optimierungen unternehmerischer Strukturen (zumindest aus steuerlicher Sicht) den Weg zu ebnen, wurde vom Gesetzgeber das UmgrStG<sup>4</sup> geschaffen, das für bestimmte Umgründungsmaßnahmen vom allgemeinen Steuerrecht abweichende (Sonder-) Regelungen vorsieht.<sup>5</sup>

Diese Sonderregelungen betreffen auch die (in der Praxis häufig „heikle“<sup>6</sup>) Frage nach dem Schicksal von Verlustvorträgen<sup>7</sup>: Nach allgemeinem Steuerrecht

---

1 Vgl. *Wiesner*, Einführung in das Umgründungssteuerrecht, in *Wiesner/Hirschler/Mayr* (Hrsg), Handbuch der Umgründungen<sup>16. Lfg</sup> Rz 1.

2 Vgl. zum Ganzen zB *Wiesner*, Einführung in das Umgründungssteuerrecht, in *Wiesner/Hirschler/Mayr* (Hrsg), Handbuch der Umgründungen<sup>16. Lfg</sup> Rz 2 mwN; *Wöhe*, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre II/1<sup>2</sup> (1973) 138 mwN; *Ludwig/Hirschler*, Bilanzierung und Prüfung von Umgründungen<sup>3</sup> (2018) Rz 1.2; *Jann*, Umgründungen im Steuerrecht<sup>2</sup> (2015) 17.

3 Vgl. *Wiesner*, Einführung in das Umgründungssteuerrecht, in *Wiesner/Hirschler/Mayr* (Hrsg), Handbuch der Umgründungen<sup>16. Lfg</sup> Rz 2.

4 Umgründungssteuergesetz BGBl 1991/699 idGF.

5 Vgl. ErläutRV 266 BlgNR 18. GP 15.

6 S zu dieser Diktion *Mayr*, Gruppenbesteuerung: Verlustvortrag bei Umgründungen, RdW 2010, 536 (536).

7 Die relevanten Gesetzesstellen des UmgrStG sind § 4 für Verschmelzungen, § 10 für Umwandlungen, § 21 für Einbringungen und § 35 für Spaltungen.

könnte im Rahmen einer Umgründung der Verlustvortrag des übertragenden Rechtsträgers nicht auf den übernehmenden Rechtsträger übergehen; der Verlustvortrag des übernehmenden Rechtsträgers könnte aufgrund der Umgründung nicht untergehen. Vom allgemeinen Steuerrecht abweichend, ermöglicht jedoch das UmgrStG – bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen – zum einen den Übergang von zum Umgründungsstichtag noch nicht verrechneten Verlusten des übertragenden Rechtsträgers auf den übernehmenden Rechtsträger (s zB § 4 Z 1 lit a UmgrStG). Zum anderen können die nach allgemeinem Steuerrecht von einem Umgründungsvorgang grundsätzlich nicht betroffenen Verlustvorträge des übernehmenden Rechtsträgers aufgrund der im UmgrStG vorgenommenen Modifikationen untergehen (s zB § 4 Z 1 lit b UmgrStG).<sup>8</sup>

Trotz der umfangreichen Regelungen des UmgrStG zu Umgründungen im Allgemeinen (und auch zum Schicksal der Verlustvorträge im Besonderen) finden sich jedoch keinerlei Bestimmungen zu der Frage, ob und wie die Bestimmungen des UmgrStG auf Umgründungen mit Bezug zum – in § 9 KStG<sup>9</sup> gleichermaßen umfangreich geregelten – Gruppenbesteuerungsregime anzuwenden sind. Die Kombination dieser beiden Bereiche, die per se jeweils zwei zentrale Teilbereiche des österreichischen (Konzern-)Steuerrechts darstellen, führt jedoch zu zahlreichen komplexen Fragestellungen, die sich aufgrund fehlender expliziter gesetzlicher Regelungen nicht ohne Weiteres beantworten lassen.<sup>10</sup>

Dementsprechend bieten auch weder das UmgrStG noch das KStG eine Antwort auf die Frage nach der Behandlung von Verlustvorträgen bei gruppenbezogenen Umgründungen. Die hA<sup>11</sup> versucht dieses Problem durch eine sinngemäße Anwendung der relevanten Bestimmungen des UmgrStG zum Erhalt, Über- bzw Untergang von Verlustvorträgen unter Beachtung der Besonderheiten des Gruppenbesteuerungsregimes zu lösen. Dieser – grundsätzlich naheliegende – Ansatz lässt sich jedoch nicht ohne Probleme umsetzen, da gerade die Besonderheiten der Gruppenbesteuerung (insbesondere die in Unternehmensgruppen stattfindende Ergebniszurechnung) zu komplexen Problemen iZm der Behandlung von Verlustvorträgen bei Umgründungen mit Bezug zu Unternehmensgruppen führen (s zu den zentralen Problemen iZm Verlustvorträgen insbesondere unten Punkt 4.2.). Folglich konnte in der Literatur – trotz Anwendung konzeptuell unterschiedlicher Ansätze<sup>12</sup> – bis dato auch keine allgemeingültige Lösung gefunden werden.

---

8 Vgl zum Ganzen zB *Kofler/Six* in *Kofler* (Hrsg), UmgrStG<sup>8</sup> § 4 Rz 1 und 41 mwN; *Zöchling* in *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun* (Hrsg), UmgrStG<sup>5</sup> § 4 Rz 2 und 13 (Stand 1.7.2015, rdb.at) mwN.

9 Körperschaftsteuergesetz BGBl 1988/401 idgF.

10 Vgl *Zöchling*, Gruppenbesteuerung und Umgründungen, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler* (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2014) 2.

11 Vgl zB *Jann/Rittsteuer/Schneider* in *Kofler* (Hrsg), UmgrStG<sup>8</sup> § 9 Unternehmensgruppen Rz 490 f mwN; *Urtz/Stanek* in *Bergmann/Bieber* (Hrsg), KStG Update-Kommentar § 9 Tz 20 mwN.

12 Vertreten wurden in der Literatur bisher drei Hauptansätze: die beteiligungsbezogene Betrachtungsweise (s zu dieser Punkt 5.5.), die gruppenbezogene Betrachtungsweise (s zu dieser Punkt 5.6.) und die wurzelbezogene Betrachtungsweise (s zu dieser Punkt 5.7.).

Die vorliegende Arbeit soll nun nicht nur die bereits vorhandenen Lösungsansätze einer kritischen Untersuchung unterziehen, sondern vorrangig auch einen neuen Ansatz zur Lösung der sich iZm der Behandlung von Verlustvorträgen bei gruppenbezogenen Umgründungen ergebenden Fragen herausarbeiten. Die zu findende Lösung soll dabei vor allem auf systematischen und teleologischen Überlegungen beruhen. Da derartige Erwägungen in den bisherigen Betrachtungsweisen kaum Berücksichtigung gefunden haben, überrascht es nicht, dass der herauszuarbeitende Lösungsansatz – wie zu zeigen sein wird – im Vergleich zu den existierenden Betrachtungsweisen teilweise zu diametralen Ergebnissen führt.

## 1.2. Aufbau

Um zur angestrebten Lösung zu gelangen, soll primär auf die gängigen rechtswissenschaftlichen Methoden zurückgegriffen werden, wobei vor allem das Ergebnis der Wortlautinterpretation zum Aufzeigen der zugrunde liegenden Problematiken von Bedeutung sein wird. Dieser vorrangigen Bedeutung der juristischen Methoden zur Darstellung und Lösung der der Arbeit zugrunde liegenden Probleme Rechnung tragend, soll die Arbeit zunächst auf die rechtswissenschaftliche Methodenlehre eingehen und somit das Instrumentarium zur Herausarbeitung des neuen Lösungsansatzes präsentiert werden (s Punkt 2.). Dabei wird in der gebotenen Kürze sowohl auf die Auslegung von Steuergesetzen als auch auf die ergänzende Rechtsfortbildung eingegangen (s Punkt 2.1.), wobei iZm der ergänzenden Rechtsfortbildung gesondert auch auf die Frage einzugehen ist, ob und inwieweit im (hier betroffenen) Steuerrecht ein Analogieverbot herrscht (s Punkt 2.2.). Dies ist insofern von Bedeutung, als sich im Laufe der Arbeit die Frage stellen wird, ob sich der herauszuarbeitende Lösungsansatz vom Wortlaut des Gesetzes entfernen darf.

In der Folge soll unter den Punkten 3. und 4. ein – aufgrund der Komplexität der zu behandelnden Problematik notwendigerweise – umfangreicher Problemaufriss erfolgen. Dabei wird zunächst auf die Rolle von Verlusten im Steuerrecht im Allgemeinen (s Punkt 3.1.; wobei vor allem die unter Punkt 3.1.2. erfolgten Ausführungen zur Teleologie der gesetzlichen Verlustverwertungsbeschränkungen für die im Laufe der Arbeit erfolgenden systematischen und teleologischen Überlegungen von Bedeutung sein werden) und in der Folge auf die Rolle von Verlusten im Umgründungssteuerrecht im Speziellen (s Punkt 3.2.) eingegangen.

In der Folge sollen die für die vorliegende Arbeit relevanten Eckpunkte des Gruppenbesteuerungsregimes dargestellt werden (s Punkt 3.3.). Der Bogen soll dabei von der historischen Entwicklung (s Punkt 3.3.1.) über die Darstellung der Rolle des Gruppenträgers (s Punkt 3.3.2.) sowie der Gruppenmitglieder

(s Punkt 3.3.3.), die Behandlung von Verlusten in Unternehmensgruppen (s Punkt 3.3.4.), die in Unternehmensgruppen erforderliche Steuerumlage (s Punkt 3.3.5.) bis hin zur zu erfüllenden Mindestdauer (s Punkt 3.3.6.) gespannt werden.

Nach diesem Problemaufriss wird unter Punkt 4. das Verhältnis des Gruppenbesteuerungsregimes zum Umgründungssteuerrecht dargestellt. Dabei wird zunächst auf die Grundzüge von Umgründungen in einer Unternehmensgruppe eingegangen (s Punkt 4.1.). In der Folge werden die sich aus dem Zusammenspiel dieser beiden Bereiche iZm Verlustvorträgen ergebenden Probleme, die im Rahmen der vorliegenden Arbeit einer Lösung zugeführt werden sollen, skizziert (s Punkt 4.2.). Dabei soll auch dargestellt werden, dass sich diese Probleme (vorrangig) iZm den während der Gruppenzeit entstandenen Verlusten stellen (s Punkt 4.2.1.).

Die darauf folgenden Punkte sollen sich der Darstellung der bisherigen Lösungsansätze und der Herausarbeitung eines neuen Lösungsansatzes widmen. Dabei soll zunächst überprüft werden, ob die Behandlung von Verlustvorträgen bei Umgründungen mit Bezug zu Organschaften Rückschlüsse auf die Behandlung der Verlustvorträge bei Umgründungen mit Gruppenbezug zulässt (s Punkt 5.1.). In der Folge sollen die sich auf Basis einer bloßen Wortlautinterpretation ergebenden Lösungen (s Punkt 5.2.) und die Gründe für die Ablehnung einer bloßen Wortlautinterpretation dargestellt werden (s Punkt 5.3.). Unter Punkt 5.4. wird der Schluss gezogen, dass es einer modifizierten Betrachtung des vom Gesetz geforderten Objektbezugs bedarf.

Dem folgend sollen mit der beteiligungsbezogenen (s Punkt 5.5.), der gruppenbezogenen (s Punkt 5.6.) und der wurzelbezogenen Betrachtungsweise (s Punkt 5.7.) die bisher vorhandenen Grundkonzepte zur Beantwortung der Frage nach dem Schicksal von Verlustvorträgen bei gruppenbezogenen Umgründungen dargestellt werden. In diesen Punkten soll die zum zu behandelnden Thema vorhandene Literatur (zB Fachartikel, Gesetzeskommentare) ebenso wie die Ansicht der Finanzverwaltung (kritisch) analysiert und der Bedarf nach einem neuen Lösungsansatz aufgezeigt werden.

In der Folge soll das Grundkonzept eines neuen Lösungsansatzes herausgearbeitet werden (s Punkt 5.8.). Kernpunkte sind dabei die Frage, ob und inwieweit sich dieser Lösungsansatz vom Wortlaut der relevanten Gesetzesbestimmungen entfernen darf (s Punkt 5.8.2.), sowie umfangreiche systematische und teleologische Überlegungen (s Punkt 5.8.3.). An geeigneter Stelle soll dabei auch versucht werden, die angestellten Überlegungen durch Beispiele (zB in Form von Veranlagungssimulationen auch quantitativ) zu untermauern. Die sich aus diesen Ausführungen ergebenden Eckpunkte des neuen Lösungsansatzes sollen im Anschluss unter Punkt 5.8.5. gerafft dargestellt werden.

Daran anschließend sollen die bis dahin erzielten Ergebnisse der Arbeit anhand der einzelnen Umgründungsarten, die einen Verlustübergang bzw -untergang regeln, verprobt werden, wobei auf gruppenbezogene Verschmelzungen (Punkt 6.), Spaltungen (Punkt 7.), Umwandlungen (Punkt 8.) und Einbringungen (Punkt 9.) eingegangen wird. Dabei sollen allfällige sich bei den einzelnen Umgründungsarten hinsichtlich der Behandlung von Verlustvorträgen ergebende Besonderheiten aufgezeigt werden.

Im folgenden Punkt 10. soll die Frage beantwortet werden, in welchem Ausmaß Verluste bei gruppenbezogenen Umgründungen über- bzw untergehen können.

Unter Punkt 11.1. wird der neue Lösungsansatz in seinen Grundelementen gerafft dargestellt, bevor die Arbeit mit der unter Punkt 11.2. erfolgenden Zusammenfassung abgeschlossen wird.

## 2. Rechtswissenschaftliche Methodenlehre

### 2.1. Auslegung von Steuergesetzen und ergänzende Rechtsfortbildung

Der Begriff „Recht“ wird oftmals als ein System von Normen beschrieben, das dem längerfristigen Zusammenleben einer Gruppe von Menschen dienen soll.<sup>13</sup>

Von den Normadressaten muss das „Recht“ angewendet werden, wobei die Anwendung des Rechts grundsätzlich durch Subsumtion vonstattengeht. Bei diesem „Subsumtionsvorgang“ wird versucht, einen bestimmten Lebenssachverhalt (Untersatz) den Tatbestandselementen einer bestimmten Rechtsnorm (Obersatz) zuzuordnen. Gelingt diese Zuordnung, zeitigt dies für den zu untersuchenden Lebenssachverhalt die in der Rechtsnorm festgelegte Rechtsfolge.<sup>14</sup>

Beim Aufstellen von neuen bzw beim Novellieren bereits bestehender Normen muss sich der Rechtsetzer jedoch der (Umgangs-)Sprache und somit oftmals flexibler Ausdrücke bedienen, die sich – anders als etwa mathematisierte Logik – in ihrer Bedeutung oftmals innerhalb einer Bandweite bewegen. Dies führt dazu, dass der oben beschriebene Subsumtionsvorgang in manchen Fällen nicht problemlos möglich ist und in der Folge fraglich ist, ob für den zu untersuchenden Sachverhalt die in der Rechtsnorm angeordnete Rechtsfolge eintreten soll.<sup>15</sup> Da jedoch ein Normensystem dem längerfristigen Zusammenleben einer Gruppe von Menschen nur dann dienen kann, wenn die Normadressaten das Recht in begründbarer und kontrollierbarer Art und Weise anwenden, bedarf es Regeln, die beim Auslegen des Rechts zu beachten sind.<sup>16</sup>

Nur selten werden methodische Regeln (wie etwa in den §§ 6 ff ABGB<sup>17</sup>) kodifiziert. Aufgrund des Umstandes, dass sich Subsumtionsprobleme de facto in sämtlichen Rechtsgebieten in gleichartiger Art und Weise stellen, ist jedoch von einer prinzipiellen Einheitlichkeit der rechtswissenschaftlichen Methodenlehre auszugehen, sodass das im ABGB festgelegte privatrechtliche Methodeninstrumentarium – unter Berücksichtigung bestimmter Besonderheiten mancher Rechtsbereiche (s zB das strafrechtliche Analogieverbot zulasten des Beschuldigten) –

---

13 Vgl zB *F. Bydlinski*, Der Begriff des Rechts (2015) 13 ff.

14 Vgl zum Ganzen zB *F. Bydlinski*, Der Begriff des Rechts (2015) 46; *F. Bydlinski*, Grundzüge der juristischen Methodenlehre<sup>2</sup> (2012) 27.

15 Vgl zum Ganzen zB *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft<sup>6</sup> (1991) 312.

16 Vgl *F. Bydlinski*, Der Begriff des Rechts (2015) 233.

17 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch JGS Nr 1811/946 idGF.

grundsätzlich auch für andere Rechtsgebiete von Relevanz ist.<sup>18</sup> Dementsprechend greift auch die rechtswissenschaftliche Steuerlehre auf die klassischen juristischen Methoden zurück.<sup>19</sup>

Auch im Rahmen der vorliegenden Arbeit stellt sich das Problem, dass sich die relevanten Stellen des Gesetzes auf Umgründungen mit Bezug zu Unternehmensgruppen nicht ohne Weiteres anwenden lassen und daher unklar ist, ob die im UmgrStG normierten Rechtsfolgen hinsichtlich des Schicksals von Verlustvorträgen auch bei gruppenbezogenen Umgründungen eintreten. Im Folgenden sollen daher die gängigen – und grundsätzlich gleichrangig nebeneinanderstehenden<sup>20</sup> – Interpretationsmethoden zur „Auslegung im engeren Sinn“ des Gesetzestextes kurz dargestellt werden.

Der unstrittige Ausgangspunkt jeder Gesetzesauslegung – und somit auch der Auslegung von Steuergesetzen<sup>21</sup> – ist der Wortsinn. Von der Prämisse ausgehend, dass der Rechtsetzer Worte in dem Sinn verwendet, in dem sie allgemein verstanden werden, wird bei dieser Auslegungsmethode auf die Bedeutung eines Wortes bzw. Ausdrucks im allgemeinen Sprachgebrauch abgestellt. Da sich jedoch durch das Abstellen auf den allgemeinen Sprachgebrauch idR hinsichtlich der Auslegung des Gesetzes kein eindeutiges Ergebnis, sondern lediglich mehrere mögliche Bedeutungen finden lassen, sind weitere Interpretationsmethoden erforderlich.<sup>22</sup> Selbst wenn der Wortsinn klar zu sein scheint, muss man dieses Ergebnis durch die Anwendung anderer Interpretationsmethoden überprüfen: Der Wortlaut stellt nämlich nur den äußeren Ausdruck des Gesetzes dar. Da jedoch der Regelungsinhalt einer Norm auch durch andere Faktoren bestimmt wird, kann der Wortlaut als äußerer Ausdruck nicht ohne nähere Überprüfung mit dem Inhalt der auszulegenden Norm gleichgesetzt werden.<sup>23</sup> Gleichzeitig dient der Wortlaut auch als Grenze der Auslegung: Eine Interpretation des Gesetzes, die vom möglichen Wortsinn nicht mehr umfasst ist, stellt keine Auslegung im engeren Sinn, sondern eine Analogie oder teleologische Reduktion dar.<sup>24</sup>

Den Umstand berücksichtigend, dass sich der Sinn einer einzelnen Gesetzesstelle erst dann erschließt, wenn man diese zusammen mit mehreren anderen und mit ihr im Zusammenhang stehenden Regelungen betrachtet, versucht die systema-

18 Vgl. zum Ganzen F. Bydlinski, Grundzüge der juristischen Methodenlehre<sup>2</sup> (2012) 23 f.; *Kodek in Rummel/Lukas* (Hrsg.), ABGB<sup>4</sup> § 6 Rz 26 mwN (Stand: 1.7.2015, rdb.at).

19 Vgl. zB *Djanani/Pummerer*, Methodologische Grundlagen, in *Bertl/Djanani/Eberhartinger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Kofler/Tumpel/Urnik* (Hrsg.), Handbuch der österreichischen Steuerlehre I/1<sup>4</sup> (2015) 7.

20 In letzter Zeit sehr gehaltreich dazu *Lienbacher*, Hat der Wortlaut wirklich Vorrang? ZfV 2015, 194; s. dazu auch *Kodek in Rummel/Lukas* (Hrsg.), ABGB<sup>4</sup> § 6 Rz 125 ff mwN (Stand: 1.7.2015, rdb.at).

21 Vgl. zB *Djanani/Pummerer*, Methodologische Grundlagen, in *Bertl/Djanani/Eberhartinger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Kofler/Tumpel/Urnik* (Hrsg.), Handbuch der österreichischen Steuerlehre I/1<sup>4</sup> (2015) 10.

22 Vgl. zum Ganzen zB *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft<sup>6</sup> (1991) 320 f.

23 Vgl. zB *Lienbacher*, Hat der Wortlaut wirklich Vorrang? ZfV 2015, 194 (200 f.).

24 Vgl. zum Ganzen *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft<sup>6</sup> (1991) 322 ff.; *Kodek in Rummel/Lukas* (Hrsg.), ABGB<sup>4</sup> § 6 Rz 65 mwN (Stand: 1.7.2015, rdb.at).

tisch-logische Auslegung den Inhalt einer Norm durch Untersuchung des Bedeutungszusammenhangs zu erforschen.<sup>25</sup> Unter mehreren – vom Wortlaut einer Norm grundsätzlich gedeckten – möglichen Bedeutungen ist im Rahmen der systematisch-logischen Auslegung jener der Vorrang einzuräumen, welche die sachliche Übereinstimmung der auszulegenden Norm mit den mit ihr im Zusammenhang stehenden Regelungen gewährleistet.<sup>26</sup> Im Steuerrecht kann im Rahmen der systematisch-logischen Interpretation auch auf nicht kodifizierte Grundprinzipien – wie etwa das im Rahmen der Ertragsbesteuerung relevante Leistungsfähigkeitsprinzip – zurückgegriffen werden.<sup>27</sup>

Gehaltvoll scheint die systematisch-logische Auslegungsmethode jedoch nur zu sein, wenn man in die Untersuchung auch teleologische Kriterien einfließen lässt.<sup>28</sup> Im Rahmen der (objektiv-)teleologischen Interpretation wird untersucht, welche Zwecke eine Norm verfolgt bzw vernünftigerweise verfolgen sollte. Gesucht wird somit nach einer sachgemäßen Auslegung. So verfolgt die teleologische Interpretation vor allem auch das Ziel, abgesehen von sachlich gerechtfertigten Differenzierungen, Wertungswidersprüche zu vermeiden, womit insbesondere auch dem Prinzip der Gleichbehandlung<sup>29</sup> des Gleichartigen eine zentrale Rolle eingeräumt wird.<sup>30</sup> Hervorzuheben ist, dass die teleologische Interpretation eine dynamische Interpretation einer Norm ermöglicht, die gerade in einer schnelllebigen Materie wie dem Steuerrecht essentiell ist,<sup>31</sup> da ein kompromissloses Abstellen auf den Wortlaut gerade bei der Auslegung von Normen, die einer schnelllebigen Rechtsmaterie angehören, oftmals nicht zu sachgerechten Auslegungsergebnissen führen kann.<sup>32</sup>

Die historische Interpretation stellt auf die (subjektive) Regelungsabsicht des Gesetzgebers und die von diesem im Rahmen der Rechtsetzung getroffenen Wertentscheidungen ab. Den (subjektiven) Willen des Gesetzgebers kann man häufig durch einen Blick auf die Entstehungsgeschichte eines Gesetzes erforschen. Somit

---

25 Vgl zB F. Bydliński, *Der Begriff des Rechts* (2015) 234; *Kodek in Rummel/Lukas* (Hrsg), ABGB<sup>4</sup> § 6 Rz 78 mwN (Stand: 1.7.2015, rdb.at).

26 Vgl *Larenz*, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*<sup>6</sup> (1991) 324 ff.

27 Vgl *Djanani/Pummerer*, *Methodologische Grundlagen*, in *Bertl/Djanani/Eberhartinger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Kofler/Tumpel/Urnik* (Hrsg), *Handbuch der österreichischen Steuerlehre I/1<sup>4</sup>* (2015) 10.

28 Vgl *Larenz*, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*<sup>6</sup> (1991) 328.

29 Zu beachten ist somit in diesem Zusammenhang auch der verfassungsrechtliche Gleichheitssatz, wonach Gleiches gleich zu regeln ist und nur sachlich gerechtfertigte Differenzierungen vorgenommen werden dürfen (s zur Rolle des Gleichheitssatzes im Steuerrecht etwa VfGH 1.10.1999, G6/99; G26/99; G27/99; G85/99; s dazu auch *Urnik/Fritz-Schmied*, *Grundlagen zur Einkommensteuer*, in *Bertl/Djanani/Eberhartinger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Kofler/Tumpel/Urnik* [Hrsg], *Handbuch der österreichischen Steuerlehre I/1<sup>4</sup>* [2015] 61 f).

30 Vgl zum Ganzen *Larenz*, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*<sup>6</sup> (1991) 333 ff; *Kodek in Rummel/Lukas* (Hrsg), ABGB<sup>4</sup> § 6 Rz 110 ff mwN (Stand: 1.7.2015, rdb.at).

31 Vgl *Djanani/Pummerer*, *Methodologische Grundlagen*, in *Bertl/Djanani/Eberhartinger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Kofler/Tumpel/Urnik* (Hrsg), *Handbuch der österreichischen Steuerlehre I/1<sup>4</sup>* (2015) 10 f.

32 Vgl F. Bydliński, *Grundzüge der juristischen Methodenlehre*<sup>2</sup> (2012) 25.



sind im Rahmen der historischen Interpretation insbesondere Gesetzesmaterialien – etwa in Form von Entwürfen, (Beratungs-)Protokollen, Begründungen und vor allem auch erläuternden Bemerkungen – heranzuziehen.<sup>33</sup> Im Hinblick auf die Auslegung von Steuergesetzen ist anzumerken, dass gerade das Heranziehen der erläuternden Bemerkungen idR einen umfangreichen Einblick in den Willen des Gesetzgebers bietet, da jene oft auch durch umfangreiche Beispiele bereichert werden.<sup>34</sup>

Daneben existieren andere bei der Auslegung von Normen zu berücksichtigende Gesichtspunkte, welche die oben dargestellten Methoden ergänzen.<sup>35</sup> So ist etwa nationales Recht so auszulegen, dass es mit unionsrechtlichen Vorgaben konform ist.<sup>36</sup>

Hervorgehoben sei auch, dass eine Vielzahl von Auslegungshilfen besteht. So können im Rahmen der Auslegung von Steuergesetzen insbesondere auch die – als bloße Rechtsmeinungen der Finanzverwaltung die Gerichte nicht bindenden<sup>37</sup> – Richtlinien, Erlässe und Auskünfte des BMF als Auslegungshilfen herangezogen werden.<sup>38</sup>

Wie oben erwähnt, stellt der Wortsinn die äußerste Grenze der (Gesetzes-)Auslegung im engeren Sinn dar. Der Wortsinn einer Norm kann jedoch nicht jeden regelungsbedürftigen Fall umfassen, womit Normen zwangsläufig unvollständig bzw lückenhaft formuliert sind. Für den vom Wortlaut nicht umfassten Sachverhalt ergibt sich somit unmittelbar aus dem Gesetz keine Entscheidungsgrundlage. Um auch für derartige Fälle Lösungen zu finden, müssen diese Lücken in Form einer Rechtsfortbildung gefüllt werden.<sup>39</sup>

33 Vgl zum Ganzen *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft<sup>6</sup> (1991) 328 ff; *Kodek in Rummel/Lukas* (Hrsg), ABGB<sup>4</sup> § 6 Rz 96 ff mwN (Stand: 1.7.2015, rdb.at); auch die Heranziehung von Vorgängerregelungen ist im Rahmen der historischen Interpretation unter Umständen möglich (zB Betrachtung der Organschaftsregelungen zur Auslegung der Gruppenbesteuerung; s hierzu Punkt 5.1.); s dazu zB *Siller/Stefaner*, Verschmelzung des Gruppenträgers auf seinen Gesellschafter. Unternehmensgruppe bleibt bestehen, GES 2013, 364 (369).

34 S etwa ErläutRV 451 BlgNR 22. GP zur Ablöse der Organschaft durch die Gruppenbesteuerung durch das StRefG 2005 (Steuerreformgesetz 2005 BGBl I 2004/57).

35 S dazu im Überblick etwa *Kodek in Rummel/Lukas* (Hrsg), ABGB<sup>4</sup> § 6 Rz 149 ff mwN (Stand: 1.7.2015, rdb.at); s dazu auch *Laudacher*, Methodenlehre und Rechtsfindung im Steuerrecht, UFSjournal 2010, 5 (8).

36 Vgl *Kodek in Rummel/Lukas* (Hrsg), ABGB<sup>4</sup> § 6 Rz 233 ff mwN (Stand: 1.7.2015, rdb.at); s zum Spezialfall der richtlinienkonformen Interpretation allgemein und zu ihrer Bedeutung im österreichischen Recht P. *Bydlinski*, Richtlinienkonforme „gesetzesübersteigende“ Rechtsfindung und ihre Grenzen – eine methodische Vergewisserung anlässlich 20 Jahre EU-Mitgliedschaft, JBl 2015, 2; s zur möglichen Wirkung der richtlinienkonformen Interpretation zu Lasten der Abgabepflichtigen *Sutter*, Die richtlinienkonforme Interpretation und ihre mögliche Wirkung zu Lasten der Abgabepflichtigen, ÖStZ 2013, 338.

37 Vgl zB VwGH 25.10.2006, 2005/15/0012; VwGH 19.12.2007, 2005/13/0075; VwGH 22.4.2009, 2007/15/0143; UFS Linz 21.7.2008, RV/1202-L/07.

38 Vgl zum Ganzen *Laudacher*, Methodenlehre und Rechtsfindung im Steuerrecht, UFSjournal 2010, 5 (16) mwN.

39 Vgl zum Ganzen *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft<sup>6</sup> (1991) 366; *Kodek in Rummel/Lukas* (Hrsg), ABGB<sup>4</sup> § 7 Rz 1 mwN (Stand: 1.7.2015, rdb.at); *Werndl*, Zur Analogie im Steuerrecht, ÖJZ 1997, 298.

Das Schließen dieser Lücken geschieht durch (Gesetzes-)Analogie (Analogieschluss) und somit durch die Erstreckung einer bestimmten Norm über ihren Wortlaut hinaus, um sie auf einen – zwar vom Sinn und Zweck, nicht jedoch von deren Wortlaut umfassten – ähnlichen bzw vergleichbaren Fall anwenden zu können.<sup>40</sup>

Dabei ist die für Vornahme einer Analogie erforderliche Lücke von einem „Schweigen des Gesetzes“ streng zu unterscheiden, da aufgrund des bewussten Schweigens angenommen werden kann, dass der Gesetzgeber die festgelegte Rechtsfolge für einen bestimmten Fall gerade nicht zur Geltung kommen lassen wollte; die Norm ist daher auf den von ihrem Wortlaut nicht umfassten Sachverhalt nicht anzuwenden.<sup>41</sup> Ausgangspunkt für die Untersuchung, ob ein bewusstes Schweigen vorliegt, ist – da es im Grunde den Willen des Gesetzgebers zu erforschen gilt – die historische Interpretation.<sup>42</sup> Zurückzugreifen ist somit insbesondere auf die Gesetzesmaterialien.<sup>43</sup>

Das Vorliegen einer – unbeabsichtigten – Lücke zeigt sich idR durch eine „Unvollständigkeit“ des Gesetzes<sup>44</sup> in der Form, dass eine nach dem Regelungsplan und/oder dem Gesamtzusammenhang der zu untersuchenden Norm zu erwartende Regel fehlt, wobei sich die Unvollständigkeit in den meisten Fällen nicht auf einen einzelnen Rechtssatz, sondern auf eine Regelung als Ganzes beziehen wird. (Sieht zB das Gesetz für den Sachverhalt X eine bestimmte Rechtsfolge vor, für den gleichgelagerten Sachverhalt Y jedoch nicht, stellt das Fehlen einer Regelung für den Sachverhalt Y womöglich eine planwidrige Lücke des Gesetzes dar.) In die Beurteilung, ob eine planwidrige Lücke vorliegt, fließen neben systematisch-teleologischen Überlegungen vor allem auch (verfassungsrechtliche<sup>45</sup>) Gleichbehandlungsüberlegungen ein.<sup>46</sup>

Festzuhalten ist, dass die Abgrenzung zwischen einer Lücke und einem bewussten Schweigen des Gesetzgebers nicht immer ohne Weiteres vorgenommen werden kann. Oftmals werden nur Indizien für die eine oder andere Richtung vorliegen. Die Möglichkeit der Analogie wird man jedoch im Zweifelsfall auf jene Fälle beschränken müssen, in denen die Planwidrigkeit einer Lücke offen zu Tage tritt.<sup>47</sup> In diesem Sinne wird von *Werndl*<sup>48</sup> darauf hingewiesen, dass im Zweifel

---

40 Vgl zB *Kodek* in *Rummel/Lukas* (Hrsg), ABGB<sup>4</sup> § 7 Rz 36 und 39 mwN (Stand: 1.7.2015, rdb.at).

41 Vgl zum Ganzen *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft<sup>6</sup> (1991) 370 f; *Kodek* in *Rummel/Lukas* (Hrsg), ABGB<sup>4</sup> § 7 Rz 26 f mwN (Stand: 1.7.2015, rdb.at).

42 Vgl *F. Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff<sup>2</sup> (1991) 475.

43 Vgl *Arnold*, Lücken im Gesetz – Aktuelle Fragen zur Analogie, in FS Ruppe (2007) 22.

44 Ist nicht ein einzelnes Gesetz als „unvollständig“ zu bezeichnen, sondern die gesamte Rechtsordnung, stellt dies eine „Rechtslücke“ dar (vgl zB *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft<sup>6</sup> [1991] 375 mwN).

45 Aus verfassungsrechtlicher Sicht kann die analoge Anwendung einer Norm sogar geboten sein (vgl zB VfGH 30.6.1983, G52/82).

46 Vgl zum Ganzen *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft<sup>6</sup> (1991) 371 f und 374 f; *F. Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff<sup>2</sup> (1991) 473 f mwN.

47 Vgl zum Ganzen *Arnold*, Lücken im Gesetz – Aktuelle Fragen zur Analogie, in FS Ruppe (2007) 22 mwN.

48 Vgl *Werndl*, Zur Analogie im Steuerrecht, ÖJZ 1997, 298 mwN zur Judikatur.

davon auszugehen sei, dass eine zu untersuchende Lücke vom Gesetzgeber gewollt sei. Es sei schließlich keineswegs die Aufgabe der Analogie, rechtspolitische Entscheidungen (bzw Fehler) des Gesetzgebers zu korrigieren.<sup>49</sup>

Das Gegenstück zur Analogie stellt die teleologische Reduktion dar: Ziel der teleologischen Reduktion ist es, ein – vor allem aus Sicht der *ratio legis* – zu weit gefasstes Gesetz in seinem Anwendungsbereich einzuschränken. Als Ergebnis der teleologischen Reduktion wird daher die in der zu reduzierenden Norm festgelegte Rechtsfolge auf einen vom Wortlaut der Norm erfassten Sachverhalt nicht angewendet.<sup>50</sup>

## 2.2. Analogieverbot im Steuerrecht?

Festgehalten werden muss, dass die – im Zivilrecht verankerte<sup>51</sup> – Analogie selbst bei Vorliegen einer unbeabsichtigten Lücke und des grundsätzlichen Bedarfs der Erstreckung einer Norm durch analoge Anwendung nicht in sämtlichen Rechtsbereichen durchgeführt werden darf. So ist aus verfassungsrechtlichen Gründen die analoge Anwendung eines Straftatbestandes zulasten des Beschuldigten nicht zulässig.<sup>52</sup> Dieses Analogieverbot umfasst konsequenterweise auch den materiellen Teil des FinStrG<sup>53, 54</sup>.

Über das (klassische) Strafrecht hinausgehend, stellt sich die Frage eines Analogieverbotes jedoch ganz generell im Bereich der staatlichen Eingriffsverwaltung und somit auch – insbesondere aufgrund der ähnlichen Eingriffsschwere einer Strafe und einer Steuer<sup>55</sup> – für das Steuerrecht.<sup>56</sup>

Der Beantwortung dieser Frage ist vorwegzunehmen, dass sich die Frage nach der Zulässigkeit der analogen Anwendung einer steuerrechtlichen Norm im Grunde nicht per se für das Steuerrecht stellen kann, sondern – dem strafrechtlichen Analogieverbot entsprechend – lediglich für den Fall, dass sich die analoge Anwendung einer Norm zulasten des Abgabepflichtigen auswirkt. Ist dies nicht der Fall, kann die Analogie auch im Steuerrecht – und somit auch bei Gesetzeslücken im UmgrStG<sup>57</sup> – problemlos angewendet werden, sofern die grundsätzlichen Vor-

49 Vgl zB OGH 15.9.1981, 4 Ob 156/80.

50 Vgl zB *Kodek* in *Rummel/Lukas* (Hrsg), ABGB<sup>4</sup> § 7 Rz 60 mwN (Stand: 1.7.2015, rdb.at).

51 S zur zivilrechtlichen Grundlage der Analogie § 7 ABGB.

52 Vgl zum Ganzen zB *F. Bydlinski*, Grundzüge der juristischen Methodenlehre<sup>2</sup> (2012) 25; *Kodek* in *Rummel/Lukas* (Hrsg), ABGB<sup>4</sup> § 7 Rz 10 mwN (Stand: 1.7.2015, rdb.at).

53 Finanzstrafgesetz BGBl 1958/129 idgF.

54 Vgl zB *Arnold*, Lücken im Gesetz – Aktuelle Fragen zur Analogie, in *FS Ruppe* (2007) 28 mwN.

55 Vgl *Kahf*, Analogie im Steuerrecht – eine verfassungsrechtlich zulässige Methode gegen „Steuer-schlupflöcher“? *BLJ* 2013, 66 (70).

56 Vgl zB *F. Bydlinski*, Grundzüge der juristischen Methodenlehre<sup>2</sup> (2012) 24; *Kodek* in *Rummel/Lukas* (Hrsg), ABGB<sup>4</sup> § 7 Rz 60 mwN (Stand: 1.7.2015, rdb.at); *Werndl*, Zur Analogie im Steuerrecht, *ÖJZ* 1997, 298 (301).

57 So iE *Hügel* in *Hügel/Mühlehner/Hirschler* (Hrsg), UmgrStG Einleitung Rz 3.