

DIPLOMARBEIT

Titel der Diplomarbeit

„Konzernbesteuerung in Österreich: Ein interpretativer
Überblick über die Gruppenbesteuerung entsprechend
der aktuellen Gesetzeslage“

Verfasser

László Gyarmathy

angestrebter akademischer Grad

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

Wien, August 2012

Studienkennzahl lt. Studienblatt:
Studienrichtung lt. Studienblatt:
Betreuer / Betreuerin:

A 157
Diplomstudium Internationale Betriebswirtschaft
Univ.-Prof. Dr. Jörg Finsinger

DANKSAGUNG

Allen voran danke ich O. Univ.-Prof. Dipl.-Math. Dr. Jörg Finsinger für die Betreuung dieser Diplomarbeit, seine Studentenfreundlichkeit inkl. des Ansporns, dem eigenen Interesse nachzugehen, und die zahlreichen Denkanstöße während des Studiums (auch durch seine Mitarbeiter).

Meiner Familie, insb. meiner Mutter, und meinen drei besten Freunden danke ich ebenfalls für Ihre Unterstützung während meinen Studienjahren.

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis	III
Abkürzungsverzeichnis	VIII
1. Vorwort und Zielsetzung der Arbeit	1

GRUNDLEGENDES

2. Grundlagen der Gruppenbesteuerung und Begriffsbestimmungen	3
2.1. Wesen der Gruppenbesteuerung	3
2.2. Aufbau einer Gruppe	3
2.3. Beteiligte Körperschaft und Beteiligungskörperschaft	4
2.4. Unbeschränkt bzw. beschränkt steuerpflichtige Körperschaften sowie inländische und ausländische Körperschaften	6
2.5. Gruppenantrag und Mindestdauer	9

VORAUSSETZUNGEN DER GRUPPENBESTEUERUNG

3. § 9 Abs 3 KStG – Gruppenträger	10
3.1. Unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige gruppenfähige Körperschaften	10
3.2. In der Anlage 2 zum EStG 1988 genannte Gesellschaften (§ 9 Abs 3 TS 5 KStG) und EWR-Kapitalgesellschaften (§ 9 Abs 3 TS 6 KStG)	11
3.3. Vergleichbarkeitsprüfung	13
3.4. Ins Firmenbuch eingetragene Zweigniederlassung	14
3.5. Diskriminierung nach Art 24 Abs 3 OECD-MA und nach Gemeinschaftsrecht	16
3.6. Personengesellschaft als Zweigniederlassung	22
3.7. Doppelt ansässige ausländische Gruppenträger	22

4. § 9 Abs 2 KStG – Gruppenmitglieder	23
4.1. Unbeschränkt steuerpflichtige und nicht unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder	23
4.2. Ausländische Gruppenmitglieder	23
4.2.1. Nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften	23
4.2.2. Ausländische Gruppenmitglieder als ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger verbundene Beteiligungskörperschaften	27
5. § 9 Abs 4 und 5 KStG – Finanzielle Verbindung	29
5.1. Beteiligung am Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital	29
5.1.1. Der Begriff „Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital“	29
5.1.2. Eigene Anteile	30
5.1.3. Zuordnung der Anteile	31
5.1.4. Treuhand und Fruchtgenuss	32
5.2. Stimmrechtsmehrheit	35
5.2.1. Quantitatives Verständnis	35
5.2.2. Treuhandschaft	36
5.2.3. Abweichungen zwischen Substanzbeteiligung und Stimmrechtsbeteiligung	37
5.3. Möglichkeiten des Herstellens der finanziellen Verbindung	38
5.3.1. Gesetzlich vorgesehene Möglichkeiten und weite Auslegung des Gesetzes	38
5.3.2. Unmittelbare Beteiligung	44
5.3.3. Mittelbare Beteiligung über Personengesellschaft(en)	44
5.3.3.1. Vermögensbeteiligung an der Personengesellschaft	44
5.3.3.2. Mittelbare Beteiligung an der Zielkörperschaft und Beteiligung an der Personengesellschaft	45
5.3.4. Mittelbare Beteiligung über Gruppenmitglied(er)	48
5.3.5. Mittelbare Beteiligung über Personengesellschaft(en) und	

über Gruppenmitglied(er)	49
5.3.6. Mittelbare Beteiligung über ausländische Gesellschaften	51
5.3.6.1. Beschränkungen durch § 9 Abs 2 KStG	51
5.3.6.2. Ausländische Körperschaften als beteiligte Körperschaften, als Beteiligungskörperschaften und als vermittelnde Gesellschaften mit einer Minderheitsbeteiligung	51
5.3.6.3. Mehrheitsbeteiligung eines ausländischen Gruppenmitglieds: unmittelbar und mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften	55
5.4. Dauer der finanziellen Verbindung - § 9 Abs 5 KStG	65
5.4.1. Finanzielle Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitglieds	65
5.4.2. Verschobene Bilanzstichtage	65
5.4.3. Umstellung der Wirtschaftsjahre	66
5.4.4. Beginn und Ende der finanziellen Verbindung	68
5.4.5. Rückwirkende Anteilserwerbe und Anteilsübertragungen	69
5.4.6. Vermögensübertragungen innerhalb der Gruppe	70

RECHTSFOLGEN DER GRUPPENBESTEUERUNG

6. § 9 Abs 6 KStG – Ergebniszurechnung	71
6.1. Ermittlung und Zurechnung des Ergebnisses unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder	72
6.1.1. Ermittlung des Einkommens und Verlustvorträge	72
6.1.2. Zurechnung des Einkommens	75
6.1.2.1. Bei unmittelbarer Beteiligung	75
6.1.2.2. Bei mittelbarer Beteiligung	76
6.1.2.2.1. Über eine Personengesellschaft	76
6.1.2.2.2. Über Gruppenmitglieder	77
6.1.2.3. Beteiligungsgemeinschaft	78
6.2. Ermittlung, Zurechnung und Nachversteuerung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder	79

6.2.1.	Unterschiede zwischen inländischer und ausländischer Verlustzurechnung	80
6.2.2.	Nachversteuerung von ausländischen Verlusten, die mit einem ausländischen Gewinn verrechnet wurden oder verrechnet hätten werden können	82
6.2.3.	Nachversteuerung bei Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds	82
6.2.4.	Liquidation, wirtschaftliches Ausscheiden, Zurechenbarkeit der Verluste	83
6.3.	Steuerumlagen	84
7.	Teilwertabschreibung, Veräußerungsverluste und Firmenwertabschreibung	85
7.1.	Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste	85
7.2.	Zuschreibungen und Veräußerungsgewinne	87
7.3.	Firmenwertabschreibung oder –zuschreibung	91
7.3.1.	Der Firmenwertbegriff des § 9 Abs 7 KStG	91
7.3.2.	Zweck der Firmenwertabschreibung	96
7.3.3.	Voraussetzungen der Firmenwertabschreibung	97
7.3.3.1.	Anschaffung	97
7.3.3.2.	Fremdbezogene Beteiligungsanschaffung	97
7.3.3.3.	Vorliegen einer unmittelbaren Beteiligung	98
7.3.3.4.	Beteiligung an einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft	104
7.3.3.5.	Beteiligung an einer betriebsführenden Körperschaft	106
7.3.3.6.	Gruppenzugehörigkeit	107
7.3.3.7.	Anschaffung nach dem 31.12.2004	107
7.3.4.	Umgründungsbedingte Nacherfassung	108
7.3.5.	Firmenwertabschreibung und vorherige Teilwertabschreibung	108
7.3.6.	Rechtsfolge und Wirkung von § 9 Abs 7 KStG	108

BETEILIGUNGSGEMEINSCHAFTEN

8. Beteiligungsgemeinschaften	110
8.1. Grundlegendes	110
8.2. Erscheinungsformen der Beteiligungsgemeinschaft	111
8.2.1. Personengesellschaften	111
8.2.2. Beteiligungssyndikate	113
8.2.3. Gemeinsame Kontrolle	114
8.3. Änderung der Strukturen der Beteiligungsgemeinschaften durch das AbgÄG 2010	114
8.3.1. Vergleich der Rechtslage vor und nach dem AbgÄG 2010	114
8.3.2. Würdigung der Änderungen durch das AbgÄG 2010	120
9. Zusammenfassende Schlussbetrachtung	122

ANHANG

Literaturverzeichnis	125
Abbildungs- und Tabellenverzeichnis	131
Abstract	133
Curriculum vitae	134

Abkürzungsverzeichnis

aA	anderer Ansicht
AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz
AbgSiG	Abgabensicherungsgesetz
ABGB	Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch
Abs	Absatz
aF	alte Fassung
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
BAO	Bundesabgabenordnung
BGBI	Bundesgesetzblatt
BlgNR	Beilage(-n) zu den stenographischen Protokollen des Nationalrats
bspw	beispielsweise
bzgl	bezüglich
bzw	beziehungsweise
dh	das heißt
ds	das sind
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ecolex	ecolex Fachzeitschrift für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
ErlRV	Erläuterungen zur Regierungsvorlage
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
EU	Europäische Union
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Union
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
einschl	einschließlich
et al	et alii
etc	et cetera
FJ	Finanzjournal (Zeitschrift)
GedS	Gedenkschrift, Gedächtnisschrift
glA	gleicher Ansicht
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung

GmbHG	Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung
hA	herrschende Ansicht
hL	herrschende Lehre
hM	herrschende Meinung
Hrsg	Herausgeber
ieS	im engeren Sinn
inkl	inklusive
iSd	im Sinne des/der
iVm	in Verbindung mit
iZm	in Zusammenhang mit
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien 2001
lit	litera
mA	meiner Ansicht
mE	meines Erachtens
mwN	mit weiteren Nachweisen
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OGH	Oberster Gerichtshof
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung (Zeitschrift)
RdW	Österreichisches Recht der Wirtschaft (Zeitschrift)
Rn	Randnummer
Rsp	Rechtsprechung
RWZ	Österreichische Zeitschrift für Rechnungswesen (Zeitschrift)
Rz	Randziffer
s	siehe
SE	Societas europaea
StRefG 2005	Steuerreformgesetz 2005 BGBl I 2004/57
SWI	Steuer und Wirtschaft International (Zeitschrift)
SWK	Österreichische Steuer- und Wirtschaftskartei (Zeitschrift)
taxlex	taxlex Zeitschrift für Steuer-, Arbeits-, und Sozialversicherungsrecht (Zeitschrift)
TS	Teilstrich
ua	unter anderem

uU	unter Umständen
uva	und viele andere
uvm	und viele mehr
vgl	vergleiche
VfGH	Verfassungsgerichtshof
VfSlg	Sammlung der Erkenntnisse und Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
Z	Ziffer
zB	zum Beispiel

1. Vorwort und Zielsetzung der Arbeit

Ein „Konzernsteuerrecht“ im Sinne eines klar abgegrenzten und abgrenzbaren sowie durch den Gesetzgeber kodifikatorisch geregelten Rechtsgebietes existiert nicht. Für die Besteuerung von Konzernen sind mehrere Bereiche des Steuerrechts besonders relevant. Abgesehen natürlich vom Körperschaftssteuergesetz und damit verbunden vom Einkommensteuergesetz sind hier insb die im Körperschaftssteuergesetz geregelte Gruppenbesteuerung, das Umgründungssteuerrecht, die Besteuerung von Beteiligungen, die rechtliche Behandlung von Verrechnungspreisen uva zu nennen.

Die vorliegende Arbeit konzentriert sich auf die Gruppenbesteuerung und gibt einen Überblick und eine Interpretation der materiellen Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung nach aktuellem Gesetzesstand. Obgleich die Grundstruktur der Gruppenbesteuerung seit ihrer Einführung in 2005 unverändert geblieben ist, blieben manche Bereiche der Gruppenbesteuerung von gravierenden Änderungen nicht verschont. Eine dieser Änderungen betrifft die Möglichkeit der Bildung von Beteiligungsgemeinschaften: Mit Inkrafttreten des AbgÄG 2010 am 01. Juli 2010 wurde die bis dahin in einem relativ weiten Umfang bestehende Möglichkeit zur Bildung von Beteiligungsgemeinschaften in zweifacher Hinsicht eingeschränkt: Zum einen wurde die Möglichkeit der Bildung von Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaften abgeschafft, zum anderen wurde das Verhältnis von Mitbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft zu anderen Gruppen neu geregelt.

Die gegenständliche Arbeit hat daher zwei – in qualitativer, nicht in quantitativer Hinsicht – zwei Schwerpunkte:

Zum einen gibt sie einen in die Tiefe gehenden, interpretativen Überblick über die materiellen Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung. Hier ist anzumerken, dass unter den materiellen Voraussetzungen nicht bloß die einzige materielle Voraussetzung der Gruppenbesteuerung ieS, nämlich die finanzielle Verbindung (§9 Abs 4 KStG), behandelt wird, sondern auch die von § 9 KStG aufgestellten Bedingungen für die Gruppenträger- und Gruppenmitgliedsfähigkeit. Da einerseits eine in allen Detailfragen in die Tiefe gehende Interpretation den Rahmen einer Diplomarbeit sprengen würde, andererseits sich eine wissenschaftliche Arbeit

nicht darauf beschränken kann, in der Literatur bereits – mehr oder weniger abschließend – behandelte und geklärte Fragen und Erkenntnisse zu wiederholen, geht die vorliegende Arbeit jenen Weg, dass im Rahmen eines umfassenden Überblicks in jedem Themenbereich jenen Fragen besondere Aufmerksamkeit geschenkt wird, die in der herrschenden Literatur strittig oder ungeklärt sind oder ungenügend behandelt werden. Es sollen daher zwar alle wesentlichen Punkte der Gruppenbesteuerung vorgestellt werden, in der Literatur bereits detailliert ausgearbeiteten Problemen wird aber eine geringere Aufmerksamkeit gewidmet, als der Erörterung und Beantwortung weiterhin bestehender Unklarheiten. Die Zielsetzung der Arbeit ist es daher, im Rahmen eines allgemeinen Überblicks solche interpretativ schwierigen und problematischen Bereiche aufzuzeigen und zu diskutieren, die auch im achten Jahr nach der Einführung der Gruppenbesteuerung ungeklärt bzw strittig sind.

Weiters soll in dieser Arbeit das Rechtsinstitut der Beteiligungsgemeinschaft aus der allgemeinen Betrachtung herausgeklammert in einem eigenen Kapitel vorgestellt werden. Die in der Literatur aufgrund der Struktur des Gesetzes weitgehend bevorzugte Behandlung der Beteiligungsgemeinschaft bei § 9 Abs 3 und Abs 4 KStG wird daher nicht beibehalten. Dies deswegen, weil sich diese Arbeit nicht auf die allgemeine Beschreibung der Beteiligungsgemeinschaft, sondern insb auf die Untersuchung der in der Literatur bis dato weitgehend unbehandelten, durch das Abgabenänderungsgesetz 2010 eingeführten Änderungen konzentriert. Es soll ermittelt und veranschaulicht werden, welche der bis 2010 möglichen Strukturen weiterhin bestehen können und welche dieser Strukturen wie geändert werden müssen.

Einer grundlegenden Beschreibung der Gruppenbesteuerung inkl Begriffsdefinitionen in Kapitel 2, werden die Voraussetzungen der Gruppenbesteuerung, dh Gruppenträger, Gruppenmitglieder und die finanzielle Verbindung in Kapiteln 2 bis 5 behandelt. Die Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung, dh die Ergebniszurechnung sowie die Teilwert- und Firmenwertabschreibung werden in Kapiteln 6 und 7 erläutert. Nach Erörterung der Beteiligungsgemeinschaft in Kapitel 8 wird die Arbeit mit einer Schlussbetrachtung in Kapitel 9 geschlossen.

GRUNDLEGENDES

2. Grundlagen der Gruppenbesteuerung

2.1. Wesen der Gruppenbesteuerung

Das Wesen der Gruppenbesteuerung liegt in der stufenweisen Zurechnung der steuerlichen Ergebnisse finanziell verbundener Körperschaften. Das steuerliche Ergebnis wird innerhalb einer Gruppe dem jeweils übergeordneten Gruppenmitglied stufenweise zugerechnet und schließlich beim Gruppenträger gebündelt. Auf Ebene der untergeordneten Körperschaften verbleibt daher kein der Körperschaftsteuer unterliegendes Einkommen. Die Unternehmensgruppe unterliegt wirtschaftlich betrachtet wie ein einheitlicher Steuerpflichtiger der Körperschaftsteuer. Diese Zurechnung stellt eine Durchbrechung des für Körperschaften geltenden Trennungsprinzips, gemäß welchem juristische Personen bei der Gewinnbesteuerung als eigene Steuersubjekte unabhängig neben den Gesellschaftern stehen. Der wesentliche Vorteil der Ergebniszurechnung liegt darin, dass Gewinne und Verluste zwischen gruppenzugehörigen Körperschaften ausgeglichen werden können und dadurch die Steuerbelastung der Gruppenmitglieder im Vergleich mit jener, die bei Individualbesteuerung eintreten würde, gesenkt wird¹.

2.2. Aufbau einer Gruppe

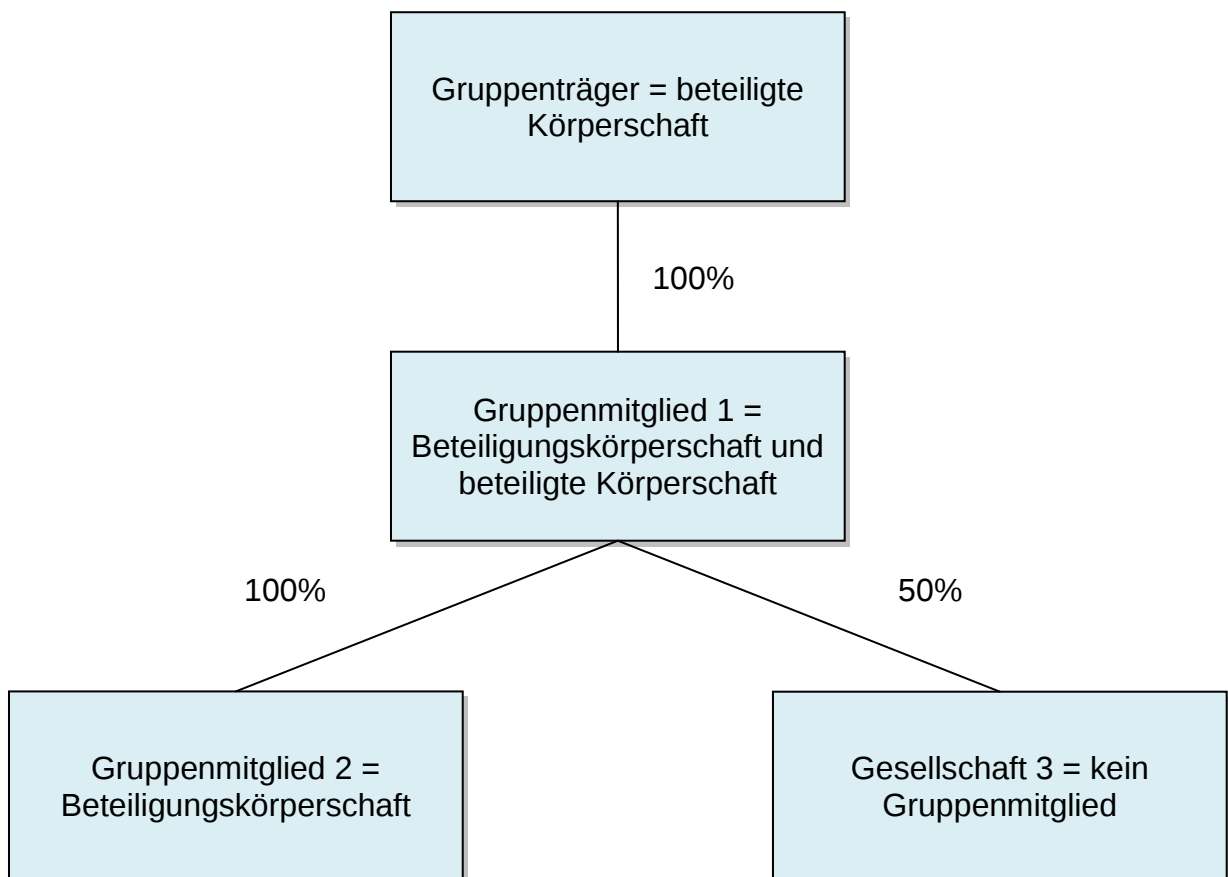
Eine Gruppe besteht aus zumindest einem Gruppenträger und aus einem oder mehreren Gruppenmitgliedern. An der Spitze der Gruppe steht der Gruppenträger, welcher an den Gruppenmitgliedern unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist. Ein Gruppenmitglied kann wiederum an einem anderen Gruppenmitglied beteiligt sein.

¹ Achatz/Tumpel, § 9 Abs 1 KStG, in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/ Tumpel (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 7.

2.3. Beteiligte Körperschaft und Beteiligungskörperschaft

Um die Beteiligungsebenen zu erfassen, verwendet § 9 KStG auch die Begriffe „Beteiligungskörperschaft“ und „beteiligte Körperschaft“. Eine beteiligte Körperschaft ist jene, die an einer anderen Körperschaft, nämlich an der Beteiligungskörperschaft, Anteile hält. Da der Gruppenträger sich an der Spitze der Gruppe befindet, kann er ausschließlich beteiligte Körperschaft sein. Gruppenmitglieder sind immer Beteiligungskörperschaften, können zudem aber auch beteiligte Körperschaften sein.

Grafik 1:



In Grafik 1 ist der Gruppenträger beteiligte Körperschaft in Bezug auf Gruppenmitglied 1, Gruppenmitglied 1 daher Beteiligungskörperschaft in Bezug auf den Gruppenträger. Gleichzeitig ist Gruppenmitglied 1 beteiligte Körperschaft in Bezug auf Gruppenmitglied 2, sodass Gruppenmitglied 1 eine Doppelfunktion hat. Gruppenmitglied 1 hält zwar 50% der Anteile an Gesellschaft 3, ist daher an Gesellschaft 3 „beteiligt“. Die Begriffe „Beteiligungskörperschaft“ und „beteiligte Körperschaft“ sind aber gemäß der hL im Rahmen der Gruppenbesteuerung im

Sinne der notwendigen finanziellen Verbindung von über 50% an Kapital und Stimmrechten (§ 9 Abs 4 KStG, siehe unten Kapitel 5) zu verstehen, sodass eine übergeordnete Gesellschaft, welche an einer untergeordneten Gesellschaft bis zu maximal 50% Anteile hält, innerhalb der Gruppenbesteuerung nicht als „beteiligte Körperschaft“ zu bezeichnen ist.² Bezogen auf Grafik 1 bedeutet dies, dass Gesellschaft 3 nicht Mitglied der Gruppe werden kann und daher nicht als Beteiligungskörperschaft in Bezug auf Gruppenmitglied 1 zu bezeichnen ist. Ebenso ist Gruppenmitglied 1 an Gesellschaft 3 beteiligt, jedoch in Bezug auf diese keine beteiligte Körperschaft im Sinne der Gruppenbesteuerung³.

Dass die Begriffe „Beteiligungskörperschaft“ und „beteiligte Körperschaft“ im Rahmen der Gruppenbesteuerung ausschließlich iSd notwendigen finanziellen Verbindung von über 50% an Kapital und Stimmrechten zu verstehen sind, ist mA nicht selbstverständlich. § 9 Abs 4 KStG verwendet bei der Bestimmung der Voraussetzungen für die finanzielle Verbindung im einleitenden Satzteil und in den Teilstreichen 1 bis 3 die Formulierung „Als finanziell verbundene Körperschaften gelten solche, bei denen die beteiligte Körperschaft ... mehr als 50% des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft besitzt“. Diese Formulierung lässt sich entgegen der hL eher so interpretieren, dass jede Körperschaft, die an einer anderen Körperschaft Anteile hält, als „beteiligte Körperschaft“ (und ebenso jede Körperschaft, an der Anteile gehalten werden als „Beteiligungskörperschaft“) zu bezeichnen ist, jedoch nur jene beteiligte Körperschaft mit der Beteiligungskörperschaft „finanziell verbunden“ ist, welche mehr als 50% des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft besitzt.

Problematisch hierbei ist, dass sich diese Interpretation nicht mit § 9 Abs 2 KStG in Einklang bringen lässt: § 9 Abs 2 KStG bestimmt, welche Körperschaften „Gruppenmitglieder (als Beteiligungskörperschaften oder als beteiligte inländische Körperschaften)“ sein können. Da sowieso nur (nach oben bzw nach unten) ausreichend finanziell verbundene Körperschaften (als übergeordnete oder als untergeordnete) Gruppenmitglieder sein können, können die Begriffe „Beteiligungskörperschaften“ und „beteiligte inländische Körperschaften“ in § 9 Abs 2

² Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K73.

³ Vgl Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I¹⁰ (2012), Rz 940.

KStG nur im Sinne einer ausreichenden finanziellen Verbindung verstanden werden. Denn nicht jede Gesellschaft, die an einer anderen Anteile hält und daher „beteiligt“ ist, kann Gruppenmitglied sein, sondern nur solche, die zu über 50% an der Substanz und an den Stimmrechten beteiligt, ergo finanziell verbunden sind.

Dieser Widerspruch ist am ehesten in Übereinstimmung mit der Ansicht der hL auflösbar, sodass die Begriffe „beteiligte Körperschaft“ und „Beteiligungskörperschaft“ immer – auch in § 9 Abs 4 KStG – iSd ausreichenden finanziellen Verbindung zu verstehen sind. Dieses Ergebnis führt natürlich dazu, dass die sprachliche Formulierung des § 9 Abs 4 KStG streng genommen zumindest zum Teil zu einem logischen Zirkelschluss führt⁴. Da dies aber das Gesetzesverständnis nicht stört, ist meines Erachtens dennoch dieser Lösung zu folgen.

2.4. Unbeschränkt bzw. beschränkt steuerpflichtige Körperschaften sowie inländische und ausländische Körperschaften

§ 9 Abs 2 und Abs 3 KStG unterscheidet bei der Regelung der Gruppenträger- und Gruppenmitgliedsfähigkeit zwischen unbeschränkt steuerpflichtigen und beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften einerseits und in- und ausländischen Körperschaften andererseits. Diese Begriffe sind aufgrund ihrer Bedeutung für die Gruppenträger- und Gruppenmitgliedseigenschaft⁵ voneinander zu unterscheiden und abzugrenzen.

Die Unterscheidung zwischen inländischen und ausländischen Körperschaften wird im KStG nicht definiert. Gemäß den KStR 2001 liegt eine ausländische Körperschaft dann vor, wenn sich der Sitz der Körperschaft nicht in Österreich befindet. Dies ist aus mehreren Gründen sinnvoll:

Zum einen folgt dies bereits daraus, dass sich das Personalstatut einer juristischen Person nach österreichischem IPRG nach ihrem Sitz bestimmt⁶. Nach § 27 Abs 1 BAO haben Körperschaften iSd Abgabenvorschriften ihren Sitz an dem Ort, der

⁴ Die Formulierung „Als finanziell verbundene Körperschaften gelten solche, bei denen die beteiligte Körperschaft ...“ bedeutet demgemäß nämlich nur „Als finanziell verbundene/beteiligte Körperschaften gelten solche, bei denen die finanziell verbundene/beteiligte Körperschaft...“.

⁵ Siehe Kapitel 3 und Kapitel 4.

⁶ Roth/Fitz, Unternehmensrecht: Handels- und Gesellschaftsrecht² (2006), Rz 164.

durch Gesetz, Vertrag, Satzung, Stiftungsbrief oder dergleichen bestimmt ist. Fehlt es an einer solchen Bestimmung, so gilt als Sitz der Ort der Geschäftsleitung. Da sich der Sitz einer Kapitalgesellschaft nach AktG und GmbHG im Inland befinden muss⁷, sich das Personalstatut nach dem Sitz bestimmt und sich die Auslandseigenschaft – aufgrund dessen, dass die Unterscheidung zwischen in- und ausländischen Körperschaften vollständig sein muss – in Umkehrung zur Inlandseigenschaft definieren lässt⁸, ergibt sich, dass eine Körperschaft mit Sitz im Inland eine inländische, und eine Körperschaft mit Sitz im Ausland eine ausländische Körperschaft ist.

Zum anderen ist eine derartige Definition von ausländischen Körperschaften auch im Zusammenhang mit der Unterscheidung zwischen unbeschränkt steuerpflichtigen und beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften durchaus sinnvoll:

Die Unterscheidung zwischen unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften gemäß § 1 Abs 2 KStG orientiert sich daran, ob eine Körperschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung im Inland hat oder nicht⁹. Unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften sind gemäß § 1 Abs 2 KStG solche, die entweder ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz (§ 27 Abs 1 BAO) im Inland haben. Die Geschäftsleitung ist dort, wo sich der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet. Das ist der Ort, an dem der für die Geschäftsführung entscheidende Wille gebildet wird, dh von wo aus die nötigen unternehmerischen Maßnahmen angeordnet werden und an dem die für die Führung des Unternehmens wesentlichen Entscheidungen getroffen werden.¹⁰ Rechtsfolge der unbeschränkten Steuerpflicht ist gemäß § 1 Abs 2 KStG, dass die Körperschaftsteuerpflicht sowohl in- als auch ausländische Einkünfte umfasst.

Beschränkt steuerpflichtig und daher lediglich mit inländischen Einkünften steuerpflichtig sind gemäß § 1 Abs 3 Z 1 KStG einerseits jene mit inländischen juristischen Personen vergleichbare Körperschaften, Personenvereinigungen und

⁷ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K86 mwN.

⁸ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K86.

⁹ Als Körperschaften gelten iSd § 1 Abs 2 KStG juristische Personen des privaten Rechts, Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts sowie nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen.

¹⁰ VwGH 23.02.1987, 85/15/0131.

Vermögensmassen, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben (beschränkte Steuerpflicht der ersten Art bzw territorial beschränkte Steuerpflicht¹¹). Andererseits sind gemäß § 1 Abs 3 Z 2 und 3 KStG inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts sowie Körperschaften, die nach § 5 KStG oder nach anderen Bundesgesetzen von der Körperschaftssteuerpflicht befreit sind, mit ihren Einkünften iSd § 21 Abs 2 und Abs 3 KStG „beschränkt“ steuerpflichtig. Diese beschränkte Steuerpflicht der zweiten Art bzw funktionell beschränkte Steuerpflicht¹² betrifft daher nicht die Unterscheidung zwischen inländischen und ausländischen Einkünften, sondern erstreckt sich gemäß § 21 Abs 2 und Abs 3 KStG auf inländische Einkünfte, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird sowie auf vergleichbare ausländische Einkünfte. Die Unterscheidung zwischen der beschränkten Steuerpflicht der ersten und der zweiten Art spielt bei der Bestimmung der Gruppenmitgliedseigenschaft eine wichtige Rolle¹³.

Insgesamt ergibt sich, dass eine Körperschaft, die ihren Sitz im Ausland, die Geschäftsleitung jedoch im Inland hat, unbeschränkt steuerpflichtig. Es wäre sinnwidrig, eine im Ausland nach ausländischem Gesellschaftsrecht mit Sitz im Ausland gegründete Körperschaft deswegen als „inländische“ Körperschaft zu bezeichnen, weil sie (aufgrund ihrer Geschäftsleitung) unbeschränkt steuerpflichtig ist. Es ist daher der in den KStR 2001 wiedergegebenen Definition, dass eine ausländische Körperschaft dann vorliegt, wenn sich ihr Sitz im Ausland befindet, zu folgen¹⁴. Die Begriffe „unbeschränkt“ bzw „beschränkt steuerpflichtige“ Körperschaft und „inländische“ bzw „ausländische“ Körperschaft sind daher nicht als Synonymbegriffe aufzufassen.

Es ergibt sich daher, dass eine inländische Körperschaft (aufgrund ihres inländischen Sitzes) immer unbeschränkt steuerpflichtig ist, eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft jedoch nicht immer inländisch ist.

¹¹ Hohenwarter, § 1 KStG, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG (2009), Rz 8.

¹² Hohenwarter, § 1 KStG, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG (2009), Rz 9f und 69ff.

¹³ Siehe Kapitel 4, Punkt 4.2.1..

¹⁴ So auch Bramerndorfer, Gruppenträger und Gruppenmitglieder einer Unternehmensgruppe, in Damböck/Haunold/Huemer/Schuch, Gruppenbesteuerung (2006), 11 (14).

2.5. Gruppenantrag und Mindestdauer¹⁵

Formale Voraussetzung der Gruppenbildung ist gemäß § 9 Abs 8 KStG der von den gesetzlichen Vertretern des Gruppenträgers und aller einzubeziehenden inländischen Körperschaften zu unterfertigende Gruppenantrag. Ausländische Gruppenmitglieder müssen im Gruppenantrag genannt werden. Der Gruppenantrag ist nach § 9 Abs 8 TS 5 KStG vom Gruppenträger bzw vom Hauptbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft bei dem für den Antragsteller für die Erhebung der Körperschaftssteuer zuständigen Finanzamt zu stellen. Die weiteren zukünftigen Gruppenbeteiligten haben bei den für sie zuständigen Finanzämtern die Antragstellung anzuzeigen. Das für die Gruppe zuständige Finanzamt hat sodann gegenüber allen Körperschaften, die den Gruppenantrag unterfertigen mussten, einen Feststellungsbescheid über das Bestehen der Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG zu erlassen.

Nach § 9 Abs 10 KStG muss die Unternehmensgruppe für einen Zeitraum von mindestens drei, jeweils zwölf Monate umfassenden Wirtschaftsjahren bestehen. Neu eintretende Gruppenmitglieder müssen diese Frist je für sich erfüllen¹⁶. Scheidet der Gruppenträger innerhalb dieser Mindestdauer aus der Gruppe aus oder wird die Gruppe sonst beendet – bspw durch Ausscheiden eines Gruppenmitglieds bei einer 2-er Gruppe – so hat die Gruppe ihren Mindestbestandsdauer nicht erreicht und wird ex tunc für alle Beteiligten rückabgewickelt¹⁷. Kommt es nicht zur Beendigung der gesamten Gruppe, scheidet jedoch ein einzelnes Gruppenmitglied innerhalb der gesetzlichen Mindestzugehörigkeitsdauer aus der Gruppe aus, so werden die Wirkungen der Gruppenbesteuerung für dieses Gruppenmitglied ex tunc beseitigt¹⁸.

¹⁵ Abgesehen von den Ausführungen in diesem Abschnitt werden der Gruppenantrag und die Mindestdauer der Gruppe im Rahmen dieser Arbeit nicht tiefergehend behandelt. Zu verweisen ist hier etwa auf *Achatz/Postl*, § 9 Abs 8 KStG, in Quantschnigg et al (Hrsg), *Gruppenbesteuerung* (2005), Rz 1ff und auf *Achatz/Pichler/Stockinger*, § 9 Abs 10 KStG, in Quantschnigg et al (Hrsg), *Gruppenbesteuerung* (2005), Rz 1 ff.

¹⁶ *Doralt/Ruppe*, *Grundriss des österreichischen Steuerrechts I*¹⁰ (2012), Rz 953.

¹⁷ *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, *Gruppenbesteuerung*² (2009), K398.

¹⁸ *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, *Gruppenbesteuerung*² (2009), K398.

VORAUSSETZUNGEN DER GRUPPENBESTEUERUNG

3. § 9 Abs 3 KStG – Gruppenträger

3.1. Unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige gruppenfähige Körperschaften

Welche Körperschaften Gruppenträger sein können, ist in § 9 Abs 3 KStG geregelt. Wie oben unter Kapitel 2, Punkt 2.2. bereits ausgeführt, ist mit dem Gruppenträger jene Funktion umschrieben, die an der Spitze der Unternehmensgruppe steht und die die vereinigten steuerlichen Ergebnisse zu versteuern hat¹⁹. § 9 Abs 3 KStG unterscheidet bei der Umschreibung der Gruppenträgerfähigkeit zwischen unbeschränkt steuerpflichtigen und beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften.

Es können die folgenden unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften Gruppenträger sein:

- Kapitalgesellschaften, ds Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Aktiengesellschaften, Europäische Gesellschaften²⁰,
- Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die unter § 7 Abs 3 KStG fallen. Unter § 7 Abs 3 KStG fallen jene Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die (nach unternehmensrechtlichen Vorschriften) rechnungslegungspflichtig sind. Nach den Materialien ist hierbei von der Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB auszugehen²¹. Gemäß § 22 GenG iVm § 189 UGB besteht für Genossenschaften mit Umsatzerlösen von weniger als Euro 700.000 keine Rechnungslegungspflicht, was auch zur Folge hat, dass diese nicht rechnungslegungspflichtigen Genossenschaften nicht dem Regime des § 7 Abs 3 KStG unterstellt werden. Im Ergebnis heißt dies, dass nur jene Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften Gruppenträger sein können, die die Umsatzgrenzen nach § 189 Abs 1 Z 2 UGB (Euro 700.000) überschreiten.

¹⁹ KStR 2001, Rz 374.

²⁰ Krejci, Gesellschaftsrecht I (2005), 8.

²¹ ErläutRV 43 BlgNR 23. GP 23.

- Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit und Kreditinstitute: Hierbei muss es sich um Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit iSd Versicherungsaufsichtsgesetzes und um Kreditinstitute iSd Bankwesensgesetzes handeln.

Es können die folgenden beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften Gruppenträger sein:

- bestimmte EU-Gesellschaften, nämlich jene in Anlage 2 zum EStG 1988 genannten Gesellschaften, die mit gruppenträgerfähigen unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften vergleichbar sind (§ 9 Abs 3 TS 5 KStG), und
- Gesellschaften, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz in einem Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraumes haben und mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind (§ 9 Abs 3 TS 6 KStG).

Die beschränkt steuerpflichtigen gruppenträgerfähigen Körperschaften bedürfen einer näheren Betrachtung:

3.2. In der Anlage 2 zum EStG 1988 genannte Gesellschaften (§ 9 Abs 3 TS 5 KStG) und EWR-Kapitalgesellschaften (§ 9 Abs 3 TS 6 KStG)

Anlage 2 zum EStG 1988 enthält jene Gesellschaften, die von der Mutter-Tochter-Richtlinie begünstigt werden. Zweck der Mutter-Tochter-Richtlinie ist es, eine Doppelbesteuerung von Tochter- an Muttergesellschaften grenzüberschreitend gezahlter Dividenden zu vermeiden²². In Zusammenhang mit § 9 Abs 3 KStG ist bedeutend, dass nicht alle Kapitalgesellschaften, die nach dem Recht der EU-Mitgliedstaaten errichtet werden können, von der Mutter-Tochter-Richtlinie begünstigt werden und in der Anlage 2 zum EStG 1988 enthalten sind. Es sind daher Konstellationen denkbar, in welchen einer nach dem Recht eines EU-Mitgliedstaates errichteten und an sich gruppenträgerfähigen ausländischen Körperschaft die Gruppenträgerfähigkeit deswegen verweigert wird, weil sie nicht in Anlage 2 zum EStG 1988 angeführt ist. Oberascher/Staringer sehen hierin – jedoch mit

²² Kofler, Mutter-Tochter-Richtlinie Kommentar (2010), 8f.

ausdrücklicher Bezugnahme auf Kapitalgesellschaften – eine nicht sachgerechte Einschränkung²³.

Diese Einschränkung ist aus meiner Sicht differenziert zu sehen bzw. nach der von Oberascher/Staringer gewählten Formulierung (ausdrückliche Bezugnahme auf Kapitalgesellschaften) nicht vorhanden: wird solchen nach dem Recht eines EU-Mitgliedstaates errichteten Kapitalgesellschaften die Gruppenträgereigenschaft verweigert, weil sie nicht in Anlage 2 zum EStG 1988 angeführt sind, können sie bei gegebener Vergleichbarkeit mit inländischen Kapitalgesellschaften gemäß § 9 Abs 3 TS 6 KStG Gruppenträger sein. Da der EWR sämtliche EU-Staaten umfasst, können gruppenträgerfähige, mit inländischen Kapitalgesellschaften vergleichbare, nicht in Anlage 2 zum EStG 1988 angeführte ausländische EU-Kapitalgesellschaften immer Gruppenträger sein.

Die von Oberascher/Staringer aufgezeigte nicht sachgerechte Einschränkung kann sich daher nur bei in der Anlage 2 zum EStG 1988 nicht enthaltenen, den jeweiligen inländischen Körperschaften vergleichbaren EU-Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereinen auf Gegenseitigkeit und Kreditinstituten ergeben.

In der Anlage 2 zum EStG 1988 sind auch Körperschaften enthalten, denen als inländische Körperschaften keine Gruppenträgerfähigkeit zukommen würde, weil sie nach österreichischem Gesellschaftsrecht als Personengesellschaften, Körperschaften des öffentlichen Rechts oder als staatliche Unternehmen zu qualifizieren wären²⁴. Um die Gruppenträgereigenschaft auf solche, nach österreichischem Recht nicht gruppenträgerfähige Gesellschaften nicht auszuweiten, verlangt der Gesetzgeber auch bei den in der Anlage 2 zum EStG 1988 genannten Gesellschaften die Vergleichbarkeit mit der entsprechenden gruppenträgerfähigen inländischen Rechtsform.

²³ Oberascher/Staringer, Gruppenträger und Gruppenmitglied, in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 29 (38) .

²⁴ Bramerdorfer, Gruppenträger und Gruppenmitglieder einer Unternehmensgruppe, in Damböck/Haunold/Huemer/Schuch, Gruppenbesteuerung (2006), 11 (19).

§ 9 Abs 3 TS 6 KStG erstreckt die Gruppenträgerfähigkeit auf österreichischen Kapitalgesellschaften vergleichbare Gesellschaften, die den Ort der Geschäftsleitung und den Sitz in einem Mitgliedstaat des EWR haben. Das Gesetz nimmt ausdrücklich nur auf EWR-Gesellschaften Bezug, die mit österreichischen Kapitalgesellschaften vergleichbar sind. EWR-Genossenschaften, welche österreichischen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften vergleichbar sind, bzw. EWR-Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit können nach § 9 Abs 3 TS 6 selbst dann nicht Gruppenträger sein, wenn sie den entsprechenden inländischen Körperschaften vergleichbar sind. Soweit diese Gesellschaften in der Anlage 2 zum EStG 1988 enthalten sind (und daher auch nicht bloß EWR-, sondern auch EU-Gesellschaften sind), kommt die Gruppenträgereigenschaft nach § 9 Abs 3 TS 5 KStG in Betracht.

Die Vergleichbarkeitsprüfung muss daher sowohl bei den Körperschaften in § 9 Abs 3 TS 5 KStG als auch bei jenen in TS 6 erfolgen.

3.3. Vergleichbarkeitsprüfung

Bei der in § 9 Abs 3 TS 5 und TS 6 sowie in § 9 Abs 2 TS 2 KStG geforderten Vergleichbarkeit von ausländischen mit inländischen Gesellschaften ist aus der Perspektive des österreichischen Gesellschaftsrechts auszugehen. Die ausländische Gesellschaft muss die wesentlichen Wesensmerkmale der zu vergleichenden österreichischen Rechtsform (Kapitalgesellschaft, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, Kreditinstitute) aufweisen²⁵. Die in den KStR 2001 genannten und in der Literatur herausgearbeiteten Kriterien für die Vergleichbarkeit mit einer inländischen Kapitalgesellschaft sind die folgenden²⁶:

- Eigene Rechtspersönlichkeit,
- Willensbildung unter Gesellschaftermitwirkung,
- starres Gesellschaftskapital im Eigentum der Gesellschaft,
- Beteiligung einer oder mehrerer Personen am Gesellschaftskapital,

²⁵ KStR 2001, Rz 551.

²⁶ Vgl KStR 2001, Rz 551; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K92f.

- keine Haftung der Gesellschafter für Gesellschaftsschulden, lediglich Haftung der Gesellschaft,
- Unabhängigkeit des Bestandes der Kapitalgesellschaft von ihren Mitgliedern, damit verbunden
- die freie Übertragbarkeit der Anteile,
- zwingende Gläubigerschutzbestimmungen,
- das Fehlen einer persönlichen Unternehmerinitiative der Mitglieder,
- eine zentrale Geschäftsleitung,
- eine verbandsmäßige Organisation und
- die Möglichkeit der Drittorganschaft.

Die Merkmale einer Genossenschaft sind²⁷:

- Verein mit nicht geschlossener Mitgliederzahl,
- kein festes Kapital,
- Möglichkeit des Austrittes bzw. des Ausschlusses von Mitgliedern,
- die Förderung des Erwerbs oder der Wirtschaft der Genossenschafter.

Da der Typenvergleich aus Sicht des österreichischen Gesellschafts- bzw. Steuerrechts zu vollziehen ist, ist es ohne Bedeutung, wie die ausländische Körperschaft nach ausländischem Gesellschafts- bzw. Steuerrecht behandelt wird und ob sie nach ausländischem Steuerrecht ein eigenes Steuersubjekt darstellt²⁸.

3.4. Ins Firmenbuch eingetragene Zweigniederlassung

Weitere Voraussetzung für die Gruppenträgereigenschaft der in § 9 Abs 3 KStG genannten beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften ist, dass sie über eine ins Firmenbuch eingetragene Zweigniederlassung verfügen und die Beteiligung an den Gruppenmitgliedern dieser Zweigniederlassung zuzurechnen ist. Sie müssen daher über einen inländischen Bezugspunkt verfügen.

²⁷ *Trenkwalder*, § 9 Abs 2 KStG – Gruppenmitglieder, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 17.

²⁸ KStR 2001, Rz 110, 551.

Der Begriff „Zweigniederlassung“ ist ein Begriff aus dem Unternehmens- und Gesellschaftsrecht und ist anhand §§ 12 UGB, 107 GmbHG und 254 AktG zu bestimmen²⁹. Demnach ist eine Zweigniederlassung eine räumlich von der Hauptniederlassung getrennte, auf längere Zeit (nicht nur vorübergehend) eingerichtete, trotz wesentlich selbständiger Leitung und „eigener“ Vertretung intern doch den Weisungen der Hauptniederlassung unterstellte, wesentliche Geschäfte (nicht bloß Hilfstätigkeiten) der Hauptniederlassung laufend tätigende, organisatorisch weitgehend verselbständigte Subeinheit des Gesamtunternehmens ohne eigene Rechtspersönlichkeit³⁰.

Die Beteiligung an den Gruppenmitgliedern kann dann der Zweigniederlassung zugerechnet werden, wenn sie im notwendigen oder gewillkürten Betriebsvermögen der Zweigniederlassung gehalten wird³¹. Eine derartige Zurechnung setzt das Vorliegen einer steuerlichen Betriebsstätte und damit die ansonsten für eine Zweigniederlassung nicht begriffsnotwendigen Erfordernisse der gesonderten Buchführung und des gesonderten Vermögens sowie im Inland erfasste gewerbliche Einkünfte voraus³².

Zweck des Erfordernisses einer Zweigniederlassung und der damit verbundenen Betriebsstätte ist es, die durch die Zweigniederlassung gehaltenen und so in die Gruppe einbezogenen inländischen Beteiligungen im Rahmen der österreichischen Besteuerungshoheit zu lassen. Würde eine derartige Betriebsstätte fehlen, drohte die Gefahr der Gewinnzurechnung über die Grenze, bei der die inländische Steuerhoheit verloren gehen würde³³. Nach Art 7 Abs 1 OECD-MA, welcher in den meisten DBA enthalten ist, kommt nämlich das alleinige Besteuerungsrecht an den Einkünften dem Ansässigkeitsstaat der Person, die das Unternehmen betreibt, zu, es sei denn, das Unternehmen verfügt im anderen Staat über eine Betriebsstätte, der die Einkünfte zuzuordnen sind. Besitzt ein ausländischer Gruppenträger keine inländische Betriebsstätte, der die Beteiligungen an den Gruppenmitgliedern und die daraus

²⁹ Vgl. *Trenkwalder*, § 9 Abs 3 KStG – Gruppenträger, in Quantschnigg et al (Hrsg), *Gruppenbesteuerung* (2005), Rz 18.

³⁰ *Krejci*, *Unternehmensrecht*⁴ (2008), 130.

³¹ Vgl. KStR 2001, Rz 376 sowie *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, *Gruppenbesteuerung*² (2009), K113.

³² *Trenkwalder*, § 9 Abs 3 KStG – Gruppenträger, in Quantschnigg et al (Hrsg), *Gruppenbesteuerung* (2005), Rz 22; *Krejci*, *Unternehmensrecht*⁴ (2008), 130; *Doralt/Ruppe*, *Grundriss des österreichischen Steuerrechts I*¹⁰ (2012), Rz 939.

³³ *Oberascher/Staringer*, *Gruppenträger und Gruppenmitglied*, in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner (Hrsg), *Grundfragen der Gruppenbesteuerung* (2007) 29 (40).

erfließenden Einkünfte zugerechnet werden können, verliert Österreich daher das Besteuerungsrecht an diesen Einkünften.

3.5. Diskriminierung nach Art 24 Abs 3 OECD-MA und nach Gemeinschaftsrecht

Es stellt sich die Frage, ob das Erfordernis der eingetragenen Zweigniederlassung bzw Betriebsstätte eine nicht gerechtfertigte Diskriminierung ausländischer Körperschaften bewirkt. Als Maßstab, an welchem die allfällige Diskriminierung geprüft wird, kommen die Grundfreiheiten, insb die Niederlassungsfreiheit, des Gemeinschaftsrechts und das Betriebsstättendiskriminierungsverbot des Art 24 Abs 3 OECD-MA in Frage.

Das Betriebsstättendiskriminierungsverbot des Art 24 Abs 3 OECD-MA ist in den meisten DBA enthalten und verbietet es, die Besteuerung von Betriebsstätten ausländischer Unternehmen ungünstiger zu regeln als jene von inländischen Unternehmen.

Die Niederlassungsfreiheit des Art 49 AEUV verbietet die Diskriminierung und Beschränkung der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats. Gesetze, die die Nutzung der Grundfreiheiten einschränken oder behindern, können erlassen werden, wenn sie zwingende Gründe des Allgemeininteresses darstellen, nicht diskriminierend angewandt werden, zur Zielerreichung auch tatsächlich geeignet sind und nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieses Zieles erforderlich ist (Verhältnismäßigkeitsprinzip)³⁴.

Dass bei ausländischen Gruppenträgern ein inländischer Anknüpfungspunkt gesetzlich vorgesehen werden kann, um die Steuerhoheit über die im Inland erwirtschafteten Einkünfte zu sichern, ist aufgrund des auch vom EuGH anerkannten Territorialitätsprinzips, gemäß welchem das Besteuerungsrecht eines Staates sich

³⁴ EuGH 31.03.1993, Rs C-19/92 *Kraus*, Slg 1993, I-1663 uva; siehe hiezu auch *Tumpel/Tissot*, Gruppenbesteuerung und gemeinschaftsrechtliche Implikationen, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005) Rz 6 mwN.

über die auf seinem Gebiet erwirtschafteten Einkünfte erstreckt, zu bejahen³⁵. Inwieweit zusätzliche Anforderungen – wie die Firmenbucheintragung oder die verpflichtende Buchführung im Inland – an eine EU-Mutterkörperschaft gestellt werden können, ist strittig. Tumpel/Tissot sehen derartige zusätzliche Anforderungen als unverhältnismäßige Ungleichbehandlung an³⁶. Auch nach Ansicht von Hohenwarter stellt das Erfordernis der Firmenbucheintragung aus gemeinschaftrechtlicher Sicht einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit dar³⁷.

Als Begründung führen Tumpel/Tissot und Hohenwarter die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *Futura Participations* an, gemäß welcher eine Bestimmung, die einer ausländischen Gesellschaft die Inanspruchnahme von Verlustvorträgen nur unter der Bedingung gestattet, dass die ausländische Körperschaft im Inland Bücher führt und die Bücher im Inland aufbewahrt, eine unverhältnismäßige, zusätzliche Belastung von ausländischen Körperschaften darstellt³⁸. Dies deswegen, weil ausländische Gesellschaften schon im Ausland Bücher führen müssen, sodass sie durch eine solche Bestimmung zu einer doppelten Buchführungspflicht (im Ausland und im Inland) verpflichtet werden. Die doppelte Buchführung ist geeignet, die freie Niederlassung der Gesellschaft im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaates zu beschränken und ist daher ein Verstoß gegen Art 43 EGV (nun Art 49 AEUV).

Dieser Gedankengang sei gemäß Tumpel/Tissot und Hohenwarter auf das Erfordernis der Firmenbucheintragung in Österreich übertragbar, da eine ausländische gruppenträgerfähige Körperschaft idR in ihrem Sitzstaat einer zwingenden Firmenbucheintragung unterliege. Die zusätzliche Eintragungspflicht in Österreich stelle daher ebenso eine Doppelbelastung dar, wie die in der Rechtssache *Futura Participations* behandelte doppelte Buchführung³⁹.

Diese Argumentation ist meiner Ansicht nach nicht richtig bzw zumindest unvollständig. Es werden insb zwei Fragen miteinander vermischt, die mE getrennt

³⁵ Tumpel/Tissot, Gruppenbesteuerung und gemeinschaftsrechtliche Implikationen, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 14.

³⁶ Tumpel/Tissot, Gruppenbesteuerung und gemeinschaftsrechtliche Implikationen, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 14.

³⁷ Hohenwarter, Verlustverwertung im Konzern (2010), 642f sowie Tumpel/Tissot, Gruppenbesteuerung und gemeinschaftsrechtliche Implikationen, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 14.

³⁸ EuGH 15.05.1997, Rs C-250/95, *Futura Participations*, Slg 1997, I-2471.

³⁹ Hohenwarter, Verlustverwertung im Konzern (2010), 642f sowie Tumpel/Tissot, Gruppenbesteuerung und gemeinschaftsrechtliche Implikationen, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 13f.

behandelt werden sollten: Tumpel/Tissot und Hohenwarter behandeln lediglich die Frage, ob die Firmenbucheintragung der inländischen Zweigniederlassung bzw Betriebsstätte gemeinschaftsrechtswidrig ist. Hierbei wird jedoch die primäre Frage übergangen, ob das Erfordernis der inländischen Betriebsstätte bzw Zweigniederlassung, der die Beteiligungen zugeordnet werden müssen, – an sich oder aufgrund der impliziten Verpflichtung zur inländischen Buchführung – gemeinschaftsrechtswidrig ist⁴⁰. Obgleich sich unstrittigerweise aus dem Territorialitätsprinzip ergibt, dass ein inländischer Anknüpfungspunkt nicht gemeinschaftsrechtswidrig ist, darf im vorliegenden Fall nicht übersehen werden, dass § 9 Abs 3 KStG dadurch, dass die Beteiligungen der Zweigniederlassung zugerechnet werden müssen, implizit eine für Zweigniederlassungen a priori nicht notwendige Buchführungspflicht auferlegt. Diese implizite Buchführungspflicht muss daher ebenfalls im Lichte der Rechtssache *Futura Participations* überprüft werden. Dies insb dann, wenn man – wie Tumpel/Tissot und Hohenwarter – davon ausgeht, dass die Firmenbucheintragung deswegen gemeinschaftsrechtswidrig sei, weil der EuGH in seiner Entscheidung in der Rechtssache *Futura Participations* für ausländische Gesellschaften belastende zusätzliche Erfordernisse wie die inländische Buchführung als Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit qualifiziert hat. Es ist nämlich nicht widerspruchsfrei, das im Zurechnungserfordernis des § 9 Abs 3 KStG enthaltene implizite Erfordernis der inländischen Buchführung als unproblematisch anzusehen, die Pflicht zur Firmenbucheintragung jedoch mit analoger Bezugnahme auf die Rechtssache *Futura Participations*, welche die zusätzliche inländische Buchführung als Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit wertete, abzulehnen. Bejaht man den gemäß § 9 Abs 3 KStG vorgesehenen inländischen Anknüpfungspunkt, dem die Beteiligungen zuzuordnen sind und der aus diesem Grund zur inländischen Buchführung verpflichtet, ist es widersinnig, die zusätzliche inländische Firmenbucheintragung mit jener Begründung zu beanstanden, dass eine zusätzliche inländische Buchführung (die man jedoch implizit bejaht hat) gemeinschaftsrechtswidrig sei.

Es ist daher zuerst die Frage zu beantworten, ob der im österreichischen Gruppenbesteuerungsregime geregelte inländische Anknüpfungspunkt, der implizit eine inländische Buchführung bedingt, gemeinschaftsrechtswidrig ist oder nicht.

⁴⁰ Hohenwarter führt hiezu lediglich aus, dass das Erfordernis der steuerlichen Anknüpfung des Gruppenträgers im Inland als solches nicht zu beanstanden ist. Siehe *Hohenwarter, Verlustverwertung im Konzern* (2010), 642.

Wie auch der Europäische Gerichtshof wiederholt entschieden hat, ist die Wirksamkeit der Steueraufsicht⁴¹ und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung⁴² ein zwingender Grund des Allgemeininteresses, der eine Beschränkung der vom AEUV-Vertrag gewährleisteten Grundfreiheiten – wie zB durch eine inländische, daher im Ergebnis zusätzliche Buchführungspflicht – rechtfertigen kann. Ein Mitgliedstaat hat damit das Recht zur Anwendung von Maßnahmen, die die klare und eindeutige Feststellung der Höhe der in diesem Staat steuerbaren Einkünfte und der abzugsfähigen Verluste erlauben⁴³. Aufgrund der mangelnden Harmonisierung der nationalen Vorschriften über die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die direkten Steuern ist es nicht möglich, die Bemessungsgrundlage nur aus den ausländischen Büchern eines Steuerausländers herzuleiten⁴⁴. Es gibt keine Gewähr dafür, dass denjenigen Büchern, die geführt werden, um die Bemessungsgrundlage für die Steuer im Sitzstaat zu ermitteln, Angaben entnehmen lassen, die für die Höhe der steuerbaren Einkünfte und der Verluste in einem anderen Mitgliedstaat, in dem die Gesellschaft eine Zweigniederlassung hat, notwendig und ausreichend sind⁴⁵.

Obgleich ein Mitgliedstaat das Recht zur eindeutigen Feststellung und Kontrolle der Höhe der in diesem Staat steuerbaren Einkünfte und der abzugsfähigen Verluste hat, ist gemäß dem Verhältnismäßigkeitsprinzip einzelfallbezogen zu prüfen, ob allfällige, ausländischen Steuerpflichtigen auferlegte Nachweispflichten tatsächlich geeignet sind, die mit ihnen verfolgte Ziele zu erreichen und nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieser Ziele notwendig ist.

Die Verhältnismäßigkeit der inländischen Buchführung wurde in der Rechtssache *Futura Participations* deswegen verneint, weil nach luxemburgischem Recht Steuerausländer im Allgemeinen nicht verpflichtet sind, über ihre Tätigkeiten in Luxemburg ordnungsmäßige Bücher zu führen, sodass die luxemburgischen Behörden grundsätzlich auf jede Möglichkeit verzichtet haben, in diese Bücher Einsicht zu nehmen. Nur wenn ein Steuerausländer Verlustvorträge aus einem

⁴¹ EuGH 15.05.1997, Rs C-250/95, *Futura Participations*, Slg 1997, I-2471, Rz 31; EuGH 08.07.1999, Rs C-254/97, *Société Baxter*, Slg 1999, I-4809, Rz 18.

⁴² EuGH 28.04.1998, Rs C-118/96 *Safir*, Slg 1998, I-1897, Rz 34.

⁴³ EuGH 15.05.1997, Rs C-250/95, *Futura Participations*, Slg 1997, I-2471, Rz 31.

⁴⁴ EuGH 15.05.1997, Rs C-250/95, *Futura Participations*, Slg 1997, I-2471, Rz 33.

⁴⁵ EuGH 15.05.1997, Rs C-250/95, *Futura Participations*, Slg 1997, I-2471, Rz 35.

früheren Geschäftsjahr absetzen will, muss er belegen, dass er während dieses Jahres über seine Tätigkeiten in Luxemburg ordnungsmäßige Bücher geführt hat. Soweit aber der ausländische Steuerpflichtige den luxemburgischen Behörden klar und eindeutig nachweisen kann, dass die Verluste, deren Vortrag beantragt wird, den nach luxemburgischen Recht anerkannten Verlusten entsprechen, ist die Zielsetzung der inländischen Buchführungspflicht – die effektive steuerliche Feststellung der Einkünfte und der Verluste – durch den vom ausländischen Steuerpflichtigen erbrachten Nachweis erfüllt, sodass dieser Nachweis als ausreichend für die Erreichung des Ziels der effektiven steuerlichen Feststellung der Einkünfte und der Verluste anzusehen ist. Das Erfordernis der inländischen Buchführung geht daher über das, was zur Erreichung dieses Ziels notwendig ist, hinaus⁴⁶ und ist daher ein nicht verhältnismäßiger, daher nicht gerechtfertigter Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit.

Unterzieht man das Erfordernis der eingetragenen Zweigniederlassung des § 9 Abs 2 KStG einer Prüfung anhand dieser Kriterien, lässt sich meiner Ansicht nach das Folgende festhalten:

Zum einen gibt es in Österreich keine dem luxemburgischen Recht vergleichbare Bestimmung, gemäß welcher Steuerausländer grundsätzlich nicht zur Führung von Büchern verpflichtet sind. Zum anderen wird in § 9 Abs 2 KStG keine zusätzliche inländische Buchführungspflicht auferlegt, sondern bestimmt, dass der ausländische Gruppenträger eine inländische, im Firmenbuch eingetragene Zweigniederlassung haben muss, der die Beteiligungen an den Gruppenmitgliedern zuzurechnen sein müssen. Nicht das Zweigniederlassungserfordernis, sondern das Zurechnungserfordernis verlangt implizit eine gesonderte Buchführung. Da nicht nur der Besitz der Beteiligungen durch die Zweigniederlassung nachgewiesen werden muss, sondern auch die Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung, insb die Ergebniszurechnung, die Steuerumlage und die Firmenwertabschreibung eine komplexe buchhalterische Erfassung bedingen, ist davon auszugehen, dass eine inländische Buchführung bei der österreichischen Gruppenbesteuerung unverzichtbar ist und nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung der damit verfolgten Ziele (inländischer Anknüpfungspunkt für den Beteiligungsbesitz,

⁴⁶ EuGH 15.05.1997, Rs C-250/95, *Futura Participations*, Slg 1997, I-2471, Rz 37-39.

steuerliche Erfassung der Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung) notwendig ist. ME liegt daher kein Verstoß gegen das Verhältnismäßigkeitsgebot und insgesamt kein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit vor.

In Bezug auf die Firmenbucheintragung liegt meiner Ansicht nach ebenfalls kein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit vor. Ein inländischer Gruppenträger muss zwar nicht auf Ebene einer Zweigniederlassung, jedoch in seiner Eigenschaft als Kapitalgesellschaft, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft etc, dh in der jeweiligen Rechtsform ebenfalls in das Firmenbuch eingetragen werden⁴⁷. Da für einen ausländischen Gruppenträger dieselbe Firmenbucheintragung vorausgesetzt wird, wie für einen inländischen, liegt keine Ungleichbehandlung im Sinne des Betriebsstättendiskriminierungsverbotes vor. Mit derselben Argumentation lässt sich bzgl der Firmenbucheintragung auch ein Verstoß gegen das Betriebsstättendiskriminierungsverbot des Art 24 Abs 3 OECD-MA verneinen⁴⁸. Mag die Firmenbucheintragung im Inland insofern zu einer „Doppelbelastung“ ausländischer Körperschaften führen, dass sie idR bereits im Ausland einer Eintragungspflicht unterliegen, so ist mA zu bezweifeln, dass die inländische, gleichsam zusätzliche Eintragungspflicht geeignet ist, die Niederlassungsfreiheit zu beschränken.

Ob die Firmenbucheintragung und das Zweigniederlassungserfordernis für die Herstellung eines inländischen Anknüpfungspunktes überhaupt notwendig sind, ist eine andere Frage. Diesbezüglich kann nämlich argumentiert werden, dass dann, wenn der Gruppenträger im Inland über eine Betriebsstätte verfügt, der die Beteiligungen an den Gruppenmitgliedern zuzurechnen sind, aus steuerlicher Sicht keine Notwendigkeit für eine Eintragung im Firmenbuch besteht⁴⁹. Die inländische Besteuerungshoheit ist durch die (abkommensrechtliche) Betriebsstätte gesichert.

⁴⁷ Wiesner/Mayr, Aktuelle Zweifelsfragen zur Gruppenbesteuerung, RdW 2005, 566 (569).

⁴⁸ Oberascher/Staringer, Gruppenträger und Gruppenmitglied, in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 42; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K110.

⁴⁹ So Hohenwarter, Verlustverwertung im Konzern (2010), 646.

3.6. Personengesellschaft als Zweigniederlassung

Dem Gesetzeswortlaut des § 9 Abs 3 KStG nach können ausländische, gruppenträgerfähige Körperschaften ohne eingetragene inländische Zweigniederlassung nicht Gruppenträger sein. Die KStR 2001 und die hL lassen eine Ausnahme zu⁵⁰:

Hat eine ausländische Körperschaft keine inländische Zweigniederlassung, kann sie dann, wenn sie die Beteiligung am Gruppenmitglied über eine im Firmenbuch eingetragene Personengesellschaft hält, uU dennoch Gruppenträger sein. Notwendig hierfür ist, dass die Personengesellschaft den Gewinn wie eine Zweigniederlassung nach § 5 EStG ermittelt, operativ tätig ist und die Beteiligungen an den Gruppenmitgliedern zu ihrem Betriebsvermögen gehören. Es ist nicht notwendig, dass die ausländische Körperschaft 100%-iger Mitunternehmer der Personengesellschaft ist, die ausreichende finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 KStG muss jedoch auch im Verhältnis zur Personengesellschaft vorliegen, damit die für die Haupt- und Zweigniederlassung unternehmensrechtlich notwendige Unternehmensidentität gegeben ist⁵¹.

3.7. Doppelt ansässige ausländische Gruppenträger

Unter „doppelt ansässigen“ Körperschaften sind solche Körperschaften zu verstehen, die in mehreren Staaten unbeschränkt steuerpflichtig sind. Eine derartige mehrfache unbeschränkte Steuerpflicht ergibt sich daraus, dass die Körperschaft ihren Sitz im Ausland hat, jedoch aufgrund ihrer inländischen Geschäftsleitung unbeschränkt steuerpflichtig ist⁵². Doppelt ansässige ausländische Körperschaften können Gruppenträger sein, wenn sie im Inland mit einer Zweigniederlassung im Firmenbuch eingetragen sind und die Beteiligungen an den Gruppenmitgliedern der Zweigniederlassung zuzurechnen sind. Für doppelt ansässige ausländische Gruppenträger ist daher derselbe inländische Anknüpfungspunkt erforderlich, wie für beschränkt steuerpflichtige Gruppenträger.

⁵⁰ KStR 2001, Rz 376a; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K114ff.

⁵¹ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K115.

⁵² Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K118.

4. § 9 Abs 2 KStG – Gruppenmitglieder

4.1. Unbeschränkt steuerpflichtige und nicht unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder

Gemäß § 9 Abs 2 KStG können Gruppenmitglieder als Beteiligungskörperschaften oder als beteiligte inländische Körperschaften einerseits

- unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die unter § 7 Abs 3 fallen⁵³, und andererseits
- nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften, die mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar sind und ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbunden sind,

sein.

4.2. Ausländische Gruppenmitglieder

4.2.1. Nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften

Neben den unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften kommen nach § 9 Abs 2 TS 2 KStG vergleichbare⁵⁴, nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften als Gruppenmitglieder in Betracht. Gemäß der hA soll der Begriff „ausländische Körperschaften“ betonen, dass mit diesem Ausdruck beschränkt steuerpflichtige Körperschaften iSd der territorial beschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs 3 Z 1 KStG gemeint sind und nicht nach § 1 Abs 3 Z 2 und 3 KStG befreite Körperschaften⁵⁵. Dies sei aufgrund des nachfolgenden Teilsatzes „die mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft

⁵³ Siehe oben Kapitel 3., Punkt 3.1..

⁵⁴ Zur Vergleichbarkeit siehe oben Kapitel 3., Punkt 3.3..

⁵⁵ *Stefaner/Weninger*, Gruppenbesteuerung und Gemeinschaftsrecht, SWI 2004, 441 (441).

vergleichbar sind“⁵⁶ bzw nach dem Regelungszusammenhang⁵⁷ überflüssig. Dass aus diesem nachfolgenden Teilsatz logisch zwingend folgt, dass es sich um ausländische Körperschaften handelt, ist einleuchtend. In der Literatur unbehandelt und prima facie nicht einsichtig ist jedoch, warum es sich aus dem Regelungszusammenhang ergibt, dass in § 9 Abs 2 TS 2 KStG tatsächlich nur die nach § 1 Abs 3 Z 1 KStG (territorial-) beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften gemeint sind und die funktionell beschränkte Steuerpflicht im Rahmen der Gruppenbesteuerung keine Rolle spielt.

In Bezug auf die erste Unterart der funktionell beschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs 3 Z 2 KStG ist die Sachlage aufgrund des Umstandes, dass hievon nur „inländische Körperschaften des öffentlichen Rechts“ umfasst werden, derartige Körperschaften jedoch gemäß § 9 Abs 2 KStG als Gruppenmitglieder nicht in Frage kommen, klar.

Die zweite Unterart der funktionell beschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs 3 Z 3 KStG betrifft jedoch Körperschaften, die nach § 5 KStG oder nach anderen Bundesgesetzen von der Körperschaftssteuerpflicht befreit sind und deshalb nur mit ihren Einkünften iSd § 21 Abs 2 und Abs 3 KStG, dh mit inländische Einkünften, bei denen die Steuer durch Steuerabzug erhoben wird sowie mit vergleichbaren ausländischen Einkünften, steuerpflichtig sind. § 1 Abs 3 Z 3 KStG differenziert nicht zwischen in- und ausländischen Körperschaften. Es stellt sich daher die Frage, ob unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften⁵⁸, die aufgrund einer Befreiung nach § 5 KStG oder nach einem anderen Bundesgesetz, beschränkt steuerpflichtig sind, vom Ausdruck „nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften“ in § 9 Abs 2 TS 2 KStG erfasst werden und somit Gruppenmitglieder sein können.

Zur Veranschaulichung diene das folgende Beispiel:

⁵⁶ *Stefaner/Weninger*, Gruppenbesteuerung und Gemeinschaftsrecht, SWI 2004, 441 (441).

⁵⁷ *Trenkwalder*, § 9 Abs 2 KStG – Gruppenmitglieder, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 14.

⁵⁸ Unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften sind sog „doppelt ansässige Gesellschaften“, die ihren Sitz im Ausland, jedoch ihre Geschäftsleitung im Inland haben und daher idR in mehreren Ländern unbeschränkt steuerpflichtig sind. Siehe Kapitel 1., Punkt 2.4. und Kapitel 3., Punkt 3.7..

Die Befreiung des § 5 Z 6 KStG umfasst unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften im Sinne des § 1 Abs 2 KStG, die der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 bis 47 BAO dienen. Betrachtet man eine mit der österreichischen GmbH vergleichbare und von einer österreichischen Mutterkörperschaft gehaltene ungarische Kft. (Korlátolt felelősségű társaság) mit Sitz in Ungarn und Geschäftsleitung in Österreich, so handelt es sich grundsätzlich um eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft. Besteht ihre Tätigkeit in der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke, so ist sie nach § 5 Z 6 iVm § 1 Abs 3 Z 3 KStG von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit und beschränkt steuerpflichtig. Diese Gesellschaft entspricht daher der vom Gesetzgeber in § 9 Abs 2 TS 2 KStG gewählten Formulierung („nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften, die mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar sind und ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbunden sind“) und erfüllt somit alle Voraussetzungen einer Gruppenmitgliedschaft.

Die Gründe für die von der hM vertretene Ansicht, gemäß welcher der Regelungszusammenhang die Einbeziehung von solchen beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften verbietet, sind in der Literatur nicht aufzufinden.

Meiner Ansicht nach ist die Lösung in einem Zusammenhang der beschriebenen Situation mit inländischen teilbefreiten Körperschaften zu sehen. Da nach § 9 Abs 2 KStG nur unbeschränkt steuerpflichtige und nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften Gruppenmitglieder sein können, können (iSd § 1 Abs 3 Z 3 KStG funktionell) beschränkt steuerpflichtige inländische Körperschaften nicht Gruppenmitglieder sein. Anerkennt man iSd angeführten Beispiels, dass ausländische Körperschaften, die (iSd § 1 Abs 3 Z 3 funktionell) beschränkt steuerpflichtig sind, die Voraussetzungen des § 9 Abs 2 TS 2 KStG erfüllen und bejaht man daher die Gruppenmitgliedsfähigkeit dieser Körperschaften, so führt dies zum systemwidrigen Ergebnis, dass eine gemäß § 1 Abs 3 Z 3 KStG funktionell beschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaft Gruppenmitglied sein kann, eine ebensolche inländische Körperschaft jedoch nicht. Bei einer derartigen

Interpretation würden daher solche ausländischen Gesellschaften Gruppenmitglieder sein können, die als inländische Körperschaften von der Gruppenmitgliedschaft ausgeschlossen wären. § 9 Abs 2 Teilstrich 2 KStG hat aber nicht den Zweck, die Gruppenmitgliedseigenschaft auf im Inland nicht als Gruppenmitglieder zugelassene Körperschaften auszudehnen, sondern will den Zugang zur Gruppe bestimmten – inländischen Gruppenmitgliedern vergleichbaren – ausländischen Körperschaften ermöglichen⁵⁹.

Argumentierbar ist weiters, dass die ausländische Körperschaft aufgrund der inländischen Geschäftsleitung eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft darstellt, die erst in einem weiteren Zug durch § 5 Z 6 KStG von der unbeschränkten Körperschaftssteuerpflicht befreit wird. Dieses Argument führt zu einer kohärenten Lösung, da dementsprechend inländische und ausländische unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die – gleichsam „nach“ Feststellung ihrer unbeschränkten Körperschaftssteuerpflicht – nach § 5 KStG oder nach anderen Bundesgesetzen von der Körperschaftsteuerpflicht befreit werden, gleich behandelt werden. Es darf nicht übersehen werden, dass der Wortlaut von § 1 Abs 3 Z 3 KStG und § 5 KStG ebenfalls für diese Lösung spricht: § 1 Abs 3 Z 3 KStG statuiert nicht eine – per se bestehende – beschränkte Körperschaftssteuerpflicht, sondern legt in Übereinstimmung mit § 5 KStG eine Befreiung von der – per se bestehenden – unbeschränkten Körperschaftssteuerpflicht fest.

Die Zulassung von iSd § 1 Abs 3 Z 3 KStG funktionell beschränkt steuerpflichtigen ausländische Körperschaften zur Gruppenmitgliedschaft wird daher zu Recht abgelehnt.

⁵⁹ Beachte hierbei auch, dass in § 5 KStG, auf welchen § 1 Abs 3 Z 3 KStG verweist, großteils Körperschaften enthalten sind, die schon aufgrund ihrer Rechtsform nicht Gruppenmitglieder oder nicht ausländische Körperschaften sein können (weil sie explizit auf bestimmte durch österreichische Gesetze geregelte Rechtsformen abstellen).

4.2.2. Ausländische Gruppenmitglieder als ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger verbundene Beteiligungskörperschaften

§ 9 Abs 2 KStG enthält bezüglich ausländischen Gruppenmitgliedern zwei Restriktionen:

Zum einen ergibt sich aus § 9 Abs 2 TS 2 KStG, dass nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbunden sein dürfen. Dies bedeutet eine Einbeziehung der ersten Auslandsebene unter den Gruppenträger bzw das übergeordnete Gruppenmitglied in die Gruppe⁶⁰. Die ausschließliche finanzielle Verbindung der ausländischen Körperschaft wird nämlich durch das Verhältnis zwischen ihr als Beteiligungskörperschaft und ihrer inländischen Mutterkörperschaft erfüllt. Ist die ausländische Körperschaft an weiteren ausländischen, beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften zu mehr als 50% beteiligt, so können diese Beteiligungsverhältnisse nicht anerkannt werden, da die ausländische Körperschaft ansonsten nicht ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften finanziell verbunden wäre.

Zum anderen können gemäß § 9 Abs 2 Satz 1 KStG nur inländische Gruppenmitglieder beteiligte Körperschaften sein („Gruppenmitglieder (als Beteiligungskörperschaften oder als beteiligte inländische Körperschaften) können sein:“). Ausländische Gruppenmitglieder können daher lediglich Beteiligungskörperschaften und nicht beteiligte Körperschaften sein. Hieraus folgt ebenso wie aus § 9 Abs 2 TS 2 KStG, dass nur die erste Auslandsebene in die Unternehmensgruppe einbezogen werden kann. Die hL leitet diese Beschränkung auf die erste Auslandsebene überwiegend aus der soeben angeführten Ausschließlichkeit der finanziellen Verbindung in § 9 Abs 2 TS 2 KStG ab, mA wird sie bereits durch diese Bestimmung in § 9 Abs 2 Satz 1 KStG angeordnet. Andererseits erweitert diese Bestimmung die Einschränkung des § 9 Abs 2 TS 2 KStG dahingehend, dass selbst unbeschränkt steuerpflichtige, inländische

⁶⁰ Mayr, Die neue Gruppenbesteuerung – Konzept und Grundlagen, RdW 2004, 246 (246); Stefaner/Weninger, Gruppenbesteuerung: Unbeschränkte Verwertung ausländischer Verluste durch Cross-Over-Kaskaden, SWI 2005, 133 (134).

Beteiligungskörperschaften eines ausländischen Gruppenmitglieds nicht in die Gruppe einbezogen werden können⁶¹. Ist ein ausländisches Gruppenmitglied an einer inländischen Tochterkörperschaft beteiligt, ist sie nur mit unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften finanziell verbunden: nach oben mit ihrer inländische Mutterkörperschaft, nach unten mit ihrer inländische Tochterkörperschaft. Die ausschließliche finanzielle Verbindung mit unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften ist in diesem Fall gegeben, sodass die Einschränkung des § 9 Abs 2 TS 2 KStG nicht zur Anwendung kommt. Da die ausländische Körperschaft jedoch nicht beteiligte Körperschaft sein darf, darf trotz der ausschließlichen finanziellen Verbindung mit unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften die inländische Tochterkörperschaft nicht in die Gruppe einbezogen werden. Hält die ausländische Körperschaft an ihrer inländischen Tochterkörperschaft höchstens 50% der Anteile, so ist sie mit ihr nicht finanziell verbunden und daher keine beteiligte Körperschaft. In diesem Fall kommt eine Einbeziehung der inländischen Tochterkörperschaft in die Unternehmensgruppe über mehrere mittelbare finanzielle Verbindungen oder über eine mittelbare finanzielle Verbindung in Kombination mit einer unmittelbaren Beteiligung in Frage⁶².

⁶¹ *Mayr*, Die neue Gruppenbesteuerung – Konzept und Grundlagen, RdW 2004, 246ff; *Kofler, Kofler*, § 9 Abs 4 KStG – Finanzielle Verbindung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 70.

⁶² Siehe hiezu Kapitel 5, Punkt 5.3.5.2..

5. § 9 Abs 4 und 5 KStG – Finanzielle Verbindung

Entsprechend § 9 Abs 1 KStG können finanziell verbundene Körperschaften eine Unternehmensgruppe bilden. § 9 Abs 4 und 5 KStG regelt die Frage, wann die in § 9 Abs 2 und 3 KStG als potentielle Gruppenträger oder Gruppenmitglieder in Frage kommenden Körperschaften als finanziell verbunden anzusehen sind.

Im Unterschied zur früheren Organschaft, welche eine wirtschaftliche, organisatorische und finanzielle Eingliederung⁶³ der Untergesellschaft in die Obergesellschaft verlangt hat, besteht die einzige materielle Voraussetzung für die Bildung einer Unternehmensgruppe in der in § 9 Abs 4 KStG geregelten finanziellen Verbindung zwischen gruppenträger- und gruppenmitgliedsfähigen Körperschaften. Die finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 KStG erfordert eine Beteiligungshöhe der Obergesellschaft (beteiligten Körperschaft) von mehr als 50% am Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und an den Stimmrechten der Untergesellschaft (Beteiligungskörperschaft). Entgegen den strengen Anforderungen im Organschaftsregime, welche eine mittelbare finanzielle Beherrschung nicht erlaubt haben, lässt § 9 Abs 4 KStG nicht nur eine unmittelbare Beteiligung an der Beteiligungskörperschaft zu, sondern auch mittelbare Beteiligungen über eine oder mehrere Personengesellschaften, über Gruppenmitglieder oder über eine Beteiligungsgemeinschaft. Die finanzielle Verbindung über eine Beteiligungsgemeinschaft wird in Kapitel 8 getrennt behandelt.

5.1. Beteiligung am Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital

5.1.1. Der Begriff „Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital“

§ 9 Abs 4 KStG verlangt eine bestimmte Beteiligungshöhe am Kapital und an den Stimmrechten und nimmt hierbei ausdrücklich auf das gesellschaftsrechtlich auszulegende Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital Bezug (§§ 6 und 17 AktG, § 4 GmbHG und § 5 GenG)⁶⁴. Es muss daher eine Gesellschafterstellung, dh

⁶³ Die finanzielle Eingliederung musste hierbei mindestens eine Beteiligungshöhe von 75% aufweisen, konnte jedoch durch eine besonders starke Ausprägung der anderen Merkmale zum Teil kompensiert werden. Siehe hierzu: VwGH 23.05.1978, GZ 1620/75.

⁶⁴ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K145.

eine Beteiligung sowohl an der Substanz als auch an den Stimmrechten vorliegen, wobei jedoch eine Divergenz der Stimmrechte und der Kapitalbeteiligung nicht schadet: so sind stimmrechtslose Vorzugsaktien vom Begriff des gesellschaftsrechtlichen Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals umfasst und sind für die Substanzbeteiligung zu beachten⁶⁵.

Da auf das gesellschaftsrechtliche Kapital abgestellt wird, kann steuerrechtliches Surrogatskapital, wie Partizipations-, Ergänzungs- und Substanzgenusskapital bzw in bestimmten Fällen als verdecktes Grund- oder Stammkapital zu qualifizierende Wandel- und Gewinnschuldverschreibungen, obligationenähnliche Genussrechte, stille Einlagen, Kredite oder Darlehen die finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 KStG nicht herstellen. Gleichzeitig sind aufgrund der ausdrücklichen Bezugnahme auf das Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital von der Kapitalbeteiligung abweichende Gewinnansprüche bzw. -vereinbarungen für die Frage der finanziellen Verbindung nicht beachtlich⁶⁶.

5.1.2. Eigene Anteile

Fraglich ist, wie eigene Anteile im Sinne von § 65 AktG bzw. § 81 GmbHG zu behandeln sind. Derartige Anteile vermitteln kein Stimmrecht⁶⁷, sodass sie bei der Berechnung der erforderlichen Stimmrechtsmehrheit auf jeden Fall außer Betracht bleiben müssen. Ob eigene Anteile bei der Berechnung der Kapitalbeteiligung zu neutralisieren sind, was zur Erhöhung der prozentuellen Beteiligung jedes Gesellschafters führt, oder unberücksichtigt zu bleiben haben, ist unklar.

§ 9 Abs 4 KStG verlangt eine Beteiligung am Nennkapital, dh an einer festen Größe, die durch den Erwerb von eigenen Anteilen nicht verändert wird.⁶⁸ Dies macht mA auch insofern Sinn, als bei Betrachtung der nominellen Beteiligungsgröße eine vorhandene finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 KStG nicht verloren gehen kann: Hält Gesellschaft A an Gesellschaft B 49% der Anteile, Gesellschaft B jedoch eigene

⁶⁵ *Stefaner/Weninger*, Eigene Anteile und stimmrechtslose Vorzugsaktien, SWK 2004, 881 (881).

⁶⁶ *Kofler*, § 9 Abs 4 KStG – Finanzielle Verbindung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 9f.

⁶⁷ *Koppensteiner/Rüffler*, GmbH-Gesetz³, § 39, Rz 11 und § 81, Rz 13.

⁶⁸ *Kofler*, § 9 Abs 4 KStG – Finanzielle Verbindung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 11.

Anteile in Höhe von 10%, so liegt bei vollständiger vermögensmäßiger Neutralisierung der eigenen Anteile der Gesellschaft B eine ausreichende finanzielle Verbindung der Gesellschaft A an Gesellschaft B in Höhe von 54,4% vor. Überträgt Gesellschaft B jedoch ihre eigenen Anteile an einen Erwerber, so findet keine Neutralisierung mehr statt, sodass die finanzielle Verbindung zwischen Gesellschaft A und B verloren geht. Geschieht dies innerhalb der Mindestdauer der Unternehmensgruppe, so muss die Gruppenzugehörigkeit von Gesellschaft B rückabgewickelt werden. Das Bestehen der finanziellen Verbindung wird in diesem Fall bei einer absolut gleichbleibenden Kapitalbeteiligung durch den Erwerb oder die Veräußerung eigener Anteile beeinflusst⁶⁹. Diese Problematik kann sich bei nomineller Betrachtung der Beteiligungshöhe nicht stellen.

Insgesamt wird man meiner Ansicht nach in Übereinstimmung mit Karollus/Kofler dennoch davon ausgehen müssen, dass aufgrund der der Gruppenbesteuerung innewohnenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise, gemäß welcher die Beteiligungshöhe zwar nicht explizit, aber indirekt auf die wirtschaftliche Beherrschung abstellt, eigene Anteile der Beteiligungskörperschaft nicht nur bei Berechnung der Stimmrechtsmehrheit, sondern auch bei der Berechnung der Substanzbeteiligung auszublenden sind⁷⁰.

5.1.3. Zuordnung der Anteile

§ 9 Abs 4 KStG stellt bei der Beteiligung an Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und an den Stimmrechten auf den „Besitz“ und nicht auf das Eigentum ab. Für die erforderliche Beteiligungshöhe und die finanzielle Verbindung ist daher nicht das zivilrechtliche, sondern – in Einklang mit den allgemeinen bilanzrechtlichen Zurechnungsgrundsätzen – das wirtschaftliche Eigentum iSd § 24 BAO relevant⁷¹. Für das Vorliegen des Anteilsbesitzes iSd § 9 Abs 4 KStG genügt

⁶⁹ Kofler, § 9 Abs 4 KStG – Finanzielle Verbindung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 11.

⁷⁰ Karollus/Kofler, Eigene Anteile im Rahmen der finanziellen Verbindung nach § 9 Abs 4 KStG, taxlex 2005, 179 (181).

⁷¹ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K147.

daher das wirtschaftliche Eigentum, das bspw auch durch Abtretungsverträge in Verbindung mit Stimmbindungsverträgen begründet werden kann⁷².

Gemäß der Rechtsprechung des VwGH zur Zurechnung von Wirtschaftsgütern gemäß § 24 Abs 1 lit d BAO fallen wirtschaftliches und zivilrechtliches Eigentum in der Regel zusammen. Wenn jedoch ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer sowohl die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung ausüben kann, als auch den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, dh den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann, so ist er wirtschaftlicher Eigentümer⁷³ und ist daher das Wirtschaftsgut dieser Person zuzurechnen. Diese Zurechnungsgrundsätze betreffen auch Anteile an Kapitalgesellschaften⁷⁴, sodass das wirtschaftliche Eigentum an Gesellschaftsanteilen einer Person dann zuzurechnen ist, wenn ihr die aus den Anteilen erfließenden wesentlichen Rechte wie insbesondere Gewinnbezugs- und Stimmrechte⁷⁵, aber auch ein der Veräußerung und Verpfändung des Geschäftsanteiles vergleichbares Verfügungsrecht⁷⁶ zusteht⁷⁷.

Fallen zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum auseinander, ist der Anteilsbesitz und die finanzielle Verbindung somit jener Person zuzurechnen, der die angeführten, aus den Anteilen erfließenden wesentliche Rechte zukommen und die daher wirtschaftlicher Eigentümer ist.

5.1.4. Treuhand und Fruchtgenuss

Aus der Unterscheidung zwischen wirtschaftlichem und zivilrechtlichem Eigentum und aus der Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Eigentums für die finanzielle

⁷² Kofler, § 9 Abs 4 KStG – Finanzielle Verbindung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 13.

⁷³ VwGH 28.11.2007, GZ 2007/14/0021.

⁷⁴ VwGH 03.04.1984, GZ 1983/14/0143.

⁷⁵ Hofstätter/Planysky/Stefaner/Weninger, Gruppenbesteuerung: Zweifelsfragen zur finanziellen Verbindung, GeS 2005/1, 24.

⁷⁶ Kofler, § 9 Abs 4 KStG – Finanzielle Verbindung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 14.

⁷⁷ Vgl auch VwGH 09.05.1989, GZ 1989/14/0033, gemäß welcher eine Person dann nicht das wirtschaftliche Eigentum an Geschäftsanteilen hat, wenn sie „weder rechtsgeschäftlich (sei es durch Verpfändung, sei es durch Veräußerung) verfügen, noch die aus dem fremden Geschäftsanteil erfließenden Gewinne beziehen, noch das Stimmrecht für sie ausüben“ kann.

Verbindung iSd § 9 Abs 4 KStG folgt, dass die notwendige finanzielle Verbindung durch eine Treuhandenschaft hergestellt werden kann. Bei der Treuhandenschaft überträgt der Treugeber das Vollrecht an einer Sache an den Treuhänder, sodass dieser zivilrechtlicher Eigentümer wird. Der Treuhänder kann daher über die Sache wie ein Eigentümer verfügen, ist jedoch im Innenverhältnis dem Treugeber gegenüber verpflichtet, mit der Sache auf eine bestimmte Art und Weise zu verfahren und ist daher auch für treuwidriges Verhalten verantwortlich⁷⁸. In einer Treuhandenschaft überträgt daher der Treugeber zwar das zivilrechtliche Eigentum an der Sache an den Treuhänder, wirtschaftlich scheidet die Sache jedoch nicht aus dem Vermögen des Treugebers aus. Werden daher Anteile treuhänderisch für die beteiligte Körperschaft gehalten, so liegt nach hA ein Anteilsbesitz der beteiligten Körperschaft iSd § 9 Abs 4 KStG vor⁷⁹. Die finanzielle Verbindung kann daher über eine Treuhandenschaft hergestellt werden⁸⁰.

Aus der Maßgeblichkeit des wirtschaftlichen Eigentums folgt weiters, dass Fruchtgenuss an Kapitalanteilen für die Herstellung der finanziellen Verbindung nicht ausreicht. Der Fruchtgenuss ist gemäß § 509 ABGB ein dingliches Recht, das dem Fruchtnießer die volle Nutzung einer fremden, nicht verbrauchbaren Sache unter Schonung der Substanz einräumt. Die Einräumung des Fruchtgenusses an Kapitalanteilen ohne deren Übereignung bewirkt zwar, dass die Einkünfte aus der Beteiligung dem Fruchtgenussberechtigten zustehen, die für das wirtschaftliche Eigentum wohl wesentlicheren Verfügungsrechte und das mit den Anteilen verbundene Stimmrecht verbleibt jedoch beim Fruchtgenussbesteller. Da der Fruchtnießer daher kein wirtschaftliches Eigentum an den Anteilen erlangt, kann er kein Anteilsbesitzer iSd § 9 Abs 4 KStG sein.

Kofler vermeint, dass diese Überlegungen lediglich auf den eigentlichen Fruchtgenuss anzuwenden seien. Beim uneigentlichen Fruchtgenuss, bei welchem die Anteile in das Eigentum des Fruchtnießers übergangen, sei der Fruchtnießer nicht nur zivilrechtlicher, sondern auch wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile. Dies reiche

⁷⁸ Bydlinsky in Koziol/Bydlinsky/Bollenberger (Hrsg), Kurzkommentar zum ABGB³ (2010), § 1002, Rz7.

⁷⁹ Kofler, § 9 Abs 4 KStG – Finanzielle Verbindung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 17; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K148.

⁸⁰ Zur Anerkennung der Treuhandenschaft verlangt die Finanzverwaltung jedoch deren Offenlegung. Vgl hiezu Kofler, § 9 Abs 4 KStG – Finanzielle Verbindung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 17 sowie kritisch Obermair/Stefaner, Die finanzielle Verbindung als Voraussetzung der Gruppenbesteuerung, in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 51 (63f).

für die Annahme eines Anteilsbesitzes iSd § 9 Abs 4 KStG aus⁸¹. Diese Überlegungen sind aus meiner Sicht zwar nicht unrichtig, jedoch überflüssig und führen eher zur Komplizierung der gegenständlichen Frage als zu deren Erhellung: Der Unterschied zwischen eigentlichem und uneigentlichem Fruchtgenuss ergibt sich daraus, dass der eigentliche Fruchtgenuss iSd § 509 ABGB per definitionem nur an unverbrauchbaren Sachen begründet werden kann, denn nur diese können unter Wahrung der Substanz gebraucht werden. An verbrauchbaren Sachen kann kein eigentlicher, sondern lediglich ein uneigentlicher Fruchtgenuss begründet werden: Der Berechtigte erwirbt dabei das Eigentum an der Sache und kann sie verbrauchen oder anderweitig darüber verfügen, ist jedoch dazu verpflichtet, zum Ende der Fruchtnießung gleichartige Sachen gleicher Menge oder zumindest ihren Wert an den Besteller des Fruchtgenusses zurückerstatten⁸². Bei Beendigung des Fruchtgenusses ist nur jener Wert zurückzustellen, den die Sache zum Zeitpunkt der Bestellung des Fruchtgenusses hatte. In der Zwischenzeit bezogene Früchte bzw Dividenden oder deren Wert werden bei Beendigung des Fruchtgenusses nicht erstattet⁸³.

Kapitalanteile sind nicht verbrauchbare Sachen. Werden Kapitalanteile im Sinne eines uneigentlichen Fruchtgenusses übertragen, handelt es sich eindeutig um eine Übertragung sowohl des zivilrechtlichen als auch des wirtschaftlichen Eigentums mit allen daraus erfließenden Rechten an den uneigentlichen Fruchtnießer. Diese Rechte werden daher gerade nicht wie beim eigentlichen Fruchtgenuss zwischen Fruchtgenussbesteller und Fruchtnießer aufgespalten. Die Frage, wem das wirtschaftliche Eigentum zusteht, stellt sich daher mangels Divergenz von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum gar nicht. Ist der Erwerber der Anteile im Sinne eines uneigentlichen Fruchtgenusses verpflichtet, nach einer gewissen Zeit die Anteile zurückzuübertragen oder deren Wert zu ersetzen, handelt es sich um eine schlichte Rückgabeverpflichtung, die jedoch den Inhalt des übertragenen zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Vollrechts nicht berührt. Weitere Ausführungen

⁸¹ Kofler, § 9 Abs 4 KStG – Finanzielle Verbindung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 18.

⁸² Koch in Koziol/Bydlinsky/Bollenberger (Hrsg), §509 (Rz 2) und § 510 (Rz 1), Kurzkommentar zum ABGB³ (2010).

⁸³ Hierin liegt der Unterschied zum Darlehen: nicht die Zuwendung bzw Kreditierung des Kapitals ist beabsichtigt, sondern die Zuwendung des Kapitalertrages. Siehe hiezu: Kiendl-Wendner, § 510, in Schwimann (Hrsg), Praxiskommentar zum ABGB II³ (2004), Rz 1.

zu diesem, in der Anwendung an sich für verbrauchbare Sachen gedachtes Rechtsinstitut sind daher entbehrlich.

5.2. Stimmrechtsmehrheit

Bezüglich der von § 9 Abs 4 KStG geforderten Stimmrechtsmehrheit stellen sich die Fragen, inwieweit bestimmte gesetzlich oder im Gesellschaftsvertrag bzw in der Satzung vorgesehene besondere Mehrheitserfordernisse, Stimmrechtsbindungen und -beschränkungen die Stimmrechtsmehrheit beeinflussen, wie die Stimmrechtsmehrheit des wirtschaftlichen Eigentümers bei einer Treuhandenschaft vermittelt werden kann und wie bei Abweichungen zwischen Substanzbeteiligung und Stimmrechtsbeteiligung vorzugehen ist. Die Stimmrechtsmehrheit bei mittelbaren Beteiligungen wird weiter unten unter Punkt ... erörtert.

5.2.1. Quantitatives Verständnis

Sowohl gemäß der Finanzverwaltung⁸⁴ als auch gemäß der herrschenden Ansicht⁸⁵ ist die Stimmrechtsmehrheit in § 9 Abs 4 KStG („mehr als 50%“) quantitativ zu verstehen. Dies ergibt sich nicht nur aus dem ausdrücklichen Gesetzeswortlaut, sondern auch aus Sinn und Zweck des Gesetzes. Würde man nämlich der geforderten Stimmrechtsmehrheit ein qualitatives Verständnis unterstellen, gemäß welchem die untergeordnete Körperschaft abhängig sein muss⁸⁶, müssten alle Beteiligungsverhältnisse innerhalb einer Gruppe daraufhin überprüft werden, ob dieses Abhängigkeitsverhältnis aufgrund der im Gesellschaftsvertrag bzw in der Satzung vorgesehenen Stimmverteilungsregeln besteht oder nicht⁸⁷. Eine solche Betrachtungsweise wäre mit erheblicher Rechtsunsicherheit verbunden⁸⁸. Der Zweck der Stimmrechtsmehrheit in § 9 Abs 4 KStG ist nicht, die Durchsetzbarkeit von Beschlüssen durch den Mehrheitsbeteiligten in jedem Falle zu garantieren, sondern die Durchsetzung von Beschlüssen durch den Minderbeteiligten zu verhindern⁸⁹.

⁸⁴ KStR 2001, Rz 383a.

⁸⁵ Kofler, § 9 Abs 4 KStG – Finanzielle Verbindung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 20 sowie Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K149.

⁸⁶ So Koppensteiner, Zum Begriff der „finanziellen Verbindung“ nach § 9 Abs 4 KStG, taxlex 2005, 442ff.

⁸⁷ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K149.

⁸⁸ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K149.

⁸⁹ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K149.

Unterschieden werden muss zwischen Stimmrechtsbeschränkungen und Kopfstimmrechten einerseits und qualifizierten Mehrheitserfordernissen und Stimmrechtsbindungen andererseits. Während letztere bestimmte Beschlussgegenstände der Beschlussfassung durch eine einfache Mehrheit entziehen oder die Richtung der Stimmausübung begrenzen, jedoch keine Auswirkungen auf die quantitative Stimmrechtsmehrheit von über 50% haben, reduzieren erstere die Stimmrechte als solche⁹⁰. Ist bspw im Gesellschaftsvertrag bestimmt, dass unabhängig von der Höhe der Substanzbeteiligung jedem Gesellschafter maximal 30% der Stimmrechte zusteht, kann ein Gesellschafter selbst dann, wenn er die erforderliche Substanzbeteiligung von mehr als 50% aufweist, die erforderliche Stimmrechtsmehrheit nicht erlangen, sodass keine finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 KStG zustande kommen kann⁹¹.

Derartige Unterschiede zwischen Substanzbeteiligung und Stimmrechtsmehrheit können auch durch stimmrechtslose Vorzugsaktien entstehen, welche zwar bei der Substanzbeteiligung berücksichtigt werden müssen, jedoch keine Stimmrechte verleihen. Die Herstellung der finanziellen Verbindung allein durch stimmrechtslose Vorzugsaktien ist daher nicht möglich⁹².

5.2.2. Treuhandschaft

Aufgrund der Zurechnung der Kapitalbeteiligung zum wirtschaftlichen Eigentümer ist die Herstellung der finanziellen Verbindung iSd § 9 Abs 4 KStG durch einen Treuhänder möglich. Der Treuhänder erhält das zivilrechtliche Eigentumsrecht an den Kapitalanteilen übertragen, ist jedoch in der Disposition über die Kapitalanteile aufgrund der zwischen ihm und dem Treugeber im Innenverhältnis bestehenden obligatorischen Zweckbindung beschränkt und dem Treugeber für treuwidriges Verhalten verantwortlich⁹³. Das Stimmrecht kommt gemäß § 114 Abs 1 AktG und § 39 GmbHG gesellschaftsrechtlich dem zivilrechtlichen Eigentümer der Anteile, daher dem Treuhänder und nicht dem Treugeber zu. Damit daher der Treugeber trotzdem wie ein zivilrechtlicher Eigentümer über die Anteile verfügen kann und daher auch

⁹⁰ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K149.

⁹¹ Einzige Ausnahme: er vereinigt alle Geschäftsanteile in seiner Person.

⁹² Siehe Kapitel 5., Punkt 5.1.1..

⁹³ Siehe Kapitel 5., Punkt 5.1.4..

das Stimmrecht ausüben kann, ist es notwendig, dass entweder der Treugeber sich das Stimmrecht vorbehält, dieses auf ihn zurückübertragen wird oder zumindest durch eine vertragliche Regelung im Innenverhältnis sichergestellt ist, dass der Treugeber über die Stimmrechtsausübung bestimmen kann⁹⁴. Eine derartige Regelung ist eine Voraussetzung dafür, dass das wirtschaftliche Eigentum bzw die von § 9 Abs 4 KStG geforderte Stimmrechtsmehrheit beim Treugeber verbleibt und eine finanzielle Verbindung über eine Treuhandschaft überhaupt möglich ist.

5.2.3. Abweichungen zwischen Substanzbeteiligung und Stimmrechtsbeteiligung

Zu einer Abweichung zwischen der Mehrheitsbeteiligung am Nominalkapital und an den Stimmrechten kann es bspw bei Stimmrechtsbeschränkungen oder bei stimmrechtslosen Vorzugsaktien, welche gesellschaftrechtliches Grundkapital darstellen, jedoch kein Stimmrecht gewähren, kommen. Ist trotz dieser Abweichung sowohl die notwendige Substanzbeteiligung als auch die Stimmrechtsmehrheit vorhanden, sodass eine finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 KStG besteht, ist idR eine derartige Abweichung in weiterer Folge – insb für die Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung – irrelevant. Dies deswegen, weil bei der steuerlichen Ergebniszurechnung gemäß § 9 Abs 6 Z 2 KStG unabhängig vom genauen Beteiligungsausmaß das gesamte Einkommen der übergeordneten beteiligten Körperschaft zugerechnet wird.

Bei der Zurechnung des Einkommens eines Gruppenmitglieds an die an ihm beteiligten Mitbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft und bei der Zurechnung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder stellen § 9 Abs 6 Z 3 und Z 6 KStG jedoch auf die exakte Beteiligungshöhe ab. Ebenso ist gemäß § 9 Abs 7 TS 1 KStG bei der Firmenwertabschreibung der dem Beteiligungsausmaß entsprechende Unterschiedsbetrag ausschlaggebend. Besteht in diesen Fällen, in denen auf die genaue Beteiligungshöhe abzustellen ist, eine Divergenz zwischen Substanzbeteiligung und Stimmrechtsbeteiligung, ist – da bilanzrechtlich an die

⁹⁴ Vgl Kofler, § 9 Abs 4 KStG – Finanzielle Verbindung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 22.

Vermögenssubstanz anzuknüpfen ist und sich auch die Haftung nach dem geleisteten Kapital richtet – auf das Nennkapital abzustellen⁹⁵.

5.3. Möglichkeiten des Herstellens der finanziellen Verbindung

5.3.1. Gesetzlich vorgesehene Möglichkeiten und weite Auslegung des Gesetzes

§ 9 Abs 4 KStG zählt mehrere Möglichkeiten zur Herstellung der finanziellen Verbindung auf. Die finanzielle Verbindung in Höhe von mehr als 50% des Grund-, Stamm-, oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrecht kann demgemäß hergestellt werden durch

- eine unmittelbare Beteiligung an der Zielkörperschaft (TS 1),
- eine mittelbare Beteiligung über eine Personengesellschaft (TS 2),
- eine mittelbare Beteiligung über eine Personengesellschaft zusammen mit einer unmittelbaren Beteiligung (TS 2),
- eine mittelbare Beteiligung über Gruppenmitglieder, die für sich nicht ausreichend unmittelbar an der Zielkörperschaft beteiligt sind (TS 3),
- eine Kombination der soeben genannten mittelbaren Beteiligungen mit einer unmittelbaren Beteiligung, dh eine mittelbare Beteiligung über ein oder mehrere Gruppenmitglied(er), die für sich nicht ausreichend unmittelbar an der Zielkörperschaft beteiligt sind, zusammen mit einer unmittelbaren Beteiligung (TS 3),
- eine unmittelbare Beteiligung einer Beteiligungsgemeinschaft (TS 4),
- eine mittelbare Beteiligung einer Beteiligungsgemeinschaft über eine Personengesellschaft (TS 4).

Sowohl die Finanzverwaltung⁹⁶ als auch die herrschende Meinung⁹⁷ gehen aufgrund der liberalen Zielsetzung des Gesetzes und der aus den Gesetzesmaterialien ableitbaren Intention des Gesetzgebers, gemäß welcher § 9 Abs 4 KStG „auch die

⁹⁵ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K153 sowie KStR 2001, Rz 383a.

⁹⁶ KStR 2001, Rz 385.

⁹⁷ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K157; Kofler, § 9 Abs 4 KStG – Finanzielle Verbindung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 36.

kombinierte Nutzung mehrerer Teilstriche einschließt [und] daher die Verbindung auch durch eine Kombination von unmittelbarer Beteiligung zusammen mit einer mittelbaren Beteiligung über eine (mehrere) Personengesellschaft(en) oder/und einer mittelbaren Beteiligung über eine (mehrere) Mitgliedskörperschaft(en) hergestellt werden“ kann⁹⁸, davon aus, dass die in § 9 Abs 4 KStG angeführten Möglichkeiten miteinander kombiniert werden können und auch die einzelnen Teilstriche weit auszulegen sind. So seien mittelbare Beteiligungen über mehrere Personengesellschaften entgegen dem Wortlaut des Gesetzes (gemäß welchem eine mittelbare Beteiligung nur über eine Personengesellschaft möglich ist) ebenfalls zulässig. Folgt man dieser Interpretation, ergeben sich außer den aufgezählten Möglichkeiten zur Herstellung der finanziellen Verbindung noch die folgenden weiteren Möglichkeiten:

- Mittelbare Beteiligung über mehrere Personengesellschaften,
- mittelbare Beteiligung über mehrere Personengesellschaften zusammen mit einer unmittelbaren Beteiligung,
- mittelbare Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en) und über ein oder mehrere Gruppenmitglied(er),
- mittelbare Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en) und über ein oder mehrere Gruppenmitglied(er) zusammen mit einer unmittelbaren Beteiligung,
- mittelbare Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en) zusammen mit einer Beteiligungsgemeinschaft,
- mittelbare Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en) und über ein oder mehrere Gruppenmitglied(er) zusammen mit einer Beteiligungsgemeinschaft⁹⁹.

Insgesamt ergibt sich eine horizontale Variationsbreite der möglichen Beteiligungsformen wie in der folgenden Tabelle dargestellt:

⁹⁸ ErlRV 686 BlgNR XXII. GP zum AbgÄG 2004.

⁹⁹ Zu den verschiedenen Kombinationen siehe auch KStR 2001, Rz 385.

Tabelle 1:

	Unmittelbare Beteiligung (TS 1)	Mittelbar über Personen- gesellschaften (TS 2)	Mittelbar über Gruppen- mitglieder (TS 3)	Beteiligungs- gemeinschaft (TS 4)
Unmittelbare Beteiligung (TS 1)		Ja	Ja	Ja
Mittelbar über Personen- gesellschaften (TS 2)	Ja	Ja	Ja	Ja
Mittelbar über Gruppenmitglied er (TS 3)	Ja	Ja	Ja	Ja
Beteiligungs- gemeinschaft (TS 4)	Ja	Ja	Ja	Ja

100

Vertikale Kombinationen, dh die hintereinandergeschaltete Kombination der in § 9 Abs 4 KStG genannten Möglichkeiten sind grundsätzlich ebenfalls in allen Varianten möglich¹⁰¹. Zwei potentielle Einschränkungen ergeben sich jedoch aus § 9 Abs 4 TS 3 KStG. Zum einen sind gemäß § 9 Abs 4 TS 3 KStG mittelbare Beteiligungen über Gruppenmitglieder nur dann möglich, wenn die Gruppenmitglieder „für sich nicht im Sinne des ersten Teilstriches an der Beteiligungskörperschaft beteiligt sind“. Eine mittelbare Beteiligung an der Zielkörperschaft über Gruppenmitglieder ist daher nur dann möglich, wenn die Gruppenmitglieder an der Zielkörperschaft nicht selbst zu mehr als 50% beteiligt sind. Sind sie zu mehr als 50% an der Zielkörperschaft beteiligt, besteht zwischen den Gruppenmitgliedern und der Zielkörperschaft schon ein Gruppenverhältnis, das bei der Ergebniszurechnung nicht „übersprungen“

¹⁰⁰ Vgl auch die Tabelle in *Kofler*, § 9 Abs 4 KStG – Finanzielle Verbindung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 43.

¹⁰¹ *Kofler*, § 9 Abs 4 KStG – Finanzielle Verbindung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 44.

werden darf¹⁰². Ein Gruppenmitglied darf daher dann dem Gruppenträger bzw dem übergeordneten Gruppenmitglied keine finanzielle Verbindung vermitteln, wenn es selbst mit dem untergeordneten Gruppenmitglied finanziell verbunden ist. Eine Fiktion, gemäß welchem trotz Mehrheitsbeteiligung des Gruppenmitgliedes das Gruppenmitglied die finanzielle Verbindung nur dem übergeordneten Gruppenmitglied bzw dem Gruppenträger vermittelt, ist nicht möglich. Diese Bestimmung kann auch dadurch nicht umgangen werden, dass die dem Gruppenträger oder dem übergeordneten Gruppenmitglied untergeordnete Beteiligungskörperschaft, welche an der Zielkörperschaft beteiligt ist, nicht in die Gruppe aufgenommen wird und daher nicht als iSd § 9 Abs 4 TS 1 KStG unmittelbar beteiligtes Gruppenmitglied anzusehen ist. Eine finanzielle Verbindung über nicht gruppenzugehörige Körperschaften ist nämlich nicht möglich¹⁰³.

Zum anderen lässt § 9 Abs 4 TS 3 KStG eine mittelbare Beteiligung nur über „eine oder mehrere unmittelbar gehaltene Beteiligung(en) an Gruppenmitgliedern“ zu. Demgemäß muss jene Beteiligung am Gruppenmitglied, über die sodann die mittelbare Beteiligung an der Zielgesellschaft hergestellt wird, unmittelbar gehalten werden und kann diese Beteiligung am Gruppenmitglied nicht mittelbar über eine Personengesellschaft gehalten werden. Hier stellt sich die Frage, ob eine enge, am Gesetzeswortlaut haftende Auslegung geboten ist oder ob im Sinne einer ausdehnenden Auslegung geboten ist, die ausreichende finanzielle Verbindung zwischen der beteiligten Körperschaft und der Zielkörperschaft mittelbar, ohne unmittelbare Beteiligung am Gruppenmitglied zuzulassen.

Kofler hält am Wortlaut des Gesetzes fest und verneint daher die ausdehnende Auslegung¹⁰⁴. Wiesner/Kirchmayr/Mayr sind anderer Ansicht und gehen davon aus, dass der Gesetzgeber bei der Formulierung des Gesetzeswortlautes lediglich gewisse „Prototypen“ vor Augen hatte und sich aus dem Gesetzeswortlaut nicht schließen lässt, dass gewisse Kombinationen mit mittelbaren Beteiligungen nicht möglich sein sollen¹⁰⁵.

¹⁰² Kofler, § 9 Abs 4 KStG – Finanzielle Verbindung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 45.

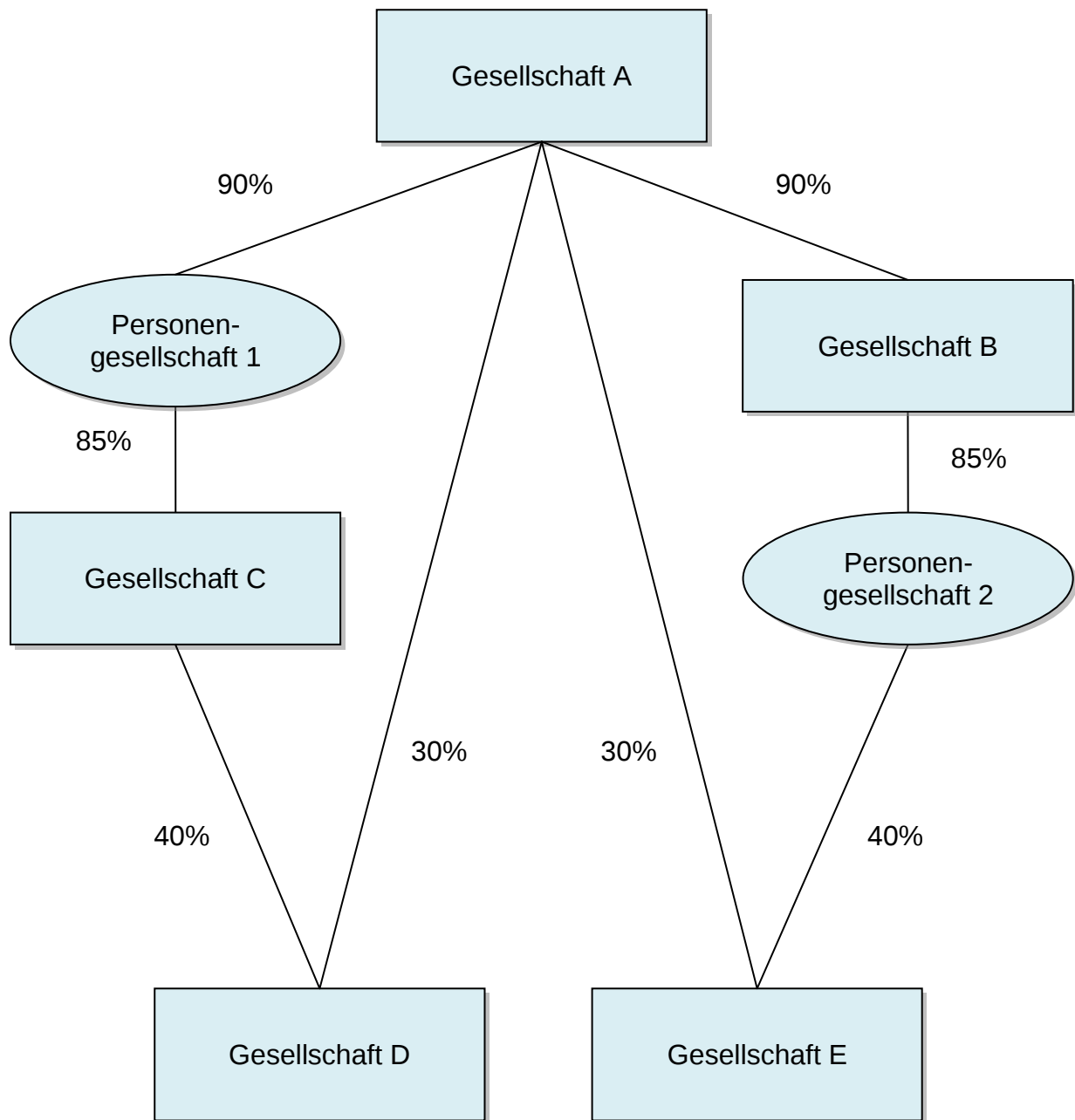
¹⁰³ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K155.

¹⁰⁴ Kofler, § 9 Abs 4 KStG – Finanzielle Verbindung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 44.

¹⁰⁵ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K181.

Meiner Ansicht nach ist diese Problematik in Zusammenhang mit der erwähnten, grundsätzlich weiten Auslegung der in § 9 Abs 4 KStG angeführten Möglichkeiten zur Herstellung der finanziellen Verbindung zu sehen. Es kann zwar nicht übergangen werden, dass in Bezug auf § 9 Abs 4 TS 3 KStG die Absichten des historischen Gesetzgebers nicht eruierbar sind, da hier – anders als bei der Herstellung der finanziellen Verbindung über nicht nur eine, sondern mehrere Personengesellschaften und bei der Kombination der in § 9 Abs 4 KStG angeführten Möglichkeiten – keine Ausführungen in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu finden sind. Eine teleologische Ausdehnung des Gesetzes lässt sich daher bei § 9 Abs 4 TS 3 nicht durch die Gesetzesmaterialien und den Willen des historischen Gesetzgebers untermauern. Obgleich dies für die Ansicht Koflers spricht, ist es meines Ermessens inkonsequent, einerseits dem Gesetzgeber bei der finanziellen Verbindung generell eine liberale, breite Zielsetzung zu unterstellen und aufgrund dieser Zielsetzung die Bestimmung des zweiten Teilstrichs (§ 9 Abs 4 TS 2 KStG) über den Gesetzeswortlaut hinausgehend weit auszulegen, andererseits aber im dritten Teilstrich (in § 9 Abs 4 TS 3 KStG) eine enge Wortauslegung zu bevorzugen und über den Gesetzeswortlaut hinausgehende Möglichkeiten zur Herstellung der finanziellen Verbindung strikt abzulehnen. Dies auch deswegen, weil – wie auch Kofler zugibt – dieses enge Gesetzesverständnis zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Differenzierung identer bzw ähnlicher Sachverhalte führt und daher auch verfassungsrechtlich problematisch ist. Eine teleologisch ausdehnende Gesetzesauslegung ist daher m.A. nicht nur aufgrund des Gesetzeszwecks, sondern auch aufgrund des verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes geboten. Vgl hierzu die folgende Grafik:

Grafik 2:



In diesem Beispiel ist Gesellschaft A durchgerechnet über zwei mittelbare Beteiligungen (Personengesellschaften und Gesellschaften) jeweils zu 30,6% an den Gesellschaften D und E beteiligt. Zudem ist sie (A) an beiden Gesellschaften (D und E) unmittelbar zu 30% beteiligt, sodass sie insgesamt an beiden Gesellschaften zu 60,6%, also zu mehr als 50% beteiligt ist und daher anhand der Beteiligungsquoten grundsätzlich mit beiden Gesellschaften finanziell verbunden iSd § 9 Abs 4 KStG sein könnte. Da aber Gesellschaft A an Gesellschaft C nicht unmittelbar beteiligt ist, kommt nach enger Auslegung von § 9 Abs 4 TS 3 KStG eine finanzielle Verbindung

zwischen Gesellschaft A und D nicht zustande¹⁰⁶. Obwohl zwischen Gesellschaft A und D einerseits und Gesellschaft A und E andererseits idente Beteiligungsverhältnisse bestehen und diese Beteiligungsverhältnisse auch durch idente Rechtsformen vermittelt werden, kommt man nach dem Wortlaut des Gesetzes zum Ergebnis, dass zwischen Gesellschaft A und D keine, zwischen Gesellschaft A und E jedoch sehr wohl eine finanzielle Verbindung besteht. MA ist keine sachliche Rechtfertigung für die unterschiedliche Behandlung der zwei Szenarien ersichtlich, sodass das Gesetz – wie in § 9 Abs 4 TS 2 KStG – auch in diesem Fall breit ausgelegt und in beiden Szenarien die finanzielle Verbindung anerkannt werden muss.

5.3.2. Unmittelbare Beteiligung

Bei der unmittelbaren Beteiligung ist der Gruppenträger oder das Gruppenmitglied als beteiligte Körperschaft unmittelbar zu mehr als 50% am Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und an den Stimmrechten beteiligt, sodass die finanzielle Verbindung unmittelbar zwischen der beteiligten Körperschaft und der Beteiligungskörperschaft besteht (§ 9 Abs 4 TS 1 KStG).

5.3.3. Mittelbare Beteiligung über Personengesellschaft(en)

Eine mittelbare Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en) ist gemäß § 9 Abs 4 TS 2 KStG sowohl zusammen mit einer unmittelbaren, als auch ohne unmittelbare Beteiligung möglich.

5.3.3.1. Vermögensbeteiligung an der Personengesellschaft

Sowohl gemäß der Finanzverwaltung¹⁰⁷ als auch gemäß der herrschenden Meinung¹⁰⁸ ist bei Bestimmung der Beteiligungshöhe an der Personengesellschaft auf die Vermögensbeteiligungshöhe laut Gesellschaftsvertrag, dh auf die fixen Kapitalkonten abzustellen, weil idR im Gesellschaftsvertrag bestimmt ist, dass sich

¹⁰⁶ Vgl ähnliche Beispiele bei *Kofler*, § 9 Abs 4 KStG – Finanzielle Verbindung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 44 und *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung² (2009), K180f.

¹⁰⁷ KStR 2001, Rz 387.

¹⁰⁸ *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung² (2009), K158; *Kofler*, § 9 Abs 4 KStG – Finanzielle Verbindung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 47.

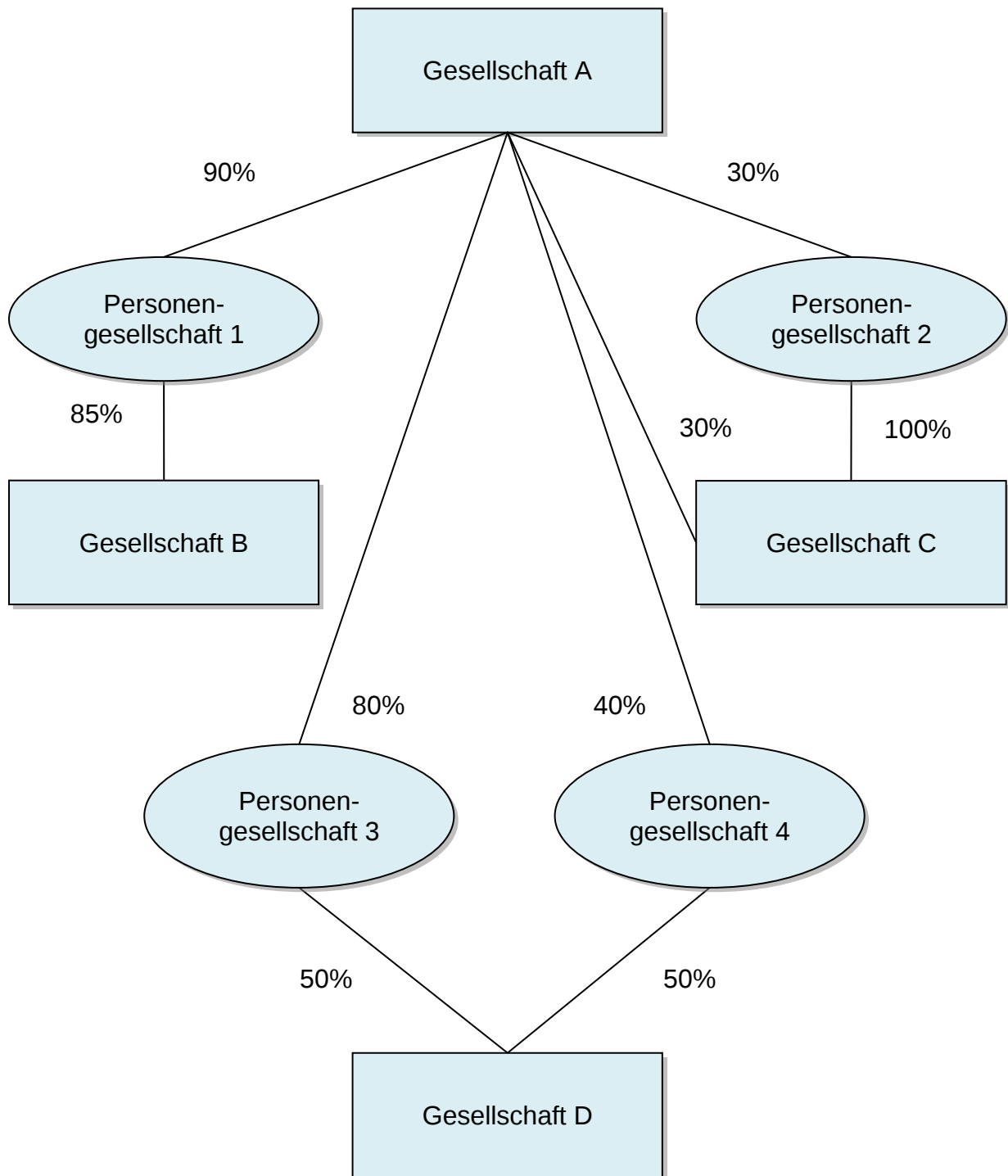
das Beteiligungsverhältnis der Gesellschafter am fixen Kapitalkonto als unveränderliche Maßgröße orientiert.

5.3.3.2. Mittelbare Beteiligung an der Zielkörperschaft und Beteiligung an der Personengesellschaft

Bei der mittelbaren Beteiligung über eine Personengesellschaft ist zwischen der mittelbaren Beteiligung an der Zielkörperschaft und der Beteiligung an der Personengesellschaft zu unterscheiden. Für die Herstellung der finanziellen Verbindung ist nicht nur eine durchgerechnete mittelbare Beteiligung von mehr als 50% an der Zielkörperschaft notwendig, sondern auch eine über 50%-ige Beteiligung an der Personengesellschaft selbst. Dies deswegen, weil § 9 Abs 4 KStG nicht nur eine ausreichende Beteiligung an den Kapitalanteilen, sondern auch an den Stimmrechten verlangt. Die ausreichende Stimmrechtsmehrheit an der Zielkörperschaft kann bei mittelbarer Beteiligung über eine Personengesellschaft nur dann garantiert werden, wenn an der Personengesellschaft eine stimmrechtsmäßige Beherrschung von über 50% vorliegt¹⁰⁹. Dies mag im Falle der mittelbaren Beteiligung über eine einzige Personengesellschaft ohne zusätzliche unmittelbare Beteiligung an der Zielkörperschaft unproblematisch sein, weil sich hier eine ausreichende, mittelbare Beteiligung von über 50% an der Zielkörperschaft auch rechnerisch nur dann ergeben kann, wenn sowohl zwischen der beteiligten Körperschaft und der Personengesellschaft, als auch zwischen der Personengesellschaft und der Zielkörperschaft jeweils eine 50% übersteigende Beteiligung vorliegt. Bei zusätzlicher unmittelbarer Beteiligung an der Zielkörperschaft oder bei mittelbarer Beteiligung über mehrere Personengesellschaften kann sich rechnerisch aber auch dann eine über 50%-ige mittelbare Beteiligung ergeben, wenn die beteiligte Körperschaft an der Personengesellschaft zu weniger als 50% beteiligt ist.

¹⁰⁹ Kofler, § 9 Abs 4 KStG – Finanzielle Verbindung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 24 und 47f.

Grafik 3:



Grafik 3 stellt drei verschiedene Szenarien dar:

Gesellschaft A ist an Gesellschaft B über eine Personengesellschaft (1) mittelbar zu 76,5% beteiligt. In dieser Situation – bei mittelbarer Beteiligung über eine Personengesellschaft – kann rechnerisch keine ausreichende finanzielle Verbindung

zustande kommen, wenn eine der Beteiligungen (Gesellschaft A an Personengesellschaft 1 bzw Personengesellschaft 1 an Gesellschaft B) zu weniger als 51% beteiligt ist. Gesellschaft A muss daher zu über 50% an Personengesellschaft 1 beteiligt sein und damit gezwungenermaßen die Stimmrechtsmehrheit haben.

Gesellschaft A ist an Gesellschaft C über eine Personengesellschaft (2) mittelbar zu 30% beteiligt und unmittelbar ebenfalls zu 30% beteiligt. Insgesamt ist Gesellschaft A daher an Gesellschaft C zu 60% beteiligt. Dies stellt grundsätzlich eine ausreichende (Kapital-)Beteiligungshöhe von über 50% dar. Aufgrund der unmittelbaren Beteiligung von Gesellschaft A an Gesellschaft C ist es daher in diesem Fall für die Erreichung der notwendigen (Kapital-)Beteiligungshöhe von über 50% nicht zwingend notwendig, dass Gesellschaft A an Personengesellschaft 2 zu über 50% beteiligt ist. Da Gesellschaft A mit einer Beteiligung von weniger als 51% die Personengesellschaft stimmrechtsmäßig nicht beherrscht, kann dennoch keine finanzielle Verbindung zwischen Gesellschaft A und Gesellschaft C zustande kommen. Gesellschaft A kann von den Mitgesellschaftern der Personengesellschaft 2 überstimmt werden, sodass auch ihre mittelbare Stimmrechtsmehrheit an Gesellschaft C (trotz ihrer unmittelbar gehaltenen Anteile) nicht gesichert ist. Eine finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 KStG ist daher nicht möglich.

Das Beteiligungsverhältnis zwischen Gesellschaft A und Gesellschaft D ist ähnlich, wie jenes zwischen Gesellschaft A und Gesellschaft C: Gesellschaft A ist durchgerechnet an Gesellschaft D zu 60% beteiligt. Eine finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 KStG scheitert aber daran, dass Gesellschaft A Personengesellschaft 4 stimmrechtsmäßig nicht beherrscht, sodass sie auch an Gesellschaft D keine Stimmrechtsmehrheit hat.

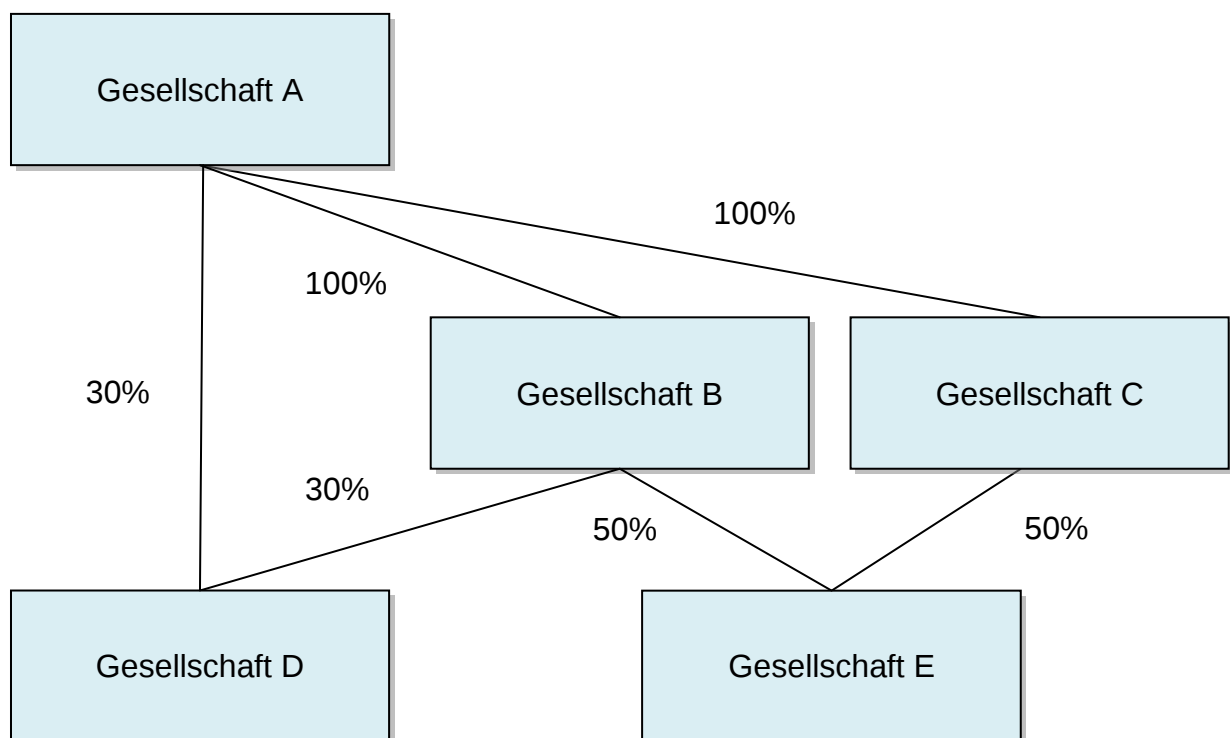
Im Ergebnis kommt daher nur zwischen Gesellschaft A und Gesellschaft B eine finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 KStG zustande.

5.3.4. Mittelbare Beteiligung über Gruppenmitglied(er)

Eine mittelbare Beteiligung über ein einzelnes Gruppenmitglied ist nur in Kombination mit einer unmittelbaren Beteiligung, eine mittelbare Beteiligung über mehrere Gruppenmitglieder ist auch ohne unmittelbare Beteiligung möglich. Bei einer mittelbaren Beteiligung über ein Gruppenmitglied in Kombination mit einer unmittelbaren Beteiligung ist erforderlich, dass die vermittelnde Gesellschaft ebenfalls Gruppenmitglied ist.

Es ergeben sich folgende Möglichkeiten:

Grafik 4:



Gesellschaften B und C sind an Gesellschaft E unmittelbar nicht ausreichend beteiligt, Gesellschaft A ist jedoch mit Gesellschaft E über die Gesellschaften B und C mittelbar zu 100% finanziell verbunden. Die Gruppenbildung zwischen Gesellschaft A und Gesellschaft E kommt zustande, das Ergebnis von Gesellschaft E wird Gesellschaft A direkt zugerechnet.

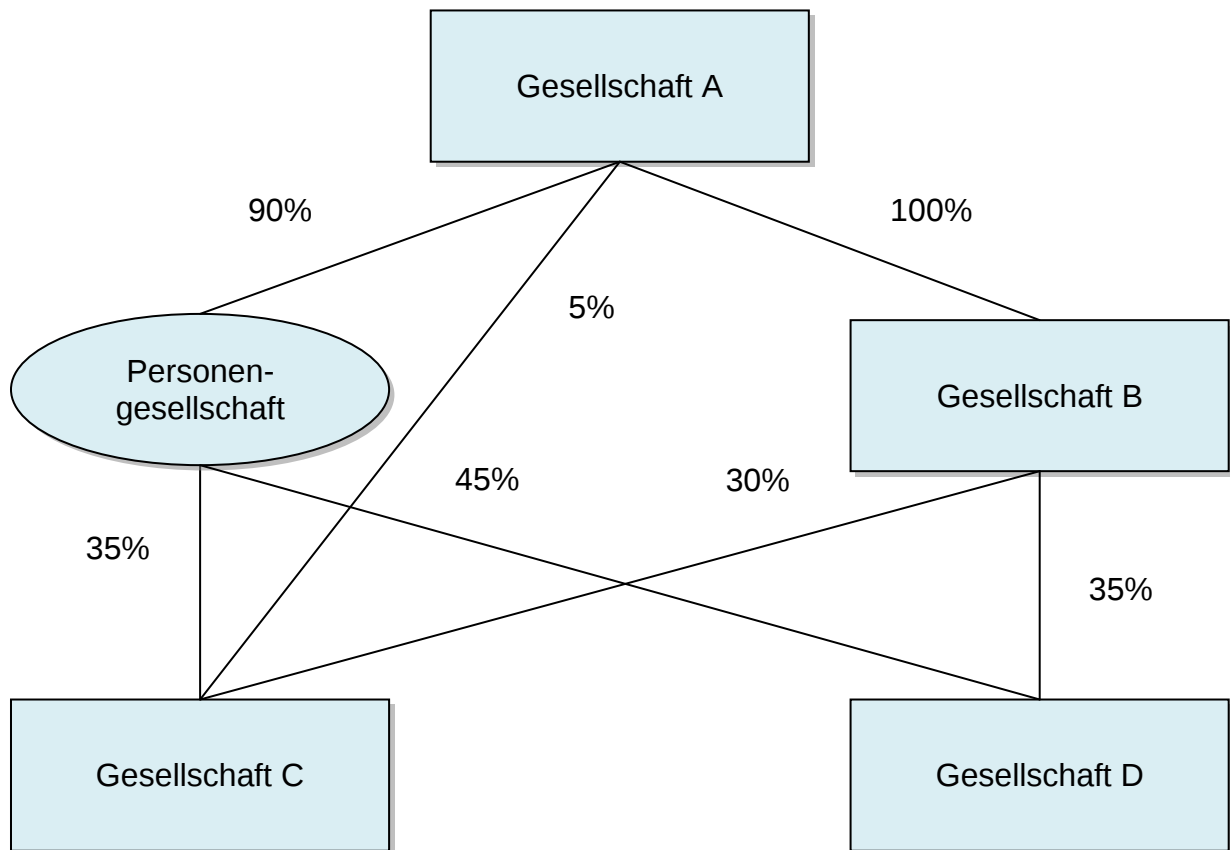
Gesellschaft A ist an Gesellschaft D über Gesellschaft B mittelbar zu 30% und unmittelbar ebenfalls zu 30% beteiligt. Es liegt daher eine finanzielle Verbindung mit einer Beteiligungshöhe von 60% vor. Das Ergebnis von Gesellschaft D wird Gesellschaft A direkt zugerechnet. Wäre Gesellschaft B an Gesellschaft D zu mehr als 50% beteiligt, käme keine mittelbare Beteiligung zwischen Gesellschaft A und Gesellschaft D zustande, da in diesem Fall Gesellschaft A unmittelbar mit Gesellschaft B und Gesellschaft B unmittelbar mit Gesellschaft D finanziell verbunden wäre, sodass Gesellschaft B und Gesellschaft D ebenfalls eine Gruppe bilden würden und das Ergebnis von Gesellschaft D Gesellschaft B und sodann das saldierte Ergebnis von Gesellschaft B Gesellschaft A zugerechnet werden würde.

5.3.5. Mittelbare Beteiligung über Personengesellschaft(en) und über Gruppenmitglied(er)

Sowohl die horizontale als auch die vertikale Kombination der angeführten Möglichkeiten der mittelbaren Beteiligung über Personengesellschaft(en) und über Gruppenmitglied(er) ist möglich, wiederum zusammen mit oder ohne unmittelbare Beteiligung¹¹⁰.

¹¹⁰ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K176ff.

Grafik 5:



Hier ist Gesellschaft A an Gesellschaft C mittelbar über Gesellschaft B und über eine Personengesellschaft zu insgesamt 61,5% beteiligt (mittelbare Beteiligung über die Personengesellschaft in Höhe von 31,5% und mittelbare Beteiligung über Gesellschaft B in Höhe von insgesamt 30%). Zusätzlich ist sie an Gesellschaft C auch zu 5% unmittelbar beteiligt. Insgesamt liegt eine ausreichende finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 KStG in Höhe von 66,5% vor.

An Gesellschaft D ist Gesellschaft A ebenfalls mittelbar über Gesellschaft B und die Personengesellschaft beteiligt. Die mittelbare Beteiligung beträgt hier 75,5%. Hier liegt keine unmittelbare Beteiligung von Gesellschaft A an Gesellschaft D vor.

Hinsichtlich der vertikalen Kombination von mittelbaren Beteiligungen über Personengesellschaft(en) und Gruppenmitglied(ern) und der gesetzlich vorgesehenen unmittelbar gehaltenen Beteiligung am vermittelnden Gruppenmitglied siehe Kapitel 5, Punkt 5.3.1., insb die Ausführungen zu Grafik 2.

5.3.6. Mittelbare Beteiligung über ausländische Gesellschaften

§ 9 Abs 4 KStG lässt sich keine Aussage entnehmen, inwieweit die finanzielle Verbindung durch ausländische Gesellschaften hergestellt werden kann. § 9 Abs 4 KStG unterscheidet nämlich nicht zwischen in- und ausländischen beteiligten Körperschaften, Beteiligungskörperschaften, Gruppenmitgliedern und Personengesellschaften. Dies legt prima facie den Schluss nahe, dass die in § 9 Abs 4 KStG geregelten Möglichkeiten zur Herstellung der finanziellen Verbindung auch im Verhältnis zu ausländischen Körperschaften uneingeschränkt anwendbar sind. Dem ist nicht so. Aus den in § 9 Abs 2 KStG aufgestellten Voraussetzungen für die Gruppenmitgliedschaft ergeben sich Restriktionen auch in Bezug auf die Herstellung der finanziellen Verbindung durch ausländische Körperschaften. § 9 Abs 2 KStG begrenzt die in § 9 Abs 4 genannten und soeben unter den Punkten 5.3.2. bis 5.3.5. behandelten Möglichkeiten der Herstellung der finanziellen Verbindung sowohl bei der Einbeziehung von ausländischen Körperschaften in die Gruppe als Zielkörperschaften, als auch bei der Vermittlung der finanziellen Verbindung durch ausländische Körperschaften (zu in- oder ausländischen Zielkörperschaften). § 9 Abs 2 KStG begrenzt daher die Rolle der ausländischen Körperschaften als beteiligte Körperschaften, als Beteiligungskörperschaften und als vermittelnde Gruppenmitglieder iSd § 9 Abs 4 TS 3.

5.3.6.1. Beschränkungen durch § 9 Abs 2 KStG

Zu den auch hier interessierenden Beschränkungen des § 9 Abs 2 KStG in Bezug auf Gruppenmitglieder siehe Kapitel 4, Punkt 4.1.2..

5.3.6.2. Ausländische Körperschaften als beteiligte Körperschaften, als Beteiligungskörperschaften und als vermittelnde Gesellschaften mit einer Minderheitsbeteiligung

Aus den angeführten Restriktionen des § 9 Abs 2 KStG folgt dreierlei:

Erstens können ausländische Gruppenmitglieder nicht beteiligte Körperschaften sein.

Zweitens können ausländische Gruppenmitglieder Beteiligungskörperschaften sein. Da sich in § 9 Abs 4 KStG keine Einschränkungen hinsichtlich ausländischer Körperschaften finden, kann die finanzielle Verbindung zwischen der inländischen beteiligten Körperschaft (Gruppenträger oder Gruppenmitglied) bzw einem ausländischen Gruppenträger und einem ausländischen Gruppenmitglied durch sämtliche in § 9 Abs 4 KStG angeführten und oben unter den Punkten 5.3.2. bis 5.3.5. erläuterten Möglichkeiten hergestellt werden. Der in- oder ausländische Gruppenträger bzw. das inländische übergeordnete Gruppenmitglied kann daher als beteiligte Körperschaft an der ausländischen Beteiligungskörperschaft unmittelbar, mittelbar über (in- oder ausländische) Personengesellschaft(en), mittelbar über in- oder ausländische Gruppenmitglieder (hiez zu siehe sogleich) oder über eine Kombination dieser Möglichkeiten beteiligt sein¹¹¹.

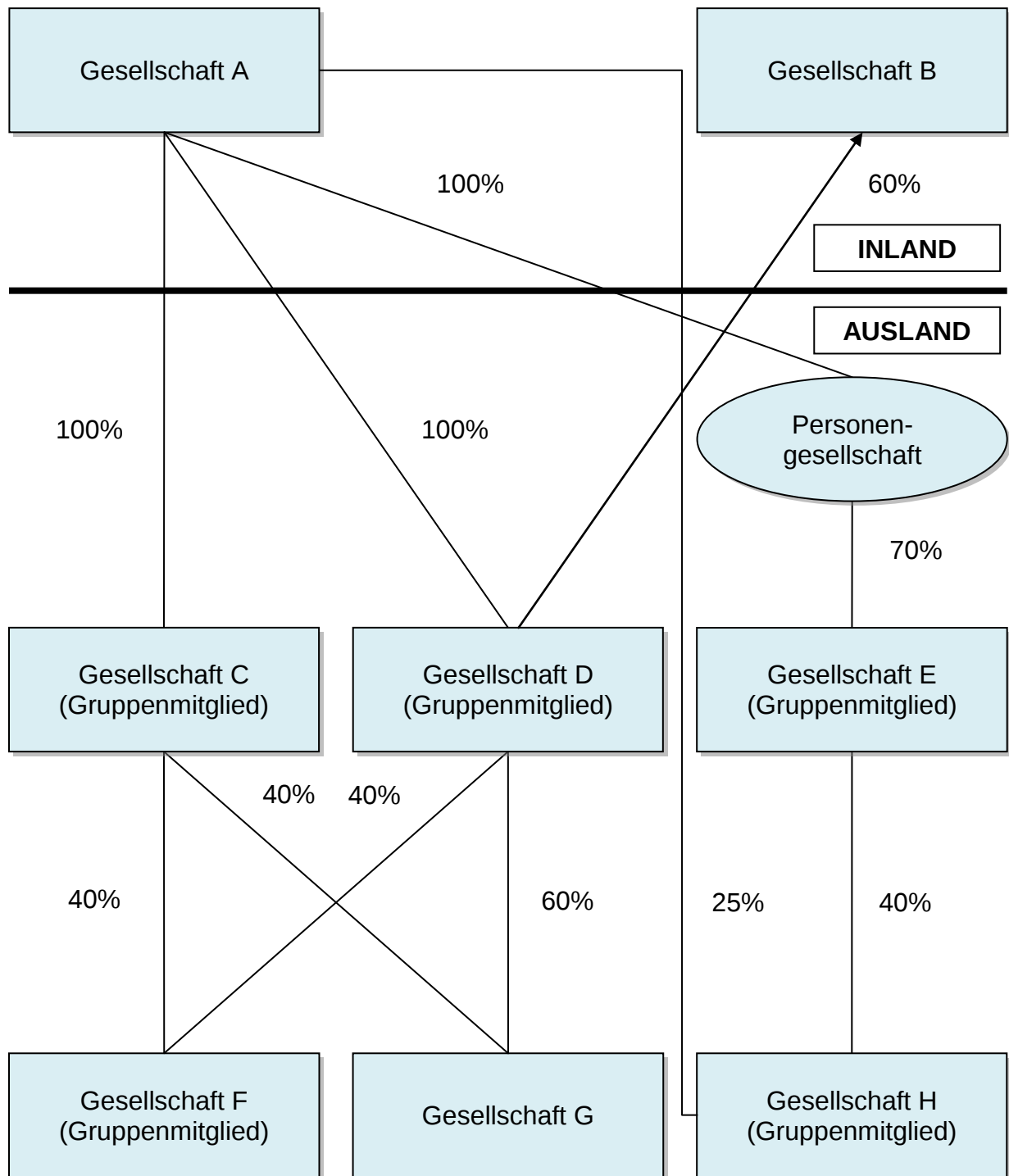
Drittens ergibt sich daraus, dass das ausländische Gruppenmitglied nicht beteiligte Körperschaft und ausschließlich mit inländischen Körperschaften finanziell verbunden sein darf, dass diese Restriktionen dann nicht zur Anwendung kommen, wenn das ausländische Gruppenmitglied maximal 50% der Anteile an weiteren in- oder ausländischen Körperschaften hält. Da an diesen weiteren Körperschaften die ausländische Körperschaft nicht (iSd § 9 Abs 4 KStG) beteiligt ist, können diese Körperschaften unter bestimmten Voraussetzungen, nämlich dann, wenn das ausländische Gruppenmitglied die finanzielle Verbindung vermittelt, in die Gruppe einbezogen werden¹¹². Auf diese Art können gewissermaßen doch „mehrere Auslandsebenen“ in die Gruppe einbezogen werden, wobei hier zu beachten ist, dass es sich trotz der mehrschichtigen Struktur in Wahrheit immer um die erste Ebene handelt, da nicht die ausländische Gesellschaft ihre finanziell mit ihr verbundene Tochtergesellschaft in die Gruppe miteinbezieht (dies wäre die zweite Auslandsebene), sondern der Gruppenträger bzw das übergeordnete Gruppenmitglied sich die finanzielle Verbindung über die nicht mit der

¹¹¹ Vgl *Pernegger*, Die Einbeziehung ausländischer Körperschaften im Rahmen der Gruppenbesteuerung – Die multinationale Gruppe, *ÖStZ* 2005/172, 82 (84).

¹¹² Vgl generell zur Möglichkeit der Vermittlung der finanziellen Verbindung durch ein ausländisches Gruppenmitglied *Wiesner/Mayr*, Zweifelsfragen zur Gruppenbesteuerung, *RdW* 2004, 491 (493); *Stefaner/Weninger*, Besteuerung von grenzüberschreitenden Unternehmensgruppen, *ecolex* 2005, 158 (159); *Hofstätter/Plansky/Stefaner/Weninger*, Gruppenbesteuerung: Zweifelsfragen zur finanziellen Verbindung, *GeS* 2005, 24ff; *Stefaner/Weninger*, Gruppenbesteuerung: Unbeschränkte Verwertung ausländischer Verluste durch Cross-Over-Kaskaden, *SWI* 2005, 133 (137f).

Zielkörperschaft ausreichend finanziell verbundene ausländische Körperschaft vermitteln lässt. Beachte hierzu Grafik 6:

Grafik 6:



In diesem Beispiel ist die inländische Gesellschaft A mit den ausländischen Gesellschaften C und D unmittelbar (zu 100%) finanziell verbunden. Gesellschaften

C und D sind Gruppenmitglieder. Weiters hält Gesellschaft A über eine ausländische Personengesellschaft insgesamt 70% der Anteile an Gesellschaft E, sodass sie mit Gesellschaft E mittelbar finanziell verbunden ist. Die Gruppenmitglieder (Gesellschaften) C und D halten jeweils Anteile an den Gesellschaften F und G. An Gesellschaft F sind sowohl Gesellschaft C als auch Gesellschaft D zu jeweils 40% beteiligt. Gesellschaften C und D sind daher für sich genommen an Gesellschaft F nicht ausreichend beteiligt und mit ihr nicht finanziell verbunden. Sie vermitteln jedoch Gesellschaft A eine Beteiligung von insgesamt 80%, sodass Gesellschaft F in die Gruppe einbezogen werden kann.

Gesellschaft F befindet sich nur scheinbar auf der zweiten Auslandsebene. Sie ist nicht mit den Gesellschaften C und D, sondern – iSd § 9 Abs 2 TS 2 KStG – ausschließlich mit der unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaft A finanziell verbunden, sodass sie sich auf der ersten Auslandsebene befindet¹¹³.

Die Gesellschaften C und D halten auch Anteile an der Gesellschaft G. Gesellschaft C hält 40% der Anteile an Gesellschaft G, sodass sie nicht mit ihr finanziell verbunden ist. Gesellschaft D hält 60% der Anteile an Gesellschaft F, sodass eine finanzielle Verbindung zwischen Gesellschaft D und G besteht. Da ein ausländisches Gruppenmitglied im Sinne von § 9 Abs 2 KStG keine beteiligte Gesellschaft sein kann und ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften finanziell verbunden sein darf, kann Gesellschaft D trotz der unmittelbaren Beteiligung an Gesellschaft G mit dieser keine Gruppe bilden. Gesellschaft G kann daher auf diese Weise nicht in die Gruppe einbezogen werden.

Eine über die Gesellschaften C und D vermittelte mittelbare finanzielle Verbindung zwischen Gesellschaft A und Gesellschaft G kommt jedoch ebenfalls nicht in Frage. Eine mittelbare Beteiligung über Gruppenmitglieder im Sinne von § 9 Abs 4 TS 3 KStG ist nur dann möglich, wenn keine unmittelbare Beteiligung iSd § 9 Abs 4 TS 1 KStG besteht („die für sich nicht im Sinne des ersten Teilstriches an der Beteiligungskörperschaft beteiligt sind“). Gesellschaft D ist unmittelbar an Gesellschaft G beteiligt, sodass sie keine finanzielle Verbindung zwischen

¹¹³ Die Verluste von Gesellschaft F werden daher nicht den Gesellschaften C und D, sondern direkt Gesellschaft A zugerechnet.

Gesellschaft A und Gesellschaft G vermitteln kann. Gesellschaft G kann daher nicht in die Gruppe einbezogen werden.

Dasselbe gilt auch für Gesellschaft B: Das ausländische Gruppenmitglied D hält 60% der Anteile an Gesellschaft B. Da Gesellschaft D somit ausreichend finanziell verbunden und daher iSd § 9 Abs 4 TS 1 KStG unmittelbar an Gesellschaft B beteiligt ist, kann sie keine finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 TS 3 KStG an Gesellschaft A vermitteln. Gleichzeitig kann sie als ausländisches Gruppenmitglied auch nicht beteiligte Körperschaft sein, sodass die inländische Gesellschaft B nicht in die Gruppe einbezogen werden kann.

Schließlich hält Gesellschaft E 40% der Anteile von Gesellschaft H. Sie ist somit nicht mit Gesellschaft H finanziell verbunden und kann demgemäß Gesellschaft A eine finanzielle Verbindung vermitteln. Die mittelbare Beteiligung von Gesellschaft A an Gesellschaft H (über die ausländische Personengesellschaft und Gesellschaft E) beträgt durchgerechnet 28%. Da Gesellschaft A 25% der Anteile von Gesellschaft H unmittelbar hält, ist sie insgesamt (mittelbar und unmittelbar) zu 53% an Gesellschaft H beteiligt und daher mit ihr ausreichend finanziell verbunden. Gesellschaft H kann daher in die Gruppe einbezogen werden. Auch in diesem Fall ist Gesellschaft H ausschließlich mit der unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaft A (mittelbar und unmittelbar) finanziell verbunden und befindet sich daher auf der ersten Auslandsebene¹¹⁴.

5.3.6.3. Mehrheitsbeteiligung eines ausländischen Gruppenmitglieds: unmittelbar und mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften

Ausgehend aus den Restriktionen in § 9 Abs 2 KStG, gemäß welchen ein ausländisches Gruppenmitglied nicht beteiligte Körperschaft und ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften (unmittelbar oder mittelbar) finanziell verbunden sein kann, wurde in den bisherigen Beispielen eine mittelbare Herstellung

¹¹⁴ Vgl ähnliche Beispiele in *Pernegger*, Die Einbeziehung ausländischer Körperschaften im Rahmen der Gruppenbesteuerung – Die multinationale Gruppe, ÖStZ 2005/172, 82ff; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung² (2009), K206ff; *Kofler*, § 9 Abs 4 KStG – Finanzielle Verbindung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 82 und 89f.

der finanziellen Verbindung nur bei einer Minderheitsbeteiligung des ausländischen Gruppenmitglieds an der Zielkörperschaft zugelassen.

Gemäß Kofler dürfe jedoch die Herstellung der finanziellen Verbindung über eine von einem ausländischen Gruppenmitglied gehaltene mittelbare Mehrheitsbeteiligung über eine oder mehrere in- oder ausländische Personengesellschaften an einer inländischen Zielkörperschaft nicht ausgeschlossen werden¹¹⁵ (siehe hierzu sogleich in Grafik 7 das Verhältnis Gesellschaft A – Gesellschaft D – Personengesellschaft – Gesellschaft C). Hierfür nennt er mehrere Gründe: zum einen würde § 9 Abs 4 TS 3 KStG eine mittelbare finanzielle Verbindung über ein Gruppenmitglied nur dann untersagen, wenn das Gruppenmitglied als vermittelnde Körperschaft selbst unmittelbar (iSd § 9 Abs 4 TS 1 KStG) an der Zielkörperschaft beteiligt ist, nicht jedoch, wenn diese Beteiligung mittelbar über eine Personengesellschaft (iSd § 9 Abs 4 TS 2 KStG) hergestellt wird.

Zum anderen wäre in diesem Fall die Bestimmung des § 9 Abs 2 KStG, gemäß welcher das ausländische Gruppenmitglied innerhalb der Unternehmensgruppe „ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger“ finanziell iSd § 9 Abs 4 KStG verbunden sei, ebenfalls erfüllt. Das ausländische Gruppenmitglied ist nach oben mit dem übergeordneten unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglied oder mit dem Gruppenträger finanziell verbunden. Nach unten ist es an der unbeschränkt steuerpflichtigen inländischen Körperschaft mittelbar über die Personengesellschaft mehrheitsbeteiligt. Das ausländische Gruppenmitglied ist daher ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften finanziell verbunden.

Schließlich stehe gemäß Kofler dieser Auslegung der Ausschluss ausländischer Gruppenmitglieder von der Eigenschaft als „beteiligte Körperschaft“ iSd § 9 Abs 2 Satz 1 KStG nicht entgegen. Da § 9 Abs 4 KStG den Begriff „beteiligte Körperschaft“ nicht durch den Zusatz „inländische“ qualifiziere, könne das ausländische Gruppenmitglied als Beteiligungskörperschaft mit der inländischen Tochterkörperschaft sowohl finanziell iSd § 9 Abs 4 TS 2 KStG verbunden sein als

¹¹⁵ Kofler, § 9 Abs 4 KStG – Finanzielle Verbindung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 87f.

auch dem inländischen Gruppenmitglied oder dem Gruppenträger eine finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 TS 3 KStG vermitteln¹¹⁶.

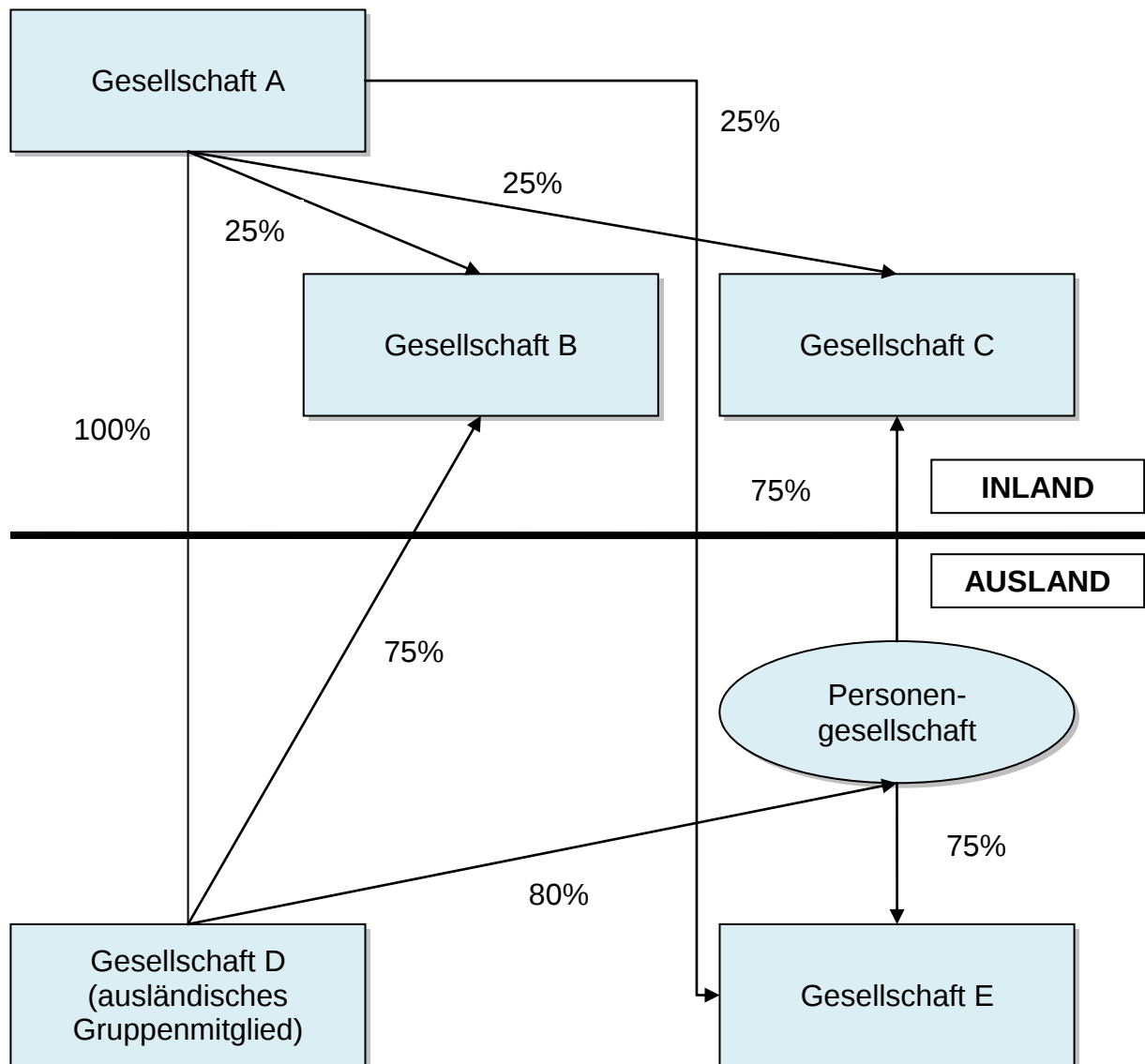
Als weiteres Argument – jedoch ohne weitere Erklärungen – führt Kofler an, dass nur diese Auslegung zulässt, dass dem Wort „ausschließlich“ nicht jeglicher Bedeutungsinhalt geraubt wird. Bei jeder anderen Auslegung hätte der Begriff „ausschließlich“ keine über das bereits aus dem einleitenden Klammerausdruck in § 9 Abs 2 KStG ableitbare Resultat, dass ein „ausländisches“ Gruppenmitglied nur Beteiligungskörperschaft iSd § 9 Abs 2 KStG sein kann, hinausgehende Bedeutung¹¹⁷.

Als Erläuterung des Problems und der Argumente von Kofler möge Grafik 7 dienen. Grafik 7 vergleicht drei Situationen: Ein ausländisches Gruppenmitglied ist an einer inländischen Körperschaft unmittelbar und an einer anderen inländischen Körperschaft mittelbar über eine ausländische Personengesellschaft beteiligt. Weiters ist das ausländische Gruppenmitglied über die ausländische Personengesellschaft auch an einer ausländischen Körperschaft beteiligt.

¹¹⁶ Kofler, § 9 Abs 4 KStG – Finanzielle Verbindung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 87f.

¹¹⁷ Kofler, § 9 Abs 4 KStG – Finanzielle Verbindung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 87f.

Grafik 7:



Das unmittelbare Verhältnis der Gesellschaft A zu den Gesellschaften B, C und E ist identisch: Gesellschaft A hält jeweils 25% der Anteile an allen drei Gesellschaften. Weiters ist Gesellschaft A an Gesellschaft D unmittelbar zu 100% beteiligt. Gesellschaft D ist wiederum zu 75% an Gesellschaft B und zu 80% an einer ausländischen Personengesellschaft beteiligt, welche wiederum zu jeweils 75% an der inländischen Gesellschaft C und an der ausländischen Gesellschaft E beteiligt ist. Rechnet man daher die Anteile von Gesellschaft D an der Personengesellschaft und jene der Personengesellschaft an Gesellschaft C bzw Gesellschaft E durch, ergibt

sich eine rechnerische Beteiligung der Gesellschaft D an Gesellschaft C und an Gesellschaft E in der Höhe von jeweils 60%.

Betrachtet man noch die Beteiligung von Gesellschaft A an Gesellschaft D, so ergibt sich eine mittelbare, rechnerische Beteiligung von Gesellschaft A an Gesellschaft B in Höhe von 75% und an den Gesellschaften C und E von jeweils 60%. Hinzukommen die unmittelbaren Beteiligungen von Gesellschaft A an den Gesellschaften B, C und E in Höhe von 25%. Die rechnerischen Beteiligungsquoten der Gesellschaft A an den Gesellschaften B, C und E sind daher ähnlich bzw. identisch (insgesamt 100% an Gesellschaft B einerseits, jeweils 85% an den Gesellschaften C und E andererseits). Unterschiedlich sind jedoch die Beteiligungsstrukturen: Gruppenmitglied D ist an Gesellschaft B unmittelbar in Höhe von mehr als 50% beteiligt, hält also eine unmittelbare Mehrheitsbeteiligung. An den Gesellschaften C und E ist Gesellschaft B ebenfalls in Höhe von mehr als 50% beteiligt, hält die Beteiligungen jedoch mittelbar über die ausländische Personengesellschaft. Sie hält daher eine mittelbare Mehrheitsbeteiligung.

Vergleicht man diese drei Situationen und folgt man in Bezug auf die mittelbare Mehrheitsbeteiligung von Gesellschaft D an Gesellschaft C der Ansicht Koflers, so kommt man zum folgenden Ergebnis:

Das Verhältnis zwischen den Gesellschaften A, D und B in Grafik 7 ist dasselbe, wie das Verhältnis zwischen den Gesellschaften A, D und B in Grafik 6: Gesellschaft B kann nicht in die Unternehmensgruppe einbezogen werden, weil Gesellschaft D unmittelbar an ihr beteiligt ist. Da § 9 Abs 4 TS 3 KStG eine mittelbare Beteiligung der Gesellschaft A an Gesellschaft B über Gesellschaft D nur dann zulassen würde, wenn zwischen Gesellschaft D und B keine unmittelbare finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 TS 1 KStG bestünde, kommt eine mittelbare finanzielle Verbindung zwischen Gesellschaft A und B nicht in Frage. Die unmittelbare finanzielle Verbindung zwischen Gesellschaft D und B „unterbricht“ die mittelbare rechnerische Beteiligung von Gesellschaft A an Gesellschaft B (über Gesellschaft D). Zwischen Gesellschaft A und Gesellschaft B kann daher keine mittelbare finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 TS 3 KStG zustande kommen.

Die Gruppenbildung zwischen Gesellschaft D und B aufgrund der zwischen diesen Gesellschaften bestehenden unmittelbaren finanziellen Verbindung scheitert daran, dass Gesellschaft D als ausländisches Gruppenmitglied gemäß § 9 Abs 2 Satz 1 KStG nicht beteiligte Körperschaft sein kann. Die weitere Voraussetzung des § 9 Abs 2 TS 2 KStG der ausschließlichen finanziellen Verbindung mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern wäre jedoch erfüllt, da Gesellschaft D nur mit Gesellschaft A und allenfalls mit Gesellschaft B verbunden sein könnte¹¹⁸.

Gesellschaft C kann gemäß Kofler in die Unternehmensgruppe einbezogen werden, da zwischen Gesellschaft D und C keine unmittelbare Beteiligung iSd § 9 Abs 4 TS 1 KStG, sondern eine mittelbare Beteiligung über eine Personengesellschaft iSd § 9 Abs 4 TS 2 KStG besteht. Eine solche mittelbare Beteiligung eines ausländischen Gruppenmitgliedes (Gesellschaft D) an einer inländischen Körperschaft (Gesellschaft C) iSd § 9 Abs 4 TS 2 KStG hindert eine mittelbare Beteiligung des Gruppenträgers (bzw. des übergeordneten Gruppenmitgliedes) (Gesellschaft A) über das ausländische Gruppenmitglied (Gesellschaft D) an der Zielkörperschaft (Gesellschaft C) iSd § 9 Abs 4 TS 3 KStG nicht. Die Voraussetzung der ausschließlichen finanziellen Verbindung mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern iSd § 9 Abs 2 TS 2 KStG ist erfüllt, da Gesellschaft D nur mit den inländischen unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften A (als Gruppenträger) und Gesellschaft C (als Gruppenmitglied) verbunden ist. Da der Begriff der „beteiligten Körperschaft“ in § 9 Abs 4 KStG nicht durch den Zusatz „inländische“ qualifiziert ist, kann das ausländische Gruppenmitglied als Beteiligungskörperschaft (von Gesellschaft A) mit der inländischen Tochterkörperschaft (Gesellschaft C) sowohl finanziell iSd § 9 Abs 4 TS 2 KStG verbunden sein, als auch die finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 TS 3 KStG dem inländischen Gruppenmitglied oder dem Gruppenträger (Gesellschaft A) vermitteln.

Die Situation in Bezug auf Gesellschaft E stellt sich grundsätzlich ähnlich dar, Gesellschaft E kann aber nicht in die Gruppe einbezogen werden, weil Gesellschaft D in diesem Fall nicht nur mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern verbunden wäre, sondern auch mit der ausländischen, nicht unbeschränkt

¹¹⁸ Wobei Gesellschaft B eben nicht Gruppenmitglied wird und Gesellschaft A in diesem Beispiel kein Gruppenmitglied, sondern Gruppenträger ist.

steuerpflichtigen Gesellschaft E. Eine derartige Verbindung ist aber gemäß § 9 Abs 2 TS 2 KStG nicht möglich.

Die Argumentation, dass ein ausländisches Gruppenmitglied (Gesellschaft D) als Beteiligungskörperschaft (von Gesellschaft A) mit der inländischen Tochterkörperschaft (Gesellschaft C) sowohl finanziell iSd § 9 Abs 4 TS 2 KStG verbunden sein als auch dem inländischen Gruppenmitglied oder dem Gruppenträger (Gesellschaft A) die finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 TS 3 KStG vermitteln könne, weil der Begriff der „beteiligten Körperschaft“ in § 9 Abs 4 KStG nicht durch den Zusatz „inländische“ qualifiziert ist, ist meines Erachtens nicht nachvollziehbar und unrichtig. Zum einen ist unklar, inwiefern das Ergebnis sich ändern würde, wäre der Begriff „beteiligte Körperschaft“ in § 9 Abs 4 KStG durch den Zusatz „inländische“ qualifiziert. Gemäß Kofler ist im vorliegenden Fall die ausländische Körperschaft (Gesellschaft D) ja nicht beteiligte Körperschaft (in Bezug auf Gesellschaft B), sondern (lediglich) Beteiligungskörperschaft (von Gesellschaft A), die aber zusätzlich die finanzielle Verbindung zwischen dem inländischen Gruppenträger (Gesellschaft A) und der inländischen Zielgesellschaft (Gesellschaft C) vermittelt. Da demgemäß auf die ausländische Körperschaft der Begriff „beteiligte Körperschaft“ nicht zur Anwendung kommt, ist es irrelevant, ob dieser Begriff durch den Zusatz „inländisch“ qualifiziert ist oder nicht. Denkbar ist hier lediglich, dass Kofler die ausländische Gesellschaft (Gesellschaft D) in Bezug auf die inländische Zielgesellschaft (Gesellschaft C) ((meines Erachtens richtigerweise) als beteiligte Gesellschaft ansieht. Dies ist auch notwendig für die mittelbare finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 TS 2 KStG, da § 9 Abs 4 TS 2 KStG für die mittelbare finanzielle Verbindung ausdrücklich verlangt, dass „die beteiligte Körperschaft über eine Personengesellschaft ... in einem Ausmaß beteiligt ist, dass sie ... mehr als 50% des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft besitzt“. Betrachtet man daher das ausländische Gruppenmitglied für die mittelbare finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 TS 2 KStG als „beteiligte Körperschaft“, so ist Kofler darin zuzustimmen, dass die gedachte Formulierung „inländische beteiligte Körperschaft“ in § 9 Abs 4 TS 2 KStG ausdrücklich ausschließen würde, dass eine ausländische Körperschaft mittelbar über eine Personengesellschaft an der Zielgesellschaft beteiligt ist.

Daraus, dass § 9 Abs 4 TS 2 KStG nicht den Begriff „inländische beteiligte Körperschaft“, sondern lediglich „beteiligte Körperschaft“ verwendet, kann jedoch nicht im Umkehrschluss abgeleitet werden, dass die mittelbare Mehrheitsbeteiligung eines ausländischen Gruppenmitgliedes über eine Personengesellschaft an einer inländischen Körperschaft zugelassen ist. Beteiligte, dh finanziell in Höhe von mehr als 50% am Nennkapital und an den Stimmrechten verbundene, Gruppenmitglieder können nämlich gemäß § 9 Abs 2 Satz 1 KStG ausdrücklich nur inländische Körperschaften sein. Verwendet das Gesetz daher den Begriff „beteiligte Körperschaft“, so ist dieser Begriff bei Gruppenmitgliedern schon aufgrund von § 9 Abs 2 Satz 1 KStG lediglich auf inländische und nicht auch auf ausländische Gruppenmitglieder zu beziehen und bedarf es für diese Einschränkung nicht der wiederholten Anführung des Begriffes „inländisch“.

Kofler versucht dieses Problem so umzugehen, dass er differenziert: Da § 9 Abs 4 KStG den Begriff „beteiligte Körperschaften“ nicht auf inländische beteiligte Körperschaften einschränkt, kann auch eine ausländische Körperschaft (Gesellschaft D) eine (iSd § 9 Abs 4 TS 2 KStG mittelbar über Personengesellschaften) beteiligte Körperschaft sein (§ 9 Abs 4 TS 2 KStG verlangt ausdrücklich eine „beteiligte Körperschaft“). Da sie aber gemäß § 9 Abs 2 Satz 1 KStG als Gruppenmitglied nicht beteiligte Körperschaft sein kann, kann sie nicht mit ihrer über die Personengesellschaft verbundenen Tochter (Gesellschaft C) eine Gruppe bilden und diese Gesellschaft auf diese Weise in die gesamte Unternehmensgruppe einbinden. Da sie demnach gleichsam doch nicht beteiligte Körperschaft, sondern lediglich Beteiligungskörperschaft ist, kann sie ihre Anteile an der Zielgesellschaft (Gesellschaft C) an ihre Muttergesellschaft (Gesellschaft A) vermitteln.

Eine derartige, der Interpretation von Kofler entsprechende Aufspaltung der Rolle des ausländischen Gruppenmitglieds als Beteiligungskörperschaft und beteiligte Körperschaft ist meiner Ansicht nach nicht zulässig und in sich widersprüchlich. Dies heißt nämlich, dass das ausländische Gruppenmitglied (Gesellschaft D) für die Herstellung der eigenen finanziellen Verbindung gemäß § 9 Abs 4 TS 2 KStG über die Personengesellschaft zur inländischen Zielkörperschaft (Gesellschaft C) als „beteiligte Körperschaft“ angesehen wird. Da sie aber gemäß § 9 Abs 2 Satz 1 KStG nicht „beteiligte Körperschaft“ sein darf, wird gleichzeitig die Rolle der ausländischen

Körperschaft (Gesellschaft D) als „beteiligte Körperschaft“ aufgrund § 9 Abs 2 Satz 1 KStG negiert, sodass sie nur als „Beteiligungskörperschaft“ angesehen wird und so die mittelbare finanzielle Verbindung zwischen der inländischen Muttergesellschaft (Gesellschaft A) und der inländischen Zielkörperschaft (Gesellschaft C) herstellen kann. Darin liegt ein inhärenter Widerspruch, der nicht übergangen werden kann: Für die Herstellung der mittelbaren finanziellen Verbindung iSd § 9 Abs 4 TS 2 KStG zwischen dem ausländischen Gruppenmitglied (Gesellschaft D) und der inländischen Zielkörperschaft (Gesellschaft C) ist es notwendig, dass die ausländische Körperschaft (Gesellschaft D) „beteiligte Körperschaft“ ist, da – wie ausgeführt – § 9 Abs 4 TS KStG für die mittelbare finanzielle Verbindung ausdrücklich verlangt, dass „die beteiligte Körperschaft über eine Personengesellschaft ... in einem Ausmaß beteiligt ist, dass sie ... mehr als 50% des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft besitzt“. Für die Herstellung der mittelbaren finanziellen Verbindung zwischen dem inländischen Gruppenträger (Gesellschaft A) und der inländischen Zielkörperschaft (Gesellschaft C) über das ausländische Gruppenmitglied (Gesellschaft D) und gemäß § 9 Abs 2 Satz 1 KStG darf das ausländische Gruppenmitglied eben nicht „beteiligte Körperschaft“ sein. Einerseits muss das ausländische Gruppenmitglied daher für diese Lösung beteiligte Körperschaft sein, andererseits darf das ausländische Gruppenmitglied nicht beteiligte Körperschaft sein.

Dieser Widerspruch bleibt bei der Lösung von Kofler unaufgelöst, da für die Vermittlung der Beteiligungsquote von der inländischen Zielkörperschaft (Gesellschaft C) an das ausländische Gruppenmitglied (Gesellschaft D) das ausländische Gruppenmitglied (Gesellschaft D) als beteiligte Körperschaft behandelt wird, für die Weitervermittlung dieser Beteiligung der ausländischen Körperschaft (Gesellschaft D) an der inländischen Zielkörperschaft (Gesellschaft C) an den inländischen Gruppenträger (Gesellschaft A) das ausländische Gruppenmitglied lediglich als Beteiligungskörperschaft betrachtet wird.

Meines Erachtens darf die ausländische Körperschaft nicht beteiligte Körperschaft sein, sodass eine mittelbare finanzielle Verbindung über die ausländische Körperschaft in allen Fällen des § 9 Abs 4 TS 1 bis 3 KStG bei einer unmittelbaren oder mittelbaren Mehrheitsbeteiligung des ausländischen Gruppenmitgliedes an der

inländischen Zielkörperschaft jedenfalls daran scheitert, dass das ausländische Gruppenmitglied in diesem Fall per definitionem beteiligte Körperschaft sein muss, dies aber gemäß § 9 Abs 2 Satz 1 nicht erlaubt ist. Dass Die finanzielle Verbindung gemäß § 9 Abs 4 TS 1 und 3 KStG auch aus anderen, zusätzlichen Gründen nicht möglich ist, ändert nichts an dieser Überlegung.

Auch aus der gesetzlichen Systematik der erlaubten finanziellen Verbindungen ergibt sich, dass es sinnwidrig wäre, die Einbeziehung der inländischen Körperschaft (Gesellschaft B) bei einer unmittelbaren Mehrheitsbeteiligung des ausländischen Gruppenmitglieds (Gesellschaft D) zu verbieten, die Umgehung dieses Verbots durch eine mittelbare Mehrheitsbeteiligung des ausländischen Gruppenmitglieds (Gesellschaft D) an einer inländischen Zielkörperschaft (Gesellschaft C) über eine Personengesellschaft zu erlauben. Dies umso mehr, als bei der unmittelbaren Mehrheitsbeteiligung des ausländischen Gruppenmitglieds an der inländischen Zielkörperschaft (Gesellschaft B) der Gruppenträger bzw das übergeordnete inländische Gruppenmitglied (Gesellschaft A) uU – wie in Grafik 7 – zu einem größeren Ausmaß beteiligt ist, als über die mittelbare Mehrheitsbeteiligung mittels Personengesellschaft. In Grafik 7 beherrscht Gesellschaft A Gesellschaft B nämlich zu 100% (zu 25% unmittelbar und zu 75% über Gesellschaft D), während sie Gesellschaft C lediglich zu 85% (zu 25% unmittelbar und zu 60% über Gesellschaft D und über die Personengesellschaft) beherrscht. Koflers Ansicht führt zur inkohärenten und – aufgrund der sachlich nicht gerechtfertigten Differenzierung – auch verfassungsrechtlich problematischen Lösung, dass Gesellschaft C in die Gruppe einbezogen werden kann, Gesellschaft B jedoch nicht.

Dieser Lösung ist daher nicht zu folgen.

5.4. Dauer der finanziellen Verbindung – § 9 Abs 5 KStG

5.4.1. Finanzielle Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitglieds

Gemäß § 9 Abs 5 KStG muss die finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 KStG während des gesamten Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitglieds bestehen. Wird die finanzielle Verbindung erst nach Beginn oder vor Ablauf des Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitgliedes begründet bzw beendet, oder kommt es zu Unterbrechungen – auch nur für einen Tag – so ist die Gruppenmitgliedschaft für das betreffende Wirtschaftsjahr nicht gegeben¹¹⁹. Das Gesetz verlangt daher die ganzjährige und durchgängige finanzielle Verbindung.

5.4.2. Verschobene Bilanzstichtage

Da die Ergebniszurechnung stufenweise erfolgt, ergo die Ergebnisse der Gruppenmitglieder nicht automatisch dem Gruppenträger, sondern dem jeweiligen unmittelbar übergeordneten Gruppenmitglied zugerechnet werden, und gemäß § 9 Abs 1 KStG der Zurechnungszeitpunkt jenes Wirtschaftsjahr (des übergeordneten Gruppenmitglieds bzw des Gruppenträgers) ist, in welches der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres des Gruppenmitgliedes fällt, kann es bei einer mehrschichtigen Gruppe bei verschobenen Bilanzstichtagen zu einer späteren Besteuerung von Ergebnissen kommen¹²⁰. Hat das Gruppenmitglied bspw einen um einen Monat späteren Bilanzstichtag als der Gruppenträger, so fällt dieser Bilanzstichtag des Gruppenmitglieds bereits in das neue Wirtschaftsjahr des Gruppenträgers, sodass das Ergebnis des Gruppenmitglieds beim Gruppenträger erst in diesem neuen Geschäftsjahr des Gruppenträgers, dh elf Monate nach dem Bilanzstichtag des Gruppenmitglieds, erfasst wird. Ob diese spätere Zurechnung des Ergebnisses einen Vorteil darstellt, hängt in der Praxis vom von der jeweiligen Gruppe mit der Gruppenbesteuerung verfolgten Zweck ab: werden in der Unternehmensgruppe ausschließlich Gewinne erwirtschaftet, so können mit verschobenen Bilanzstichtagen in der Gruppe Zins- und Stundungsvorteile lukriert werden. Werden in der Gruppe

¹¹⁹ Vgl KStR 2001, Rz 401.

¹²⁰ Siehe auch Kapitel 6 sowie *Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung*² (2009), K44 und K48.

jedoch auch Verluste gemacht, sodass der mit der Unternehmensgruppe verfolgte Vorteil insb in der Verrechnung von Gewinnen und Verlusten liegt, sind verschobene Bilanzstichtage eher von Nachteil¹²¹.

5.4.3. Umstellung der Wirtschaftsjahre

Inwieweit es bei der Begründung der Unternehmensgruppe erlaubt ist, die Wirtschaftsjahre des Gruppenträgers und der Gruppenmitglieder zu ändern, ist strittig. Grundsätzlich richtet sich die Umstellung des Wirtschaftsjahres nach § 7 Abs 5 KStG iVm § 2 Abs 7 EStG. Demgemäß ist die Umstellung des Wirtschaftsjahres auf einen anderen Stichtag nur zulässig, wenn gewichtige betriebliche Gründe vorliegen und das Finanzamt vorher bescheidmäßig zugestimmt hat. Liegen solche Gründe vor, so ist das Finanzamt verpflichtet zuzustimmen. Gemäß der Auffassung der Finanzverwaltung und der hL zur Organschaft war die Begründung oder Beendigung eines Organschaftsverhältnisses ein solcher gewichtiger wirtschaftlicher Grund, sodass das Finanzamt die erforderliche Zustimmung zur Umstellung des Wirtschaftsjahres zu erteilen hatte¹²². Gemäß Trenkwalder stellt die Begründung eines Gruppenverhältnisses ebenso einen gewichtigen wirtschaftlichen Grund dar, sodass die frühere Ansicht zur Organschaft auf die Gruppenbesteuerung zu übertragen und analog anzuwenden sei¹²³. Diese Ansicht wird von Wiesner/Kirchmayr/Mayr mit jener Begründung abgelehnt, dass bei der Gruppenbesteuerung der Ergebnisabführungsvertrag als Voraussetzung fehle und damit die zivilrechtliche Grundlage eine andere sei. Eine Umstellung des Wirtschaftsjahres sei bei der Unternehmensgruppe daher nur dann gerechtfertigt, wenn durch die Umstellung die Bilanzstichtage in der Unternehmensgruppe vereinheitlicht werden¹²⁴.

¹²¹ Planysk/Ressler, Die Verlustverwertung in der Unternehmensgruppe, in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 141 (150ff); so auch Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K48.

¹²² KStR, Rz 409 aF.

¹²³ Trenkwalder, § 9 Abs 5 KStG – Finanzielle Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 11. So auch Burgstaller, Die finanzielle Verbindung als Voraussetzung einer Unternehmensgruppe, in Damböck/Haunold/Huemer/Schuch, Gruppenbesteuerung (2006), 37 (56) und offenbar auch Widinski, § 9 Abs 5 KStG – Dauernde Verbindung, in Bruckner/Bartos/Rabel/Seidl/Widinski (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 3.

¹²⁴ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K48.

ME ist Wiesner/Kirchmayr/Mayr darin zuzustimmen, dass mangels eines Ergebnisabführungsvertrags die wirtschaftliche und zivilrechtliche Grundlage bei der Unternehmensgruppe eine gänzlich andere ist, als bei der Organschaft. Die Gruppenbesteuerung beinhaltet eine rein steuerliche Ergebniszurechnung, sodass es – anders als bei der früheren Organschaft – zu keiner unternehmensrechtlichen Gewinnabfuhr kommt. Da gemäß § 2 Abs 7 EStG die Erzielung eines Steuervorteils nicht als gewichtiger betrieblicher Grund für die Umstellung des Wirtschaftsjahres gilt, bei der Gruppenbesteuerung iSd § 9 KStG jedoch nur das steuerliche Ergebnis und nicht das zivil- bzw. unternehmensrechtliche Ergebnis tangiert wird, besteht der Grund für die Schaffung einer Unternehmensgruppe in der Erzielung eines Steuervorteils. Ein derartiger Grund reicht für die Umstellung des Wirtschaftsjahres nicht aus.

Hinzu kommt, dass die Zielsetzung der Gruppenbesteuerung die weitgehende Strukturneutralität betriebswirtschaftlich sinnvoller Organisationsformen ist. Durch die körperschaftssteuerrechtlich neutrale Behandlung verschiedener Organisationsstrukturen soll die Aufgliederung in mehrere eigenständige Gesellschaften von horizontal und vertikal in einer Gesellschaft integrierten Unternehmen ermöglicht werden¹²⁵. Zielsetzung der Gruppenbesteuerung ist daher nicht, für verbundene Unternehmen mit der Änderung der Wirtschaftsjahre neue Steuersparmöglichkeiten¹²⁶ zu schaffen, sondern den Zielkonflikt zwischen Steueroptimierung und Wahl der Konzernorganisation zu bereinigen¹²⁷.

Die Umstellung der Wirtschaftsjahre der Gruppenmitglieder und die damit einhergehende „zeitliche Optimierung der Gruppenstruktur“¹²⁸ ist daher weder gesetzlich vorgesehen, noch entspricht sie der Zielsetzung des Gruppenbesteuerungsregimes und ist daher mE abzulehnen. Anzuerkennen ist

¹²⁵ *Staringer*, Der Einfluss der Gruppenbesteuerung auf die Unternehmensorganisation, ÖStZ 2005, 495 (496f); so auch *Obermair/Stefaner*, Die finanzielle Verbindung als Voraussetzung der Gruppenbesteuerung, in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner*, Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 51 (58) und auch *Burgstaller*, Die finanzielle Verbindung als Voraussetzung einer Unternehmensgruppe, in *Damböck/Haunold/Huemer/Schuch*, Gruppenbesteuerung (2006) 37 (38).

¹²⁶ Abgesehen von den mit der Ergebniszurechnung und der Firmenwertabschreibung verbundenen Steuervorteilen.

¹²⁷ *Staringer*, Kann die Gruppenbesteuerung wieder abgeschafft werden?, ÖStZ 2006, 493 (495).

¹²⁸ *Trenkwalder*, § 9 Abs 5 KStG – Finanzielle Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres, in *Quantschnigg et al* (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 11.

lediglich eine Harmonisierung der Wirtschaftsjahre der Gruppenmitglieder und des Gruppenträgers¹²⁹.

5.4.4. Beginn und Ende der finanziellen Verbindung

Die finanzielle Verbindung beginnt mit Anschaffung der Beteiligung. Der Anschaffungszeitpunkt entspricht dem Zeitpunkt der Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums. Das ist jener Zeitpunkt, zu dem die wirtschaftliche Verfügungsmacht, das ist die Möglichkeit, ein Wirtschaftsgut wirtschaftlich zu beherrschen und den Nutzen aus ihm zu ziehen, übergeht. Es entscheidet die tatsächliche betriebliche Nutzungsmöglichkeit und nicht der (zivil-)rechtliche Übergang von Besitz, Preisgefahr, Nutzen und Lasten¹³⁰.

Der Erwerb der Beteiligung am ersten Tag des Wirtschaftsjahres der künftigen Beteiligungskörperschaft ist unabhängig davon für die Jahresbetrachtung ausreichend, ob er um null Uhr oder im Laufe des Tages erfolgt¹³¹. Wird eine gruppenfähige Körperschaft neu gegründet, ist ein Anteilserwerb der Gründer gegeben. Die Gruppenzugehörigkeit ist ab Entstehen der Steuerrechtssubjektivität möglich, setzt allerdings die Eintragung im Firmenbuch voraus. Werden Anteile an der neu gegründeten Körperschaft erst nach Entstehen der Steuerrechtssubjektivität erworben, so erfolgen diese Anteilserwerbe nach Beginn des ersten (Rumpf-)Wirtschaftsjahres der Körperschaft und hindern daher in diesem Jahr die Gruppenzugehörigkeit¹³².

Der Zeitpunkt der Veräußerung ist analog zum Anschaffungszeitpunkt und entsprechend der KStR Rz 411 aF zu beurteilen: „Veräußert der Organträger die Beteiligung an der Organgesellschaft zum Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft, ist davon auszugehen, dass der Organträger die Anteile bis zum letzten Tag, 24 Uhr, des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft besitzt und der Erwerber die Anteile am ersten Tag, null Uhr, des anschließenden Wirtschaftsjahres

¹²⁹ Dies dient nämlich der Sturkturneutralität und der steuerlichen Transparenz der Gruppe.

¹³⁰ EStR 2000 Rz 2166; VwGH 12.06.1991, 90/13/0028; VwGH 11.03.1992, 90/13/9239; VwGH 08.03.1994, 93/14/0179; VwGH 25.02.1997, 97/14/0006.

¹³¹ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K217.

¹³² Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K219; Trenkwalder, § 9 Abs 5 KStG – Finanzielle Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 8.

der Organgesellschaft anschafft. Die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft ist daher beim Veräußerer der Anteile bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft und beim Erwerber der Anteile vom Beginn des anschließenden Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft gegeben.“¹³³

5.4.5. Rückwirkende Anteilserwerbe und Anteilsübertragungen

Gemäß § 9 Abs 5 KStG muss zwar die finanzielle Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitgliedes bestehen, steuerlich wirksame rückwirkende Anteilserwerbe und Anteilsübertragungen iSd Abgabenvorschriften sind jedoch auch für die Frage der finanziellen Verbindung maßgebend. Kommt es daher aufgrund einer speziellen Abgabenvorschrift zur Durchbrechung des Rückwirkungsverbotes des allgemeinen Steuerrechts¹³⁴, so ist diese Durchbrechung auch für die finanzielle Verbindung zu beachten. Dies bedeutet, dass die finanzielle Verbindung nicht nur durch Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums, sondern auch durch Anwendung dieser Abgabenvorschriften rückwirkend hergestellt werden kann¹³⁵.

Im Umgründungssteuerrecht gilt der Grundsatz der rückwirkenden Umgründung. Der durch die Umgründung bewirkte Anteilserwerb kann auf einen in der Vergangenheit liegenden Stichtag zurückbezogen werden, wobei aber der Stichtag höchstens neun Monate vor der Umgründung liegen muss. Durch die Rückwirkung sind das Vermögen und die Einkünfte dem Rechtsvorgänger bis zum Ende des Stichtages und dem Rechtsnachfolger mit Beginn des Folgetages zuzurechnen¹³⁶. Die finanzielle Verbindung kann daher gemäß § 9 Abs 5 KStG rückwirkend durch Umgründungen hergestellt werden. Liegt der Umgründungsstichtag vor Beginn des aktuellen Wirtschaftsjahres der durch die Umgründung entstehenden Beteiligungskörperschaft, so kann die gemäß § 9 Abs 5 KStG notwendige

¹³³ KStR, Rz 411 aF.

¹³⁴ Gemäß dem Rückwirkungsverbot kann ein entstandener Abgabenanspruch durch nachträgliche Dispositionen, dh durch rückwirkende Rechtsgeschäfte nicht zum Wegfall gebracht werden. Siehe hiezu VwGH 25.01.1995, 93/15/0027; VwGH 15.07.1998, 96/13/0039 uva.

¹³⁵ Trenkwalder, § 9 Abs 5 KStG – Finanzielle Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 13.

¹³⁶ Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I¹⁰ (2012), Rz 1115.

ganzjährige finanzielle Verbindung rückwirkend bereits ab Beginn des aktuellen Wirtschaftsjahres hergestellt werden¹³⁷.

5.4.6. Vermögensübertragungen innerhalb der Gruppe

§ 9 Abs 5 KStG bestimmt, dass Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe nicht als Änderung der Voraussetzungen für Gruppenverhältnisse gelten, sofern die Unternehmensgruppe weiterhin finanziell verbunden bleibt. § 9 Abs 5 vierter Satz KStG soll daher einer statischen Betrachtung der Unternehmensgruppe entgegenwirken¹³⁸. Die Beziehungen zwischen dem Gruppenträger und den Gruppenmitgliedern werden daher nicht mit Anmeldung der Unternehmensgruppe beim zuständigen Finanzamt konserviert und abgeschlossen. Dies betrifft sowohl die gruppeninternen Beziehungen als auch die Beziehungen der Gruppe zu gruppenfremden Körperschaften: Solange die finanziellen Verbindungen nicht unterbrochen werden, kann die innere Gruppenstruktur ohne Auswirkungen auf den Bestand der Gruppe verändert werden. Obgleich § 9 Abs 5 Satz 4 KStG ausdrücklich Vermögensübertragungen innerhalb der Gruppe regelt, betrifft diese Regelung nach hA auch gruppenfremde Körperschaften¹³⁹: Gruppenfremde Körperschaften können nachträglich ohne Auswirkungen auf den Bestand der vorhandenen Gruppe in die Gruppe aufgenommen werden. Ebenso ist grundsätzlich das Aussteigen von Gruppenmitgliedern aus der bestehenden Gruppe ohne negative Auswirkungen auf die verbleibende Gruppe möglich.

Rechtsfolge von § 9 Abs 5 Satz 4 KStG ist, dass bei Vermögensübertragungen innerhalb der Gruppe der Grundsatz der ganzjährigen Beteiligung insoweit durchbrochen wird, dass dem Erwerber trotz nicht ganzjähriger Beteiligung das volle Ergebnis zugerechnet wird. Es kommt daher nicht zur Aufteilung der zuzurechnenden Ergebnisse zwischen einem veräußernden und einem erwerbenden Gruppenmitglied¹⁴⁰.

¹³⁷ Hohenwarter/Staringer, Umgründungen und Gruppenbesteuerung, in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner, Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 385 (392ff).

¹³⁸ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K229.

¹³⁹ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K229.

¹⁴⁰ Trenkwalder, § 9 Abs 5 KStG – Finanzielle Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 25.

RECHTSFOLGEN DER GRUPPENBESTEUERUNG

6. § 9 Abs 6 KStG - Ergebniszurechnung

§ 9 Abs 6 KStG regelt die Einkommensermittlung und Einkommenszurechnung von finanziell verbundenen Gruppenträgern und Gruppenmitgliedern. Als Rechtsfolge der Gruppenbesteuerung wird das steuerlich maßgebliche Ergebnis eines untergeordneten Gruppenmitglieds an das am Gruppenmitglied iSd § 9 Abs 4 KStG finanziell unmittelbar oder mittelbar beteiligten übergeordneten Gruppenmitglied bzw dem Gruppenträger zugerechnet. Die Ergebniszurechnung folgt daher der finanziellen Verbindung und wird nicht automatisch dem Gruppenträger zugerechnet (stufenweise oder ebenenweise Zurechnung¹⁴¹).

Die Gruppenbesteuerung beinhaltet eine rein steuerliche Ergebniszurechnung. Im Unterschied zur früheren Organschaft, die aufgrund des zwingend erforderlichen Ergebnisabführungsvertrages die Gewinne der Organgesellschaft auch handelsrechtlich übernehmen und die Verluste abdecken musste, erfolgt die Ergebniszurechnung nach § 9 Abs 1 KStG außerbilanziell im Wege einer steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung. Abgesehen von der Ertragssteuerbelastung und dem Steuerausgleich zwischen den Gruppengesellschaften wird das unternehmensrechtliche Ergebnis durch die Gruppenbesteuerung somit nicht beeinflusst¹⁴².

Entsprechend dem Zurechnungsprinzip bleibt jedes Gruppenmitglied Steuersubjekt und hat nach § 9 Abs 6 Z 1 KStG individuell und unabhängig von den anderen Gruppenmitgliedern sein eigenes steuerliches Ergebnis zu ermitteln. Das individuell ermittelte steuerliche Ergebnis des Gruppenmitglieds wird sodann dem an ihm beteiligten übergeordneten Gruppenmitglied bzw dem Gruppenträger zugerechnet, bis beim Gruppenträger schließlich alle Ergebnisse zusammengefasst und saldiert der Besteuerung unterworfen werden¹⁴³. Da die Ergebniszurechnung eine rein steuerliche ist, hat die Ergebnisermittlung ohne Eliminierung von Zwischengewinnen

¹⁴¹ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K44.

¹⁴² Hohenwarter, Verlustverwertung im Konzern (2010), 238.

¹⁴³ KStR 2001, Rz 405.

zu erfolgen. Eine unternehmensrechtliche Konsolidierung erfolgt nicht¹⁴⁴, sodass schuldrechtliche Leistungsbeziehungen innerhalb der Unternehmensgruppe steuerrechtliche Relevanz haben und dann anerkannt werden, wenn sie im Sinne der Fremdverhaltensgrundsätze zu fremdüblichen Konditionen abgewickelt werden¹⁴⁵. Sind die Voraussetzungen für die Fremdüblichkeit nicht gegeben, so muss in Übereinstimmung mit den Grundsätzen des § 8 Abs 1 und 2 KStG für verdeckte Einlagen oder Gewinnausschüttungen eine Korrektur des steuerlichen Ergebnisses erfolgen¹⁴⁶.

6.1. Ermittlung und Zurechnung des Ergebnisses unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder

6.1.1. Ermittlung des Einkommens und Verlustvorträge

Nach § 9 Abs 6 Z 1 KStG gilt als Ergebnis eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds das Einkommen unter Berücksichtigung der sich aus § 9 Abs 6 Z 4 KStG ergebenden Sonderbestimmungen für Vor- und Außergruppenverluste.

Das Einkommen hat jedes Gruppenmitglied (bzw der Gruppenträger) nach § 7 Abs 2 KStG, gemäß welchem für die Ermittlung des Einkommens die Vorschriften des EStG und des KStG maßgebend sind, individuell und unabhängig von der Unternehmensgruppe zu ermitteln¹⁴⁷. Bei unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern muss daher eine Einkunftsquelle vorliegen, welche die Zurechnung zur beteiligten Körperschaft bzw zum Gruppenträger ermöglicht¹⁴⁸ und sind sämtliche in- und ausländische Einkünfte gemäß § 1 Abs 2 KStG zu erfassen. Hierbei sind durch das EStG vorgeschriebene Beschränkungen des Verlustausgleiches (bspw § 2 Abs 2a EStG) bereits auf der Ebene des

¹⁴⁴ *Stefaner/Weniginger*, Die Gruppenbesteuerung im österreichischen Konzernsteuerrecht, ecolex 2004, 508 (515f).

¹⁴⁵ *Stefaner*, Die Gruppenbesteuerung in Österreich als Kernstück der Steuerreform – Die möglichen Diskussionspunkte, SWK 2004, 312 (313).

¹⁴⁶ Vgl KStR 2001, Rz 681ff und Rz 748ff sowie *Tumpel/Aigner*, § 9 Abs 6 KStG – Ergebniszurechnung und Ergebnisermittlung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 9.

¹⁴⁷ *Wiesner/Mayr*, Neues zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004, 629 (630f).

¹⁴⁸ Da § 9 KStG eine Einkommenszurechnungsvorschrift ist, kann mangels Einkunftsquelle keine Gruppenmitgliedschaft bestehen. Die allgemeinen Grundsätze der Liebhaberei sind daher auch im Rahmen der Gruppenbesteuerung zu beachten. Siehe hiezu KStR 2001, Rz 407.

Gruppenmitglieds anzuwenden¹⁴⁹. Ebenso wirkt sich die Verrechnungsgrenze des § 2 Abs 2b Z 1 EStG bereits auf der Ebene des Gruppenmitglieds aus. Die Verlustvortragsgrenze des § 2 Abs 2b EStG hat bei den Gruppenmitgliedern keine Wirkung, da die verbleibenden Verluste nicht auf Ebene des jeweiligen Gruppenmitglieds vorgetragen werden, sondern unmittelbar oder mittelbar dem Gruppenträger gemäß § 9 Abs 6 Z 1 KStG zugerechnet werden¹⁵⁰. Während aufrechter Gruppe können daher auf Ebene eines Gruppenmitglieds keine Verlustvorträge iSd § 8 Abs 4 Z 2 KStG angehäuft werden. Auf Ebene eines Gruppenmitglieds können nur laufende Verluste oder Außer- und Vorgruppenverluste bestehen¹⁵¹.

Die in einem Wirtschaftsjahre entstandenen laufenden Verluste werden im Rahmen der Ergebniszurechnungsbestimmungen des § 9 Abs 6 KStG zum Bilanzstichtag des Gruppenmitglieds dem übergeordneten Gruppenmitglied bzw dem Gruppenträger zugerechnet.

Vorgruppenverluste sind gemäß § 9 Abs 6 Z 4 KStG noch nicht verrechnete, vortragsfähige Verluste eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds aus Wirtschaftsjahren vor Bildung der Unternehmensgruppe. Sie sind daher in zeitlicher Hinsicht außerhalb der Unternehmensgruppe begründet. Vorgruppenverluste können lediglich bis zur Höhe des eigenen Gewinnes des jeweiligen Gruppenmitglieds verrechnet werden. Dies bedeutet, dass Vorgruppenverluste weder im Rahmen der Ergebniszurechnung auf das übergeordnete Gruppenmitglied bzw Gruppenträger übertragen, noch vom jeweiligen Gruppenmitglied mit von untergeordneten Beteiligungskörperschaften zugerechneten Gewinnen verrechnet werden können. Zwischengeordnete beteiligte Körperschaften können daher nur ihre eigenen Gewinne mit eigenen Vorgruppenverlusten verrechnen¹⁵². Es ist daher irrelevant, ob sich das betreffende Gruppenmitglied in einer Gewinn- oder Verlustsituation befindet. Die Verrechnung von Vorgruppenverlusten nach § 9 Abs 6 Z 4 KStG setzt lediglich ein positives laufendes Ergebnis des Gruppenmitgliedes

¹⁴⁹ *Tumpel/Aigner*, § 9 Abs 6 KStG – Ergebniszurechnung und Ergebnisermittlung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 17.

¹⁵⁰ *Tumpel/Tissot*, Erste Änderungen in der neuen Gruppenbesteuerung – Die Adaptierungen in § 9 KStG im Überblick, SWK 2004, T 147 (T 149).

¹⁵¹ *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung² (2009), K238.

¹⁵² *Tumpel/Aigner*, § 9 Abs 6 KStG – Ergebniszurechnung und Ergebnisermittlung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 90.

voraus¹⁵³. Da § 9 Abs 6 Z 4 KStG als eigenständige Verlustverrechnungsvorschrift aufgefasst wird¹⁵⁴, ist die Verrechnung von Vorgruppenverlusten mit eigenen Gewinnen nicht durch § 7 Abs 2 KStG iVm § 2 Abs 2b EStG begrenzt, sodass die Verrechnung nicht nur bis 75%, sondern zu 100% möglich ist.

Die Verrechnung von Vorgruppenverlusten erfolgt daher auf die folgende Weise: Das laufende Ergebnis des betreffenden Gruppenmitgliedes wird zuerst mit betriebsbezogenen Schwebeverlusten nach § 2 Abs 2a EStG verrechnet. Das sind nicht ausgleichsfähige negative Einkünfte aus einer Beteiligung an Gesellschaften oder Gemeinschaften (§ 2 Abs 2a TS 1 EStG) bzw nicht ausgleichsfähige Verluste aus Betrieben, deren Unternehmensschwerpunkt im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter oder in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern gelegen ist (§ 2 Abs 2a TS 2 EStG). Da diese Verluste frühestmöglich mit 75% der Gewinne aus derselben Beteiligung bzw aus demselben Betrieb zu verrechnen sind und Vorgruppenverluste iSd § 9 Abs 6 Z 4 KStG als besonders geregelte Verlustvorträge anzusehen sind, geht die Verrechnung dieser betriebsbezogenen Schwebeverluste der Verrechnung von Vorgruppenverlusten vor¹⁵⁵. Nach Verrechnung der betriebsbezogenen Schwebeverluste werden die bestehenden Vorgruppenverluste des betreffenden Gruppenmitgliedes verrechnet. Diese Verluste können bis zur Höhe der (positiven) laufenden Ergebnisse des Gruppenmitgliedes verrechnet werden. Ist das Gruppenmitglied innerhalb der Gruppe auch beteiligte Körperschaft, wird das verbleibende Ergebnis des Gruppenmitgliedes mit dem zugerechneten Ergebnis des untergeordneten Gruppenmitgliedes verrechnet. Das derart saldierte Gesamtergebnis wird der übergeordneten Körperschaft zugerechnet¹⁵⁶.

Hat daher das Gruppenmitglied nach Verrechnung des laufenden Ergebnisses mit den betriebsbezogenen Schwebeverlusten kein positives Ergebnis mehr, kommt eine Verrechnung der Vorgruppenverluste mit einem erst nachher zuzurechnenden positiven Ergebnis eines untergeordneten Gruppenmitgliedes nicht in Betracht. Ebensowenig können derart verbleibende Vorgruppenverluste der übergeordneten

¹⁵³ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K248.

¹⁵⁴ Wiesner/Mayr, Zweifelsfragen zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004, 491 (496).

¹⁵⁵ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K251.

¹⁵⁶ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K251.

Körperschaft zugerechnet werden und auf diese Weise dessen steuerrechtlichen Gewinn mindern.

§ 9 Abs 6 Z 4 KStG nimmt ausdrücklich auf unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder Bezug. Vorgruppenverluste eines nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitglieds können daher nach Begründung der Gruppe nicht verrechnet werden.

Außergruppenverluste sind gemäß § 9 Abs 6 Z 4 KStG noch nicht verrechnete Verluste, die auf das jeweilige Gruppenmitglied durch Umgründungen übertragen wurden. Sie sind in sachlicher Hinsicht außerhalb der betreffenden Gruppe begründet. Außergruppenverluste sind grundsätzlich wie Vorgruppenverluste zu behandeln, außer es handelt sich um vortragsfähige Verluste, die innerhalb der Gruppe entstanden sind und umgründungsbedingt auf ein anderes Gruppenmitglied übertragen wurden. Derartige Verluste können wie ein Jahresverlust behandelt und damit innerhalb der Gruppe dem übergeordneten Gruppenmitglied bzw dem Gruppenträger zugerechnet werden¹⁵⁷.

Im Gegensatz zu den Gruppenmitgliedern kann der Gruppenträger sowohl allfällige laufende Verluste, welche sich nach Saldierung der Ergebnisse aller inländischen Gruppenmitglieder gemäß § 9 Abs 6 Z 2 KStG und Verluste ausländischer Gruppenmitglieder gemäß § 9 Abs 6 Z 6 KStG einschließlich des eigenen Ergebnisses des Gruppenträgers ergibt, vortragen, als auch seine Vor- und Außergruppenverluste mit dem steuerlichen Ergebnis der Gruppe verrechnen¹⁵⁸.

6.1.2. Zurechnung des Einkommens

6.1.2.1. Bei unmittelbarer Beteiligung

Besteht eine unmittelbare finanzielle Verbindung zwischen der inländischen Beteiligungskörperschaft und der beteiligten Körperschaft iSd § 9 Abs 4 TS 1 KStG,

¹⁵⁷ *Tumpel/Aigner*, § 9 Abs 6 KStG – Ergebniszurechnung und Ergebnisermittlung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 92.

¹⁵⁸ *Tumpel/Aigner*, § 9 Abs 6 KStG – Ergebniszurechnung und Ergebnisermittlung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 87 und 90.

so ist das von der Beteiligungskörperschaft ermittelte Einkommen unabhängig von der Beteiligungsquote in voller Höhe der beteiligten Körperschaft zuzurechnen. Bei der beteiligten Körperschaft wird das zugerechnete Einkommen mit dem zuvor individuell ermittelten eigenen Einkommen saldiert und wiederum der an beteiligten, übergeordneten Körperschaft zugerechnet¹⁵⁹. Besteht keine ausreichende unmittelbare finanzielle Verbindung zur übergeordneten Körperschaft, jedoch eine nicht ausreichende Beteiligung von max 50% am Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und an den Stimmrechten, so kann das ermittelte Einkommen dieser übergeordneten Körperschaft nur dann zugerechnet werden, wenn die finanzielle Verbindung durch eine zusätzliche mittelbare Beteiligung vermittelt wird. Da die Ergebniszurechnung der finanziellen Verbindung folgt, wird bei einer Kombination von unmittelbarer und mittelbarer Beteiligung das Ergebnis jener Körperschaft zugerechnet, welche die – unmittelbar und mittelbar – gehaltene Mehrheitsbeteiligung aufweist.

Da das gesamte Ergebnis unabhängig von der jeweiligen Beteiligungshöhe der finanziell verbundenen übergeordneten Körperschaft zugerechnet wird, wird – mit Ausnahme von Mitbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft – allfälligen Minderheitsgesellschaftern steuerlich kein Einkommensanteil zugerechnet. Ausschüttungserträge der Beteiligungskörperschaft an die Gesellschaft sind bei diesen jedoch als Beteiligungserträge zu erfassen¹⁶⁰.

6.1.2.2. Bei mittelbarer Beteiligung

6.1.2.2.1. Über eine Personengesellschaft

Bei mittelbarer finanzieller Verbindung einer beteiligten Körperschaft an einer Beteiligungskörperschaft über eine Personengesellschaft sind die ertragssteuerlichen Konsequenzen der Personengesellschaft von der Ergebniszurechnung iSd § 9 Abs 6 KStG zu unterscheiden¹⁶¹. Das gesamte Einkommen der untergeordneten Beteiligungskörperschaft wird der beteiligten Körperschaft zugerechnet, die übrigen

¹⁵⁹ Vgl KStR 2001, Rz 410.

¹⁶⁰ *Tumpel/Aigner*, § 9 Abs 6 KStG – Ergebniszurechnung und Ergebnisermittlung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 39.

¹⁶¹ *Schuchter*, Personengesellschaften in der Gruppenbesteuerung, taxlex 2005, 184f.

Gesellschafter der Personengesellschaft nehmen am Ergebnis der Beteiligungskörperschaft nicht teil¹⁶². Unabhängig von der gruppenbedingten Zurechnung des Einkommens des Gruppenmitglieds zur beteiligten Körperschaft, wird das ertragssteuerliche Einkommen der Personengesellschaft anteilig den Gesellschaftern zugerechnet. Die Einkommenszurechnung erfolgt idR nach Maßgabe der unternehmensrechtlichen Gewinnverteilungsregeln¹⁶³. Enthält das Ergebnis der Personengesellschaft offene oder verdeckte Gewinnausschüttungen aus dem Gruppenmitglied, so sind diese bei den Gesellschaftern nach den allgemeinen Grundsätzen zu behandeln: Beteiligungserträge sind bei natürlichen Personen endbesteuert und bei Körperschaften gem § 10 KStG steuerfrei¹⁶⁴.

6.1.2.2.2. Über Gruppenmitglieder

Besteht eine mittelbare Beteiligung an einem Gruppenmitglied über ein oder mehrere unbeschränkt steuerpflichtige inländische oder nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Gruppenmitglieder, so erfolgt die Einkommenszurechnung an das finanziell ausreichend beteiligte (inländische) Gruppenmitglied bzw dem Gruppenträger. Das Gruppenmitglied, welches die maßgebende Beteiligung vermittelt, kann selbst nicht ausreichend beteiligt sein, da ansonsten eine unmittelbare finanzielle Verbindung zwischen den zwei Gruppenmitgliedern bestehen würde und auch die Ergebniszurechnung dieser finanziellen Verbindung folgen würde.

Tumpel und Aigner führen aus, dass dann, wenn die mittelbare Beteiligung über ein solches Gruppenmitglied besteht, das selbst die Voraussetzungen für eine ausreichende finanzielle Verbindung gem § 9 Abs 4 KStG verfügt, das Einkommen zunächst dem Gewinn oder Verlust des untergeordneten Gruppenmitglieds zugerechnet und erst gemeinsam mit diesem beim übergeordneten Gruppenmitglied oder Gruppenträger erfasst würde. Dann, wenn diese Situation auf ein ausländische Gruppenmitglied anzuwenden sei, dh wenn ein ausländisches Gruppenmitglied über eine ausreichende finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 KStG zur

¹⁶² Tumpel/Aigner, § 9 Abs 6 KStG – Ergebniszurechnung und Ergebnisermittlung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 42.

¹⁶³ EStR 2000, Rz 5883ff; VwGH 07.02.1989, 86/14/0121 uvm.

¹⁶⁴ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K241.

Beteiligungskörperschaft verfüge, müsste gemäß § 9 Abs 6 Z 2 KStG die Zurechnung des gesamten Einkommens zum ausländischen Gruppenmitglied erfolgen. Dies sei jedoch teleologisch einzugrenzen, sodass es zu einer unmittelbaren Zurechnung des Einkommens zum inländischen Gruppenmitglied oder Gruppenträger kommen soll¹⁶⁵.

Diese Ausführungen sind mE nicht interpretierbar und unrichtig. Besteht zwischen einem übergeordneten Gruppenmitglied und einem anderen, untergeordneten Gruppenmitglied eine ausreichende finanzielle Verbindung, kann das übergeordnete Gruppenmitglied einem weiteren übergeordneten Gruppenmitglied keine mittelbare finanzielle Verbindung mehr vermitteln, da es selbst unmittelbar am anderen untergeordneten Gruppenmitglied beteiligt ist. Die Ausführungen von Tumpel/Aigner zu einer mittelbaren Beteiligung über ein Gruppenmitglied, das selbst unmittelbar an der Zielkörperschaft beteiligt ist, erscheinen daher sinnwidrig. Dies umso mehr, als derselbe Gedankengang auch auf ausländische Gruppenmitglieder ausgedehnt wird. Bei ausländischen Gruppenmitgliedern scheitert aber eine Mehrheitsbeteiligung an der Zielkörperschaft bereits daran, dass ausländische Gruppenmitglieder keine beteiligten Körperschaften sein dürfen (§ 9 Abs 2 KStG)¹⁶⁶.

6.1.2.3. Beteiligungsgemeinschaft

§ 9 Abs 6 Z 3 KStG regelt die Einkommenszurechnung bei Beteiligungsgemeinschaften. Das gesamte Einkommen der inländischen Beteiligungskörperschaft wird iSd § 9 Abs 6 Z 1 und Z 2 KStG der Beteiligungsgemeinschaft zugerechnet. Da die Beteiligungsgemeinschaft aber mangels Steuersubjektsfähigkeit kein Zurechnungssubjekt für das Einkommen der Beteiligungskörperschaft ist¹⁶⁷, ist innerhalb der Beteiligungsgemeinschaft das zugerechnete Einkommen unter den Mitbeteiligten entsprechend der Beteiligungsverhältnisse aufzuteilen. Halten daher an einer Beteiligungskörperschaft vier Gesellschafter Anteile und schließen sich drei Gesellschafter zwecks Gruppenbildung mit der Beteiligungskörperschaft zu einer Beteiligungsgemeinschaft zusammen, wird das gesamte Ergebnis der

¹⁶⁵ Tumpel/Aigner, § 9 Abs 6 KStG – Ergebniszurechnung und Ergebnisermittlung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 40.

¹⁶⁶ siehe oben Punkt 6

¹⁶⁷ Tumpel/Aigner, § 9 Abs 6 KStG – Ergebniszurechnung und Ergebnisermittlung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 48.

Beteiligungskörperschaft der Beteiligungsgemeinschaft, respektive den drei Mitbeteiligten im Ausmaß ihrer Beteiligung an der Beteiligungsgemeinschaft (und nicht an der Beteiligungskörperschaft!) zugerechnet.

6.2. Ermittlung, Zurechnung und Nachversteuerung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder

Gemäß § 9 Abs 2 KStG können nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften bei gegebener finanzieller Verbindung in die Unternehmensgruppe einbezogen werden¹⁶⁸. Nach § 9 Abs 6 Z 6 KStG besteht die Rechtsfolge der Aufnahme von ausländischen Gruppenmitgliedern in die Unternehmensgruppe darin, dass

- ihre nach österreichischen steuerlichen Vorschriften zu ermittelnden Verluste, soweit sie im Ausland nicht verrechnet werden können¹⁶⁹,
- anteilig im Ausmaß der Beteiligungen aller beteiligten Gruppenmitglieder den beteiligten Gruppenmitgliedern zugerechnet werden.
- Da Österreich an den Gewinnen der ausländischen Gruppenmitglieder nicht das Besteuerungsrecht hat, und es somit zu keiner korrelierenden Zurechnung von Gewinnen kommen kann, sowie zwecks Verhinderung einer doppelten Verlustverwertung im In- und im Ausland, ist die Nachversteuerung der geltend gemachten Verluste vorgesehen¹⁷⁰.

Durch diese Regelung werden ausländische Tochterunternehmen in einer Unternehmensgruppe bezüglich der Verlustverrechnung und –übernahme faktisch mit ausländischen Betriebsstätten (§ 2 Abs 8 EStG) gleichgestellt¹⁷¹.

¹⁶⁸ Siehe Kapitel 4, Punkt 4.1..

¹⁶⁹ *Tumpel/Aigner*, § 9 Abs 6 KStG – Ergebniszurechnung und Ergebnisermittlung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 73.

¹⁷⁰ Vgl *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung² (2009), K262.

¹⁷¹ *Bruckner*, Gruppenbesteuerung – Top oder Flop?, ÖStz 2005, 227 (228).

6.2.1. Unterschiede zwischen inländischer und ausländischer Verlustzurechnung

Aus § 9 Abs 6 Z 6 KStG ergeben sich mehrere Unterschiede zwischen der Zurechnung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder und der Zurechnung von Verlusten inländischer Gruppenmitglieder¹⁷²:

Bei inländischen Gruppenmitgliedern wird unabhängig von der konkreten Beteiligungshöhe das gesamte Einkommen dem übergeordneten Gruppenmitglied zugerechnet. Für ausländische Gruppenmitglieder bestimmt § 9 Abs 6 Z 6 KStG, dass die ermittelten Verluste dem unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw dem Gruppenträger im Ausmaß der Beteiligungen aller beteiligten Gruppenmitglieder einschließlich des Gruppenträgers zuzurechnen sind. Das Ausmaß der Verlustzurechnung hängt daher vom Ausmaß der finanziellen Beteiligung ab. Die aliquote Zurechnung betrifft jedoch lediglich die Zurechnung der Verluste des ausländischen Gruppenmitglieds an das unmittelbar übergeordnete inländische Gruppenmitglied. Ist das übergeordnete inländische Gruppenmitglied seinerseits untergeordnete Beteiligungskörperschaft eines weiteren übergeordneten Gruppenmitglieds bzw des Gruppenträgers, so erfolgt die Zurechnung des Ergebnisses dieser inländischen Beteiligungskörperschaft an das weitere übergeordnete Gruppenmitglied bzw Gruppenträger nach § 9 Abs 6 Z 2 KStG. Ist daher das inländische Gruppenmitglied an dem ausländischen Gruppenmitglied bspw zu 70% beteiligt, erhält es 70% der Verluste des ausländischen Mitglieds zugerechnet. Ist an dem inländischen Gruppenmitglied der Gruppenträger ebenfalls zu 70% beteiligt, so wird diesem das gesamte, mit dem zugerechneten Verlust des ausländischen Mitglieds saldierte Ergebnis des inländischen Gruppenmitglieds zugerechnet. Obgleich die durchgerechnete, wirtschaftliche Beteiligung des Gruppenträgers am ausländischen Gruppenmitglied daher lediglich 49% ausmacht, beträgt ihm gegenüber die Verlustzurechnung des ausländischen Gruppenmitglieds (über die Zwischenstufe des inländischen Gruppenmitglieds) nicht aliquot 49%, sondern 70%. Die aliquote Zurechnung ist daher nicht auf die Gruppenspitze durchzurechnen, sondern lediglich auf die nächsthöhere Zurechnungsebene (des ausländischen Gruppenmitglieds) zu beziehen.

¹⁷² Vgl zu den folgenden Ausführungen *Mayr*, Die neue Gruppenbesteuerung – Konzept und Grundlagen, RdW 2004, 246 (247) sowie *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung² (2009), K264, K271ff und K286ff.

Entgegen dem Gesetzeswortlaut sind in Übereinstimmung mit der hL¹⁷³ bei der Zurechnung von Verlusten nicht nur unmittelbare, sondern auch mittelbare Beteiligungen zu berücksichtigen. Die Zurechnung der Verluste von ausländischen Gruppenmitgliedern ist daher nicht auf unmittelbare Beteiligungen iSd § 9 Abs 4 TS 1 KStG beschränkt. Die Verlustzurechnung ist auch dann möglich, wenn das inländische Gruppenmitglied mittelbar über Personengesellschaften (§ 9 Abs 4 TS 2 KStG) oder über mehrere, minderbeteiligte Gruppenmitglieder (§ 9 Abs 4 TS 3 KStG) am ausländischen Gruppenmitglied beteiligt ist. Es ist auch nicht erforderlich, dass das übergeordnete inländische Gruppenmitglied eine minimale unmittelbare Minderbeteiligung an der ausländischen Beteiligungskörperschaft besitzt. Die Verlustzurechnung ist auch bei rein mittelbaren Beteiligungen anzuerkennen.

Obgleich die Verlustzurechnung nach dem Wortlaut des § 9 Abs 6 Z 6 KStG nicht davon abhängig ist, dass es zu keiner Verlustverwertung im Ausland kommt, ist aufgrund der Nachversteuerungsregelung des § 9 Abs 6 Z 6 Satz 2 KStG und der Verwandtschaft des § 9 Abs 6 Z 6 KStG zu § 2 Abs 8 EStG, wo diese Voraussetzung ausdrücklich gegeben ist, davon auszugehen, dass auch hier eine Zurechnung von Verlusten nur in jenem Ausmaß erfolgen darf, in welchem die Verluste nicht im Ausland verwertet werden können¹⁷⁴.

Schließlich werden bei inländischen Gruppenmitgliedern sowohl die Gewinne als auch die Verluste, bei ausländischen Gruppenmitgliedern jedoch nur die Verluste zugerechnet. Da gemäß § 9 Abs 6 Z 6 KStG jedoch einerseits in Jahren, in denen der ausländische Verlust mit einem ausländischen Gewinn verrechnet wird oder verrechnet werden könnte, und andererseits unabhängig von diesen Jahren generell bei Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds aus der Gruppe zu einer Nachversteuerung der verrechneten Verluste kommt, bewirkt die Verlustzurechnung eines ausländischen Gruppenmitglieds vor allem einen Steuerstundungseffekt.

¹⁷³ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K274; Tumpel/Aigner, § 9 Abs 6 KStG – Ergebniszurechnung und Ergebnisermittlung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 70.

¹⁷⁴ Siehe hierzu im Detail Wiesner/Mayr, RdW 2004, Neues zur Gruppenbesteuerung, 629 (632) und Tumpel/Aigner, § 9 Abs 6 KStG – Ergebniszurechnung und Ergebnisermittlung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 73.

6.2.2. Nachversteuerung von ausländischen Verlusten, die mit einem ausländischen Gewinn verrechnet wurden oder verrechnet hätten werden können

Die Nachversteuerung von ausländischen Verlusten, die mit ausländischen Gewinnen verrechnet werden oder verrechnet werden könnten, soll eine doppelte Verwertung von Verlusten durch Zurechnung zum inländischen Gruppenmitglied einerseits und durch Verrechnung mit Gewinnen im Ausland andererseits verhindern¹⁷⁵. Sie erfolgt unabhängig davon, ob die Verrechnung des Verlustes mit ausländischen Gewinnen tatsächlich erfolgte oder nicht. Bestehen Diskrepanzen zwischen dem in- und ausländischen Steuerrecht dahingehend, dass zwar nach inländischem Steuerrecht Verluste ermittelt und zugerechnet wurden, nach ausländischem Steuerrecht jedoch keine Verluste entstanden sind, kann es nicht zu einer Nachversteuerung der zugerechneten Verluste kommen, weil aus der ausländischen Perspektive keine Verluste vorliegen, die mit den ausländischen Gewinnen verrechnet werden können¹⁷⁶. Hieraus ergibt sich, dass die Nachversteuerung doppelt gedeckelt ist: Einerseits kann es nur zu einer Nachversteuerung in jener Höhe kommen, in welcher gemäß § 9 Abs 6 Z 6 KStG überhaupt Verluste zugerechnet wurden, andererseits kann es nur zur Nachversteuerung jener Beträge kommen, die anhand des ausländischen – und nicht des inländischen – Steuerrechts tatsächlich im Ausland verwertet hätten werden können.

6.2.3. Nachversteuerung bei Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds

Bei Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds aus der Gruppe werden aber schließlich auch jene Verluste, die nicht aufgrund tatsächlicher oder potentieller Verlustwertung im Ausland bereits nachversteuert wurden, nachversteuert. § 9 Abs 6 Z 6 KStG bestimmt nämlich, dass im Jahr des Ausscheidens des ausländischen Gruppenmitglieds aus der Unternehmensgruppe ein Betrag im Ausmaß aller

¹⁷⁵ *Tumpel/Aigner*, § 9 Abs 6 KStG – Ergebniszurechnung und Ergebnisermittlung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 74.

¹⁷⁶ Vgl *Tumpel/Aigner*, § 9 Abs 6 KStG – Ergebniszurechnung und Ergebnisermittlung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 78.

zugerechneten im Ausland noch nicht verrechneten Verluste beim Gruppenmitglied bzw beim Gruppenträger als Gewinn zuzurechnen sind. Ob die zugerechneten Verluste im Inland tatsächlich verwertet worden sind, ist irrelevant¹⁷⁷. Die Zurechnung des Gewinns muss bei demjenigen Gruppenmitglied erfolgen, dem auch die Verlustzurechnung zugekommen ist. Scheidet dieses übergeordnete inländische Gruppenmitglied aus der Gruppe aus, ist dies – unter der Voraussetzung, dass weiterhin eine finanzielle Verbindung eines Gruppenmitgliedes bzw Gruppenträgers zum ausländischen Gruppenmitglied besteht und dieses daher nicht bereits mit Ausscheiden des unmittelbar übergeordneten Gruppenmitglieds früher aus der Gruppe ausgeschieden ist – kein Grund für die Nachversteuerung. Eine Nachversteuerung erfolgt nur bei Ausscheiden des verlustverursachenden ausländischen Gruppenmitglieds (und nicht des übergeordneten inländischen Gruppenmitglieds). Ist das dem ausländischen Gruppenmitglied ursprünglich übergeordnete Gruppenmitglied ausgeschieden, erfolgt die Nachversteuerung beim aktuellen übergeordneten Gruppenmitglied¹⁷⁸.

6.2.4. Liquidation, wirtschaftliches Ausscheiden, Zurechenbarkeit der Verluste

Eine Liquidation bewirkt die formelle Beendigung der ausländischen Gesellschaft. Die ausländische Gesellschaft scheidet damit aus der Gruppe aus. Auch dieses Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds führt zur Nachversteuerung der zugerechneten ausländische Verluste. § 9 Abs 6 Z 6 KStG vermindert im Falle einer Liquidation jedoch den für die Nachversteuerung zuzurechnenden Betrag um die während der Gruppenzugehörigkeit gemäß § 9 Abs 7 KStG nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen.

Mit dem AbgÄG 2009 wurde ein wirtschaftliches Ausscheiden dem tatsächlichen Ausscheiden gleichgestellt. Ein wirtschaftliches Ausscheiden liegt gemäß § 9 Abs 6 Z 6 KStG dann vor, wenn die Vergleichbarkeit im Sinne des § 4 Z 1 lit c UmgrStG verloren geht¹⁷⁹.

¹⁷⁷ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K289.

¹⁷⁸ Tumpel/Aigner, § 9 Abs 6 KStG – Ergebniszurechnung und Ergebnisermittlung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 85.

¹⁷⁹ Hierzu genau Mayr, Gruppenbesteuerung: Wirtschaftliches Ausscheiden ausländischer Gruppenmitglieder, RdW 2009, 365.

Zurechenbar sind gemäß § 9 Abs 6 Z 6 KStG ausdrücklich nur die nach österreichischen steuerlichen Vorschriften ermittelten Verluste. Als Gewinnermittlungsart kommt aufgrund der ausdrücklichen gesetzlichen Anordnung in § 9 Abs 6 Z 6 KStG immer § 5 EStG zur Anwendung. Anknüpfend an die ausländische Steuer- oder Handelsbilanz ist im Sinne einer Umrechnung auf Basis einer Mehr-Weniger-Rechnung der nach österreichischem Steuerrecht zurechenbare Verlust zu ermitteln¹⁸⁰.

6.3. Steuerumlagen

Nach § 9 Abs 8 KStG ist ein Gruppenantrag formale Voraussetzung für die Bildung einer Gruppe. Da die Gruppenbesteuerung eine Änderung der steuerlichen Ergebniszurechnung bewirkt, kann es zu gesellschaftsrechtlich unzulässigen Vermögensverschiebungen zwischen den Gruppenbeteiligten (Gruppenträger und Gruppenmitglieder) kommen¹⁸¹. Zur Vermeidung solcher Vermögensverschiebungen, insb zur Vermeidung eines Verstoßes gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr muss es zu einer interessewahrenden Vereinbarung und Leistung von Steuerumlagen kommen¹⁸². Maßgeblich ist der normativ-objektive Maßstab eines gewissenhaften Vorstandes bzw Geschäftsführers, welcher erfordert, dass jeder Gruppenbeteiligte an den steuerlichen Vorteilen der Gruppenbesteuerung der Gruppe angemessen beteiligt wird¹⁸³.

Gemäß § 9 Abs 6 Z 5 KStG sind Steuerumlagen zum Zwecke des Ausgleichs der steuerlichen Wirkungen, die sich aus der Ergebniszurechnung im Rahmen der Gruppenbesteuerung ergeben, steuerneutral, sodass die Leistung einer Steuerumlage keinen steuerlich abzugsfähigen Aufwand und die Vereinnahmung einer Steuerumlage keine steuerpflichtige Einnahme darstellt¹⁸⁴.

¹⁸⁰ Zum Umrechnungsprozess und zu den maßgeblichen steuerlichen Vorschriften siehe Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K280ff.

¹⁸¹ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K258.

¹⁸² Reich-Rohrwig, Unternehmensrechtliche Grundlagen und Steuerausgleich, in Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K719.

¹⁸³ Reich-Rohrwig, Unternehmensrechtliche Grundlagen und Steuerausgleich, in Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K719.

¹⁸⁴ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K259.

7. Teilwertabschreibung, Veräußerungsverluste und Firmenwertabschreibung

§ 9 Abs 7 Satz 1 KStG bestimmt die Nichtabzugsfähigkeit von Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverlusten. § 9 Abs 7 Satz 2 normiert eine zwingende Firmenwertabschreibung auf erworbene Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern.

7.1. Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste

Gemäß § 9 Abs 7 Satz 1 KStG sind Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an Gruppenmitgliedern nicht abzugsfähig. Veräußerungsverluste aus solchen Beteiligungen sind ebenfalls nicht abzugsfähig, daher steuerneutral. Da die Verluste des Gruppenmitglieds aufgrund der gruppenbedingten Ergebniszurechnung sowieso dem beteiligten Gruppenmitglied zugerechnet werden, würde eine Teilwertabschreibung bzw die steuerwirksame Behandlung von Veräußerungsverlusten zu einer doppelten Verlustverwertung führen. Die Nichtabzugsfähigkeit von Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverlusten dient somit dem Grundsatz der Einfachverwertung von Verlusten¹⁸⁵.

Entsprechend den KStR 2001 sind die nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen iSd § 9 Abs 7 KStG analog zu den ebenfalls nicht steuerwirksamen ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibungen iSd § 12 Abs 3 Z 1 KStG zu behandeln, sodass die Teilwertabschreibung zwar den steuerlichen Buchwert der Beteiligung mindert, im Rahmen der Gewinnermittlung jedoch außerbilanzmäßig wieder hinzuzurechnen und hierdurch steuerlich zu neutralisieren ist. Dasselbe gilt für Veräußerungsverluste aus dem Verkauf von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern, da derartige Veräußerungsverluste in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einer vorweggenommenen, unterjährigen Teilwertabschreibung entsprechen¹⁸⁶.

¹⁸⁵ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K296.

¹⁸⁶ KStR 2001, Rz 445.

Problematisch ist, dass bei einer unterjährigen Veräußerung von Beteiligungen an Gruppenmitglieder die finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 KStG untergeht, da gemäß § 9 Abs 5 KStG die finanzielle Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitgliedes vorliegen muss. Wird die Beteiligung an einem Gruppenmitglied während des Wirtschaftsjahres des Gruppenmitglieds veräußert, fällt für dieses Wirtschaftsjahr die Voraussetzung der ganzjährigen finanziellen Verbindung weg, sodass die betreffende Beteiligungskörperschaft in diesem Jahr nicht Gruppenmitglied sein kann. Eine Verlustzurechnung am Ende des Wirtschaftsjahres kann daher nicht erfolgen, sodass zum einen keine Doppelverwertung von Verlusten möglich ist, zum anderen der Veräußerungsverlust nicht mehr innerhalb der Gruppe realisiert wird, sodass nicht § 9 Abs 7 KStG, sondern die allgemeinen Regelungen des § 12 Abs 3 KStG zur Anwendung kommen. Der einzige Fall, bei dem Veräußerungsverluste aus einer Gruppenbeteiligung möglich ist, ist der Verkauf der Beteiligung am Bilanzstichtag¹⁸⁷. Ob dieser Ausschluss von unterjährigen Veräußerungsverlusten aus dem Anwendungsbereich von § 9 Abs 7 KStG dem Willen des Gesetzgebers entspricht, ist fraglich. ME ist entgegen dieser von Haidenthaler/Preining vertretenen Ansicht mit Wiesner/Kirchmayr/Mayr¹⁸⁸ und Burgstaller/Haslinger¹⁸⁹ jene Auslegung vorzuziehen, dass § 9 Abs 7 Satz 1 KStG unabhängig davon, ob die Gruppenzugehörigkeit der Beteiligungskörperschaft aufgrund der Veräußerung in weiterer Folge gegeben ist oder nicht, auf alle Veräußerungsverluste anzuwenden ist. Dies deswegen, weil § 9 Abs 7 Satz 1 KStG ausdrücklich Veräußerungsverluste umfasst, die durch die Veräußerung von Beteiligungen an – im Zeitpunkt der Veräußerung – zur Gruppe gehörenden Beteiligungskörperschaften entstehen. Die Frage der weiter bestehenden Gruppenzugehörigkeit der Beteiligungskörperschaft ist zwar über den Grundsatz der Einfachverwertung von Verlusten indirekt mit der Behandlung von Veräußerungsverlusten verbunden¹⁹⁰. Diese mittelbare Verknüpfung reicht ME aber nicht aus, um dem Gesetz eine Einschränkung zu unterstellen, gemäß welcher § 9 Abs 7 Satz 1 KStG nur bei Veräußerungen am Bilanzstichtag zur Anwendung

¹⁸⁷ So Haidenthaler/Preining, § 9 Abs 7 KStG – Firmenwertabschreibung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 30.

¹⁸⁸ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K298.

¹⁸⁹ Burgstaller/Haslinger, Gruppenbesteuerung und Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen, in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 295ff.

¹⁹⁰ Wie oben ausgeführt kann es nicht zu einer Doppelverwertung von Verlusten kommen, wenn nach der Veräußerung und der Verwertung von Veräußerungsverlusten mangels Gruppenmitgliedschaft keine Zurechnung der laufenden Verluste mehr erfolgen kann.

kommen soll. Wertminderungen der Beteiligung, die zwischen dem Bilanzstichtag und der unterjährigen Veräußerung eintreten, sind daher nicht steuerwirksam. Damit können Beteiligungen auch nicht knapp vor dem Bilanzstichtag steuerwirksam veräußert werden, um einer steuerunwirksamen Teilwertabschreibung zu entgehen¹⁹¹.

Dem Grundsatz der Einfachverwertung von Verlusten entspricht es, dass der Abzugsverbot für Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste sowohl für den Hauptbeteiligten als auch für die Minderbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft gilt¹⁹².

7.2. Zuschreibungen und Veräußerungsgewinne

Gemäß § 9 Abs 7 Satz 1 KStG sind Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste steuerneutral. § 6 Z 13 EStG bestimmt für Beteiligungen des Anlagevermögens iSd § 228 Abs 1 UGB, dass der höhere Teilwert anzusetzen ist, wenn nach Maßgabe der unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung eine Zuschreibung zulässig ist. Gemäß § 6 Z 13 EStG besteht daher eine Zuschreibungspflicht. Beteiligungen an Gruppenmitgliedern werden idR solche Beteiligungen nach § 228 Abs 2 UGB darstellen¹⁹³. Es stellt sich daher die Frage, wie vorzugehen ist, wenn eine steuerneutrale Teilwertabschreibung erfolgt ist, jedoch in weiterer Folge aufgrund Wegfalls der Gründe für den niedrigeren Wertansatz eine Zuschreibung erfolgen muss.

Die KStR 2001 gehen davon aus, dass bei Wegfall der Gründe für die Teilwertabschreibung eine unternehmensrechtliche und steuerrechtliche Zuschreibung erfolgen muss, die spiegelbildlich zur Teilwertabschreibung steuerneutral zu behandeln ist¹⁹⁴. Gemäß Wiesner/Kirchmayr/Mayr ist die spiegelbildliche Behandlung von Zuschreibungen und Veräußerungsgewinnen

¹⁹¹ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K298, Burgstaller/Haslinger, Gruppenbesteuerung und Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen, in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 295ff.

¹⁹² Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K298a.

¹⁹³ Burgstaller/Haslinger, Gruppenbesteuerung und Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen, in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 299; Lang, Die Zuschreibungsmaßgeblichkeit nach § 6 Z 13 EStG, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Handbuch des Bilanzsteuerrechts, GedS Wolfgang Gassner (2005), 475ff.

¹⁹⁴ KStR 2001, Rz 446.

konsequent, da zum einen eine steuerneutrale Rückgängigmachung einer steuerunwirksamen Teilwertabschreibung vorliege und zum anderen es sich nicht rechtfertigen lässt, Teilwertabschreibungen in der Gruppe steuerneutral zu stellen und die „dazugehörige“ Zuschreibung steuerwirksam zu machen. Teilwertabschreibungen und Zuschreibung seien miteinander verbunden und müssten dasselbe (spiegelbildliche) steuerliche „Schicksal“ haben¹⁹⁵.

Problematisch hierbei ist, dass § 9 Abs 7 Satz 1 KStG ausdrücklich nur „Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert ... und Veräußerungsverluste“ regelt und es keinen allgemeinen Grundsatz gibt, gemäß welchem eine steuerunwirksame Teilwertabschreibung eine steuerunwirksame Zuschreibung nach sich zieht¹⁹⁶. So sind etwa Zuschreibungen nach einer nach § 12 Abs 3 Z 1 KStG erfolgten steuerneutralen ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung steuerwirksam. Eine spiegelbildliche Behandlung positiver und negativer Wertänderungen von Beteiligungen lässt sich daher aus dem KStG nicht in dieser Allgemeinheit ableiten¹⁹⁷.

Unstrittig und im Einklang mit der hM im unternehmensrechtlichen Schrifttum zur unternehmensrechtlichen Zuschreibung nach § 208 Abs 1 UGB ist, dass die (allenfalls steuerneutrale) Zuschreibung genau auf dem Wegfall jener Gründe basieren muss, die zur Teilwertabschreibung geführt haben¹⁹⁸. Kommt es daher aus anderen Gründen zu einer Werterholung der Beteiligung, so sind die ursprünglichen Abschreibungsgründe nicht nachträglich weggefallen und es kommt entweder zu überhaupt keiner Zuschreibung oder zu einer steuerwirksamen Zuschreibung¹⁹⁹.

Meiner Ansicht nach stellen sich zwei Fragen:

¹⁹⁵ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K299.

¹⁹⁶ Urtz, Steuerwirksame Zuschreibung einer Beteiligung nach steuerwirksamer und steuerunwirksamer Teilwertabschreibung, SWK 1997, 501 (504); Rief, Steuerliches Wertaufholungsgebot für Beteiligungen – Versuch einer Interpretation, FJ 1997, 33 (35); sowie ua auf diese Bezug nehmend auch Burgstaller/Haslinger, Gruppenbesteuerung und Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen, in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 299.

¹⁹⁷ Burgstaller/Haslinger, Gruppenbesteuerung und Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen, in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 300.

¹⁹⁸ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K300, Burgstaller/Haslinger, Gruppenbesteuerung und Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen, in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 301; KStR 2001, Rz 446.

¹⁹⁹ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K300.

Zum einen ist zu hinterfragen, ob es gerechtfertigt ist, Zuschreibungen bei Wegfall jener Gründe, die zur Teilwertabschreibung geführt haben, anders – nämlich steuerneutral – zu behandeln, als Zuschreibungen aus anderen Gründen (wobei die Zuschreibungen denselben Vermögensgegenstand, nämlich die Beteiligung am Gruppenmitglied betreffen). Zumindest im Rahmen der Gruppenbesteuerung lässt sich diese Differenzierung mE mit dem Sinn und Zweck des Verbots der Teilwertabschreibung rechtfertigen: Aufgrund des wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen dem unternehmensrechtlichen Ergebnis des Gruppenmitglieds und dem Wert der Beteiligung am Gruppenmitglied werden allfällige Schwankungen des Unternehmens- und Beteiligungswertes bereits durch die gruppenbedingte Ergebnis- und allenfalls Verlustzurechnung steuerlich erfasst. Käme es zu einer ertragssteuerlichen Berücksichtigung der Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert, würde es zu einer doppelten Berücksichtigung des verringerten Unternehmenswertes kommen: einerseits über die Verlustzurechnung, andererseits über die Teilwertabschreibung der Beteiligung. Kommt es nun aus wirtschaftlichen Gründen zu einer Teilwertabschreibung der Beteiligung, so ist diese Wertminderung in der gruppenbedingten Verlustzurechnung erfasst. Es wäre sinn- und systemwidrig die Verminderung des wirtschaftlichen Wertes bloß einfach über die Verlustzurechnung zu erfassen, dessen abermalige Erhöhung jedoch zweifach: über die am Ende des Wirtschaftsjahres erfolgende Ergebniszurechnung und über die ertragssteuerliche Berücksichtigung der Zuschreibung. Innerhalb der Gruppenbesteuerung werden Wertänderungen einer gruppeninternen Beteiligung über die gruppenbedingte Ergebniszurechnung erfasst. Diese Werterfassung nur bei negativen Änderungen zuzulassen, bei positiven jedoch sowohl eine Werterfassung durch Ergebniszurechnung als auch über steuerwirksame Zuschreibung zu verlangen, ist daher sinnwidrig. Anzumerken ist hier, dass bei der diesem Gedankengang unterstellten Prämisse, dass Wertveränderungen von Beteiligungen implizit über die gruppenbedingte Zurechnung des Ergebnisses erfasst werden, man zwingend zum Schluss kommen muss, dass – zumindest im Rahmen der Gruppenbesteuerung – nicht nur jene Zuschreibung, die auf dem Wegfall der zur Teilwertabschreibung führenden Gründe basiert, sondern alle Zuschreibungsgründe zu einer steuerneutralen Zuschreibung führen müssten.

Zum anderen ist zu bezweifeln, dass sich aus der von Burgstaller/Haslinger angeführten (und nach hA bejahten) Steuerwirksamkeit von Zuschreibungen nach entsprechend § 12 Abs 3 Z 1 KStG erfolgen, steuerunwirksamen, ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibungen ableiten lässt, dass dem KStG eine spiegelbildliche Behandlung positiver und negativer Wertänderungen fremd ist. Selbst wenn man dies bejaht, ist es jedoch zweifelhaft, dass die Steuerwirksamkeit von Zuschreibungen nach steuerneutralen Abschreibungen gemäß § 12 Abs 3 Z 1 KStG in direkter Analogie eine steuerneutrale Zuschreibung auch bei auch bei § 9 Abs 7 KStG ausschließt. Zum einen betrifft die in § 12 Abs 3 Z 2 KStG genannte (steuerwirksame) Zuschreibung eben nicht die ausschüttungsbedingte steuerneutrale Teilwertabschreibung, sondern jene steuerwirksamen Teilwertabschreibungen, die entsprechend § 12 Abs 3 Z 1 KStG nicht mit Einkommensverwendungen im Sinne des § 8 Abs 2 und 3 KStG der Beteiligungskörperschaft in ursächlichem Zusammenhang stehen, also keine ausschüttungsbedingten Verluste darstellen und daher abzugsfähig sind. Ob eine Zuschreibung nach einer steuerneutralen ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibung steuerneutral oder steuerwirksam ist, ergibt sich hieraus nicht. Zum anderen kann der Wertzuwachs einer Beteiligung, die eine Wertminderung aufgrund ausschüttungsbedingter Verluste erlitten hat, nicht wie im Falle von § 9 Abs 7 KStG spiegelbildlich auf das Wegfallen der Gründe für die Teilwertabschreibung (nämlich auf das „Wegfallen“ der Ausschüttung von beim Anteilserwerb abgegoltenen, thesaurierten Gewinne oder auf aufgelöste und ausgeschüttete stille Reserven) zurückgeführt werden, sondern wird idR wirtschaftlich begründet sein. Da dieser Wertzuwachs bei der beteiligten Körperschaft zudem mangels Ergebniszurechnung nicht automatisch berücksichtigt wird, kommt es durch die steuerwirksame Zuschreibung nicht zu einer doppelten steuerlichen Berücksichtigung. Die steuerwirksame Zuschreibung hat hier daher einen Zweck, der im Rahmen der Gruppenbesteuerung durch die Ergebniszurechnung substituiert wird.

Meiner Ansicht nach ist daher mit Wiesner/Kirchmayr/Mayr davon auszugehen, dass Zuschreibungen auf steuerneutrale Teilwertabschreibungen iSd § 9 Abs 7 Satz 1 KStG ebenfalls steuerneutral sind.

Veräußerungsgewinne sind analog zu behandeln. Gemäß den KStR 2001 stellen Veräußerungsgewinne eine Möglichkeit der steuerneutralen Rückgängigmachung einer steuerneutralen Teilwertabschreibung dar. Ist daher der Veräußerungsgewinn wirtschaftliches Äquivalent einer unterjährigen Zuschreibung, wird aber die Beteiligung unterjährig vor der (steuerneutralen) Zuschreibungsmöglichkeit veräußert werden, ist der Veräußerungsgewinn insoweit steuerneutral zu behandeln. Dies gilt daher nur für jenen Teil des Veräußerungsgewinnes, der mit einer vorgenommenen Teilwertabschreibung zusammenhängt und als "unterjährige Zuschreibung" anzusehen ist²⁰⁰.

7.3 Firmenwertabschreibung oder –zuschreibung

Für vom Gruppenträger oder einem Gruppenmitglied erworbene Beteiligungen an inländischen Gruppenmitgliedern sieht § 9 Abs 7 KStG zwingend eine Firmenwertabschreibung sui generis vor, die aus einer Abschreibung bzw – bei negativem Firmenwert – aus einer Zuschreibung auf 15 Jahre besteht.

7.3.1. Der Firmenwertbegriff des § 9 Abs 7 KStG

Der Firmenwertbegriff des § 9 Abs 7 KStG ist nicht mit dem Firmenwertbegriff nach § 203 Abs 5 UGB bzw § 8 EStG zu verwechseln. Gemäß § 203 Abs 5 UGB darf ein derivativer Firmenwert bei Anschaffung des Betriebes aktiviert werden (Aktivierungswahlrecht). Als Firmenwert ist jener Unterschiedsbetrag anzusetzen, um den die Gegenleistung für die Übernahme eines Betriebes die Werte der einzelnen Vermögensgegenstände (bewertet mit dem Teilwert) nach Aufdeckung der stillen Reserven, abzüglich der Schulden, im Zeitpunkt der Übernahme übersteigt. Ein originärer, dh selbst gebildeter Firmenwert darf nicht aktiviert werden²⁰¹. Ein unternehmensrechtlich aktivierter Firmenwert ist gemäß § 203 Abs 5 UGB planmäßig längstens auf die Geschäftsjahre zu verteilen, in denen er voraussichtlich genutzt wird.

²⁰⁰ KStR 2001, Rz 446; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung² (2009), K301.

²⁰¹ Krejci, Unternehmensrecht⁴, Wien (2008), 200.

Der Firmenwertbegriff der §§ 6 Z 1 und 8 Abs 3 EStG entspricht jenem des UGB. Im Gegensatz zum Unternehmensrecht besteht gemäß dem EStG kein Wahlrecht, der Firmenwert ist ertragssteuerlich verpflichtend zu aktivieren und entsprechend § 8 Abs 3 EStG bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und bei Gewerbebetrieben zwingend auf 15 Jahre abzuschreiben.

§ 9 Abs 7 KStG TS 1 definiert den vom unternehmens- und einkommensteuerrechtlichen Firmenwertbegriff abweichenden, im Rahmen der Gruppenbesteuerung eigenständigen Begriff des Firmenwertes als Differenzbetrag zwischen dem Anschaffungspreis einerseits und dem anteiligen unternehmensrechtlichen Eigenkapital der Beteiligungskörperschaft zuzüglich der anteiligen unternehmensrechtlichen stillen Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen andererseits, höchstens jedoch 50% der steuerlichen Anschaffungskosten der Beteiligung.

Tabelle 2:

Steuerliche Anschaffungskosten der Beteiligung
– anteiliges unternehmensrechtliches Eigenkapital der Beteiligungskörperschaft
– anteilige unternehmensrechtliche stille Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen
= abschreibbarer Firmenwert iSd § 9 Abs 7 KStG (maximal 50% der steuerlichen Anschaffungskosten der Beteiligung)

²⁰²

Die steuerlichen Anschaffungskosten sind anhand § 6 Z 2 EStG näher zu bestimmen. Sie umfassen sämtliche im Anschaffungszeitraum angefallenen Aufwendungen, die geleistet werden, um die Beteiligung zu erwerben, daher insb den Kaufpreis einschließlich aller nachträglichen Anschaffungskosten und aller Anschaffungsnebenkosten²⁰³.

²⁰² Vgl die Berechnungsschemas in *Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung*² (2009), K306 und *Haidenthaler/Preining, § 9 Abs 7 KStG – Firmenwertabschreibung*, in Quantschnigg et al (Hrsg), *Gruppenbesteuerung* (2005), Rz 10.

²⁰³ *Haidenthaler/Preining, § 9 Abs 7 KStG – Firmenwertabschreibung*, in Quantschnigg et al (Hrsg), *Gruppenbesteuerung* (2005), Rz 12.

Das unternehmensrechtliche Eigenkapital wird nur zu jenem Anteil berücksichtigt, der dem Beteiligungsausmaß der beteiligten Körperschaft entspricht²⁰⁴. Es kommt auf die Höhe des Eigenkapitals im Anschaffungszeitpunkt der Beteiligung an²⁰⁵.

Das Abstellen auf die unternehmensrechtlichen stillen Reserven ergibt sich aus dem Zusammenhang mit dem unternehmensrechtlichen Eigenkapital. Da bei Berechnung des Firmenwertes den Anschaffungskosten das unternehmensrechtliche Eigenkapital gegenübergestellt wird, würde es bei Berücksichtigung der steuerrechtlichen stillen Reserven zu einer Vermischung von steuerlichen und unternehmensrechtlichen Werten kommen. Um eine solche Vermischung zu verhindern, müssen die vom Anschaffungspreis abzuziehenden Faktoren dieselbe Grundlage haben²⁰⁶.

Nichtsdestotrotz wirft das Abstellen auf das unternehmensrechtliche Eigenkapital Probleme, insbesondere verfassungsrechtlicher Natur, auf. Insb Hofstätter/Weninger behandeln die Problematik, die daraus entsteht, dass das unternehmensrechtliche Eigenkapital aufgrund des Umstandes, dass es wesentliche Aufwendungen gibt, die unternehmensrechtlich gewinnmindernd berücksichtigt werden müssen bzw können, steuerlich jedoch nicht abgezogen werden dürfen, idR betragsmäßig kleiner als das steuerliche Reinvermögen ist²⁰⁷. Gemäß Hofstätter/Weninger führt § 9 Abs 7 KStG zu einer Ungleichbehandlung iSd Art 7 Abs 1 B-VG, da aus dem Unterschied zwischen dem unternehmensrechtlichen Eigenkapital und dem steuerlichen Reinvermögen und aus dem Abstellen auf das unternehmensrechtliche Eigenkapital im Rahmen der gruppensteuerlichen Firmenwertabschreibung folgt, dass beteiligten Körperschaften in einer Unternehmensgruppe jene steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen, die das unternehmensrechtliche Eigenkapital mindern, zu einem gewissen Maß über die Firmenwertabschreibung in Abzug bringen und verwerten können, während diese Möglichkeit allen anderen Steuerpflichtigen nicht offen steht. Da diese Ungleichbehandlung sachlich nicht gerechtfertigt werden könne, liege ein

²⁰⁴ Haidenthaler/Preining, § 9 Abs 7 KStG – Firmenwertabschreibung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 14.

²⁰⁵ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K308.

²⁰⁶ Wiesner/Mayr, Zweifelsfragen zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004, 491ff.

²⁰⁷ Hofstätter/Weninger, Die Firmenwertabschreibung gem. § 9 Abs. 7 KStG: Werden nicht abzugsfähige Aufwendungen abzugsfähig?, SWK 2005, 463 (464f).

Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz des Art 7 Abs 1 B-VG vor²⁰⁸.

Obwohl eine detaillierte Behandlung des verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes iSd Art 7 Abs 1 B-VG den Rahmen dieser Arbeit sprengen würde, ist aus meiner Sicht zu bezweifeln, dass die von Hofstätter/Weninger beschriebene Ungleichbehandlung einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz darstellt. Die in Konkretisierung des Gleichheitssatzes vom VfGH entwickelte Prüfungsformel stellt darauf ab, dass nur sachlich begründete Differenzierungen zugelassen sind²⁰⁹. Eine Differenzierung ist dann sachlich begründet, wenn sie nach objektiven Unterscheidungsmerkmalen, dh aus Unterschieden im Tatsächlichen erfolgt. Wesentliche Unterschiede im Tatsachenbereich müssen zu entsprechend differenzierten Regelungen führen, unterschiedliche Regelungen müssen auf Unterschiede im Tatsächlichen rückführbar sein²¹⁰. Die Unterschiede im tatsächlichen, an die der Gesetzgeber seine Differenzierung knüpft, können jedoch nicht nur in Fakten, sondern auch in unterschiedlichen rechtlichen Vorgaben gelegen sein²¹¹.

Die Gruppenbesteuerung des § 9 KStG stellt eine derartige rechtliche Vorgabe dar. An diese rechtliche Vorgabe sind andere Rechtsfolgen geknüpft, als an andere rechtlichen Vorgaben. Es werden nicht an idente Tatsachen, die von ein und demselben Rechtsinstitut erfasst werden, sondern an unterschiedliche, in rechtlichen Vorgaben begründete Fakten unterschiedliche Rechtsfolgen geknüpft.

Weiters lässt sich auch festhalten, dass dann, wenn Körperschaften eine Gruppe bilden, steuerlich gesehen nicht mehr derselbe tatsächliche Sachverhalt vorliegt, als ohne Gruppe. Dass an die faktische Bildung einer Gruppe und der Entscheidung von Körperschaften, sich einer Gruppe anzuschließen, andere Rechtsfolgen gebunden werden, als daran, dass keine Gruppe vorliegt, stellt meines Ermessens keine Ungleichbehandlung identer Tatsachen dar. Denkt man die von Hofstätter/Weninger

²⁰⁸ Hofstätter/Weninger, Die Firmenwertabschreibung gem. § 9 Abs. 7 KStG: Werden nicht abzugsfähige Aufwendungen abzugsfähig?, SWK 2005, 463 (466f).

²⁰⁹ VfSlg 2088, 4140 uvm.

²¹⁰ VfSlg 8217, 3753 uvm.

²¹¹ Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts¹⁰ (2007), Rz 1357.

getroffene Annahme einer Ungleichbehandlung im vorliegenden Fall zu Ende, so müsste man sämtliche mit der Gruppenbesteuerung verbundenen Rechtsfolgen als Ungleichbehandlungen iSd Art 7 Abs 1 B-VG ansehen.

Verwunderlich ist diesbezüglich weiters, dass gerade Hofstätter bei der für die Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs 7 KStG notwendigen Unmittelbarkeit der Beteiligung und der hiermit zusammenhängenden, jedoch widersprüchlichen Differenzierungen zwischen mittelbaren Beteiligungen über ein Gruppenmitglied und Beteiligungsgemeinschaften damit argumentiert, dass diese Differenzierungen unproblematisch seien, da an das Rechtsinstitut der Beteiligungsgemeinschaft eben andere Rechtsfolgen anknüpfen können als an die mittelbare Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft²¹². Hofstätter sieht es demgemäß nicht als verfassungswidrig an, wenn die mittelbare Beteiligung über ein Gruppenmitglied und jene über eine Beteiligungsgemeinschaft zwischen denselben Gesellschaften unterschiedlich behandelt wird, obwohl hier das Vorliegen identer Tatsachen – schon aufgrund dessen, dass beide Rechtsinstitute denselben Zweck und dasselbe Ziel, nämlich die Herstellung der finanziellen Verbindung innerhalb einer Gruppe, verfolgen, und sowohl die Gruppenbeteiligten als auch die Höhe der finanziellen Verbindungen identisch sind – viel eher argumentierbar ist, als beim Unterschied zwischen der Existenz bzw Nichtexistenz einer Gruppe und der hieraus entspringenden unterschiedlichen Rechtsfolgen. Es ist daher nicht nachvollziehbar und widersprüchlich, wenn Hofstätter hierin keine verfassungsrechtlich bedenkliche Ungleichbehandlung sieht, darin jedoch schon, dass Körperschaften, die einer Gruppe angehören, durch differenzierte Rechtsfolgen bestimmte Vorteile – nämlich eine über die gewöhnliche ertragsteuerliche Firmenwertabschreibung hinausgehende Firmenwertabschreibung – gewährt werden.

Meiner Ansicht nach sind die Einwände von Hofstätter/Weninger daher unbegründet und ist der Firmenwertbegriff des § 9 Abs 3 KStG verfassungsrechtlich unproblematisch.

²¹² Hofstätter, Die Firmenwertabschreibung, in LangSchuch/Staringer/Stefaner (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 249 (258); siehe Kapitel 7, Punkt 7.3.3.3..

7.3.2. Zweck der Firmenwertabschreibung

Die Firmenwertabschreibung iSd § 9 Abs 7 KStG verfolgt die folgenden Zielsetzungen²¹³:

Zum einen soll durch die Möglichkeit, Firmenwerte und stille Reserven in erworbenen Gruppenbeteiligungen abzuschreiben, der Share deal dem Asset deal gleichgestellt werden. Die Abschreibung eines derivativen Firmenwerts und der stillen Reserven war bis zur Einführung der Firmenwertabschreibung iSd § 9 Abs 7 KStG im Gegensatz nur beim Betriebserwerb (Asset Deal) möglich. Aufgrund § 9 Abs 7 KStG ist nun eine Firmenwertabschreibung auch beim Anteilserwerb (Share Deal) möglich. Weiterhin bestehende Differenzen ergeben sich ua daraus, dass beim Asset Deal der einkommensteuerrechtliche Firmenwertbegriff heranzuziehen ist, beim Share Deal jedoch jener des § 9 Abs 7 KStG. Veräußerungsverluste sind beim Asset Deal abzugsfähig, beim Share Deal nicht²¹⁴. Weiters ist gemäß § 9 Abs 7 KStG die Firmenwertabschreibung beim unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw Gruppenträger vorzunehmen. Die Firmenwertabschreibung des § 9 Abs 7 KStG findet daher auf Ebene des beteiligten Gruppenmitglieds bzw Gruppenträgers statt. Die Firmenwertabschreibung bei einem Asset Deal ist jedoch im Rahmen der Gewinnermittlung des jeweiligen Unternehmens (Gruppenmitglieds) zu berücksichtigen. Die Firmenwertabschreibungen finden daher auf verschiedenen Ebenen statt²¹⁵.

Zum anderen unterstützt die nur in einer Unternehmensgruppe anwendbare Firmenwertabschreibung das grundsätzliche wirtschaftspolitische Bestreben des Gesetzgebers, die Bildung von Unternehmensgruppen und damit die Ansiedelung von Forschungs- und Entwicklungszentren globaler Unternehmen in Österreich zu fördern²¹⁶.

²¹³ *Haidenthaler/Preining*, § 9 Abs 7 KStG – Firmenwertabschreibung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 6ff.

²¹⁴ siehe oben Punkt 8.1.

²¹⁵ *Hofstätter*, Die Firmenwertabschreibung, in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 249 (256).

²¹⁶ ErläutRV 451 BgNR 22. GP.

7.3.3. Voraussetzungen der Firmenwertabschreibung

7.3.3.1. Anschaffung

Für eine Firmenwertabschreibung muss eine Beteiligung angeschafft werden. Die Anschaffung richtet sich nach allgemeinen ertragssteuerrechtlichen Grundsätzen²¹⁷. Unter Anschaffung ist der Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums zu verstehen²¹⁸. Zum Anschaffungszeitpunkt (Übergang des wirtschaftlichen Eigentums) siehe die Ausführungen oben Punkt 5.4.4. (Beginn und Ende der finanziellen Verbindung).

7.3.3.2. Fremdbezogene Beteiligungsanschaffung

§ 9 Abs 7 KStG Satz 2 erfordert, dass die Beteiligung nicht unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw von einem beherrschenden Gesellschafter erworben wird. Zweck dieser Vorschrift ist es, die Schaffung von künstlichen Firmenwerten durch Beteiligungsverschiebungen im Konzern hintanzuhalten. Gemäß den KStR 2001 ist der Konzernbegriff des § 15 AktG anzuwenden²¹⁹. Gemäß diesem bilden rechtlich selbstständige Unternehmen dann einen Konzern, wenn sie zu wirtschaftlichen Zwecken unter einheitlicher Leitung zusammengefasst sind oder ein rechtlich selbstständiges Unternehmen aufgrund von Beteiligungen oder sonst unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluss eines anderen Unternehmens steht. Der Konzernbegriff des § 15 AktG macht im Rahmen der Gruppenbesteuerung Sinn, da künstliche Firmenwertschaffungen nur dann möglich sind, wenn die beteiligten Körperschaften unter gemeinsamer Leitung stehen oder einander unmittelbar oder mittelbar beherrschen können²²⁰. Um auch beherrschende Gesellschafter, auf die mangels Unternehmensführung der Konzernbegriff des § 15 AktG nicht anwendbar ist, zu erfassen, stellt § 9 Abs 7 KStG klar, dass auch Erwerbe von Gesellschaftern mit beherrschendem Einfluss keine Firmenwertabschreibung ermöglichen²²¹.

²¹⁷ Siehe EStR 2000, Rz 2164ff.

²¹⁸ Wiesner/Mayr, Zweifelsfragen zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004, 491ff.

²¹⁹ KStR 2001, Rz 463.

²²⁰ Haidenthaler/Preining, § 9 Abs 7 KStG – Firmenwertabschreibung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 45.

²²¹ Haidenthaler/Preining, § 9 Abs 7 KStG – Firmenwertabschreibung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 45.

7.3.3.3. Vorliegen einer unmittelbaren Beteiligung

§ 9 Abs 7 KStG bestimmt, dass eine Firmenwertabschreibung nur beim unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied möglich ist. Ausgehend aus einer analogen Betrachtung des § 9 Abs 6 Z 6 KStG, in welchem der Gesetzeswortlaut die Verlustzurechnung nur beim unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw Gruppenträger zulässt, der Gesetzeszweck aber eine Ausdehnung auf mittelbar beteiligte Gruppenmitglieder (bzw Gruppenträger) erforderlich macht, stellt sich auch hier die Frage, ob die Firmenwertabschreibung bei mittelbaren Beteiligungen und bei Kombinationen von unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen zugelassen werden sollte oder nicht.

Hinsichtlich der mittelbaren finanziellen Verbindung über Gruppenmitglieder iSd § 9 Abs 4 TS 3 KStG liegt in der Literatur keine einheitliche Lösung vor²²². Einigkeit besteht dahingehend, dass entsprechend des ausdrücklichen Verweises in § 9 Abs 7 Satz 2 KStG die Anschaffung der Beteiligung iSd § 9 Abs 4 KStG auszulegen ist („Im Falle der Anschaffung einer Beteiligung (Abs. 4)...“), und dem am Gruppenmitglied nur mittelbar beteiligten übergeordneten Gruppenmitglied bzw Gruppenträger keine Firmenwertabschreibung zukommt²²³. Strittig ist, ob der vermittelnden Kapitalgesellschaft eine Firmenwertabschreibung am Gruppenmitglied zusteht. Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Bruckner verneinen dies jeweils ohne weitergehende Begründung, Hofstätter lehnt die Firmenwertabschreibung beim vermittelnden Gruppenmitglied begründet ab, Haidenthaler/Preining vertreten eine Sondermeinung und gestehen dem vermittelnden Gruppenmitglied eine Firmenwertabschreibung an der Zielkörperschaft zu²²⁴.

²²² Siehe einerseits *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung² (2009), K330ff; ebenso *Hofstätter*, Firmenwertabschreibung, in LangSchuch/Staringer/Stefaner (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 249 (257f); glA *Bruckner*, § 9 Abs 7 KStG – Teilwert- und Firmenwertabschreibung, in Bruckner/Bartos/Rabel/Seidl/Widinski (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 26f.; andererseits aa *Haidenthaler/Preining*, § 9 Abs 7 KStG – Firmenwertabschreibung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 54ff.

²²³ *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung² (2009), K330ff; *Haidenthaler/Preining*, § 9 Abs 7 KStG – Firmenwertabschreibung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 55.

²²⁴ *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung² (2009), K330; *Bruckner*, § 9 Abs 7 KStG – Teilwert- und Firmenwertabschreibung, in Bruckner/Bartos/Rabel/Seidl/Widinski (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 26f; *Hofstätter*, Die Firmenwertabschreibung, in LangSchuch/Staringer/Stefaner (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 249 (258f); *Haidenthaler/Preining*, § 9 Abs 7 KStG – Firmenwertabschreibung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 55.

Meiner Ansicht nach ist die Frage aufgrund der aktuellen Gesetzeslage differenziert zu sehen: Es ist Hofstätter darin zuzustimmen, dass sich aus dem Verweis auf § 9 Abs 4 KStG in § 9 Abs 7 KStG wohl ergibt, dass die finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 KStG und nicht eine unmittelbare Minderbeteiligung Tatbestandsvoraussetzung für die die Firmenwertabschreibung ist. Da zwischen dem vermittelnden Gruppenmitglied und der Zielkörperschaft keine finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 KStG besteht, kann das vermittelnde Gruppenmitglied keine Firmenwertabschreibung geltend machen.

Ebenso behält mE Hofstätter im Ergebnis – jedoch aus anderen Gründen – Recht, wenn er das von Haidenthaler/Preining angeführte teleologische Argument hinterfragt, gemäß welchem es in Hinblick auf das sich aus den Materialien zum StReformG 2005 ergebende Ziel der Standortförderung inkonsequent sei, § 9 Abs 7 KStG so auszulegen, dass nur die Gruppenbildung aufgrund unmittelbarer Beteiligungen steuerlich gefördert wird. Hofstätter kritisiert dieses Argument von Haidenthaler/Preining mit der Begründung, dass der Gesetzgeber nicht alle Ziele verwirklicht habe, sodass das Abstellen auf die Zielvorstellungen des Gesetzgebers nicht hilfreich sei. Entgegen Hofstätter schließen mE allfällige Differenzen zwischen dem beschlossenen Gesetzeswortlaut und den sich aus den Materialien ergebenden Intentionen des Gesetzgebers bei einem abgegrenzten inhaltlichen Punkt²²⁵ eine teleologische Auslegung in Richtung Gesetzgeberwillen nicht a priori aus. Derartige Differenzen bedeuten lediglich, dass der Gesetzgeber mit der betreffenden Regelung ein bestimmtes Ziel verfolgt, welche er aber aus entgegenstehenden bedeutenden Gründen nicht vollständig erreichen kann. Kommt es zu einer Auslegungsfrage, ist eine teleologische Ausrichtung entsprechend der ursprünglichen Zielsetzung des Gesetzgebers nicht nur erlaubt, sondern oft geboten²²⁶. Das Argument Haidenthalers/Preinings, dass die Gruppenbesteuerung generell der Standortförderung dient und die Firmenwertabschreibung wiederum einen Anreiz für die Gruppenbesteuerung darstellt und so indirekt ebenfalls der Standortförderung dient, ist jedoch mA eine viel zu allgemeine, programmatische Intention des

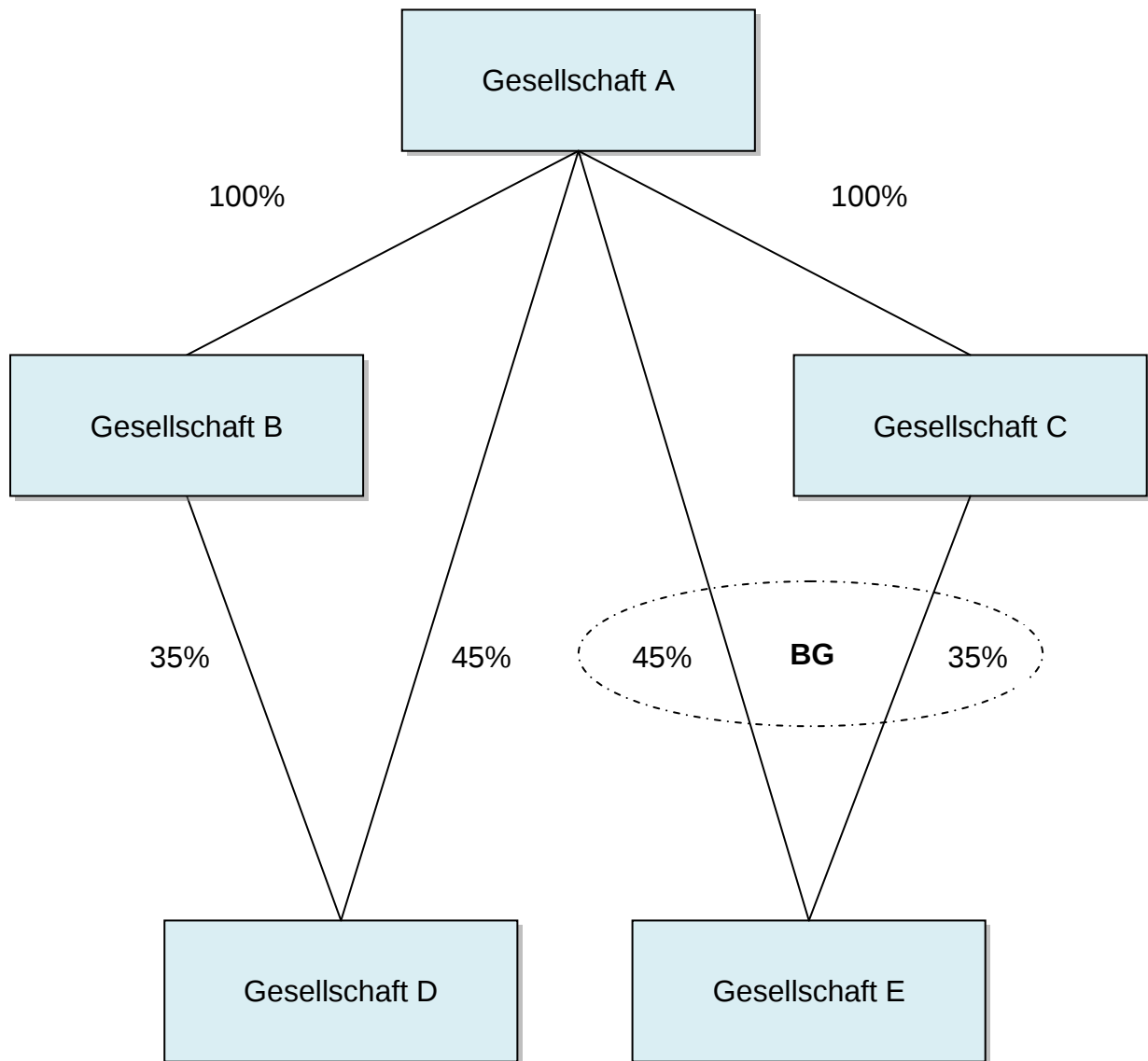
²²⁵ Hofstätter führt hier an, dass der Gesetzgeber durch die Firmwertabschreibung des § 9 Abs 7 KStG eine Gleichstellung von Asset deal und Share deal bewerkstelligen wollte, zu der es aber offensichtlich nicht gekommen ist. Siehe *Hofstätter*, Die Firmenwertabschreibung, in LangSchuch/Staringer/Stefaner (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 249 (258f).

²²⁶ Dies natürlich nur insoweit, als dieser Interpretation nicht genau jene Gründe entgegenstehen, die eine vollständige Umsetzung des beabsichtigten Ziels verhindert haben.

Gesetzgebers, aus der sich für spezielle Auslegungskonflikte kaum Schlüsse ziehen lassen.

Entgegen Hofstätter kann jedoch das Argument von Haidenthaler/Preining, dass der Gruppenträger bzw das Gruppenmitglied mit dem vermittelnden Gruppenmitglied eine Beteiligungsgemeinschaft bilden kann und so auf jeden Fall eine Firmenwertabschreibung im Ausmaß des gesamten Beteiligungsansatzes an der Zielgesellschaft – zugerechnet zu jedem Mitbeteiligten der Beteiligungsgemeinschaft, so auch zum vermittelnden Gruppenmitglied – möglich wird, nicht übergangen werden. Lässt man nämlich die Firmenwertabschreibung bei allen Mitbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft zu, bei einer mittelbaren Beteiligung über Gruppenmitglieder jedoch nicht, kommt es zu einer nicht nachvollziehbaren Ungleichbehandlung materiell identischer Beteiligungsverhältnisse.

Grafik 8:



Es herrschen idente Beteiligungsverhältnisse zwischen Gesellschaften A und B, A und C, A und D, A und E, B und D sowie C und E.

Da Gesellschaft A über Gesellschaft B iSd § 9 Abs 4 TS 3 KStG an Gesellschaft D mittelbar zu 35% beteiligt ist, wird Gesellschaft D in die Gruppe einbezogen. Gesellschaft A hat zum einen die volle Firmenwertabschreibung entsprechend ihrem Beteiligungsausmaß in Höhe von 100% auf Gesellschaft B. Weiters hat Gesellschaft A aufgrund ihrer unmittelbaren Beteiligung an Gesellschaft D eine Firmenwertabschreibung in Höhe von 45%. Da die finanzielle Verbindung zu

Gesellschaft D nicht zwischen Gesellschaft B und D besteht, sondern zwischen Gesellschaft A und Gesellschaft D (über Gesellschaft B als vermittelndes Gruppenmitglied) besteht, kommt dem vermittelnden Gruppenmitglied B keine Firmenwertabschreibung in Bezug auf Gesellschaft D zu. Gemäß der engen Gesetzesauslegung kommt Gesellschaft B auch in ihrer Rolle als vermittelndes Gruppenmitglied keine Firmenwertabschreibung zu, da die Firmenwertabschreibung nur über unmittelbare Beteiligungen gewährt wird.

In Bezug auf Gesellschaft E ist die Situation ähnlich, Gesellschaft E wird jedoch nicht über eine Kombination zwischen unmittelbarer und mittelbarer finanzieller Verbindung im Verhältnis zu Gesellschaft A in die Gruppe einbezogen, sondern über eine zwischen Gesellschaft A und Gesellschaft C mit Syndikatsvertrag gebildete Beteiligungsgemeinschaft. Gesellschaft A hat wiederum die volle Firmenwertabschreibung entsprechend ihrem Beteiligungsausmaß in Höhe von 100% auf Gesellschaft C. Weiters kommt Gesellschaft A als Mitbeteiligte der Beteiligungsgemeinschaft in der Höhe ihrer unmittelbar gehaltenen Anteile, dh in Höhe von 45% die Firmenwertabschreibung an Gesellschaft E zu. Da aber Gesellschaft C in diesem Fall ebenfalls unmittelbar an Gesellschaft E beteiligte Mitbeteiligte der Beteiligungsgemeinschaft ist, hat sie die Firmenwertabschreibung an Gesellschaft E in Höhe von 35%.

Insgesamt kommt es daher trotz identer Beteiligungsverhältnisse und identer Gruppenmitgliedschaften dazu, dass Gesellschaft B keine Firmenwertabschreibung auf Gesellschaft D hat, Gesellschaft C auf Gesellschaft E hingegen schon. Dieser Widerspruch lässt sich meiner Ansicht nach nicht mit dem Argument Hofstätters, dass an Beteiligungsgemeinschaften eben andere Rechtsfolgen geknüpft werden, als an eine mittelbare Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft²²⁷ übergehen, zumal dieses Argument sich in jenem Formalismus erschöpft, dass verschiedene Bezeichnungen materiell identer Situationen zu nicht nur geringfügig, sondern eklatant unterschiedlichen Rechtsfolgen führen. ME handelt es sich hierbei um eine systemwidrige Ungleichbehandlung, für die es keine einleuchtende Rechtfertigung gibt. Unglücklicherweise kann dieser Widerspruch nur auf jene Weise aufgelöst

²²⁷ Hofstätter, Die Firmenwertabschreibung, in LangSchuch/Staringer/Stefaner (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 249 (258).

werden, dass man sich über den Gesetzeswortlaut hinwegsetzt: Eine kohärente Lösung ergibt sich nur dann, wenn die Firmenwertabschreibung auch bei mittelbaren Beteiligungen zugelassen wird.

Nun ist es jedoch so, dass mit dem AbgÄG 2010 das Rechtsinstitut der Beteiligungsgemeinschaft für neu gebildete grundlegend geändert wurde²²⁸. Die soeben angeführten Überlegungen sind zwar weiterhin für die Firmenwertabschreibung in jenen Gruppen, die bis 30.06.2010 gebildet wurden, relevant²²⁹, für nach dem 30.06.2010 gebildete Gruppen stellt sich die Situation aufgrund der geänderten Gesetzeslage jedoch einfacher dar:

Mit dem AbgÄG 2010 wurde die Möglichkeit zur Bildung von Gruppenmitglied-Beteiligungsgemeinschaften sowie die Teilnahme von Mitbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft in anderen Gruppen eingegrenzt: Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft dürfen nunmehr nur noch Gruppenträger, nicht aber Gruppenmitglieder in anderen Gruppen sein. Hieraus ergibt sich, dass nach aktueller Rechtslage keine Beteiligungsgemeinschaft mehr zwischen einem Gruppenträger und einem Gruppenmitglied gebildet werden kann. Die in Grafik 8 zwischen Gesellschaft A und Gesellschaft C gebildete Beteiligungsgemeinschaft ist daher nicht mehr möglich, sodass die untergeordnete Gesellschaft E – so wie auch Gesellschaft D – nur noch über die mittelbare finanzielle Verbindung zu Gesellschaft A in die Gruppe einbezogen werden kann. Die sich aus der zwischen dem Gruppenträger (Gesellschaft A) und dem Gruppenmitglied (Gesellschaft C) bestehenden Beteiligungsgemeinschaft ergebende Ungleichbehandlung identischer Situationen kann daher nach neuer Gesetzeslage nicht mehr entstehen. Damit ist das wesentlichste Argument für die Zulassung von Firmenwertabschreibungen bei mittelbaren Beteiligungen weggefallen, sodass in Übereinstimmung mit den angeführten entgegensprechenden Argumenten die Zulassung von Firmenwertabschreibungen bei mittelbaren Beteiligungen abzulehnen ist.

²²⁸ Siehe hierzu ausführlich Kapitel 8, Punkt 8.3..

²²⁹ Wobei sich diese Relevanz in der Praxis aufgrund dessen, dass sich die Finanzverwaltung bei diesen Gruppen wohl schon für eine der Lösungen entschieden hat, in Grenzen hält.

7.3.3.4. Beteiligung an einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft

Die Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG setzt ein unbeschränkt steuerpflichtiges Gruppenmitglied voraus. Auf nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Gruppenmitglieder (§ 9 Abs 2 TS 2 KStG) sind Firmenwertabschreibungen daher nicht möglich. Entgegen dem Willen des Gesetzgebers, den Share Deal weitgehend dem Asset Deal anzugleichen, führt diese Eingrenzung der Firmenwertabschreibung auf unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften dazu, dass die Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs 7 KStG einen engeren Anwendungsbereich hat, als die Firmenwertabschreibung im Rahmen eines Asset Deals²³⁰. Bei der Firmenwertabschreibung im Rahmen eines Asset Deals ist nämlich keine mit der Bestimmung des § 9 Abs 7 KStG vergleichbare Beschränkung vorgesehen und kann beim Asset Deal auch für den Erwerb ausländischer Betriebe eine Firmenwertabschreibung geltend gemacht werden²³¹.

Ob dieser Ausschluss der Firmenwertabschreibung auf ausländische Gruppenmitglieder europarechtlich problematisch ist, ist strittig²³². Der Ausschluss könnte österreichische Gruppenträger bzw Gruppenmitglieder vom Erwerb ausländischer EU-Beteiligungen abhalten, was einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit gemäß Art 49 AEUV darstellen könnte.

Der wichtigste Rechtfertigungsgrund diesbezüglich ist in Zusammenhang mit der Intention des Gesetzgebers, mit der Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe eine Angleichung des Share Deals mit dem Asset Deal zu erreichen, zu sehen. Der Zweck der Firmenwertabschreibung und deren Rechtfertigung im allgemeinen Steuerrecht besteht nämlich darin, dass der Firmenwert die Ertragserwartung bzw die Erwartung des künftigen wirtschaftlichen Nutzens eines Unternehmens ausdrückt und es bei Veräußerung des Unternehmens zu einer Versteuerung dieser im Veräußerungspreis enthaltenen Ertragserwartung kommt. Der Erwerber eines Unternehmens schreibt mit der Firmenwertabschreibung sodann lediglich diejenigen Ertragserwartungen ab, die der Veräußerer zum

²³⁰ Hofstätter/Plansky, Ein neuer „Firmenwert“ im KStG, RWZ 2004, 359 (361).

²³¹ Hofstätter/Plansky, Ein neuer „Firmenwert“ im KStG, RWZ 2004, 359 (361).

²³² Stefaner/Weninger, Gruppenbesteuerung und Gemeinschaftsrecht, SWI 2004, 441ff; Hofstätter/Plansky, Ein neuer „Firmenwert“ im KStG, RWZ 2004, 359 (361); Tumpel/Tissot, Gruppenbesteuerung und gemeinschaftsrechtliche Implikationen, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 36ff.

Zeitpunkt der Veräußerung vorversteuert hat²³³. Da bei ausländischen Gruppenmitgliedern idR keine steuerpflichtige Beteiligungsveräußerung vorliegt, fehlt bei ausländischen Beteiligungen die systemimmanente Begründung für eine Firmenwertabschreibung²³⁴.

Die – zeitlich gesehene – „Kehrseite“ dieser Argumentation betrifft jenen Zeitpunkt, wenn die erworbene Beteiligung wieder veräußert wird. Der steuerliche Vorteil der Firmenwertabschreibung wird bei einer späteren Beteiligungsveräußerung wieder korrigiert, da die durch die Firmenwertabschreibung erreichte Buchwertminderung der Beteiligung über den zu versteuernden Veräußerungspreis (in dem wieder Ertragserwartungen enthalten sind) wieder neutralisiert wird²³⁵. Dies deswegen, weil der durch die Firmenwertabschreibung verminderte Buchwert der Beteiligung bei der Ermittlung des grundsätzlich steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns anzusetzen ist. Eine Firmenwertabschreibung auf ausländische Gruppenmitglieder stellt einen Widerspruch in sich dar, weil dann firmenwertabgeschriebene Auslandsbeteiligungen steuerneutral veräußert werden könnten²³⁶. Diesem Argument steht gemäß Tumpel/Tissot die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache Bosal entgegen²³⁷. Das für die gegenständliche Frage relevante Argument besteht gemäß Tumpel/Tissot darin, dass es für die Gewährung von ertragssteuerlichen Vorteilen bzw für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen iZm Beteiligungen unerheblich sei, ob der Sitzstaat der Muttergesellschaft über ein diesbezügliches Besteuerungsrecht verfügt oder nicht.

Ob sich dieses Argument ohne weiteres auf die oben angeführte systemimmanente Rechtfertigung von Firmenwertabschreibungen übertragen lässt, ist meiner Ansicht nach zu bezweifeln. Die Nichtgewährung von Firmenwertabschreibungen auf ausländische Beteiligungen hat nämlich demgemäß ihren Grund nicht darin, dass die erworbene Beteiligungskörperschaft ihren Sitz im Ausland hat und die

²³³ Mayr, Die neue Gruppenbesteuerung – Anlass und Rechtfertigung der Reform der Konzernbesteuerung, in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 15 (27).

²³⁴ Mayr, Die neue Gruppenbesteuerung – Anlass und Rechtfertigung der Reform der Konzernbesteuerung, in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 15 (27).

²³⁵ Mayr, Die neue Gruppenbesteuerung – Anlass und Rechtfertigung der Reform der Konzernbesteuerung, in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 15 (27).

²³⁶ Mayr, Die neue Gruppenbesteuerung – Anlass und Rechtfertigung der Reform der Konzernbesteuerung, in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007), 15 (28).

²³⁷ Tumpel/Tissot, Gruppenbesteuerung und gemeinschaftsrechtliche Implikationen, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 38; EuGH 18.09.2003, Rs C-168/01 Bosal Holding BV, Slg 2003, I-0000, Rz 21ff.

Wiederveräußerung von firmenwertabgeschriebenen Auslandsbeteiligungen steuerneutral erfolgen könnte, sondern darin, dass beim Erwerb der Beteiligungen die vom ursprünglichen Veräußerer Ertragserwartungen nicht im Inland versteuert werden konnten.

Als Ergebnis lässt sich daher meiner Ansicht nach in Übereinstimmung mit Mayr festhalten, dass der Ausschluss von Firmenwertabschreibungen auf ausländische Beteiligungen systemimmanent gerechtfertigt und beizubehalten ist.

7.3.3.5. Beteiligung an einer betriebsführenden Körperschaft

Eine weitere Voraussetzung der Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG ist die Anschaffung einer Beteiligung an einer betriebsführenden Körperschaft. Dieses Erfordernis ergibt sich aus der Nähe zum Asset Deal, da der Anteilserwerb (Share Deal) nur dann mit dem Betriebserwerb (Asset Deal) vergleichbar ist, wenn eine betriebsführende Körperschaft erworben wird²³⁸. Firmenwertabschreibungen können daher bei reinen Holdings nicht geltend gemacht werden.

Beim Kriterium der Betriebsführung ist grundsätzlich auf allgemeine ertragsteuerliche Grundsätze zurückzugreifen, es kommen somit alle Tätigkeiten, die zu betrieblichen Einkünften nach § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG führen, in Betracht²³⁹.

Es reicht, wenn die betreffende Körperschaft nur geringfügig betriebsführend ist²⁴⁰. Eine Änderung des Betriebsumfanges wirkt sich nicht auf die Firmenwertabschreibung aus, wird ein Betrieb bzw Teilbetrieb jedoch veräußert oder stillgelegt, so führt dies zu einem entsprechenden Wegfall bzw Verminderung der Firmenwertabschreibung²⁴¹.

²³⁸ Vgl Hofstätter/Plansky, Ein neuer „Firmenwert“ im KStG, RWZ 2004, 359 (360) oder auch KStR 2001, Rz 467.

²³⁹ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K338.

²⁴⁰ KStR 2001, Rz 467.

²⁴¹ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K340.

7.3.3.6. Gruppenzugehörigkeit

Die Firmenwertabschreibung kommt nur während aufrechter Gruppenzugehörigkeit zum Tragen. Kommt es zu einem späteren Gruppeneintritt, zu temporären Austritten etc, so sind diese Schwankungen bei der Firmenwertabschreibung zu berücksichtigen. Die Firmenwertabschreibung ist nur in den auf den Erwerb der Beteiligung folgenden 15 Jahren und nur in jenen Jahren, in denen die Beteiligungskörperschaft ganzjährig Gruppenmitglied war möglich²⁴².

Da die finanzielle Verbindung für die Gruppenmitgliedschaft über das gesamte Wirtschaftsjahr bestehen muss, ist bei unterjährigem Erwerb einer Beteiligung die Einbeziehung dieser Beteiligungskörperschaft frühestens mit Beginn des folgenden Wirtschaftsjahres möglich. Zum Zeitpunkt der Einbeziehung der erworbenen Körperschaft in die Gruppe wurde die Beteiligung jedoch bereits ein Wirtschaftsjahr gehalten, sodass die erst mit Gruppenmitgliedschaft mögliche, jedoch ab dem Jahr des Beteiligungserwerbs anzusetzende Firmenwertabschreibung nur noch für die restlichen 14 Jahre geltend gemacht werden kann²⁴³. Der unterjährige Beteiligungserwerb führt daher immer dazu, dass ein Fünfzehntel der Firmenwertabschreibung verloren geht.

7.3.3.7. Anschaffung nach dem 31.12.2004

Gemäß § 26c Z 3 KStG ist die Firmenwertabschreibung iSd § 9 Abs. 7 nur auf Beteiligungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2004 angeschafft worden sind. Der Anschaffungszeitpunkt ist nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen zu ermitteln, es kommt daher auf den Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums an²⁴⁴.

²⁴² *Haidenthaler/Preining*, § 9 Abs 7 KStG – Firmenwertabschreibung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 58ff.

²⁴³ *Haidenthaler/Preining*, § 9 Abs 7 KStG – Firmenwertabschreibung, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 62.

²⁴⁴ Siehe hierzu die Ausführungen oben unter Punkt 8.3.3.1. und Punkt 6.4.4. (Beginn und Ende der finanziellen Verbindung).

7.3.4. Umgründungsbedingte Nacherfassung

Wie oben unter Punkt 7.3.3.4. ausgeführt, wird der steuerliche Vorteil der Firmenwertabschreibung bei einer späteren Beteiligungsveräußerung wieder korrigiert, da bei Ermittlung des Veräußerungsgewinnes die durch die Firmenwertabschreibung verminderten Buchwerte anzusetzen sind und so den zu versteuernden Veräußerungsgewinn erhöhen. Dieser Nachversteuerungseffekt konnte durch gezielte Umgründungsmaßnahmen umgangen werden²⁴⁵. Um solchen Maßnahmen entgegenzuwirken, wurde mit dem AbgSiG 2007 der letzte Teilstrich des aktuellen § 9 Abs 7 KStG eingefügt, der bei umgründungsbedingtem Untergang der Beteiligung die Nacherfassung der bis zur Umgründung steuerwirksam abgeschriebene Fünfzehntelbeträge vorschreibt²⁴⁶.

7.3.5. Firmenwertabschreibung und vorherige Teilwertabschreibung

§ 9 Abs 7 TS 2 KStG bestimmt, dass Teilwertabschreibungen, die vor Begründung der Gruppenzugehörigkeit vorgenommen wurden, den abschreibbaren Firmenwert vermindern. Der abschreibbare Firmenwert muss daher im ersten Jahr der Gruppenzugehörigkeit um den vollen Betrag der Teilwertabschreibung, saldiert mit erfolgten Zuschreibungen, gekürzt werden.

Steuerunwirksame Teilwertabschreibungen während der Gruppenzugehörigkeit sind nach § 9 Abs 7 Satz 1 KStG zu behandeln²⁴⁷ und haben keinen Einfluss auf die Firmenwertabschreibung.

7.3.6. Rechtsfolge und Wirkung von § 9 Abs 7 KStG

Der Firmenwert ist von der beteiligten Körperschaft zwingend auf fünfzehn Wirtschaftsjahre gleichmäßig verteilt ab- oder zuzuschreiben. Die Berechnung und die rechnerische Verteilung des Firmenwertes sind von der steuerlichen Geltendmachung der Abschreibungsbeträge zu unterscheiden: Die in § 9 Abs 7 KStG vorgesehene Verteilung des Firmenwertes erfolgt zwingend ab Erwerb, dh ab

²⁴⁵ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K345a.

²⁴⁶ ausführlich Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K345b ff.

²⁴⁷ Siehe oben Punkt 8.1.

und inkl dem Wirtschaftsjahr, in dem die Beteiligung angeschafft wurde. Das Vorliegen der Voraussetzungen der steuerlichen Geltendmachung ist jedoch unabhängig hiervon für jedes Wirtschaftsjahr getrennt zu prüfen²⁴⁸. Liegen die Voraussetzungen für die Geltendmachung erst in einem späteren oder nicht in allen fünfzehn Jahren ab Anschaffung der Beteiligung vor, kann die Abschreibung der rechnerisch auch in diesen Jahren bestehenden Fünfzehntel nicht nachgeholt werden. Nach den allgemeinen Abschreibungsgrundsätzen gelten Rumpfwirtschaftsjahre als volle Wirtschaftsjahre, sodass auch für Rumpfwirtschaftsjahre ein volles Fünfzehntel abgeschrieben werden kann bzw muss²⁴⁹.

Wie bereits unter den Punkten 7.3.3.4. und 7.3.4. ausgeführt, wird der steuerliche Vorteil der Firmenwertabschreibung bei einer späteren Beteiligungsveräußerung wieder „wettgemacht“. Da die Firmenwertabschreibung den Buchwert der Beteiligung vermindert, bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes jedoch diese Werte anzusetzen sind und den zu versteuernden Veräußerungsgewinn erhöhen, kommt es zu einer Nachversteuerung der Firmenwertabschreibung. Die Firmenwertabschreibung ermöglicht daher keine endgültige Steuerersparnis, sondern bewirkt eine Steuerstundung.

²⁴⁸ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K316.

²⁴⁹ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K317.

BETEILIGUNGSGEMEINSCHAFTEN

8. Beteiligungsgemeinschaften

8.1. Grundlegendes

Gemäß § 9 Abs 3 und Abs 5 KStG muss für die Bildung einer Gruppe eine gruppenträgerfähige Körperschaft über die notwendige finanzielle Verbindung in Höhe von mehr als 50% am Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und an den Stimmrechten der Untergesellschaft (Beteiligungskörperschaft) verfügen. Hält keine der als Gruppenträger in Frage kommenden Körperschaften die für die Gruppenbildung notwendige finanzielle Verbindung von mehr als 50% an Kapital und Stimmrechten an der untergeordneten Beteiligungskörperschaft, so ist gemäß § 9 Abs 3 TS 6 KStG und § 9 Abs 4 TS 4 KStG eine Gruppenbildung unter gewissen Voraussetzungen, nämlich durch das Zusammenwirken mehrerer an der untergeordneten Beteiligungskörperschaft beteiligten gruppenträgerfähigen Obergesellschaften als Beteiligungsgemeinschaft möglich. Voraussetzung für die Bildung einer Beteiligungsgemeinschaft ist, dass ein Beteiligter (Hauptbeteiligter) zu zumindest 40% und zumindest ein weiterer Beteiligter (Minderbeteiligter) zu zumindest 15% an Kapital und Stimmrechten der Beteiligungskörperschaft beteiligt ist. Da für die Bildung einer Gruppe gemäß § 9 Abs 4 KStG eine finanzielle Verbindung von mehr als 50% notwendig ist, wird die notwendige finanzielle Verbindung bereits durch das Zusammenwirken eines Hauptbeteiligten und eines Minderbeteiligten hergestellt. Da jeder Minderbeteiligte zumindest 15% an der Beteiligungskörperschaft halten muss, kann eine Beteiligungsgemeinschaft maximal fünf Körperschaften umfassen (Hauptbeteiligter mit einer 40%-igen sowie vier Minderbeteiligte mit jeweils 15%-igen Beteiligungen). Die Mindesquote von 15% soll verhindern, dass Klein- und Minderheitengesellschafter an der Gruppenbesteuerung teilnehmen²⁵⁰. Da die Mitbeteiligung eines Hauptbeteiligten mit einer zumindest 40%-igen Beteiligung an der Untergesellschaft lediglich ein Mindestkriterium ist, kann eine Beteiligungsgemeinschaft auch dann gegründet werden, wenn der Hauptbeteiligte über 50% an der Untergesellschaft hält. In diesem Fall könnte er auch alleine, ohne

²⁵⁰ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K188.

Einbeziehung der Minderbeteiligten, die notwendige finanzielle Verbindung herstellen und somit eine Gruppe mit der Untergesellschaft bilden. Der Zweck der Beteiligungsgemeinschaft ist daher nicht nur, die Gruppenbildung bei nicht ausreichender finanzieller Verbindung einer einzelnen Gesellschaft zu ermöglichen, sondern auch den Kreis jener Gesellschaften auszuweiten, die von einer Gruppenbildung profitieren können.

8.2. Erscheinungsformen der Beteiligungsgemeinschaft

Gemäß § 9 Abs 3 TS 6 KStG können Beteiligungsgemeinschaften über eine Personengesellschaft, über ein Beteiligungssyndikat oder im Wege gemeinsamer Kontrolle begründet werden.

8.2.1. Personengesellschaften

Zu den Personengesellschaften gehören insb die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die offene Gesellschaft, die Kommanditgesellschaft, die Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung und die stille Gesellschaft²⁵¹.

Da alle Mitbeteiligten der Beteiligungsgemeinschaft an der Zielkörperschaft zu zumindest 40% bzw 15% beteiligt sein müssen, kommt es bei einer Personengesellschaft, die als Außengesellschaft organisiert ist und die daher die Gesellschafterrechte der einzubeziehenden Zielkörperschaft ausübt, auf die Stimmrechte jedes einzelnen Beteiligten in Bezug auf die Personengesellschaft an²⁵². Bei der stillen Gesellschaft und der Kommanditgesellschaft stellt sich die Problematik, dass der stille Gesellschafter bzw der Kommanditist nur am Gewinn und am Verlust des Unternehmens, jedoch nicht an der Geschäftsführung beteiligt ist²⁵³. Da der stille Gesellschafter bzw der Kommanditist daher die Geschäftsführung der stillen Gesellschaft bzw der Kommanditgesellschaft nicht beeinflussen kann, kann er keine Stimmrechte ausüben, sodass er keine Stimmrechte an der Zielkörperschaft besitzen kann. Dies ist jedoch für die Herstellung der finanziellen Verbindung iSd § 9 Abs 4 KStG unerlässlich. Wird jedoch dem stillen Gesellschafter bzw dem

²⁵¹ Rieder/Huemer, Gesellschaftsrecht (2009), 38.

²⁵² Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K126.

²⁵³ Straube/Torggler, § 178 HGB, in Straube (Hrsg), Kommentar zum HGB I³ (2003), Rz 18ff.

Kommanditisten gesellschaftsvertraglich die Befugnis zur Geschäftsführung eingeräumt, so stellt dies eine taugliche Form für den Besitz und die Ausübung der Stimmrechte und daher für die Beteiligungsgemeinschaft dar²⁵⁴.

Gemäß den KStR 2001 ist die Beteiligungsgemeinschaft formal „im Wege einer eigens dafür gegründeten Personengesellschaft“ zu bilden²⁵⁵. § 9 Abs 3 TS 6 KStG lässt sich diese Eingrenzung auf neu gegründete Personengesellschaften nicht entnehmen. Es wäre auch sinnlos, wenn gruppenträgerfähige Körperschaften, die mittelbar, als Gesellschafter einer Personengesellschaft, Anteile an einem potentiellen Gruppenmitglied halten, zur Bildung einer Gruppe als Beteiligungsgemeinschaft zuerst eine neue Personengesellschaft gründen müssten, und ihre – über die alte Personengesellschaft an der Zielkörperschaft gehaltenen – Anteile auf diese neue Personengesellschaft übertragen müssten²⁵⁶. Entgegen den KStR 2001 ist daher davon auszugehen, dass die Gruppenbildung über die bereits bestehende Personengesellschaft erfolgen kann. Die hM differenziert bei dieser Lösung jedoch danach, ob alle oder nur einige Gesellschafter der bereits bestehenden Personengesellschaft eine Beteiligungsgemeinschaft bilden wollen. Beabsichtigen alle Gesellschafter die Bildung der Beteiligungsgemeinschaft, so ist eine formlose Abrede zwischen Gesellschaftern sowie ein Gruppenantrag ausreichend, möchten jedoch nur einige der Gesellschafter eine Beteiligungsgemeinschaft bilden (oder erfüllen nur einige der Gesellschafter die Voraussetzungen für die Bildung der Beteiligungsgemeinschaft), so ist eine eigene, neue Beteiligungsgemeinschaft (über eine neue Personengesellschaft, über ein Beteiligungssyndikat oder über gemeinsame Kontrolle) zu bilden²⁵⁷.

§ 9 Abs 3 TS 6 KStG differenziert nicht zwischen in- und ausländischen Personengesellschaften. Die Beteiligungsgemeinschaft kann daher sowohl über in- als auch über ausländische Personengesellschaften gebildet werden.

²⁵⁴ *Schuchter*, Personengesellschaften in der Gruppenbesteuerung, taxlex 2005, 184ff.

²⁵⁵ KStR 2001, Rz 380.

²⁵⁶ Nicht ausdrücklich, aber wohl in diesem Sinne auch *Trenkwalder*, § 9 Abs 3 KStG – Gruppenträger, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 34.

²⁵⁷ *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung² (2009), K128; *Trenkwalder*, § 9 Abs 3 KStG – Gruppenträger, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 34.

8.2.2. Beteiligungssyndikate

Syndikatsverträge sind Absprachen von Gesellschaftern von Kapitalgesellschaften außerhalb der Satzung. Zentraler Bestandteil der meisten Syndikatsverträge ist die Bindung des Stimmrechts, also das Zurverfügungstellen des Stimmrechts eines Gesellschafters in der Weise, dass dieser Gesellschafter in der Gesellschafterversammlung der Kapitalgesellschaft nicht nach eigenem Gutdünken abstimmt, sondern in Befolgung einer Pflicht, die aus der Stimmbindungsvereinbarung fließt²⁵⁸.

Die Willensbildung im Syndikat ist von der Ausübung des Stimmrechts in der Haupt- bzw Generalversammlung zu unterscheiden. Ein Syndikat erfordert eine einheitliche Ausübung des Stimmrechts in der Haupt- bzw Generalversammlung. Wie das akkordierte Stimmverhalten vor der Haupt- bzw Generalversammlung im Beteiligungssyndikat zustande kommt, ist jedoch unerheblich²⁵⁹.

Übt ein Mitbeteiligter syndikatswidrig sein Stimmverhalten in der General- oder Hauptversammlung des Gruppenmitglieds nicht entsprechend den Beschlüssen des Syndikats aus, so soll es gemäß Wiesner/Kirchmayr/Mayr – abgesehen von allfälligen zivil- und unternehmensrechtlichen Ersatzansprüchen – ertragsteuerlich zum sofortigen Ausscheiden des betreffenden Mitbeteiligten aus der Beteiligungsgemeinschaft kommen²⁶⁰. Entgegen Trenkwalder, die diese Ansicht ablehnt²⁶¹, ist mE die von Wiesner/Kirchmayr/Mayr vertretene Lösung sinnvoll. Die Beteiligungsgemeinschaft fingiert letztlich die finanzielle Verbindung in Höhe von über 50% am Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und an den Stimmrechten eines Gruppenmitglieds. Ein einzelner Gruppenträger bzw. ein einzelnes übergeordnetes Gruppenmitglied, dass die notwendigen Anteile alleine hält, kann sein Stimmverhalten nicht teilen. Sinn der finanziellen Verbindung in Höhe von über 50% an den Stimmrechten ist, dass Minderbeteiligte keine Beschlüsse gegen den Willen der übergeordneten beteiligten Körperschaft fassen können. Sinn und Zweck der von § 9 Abs 4 KStG geforderten Stimmrechtsmehrheit gebietet daher

²⁵⁸ Tichy, Syndikatsverträge bei Kapitalgesellschaften (2000), 31.

²⁵⁹ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K130a.

²⁶⁰ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009), K130.

²⁶¹ Trenkwalder, § 9 Abs 3 KStG – Gruppenträger, in Quantschnigg et al (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 39.

den von Wiesner/Kirchmayr/Mayr angeführten Ausschluss des syndikatswidrig handelnden Mitbeteiligten.

8.2.3. Gemeinsame Kontrolle

Wird die Beteiligungsgemeinschaft entsprechend § 9 Abs 3 TS 6 KStG ohne förmlichen Syndikatsvertrag im Wege gemeinsamer Kontrolle begründet, so gründet die Beteiligungsgemeinschaft nicht auf einer besonderen Rechtsgrundlage, sondern auf dem faktisch abgestimmten Verhalten der Beteiligten²⁶².

8.3. Änderung der Strukturen der Beteiligungsgemeinschaften durch das AbgÄG 2010²⁶³

8.3.1. Vergleich der Rechtslage vor und nach dem AbgÄG 2010

Die aktuelle Rechtslage bzgl Beteiligungsgemeinschaften ist verzwickelt: Es bestehen mehrere Regelungen nebeneinander: jene für Beteiligungsgemeinschaften, die vor 01.07.2010 gebildet wurden, und jene für nachher entstandene Beteiligungsgemeinschaften. Die Unterschiede zwischen diesen Regelungen betreffen sowohl die Lage der Beteiligungsgemeinschaften innerhalb einer Gruppe (Beteiligungsgemeinschaft auf Ebene des Gruppenträgers oder auf Ebene der Gruppenmitglieder), als auch das Verhältnis von Beteiligungsgemeinschaften und deren Mitbeteiligten zu anderen Gruppen:

Mit Einführung der Gruppenbesteuerung mit dem StRefG 2005 wurden Beteiligungsgemeinschaften sowohl auf Ebene des Gruppenträgers als auch auf Ebene der Gruppenmitglieder zugelassen. Das AbgÄG 2010 hat diese Bestimmung dahingehend reformiert, dass seit 01.07.2010 keine Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaften gebildet werden können. Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaften, die bereits vor dem 01.07.2010 bestanden, können bis 31.12.2020 weiterbestehen, jedoch nur unter den Voraussetzungen,

²⁶² *Stefaner/Weninger*, Die Gruppenbesteuerung im österreichischen Konzernsteuerrecht, *ecolex* 2004, 508 (515).

²⁶³ AbgÄG 2010 BGBl I 2010/34.

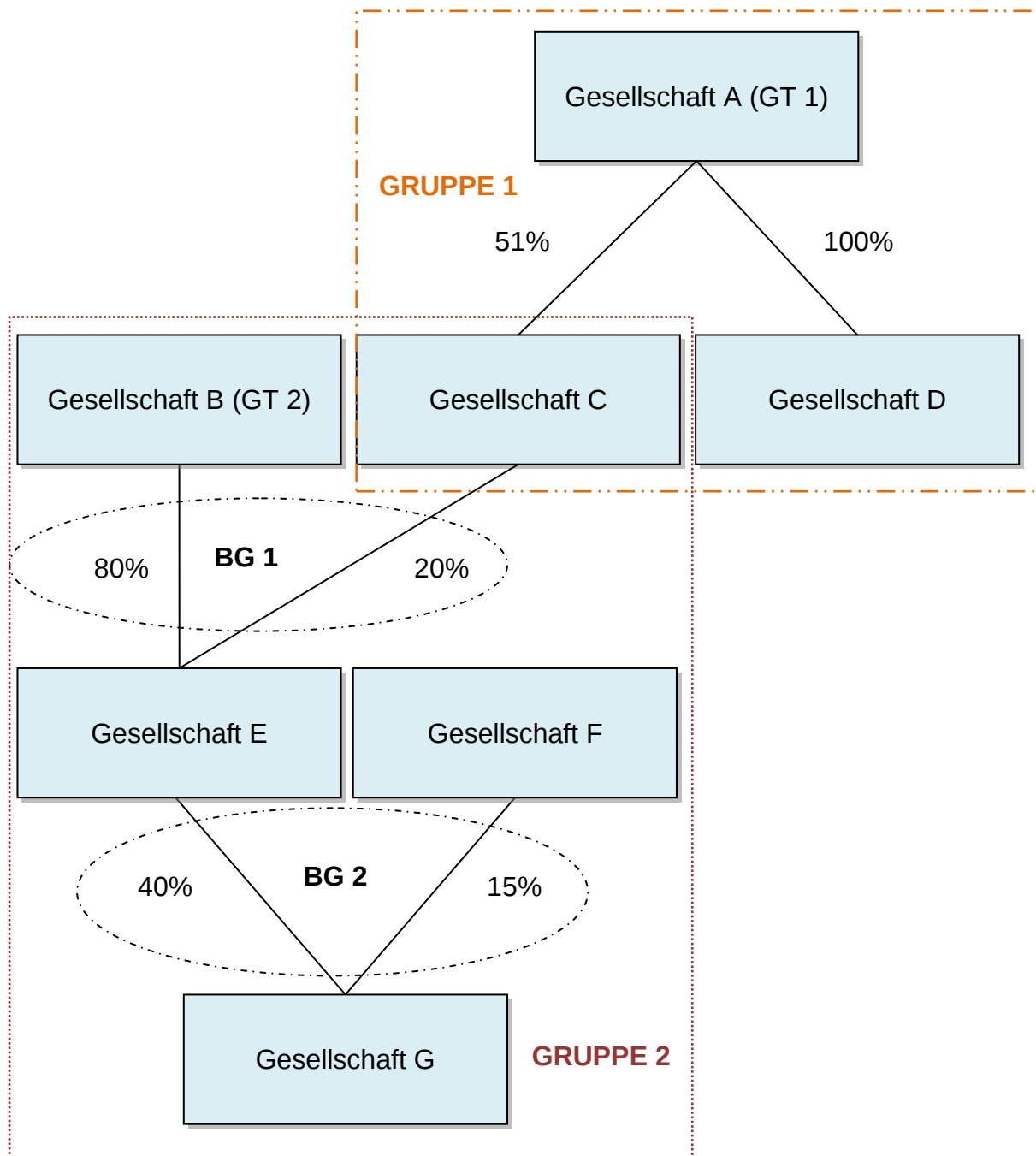
- dass die Beteiligungsgemeinschaft keine neuen Körperschaften in die Unternehmensgruppe aufnimmt,
- dass keine neuen Mitbeteiligten in die Beteiligungsgemeinschaft aufgenommen werden und
- dass das Beteiligungsausmaß der Beteiligungsgemeinschaft an den Beteiligungskörperschaften unverändert bleibt.

Bestehende Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaften wurden daher in ihrer bis 30. Juni 2010 bestehenden Form „versteintert“²⁶⁴. Die Verletzung der Versteinerungskriterien führt im Zeitpunkt der Verletzung zur Auflösung der Beteiligungsgemeinschaft.

Das Verhältnis von Mitbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft zu außerhalb der Beteiligungsgemeinschaft liegenden Gruppen wurde auch neu geregelt: bis zum 30.06.2010 konnten Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft Gruppenträger oder Gruppenmitglieder einer anderen Gruppe sein. Nunmehr dürfen Mitbeteiligte nur Gruppenträger einer anderen Gruppe sein. Da auch keine Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaften mehr neu gebildet werden können, ergibt sich, dass Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft in „doppeltem Sinn“ nur Gruppenträger sein dürfen: Einerseits als Mitbeteiligte der Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft, andererseits als Gruppenträger einer eigenen Gruppe. Die vor Inkrafttreten des AbgÄG 2010 vorhandenen, zahlreichen Kombinationsmöglichkeiten zwischen Gruppenträger- und Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaften mit Gruppenmitgliedern einer Gruppe, die gleichzeitig Mitbeteiligte in einer Beteiligungsgemeinschaft in einer anderen Gruppe waren, bestehen nach aktueller Gesetzeslage nicht mehr. Als Beispiel soll die folgende Grafik 9 dienen:

²⁶⁴ Vgl. AbgÄG 2010 BGBl I 2010/34, siehe auch § 26c Z 17, 18 und 19 KStG.

Grafik 9:



Gesellschaft A ist Gruppenträger der Gruppe 1 und unmittelbar beteiligt an den Gesellschaften C und D. Diese drei Gesellschaften bilden Gruppe 1. Gesellschaft B und Gesellschaft C bilden eine Beteiligungsgemeinschaft (BG 1) in Bezug auf Gesellschaft E, welche wiederum mit Gesellschaft F eine Beteiligungsgemeinschaft (BG 2) bildet, um in Bezug auf Gesellschaft G die notwendige finanzielle Verbindung von mehr als 50% an Kapital und Stimmrechten herzustellen. Gesellschaften B, C, E,

F, G bilden Gruppe 2. Diese Struktur und das Bestehen beider Gruppen war vor Inkrafttreten des AbgÄG 2010 nach alter Gesetzeslage erlaubt. Solche und ähnliche Strukturen können bis 31.12.2020 weiterbestehen. Die Neubildung von solchen Strukturen ist aber aus folgenden Gründen unzulässig:

Es besteht eine Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft mit den Gesellschaften B und C in Gruppe 2. Gesellschaft C ist jedoch gleichzeitig Gruppenmitglied der Gruppe 1. Wie oben ausgeführt, dürfen gemäß § 9 Abs 3 KStG Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft nicht Gruppenmitglieder von anderen Gruppen sein. Im vorliegenden Fall müsste die Entscheidung getroffen werden, ob Gesellschaft C Gruppenmitglied der Gruppe 1 bleibt und aus der Beteiligungsgemeinschaft mit Gesellschaft B (und somit aus Gruppe 2) ausscheidet oder umgekehrt, als Mitbeteiligter der Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft in Gruppe 2 bleibt und kein Gruppenmitglied mehr in Gruppe 1 ist. Da in diesem Beispiel Gesellschaft B an Gesellschaft E zu 80% beteiligt ist und daher die Beteiligungsgemeinschaft mit Gesellschaft C für die Herstellung der notwendigen finanziellen Verbindung in Höhe von 50% nicht notwendig ist, würde das Ausscheiden von Gesellschaft C aus der Beteiligungsgemeinschaft 1 und daher aus Gruppe 2 das Bestehen dieser Gruppe 2 nicht berühren, sondern würde in diesem Fall Gesellschaft B alleiniger Gruppenträger dieser Gruppe werden. Wird bis zum 31.12.2020 keine Entscheidung getroffen, scheidet Gesellschaft C aus der Beteiligungsgemeinschaft und nicht aus Gruppe 1 aus. Dies deswegen, weil zu jener Gruppe, in welcher eine Gesellschaft Gruppenmitglied bzw Gruppenträger ist, die engeren wirtschaftlichen Beziehungen bestehen, als zu jener Gruppe, an der die Gesellschaft lediglich als Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft partizipiert²⁶⁵. Dies entspricht auch der Verwaltungspraxis, welche davon ausgeht, dass die Beteiligungsgemeinschaft in einer Gruppe (hier Gruppe 2) durch den Hauptbeteiligten repräsentiert wird und nicht durch die Gesamtheit des Hauptbeteiligten und der Mitbeteiligten²⁶⁶.

Weiters besteht auf mittlerer Ebene der Gruppe 2 eine Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft der Gesellschaften E und F. Gesellschaften E und F sind auf die Beteiligungsgemeinschaft angewiesen, da sie ohne Beteiligungsgemeinschaft

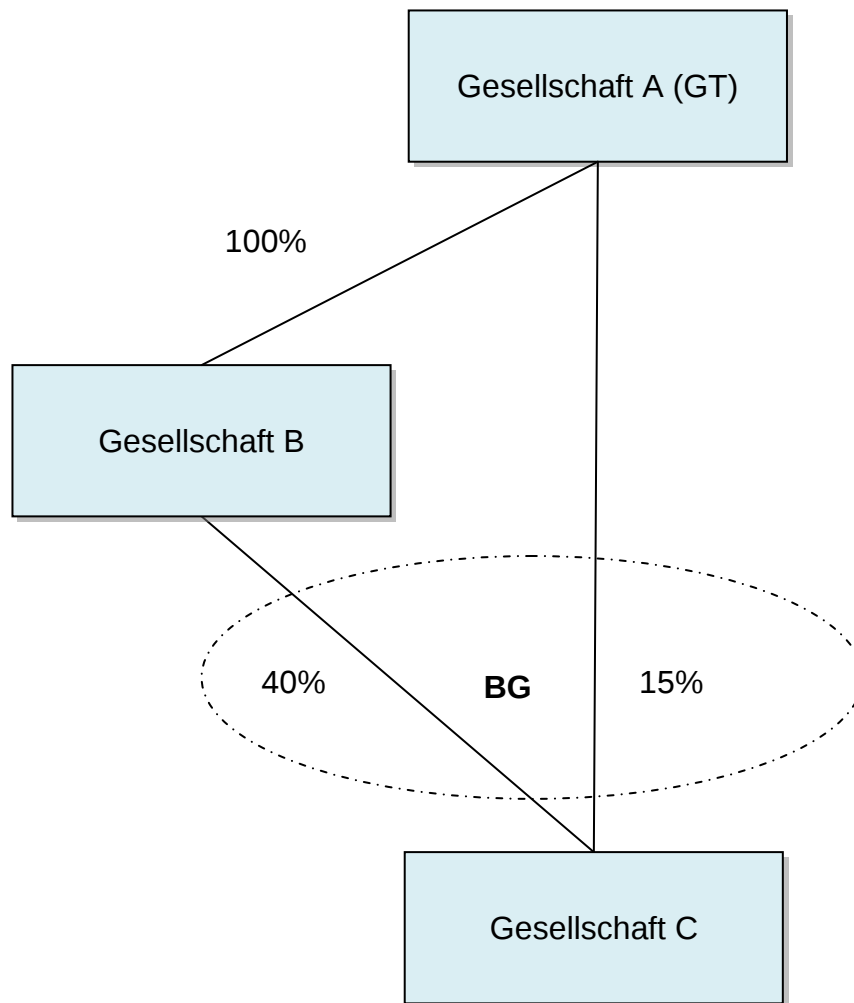
²⁶⁵ Vgl *Schlager*, AbgÄG 2010: Abschaffung von „Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaften“, RdW 2010, 309ff.

²⁶⁶ Vgl KStR 2001, Rz 378a.

die notwendige finanzielle Verbindung an Gesellschaft G nicht herstellen und Gesellschaft G nicht in die Gruppe integrieren können. Wie ausgeführt, dürfen gemäß § 9 Abs 2 KStG Gruppenmitglieder nicht mehr Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft sein. Die Beteiligungsgemeinschaft zwischen Gesellschaft E und F ist daher auf die angeführte Weise unzulässig. Im vorliegenden Fall wäre daher die Entscheidung zu fällen, Gruppe 2 auf die Gesellschaften B, (gegebenenfalls) C und E zu beschränken oder Gruppe 2 in dieser Form aufzulösen und eine eigene Gruppe der Gesellschaften E, F und G zu begründen, wobei in diesem Fall die Beteiligungsgemeinschaft zwischen Gesellschaft E und F eine Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft wäre. Die finanzielle Verbindung zwischen Gesellschaft B und G kann im vorliegenden Fall nicht iSd § 9 Abs 4 TS 3 KStG mittelbar über Gesellschaft E hergestellt werden, weil Gesellschaft B durchgerechnet nur zu 32% an Gesellschaft G beteiligt ist.

Da § 9 Abs 2 KStG letzter Satz nicht danach differenziert, ob das Gruppenmitglied Mitbeteiligter der eigenen Gruppe oder einer fremden Gruppe ist, sind auch jene Konstruktionen nicht mehr möglich, in denen der Gruppenträger mit einem Gruppenmitglied der eigenen Gruppe eine Beteiligungsgemeinschaft gebildet hat:

Grafik 10:



Gesellschaft A ist Gruppenträger und zu 100% an Gesellschaft B beteiligt. Weiters ist Gesellschaft A zu 15% an Gesellschaft C beteiligt. Gesellschaft B ist zu 40% an Gesellschaft C beteiligt. Gemäß der früheren Rechtslage konnten Gesellschaft B und Gesellschaft C eine Beteiligungsgemeinschaft bilden und Gesellschaft C auf diese Weise in die Gruppe einbinden. Dies ist nun nicht mehr möglich. In diesem Fall käme jedoch eine mittelbare finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 TS 3 KStG in Frage: Gesellschaft A ist durchgerechnet über Gesellschaft B zu 40% mittelbar an Gesellschaft C beteiligt. Da sie an Gesellschaft C auch unmittelbar 15% Anteile hält, ist sie insgesamt zu 55% an Gesellschaft C beteiligt und somit mit ihr finanziell verbunden. Gesellschaft C kann daher in die Gruppe einbezogen werden. Trotz dessen, dass Gesellschaft C über die mittelbare Verbindung zu Gesellschaft A auch in Zukunft in die Gruppe einbezogen werden und somit die Gruppe im selben Ausmaß weiterbestehen kann, dürfen die Unterschiede zwischen der finanziellen

Verbindung über eine mittelbare Beteiligung und über eine Beteiligungsgemeinschaft nicht übersehen werden. Sowohl der Lauf der Ergebniszurechnung, als auch der Ausmaß der Firmenwertabschreibung ist ein anderer²⁶⁷.

Bezüglich des Versteinerungserfordernisses und des Mitgliedschaftsverbots von Mitbeteiligten in anderen Gruppen stellt sich die Frage, ob der Minderbeteiligte einer zum 30.06.2010 bestehenden Beteiligungsgemeinschaft, der bislang keiner anderen Unternehmensgruppe angehört hat, auch noch nach 30.06.2010 in eine solche andere Unternehmensgruppe einbezogen werden kann, dh, ob für Mitbeteiligte von nach alter Gesetzeslage errichteten Beteiligungsgemeinschaften bzgl dieser Frage weiterhin die alte Gesetzeslage maßgeblich ist, oder nicht. Die Übergangsvorschrift des § 26c Z 19 KStG idF AbgÄG 2010 nimmt lediglich auf Mitbeteiligte einer zum 30.06.2010 bestehenden Beteiligungsgemeinschaft Bezug und bestimmt, dass sie, wenn sie (schon zum 30.06.2010) Gruppenmitglied oder Gruppenträger in einer anderen Unternehmensgruppe sind, spätestens am 01.01.2021 aus der Beteiligungsgemeinschaft ausscheiden. Dürften Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft nach alter Gesetzeslage auch nach dem 30.06.2010 anderen Gruppen zugezogen werden, so müsste das Gesetz kohärenterweise bestimmen, dass diese Mitbeteiligten ebenfalls zum 01.01.2012 aus der Beteiligungsgemeinschaft ausscheiden. Daraus, dass sich im Gesetz keine derartige Regelung findet, lässt sich ableiten, dass der Gesetzgeber davon ausgegangen ist, dass der Beitritt von Mitbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft zu anderen Gruppen nicht mehr vorkommen kann. Es ist daher auf Beteiligte, die bereits vor 30.06.2010 Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft waren, auch in dieser Hinsicht die neue Gesetzeslage anzuwenden. Sie dürfen daher nach dem 30.06.2010 keiner anderen Gruppe beitreten²⁶⁸.

8.3.2. Würdigung der Änderungen durch das AbgÄG 2010

Die durch das AbgÄG 2010 eingeführten Änderungen haben die Möglichkeiten zur Gestaltung von Beteiligungskörperschaften erheblich eingeschränkt. Die Änderungen wurden in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage damit begründet, dass die aus

²⁶⁷ Siehe oben insb Kapitel 7, Punkt 7.3.3.3. und Grafik 8.

²⁶⁸ Im Ergebnis gleich: *Schlager*, AbgÄG 2010: Abschaffung von „Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaften“, RdW 2010, 309ff.

diesen umfassenden Gestaltungsmöglichkeiten erwachsende Komplexität sowie der hohe Verwaltungsaufwand in einem Missverhältnis zur praktischen Bedeutung solcher Strukturen stünden. Inwiefern diese Begründung den Tatsachen entspricht, lässt sich im Rahmen dieser Arbeit nicht überprüfen. Festhalten lässt sich jedoch das Folgende: Erklärtes Ziel des Gesetzgebers war bei der Einführung der Gruppenbesteuerung, den Wirtschaftsstandort Österreich im Steuerwettbewerb der Staaten mit einem Gruppenbesteuerungsregime zu fördern, welches einen möglichst breiten Zugang zur Gruppenbesteuerung gewährleistet, einen Anreiz für den Zuzug von Unternehmensverbänden darstellt und einen steuerneutralen, betriebswirtschaftlich sinnvollen Konzernaufbau ermöglicht. Je höher die Variationsbreite des Gruppenaufbaus und der darin vorkommenden Strukturierungs- und Kombinationsmöglichkeiten, desto eher können diese Ziele verwirklicht werden. Durch die Abschaffung von Gruppenmitglieder-Beteiligungskörperschaften und durch das Verbot der Gruppenmitgliedschaft von Mitbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft an anderen Gruppen hat der Gesetzgeber die Variationsbreite des theoretisch möglichen Konzernaufbaus erheblich eingeschränkt und sich damit von seinen erklärten Zielen entfernt. Ungeachtet dessen ist es möglich, dass die Praxis jene Kombinationsmöglichkeiten, welche sich durch Gruppenmitglieder-Beteiligungskörperschaften ergeben, weitgehend abgelehnt hat und somit deren Beibehaltung den damit verbundenen Verwaltungsaufwand nicht rechtfertigt. Ist dies der Fall, so ist die Entscheidung des Gesetzgebers im Sinne der Verwaltungsökonomie trotz ursprünglich gegenteiliger Ziele legitim.

9. Zusammenfassende Schlussbetrachtung

Eine Zielsetzung dieser Arbeit war es, im Rahmen eines allgemeinen Überblicks zur Gruppenbesteuerung interpretativ schwierige, problematische und strittige Themenbereiche und Einzelfragen aufzuzeigen und zu diskutieren.

In diesem Sinn wurden in Kapitel 2 die Begriffe „beteiligte Körperschaft“ und „Beteiligungskörperschaft“ im Spannungsfeld zwischen § 9 Abs 2 KStG und § 9 Abs 4 KStG, sowie die Begriffe „unbeschränkt“ und „beschränkt steuerpflichtige Körperschaften“ einerseits, und „inländische“ und „ausländische“ Körperschaften andererseits erläutert.

Im Rahmen der Behandlung der Gruppenträgereigenschaft in Kapitel 3 wurde zum einen die von Oberascher/Staringer aufgeworfene nicht sachgerechte Einschränkung des § 9 Abs 3 TS 5 KStG diskutiert und in Bezug auf Kapitalgesellschaften abgelehnt, in Bezug auf andere gruppenträgerfähige Körperschaften jedoch bejaht. Weiters wurde das Erfordernis einer im Firmenbuch eingetragenen Zweigniederlassung und einem etwaigen damit verbundenen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit des Art 49 AEUV bzw gegen das Betriebsstätten-diskriminierungsverbot des Art 24 Abs 3 OECD-MA ausführlich behandelt.

In Kapitel 4 wurde aus der allgemeinen Betrachtung der Gruppenmitgliedseigenschaft insbesondere die in der Literatur nicht tiefgehend behandelte Unklarheit des Begriffes „nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften“ in § 9 Abs 2 KStG herausgegriffen und erörtert.

In Kapitel 5 wurde die finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 KStG umfassend diskutiert. Hierbei wurde insb die Problematik der eigenen Anteile, des eigentlichen und uneigentlichen Fruchtgenusses, der sich aus der weiten Gesetzesauslegung ergebenden Möglichkeiten zur Herstellung der finanziellen Verbindung und der ungerechtfertigten Einschränkung der mittelbaren Beteiligung iSd § 9 Abs 4 TS 3 KStG auf Gruppenmitglieder, an denen unmittelbar Anteile gehalten werden, behandelt. Im Rahmen der Diskussion der verschiedenen Möglichkeiten zur Herstellung der finanziellen Verbindung wurde sodann die Problematik der mittelbar

über eine Personengesellschaft gehaltene Mehrheitsbeteiligung eines ausländischen Mitglieds einer tiefgehenden Untersuchung unterzogen, wobei die Rechtsmeinung Koflers und damit die Zulassung einer mittelbaren finanziellen Verbindung über ein mittelbar über eine Personengesellschaft mehrheitsbeteiligtes Gruppenmitglied nach einer kritischen Analyse abgelehnt wurde.

Nach Behandlung der Dauer der finanziellen Verbindung in Kapitel 5 sowie der als Rechtsfolge der Gruppenbesteuerung vorgesehenen Ergebniszurechnung in Kapitel 6 mit besonderem Fokus auf die Zurechnung und Nachversteuerung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder wurden in Kapitel 7 die Bestimmungen von § 9 Abs 7 KStG in Bezug auf Teilwertabschreibungen, Veräußerungsverlusten aus Beteiligungen an Gruppenmitgliedern und die Firmenwertabschreibung ausführlich untersucht. Hierbei wurden insbesondere die strittigen Fragen, ob § 9 Abs 7 KStG lediglich auf Veräußerungsgewinne am Bilanzstichtag oder auch auf unterjährige Veräußerungsgewinne anzuwenden ist, ob steuerneutrale Teilwertabschreibungen spiegelbildlich eine steuerneutrale Zuschreibung bedingen, und ob eine Firmenwertabschreibung an ein die mittelbare finanzielle Verbindung vermittelndes Gruppenmitglied zugelassen werden sollte oder nicht, behandelt. Zuerst wurden die in der Literatur aufgefundenen Argumente beleuchtet, sodann wurde eine Lösung der Problematik anhand der aktuellen Gesetzeslage erarbeitet. Diese Lösung beinhaltet die Ablehnung der Zulassung der Firmenwertabschreibung an ein die finanzielle Verbindung vermittelndes Gruppenmitglied. Erörtert wurden auch die Fragen der allfälligen Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Begrenzung der Firmenwertabschreibung auf Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern und der allfälligen Verfassungswidrigkeit der Heranziehung des unternehmensrechtlichen Eigenkapitals zur Berechnung des Firmenwertes.

Schließlich wurde in Kapitel 8 im Rahmen einer weiteren Zielsetzung der gegenständlichen Arbeit die Änderung des Rechtsinstitutes der Beteiligungsgemeinschaft durch das AbgÄG 2010 untersucht und die Unterschiede zwischen den bis 2010 möglichen Strukturen und den aktuellen Möglichkeiten zur Bildung von Beteiligungskörperschaften detailliert überprüft und einer Würdigung unterzogen. Es ist gezeigt worden, dass die Abschaffung der Gruppenmitglieds-

Beteiligungsgemeinschaften die bis 2010 bestehende Variationsbreite des Gruppenaufbaus zumindest theoretisch stark eingegrenzt hat.

Obgleich diese Arbeit sich im Rahmen eines allgemeinen Überblicks auf problematische und strittige Bereiche konzentriert hat, darf nicht übersehen werden, dass mit Einführung der Gruppenbesteuerung in 2005 das über 100 Jahre alte Organschaftsregime durch ein – trotz der in dieser Arbeit behandelten Probleme und Widersprüche – insgesamt kohärentes Gruppenbesteuerungssystem abgelöst wurde, das trotz Bemühung um Modernität und Gemeinschaftsrechtsmäßigkeit versucht hat, die Struktur des Organschaftsregimes zumindest in groben Zügen zu erhalten und auf diese Weise an die frühere Rechtslage anzuknüpfen. Insgesamt wird das Gruppenbesteuerungssystem den damit verfolgten Zielsetzungen gerecht und behauptet sich im Steuerwettbewerb der Staaten. Nichtsdestotrotz müssen bestehende Teilprobleme und Widersprüche aufgezeigt und einer harmonischen Lösung zugeführt werden. Die vorliegende Arbeit hat versucht, hierzu einen Beitrag zu leisten.

Literaturverzeichnis

Achatz Markus, Pichler Peter, Stockinger Johann, § 9 Abs 10 KStG, in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), 237.

Achatz Markus, Postl Barbara, § 9 Abs 8 KStG Gruppenantrag, in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), 205.

Achatz Markus, Tumpel Michael, § 9 Abs 1 KStG, in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), 1.

Bramerdorfer Norbert, Gruppenträger und Gruppenmitglieder einer Unternehmensgruppe, in Damböck/Haunold/Huemer/Schuch, Gruppenbesteuerung, Wien (2006), 19.

Bruckner Karl, Gruppenbesteuerung – Top oder Flop?, ÖStZ 2005, 227.

Bruckner Karl, § 9 Abs 7 – Teilwert- und Firmenwertabschreibung, in Bruckner/Bartos/Rabel/Seidl/Widinski (Hrsg), Gruppenbesteuerung – Der Kommentar der Praktiker, Wien (2005), 154.

Burgstaller Eva, Die finanzielle Verbindung als Voraussetzung einer Unternehmensgruppe, in Damböck/Haunold/Huemer/Schuch, Gruppenbesteuerung, Wien (2006), 37.

Burgstaller Eva, Haslinger Katharina, Gruppenbesteuerung und Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen, in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung, Wien (2007), 291.

Bydlinski Peter, § 1002, in Koziol/Bydlinski/Bollenberger, Kurzkommentar zum ABGB³, Wien (2010).

Doralt Werner, Ruppe Hans Georg, Grundriss des österreichischen Steuerrechts¹⁰, Band I, Wien (2012).

Haidenthaler Ernst, Preining Florian, § 9 Abs 7 KStG – Firmenwertabschreibung, in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel (Hrsg), Gruppenbesteuerung, Wien (2005), 171.

Hofstätter Matthias, Die Firmenwertabschreibung, in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung, Wien (2007), 249.

Hofstätter Matthias, Plansky Patrick P., Ein neuer „Firmenwert“ im KStG, RWZ 2004, 359.

Hofstätter Matthias, Plansky Patrick P., Stefaner Markus C., Weninger Patrick J., Gruppenbesteuerung: Zweifelsfragen zur finanziellen Verbindung, GeS 2005, 24.

Hofstätter Matthias, Weninger Patrick J., Die Firmenwertabschreibung gem. § 9 Abs. 7 KStG: Werden nicht abzugsfähige Aufwendungen abzugsfähig?, SWK 2005, 463.

Hohenwarter Daniela, Verlustverwertung im Konzern, Wien (2009).

Hohenwarter Daniela, § 1 KStG, in Lang Michael, Schuch Josef, Staringer Claus (Hrsg), KStG Körperschaftssteuergesetz Kommentar, Wien (2009).

Hohenwarter Daniela, Staringer Claus, Umgründungen und Gruppenbesteuerung, in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner, Grundfragen der Gruppenbesteuerung, Wien (2007), 385.

Karollus Martin, Kofler Georg, Eigene Anteile im Rahmen der finanziellen Verbindung nach § 9 Abs 4 KStG, taxlex 2005, 179.

Kiendl-Wendner Doris, § 510, in Schwimann (Hrsg), Praxiskommentar zum ABGB II³, Wien (2004).

Koch Bernhard, §§ 509f, in Koziol/Bydlinski/Bollenberger (Hrsg), Kurzkommentar zum ABGB³, Wien (2010).

Kofler Georg, § 9 Abs 4 KStG – Finanzielle Verbindung, in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel (Hrsg), Gruppenbesteuerung, Wien (2005), 61.

Kofler Georg, Mutter-Tochter-Richtlinie Kommentar, Wien (2010).

Koppensteiner Hans-Georg, GmbH-Gesetz Kommentar³, Wien (2007).

Koppensteiner Hans-Georg, Zum Begriff der „finanziellen Verbindung“ nach § 9 Abs 4 KStG, taxlex 2005, 442.

Krejci Heinz, Gesellschaftsrecht I, Wien (2005).

Krejci Heinz, Unternehmensrecht⁴, Wien (2007).

Lang Michael, Die Zuschreibungsmaßgeblichkeit nach § 6 Z 13 EStG, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), Handbuch des Bilanzsteuerrechts, Gedenkschrift für Wolfgang Gassner, Wien (2005), 475.

Mayr Gunter, Die neue Gruppenbesteuerung – Konzept und Grundlagen, RdW 2004, 246.

Mayr Gunter, Gruppenbesteuerung: Wirtschaftliches Ausscheiden ausländischer Gruppenmitglieder, RdW 2009, 365.

Oberascher Friederike, *Staringer Claus*, in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner, Grundfragen der Gruppenbesteuerung, Wien (2007), Gruppenträger und Gruppenmitglied, 29.

Obermair Christine, *Stefaner Markus C.*, Die finanzielle Verbindung als Voraussetzung der Gruppenbesteuerung, in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung, Wien (2007), 51.

Pernegger Robert, Die Einbeziehung ausländischer Körperschaften im Rahmen der Gruppenbesteuerung – Die multinationale Gruppe, ÖStZ 2005, 82.

Petriz Michael, Schilcher Michael, Marks & Spencer – Erste Erkenntnisse aus dem Schlussantrag von Generalanwalt M. Poires Maduro, SWI 2005, 233.

Plansky Patrick, Ressler Gernot, Die Verlustverwertung in der Unternehmensgruppe, in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung, Wien (2007), 141.

Reich-Rohrwig Johannes, Unternehmensrechtliche Grundlagen und Steuerausgleich, in Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung², Wien (2009), 507.

Rieder Bernhard, Huemer Daniela, Gesellschaftsrecht, Wien (2009).

Rief Roland, Steuerliches Wertaufholungsgebot für Beteiligungen – Versuch einer Interpretation, FJ 1997, 33.

Roth Günter H., Fitz Hanns, Unternehmensrecht: Handels- und Gesellschaftsrecht², Wien (2006).

Rüffler Friedrich, GmbH-Gesetz Kommentar³, Wien (2007).

Schlager Christoph, AbgÄG 2010: Abschaffung von „Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaften“, RdW 2010, 309.

Schuchter Yvonne, Personengesellschaften in der Gruppenbesteuerung, taxlex 2005, 184.

Staringer Claus, Der Einfluss der Gruppenbesteuerung auf die Unternehmensorganisation, ÖStZ 2005, 495.

Staringer Claus, Kann die Gruppenbesteuerung wieder abgeschafft werden?, ÖStZ 2006, 493.

Stefaner Markus C., Die Gruppenbesteuerung in Österreich als Kernstück der Steuerreform – Die möglichen Diskussionspunkte, SWK 2004, 312.

Stefaner Markus C., Weninger Patrick J., Besteuerung von grenzüberschreitenden Unternehmensgruppen, ecolex 2005, 158.

Stefaner Markus C., Weninger Patrick J., Die Gruppenbesteuerung im österreichischen Konzernsteuerrecht, ecolex 2004, 508.

Stefaner Markus C., Weninger Patrick J., Eigene Anteile und stimmrechtslose Vorzugsaktien, SWK 2004, 881.

Stefaner Markus C., Weninger Patrick J., Gruppenbesteuerung: Unbeschränkte Verwertung ausländischer Verluste durch Cross-Over-Kaskaden, SWI 2005, 133.

Stefaner Markus C., Weninger Patrick J., Gruppenbesteuerung und Gemeinschaftsrecht, SWI 2004, 441.

Straube Manfred, Torggler Ulrich, § 178 HGB, in Straube (Hrsg), Kommentar zum HGB I³ Wien (2003).

Tichy Maximilian G., Syndikatsverträge bei Kapitalgesellschaften, Wien (2000).

Trenkwalder Verena, § 9 Abs 2 KStG - Gruppenmitglieder, in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel (Hrsg), Gruppenbesteuerung, Wien (2005), 21.

Trenkwalder Verena, § 9 Abs 3 KStG - Gruppenträger, in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel (Hrsg), Gruppenbesteuerung, Wien (2005), 41.

Trenkwalder Verena, § 9 Abs 5 KStG – Finanzielle Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres, in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel (Hrsg), Gruppenbesteuerung, Wien (2005), 123.

Tumpel Michael, Aigner Dietmar, § 9 Abs 6 KStG – Ergebniszurechnung und Ergebnisermittlung, in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel (Hrsg), Gruppenbesteuerung, Wien (2005), 135.

Tumpel Michael, Tissot Michael, Erste Änderungen in der neuen Gruppenbesteuerung – Die Adaptierungen in § 9 KStG im Überblick, SWK 2004, T 147.

Tumpel Michael, Tissot Michael, Gruppenbesteuerung und gemeinschaftsrechtliche Implikationen, in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel (Hrsg) Gruppenbesteuerung, Wien (2005), 435.

Urtz Christoph, Steuerwirksame Zuschreibung einer Beteiligung nach steuerwirksamer und steuerunwirksamer Teilwertabschreibung, SWK 1997, 501.

Walter Robert, Mayer Heinz, Kucsko-Stadlmayer Gabriele, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts¹⁰, Wien (2007).

Widinski Margit, § 9 Abs 5 KStG – Dauernde Verbindung, in Bruckner/Bartos/Rabel/Seidl/Widinski (Hrsg), Gruppenbesteuerung – Der Kommentar der Praktiker, Wien (2005), 75.

Wiesner Werner, Mayr Gunter, Aktuelle Zweifelsfragen zur Gruppenbesteuerung, RdW 2005, 566.

Wiesner Werner, Mayr Gunter, Kirchmayr Sabine, Gruppenbesteuerung Praxiskommentar², Wien (2009).

Wiesner Werner, Mayr Gunter, Neues zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004, 629.

Wiesner Werner, Mayr Gunter, Zweifelsfragen zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004, 491.

Abbildungs- und Tabellenverzeichnis

Grafik 1:	Beteiligte Körperschaften und Beteiligungskörperschaften	4
Grafik 2:	§ 9 Abs 4 TS 3 KStG – Mittelbare Beteiligung über ein Gruppenmitglied: Vergleich der unmittelbaren und mittelbaren Beteiligung am vermittelnden Gruppenmitglied	43
Grafik 3:	§ 9 Abs 4 TS 2 KStG – Mittelbare Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaften	46
Grafik 4:	§ 9 Abs 4 TS 3 KStG – Mittelbare Beteiligung über ein oder mehrere Gruppenmitglieder	48
Grafik 5:	§§ 9 Abs 4 TS 2 und 9 Abs 4 TS 3 KStG – Kombination von mittelbaren Beteiligungen über eine Personengesellschaft und ein Gruppenmitglied	50
Grafik 6:	Mittelbare Beteiligungen über ausländische Gruppenmitglieder	53
Grafik 7:	Mittelbare Mehrheitsbeteiligung eines ausländischen Gruppenmitglieds über eine ausländische Personengesellschaft	56
Grafik 8:	Firmenwertabschreibung bei mittelbarer Beteiligung über ein Gruppenmitglied sowie bei mittelbarer Beteiligung über eine Beteiligungsgemeinschaft	101
Grafik 9:	Vergleich der möglichen Beteiligungsgemeinschaftsformen vor und nach dem AbgÄG 2010	116
Grafik 10:	Beteiligungsgemeinschaft zwischen Gruppenträger und Gruppenmitglied in derselben Gruppe	119

Tabelle 1:	Horizontale Variationsbreite der möglichen Beteiligungsformen	40
Tabelle 2:	Berechnung des Firmenwertes nach § 9 Abs 7 KStG	92

Abstract

Die vorliegende Arbeit gibt einen interpretativen Überblick über die materiellen Voraussetzungen und Rechtsfolgen der österreichischen Gruppenbesteuerung nach § 9 KStG. Im Rahmen dieses Überblicks werden interpretativ schwierige, problematische und strittige Themenbereiche und Einzelfragen hervorgehoben und erörtert.

In Kapitel 2 werden die Grundlagen der Gruppenbesteuerung erklärt, wobei insb die für die Bestimmung der Gruppenträger- und Gruppenmitgliedseigenschaft bedeutsamen Begriffe erläutert und voneinander abgegrenzt werden.

Die Gruppenträgereigenschaft mit Fokus auf das Erfordernis einer im Firmenbuch eingetragenen Zweigniederlassung bei ausländischen Gruppenträgern wird in Kapitel 3, die Gruppenmitgliedseigenschaft inkl besonderer Behandlung des Begriffes „nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften“ in Kapitel 4 erläutert.

Kapitel 5 widmet sich der finanziellen Verbindung iSd § 9 Abs 4 KStG, wobei mehrere Probleme aufgeworfen und erörtert werden, wie die Problematik der eigenen Anteile, des eigentlichen und uneigentlichen Fruchtgenusses und der mittelbar über eine Personengesellschaft gehaltene Mehrheitsbeteiligung eines ausländischen Gruppenmitglieds.

Kapitel 6 behandelt die Ergebnisermittlung und Ergebniszurechnung und die Zurechnung und Nachversteuerung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder.

Kapitel 7 erörtert gesonderte Probleme iVm Teilwertabschreibungen und Zuschreibungen, Veräußerungsverlusten aus Beteiligungen an Gruppenmitgliedern und der in § 9 Abs 7 KStG geregelten Firmenwertabschreibung.

Kapitel 8 untersucht insb die Änderung des Rechtsinstitutes der Beteiligungsgemeinschaft durch das AbgÄG 2010.

Eine Schlussbetrachtung in Kapitel 9 resümiert die behandelten Problembereiche.

Curriculum Vitae

Angaben zur Person:

Name:	László Gyarmathy
Geburtsdatum:	27.01.1982 in Budapest
Staatsangehörigkeit:	Ungarn
E-Mail:	laszlo.gyarmathy@gmail.com

Schul- und Berufsbildung:

Juni 2001:	Matura mit Schwerpunktprüfung aus Geschichte und Sozialkunde
Oktober 2001:	Inskription zum Studium der Internationalen Betriebswirtschaftslehre an der Universität Wien
März 2004:	Inskription zum Studium der Rechtswissen- schaft an der Universität Wien
Oktober 2004:	Inskription zum Studium der Volkswirtschaftslehre an der Universität Wien
2007:	Rang 15 (= Top 8%) im Gesamtranking der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften der Universität Wien

Berufserfahrung:

2003	Rondo Ganahl AG
2004	HVB Hypothekenbank Budapest
seit 2005 bis heute	Rechtsanwaltskanzlei Dr. Dietmar Kinzel, 1010 Wien
seit 2011 bis heute	itonia Holding Betriebs- und Dienstleistungs- gmbH, 1010 Wien

Sprachkenntnisse:

Ungarisch, Deutsch, Englisch, Latein,
Spanisch, Französisch