

MAGISTERARBEIT

Titel der Magisterarbeit

„Die Regelungen zum Ausscheiden aus der
österreichischen Gruppenbesteuerung und deren
Europarechtskonformität“

Verfasserin

Mag.phil. Bettina Amberger, Bakk.phil. Bakk.rer.soc.oec.

angestrebter akademischer Grad

Magistra der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften (Mag. rer. soc.
oec.)

Wien, 2012

Studienkennzahl lt. Studienblatt:
Studienrichtung lt. Studienblatt:
Betreuer:

A 066 915
Magisterstudium Betriebswirtschaft
Univ.-Prof. Dr. Otto Altenburger

Danksagung

An dieser Stelle ist es an der Zeit, mich bei einigen Personen zu bedanken, ohne deren Hilfe und Unterstützung es mir nicht möglich gewesen wäre, diese Arbeit zu verfassen.

Ein Dank geht an meinen Vorgesetzten, **Dr. Bernhard Huppmann**, der mir die Idee zu diesem Thema gegeben hat.

Ein riesengroßes Dankeschön gebührt abermals meinen Eltern, **Erich und Ina Amberger**, und meinem Freund **Michael Kahr**, die mir auch ein zweites Mal beim Verfassen einer Magisterarbeit mit Rat und Tat zur Seite gestanden haben. Vielen Dank für Eure Zeit beim Korrektur lesen, die unschätzbare Hilfe beim Formatieren, Eure Geduld und Euer Verständnis für mich sowie dafür, dass Ihr mein Jammern und meine Selbstzweifel klaglos über Euch ergehen habt lassen.

Danke auch an meine Schwester **Ines Amberger** und **Nicole Fuchs-Fuchs** für das Korrekturlesen der Arbeit, die wertvollen Anregungen und die Motivation!

Ein Dank gebührt abermals auch meinen Mädels, **Eva Steinrieser, Kerstin Eibisberger und Elzbieta Procner**. Danke für Euren unerschütterlichen Glauben in mich, die aufmunternden Worte, und für Eure Motivation!

Besonders bedanken möchte ich mich weiters bei **Dr. Karina Sopp**, die mir wertvolle Tipps und Anregungen gegeben hat und bei unzähligen Fragen immer für mich da war. Herzlichen Dank auch für Ihre Geduld, Ihren Beistand, die prompten Rückmeldungen und das wertvolle Feedback!

Ein Dank gebührt auch meinem Betreuer **Univ.Prof. Mag. Dr. Otto Altenburger** für die Geduld, das Feedback und die hilfreichen Anregungen.

Bettina Amberger

Inhaltsverzeichnis

DANKSAGUNG	I
INHALTSVERZEICHNIS	III
ABBILDUNGSVERZEICHNIS	VII
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	IX
1. EINLEITUNG	1
2. DIE GRUNDLAGEN ZUR ÖSTERREICHISCHEN GRUPPEN- BESTEUERUNG	5
2.1. ÜBERBLICK	5
2.2. RECHTSFOLGEN DES EINTRETENS UND DES AUSSCHIEDENS AUS DER ÖSTERREICHISCHEN GRUPPENBESTEUERUNG	11
2.3. BETRIEBSWIRTSCHAFTLICHE BETRACHTUNG DER ÖSTERREICHISCHEN GRUPPEN- BESTEUERUNG.....	18
2.4. ZUSAMMENFASSUNG.....	26
3. DAS AUSSCHIEDEN VON INLÄNDISCHEN UNTERNEHMEN AUS DER ÖSTERREICHISCHEN GRUPPENBESTEUERUNG	27
3.1. GRUNDLEGENDES ZUM AUSSCHIEDEN VON INLÄNDISCHEN UNTERNEHMEN AUS DER ÖSTERREICHISCHEN GRUPPENBESTEUERUNG	27
3.2. DAS AUSSCHIEDEN VON INLÄNDISCHEN UNTERNEHMEN AUS DER ÖSTERREICHISCHEN GRUPPENBESTEUERUNG VOR ABLAUF DER MINDESTDAUER.....	28
3.3. DAS AUSSCHIEDEN VON INLÄNDISCHEN UNTERNEHMEN AUS DER ÖSTERREICHISCHEN GRUPPENBESTEUERUNG NACH ABLAUF DER MINDESTDAUER	30
3.4. DAS AUSSCHIEDEN VON INLÄNDISCHEN UNTERNEHMEN AUS DER ÖSTERREICHISCHEN GRUPPENBESTEUERUNG DURCH UMGRÜNDUNG	31
3.5. ZUSAMMENFASSUNG.....	35
4. DAS AUSSCHIEDEN VON AUSLÄNDISCHEN UNTERNEHMEN AUS DER ÖSTERREICHISCHEN GRUPPENBESTEUERUNG	38
4.1. GRUNDLEGENDES ZUM AUSSCHIEDEN VON AUSLÄNDISCHEN UNTERNEHMEN AUS DER ÖSTERREICHISCHEN GRUPPENBESTEUERUNG.....	38

4.2. DIE NACHVERSTEUERUNG	39
4.3. DAS WIRTSCHAFTLICHE AUSSCHIEDEN VON AUSLÄNDISCHEN UNTERNEHMEN AUS DER ÖSTERREICHISCHEN GRUPPENBESTEUERUNG.....	41
4.4 DAS AUSSCHIEDEN VON AUSLÄNDISCHEN UNTERNEHMEN AUS DER ÖSTERREICHISCHEN GRUPPENBESTEUERUNG DURCH UMGRÜNDUNGEN	44
4.5. ZUSAMMENFASSUNG.....	45
5. DIE EUROPARECHTSKONFORMITÄT DER REGELUNGEN DES AUSSCHIEDENS AUS DER ÖSTERREICHISCHEN GRUPPEN- BESTEUERUNG	47
5.1. RAHMENBEDINGUNGEN DES GEMEINSCHAFTSRECHTS HINSICHTLICH DES AUSSCHIEDENS AUS DER ÖSTERREICHISCHEN GRUPPENBESTEUERUNG	47
5.2. RECHTSPRECHUNG DES EUGH IN HINBLICK AUF DAS AUSSCHIEDEN.....	49
5.2.1. <i>Das Marks & Spencer Urteil</i>	49
5.2.2. <i>Das Papillon Urteil</i>	54
5.2.3. <i>Das X Holding Urteil</i>	57
5.3. DIE REGELUNGEN ZUM AUSSCHIEDEN AUS DER ÖSTERREICHISCHEN GRUPPENBESTEUERUNG IM LICHT DER EUROPARECHTLICHEN RAHMENBEDINGUNGEN	58
5.4. AUSWIRKUNGEN DIESER URTEILE AUF DIE ÖSTERREICHISCHE GRUPPENBESTEUERUNG.....	62
5.5. ZUSAMMENFASSUNG.....	67
6. ÄNDERUNGEN ZUM AUSSCHIEDEN AUS DER ÖSTERREICHISCHEN GRUPPENBESTEUERUNG DURCH DAS STABILITÄTSGESETZ 2012.....	71
7. FAZIT	74
ANHANG.....	78
LITERATURVERZEICHNIS.....	78
<i>Monographien</i>	78
<i>Zeitschriftenaufsätze</i>	79
<i>Beiträge in Sammelwerken</i>	87
<i>Internetquellen</i>	90
RECHTSQUELLENVERZEICHNIS	91
RECHTSPRECHUNGSVERZEICHNIS	93
<i>UFS</i>	93

<i>VwGH</i>	93
<i>EuGH</i>	94
ABSTRACT	97
LEBENS LAUF	98

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Zusammenfassung zum Ausscheiden von inländischen Gruppenmitgliedern aus der österreichischen Gruppenbesteuerung	37
Abbildung 2: Beispiel - Wirtschaftliches Ausscheiden	43
Abbildung 3: Zusammenfassung zum Ausscheiden von ausländischen Gruppenmitgliedern aus der österreichischen Gruppenbesteuerung	46
Abbildung 4: Beispiel - Stabilitätsgesetz 2012	72

Abkürzungsverzeichnis

AbgÄG:	Abgabenänderungsgesetz
Abs.:	Absatz
AG:	Aktiengesellschaft
AktG:	Aktiengesetz
Art.:	Artikel
BAO:	Bundesabgabenordnung
BBG:	Budgetbegleitgesetz
BMF:	Bundesministerium für Finanzen
BWG:	Bankwesengesetz
bzw.:	beziehungsweise
EG:	Europäische Gemeinschaft
ErlRV:	Erläuterungen zur Regierungsvorlage
EStG:	Einkommensteuergesetz
EU:	Europäische Union
EuGH:	Europäischer Gerichtshof
EWR:	Europäischer Wirtschaftsraum
f:	folgende
ff:	fortfolgende
gem:	gemäß
gg:	gegenüber
GmbH:	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG:	Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GuV:	Gewinn- und Verlustrechnung
iSd:	im Sinne des
iVm:	in Verbindung mit
KG:	Kommanditgesellschaft
KStG:	Körperschaftsteuergesetz
KStR:	Körperschaftsteuerrichtlinien
OG:	Offene Gesellschaft
Rz:	Randziffer

SEG:	Gesetz über das Statut der Europäischen Gesellschaft (Societas Europaea – SE)
StabG:	Stabilitätsgesetz
StRefG:	Steuerreformgesetz
TS:	Teilstrich
u.a.:	unter anderem
UFS:	Unabhängiger Finanzsenat
UGB:	Unternehmensgesetzbuch
UmgrStG:	Umgründungssteuergesetz
UmgrStR.:	Umgründungssteuerrichtlinien
VAG:	Versicherungsaufsichtsgesetz
VwGH:	Verwaltungsgerichtshof
Z:	Ziffer

1. Einleitung

Die vorliegende Arbeit beschäftigt sich mit den Regelungen zur österreichischen Gruppenbesteuerung. Die Gruppenbesteuerung stellt gemeinsam mit der Beteiligungsertragsbefreiung sowie dem internationalen Schachtelprivileg das Herzstück der österreichischen Konzernbesteuerung dar. Die Regelungen zur Gruppenbesteuerung wurden von der Praxis und der Literatur sehr gut angenommen.¹

Die Regelungen zur österreichischen Gruppenbesteuerung haben im Jahr 2005 die Vorgängervorschriften zur Organschaft abgelöst. An der Organschaft wurde kritisiert, dass sie nicht den Anforderungen der modernen Unternehmenspraxis entsprach, weil die Organschaft aufgrund ihrer Eingliederungsvoraussetzungen fast ausschließlich auf streng hierarchische Konzernstrukturen anwendbar war. Die Organschaft war zudem auf rein inländische Sachverhalte beschränkt, was gemeinschaftsrechtlich bedenklich war. Außerdem war die Anerkennung einer Organschaft unter anderem an das Vorhandensein eines Ergebnisabführungsvertrags geknüpft. Dies war in einigen Mitgliedstaaten nicht ausführbar, da das jeweilige Recht einen entsprechenden Vertrag untersagte.²

Die Gruppenbesteuerung wurde als vorbildlich und attraktiv gelobt. Sie sollte den Wirtschaftsstandort Österreich stärken und Unternehmen dazu anhalten, sich in Österreich anzusiedeln. Neu im Vergleich zur Organschaft waren die verringerten Eingliederungsvoraussetzungen.³ Für die Bildung einer Unternehmensgruppe ist jetzt nur mehr eine ausreichende finanzielle Beteiligung Voraussetzung. Die finanzielle Verbindung als einzige Voraussetzung ermöglichte es auch Konzernen mit flachen Hierarchien die Vorteile der österreichischen Gruppenbesteuerung zu nutzen. Die Einbeziehung von Holding-Gesellschaften, wirtschaftlichen Kooperationen, Profit Center Konzeptionen und Divisionalisierungen sind nun ebenfalls zulässig.⁴

¹ Vgl zB. *Gassner* (2004), S. 510; *Hirschler / Schindler* (2004), S. 512; *Stefaner* (2004), S. 418 f; *Tissot* (2004), S. 416 f; *Quantschnigg et. al.* (2005), S. 4 f; *Wiesner / Kirchmayr / Mayr* (2009), K 1 f; *Staringer* (2006), S. 493; *Lang et al.* (2007): S. 2.

² Vgl. *Kotrnoch* (1978), S. 61; *Staringer* (2006), S. 493 f; *Kofler / Kanduth-Kristen* (2005), S. 103.

³ Siehe hierzu *Kotrnoch* (1978), S. 61; *Gassner* (2004), S. 510; *Hirschler / Schindler* (2004), S. 512; *Stefaner* (2004), S. 418 f; *Tissot* (2004), S. 416 f; *Kofler / Kanduth-Kristen* (2005), S. 103; *Wiesner / Kirchmayr / Mayr* (2009), K 6 - 31; *Staringer* (2006), S. 493; *Lang et al.* (2007), S. 5 f.

⁴ Vgl. *Staringer* (2010), S. 366.

Die immer weiter fortschreitende Globalisierung erfordert auch internationalere Konzernstrukturen. Die österreichische Gruppenbesteuerung trägt diesem Trend Rechnung und gestattet jetzt im Gegensatz zur Organschaft auch grenzüberschreitende Unternehmensgruppen.

Durch die Möglichkeit der Einbeziehung von ausländischen Gruppenmitgliedern wird auch die grenzüberschreitende Verlustverrechnung ermöglicht. Dies war insofern eine entscheidende Neuerung, da damit die Regelungen der österreichischen Gruppenbesteuerung anscheinend über die Anforderungen des Gemeinschaftsrechts hinausgehen. Diese Annahme resultierte aus der Tatsache, dass die österreichische Gruppenbesteuerung eine sofortige Verlustverrechnung zulässt. Außerdem führt die Berücksichtigung von Auslandsverlusten dazu, dass Investitionen im Inland und im Ausland hinsichtlich ihres Verlustrisikos gleich behandelt werden.⁵

In der Literatur wurden die Regelungen der Gruppenbesteuerung von einigen Autoren auf ihre Konformität mit dem Gemeinschaftsrecht hin untersucht. Hier ergab sich nun die paradoxe Situation, dass die Gruppenbesteuerung zwar in einigen Bereichen weit über die Anforderungen des Gemeinschaftsrechts hinausgeht, in anderen Bereichen jedoch trotzdem gemeinschaftsrechtlich bedenkliche Normen gefunden wurden.

Ziel der vorliegenden Arbeit ist es, einerseits einen Überblick über die doch noch relativ junge österreichische Gruppenbesteuerung zu geben und die Merkmale und Besonderheiten vor allem in Hinblick auf das Ausscheiden aufzuzeigen. Andererseits sollen jene Regelungen besprochen werden, die nicht mit den gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen im Einklang stehen.

In Kapitel zwei erfolgt die Darstellung der relevanten gesetzlichen Regelungen in Bezug auf die österreichische Gruppenbesteuerung. Im Rahmen dieses Kapitels wird der Vergleich zur in Österreich mittlerweile veralteten Organschaft gezogen, die Merkmale und Besonderheiten der Gruppenbesteuerung dargestellt sowie die wichtigsten Rechtsfolgen beschrieben.

Kapitel drei beschäftigt sich mit dem Ausscheiden von inländischen Gruppenmitgliedern aus der Unternehmensgruppe. Hier gilt es verschiedene Sachverhalte zu berücksichtigen. Die Gruppenbesteuerung kennt die Regelung der Mindestbestandsdauer. Das Ausscheiden innerhalb der Mindestbestandsdauer hat andere Auswirkungen auf das ausscheidende Gruppenmitglied und die Unternehmensgruppe, als das Ausscheiden nach

⁵ Vgl. ErlRV, 451 BlgNr XXII. GP S. 6; *Renner* (2008), S. 589; *Trösztler* (2010), S. 523.

Ablauf der Mindestbestandsdauer. Weiters erfolgt die Berücksichtigung von spezifischen Sachverhalten wie beispielsweise Umgründungen, die sich ebenfalls auf den Fortbestand der Unternehmensgruppe auswirken können.

Da die österreichische Gruppenbesteuerung die Einbeziehung von gewissen ausländischen Unternehmen erlaubt, wird in Kapitel vier näher auf das Ausscheiden von ausländischen Gruppenmitgliedern eingegangen. Diese Unterscheidung ist notwendig, da deren Ausscheiden wiederum zu anderen Rechtsfolgen führt als das Ausscheiden von inländischen Gruppenmitgliedern. Aus diesem Grund erfolgt eine gesonderte Darstellung in Kapitel vier.

Kapitel fünf widmet sich der Europarechtskonformität der österreichischen Gruppenbesteuerung. Zunächst erfolgt die Darstellung der europarechtlichen Grundlagen, welche für die Beurteilung von Sachverhalten in Bezug auf die Gruppenbesteuerung von Bedeutung sind. Dazu werden in diesem Kapitel jene Regelungen zusammengefasst, die im Verdacht stehen, nicht den Anforderungen des Gemeinschaftsrechts zu genügen. Da der Gruppenbesteuerung immer nachgesagt wurde, über die Anforderungen des Gemeinschaftsrechts hinauszugehen, scheint es umso überraschender, dass sich doch einige Bestimmungen finden, die zu einer Benachteiligung von grenzüberschreitenden Sachverhalten führen.

Wesentlich zur Beurteilung von gemeinschaftsrechtlich problematischen Regelungen haben auch die Urteile des Europäischen Gerichtshofes (EuGH) beigetragen. Anhand dieser lässt sich feststellen, was gemeinschaftsrechtlich geboten ist und in welchem Ausmaß diese Regelungen ausgestaltet werden müssen. Den Urteilen kommt vor allem eine große Bedeutung zu, weil die direkten Steuern innerhalb der Europäischen Union (EU) noch nicht harmonisiert wurden. Die Regelungen der einzelnen Staaten müssen dennoch den Anforderungen des Gemeinschaftsrechts entsprechen. Diese Anforderungen schlagen sich vorwiegend in den Urteilen des EuGH nieder.

Für die vorliegende Arbeit sind vor allem das Urteil in der Rechtssache Marks & Spencer, das Urteil in der Rechtssache Papillon sowie das sogenannte X Holding Urteil von Bedeutung. Das sogenannte Marks & Spencer Urteil enthält wesentliche Aussagen zur Verlustverwertung. Die Verlustverwertung spielt vor allem beim Ausscheiden von ausländischen Gruppenmitgliedern eine große Rolle. Das sogenannte Papillon Urteil gibt Aufschluss darüber, welche Gesellschaften in eine Unternehmensgruppe aufgenommen werden müssen. Im sogenannten X Holding Urteil erklärte der EuGH, ob ausländische Gesellschaften zwingend in die inländische Gruppenbesteuerung aufzunehmen sind oder

nicht. Dies ist insofern für diese Arbeit bedeutsam, da durch die Festlegung, welche Gesellschaften in die Unternehmensgruppe aufgenommen werden müssen, auch bestimmt wird, welche wiederum aus der Unternehmensgruppe ausscheiden können. Die Darstellung der zugrunde liegenden Sachverhalte und der dazu ergangenen Urteile sowie deren Auswirkungen auf die österreichische Gruppenbesteuerung erfolgt ebenfalls in Kapitel fünf.

Im Zuge des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 (1. StabG 2012) wurde ebenfalls eine Änderung der Regelung zur Gruppenbesteuerung eingeführt. Diese Änderung betrifft die Verlustverrechnung ausländischer Gruppenmitglieder. Da sich auch hier durch den Auslandsbezug ein Anknüpfungspunkt zum Europarecht ergibt, sollen die neuen Regelungen ausführlich in Kapitel sechs dargestellt werden, bevor diese Ausarbeitung mit einem zusammenfassenden Fazit schließt.

2. Die Grundlagen zur österreichischen Gruppenbesteuerung

2.1. Überblick

Die Gruppenbesteuerung wurde im Rahmen der sogenannten großen Steuerreform 2005⁶ in Österreich eingeführt und sollte die veraltete Organschaft ablösen. Die zuvor gültigen Regelungen zur Organschaft gehen bereits auf den Beginn des 20. Jahrhunderts zurück. Oftmals wurde ihr vorgeworfen, nicht mehr zeitgerecht zu sein und aktuelle Konzernstrukturen nicht oder nur unzureichend abzubilden.⁷

Der Grundgedanke der Organschaft knüpfte daran an, die gesamte Leistungskraft einer wirtschaftlichen Einheit zu erfassen. Die Definition der wirtschaftlichen Einheit umfasste die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung, sowie das Vorliegen eines Ergebnisabführungsvertrages.⁸ Problematisch in diesem Zusammenhang war, dass sich die praktischen und rechtlichen Bedürfnisse eines Konzernaufbaus seit der Einführung der Organschaft wesentlich geändert hatten. Vor allem die wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung sowie der Ergebnisabführungsvertrag als Voraussetzungen für die Anerkennung einer Organschaft ließen sich nicht mehr mit den tatsächlichen aktuellen Anforderungen an eine moderne Konzernbesteuerung vereinbaren.⁹

Den amtlichen Erläuterungen zum Steuerreformgesetz (StRefG) 2005 lässt sich entnehmen, dass die moderne und international attraktive neue Gruppenbesteuerung die veraltete Organschaft ablösen sollte. Ziel der neuen Gruppenbesteuerung war es, ein attraktives Gesamtkonzept zu schaffen. Dieses zeichnet sich im Vergleich zur Organschaft vor allem durch einen vereinfachten Zugang zur Gruppe sowie eine leichtere Handhabung aus. Weiters wurden der neuen Gruppenbesteuerung eine geringere

⁶ Vgl. Art. II § 9 StRefG 2005.

⁷ Vgl. o.V. (2004), S. 246; *Stefaner / Weninger* (2004a), S. 508 f; *Bruckner et al.* (2005), S. 34; *Grünberger* (2005), S. 383; *Kofler / Kanduth-Kristen* (2005), S. 103; *Mayr* (2005), S. 6; *Mayr* (2007), S. 17; *Staringer* (2010), S. 366.

⁸ Vgl. *Stefaner / Weninger* (2004a), S. 508 f; *Stefaner / Weninger* (2004b), S. 441; o.V. (2004), S. 246; *Kofler / Kanduth-Kristen* (2005), S. 103; *Mayr* (2005), S. 6; *Mayr* (2007), S. 17 f.

⁹ Vgl. *Gassner* (2004b), T 74; o.V. (2004), S. 246; *Stefaner / Weninger* (2004a), S. 508 f; *Kofler / Kanduth-Kristen* (2005), S. 103; *Mayr* (2007), S. 19.

Missbrauchsanfälligkeit sowie die Konformität mit Gemeinschaftsrecht zugeschrieben.¹⁰ *Wolfgang Gassner* beispielsweise hält der Gruppenbesteuerung zugute, dass sie im Vergleich zur Organschaft struktureutral sei. Das Vorliegen einer zentralistischen Konzernstruktur ist nicht mehr notwendig.¹¹

Grundsätzlich sind sowohl die Einkommensteuer als auch die Körperschaftsteuer vom Prinzip der Individualbesteuerung und dem Subjektsteuerprinzip geprägt. Eine Körperschaft als einzelnes Steuersubjekt unterliegt mit ihren steuerlichen Gewinnen (Einkommen) der Körperschaftsteuer in Höhe von 25% gemäß § 22 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG). Steuerliche Verluste aus den Vorjahren können gemäß § 18 Abs. 6 Einkommensteuergesetz (EStG) gewinnmindernd vom steuerpflichtigen Gewinn abgezogen werden. Das KStG kennt zur Individualbesteuerung mit der Gruppenbesteuerung eine wesentliche Ausnahme. Die Regelungen zur Gruppenbesteuerung finden sich in § 9 KStG. Im Rahmen der Gruppenbesteuerung können finanziell verbundene Körperschaften eine Unternehmensgruppe bilden, sich als ganze Gruppe der Besteuerung unterwerfen und somit vom Prinzip der Individualbesteuerung abrücken.¹²

Eine Unternehmensgruppe im Sinne des § 9 KStG muss zumindest aus einem Gruppenträger und einem Gruppenmitglied bestehen. § 9 Abs. 2 KStG regelt, wer Gruppenmitglied sein kann. Bei einem Gruppenmitglied handelt es sich um jede Körperschaft einer Unternehmensgruppe, die unter dem Gruppenträger vereinigt ist. Der Kreis jener Gesellschaften, die Gruppenmitglieder werden können, ist im Vergleich zur Organschaft weiter. Als Gruppenmitglieder kommen somit unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften in Betracht. Kapitalgesellschaften sind die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) nach dem Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) 1906, die Aktiengesellschaft (AG) nach dem Aktiengesetz (AktG) 1965 sowie die Europäische Gesellschaft nach dem Gesetz über das Statut der Europäischen Gesellschaft (Societas Europaea – SE) (SEG) 2004. Obwohl Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften keine

¹⁰ Vgl. ErlRV, 451, XXII. GP, S. 14 - 29; o.V. (2004), S. 246; *Stefaner / Weninger* (2004b), S. 441 f; *Grünberger* (2005), S. 383; *Mayr* (2005), S. 6.

¹¹ Vgl. *Gassner* (2004a), S. 348.

¹² Vgl. Rz 361 KStR; o.V. (2004): S. 246; *Tumpel / Tissot* (2004), T. 147; *Germuth / Toifl* (2005), S. 226; *Grünberger* (2005), S. 383; *Mayr* (2005), S. 6; *Starlinger* (2006), S. 493; *Tumpel / Tissot* (2007), S. 434; *Tröszter* (2010), S. 523; *Schmidsberger / Lipp* (2011), S. 385.

Kapitalgesellschaften sind, wurden sie vom Gruppenbesteuerungsregime explizit erfasst.¹³

Neu im Rahmen der Gruppenbesteuerung ist zudem, dass eine Gruppenbildung über die Grenze hinweg zum Teil möglich ist. Ausländische Gesellschaften können dann in die Gruppe einbezogen werden, wenn sie mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar sind.¹⁴ Die zweite Anforderung bezieht sich auf die ausschließliche und direkte finanzielle Verbundenheit mit einem inländischen beteiligtem Gruppenmitglied oder einem inländischen beteiligten Gruppenträger dar.¹⁵ Dies hat zur Folge, dass ausländische Gesellschaften lediglich auf der ersten Ebene in die Gruppe einbezogen werden dürfen. Die Einbeziehung von ausländischen Tochtergesellschaften einer der Gruppe zugehörigen ausländischen Gesellschaft in die Unternehmensgruppe ist nicht zulässig. Abgesehen von den eben erwähnten ausländischen Gesellschaften ist die unmittelbare finanzielle Verbindung aber im Vergleich zur Organschaft nicht mehr erforderlich.¹⁶

Die Anzahl der Gruppenmitglieder ist *ex lege* nicht beschränkt. Eine mehrstufige Struktur ist ebenfalls zulässig. Dies hat zur Folge, dass einzelne Gruppenmitglieder mit weiteren Gruppenmitgliedern hierarchisch verbunden sein können. Dies ist vor allem auch in weiterer Folge für das Ausscheiden relevant.¹⁷

§ 9 Abs. 3 KStG regelt, wer Gruppenträger sein kann. Der Gruppenträger stellt die oberste beteiligte Körperschaft einer Gruppe dar, unter der sämtliche Gruppenmitglieder vereinigt sind. Beim Gruppenträger ist das vereinigte steuerliche Ergebnis der gesamten Gruppe zu versteuern. Jene Körperschaften, die Gruppenträger sein können, werden im Gesetz taxativ aufgezählt. Gruppenträger können laut § 9 Abs. 3 KStG nur unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit iSd Versicherungsaufsichtsgesetzes (VAG) und Kreditinstitute iSd Bankwesengesetz (BWG) sein. Der Erlass zur Gruppenbesteuerung

¹³ Vgl. § 9 Abs 3 KStG; *Hirschler* (2004), S. 320; *Nolz / Mayr* (2004), S. 65 f; *o.V.* (2004), S. 246; *Stefaner / Weninger* (2004a), S. 509 f; *Stefaner / Weninger* (2004b), S. 441 – 444; *Stefaner / Weninger* (2004c), S. 393; *Stefaner / Weninger* (2004e), S. 296; *Kofler / Kanduth-Kristen* (2005), S. 151 – 155; *Mayr* (2005), S. 7; *Bramerdorfer* (2006), S. 12; *Schmidsberger / Lipp* (2011), S. 385.

¹⁴ Vgl. § 9 Abs. 3 KStG; Rz 363 f KStR.

¹⁵ Vgl. § 9 Abs. 4 KStG; Rz 365 KStR.

¹⁶ Vgl. Rz 363 – 423 KStR; *Hirschler* (2004), S. 320; *o.V.* (2004), S. 246; *Stefaner / Weninger* (2004a), S. 509 f; *Stefaner / Weninger* (2004c), S. 393; *Stefaner / Weninger* (2004e), S. 296; *Zöchling* (2004), S. 952; *Grünberger* (2005), S. 383; *Mayr* (2005), S. 7; *Bramerdorfer* (2006), S. 12; *Renner* (2008), S. 589; *Tröszter* (2010), S. 523 f; *Schmidsberger / Lipp* (2011), S. 385.

¹⁷ Vgl. *Stefaner / Weninger* (2004a), S. 509 f; *Stefaner / Weninger* (2004e), S. 296 f; *Mayr* (2005), S. 7; *Bramerdorfer* (2006), S. 12; *Tröszter* (2010), S. 523 f; *Schmidsberger / Lipp* (2011), S. 385.

unterscheidet zwischen unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften und unbeschränkt sowie beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften.¹⁸ Man spricht von einer ausländischen Körperschaft, wenn diese ihren Sitz nicht in Österreich hat. § 9 Abs. 3 letzter Satz KStG weist ausdrücklich darauf hin, dass auch unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften die Funktion des Gruppenträgers übernehmen können.¹⁹

Als Gruppenträger kann eine einzelne Gesellschaft fungieren. Aber auch Beteiligungsgemeinschaften sind als Gruppenträger zulässig. Die beiden Begriffe Gruppenträger und Gruppenmitglied schließen sich gegenseitig aus. Dies hat zur Folge, dass der Gruppenträger niemals Gruppenmitglied sein kann. Weiters gilt es in diesem Zusammenhang zu beachten, dass ein Gruppenträger immer nur Gruppenträger einer Unternehmensgruppe sein kann. Es besteht somit ein Verbot der Doppel- oder Mehrfachzugehörigkeit. Allerdings ist es zulässig, dass der Gruppenträger gleichzeitig einer ausländischen Gruppe angehört. Da das Merkmal der wirtschaftlichen Eingliederung bei der Gruppenbesteuerung keine Rolle mehr spielt, ist somit auch der Unternehmensgegenstand des Gruppenträgers ohne Bedeutung. Das Ausscheiden des Gruppenträgers aus der Unternehmensgruppe beendet diese. Die Aufrechterhaltung der finanziellen Verbindung ist genauso eine zentrale Voraussetzung für den Fortbestand der Gruppe wie die Forderung, dass kein Gruppenträgerwechsel stattfindet.²⁰

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat in einer Entscheidung vom 7.12.2010 festgestellt, dass die Gruppenbildung mit einer im Konkurs befindlichen Gesellschaft als Gruppenträger nicht möglich ist. Nach § 9 Abs. 1 KStG ist eine der Voraussetzungen für die Gruppenbildung, dass die Zurechnung der jeweiligen Ergebnisse zum Gruppenträger in dem Wirtschaftsjahr erfolgt, in dem der Bilanzstichtag des Gruppenmitglieds liegt. Durch das Konkursverfahren der betroffenen Gesellschaft umfasst der Gewinnermittlungszeitraum der Gesellschaft nun nicht mehr ein Wirtschaftsjahr von 12 Monaten, sondern abweichend von § 2 Abs. 5 EStG einen besonderen

¹⁸ Vgl. Erlass des BMF vom 23.2.2005, GZ 010216/0031-IV/6/2005, Punkt 3.4 f.

¹⁹ Vgl. § 9 Abs. 3 KStG; Rz 374 KStR; *Hirschler* (2004), S. 320; *Nolz / Mayr* (2004), S. 65; *o.V.* (2004), S. 246; *Stefaner / Weninger* (2004a), S. 509 f; *Stefaner / Weninger* (2004e), S. 296; *Trenkwalder* (2004), S. 6 f; *Kofler / Kanduth-Kristen* (2005), S. 157 f; *Meidinger / Baumann* (2007), S. 114; *Wiesner / Kirchmayr / Mayr* (2009), Rz K103; *Stefaner / Stieglitz* (2009), S. 177 f; *Haslehner* (2010), S. 948; *Trösster* (2010), S. 523 f.

²⁰ Vgl. Rz 374 – 383 KStR; *Hirschler* (2004): S. 320; *o.V.* (2004): S. 246; *Stefaner / Weninger* (2004a), S. 509 f; *Stefaner / Weninger* (2004c), S. 393 f; *Stefaner / Weninger* (2004e), S. 296 f; *Trenkwalder* (2004), S. 6 f; *Kofler / Kanduth-Kristen* (2005), S. 159 f; *Mayr* (2005), S. 7; *Wiesner / Kirchmayr / Mayr* (2009), Rz K105; *Bramerdorfer* (2006), S. 12; *Haslehner* (2010), S. 948 f; *Schmidsberger / Lipp* (2011), S. 385.

Besteuerungszeitraum gemäß § 19 Abs. 3 KStG, der sich auf bis zu fünf Jahre erstrecken kann. Durch diesen besonderen Besteuerungszeitraum ist nach Ansicht des UFS die periodengerechte Zurechnung der Ergebnisse der einzelnen Gruppenmitglieder nicht mehr möglich und somit sind nach § 9 Abs. 10 KStG die Voraussetzungen für die Bildung einer Unternehmensgruppe nicht mehr gegeben.²¹

Diese Entscheidung des UFS ist hinsichtlich der Argumentation in Bezug auf die unterschiedlichen Bilanzstichtage interessant. Im Zuge des Abgabenänderungsgesetzes (AbgÄG) 2009 war geplant, in die Regelung des § 9 Abs. 1 KStG zusätzlich aufzunehmen, dass der Bilanzstichtag aller inländischer Gruppenmitglieder sowie des Gruppenträgers einheitlich sein muss.²² Wäre diese Änderung durchgesetzt worden, hätte dies gravierende Auswirkungen auf bereits bestehende Unternehmensgruppen gehabt. Hätten diese der Anforderung eines einheitlichen Bilanzstichtages ebenfalls nachkommen müssen, wäre die Argumentation des UFS im vorliegenden Fall nicht möglich gewesen.²³

Die entsprechenden Regelungen zu den Eingliederungsvoraussetzungen finden sich in § 9 Abs. 4 und 5 KStG. Sie setzen sich aus einer materiellen Voraussetzung sowie einer formalen Voraussetzung zusammen. Die materielle Voraussetzung ist nur mehr die finanzielle Eingliederung. Dies unterscheidet die Gruppenbesteuerung von den vorherigen Regelungen zur Organschaft, denn das Vorliegen der wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung ist nun nicht mehr erforderlich. Der Wegfall dieser beiden Voraussetzungen hat zur Folge, dass die Gruppenbesteuerung im Vergleich zur Organschaft strukturneutral ist. Denn die starren Eingliederungsvorschriften der Organschaft führten dazu, dass sich die Strukturen der Unternehmensgruppen stärker an den steuerlichen Erfordernissen orientierten als an jenen, die betriebswirtschaftlich geboten gewesen wären.²⁴

Die finanzielle Verbindung setzt sich aus zwei Kriterien zusammen. Erstens ist der Besitz von mehr als 50% des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital von Nöten. Zweitens müssen sich auch mehr als 50% der Stimmrechte von der Beteiligungskörperschaft im Besitz der jeweiligen Körperschaft befinden. Von zentraler Bedeutung ist somit die Beteiligung am Hauptkapital der Beteiligungskörperschaft. Die finanzielle Verbindung ist

²¹ Vgl. UFS, 7.12.2010, RV/1176-W/10.

²² Vgl. BE zum AbgÄG 2009, Art. 2, Z 2 – 7.

²³ Vgl. o.V. (2004), S. 246; *Stefaner* (2009), T 76.

²⁴ Vgl. *Hirschler* (2004), S. 320; *Stefaner / Weninger* (2004a), S.508 f; *Bruckner* (2005): S. 37; *Kofler / Kanduth-Kristen* (2005), S. 161 f; *Stefaner / Weninger* (2006), S. 279 f.

personenbezogen. Das bedeutet, dass die finanzielle Verbindung von der Anschaffung der beteiligten Körperschaft bis zur Aufgabe oder Veräußerung bestehen bleibt.²⁵

Festzuhalten sei an dieser Stelle auch, dass nun eine unmittelbare finanzielle Verbindung nicht mehr erforderlich ist. Die finanzielle Verbindung kann über mehrere Wege zustande kommen:

- unmittelbar durch die beteiligte Körperschaft
- mittelbar über eine Personengesellschaft
- teils unmittelbar und teils mittelbar über eine andere Mitgliedskörperschaft („Vehikel“)
- über eine Beteiligungsgemeinschaft, bei der ein Mitbeteiligter zumindest 40% und jeder weitere mindestens 15% am Nennkapital und den Stimmrechten hält.²⁶

Die formale Voraussetzung besteht in der Stellung eines schriftlichen Gruppenantrags. Die entsprechenden Regelungen finden sich in § 9 Abs. 8 und 9 KStG. Im Gruppenantrag sind sowohl der Gruppenträger als auch die Gruppenmitglieder zu bezeichnen. Der Gruppenantrag muss von den gesetzlichen Vertretern der teilnehmenden Körperschaften unterzeichnet werden. Der Antrag muss nachweislich vor dem Ablauf jenes Wirtschaftsjahres unterfertigt werden, indem die Zurechnung des steuerlich maßgebenden Ergebnisses erstmalig wirksam sein soll. Der Gruppenantrag hat eine Regelung der zeitlichen Geltung zu enthalten. Weiters muss der Gruppenantrag eine Erklärung über die Regelung des Steuerausgleichs zwischen den finanziell verbundenen inländischen Körperschaften enthalten. Der Gruppenantrag ist vom Gruppenträger innerhalb eines Monats nach Unterfertigung des letzten gesetzlichen Vertreters bei der zuständigen Finanzbehörde einzureichen.²⁷

Festzuhalten ist an dieser Stelle auch, dass die Unternehmensgruppe eine Mindestdauer von drei vollen Wirtschaftsjahren kennt. Jedes dieser Wirtschaftsjahre hat sich über einen

²⁵ Vgl. Rz 383 KStR; *Hirschler* (2004), S. 320; *Nolz / Mayr* (2004), S. 67; *Stefaner / Weninger* (2004a), S. 510 f; *Stefaner / Weninger* (2004e), S. 297 - 299 *Tumpel / Tissot* (2004), T 148; *Mayr*, (2005), S. 7 f; *Stefaner / Weninger* (2006), S. 279 f; *Meidinger / Baumann* (2007), S. 110 f; *Trösztler* (2010), S. 523 f.

²⁶ Vgl. § 9 Abs. 5 KStG; Rz 385 - 400 KStR; *Hirschler* (2004), S. 320; *Nolz / Mayr* (2004), S. 67 - 70; *o.V.* (2004), S. 246; *Stefaner / Weninger* (2004e), S. 297 - 299; *Grünberger* (2005), S. 383; *Kofler / Kanduth-Kristen* (2005), S. 162 f; *Mayr* (2005), S. 7 f; *Stefaner / Weninger* (2006), S. 280; *Haslehner* (2010), S. 948 f.

²⁷ Vgl. § 9 Abs. 8 und Abs. 9 KStG; Rz 1535 - 1561 KStR; *Gassner* (2004a), S. 347 f; *Nolz / Mayr* (2004), S. 84; *Stefaner / Weninger* (2004a), S. 512 f; *Stefaner / Weninger* (2004c), S. 394; *Trenkwalder* (2004), S. 12 f; *Wolf* (2005), S. 835; *Trösztler* (2010), S. 523 f.

Zeitraum von zwölf Monaten zu erstrecken. Die Mindestdauer beginnt für jedes Gruppenmitglied einzeln zu laufen.²⁸

2.2. Rechtsfolgen des Eintretens und des Ausscheidens aus der österreichischen Gruppenbesteuerung

Wesentlich im Zusammenhang mit der Gruppenbesteuerung ist, wie bereits erwähnt, das Abweichen vom Prinzip der Individualbesteuerung. Es gibt weitere Rechtsfolgen, die die Bildung einer Unternehmensgruppe mit sich bringt. Diese Rechtsfolgen sind:²⁹

- Ergebniszurechnung
- Ergebnisermittlung nach österreichischem Steuerrecht
- Teilwertabschreibungen
- Firmenwertabschreibungen
- Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe

Ergebniszurechnung:

Die zentrale Rechtsfolge stellt die Ergebniszurechnung nach § 9 Abs. 1 iVm Abs. 6 KStG dar. Hierbei hat zunächst jedes Gruppenmitglied unabhängig von den anderen Gruppenmitgliedern sein steuerlich maßgebliches Ergebnis zu ermitteln. Der so ermittelte steuerliche Gewinn (oder Verlust) wird dann dem nächsten, ausreichend beteiligten Gruppenmitglied zugerechnet. Das bedeutet, dass das Ergebnis der Tochtergesellschaft immer der Muttergesellschaft zugerechnet wird. Diese stufenweise Zurechnung erfolgt solange, bis schließlich alle Ergebnisse beim Gruppenträger zusammengefasst und saldiert wurden. Diese Ergebnisse werden dann nur beim Gruppenträger der Besteuerung zugeführt. Diese Ergebniszurechnung beinhaltet einen der größten Vorteile, wenn nicht

²⁸ Vgl. Rz 401 KStR; *Stefaner / Weninger* (2004a), S. 512; *Mayr* (2005), S. 10; *Nolz / Mayr* (2004), S. 86 f.; *Schmidsberger / Lipp* (2011), S. 386.

²⁹ Vgl. § 9 Abs. 5, Abs. 6 und Abs. 7 KStG; Rz 405 – 480 KStR.

sogar den größten Vorteil, der Gruppenbesteuerung. Dieser Vorteil liegt in der Saldierung von steuerlichen Gewinnen mit Verlusten.³⁰

Wesentlich in diesem Zusammenhang ist, dass die Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses für alle Gruppenmitglieder nach dem österreichischen Steuerrecht zu erfolgen hat. Dies gilt auch für ausländische Gruppenmitglieder. Weiteres gilt es an dieser Stelle festzuhalten, dass es durch die Gruppenbesteuerung zu einer Entkoppelung der Ergebnisse vom Unternehmensrecht kommt. Die Zurechnung der Ergebnisse steht in keinerlei Zusammenhang mit dem Unternehmensrecht. Somit entfallen die bei der Organschaft entstandenen Probleme bei der Bildung von Rücklagen.³¹

Laut § 9 Abs. 1 KStG ist unabhängig von der Beteiligungshöhe der Muttergesellschaft dieser das gesamte steuerlich maßgebende Ergebnis zuzurechnen. Ist die Muttergesellschaft nicht der Gruppenträger, so muss diese ebenfalls ihr gesamtes Ergebnis an die nächste Ebene melden. Dieses Ergebnis beinhaltet sämtliche zugerechneten Ergebnisse. Durch diese Vorgangsweise werden die Ergebnisse bis an die Spitze der Unternehmensgruppe weitergeleitet. § 9 Abs. 6 Z 2 KStG regelt, dass der Abzug von Sonderausgaben lediglich beim Gruppenträger möglich ist. Jedes Gruppenmitglied ist für sich zwar noch subjektiv steuerpflichtig. Allerdings verfügt es aufgrund der Ergebniszurechnung über kein eigenes Einkommen mehr und unterliegt somit lediglich der Mindestkörperschaftsteuer.³²

Grundsätzlich sind also dem Gruppenträger 100% der Ergebnisse der jeweiligen Gruppenmitglieder zuzurechnen und zwar in jenem Wirtschaftsjahr, in dem der Bilanzstichtag des Gruppenmitglieds liegt.³³

§ 9 Abs. 6 KStG kennt jedoch einige wichtige Ausnahmen. Besteht an einem Gruppenmitglied eine Beteiligungsgemeinschaft, so wird dem Gruppenträger gemäß § 9 Abs. 6 Z 3 nur ein Teil der Ergebnisse aliquot zugerechnet. Dies gilt nach § 9 Abs. 6 Z 6

³⁰ Vgl. § 9 Abs. 1 iVm § 9 Abs. 6 KStG; *Gassner* (2004b), S. 350; *Hirschler* (2004), S. 320; *Nolz / Mayr* (2004), S. 74; *o.V.* (2004), S. 246; *Stefaner / Weninger* (2004a), S. 515 f; *Trenkwalder* (2004), S. 13 – 15; *Tumpel / Tissot* (2004), T 147 f; *Grünberger* (2005), S. 387 f; *Hirschler* (2005), S. 20; *Kofler / Kanduth-Kristen* (2005), S. 171 f; *Mayr* (2005), S. 8; *Staringer* (2006), S. 493; *Meidinger / Baumann* (2007), S. 116 f; *Trösztler* (2010), S. 523 f.

³¹ Vgl. § 9 Abs. 1 iVm § 9 Abs. 6 KStG; Rz 424 f KStR; *o.V.* (2004), S. 246; *Stefaner / Weninger* (2004a), S. 517; *Trenkwalder* (2004), S. 13 – 15; *Tumpel / Tissot* (2004), T 147 f; *Grünberger* (2005), S. 384; *Kofler / Kanduth-Kristen* (2005), S. 169 f; *Mayr* (2005), S. 8; *Meidinger / Baumann* (2007), S. 116 f.

³² Vgl. § 9 Abs. 1 iVm § 9 Abs. 6; Rz 405 443 KStR; *Hirschler* (2004), S. 320; *Mühlehner* (2004), S. 93 f; *Stefaner / Weninger* (2004a), S. 515 f; *Stefaner / Weninger* (2004c), S. 394 f; *Trenkwalder* (2004), S. 13 – 15; *Tumpel / Tissot* (2004), T 147 – 153; *Grünberger* (2005), S. 387 – 390; *Mayr* (2005), S. 8 f; *Wiesner / Kirchmayr / Mayr* (2009), Rz K 433.

³³ Vgl. § 9 Abs. 1 letzter Teilsatz KStG; Rz 406 KStR; *o.V.* (2004), S. 246; *Trenkwalder* (2004), S. 13 – 15; *Mayr* (2005), S. 8 f.

analog für ausländische Gesellschaften. In diesen Fällen wird das Ergebnis jeweils im Verhältnis der jeweiligen eingebrachten Beteiligungen aufgeteilt.³⁴

Das Ergebnis der Gruppenmitglieder muss nicht positiv sein. Auch eine Verlustverwertung innerhalb der Gruppe ist möglich. Hinsichtlich der Verlustverwertung muss zwischen dem Gruppenträger sowie den Gruppenmitgliedern unterschieden werden. Beim Gruppenmitglied kann kein vortragsfähiger Verlust entstehen, da es zu einer laufenden Verlustverrechnung aufgrund der Ergebniszurechnung beim Gruppenträger kommt. Eine Entstehung eines vortragsfähigen Verlustes ist somit nur beim Gruppenträger möglich. Diese Verlustvorträge sind unter Beachtung der 75%- Grenze des § 2 Abs. 2b EStG in Verbindung mit (iVm) § 7 Abs. 2 KStG abzugsfähig. Diese 75%- Grenze wird einheitlich für die gesamte Unternehmensgruppe berechnet.³⁵

Einzelne Gruppenmitglieder können aber auch über Vor- und Außergruppenverluste verfügen. Vor- und Außergruppenverluste können lediglich beim Gruppenmitglied entstehen. Vorgruppenverluste sind jene vortragsfähigen Verluste, die vor Eintritt in die Gruppe entstanden sind. Außergruppenverluste sind jene Verluste, die bei gruppenfremden Körperschaften entstanden ist und aufgrund von Umgründungen in die Unternehmensgruppe eingebracht werden. § 9 Abs. 6 Z 4 KStG regelt hierzu, dass diese Art von Verlusten lediglich bis zur Höhe der Gewinne des jeweiligen Gruppenmitglieds verrechnet werden dürfen. Diese Verluste sind von der Übertragung auf den Gruppenträger ausgeschlossen. Ist eine Verrechnung nicht möglich, liegen Schwebeverluste vor.³⁶

Ergebnisermittlung nach österreichischem Steuerrecht:

§ 9 Abs. 6 Z 1 KStG regelt, dass jedes Gruppenmitglied sein Ergebnis nach den Vorschriften des österreichischen Steuerrechts zu ermitteln hat. Dies hat unabhängig von den anderen Gruppenmitgliedern zu geschehen. Im Rahmen der Gruppenbesteuerung wurde im Gegensatz zur Organschaft das steuerrechtliche Ergebnis vom

³⁴ Vgl. § 9 Abs. 6 KStG; *Trenkwalder* (2004), S. 13 – 15; *Grünberger* (2005), S. 388; *Trenkwalder* (2004), S. 13 – 15; *Mayr* (2005), S. 8 f; *Tröszter* (2010), S. 525 – 527; *Kofler / Kanduth-Kristen* (2005), S. 173 f.

³⁵ Vgl. *Hirschler* (2004), S. 320; *Stefaner / Weninger* (2004c), S. 394 f; *Hirschler* (2005), S. 20; *Mayr* (2005), S. 8 f; *Jettmar / Stiglitz* (2007), S. 133; *Tröszter* (2010), S. 525 – 527.

³⁶ Vgl. *Hirschler* (2004), S. 320; *Nolz / Mayr* (2004), S. 77 f; *o.V.* (2004), S. 246; *Stefaner / Weninger* (2004d), S. 564 f; *Kofler / Kanduth-Kristen* (2005), S. 174 f; *Mayr* (2005), S. 8 f; *Wilplinger* (2006), S. 457; *Plansky / Ressler* (2007), S. 155; *Tröszter* (2010), S. 525 – 527.

handelsrechtlichen Ergebnis entkoppelt. Durch diese Vorgangsweise ist die Notwendigkeit eines Ergebnisabführungsvertrages nun nicht mehr gegeben. Bei der Organschaft ergaben sich außerdem Probleme hinsichtlich der Bildung von Rücklagen. Dies war nur sehr eingeschränkt möglich. Durch die Regelungen der Gruppenbesteuerung ist nun auch dieses Problem nicht mehr gegeben.³⁷

Die Vorschrift, dass die Ermittlung des Ergebnisses nach österreichischen Regelungen zu erfolgen hat, wurde u.a. dadurch notwendig, dass ausländische Tochtergesellschaften in die österreichische Gruppe einbezogen werden dürfen. Hier stellt sich das Problem, dass Österreich sich nicht den Gewinnermittlungsvorschriften des Ansässigkeitsstaates der jeweiligen Auslandstochter unterwerfen will. Aus diesem Grund findet sich im Körperschaftsteuergesetz die Regelung, dass alle Gruppenmitglieder ihr Ergebnis nach österreichischem Recht zu ermitteln haben.³⁸

Durch die Vorschrift der Ergebnisermittlung nach österreichischem Recht können sich für Auslandstöchter Compliance Costs, also Kosten durch die Einhaltung der österreichischen gesetzlichen Regelungen, ergeben. Es überwiegt unter Betrachtung des jeweiligen Einzelfalls dennoch der Vorteil der Einbeziehung ausländischer Tochtergesellschaften, da bei diesen nur die anteiligen Verluste und nicht die Gewinne in die Bemessungsgrundlage einbezogen werden. Zu berücksichtigen ist, dass die Einbeziehung ausländischer Verluste zu einer Nachversteuerung dieser Verluste führen kann.³⁹

Teilwertabschreibungen:

In § 9 Abs. 7 Satz 1 KStG ist normiert, dass Teilwertabschreibungen sowie Veräußerungsverluste von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern nicht abzugsfähig sind. Diese Nichtabzugsfähigkeit beruht darauf, dass die Verlustverwertung ohnehin innerhalb der Gruppe erfolgt. Das Ziel, das der Gesetzgeber mit dieser Regelung verfolgt, ist die Vermeidung der doppelten Verlustverwertung. Die gesetzliche Regelung spricht ausdrücklich von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern. Dies setzt die Verbundenheit innerhalb der Unternehmensgruppe von mindestens zwei Körperschaften voraus.

³⁷ Vgl. Rz 405 KStR; *Stefaner / Weninger* (2004a), S. 508 f; *Kofler / Kanduth-Kristen* (2005), S. 176.

³⁸ Vgl. *Stefaner / Weninger* (2004a), S. 517; *Trösztler* (2010), S. 525 – 527.

³⁹ Vgl. Rz 424 – 437d KStR; *Stefaner / Weninger* (2004a), S. 517; *Trösztler* (2010), S. 525 – 527.

Teilwertabschreibungen auf andere Beteiligungen bleiben von dieser Vorschrift unberührt. Somit stellt die Teilwertabschreibung eine wesentliche Rechtsfolge der Gruppenbesteuerung dar, weil die Nichtabzugsfähigkeit aus der Teilnahme an der Gruppenbesteuerung resultiert.⁴⁰

Die Regelung in § 9 KStG lehnt sich durch die Formulierung „nicht abzugsfähig“ und dem Verweis auf § 6 Z 2 lit a EStG an § 12 Abs. 3 Z 1 KStG an. In diesem Paragraph wird geregelt, dass Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert und Veräußerungs- oder sonstige Ausscheidungsverluste nur insoweit abgezogen werden dürfen, als diese nicht durch eine Ausschüttung bedingt sind. Somit führen Wertminderungen von Beteiligungen innerhalb der Gruppe analog zu den ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibungen zu einer Minderung des steuerlichen Buchwertes. Allerdings ist die damit verbundene Gewinnminderung nicht steuerwirksam.⁴¹

Ausgehend von der Formulierung hätte dies zur Folge, dass Teilwertabschreibungen grundsätzlich steuerneutral sind, die spätere Zuschreibung jedoch steuerwirksam wäre. Um dies zu verhindern, sieht Punkt 7.1. des Gruppenbesteuerungserlasses vor, dass bei der Vornahme einer Teilwertzuschreibung analog zur Teilwertabschreibung vorzugehen ist. Das heißt, dass auch die Zuschreibung steuerneutral ist. Wesentlich ist auch, dass die Zuschreibung auf das Ausmaß der Teilwertabschreibung beschränkt ist.⁴²

Firmenwertabschreibung:

In § 9 Abs. 7 KStG finden sich außerdem Regelungen zur Firmenwertabschreibung. Er normiert folgendes:

§ 9 Abs. 7 2. Satz KStG: „*Im Falle der Anschaffung einer Beteiligung (Abs. 4) durch ein Gruppenmitglied bzw. den Gruppenträger oder eine für eine Gruppenbildung geeignete Körperschaft an einer betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen*

⁴⁰ Vgl. § 9 Abs. 7 KStG; Rz 444 – 447 KStR; Hirschler (2004), S. 320; Nolz / Mayr (2004), S. 80; o.V. (2004), S. 246; Stefaner / Weninger (2004a), S. 518 f; Bruckner (2005), Rz 1; Grünberger (2005), S. 389 f; Kofler / Kanduth-Kristen (2005), S. 186; Mayr (2005), S. 9; Burgstaller / Haslinger (2007), S. 293; Wiesner / Kirchmayr / Mayr (2009), K 298.

⁴¹ Vgl. Rz 444 – 447 KStR; Nolz / Mayr (2004), S. 81; o.V. (2004), S. 246; Trenkwalder (2004), S. 19; Bruckner (2005), Rz 1; Kofler / Kanduth-Kristen (2005), S. 186 f; Mayr (2005), S. 9; Burgstaller / Haslinger (2007), S. 293 f.

⁴² Vgl. Erlass des BMF vom 23.2.2005, GZ 010216/0031-IV/6/2005, Punkt 7.1; Mitterlehner (2004), S. 504; Nolz / Mayr (2004), S. 81; Bruckner (2005), Rz 2; Mayr (2005), S. 9.

Beteiligungskörperschaft (Abs. 2), ausgenommen unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter, ist ab Zugehörigkeit dieser Körperschaft zur Unternehmensgruppe beim unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger eine Firmenwertabschreibung [...] vorzunehmen.“

Vereinfacht ausgedrückt bedeutet dies, dass bei Einbeziehung einer unbeschränkt steuerpflichtigen Tochtergesellschaft in die Unternehmensgruppe eine Firmenwertabschreibung zulässig ist. Allerdings kommen nur Beteiligungen iSd § 9 Abs. 4 KStG in Frage. Zulässig sind demnach nur Beteiligungen mit mehr als 50% des Nennkapitals.⁴³

Beim Firmenwert handelt es sich um den Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten einerseits und dem anteiligen unternehmensrechtlichen Eigenkapital der Beteiligungskörperschaft erhöht um die stillen Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen andererseits. Der nach diesem Schema ermittelte Firmenwert unterliegt einer Beschränkung auf maximal 50% der Anschaffungskosten und muss gleichmäßig über 15 Jahre verteilt abgeschrieben werden.⁴⁴

Wesentlich ist, dass die Firmenwertabschreibung nur in jenen Jahren zulässig ist, in denen die Tochtergesellschaft der Unternehmensgruppe angehört. Dies hat zur Folge, dass sowohl beim verspäteten Eintritt in die Gruppe als auch bei einem Austritt vor Ablauf der 15 Jahre die entsprechenden Fünfzehntelbeträge verloren gehen. Daraus resultiert, dass in der Regel keine vollständige Firmenwertabschreibung möglich ist, da bei einem unterjährigen Kauf der Beteiligung zumindest die Firmenwertabschreibung im ersten Jahr nicht abzugsfähig ist.⁴⁵

Hinsichtlich der Firmenwertabschreibung gibt es noch eine weitere Einschränkung. Hat die Muttergesellschaft eine Teilwertabschreibung von den Anschaffungskosten der Beteiligung an der Tochtergesellschaft vorgenommen, so muss der abschreibbare

⁴³ Vgl. Rz 448 – 480 KStR; Kohlhauser / Wette (2004), S. 604; Mitterlehner (2004), S. 503; Nolz / Mayr (2004), S. 81 f; Stefaner / Weninger (2004a), S. 517 f; Trenkwalder (2004), S. 19 f; Grünberger (2005), S. 390; Hirschler (2005), S. 20 f; Kofler / Kanduth-Kristen (2005), S. 188 – 197; Mayr (2005), S. 9.

⁴⁴ Vgl. § 9 Abs. 7 KStG; Rz 448 – 480 KStR; Kohlhauser / Wette (2004): S. 610; Mitterlehner (2004), S. 503 f; Stefaner / Weninger (2004a), S. 517 f; Trenkwalder (2004), S. 19 f; Grünberger (2005), S. 390; Hirschler (2005), S. 21 f; Kofler / Kanduth-Kristen (2005), S. 188 – 197; Mayr (2005), S. 9; Hofstätter (2007), S. 252.

⁴⁵ Vgl. § 9 Abs. 7 KStG; Rz 448 – 480 KStR; Kohlhauser / Wette (2004), S. 613; Mitterlehner (2004), S. 503 f; Stefaner / Weninger (2004a), S. 517 f; Trenkwalder (2004), S. 19 f; Grünberger (2005), S. 390; Hirschler (2005), S. 21 f; Kofler / Kanduth-Kristen (2005), S. 188 – 197; Mayr (2005), S. 9.

Firmenwert im ersten Jahr der Zugehörigkeit zur Unternehmensgruppe um die steuerwirksame Teilwertabschreibung gekürzt werden. Weiters sei darauf hingewiesen, dass die Firmenwertabschreibung nur bei unbeschränkt steuerpflichtigen Tochtergesellschaften zulässig ist.⁴⁶

Möglich ist auch, dass aus der Anschaffung der Beteiligung ein negativer Firmenwert resultiert. Gemäß § 9 Abs. 7 KStG ist dieser gewinnerhöhend anzusetzen. Eine erfolgte Zuschreibung zu einem negativen Firmenwert erhöht den Buchwert der Beteiligung. Bei der Firmenwertabschreibung handelt es sich nicht um ein Wahlrecht, sondern um eine zwingend vorzunehmende steuerliche Maßnahme. Da es sich um eine rein steuerliche Maßnahme handelt, wird diese Abschreibung auch nicht im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss ausgewiesen.⁴⁷

Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe:

Eine weitere Rechtsfolge der Gruppenbesteuerung bezieht sich auf Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe. Die entsprechenden Bestimmungen finden sich in § 9 Abs. 5 KStG. Demzufolge führen Vermögensübertragungen innerhalb der Gruppe unter bestimmten Voraussetzungen nicht zur Auflösung der Gruppe. Zu den Vermögensübertragungen zählt besonders das Übertragen von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern von einem Gruppenmitglied auf ein anderes Gruppenmitglied. Diese Vorgänge führen allerdings nur dann nicht zu einer Auflösung der Unternehmensgruppe, wenn die finanzielle Verbindung innerhalb der Gruppe aufrecht bleibt.⁴⁸

Wird eine Beteiligung an einem Gruppenmitglied veräußert, so kommt es grundsätzlich zu einer Nachversteuerung. Dem Veräußerungserlös müssen die Anschaffungskosten gegenübergestellt werden. Diese sind um die steuerlich geltend gemachten (negativen) Firmenwertabschreibungen zu erhöhen bzw. zu vermindern.⁴⁹

⁴⁶ Vgl. § 9 Abs. 7 KStG; Rz 448 – 480 KStR; *Mitterlehner* (2004), S. 503; *Stefaner / Weninger* (2004a), S. 517 f; *Trenkwalder* (2004), S. 19 f; *Hirschler* (2005), S. 21 f; *Kofler / Kanduth-Kristen* (2005), S. 188 – 197; *Mayr* (2005), S. 9.

⁴⁷ Vgl. Rz 448 – 480 KStR; *Trenkwalder* (2004), S. 19 f; *Bruckner* (2005), Rz 7 – Rz 12; *Kofler / Kanduth-Kristen* (2005), S. 188 – 197; *Hofstätter* (2007), S. 252.

⁴⁸ Vgl. *Kofler / Kanduth-Kristen* (2005), S. 188 – 197; *Jettmar / Stieglitz* (2007), S. 136 f.

⁴⁹ Vgl. *Stefaner / Weninger* (2004a), S. 508; *Trenkwalder* (2004), S. 20; *Kofler / Kanduth-Kristen* (2005), S. 188 – 197.

Dies kann zur Folge haben, dass dieselben Erträge zweimal beim Steuerpflichtigen besteuert werden. Zunächst werden Gewinne des Gruppenmitglieds beim Gruppenträger besteuert. Kommt es zur Gewinnausschüttung, erhöht sich der Wert der Beteiligung. Aus diesem Grund führt die spätere Veräußerung zu der erneuten Besteuerung genau desselben Gewinnes wiederum beim Gruppenträger.⁵⁰

Die Rückabwicklung stellt eine einschneidende Maßnahme unter gewissen Voraussetzungen beim Ausscheiden eines Gruppenmitglieds dar. Die Rückabwicklung wird ausführlich in den nachfolgenden Kapiteln dargestellt.

2.3. Betriebswirtschaftliche Betrachtung der österreichischen Gruppenbesteuerung

Wesentlich ist es, bei der Gruppenbesteuerung nicht nur auf die steuerrechtlichen Vorteile zu achten, sondern auch auf sämtliche betriebswirtschaftliche Konsequenzen, die sich aus dieser Entscheidung ergeben. Die Gruppenbesteuerung kann einerseits auf die Organisation der Unternehmen oder des Konzerns haben, indem bei der Unternehmensorganisation vorwiegend darauf geachtet wird, den Konzern so zu gestalten, dass die steuerlichen Vorteile der Gruppenbesteuerung optimal genutzt werden können. Andererseits stellt sich aber auch die Frage, welche Auswirkungen die Gruppenbesteuerung auf die Bilanzierung haben kann.

Auswirkungen auf die Unternehmensorganisation:

Wolfgang Gassner hat bereits frühzeitig festgehalten, dass gewisse Anforderungen an eine Konzernbesteuerung zu stellen sind.⁵¹ Die Konzernbesteuerung muss derart gestaltet sein, dass sie keinen Einfluss auf die Organisation auszuüben hat und auch Divisionalisierungen, Profit Center Konzeptionen, Kooperationen in der Wirtschaft sowie Holdingstrukturen nicht entgegensteht. Die Organschaft konnte diesem Erfordernis nicht Rechnung tragen, da die Eingliederungsvoraussetzung zu starr waren und eine

⁵⁰ Vgl. *Stefaner / Weninger* (2004a), S. 508; *Trenkwalder* (2004), S. 20.

⁵¹ Vgl. *Gassner* (2001), S. 610.

hierarchische Konzernstruktur erforderten. Die Gruppenbesteuerung kommt diesem Erfordernis zeitgemäßer nach.⁵²

Aus der Forderung von *Wolfgang Gassner* lässt sich der Grundsatz ableiten, dass die Konzernbesteuerung idealerweise keinerlei Einfluss auf die Organisation des Konzerns haben sollte.⁵³ Eine ideale Konzernbesteuerung ist somit entscheidungsneutral. Das bedeutet, dass sich die Organisation eines Konzerns nach den betriebswirtschaftlich optimalen Erfordernissen ausrichtet und nicht die Steueroptimierung zum Ziel haben sollte.⁵⁴

Dies ist nicht nur ein Problem, das vorwiegend in der Literatur diskutiert wird, sondern auch von Relevanz für die Praxis:

„Jeder Geschäftsführer oder Vorstand eines Konzernunternehmens ist nämlich durch seine Sorgfaltspflicht dazu angehalten und verpflichtet, neben der reinen Steuergestaltung (einschließlich der Wahl der steueroptimalen Organisationsform) auch alle anderen Faktoren, die für das Wohl des Unternehmens eine Rolle spielen, zu berücksichtigen [...]. Dieser Entscheidungsprozess ist offenkundig umso leichter (und daher weniger fehleranfällig), je geringer der Einfluss der Konzernbesteuerung auf die Unternehmensorganisation ist.“⁵⁵

Die moderne Unternehmenspraxis verfügt häufig über Sparten- oder Divisionsorganisationen, die nicht hierarchisch geordnet sind, sondern als gleichberechtigte Organisationen gleichberechtigt dezentral in den Konzern eingebettet sind. Auch Mischkonzerne, Holdingstrukturen und das Konzept des Financial Investors sind häufig zu finden. Die Eingliederungsvoraussetzungen der Organschaft konnten hier häufig nicht erfüllt werden.⁵⁶

Durch die Liberalisierung des Zugangs zur Gruppenbesteuerung konnte hier Abhilfe geschaffen werden. So können beispielsweise reine Holding-Gesellschaften Gruppenträger werden. Diese Regelung wirkt sich auf das Verhältnis von Konzernbesteuerung und Konzernorganisation positiv aus.⁵⁷

⁵² Vgl. *Staringer* (2005), S. 495 f.

⁵³ Vgl. *Gassner* (2001), S. 610.

⁵⁴ Vgl. *Staringer* (2005), S. 496.

⁵⁵ *Staringer* (2005), S. 496.

⁵⁶ Vgl. *Staringer* (2005), S. 496 f.

⁵⁷ Vgl. *Staringer* (2005), S. 497.

Allerdings gibt es noch immer einige problematische Regelungen bei der Gruppenbesteuerung, die einer Strukturalität ebendieser entgegenstehen. Beispielsweise kommt eine ausländische Gesellschaft im Regelfall nicht als Gruppenträger in Frage, da beschränkt Steuerpflichtige in Österreich über eine eingetragene Zweigniederlassung verfügen müssen, um Gruppenträger werden zu können. Dies lässt sich leicht dadurch ändern, dass die Anteile in einer inländischen Holding zusammengefasst werden, welche dann der Gruppenträger wird. Allerdings tritt hier dann genau der Fall ein, dass die Gruppenbesteuerung den Aufbau des Konzerns maßgeblich beeinflusst.⁵⁸

Ein weiteres Problem hinsichtlich der Strukturalität stellt die Regelung zum Umgang mit Verlusten dar. Grundsätzlich werden Verluste eines Gruppenmitglieds dem Gruppenträger zugerechnet und können dort mit Gewinnen gegengerechnet werden. Liegen jedoch Vor- oder Außergruppenverluste des Gruppenmitglieds vor, werden diese zu sogenannten „Schwebeverlusten“ und sind nur mit künftigen Gewinnen des jeweiligen Gruppenmitglieds verrechenbar. Dies gilt hingegen nicht für den Gruppenträger. Dieser kann jene Verluste mit den Gewinnen verrechnen, die vor der Gruppenzeit oder außerhalb der Gruppe angefallen sind. Somit schafft die vorliegende Rechtslage einen steuerlichen Anreiz, jene Unternehmen zum Gruppenträger zu machen, die über hohe Alt-Verluste verfügen. Somit steht diese Regelung ebenso der geforderten Strukturalität entgegen.⁵⁹

Das KStG kennt die Regelung, dass nur ausländische Unternehmenseinheiten der ersten Ebene in die österreichische Unternehmensgruppe einbezogen werden dürfen. *Claus Staringer* kritisiert hierzu:

„Diese Rechtslage geht in hohem Maße an den Bedürfnissen einer vernünftigen Unternehmensorganisation vorbei. So wird es Konzernen steuerlich „verboten“, ihre Auslandsbeteiligungen im Ausland (zB unter einer ausländischen Landes- oder Regionalholding) zu bündeln, stattdessen müssen sie diese unmittelbar unter einer inländischen Muttergesellschaft positionieren. Die Konsequenz ist ein „flacher“ Konzernaufbau im Ausland, was häufig wirtschaftlich keinen Sinn macht.“⁶⁰

⁵⁸ Vgl. *Staringer* (2005), S. 497.

⁵⁹ Vgl. *Staringer* (2005), S. 498.

⁶⁰ *Staringer* (2005), S. 501.

Anhand dieser Beispiele lässt sich erkennen, dass die Gruppenbesteuerung einige problematische Regelungen enthält, die der geforderten Strukturalität nicht Rechnung tragen. Ist das vorrangige Ziel die Steueroptimierung, können die Regelungen zur Gruppenbesteuerung einen großen Einfluss auf die Gestaltung des Konzerns ausüben. Eine Konzernorganisation, die rein der Steueroptimierung dient, kann somit einer betriebswirtschaftlich optimalen Organisation entgegenstehen.⁶¹

Auswirkungen auf die Bilanzierung - Steuerumlage:

Das steuerliche Ergebnis ist dem Gruppenträger in dem Wirtschaftsjahr zuzurechnen, in das der Bilanzstichtag des jeweiligen Gruppenmitglieds fällt. Anhand dieser Regelung zeigt sich deutlich, dass der Bilanzstichtag eine große Rolle bei der Gruppenbesteuerung spielt. Bestehen abweichende Bilanzstichtage, so kann dies zu einer Hinauszögerung der Besteuerung führen. Dies bewirkt einen Zinseffekt zu Gunsten des Steuerpflichtigen. Somit besteht bei den Bilanzstichtagen ein gewisser Gestaltungsspielraum, da es zu unterschiedlichen Ergebnissen kommt, wenn die Gruppenmitglieder über idente oder unterschiedliche Bilanzstichtage verfügen. Allerdings gilt es zu beachten, dass es bei Konzernverhältnissen oftmals jedoch derartige Gestaltungen nicht zielführend sind, weil sie Reportingverpflichtungen nachkommen müssen, die für den Kapitalmarkt bestehen.⁶²

Die Effekte aus der Gruppenbesteuerung schlagen sich in den Jahresabschlüssen sowohl des Gruppenträgers als auch der Gruppenmitglieder nieder.⁶³

In § 9 Abs. 8 ist enthalten, dass der Gruppenantrag eine Erklärung über die Regelung über den Steuerausgleich enthalten muss. Aus diesem Grund wird zwischen den Mitgliedern einer Unternehmensgruppe eine sogenannte Steuerumlage vereinbart. Man unterscheidet zwischen einer positiven und einer negativen Steuerumlage.⁶⁴

Erzielt ein Gruppenmitglied Gewinn, so würde bei einer fehlenden Steuerausgleichsvereinbarung der Gruppenträger mit der auf den Gewinn des Gruppenmitglieds entfallenden Steuer belastet werden, da diesem das Ergebnis des Gruppenmitglieds zugerechnet wird. Diese Vorgehensweise würde jedoch den Gruppenträger gegenüber dem Gruppenmitglied benachteiligen. Bei einer Ausschüttung

⁶¹ Vgl. Artmann / Lux (2005), S. 289 f.

⁶² Vgl. Artmann / Lux (2005), S. 319 – 321; Pichler / Stockinger (2005), Rz 17 – 19.

⁶³ Vgl. Zöchling / Fraberger (2004), S. 518.

⁶⁴ Vgl. Artmann / Lux (2005), S. 303 – 306.

würde dies dazu führen, dass etwaige Minderheitsgesellschafter eines Gruppenmitglieds von dem überhöhten, da nicht mit Steuer belasteten Ergebnis, profitieren, während der Gruppenträger ein niedrigeres Ergebnis aufgrund der für das Gruppenmitglied bezahlten Steuer ausweisen muss und dementsprechend eine geringere Ausschüttung vornehmen kann. Aus diesem Grund muss das Gruppenmitglied den durch die Zurechnung des Ergebnisses erlittenen Nachteil beim Gruppenträger ausgleichen. Die Buchungssätze hierzu sind:⁶⁵

Gruppenmitglied: Steuern vom Einkommen und Ertrag / Verbindlichkeiten gegenüber (gg) verbundenen Unternehmen

Gruppenträger: Forderungen gg verbundenen Unternehmen / Steuern vom Einkommen und Ertrag

Erleidet ein Gruppenmitglied einen Verlust, so wird auch dieser dem Gruppenträger zugerechnet. Der zugerechnete Verlust mindert das Einkommen des Gruppenträgers und somit bei einer fehlenden Steuerausgleichsvereinbarung auch die zu tragende Steuerlast des Gruppenträgers. Besteht keine Ausgleichsvereinbarung, so handelt es sich um einen Verstoß gegen das Ausschüttungsverbot gemäß §§ 52, 54 AktG bzw. § 82 GmbHG. Aus diesem Grund ist eine negative Steuerumlage unabdinglich. Die negative Steuerumlage schlägt sich folgendermaßen in der Bilanz bzw. Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) nieder:⁶⁶

Gruppenmitglied: Forderungen gg verbundenen Unternehmen / Steuern vom Einkommen und Ertrag

Gruppenträger: Steuern vom Einkommen und Ertrag / Verbindlichkeiten gegenüber (gg) verbundenen Unternehmen

Diesem Buchungsschema liegt die Annahme zugrunde, dass die Steuerumlage garantiert, dass der Steueraufwand betriebswirtschaftlich angemessen verteilt wird. Deshalb sind die aus den Steuerumlagen resultierenden Salden beim Gruppenträger und beim

⁶⁵ Vgl. Artmann / Lux (2005), S. 305 f.

⁶⁶ Vgl. Artmann / Lux (2005), S. 303 f.

Gruppenmitglied in der Bilanz auszuweisen. Der Ausweis erfolgt unter den Posten Forderungen bzw. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen oder Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht.⁶⁷

Der Aufwand bzw. der Ertrag aus den Steuerumlagen muss zudem zusätzlich in der GuV als Vorspalte zum Posten „Steuern vom Einkommen und vom Ertrag“ oder im Anhang angegeben werden. Der Gruppenträger hat sowohl den gesamten Körperschaftsteueraufwand als auch den Saldo aus positiven und negativen Steuerumlagen anzuführen. Enthält der Steueraufwand des Gruppenmitglieds nichts anderes als die Steuerumlage, so ist die Bezeichnung des Postens um den Zusatz „(aus Steuerumlage)“ zu ergänzen.⁶⁸

Verfügen das Gruppenmitglied und der Gruppenträger über einen gesellschaftsrechtlichen Ergebnisabführungsvertrag, ist eine Umlagevereinbarung nicht nötig. In diesem Fall wird das gesamte unternehmensrechtliche Ergebnis des Gruppenmitglieds dem Gruppenträger zugerechnet.⁶⁹

Zu beachten ist, dass die Gruppenmitglieder trotz Gruppenzugehörigkeit unbeschränkt steuerpflichtige Steuersubjekte bleiben. Aus diesem Grund sind die Bestimmungen über latente Steueransprüche und -schulden weiterhin auf die Gruppenmitglieder anzuwenden. Laut § 198 Abs. 9 und 10 Unternehmensgesetzbuch (UGB) müssen für latente Steuerschulden verpflichtend Rückstellungen gebildet werden und für latente Steueransprüche besteht ein Aktivierungswahlrecht. Werden die Steueransprüche nicht aktiviert, muss deren Höhe im Anhang angegeben werden.⁷⁰

Eine latente Steuerlast eines Gruppenmitglieds ist wegen der Gruppenvereinbarung vom Gruppenträger zu tragen. Aus diesem Grund muss der Gruppenträger in der Bilanz nach dem UGB dann eine Rückstellung für diese latente Steuerschuld bilden, wenn dies noch nicht beim Gruppenmitglied erfolgt ist. Für Steueransprüche gibt es auch beim Gruppenträger ein Wahlrecht.⁷¹

Künftige Steuerbelastungen beim Gruppenträger können beispielsweise entstehen, wenn innerhalb der Gruppe ein interner Verlustvortrag vereinbart wurde. Bei diesem Vorgehen schreibt der Gruppenträger dem Gruppenmitglied für übernommene steuerliche Verluste keine negative Steuerumlage gut, sondern das Gruppenmitglied führt so lange keine

⁶⁷ Vgl. Zöchling / Fraberger (2004), S. 518; Artmann / Lux (2005), S. 319 – 321; Kammer der Wirtschaftstreuhand (2008), S. 157; o.V. (2008), S. 30.

⁶⁸ Vgl. Zöchling / Fraberger (2004), S. 518; Artmann / Lux (2005), S. 319 – 321; o.V. (2010), S. 16.

⁶⁹ Vgl. Artmann / Lux (2005), S. 319 – 321; Zöchling / Fraberger (2004), S. 518 f; o.V. (2010), S. 16.

⁷⁰ Vgl. § 237 Z 6 lit c UGB; o.V. (2010), S. 17.

⁷¹ Vgl. Zöchling / Fraberger (2004), S. 519 f; o.V. (2010), S.18

positive Umlage ab, bis der Verlust wieder verbraucht ist. Künftige Steuerbelastungen sind ebenso denkbar, wenn eine Steuerschlussausgleichvereinbarung besteht. Hierbei muss der Gruppenträger an das Gruppenmitglied dann eine Ausgleichszahlung für die bisher genutzten steuerlichen Verluste leisten, wenn das Gruppenmitglied aus der Unternehmensgruppe ausscheidet. Der Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision sieht in diesem Zusammenhang eine Notwendigkeit zur Bildung von Rückstellungen.⁷²

§ 9 Abs. 7 KStG sieht Firmenwertabschreibungen vor. Diese Firmenwertabschreibungen führen zu Steuererminderungen, die sich zu einem späteren Zeitpunkt wieder umkehren können. Der Fachsenat vertritt hier die Ansicht, dass weder im Zeitpunkt des Unternehmenserwerbs noch im Zeitpunkt des Abschlusses des Gruppenvertrags für künftige steuerliche Vorteile eine aktive latente Steuerabgrenzung gebildet werden kann.⁷³

Auswirkungen auf die Bilanzierung - Anhangsangaben:

Die §§ 226 ff UGB bzw. § 265 f UGB regeln jene Angaben, die im Anhang gemacht werden müssen. Hierunter fallen auch einige Angaben zur Gruppenbesteuerung. Folgende Sachverhalte müssen sowohl beim Gruppenträger als auch beim Gruppenmitglied angegeben werden:

- Wesentliche Grundzüge des Gruppenvertrages und die gewählte Umlagemethode
- Finanzielle Verpflichtungen aus einem Steuerschlussausgleich
- Nicht als Rückstellung für latente Steuern angesetzte quasi permanente Differenzen (wie zB aus eingefrorenen Verlusten oder aus einer steuerlichen Firmenwertabschreibung)⁷⁴

⁷² Vgl. *Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision* (2008), S. 6 - 9; *Zöchling / Fraberger* (2004), S. 519 f; *o.V.* (2010), S. 18.

⁷³ Vgl. *Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision* (2008), S. 8; *Zöchling / Fraberger* (2004), S. 519 f; *o.V.* (2010), S. 19.

⁷⁴ Vgl. *Zöchling / Fraberger* (2004): S. 518; *Artmann / Lux* (2005), S. 319 – 321; *o.V.* (2010): S. 20.

Auswirkungen auf die Bilanzierung - Bilanzberichtigung:

Ändert sich nachträglich etwas betreffend den Unternehmensgruppenbestand, zum Beispiel durch das Ausscheiden eines Gruppenmitglieds, kann es sein, dass es zu Unrichtigkeiten hinsichtlich des vorliegenden unternehmensrechtlichen Jahresabschlusses durch den Ausweis einer falschen Steuerumlage kommt. Dies ist dann besonders schwerwiegend, wenn es zur Rückabwicklung der Unternehmensgruppe kommt. In der Literatur wird die Ansicht vertreten, dass eine Änderung im laufenden Jahresabschluss ausreichend sei. Dem Informationsziel des UGB-Jahresabschlusses wird auch dann Rechnung getragen, wenn im laufenden Jahresabschluss die vollständige Darstellung der Unrichtigkeiten und deren Auswirkungen erfolgt. Eine Berichtigung sämtlicher betroffener Jahresabschlüsse sei demnach nicht erforderlich.⁷⁵

Aus steuerrechtlicher Sicht zeigt sich ein anderes Bild. Hier müssen nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) sämtliche unrichtige Bilanzen bis zum Ursprung des Fehlers berichtigt werden. Dies gilt auch dann, wenn die Veranlagung nicht mehr korrigiert werden kann. Aus steuerlicher Sicht ist eine Bilanzberichtigung immer dann vorzunehmen, wenn die Bilanz Unrichtigkeiten aufweist, weil der Steuerpflichtige anders bilanziert hat, als er bilanzieren hätte müssen. Dies ist laut einem Erkenntnis des VwGH dann der Fall, wenn Bilanzposten unrichtig sind. Der VwGH bejaht dies jedenfalls für eine Änderung der Steuerumlagen und bei Wegfall einer Unternehmensgruppe. Der VwGH führt dazu aus, dass, ausgehend vom EStG, eine periodenfremde Nacherfassung nicht möglich ist.⁷⁶

„Während im Steuerrecht zwingend eine Korrektur der aufgrund der Veränderungen der steuerlichen Gruppe unrichtigen/unrichtig gewordenen Steuerumlagen und damit der Bilanz im Ursprungsjahr durchzuführen ist, entspricht es der herrschenden Meinung im Unternehmensrecht/Handelsrecht, die Änderung konzentriert im Jahr des Erkennens vorzunehmen. Dies gilt sowohl für die Berichtigung der Steuerumlage als auch für den Wegfall der Unternehmensgruppe innerhalb der ersten drei Bestandsjahre.“⁷⁷

⁷⁵ Vgl. o.V. (2010), S. 20; Beiser (2008), S. 785.

⁷⁶ Vgl. VwGH, 552/61; VwGH, 85/14/0076; VwGH, 88/13/0241; VwGH, 91/14/0179; VwGH, 88/14/0097; VwGH, 90/14/0034.

⁷⁷ Vgl. o.V. (2010), S. 20.

2.4. Zusammenfassung

Durch die Schaffung einer Unternehmensgruppe erfolgt die Durchbrechung des Individualbesteuerungsprinzips. Mehrere Unternehmenseinheiten können unter einem Gruppenträger zusammengefasst und einer gemeinsamen Besteuerung unterworfen werden. Dadurch ergibt sich die Möglichkeit des Ausgleichs von Gewinnen und Verlusten und so einer vorteilhaften Besteuerung. Folgende Punkte sind die Eckpunkte der Gruppenbesteuerung:

- Finanzielle Verbindung von mehr als 50%
- Gruppenantrag beim zuständigen Finanzamt
- Gruppenmitgliedschaft ist nicht zwingend, sondern optional
- an der Spitze der Unternehmensgruppe steht der Gruppenträger
- Gruppenmitglieder sind jene Körperschaften, die unter dem Gruppenträger in die Unternehmensgruppe einbezogen wurden
- ausländische Gruppenmitglieder sind zulässig, allerdings nur auf der 1. Ebene
- Beteiligungsgemeinschaften und Mehrmüttergruppen sind zulässig
- Gruppenbesteuerung bewirkt eine rein steuerliche Ergebniszurechnung
- Ergebniszurechnung erfolgt stufenweise, immer zum übergeordneten Gruppenmitglied, bis alles dem Gruppenträger zugeordnet wurde (Ebenenzurechnung)
- unabhängig vom Beteiligungsausmaß wird im Inland das Ergebnis immer zu 100% zugerechnet
- von ausländischen Gruppenmitgliedern werden anteilige Verluste im Ausmaß der Beteiligungsquote berücksichtigt
- Firmenwertabschreibung auf unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder
- keine Teilwertabschreibung auf Gruppenmitglieder
- Mindestzugehörigkeit zur Gruppe beträgt 3 Jahre⁷⁸

⁷⁸ Vgl. Lang et al. (2007), S. 169; Trösztler (2010), S. 523 – 527.

3. Das Ausscheiden von inländischen Unternehmen aus der österreichischen Gruppenbesteuerung

3.1. Grundlegendes zum Ausscheiden von inländischen Unternehmen aus der österreichischen Gruppenbesteuerung

Beim Ausscheiden von Unternehmenseinheiten aus der Gruppenbesteuerung gibt es verschiedene Möglichkeiten. Zunächst spielt der Zeitpunkt des Ausscheidens eine große Rolle. Außerdem hat das Ausscheiden eines Gruppenmitglieds andere Konsequenzen als jenes des Gruppenträgers.

Jedem Gruppenmitglied wird das einseitige Recht eingeräumt, sein Ausscheiden aus der Gruppe beim zuständigen Gruppenfinanzamt zu erklären. Das zuständige Finanzamt ist jenes, welches die Körperschaftsteuer des Gruppenträgers zu erheben hat.⁷⁹ Für sämtliche Änderungen innerhalb der Unternehmensgruppe gilt eine Anzeigepflicht, die in § 9 Abs. 9 KStG normiert ist. Die Anzeigefrist beträgt einen Monat.⁸⁰ Wird diese Erklärung vom Gruppenträger oder dem einzigen verbleibenden Gruppenmitglied abgegeben, so hat dies die sofortige Beendigung der Unternehmensgruppe zur Folge. Dies begründet sich in der Voraussetzung, dass jede Unternehmensgruppe aus einem Gruppenträger und zumindest einem Gruppenmitglied zu bestehen hat.⁸¹

Die Erklärung des Gruppenmitglieds, die bezüglich des Ausscheidens beim Finanzamt abgegeben werden muss, stellt keinen Antrag dar, sondern die Rechtswirkungen dieser Erklärung treten bereits mit deren Abgabe *ex lege* ein. Die Angabe eines Grundes für das Ausscheiden aus der Gruppenbesteuerung ist nicht erforderlich, da das Ausscheiden an sich an keinerlei Voraussetzungen geknüpft ist. Die Abgabe einer Erklärung zum Austritt eines Gruppenmitglieds beim zuständigen Finanzamt führt dazu, dass beim Gruppenträger eine Anzeigepflicht entsteht. Diese Anzeigepflicht führt laut § 9 Abs. 9 TS 4 zu einem geänderten Feststellungsbescheid. Grundsätzlich ist das Ausscheiden einzelner Mitglieder aus der Gruppenbesteuerung unschädlich für den Fortbestand der Unternehmensgruppe. Für das ausgeschiedene Gruppenmitglied bedeutet der Austritt,

⁷⁹ Vgl. § 9 Abs. 9 KStG; Rz 1563 KStR.

⁸⁰ Zur Berechnung der Monatsfrist siehe § 108 Abs. 2 BAO.

⁸¹ Vgl. Rz 1563 KStR, *Achatz / Haslehner* (2005), Rz 13 f; *Achatz / Pichler / Stockinger* (2005), Rz 26; *Quantschnigg et al.* (2005), S. 612.

dass das Ergebnis in Zukunft wieder selbsttätig einer Versteuerung zuzuführen ist. Aus diesem Grund ist das Gruppenmitglied verpflichtet, das Ausscheiden auch seinem zuständigen Finanzamt anzuzeigen.⁸²

Grundsätzlich kann auch der Gruppenträger sein Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe erklären. Dies hat die sofortige Beendigung der gesamten Unternehmensgruppe zur Folge, da die Gruppenträgereigenschaft dem Gesetz nach nicht übertragbar ist. Mit dem Ausscheiden des Gruppenträgers wird daher die Unternehmensgruppe jedenfalls aufgelöst.⁸³

Erklärt eine beteiligte Körperschaft ihr Ausscheiden aus der Gruppenbesteuerung und ist diese nicht auf der untersten Ebene der Unternehmensgruppe, so scheiden auch jene Körperschaften aus, die sich unter der ausscheidenden Körperschaft befinden. Dies ist auch dann der Fall, wenn durch das Ausscheiden eines Gruppenmitglieds die ausreichende finanzielle Verbindung zu weiteren Mitgliedern nicht mehr gegeben ist.⁸⁴

3.2. Das Ausscheiden von inländischen Unternehmen aus der österreichischen Gruppenbesteuerung vor Ablauf der Mindestdauer

§ 9 Abs. 10 KStG legt eine Mindestdauer für das Bestehen der Unternehmensgruppe fest. Die Mindestdauer beträgt drei Jahre. Als Zweck dieser Vorschrift wird nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (ErlRV) zum StRefG 2005 die Vermeidung von unerwünschten Gestaltungsmaßnahmen genannt.⁸⁵ Die Erfüllung der Mindestdauer ist dann gegeben, wenn dem Gruppenträger das Einkommen aus drei vollen Wirtschaftsjahren tatsächlich zugerechnet wurde. Die Mindestdauer muss für jedes Gruppenmitglied einzeln berechnet werden. Sie beginnt mit jenem Wirtschaftsjahr zu laufen, in dem erstmals die Ergebnisse dem nächsthöheren Gruppenmitglied oder dem Gruppenträger zugerechnet wurden. Scheidet ein Gruppenmitglied oder der Gruppenträger innerhalb dieses Zeitraums aus der Gruppe aus, so kommt es zur so genannten Rückabwicklung der zugerechneten Ergebnisse. Dabei sind jene steuerlichen

⁸² Vgl. Rz 1563 KStR; *Achatz / Haslehner* (2005), Rz 18 - Rz 23; *Achatz / Pichler / Stockinger* (2005), Rz 26.

⁸³ Vgl. Rz 1563 KStR; *Achatz / Haslehner* (2005), Rz 20; *Achatz / Pichler / Stockinger* (2005), Rz 21.

⁸⁴ Vgl. Rz 1563 KStR; *Achatz / Pichler / Stockinger* (2005): Rz 19 f; *Quantschnigg et al.* (2005), S. 612.

⁸⁵ Vgl. ErlRV 451 BlgNr XXII. GP, S. 21.

Verhältnisse wiederherzustellen, die sich ohne die Zugehörigkeit der ausscheidenden Körperschaft zur Unternehmensgruppe ergeben hätte. Hierbei erfolgt keine Unterscheidung zwischen ausländischen und inländischen Gruppenmitgliedern.⁸⁶

Das Ausscheiden eines einzelnen Gruppenmitglieds vor Ablauf der Mindestdauer hat auf den Fortbestand der Unternehmensgruppe keinen Einfluss. Aus dem ersten Satz des § 9 Abs. 10 KStG ließe sich ableiten, dass hinsichtlich der Mindestbestandsdauer auf den Bestand der gesamten Gruppe abzustellen ist. TS 1 des § 9 Abs. 10 KStG weist jedoch darauf hin, dass jedes in der Gruppe bestehende Zurechnungsverhältnis einzeln betrachtet werden muss. Somit muss für jedes Beteiligungsverhältnis einzeln geprüft werden, ob die erforderliche Mindestdauer sowie die dreimalige Ergebniszurechnung gegeben ist. Ist dies nicht der Fall, kommt es zu der Rückabwicklung hinsichtlich dieses Gruppenmitglieds, nicht jedoch der gesamten Unternehmensgruppe.⁸⁷

Kommt es vor Ablauf der Mindestdauer zum Ausscheiden eines Gruppenmitglieds, das beteiligte Körperschaft ist, so kommt es ebenfalls zur Rückabwicklung. Hier sind außerdem alle Gruppenmitglieder von der Rückabwicklung betroffen, die unter der beteiligten Körperschaft stehen.⁸⁸ Es ist auch möglich, dass beteiligte Körperschaften nach Ablauf der Mindestdauer ausscheiden. Dabei kann es sein, dass diese Körperschaft Ergebnisse zugerechnet bekommen hat, die es aufgrund verschiedener Bilanzstichtage noch nicht an den Gruppenträger weiterverrechnen konnte. Diese „hängengebliebenen“ Ergebnisse müssen im Zeitpunkt des Ausscheidens wieder den betreffenden Beteiligungs-Körperschaften rückgerechnet werden.⁸⁹

In der Literatur gibt es auch unterschiedliche Ansätze, die dafür sprechen, dass das Nicht-Einhalten der Mindestdauer nicht immer zur Rückabwicklung führen muss. Verschiedene Autoren sprechen sich dafür aus, dass eine Rückabwicklung unterbleiben kann, wenn die gesetzte Maßnahme sich aus einer wirtschaftlichen Notwendigkeit ergibt und nicht eine reine Gestaltungsmaßnahme zur Steuervermeidung darstellt. Dies ist insbesondere bei Insolvenz oder Liquidation eines Unternehmens innerhalb der dreijährigen Mindestdauer der Fall.⁹⁰

⁸⁶ Vgl. Rz 1565 KStR; *o.V.* (2004), S. 246; *Achatz / Pichler / Stockinger* (2005), Rz 1 f.; *Quantschnigg et al.* (2005), S. 612; *Plott* (2009), S. 436.

⁸⁷ Vgl. Rz 1565 KStR; *o.V.* (2004), S. 246; *Achatz / Pichler / Stockinger* (2005), Rz 12.

⁸⁸ Vgl. Rz 1565 KStR; *o.V.* (2004), S. 246; *Achatz / Pichler / Stockinger* (2005), Rz 14 – 20; *Quantschnigg et al.* (2005), S. 614.

⁸⁹ Vgl. Rz 1566 KStR; *o.V.* (2004), S. 246; *Achatz / Pichler / Stockinger* (2005), Rz 14 – 20; *Quantschnigg et al.* (2005), S. 614.

⁹⁰ Vgl. *Achatz / Pichler / Stockinger* (2005), Rz 1 f.

Zu beachten ist, dass bei der Rückabwicklung § 205 Bundesabgabenordnung (BAO) zur Anwendung kommt. Auf die Herabsetzung bzw. Nichtfestsetzung von Anspruchszinsen wird auf Antrag gemäß § 205 Abs. 6 BAO verzichtet.

3.3. Das Ausscheiden von inländischen Unternehmen aus der österreichischen Gruppenbesteuerung nach Ablauf der Mindestdauer

Das Ausscheiden nach Ablauf der Mindestdauer zieht im Gegensatz zum Ausscheiden vor Ablauf der Mindestdauer nicht die Rückabwicklung nach sich. Wurden dem Gruppenträger die Ergebnisse von drei Wirtschaftsjahren voll zugerechnet, so kann jedes Gruppenmitglied ohne drohende Rückabwicklung seinen Austritt aus der Unternehmensgruppe erklären. Auf die Ergebniszurechnung während der Gruppenzugehörigkeit hat dies keine Auswirkungen. Besteht die Unternehmensgruppe für mindestens 36 Monate, so kann in den meisten Fällen die Zurechnung der Ergebnisse zum Gruppenträger auf Dauer gewährleistet werden. Für die folgenden Wirtschaftsjahre hat das ausgeschiedene Gruppenmitglied sein Ergebnis wiederum selbst zu versteuern. Die bereits in Kapitel 3.1 erwähnte Anzeigepflicht besteht auch hier.⁹¹

Besondere Vorsicht hinsichtlich der Einhaltung der Mindestdauer ist bei sogenannten Rumpfwirtschaftsjahren gegeben. Entsteht bei einem Gruppenmitglied ein Rumpfwirtschaftsjahr, so verlängert sich die Mindestdauer um jene Zeitspanne, bis die Zurechnung der Ergebnisse ein drittes, zwölf Monate umfassendes Wirtschaftsjahr umfasst.⁹²

Markus Achatz, Peter Pichler und Johann Stockinger sind allerdings der Ansicht, dass die 36 Monate umfassende Mindestbestandsdauer nur für Gruppenmitglieder verpflichtend ist. Das heißt, dass die Mindestdauer beim Gruppenträger drei Wirtschaftsjahre betragen muss, diese insgesamt aber weniger als 36 Monate umfassen können. Für diese Sichtweise spricht nach Ansicht der Autoren der Wortlaut von § 9 Abs. 10 TS 1 KStG. Diese Norm verlangt, dass eine dreimalige Ergebniszurechnung iSd Abs. 6 in einem Zeitraum von 36 Monaten von den Gruppenmitgliedern zum Gruppenträger verlangt. Somit sollte ein Rumpfwirtschaftsjahr auf Ebene des Gruppenträgers keinen Einfluss auf

⁹¹ Vgl. Rz 1566 KStR; *Lang / Schuch / Staringer* (2011), § 9 KStG, Rz 205.

⁹² Vgl. Rz 360 KStR.

den Fortbestand der Unternehmensgruppe haben. Auch in den ErlRV wird die schädliche Wirkung eines Rumpfwirtschaftsjahres nur für Gruppenmitglieder festgehalten.⁹³

Nicht nur die Dauer von 36 Monate ist für die Abwehr der Rückabwicklung einer Unternehmensgruppe von Bedeutung. § 9 Abs. 10 TS 1 KStG nennt als weitere Voraussetzung, dass das steuerlich maßgebliche Ergebnisse von drei, jeweils zwölf Monate umfassenden Wirtschaftsjahren zugerechnet werden muss. Die zweite Voraussetzung ist somit neben der 36-monatigen Mindestbestandsdauer auch die dreimalige Zurechnung des Ergebnisses. Besteht nun die Unternehmensgruppe für mehr als 36 Monate, erfolgte jedoch keine dreimalige Zurechnung des Ergebnisses eines Gruppenmitglieds, so hat bei Ausscheiden des Gruppenmitglieds nach Ansicht einiger Autoren auch hier eine Rückabwicklung zu erfolgen. Dieser Sachverhalt kann sich vor allem aus unterschiedlichen Bilanzstichtagen der jeweiligen Gruppenmitglieder ergeben.⁹⁴

3.4 Das Ausscheiden von inländischen Unternehmen aus der österreichischen Gruppenbesteuerung durch Umgründung

Umgründungen gehören zur Unternehmenspraxis dazu und werden häufig durchgeführt. Fraglich ist, wie sich die einzelnen Tatbestände auf die Gruppenbesteuerung auswirken und ob durch eine Umgründung das Ausscheiden von Gruppenmitgliedern bewirkt werden kann. Hierzu sollen beispielhaft die Folgen einer Verschmelzung von Gruppenmitgliedern, einer errichtenden sowie einer verschmelzenden Umwandlung dargestellt werden.

Die Verschmelzung:

Durch die Verschmelzung von Gruppenmitgliedern kommt es zum Ende der Personenqualität und der Subjektidentität der verschmolzenen Gesellschaft. Dabei kommt es zur Verdichtung des Erfolges der Gruppenmitglieder. Es erfolgt die

⁹³ Vgl. ErlRV, 451, XXII. GP, S. 21; *Achatz / Pichler / Stockinger* (2005), Rz 7.

⁹⁴ Vgl. *Mühlehner* (2004), S. 93 f; *Achatz / Pichler / Stockinger* (2005), Rz 8 - Rz 19; *Kiffmann* (2006), S. 459.

Konzentration der Aktiva und Passiva sowie Aufwendungen und Erträge auf einen Rechtsträger. Kommt es zu dieser Verdichtung innerhalb der Unternehmensgruppe und nicht zu einer Beendigung der Konsolidierung von Gewinnen und Verlusten, so wirkt sich dies nicht negativ auf den Fortbestand der Unternehmensgruppe aus. Bei Verschmelzung auf ein gruppenfremdes Mitglied kommt es zu einer Verdünnung hinsichtlich der Gewinne und Verluste. Dies bewirkt das Ausscheiden der verschmolzenen Gesellschaft aus der bestehenden Unternehmensgruppe.⁹⁵

Ausgehend vom Gesetzeswortlaut wäre eine Rückabwicklung zwar zulässig, nach hA gebietet der Sinn des Gesetzes jedoch eine eingeschränkte Anwendung. Durch die Vorschrift der Mindestdauer soll eine willkürliche Verlustverlagerung unterbunden werden. Dies ist durch die Verschmelzung zwischen Gruppenmitgliedern jedoch nicht der Fall, da die Ergebnisse innerhalb der Gruppe verdichtet werden und nicht verloren gehen. Somit sind Verschmelzungen innerhalb der Unternehmensgruppe schadlos.⁹⁶

Eine Unternehmensgruppe kann auch aus dem Gruppenträger und einem einzigen Gruppenmitglied bestehen. Kommt es hier innerhalb der Mindestdauer zur Verschmelzung des einzigen Gruppenmitglieds mit dem Gruppenträger, hat dies die Beendigung und Rückabwicklung der Unternehmensgruppe zur Folge. Hierzu muss allerdings ein entsprechender Feststellungsbescheid erlassen werden. Dies hat der UFS Feldkirch entschieden. Diese Entscheidung wird auch durch die Aussagen in den Umgründungssteuerrichtlinien (UmgrStR) 2002 gestützt.⁹⁷

Diese Ansicht wird sowohl durch die eindeutige Formulierung des § 9 Abs. 10 KStG als auch § 9 Abs. 5 letzter Satz KStG gestützt. Diese Bestimmung normiert, dass die finanzielle Verbundenheit in der Gruppe bei Vermögensübertragungen innerhalb dieser aufrecht bleibt. Der Gruppentatbestand erfordert jedenfalls zwei oder mehr Teilnehmer. Diese Voraussetzung ist durch die Verschmelzung der einzigen Teilnehmer nicht mehr erfüllt und hat die Beendigung der Gruppe zur Folge.⁹⁸

⁹⁵ Vgl. Rz 351 – 354c UmgrStR; *Haslinger* (2004), S. 82; *Achatz / Pichler / Stockinger* (2005), Rz 8 - 19; *Kiffmann* (2006), S. 459.

⁹⁶ Vgl. *Haslinger* (2004), S. 82; *Beiser* (2008), S. 785; *Kolienz* (2009), S. 501.

⁹⁷ Vgl. UFS 17.11.2009, RV/0197-F09; Rz 354c UmgrStR; *Kolienz* (2009), S. 501.

⁹⁸ Vgl. Rz 354c UmgrStR; *Haslinger* (2004), S. 82; *Beiser* (2008), S. 785; *Kolienz* (2009), S. 501.

Die Umwandlung:

Bei Umwandlungen iSd Artikel (Art.) II Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) ist zwischen der errichtenden und der verschmelzenden Umwandlung zu unterscheiden. Die Folgen der errichtenden Umwandlung sollen an einem Beispiel demonstriert werden: Der Gruppenträger ist zu 51% an einem Gruppenmitglied in der Rechtsform einer GmbH beteiligt. Die restlichen 49% werden von Unternehmen gehalten, die nicht in der Gruppe sind. Die GmbH soll nun in eine Kommanditgesellschaft (KG) umgewandelt werden (errichtende Umwandlung nach Art. II UmgrStG).⁹⁹

Durch diese errichtende Umwandlung kommt es nun nicht zu einer Verdichtung in der Erfolgskonsolidierung, sondern zu einer Verdünnung, verglichen mit der vorherigen Gruppenbesteuerung. Bei Körperschaften erfolgt nach den Regeln der Gruppenbesteuerung die Zurechnung der Ergebnisse im Ausmaß von 100%, unabhängig vom tatsächlichen Beteiligungsausmaß. Bei der KG ist dies nicht der Fall, hier werden die Ergebnisse ausschließlich im Ausmaß der Beteiligungsquote zugerechnet, also zu 51%. Der Rest wird den Gruppenfremden zugerechnet. Erfolgt die errichtende Umwandlung vor Ablauf der Mindestdauer, kommt § 9 Abs. 10 KStG zur Anwendung und es kommt zur Rückabwicklung der Unternehmensgruppe. Die Wirkungen der Gruppenbesteuerung fallen rückwirkend weg. Nach Ablauf der Mindestdauer scheidet das betreffende Gruppenmitglied aus der Unternehmensgruppe aus, aber die Rückabwicklung ist nicht erforderlich.¹⁰⁰

Auch die Folgen der verschmelzenden Umwandlung sollen an einem Beispiel demonstriert werden: Der Gruppenträger ist zu 90% an einem Gruppenmitglied beteiligt, das die Rechtsform einer GmbH hat. Die restlichen 10% werden von Gruppenfremden gehalten. Das Gruppenmitglied wird im Zuge einer verschmelzenden Umwandlung auf den Gruppenträger übertragen. Hier kommt es im Gegensatz zur errichtenden Umwandlung zur Verdichtung in der Erfolgskonsolidierung.¹⁰¹

„Der Erfolg (Gewinn oder Verlust) wird nicht nur ertragsteuerrechtlich zugerechnet (und über Steuerumlagen ausgeglichen), sondern die Aufwendungen und Erträge schlagen sich direkt in der Gewinn- und Verlustrechnung eines Gruppenmitgliedes (hier: des

⁹⁹ Vgl. Haslinger (2004), S. 85 f; Beiser (2008), S. 786.

¹⁰⁰ Vgl. Haslinger (2004), S. 82; Beiser (2008), S. 786.

¹⁰¹ Vgl. Haslinger (2004), S. 82; Beiser (2008), S. 785.

*Gruppenträgers) nieder. Das gesamte Vermögen (alle Aktiva und Passiva) geht im Wege einer Gesamtrechtsnachfolge auf den Hauptgesellschafter über. Aufgrund des Ausscheidens der Gruppenfremden durch eine Barabfindung nach § 2 UmwG ist der gesamte Erfolg (Gewinn und Verlust) direkt dem bisherigen Gruppenträger zuzurechnen.*¹⁰²

Da es auch hier wie beim Beispiel der Verschmelzung zu einer Verdichtung der Ergebnisse kommt, ist die Rückabwicklung der Unternehmensgruppe nicht ziel- und sachgerecht. Somit hat auch die verschmelzende Umwandlung keinen negativen Einfluss auf den Fortbestand der Unternehmensgruppe.¹⁰³

Möglich ist auch die Umwandlung eines Gruppenmitglieds in eine Personengesellschaft. Dieser Sachverhalt soll anhand eines Beispiels erläutert werden: Ein Gruppenträger hat eine 51%ige Beteiligung an einem Gruppenmitglied in Form einer GmbH. Die restlichen 49% werden von den übrigen Gruppenmitgliedern gehalten. Diese GmbH wird nun in eine Personengesellschaft (OG/KG) umgewandelt. Aufgrund des Durchgriffsprinzips werden die Aufwendungen und Erträge der Personengesellschaft nun direkt den Gruppenmitgliedern zugerechnet. Somit wird auch hier die Erfolgskonsolidierung verdichtet. Auch hier ist § 9 Abs. 5 letzter Satz KStG anzuwenden. Vermögensübertragungen innerhalb der Gruppe sind schadlos. Somit haben Umwandlungen innerhalb der Unternehmensgruppe keinerlei Einfluss auf die Gruppenbesteuerung.¹⁰⁴

Es bleibt festzuhalten, dass Umgründungen innerhalb der Unternehmensgruppe keinerlei Einfluss auf die Gruppenbesteuerung haben, da es hier zu einer Verdichtung der Erfolgskonsolidierung kommt. Allerdings sind Umgründungen immer dann problematisch, wenn Gruppenfremde involviert sind. Wird das Ergebnis nun in einem geringeren Ausmaß oder gar nicht mehr dem Gruppenträger zugerechnet, kommt es bei Umgründungen innerhalb der Mindestdauer zum Ausscheiden des Gruppenmitglieds und es hat die Rückabwicklung der Unternehmensgruppe zu erfolgen. Umgründungen nach Ablauf der Mindestdauer führen ebenfalls zum Ausscheiden, wenn es zu einer Verdünnung der Konsolidierung von Gewinnen und Verlusten kommt. Allerdings fallen

¹⁰² *Beiser* (2008), S. 786 f.

¹⁰³ Vgl. *Beiser* (2008), S. 786.

¹⁰⁴ Vgl. *Beiser* (2008), S. 786.

die Wirkungen der Gruppenbesteuerung nicht rückwirkend weg, sondern die Ergebniszurechnung für die Jahre der Zugehörigkeit bleibt erhalten. Zu beachten ist, dass ab dem Zeitpunkt des Ausscheidens aus der Unternehmensgruppe das ehemalige Gruppenmitglied sein Ergebnis nun wieder selbst zu versteuern hat.¹⁰⁵

Die Rückabwicklung wäre beispielsweise dann der Fall, wenn der Gruppenträger auf eine gruppenfremde Gesellschaft verschmolzen wird. Das Bundesministerium für Finanzen (BMF) sieht hier im Rahmen der UmgrStR jedenfalls die sofortige Beendigung der Unternehmensgruppe vor.¹⁰⁶ Begründet wird dies damit, dass eine derartige Verschmelzung nicht den Voraussetzungen des § 9 Abs. 5 KStG für den Fortbestand der Unternehmensgruppe entspricht.¹⁰⁷

3.5. Zusammenfassung

Jedes Gruppenmitglied hat das einseitige Recht, sein Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe zu erklären. Damit die steuerlichen Folgen der Gruppenbesteuerung auch tatsächlich nachhaltig genutzt werden können, müssen zwei Voraussetzungen erfüllt werden, die in § 9 Abs. 10 KStG festgeschrieben sind. Einerseits muss die Unternehmensgruppe für mindestens drei, jeweils zwölf Monate umfassende Wirtschaftsjahre, also 36 Monate bestehen. Andererseits müssen dem Gruppenträger jeweils drei Ergebnisse des Gruppenmitglieds zugerechnet werden. Sind diese beiden Tatbestände erfüllt, hat das Ausscheiden eines einzelnen Gruppenmitglieds keinen Einfluss auf die Ergebniszurechnung und den Fortbestand der Unternehmensgruppe. Es besteht jedoch eine Anzeigepflicht beim zuständigen Finanzamt und das ausgeschiedene Gruppenmitglied hat von diesem Zeitpunkt an sein Ergebnis wiederum selbst zu versteuern.¹⁰⁸

Erfüllt das Ausscheiden des Gruppenmitglieds die oben genannten Voraussetzungen nicht, so hat eine Rückabwicklung der Unternehmensgruppe zu erfolgen. Dabei sind jene steuerlichen Verhältnisse wiederherzustellen, die sich ohne die Gruppenbesteuerung ergeben hätten. Die Gruppenmitglieder werden dabei ertragssteuerlich so behandelt, als

¹⁰⁵ Vgl. *Beiser* (2008), S. 788; *Kolienz* (2009), S. 502 f.

¹⁰⁶ Vgl. Rz 354d UmgrStR; kritisch hierzu: *Aigner / Sedlacek* (2009), S. 801 – 804.

¹⁰⁷ Vgl. *Aigner / Sedlacek* (2009), S. 801; *Kolienz* (2009), S. 502 f.

¹⁰⁸ Vgl. *Achatz / Haslehner* (2005), Rz 13 f; *Achatz / Pichler / Stockinger* (2005), Rz 26; *Quantschnigg et al.* (2005), S. 612.

ob die Unternehmensgruppe nie bestanden hätte. Die zugerechneten Ergebnisse werden wieder zurückgerechnet. Eine etwaige vorgenommene Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs. 7 KStG ist ebenfalls wieder rückgängig zu machen. Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an den Gruppenmitgliedern sind während der Zugehörigkeit zur Unternehmensgruppe steuerlich nicht abzugsfähig. Bei der Rückabwicklung ist die Abzugsfähigkeit von Teilwertabschreibungen allerdings wieder nach den allgemeinen Grundsätzen gegeben. Auch etwaige Steuerumlagen sind rückabzuwickeln.¹⁰⁹

Dem Gesetzeswortlaut ist zu entnehmen, dass bei der Mindestbestandsdauer der Unternehmensgruppe nicht auf die Gruppe als Ganzes abzustellen ist, sondern jedes Beteiligungsverhältnis selbstständig zu beurteilen ist. Somit kommt es im Falle des Ausscheidens eines Gruppenmitglieds nicht zur Rückabwicklung der gesamten Gruppe, sondern nur des ausscheidenden Gruppenmitglieds.¹¹⁰

Ausscheiden		Rückabwicklung	Fortbestand	Auflösung
innerhalb der Mindestdauer	Ausscheiden eines inländischen Gruppenmitglieds	X	X	
	Ausscheiden des letzten verbleibenden Gruppenmitglieds	X		X
nach Ablauf der Mindestdauer	Ausscheiden eines inländischen Gruppenmitglieds		X	
	Ausscheiden des letzten verbleibenden Gruppenmitglieds			X
durch Umgründung innerhalb der Unternehmensgruppe	vor Ablauf der Mindestdauer		X	
	nach Ablauf der Mindestdauer		X	
	Umgründung des letzten Gruppenmitglieds /Gruppenträgers			X

¹⁰⁹ Vgl. o.V. (2004), S. 246; Achatz / Pichler / Stockinger (2005), Rz 14 – 20; Quantschnigg et al. (2005), S. 614.

¹¹⁰ Vgl. o.V. (2004), S. 246; Achatz / Pichler / Stockinger (2005), Rz 12.

		Rückabwicklung	Fortbestand	Auflösung
durch Umgründung mit gruppenfremden Körperschaften	vor Ablauf der Minstdauer	X	X	
	nach Ablauf der Minstdauer		X	
	Verschmelzung des Gruppenträgers auf gruppenfremde Körperschaft			X

Abbildung 1: Zusammenfassung zum Ausscheiden von inländischen Gruppenmitgliedern aus der österreichischen Gruppenbesteuerung¹¹¹

¹¹¹ Quelle: Eigene Darstellung.

4. Das Ausscheiden von ausländischen Unternehmen aus der österreichischen Gruppenbesteuerung

4.1. Grundlegendes zum Ausscheiden von ausländischen Unternehmen aus der österreichischen Gruppenbesteuerung

Eines der wichtigsten Merkmale der österreichischen Gruppenbesteuerung ist die Sofortberücksichtigung der Verluste von ausländischen Gruppenmitgliedern. Die Hinzurechnung von Gewinnen ist nicht zulässig. Die Zurechnung der Verluste erfolgt im Ausmaß der Beteiligungsquote. Die ausländischen Verluste müssen nach den österreichischen Vorschriften des Steuerrechts gemäß § 5 Abs. 1 EStG ermittelt werden. Das ausländische Ergebnis muss im Zuge einer Mehr-Weniger-Rechnung auf eine inländische Bemessungsgrundlage umgerechnet werden. Diese umgerechneten Verluste werden nun bei jenem Gruppenmitglied zugerechnet, das in ausreichendem Maße finanziell beteiligt ist. Hierbei erfolgt eine außerbilanzielle Erhöhung des Ergebnisses bei der ausreichend finanziell beteiligten Gesellschaft. Handelt es sich um Vorgruppenverluste im Ausland, so werden diese erst nachversteuert, wenn sie aufgebraucht sind.¹¹²

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist es für ausländische Gruppenmitglieder nicht notwendig, ihr Ausscheiden zu erklären. Dies wird damit begründet, dass ausländische Gruppenmitglieder den Gruppenvertrag nicht unterzeichnen müssen und auch sonst in keiner Weise deren Willen zum Beitritt zur Unternehmensgruppe kundtun müssen. Dies begründet sich darin, dass sich für das ausländische Gruppenmitglied durch die Teilnahme an einer österreichischen Unternehmensgruppe keine Änderungen ergeben.¹¹³ Erfolgt die Einbeziehung des ausländischen Gruppenmitglieds über eine ausreichend finanziell verbundene inländische Körperschaft, so kann auch nur diese inländische Beteiligungskörperschaft oder der Gruppenträger das Ausscheiden der ausländischen Unternehmenseinheit erklären.¹¹⁴

¹¹² Vgl. § 9 Abs. 6 Z 6 KStG; Rz 433b KStR; *Walter* (2004), S. 43 f; *Quantschnigg et al.* (2005), S. 594 f; *Tröszter* (2010), S. 523; *Lang / Schuch / Staringer* (2011), § 9 Rz 177.

¹¹³ Vgl. Rz 1535 KStR; *Achatz / Haslehner* (2005), Rz 19; *Quantschnigg et al.* (2005), S. 594 f.

¹¹⁴ Vgl. Rz 1563 KStR; *Quantschnigg et al.* (2005), S. 612.

Bei inländischen Gruppenmitgliedern ist es von großer Bedeutung, ob diese vor oder nach Ablauf der Mindestdauer aus der Unternehmensgruppe ausscheiden. Dies hat Auswirkungen auf die Ergebniszurechnung. Bei ausländischen Gruppenmitgliedern kommt es aber unabhängig von der Dauer der Zugehörigkeit zur Unternehmensgruppe jedenfalls zur Nachversteuerung aller noch offenen Verluste. Deshalb kann hier eine Unterscheidung von Sachverhalten betreffend das Ausscheiden vor bzw. nach Ablauf der Mindestdauer unterbleiben.

4.2. Die Nachversteuerung

Zunächst muss sichergestellt werden, dass eine doppelte Verlustverwertung im Inland und Ausland ausgeschlossen ist. Besteht die Möglichkeit, dass der Verlust im Ausland verwertet werden kann, so hat eine Verlustverrechnung in Österreich zu unterbleiben, da sonst Verlustzurechnung und -nachverrechnung zusammenfallen würden. Hierbei reicht die bloße Möglichkeit zur Verlustverrechnung aus, unabhängig davon, ob diese tatsächlich genutzt wird oder nicht.

Eine Nachversteuerung hat in jenem Jahr zu erfolgen, indem der jeweilige im Inland verwertete Verlust im Ausland nach Maßgabe des ausländischen Steuerrechts verwertet wurde bzw. verwertet hätte werden können. Die Nachversteuerung ist maximal im Ausmaß der Doppelverlustberücksichtigung vorzunehmen. Somit ist die Nachversteuerung auf jenen Teil der Verluste beschränkt, die in Österreich berücksichtigt wurden.¹¹⁵

Scheidet nun ein ausländisches Gruppenmitglied aus der Unternehmensgruppe aus, bevor die zugerechneten Verluste vollständig nachverrechnet wurden, so müssen im Jahr des Ausscheidens sämtliche noch offenen Verluste bei jenem Gruppenmitglied in voller Höhe als Gewinn zugerechnet werden, dem zuvor auch die Verluste zugerechnet wurden. Ist jenes Gruppenmitglied bereits vor dem ausländischen Gruppenmitglied ausgeschieden, so geht die Pflicht zur Nachversteuerung auf den Gruppenträger über.

¹¹⁵ Vgl. Rz 431 – 437d KStR; *Walter* (2004), S. 51; *Quantschnigg et al.* (2005), S. 594 f; *Stefaner / Weninger* (2005b), S. 187 f; *Trösztler* (2010), S. 530 f.

Das EStG kennt mit § 2 Abs. 8 EStG auch so genannte Deckelungen. Diese gelten auch für die Nachversteuerung nach § 9 Abs. 6 Z 6 KStG, allerdings mit Ausnahme der Ausscheidensregelung.¹¹⁶

Die Verlustberücksichtigung von ausländischen Gruppenmitgliedern soll nur eine temporäre und keine endgültige Berücksichtigung sein. Ist die Möglichkeit der Verlustverwertung im Ausland gegeben, soll grundsätzlich eine Nachversteuerung in Österreich eintreten. Dabei ist die bloße Möglichkeit zur Verlustverwertung ausreichend.¹¹⁷

Verringert sich die Beteiligungsquote an einem ausländischen Gruppenmitglied, so wird eine Nachversteuerung ausgelöst. Hier kommt es zu einer teilweisen fiktiven Beteiligungsveräußerung. In den Körperschaftsteuerrichtlinien (KStR) wird dies damit begründet, dass die Zurechnung der ausländischen Verluste ebenfalls auf das Beteiligungsausmaß abstellt. Hätte schon immer ein geringeres Beteiligungsausmaß bestanden, so wäre auch ein geringerer Anteil an den Verlusten zugerechnet worden.¹¹⁸

Geht das ausländische Gruppenmitglieder unter (Liquidation oder Insolvenz) muss der zuzurechnende Betrag um die während der Dauer der Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen gekürzt werden, wenn der Vermögensverlust tatsächlich und endgültig ist.¹¹⁹

Dieser Sachverhalt soll an einem Beispiel verdeutlicht werden¹²⁰:

Der Gruppenträger hält eine 100%ige Beteiligung am ausländischen Gruppenmitglied. Dieses ausländische Gruppenmitglied erleidet in den Jahren 1 und 2 Verluste, die dem Gruppenträger zugerechnet wurden. In Jahr 3 verkauft das ausländische Gruppenmitglied einen seiner beiden Teilbetriebe und schüttet den Veräußerungserlös steuerfrei an den Gruppenträger aus. In den Jahren 7 und 8 erleidet das ausländische Gruppenmitglied Verluste, was die Liquidation nach sich zieht. Es erfolgt die Löschung im ausländischen Firmenbuch bzw. -register. Durch diesen Vorgang scheidet das ausländische Gruppenmitglied aus der Unternehmensgruppe aus. Nun tritt die Nachversteuerung aller noch offenen Verluste ein. Es handelt sich hierbei um einen tatsächlichen und endgültigen

¹¹⁶ Vgl. Rz 431 – 437d KStR; *Quantschnigg et al.* (2005), S. 594 f.; *Walter* (2004), S. 51 – 54; *Trösztler* (2010), S. 531; *Lang / Schuch / Staringer* (2011), § 9 Rz 181.

¹¹⁷ Vgl. Rz 434 KStR; *Walter* (2004), S. 51 – 54; *Stefaner / Weninger* (2005b), S. 188; *Trenkwalder* (2005b), S. 414; *Staringer* (2010), S. 370 f.; *Trösztler* (2010), S. 531.

¹¹⁸ Vgl. Rz 435 KStR; *Walter* (2004), S. 51 – 54; *Trenkwalder* (2005b), S. 422; *Trösztler* (2010), S. 531 f.

¹¹⁹ Vgl. Rz 435 KStR; *Walter* (2004), S. 51 – 54; *Trenkwalder* (2005b), S. 422; *Trösztler* (2010), S. 531 f.

¹²⁰ Vgl. *Mayr* (2009), S. 367.

Verlust. Aus diesem Grund ist der Nachversteuerungsbetrag um etwaige nicht steuerwirksame Teilwertabschreibungen während der Gruppenzugehörigkeit zu kürzen.¹²¹ Die Nachversteuerung wird nach hA auch dann ausgelöst, wenn ein vormals ausländisches Gruppenmitglied zur unbeschränkten Steuerpflicht in Österreich wechselt oder wenn das Gruppenmitglied Teil eines Systems konsolidierter Besteuerung im Ausland ist.¹²²

„Bei Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds kommt es jedenfalls und unabhängig davon zur Nachverrechnung [Anm.: aller noch offenen Beträge], ob es bei aufrechter Mitgliedschaft (zB mangels Verwertbarkeit der Verluste im Ausland) zur Nachverrechnung gekommen wäre.“¹²³

4.3. Das wirtschaftliche Ausscheiden von ausländischen Unternehmen aus der österreichischen Gruppenbesteuerung

In der Vergangenheit war es üblich, dass ausländische Gruppenmitglieder ausgehöhlt wurden und als Mantelgesellschaften weitergeführt wurden, um die Nachversteuerung der offenen Verluste bei Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds zu verhindern. Solange die Beteiligung an diesem ausländischen Gruppenmitglied bestand, konnte die Nachversteuerung unterbleiben.¹²⁴

Um solche Gestaltungen zu verhindern, wurde im Rahmen des BBG 2009 eine Verschärfung der Nachversteuerung eingeführt. Im Zuge des Budgetbegleitgesetzes (BBG) 2009 wurde § 9 Abs. 6 Z 6 KStG um den Tatbestand des wirtschaftlichen Ausscheidens bei ausländischen Gruppenmitgliedern erweitert. Dem tatsächlichen Ausscheiden eines ausländischen Gruppenmitglieds wurde das wirtschaftliche Ausscheiden gleichgestellt. Der Gesetzgeber knüpft beim Tatbestand des wirtschaftlichen Ausscheidens eng an das Umgründungssteuerrecht an. Hierbei wird auf § 4 Z 1 lit c UmgrStG verwiesen.¹²⁵

¹²¹ Vgl. Walter (2004), S. 51 – 54; Mayr (2009), S. 367.

¹²² Vgl. Rz 438 KStR; Trenkwalder (2005b), S. 414; Lang / Schuch / Staringer (2011), § 9 Rz 184.

¹²³ Rz 434 KStR.

¹²⁴ Vgl. Rz 437a KStR; Hofinger (2009), S. 457; Mayr (2009), S. 365; Mayr / Schlager (2010), S. 243.

¹²⁵ Vgl. Rz 437a KStR; Hofinger (2009), S. 458; Mayr (2009), S. 365; Mayr / Schlager (2010), S. 243; Stefaner (2010), T 79.

§ 4 Z 1 lit c UmgrStG spricht von der wirtschaftlichen Vergleichbarkeit. Verluste sind dann vom Abzug ausgeschlossen, wenn die Vergleichbarkeit nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse nicht mehr gegeben ist.¹²⁶ Hierzu wird das Jahr, in dem der Verlustabzug vorgenommen werden soll, jenem Jahr gegenübergestellt, in dem der Verlust entstanden ist. Die Vergleichbarkeit stützt sich auf quantitative, betriebswirtschaftliche Kriterien wie beispielsweise Umsatz, Anlagevermögen und Anlageintensität, Umlaufvermögen, Bilanzsumme und Beschäftigtenanzahl. Ist die Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben, spricht man von einer qualifizierten Umfangverminderung. Die Nachversteuerung aller noch nicht im Ausland verwerteten Verluste bei der österreichischen Muttergesellschaft muss dann erfolgen, wenn die Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist. Dabei wird der Umfang des ausländischen Gruppenmitglieds mit jenem Umfang im Zeitpunkt des Entstehens des Verlusts verglichen. Kommt es zu einer Minderung der maßgeblichen Kriterien um mehr als 75% ist keine Vergleichbarkeit mehr vorhanden. Bei der Frage, welche Kriterien heranzuziehen sind, kommt es auch auf das Gesamtbild unter Berücksichtigung der unternehmens- und branchenbezogenen Umstände an.¹²⁷

Abzustellen ist jeweils auf das Jahr der Verlustentstehung. Anhand dieses Zeitpunkts wird die wirtschaftliche Vergleichbarkeit beurteilt. Hat sich der Umfang, gemessen an den obigen Kriterien, des ausländischen Gruppenmitglieds wesentlich gemindert, so kommt es zu einer Nachversteuerung der Auslandsverluste. Dabei sind jene Verluste an jenem Bilanzstichtag, an dem die Vergleichbarkeit nicht mehr vorhanden ist, nachzuversteuern.¹²⁸

In den UmgStR wird von einer wirtschaftsjahrbezogenen, fraktionierten Rückwärtsbetrachtung ausgegangen.¹²⁹ Da auch für die Bestimmungen der Gruppenbesteuerung an diesen Tatbestand ausgegangen wird, ist die Annahme zulässig, dass es auch im Rahmen der Gruppenbesteuerung zu dieser Betrachtungsweise kommt. Dies begründet sich darin, dass auf den Zeitpunkt der Verlustentstehung abgestellt wird und es somit auch hier zu einer periodenbezogenen, fraktionierten Betrachtung kommt. Es

¹²⁶ Vgl. *Hofinger* (2009), S. 458; *Mayr* (2009), S. 366; *Mayr / Schlager* (2010), S. 243.

¹²⁷ Vgl. Rz 222 UmgrStR; Rz 437a KStR; *Hofinger* (2009), S. 458; *Mayr* (2009), S. 366; *Mayr / Schlager* (2010), S. 243; *Stefaner* (2010), T 79 f.

¹²⁸ Vgl. Rz 437a KStR; *Hofinger* (2009), S. 458; *Mayr* (2009), S. 366 f; *Mayr / Schlager* (2010), S. 243.

¹²⁹ Vgl. Rz 588 UmgStR.

werden somit nur jene Verluste nachversteuert, die bis zum Zeitpunkt des Verlusts der Vergleichbarkeit entstanden sind.¹³⁰

Scheidet nun ein ausländisches Gruppenmitglied aus, weil es die maßgeblichen Kriterien zum Vergleichszeitpunkt um mehr als 75% unterschreitet, so verliert es die Vergleichbarkeit und es kommt zu einer Nachversteuerung aller noch offenen Verluste. Ziel dieser Regelung ist es, die Nachversteuerung sicherzustellen und gegebenenfalls nur einzelne Jahre nachzuversteuern.

Die Vorgehensweise bei der fraktionierten Betrachtungsweise soll anhand eines Beispiels näher erläutert werden. Das Beispiel wurde dem Wartungserlass 2010 zu den KStR 2001 entnommen:¹³¹

Der Gruppenträger ist am ausländischen Gruppenmitglied I-AG zu 100% beteiligt und bekommt von diesem in den Jahren 01 bis 05 Verluste zugerechnet. Die Verluste sowie die maßgeblichen betriebswirtschaftlichen Parameter zur Bewertung der Vergleichbarkeit (zB Umsatz, Anlagevermögen, Umlaufvermögen, Bilanzsumme o.ä.) der I-AG in den Jahren 01 bis 06 betragen:

Jahr	Verlust	Parameter	Absinken aus Sicht der Jahre				
			02	03	04	05	06
01	-100	300	6,67%	36,67%	66,67%	76%	-
02	-200	280	-	32,14%	64,29%	74,29%	82,14%
03	-200	190	-	-	47,37%	62,11%	70%
04	-100	100	-	-	-	28%	50%
05	-150	72	-	-	-	-	37,5%
06	-150	50	-	-	-	-	-

Abbildung 2: Beispiel - Wirtschaftliches Ausscheiden¹³²

Vergleicht man den Umfang der I-AG im Jahr 01 mit dem Umfang in den Folgejahren, so zeigt sich, dass sich in Jahr 05 der Umfang der I-AG um mehr als 75%, nämlich um 76%, verringert hat. Deshalb scheidet die I-AG im Jahr 05 in Hinblick auf die im Jahr 01

¹³⁰ Vgl. Rz 437a KStR; Hofinger (2009), S. 458; Mayr (2009), S. 366; Mayr / Schlager (2010), S. 243; Stefaner (2010), T 80.

¹³¹ Vgl. Rz 437b KStR.

¹³² Quelle: Rz 437b KStR.

erzielten Verluste in Höhe von 100 aus der Unternehmensgruppe aus. Vergleicht man nun das Jahr 02 mit den Folgejahren, so zeigt sich, dass sich im Jahr 06 der Umfang der I-AG im Verhältnis zum Jahr 02 um 82,14% verringert hat. Deshalb scheidet die I-AG aus der Unternehmensgruppe im Jahr 06 in Hinblick auf die im Jahr 02 erzielten Verluste in Höhe von 200 aus der Unternehmensgruppe aus. Daher werden beim Gruppenträger im Jahr 05 nachzuversteuernde Verluste in Höhe von 100 und im Jahr 06 in Höhe von 200 gewinnerhöhend angesetzt. In den Jahren 03 bis 06 ist die Vergleichbarkeit noch gegeben, da sich in keinem der Vergleichspaare der Umfang um mehr als 75% verringert hat.¹³³

4.4 Das Ausscheiden von ausländischen Unternehmen aus der österreichischen Gruppenbesteuerung durch Umgründungen

Umgründungen können ebenfalls eine Nachversteuerung auslösen, da sie in gewissen Fällen ein Ausscheiden des Gruppenmitglieds bewirken können. Kommt es durch ein unterjähriges Ereignis zu einer rückwirkenden Auflösung zum letzten Bilanzstichtag der Unternehmensgruppe und scheidet dabei ein ausländisches Gruppenmitglied aus, so muss der Nachsteuerungsbetrag in jenem Wirtschaftsjahr erfasst werden, in dem die Unternehmensgruppe zuletzt bestanden hat.¹³⁴

Grundsätzlich führen die Umgründungen von ausländischen Gruppenmitgliedern immer zu einer Nachversteuerung. Im Zuge des AbgÄG 2009 wurden u.a. die entsprechenden Regelungen zu Umgründungen von ausländischen Gruppenmitgliedern angepasst. Durch bestimmte Gestaltungsmaßnahmen konnte das Eintreten der Nachversteuerung bisher vermieden werden. Die mangelnde wirtschaftliche Vergleichbarkeit nach § 4 Z 1 lit c UmgrStG, wie sie auch beim wirtschaftlichen Ausscheiden geregelt ist, führt auch beispielsweise bei Abspaltungen zur Nachversteuerung. Die Nachversteuerung kann nach den KStR nur dann vermieden werden, wenn es sich beim Rechtsnachfolger ebenfalls um ein ausländisches Gruppenmitglied handelt und bei diesem die Möglichkeit zur Nachversteuerung erhalten bleibt. Die Neuregelungen zum wirtschaftlichen Ausscheiden entsprechen somit den Aussagen der KStR.¹³⁵

¹³³ Vgl. Rz 437b KStR.

¹³⁴ Vgl. *Trösztler* (2010), S. 531.

¹³⁵ Vgl. Rz 437a KStR; *Mayr* (2009), S. 367.

Zu beachten gilt in Bezug auf Umgründungen, ähnlich wie bei inländischen Gruppenmitgliedern, dass Umgründungen innerhalb der Unternehmensgruppe keinen Einfluss auf den Fortbestand der Unternehmensgruppe haben. Scheidet jedoch das ausländische Gruppenmitglied durch Umgründung aus der Unternehmensgruppe aus, so hat eine Nachversteuerung zu erfolgen.¹³⁶

4.5. Zusammenfassung

Bei ausländischen Gruppenmitgliedern muss berücksichtigt werden, dass nur Verluste und keine Gewinne zugerechnet werden dürfen. Allerdings ist diese Verlustverwertung keine endgültige, sondern nur eine temporäre. Die bloße Möglichkeit zur Verlustverwertung im Ausland ist ausreichend, um in Österreich eine Nachversteuerung auszulösen. Scheidet nun ein ausländisches Gruppenmitglied aus der Gruppenbesteuerung aus, so sind jedenfalls alle noch offenen Verluste nachzuversteuern.¹³⁷

Dem tatsächlichen Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds wurde im Zuge des BBG 2009 das wirtschaftliche Ausscheiden gleichgestellt. Hierbei erfolgt eine enge Anlehnung an die Regelungen des UmgrStG, das diesen Tatbestand des wirtschaftlichen Ausscheidens ebenfalls kennt. Hier kommt es zu einer Nachversteuerung aller offenen Verluste, auch wenn diese endgültig sind und nicht im Ausland verwertet werden können.¹³⁸

¹³⁶ Vgl. Rz 354 UmgrStR.

¹³⁷ Vgl. Rz 431 – 437d KStR; *Quantschnigg et al.* (2005), S. 594 f; *Walter* (2004), S. 51 – 54; *Trösztler* (2010), S. 531; *Lang / Schuch / Staringer* (2011), § 9 Rz 181.

¹³⁸ Vgl. Rz 437b KStR; *Hofinger* (2009), S. 458; *Mayr* (2009), S. 366; *Mayr / Schlager* (2010), S. 243; *Stefaner* (2010), T 80.

Ausscheiden:		Nachversteuerung	Fortbestand	Auflösung
vor Ablauf der Mindestdauer	des ausländischen Gruppenmitglieds	X	X	
	des letzten verbleibenden Gruppenmitglieds	X		X
nach Ablauf der Mindestdauer	des ausländischen Gruppenmitglieds	X	X	
	des letzten verbleibenden Gruppenmitglieds	X		X
wirtschaftliches Ausscheiden	des ausländischen Gruppenmitgliedes	X	X	
durch Umgründungen innerhalb der Unternehmensgruppe	des ausländischen Gruppenmitglieds	X	X	
	des letzten ausländischen Gruppenmitglieds	X		X
durch Umgründungen mit gruppenfremden Körperschaften	des ausländischen Gruppenmitglieds	X	X	
	des letzten ausländischen Gruppenmitglieds	X		X

Abbildung 3: Zusammenfassung zum Ausscheiden von ausländischen Gruppenmitgliedern aus der österreichischen Gruppenbesteuerung

5. Die Europarechtskonformität der Regelungen des Ausscheidens aus der österreichischen Gruppenbesteuerung

5.1. Rahmenbedingungen des Gemeinschaftsrechts hinsichtlich des Ausscheidens aus der österreichischen Gruppenbesteuerung

Hauptkritikpunkt an der Organschaft aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht war, dass die Anwendung der Organschaft auf inländische Gesellschaften beschränkt war. Grenzüberschreitende Sachverhalte waren nicht möglich. Der Ergebnisabführungsvertrag stellte ebenfalls einen großen Kritikpunkt dar, da dieses formale Erfordernis in einigen Staaten von Rechts wegen nicht erfüllt werden konnten und somit die dort ansässigen Gesellschaften ebenfalls von der Anwendung der Organschaft ausgeschlossen wurden.¹³⁹

Die neue österreichische Gruppenbesteuerung wurde in der Literatur vorwiegend als attraktiv und fortschrittlich gelobt. Auch sollen die Regelungen der neuen Gruppenbesteuerung weit über jene Erfordernisse hinausgehen, die gemeinschaftsrechtlich geboten wären.¹⁴⁰ Ein genauerer Blick auf die Bestimmungen des § 9 KStG zeigt jedoch, dass dieser einige Bestimmungen enthält, die sehr wohl gemeinschaftsrechtlich bedenklich sind und zu Problemen führen können.

Die direkten Steuern innerhalb der EU wurden noch nicht harmonisiert. Sie fallen somit grundsätzlich unter die Zuständigkeit des jeweiligen Mitgliedstaats. Allerdings müssen entsprechende gesetzliche Regelungen auch den Anforderungen des Gemeinschaftsrechts genügen.¹⁴¹

Untersucht man Sachverhalte der Gruppenbesteuerung auf ihre Konformität mit dem Europarecht hin, so wird grundsätzlich auf die Wahrung der Grundfreiheiten abgestellt. Dies ist darauf zurückzuführen, dass bei einem grenzüberschreitenden Sachverhalt, der einen wirtschaftlichen Hintergrund aufweist, der EG-Vertrag zur Anwendung kommt.¹⁴²

Im EG-Vertrag sind die Grundfreiheiten enthalten. Der grenzüberschreitende Sachverhalt

¹³⁹ Vgl. *Stefaner / Weninger* (2004b): S. 444.

¹⁴⁰ Vgl. zB. *Gassner* (2004), S. 510; *Hirschler / Schindler* (2004), S. 512; *Stefaner* (2004), S. 418 f; *Tissot* (2004), S. 416 f; *Quantschnigg et. al.* (2005), S. 5 f; *Wiesner / Kirchmayr / Mayr* (2009), K 1 f; *Staringer* (2006), S. 493; *Lang et al.* (2007): S. 2.

¹⁴¹ Vgl. *Tumpel / Tissot* (2007), S. 434.

¹⁴² Vgl. EGV Art. 26 – 197.

ist im Rahmen der Gruppenbesteuerung durch die Möglichkeit der Einbeziehung von ausländischen Unternehmen eindeutig gegeben.¹⁴³

Die Niederlassungsfreiheit ist eine der Grundfreiheiten gemäß Art. 49 EGV. Ziel ist es, die Gründung von Betriebsstätten und Tochtergesellschaften in anderen Staaten der EG zu schützen.¹⁴⁴ Um von einem grenzüberschreitenden Sachverhalt sprechen zu können, ist eine Mehrheitsbeteiligung im Ausland nicht erforderlich. Vorausgesetzt wird jedoch die Möglichkeit der Einflussnahme auf die Geschäftsführung der jeweiligen Tochtergesellschaft mit einer angemessenen Verzinsung oder einer entsprechenden Gewinnbeteiligung. Die Gruppenbesteuerung setzt jedoch eine Mehrheitsbeteiligung voraus, somit ist die Anwendbarkeit der Niederlassungsfreiheit auf jeden Fall gegeben.¹⁴⁵

Typischerweise wird im Rahmen der Gründung einer Tochtergesellschaft Kapital an diese gegeben. Durch die Beteiligung entsteht in der Regel ein Anspruch auf Gewinnbeteiligung. Aus diesem Grund muss neben der Niederlassungsfreiheit ebenso die Kapitalverkehrsfreiheit angewendet werden.¹⁴⁶ Hinsichtlich dieser beiden Punkte kann im Rahmen der Gruppenbesteuerung gegen Gemeinschaftsrecht verstoßen werden. Besonders zu beachten sind in diesem Zusammenhang die aus den Grundfreiheiten abgeleiteten Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote¹⁴⁷

Folgende Aussage ist regelmäßig in den Urteilen des EuGH zu den direkten Steuern zu finden:

„Die direkten Steuern fallen zwar in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten, doch müssen diese ihre Befugnisse unter Wahrung des Gemeinschaftsrechts ausüben und deshalb jede Diskriminierung aufgrund der Staatsangehörigkeit unterlassen.“¹⁴⁸

Der EuGH hat im Rahmen seiner Urteile immer wieder festgehalten, dass dieses allgemeine Diskriminierungsverbot in der Arbeitnehmerfreizügigkeit, der Niederlassungsfreiheit, der Dienstleistungsfreiheit und der Kapitalverkehrsfreiheit Niederschlag gefunden hat. Als Diskriminierungen werden Ungleichbehandlungen verstanden, die auf das Merkmal der Staatsangehörigkeit zurückzuführen sind. Der EuGH

¹⁴³ Vgl. *Stefaner / Weninger* (2004b), S. 443; *Staringer* (2006), S. 494.

¹⁴⁴ Vgl. EGV Art. 49.

¹⁴⁵ Vgl. *Stefaner / Weninger* (2004b), S. 443.

¹⁴⁶ Vgl. EGV Art. 54.

¹⁴⁷ Vgl. *Stefaner / Weninger* (2004b), S. 443 f; *Tumpel / Tissot* (2007), S. 434.

¹⁴⁸ Vgl. EuGH, Rs C-80/84, Rz 16; EuGH, Rs C-107/94, Rz 36; EuGH, Rs C-250/95, Rz 19; EuGH, Rs C-311/97, Rz 19; EuGH, Rs C-251/98, Rz 17; EuGH, Rs C-397/98 und C-410/98, Rz 37.

geht in seiner Rechtsprechung davon aus, dass Diskriminierungen nur durch jene Gründe gerechtfertigt werden können, die im EG-Vertrag zu finden sind. Dies ist dann der Fall, wenn die Ungleichbehandlung aufgrund der Aufrechterhaltung der nationalen Sicherheit, Gesundheit oder Ordnung geboten ist.¹⁴⁹

Das Beschränkungsverbot bezieht sich auf jene Regelungen, die geeignet sind, dass die Ausübung der Grundfreiheiten in jeglicher Hinsicht behindert oder eingeschränkt wird oder deren Ausübung weniger attraktiv erscheint.¹⁵⁰

„Die diesbezüglichen Bestimmungen betreffen einerseits die [...] Inländergleichbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat und andererseits soll sichergestellt werden, dass der Herkunftsstaat die Ausübung der Grundfreiheiten durch seine Staatsangehörigen oder einer nach seinem Recht gegründeten Gesellschaft in einem [sic!] anderen Mitgliedstaat nicht behindert.“¹⁵¹

Eine Differenzierung ist nur dann gemeinschaftsrechtskonform, wenn die Vergleichbarkeit der steuerlichen Situation nicht gegeben ist oder die Differenzierung aufgrund gewichtiger Gründe des Allgemeininteresses notwendig ist.¹⁵²

5.2. Rechtsprechung des EuGH in Hinblick auf das Ausscheiden

5.2.1. Das Marks & Spencer Urteil

Das Marks & Spencer Urteil wurde in der gesamten EU als richtungsweisend betrachtet und dementsprechend mit Spannung erwartet, da es Aufschluss darüber geben sollte, inwieweit und unter welchen Umständen die Regelungen der nationalen Gruppenbesteuerung auf grenzüberschreitende Sachverhalte auszuweiten sind.¹⁵³

Der Entscheidung des EuGH lag folgender Sachverhalt zugrunde: Marks & Spencer besteht aus einer Unternehmensgruppe, die in Großbritannien ansässig ist und u.a. Tochtergesellschaften in Belgien, Deutschland und Frankreich über eine niederländische

¹⁴⁹ Vgl. Kofler (2006), S. 160; Tumpel / Tissot (2007), S. 434 f.

¹⁵⁰ Vgl. Kofler (2006), S. 160; Tumpel / Tissot (2007), S. 434 f.

¹⁵¹ Tumpel / Tissot (2007), S. 434.

¹⁵² Vgl. Tumpel / Tissot (2007), S. 434.

¹⁵³ Vgl. Kofler (2006), S. 164; Stefaner (2006), S. 25; Petutschnig / Six (2009), S. 420.

Holding hält. Diese operativen Gesellschaften führen jährlich Verluste ein. Aus diesem Grund wurde die französische Gesellschaft verkauft und die Tätigkeiten der Tochtergesellschaften in Deutschland und Belgien eingestellt. Die Verluste wurden nach britischem Steuerrecht umgerechnet, um dort berücksichtigt werden zu können. Marks & Spencer beantragte die Berücksichtigung dieser Verluste. Die britische Steuerverwaltung lehnte diese Anträge mit der Begründung ab, dass der group relief¹⁵⁴ nur für jene Verluste zulässig sei, die auch im Inland entstanden sind. Die Ansässigkeit der Tochtergesellschaften im Vereinigten Königreich hätte somit dazu geführt, dass im Rahmen des group relief die Verluste mit den Gewinnen anderer Mitglieder ausgleichsfähig gewesen wären. Da die Tochtergesellschaften jedoch in anderen Mitgliedstaaten ansässig waren, war der grenzüberschreitende Verlustausgleich nicht zulässig. Aus diesem Grund hat sich Marks & Spencer auf das Gemeinschaftsrecht berufen, um die grenzüberschreitende Verlustverrechnung zu erwirken. Der in Großbritannien zuständige High Court of Justice hat schließlich das Verfahren ausgesetzt und dem EuGH mehrere Fragen zur Beurteilung vorgelegt.¹⁵⁵

Die erste Frage beschäftigte sich damit, ob die britische Regelung den Regelungen der damaligen Art. 43 und 48 EGV¹⁵⁶ entgegensteht, und zwar eine Regelung, die es einer inländischen Muttergesellschaft verwehrt, Verluste von Tochtergesellschaften abzuziehen, die im Ausland entstanden sind, wenn dies für im Inland ansässige Tochtergesellschaften zulässig ist. Hierbei geht es um die Frage eines Verstoßes gegen die Niederlassungsfreiheit:¹⁵⁷

„Mit der Niederlassungsfreiheit [...], die für sie die Aufnahme und Ausübung selbstständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen unter den gleichen Bedingungen wie den im Recht des Niederlassungsstaats für dessen eigene Angehörigen festgelegten umfasst, ist gem Art. 48 EG für die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Gemeinschaft haben, das Recht verbunden, ihre Tätigkeit in dem betreffenden

¹⁵⁴ Der britische group relief ist ein Antrag auf Konzernabzug für Verluste, ähnlich der österreichischen Gruppenbesteuerung. Vgl. dazu o.V. (2006), S. 44; *Stefaner* (2006), S. 25; *Petutschnig / Six* (2009), S. 421.

¹⁵⁵ Vgl. EuGH, Rs. C-446/03, Rz 18 - 26; o.V. (2006), S. 44; *Stefaner* (2006), S. 25; *Petutschnig / Six* (2009), S. 421.

¹⁵⁶ Die entsprechenden Regelungen finden sich in der aktuellen Fassung in den Art. 49 und 54.

¹⁵⁷ Vgl. EuGH, Rs. C-446/03, Rz 27 - 46; *Schuh* (2006), S. 498.

*Mitgliedstaat durch eine Tochtergesellschaft, Zweigniederlassung oder Agentur auszuüben.*¹⁵⁸

Ausgehend von diesem Wortlaut macht der EuGH in Bezug auf die Vorlagefrage grundsätzlich deutlich, dass die Niederlassungsfreiheit die Inländerbehandlung im Aufnahmemitgliedstaat sichern soll. Die diesbezüglichen Bestimmungen enthalten jedoch auch ein Verbot, dass der Herkunftsstaat die Niederlassung von Staatsangehörigen oder nach dortigem Recht gegründeten Gesellschaften in einem anderen Mitgliedstaat behindert.¹⁵⁹

Der britische group relief oder eine ähnliche Regelung, stellt eine Steuervergünstigung für die betreffende Gesellschaft dar. Durch die beschleunigte Verlustverrechnung wird dem Konzern ein Liquiditätsvorteil verschafft. Eine entsprechende Regelung, die die Verrechnung von inländischen Verlusten zulässt und die von ausländischen verbietet, ist geeignet, gegen die Niederlassungsfreiheit zu verstoßen. Dies begründet sich damit, dass diese Regelung dazu beitragen kann, dass die Muttergesellschaft dadurch von der Gründung von Tochtergesellschaften in anderen Mitgliedstaaten abgehalten werden kann.¹⁶⁰

Drei Rechtfertigungsgründe für das oben beschriebene Vorgehen wurden von dem Vereinigten Königreich und weiteren Mitgliedstaaten vorgebracht, die eine Erklärung abgegeben haben:

- Gewinne und Verluste sind spiegelbildlich zu behandeln.
- Es besteht die Gefahr der doppelten Verlustverwertung.
- Die Steuerfluchtgefahr, welche dadurch entstehen würde, dass die Verluste nicht im Ansässigkeitsstaat berücksichtigt werden.¹⁶¹

Zum ersten Rechtfertigungsgrund erklärte der EuGH, dass eine Verminderung der Steuereinnahmen nicht als Grund des Allgemeininteresses betrachtet werden kann, der eine Maßnahme rechtfertigen würde, die gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt. Als

¹⁵⁸ EuGH, Rs. C-446/03, Rz. 34.

¹⁵⁹ Vgl. EuGH, Rs. C-446/03, Rz 37 – 46; EuGH, Rs C-264/96, Rz. 21; EuGH, Rs. C-298/05, Rz. 33; *o.V.* (2006), S. 45; *Schuh* (2006), S. 498 f; *Stefaner* (2006), S. 25.

¹⁶⁰ Vgl. EuGH, Rs. C-446/03, Rz 18 – 26; *o.V.* (2006), S. 45; *Schuh* (2006), S. 498 f; *Stefaner* (2006), S. 25.

¹⁶¹ Vgl. EuGH, Rs. C-446/03, Rz 43; *o.V.* (2006), S. 46; *Stefaner* (2006), S. 26.

Rechtfertigungsgrund für den Ausschluss von ausländischen Unternehmenseinheiten vom britischen group relief wurde vorgebracht, dass das Vereinigte Königreich kein Besteuerungsrecht für die Gewinne der ausländischen Tochtergesellschaften innehat. Die Steuerhoheit steht grundsätzlich dem Ansässigkeitsstaat zu. Aus diesem Grund sollen auch die Verluste unberücksichtigt bleiben.¹⁶²

Dieses Argument wurde vom EuGH abgelehnt. Die Begründung baut sich wie folgt auf: Nach Auffassung des EuGH, ist zwar der Sitz des Steuerpflichtigen durchaus als Kriterium geeignet, eine etwaige Ungleichbehandlung zu rechtfertigen. Hierzu muss allerdings jeder Einzelfall darauf geprüft werden, ob diese Unterscheidung durch weitere objektive Kriterien gestützt wird, die diese Diskriminierung rechtfertigen. Dies wurde im vorliegenden Fall jedoch verneint. Allerdings erkannte der EuGH an, dass ein Abstellen auf die Ansässigkeit dann geboten sein kann, wenn dies zur Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis notwendig ist.¹⁶³

Hinsichtlich der Gefahr der doppelten Verlustverwertung meinte der EuGH, dass dies von den Mitgliedstaaten zu verhindern sei. Dies könne durch eine entsprechende Regelung vermieden werden, die den Abzug solcher Verluste versagt.¹⁶⁴

Die Verrechnung von Verlusten von einer ausländischen Tochtergesellschaft auf die inländische Muttergesellschaft birgt nach Ansicht des EuGH die Möglichkeit der Steuerflucht. Dies könnte dann der Fall sein, wenn der Verlust jenen Gesellschaften zugerechnet wird, die in einem Staat mit vergleichsweise höheren Steuersätzen ansässig ist und dadurch die Steuerersparnis am höchsten ist. Um diese Gefahr zu vermeiden, anerkannt der EuGH entsprechende Regelungen, die die Abzugsfähigkeit von ausländischen Verlusten normiert.¹⁶⁵

Diese Rechtfertigungsgründe beurteilte der EuGH als berechtigtes Interesse der Mitgliedstaaten. Aus diesem Grund wurden die Argumente einer Verhältnismäßigkeitsprüfung unterzogen. Hier stellte sich die Frage, ob die Regelung des britischen group relief über ein notwendiges Ausmaß zur Zielerreichung hinausgeht und ob hier weniger einschneidende Maßnahmen gesetzt werden könnten. Im Rahmen dieser Verhältnismäßigkeitsprüfung stellte sich heraus, dass es gemeinschaftsrechtswidrig ist,

¹⁶² Vgl. EuGH, Rs. C-446/03, Rz 43; *o.V.* (2006), S. 45; *Stefaner* (2006), S. 25 f.

¹⁶³ Vgl. EuGH, Rs. C-446/03, Rz 43 – 51; *o.V.* (2006), S. 46; *Stefaner* (2006), S. 26.

¹⁶⁴ Vgl. EuGH, Rs. C-446/03, Rz 47 f; *o.V.* (2006), S. 46; *Stefaner* (2006), S. 26.

¹⁶⁵ Vgl. EuGH, Rs. C-446/03, Rz 49 f; *o.V.* (2006), S. 46; *Stefaner* (2006), S. 25.

wenn der Ausgleich von Verlusten etwaiger ausländischer Tochtergesellschaften von einem Mitgliedstaat jedenfalls verboten wird.¹⁶⁶

Auch in diesem Fall bestätigte der EuGH im Einklang mit der ständigen Rechtsprechung grundsätzlich, dass die direkten Steuern in die Zuständigkeit der einzelnen Mitgliedstaaten fallen, diese jedoch die Anforderungen des Gemeinschaftsrechts erfüllen müssen. Daraus folgt, dass eine Benachteiligung von Investitionen im Ausland gegenüber jenen im Inland nicht zulässig ist. Durch den Ausschluss von ausländischen Einheiten aus dem britischen group relief erfolgt jedoch eine solche Benachteiligung. Diese Benachteiligung manifestiert sich einerseits im Zins- und Liquiditätsnachteil, welcher durch die Verwehrung des beschleunigten Verlustausgleichs entsteht. Andererseits zeigt sich gerade im vorliegenden Fall deutlich, dass der generelle Ausschluss von Einheiten aus der Gruppenbesteuerung selbst bei einer periodenübergreifenden Betrachtungsweise zu einem tatsächlichen Nachteil hinsichtlich der Steuerlast führen kann.¹⁶⁷

In seinem Urteil führte der EuGH aus, dass der Ausschluss von Ausgleichsmöglichkeiten ausländischer Verluste grundsätzlich zulässig sei. Allerdings ist es gemeinschaftsrechtswidrig, wenn der Ausgleich mit ausländischen Verlusten auch dann vom Mitgliedstaat verwehrt wird, wenn die Verlustverwertung im Zuge eines Verlustrücktrags oder eines Gruppenbesteuerungsregimes nicht möglich ist und auch in Zukunft keine Möglichkeit mehr besteht, den Verlust im Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft zu verwerten. Das heißt, dass ein Mitgliedstaat die Verwertung von Auslandsverlusten dann zulassen muss, wenn diese endgültig sind.¹⁶⁸

„Es verstößt jedoch gegen Artikel 43 EG und 48 EG, der gebietsansässigen Muttergesellschaft eine solche Möglichkeit [zur Verlustverrechnung, Anm.d.Verf.] dann zu verwehren, wenn die gebietsfremde Tochtergesellschaft die im Staat ihres Sitzes für den vom Abzugsantrag erfassten Steuerzeitraum sowie frühere Steuerzeiträume vorgesehene Möglichkeiten zur Berücksichtigung von Verlusten ausgeschöpft hat, gegebenenfalls durch Übertragung dieser Verluste auf einen Dritten oder ihre Verrechnung mit Gewinnen, die die Tochtergesellschaft in früheren Zeiträumen erwirtschaftet hat, und wenn keine Möglichkeit besteht, dass die Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft im Staat ihres Sitzes für künftige Zeiträume von ihr

¹⁶⁶ Vgl. *Stefaner* (2006), S. 26.

¹⁶⁷ Vgl. *Schuh* (2006), S. 498 f.; *Stefaner* (2006), S. 25 f.

¹⁶⁸ Vgl. EuGH, Rs. C-446/03, Rz 61; *Kofler* (2006), S. 164; *Staringer* (2006), S. 496; *Stefaner* (2006), S. 26.

*selbst oder von einem Dritten, insbesondere im Fall der Übertragung der Tochtergesellschaft auf ihn, berücksichtigt werden.*¹⁶⁹

5.2.2. Das Papillon Urteil

Das Urteil in der Rechtssache Papillon beruht auf folgendem Sachverhalt: Bei Papillon handelte es sich um eine Gesellschaft, die in Frankreich ansässig war. Diese Gesellschaft hielt eine 100%ige Beteiligung an der niederländischen APC BV. Die niederländische Gesellschaft war zu 99,9% an der Kiron SARL beteiligt, die ihren Sitz ebenfalls in Frankreich hatte. Es handelte sich somit um einen sogenannten Sandwich-Konzern, da die Mutter- sowie die Enkelgesellschaft ihren Sitz in Frankreich innehatte und nur die Tochter im Ausland ansässig war. Papillon wollte die französische Gruppenbesteuerung „*intégration fiscale*“ in Anspruch nehmen und eine steuerliche Unternehmensgruppe mit den beiden französischen Gesellschaften bilden. Dies versagte die Finanzverwaltung, da nach deren Ansicht die Bildung einer Unternehmensgruppe die Gründung einer Unternehmensgruppe mit einer Beteiligung, die über eine ausländische Tochtergesellschaft gehalten wurde, nicht zulässig sei. Papillon erhob dagegen das Rechtsmittel der Berufung. Das französische Höchstgericht in Steuersachen setzte das Verfahren aus und legte dem EuGH schließlich die Frage vor, ob die Versagung der Bildung dieser Unternehmensgruppe gemeinschaftsrechtswidrig sei.¹⁷⁰

Der EuGH erklärte, dass bei der Beurteilung dieses Sachverhalts nicht die Frage beantwortet werden würde, ob die Aufnahme der niederländischen Gesellschaft in die Unternehmensgruppe zulässig sei oder nicht, sondern lediglich ob es zulässig ist, die Bildung der Unternehmensgruppe zu versagen, weil die Tochtergesellschaft ihren Sitz im Ausland hat. Auch in diesem Fall ging es, wie schon in der Rechtssache Marks & Spencer, um eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit.¹⁷¹

Im Vorabentscheidungsersuchen wird festgehalten, dass die französische Regelung zu einer Minderung der Steuerlast der Muttergesellschaft führt, indem die Verrechnung aller Gewinne und Verluste im gesamten Konzern gestattet wird. Diese Regelung kann jedoch nur angewandt werden, wenn sämtliche Gesellschaften in Frankreich ansässig sind, in

¹⁶⁹ EuGH, Rs C-446/03, Rz 37 f.

¹⁷⁰ Vgl. EuGH, Rs. C-418/07, Rz 7 – 11; *o.V.* (2009), S. 152 f.

¹⁷¹ Vgl. EuGH, Rs. C-418/07, Rz 17; *o.V.* (2009), S. 152 f.

diesem Fall also Mutter-, Tochter- und Enkelgesellschaft. Hält die französische Muttergesellschaft ihre Beteiligung an der ebenfalls französischen Enkelgesellschaft über eine im Ausland ansässige Tochtergesellschaft, kann die steuerliche Integration nicht in Anspruch genommen werden. Für die Feststellung einer Benachteiligung muss immer der rein inländische Sachverhalt mit einem grenzüberschreitenden Sachverhalt verglichen werden, die jedoch vergleichbar sein müssen.¹⁷²

Die Argumentationsmuster der Mitgliedsstaaten, die schriftliche Erklärungen vorlegten, folgten jenen in der Rechtssache Marks & Spencer.¹⁷³ Die Notwendigkeit entsprechender Regelungen wurde wiederum mit der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse der einzelnen Mitgliedstaaten begründet. In Anlehnung an die Urteile Marks & Spencer und Oy AA¹⁷⁴ erfolgte auch hier der Verweis auf die Gefahr der doppelten Verlustverwertung sowie auf die Steuerfluchtgefahr.¹⁷⁵

Diese Argumentation wurde vom EuGH abgelehnt. Im vorliegenden Sachverhalt gehe es, nach Ansicht des EuGH, lediglich darum, ob Verluste, die in einem Mitgliedstaat erzielt wurden, verrechnet werden dürfen. Aus diesem Grund sei die Gefahr der Steuerflucht von vornherein ausgeschlossen. Die Rechtfertigung der Beschränkung der Niederlassungsfreiheit mit der Wahrung der Aufteilung des Besteuerungsrechts greift somit nicht.¹⁷⁶

Zweitens beurteilte der EuGH die Frage, ob die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit durch die Notwendigkeit der Wahrung der Kohärenz des Steuersystems gerechtfertigt werden kann. Hinsichtlich dieser Frage verwies der EuGH auf bereits ergangene Urteile¹⁷⁷, in denen der Gerichtshof diese Notwendigkeit in bestimmten Fällen als Rechtfertigungsgrund anerkannte. Eine Beschränkung ist demnach nur dann zu rechtfertigen, wenn es einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen einem steuerlichen Vorteil und einen Ausgleich dieses Vorteils durch eine steuerliche Belastung gibt. Dieser unmittelbare Zusammenhang muss vor dem Hintergrund des verfolgten Ziels dieser Regelung beurteilt werden.¹⁷⁸

Hierzu führte die französische Regierung aus, dass die Regelungen der steuerlichen Integration einerseits die Konsolidierung der Ergebnisse im Konzern gestatten sollen,

¹⁷² Vgl. hierzu zB. EuGH, Rs. C-231/05, Rz 38.

¹⁷³ Vgl. EuGH, Rs. C-446/03, Rz 40 – 56.

¹⁷⁴ Vgl. hierzu EuGH, Rs. C-231/05, Rz 38.

¹⁷⁵ Vgl. *o.V.* (2009), S. 155.

¹⁷⁶ Vgl. EuGH, Rs. C-418/07, Rz 23 – 26; *o.V.* (2009), S. 155.

¹⁷⁷ Vgl. hierzu EuGH, Rs. C-204/90, Rz 37; EuGH, Rs. C-319/02, Rz 42; *o.V.* (2009), S. 155.

¹⁷⁸ Vgl. EuGH, Rs. C-293/06, Rz 39; *o.V.* (2009), S. 155.

andererseits aber bestimmte Sachverhalte innerhalb des Konzerns, wie beispielsweise Rückstellungen für Wertverluste aus im Konzern gehaltenen Beteiligungen, steuerneutral bleiben sollen. Der EuGH anerkennt in diesem Zusammenhang, dass diese Regelung geeignet ist, eine doppelte Verlustverwertung zu verhindern. Dies ist aber nur dann der Fall, wenn ausländische Tochtergesellschaften nicht einbezogen werden. Aus diesem Grund ist diese Regelung grundsätzlich eine geeignete Maßnahme, um die Kohärenz zu wahren.¹⁷⁹

Aber auch hinsichtlich dieses Sachverhalts fordert der EuGH, dass die Regelung nicht über das hinausgehen darf, was für die Erreichung dieses Ziels notwendig ist. Die französische Regierung argumentierte hier, dass es für sie schwierig zu beurteilen sei, ob es bei einem grenzüberschreitenden Sachverhalt zu einer doppelten Verlustverwertung kommt.¹⁸⁰

Der EuGH meinte dazu, dass praktische Schwierigkeiten keinen Rechtfertigungsgrund darstellen. Weiters verweist der EuGH auf die gegenseitige Amtshilfe der Behörden der jeweiligen Mitgliedstaaten, auf das Recht des Ansässigkeitsstaates, von der Muttergesellschaft die notwendigen Auskünfte und Belege zu verlangen, sowie das Recht des Mitgliedstaat von der im Ausland ansässigen Tochtergesellschaft direkt die notwendigen Belege dafür verlangen.¹⁸¹

Die französischen Vorschriften versagen jedoch die Erbringung des Beweises, dass keine doppelte Verlustverwertung stattfindet. Dies wäre aber eine Maßnahme, die die Niederlassungsfreiheit weniger stark einschränken würde. Aus diesem Grund ist die Regelung der französischen steuerlichen Integration zu stark einschränkend, da das Ziel der Wahrung der Kohärenz auch durch eine weniger einschneidende Maßnahme erreicht werden könnte. Somit greift dieser Rechtfertigungsgrund nicht.¹⁸²

Der EuGH urteilte in der Rechtssache Papillon, dass eine Regelung der Gruppenbesteuerung, die auf ausschließlich inländische Sachverhalte anzuwenden ist und die Anwendung dann versagt, wenn die Beteiligung an einer inländischen Einzelgesellschaft über eine ausländische Tochtergesellschaft gehalten wird, nicht den Anforderungen des Gemeinschaftsrechts entspricht.¹⁸³ Da der grenzüberschreitende Sachverhalt allein durch die Ansässigkeit der Gesellschaften zu einer Benachteiligung

¹⁷⁹ Vgl. *o.V.* (2009), S. 156.

¹⁸⁰ Vgl. *o.V.* (2009), S. 156 f.

¹⁸¹ Vgl. *o.V.* (2009), S. 156 f.

¹⁸² Vgl. EuGH, Rs. C-418/07, Rz 41 – 43; *o.V.* (2009), S. 157.

¹⁸³ Vgl. EuGH, Rs. C-418/07, Rz 63; *o.V.* (2009), S. 157; *Petritz* (2009), S. 58.

führt, verstößt die französische Regelung gegen die Niederlassungsfreiheit und somit gegen Gemeinschaftsrecht.¹⁸⁴ Dieses Urteil steht auch im Einklang mit der bisherigen Rechtsprechung, in der der EuGH es beispielsweise als diskriminierend angesehen hat, wenn eine Muttergesellschaft durch die Gründung einer ausländischen Tochtergesellschaft im Ansässigkeitsstaat steuerlich benachteiligt wurde.¹⁸⁵

5.2.3. Das X Holding Urteil

Dieses Urteil wurde als richtungsweisend für die Frage betrachtet, ob ausländische Gesellschaften in die inländische Gruppenbesteuerung aufgenommen werden müssen.

Das Urteil in der Rechtssache X Holding beruht auf folgendem Sachverhalt: Bei der X Holding handelt es sich um eine niederländische Gesellschaft. Diese hat eine 100%ige Beteiligung an der in Belgien ansässigen Gesellschaft F. In den Niederlanden kann eine Gruppenbesteuerung beantragt werden. Diese Option muss jedes Jahr neu ausgeübt werden. Grundsätzlich können aber nur jene Gesellschaften in den Genuss der niederländischen Gruppenbesteuerung kommen, die auch in den Niederlanden ansässig sind. Die niederländische Finanzverwaltung versagte den beiden Gesellschaften jedoch die Gründung einer Gruppe, da die Gesellschaft F nicht in den Niederlanden ansässig ist.¹⁸⁶

Auch die niederländische Gruppenbesteuerung erlaubt, ähnlich wie das österreichische Gruppenbesteuerungsregime, eine phasenkongruente Verlust- bzw. Gewinnberücksichtigung. Spätere Gewinne können aber erst dann berücksichtigt werden, wenn diese die zuvor berücksichtigten Verluste übersteigen.¹⁸⁷

Auf eine Ausführung der Rechtfertigungsgründe soll an dieser Stelle verzichtet werden, da sie bereits bei den Urteilen Marks & Spencer sowie Papillon ausführlich beschrieben wurden. Der EuGH erkannte im vorliegenden Sachverhalt eine Benachteiligung an, aber er beurteilte diese, im Gegensatz zu den vorangegangenen Urteilen, als angemessen und gerechtfertigt. Hier wurde wieder ein vertikales Vergleichspaar herangezogen. Auch den

¹⁸⁴ Vgl. EuGH, Rs. C-418/07, Rz 7 - 11; *o.V.* (2009), S. 154.

¹⁸⁵ Vgl. EuGH, Rs. C-264/96, Rz 22 f; EuGH, Rs. C-168/01, Rz 27; EuGH, Rs. C-446/03, Rz 40; EuGH, Rs. C-471/04, Rz 35; EuGH, Rs. C-347/04, Rz 31.

¹⁸⁶ Vgl. EuGH, Rs. C-337/08, Rz. 7 - 13; Gurtner / Hofbauer-Steffel / Kofler (2010), S. 23 f; Hohenwarter-Mayr (2010), S. 165 f; *o.V.* (2012), S. 100.

¹⁸⁷ Vgl. EuGH, Rs. C-337/08, Rz. 7 - 13; Gurtner / Hofbauer-Steffel / Kofler (2010), S. 23 f; Hohenwarter-Mayr (2010), S. 165 f; *o.V.* (2012), S. 100.

Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis bejahte der EuGH:¹⁸⁸

„Dürften die Gesellschaften nämlich selbst entscheiden, ob ihre Verluste im Mitgliedstaat ihrer Niederlassung oder in einem anderen Mitgliedstaat berücksichtigt werden, wäre die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten erheblich gefährdet, da die Steuerbemessungsgrundlage im ersten Staat um die übertragenen Verluste erweitert und im zweiten Staat entsprechend verringert würde.“¹⁸⁹

Analog zum Urteil Lidl Belgium¹⁹⁰ erkannte der EuGH auch hier ein Nachversteuerungssystem als angemessene Maßnahme an, um das angestrebte Ziel, nämlich die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis, zu erreichen. Somit ist es nicht geboten, eine ausländische Gesellschaft in die Gruppenbesteuerung aufzunehmen.¹⁹¹

5.3. Die Regelungen zum Ausscheiden aus der österreichischen Gruppenbesteuerung im Lichte der europarechtlichen Rahmenbedingungen

Die im Lichte der drei oben angeführten Urteile bedenklichen Regelung der österreichischen Gruppenbesteuerung in Hinblick auf die Europarechtskonformität sind nach hA folgende:

- die Regelung zum Gruppenträger
- die Regelung der verpflichtenden Zurechnung zu einer österreichischen Betriebsstätte
- die Regelungen zu Sandwich-Konstruktionen
- die Regelung zur Einbeziehung von ausländischen Gesellschaften

¹⁸⁸ Vgl. EuGH, Rs. C-418/07; Rz 33 – 41; Gurtner / Hofbauer-Steffel / Kofler (2010), S. 23 f.; Hohenwarter-Mayr (2010), S. 166; o.V. (2012), S. 100 f.

¹⁸⁹ EuGH, Rs. C-337/08, Rz 29.

¹⁹⁰ Siehe hierzu EuGH, Rs. C-414/06, Rz. 46 f.

¹⁹¹ Vgl. EuGH, Rs. C-418/07; Rz 43; Hohenwarter-Mayr (2010), S. 166.

- die Regelungen zum wirtschaftlichen Ausscheiden von ausländischen Gruppenmitgliedern

Die Regelung zum Gruppenträger:

Hier wird zwischen unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen unterschieden. Bei der Gruppenbesteuerung können nicht alle ausländischen Gesellschaften Gruppenträger werden, dies wäre jedoch möglich, wenn sie eine österreichische Gesellschaft wären. Nicht alle Körperschaften können Gruppenträger werden, wenn sie beschränkt steuerpflichtig sind. Allerdings ist diese Einschränkung bei unbeschränkt Steuerpflichtigen nicht gegeben. Die Ausweitung auf EU-Gesellschaften und Gesellschaften im Europäischen Wirtschaftsraum (EWR) geht somit nicht weit genug, als dass alle ausländischen Gesellschaften erfasst wären. Dies scheint europarechtlich bedenklich.¹⁹²

Die Regelung der verpflichtenden Zurechnung zu einer österreichischen Betriebsstätte:

Diskriminierungen können auch durch die Voraussetzung der Zurechnung der Beteiligung zu einer österreichischen Betriebsstätte entstehen. So ist beispielsweise eine Unternehmensgruppe mit zwei inländisch unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften und einer gemeinsamen Mutter in einem anderen Mitgliedstaat nur dann zulässig, wenn beide Beteiligungen einer österreichischen Betriebsstätte zugerechnet werden können. Die Benachteiligung entsteht dadurch, dass die Bildung der Unternehmensgruppe mit einer inländischen Muttergesellschaft jedenfalls möglich wäre.¹⁹³

¹⁹² Vgl. *Stefaner / Weninger* (2004b), S. 444; *Schuh* (2006), S. 502; *Renner* (2008), S. 299.

¹⁹³ Vgl. *Stefaner / Weninger* (2004b), S. 445; *Renner* (2008), S. 299; *Haslehner* (2009), S. 348.

Die Regelungen zu Sandwich-Konstruktionen:

Gemeinschaftsrechtliche Bedenken wurden auch in Zusammenhang mit sogenannten Sandwich-Konstruktionen geäußert. Bei Sandwich-Konstruktionen handelt es sich aus österreichischer Sicht um Konzerne, bei denen die Großmutter- und die Enkelgesellschaft in Österreich ansässig sind, sich die Muttergesellschaft jedoch im Ausland befindet. Grundsätzlich kann die österreichische Enkelgesellschaft in die Unternehmensgruppe aufgenommen werden, aber es können sich Benachteiligungen beispielsweise bei der Zurechnung der Ergebnisse ergeben. Hat beispielsweise eine inländische Muttergesellschaft eine ausländische Tochtergesellschaft, welche wiederum eine Beteiligung an einer österreichischen Gesellschaft hält, ergeben sich hier Benachteiligungen. Erzielt die inländische Enkelgesellschaft Verluste und die Tochtergesellschaft Gewinne, so muss die inländische Enkelgesellschaft Steuern abführen, da nur jene Ergebnisse nicht mehr steuerpflichtig sind, die der Tochtergesellschaft zugerechnet wurden. Die Gewinne der Tochtergesellschaft können aber nicht zugerechnet werden, da von ausländischen Tochtergesellschaften nur Verluste in die österreichische Unternehmensgruppe verrechnet werden dürfen. Somit ergibt sich eine Schlechterstellung gegenüber den inländischen Gruppenmitgliedern, da hier sowohl positive als auch negative Ergebnisse zugerechnet werden dürfen und sich somit jedenfalls auf die Steuerlast des Gruppenträgers auswirken. Die ErlRV sehen hier eine Ausnahme dann vor, wenn die Großmuttergesellschaft zumindest eine geringe Beteiligung direkt an der Enkelgesellschaft besitzt. Dann soll eine Zurechnung möglich sein.¹⁹⁴ Somit stellt diese wenn auch geringe Beteiligung eine Voraussetzung für die Zurechnung dar, obwohl eine Zurechnung auch ohne Beteiligung gemeinschaftsrechtlich angebracht wäre. Das Erfordernis der finanziellen Verbindung stellt eine Anforderung dar, die lediglich auf die gewählte Konzernstruktur zurückzuführen ist. Der Sinn und Zweck dieser Regelung ist nicht erkennbar, da durch das System der Nachversteuerung die Gefahren einer doppelten Verlustverwertung und der Steuerflucht nicht gegeben sind. Somit scheint diese Regelung gegen die Niederlassungsfreiheit zu verstoßen.¹⁹⁵

¹⁹⁴ Vgl. ErlRV, 451 BlgNr XXII. GP, S. 21.

¹⁹⁵ Vgl. *Stefaner / Weninger* (2004b), S. 446; *Schuh* (2006), S. 502.

Die Regelungen zur Einbeziehung von ausländischen Gesellschaften:

Gemeinschaftsrechtlich bedenklich scheint auch die Beschränkung auf die erste Ebene ausländischer Gesellschaften bei der Einbeziehung in die österreichische Gruppenbesteuerung zu sein. Hier zeigt sich jedoch das Problem des Vergleichspaares. Vergleicht man den grenzüberschreitenden Sachverhalt mit einer rein inländischen Unternehmensgruppe, ist die Benachteiligung offensichtlich. Allerdings hat sich auch gezeigt, dass Sandwich-Konstruktionen auch nicht immer in den Genuss der österreichischen Gruppenbesteuerung kommen, hier ist die Benachteiligung nicht mehr so offensichtlich.¹⁹⁶

Die Regelungen zum wirtschaftlichen Ausscheiden von ausländischen Gruppenmitgliedern:

Die Erweiterung des Ausscheidens von ausländischen Gruppenmitgliedern um den Tatbestand des wirtschaftlichen Ausscheidens stellt ebenfalls eine europarechtlich bedenkliche Regelung dar. Dieser Tatbestand wurde eingeführt, um steuerlichen Gestaltungsmissbrauch zu vermeiden. Allerdings wurde in mehreren Erkenntnissen des VwGH festgehalten, dass es grundsätzlich zulässig ist, dass der Steuerpflichtige jene Formen und Gestaltungsmöglichkeiten einsetzt, um die Steuerbelastung möglichst gering zu halten. Für die Beurteilung von missbräuchlichen Gestaltungsformen sei ohnedies § 22 BAO anzuwenden. Der Gesetzgeber hat trotz dieser Regelung die Nachversteuerung sämtlicher Auslandsverluste bei wirtschaftlichem Ausscheiden angeordnet.¹⁹⁷

Das wirtschaftliche Ausscheiden ist vor allem in Zeiten der Wirtschaftskrise problematisch, da es auch zu einer qualifizierten Umfangsminderung kommen kann, welche auf eine schlechte allgemeine wirtschaftliche Situation zurückzuführen ist und nicht auf steuerliche Gestaltungsmaßnahmen. Europarechtlich bedenklich ist diese Regelung deswegen, weil die Nachversteuerung bei wirtschaftlichem Ausscheiden jedenfalls einzutreten hat, unabhängig davon, ob die Verluste im Ausland verwertet werden können oder nicht. So kann es der Fall sein, dass die Verluste weder in Österreich

¹⁹⁶ Vgl. *Stefaner / Weninger* (2004b), S. 446; *Schuh* (2006), S. 502.

¹⁹⁷ Vgl. *Hofinger* (2009), S. 459; *Petutschnig / Six* (2009), S. 424 f; VwGH, 93/13/0185; VwGH, 95/15/0111; VwGH, 91/13/0095.

noch im Ausland verwertet werden können und dennoch nachversteuert werden müssen. Auch diese Regelung scheint im Lichte des Marks & Spencer Urteils gegen Gemeinschaftsrecht zu verstoßen.¹⁹⁸

5.4. Auswirkungen dieser Urteile auf die österreichische Gruppenbesteuerung

Die österreichische Gruppenbesteuerung wurde vielfach als fortschrittlich und vorbildlich bezeichnet, da im Rahmen dieser die grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung zulässig ist. Die Verluste spielen auch im Rahmen des Ausscheidens eines ausländischen Gruppenmitglieds eine große Rolle, da hier der österreichische Gesetzgeber eine Nachversteuerung aller noch offenen Verluste vorsieht. Ausgehend vom Urteil in der Rechtssache Marks & Spencer ergibt sich nun die an sich paradoxe Situation, dass die österreichische Gruppenbesteuerung zwar grundsätzlich über die vom EuGH formulierten Anforderungen hinausgeht, allerdings doch einige Regelungen enthalten sind, die ausgehend von den drei dargestellten Urteilen des EuGH scheinbar gegen Gemeinschaftsrecht verstoßen. Folgende Regelungen der österreichischen Gruppenbesteuerung sind im Lichte des Marks & Spencer Urteils scheinbar gemeinschaftsrechtswidrig:¹⁹⁹

Aus dem Urteil des EuGH in der Rechtssache Marks & Spencer lässt sich für die österreichische Gruppenbesteuerung ableiten, dass die Regelungen des § 9 Abs. 6 Z 6 2. Satz KStG²⁰⁰ anscheinend gemeinschaftsrechtlich unbedenklich sind. Hier wird normiert, dass die ausländischen Verluste nach den Regelungen des österreichischen Steuerrechts zu ermitteln sind.²⁰¹

Der Sachverhalt Marks & Spencer bezieht sich auf die Verlustberücksichtigung von ausländischen Gruppenmitgliedern der zweiten Ebene, also von Enkelgesellschaften. Nachdem die Verlustverrechnung unter gewissen Umständen zulässig ist, muss daraus geschlossen werden, dass die österreichische Regelung, dass nur ausländische

¹⁹⁸ Vgl. *Kofler* (2006), S. 164 f; *Hofinger* (2009), S. 459; *Petutschnig / Six* (2009), S. 424 f.

¹⁹⁹ Vgl. *Stefaner*, (2005), S. 34; *Kofler* (2006), S. 164 f; *Stefaner* (2006), S. 26 f; *Petutschnig* (2008), S. 203.

²⁰⁰ Bis zum 1.4.2012 fand sich diese Regelung im 1. Satz.

²⁰¹ Vgl. *Kofler* (2006), S. 164 f; *Petriz / Schilcher* (2006), S. 150; *Schuh* (2006), S. 500; *Petutschnig* (2008), S. 203.

Unternehmenseinheiten der ersten Ebene einbezogen werden dürfen, vermutlich gegen Gemeinschaftsrecht verstößt.²⁰²

Weiters ist in Österreich bei der Berücksichtigung von ausländischen Verlusten dies nur im Ausmaß der jeweiligen Beteiligungsquote zulässig. Diese Regelung wurde mit der Gleichbehandlung mit ausländischen Betriebsstätten gerechtfertigt. Im Lichte des Urteils Marks & Spencer zeigt sich, dass der EuGH den Vergleich mit im Inland ansässigen Gesellschaften aufgegriffen hat. Legt man diesen Vergleich auf die österreichische Gruppenbesteuerung um, so zeigt sich, dass es zu einer Benachteiligung durch die nur quotale Verlustverrechnung bei ausländischen Gruppenmitgliedern kommt. Die Verlustverrechnung im quotalen Ausmaß ergibt sich nur durch die Ansässigkeit im Ausland. Genau dies erachtet der EuGH jedoch als nicht zulässig. Diese Argumentation lässt sich auch auf die Firmenwertabschreibung übertragen, da diese nur für im Inland unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder anwendbar ist.²⁰³

Grundsätzlich gestattet die österreichische Gruppenbesteuerung eine sofortige Berücksichtigung von ausländischen Verlusten, allerdings ist diese Berücksichtigung nur eine temporäre. Spätestens beim Ausscheiden der ausländischen Gesellschaft ist eine Nachverrechnung der noch offenen Verluste geboten. Dies ist beispielsweise auch dann der Fall, wenn die ausländische Gesellschaft liquidiert wird oder in Insolvenz geht. Im Urteil forderte der EuGH aber eine Verlustverrechnung jedenfalls dann, wenn die Verlustberücksichtigung auf Ebene der Tochtergesellschaft auch in Zukunft ausgeschlossen ist, so wie im Fall der Liquidation oder Insolvenz. Diese Sachverhalte führen in Österreich zu einer Nachversteuerung der Verluste, unabhängig davon, ob sie endgültig sind oder nicht. Dies widerspricht somit im Lichte des Marks & Spencer Urteils anscheinend ebenfalls den Anforderungen des Gemeinschaftsrechts.²⁰⁴

Bei internationalen Unternehmensgruppen beurteilte der EuGH die Beschränkung der Verlustberücksichtigung auf inländische Teile als zulässig. Diese Beschränkung wird als zulässig gewertet, da es sich um ausländische Gesellschaften handelt. Benachteiligungen von inländischen Teilen einer grenzüberschreitenden Gruppe wie bei horizontalen

²⁰² Vgl. Kofler (2006), S. 164 f; Petritz / Schilcher (2006), S. 150; Schuh (2006), S. 500 - 502; Stefaner (2006), S. 26 f; Petutschnig (2008), S. 203; Petutschnig / Six (2009), S. 422 – 424.

²⁰³ Vgl. Kofler (2006), S. 164 f; Petritz / Schilcher (2006), S. 150; Schuh (2006), S. 500 – 502; Stefaner (2006), S. 26 f; Petutschnig (2008), S. 203; Petutschnig / Six (2009), S. 422 – 424.

²⁰⁴ Vgl. Kofler (2006), S. 164 f; Petritz / Schilcher (2006), S. 150; Schuh (2006), S. 500 – 502; Stefaner (2006), S. 27; Petutschnig (2008), S. 203; Staringer (2010), S. 370 f.

Konzernen in Österreich mit ausländischer Mutter oder Sandwichkonstruktionen sind daher im Lichte dieses Urteils abzulehnen.²⁰⁵

Um die Frage beantworten zu können, ob dieses Urteil in der Rechtssache Papillon auch Auswirkungen auf die österreichische Gruppenbesteuerung hat, soll der entsprechende Sachverhalt auf Österreich übertragen werden: Eine österreichische Muttergesellschaft hält eine 100%ige Beteiligung an der niederländischen Tochtergesellschaft, die wiederum zu 99,9% an einer österreichischen Enkelgesellschaft beteiligt ist. Die Einbeziehung von Gruppenmitgliedern ist wesentlich, da sich bei deren Ausscheiden unterschiedliche Rechtsfolgen ergeben, wie beispielsweise die Nachversteuerung bei ausländischen Gruppenmitgliedern.²⁰⁶

Gemäß § 9 Abs. 2 TS 2 iVm § 9 Abs. 4 TS 1 KStG ist die Einbeziehung der ausländischen Tochtergesellschaft in die österreichische Gruppenbesteuerung zweifellos möglich. Die österreichische Gruppenbesteuerung gestattet die Einbeziehung von ausländischen Gesellschaften der ersten Ebene. Die Finanzverwaltung sowie die hM in der Literatur²⁰⁷ gehen allerdings davon aus, dass eine inländische Enkelgesellschaft dann nicht in die österreichische Gruppenbesteuerung einbezogen werden kann, wenn diese mehrheitlich von einer ausländischen Tochtergesellschaft gehalten wird. Als Begründung wird § 9 Abs. 2 TS 1 KStG angeführt, der normiert, dass nur eine inländische Körperschaft eine beteiligte Körperschaft sein kann. Allerdings würde bereits die ausländische Tochtergesellschaft durch ihre mehr als 50%ige Beteiligung eine finanzielle Verbindung herstellen und somit zur beteiligten Körperschaft werden. Dies soll aber durch § 9 Abs. 2 Satz 1 KStG ausgeschlossen werden. Das ausländische Gruppenmitglied ist somit bereits nach § 9 Abs. 4 TS 1 KStG an der inländischen Enkelgesellschaft beteiligt und kann somit gemäß den Regelungen des § 9 Abs. 4 TS 3 KStG keine finanzielle Verbindung mehr vermitteln. Somit kann eine Unternehmensgruppe dann nicht gegründet werden, wenn die Muttergesellschaft, die Beteiligung an der ausländischen Tochtergesellschaft mehrheitliche hält.²⁰⁸

Diese Ansicht scheint im Lichte des Urteils des EuGH in der Rechtssache Papillon bedenklich. Die Einbeziehung der inländischen Enkelgesellschaft ist auch nach

²⁰⁵ Vgl. *Stefaner* (2006), S. 27; *Petutschnig / Six* (2009), S. 422 – 424.

²⁰⁶ Vgl. *Mamut / Schilcher* (2009), S. 14.

²⁰⁷ Siehe hierzu Rz 371 KStR; *o.V.* (2004), S. 246; *Stefaner / Weninger* (2004a), S. 509; *Wiesner / Mayr* (2004), S. 492; *Kofler* (2005), Rz 67 f; *Mayr* (2005), S. 7; *Pernegger* (2005), S. 84; *Stefaner / Weninger* (2005a), S. 158 f; *Trenkwalder* (2005b), S. 414; *Mamut / Schilcher* (2007), S. 179 f; *Wiesner / Kirchmayr / Mayr* (2009), K 100.

²⁰⁸ Vgl. *Trenkwalder* (2005b), S. 414; *Mamut / Schilcher* (2009): S. 16.

österreichischem Recht nicht möglich, wenn die Tochtergesellschaft ihren Sitz im Ausland hat und die Beteiligung mehr als 50% beträgt. Aus der Sicht der inländischen Muttergesellschaft liegt eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vor, da die bereits beschriebene Konstruktion unter Einbeziehung einer ausländischen Tochtergesellschaft dazu führt, dass die Muttergesellschaft das steuerliche Ergebnis der Enkelgesellschaft nicht verwerten kann, da die Tochtergesellschaft nur beschränkt in die Unternehmensgruppe einbezogen werden darf.²⁰⁹

In diesem Zusammenhang ist problematisch, dass sich diese österreichische Regelung kaum gemeinschaftsrechtlich rechtfertigen lässt. Denkbar wäre lediglich der Verweis auf die Wahrung der Kohärenz des Steuersystems. Das KStG kennt, ebenso wie das französische Steuerrecht, Regelungen, die gewisse Sachverhalte in der Unternehmensgruppe steuerneutral behandeln. Dies wären beispielsweise die Regelungen zur Teilwertabschreibung auf Beteiligungen an Gruppenmitgliedern. Die Steuerneutralität wurde hier eingeführt, um eine doppelte Verlustverwertung zu verhindern. Somit kann dem österreichischen Gesetzgeber die Schaffung eines kohärenten Steuersystems zugestimmt werden.²¹⁰

Allerdings kann die Teilwertabschreibung einer Beteiligung einer inländischen Enkelgesellschaft bei der ausländischen Tochtergesellschaft schon *a priori* nicht zu einer doppelten Verlustverwertung führen. Die gesetzlichen Regelungen erlauben nämlich bei Einbeziehung einer ausländischen Tochtergesellschaft keine steuerwirksamen Teilwertabschreibungen bei dem ausländischen Gruppenmitglied, wenn diese Abwertung auf den Verlust einer inländischen Enkelgesellschaft zurückzuführen ist. Dies gilt selbst dann, wenn die Tochtergesellschaft nach ausländischem Recht einen Verlust erleiden würde. Denn der Verlust der ausländischen Tochtergesellschaft muss nach den Vorschriften des österreichischen Steuerrechts umgerechnet werden. Diese Bestimmung findet sich in § 9 Abs. 6 Z 6 KStG. Somit ist auch hier die steuerneutrale Behandlung innerhalb der österreichischen Gruppenbesteuerung sichergestellt. Dies ergibt sich daraus, dass das österreichische Steuerrecht den Ansatz von Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen innerhalb der Gruppe untersagt, da § 9 Abs. 7 KStG zur Anwendung kommt. Aus diesem Grund kann die Einbeziehung einer inländischen Enkelgesellschaft keine Gefahr zur doppelten Verlustverwertung bergen.²¹¹

²⁰⁹ Vgl. Mamut / Schilcher (2009), S. 16; Petritz (2009), S. 58.

²¹⁰ Vgl. Mamut / Schilcher (2009), S. 16.

²¹¹ Vgl. Mamut / Schilcher (2009), S. 17.

Analog zur Rechtssache Papillon, in der der EuGH anerkannte, dass die Vermeidung einer doppelten Verlustverwertung grundsätzlich einen Grund zur Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt, kann dies auch für die österreichischen Regelungen zur Gruppenbesteuerung angewandt werden. Allerdings wird durch die Einbeziehung von ausländischen Zwischengesellschaften eine Vermeidung der doppelten Verlustverwertung erreicht. Somit scheinen auch die getroffenen Maßnahmen des österreichischen Gesetzgebers über das Ziel der Wahrung der Kohärenz hinausgehen. Ausgehend von diesem Urteil scheint es somit gemeinschaftrechtswidrig sein, die Einbeziehung solcher Gesellschaften zu versagen. Im Lichte des Urteils Papillon ist die Einbeziehung von inländischen Enkelgesellschaften, an denen ausländische Tochtergesellschaften, egal in welchem Ausmaß, beteiligt sind, in die österreichische Unternehmensgruppe geboten.²¹²

Christoph Urtz und *Werner Haslehner* sind in diesem Zusammenhang allerdings der Auffassung, dass die Regelungen des § 9 Abs. 2 und § 9 Abs. 4 KStG auch so ausgelegt werden können, dass sie den Anforderungen des Gemeinschaftsrechts entsprechen. Dies ergibt sich laut den Autoren aus den Regelungen des § 9 Abs. 2 1. Satz KStG, wonach eine ausländische Gesellschaft niemals als beteiligte Körperschaft angesehen werden kann. Aus diesem Grund kann das ausländische Gruppenmitglied sehr wohl die Beteiligung an der inländischen Enkelgesellschaft vermitteln, was deren Einbeziehung in die österreichische Unternehmensgruppe unabhängig vom Beteiligungsausmaß ermöglicht.²¹³

So wäre zwar die Einbeziehung der inländischen Enkelgesellschaft möglich, allerdings ergibt sich ein neues Problem. Bei mittelbaren Beteiligungen über Kapitalgesellschaften wird die Beteiligungsquote nach Auffassung der Finanzverwaltung multiplikativ zugerechnet.²¹⁴ Somit kann der Fall eintreten, dass die Beteiligung an der inländischen Enkelgesellschaft für die Einbeziehung in die österreichische Unternehmensgruppe nicht ausreichend ist. Kommt es im Falle der Anwendung des § 9 Abs. 4 TS 3 KStG ebenfalls zu einer multiplikativen Durchrechnung, so kann sich auch hier eine Ungleichbehandlung von inländischen und grenzüberschreitenden Sachverhalten ergeben.²¹⁵

Zu beachten ist weiters, dass im Lichte des Papillon Urteils die Einbeziehung von inländischen Gesellschaften, die über mehrere ausländische Zwischenebenen gehalten werden, nicht geboten scheint. Nach dem Papillon Urteil müssen ausländische

²¹² Vgl. *Mamut / Schilcher* (2009), S. 17.

²¹³ Vgl. *Urtz / Haslehner* (2008), S. 215 f.

²¹⁴ Vgl. ErlRV, 451 BlgNR XXII. GP, S. 23 – 25.

²¹⁵ Vgl. *Urtz / Haslehner* (2008), S. 215 f; *Mamut / Schilcher* (2009), S. 17 f.

Gesellschaften nicht zwangsläufig in eine Unternehmensgruppe aufgenommen werden. Dies deckt sich auch mit der Rechtsprechung in der Sache Marks & Spencer, die nur die Berücksichtigung von endgültigen Verlusten fordert.²¹⁶

Auswirkungen des X Holding Urteils ergeben sich auch hier wiederum für § 9 Abs. 6 Z 6 KStG. Auch bei der österreichischen Gruppenbesteuerung erfolgt eine Unterscheidung zwischen inländischen und ausländischen Verlusten. Die Berücksichtigung von ausländischen Verlusten soll eine rein temporäre sein, was zur Folge hat, dass ausländische Verluste dann nachversteuert werden müssen, wenn diese im Ausland berücksichtigt werden können, jedenfalls aber dann, wenn das ausländische Gruppenmitglied aus der österreichischen Gruppenbesteuerung ausscheidet.²¹⁷

Der EuGH knüpft auch im Urteil in der Rechtssache X Holding an die bisherige Rechtsprechung, vor allem an das Marks & Spencer Urteil, an. Dies hat zur Folge, dass Mitgliedstaaten nur dann die Berücksichtigung von ausländischen Verlusten zulassen müssen, wenn diese endgültig sind. Dies verweist wieder darauf, dass die österreichische Gruppenbesteuerung hinsichtlich dieser Regelung nicht gemeinschaftsrechtskonform ist, da bei der Nachversteuerung von ausländischen Verlusten nicht berücksichtigt wird, ob diese endgültig sind oder nicht.²¹⁸

5.5. Zusammenfassung

Obwohl die österreichische Gruppenbesteuerung als vorbildlich bezeichnet wird, da sie die sofortige Berücksichtigung von Verlusten ausländischer Gruppenmitgliedern gestattet, finden sich doch einige Regelungen, die im Lichte des Gemeinschaftsrechts problematisch erscheinen. Besonders die Urteile des EuGH in der Rechtssache Marks & Spencer und in der Rechtssache Papillon haben Auswirkungen auf die österreichische Gruppenbesteuerung.

Jene Regelungen, die gemeinschaftsrechtswidrig sind, sind nach hA folgende:

Die Vorschriften zum Gruppenträger sind gemeinschaftsrechtlich problematisch. Hier wird deutlich zwischen unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen unterschieden. Dies führt dazu, dass gewisse Körperschaften nur aufgrund ihrer Ansässigkeit in einem

²¹⁶ Vgl. Mamut / Schilcher (2009), S. 18; Petritz (2009), S. 58.

²¹⁷ Vgl. Hohenwarter-Mayr (2010), S. 173; Staringer (2010), S. 370 f.

²¹⁸ Vgl. Hohenwarter-Mayr (2010), S. 173.

anderen Mitgliedstaat nicht Gruppenträger werden können. Dies scheint eine nicht gerechtfertigte Einschränkung der Niederlassungsfreiheit zu sein.²¹⁹

Das Erfordernis der Zurechnung des Ergebnisses zu einer österreichischen Betriebsstätte scheint ebenfalls europarechtlich bedenklich. Haben beispielsweise zwei inländische Gesellschaften eine gemeinsame Muttergesellschaft, so ist die Gründung einer Unternehmensgruppe jedenfalls möglich, wenn die Muttergesellschaft im Inland ansässig ist. Beim grenzüberschreitenden Sachverhalt, also einer ausländischen Muttergesellschaft, ist die Bildung einer Unternehmensgruppe nur dann zulässig, wenn die Zurechnung der Ergebnisse zu einer österreichischen Betriebsstätte erfolgt. Auch hier kommt es zu einer Benachteiligung allein aufgrund der Ansässigkeit, was die Niederlassungsfreiheit beschränkt und somit nicht gemeinschaftsrechtskonform ist.²²⁰

Grundsätzlich erlaubt der österreichische Gesetzgeber die Einbeziehung von ausländischen Gesellschaften in die österreichische Unternehmensgruppe. Allerdings gestattet der Gesetzgeber nur die Einbeziehung der ersten Ebene der ausländischen Gesellschaften, also der Tochtergesellschaften. Somit ergibt sich auch hier wieder eine potentielle Benachteiligung aufgrund der Ansässigkeit, was nach hA nicht den Anforderungen des Gemeinschaftsrechts genügt.²²¹

Ähnliche Probleme treten bei Sandwich-Konstruktionen auf. Hier können sich beispielsweise dann Benachteiligungen ergeben, wenn die inländische Enkelgesellschaft Verluste erzielt und die ausländische Tochtergesellschaft Gewinne. Die ausländischen Gruppenmitglieder werden hier benachteiligt, weil bei inländischen Gruppenmitgliedern sowohl positive als auch negative Einkünfte zugerechnet werden dürfen. Somit scheint nach diese Regelung nach hA nicht gemeinschaftsrechtskonform zu sein.²²²

Der Tatbestand des wirtschaftlichen Ausscheidens von ausländischen Gruppenmitgliedern wurde im Zuge des BBG 2009 eingeführt. Diese Regelung scheint besonders bedenklich. Dem tatsächlichen Ausscheiden eines ausländischen Gruppenmitglieds wurde das wirtschaftliche Ausscheiden gleichgestellt. Eine Aushöhlung der Gesellschaften um eine Nachversteuerung zu verhindern, ist nun nicht mehr möglich. Hier wird wieder zwischen inländischen und grenzüberschreitenden Sachverhalten unterschieden. Wie bereits mehrfach erwähnt, kommt es auch hier

²¹⁹ Vgl. *Stefaner / Weninger* (2004b), S. 444; *Schuh* (2006), S. 502; *Renner* (2008), S. 299.

²²⁰ Vgl. *Stefaner / Weninger* (2004b), S. 445; *Renner* (2008), S. 299; *Haslehner* (2009), S. 348.

²²¹ Vgl. *Trenkwalder* (2005b), S. 414; *Mamut / Schilcher* (2009): S. 16; sowie *Mamut / Schilcher* (2009), S. 16; *Petriz* (2009), S. 58.

²²² Vgl. *Stefaner / Weninger* (2004b), S. 446; *Schuh* (2006), S. 502.

scheinbar zu einem Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit, da die ausländischen Gruppenmitglieder schlechter gestellt werden. Auf inländische Gesellschaften ist der Tatbestand des wirtschaftlichen Ausscheidens nämlich nicht anzuwenden.²²³

Eines der bedeutendsten Urteile des EuGH hinsichtlich der Gruppenbesteuerung war das Urteil in der Rechtssache Marks & Spencer. Dieses Urteil beschäftigte sich mit der Frage der Verlustverwertung im Rahmen der Gruppenbesteuerung. Der EuGH urteilte, dass eine Verlustverwertung innerhalb des Konzerns von ausländischen Gruppenmitgliedern jedenfalls dann geboten ist, wenn diese Verluste weder in der Vergangenheit noch in der Zukunft einer Verwertung im Ausland zugeführt werden können. Dem inländischen Gruppenträger muss es gestattet werden, endgültige Verluste von ausländischen Gruppenmitgliedern zu verwerten.²²⁴

Die österreichische Gruppenbesteuerung enthält die Regelung, dass ausländische Verluste jedenfalls nachversteuert werden müssen, wenn das ausländische Gruppenmitglied aus der Gruppe ausscheidet. Dies ist im Lichte der besprochenen EuGH-Urteile nach hA dann nicht gemeinschaftsrechtskonform, wenn es sich um endgültige Verluste handelt.²²⁵

Das zweite relevante Urteil für die vorliegende Arbeit war jenes in der Rechtssache Papillon. Hierbei urteilte der EuGH darüber, welche Gesellschaften in eine Unternehmensgruppe einzubeziehen sind. Der EuGH erkannte eine Beschränkung in der Niederlassungsfreiheit darin, dass die Aufnahme von inländischen Einzelgesellschaften, deren Beteiligung über eine ausländische Tochtergesellschaft gehalten wird, nicht zulässig ist.²²⁶

In der Rechtssache X Holding urteilte der EuGH, dass es nicht dem Gemeinschaftsrecht widerspricht, wenn der Ansässigkeitsstaat die Aufnahme von ausländischen Gruppenmitgliedern in die Unternehmensgruppe untersagt. In Anlehnung an die bereits erwähnten Urteile erklärte der EuGH wiederum, dass nur eine Berücksichtigung von ausländischen Verlusten geboten ist.²²⁷

Die österreichische Gruppenbesteuerung weist in vielerlei Hinsicht ähnliche Regelungen wie die französische steuerliche Integration auf. In Österreich sind die Finanzverwaltung und die herrschende Ansicht in der Literatur der Meinung, dass inländische Einzelgesellschaften, die über eine ausländische Tochtergesellschaft gehalten werden,

²²³ Vgl. *Kofler* (2006), S. 164 f; *Hofinger* (2009), S. 459; *Petutschnig / Six* (2009), S. 424 f; VwGH, 93/13/0185; VwGH, 95/15/0111; VwGH, 91/13/0095.

²²⁴ Vgl. *Petutschnig* (2008), S. 203.

²²⁵ Vgl. *Kofler* (2006), S. 164 f; *Hofinger* (2009), S. 459; *Petutschnig / Six* (2009), S. 424 f.

²²⁶ Vgl. EuGH, Rs. C-418/07, Rz 63; *o.V.* (2009), S. 157; *Petriz* (2009), S. 58.

²²⁷ Vgl. EuGH, Rs. C-418/07; Rz 43; *Hohenwarther-Mayr* (2010), S. 166.

nicht in die österreichische Gruppenbesteuerung aufgenommen werden können. Dies wird damit begründet, dass eine ausländische Tochtergesellschaft, die zu mehr als 50% an der inländischen Enkelgesellschaft bereits selbst eine finanzielle Verbindung zu dieser aufweist und somit die finanzielle Verbindung zur Muttergesellschaft nicht mehr herstellen kann. Eine Einbeziehung der inländischen Enkelgesellschaft ist nur dann möglich, wenn die Muttergesellschaft, wenn auch in einem geringen Ausmaß, eine direkte Beteiligung an der Enkelgesellschaft hält.²²⁸

EuGH-Urteil	Gegenstand	Ergebnis	Auswirkungen auf die österreichische Gruppenbesteuerung
Marks & Spencer, C-446/03	Verlustberücksichtigung	Verwertung von endgültigen Verlusten muss gestattet werden	- Nachversteuerung aller noch offenen Verluste bei ausländischen Gruppenmitgliedern anscheinend europarechtswidrig - nur Einbeziehung von ausländischen Gesellschaften 1. Ebene scheinbar nicht europarechtskonform - quotale Zurechnung im Beteiligungsausmaß scheinbar anscheinend europarechtswidrig -
Papillon C-418/07	Einbeziehung einer inländischen Enkelgesellschaft, die über eine ausländische Tochtergesellschaft gehalten wird	Einbeziehung muss gestattet werden	- Benachteiligung von Sandwich-Konstruktionen nicht zulässig
X Holding C-337/08	Aufnahme von ausländischen Gesellschaften in Gruppenbesteuerung	Aufnahme muss nicht gestattet werden	- ausländische Gesellschaften müssen nicht zwangsläufig in die Unternehmensgruppe aufgenommen werden - Berücksichtigung von endgültigen ausländischen Verlusten

²²⁸ Vgl. Mamut / Schilcher (2009), S. 18; Petritz (2009), S. 58.

6. Änderungen zum Ausscheiden aus der österreichischen Gruppenbesteuerung durch das Stabilitätsgesetz 2012

Am 1. April 2012 ist das 1. Stabilitätsgesetz 2012 in Kraft getreten. Hierin wurde u.a. die neue Immobilienbesteuerung, die sogenannte Immobilienertragsteuer, eingeführt. Dieses 1. StabG 2012 enthält aber auch Änderungen des KStG. Im Zuge des StabG wurde unter anderem die Verlustermittlung und -verrechnung von ausländischen Gruppenmitgliedern im Rahmen der Gruppenbesteuerung neu geregelt. Dazu wurde in § 9 Abs. 6 Z 6 KStG ein neuer Satz eingefügt geändert:

§ 9 Abs. 6 1. Satz KStG: *„Bei nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitgliedern sind nur die nach § 5 Abs. 1 und den übrigen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 und dieses Bundesgesetzes ermittelten Verluste aus Einkunftsquellen des jeweiligen Wirtschaftsjahres, höchstens jedoch die nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres dem unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger im Ausmaß der Beteiligungen aller beteiligter Gruppenmitglieder einschließlich eines beteiligten Gruppenträgers zuzurechnen.“*

Die grundsätzliche Regelung, dass das Einkommen bzw. der Verlust ausländischer Gruppenmitglieder nach österreichischem Steuerrecht ermittelt werden muss, bleibt weiterhin gültig. Durch die Änderungen im Zuge des 1. StabG 2012 wurde jedoch eine doppelte Deckelung der Auslandsverluste eingeführt. Die Deckelung erfolgt einerseits durch die Höhe der Verluste nach österreichischem Steuerrecht und andererseits durch die Höhe der Verluste nach ausländischem Steuerrecht. Somit sind für ausländische Gruppenmitglieder nur die Verluste zuzurechnen, die sich nach der Ermittlung nach österreichischem Recht zuzurechnen, allerdings stellt die Höhe der nach ausländischem Recht ermittelten Verluste die Obergrenze dar.²²⁹

Laut den Erläuterungen zum 1. StabG 2012 wurde diese Änderung eingeführt, um die Nachversteuerung der bereits berücksichtigten Verluste zu gewährleisten. Mit dieser Neuregelung soll vermieden werden, dass umrechnungsbedingt aus ausländischen

²²⁹ Vgl. § 9 Abs. 6 Z 6 KStG; Mayr (2012), S. 308; Moshhammer / Tumpel (2012), S. 359.

Gewinnen im Inland Verluste werden und auf das Einkommen der Unternehmensgruppe angerechnet werden. Die Berücksichtigung dieser Verluste soll ausgeschlossen werden, da nach ausländischem Recht kein Verlust vorliegt. Die neue Regelung soll erstmals ab der Veranlagung 2012 gelten. Durch die Neureglung soll ein Steueraufkommen in Höhe von 50 Millionen Euro im Jahr 2013 und in Höhe von 75 Millionen Euro in den Folgejahren erzielt werden.²³⁰ Die Auswirkungen dieser Neureglung sollen anhand eines Beispiels demonstriert werden:

	Höhe der Verluste nach österreichischem Recht	Höhe der Verluste nach ausländischem Recht
Jahr 1	-100	200
Jahr 2	-400	300
Jahr 3	200	-450
Jahr 4	-200	-100

Abbildung 4: Beispiel - Stabilitätsgesetz 2012²³¹

Im Jahr 1 kann der nach österreichischem Recht ermittelte Verlust nicht berücksichtigt werden, da im Ausland ein Gewinn erzielt wurde. Dasselbe gilt für das Jahr 2. Auch hier hat eine Verlustberücksichtigung zu unterbleiben, da nach ausländischem Recht ein Gewinn vorliegt und bei ausländischen Gruppenmitgliedern nur Verluste berücksichtigt werden. In Jahr 3 kann der nach ausländischem Recht ermittelte Verlust ebenfalls nicht angerechnet werden, da nun nach österreichischem Recht ein Gewinn vorliegt. Im Jahr 4 liegt sowohl nach inländischem als auch nach ausländischem Recht ein Verlust vor. Allerdings darf der Verlust nur in Höhe von 100 berücksichtigt werden, da die Verlustverrechnung mit der Höhe des Verlusts nach ausländischem Recht begrenzt ist.²³² Auch in diesem Fall ergibt sich durch die Einbeziehung der ausländischen Gruppenmitglieder und deren Verluste eine Anknüpfung an das Europarecht. Der Auslandsbezug ist eindeutig durch die ausländischen Gruppenmitglieder gegeben. Aus diesem Grund muss auch die neue Regelung den europarechtlichen Vorgaben entsprechen. Bei der Neureglung kann beispielsweise der Fall eintreten, dass die Verluste im Ausland zunächst geringer sind, sich im Laufe der Zeit jedoch herausstellt,

²³⁰ Vgl. ErlRV, 1680, XXIV. GP, S. 6 f; *Mayr* (2012), S. 308 f.

²³¹ Quelle: Eigene Darstellung.

²³² Ähnlich: *Mayr* (2012), S. 308 f.

dass es zu einem Totalverlust kommen wird. Im Extremfall kann es dann dazu kommen, dass wesentliche, endgültige Verluste in Österreich nicht berücksichtigt werden können. Dies wäre beispielsweise in den Jahren 1 bis 3 des oben angeführten Beispiels der Fall: Hier kann der wesentlich höhere ausländische Verlust nicht mehr berücksichtigt werden. Ist der Verlust nun endgültig, so zeigt sich, dass diese Regelung nicht europarechtskonform ist. Wie bereits ausführlich dargestellt, fordert der EuGH im Urteil Marks & Spencer, dass ausländische Verluste in Österreich jedenfalls dann berücksichtigt werden müssen, wenn sie endgültig sind. Doch gerade dies kann bei der Neuregelung eintreten. Aus diesem Grund wäre eine Anpassung sinnvoll.

Auch die Kammer der Wirtschaftstreuhandler weist in ihrer Stellungnahme daraufhin, dass es bei dieser Regelung zu Kollisionen mit dem Europarecht kommen kann. Die Kammer der Wirtschaftstreuhandler rät deshalb in der Stellungnahme von einer Regelung in dieser Form ab.²³³ In den Erläuterungen zum 1. StabG 2012 wird jedoch explizit darauf hingewiesen, dass die Regelungen europarechtskonform sind.²³⁴

Ob eine entsprechende Anpassung dieser Regelung erfolgt, bleibt abzuwarten.

²³³ Vgl. *Kammer der Wirtschaftstreuhandler* (2012), S. 4 f.

²³⁴ Vgl. ErlRV, 1680, XXIV. GP, S. 6 f.

7. Fazit

Es hat sich herausgestellt, dass die österreichische Gruppenbesteuerung fortschrittlicher ist und in vielen Fällen weitergeht als die Organschaft. Dies ergibt sich unter anderem aus der Tatsache, dass die Voraussetzungen für die Bildung einer Unternehmensgruppe im Vergleich zur Organschaft maßgeblich gelockert wurden. Die ausreichende finanzielle Verbindung ist für die Eingliederung in die Unternehmensgruppe notwendig. Die wirtschaftliche sowie die organisatorische Eingliederung sowie ein Ergebnisabführungsvertrag sind für die Bildung einer Unternehmensgruppe nicht mehr notwendig. Durch eine Milderung der Voraussetzungen wurde zudem erreicht, dass die Gruppenbesteuerung weitgehend strukturneutral ist. Weiters wird der Gruppenbesteuerung zugebilligt, dass sie die Anforderungen des Gemeinschaftsrechts im Gegensatz zur Organschaft besser erfüllt.

Nach den hier gewonnen Erkenntnissen erfüllt die Gruppenbesteuerung in weiten Teilen die Anforderungen des Gemeinschaftsrechts besser, als dies bei der Organschaft der Fall war. Dies ergibt sich einerseits dadurch, dass die Regelungen der österreichischen Gruppenbesteuerung die Aufnahme von ausländischen Gruppenmitgliedern gestattet und andererseits dadurch, dass die sofortige Verlustverrechnung ermöglicht wird. Die österreichische Gruppenbesteuerung hat somit eine Vorbildfunktion für die anderen europäischen Gruppenbesteuerungsregime inne. Im Lichte des Urteils in der Rechtssache Marks & Spencer hat sich auch gezeigt, dass die Regelungen der österreichischen Gruppenbesteuerung über die Anforderungen des EuGH hinausgehen. Der EuGH fordert lediglich die Verlustverwertung, wenn die Verluste endgültig sind. Die österreichische Gruppenbesteuerung geht durch die sofortige Verlustberücksichtigung sogar über diese Anforderung hinaus. Einschränkungen dieser Verlustberücksichtigung erfolgten durch das 1. StabG 2012.

Auf den ersten Blick scheint die österreichische Gruppenbesteuerung somit berechtigterweise als gemeinschaftsrechtskonform gelobt zu werden. Betrachtet man die einschlägigen Vorschriften genauer, so zeigt sich, dass dennoch einige Regelungen enthalten sind, die gemeinschaftsrechtlich bedenklich sind.

Da in Zukunft die Globalisierung noch weiter forciert werden wird und die Anforderungen der wirtschaftlichen Praxis deshalb wahrscheinlich einen noch größeren internationalen Schwerpunkt erfordern, ist es auch für die österreichische

Gruppenbesteuerung essentiell, auf die Entwicklungen zu reagieren und eine zeitgemäße Konzernbesteuerung zu gewährleisten. Um die Attraktivität des Unternehmensstandorts Österreich weiterhin aufrechterhalten zu können, wird eine Weiterentwicklung der österreichischen Gruppenbesteuerung unerlässlich sein. Der österreichische Gesetzgeber wird in Zukunft noch mehr auf grenzüberschreitende Sachverhalte Rücksicht nehmen müssen und für diese die entsprechenden Regelungen in der österreichischen Gruppenbesteuerung zulassen müssen. Obwohl die Einbeziehung von ausländischen Gesellschaften nach den Urteilen des EuGH, vor allem in der Rechtssache X Holding, nicht geboten scheint, stellt es meines Erachtens trotzdem eine gute Möglichkeit dar, um die Attraktivität des Unternehmensstandorts Österreich zu stärken und vor allem auch der bisher unterstellten Vorbildfunktion der österreichischen Gruppenbesteuerung auch tatsächlich nachzukommen.

Durch eine größere Anzahl an grenzüberschreitenden Sachverhalten und dementsprechenden Regelungen ergeben sich aber auch größere Anknüpfungspunkte an das Gemeinschaftsrecht. Bei der Ausgestaltung dieser Regelungen wird sorgfältiger darauf geachtet werden müssen, dass sie auch tatsächlich den Anforderungen des Gemeinschaftsrechts genügen. Zunächst ist es jedoch nötig, jene Regelungen, die im Verdacht stehen, gegen Gemeinschaftsrecht zu verstoßen, genauer zu überprüfen und die Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit gegebenenfalls zu heilen.

Ein erster Schritt in diese Richtung wurde bereits bei der Voraussetzung der Zurechnung der Ergebnisse zu einer österreichischen Betriebsstätte unternommen. Hierbei ergab sich eine Benachteiligung dann, wenn die ausländische Tochtergesellschaft Gewinne erzielte und deren österreichische Betriebsstätte Verluste. Konnten diese Verluste nicht beim Gruppenträger verwertet werden, da bei ausländischen Gesellschaften nur die Verluste im Ausmaß der Beteiligungsquote zugerechnet werden durften. Durch diese Regelung ergab sich für den geschilderten Sachverhalt eine Benachteiligung aufgrund der Ansässigkeit der Tochtergesellschaft.²³⁵

Diese Problematik scheint auch dem österreichischen Gesetzgeber aufgefallen zu sein, denn in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum StRefG 2005²³⁶ formulierte der Gesetzgeber die Bestimmung dahingehend um, dass das Ergebnis einer inländischen Betriebsstätte jedenfalls zugerechnet werden darf, also unabhängig vom Ergebnis der

²³⁵ Vgl. *Stefaner / Weninger* (2004b), S. 445 f.

²³⁶ Vgl. ErlRV, 451BlgNR XXII. GP, S. 21.

ausländischen Tochtergesellschaft.²³⁷ Fraglich ist in diesem Zusammenhang ob eine entsprechende Auslegung der Bestimmungen des § 9 Abs. 6 Z 6 KStG sowie den Anmerkungen in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ausreichend ist.²³⁸

Am 16. Mai 2012 hat das BMF eine Information betreffend das EuGH Urteil in der Rechtssache Papillon veröffentlicht. Darin urteilte der EuGH, dass inländische Enkelgesellschaften, die über ausländische Tochtergesellschaften gehalten werden, in die Gruppe einbezogen werden müssen. Dies war bisher in Österreich nicht zulässig. Das BMF hat nun auf dieses Urteil reagiert und sich in seiner Information über die Auslegung der betreffenden Gesetzesstelle (§ 9 Abs. 2 TS 1 KStG) geäußert. Das BMF gestattet nun die Einbeziehung dieser inländischen Enkelgesellschaften, stellt hierzu jedoch gleich klar, dass diese inländischen Enkelgesellschaften jedoch nicht als Vollmitglieder gewertet werden. Dadurch wird es untersagt, dass mit diesen Gesellschaften finanziell verbundene inländische und ausländische Körperschaften in die Gruppe einbezogen werden. Fraglich ist auch hier, ob die bloße Herausgabe dieser Information ausreichend ist, um den Verstoß gegen das Gemeinschaftsrecht zu heilen.²³⁹

Die Regelung zum wirtschaftlichen Ausscheiden von ausländischen Gruppenmitgliedern erscheint meines Erachtens auch im Lichte der besprochenen EuGH-Urteile am wenigsten haltbar. Hier erfolgt eindeutig eine Benachteiligung von ausländischen Gesellschaften alleine aufgrund der Ansässigkeit in einem anderen Mitgliedstaat. Der Tatbestand des wirtschaftlichen Ausscheidens ist nur auf ausländische Gesellschaften anzuwenden. Und genau hier ergibt sich das Problem des Verstoßes gegen das Gemeinschaftsrecht. Die Aushöhlung von inländischen Gesellschaften und deren Fortführung als Mantelgesellschaft ist zulässig; bei ausländischen Gesellschaften allerdings nicht. Hier scheint es geboten, dass der österreichische Gesetzgeber diese Regelung noch mal überdenkt und diese gegebenenfalls in eine Richtung ändert, die dem Gemeinschaftsrecht nicht entgegensteht.

Dies gilt ebenso für die im Zuge des 1. StabG 2012 eingeführte Deckelung der Verlustverrechnung bei ausländischen Gruppenmitgliedern. Auch bei dieser Regelung ist der Anknüpfungspunkt zum Europarecht gegeben. In diesem Fall scheint die Regelung im Lichte des Marks & Spencer Urteils ebenfalls nicht europarechtskonform zu sein. Entsprechende Anpassungen wären wünschenswert.

²³⁷ Vgl. *Stefaner / Weninger* (2004b), S. 445 f.

²³⁸ Vgl. *Stefaner / Weninger* (2004b), S. 445 f.

²³⁹ Vgl. Information des BMF vom 16.5.2012, GZ BMF-010216/0021-VI/6/2012.

Die Frage, inwieweit in Zukunft auf eine Gemeinschaftsrechtskonformität bei der Gruppenbesteuerung zu achten ist, hängt weitgehend davon ab, ob Harmonisierungsschritte seitens der EU unternommen werden. Gibt es eine EU-weite Regelung zur Gruppenbesteuerung, kommt diese zwingend ebenfalls in Österreich zur Anwendung, da sie höheres Recht darstellt und somit über die österreichischen Regelungen zu stellen ist. Somit stellt sich das Problem der Gemeinschaftsrechtskonformität nicht mehr.

Unterbleiben diese Harmonisierungsschritte seitens der EU, greifen weiterhin die gesetzlichen Regelungen der einzelnen Mitgliedstaaten. Somit wäre hier weiterhin darauf zu achten, dass die Regelungen zur Gruppenbesteuerung den Anforderungen des Gemeinschaftsrechts genügen.

Abschließend bleibt zu sagen, dass die Einführung der neuen Gruppenbesteuerung sicher dazu beigetragen hat, Österreich als Unternehmensstandort attraktiv zu gestalten. Die Einbeziehung von ausländischen Gesellschaften ist ein großer Vorteil der österreichischen Gruppenbesteuerung. Die Gruppenbesteuerung hat die Konzernbesteuerung in Österreich definitiv modernisiert und wieder attraktiver gemacht. Einige kleinere Anpassungen sind vor allem in Hinblick auf den Einklang mit dem Gemeinschaftsrecht allerdings noch von Nöten.

Ob seitens der EU weitere Versuche unternommen werden, die direkten Steuern im gesamten EU-Raum zu harmonisieren, und somit auch die Regelungen zur Gruppenbesteuerung, bleibt abzuwarten.

Anhang

Literaturverzeichnis

Monographien

Bernat, Erwin / Böhler, Elisabeth / Weilingner, Arthur (2001): Zum Recht der Wirtschaft, Festschrift für Heinz Krejci, Manz Verlag, Österreich 2001

Bruckner, Karl et al.(2005): Gruppenbesteuerung – Der Kommentar der Praktiker, Linde Verlag, Wien 2005

Haslehner, Werner (2009): Das Betriebsstättendiskriminierungsverbot im internationalen Steuerrecht, Linde Verlag, Wien 2009

Kofler, Herbert / Kanduth-Kristen, Sabine Barbara (2005): Kommentar zur Steuerreform 2005, inkl Gruppenbesteuerung und Auswirkungen auf die Rechtsformwahl, Manz Verlag, Wien 2005

Lang, Michael et al. (2007): Grundfragen der Gruppenbesteuerung, Linde Verlag, Wien 2007

Lang, Michael / Schuch, Josef / Staringer, Claus (2011): Körperschaftsteuergesetz – Kommentar, Linde Verlag, Wien 2007

Meidinger, Claudia / Baumann, Susanne (2007): Alles über die Körperschaftsteuer in der betrieblichen Praxis, Weiss Verlag, Wien 2007

Mühlehner, Johann / Zöchling, Hans (2004): SWK Sonderheft - Die neue Gruppenbesteuerung, Linde Verlag, Wien 2004

Nolz, Wolfgang / Mayr, Gunter (2004): Steuerreform 2005 in der Praxis, Weiss Verlag, Wien 2004

Quantschnigg, Peter et al. (2005): Gruppenbesteuerung – Kommentar und systematische Darstellungen, Linde Verlag, Wien 2005

Renner, Bernhard [Hrsg.] (2008): Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung: Gedenkschrift für Walter Köglberger, Linde Verlag, Wien 2005

Tumpel, Michael (2007): Fachlexikon Steuern, Linde Verlag, Wien 2007

Wiesner, Werner / Kirchmayr, Sabine / Mayr, Gunter (2009): Gruppenbesteuerung – Praxiskommentar, 2. Aufl., LexisNexis Verlag, Wien 2009

Zeitschriftenaufsätze

Aigner, Hans-Jürgen / Sedlaczek, Michael (2009): Verschmelzung des Gruppenträgers auf eine gruppenfremde Gesellschaft, Kommt es tatsächlich stets zur Beendigung der Unternehmensgruppe?, in: Steuer- und Wirtschaftskartei, 84. Jg. (2009), Heft 26, S. 801 - 804

Bachl, Robert (2004): Negativer Firmenwert und andere Hindernisse – Regelungsdefizite der Firmenwertabschreibung bei der Gruppenbesteuerung, in: Steuer- und Wirtschaftskartei, 79. Jg. (2004), Heft 35/36, S. 989 - 992

Beiser, Reinhold (2008): Gruppenende durch Umwandlung vor Ablauf der Mindestdauer - Rückabwicklung der Verlustverrechnung, in: Steuer- und Wirtschaftskartei, 83. Jg. (2008), Heft 29, S. 785 - 788

Gassner, Wolfgang (2004a): Die neue Gruppenbesteuerung – Stärken und Schwächen des Begutachtungsentwurfes, in: Steuer- und Wirtschaftskartei, 79. Jg. (2004), Heft 9, S. 347 - 353

Gassner, Wolfgang (2004b): Die neue Gruppenbesteuerung – Eine Alternative zum Begutachtungsentwurf, in: Steuer- und Wirtschaftskartei, 79. Jg. (2004), Heft 10, T 74 - 78

Germuth, Christian / Toifl, Gerald (2005): Zweifelsfragen iZm internationalen Aspekten der Gruppenbesteuerung – Zurechnung und Einkommensermittlung nach § 9 Abs 6 Z 6 KStG, in: taxlex, 1. Jg. (2005), Heft 4a, S. 226 - 229

Grünberger, Herbert (2009): Was Unternehmer über die Gruppenbesteuerung wissen sollten: Voraussetzungen und Folgen der Gruppenbesteuerung, in: Steuer- und Wirtschaftskartei, 80. Jg. (2005), Heft 11, S. 383 - 393

Gurtner, Hannes / Hofbauer-Steffel, Ines / Kofler, Georg (2009): Erfordernis einer grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung, in: taxlex, 6. Jg. (2010), Heft 12, S. 23 f

Haslehner, Werner (2010): Die Rolle der Beteiligungsgemeinschaft in der Unternehmensgruppe – Streitfragen und Lösungsvorschlag, in: Steuer- und Wirtschaftskartei, 85. Jg. (2010), Heft 12, S.490 - 498

Hirschler, Klaus (2004): Die neue Gruppenbesteuerung – Ein Kurzüberblick, in: Zeitschrift für Gesellschafts- und Steuerrecht, 3. Jg. (2004) Heft 8, S. 320 – 322

Hirschler, Klaus / Schindler, Clemens Philipp (2004): Die österreichische Gruppenbesteuerung als Vorbild für Europa?, in: Internationales Steuerrecht, 13. Jg. (2004), Heft 15, S. 505 – 512

Hirschler, Klaus (2005): Gruppenbesteuerung als Gestaltungsinstrument für KMU – Zusammenfassung des Vorvertrages anlässlich der Seefelder Fachtagung vom 6. Oktober 2005, in: Der Wirtschaftstreuhandler, o. Jg. (2005), Heft 6, S. 20 - 22

Hofinger, Christiane (2009): § 9 Abs 6 Z 6 KStG, BBG 2009, in: taxlex, 5. Jg. (2009), Heft 11, S. 457 - 460

Hohenwarter-Mayr, Daniela (2010): Die Rs. X Holding – ein weiterer Teil im Puzzle der grenzüberschreitenden Gruppenbesteuerung, in: *Steuer und Wirtschaft International*, 20. Jg. (2010), Heft 4, S.163 - 175

Kammer der Wirtschaftstreuhänder (2008): Fachgutachten des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision zur Bilanzierung und Berichterstattung im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss im Zusammenhang mit der Gruppenbesteuerung, in: *Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen*, 18. Jg. (2008), Heft 5, S. 157 - 160

Kiffmann, Klaus (2006): Die Gruppenbesteuerung einen Schritt weitergedacht..., in: *Steuer- und WirtschaftsKartei*, 81. Jg. (2006), Heft 14, S. 458 – 459

Kofler, Georg (2006a): Marks & Spencer: Bedingte Verpflichtung zur Hereinnahme von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften, in: *Österreichische Steuerzeitung*, 59. Jg. (2006), Heft 3, S. 48 - 56

Kofler, Georg (2006b): Wer hat das Sagen im Steuerrecht – EuGH, in: *Österreichische Steuerzeitung*, 59. Jg. (2006), Heft 8, S. 154 - 165

Kohlhauser, Richard / Wette, Paul (2004): Was bringt die neue Firmenwertabschreibung im Rahmen der Gruppenbesteuerung? - Die Auswirkungen der Neueinführung einer Firmenwertabschreibung auf share deals, in: *Steuer- und WirtschaftsKartei*, 79. Jg. (2004), Heft 18, S. 604 - 613

Kolienz, Anneliese (2007): UmgrStR-Wartungserlass 2006/97: Erstmalige Aussagen zu Umgründungen und Gruppenbesteuerung, in: *Österreichische Steuerzeitung*, 60. Jg. (2007), Heft 21, S. 500 - 505

Kotrnoch, Herbert (1978): Der Konzern im österreichischen Steuerrecht, in: *Steuer- und WirtschaftsKartei*, 52. Jg. (1978), Heft 14, S. 61 - 66

Mamut, Marie-Ann / Schilcher, Michael (2009): Auswirkungen des EuGH-Urteils Papillon auf die österreichische Gruppenbesteuerung, in: taxlex, 5. Jg. (2009), Heft 1, S. 13 - 19

Matzka, Bettina / Petritz, Michael (2007): Änderung des Jahresabschlusses / Bilanzberichtigung durch Veränderungen in der Unternehmensgruppe?, in: Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen, 17. Jg. (2007), Heft 10, S. 303 - 305

Mayr, Gunter (2005): Die neue Gruppenbesteuerung nach dem AbgÄG 2004, in: UFSaktuell, 3. Jg. (2005), Heft 1, S.6 – 19

Mayr, Gunter (2009): Gruppenbesteuerung: wirtschaftliches Ausscheiden ausländischer Gruppenmitglieder, in: Recht der Wirtschaft, 27. Jg. (2009), S. 365 - 368

Mayr, Gunter (2012): Gruppenbesteuerung: Ausländische Verluste mit ausländischem Ergebnis gedeckelt, in: Recht der Wirtschaft, 30. Jg. (2012), Heft 5, S. 308 - 311

Mayr, Gunter / Schlager, Christoph (2010): Highlights aus dem KStR-Wartungserlass 2010, in: Recht der Wirtschaft, 28. Jg. (2010), Heft 4, S. 241 - 245

Mayr, Gunter / Petrag, Ulrich / Schlager, Christoph: (2012): UmgrStR: Aktuelles zur Verschmelzung, in: Recht der Wirtschaft, 30. Jg. (2012), Heft 1, S. 54 - 59

Mitterlehner, Karl (2004): Firmenwertabschreibung und Gruppenbesteuerung, in: Steuer- und Wirtschaftskartei, 78. Jg. (2004), Heft 14/15, S. 503 - 506

Moshammer, Harald / Tumpel, Michael (2012): Ministerialentwurf zum Stabilitätsgesetz: der steuerliche Teil des Sparpakets – Die wichtigsten geplanten Neuerungen im Überblick, in: Steuer- und Wirtschaftskartei, 87. Jg. (2012), Heft 7, S. 354 - 364

o.V. (2004): Die neue Gruppenbesteuerung – Konzept und Grundlagen, in: Recht der Wirtschaft, 22. Jg. (2004), Heft 4, S. 246

o.V. (2006): EuGH: Konzerninterner grenzüberschreitender Verlustabzug nur bei fehlender Verlustverwertungsmöglichkeit der Tochtergesellschaft, in: *Steuer und Wirtschaft International*, 16. Jg. (2006), Heft 1, S. 44 - 48

o.V. (2008): Gruppenbesteuerung im UGB-Jahresabschluss, Entwurf eines Fachgutachtens veröffentlicht, in: *Rechnungswesen für die Praxis*, 2. Jg. (2008), Heft 2, S. 30 – 32

o.V. (2009): EuGH: Niederlassungsfreiheit gebietet Einbeziehung von über ausländische Tochtergesellschaften gehaltenen inländischen Enkelgesellschaften in die Gruppenbesteuerung, in: *Steuer und Wirtschaft International*, 19. Jg. (2009), Heft 3, S. 152 - 157

o.V. (2010): Die Gruppenbesteuerung im UGB-Jahresabschluss, in: *Rechnungswesen für die Praxis*, 4. Jg. (2010), Heft 1, S. 16 – 21

o.V. (2012): Niederländische Regelung betreffend Ausschluss ausländischer Tochtergesellschaft von der Gruppenbesteuerung verstößt nicht gegen Niederlassungsfreiheit, in: *Beilage zur Österreichischen Steuerzeitung*, 65. Jg. (2012), Heft 4, S. 99 – 102

Pernegger, Robert (2005): Die Einbeziehung ausländischer Körperschaften im Rahmen der Gruppenbesteuerung – Die multinationale Gruppe, in: *Österreichische Steuerzeitung*, 58. Jg. (2005), S. 82 - 87

Petritz, Michael / Schilcher, Michael (2005): Marks & Spencer: EuGH zur grenzüberschreitenden Verlustverwertung im Konzern, in: *ecolex*, 17. Jg. (2006), Heft 2, S. 147 - 150

Petritz, Michael (2009): EuGH und Gruppenbesteuerung, in: *Recht der Wirtschaft*, 27. Jg. (2009), Heft 1, S. 56 – 58

Petutschnig, Matthias (2008): Europarechtswidrige Kollision zwischen neuer deutscher Mantelkaufbestimmung und österreichischer Gruppenbesteuerung?, in: Österreichische Steuerzeitung, 61. Jg. (2008), Heft 9, S. 200 - 205

Petutschnig, Matthias / Six, Martin (2009): Nachversteuerung ausländischer Verluste, Zur Europarechtskonformität der österreichischen Gruppenbesteuerung, in: taxlex, 5. Jg. (2009), Heft 10, S. 420 – 425

Plott, Christoph (2009): Erwerb eines Gruppenmitglieds, in: Österreichische Steuerzeitung, 62. Jg. (2009), Heft 18, S. 436 - 439

Schlager, Christoph (2012): Auswirkungen des Sparpakets auf die Unternehmensbesteuerung, in: Zeitschrift für Rechnungswesen und Recht, 22. Jahrgang (2012), Heft 3, S. 66 – 69

Schmidsberger, Gerald / Lipp, Matthias (2011): Gruppenbesteuerung und Gesellschaftsrecht, in: Recht der Wirtschaft, 29. Jg. (2011), Heft 7, S. 385 - 396

Schuh, Armin (2006): Das Erfordernis der Berücksichtigung ausländischer Verluste im Lichte der aktuellen EuGH-Rechtsprechung, in: taxlex, 2. Jg. (2006), Heft 9, S. 498 - 502

Staringer, Claus (2005): Der Einfluss der Gruppenbesteuerung auf die Unternehmensorganisation, in: Österreichische Steuerzeitung, 58. Jg. (2005), Heft 22, 2006, S. 495 – 502

Staringer, Claus (2006): Kann die Gruppenbesteuerung wieder abgeschafft werden? – Zum rechtlichen Rahmen einer Rücknahme der Reform der Konzernbesteuerung in Österreich, in: Österreichische Steuerzeitung, Heft 22, 59. Jg. (2006), S. 493 - 498

Staringer, Claus (2010): Die Zukunft der Gruppenbesteuerung, in: Recht der Wirtschaft, 28. Jg. (2010), Heft 6, S. 366 - 373

Stefaner, Markus (2004): Die neue Gruppenbesteuerung in Österreich als Kernstück der Steuerreform, in: Steuer- und WirtschaftsKartei, 79. Jg. (2004), Heft 8, S. 312 - 313

Stefaner, Markus (2005): Die österreichische Gruppenbesteuerung im internationalen Vergleich, in: *Der Wirtschaftstreuhand*, o. Jg. (2005), Heft 1, S. 34

Stefaner, Markus (2006): Die grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung auf dem Prüfstand des EuGH, in: *Zeitschrift für Gesellschafts- und Steuerrecht*, 4. Jg. (2006), Heft 1, S. 25 - 27

Stefaner, Markus (2010): Abgabenänderungsgesetz 2009: Änderungen für Unternehmensgruppen – Einheitlicher Bilanzstichtag und Nachversteuerung bei Auslandsverlusten, in: *Steuer- und WirtschaftsKartei*, 84. Jg. (2010), Heft 10, T 76 - 82

Stefaner, Markus / Stieglitz, Alexander (2009): Zweigniederlassungserfordernis für doppelt ansässiges Gruppenträger – Verstoß gegen höherrangiges Recht?, in: *Steuer und Wirtschaft International*, 19. Jg. (2009), Heft 4, S. 177 - 187

Stefaner, Markus / Weninger, Patrick (2004a): Die Gruppenbesteuerung im österreichischen Konzernsteuerrecht, in: *ecolex*, 15. Jg. (2004), Heft 7, S. 508 - 520

Stefaner, Markus / Weninger, Patrick (2004b): Gruppenbesteuerung und Gemeinschaftsrecht, in: *Steuer und Wirtschaft International*, 14. Jg. (2004), Heft 9, S. 441 - 449

Stefaner, Markus / Weninger, Patrick (2004c): Die wesentlichen Auswirkungen der Steuerreform 2005 auf die Unternehmensbesteuerung, in: *ecolex*, 15. Jg. (2004), Heft 5, S. 392 – 395

Stefaner, Markus / Weninger, Patrick (2004d): Gruppenbesteuerung: Vor- und Außergruppenverluste, in: *Recht der Wirtschaft*, 22. Jg. (2004), Heft 9, S. 564 - 565

Stefaner, Markus / Weninger, Patrick (2005a): Besteuerung von grenzüberschreitenden Unternehmensgruppen, in: *ecolex*, 16. Jg. (2005), Heft 2, S. 158 - 160

Stefaner, Markus / Weninger, Patrick (2005b): Nachversteuerung von Auslandsverlusten im Rahmen der Gruppenbesteuerung, in: *taxlex*, 1. Jg. (2005), Heft 4a, S. 187 - 191

Stefaner, Markus / Weninger, Patrick (2006): Gruppenbesteuerung: Die Optimierung der finanziellen Verbindung gem § 9 Abs 4 KStG, in *Finanz Journal*, 45. Jg. (2006), Heft 7/8, S. 279 - 286

Tissot, Michael (2004): Die geplante Gruppenbesteuerung – Ein erster Überblick, in: *Steuer- und WirtschaftsKartei*, 79. Jg. (2004), Heft 8, S. 306 - 311

Trösztler, Josef (2010): Die Ermittlung und Überprüfung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder, Eine Gebrauchsanweisung für die Praxis, in: *Steuer- und WirtschaftsKartei*, 84. Jg. (2010), Heft 14/15, S. 523 - 532

Tumpel, Michael / Tissot, Michael (2004): Erste Änderungen in der neuen Gruppenbesteuerung – Die Adaptierungen in § 9 KStG im Überblick, in: *Steuer- und WirtschaftsKartei*, 79. Jg. (2004), Heft 28, T. 147 - 152

Urtz, Christoph / Haslehner, Werner (2008): Gruppenbesteuerung: Finanzielle Verbindungen über ausländische Gruppenmitglieder, in: *Zeitschrift für Gesellschafts- und Steuerrecht*, 6. Jg. (2008), Heft 5, S. 208 - 217

Wiesner, Werner / Mayr, Gunter (2004): Zweifelsfragen zur Gruppenbesteuerung, in: *Recht der Wirtschaft*, 22. Jg. (2004), Heft 8, S. 491 - 499

Wilplinger, Christian (2006): Die „Fallen“ der Gruppenbesteuerung, in: *Finanz Journal*, 45. Jg. (2006), S. 457 - 458

Wolf, Erich (2005): Die neue Gruppenbesteuerung im Vergleich zur vormaligen (immer noch relevanten) Organschaft, Checkliste für die Arbeit in der WT-Kanzlei, in: *Steuer- und WirtschaftsKartei*, 80. Jg. (2005), Heft 29, S. 834 - 838

Zöchling, Hans / Fraberger, Friedrich (2004): Steuerumlagen aus gesellschafts-, bilanz- und steuerrechtlicher Sicht, Unkorrekte Vorgehensweise bei den Steuerumlagen gefährdet die Anwendung der Gruppenbesteuerung, in: *Steuer- und WirtschaftsKartei*, 79. Jg. (2004), Heft 14/15, S. 507 - 524

Zöchling, Hans (2004): Gruppenbesteuerung und Auslandsverluste: Achtung Steuerfallen!, in: *Steuer- und WirtschaftsKartei*, 79. Jg. (2004), Heft 34, S. 952 – 956

Beiträge in Sammelwerken

Achatz, Markus / Pichler, Peter / Stockinger, Johann (2005): § 9 Abs. 10 KStG, in: *Quantschnigg, Peter et al.* (2005): Gruppenbesteuerung – Kommentar und systematische Darstellungen, Linde Verlag, Wien, S. 238 - 248

Achatz, Markus / Haslehner, Werner (2005): § 9 Abs 9 KStG Änderungen der Unternehmensgruppe, in: *Quantschnigg, Peter et al.* (2005): Gruppenbesteuerung – Kommentar und systematische Darstellungen, Linde Verlag, Wien, S. 224 - 237

Artmann, Eveline / Lux, Dietmar (2005): Konzernrecht und Gruppenbesteuerung, in: *Quantschnigg, Peter et al.* (2005): Gruppenbesteuerung – Kommentar und systematische Darstellungen, Linde Verlag, Wien, 2005, S. 284 - 338

Bruckner, Karl (2005): Kommentierung zu § 9 Abs. 7 KStG, in: *Bruckner, Karl et al.* (2005): Gruppenbesteuerung – Der Kommentar der Praktiker, Linde Verlag, Wien

Burgstaller, Eva / Haslinger, Katharina (2007): Gruppenbesteuerung und Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen, in: *Lang, Michael et al.* (2007): Grundfragen der Gruppenbesteuerung, Linde Verlag, Wien, S. 291 - 248

Gassner, Wolfgang (2001): Steuergestaltung als Vorstandspflicht, in: *Bernat, Erwin / Böhler, Elisabeth / Weilingner, Arthur* (2001): Zum Recht der Wirtschaft, Festschrift für Heinz Krejci, Manz Verlag, Österreich, S. 605 - 613

Haslinger, Stefan (2004): Gruppenbesteuerung und Umgründung, in: *Mühlehner, Johann / Zöchling, Hans* (2004): SWK Sonderheft Die neue Gruppenbesteuerung, Linde Verlag, Wien, S. 82 92

Hofstätter, Matthias (2007): Die Firmenwertabschreibung, in: *Lang, Michael et al.* (2007): Grundfragen der Gruppenbesteuerung, Linde Verlag, Wien, S. 249 - 290

Jettmar, Angelika / Stieglitz, Alexander (2007): Die Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung, in: *Lang, Michael et al.* (2007): Grundfragen der Gruppenbesteuerung, Linde Verlag, Wien, S. 119 - 140

Kofler, Georg (2005): § 9 Abs 4 Finanzielle Verbindung, in: *Quantschnigg, Peter et al.* (2005): Gruppenbesteuerung – Kommentar und systematische Darstellungen, Linde Verlag, Wien, S. 66 - 121

Mamut, Marie-Ann / Schilcher, Michael (2007): Die Berücksichtigung von Auslandsverlusten, in: *Lang, Michael et al.* (2007): Grundfragen der Gruppenbesteuerung, Linde Verlag, Wien, S. 169 – 220

Mayr, Gunter (2007): Die neue Gruppenbesteuerung – Anlass und Rechtfertigung der Reform der Konzernbesteuerung, in: *Lang, Michael et al.* (2007): Grundfragen der Gruppenbesteuerung, Linde Verlag, Wien, S. 15 - 28

Mühlehner, Johann (2004): Gestaltungsmöglichkeiten, in: *Mühlehner, Johann / Zöchling, Hans* (2004): SWK Sonderheft Die neue Gruppenbesteuerung, Linde Verlag, Wien, S. 93 - 110

Pichler, Patrick / Stockinger, Johann (2005): Ökonomische Wirkungen der Gruppenbildung, in: *Quantschnigg, Peter et al.* (2005): Gruppenbesteuerung – Kommentar und systematische Darstellungen, Linde Verlag, Wien, S. 382 - 410

Plansky, Patrick / Ressler, Gernot (2007): Die Verlustverwertung in der Unternehmensgruppe, in: *Lang, Michael et al.* (2007): Grundfragen der Gruppenbesteuerung, Linde Verlag, Wien, S. 141 - 168

Trenkwalder, Verena (2004): Überblick über die Gruppenbesteuerung, in: *Mühlehner, Johann / Zöchling, Hans* (2004): SWK Sonderheft Die neue Gruppenbesteuerung, Linde Verlag, Wien, S. 5 - 22

Trenkwalder, Verena (2005a): § 9 Abs 2 Gruppenmitglieder, in: Quantschnigg, Peter et al. (2005): Gruppenbesteuerung – Kommentar und systematische Darstellungen, Linde Verlag, Wien, S. 22 - 40

Trenkwalder, Verena (2005b): Grenzüberschreitende Gruppe und Abkommensrecht, in: Quantschnigg, Peter et al. (2005): Gruppenbesteuerung – Kommentar und systematische Darstellungen, Linde Verlag, Wien, S. 410 - 434

Tumpel, Michael / Tissot, Michael (2007): Gruppenbesteuerung und gemeinschaftsrechtliche Implikationen, in: Quantschnigg, Peter et al. (2005): Gruppenbesteuerung – Kommentar und systematische Darstellungen, Linde Verlag, Wien, S. 434 – 482

Walter, Thomas (2004): Verluste ausländischer Gruppenmitglieder, in: Mühlechner, Johann / Zöchling, Hans (2004): SWK Sonderheft Die neue Gruppenbesteuerung, Linde Verlag, Wien, S. 42 - 60

Internetquellen

Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision (2008): Bilanzierung und Berichterstattung im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss in der Zusammenhang mit der Gruppenbesteuerung, Zugriff am 13.06.2012 unter <http://www.kwt.or.at/de/PortalData/2/Resources/downloads/downloadcenter/KFS-RL22.pdf>

Kammer der Wirtschaftstreuhänder (2012): Stellungnahme zum Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Körperschaftsteuergesetz 1988, das Umsatzsteuergesetz 1994, das Grunderwerbsteuergesetz 1987, das Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz, das Mineralöl-steuergesetz 1995, das Bewertungsgesetz 1955, das Bundesgesetz über eine Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und das Bausparkassengesetz geändert werden (Stabilitätsgesetz 2012), Zugriff am 22.05.2012 unter http://www.kwt.or.at/PortalData/2/Resources/downloads/downloadcenter/KWTStellungnahme_Stabilitaetsgesetz_2012.pdf

Rechtsquellenverzeichnis

Begutachtungsentwurf zum AbgÄG 2009, Zugriff am 13. 06. 2012 unter http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/ME/ME_00106/fname_169636.pdf

Bundesabgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. August 1961 (BGBl. 194/1961), zuletzt geändert durch 1. Stabilitätsgesetz 2012 (BGBl. 22/2012)

Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 7. Juli 1988 (BGBl, Nr. 400/1988), zuletzt geändert durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012 (BGBl. Nr. 22/2012)

Erlass des BMF vom 23.2.2005, Gruppenerlass, Besteuerung von Unternehmensgruppen, GZ BMF-010216/0031-IV/6/2005

Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Steuerreformgesetz 2005, 451 BlgNr XXII. GP, Zugriff am 13.06.2012 unter http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXII/I/I_00451/fname_018407.pdf

Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum 1. Stabilitätsgesetz 2012, 1680, BlgNr XXIV. GP, Zugriff am 13.06.2012 unter http://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXIV/I/I_01680/fname_245675.pdf

Information des BMF vom 16.5.2012, Auslegung des § 9 Abs. 2 TS 1 KStG 1988 im Lichte des EuGH-Urteils Papillon (EuGH 27.11.2008, Rs C-418/07), GZ BMF-010216/0021-VI/6/2012, Zugriff am 13.06.2012 unter <https://findok.bmf.gv.at/findok/link?gz=%22BMF-010216%2F0021-VI%2F6%2F2012%22&gueltig=20120516&segid=%2259385.1.1+16.05.2012+11%3A38%3A02%3A52%22>

Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 7. Juli 1988 (BGBl. Nr. 401/1988), zuletzt geändert durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012 (BGBl. Nr. 22/2012)

Körperschaftsteuerrichtlinien vom 22. Februar 2005, GZ BMF-06 5004/11-IV/6/01

Steuerreformgesetz 2005, in der Fassung der Bekanntmachung vom 4. Juni 2004 (BGBl. 57/2004)

Umgründungssteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 30. Dezember 1991 (BGBl. 699/1991), zuletzt geändert durch das Budgetbegleitgesetz 2012 (BGBl. 112/2011)

Umgründungssteuerrichtlinien vom 20. Oktober 2005, GZ BMF-06 8603/1-IV/6/03

Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. Mai 2008, Zugriff am 13. 06. 2012 unter <http://dejure.org/gesetze/AEUV>

Rechtsprechungsverzeichnis

UFS

UFS, Entscheidung vom 17.11.2009, RV/0197-F09, Zugriff am 21.05.2012 unter <https://findok.bmf.gv.at/findok/docCheck.do;jsessionid=BBE9D85C288E6EE7803C4E696B5FFAE4?sort=Relevanz&searchIn=1&bAppDat=1258412400000&bDokTypBez=Berufungsentscheidung++Steuer+%28Senat%29&searchNr=1&docCheck=showDoc&rid=42497&sortDesc=true&bPage=1&gid=SDUFSTX-43801.1.1+09.12.2009+07%3A57%3A16%3A00-1&base=UfsTx&bRequestName=Gezielte+Suche&bGz=RV%2F0197-F%2F09&bBehoerde=UFSF&srcName=trip#>

UFS, Entscheidung vom 7.12.2010, RV/1176-W/10, Zugriff am 21.05.2012 unter <https://findok.bmf.gv.at/findok/docCheck.do;jsessionid=BBE9D85C288E6EE7803C4E696B5FFAE4?sort=Relevanz&searchIn=2&bAppDat=1291676400000&bDokTypBez=Berufungsentscheidung+-+Steuer+%28Referent%29&searchNr=2&docCheck=showDoc&rid=42490&sortDesc=true&bPage=1&gid=SDUFSTX-50689.1.1+30.12.2010+09%3A05%3A24%3A00-1&base=UfsTx&bRequestName=Gezielte+Suche&bGz=RV%2F1176-W%2F10&bBehoerde=UFSW&srcName=trip#>

VwGH

VwGH, Erkenntnis vom 22.9.1961, GZ 552/61

VwGH, Erkenntnis vom 17.2.1963, GZ 88/14/0097

VwGH, Erkenntnis vom 26.11.1985, GZ 85/14/0076, Zugriff am 21.05.2012 unter http://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWT_1985140076_19851126X00

VwGH, Erkenntnis vom 7.2.1990, GZ 88/13/0241, Zugriff am 21.05.2012 unter http://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWT_1988130241_19900207X00

VwGH, Erkenntnis vom 26.11.1991, GZ 91/14/0179, Zugriff am 21.05.2012 unter http://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWT_1991140179_19911126X00

VwGH, Erkenntnis vom 14.12.1993, GZ 90/14/0034, Zugriff am 21.05.2012 unter http://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWT_1990140034_19931214X00

VwGH, Erkenntnis vom 27.9.1995, GZ 91/13/0095, Zugriff am 21.05.2012 unter http://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWT_1991130095_19940914X00

VwGH, Erkenntnis vom 10.12.1997, GZ 93/13/0185, Zugriff am 21.05.2012 unter http://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWT_199130185_19971210X00

VwGH, Erkenntnis vom 14.12.2000, GZ 95/15/0111, Zugriff am 21.05.2012 unter http://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Vwgh&Dokumentnummer=JWT_199150111_20001214X00

EuGH

EuGH, Urteil vom 28.1.1992, Rs. C-204/90, Bachmann, Slg. 1992, I-249, Zugriff am 22.05.2012 unter <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61990CJ0204:DE:PDF>

EuGH, Urteil vom 11.8.1995, Rs C-80/84 Wielockx, Slg 1995, I-2493, Zugriff am 22.05.2012 unter <http://lexetius.com/1996,319>

EuGH, Urteil vom 26.10.1995, Rs. C-151/94, Biehl II, Slg. 1995, I-3685, Zugriff am 25.05.2012 unter <http://lexetius.com/1995,429>

EuGH, Urteil vom 27.6.1996, Rs C-107/94 Asscher, Slg 1996, I-3089, Zugriff am 22.05.2012 unter <http://lexetius.com/1996,324>

EuGH, Urteil vom 15.5.1997, Rs C-250/95 Futura Participations und Singer, Slg 1997, I-2471, Zugriff am 22.05.2012 unter <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61995CJ0250:DE:PDF>

EuGH, Urteil vom 16.7.1998, Rs C-264/96, ICI, Slg. 1998, I-4695, Zugriff am 21.05.2012 unter <http://lexetius.com/1998,824>

EuGH, Urteil vom 29.4.1999, Rs C-311/97 Royal Bank of Scotland, Slg 1999, I-2651, Zugriff am 22.05.2012 unter <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61997CJ0311:DE:PDF>

EuGH, Urteil vom 21.9.1999, Rs. C-307/97, Saint-Gobain ZN, Slg. 1999, I-6161, Zugriff am 22.05.2012 unter <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:61997CJ0307:DE:PDF>

EuGH, Urteil vom 13.4.2000, Rs C-251/98 Baars Slg 2000, I-2787, Zugriff am 22.05.2012 unter <http://lexetius.com/2000,3353>

EuGH, Urteil vom 8.3.2001, Rs C-397/98 und C-410/98 Metallgesellschaft und Hoechst Slg 2001, I-1727, Zugriff am 22.05.2012 unter <http://lexetius.com/2001,342>

EuGH, Urteil vom 18.9.2003, Rs. C-168/01, Bosal, Slg. 2003, I-9409, Zugriff am 22.05.2012 unter <http://lexetius.com/2003,1758>

EuGH, Urteil vom 7.9.2004, Rs. C-319/02, Manninen, Slg. 2004, I-7477, Zugriff am 22.05.2012 unter <http://lexetius.com/2004,1970>

EuGH, Urteil vom 13.12.2005, Rs C-446/03, Marks & Spencer, Slg. 2005, I-10837, Zugriff am 21.05.2012 unter <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003CJ0446:DE:HTML>

EuGH, Urteil vom 23.2.2006, Rs. C-471/04, Keller Holding, Slg. 2006, I-2107, Zugriff am 21.05.2012 unter <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62004CJ0471:DE:HTML>

EuGH, Urteil vom 29.3.2007, Rs. C-347/04, Rewe Zentralfinanz, Slg. 2007, I-2647, Zugriff am 21.05.2012 unter <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=63006&doclang=DE&mode=&part=1>

EuGH, Urteil vom 18.7.2007, Rs. C-231/05, Oy AA, Slg. 2007, I-6373, Zugriff am 22.05.2012 unter <http://lexetius.com/2007,1659>

EuGH, Urteil vom 6.12.2007, Rs. C-298/05, Columbus Container Services, Slg. 2007, I-10451, Zugriff am 22.05.2012 unter <http://lexetius.com/2007,3445>

EuGH, Urteil vom 28.2.2008, Rs. C-293/06, Deutsche Shell, Slg. 2008, I-0000, Zugriff am 22.05.2012 unter <http://lexetius.com/2008,220>

EuGH, Urteil vom 15.5.2008, Rs. C-414/06, Lidl Belgium, Slg. 2008, I-3601, Zugriff am 22.05.2012 unter <http://lexetius.com/2008,1057>

EuGH, Urteil vom 27.11.2008, Rs C-418/07, Papillon, Slg. 2008, I-8947, Zugriff am 22.05.2012 unter <http://lexetius.com/2008,3159>

EuGH, Urteil vom 25.2.2010, Rs. C-337/08, X Holding, Slg. 2010, I-1215 Zugriff am 22.05.2012 unter <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?docid=72408&doclang=de&mode=&part=1>

Abstract

Die vorliegende Magisterarbeit beschäftigt sich mit den Regelungen der österreichischen Gruppenbesteuerung. Die österreichische Gruppenbesteuerung wurde im Zuge des Steuerreformgesetzes 2005 eingeführt, um die veraltete Organschaft abzulösen. Die neuen Regelungen wurden als fortschrittlich und attraktiv gelobt, da die Voraussetzungen für die Bildung einer Unternehmensgruppe nicht so restriktiv waren wie jene der Organschaft. Die Gruppenbildung über die Grenze hinweg wurde ebenfalls ermöglicht.

In der Arbeit sollen die grundlegenden Regelungen zur neuen österreichischen Gruppenbesteuerung dargestellt werden.

Besonderes Augenmerk liegt auf den Regelungen zum Ausscheiden von Gruppenmitgliedern. Hierzu muss zwischen inländischen und ausländischen Gruppenmitgliedern unterschieden werden, da deren Ausscheiden zu jeweils unterschiedlichen Rechtsfolgen führt. Deshalb wird das Ausscheiden von inländischen Gruppenmitgliedern in Kapitel 3 dargestellt und jenes von ausländischen Gruppenmitgliedern in Kapitel 4.

Die Gruppenbesteuerung wurde von der Literatur auch dahingehend gelobt, dass sie den Anforderungen des Gemeinschaftsrechts genügt. Im Rahmen dieser Arbeit hat sich jedoch herausgestellt, dass dies bei einigen Regelungen vor allem zum Ausscheiden nicht der Fall ist. Da die direkten Steuern noch nicht EU-weit harmonisiert wurden, fallen diese Regelungen in die Zuständigkeit der einzelnen Mitgliedstaaten. Deren Regelungen müssen jedenfalls europarechtskonform sein. Hierbei gilt es besonders die Niederlassungsfreiheit und die Kapitalverkehrsfreiheit zu beachten. Da es keine gesetzlichen Regelungen der EU gibt, müssen die Urteile des EuGH beachtet werden. Hierzu wurden die Anforderungen an die Gruppenbesteuerung aus drei Urteilen abgeleitet und den österreichischen Regelungen zum Ausscheiden gegenübergestellt. Es zeigte sich, dass einige Regelungen nicht den Anforderungen des Europarechts entsprechen. Änderungen seitens des Gesetzgebers wären wünschenswert.

Am 1. April 2012 ist das 1. Stabilitätsgesetz in Kraft getreten. Im Zuge dieses Stabilitätsgesetz wurden die Auslandsverluste mit der Höhe der Verluste nach ausländischem Recht gedeckelt. Auch diese Regelung genügt nicht den Anforderungen des Gemeinschaftsrechts. Auch hier ist Änderungsbedarf durch den Gesetzgeber gegeben.

Lebenslauf



Angaben zur Person

Nachname(n) / Vorname(n) **Amberger Bettina Nicole**
 Staatsangehörigkeit Österreichisch
 Geburtsdatum 06. Dezember 1986
 Geschlecht Weiblich

Schul- und Berufsbildung

Zeitraum	09/1993 - 06/1997
Name und Art der Bildungs- oder Ausbildungseinrichtung	Volksschule Oberaich
Zeitraum	09/1997 - 06/2005
Hauptfächer/berufliche Fähigkeiten	sprachlicher Zweig mit Französisch ab der 3. Klasse
Name und Art der Bildungs- oder Ausbildungseinrichtung	BG/BRG Bruck an der Mur (Gymnasium)
Zeitraum	10/2005 - 07/2008
Bezeichnung der erworbenen Qualifikation	Bakkalaurea der Philosophie
Hauptfächer/berufliche Fähigkeiten	Bakkalaureatstudium Publizistik- und Kommunikationswissenschaft mit Vertiefung Werbung und PR
Name und Art der Bildungs- oder Ausbildungseinrichtung	Universität Wien
Zeitraum	10/2005 - 07/2010
Bezeichnung der erworbenen Qualifikation	Bakkalaurea der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften
Hauptfächer/berufliche Fähigkeiten	Betriebswirtschaftslehre mit Vertiefung Marketing und Revision, Steuern und Treuhand
Name und Art der Bildungs- oder Ausbildungseinrichtung	Universität Wien
Zeitraum	10/2008 - 04/2011
Bezeichnung der erworbenen Qualifikation	Magistra der Philosophie
Hauptfächer/berufliche Fähigkeiten	Publizistik- und Kommunikationswissenschaft mit Vertiefung Werbung und PR
Name und Art der Bildungs- oder Ausbildungseinrichtung	Universität Wien
Zeitraum	10/2010 - →
Bezeichnung der erworbenen Qualifikation	Magistra der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften
Hauptfächer/berufliche Fähigkeiten	Betriebswirtschaftslehre mit Vertiefungen Marketing und Revision, Steuern und Treuhand
Name und Art der Bildungs- oder Ausbildungseinrichtung	Universität Wien