



MASTER THESIS

Titel der Master Thesis / Title of the Master's Thesis

„Die Gruppenbesteuerung im Lichte des Unionsrechts“

verfasst von / submitted by

Kevin Klug, B.A.

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree
of

Master of Laws (LL.M.)

Wien, 2019 / Vienna 2019

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
Postgraduate programme code as it appears on
the student record sheet:

UA 992 984

Universitätslehrgang lt. Studienblatt /
Postgraduate programme as it appears on
the student record sheet:

Steuerrecht und Rechnungswesen (LL.M.)

Betreut von / Supervisor:

Dr. Alexandra Wild-Simhofer

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	1
1.1	Zielsetzung der Arbeit	2
1.2	Aufbau der Arbeit.....	3
2	Die österreichische Gruppenbesteuerung und die Niederlassungsfreiheit in der Europäischen Union.....	5
2.1	Gruppenträger	5
2.1.1	Inländische unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenträger	5
2.1.2	Ausländische beschränkt steuerpflichtige Gruppenträger.....	6
2.1.3	Doppelt ansässige ausländische Gruppenträger	6
2.1.4	Beteiligungsgemeinschaften.....	6
2.2	Gruppenmitglied.....	7
2.2.1	Inländische unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder.....	7
2.2.2	Ausländische Körperschaften als Gruppenmitglieder.....	7
2.3	Finanzielle Verbindung	8
2.4	Ergebniszurechnung	8
2.5	Die Niederlassungsfreiheit in der Europäischen Union	9
2.5.1	Bedeutung und Schutzbereich.....	9
2.5.2	Voraussetzungen	10
2.5.3	Grundfreiheitsprüfung des Europäischen Gerichtshofs	10
2.5.4	Niederlassungsfreiheit im Zusammenhang mit der steuerlichen Unternehmensgruppe	11
3	Die Einbeziehung von inländischen Enkel- und Urenkelgesellschaften bei „Sandwichstrukturen“	12
3.1	Regelung im österreichischen Körperschaftsteuergesetz	12

3.2	Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs	12
3.2.1	Die Rechtssache <i>Papillon</i> (EuGH 27.11.2008, Rs C-418/07)	13
3.2.2	Die Rechtssache <i>SCA Group Holding</i> (EuGH 12.6.2014, Rs C-39/13) und <i>MSA International Holdings</i> (EuGH 12.6.2014, Rs C-41/13)	15
3.3	Auswirkungen der Rechtsprechung auf Österreich	17
3.4	Zusammenfassung	23
4	Die Einbeziehung von EU/EWR-Enkelgesellschaften als zweite Auslandsebene ..	25
4.1	Regelung im österreichischen Körperschaftsteuergesetz	25
4.2	Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichts (BFG 25.04.2018, RV/7103512/2009) .	25
4.2.1	Sachverhalt und Verfahrensgang	26
4.2.2	Entscheidung des Bundesfinanzgerichts	27
4.2.3	Auswirkungen der Rechtsprechung auf Österreich.....	27
5	Die inländische „Schwesterngruppe“ bei gebietsfremder Muttergesellschaft	28
5.1	Regelung im österreichischen Körperschaftsteuergesetz	28
5.2	Rechtsprechung des europäischen Gerichtshofs <i>X AG</i> (EuGH 12.6.2014, Rs C-40/13)29	
5.2.1	Sachverhalt und Verfahrensgang	29
5.2.2	Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs.....	30
5.3	Auswirkungen der Rechtsprechung auf Österreich	31
5.3.1	Übertragbarkeit auf die österreichische Gruppenbesteuerung	31
5.3.2	Auswirkungen der Übertragbarkeit der Rechtssache <i>X-AG</i> auf § 9 KStG.....	34
5.3.3	Juristische Interpretationsmethoden zur Vermeidung einer Nichtbesteuerung..	36
5.3.4	Lösungsvorschläge für den Gesetzgeber	39
5.3.5	Anwendungsvorrang des EU-Rechts?	45
5.4	Zusammenfassung	46

6	Die Einbeziehung von inländisch beschränkt steuerpflichtigen Einkünften von EU/EWR-Gesellschaften in die steuerliche Unternehmensgruppe	47
6.1	Regelung im österreichischen Körperschaftsteuergesetz	47
6.2	Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs <i>Philips Electronics</i> (EuGH 6.9.2012, Rs C-18/11)	48
6.2.1	Sachverhalt und Verfahrensgang	48
6.2.2	Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs.....	50
6.3	Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH 16.09.2015, 2012/13/0060)	52
6.3.1	Sachverhalt und Verfahrensgang	52
6.3.2	Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs.....	54
6.4	Auswirkungen der Rechtsprechung.....	55
7	Gruppenbesteuerung bei Konzernen mit Drittstaatsbeteiligung.....	57
7.1	Regelung im österreichischen Körperschaftsteuergesetz	57
7.1.1	Drittstaatsgesellschaft als Gruppenmitglied.....	57
7.1.2	Drittstaatsgesellschaft als Gruppenträger.....	58
7.2	Rechtsprechung des europäischen Gerichtshofs <i>Felixstowe Dock und Railway Company</i> (EuGH 1.4.2014, Rs C-80/12)	58
7.2.1	Sachverhalt und Verfahrensgang	58
7.2.2	Entscheidung des europäischen Gerichtshofs	59
7.2.3	Auswirkungen der Rechtsprechung auf Österreich.....	61
8	Anpassung der österreichischen Rechtslage an die Rechtsprechung des europäischen Gerichtshofs	68
8.1	Inländische Enkel- und Urenkelgesellschaften bei „Sandwichstrukturen“	69
8.2	Die inländische „Schwesterngruppe“	70
8.3	Einbeziehung von inländisch beschränkt steuerpflichtigen Einkünften von EU/EWR-Gesellschaften in die steuerliche Unternehmensgruppe.....	73

9	Conclusio	75
	Literaturverzeichnis	78
	Abbildungsverzeichnis	82

Abkürzungsverzeichnis

§	Paragraph
AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz
Abs	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
Art	Artikel
BAO	Bundesabgabenordnung
BFG	Bundesfinanzgericht
BFH	Bundesfinanzhof
BlgNR	Beilage(-n) zu den stenographischen Protokollen des Nationalrats
BMF	Bundesministerium für Finanzen
B-VG	Bundesverfassungsgesetz
BWG	Bankwesengesetz
bzw	beziehungsweise
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
ErläutRV	Erläuterungen zur Regierungsvorlage
EStG	Einkommenssteuergesetz
et al	et alii
EU	Europäische Union
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Union
EWK	Europäischer Wirtschaftsraum
f	folgende
ff	fortfolgende
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung
hA	herrschende Ansicht
hL	herrschende Lehre
Hrsg	Herausgeber
idR	in der Regel
iSd	im Sinne des/der
iVm	in Verbindung mit
iW	im Wesentlichen

iZm	in Zusammenhang mit
KG	Kommanditgesellschaft
KöSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
lit	litera
mA	meiner Ansicht
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
Rn	Randnummer
Rsp	Rechtsprechung
Rs	Rechtssache
Rz	Randziffer
SARL	Société à responsabilité limitée
SE	Societas Europaea
Sp. z o.o.	Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością
StRefG	Steuerreformgesetz
stRsp	ständigen Rechtsprechung
TS	Teilstrich
ua	unter anderem
UGB	Unternehmensgesetzbuch
UmgrStG	Umgründungssteuergesetz
UStG	Umsatzsteuergesetz
VAG	Versicherungsaufsichtsgesetz
VfGH	Verfassungsgerichtshof
vgl	vergleiche
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
Z	Ziffer
zB	zum Beispiel

1 Einleitung

Mit der Einführung der Gruppenbesteuerung im Jahr 2005 wurde die Vollorganschaftsregelung des § 9 KStG 1988 abgelöst. Ziel des Gesetzgebers¹ war es, ein international attraktives Gesamtkonzept zu präsentieren und vor allem die Attraktivität des Steuerstandortes Österreichs zu erhöhen.² Das österreichische Modell der Gruppenbesteuerung sollte die besten Elemente internationaler Gruppenbesteuerungssysteme zusammen führen, insbesondere:

- möglichst breiter Zugang zur Unternehmensgruppe;
- Vereinfachung des Zugangs zur Unternehmensgruppe;
- möglichst einfache Handhabbarkeit;
- Vermeidung von Missbrauchsanfälligkeiten.³

Die österreichische, gesetzliche Regelung der Gruppenbesteuerung muss jedoch den Anforderungen des Gemeinschaftsrechts gerecht werden.⁴ Zwar bilden Gemeinschaftsrecht und österreichisches Recht zwei getrennte Rechtsordnungen, jedoch hat nach der Rsp des EuGH⁵ Gemeinschaftsrecht im Kollisionsfall idR Anwendungsvorrang.⁶ Im österreichischen Stufenbau der Rechtsordnung steht somit unmittelbar anwendbares Unionsrecht nicht nur über den einfachen Bundes- und Landesgesetzen, sondern auch über den Bundes- und Landesverfassungsgesetzen. Dem unmittelbar anwendbaren Unionsrecht übergeordnet sind nur die Grundprinzipien der österreichischen Bundesverfassung. Es handelt sich dabei um das demokratische, republikanische, bundesstaatliche und rechtsstaatliche Prinzip. Solange Unionsrecht nicht den Grundprinzipien der österreichischen Bundesverfassung widerspricht, genießt es somit relativen Anwendungsvorrang vor nationalem Recht. Im Konfliktfall werden nationale, dem Unionsrecht widersprechende Rechtsnormen, idR ohne weiteres unanwendbar, jedoch nicht absolut nichtig.⁷

Insbesondere ist die Niederlassungsfreiheit gemäß Art 49 AEUV zu berücksichtigen, welche Diskriminierungen und Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedsstaates im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates verbietet.⁸ Gemäß Art 54

¹ ErläutRV zum StRefG 2005, 451 BlgNR 22. GP 6.

² Vgl *Starlinger*, ÖStZ 2005, 495.

³ Vgl *Rindler in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker*, Gruppenbesteuerung² § 9 20.

⁴ Vgl *Vock in Renner/Strimitzer/Vock*, KStG³¹ § 9 Rz 42.

⁵ EuGH 15.7.1964, Rs 6/64, *Costa/ENEL*; EuGH 17.12.1970, Rs 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*; EuGH 9.3.1978, Rs 106/77, *Simmenthal II*.

⁶ Vgl *Kruis*, Der Anwendungsvorrang des EU-Rechts in Theorie und Praxis 59 f.

⁷ Vgl *Leidenmühler*, Europarecht³ 35.

⁸ Vgl *Vock in Renner/Strimitzer/Vock*, KStG³¹ § 9 Rz 41; *Kruis*, Der Anwendungsvorrang des EU-Rechts in Theorie und Praxis 174 f; *Rosenberger/Loidl/Moshammer*, SWK 2013, 72.

AEUV sind Gesellschaften, die nach den Vorschriften eines Mitgliedslandes gegründet worden sind und ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Union haben, den natürlichen Personen iSd Art 49 AEUV gleichgestellt.⁹

In den vergangenen Jahren bzw Jahrzehnten waren nationale Gruppenbesteuerungsmodelle immer wieder Anfechtungsgegenstand in Verfahren vor dem EuGH, bei denen die klagenden Parteien Verstöße gegen die Niederlassungsfreiheit bzw die Unionsrechtswidrigkeit einzelgesetzlicher Regelungen geltend gemacht haben. Der EuGH hat dabei richtungsweisende Entscheidungen getroffen, die auch Auswirkungen auf die österreichische Gruppenbesteuerung haben. Auch die österreichischen Höchstgerichte haben im Lichte der Rsp des EuGH in den letzten Jahren Entscheidungen getroffen, welche die Anwendbarkeit des § 9 KStG in der Praxis beeinflussen.

1.1 Zielsetzung der Arbeit

Diese Arbeit wird sich mit der Rsp des EuGH und den Auswirkungen auf das österreichische Gruppenbesteuerungsmodell befassen. Auch wird die inzwischen ergangene Rsp der österreichischen Höchstgerichte analysiert und daraus die notwendigen Schlüsse für eine Anpassung des § 9 KStG gezogen. Insbesondere werden im Rahmen dieser Arbeit folgende Forschungsfragen beantwortet werden:

- Kann eine inländische Enkel- bzw Urenkelgesellschaft, die nicht ausschließlich mit einem unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglied oder Gruppenträger finanziell verbunden ist, entgegen der gesetzlichen Regelung des § 9 Abs 2 KStG, im Rahmen des Anwendungsvorrangs des EU-Rechts Gruppenmitglied sein?
- Kann eine in der EU ansässige Enkelgesellschaft, die über ein in der EU ansässiges Tochterunternehmen als zweite Auslandsebene gehalten wird, entgegen dem gesetzlichen Wortlaut in die Unternehmensgruppe einbezogen werden?
- Können inländische Schwesterngesellschaften, trotz Fehlens eines Gruppenträgers iSd § 9 Abs 3 KStG, im Lichte des Unionsrechts eine steuerliche Unternehmensgruppe bilden bzw eine horizontale Ergebnisverrechnung vornehmen?

⁹ Vgl *Leidenmühler*, *Europarecht*³ 207.

- Sind inländische Einkünfte eines EU/EWR-Gruppenmitglieds, entgegen der gesetzlichen Bestimmung des § 9 Abs 6 Z 6 KStG, im Gruppenergebnis zu berücksichtigen oder ist eine losgelöste Besteuerung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht dieser Gesellschaft erforderlich?

Weiters wird diese Arbeit auch noch auf Konzerne mit Drittstaatsbeteiligung eingehen. Insbesondere wird das Urteil des EuGH vom 1.4.2014, Rs C-80/12, *Felixstowe Dock und Railway Company* behandelt und die Auswirkungen auf die österreichische Gruppenbesteuerung analysiert. In diesem Zusammenhang wird auch die Frage behandelt, ob „Sandwichkonstellationen“ mit teilweiseem Drittstaatsbezug gegen die Niederlassungsfreiheit iSd Art 49 AEUV verstoßen.¹⁰

Abschließend wird im Rahmen dieser Arbeit noch ein Vorschlag erarbeitet, wie der § 9 KStG angepasst werden könnte, um die Unionsrechtskonformität der österreichischen, nationalen Regelung sicherzustellen.

1.2 Aufbau der Arbeit

In einem einführenden Kapitel wird ein Einblick in das aktuelle, österreichische Gruppenbesteuerungsmodell gegeben. Insbesondere werden folgende Begriffe erläutert:

- Gruppenmitglied iSd § 9 Abs 2 KStG und
- Gruppenträger iSd § 9 Abs 3 KStG.

In diesem Kapitel wird auch auf Niederlassungsfreiheit gemäß Art 49 AEUV eingegangen und dargestellt, inwieweit der österreichische Gesetzgeber verpflichtet ist, im Gesetzgebungsprozess die Grundfreiheiten der Europäischen Union, insbesondere die Niederlassungsfreiheit, zu berücksichtigen.

Das nächste Kapitel beschäftigt sich mit der Frage, ob eine Einbeziehung von inländischen Enkel- oder Urenkelgesellschaften bei „Sandwichstrukturen“ möglich ist. Im ersten Schritt wird die aktuelle, österreichische Rechtslage dargestellt. In weiterer Folge wird die korrespondierende Rsp des EuGH analysiert und die Auswirkungen dieser Rsp auf die österreichische, gesetzliche Regelung erläutert.

¹⁰ Vgl Hohenwarther-Mayr, RdW 2015, 333.

Im folgenden Kapitel wird darauf eingegangen, ob die Einbeziehung von EU/EWR-Enkelgesellschaften als zweite Auslandsebene entgegen dem gesetzlichen Wortlaut des § 9 Abs 2 TS 2 KStG möglich ist.

Das nächste Kapitel setzt sich mit der Frage auseinander, ob eine steuerliche Unternehmensgruppe von inländischen „Schwesterngesellschaften“ bei Fehlen eines Gruppenträgers iSd § 9 Abs 3 KStG gebildet werden kann. Es findet eine Analyse der Rsp des EuGH statt und danach werden die Auswirkungen dieser Rsp auf die österreichische Rechtslage analysiert.

Im darauffolgenden Kapitel wird die Einbeziehung von inländisch beschränkt steuerpflichtigen Einkünften von EU/EWR-Gesellschaften in die Unternehmensgruppe behandelt. Zuerst findet eine Analyse der aktuellen, österreichischen Rechtslage statt. Danach wird die Rsp des EuGH und VwGH dargestellt und die Auswirkung auf die österreichische, gesetzliche Regelung analysiert.

Das nächste Kapitel beschäftigt sich mit der Gruppenbesteuerung bei Konzernen mit Drittstaatsbeteiligung. Insbesondere wird die Rsp des EuGH analysiert und Auswirkungen auf die österreichische Gesetzgebung dargestellt.

Im vorletzten Kapitel wird ein Vorschlag erarbeitet, wie § 9 KStG angepasst werden kann, damit die österreichische, nationale Regelung im Einklang mit dem Unionsrecht steht.

Das letzte Kapitel zieht ein Fazit aus den Erkenntnissen, die im Rahmen dieser Arbeit erlangt wurden.

2 Die österreichische Gruppenbesteuerung und die Niederlassungsfreiheit in der Europäischen Union

Die österreichische Gruppenbesteuerung wurde mit dem StRefG 2005 eingeführt und hat dabei das körperschaftsteuerrechtliche Modell der Organschaft abgelöst, womit auch die Eingliederungsvoraussetzungen für die Organschaft weggefallen sind.¹¹ Der Hauptvorteil der Gruppenbesteuerung besteht in der Möglichkeit des Ausgleichs von Gewinnen und Verlusten zwischen finanziell verbundenen Körperschaften für steuerliche Zwecke.¹² Der Verlust ausländischer Gruppenmitglieder und das Einkommen von inländischen Gruppenmitgliedern werden dem Einkommen des beteiligten Gruppenmitglieds bzw Gruppenträgers zugerechnet und schließlich auf Ebene des Gruppenträgers besteuert.¹³ Die Gruppenbesteuerung ist in § 9 KStG geregelt.

2.1 Gruppenträger

Der Gruppenträger bildet die Spitze der steuerlichen Unternehmensgruppe.¹⁴ Auf Ebene des Gruppenträgers werden die steuerlichen Ergebnisse der gesamten Unternehmensgruppe vereinigt. Mit der Vereinigung der steuerlichen Ergebnisse wird die Individualbesteuerung im Konzern überwunden und die Steuerneutralität des Konzernaufbaus erreicht.¹⁵ Wer Gruppenträger einer steuerlichen Unternehmensgruppe sein kann, ist in § 9 Abs 3 KStG 1988 taxativ geregelt.

2.1.1 Inländische unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenträger

Gemäß § 9 Abs 3 TS 1 bis 3 KStG können unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, insbesondere eine österreichische GmbH, AG oder SE, Gruppenträger sein. Gruppenträgereigenschaft haben auch unbeschränkt steuerpflichtige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit iSd VAG 2016 und Kreditinstitute iSd BWG.¹⁶ Andere Körperschaftsteuersubjekte wie Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts, nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Vereine und Privatstiftungen können nicht Gruppenträger sein.¹⁷

¹¹ Vgl. Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Praxiskommentar Gruppenbesteuerung² § 9 Abs 1 KStG K14 f.

¹² Vgl. Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Praxiskommentar Gruppenbesteuerung² § 9 Abs 1 KStG K3; Staringer, ÖStZ 2005, 495.

¹³ Vgl. Jann/Rittsteuer/Schneider in Kofler, UmgrStG⁵ § 9 KStG Rz 3; Vock in Renner/Strimitzer/Vock, KStG³¹ § 9 Rz 111.

¹⁴ Vgl. Vock in Renner/Strimitzer/Vock, KStG³¹ § 9 Rz 111.

¹⁵ Vgl. Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 4; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Praxiskommentar Gruppenbesteuerung² § 9 Abs 1 KStG K104.

¹⁶ Vgl. Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 39.

¹⁷ Vgl. KStR 2013 Rz 1022.

2.1.2 Ausländische beschränkt steuerpflichtige Gruppenträger

Gruppenträger können auch ausländische, beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften sein, wenn sie eine in Anlage 2 zum EStG aufgelistete Rechtsform besitzen oder Gesellschaften mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung im EU/EWR-Raum, die den inländischen gruppenträgerfähigen Körperschaften vergleichbar sind. Jedoch müssen solche Körperschaften zusätzlich einen inländischen Anknüpfungspunkt aufweisen.¹⁸ § 9 Abs 3 vierter TS KStG sieht als weiteres Tatbestandsmerkmal vor, dass eine Zweigniederlassung dieser ausländischen Körperschaften im österreichischen Firmenbuch eingetragen sein muss und auch die Beteiligungen an den Gruppenmitgliedern zum Betriebsvermögen der inländischen Zweigniederlassung gehören müssen.¹⁹ Inwieweit diese gesetzliche Regelung im Einklang mit dem Unionsrecht ist, wird im Kapitel 5 analysiert.

2.1.3 Doppelt ansässige ausländische Gruppenträger

Eine doppelte Ansässigkeit bzw uneingeschränkte Steuerpflicht einer Körperschaft in mehreren Staaten liegt dann vor, wenn das Welteinkommen dieser Körperschaft nicht nur in Österreich der Besteuerung unterliegt, sondern auch in einem anderen Staat. Eine doppelt ansässige Körperschaft muss als inländischen Anknüpfungspunkt auch mit einer Zweigniederlassung im österreichischen Firmenbuch eingetragen und die Beteiligung an Gruppenmitgliedern dieser Zweigniederlassung zuzurechnen sein, um Gruppenträger sein zu können.²⁰

2.1.4 Beteiligungsgemeinschaften

Auch Beteiligungsgemeinschaften (durch eine Personengesellschaft, als Beteiligungssyndikat oder im Wege der gemeinsamen Kontrolle), an denen ausschließlich die in den Kapitel 2.1.1 – 2.1.3 genannten Körperschaften beteiligt sind, können Gruppenträger sein.²¹

¹⁸ Vgl Vock in Renner/Strimitzer/Vock, KStG³¹ § 9 Rz 133 f; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Praxiskommentar Gruppenbesteuerung² § 9 Abs 1 KStG K107 f.

¹⁹ Vgl KStR 2013 Rz 1023.

²⁰ Vgl Urtz in Achatz/Kirchmayr, KStG¹ § 9 Rz 106-108.

²¹ Vgl Jann/Rittsteuer/Schneider in Kofler, UmgrStG⁵ § 9 KStG Rz 5; Vock in Renner/Strimitzer/Vock, KStG³¹ § 9 Rz 162 f.

2.2 Gruppenmitglied

Gruppenmitglieder sind jene Körperschaften, die unter dem Gruppenträger in der Unternehmensgruppe vereinigt sind.²² Welche Körperschaften als Gruppenmitglied einer Unternehmensgruppe in Frage kommen, ist in § 9 Abs 2 KStG 1988 taxativ aufzählend geregelt.

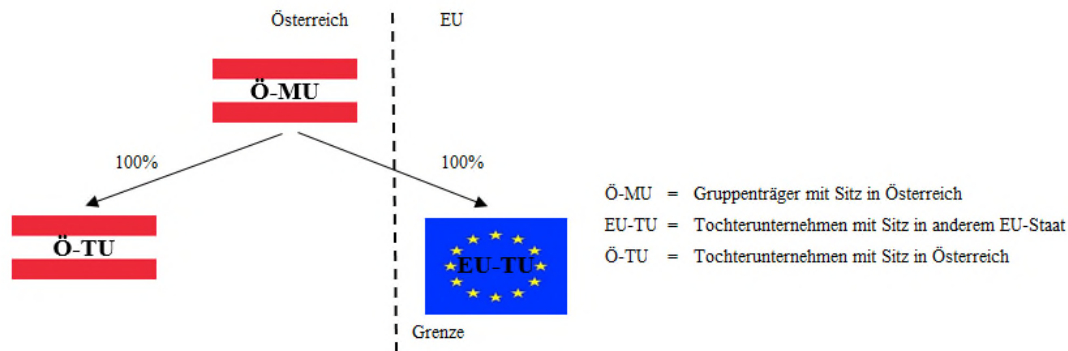


Abbildung 1: Gruppenmitglieder

2.2.1 Inländische unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder

Gemäß § 9 Abs 2 TS 1 KStG können unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, insbesondere eine österreichische GmbH, AG oder SE, Gruppenmitglied sein. Auch Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, welche rechnungslegungspflichtig sind, können als Gruppenmitglied einer Unternehmensgruppe beitreten. Inländische unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder können in Form einer Beteiligungskörperschaft (dh an ihnen besteht eine Beteiligung), jedoch auch als beteiligte Körperschaft (dh sie halten eine finanzielle Verbindung an anderen Gruppenmitgliedern) auftreten.²³

2.2.2 Ausländische Körperschaften als Gruppenmitglieder

Gruppenmitglieder können nach § 9 Abs 2 TS 2 KStG auch nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften sein, wenn sie

- mit einer österreichischen gruppenmitgliedsfähigen Form vergleichbar und in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder in einem Staat ansässig sind, mit dem umfassende Amtshilfe besteht und
- ausschließlich mit dem Gruppenträger oder unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern finanziell verbunden sind.²⁴

²² Vgl Vock in Renner/Strimitzer/Vock, KStG³¹ § 9 Rz 62; KStR 2013 Rz 1006.

²³ Vgl Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 22-23; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Praxiskommentar Gruppenbesteuerung² § 9 Abs 1 KStG K76 f.

²⁴ Vgl KStR 2013 Rz 1012.

Ein nicht unbeschränkt steuerpflichtiges Gruppenmitglied kann somit als Beteiligungskörperschaft, jedoch nicht als beteiligte Körperschaft fungieren. Nur die erste Auslandsebene wird nach dem Willen des Gesetzgebers Teil der österreichischen Unternehmensgruppe.²⁵ Die Gruppenzugehörigkeit von Tochtergesellschaften von ausländischen Gruppenmitgliedern ist ausgeschlossen.²⁶ Inwieweit diese gesetzliche Regelung im Einklang mit dem Unionsrecht ist, wird im Kapitel 3 und 4 dargestellt.

2.3 Finanzielle Verbindung

Voraussetzung für die Gruppenbildung zwischen Körperschaften ist, dass eine Körperschaft mit einer übergeordneten Körperschaft ausreichend finanziell verbunden ist. Die finanzielle Verbindung muss während des gesamten Wirtschaftsjahres vorliegen und kann in folgender Weise erfolgen:

- a) Unmittelbare finanzielle Verbindung: Die beteiligte Körperschaft hält mehr als 50% des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte an einer Körperschaft.
- b) Mittelbare finanzielle Verbindung über Personengesellschaften: Die beteiligte Körperschaft hält mittelbar über eine zwischengeschaltete Personengesellschaft oder zusammen mit einer unmittelbaren Beteiligung mehr als 50% am Nennkapital und der Stimmrechte.
- c) Mittelbare finanzielle Verbindung über Kapitalgesellschaften: Die beteiligte Körperschaft hält mittelbar über eine Kapitalgesellschaft oder zusammen mit einer unmittelbaren Beteiligung mehr als 50% am Nennkapital und der Stimmrechte.
- d) Beteiligungsgemeinschaft: Auf Gruppenträgerebene kann die finanzielle Verbindung auch durch eine Beteiligungsgemeinschaft hergestellt werden.²⁷

2.4 Ergebniszurechnung

Zunächst hat jedes Gruppenmitglied nach § 9 Abs 6 Z 1 KStG sein steuerliches Ergebnis unabhängig von den anderen Gruppenmitgliedern zu ermitteln.²⁸ Inländische Gruppenmitglieder rechnen das gesamte Einkommen dem unmittelbar oder mittelbar ausreichend finanziell betei-

²⁵ Vgl. Wiesner/Kirchmayr/Mayr, *Praxiskommentar Gruppenbesteuerung*² § 9 Abs 1 KStG K76 f.

²⁶ Vgl. Jann/Rittsteuer/Schneider in Kofler, *UmgrStG*⁵ § 9 KStG Rz 7; Vock in Renner/Strimitzer/Vock, *KStG*³¹ § 9 Rz 102.

²⁷ Vgl. Jann/Rittsteuer/Schneider in Kofler, *UmgrStG*⁵ § 9 KStG Rz 14; Urtz in Achatz/Kirchmayr, *KStG*¹ § 9 Rz 119-123; Vock in Renner/Strimitzer/Vock, *KStG*³¹ § 9 Rz 103 f.

²⁸ Vgl. Vock in Renner/Strimitzer/Vock, *KStG*³¹ § 9 Rz 391.

ligten Gruppenmitglied oder Gruppenträger zu.²⁹ Ausländische Gruppenmitglieder können dem übergeordneten Gruppenmitglied oder Gruppenträger nur Verluste, jedoch mangels Besteuerungsrecht keine Gewinne, zurechnen. Der Verlustzurechnung erfolgt anteilig, im Ausmaß aller unmittelbaren Beteiligungen.³⁰

Die Unionsrechtskonformität dieser gesetzlichen Regelung wird im Kapitel 6 behandelt.

2.5 Die Niederlassungsfreiheit in der Europäischen Union

In der EU gibt es vier Grundfreiheiten, die allesamt die Beseitigung von Binnenmarkthemmnissen zu Inhalt haben. Eine Grundfreiheit ist die Personenverkehrsfreiheit, welche sich aus der Arbeitnehmerfreizügigkeit und der Niederlassungsfreiheit zusammensetzt. Während die Arbeitnehmerfreizügigkeit abhängige Beschäftigte bzw unselbstständige Erwerbstätige betrifft, ist die Niederlassungsfreiheit iZm selbstständigen Tätigkeiten zu berücksichtigen.³¹

2.5.1 Bedeutung und Schutzbereich

Bei der Niederlassungsfreiheit, die im Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) in Art 49 ff geregelt ist, handelt es sich um primäres Unionsrecht. Primäres Unionsrecht verdrängt nach der stRsp des EuGH³² im Konfliktfall idR nationales Recht.³³ Dies hat auch der österreichische VfGH, jedoch nicht ohne Vorbehalt, anerkannt. Ein Kontrollvorbehalt besteht jedenfalls in Bezug auf die „Grundprinzipien“ des österreichischen Verfassungsrechts.³⁴

Die Niederlassungsfreiheit verbietet Diskriminierungen und Beschränkungen der freien Niederlassung von Staatsangehörigen eines Mitgliedsstaates im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates. Vom Schutzbereich umfasst sind die Aufnahme und Ausübung selbstständiger Tätigkeiten jeder Art, die Gründung von Unternehmen und die Errichtung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften im Hoheitsgebiet jedes anderen Mitgliedstaates. Sofern iZm dem Erwerb von Beteiligungen ein gewisser Einfluss auf Entscheidungen

²⁹ Vgl KStR 2013 Rz 1059.

³⁰ Vgl Urtz in Achatz/Kirchmayr, KStG¹ § 9 Rz 239; Vock in Renner/Strimitzer/Vock, KStG³¹ § 9 Rz 541.

³¹ Vgl Rosenberger/Loidl/Moshammer, SWK 2013, 72; Leidenmühler, Europarecht³ 206 f.

³² EuGH 15.7.1964, Rs 6/64, *Costa/ENEL*; EuGH 17.12.1970, Rs 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*; EuGH 9.3.1978, Rs 106/77, *Simmenthal II*.

³³ Vgl Rosenberger/Loidl/Moshammer, SWK 2012, 936; Kruis, Der Anwendungsvorrang des EU-Rechts in Theorie und Praxis 112; Leidenmühler, Europarecht³ 32 f.

³⁴ Vgl Kruis, Der Anwendungsvorrang des EU-Rechts in Theorie und Praxis 59 f.

der Gesellschaft ermöglicht wird, ist auch dieser Sachverhalt vom Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit umfasst.³⁵

2.5.2 Voraussetzungen

Ein grenzüberschreitender Sachverhalt innerhalb der EU ist Voraussetzung für die Anwendung der Niederlassungsfreiheit. Nur Angehörige eines Mitgliedsstaates der EU können sich auf die Vorschriften der AEUV über die Niederlassungsfreiheit berufen. Nach Art 54 AEUV sind Gesellschaften, die nach den Vorschriften eines Mitgliedslandes gegründet worden sind und ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Union haben, den natürlichen Personen iSd Art 49 AEUV gleichgestellt.³⁶

2.5.3 Grundfreiheitsprüfung des Europäischen Gerichtshofs

Liegt ein steuerlicher Sachverhalt einer natürlichen oder juristischen Person mit grenzüberschreitendem Bezug innerhalb der EU vor, überprüft der EuGH, ob ein Eingriff in den Schutzbereich von Grundfreiheiten gegeben ist. Eine Gleichbehandlung von vergleichbaren Sachverhalten innerhalb der EU ist geboten.³⁷ Nationale, steuerliche Regelungen werden vom EuGH nach folgendem Schema auf Unionsrechtskonformität überprüft:

- Legitimer Rechtfertigungsgrund: Im ersten Schritt überprüft der EuGH, ob für einen Grundrechtseingriff eine Rechtfertigung vorliegt. Die AEUV erlaubt Beschränkungen ausdrücklich für die Ziele öffentliche Ordnung, Sicherheit und Gesundheit. Es handelt sich hierbei um geschriebene Rechtfertigungsgründe. Nach der Rsp³⁸ und Rechtsfortbildung des EuGH können jedoch auch ungeschriebene Rechtfertigungsgründe, wie beispielsweise zwingende Gründe des Allgemeininteresses, im Zuge der kontinuierlichen Weiterentwicklung des Gemeinschaftsrechts als Rechtfertigung herangezogen werden. Man spricht diesbezüglich von der „rule of reason“.³⁹

Im Steuerrecht wurden durch den EuGH als qualifizierte Rechtfertigungsgründe bereits die Vermeidung von Steuerumgehung oder Steuerflucht, die Kohärenz des Steuersystems, die Steuerkontrolle sowie die Gleichmäßigkeit der Besteuerung anerkannt.⁴⁰

- Verhältnismäßigkeit: Weiters überprüft der EuGH, ob die konkrete steuerliche Maßnahme zur Erreichung des angepeilten Ziels notwendig und geeignet ist. Die Maß-

³⁵ Vgl. *Rosenberger/Loidl/Moshammer*, SWK 2013, 72; *Leidenmühler*, *Europarecht*³ 206 f.

³⁶ Vgl. *Rosenberger/Loidl/Moshammer*, SWK 2013, 72; *Leidenmühler*, *Europarecht*³ 207 f.

³⁷ Vgl. *Rosenberger/Loidl/Moshammer*, SWK 2012, 936.

³⁸ EuGH 30.11.1995, Rs C-55/94, *Gebhard*.

³⁹ Vgl. *Englisch in Schaumburg/Englisch*, *Europäisches Steuerrecht* Rz 7.199 f.

⁴⁰ Vgl. *Rosenberger/Loidl/Moshammer*, SWK 2012, 936.

nahme darf auch nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung des Ziels erforderlich ist.

- Folgerichtige Ausgestaltung: Im letzten Schritt überprüft der EuGH, ob die nationale Regelung bestrebt ist, den legitimierenden Regelungszweck der beschränkenden Norm in kohärenter und systematischer Weise zu erreichen.⁴¹

2.5.4 Niederlassungsfreiheit im Zusammenhang mit der steuerlichen Unternehmensgruppe

Die Niederlassungsfreiheit iSd Art 49 ff AEUV könnte dadurch verletzt sein, dass eine inländische Enkel- bzw Urenkelgesellschaft, welche nicht ausschließlich mit einem unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglied oder Gruppenträger verbunden ist, nach der gesetzlichen Regelung des § 9 Abs 2 KStG nicht Gruppenmitglied sein kann.⁴² Auch die Beschränkung der Zugehörigkeit zur Unternehmensgruppe von EU/EWR-Tochtergesellschaften auf die erste Auslandsebene erscheint unionsrechtlich bedenklich.⁴³ Eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit könnte auch darin liegen, dass eine inländische Schwersterngruppe, die keinen Gruppenträger iSd § 9 Abs 3 KStG hat, keine steuerliche Unternehmensgruppe bilden bzw horizontale Ergebnisverrechnung vornehmen darf.⁴⁴ Weiters könnte die Niederlassungsfreiheit dadurch verletzt sein, dass es der österreichische Gesetzgeber nicht vorgesehen hat, inländische Einkünfte ausländischer Gruppenmitglieder im Rahmen der Gruppenbesteuerung zu berücksichtigen.⁴⁵

Diese potenziellen Verletzungen der Niederlassungsfreiheit werden in den nachfolgenden Kapiteln im Lichte der Rsp des EuGH und auch der österreichischen Verwaltungsgerichte analysiert.

⁴¹ Vgl *Englisch* in *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht Rz 7.199.

⁴² Vgl *Tumpel* in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler*, Gruppenbesteuerung 95; *Haunold/Tumpel/Widhalm*, SWI 2014, 386.

⁴³ Vgl *Vock* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG³¹ § 9 Rz 104; *Demschner/Stefaner*, SWI 2009, 9.

⁴⁴ Vgl *Vock* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG³¹ § 9 Rz 149; *Pinetz/Stefaner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 9 Rz 61.

⁴⁵ Vgl *Rzeszut/Riegler*, SWK 2015, 1494.

3 Die Einbeziehung von inländischen Enkel- und Urenkelgesellschaften bei „Sandwichstrukturen“

Eine grenzüberschreitende Sandwich-Konzernstruktur liegt vor, wenn eine inländische Muttergesellschaft über eine gebietsfremde, nicht unbeschränkt steuerpflichtige Tochtergesellschaft Anteile an einer inländischen Enkel- oder Urenkelgesellschaft hält.

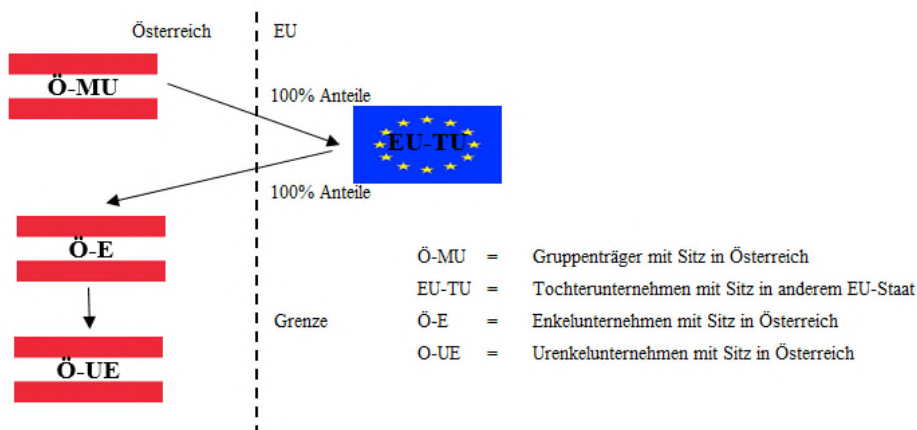


Abbildung 2: Grenzüberschreitende „Sandwich-Konzernstruktur“

3.1 Regelung im österreichischen Körperschaftsteuergesetz

Gruppenmitglied iSd § 9 Abs 2 KStG können insbesondere inländische, unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und auch, unter gewissen Voraussetzungen, nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften sein.⁴⁶ Nach dem Gesetzeswortlaut des § 9 KStG ist jedoch die Aufnahme einer österreichischen Enkelgesellschaft in die steuerliche Unternehmensgruppe, die über eine ausländische Tochtergesellschaft gehalten wird, nicht zulässig, weil nach § 9 Abs 2 TS 1 KStG die beteiligte Körperschaft eine inländische Körperschaft sein muss. Der Gesetzeswortlaut der österreichischen Regelung verbietet somit, dass eine inländische Enkelgesellschaft, die von einer ausländischen Tochtergesellschaft gehalten wird, Gruppenmitglied sein kann.⁴⁷

3.2 Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs

Der EuGH hat sich bereits bei zwei Entscheidungen⁴⁸ mit der Frage befasst, ob die Möglichkeit einer Einbeziehung von über ausländischen Tochtergesellschaften gehaltenen inländi-

⁴⁶ Vgl. Novosel in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker, Gruppenbesteuerung² § 9 Rz 3.

⁴⁷ Vgl. Vock in Renner/Strimitzer/Vock, KStG³¹ § 9 Rz 105; Mamut/Schilcher, taxlex 2009, 13.

⁴⁸ EuGH 27.11.2008, Rs C-418/07, Papillon und EuGH 12.6.2014, Rs C-39/13 und C-41/13, SCA und MSA.

schen Einzelgesellschaften in Gruppenbesteuerungssysteme im Lichte der Niederlassungsfreiheit bestehen muss.⁴⁹

3.2.1 Die Rechtssache *Papillon* (EuGH 27.11.2008, Rs C-418/07)

Mit der Entscheidung vom 27.11.2008, Rs C-418/07, hat der EuGH die Vereinbarkeit der französischen Gruppenbesteuerung mit der Niederlassungsfreiheit beurteilt.⁵⁰

3.2.1.1 Sachverhalt und Verfahrensgang

Folgender Sachverhalt lag dem Urteil zugrunde: Im Zeitraum von 1.1.1989 bis 31.12.1991 hatte die Gesellschaft *Papillon* mit Sitz in Frankreich 100% Anteile an der niederländischen Gesellschaft APC BV, welche wiederum zu 99,99% an der Gesellschaft Kiron SARL mit Sitz in Frankreich beteiligt war. Während die Tochtergesellschaft somit in den Niederlanden ansässig war, befanden sich Mutter- und Enkelgesellschaft in Frankreich.⁵¹

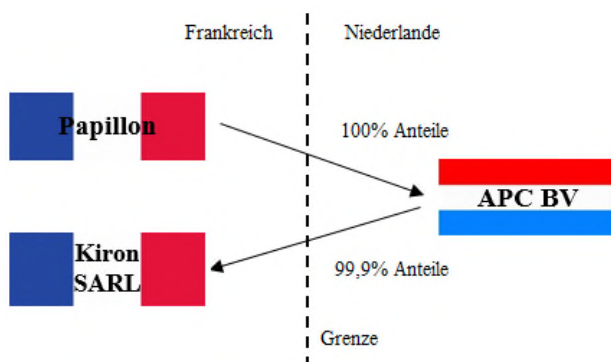


Abbildung 3: „Sandwich-Konzernstruktur“ Rs *Papillon*

In diesem Zusammenhang wollte *Papillon* im Rahmen des französischen Gruppenbesteuerungsmodells der „steuerlichen Integration“ zwischen den französischen Gesellschaften eine steuerliche Gruppe iSd Art 223 A bis 223 F des code général des impôts bilden, um Gewinne und Verluste im Konzern verrechnen zu können.⁵²

Das französische Gruppenbesteuerungsmodell weist einige Gemeinsamkeiten mit der österreichischen Regelung des § 9 KStG auf. Die französische Konzernmutter kann insbesondere frei wählen, welche Konzerngesellschaften in die steuerliche Unternehmensgruppe einbezogen werden sollen. Voraussetzung ist jedoch eine mittelbare oder unmittelbare Beteiligung iHv 95% über andere an der steuerlichen Integration teilnehmenden Körperschaften an der

⁴⁹ Vgl. Haunold/Tumpel/Widhalm, SWI 2009, 152.

⁵⁰ Vgl. Tumpel in Kirchmayr/Mayr/Hirschler, Gruppenbesteuerung 95.

⁵¹ Vgl. EuGH 27.11.2008, Rs C-418/07, *Papillon*, Rn 7.

⁵² Vgl. Haunold/Tumpel/Widhalm, SWI 2009, 152.

einzubeziehenden Körperschaft. Die einzelnen, einbezogenen Gesellschaften ermitteln im ersten Schritt ihr individuelles, steuerliches Ergebnis, welches in weiterer Folge der Konzernmutter zu 100% zugerechnet wird. Auf Ebene der Konzernmutter findet eine Verrechnung der Gewinne und Verluste der gesamten Gruppenmitglieder statt. Mit dem Gruppenergebnis ist die Konzernmutter steuerpflichtig.⁵³

Die französische Finanzverwaltung hat die Einbeziehung der Kiron SARL mit Sitz in Frankreich in die steuerliche Unternehmensgruppe mit der Begründung untersagt, dass die Herstellung der erforderlichen Beteiligung über eine ausländische Tochtergesellschaft nicht zulässig sei. Gegen dieses Urteil hat *Papillon* Klage erhoben und ist bis vor das französische Höchstgericht in Steuersachen gezogen, welches das Verfahren ausgesetzt und dem EuGH folgende zwei Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt hat:⁵⁴

- a) Stellt es eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar, wenn die Rechtsvorschriften eines Mitgliedsstaates eine Gruppenbesteuerungsregelung vorsehen, welche auf eine in diesem Mitgliedsstaat ansässige Muttergesellschaft, die gleichfalls in diesem Staat ansässige Tochter- und Enkelgesellschaft hält, Anwendung findet, jedoch nicht auf eine solche Muttergesellschaft, wenn ihre gebietsansässige Enkelgesellschaft über eine Tochtergesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedsstaat gehalten wird?⁵⁵
- b) Falls eine gesetzliche Regelung, wie die unter a) angeführte, eine Beschränkung darstellt, kann eine solche Regelung sachlich gerechtfertigt werden?⁵⁶

3.2.1.2 Entscheidung des europäischen Gerichtshofs

Vorweg hat der EuGH in seiner Beurteilung nochmals klargestellt, dass es in seiner Entscheidung einzig um die Frage geht, ob die steuerliche Integration schon deshalb versagt werden darf, weil die Tochtergesellschaft ihren Sitz in einem anderen Mitgliedsstaat hat. Gegenstand der Entscheidung des EuGH ist somit nicht, ob die niederländische Tochtergesellschaft in eine steuerliche Unternehmensgruppe aufgenommen werden darf.⁵⁷

Der EuGH hat entschieden, dass eine gesetzliche Regelung gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt, die verbietet, dass eine inländische Enkelgesellschaft im Rahmen des französischen

⁵³ Vgl. *Mamut/Schilcher*, taxlex 2009, 13.

⁵⁴ Vgl. *Haunold/Tumpel/Widhalm*, SWI 2009, 152.

⁵⁵ Vgl. EuGH 27.11.2008, Rs C-418/07, *Papillon*, Rn 13.

⁵⁶ Vgl. *Haunold/Tumpel/Widhalm*, SWI 2009, 152; EuGH 27.11.2008, Rs C-418/07, *Papillon*, Rn 13.

⁵⁷ Vgl. *Mamut/Schilcher*, taxlex 2009, 13.

Gruppenbesteuerungsmodells nicht einbezogen werden darf, weil sie über eine niederländische Tochtergesellschaft gehalten wird.⁵⁸

Die Entscheidung des EuGH ist m.A. auch sachgerecht, weil die Vergleichbarkeit des rein innerstaatlichen Sachverhalts mit einem Sachverhalt mit Gemeinschaftsbezug, eine Diskriminierung aufwirft, die weder durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt noch erforderlich ist, um ein im öffentlichen Interesse gelegenes Ziel zu erreichen. Somit benachteiligen die im Ausgangsverfahren fraglichen Bestimmungen Sachverhalte mit Gemeinschaftsbezug gegenüber rein innerstaatlichen Sachverhalten aus steuerlicher Sicht und stellen eine verbotene Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar.⁵⁹

3.2.2 Die Rechtssache *SCA Group Holding* (EuGH 12.6.2014, Rs C-39/13) und *MSA International Holdings* (EuGH 12.6.2014, Rs C-41/13)

Mit dem Urteil vom 12.6.2014 zu den verbundenen Rs C-39/13 und C-41/13 hat der EuGH die Vereinbarkeit der niederländischen Gruppenbesteuerung mit der Niederlassungsfreiheit gemäß Art 49 AEUV und 54 AEUV beurteilt.

3.2.2.1 Sachverhalt und Verfahrensgang

Sowohl die SCA Group Holding als auch die MSA International Holdings hatten ihren Sitz in den Niederlanden. Beiden Gesellschaften hielten über in anderen Mitgliedsstaaten ansässige Zwischengesellschaften Beteiligungen an ebenfalls in den Niederlanden ansässigen Enkel- und Urenkelgesellschaften.⁶⁰

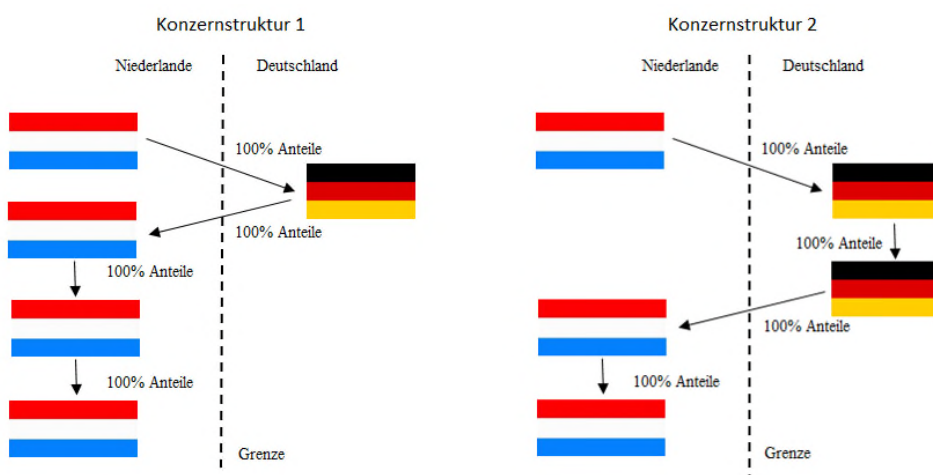


Abbildung 4: „Sandwich-Konzernstrukturen“ *SCA und MSA*

⁵⁸ Vgl. Puchner/Tüchler, SWK 2013, 649.

⁵⁹ Vgl. Vock in Renner/Strimitzer/Vock, KStG³¹ § 9 Rz 106/1; Haunold/Tumpel/Widhalm, SWI 2009, 152.

⁶⁰ Vgl. Schimmer, ÖStZ 2014, 458; EuGH 12.6.2014, C-39/13, C-40/13, C-41/13, *SCA Group Holding BV*, Rn 5-7.

Die SCA und MSA beantragten im Rahmen des niederländischen Gruppenbesteuerungsregimes für sich und die jeweiligen Tochter- bzw (Ur-)Enkelgesellschaften mit Sitz in den Niederlanden die Anerkennung als steuerliche Einheiten für Gewinn- und Verlustausgleichszwecke.⁶¹ Die niederländische Finanzverwaltung lehnte die Anträge auf Anerkennung der steuerlichen Einheit mit dem Argument ab, dass die Zwischengesellschaften weder in den Niederlanden ansässig sind, noch Betriebsstätten hatten. Im Rechtsmittelverfahren hat das zuständige Gericht die Rs dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt.⁶² Das niederländische Gericht wollte iW wissen, ob Rechtsvorschriften eines Mitgliedsstaates dem Art 49 iVm Art 54 AEUV widersprechen, nach denen eine gebietsansässige Muttergesellschaft mit einer gebietsansässigen (Ur-)Enkelgesellschaft einer steuerlichen Einheit bilden kann, wenn diese über gebietsansässige Zwischengesellschaften gehalten werden, jedoch eine steuerliche Einheit nicht gebildet werden kann, wenn (Ur-)Enkelgesellschaften über gebietsfremde Gesellschaften gehalten werden, welche in diesem Mitgliedsstaat keine Betriebsstätte haben.⁶³

3.2.2.2 *Entscheidung des europäischen Gerichtshofs*

Der EuGH ist in seiner Entscheidung zum Entschluss gekommen, dass die niederländische gesetzliche Regelung gegen die Niederlassungsfreiheit gemäß Art 49 iVm 54 AEUV verstößt. Dass nach niederländischem Recht die Inanspruchnahme der steuerlichen Einheit für im Inland ansässige (Ur-)Enkelgesellschaften nur dann geltend gemacht werden kann, wenn die Zwischengesellschaften ebenfalls in den Niederlanden ansässig sind oder Betriebsstätten in den Niederlanden hat, führt zu einer Ungleichbehandlung zwischen einem rein niederländischen Sachverhalt versus einen grenzüberschreitenden, europäischen Sachverhalt.⁶⁴ Da der grenzüberschreitende Sachverhalt gegenüber dem rein innerstaatlichen Sachverhalt steuerlich benachteiligt ist, handelt es sich um eine verbotene Beschränkung, welche gegen zwingendes EU-Recht verstößt.⁶⁵

Die Rechtfertigungsgründe „fehlende Vergleichbarkeit“ und „zwingende Gründe des Allgemeininteresses“, die von der niederländischen Finanzverwaltung im Rahmen des Verfahrens vor dem EuGH vorgebracht wurden, wurden vom EuGH abgelehnt. Bezüglich der Vergleichbarkeit hat der EuGH festgehalten, dass die in Rede stehenden Bestimmungen des niederlän-

⁶¹ Vgl. Haunold/Tumpel/Widhalm, SWI 2014, 386.

⁶² Vgl. Tratlehner, SWI 2014, 559.

⁶³ Vgl. Schimmer, ÖStZ 2014, 458; EuGH 12.6.2014, C-39/13, C-40/13, C-41/13, *SCA Group Holding BV*, Rn 12-18.

⁶⁴ Vgl. Schimmer, ÖStZ 2014, 458.

⁶⁵ Vgl. EuGH 12.6.2014, C-39/13, C-40/13, C-41/13, *SCA Group Holding BV*, Rn 29; Vock in Renner/Strimitzer/Vock, KStG³¹ § 9 Rz 106/1.

dischen Körperschaftsteuergesetzes das Ziel haben, die Möglichkeit einer steuerlichen Konsolidierung der Ergebnisse von Mutter-, Tochter- und Enkelgesellschaften zu eröffnen. Dieses Ziel lässt sich jedoch sowohl in der Konstellation erreichen, wenn eine im Inland ansässige Enkelgesellschaft über eine gebietsansässige Tochtergesellschaft gehalten wird, als auch in der Situation, wenn die Tochtergesellschaft ihren Sitz in einem anderen Mitgliedsstaat hat.⁶⁶ Da die Inanspruchnahme der steuerlichen Einheit für die Mutter- und Enkelgesellschaften in beiden Sachverhalten angestrebt wird, sind beide Situationen objektiv vergleichbar. Der Rechtfertigungsgrund der „fehlenden Vergleichbarkeit“ ist somit abzulehnen.⁶⁷

Der EuGH hat auch festgehalten, dass die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nicht aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden kann. Der Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Kohärenz des Steuersystems wurde abgelehnt, weil das niederländische Steuerrecht die doppelte Verlustberücksichtigung innerhalb der steuerlichen Einheit mit der „Freistellung der Beteiligung“ verhindert.⁶⁸ Durch die Freistellung der Beteiligung bleiben bei der Gewinnermittlung die Gewinne oder Verluste aus dem Besitz, der Erwerb und/oder die Veräußerung einer Beteiligung außer Ansatz. Dieses System ist so ausgestaltet, dass eine gebietsansässige Muttergesellschaft den Verlust der Beteiligung an ihrer Tochtergesellschaft nicht berücksichtigen kann. Dies gilt auch, wenn die Tochtergesellschaft ihren Sitz in einem anderen Mitgliedsstaat der EU hat. Durch die niederländische Regelung kann somit kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem steuerlichen Vorteil der steuerlichen Einheit und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung festgestellt werden.⁶⁹

3.3 Auswirkungen der Rechtsprechung auf Österreich

Wie bereits im Kapitel 3.1 dargestellt, gehen die überwiegende hM⁷⁰ und Finanzverwaltung⁷¹ nach dem eindeutigen Wortlaut des § 9 Abs 2 Satz 1 KStG davon aus, dass eine inländische Enkelgesellschaft, die mehrheitlich von einem ausländischen Tochterunternehmen gehalten wird, nach aktueller Gesetzeslage nicht in die steuerliche Gruppe iSd § 9 KStG einbezogen werden kann. Ein ausländisches Tochterunternehmen, das an einer inländischen Tochtergesellschaft selbst unmittelbar zu mehr als 50% beteiligt ist, würde nämlich selbst zur beteilig-

⁶⁶ Vgl. EuGH 12.6.2014, C-39/13, C-40/13, C-41/13, *SCA Group Holding BV*, Rn 35.

⁶⁷ Vgl. *Haunold/Tumpel/Widhalm*, SWI 2014, 386.

⁶⁸ Vgl. *Tratlehner*, SWI 2014, 559.

⁶⁹ Vgl. *Haunold/Tumpel/Widhalm*, SWI 2014, 386.

⁷⁰ *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG¹ § 9 Tz 63 f; *Novosel* in *Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker*, Gruppenbesteuerung² § 9 Rz 1014; *Pinetz/Stefaner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 9 Rz 26.

⁷¹ Vgl. KStR 2013 Rz 1014.

ten Körperschaft werden, in dem eine finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 TS 1 KStG hergestellt wird.⁷²

Insbesondere die niederländische Regelung, die der Entscheidung des EuGH⁷³ in der Rs *SCA Group Holding BV* zugrunde liegt, ist dem österreichischen § 9 KStG sehr ähnlich. Auch nach der österreichischen Rechtslage bleiben Veräußerungsgewinne- und Verluste, sowie sonstige Wertänderungen aus internationalen Schachtelbeteiligungen, sofern nicht von der Option des § 10 Abs 3 Z 1 KStG Gebrauch gemacht wird, außer Ansatz. Weiters sind Veräußerungsverluste hinsichtlich von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern und Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert nach § 9 Abs 7 KStG, unter dem Gesichtspunkt der Vermeidung einer mehrfachen Verlustberücksichtigung, nicht abzugsfähig. Somit würde auch der Rechtfertigungsgrund Wahrung der Kohärenz des Steuersystems der österreichischen Finanzverwaltung beim EuGH abgewiesen werden.⁷⁴

Da eine Einbeziehung von inländischen Einzelgesellschaften in eine Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG, die mittelbar über eine ausländische Tochtergesellschaft gehalten werden, aufgrund des Sitzes der Zwischengesellschaft nicht möglich ist, während eine Einbeziehung von inländischen Einzelgesellschaften, die über eine österreichische Tochtergesellschaft gehalten werden, erlaubt ist, verstößt die aktuelle, österreichische Rechtslage gegen das Gemeinschaftsrecht. Es liegt somit eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vor, wenn aufgrund der Gründung einer EU-Tochtergesellschaft eine inländische Einzelgesellschaft nicht uneingeschränkt in die österreichische, steuerliche Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG einbezogen werden kann.⁷⁵

Weil diese gesetzliche Regelung jedoch, wie in den vorangegangenen Kapiteln dargestellt, nicht im Einklang mit dem Unionsrecht steht, teilt die Finanzverwaltung mittlerweile die Ansicht, dass es unzulässig ist, die Zurechnung der Ergebnisse einer inländischen Einzelgesellschaft zum inländischen Mutterunternehmen zu verwehren.⁷⁶ In der Praxis der Finanzverwaltung wird der § 9 Abs 2 erster TS KStG dahingehend verdrängt, dass die Ergebnisse inländischer Einzelgesellschaften, die über ein in einem anderen Mitgliedsstaat ansässiges Gruppen-

⁷² Vgl Vock in Renner/Strimitzer/Vock, KStG³¹ § 9 Rz 105; Mamut/Schilcher, taxlex 2009, 13.

⁷³ EuGH 12.6.2014, C-39/13, C-40/13, C-41/13, *SCA Group Holding BV*.

⁷⁴ Vgl Schimmer, ÖStZ 2014, 458.

⁷⁵ Vgl Tumpel in Kirchmayr/Mayr/Hirschler, Gruppenbesteuerung 99; Mamut/Schilcher, taxlex 2009, 13.

⁷⁶ Vgl KStR 2013 Rz 1014; Pinetz/Spies, GES 2014, 470.

mitglied gehalten werden, in die Unternehmensgruppe einbezogen werden.⁷⁷ Der Einbezug der Ergebnisse der inländischen Einzelgesellschaft führt nach Ansicht der Finanzverwaltung⁷⁸ jedoch nicht zu einer Vollmitgliedschaft der einbezogenen Gesellschaft.⁷⁹ Das BMF begründet seine Ansicht damit, dass aus den Ausführungen des EuGH in der Rs *Papillon*⁸⁰ nicht abzuleiten sei, dass inländischen Einzelgesellschaften der Status einer Vollmitgliedschaft anerkannt werden muss.⁸¹ Konsequenz dieser Rechtsansicht ist es, dass eine einbezogene inländische Einzelgesellschaft, die über eine ausländische Körperschaft gehalten wird, keine beteiligte Körperschaft iSd § 9 Abs 2 KStG sein kann. Somit kann eine inländische Urenkelgesellschaft, die von einer inländischen Einzelgesellschaft gehalten wird, nicht Teil einer steuerlichen Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG sein, weil die inländische Einzelgesellschaft keine beteiligte Körperschaft iSd § 9 Abs 2 KStG ist.⁸²

Beispiel 1: Das in Österreich ansässige Mutterunternehmen „Ö-MU“ hält 100% Anteile an der in Italien ansässigen und iSd § 9 Abs 2 S 2 KStG vergleichbaren „EU-TU“, die in Österreich nicht ansässig ist und auch keine Betriebsstätte hat. Die „EU-TU“ hält wiederum 100% Anteile an der in Österreich ansässigen „Ö-E“, welche 100% Anteile an der „Ö-UE“ hält. Bei der Muttergesellschaft „Ö-MU“, beim Enkelunternehmen „Ö-E“ und beim Urenkelunternehmen „Ö-UE“ handelt es sich um österreichische Kapitalgesellschaften. Die Gesellschaft „EU-TU“ ist eine italienische Kapitalgesellschaft, die das Kriterium der Vergleichbarkeit erfüllt. Es soll gezeigt werden, welche dieser Unternehmen nach Ansicht der hL und der Finanzverwaltung Gruppenmitglied einer österreichischen Unternehmensgruppe sein können.

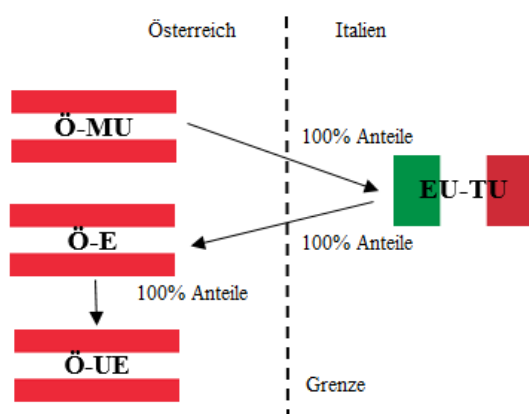


Abbildung 5: Einstufige „Sandwich-Konzernstruktur“

⁷⁷ Vgl KStR 2013 Rz 1014; Vock in Renner/Strimitzer/Vock, KStG³¹ § 9 Rz 106/1.

⁷⁸ Vgl KStR 2013 Rz 1014.

⁷⁹ Vgl Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 38; Vock in Renner/Strimitzer/Vock, KStG³¹ § 9 Rz 106/2.

⁸⁰ EuGH 27.11.2008, Rs C-418/07, *Papillon*.

⁸¹ Vgl KStR 2013 Rz 1014; Novosel in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker, Gruppenbesteuerung² § 9 Rz 17.

⁸² Vgl Schimmer, ÖStZ 2014, 458.

„EU-TU“ kann als vergleichbare, nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft iSd § 9 Abs 2 S 2 KStG unzweifelhaft Gruppenmitglied sein, weil es sich um die erste Auslandsebene handelt. Nach dem Gesetzeswortlaut des § 9 Abs 2 Satz 1 KStG kann „Ö-E“ nicht Gruppenmitglied sein. Die Finanzverwaltung⁸³ lässt zwar, wie oben beschrieben, die Zurechnung der Ergebnisse von der inländischen Enkelgesellschaft zum inländischen Mutterunternehmen zu, um im Einklang mit der europäischen Niederlassungsfreiheit zu sein, die Vollmitgliedschaft von „Ö-E“ in der steuerlichen Unternehmensgruppe wird jedoch abgelehnt.⁸⁴ Daraus folgt, dass mit „Ö-E“ finanziell verbundene in- und ausländische Körperschaften nicht in die Unternehmensgruppe aufgenommen werden können.⁸⁵ Dadurch, dass nach Ansicht der Finanzverwaltung „Ö-E“ kein Gruppenmitglied iSd § 9 Abs 2 KStG ist, kann auch die Urenkelgesellschaft „Ö-UE“ nicht in die steuerliche Unternehmensgruppe nach § 9 KStG einbezogen werden, weil „Ö-UE“ nicht ausschließlich mit einem unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglied oder dem Gruppenträger finanziell verbunden ist.⁸⁶

Fraglich ist jedoch, ob die Ansicht der Finanzverwaltung, einer inländischen Gesellschaft, die über eine im EU-Ausland ansässige Gesellschaft gehalten wird, den Status einer Vollmitgliedschaft zu verwehren, aus unions- und gleichheitsrechtlicher Perspektive zulässig ist.

Wie in Kapitel 2.5 dargestellt, verbietet die Niederlassungsfreiheit iSd Art 49 ff AEUV Diskriminierungen und Beschränkungen der freien Niederlassung von natürlichen und juristischen Personen eines Mitgliedsstaates im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates der EU.⁸⁷ Vom Schutzbereich umfasst ist auch der Erwerb von Beteiligungen, insofern dadurch ein gewisser Einfluss auf Entscheidungen der Gesellschaft ermöglicht wird.⁸⁸ Inländische Enkelgesellschaften, die von einem österreichischen Gruppenträger über ein inländisches Tochterunternehmen gehalten werden, dürfen iSd Niederlassungsfreiheit nicht bessergestellt werden als inländische Enkelgesellschaften, die von einem in der EU ansässigen Tochterunternehmen gehalten werden.⁸⁹ Im Lichte des Unionsrechts wäre somit einer inländischen Enkelgesellschaft, die über eine im EU-Ausland ansässige Gesellschaft gehalten wird, der Status eines Vollmitglieds zu gewähren. Dadurch, dass die Finanzverwaltung einer inländischen Gesellschaft, die über eine im EU-Ausland ansässige Gesellschaft gehalten wird, den Status

⁸³ Vgl KStR 2013 Rz 1014; Vock in Renner/Strimitzer/Vock, KStG³¹ § 9 Rz 106/1.

⁸⁴ Vgl Novosel in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker, Gruppenbesteuerung² § 9 Rz 17.

⁸⁵ Vgl Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 38.

⁸⁶ Vgl Schimmer, ÖStZ 2014, 458.

⁸⁷ Vgl Leidenmühler, Europarecht³ 206 f.

⁸⁸ Vgl Rosenberger/Loidl/Moshammer, SWK 2013, 72.

⁸⁹ Vgl Schimmer, ÖStZ 2014, 458.

als Vollmitglied in der steuerliche Unternehmensgruppe nicht anerkennt, ist Unionsrechtskonformität zu verneinen, weil es zu einer Ungleichbehandlung von Einzelgesellschaften in der EU kommt.⁹⁰ In der hA⁹¹ herrscht Einigkeit darüber, dass diese Auslegung der Finanzverwaltung unionsrechtswidrig ist. Im Lichte des Unionsrechts muss eine Gruppenbildung über eine oder mehrere ausländische Zwischenebenen jedenfalls möglich sein.⁹²

Auch aus gleichheitsrechtlicher Perspektive ist die Ansicht der Finanzverwaltung kritisch zu hinterfragen. Der Gleichheitssatz iSd Art 7 Abs 1 B-VG verbietet unsachliche Differenzierungen. Eine Verletzung des Gleichheitssatzes ist auch dann gegeben, wenn eine Verwaltungsbehörde gebotene Differenzierungen unterlässt oder sachlich nicht gerechtfertigte Regelungen trifft.⁹³ In der aktuellen Ansicht verneint die Finanzverwaltung, dass eine Gesellschaft, die über eine im EU-Ausland ansässige Gesellschaft gehalten wird, Vollmitglied einer steuerlichen Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG sein kann.⁹⁴ Dies führt dazu, dass eine inländische Einzelgesellschaft, die über ein österreichisches Tochterunternehmen gehalten wird, aus steuerrechtlicher Sicht bessergestellt ist, als eine inländische Einzelgesellschaft, die über eine im EU-Ausland ansässige Gesellschaft gehalten wird, weil erstere als Vollmitglied in die steuerliche Unternehmensgruppe einbezogen werden kann.⁹⁵ Es kommt somit zu einer Ungleichbehandlung von inländischen Einzelgesellschaften. Bei den Urteilsbegründungen der angeführten *Rs Papillon*⁹⁶, *SCA Group Holding*⁹⁷ und *MSA International Holdings*⁹⁸ hat der EuGH ua die Rechtfertigungsgründe Wahrung der Kohärenz des Steuersystems und zwingende Gründen des Allgemeininteresses abgelehnt.⁹⁹ Es liegen mA nach auch keine weiteren Gründe vor, die eine Unterscheidung zwischen einer Gesellschaft, die über einer inländischen oder einer in der EU-ansässigen Gesellschaft gehalten wird, rechtfertigen würden. Die Ansicht der Finanzverwaltung ist somit auch in Bezug auf den Gleichheitssatz verfassungsrechtlich bedenklich.

Eine Bereinigung der Rechtslage scheint geboten, weil sowohl die österreichische Rechtslage als auch die Ansicht der Finanzverwaltung bezüglich der fehlenden Anerkennung von in Ös-

⁹⁰ Vgl Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 38.

⁹¹ Urtz/Staneek in Bergmann/Bieber, KStG § 9 Rz 12; Tumpel in Kirchmayr/Mayr/Hirschler, Gruppenbesteuerung 98; Vock in Renner/Strimitzer/Vock, KStG³¹ § 9 Rz 106/3.

⁹² Vgl Novosel in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker, Gruppenbesteuerung² § 9 Rz 18; Vock in Renner/Strimitzer/Vock, KStG³¹ § 9 Rz 106/3.

⁹³ Vgl Hengstschläger/Leeb, Grundrechte² 106 f.

⁹⁴ Vgl KStR 2013 Rz 1014.

⁹⁵ Vgl Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 38.

⁹⁶ EuGH 27.11.2008, Rs C-418/07, *Papillon*, Rn 62.

⁹⁷ EuGH 12.6.2014, Rs C-39/13, *SCA Group Holding*, Rn 41.

⁹⁸ EuGH 12.6.2014, Rs C-41/13, *MSA International Holdings*, Rn 41.

⁹⁹ Vgl Tratlehner, SWI 2014, 559.

terreich ansässigen Enkel- bzw Urenkelgesellschaften nicht mit dem Unions- und österreichischem Verfassungsrecht zu vereinbaren sind. Nach Bereinigung der Rechtslage müssten beim angeführten Beispiel 1 auch das inländische Enkelunternehmen „Ö-E“ und Urenkelunternehmen „Ö-UE“, ohne Einschränkungen, als Gruppenmitglied in einer steuerliche Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG einbezogen werden können.

Beispiel 2: Das in Österreich ansässige Mutterunternehmen „Ö-MU“ hält 100% Anteile an der in Italien ansässigen und iSd § 9 Abs 2 S 2 KStG vergleichbaren „EU-TU“, welche in Österreich nicht ansässig ist und auch keine Betriebsstätte hat. Die „EU-TU“ hält wiederum 100% Anteile an der in Italien ansässigen „EU-E“, welche in Österreich auch nicht ansässig ist und auch keine Betriebsstätte hat. Die „EU-E“ hält 100% Anteile an der in Österreich ansässigen „Ö-UE“. Bei der Muttergesellschaft „Ö-MU“ und beim Urenkelunternehmen „Ö-UE“ handelt es sich um österreichische Kapitalgesellschaften. Das Tochterunternehmen „EU-TU“ und das Enkelunternehmen „EU-E“ sind italienische Kapitalgesellschaften, welche das Kriterium der Vergleichbarkeit erfüllen. Es soll gezeigt werden, welche dieser Unternehmen nach Ansicht der hL und der Finanzverwaltung Gruppenmitglied einer österreichischen Unternehmensgruppe sein können.

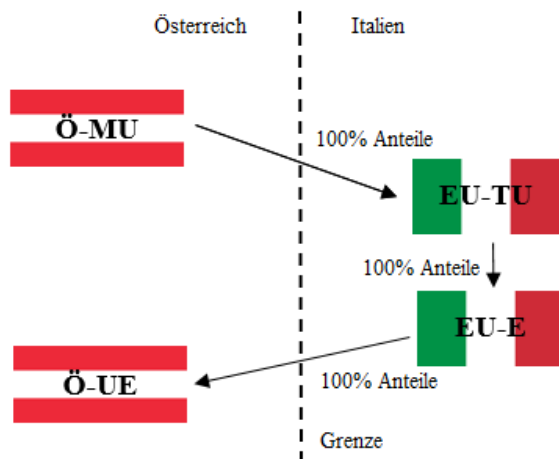


Abbildung 6: Mehrstufige „Sandwich-Konzernstruktur“

Der Unterschied zum Beispiel 1 liegt darin, dass es sich um mehrere ausländische Zwischenebenen handelt. Es handelt sich somit um eine „mehrstufigen Sandwichkonstruktion“.¹⁰⁰ „EU-TU“ kann als vergleichbare, nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft iSd § 9 Abs 2 KStG unzweifelhaft Gruppenmitglied sein, weil es sich um die erste Auslandsebene handelt.¹⁰¹ „EU-E“ kann jedoch nicht in die steuerliche Unternehmensgruppe einbezogen werden,

¹⁰⁰ Vgl. *Tratlehner*, SWI 2014, 559.

¹⁰¹ Vgl. *Schimmer*, ÖStZ 2014, 458.

weil nach § 9 Abs 2 TS 1 KStG die beteiligte Körperschaft eine inländische Körperschaft sein muss.¹⁰² Aus dem gleichen Grund kann „Ö-UE“ nach dem Gesetzeswortlaut auch nicht Gruppenmitglied sein, weil diese Gesellschaft nicht ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbunden ist.¹⁰³

Bei einer „einstufigen Sandwichkonstruktion“ lässt die Finanzverwaltung, wie beim Beispiel 1 dargestellt, die Einbeziehung der Ergebnisse des inländischen Enkelunternehmens, das über ein in der EU ansässiges Tochterunternehmen gehalten wird, zu, ohne jedoch dem Enkelunternehmen den Status als Vollmitglied der Unternehmensgruppe zu gewähren.¹⁰⁴ Fraglich ist, ob aus Sicht der Finanzverwaltung die Einbeziehung der Ergebnisse eines Urenkelunternehmens, das über mehrere ausländische Ebenen gehalten wird, möglich ist.¹⁰⁵ Im Gegensatz zu den „einstufigen Sandwichkonstruktionen“ wurden die „mehrstufigen Sandwichkonstruktionen“ von der Finanzverwaltung in den KStR¹⁰⁶ nicht angesprochen, was ein Hinweis darauf sein könnte, dass die Einbeziehung von inländischen Gesellschaften über mehrere ausländische Ebenen aus Sicht der Finanzverwaltung nicht zulässig sein soll.

3.4 Zusammenfassung

Die Entscheidungen des EuGH in der Rs *Papillon*¹⁰⁷, *SCA Group Holding*¹⁰⁸ und *MSA International Holdings*¹⁰⁹ haben gezeigt, dass die Möglichkeit einer Gruppenbildung über eine oder mehrere Ebenen ausländischer Zwischengesellschaften aus unionsrechtlicher Sicht jedenfalls geboten ist. Im Lichte des Unionsrechts muss es somit ermöglicht werden, dass eine inländische Gesellschaft, die über eine oder mehreren ausländischen Zwischenkörperschaften gehalten wird, in die steuerliche Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG einbezogen werden kann.¹¹⁰ Um alle unions- und gleichheitsrechtlichen Bedenken zu beseitigen, sollte eine Einbeziehung einer solchen Gesellschaft, wie im oberen ersten Beispiel dargestellt, als Vollmitglied erfolgen. Eine alleinige Zurechnung der Ergebnisse, ohne Anerkennung einer Vollmitgliedschaft, wie es die Finanzverwaltung im Rahmen der „einstufigen Sandwichkonstruktion“ durchführt, scheint aus unions- und gleichheitsrechtlicher Perspektive unzureichend.

¹⁰² Vgl. Vock in Renner/Strimitzer/Vock, KStG³¹ § 9 Rz 106/3.

¹⁰³ Vgl. Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 38.

¹⁰⁴ Vgl. KStR 2013 Rz 1014.

¹⁰⁵ Vgl. Schimmer, ÖStZ 2014, 458.

¹⁰⁶ KStR 2013 Rz 1014.

¹⁰⁷ EuGH 27.11.2008, Rs C-418/07, *Papillon*.

¹⁰⁸ EuGH 12.6.2014, Rs C-39/13, *SCA Group Holding*.

¹⁰⁹ EuGH 12.6.2014, Rs C-41/13, *MSA International Holdings*.

¹¹⁰ Vgl. Urtz/Stanek in Bergmann/Bieber, KStG § 9 Rz 12; Novosel in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker, Gruppenbesteuerung² § 9 Rz 18; Tumpel in Kirchmayr/Mayr/Hirschler, Gruppenbesteuerung 98.

Weil die aktuelle, österreichische Rechtslage die Einbeziehung einer Gesellschaft in die steuerliche Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG verbietet, wenn diese Gesellschaft zwar im Inland ansässig ist, jedoch über mehrere Auslandsebenen gehalten wird, ist eine Bereinigung der Rechtslage jedenfalls geboten.¹¹¹

¹¹¹ Vgl. Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 38; Urtz/Stanek in Bergmann/Bieber, KStG § 9 Rz 12.

4 Die Einbeziehung von EU/EWR-Enkelgesellschaften als zweite Auslandsebene

Eine zweite Auslandsebene liegt vor, wenn eine inländische Muttergesellschaft über eine gebietsfremde, nicht unbeschränkt steuerpflichtige EU-Tochtergesellschaft Anteile an einer gebietsfremden EU-Enkelgesellschaft ohne inländische Niederlassung oder Betriebsstätte hält.

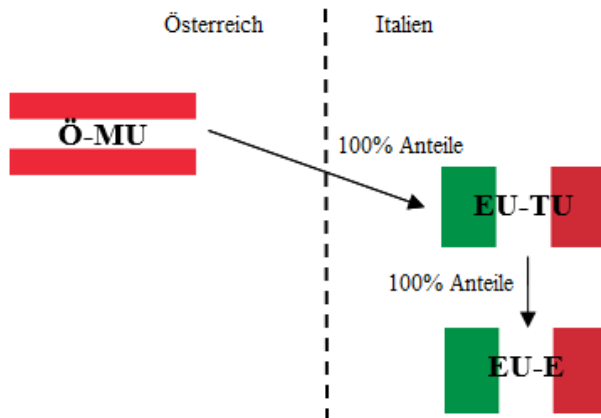


Abbildung 7: EU-Enkelgesellschaft als zweite Auslandsebene

4.1 Regelung im österreichischen Körperschaftsteuergesetz

Nach dem Gesetzeswortlaut des § 9 Abs 2 KStG können unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und vergleichbare beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die in einem EU-Mitgliedsstaat oder in einem Staat mit umfassender Amtshilfe ansässig und ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbunden sind, Gruppenmitglied sein.¹¹² Nach dem Willen des österreichischen Gesetzgebers wird somit nur die erste Auslandsebene in die steuerliche Unternehmensgruppe einbezogen. Die Gruppenzugehörigkeit von EU-Enkelgesellschaften, die über gebietsfremde EU-Tochtergesellschaften gehalten werden, ist nach dem Gesetzeswortlaut ausgeschlossen.¹¹³

4.2 Rechtsprechung des Bundesfinanzgerichts (BFG 25.04.2018, RV/7103512/2009)

Das österreichische BFG¹¹⁴ hat sich mit der Frage befasst, ob eine EU-Enkelgesellschaft, deren finanzielle Verbindung über eine EU-Tochtergesellschaft, die keinen Sitz und keine Be-

¹¹² Vgl. Novosel in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker, Gruppenbesteuerung² § 9 Rz 1012.

¹¹³ Vgl. Jann/Rittsteuer/Schneider in Kofler, UmgrStG⁵ § 9 KStG Rz 7.

¹¹⁴ BFG 25.04.2018, RV/7103512/2009.

etriebsstätte in Österreich hat, im Lichte der bisherigen EuGH-Rsp¹¹⁵ iVm der Niederlassungsfreiheit iSd Art 49 AEUV Mitglied einer steuerlichen Unternehmensgruppe sein kann.

4.2.1 Sachverhalt und Verfahrensgang

Die beschwerdeführende inländische Muttergesellschaft mit Ort und Sitz der Geschäftsleitung in Österreich ist zu 100% an der inländischen Hefe GmbH und zu 100% an der ausländischen, polnischen X Sp. z o.o. beteiligt. Die polnische X Sp. z o.o. wiederum ist zu 100% an der Y Sp. z o.o. beteiligt, die ebenfalls ihren Sitz in Polen hat. Beide polnischen Unternehmen haben keine österreichische Zweigniederlassung oder Betriebsstätte.¹¹⁶

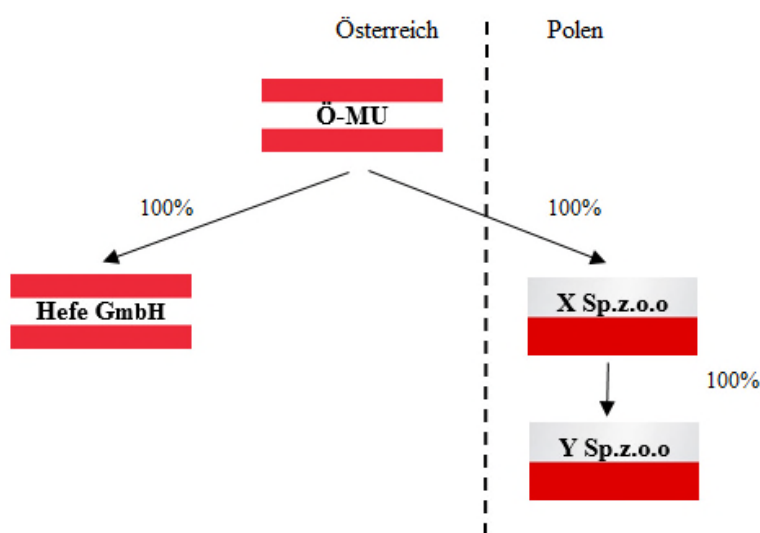


Abbildung 8: Mehrstufige „Sandwich-Konzernstruktur“

Das inländische Mutterunternehmen hat im Jahr 2009 die Feststellung einer steuerlichen Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG für die vier angeführten Unternehmen beantragt. Das sachlich und örtlich zuständige Finanzamt hat die Unternehmensgruppe zwischen der Ö-MU, Hefe GmbH und X Sp. z o.o. festgestellt. Das ausländische Unternehmen Y Sp. z o.o. wurde vom Finanzamt mit der Begründung nicht in die Unternehmensgruppe einbezogen, dass ein ausländisches Gruppenmitglied nach dem Gesetzeswortlaut des § 9 Abs 2 TS 2 KStG ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbunden sein darf.¹¹⁷ Grenzüberschreitenden Unternehmensgruppen sind auf eine Auslandsebene beschränkt, was im konkreten Fall nicht vorliegt.¹¹⁸

¹¹⁵ EuGH 27.11.2008, Rs C-418/07, *Papillon*.

¹¹⁶ BFG 25.04.2018, RV/7103512/2009.

¹¹⁷ Vgl *Puchner*, StExp 2018, 167.

¹¹⁸ Vgl *Jann/Rittsteuer/Schneider in Kofler*, UmgrStG⁵ § 9 KStG Rz 7.

Der Gruppenträger hat gegen den Feststellungsbescheid des Finanzamts Beschwerde an das BFG erhoben. Begründet wird die Beschwerde damit, dass die Nichtaufnahme der ausländischen Enkelgesellschaft in die steuerliche Unternehmensgruppe im Lichte der Rsp des EuGH¹¹⁹ einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit darstelle. Wäre die polnische Tochtergesellschaft X Sp. z o.o. oder die polnische Enkelgesellschaft Y Sp. z o.o. ein österreichisches Unternehmen, wäre die Anerkennung als Gruppenmitglied nicht in Frage gestellt worden.¹²⁰

4.2.2 Entscheidung des Bundesfinanzgerichts

Das BFG hat die Beschwerde des Beschwerdeführers abgewiesen. Begründet hat das BFG die Abweisung damit, dass eine Berufung auf die Rs *Papillon*¹²¹ im gegenständlichen Fall nicht zu einer Unionsrechtswidrigkeit des § 9 Abs 2 TS 2 KStG führen könne, weil es sich im konkreten Fall nicht um eine „Sandwich-Struktur“ handelt. Es liegen somit zwei unterschiedliche, nicht vergleichbare Sachverhalte vor.¹²²

Nach Ansicht des BFG geht auch aus der bisherigen Rsp des EuGH¹²³ nicht hervor, dass es im Sinne der Niederlassungsfreiheit unionsrechtlich geboten wäre, das Ergebnis einer ausländischen Enkelgesellschaft, die über eine ausländische Tochtergesellschaft gehalten wird, in das Gruppenergebnis der österreichischen, steuerlichen Unternehmensgruppe einzubeziehen.¹²⁴ Es liegt somit kein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit iSd Art 49 AEUV vor.

4.2.3 Auswirkungen der Rechtsprechung auf Österreich

Das BFG hat festgestellt, dass die aktuelle, gesetzliche Regelung des § 9 Abs 2 TS 2 KStG unionsrechtskonform ist. Eine Beschränkung der Gruppenzugehörigkeit auf eine Auslands-ebene ist mangels gegenteiliger höchstgerichtlicher Entscheidungen zulässig. Eine Anpassung der österreichischen, nationalen Regelung ist somit nicht erforderlich.

¹¹⁹ EuGH 27.11.2008, Rs C-418/07, *Papillon*.

¹²⁰ Vgl *Puchner*, StExp 2018, 167.

¹²¹ EuGH 27.11.2008, Rs C-418/07, *Papillon*.

¹²² BFG 25.04.2018, RV/7103512/2009.

¹²³ EuGH 27.11.2008, Rs C-418/07, *Papillon*.

¹²⁴ Vgl *Puchner*, StExp 2018, 167.

5 Die inländische „Schwesterngruppe“ bei gebietsfremder Muttergesellschaft

Von einer inländischen Schwesterngruppe bei gebietsfremder Muttergesellschaft spricht man, wenn in Österreich ansässige Gesellschaften von einem gemeinsamen Mutterunternehmen gehalten werden, welches jedoch in Österreich weder ansässig noch mit einer Zweigniederlassung im Firmenbuch eingetragen ist.

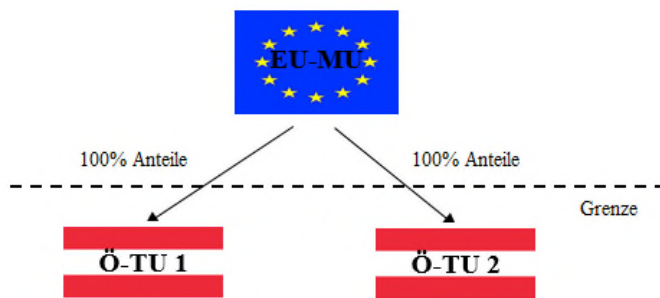


Abbildung 9: Österreichische „Schwesterngruppe“

5.1 Regelung im österreichischen Körperschaftsteuergesetz

Gemäß § 9 Abs 3 KStG können Gruppenträger unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit und Kreditinstitute iSd BWG sein.¹²⁵

Gruppenträger können jedoch auch beschränkt steuerpflichtige Körperschaften sein, die entweder EU-Körperschaften laut Anlage 2 des EStG oder Kapitalgesellschaften im EWR-Raum sind. Diese Gesellschaften müssen jedoch mit einer Zweigniederlassung im österreichischen Firmenbuch eingetragen sein. Weiters müssen die Beteiligungen an den Gruppenmitgliedern zum Betriebsvermögen der Zweigniederlassung gehören.¹²⁶ Die Voraussetzung der österreichischen Zweigniederlassung (§ 107 GmbHG und § 254 AktG) bezweckt, dass die Steuerpflicht der zugerechneten Ergebnisse der Gruppenmitglieder beim Gruppenträger sichergestellt wird und das der österreichische Staat das Besteuerungsrecht über das Ergebnis der steuerlichen Unternehmensgruppe behält. Nach hA¹²⁷ müssen jedoch nicht nur die gesellschaftsrechtlichen Voraussetzungen einer Zweigniederlassung erfüllt sein, sondern auch eine steuerliche Betriebsstätte iSd § 98 Abs 1 Z 3 EStG iVm § 29 BAO vorliegen. Inwieweit diese Anforderungen dem Unionsrecht gerecht werden, wird in den nachfolgenden Kapiteln behandelt.

¹²⁵ Vgl. Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 40.

¹²⁶ Vgl. Novosel in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker, Gruppenbesteuerung² § 9 Rz 17.

¹²⁷ Vgl. Vock in Renner/Strimitzer/Vock, KStG³¹ § 9 Rz 148; Pinetz/Spies, GES 2014, 510.

Drittstaatsgesellschaften, die in einem EU oder EWR-Staat keinen Sitz haben, können jedenfalls nicht Gruppenträger iSd § 9 Abs 3 KStG sein.¹²⁸

5.2 Rechtsprechung des europäischen Gerichtshofs X AG (EuGH 12.6.2014, Rs C-40/13)

Mit dieser richtungsweisenden Entscheidung¹²⁹ hat sich der EuGH mit der Frage befasst, ob die niederländische Rechtsvorschrift gegen die Niederlassungsfreiheit iSd Art 49 iVm 54 AEUV verstößt. Diese Rechtsvorschrift verbietet die Bildung einer steuerlichen Einheit von gebietsansässigen Schwesterngesellschaften mit einem Mutterunternehmen, das weder den Sitz noch die Betriebsstätte im Mitgliedsstaat der Schwesterngesellschaften hat.¹³⁰

5.2.1 Sachverhalt und Verfahrensgang

Die niederländische Gruppenbesteuerung (*fiscale eenheid*) sieht vor, dass finanziell verbundene Gesellschaften auf Antrag eine steuerliche Einheit bilden können. Die Muttergesellschaft muss jedoch mindestens eine 95%-ige Beteiligung am eingezahlten Nennkapital der Tochtergesellschaft aufweisen. Die Anzahl der Tochterunternehmen ist bei der Bildung der steuerlichen Einheit nicht relevant.¹³¹ Eine weitere Voraussetzung ist jedoch, dass nur in den Niederlanden ansässige Steuerpflichtige zur Bildung einer steuerlichen Einheit berechtigt sind. Eine Ausnahme davon besteht lediglich für inländische Betriebsstätten gebietsfremder Konzerngesellschaften, solange die Beteiligungen an den einzubeziehenden Tochtergesellschaften dem Vermögen der niederländischen Betriebsstätten zuzuordnen sind. Somit können auch Mutterunternehmen, die nicht in den Niederlanden ansässig sind, jedoch eine Betriebsstätte betreiben, Teil der steuerlichen Einheit sein.¹³²

Der Ausgangssachverhalt betraf das deutsche Mutterunternehmen X AG, das jeweils mehr als 95% Anteile an drei niederländischen Gesellschaften gehalten hatte. Die deutsche Konzernmutter war in den Niederlanden jedoch weder ansässig, noch hatte sie eine Betriebsstätte.¹³³

¹²⁸ Vgl Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 42; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Praxiskommentar Gruppenbesteuerung² § 9 Abs 1 KStG K108a.

¹²⁹ EuGH 12.6.2014, Rs C-40/13, X AG.

¹³⁰ Vgl Haunold/Tumpel/Widhalm, SWI 2014, 386.

¹³¹ Vgl Rosenberger in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel, Gruppenbesteuerung 505.

¹³² Vgl Hohenwarther-Mayr, RdW 2015, 201.

¹³³ Vgl EuGH 12.6.2014, Rs C-40/13, X AG, Rn 13.

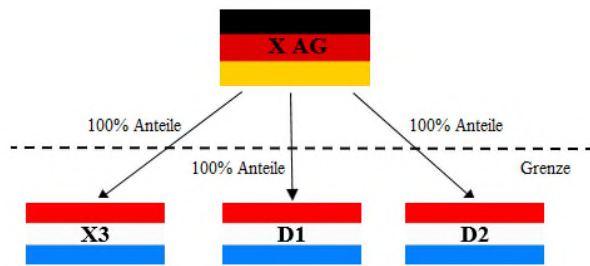


Abbildung 10: „Schwesterngruppe“ Rs X AG

Die drei niederländischen Gesellschaften beantragten die Zusammenfassung zu einer steuerlichen Einheit, was jedoch von der niederländischen Finanzverwaltung abgelehnt wurde, weil die Muttergesellschaft nicht in den Niederlanden ansässig war und auch keine feste Betriebsstätte hatte.¹³⁴ Da die Bildung einer steuerlichen Einheit zwischen Schwesterngesellschaften möglich ist, wenn das Mutterunternehmen den Sitz in den Niederlanden hat, hatte der EuGH zu entscheiden, ob die niederländische Regelung nicht gegen das Unionsrecht verstößt.¹³⁵

5.2.2 Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs

Der EuGH erkannte in seiner Entscheidung¹³⁶ eine nicht gerechtfertigte Beschränkung der Niederlassungsfreiheit. Dadurch, dass inländische Schwesterngesellschaften mit einer inländischen Muttergesellschaft eine steuerliche Einheit bilden und in weiterer Folge den Liquiditätsvorteil durch den Ausgleich von Gewinnen und Verlusten vornehmen können, werden inländische Schwesterngesellschaften mit einem Mutterunternehmen ohne qualifizierten Inlandsbezug benachteiligt. Nach Ansicht des EuGH lag somit eine sachlich nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung und somit ein Verstoß gegen das primäre Unionsrecht vor.¹³⁷

In seiner Entscheidung hat es der EuGH als unerheblich angesehen, dass eine Gruppenbildung zwischen Schwesterngesellschaften ohne Einbeziehung einer Muttergesellschaft nicht möglich ist. Weiters hat der EuGH die objektive Vergleichbarkeit zwischen einem rein nationalen Sachverhalt und einem Sachverhalt mit grenzüberschreitendem Bezug bejaht. Das Ziel einer steuerlichen Konsolidierung der Ergebnisse von Mutter- und Tochterunternehmen lässt sich sowohl bei einer gebietsansässigen wie bei einer gebietsfremden Muttergesellschaft, zumindest in Hinblick auf die Besteuerung der in den Niederlanden ansässigen Schwesterngesell-

¹³⁴ Vgl. *Tratlehner*, SWI 2014, 559.

¹³⁵ Vgl. *Zorn*, ÖStZB 2015, 487.

¹³⁶ EuGH 12.6.2014, Rs C-40/13, *X AG*.

¹³⁷ Vgl. *Pinetz/Spies*, GES 2014, 510.

schaften, erreichen. Die unterschiedliche Behandlung ist daher nicht durch eine objektiv unterschiedliche Situation gerechtfertigt.¹³⁸

Der EuGH hat auch festgehalten, dass die Beschränkung der Niederlassungsfreiheit nicht aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses iSd „rule of reason“ gerechtfertigt werden kann. Der Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Kohärenz des Steuersystems wurde abgelehnt, weil das niederländische Steuerrecht die doppelte Verlustberücksichtigung verhindert.¹³⁹ Auch wurde der zwingende Grund des Allgemeininteresses „Gefahr der Steuerflucht“ abgelehnt, weil dieser Grund nicht selbstständig geltend gemacht werden kann.¹⁴⁰

5.3 Auswirkungen der Rechtsprechung auf Österreich

Der EuGH¹⁴¹ hat mit dieser richtungsweisenden Entscheidung das niederländische Gruppenbesteuerungssystem als unionsrechtswidrig beurteilt und somit auch die Frage aufgeworfen, inwieweit diese Entscheidung Auswirkungen auf die österreichische Gruppenbesteuerung hat. Im ersten Schritt findet eine Analyse statt, ob die Entscheidung des EuGH auf die österreichische Gruppenbesteuerung generell übertragbar ist.

5.3.1 Übertragbarkeit auf die österreichische Gruppenbesteuerung

Erstens muss das niederländische System der „steuerlichen Einheit“ (fiscale eenheid) untersucht werden. Wie bereits im Kapitel 5.2.1. teilweise ausgeführt, ist dieses System antragsgebunden und verlangt eine mittelbare oder unmittelbare Beteiligung von 95% am Kapital der anderen Gesellschaft. Zwar behalten alle Mitglieder der „steuerlichen Einheit“ ihre Eigenschaft als individuelles Steuersubjekt, auf Ebene des Gruppenträgers werden jedoch alle Aktivitäten und Vermögensgegenstände der gesamten Gruppenmitglieder zusammengefasst. Es findet somit, im Gegensatz zur österreichischen Regelung, eine Art Vollkonsolidierung der gesamten Transaktionen zwischen den Gruppenmitgliedern statt.¹⁴² Alle Transaktionen zwischen den Gruppenmitgliedern sind steuerneutral. Wie bereits im Kapitel 5.2.1. erwähnt kann ein ausländisches Mutterunternehmen nach der niederländischen Regelung nur dann Gruppenträger sein, wenn es über eine Betriebsstätte in den Niederlanden verfügt und die Beteiligungen dieser Betriebsstätte zuzurechnen sind.¹⁴³ Nach der niederländischen Regelung müssen

¹³⁸ Vgl. Haunold/Tumpel/Widhalm, SWI 2014, 386.

¹³⁹ Vgl. Tratlehner, SWI 2014, 559; EuGH 12.6.2014, Rs C-40/13, X AG, Rn 53.

¹⁴⁰ Vgl. Haunold/Tumpel/Widhalm, SWI 2014, 386; EuGH 12.6.2014, Rs C-40/13, X AG, Rn 55.

¹⁴¹ EuGH 12.6.2014, Rs C-40/13, X AG.

¹⁴² Vgl. Rosenberger in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel, Gruppenbesteuerung 504 f.

¹⁴³ Vgl. Pinetz/Spies, GES 2014, 470.

die Wirtschaftsjahre aller Gruppengesellschaften übereinstimmen. Eine Mindestdauer der steuerlichen Unternehmensgruppe ist jedoch nicht notwendig.¹⁴⁴

Im deutschen Schrifttum¹⁴⁵ sind Zweifel an der Übertragbarkeit des Urteils auf die deutsche Organschaft aufgekommen. Begründet wird dies damit, dass die Nichtgestattung einer Organschaft mit ausländischem Mutterunternehmen mit der Wahrung der Aufteilung des Besteuerungsrechts gerechtfertigt werden könnte. Die Zurechnung der steuerlichen Ergebnisse zur ausländischen Muttergesellschaft hätte zur Folge, dass Deutschland das Besteuerungsrecht über die zugerechneten Ergebnisse verliert. Eine unterschiedliche Behandlung kann nach Auffassung von Teilen der deutschen Literatur¹⁴⁶ gerechtfertigt werden, weil eine Ansässigkeit der Muttergesellschaft im Inland notwendig ist, um eine Steuereinhebung sicherzustellen.¹⁴⁷ Die gleichen Argumente könnte man in Bezug auf die österreichische Gruppenbesteuerung vorbringen.

Zwischen dem österreichischen und dem niederländischen Gruppenbesteuerungssystem sind die Unterschiede nicht allzu groß. Es handelt sich um Einheitsbesteuerungsmodelle („Fiscal Unities“).¹⁴⁸ Sowohl in Österreich als auch in den Niederlanden wird die Steuer auf Ebene der Muttergesellschaft eingehoben. Auch gehen beide Gruppenbesteuerungssysteme davon aus, dass für die Eigenschaft als ausländischer Gruppenträger ein inländischer Anknüpfungspunkt (Betriebsstätte) zwingend erforderlich ist. Ein Unterschied zwischen den beiden Modellen ist, dass im niederländischen System eine Beteiligung iHv 95% erforderlich ist, während im österreichischen System eine Beteiligung von mehr als 50% ausreicht. Weiters werden im niederländischen System alle Transaktionen zwischen den Gruppenmitgliedern zur Gänze als steuerneutral betrachtet.¹⁴⁹ *Rosenberger* führt das österreichische und niederländische Modell in einer Kategorie an und geht somit von einer Vergleichbarkeit der beiden Systeme aus.¹⁵⁰

Ein Unterschied zwischen dem österreichischen und dem niederländischen Gruppenbesteuerungssystem liegt darin, dass das österreichische Modell insbesondere in § 9 Abs 7 KStG detaillierte Regelungen iZm Teilwertabschreibungen vorsieht. Gemäß § 9 Abs 7 S. 1 KStG sind

¹⁴⁴ Vgl. *Rosenberger* in *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel*, Gruppenbesteuerung 505.

¹⁴⁵ *Sydow*, IStR 2014, 480 f.

¹⁴⁶ *Sydow*, IStR 2014, 480 f.

¹⁴⁷ Vgl. *Pinetz/Spies*, GES 2014, 470.

¹⁴⁸ Vgl. *Rosenberger* in *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel*, Gruppenbesteuerung 516 f.; *Vock* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG³¹ § 9 Rz 25.

¹⁴⁹ Vgl. *Pinetz/Spies*, GES 2014, 470; *Rosenberger* in *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel*, Gruppenbesteuerung 506.

¹⁵⁰ Vgl. *Rosenberger* in *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel*, Gruppenbesteuerung 519 f.

Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an Gruppenmitgliedern in der Unternehmensgruppe nicht abzugsfähig.¹⁵¹ Auch iZm der Firmenwertabschreibung gibt es im österreichischen System detaillierte Regelungen, die im niederländischen System fehlen. Diesbezüglich sind die beiden Systeme somit nicht vergleichbar.

Das Unionsrecht verlangt auf Basis des Urteils *X AG*¹⁵² die Möglichkeit eines Ergebnisausgleichs zwischen inländischen Schwesterngesellschaften auch bei einem in einem anderen EU/EWR-Mitgliedsstaat ansässigen Mutterunternehmen. Der EuGH hat in der Urteilsbegründung betont, dass es beim Vorteil des Ergebnisausgleiches für bestimmte inländische Gesellschaften unionsrechtlich geboten ist, diesen Vorteil auch bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zu gewähren. Wie der Ergebnisausgleich im jeweiligen Mitgliedsstaat erfolgt (zB durch Ergebniszurechnung, Vollkonsolidierung oder „Group Relief“), spielt dabei keine Rolle.¹⁵³ Da sowohl die österreichische als auch die niederländische Regelung darauf abzielen, einem Mutterunternehmen, das keinen innerstaatlichen Bezug hat, den Status als Gruppenträger zu verwehren, könnte von einer Übertragbarkeit der Entscheidung des EuGH¹⁵⁴ auf die österreichische Gruppenbesteuerung ausgegangen werden.¹⁵⁵

Zur einer anderen Lösung könnte man kommen, wenn man die Unterschiede zwischen dem österreichischen und dem niederländischen Modell, insbesondere iZm den Teilwertabschreibungen, hervorhebt.¹⁵⁶ Würde man die Übertragbarkeit der Entscheidung des EuGH¹⁵⁷ auf das österreichische System bejahen, wäre ein Ergebnisausgleich zwischen inländischen Schwesterngesellschaften bei einer EU/EWR-Muttergesellschaft ohne Eintragung einer Zweigniederlassung ins österreichische Firmenbuch möglich. Eine Folge davon wäre jedoch, dass spezifische Vorschriften iZm Teilwertabschreibungen, ohne im Rahmen dieser Arbeit näher darauf einzugehen, bei einem ausländischen Mutterunternehmen nicht angewendet werden können.

Obwohl die Übertragbarkeit der *Rs X AG*¹⁵⁸ auf die österreichische Gruppenbesteuerung auch bezweifelt werden kann, wird in weiterer Folge von einer Übertragbarkeit ausgegangen.

¹⁵¹ Vgl. Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 90 f; Urtz/Stanek in Bergmann/Bieber, KStG § 9 Rz 61 f.

¹⁵² EuGH 12.6.2014, Rs C-40/13, *X AG*.

¹⁵³ Vgl. Pinetz/Spies, GES 2014, 510.

¹⁵⁴ Vgl. EuGH 12.6.2014, Rs C-40/13, *X AG*.

¹⁵⁵ Vgl. Pinetz/Spies, GES 2014, 510.

¹⁵⁶ Vgl. Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 90 f; Urtz/Stanek in Bergmann/Bieber, KStG § 9 Rz 61 f.

¹⁵⁷ EuGH 12.6.2014, Rs C-40/13, *X AG*.

¹⁵⁸ EuGH 12.6.2014, Rs C-40/13, *X AG*.

5.3.2 Auswirkungen der Übertragbarkeit der Rechtssache X-AG auf § 9 KStG

Dadurch, dass laut Rsp des EuGH die Bildung einer steuerlichen Gruppe zwischen inländischen Schwesterngesellschaften mit einer EU/EWR-ausländischen Muttergesellschaft möglich ist, könnte es dazu führen, dass Österreich die dem ausländischen Gruppenträger zugerechneten Einkünfte nicht mehr besteuern kann. Es besteht somit die Gefahr des Verlusts des Besteuerungsrechts infolge der Ergebniszurechnung zur Obergesellschaft, weil die Festsetzung und Erhebung der KöSt nach geltendem Recht ausschließlich auf Ebene des Gruppenträgers erfolgt.¹⁵⁹

Da die Gefahr besteht, dass Österreich die Besteuerungshoheit bezüglich des dem ausländischen Gruppenträger zugerechneten Einkommens verliert, könnte der Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis eine Rolle spielen. In der Rs X-AG ist der EuGH dieser Rechtsprechungslinie jedoch nicht gefolgt. Dieser Rechtfertigungsgrund wurde in der Urteilsbegründung nicht einmal erwähnt. Dies ist darauf zurückzuführen, dass es die nationalen Staaten wie Österreich selbst in der Hand haben, einen derartigen Verlust des Besteuerungsrechts durch Anpassung der nationalen Regelung zu verhindern.¹⁶⁰

Die österreichische Gruppenbesteuerung verfolgt das Ziel, dass das gesamte Gruppeneinkommen in den Händen des Gruppenträgers besteuert wird.¹⁶¹ Bei einer Ergebniszurechnung an eine gebietsfremde Körperschaft ohne steuerlichen Anknüpfungspunkt im Inland könnte dieses Ziel vereitelt werden. Die Folge der Verdrängung des diskriminierenden Zweigniederlassungserfordernisses wäre eventuell die Nichtbesteuerung der gesamten Unternehmensgruppe, was jedenfalls dem Telos der Gruppenbesteuerung widerspricht. Ein rein österreichischer Inlandsfall wird der Steuer iSd § 9 KStG unterworfen, wogegen der österreichische Staat bei einer gebietsansässigen Schwesterngesellschaft ohne gemeinsame Muttergesellschaft mit Betriebsstätte im Inland das Besteuerungsrecht vollkommen verliert. Da der reine Inlandsfall steuerlich benachteiligt ist, könnte es sich um eine Inländerdiskriminierung handeln, die verfassungsrechtlich bedenklich ist bzw. dem Gleichheitssatz iSd Art 7 B-VG widersprechen könnte.¹⁶²

¹⁵⁹ Vgl *Hohenwarter-Mayr*, RdW 2015, 201.

¹⁶⁰ Vgl *Pinetz/Spies*, GES 2014, 470.

¹⁶¹ Vgl *Pinetz/Stefaner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 9 Rz 4; *Wiesner/Kirchmayr-Mayr*, Praxiskommentar Gruppenbesteuerung² § 9 Abs 1 KStG K104.

¹⁶² Vgl *Hohenwarter-Mayr*, RdW 2015, 266.

Bei Fehlen einer inländischen Zweigniederlassung besteht keine beschränkte Steuerpflicht des Gruppenträgers iSd § 98 EStG. Eine Besteuerung der zugerechneten Ergebnisse der inländischen Schwesterngesellschaften beim ausländischen Gruppenträger könnte jedoch auf Basis des § 24a KStG möglich sein, was zur Folge hat, dass es auf der ersten Ebene nicht zwingend zu einer Nichtbesteuerung der Einkünfte von inländischen Schwesterngesellschaften mit ausländischer Muttergesellschaft ohne inländische Zweigniederlassung kommt. Jedoch könnte der Ausübung des nationalen Besteuerungsrechts ein anwendbares DBA entgegenstehen.¹⁶³ Im Einklang mit der hL fallen die dem Gruppenträger zugerechneten Einkünfte unter Art 7 oder Art 21 OECD-MA. Der Quellenstaat hat nur dann ein Besteuerungsrecht, wenn das im Ausland ansässige Konzernmutterunternehmen im Inland über eine Betriebsstätte verfügt. Die Einkünfte der Gruppenmitglieder müssen der Betriebsstätte zugerechnet werden können. Besteht keine Betriebsstätte, verliert Österreich nach hA als Quellenstaat das Besteuerungsrecht. Es besteht jedoch Uneinigkeit darüber, wie das Betriebsstättenkriterium iZm Gruppenbesteuerungssystemen zu verstehen ist.¹⁶⁴

Zu einer anderen Lösung könnte man durch die Grundsätze des OECD-Partnership-Reports kommen. Die OECD-Partnership-Reports bieten Lösungen für Zurechnungskonflikte an, bei denen Einkünfte von den Vertragsstaaten unterschiedlichen Steuerpflichtigen zugerechnet werden. Ein solcher Fall liegt auch iZm der Gruppenbesteuerung vor: Die österreichische Finanzverwaltung rechnet die Ergebnisse der inländischen Schwesterngesellschaften dem ausländischen Gruppenträger zu, während der Sitzstaat des Mutterunternehmens bezüglich der Einkünfte der österreichischen Schwesterngesellschaften kein Besteuerungsrecht für sich beansprucht. Da diese Prinzipien jedoch im Schrifttum und in der nationalen Rsp umstritten sind, wird von einer weiteren Analyse Abstand genommen.¹⁶⁵

Als Zwischenergebnis kann festgehalten werden, das aufgrund der oben angeführten Punkte die Besteuerung der inländischen, steuerlichen Ergebnisse bei Zurechnung an den ausländischen Gruppenträger, der keine inländische Betriebsstätte hat, nicht sichergestellt ist.

Weil die nationale Norm unionsrechtlich bedenklich erscheint, ist der österreichische Gesetzgeber verpflichtet, § 9 KStG insofern anzupassen, dass es nicht zu einer Nichtbesteuerung der Einkünfte der inländischen Schwesterngesellschaften kommt.¹⁶⁶ Es liegt somit am österreichi-

¹⁶³ Vgl. Pinetz/Spies, GES 2014, 510.

¹⁶⁴ Vgl. Hohenwarter-Mayr, RdW 2015, 201.

¹⁶⁵ Vgl. Pinetz/Spies, GES 2014, 510.

¹⁶⁶ Vgl. Kruis, Der Anwendungsvorrang des EU-Rechts in Theorie und Praxis 482.

schen Gesetzgeber eine Regelung zu schaffen, die eine Ergebnisverrechnung horizontal indirekt miteinander verbundener Gesellschaften ermöglicht.¹⁶⁷

Wie der österreichische Gesetzgeber den § 9 KStG anpassen kann, damit er im Einklang mit dem EU Recht ist und auch nicht gegen das österreichische Verfassungsrecht verstößt, wird in Kapitel 5.3.4 iVm Kapitel 8 gezeigt.

5.3.3 Juristische Interpretationsmethoden zur Vermeidung einer Nichtbesteuerung

Bis der österreichische Gesetzgeber tätig wird, könnte dem Unionsrecht im Wege des Anwendungsvorranges zum Durchbruch verholfen werden.¹⁶⁸ Insofern der Anwendungsvorrang in der nationalen Rechtsordnung eine Regelungslücke mit sich bringt, führt dies jedenfalls nicht zu einer Begrenzung des Anwendungsvorrangs. Die entstehende Regelungslücke muss vielmehr unionsrechtskonform, insbesondere durch unionsrechtskonforme Auslegung und Rechtsfortbildung, geschlossen werden. Zur Verhinderung von Regelungslücken kommen ua die Teilunanwendbarkeit und die anwendungserhaltende Reduktion des nationalen Rechts in Betracht. Soweit unionsrechtlich zulässig, wird die nationale Regelung somit auch im Kollisionsfall aufrecht erhalten.¹⁶⁹

5.3.3.1 „Geltungserhaltenden Reduktion“

Diese Methode wurde vom BFH¹⁷⁰ entwickelt und vom VwGH¹⁷¹ übernommen. Im Rahmen dieser auch im Schrifttum¹⁷² anerkannten Methode wird ein bestimmtes Wort oder eine bestimmte Wortfolge der nationalen Bestimmung ausgeblendet, um eine unionsrechtskonforme Lösung herzustellen. Im vorliegenden Fall könnte die Lösung zur Erreichung des unionsrechtskonformen Zustands darin liegen, dass die Voraussetzung der „eingetragenen Zweigniederlassung“ für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften als Gruppenträger in § 9 Abs 3 TS 4 KStG ausgeblendet wird. Durch den Wegfall dieser Voraussetzung wäre die Gruppenbildung zwischen inländischen Tochtergesellschaften und der ausländischen Muttergesellschaft und in weiterer Folge ein Ergebnisausgleich von inländischen Schwesterngesellschaften möglich. Die Anforderungen des Unionsrechts wären erfüllt.¹⁷³

¹⁶⁷ Vgl Pinetz/Spies, GES 2014, 510.

¹⁶⁸ Vgl Hohenwarter-Mayr, RdW 2015, 201.

¹⁶⁹ Vgl Kruis, Der Anwendungsvorrang des EU-Rechts in Theorie und Praxis 482.

¹⁷⁰ BFH 22.7.2008, VIII R 101/02, BStBl II 2010, 265.

¹⁷¹ VwGH 17.4.2008, 2008/15/0064.

¹⁷² Kruis, Der Anwendungsvorrang des EU-Rechts in Theorie und Praxis 239 f.

¹⁷³ Vgl Pinetz/Spies, GES 2014, 510.

Die Anwendung dieser Methode könnte aber mit einem beträchtlichen Ausfall von Steuersubstrat für die österreichische Finanzverwaltung verbunden sein, weil bei Fehlen einer inländischen Betriebsstätte, wie bereits in Kapitel 5.3.2. ausgeführt, die Besteuerung der inländischen, steuerlichen Ergebnisse in Österreich nicht sicherstellt ist.¹⁷⁴

Eine gänzliche Nichtbesteuerung der gesamten Gruppenmitglieder erscheint auch aus verfassungs- und gleichheitsrechtlicher Perspektive bedenklich.¹⁷⁵ Der Gleichheitssatz iSd Art 7 Abs 1 B-VG verpflichtet den Gesetzgeber gleiche Sachverhalte gleich zu behandeln, was auch impliziert, dass ungleiche Sachverhalte nicht gleich behandelt werden dürfen. Der Gleichheitssatz verbietet auch unsachliche Differenzierungen.¹⁷⁶ Bei einer gänzlichen Nichtbesteuerung einer steuerlichen Unternehmensgruppe mit einem ausländischen Gruppenträger ohne Zweigniederlassung im Inland im Vergleich zu einer rein österreichischen Unternehmensgruppe könnte der Gleichheitssatz verletzt sein, weil es sich um eine inländerdiskriminierende Regelung handelt.¹⁷⁷

Das inhärente Ziel der Gruppenbesteuerung ist, dass das im Inland steuerhängige Gruppenergebnis in den Händen des Gruppenträgers im Inland besteuert wird. Dieses Ziel wird insbesondere durch das Zweigniederlassungserfordernis für doppelt ansässige und gebietsfremde Gruppenträger ersichtlich. Die Rechtsfolgen der Verdrängungswirkung iZm „geltungserhaltenden Reduktion“ dürfen nicht über das hinausgehen, was unionsrechtlich gefordert ist. Die Rechtsfolgen müssen auch im Einklang mit dem Willen des Gesetzgebers auf Beseitigung der Unionsrechtswidrigkeit beschränkt sein. Die Methode der „geltungserhaltenden Reduktion“ iZm dem ausländischen Gruppenträger ohne Zweigniederlassung im Inland vereitelt das Ziel des österreichischen Gesetzgebers, die im Inland steuerhängigen Ergebnisse in Österreich zu besteuern. Die gänzliche Ausblendung der diskriminierenden Tatbestandsvoraussetzung ohne modifizierter Anwendung anderer anknüpfender Normen führt somit nicht zum gewünschten Ergebnis.¹⁷⁸

¹⁷⁴ Vgl. *Tratlehner*, SWI 2014, 559.

¹⁷⁵ Vgl. *Hohenwarter-Mayr*, RdW 2015, 201.

¹⁷⁶ Vgl. *Hengstschläger/Leeb*, Grundrechte² 106 f.

¹⁷⁷ Vgl. *Hohenwarter-Mayr*, RdW 2015, 201.

¹⁷⁸ Vgl. *Hohenwarter-Mayr*, RdW 2015, 201.

5.3.3.2 „Geltungserhaltenden Reduktion“ im Zusammenhang mit der Modifikation des bestehenden Gruppenbesteuerungssystems

Nach *Hohenwarter-Mayr*¹⁷⁹ erscheint es zulässig zu sein, diskriminierende Tatbestandsvoraussetzungen der österreichischen, gesetzlichen Rechtslage auszublenden, um in weiterer Folge zu einer unionsrechtskonformen Rechtsfolge zu kommen, die durch eine modifizierte Anwendung daran anknüpfender Normen hergestellt wird. Ziel dabei ist den objektiven Willen des Gesetzgebers unter Einbeziehung von unions- und gleichheitsrechtlichen Vorgaben zu verwirklichen. Nach den Ausführungen von *Pinetz/Spies*¹⁸⁰ sind bei dieser Methode somit drei Schritte zu unterscheiden:

- Schritt 1: Durchführung der „geltungserhaltenden Reduktion“, in dem das unionsrechtswidrige Tatbestandsmerkmal verdrängt wird.
- Schritt 2: Anpassung des bestehenden Gruppenbesteuerungssystems insbesondere durch teleologische Reduktion.
- Schritt 3: Modifizierte Auslegung bzw Anwendung einer bereits bestehenden Rechtsnorm.

Die Grenzen dieser Methode verlaufen jedoch dort, wo es nicht mehr um die bloße Teilaufrechterhaltung der nationalen Regelung geht, sondern das Gericht selbst Recht setzen müsste, weil dem für eine unionsrechtskonforme Neugestaltung mehrere Möglichkeiten offen stehen.¹⁸¹ Dies ist mA nach in Österreich insbesondere im Hinblick auf das gewaltenteilende und rechtsstaatliche Grundprinzip der österreichischen Bundesverfassung bedenklich. Die Gewaltenteilung sieht eine strikte Trennung der Gesetzgebung, Verwaltung und Gerichtsbarkeit vor. Das rechtsstaatliche Prinzip schreibt ua vor, dass die gesamte staatliche Vollziehung nur aufgrund von Gesetzen ausgeübt werden darf. Es soll somit sichergestellt werden, dass die grundlegenden Regeln des österreichischen Staates von einem demokratisch legitimierten Parlament vorgegeben werden.¹⁸² Gibt es iZm dem Anwendungsvorrang des Unionsrechts mehrere Möglichkeiten der unionsrechtskonformen Neugestaltung einer gesetzlichen Regelung und hat der Gesetzgeber noch keine Neuregelung getroffen, müssten die Richter als Organe der Gerichtsbarkeit als Gesetzgeber agieren und eigene Wertentscheidungen treffen, um den Anwendungsvorrang des Unionsrechts zur Geltung zu bringen. Dies stellt jedenfalls ein Spannungsverhältnis zwischen Judikative und Legislative dar und ist aus verfassungsrechtlicher Sicht bedenklich.¹⁸³

¹⁷⁹ *Hohenwarter-Mayr*, RdW 2015, 201.

¹⁸⁰ *Pinetz/Spies*, GES 2014, 510.

¹⁸¹ Vgl *Kruis*, Der Anwendungsvorrang des EU-Rechts in Theorie und Praxis 256 f.

¹⁸² Vgl *Binder/Trauner*, Öffentliches Recht - Grundlagen⁴ 31 f.

¹⁸³ Vgl *Kruis*, Der Anwendungsvorrang des EU-Rechts in Theorie und Praxis 256 f.

5.3.3.3 Analogie

Unter Analogie versteht man die Anwendung einer Rechtsfolge auf einen vergleichbaren Sachverhalt, für den die Rechtsfolge vom Gesetzgeber nicht ausdrücklich vorgesehen wurde.¹⁸⁴ Im Sinne der analogen Anwendung ist das Gruppenbesteuerungsregime des § 9 KStG auf den nicht erfassten Fall der inländischen Schwestergesellschaften mit ausländischem Gruppenträger ohne inländischer Zweigniederlassung anzuwenden. Damit eine Nichtbesteuerung, wie im Kapitel 5.3.3.1 beschrieben, verhindert wird, ist in weiterer Folge eine modifizierte Anwendung der daran anknüpfenden Normen erforderlich. Insbesondere könnte die Besteuerungshoheit der Republik Österreich durch sinngemäßer Anwendung der vertikalen Ergebniszurechnung iSd § 9 Abs 1 Satz 2 und § 9 Abs 6 KStG in Form einer horizontalen Ergebniszurechnung sichergestellt werden.¹⁸⁵

5.3.4 Lösungsvorschläge für den Gesetzgeber

Um die österreichische Rechtslage in Einklang mit dem Unionsrecht zu bringen, stehen dem Gesetzgeber folgende Lösungsmöglichkeiten zur Verfügung:

5.3.4.1 „Gruppenträger-Gruppenmitglied“

Ein Lösungsvorschlag für den Gesetzgeber wäre das „Gruppenträger-Gruppenmitglied“. Die Herstellung einer unionsrechtskonformen Rechtslage unter Ausschluss der Nichtbesteuerung ist nur dann möglich, wenn die Gruppenträgereigenschaft von der ausländischen Muttergesellschaft, die mit keiner Zweigniederlassung im österreichischen Firmenbuch eingetragen ist, für Zurechnungszwecke auf ein inländisches Gruppenmitglied übertragen wird.¹⁸⁶ Bei diesem „Gruppenträger-Gruppenmitglied“ müsste es sich um eine Schwesterngesellschaft handeln, die im Gruppenantrag genannt und der die Funktion als Gruppenträger so übertragen wird.¹⁸⁷

Auch *Hohenwarther-Mayr*¹⁸⁸ schlägt in Anlehnung an *Tumpel/Aigner*¹⁸⁹ eine Lösungsmöglichkeit bezüglich der inländischen Schwestergesellschaften mit ausländischem Gruppenträger ohne Zweigniederlassung im Inland vor, in dem die Trennung der Gruppenträgereigenschaft durch eine Analogie zur umsatzsteuerlichen Organschaft und eine abweichende Interpretation des § 9 KStG Abs 6 Z 2 iVm Abs 1 2. Satz KStG bis zur Bereinigung der Rechtslage durch

¹⁸⁴ Vgl Bydlinski, Juristische Methodenlehre² 457 f.

¹⁸⁵ Vgl Pinetz/Spies, GES 2014, 510.

¹⁸⁶ Vgl Pinetz/Spies, GES 2014, 510.

¹⁸⁷ Vgl Hohenwarther-Mayr, RdW 2015, 201.

¹⁸⁸ Hohenwarther-Mayr, RdW 2015, 201.

¹⁸⁹ Tumpel/Aigner in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel (Hrsg), Gruppenbesteuerung § 9 Abs 6 KStG Rz 21.

den österreichischen Gesetzgeber erreicht werden soll. § 2 Abs 2 Z 2 UStG sieht vor, dass der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als Unternehmer gilt, wenn der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland hat. In Analogie zum § 2 Abs 2 UStG könnte man die Ergebnisse der Gruppenmitglieder auf Ebene des bedeutendsten inländischen Schwesterngruppenmitglieds zusammenfassen und auf dieser Ebene der Besteuerung unterwerfen. Eine vertikale Ergebniszurechnung wäre so lange vorzunehmen, bis ein am Gruppenmitglied beteiligtes inländisches Gruppenmitglied iSd § 9 Abs 4 KStG vorhanden ist. Somit ist eine horizontale Ergebniszurechnung erst dann durchzuführen, wenn kein inländisches Gruppenmitglied mehr vorhanden ist und auch keine Sandwichkonstellation mehr vorliegt. § 9 Abs 6 Z 2 1. Satz KStG müsste bezüglich der vertikalen Anknüpfung jedoch so gelesen werden, dass sich die Bestimmung nur auf das Gruppenmitglied und nicht auf den Gruppenträger bezieht.¹⁹⁰

Entscheidet sich der Gesetzgeber für das System des „Gruppenträger-Gruppenmitglieds“, so bringt das einige Anpassungen der österreichischen Rechtslage mit sich, insbesondere müssen die Regelungen bezüglich finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 KStG und der vertikalen Ergebniszurechnung iSd § 9 Abs 6 Z 2 KStG überarbeitet werden.

Bei näherer Betrachtungsweise könnte jedoch auch das System des „Gruppenträger-Gruppenmitglieds“ Nachteile für die österreichische Finanzverwaltung bzw Rechtunsicherheiten mit sich bringen:

- a) „cherry-picking“: Nach österreichischem Recht (§ 9 Abs 6 Z 4 KStG) können vorzugsfähige Verluste des unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds aus der Vorgruppenzeit (Vorgruppenverluste) bis zur Höhe des eigenen Gewinns des Gruppenmitglieds verrechnet werden. Diese Verluste werden deshalb beim jeweiligen Gruppenmitglied kanalisiert.¹⁹¹ Der Gruppenträger jedoch kann seine gesamten vorzugsfähigen Verluste, insbesondere auch die umgründungsbedingt oder die vor der Gruppenbildung entstandenen Verluste, mit dem zusammengefassten Gruppenergebnis verrechnen. Beschränkt wird die Verrechnung nur mit der 75%-Vortragsgrenze nach § 8 Abs 4 Z 2 lit a KStG, woran der Gruppenträger gebunden ist.¹⁹²

¹⁹⁰ Vgl *Hohenwarter-Mayr*, RdW 2015, 201.

¹⁹¹ Vgl *Pinetz/Stefaner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 9 Rz 171; *Huber* in *Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker*, Gruppenbesteuerung² § 9 Rz 1071; KStR 2013 Rz 1071.

¹⁹² Vgl *Huber* in *Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker*, Gruppenbesteuerung² § 9 Rz 1104; KStR 2013 Rz 1104.

Die willkürliche Festlegung eines „Gruppenträger-Gruppenmitglieds“ ermöglicht die Auswahl eines Unternehmens mit hohen vortragsfähigen Verlusten, die insbesondere vor der Gruppenbildung entstanden sind, sodass „cherry-picking“ betrieben werden kann, um die Steuerbelastung in der Gruppe so gering wie möglich zu halten. So eine Steuervermeidungsstrategie ist jedenfalls nicht iSd österreichischen Gesetzgebers.

- b) Haftungsrechtliche Aspekte: Wie in den vorangegangenen Kapiteln bereits dargestellt, stellt der Gruppenträger die Spitze der steuerlichen Unternehmensgruppe in Österreich dar.¹⁹³ Gemäß § 24a Abs 1 bis 3 KStG haben sowohl der Gruppenträger als auch die Gruppenmitglieder ihr eigenes Einkommen zu deklarieren. Daraufhin erhalten diese Gesellschaften für das jeweilige eigene Einkommen von den Finanzämtern Feststellungsbescheide, die Grundlage für die Festsetzung der KöSt beim Gruppenträger sind. In weiterer Folge bekommt noch der Gruppenträger den Feststellungsbescheid betreffend der gesamten steuerlichen Unternehmensgruppe.¹⁹⁴ Der Gruppenträger schuldet somit die KöSt für die gesamte Unternehmensgruppe.

Fraglich ist, ob auch Gruppenmitglieder zu einer Haftung für die auf Ebene des Gruppenträgers erhobene KöSt-Schuld herangezogen werden können. Gemäß § 13 BAO haften Organgesellschaften für diejenigen Abgaben des Organträgers, bei denen die Abgabepflicht sich auf den Betrieb des beherrschten Unternehmens gründet. Die *hA*¹⁹⁵ ist jedoch uneinig, ob die Organschaftsregelung des § 13 BAO für die KöSt als Personensteuer anwendbar ist. Diese Betrachtung gilt jedenfalls auch für die Gruppenbesteuerung, was zur Folge hat, dass eine Haftung der Gruppenmitglieder für die auf Ebene des Gruppenträgers erhobene KöSt ausgeschlossen ist.¹⁹⁶ Es bleibt somit bei der alleinigen Haftung des Gruppenträgers für die KöSt-Schuld der steuerlichen Unternehmensgruppe.

Beim „Gruppenträger-Gruppenmitglied“ übernimmt, wie bereits ausgeführt, ein österreichisches Gruppenmitglied die Gruppenträgereigenschaft von der ausländischen Muttergesellschaft, die mit keiner Zweigniederlassung im österreichischen Firmen-

¹⁹³ Vgl. Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 39 f.

¹⁹⁴ Vgl. KStR 2013 Rz 1596 f.

¹⁹⁵ Achatz/Tumpel in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel (Hrsg), Gruppenbesteuerung § 9 Abs 1 KStG Rz 45; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Praxiskommentar Gruppenbesteuerung² § 9 Abs 1 KStG K52; Unger in Althuber/Tanzer/Unger, BAO Handbuch 66.

¹⁹⁶ Vgl. Achatz/Tumpel in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel (Hrsg), Gruppenbesteuerung § 9 Abs 1 KStG Rz 45.

buch eingetragen ist. In diesem Zusammenhang ist jedoch fraglich, ob das „Gruppenträger-Gruppenmitglied“ auch die Haftung für die KöSt-Schuld der gesamten Unternehmensgruppe übernehmen kann. Hier wäre jedenfalls eine gesetzliche Regelung erforderlich.

- c) Teilweise Abkehr vom derzeitigem Gruppenbesteuerungssystem: Das aktuelle, österreichische Gruppenbesteuerungskonzept zeichnet sich durch einen starken hierarchischen Aufbau aus. Diesbezüglich bestehen Ähnlichkeiten zur körperschaftsteuerlichen Organschaft, die durch die Steuerreform 2005 abgeschafft wurde bzw Vorgängerregelung des aktuellen Gruppenbesteuerungsmodells war.¹⁹⁷ Insbesondere die Regelungen bezüglich finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 KStG und der vertikalen Ergebniszurechnung iSd § 9 Abs 6 Z 2 KStG sind hierarchisch aufgebaut. Mit der Möglichkeit der Schaffung eines „Gruppenträger-Gruppenmitglieds“ geht einher, dass der hierarchische Aufbau des österreichischen Gruppenbesteuerungssystems durchbrochen und eine horizontale Ergebnisverrechnung von einer Schwestergesellschaft auf das „Gruppenträger-Gruppenmitglied“ vorgesehen wird.¹⁹⁸ Da die gesamte Stellung des „Gruppenträger-Gruppenmitglieds“ nicht ins aktuelle Gruppenbesteuerungssystem passt, müsste der Gesetzgeber eine Anpassung des § 9 Abs 4 KStG und des § 9 Abs 6 Z 2 KStG vornehmen, was eine teilweise Abkehr vom derzeitigem Gruppenbesteuerungssystem bedeutet und damit auch zu einer Verkomplizierung des Steuersystems beiträgt.

5.3.4.2 „Fiktive inländische Betriebsstätte“

Der Begriff Betriebsstätte hat im internationalen Steuerrecht eine große Bedeutung, weil er die Besteuerung im Quellenstaat rechtfertigt. Beispielsweise unterliegen in Österreich gemäß § 98 Abs 1 Z 3 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG) der beschränkten Steuerpflicht, wenn es sich um eine „örtliche Betriebsstätte“ iSd § 29 BAO handelt oder im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist („Vertreterbetriebsstätte“) oder in Österreich unbewegliches Vermögen vorhanden ist. Im DBA-Recht dient der Betriebsstättenbegriff dazu, nationale Besteuerungsansprüche für Unternehmensgewinne gebietsmäßig abzugrenzen.¹⁹⁹

¹⁹⁷ Vgl Detschner/Stefaner, SWI 2009, 9; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Praxiskommentar Gruppenbesteuerung² § 9 Abs 1 KStG K14 f.

¹⁹⁸ Vgl Hohenwarter-Mayr, RdW 2015, 201.

¹⁹⁹ Vgl Kofler/Mayr/Schlager, RdW 2017, 369.

Der österreichische Gesetzgeber könnte im Zusammenhang mit der Gruppenbesteuerung die Einführung einer „fiktiven inländischen Betriebsstätte“ in Betracht ziehen, die über den inländischen Schwesterngesellschaften zur „Ergebnispoolung“ angesiedelt ist. Ziel der „fiktiven inländischen Betriebsstätte“ ist es, der Gefahr des Verlusts des Besteuerungsrechts infolge der Ergebniszurechnung zur nicht im Inland ansässigen Obergesellschaft wirksam entgegen zu treten und auch den Anforderungen des Unionsrechts gerecht zu werden. IZm der Schaffung einer „fiktiven inländischen Betriebsstätte“ treten jedoch ua die Fragen nach dem Steuerschuldner für die KöSt-Schuld der steuerlichen Unternehmensgruppe auf und welches Unternehmen der Gruppe die Erklärungspflichten statt des Gruppenträgers vorzunehmen hat.

- a) Steuerschuldner: Wie bereits erwähnt ist im internationalen Steuerrecht die im Inland gelegene Betriebsstätte zentraler Anknüpfungspunkt im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht gewerblicher Einkünfte von im Ausland ansässigen natürlichen oder juristischen Personen.²⁰⁰ Die im Ausland ansässige natürliche oder juristische Person ist idR Steuerschuldner des im Inland beschränkt steuerpflichtigen Einkommens. Da iZm der „fiktiven inländischen Betriebsstätte“ die im Ausland ansässige Muttergesellschaft gerade keinen inländischen Bezugs- bzw. Anknüpfungspunkt hat, ist nicht sichergestellt, dass man die ausländische Muttergesellschaft zur Begleichung der Steuerschulden heranziehen könne. Um dieses Problem zu umgehen, müsste der österreichische Gesetzgeber ein inländisches Gruppenunternehmen als Steuerschuldner festlegen.

§ 2 Abs 2 Z 2 UStG sieht vor, dass der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als Unternehmer gilt, wenn der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland hat.²⁰¹ Der österreichische Gesetzgeber könnte in Analogie zum § 2 Abs 2 UStG die bedeutendste inländische Schwesterngruppengesellschaft als Steuerschuldner festlegen. Als Alternative könnte der Gesetzgeber den inländischen Schwesterngesellschaften ein Wahlrecht zur Selbstfestlegung des Steuerschuldners lassen.

- b) Erklärungspflichten: Die österreichische Rechtslage sieht vor, dass der Gruppenträger im Rahmen des österreichischen Gruppenbesteuerungssystems einige Pflichten hat, insbesondere muss er den Gruppenantrag bei dem für ihn zum Zeitpunkt der Antragstellung für die Erhebung der KöSt zuständigen Finanzamt stellen und auch das eigene

²⁰⁰ Vgl Ditz/Quilitzsch in Wassermeyer/Andresen/Ditz, Betriebsstätten-Handbuch 120 f; Kofler/Mayr/Schlager, RdW 2017, 369.

²⁰¹ Vgl Hohenwarter-Mayr, RdW 2015, 201.

Einkommen mittels KöSt-Erklärung deklarieren. Der KöSt-Bescheid bezüglich der steuerlichen Unternehmensgruppe ergeht ausschließlich an den Gruppenträger.²⁰² Eine „fiktive inländische Betriebsstätte“ kann jedoch weder einen Gruppenantrag stellen, noch eine KöSt-Erklärung ausfüllen oder einen KöSt-Bescheid empfangen. Somit besteht auch hier Anpassungsbedarf der gesetzlichen Regelung.

Wie bereits oben ausgeführt könnte der österreichische Gesetzgeber in Analogie zum § 2 Abs 2 UStG die bedeutendste inländische Schwesterngruppengesellschaft für diverse Erklärungspflichten verantwortlich machen.²⁰³ Alternativ könnte er den inländischen Schwesterngesellschaften auch ein Wahlrecht zur selbstständigen Auswahl der verantwortlichen Gesellschaft lassen. Da es sich jedoch bei diesen Erklärungspflichten um verwaltungstechnischen Mehraufwand für die Gesellschaften handelt, besteht das Risiko, dass sich die Schwesterngesellschaften bei der selbstständigen Auswahl der verantwortlichen Gesellschaft nicht einigen können. Meiner Ansicht nach wäre es nach diesen Überlegungen besser, wenn der Gesetzgeber in Analogie zu § 2 Abs 2 UStG gleich selbst die bedeutendste inländische Schwesterngruppengesellschaft für diverse Erklärungspflichten verantwortlich macht.

5.3.4.3 *Group-Relief*

Ein weiterer Lösungsvorschlag für die Praxis wäre der (teilweise) Nachbau des britischen *group relief*. Das aktuelle Konzept der österreichischen Gruppenbesteuerung, insbesondere die Weiterverrechnung an eine Konzernspitzengesellschaft, scheint ein Relikt aus dem hierarchisch geprägten Organschaftskonzept zu sein, dass aus der ersten Hälfte des 20. Jahrhunderts stammt.²⁰⁴ *Group-relief*-Modelle ermöglichen die Übertragung von steuerlichen Verlusten von einer Verlustgesellschaft auf eine gewinnbringenden Gruppengesellschaft.²⁰⁵ Das britische *Group-relief*-Modell sieht die Verrechnung von steuerlichen Ergebnissen zwischen Gruppengesellschaften vor, wobei eine Gesellschafterstellung nicht notwendig ist. Der Transfer des Verlustes kann sowohl „side-stream“ als auch „up-stream“ oder „down-stream“ erfolgen.²⁰⁶ Das britische *group relief* ist jedoch ein komplett anderes Gruppenbesteuerungssystem, als das aktuelle, österreichische Modell iSd § 9 KStG. Weil von einer kompletten Abkehr

²⁰² Vgl KStR 2013 Rz 1588 f.

²⁰³ Vgl Hohenwarter-Mayr, RdW 2015, 201.

²⁰⁴ Vgl Detschner/Stefaner, SWI 2009, 9.

²⁰⁵ Vgl Achatz/Tumpel in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel (Hrsg), Gruppenbesteuerung § 9 Abs 1 KStG 17.

²⁰⁶ Vgl Rosenberger in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel (Hrsg), Gruppenbesteuerung 498.

vom aktuellen, österreichischen Modell nicht auszugehen ist, findet keine weitere Analyse der Vor- und Nachteile des britischen *group relief* statt.

5.3.5 Anwendungsvorrang des EU-Rechts?

Wie bereits in Kapitel 1 ausgeführt, bilden Gemeinschaftsrecht und österreichisches Recht zwei getrennte Rechtsordnungen.²⁰⁷ Zwar gibt es im Primärrecht der EU keine explizite Grundlage für die Vorrangwirkung des Unionsrechts, jedoch hat nach der Rsp des EuGH²⁰⁸ Gemeinschaftsrecht im Kollisionsfall idR Anwendungsvorrang, weil der Anwendungsvorrang der einheitlichen und praktischen Wirksamkeit des Unionsrechts dient.²⁰⁹ Der Anwendungsvorrang bezieht sich jedenfalls auch auf die Grundfreiheiten, die als Primärrecht in den Mitgliedsstaaten unmittelbare Geltung haben.²¹⁰

Im Kapitel 5.3.3 wurde aufgezeigt, dass im Rahmen des Anwendungsvorrangs zur Verhinderung von Regelungslücken die Teilunanwendbarkeit und die anwendungserhaltende Reduktion des nationalen Rechts in Betracht kommen. Im Zusammenhang mit der inländischen „Schwesterngruppe“ bei gebietsfremder Muttergesellschaft wurden im Kapitel 5.3.4 drei verschiedene Lösungsmöglichkeiten für den Gesetzgeber aufgezeigt, um die aktuell unionsrechtswidrige, österreichische Gesetzeslage zu bereinigen. Die verschiedenen Lösungsmöglichkeiten sind im Detail kompliziert und die konkreten Rechtsfolgen teilweise ungewiss. Fraglich ist deshalb, ob man iZm mit der inländischen „Schwesterngruppe“ von einem Anwendungsvorrang des Unionsrechts ausgehen kann.

Die Grenzen des Anwendungsvorrangs verlaufen, wie in Kapitel 5.3.3.2 dargestellt, dort, wo das Gericht selbst Recht setzen müsste, weil dem für eine unionsrechtskonforme Neugestaltung mehrere Möglichkeiten offen stehen.²¹¹ Wie bereits dargestellt ist dies im Hinblick auf das gewaltenteilende und rechtsstaatliche Grundprinzip der österreichischen Bundesverfassung bedenklich.²¹² Da bei einer Bejahung des Anwendungsvorrangs iZm den inländischen „Schwesterngesellschaften“ mehrere Lösungsmöglichkeiten in Frage kommen, wäre Rechtsunsicherheit die Folge. Das rechtsstaatliche Gebot der Rechtssicherheit verlangt jedoch die

²⁰⁷ Vgl. Kruis, Der Anwendungsvorrang des EU-Rechts in Theorie und Praxis 95.

²⁰⁸ EuGH 15.7.1964, Rs 6/64, *Costa/ENEL*; EuGH 17.12.1970, Rs 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*; EuGH 9.3.1978, Rs 106/77, *Simmenthal II*.

²⁰⁹ Vgl. Leidenmühler, Europarecht³ 32; Kruis, Der Anwendungsvorrang des EU-Rechts in Theorie und Praxis 96.

²¹⁰ Vgl. Kruis, Der Anwendungsvorrang des EU-Rechts in Theorie und Praxis 110 f.

²¹¹ Vgl. Kruis, Der Anwendungsvorrang des EU-Rechts in Theorie und Praxis 256 f.

²¹² Vgl. Binder/Trauner, Öffentliches Recht - Grundlagen⁴ 31 f.

Berechenbarkeit und Vorhersehbarkeit des staatlichen Handelns.²¹³ Weil mehrere Lösungsmöglichkeiten zur Bereinigung der nationalen Rechtslage in Frage kommen, um dem Unionsrecht zum Durchbruch zu verhelfen, müssten Richter selbst als Gesetzgeber agieren und eigene Wertentscheidungen treffen. Da dies jedoch aus österreichischer, verfassungsrechtlicher Perspektive bedenklich wäre, ist mA nach der Anwendungsvorrang des EU-Rechts iZm den inländischen „Schwesterngesellschaften“ abzulehnen.

5.4 Zusammenfassung

Die österreichische Rechtslage verneint aktuell die Gruppenträgerfähigkeit einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, die entweder EU-Körperschaft laut Anlage 2 des EStG oder Kapitalgesellschaft im EWR-Raum ist, jedoch keine Zweigniederlassung im Inland hat. Dies verstößt nach hA²¹⁴ und Rsp²¹⁵ gegen die Niederlassungsfreiheit iSd Art 49 AEUV. Eine Bereinigung der Rechtslage aus Gründen der Rechtssicherheit ist mA erforderlich.²¹⁶ Bis zur Bereinigung der Rechtslage durch den Gesetzgeber ist jedoch ein Anwendungsvorrang des Unionsrechts abzulehnen, weil mehrere, komplizierte Lösungsmöglichkeiten der unionsrechtskonformen Auslegung und Rechtsfortbildung bestehen, die mit einer Rechtsunsicherheit einhergehen und somit auch iZm dem gewaltenteilenden und rechtsstaatlichen Prinzip bedenklich sind.

²¹³ Vgl Kruis, Der Anwendungsvorrang des EU-Rechts in Theorie und Praxis 170 f.

²¹⁴ Vgl Tumpel/Tissot in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel, Gruppenbesteuerung, 448; Urtz/Stanek in Bergmann/Bieber, KStG § 9 Rz 14.

²¹⁵ EuGH 12.6.2014, Rs C-40/13, X AG.

²¹⁶ Vgl Tratlehner, SWI 2014, 559.

6 Die Einbeziehung von inländisch beschränkt steuerpflichtigen Einkünften von EU/EWR-Gesellschaften in die steuerliche Unternehmensgruppe

Gemäß § 9 Abs 2 2. TS KStG können auch nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften Teil der steuerlichen Unternehmensgruppe sein, die in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat, mit dem umfassende Amtshilfe besteht, ansässig sind.²¹⁷ Inwieweit Einkünfte von beschränkt steuerpflichtigen EU/EWR Gesellschaften in die steuerliche Unternehmensgruppe einbezogen werden können, wird in den nachfolgenden Kapiteln dargestellt.

6.1 Regelung im österreichischen Körperschaftsteuergesetz

§ 9 Abs 6 Z 6 KStG sieht vor, dass nur die Verluste des ausländischen Gruppenmitglieds dem unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw Gruppenträger anteilig im Ausmaß aller unmittelbar beteiligten Gruppenmitglieder einschließlich dem unmittelbar beteiligten Gruppenträger zuzurechnen sind.²¹⁸ Die Berücksichtigung von ausländischen Verlusten in der steuerlichen Unternehmensgruppe erfolgt zwingend. Es besteht kein Wahlrecht.²¹⁹ Der ausländische Verlust ist nach den österreichischen Vorschriften, insbesondere § 5 Abs 1 EStG, zu ermitteln. Die Ermittlung des ausländischen Verlusts geschieht idR durch Überleitung des ausländischen Ergebnisses auf ein Ergebnis nach den österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften mithilfe einer Mehr-Weniger-Rechnung.²²⁰

Nach dem Wortlaut der österreichischen Rechtslage können Gewinne eines ausländischen Gruppenmitglieds mangels Besteuerungsrecht nicht im Gruppenergebnis berücksichtigt werden.²²¹

Gemäß § 9 Abs 6 Z 6 Satz 2 KStG können zuzurechnende Verluste von nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitgliedern nur im Ausmaß von 75% der Summe der eigenen Einkommen sämtlicher unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder sowie des Gruppenträgers berücksichtigt werden.²²² Sofern ausländischen Verluste im Jahr ihrer Entstehung aufgrund der 75% Grenze im Gruppenergebnis nicht berücksichtigt werden können, ist

²¹⁷ Vgl Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 24 ff; Jann/Rittsteuer/Schneider in Kofler, UmgrStG⁵ § 9 KStG Rz 7; Urtz/Stanek in Bergmann/Bieber, KStG § 9 Rz 4 ff.

²¹⁸ Vgl Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 174.

²¹⁹ Vgl Huber in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker, Gruppenbesteuerung² § 9 Rz 1105.

²²⁰ Vgl Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 175.

²²¹ Vgl Huber in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker, Gruppenbesteuerung² § 9 Rz 1075.

²²² Vgl Urtz/Stanek in Bergmann/Bieber, KStG § 9 Rz 38.

in den folgenden Jahren eine Verwertung der Verluste als Verlustvorträge möglich.²²³ Diese Regelung wurde mit dem AbgÄG 2014 eingeführt und ist mit 1. Jänner 2015 in Kraft getreten.²²⁴

6.2 Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs *Philips Electronics* (EuGH 6.9.2012, Rs C-18/11)

Bei dieser richtungsweisenden Entscheidung hat sich der EuGH mit der Frage befasst, ob das britische Gruppenbesteuerungssystem *group relief* gegen die Niederlassungsfreiheit iSd Art 49 iVm 54 AEUV verstößt.

6.2.1 Sachverhalt und Verfahrensgang

Im Rahmen der britischen Gruppenbesteuerung *group relief* können Gewinne einer Groupengesellschaft mit den Verlusten anderer Gruppenmitglieder phasengleich verrechnet werden. Die verlusterzielende Gesellschaft überträgt dabei ihren Verlust gegen Entgelt auf eine andere Konzerngesellschaft, die diesen Verlust dann von der eigenen Bemessungsgrundlage abzieht. Im Gegensatz zum österreichischen Gruppenbesteuerungsmodell verzichtet das britische System auf eine hierarchisch vorgezeichnete Richtung der Verlustverrechnung.²²⁵ Die Übertragung der Verluste ist innerhalb des *group relief* in allen Richtungen möglich.²²⁶ Verluste können somit „up-stream“, „down-stream“ oder „side-stream“ übertragen werden. Auch ist die Überspringung von Zwischengesellschaften erlaubt.²²⁷

Eine Doppelverlustverwertung wird dadurch vermieden, dass der Abzug der übertragenden Verluste auf Ebene der verlusterwirtschaftenden Gesellschaft ausgeschlossen wird.²²⁸

Voraussetzung für die Anwendung des *group relief* ist auch, dass die Besteuerung der Gewinne und der übertragenden Verluste in Großbritannien sichergestellt ist bzw der britischen Steuerhoheit unterliegt. Unter Beachtung der DBA ist dies jedoch nur bei ansässigen Gesellschaften und inländischen Betriebsstätten von gebietsfremden Gruppengesellschaften möglich.²²⁹

²²³ Vgl KStR 2013 Rz 1084.

²²⁴ Vgl Urtz/Stanek in Bergmann/Bieber, KStG § 9 Rz 38.

²²⁵ Vgl Hohenwarter-Mayr, GES 2012, 505.

²²⁶ Vgl Blum, ecolex 2013, 471.

²²⁷ Vgl Rosenberger in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel (Hrsg), Gruppenbesteuerung 498.

²²⁸ Vgl Hohenwarter-Mayr, GES 2012, 505.

²²⁹ Vgl Blum, ecolex 2013, 471.

Betriebsstätten fallen aufgrund des Belegenheitsprinzips idR in die Besteuerungshoheit von zwei verschiedenen Staaten. Um Doppelbesteuerungen zu vermeiden, werden die Anrechnungs- oder Befreiungsmethode als unionsrechtskonforme Vorgehensweisen anerkannt. Bei Betriebsstätten stellt idR der Herkunftsstaat die Einkünfte ausländischer Betriebsstätten frei und räumt dem Aufnahmestaat ein beschränktes, territoriales Besteuerungsrecht ein. Die Betriebsstätten sind als selbstständige steuerliche Einheiten zu qualifizieren.²³⁰

Beim britischen *group relief* gibt es jedoch für inländische Betriebsstätten gebietsfremder Gruppengesellschaften eine weitere Voraussetzung:²³¹ Verluste, die von einer inländischen Betriebsstätte auf eine verlustempfangende Gesellschaft übertragen werden sollen, dürfen in keinem anderen Staat als Großbritannien verwertet werden können. Ob diese Verluste in einem anderen Land tatsächlich verwertet werden, spielt laut den britischen Vorschriften keine Rolle. Es kommt rein auf die Möglichkeit der Verlustverwertung im anderen Staat an.²³² Da es diese zusätzliche Voraussetzung für in Großbritannien gebietsansässige Gruppengesellschaften nicht gibt, könnte ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit iSd Art 49 iVm 54 AEUV vorliegen.²³³

Der Ausgangssachverhalt betraf die in Großbritannien ansässige *Philips Electronics UK*. Bei dieser Gesellschaft handelt es sich um eine Tochtergesellschaft des Philips-Konzerns, dessen Muttergesellschaft in den Niederlanden ansässig ist. *Philips Electronics* hat gemeinsam mit dem südkoreanischen Konzern *LG Electronics* in den Niederlanden ein Gemeinschaftsunternehmen gegründet. Aus diesem Gemeinschaftsunternehmen wurde eine ebenfalls in den Niederlanden ansässige Tochtergesellschaft gegründet, die eine verlustbringende Betriebsstätte in Großbritannien hatte.²³⁴

²³⁰ Vgl Kühbacher, SWI 2013, 293.

²³¹ Vgl Hohenwarter-Mayr, GES 2012, 505.

²³² Vgl Rosenberger in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel (Hrsg), Gruppenbesteuerung 497; Blum, ecolex 2013, 471.

²³³ Vgl Hohenwarter-Mayr, GES 2012, 505.

²³⁴ Vgl Kühbacher, SWI 2013, 293.

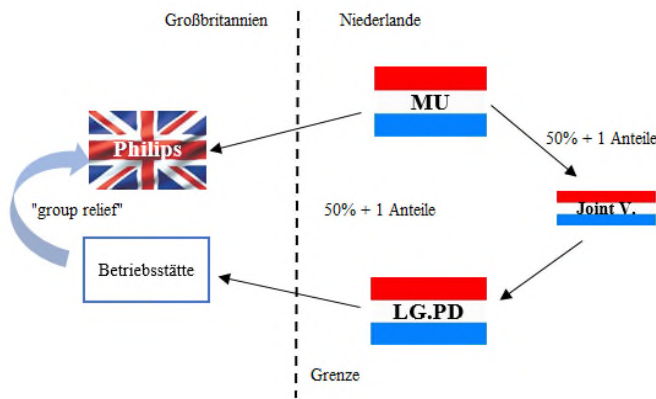


Abbildung 11: Rs Philips Electronics

Philips Electronics wollte im Rahmen des britischen *group relief* die eigenen Gewinne mit den Verlusten aus der britischen Betriebsstätte verrechnen.²³⁵ Die britischen Finanzbehörden lehnten den Antrag von *Philips Electronics* unter der Begründung ab, dass nach damaligem niederländischem Recht eine spätere Nachversteuerung des britischen Betriebsstättenverlustes trotz abkommensrechtlicher Befreiungsmethode möglich war.²³⁶

6.2.2 Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs

In seiner Entscheidung²³⁷ erkannte der EuGH eine nicht rechtfertigbare Diskriminierung gebietsfremder Unternehmen im Hoheitsgebiet von Großbritannien.²³⁸ Die britische Regelung verstößt somit gegen die Niederlassungsfreiheit iSd Art 49 iVm 54 AEUV.²³⁹ Die Ungleichbehandlung zwischen gebietsansässigen Gruppengesellschaften und inländischen Betriebsstätten macht die Ausübung der Niederlassungsfreiheit mittels einer Betriebsstätte für Gesellschaften, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind, weniger attraktiv. Die britische Regelung schränkt somit die Grundfreiheit ein, eine geeignete Rechtsform für die Ausübung einer Tätigkeit in Großbritannien auszuwählen.²⁴⁰ Großbritannien ist somit seiner Aufgabe nicht nachgekommen, Gesellschaften mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat zu ermöglichen, eine Zweigniederlassung im Inland zu eröffnen und im Rahmen dieser Zweigniederlassung eine Tätigkeit unter gleichen Bedingungen wie eine gebietsansässige, britische Gesellschaft auszuüben.²⁴¹

²³⁵ Vgl. Blum, *ecolx* 2013, 471.

²³⁶ Vgl. Hohenwarter-Mayr, *GES* 2012, 505.

²³⁷ EuGH 6.9.2012, Rs C-18/11, *Philips Electronics*.

²³⁸ Vgl. Hohenwarter-Mayr, *GES* 2012, 505.

²³⁹ Vgl. Kühbacher, *SWI* 2013, 293.

²⁴⁰ Vgl. Blum, *ecolx* 2013, 471.

²⁴¹ Vgl. Hohenwarter-Mayr, *GES* 2012, 505.

Der EuGH lässt nach stRsp²⁴² eine Ungleichbehandlung zwischen einem rein innerstaatlichen Sachverhalt einerseits und einem grenzüberschreitenden EU-Sachverhalt andererseits nur dann zu, wenn die Situation objektiv nicht vergleichbar oder die Ungleichbehandlung durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt wäre.²⁴³

Der EuGH hat in der *Rs Philips Electronics*²⁴⁴ erkannt, dass die Situation einer gebietsansässigen Gruppengesellschaft einerseits und einer inländische Betriebsstätte gebietsfremder Gruppengesellschaften andererseits objektiv miteinander vergleichbar ist.²⁴⁵

Auch wurde eine Rechtfertigung der Beschränkung aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses vom EuGH verneint. Die britische Finanzverwaltung hat als zwingende Gründe des Allgemeininteresses die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten und das Ziel Vermeidung von Doppelverlustberücksichtigungen vorgebracht.²⁴⁶ Auf die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis kann sich Großbritannien nach Ansicht des EuGH²⁴⁷ nicht berufen, weil die Übertragung eines inländischen Betriebsstättenverlustes auf ein gebietsansässiges Gruppenmitglied die Besteuerungsbefugnis von Großbritannien unberührt lässt.²⁴⁸ Großbritannien sei nämlich weiterhin befugt, potenzielle Gewinne aus der inländischen Betriebsstätte in seinem Hoheitsgebiet zu besteuern.²⁴⁹ Den Rechtfertigungsgrund Vermeidung der Doppelverlustverwertung hat der EuGH²⁵⁰ schon mit der Begründung abgelehnt, dass dieser nicht alleine geltend gemacht werden kann. Weiters wurde klarstellend ausgeführt, dass die Gefahr einer doppelten Verlustverwertung keinen Einfluss auf die Besteuerungsbefugnis des Betriebsstättenstaates hat.²⁵¹

Aus der Entscheidung des EuGH²⁵² geht hervor, dass Verluste inländischer Betriebsstätten von gebietsfremder Gruppengesellschaften zur Gänze in das Ergebnis der steuerlichen Unternehmensgruppe einfließen müssen. Im Umkehrschluss ist auf Basis dieser Entscheidung nach

²⁴² EuGH 12.12.2006, Rs C-18/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation*; EuGH 21.9.1999, Rs C-307/97, *Saint-Gobain*; EuGH 28.1.1986, Rs C-270/83, *Avoir fiscal*.

²⁴³ Vgl *Hohenwarter-Mayr*, GES 2012, 505.

²⁴⁴ EuGH 6.9.2012, Rs C-18/11, *Philips Electronics*, Rn 15 bis 19.

²⁴⁵ Vgl *Blum*, ecolex 2013, 471.

²⁴⁶ Vgl *Hohenwarter-Mayr*, GES 2012, 505.

²⁴⁷ EuGH 6.9.2012, Rs C-18/11, *Philips Electronics*, Rn 23 f.

²⁴⁸ Vgl *Blum*, ecolex 2013, 471.

²⁴⁹ Vgl *Hohenwarter-Mayr*, GES 2012, 505.

²⁵⁰ EuGH 6.9.2012, Rs C-18/11, *Philips Electronics*, Rn 28 bis 31.

²⁵¹ Vgl *Kühbacher*, SWI 2013, 293.

²⁵² EuGH 6.9.2012, Rs C-18/11, *Philips Electronics*.

Ansicht der hL²⁵³ und Finanzverwaltung²⁵⁴ auch sichergestellt, dass nicht nur Verluste im steuerlichen Gruppenergebnis zu berücksichtigen sind, sondern auch inländische Einkünfte von ausländischen Gruppenmitglieder zu 100% ins Gruppenergebnis, unabhängig vom Ausmaß der Beteiligung inländischer Gruppengesellschaften am ausländischen Gruppenmitglied, einfließen.²⁵⁵ Die vollständige Einbeziehung des inländischen Betriebsstättenergebnisses, losgelöst vom Gesamtergebnis des gebietsfremden Stammhauses, ist im Einklang mit der Niederlassungsfreiheit.²⁵⁶

6.3 Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH 16.09.2015, 2012/13/0060)

Mit dem Urteil vom 16.09.2015 hat sich der VwGH mit der Ergebniszurechnung bei ausländischen Gruppenmitgliedern auseinandergesetzt und ua die Vereinbarkeit des § 9 Abs 6 Z 6 KStG mit der Niederlassungsfreiheit beurteilt.²⁵⁷

6.3.1 Sachverhalt und Verfahrensgang

Der Ausgangssachverhalt betrifft die beschwerdeführende GmbH mit Ort und Sitz der Geschäftsleitung in Deutschland. Die deutsche GmbH ist Teil einer österreichischen, steuerlichen Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG. Gruppenträger ist die österreichische Großmuttergesellschaft, die an der österreichischen Muttergesellschaft ausreichend beteiligt ist. Die österreichische Muttergesellschaft hält wiederum eine ausreichende Beteiligung an der beschwerdeführenden, deutschen GmbH, die selbst in Österreich Einkünfte aus einer Beteiligung an einer KG erzielt.²⁵⁸

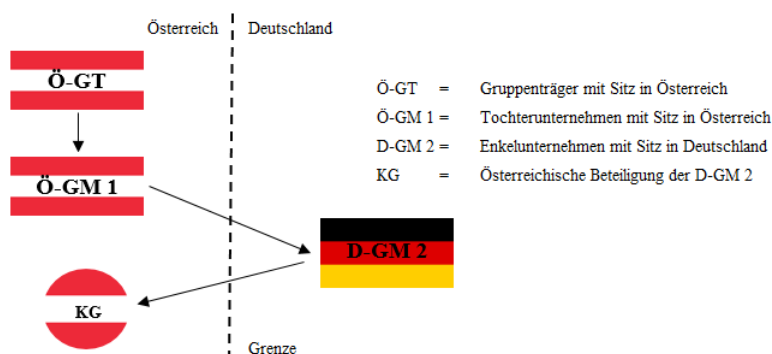


Abbildung 12: Gruppenkonstruktion mit inländischer KG

²⁵³ Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 181; Urtz/Stanek in Bergmann/Bieber, KStG § 9 Rz 42; Hohenwarter-Mayr, GES 2012, 515; Blum, ecolex 2013, 471; Kühbacher, SWI 2013, 293.

²⁵⁴ KStR 2013 Rz 1084.

²⁵⁵ Vgl Urtz/Stanek in Bergmann/Bieber, KStG § 9 Rz 42.

²⁵⁶ Vgl Kühbacher, SWI 2013, 293.

²⁵⁷ Vgl Mechtler, ÖStZ 2016, 341.

²⁵⁸ Vgl Riedler in Heber/Hohenwarter-Mayr (Hrsg), Praxisfälle Steuerrecht 3, 105 f.

Die beschwerdeführende, deutsche Gesellschaft erzielte im Jahr 2009 Einkünfte aus der Beteiligung an der KG iHv 300.000 Euro. Diese positiven, inländischen Einkünfte wollte die Gesellschaft „D-GM 2“ im Rahmen der steuerlichen Unternehmensgruppe berücksichtigen und dem übergeordneten, inländischen Gruppenmitglied „Ö-GM 1“ zurechnen.²⁵⁹ Das zuständige Finanzamt folgte dieser Auffassung nicht und erfasste diese inländische Einkünfte im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht. Begründet wurde das Vorgehen des Finanzamts damit, in dem es sich auf die KStR 2001²⁶⁰ in der Fassung des Wartungserlasses 2007 berief. Nach den damaligen KStR²⁶¹ zufolge sollten Ergebnisse eines ausländischen Gruppenmitglieds nur dann in die steuerliche Unternehmensgruppe einfließen können, wenn sich insgesamt ein Verlust ergibt. Ansonsten seien diese inländischen Einkünfte des ausländischen Gruppenmitglieds im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht zu erfassen.²⁶²

Im Rechtsmittelverfahren hat die beschwerdeführende Partei „D-GM 2“ vorgebracht, dass der Bescheid der Finanzverwaltung sowohl nach innerstaatlichem Recht als auch aus unionsrechtlicher Perspektive rechtswidrig sei.²⁶³ Dem Beschwerdeführer war durchaus bewusst, dass nach dem Gesetzeswortlaut des § 9 Abs 6 Z 6 Satz 1 KStG bei beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitgliedern nur die Zurechnung der Verluste im Ausmaß der Beteiligungen aller Gruppenmitglieder zugelassen ist. Mangels Besteuerungsrecht der Republik Österreich erfolgt jedenfalls keine Berücksichtigung ausländischer Gewinne.²⁶⁴ Fraglich ist in diesem Zusammenhang jedoch, ob auch inländische Gewinne eines ausländischen Gruppenmitglieds unter § 9 Abs 6 Z 6 Satz 1 KStG zu subsumieren sind. Der Beschwerdeführer hat bei seiner Argumentation auf die Gesetzesmaterialien Bezug genommen. Nach den Gesetzesmaterialien²⁶⁵ sollen inländische Betriebsstättenergebnisse ausländischer Gruppenmitglieder beteiligten Körperschaft oder dem Gruppenträger, getrennt von der Erfassung ausländischer Verluste, zuzurechnen sein. Die Gesetzesmaterialien weichen somit vom Gesetzeswortlaut des § 9 Abs 6 Z 6 Satz 1 KStG ab.²⁶⁶

²⁵⁹ Vgl Rzeszut/Riegler, SWK 33/2015, 1494.

²⁶⁰ KStR 2001 Rz 423.

²⁶¹ KStR 2001 Rz 423.

²⁶² Vgl Riedler in Heber/Hohenwarther-Mayr (Hrsg), Praxisfälle Steuerrecht 3, 105 f.

²⁶³ Vgl Rzeszut/Riegler, SWK 33/2015, 1494.

²⁶⁴ Vgl Mechtler, ÖStZ 2016, 341.

²⁶⁵ ErläutRV zum StRefG 2005, 451 BlgNR 22. GP 24.

²⁶⁶ Vgl Riedler in Heber/Hohenwarther-Mayr (Hrsg), Praxisfälle Steuerrecht 3, 105 f.

Als Argument für die unionsrechtswidrige Verletzung der Niederlassungsfreiheit brachte der Beschwerdeführer vor, dass es im Lichte der Entscheidung des EuGH zur Rs *Papillon*²⁶⁷ nicht zulässig sei, inländische Einkünfte von in anderen EU-Mitgliedstaaten ansässigen Steuersubjekten in Hinblick auf nationale Gruppenbesteuerungsregelungen schlechter zu behandeln als inländische Einkünfte eines im Inland ansässigen Unternehmen. Das inländische Einkünfte eines Unternehmens mit Sitz in der EU nicht in das Gruppenergebnis einbezogen werden können, stellt einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit gemäß Art 49 AEUV dar.²⁶⁸

6.3.2 Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs

Der VwGH hat den Bescheid der Finanzverwaltung wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben und ist somit auch der damaligen Rechtsansicht der Finanzverwaltung, wonach nur inländische Einkünfte über ein negatives Ergebnis des ausländischen Gruppenmitglieds in die steuerliche Unternehmensgruppe einfließen können, nicht gefolgt.²⁶⁹ Nach Ansicht des VwGH müssen inländische Einkünfte eines ausländischen Gruppenmitglieds, unabhängig von dessen sonstigen Einkünften, jedenfalls in das Gruppenergebnis einbezogen werden können.²⁷⁰

In seiner Begründung führte der VwGH sowohl teleologische als auch unionsrechtliche Argumente an. Nach Ansicht des VwGH sei der Ausschluss inländischer Einkünfte von ausländischen Gruppenmitgliedern vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt gewesen und auch § 9 Abs 6 Z 6 KStG sei nicht diesbezüglich auszulegen.²⁷¹ Das in § 9 Abs 6 Z 6 KStG enthaltene Wort „nur“ könnte zwar vermuten lassen, dass der Gesetzgeber ausschließlich ausländische Verluste in das Gruppenergebnis miteinbeziehen wollte, jedoch steht einer solchen Ansicht die in der Regierungsvorlage zur Steuerreform 2005²⁷² enthaltenen Ausführungen entgegen, wonach inländische Einkünfte eines ausländischen Gruppenmitglieds aus einer inländischen Betriebsstätte unabhängig von der Erfassung ausländischer Verluste der beteiligten Körperschaft bzw dem Gruppenträger zuzurechnen sind. Nach teleologischer Interpretation bezieht sich § 9 Abs 6 Z 6 KStG, mangels Besteuerungsrecht, isoliert auf den Ausschluss ausländischer Gewinne. § 9 Abs 6 Z 6 KStG berührt somit in Österreich steuerpflichtige Gewinne beschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder nicht.²⁷³

²⁶⁷ EuGH 27.11.2008, Rs C-418/07, *Papillon*.

²⁶⁸ Vgl *Rzeszut/Riegler*, SWK 33/2015, 1494.

²⁶⁹ Vgl *Mechtler*, ÖStZ 2016, 341.

²⁷⁰ Vgl *Mechtler/Pinetz*, ecolex 2016, 246.

²⁷¹ Vgl *Rzeszut/Riegler*, SWK 33/2015, 1494.

²⁷² ErläutRV zum StRefG 2005, 451 BlgNR 22. GP 24.

²⁷³ Vgl *Riedler* in *Heber/Hohenwarther-Mayr* (Hrsg), Praxisfälle Steuerrecht 3, 105 f.

In seiner Entscheidung hat der VwGH auch auf die unionsrechtliche Notwendigkeit der Erfassung inländischer Einkommen ausländischer Gruppenmitglieder Bezug genommen. Nach der Rspr²⁷⁴ des EuGH befindet sich eine gebietsansässige Gesellschaft und eine ausländische Gesellschaft, die nur über eine Betriebsstätte im Inland verfügt, in Bezug auf die Gruppenbesteuerung in einer objektiv vergleichbaren Situation.²⁷⁵ Von einer objektiv vergleichbaren Situation ist auch in gegenständlichem Fall unzweifelhaft auszugehen. Auch die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten, die im öffentlichen Interesse gelegen ist, kommt für den VwGH als Rechtfertigungsgrund für den Grundrechtseingriff im diesem Fall nicht in Betracht.²⁷⁶

Nach grundfreiheitskonformer Auslegung und unter paralleler Beachtung teleologischer Gesichtspunkte²⁷⁷ ist die Entscheidung des VwGH inländische Einkünfte eines ausländischen Gruppenmitglieds in das Gruppenergebnis einzubeziehen, mA nach sachgerecht.

6.4 Auswirkungen der Rechtsprechung

Aus den Entscheidungen des EuGH zur Rs *Philips Electronics*²⁷⁸ und des VwGH²⁷⁹ geht hervor, dass sowohl Gewinne als auch Verluste inländischer Betriebsstätten von gebietsfremder Gruppengesellschaften zur Gänze im Ergebnis der steuerlichen Unternehmensgruppe berücksichtigt werden müssen.²⁸⁰ Nur die vollständige Einbeziehung der inländischen Betriebstättergebnisse einer EU-Gesellschaft, ohne Beachtung der Verlustdeckelung iSd § 9 Abs 6 Z 6 Satz 2 KStG,²⁸¹ steht im Einklang mit der Niederlassungsfreiheit.²⁸²

Im Lichte der Entscheidungen der Höchstgerichte hat auch die Finanzverwaltung ihre Rechtsansicht zum Einbezug von Gewinnen und Verlusten inländischer Betriebsstätten ausländischer Unternehmen geändert. Nach den KStR 2001²⁸³ war eine Einbeziehung von Ergebnissen eines ausländischen Gruppenmitglieds in das Gruppenergebnis nur möglich, wenn sich insgesamt ein Verlust ergab. Mittlerweile hat die Finanzverwaltung klargestellt, dass inländische Betriebstättergebnisse und die Einkünfte aus inländischem, unbeweglichen Vermögen

²⁷⁴ EuGH 6.9.2012, Rs C-18/11, *Philips Electronics*, Rn 19.

²⁷⁵ Vgl *Mechtler*, ÖStZ 2016, 341.

²⁷⁶ Vgl *Rzeszut/Riegler*, SWK 33/2015, 1494.

²⁷⁷ *Mechtler*, ÖStZ 2016, 341.

²⁷⁸ EuGH 6.9.2012, Rs C-18/11, *Philips Electronics*.

²⁷⁹ VwGH 16.9.2015, 2012/13/0060.

²⁸⁰ Vgl *Hohenwarter-Mayr*, GES 2012, 505.

²⁸¹ Vgl *Urtz/Stanek* in *Bergmann/Bieber*, KStG § 9 Rz 42.

²⁸² Vgl *Kühbacher*, SWI 2013, 293.

²⁸³ KStR 2001 Rz 423.

unmittelbar in das Gruppenergebnis einzubeziehen sind. Nach Ansicht der Finanzverwaltung gilt die Isolationstheorie, was bedeutet, dass eine Zusammenrechnung von ausländischen Verlusten mit inländischen Einkünften unterbleibt. Andere inländische außerbetriebliche Einkünfte bleiben im Gruppenergebnis unberücksichtigt. Diese anderen Einkünfte müssen im Rahmen der beschränkten KöSt-Pflicht, unter Voraussetzung der Zulässigkeit nach DBA-Recht, erfasst werden.²⁸⁴

Damit eine Gleichbehandlung inländischer Betriebsstättenergebnisse ausländischer Gruppenmitglieder durchgehend sichergestellt ist, unterliegen nach hA²⁸⁵ die zugerechneten Verluste der inländischen Betriebsstätte auch keiner Nachversteuerungspflicht iSd § 9 Abs 6 Z 7 KStG.²⁸⁶ Nach *Hohenwarter-Mayr*²⁸⁷ sind jegliche Maßnahmen zur Vermeidung von „dual consolidated losses“ unzulässig, was zum Ergebnis führt, dass inländische Verluste auch dann ins österreichische Gruppenbesteuerungsmodell einbezogen werden müssen, wenn die Verluste im Ausland (endgültig) verwertet werden. Um die Rechtssicherheit der Gesetzesanwender zu erhöhen, wäre eine Bereinigung der Rechtslage jedenfalls wünschenswert.

²⁸⁴ KStR 2013 Rz 1078.

²⁸⁵ *Rzeszut/Riegler*, SWK 33/2015, 1494.

²⁸⁶ Vgl. *Kühbacher*, SWI 2013, 293.

²⁸⁷ *Hohenwarter-Mayr*, GES 2012, 505.

7 Gruppenbesteuerung bei Konzernen mit Drittstaatsbeteiligung

Wie bereits im Rahmen dieser Masterarbeit aufgezeigt, erfordert das primär anwendbare Unionsrecht die Öffnung der nationalen Gruppenbesteuerungssysteme für international verflochtene Konzerne.²⁸⁸ Bis jetzt wurden jedoch nur Sachverhalte bzw höchstgerichtliche Entscheidungen iZm Konzernen analysiert, die ausschließlich in der EU tätig waren. Konzerne mit (teilweisem) Drittstaatsbezug wurden noch nicht thematisiert. Die einzelnen Mitgliedstaaten stehen einerseits vor der schwierigen Aufgabe, ihre nationalen Gruppenbesteuerungssysteme an diverse Grundfreiheiten anzupassen, andererseits werden die internationalen Konzernstrukturen immer komplizierter und diverse Steuervermeidungsstrategien genützt, um die Steuerlast so gering wie möglich zu halten.²⁸⁹

7.1 Regelung im österreichischen Körperschaftsteuergesetz

Ein Einbezug von Drittstaatsgesellschaften in das österreichische Gruppenbesteuerungssystem ist nur unter eingeschränkten Voraussetzungen möglich.

7.1.1 Drittstaatsgesellschaft als Gruppenmitglied

Gemäß § 9 Abs 2 KStG können Gruppenmitglieder, neben den unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften, nur vergleichbare nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften sein, die in einem Mitgliedstaat der EU oder in einem Staat, mit dem umfassende Amtshilfe besteht, ansässig sind. Voraussetzung für den Einbezug von Drittstaatsgesellschaften ist somit, dass der Drittstaat Österreich umfassende Amtshilfe gewährt.²⁹⁰ Ziel des Gesetzgebers bei Schaffung dieser Voraussetzung war die Erhöhung der Vollzugs- und Kontrollmöglichkeiten durch die österreichischen Finanzverwaltung.²⁹¹ Nach dem Gesetzeswortlaut muss die Drittstaatsgesellschaft jedoch mit einem unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglied oder dem Gruppenträger finanziell verbunden sein, ansonsten ist der Einbezug in die steuerliche Unternehmensgruppe nicht möglich.²⁹²

²⁸⁸ Vgl *Hohenwarter-Mayr*, RdW 2015, 333.

²⁸⁹ Vgl *Henze*, ISR 2014, 384.

²⁹⁰ Vgl *Urtz/Stanek* in *Bergmann/Bieber*, KStG § 9 Rz 6; *Jann/Rittsteuer/Schneider* in *Kofler*, UmgrStG⁵ § 9 KStG Rz 7; *Pinetz/Stefaner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 9 Rz 24a.

²⁹¹ Vgl ErläutRV zum AbgÄG 2014, 24 BlgNR 25. GP 11.

²⁹² Vgl *Urtz/Stanek* in *Bergmann/Bieber*, KStG § 9 Rz 3; *Pinetz/Stefaner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 9 Rz 26; *Novosel* in *Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker*, Gruppenbesteuerung² § 9 Rz 3.

7.1.2 Drittstaatsgesellschaft als Gruppenträger

Als Gruppenträger iSd § 9 Abs 3 KStG kommen neben unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften und Beteiligungsgemeinschaften ausschließlich beschränkt steuerpflichtige EU- bzw EWR-Körperschaften in Betracht, die mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar sind. Nach dem Gesetzeswortlaut müssen solche Gesellschaften mit einer Zweigniederlassung im österreichischen Firmenbuch eingetragen und die Beteiligung an den Gruppenmitgliedern dieser Niederlassung zuzurechnen sein.²⁹³

Gemäß § 9 Abs 3 KStG kann eine Drittstaatsgesellschaft jedenfalls nicht Gruppenträger sein.²⁹⁴ Die Möglichkeit, einer Drittstaatengesellschaft die Stellung als Gruppenträger einzuräumen, wurde nicht mal in den Regierungsvorlagen²⁹⁵ erwähnt, weil die Gefahr des Verlusts des Besteuerungsrechts der Republik Österreich besteht.²⁹⁶

7.2 Rechtsprechung des europäischen Gerichtshofs *Felixstowe Dock und Railway Company* (EuGH 1.4.2014, Rs C-80/12)

Bei dieser Entscheidung musste sich der EuGH wieder mit dem britische Gruppenbesteuerungssystem *group relief* beschäftigen.

7.2.1 Sachverhalt und Verfahrensgang

Die Muttergesellschaft der Hutchinson Whampoa Gruppe war in einem Drittstaat (Hongkong) ansässig. Die in Großbritannien ansässigen Gesellschaften dieser Unternehmensgruppe wollten eine Verlustübertragung nach dem britischen *group relief* vornehmen.²⁹⁷ Die Verluste übertragende Gesellschaft (Hutchinson 3G UK Ltd) gehört zu einem „consortium“ innerhalb des Konzerns, dass aus mehreren Gesellschaften bestand, die jeweils mehr als 5% und zusammen mindestens 75% des regulären Aktienkapitals einer Untergesellschaft halten.²⁹⁸ Die Verluste übernehmenden Gesellschaften, ua *Felixstowe Dock and Railway Company Ltd.*, waren wiederum Mitglieder eines anderen Teilkonzerns in der Whampoa Gruppe. Für die Übertragung eines Verlustes vom „consortium“ zur einer Konzerngesellschaft war eine Bindegesellschaft („link company“) erforderlich, die sowohl zum „consortium“ als auch zur

²⁹³ Vgl Jann/Rittsteuer/Schneider in Kofler, UmgrStG⁵ § 9 KStG Rz 5; Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 43.

²⁹⁴ Vgl Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 42.

²⁹⁵ ErläutRV zum StRefG 2005, 451 BlgNR 22. GP 24.

²⁹⁶ Vgl Hohenwarter-Mayr, RdW 2015, 201.

²⁹⁷ Vgl Müller, ISR 2014, 170; Hohenwarter-Mayr, RdW 2015, 201.

²⁹⁸ Vgl Zielke, FJ 2015, 138.

Konzerngruppe gehörte.²⁹⁹ Nach damaligem britischem Recht musste diese Bindegesellschaft auch in Großbritannien ansässig sein oder dort zumindest eine Betriebsstätte haben. In der *Rs Felixstowe Dock and Railway Company*³⁰⁰ war die in Luxemburg ansässige Gesellschaft Hutchinson 3G UK Investment SARL Bindegesellschaft. Dieses Unternehmen hatte jedoch keine steuerliche Betriebsstätte in Großbritannien.³⁰¹

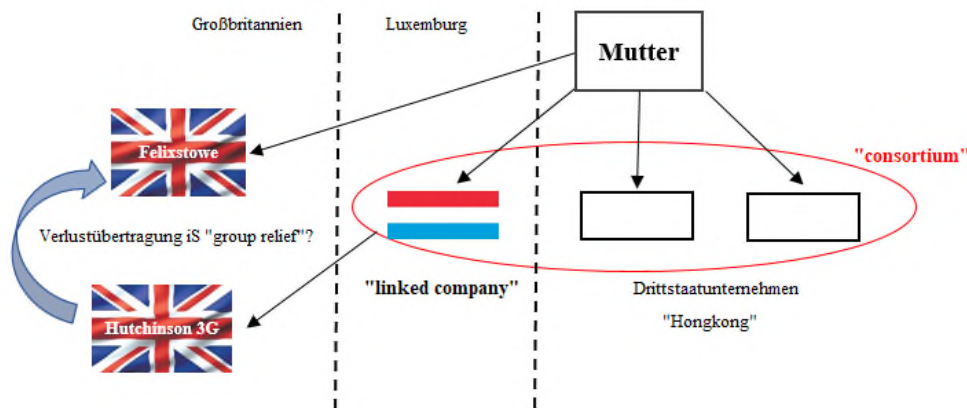


Abbildung 13: Vereinfachte Darstellung Konzernstruktur *Felixstowe*

Die britischen Behörden lehnten in erster Instanz den Antrag auf *group relief* ab, weil die Bindegliedgesellschaft in Luxemburg ansässig war und über keine Betriebsstätte in Großbritannien verfügte. Da sowohl die Muttergesellschaft als auch weitere Gesellschaften in der Beteiligungskette zwischen der Bindegliedgesellschaft und der Verluste übernehmenden Gesellschaft in Drittstaaten ansässig waren, stellte sich die Frage, ob eine Berufung auf Grundfreiheiten möglich ist.³⁰²

7.2.2 Entscheidung des europäischen Gerichtshofs

Nach der Entscheidung des EuGH liegt eine verbotene Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vor, wenn die Bindegliedgesellschaft ebenfalls in Großbritannien ansässig sein muss.³⁰³

Im ersten Schritt stellte sich aus unionsrechtlicher Sicht die Frage, welche Gesellschaft in der Beteiligungskette sich auf welche Grundfreiheit berufen kann. Auch der EuGH musste sich somit zuerst die Frage stellen, welche Konzerngesellschaft überhaupt Anknüpfungspunkt für die Grundfreiheitsprüfung ist. Der EuGH stellte im konkreten Fall bei der Überprüfung des Verstoßes gegen die Niederlassungsfreiheit auf den unionsrechtlichen Schutzbereich der Bin-

²⁹⁹ Vgl. Dobratz, ISR 2013, 428; Müller, ISR 2014, 170.

³⁰⁰ EuGH 1.4.2014, Rs C-80/12, *Felixstowe Dock and Railway Company*, Rn 9.

³⁰¹ Vgl. Müller, ISR 2014, 170.

³⁰² Vgl. Hohenwarter-Mayr, RdW 2015, 201; Müller, ISR 2014, 170.

³⁰³ Vgl. Hohenwarter-Mayr, RdW 2015, 201.

degengesellschaft in Luxemburg ab, ohne dabei der Beherrschung durch eine Drittstaatengesellschaft eine wesentliche Rolle beizumessen.³⁰⁴

Im Rahmen der Grundfreiheitsprüfung hat sich der EuGH einen Schritt zuvor jedoch die Frage gestellt, ob eine EU-Gesellschaft mit Drittstaatengesellschafter die Grundfreiheiten überhaupt in Anspruch nehmen kann. Aus den Ausführungen des EuGH geht hervor, dass sich der persönliche Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit auf die Gesellschaften und nicht die Gesellschafter erstreckt. Art 54 AEUV stellt auf den Ort des Sitzes und der Rechtsordnung ab, nach der die Gesellschaft gegründet worden ist. Nach der Entscheidung des EuGH können sich somit Verlust empfangende Gesellschaften im Rahmen des britischen *group relief* auf die Niederlassungsfreiheit berufen, auch wenn sie nur über Drittstaatsgesellschaften in den Konzernen eingebunden sind. Die Beherrschung durch eine Drittstaatengesellschaft war im konkreten Fall somit unbeachtlich.³⁰⁵

Im nächsten Schritt bildete der EuGH ein vertikales Vergleichspaar und zeigte dadurch die Ungleichbehandlung des grenzüberschreitenden, innergemeinschaftlichen Sachverhalts im Vergleich zum einem rein innerstaatlichen, britischen Sachverhalt auf. Im Ergebnis ist der EuGH zum Schluss gekommen, dass das Sitzfordernis der Bindegesellschaft die Niederlassung einer Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat weniger attraktiv macht. Es liegt somit eine Ungleichbehandlung zwischen zwei EU-Gesellschaften vor. Weder objektive Unterschiede in den zum Vergleich herangezogenen Situationen noch zwingende Gründe des Allgemeininteresses konnten die Ungleichbehandlung nach Ansicht des EuGH rechtfertigen.³⁰⁶

In diesem Zusammenhang muss jedoch darauf hingewiesen werden, dass das britische *group relief*, ungeachtet des Konzernsitzes, eine Verlustverrechnung sowieso bzw auch dann zugelassen hätte, wenn die Bindegesellschaft statt in Luxemburg im Inland ansässig gewesen wäre.³⁰⁷ Da im gesamten System des *group relief* nicht entscheidend ist, in welchem Staat die Gesellschafter sitzen, ist fraglich, inwieweit diese Entscheidung iZm der Drittstaatsbeteiligung auf andere Gruppenbesteuerungssysteme übertragbar ist. Beim konkreten Verlustabzug zwischen den zwei britischen Gesellschaften ging es ja auch nicht um eine grenzüberschreitende Verlustverrechnung, sondern nur um eine Verlustverrechnungsmöglichkeit innerhalb

³⁰⁴ Vgl Müller, ISR 2014, 170; Zielke, FJ 2015, 138.

³⁰⁵ Vgl Müller, ISR 2014, 170; Zielke, FJ 2015, 138.

³⁰⁶ Vgl Hohenwarter-Mayr, RdW 2015, 201.

³⁰⁷ Vgl Henze, ISR 2014, 384.

Großbritanniens bzw die Vermittlung dieser Verrechnungsmöglichkeit durch eine Bindegesellschaft.³⁰⁸

Festzuhalten ist jedenfalls, dass das Recht, sich auf die Niederlassungsfreiheit zu berufen, jedenfalls nicht von der Ansässigkeit oder Herkunft der Gesellschafter abhängt.³⁰⁹ Weiters hat der EuGH in seiner Entscheidung auch hervorgehoben, dass eine beschränkende Vorschrift dann gerechtfertigt sein kann, wenn diese speziell auf die Verhinderung rein künstlerischer Gestaltungen ausgerichtet ist, welche den einzigen Zweck haben, Steuern zu umgehen.³¹⁰

7.2.3 Auswirkungen der Rechtsprechung auf Österreich

Die Entscheidung des EuGH in der *Rs Felixstowe*³¹¹ wirft eine Reihe von Fragen auf. Die Auswirkungen dieser Entscheidung auf die österreichische Gruppenbesteuerung wird in den nachfolgenden Kapiteln thematisiert.

7.2.3.1 „Sandwichstrukturen“ mit ausschließlichem Drittstaatsbezug

Von einer „Sandwichstruktur“ mit ausschließlichem Drittlandbezug spricht man, wenn ein in Österreich ansässiger Gruppenträger über eine oder mehrere Zwischengesellschaften, die im Drittland ansässig sind, eine österreichische (Ur-)Enkelgesellschaft hält.

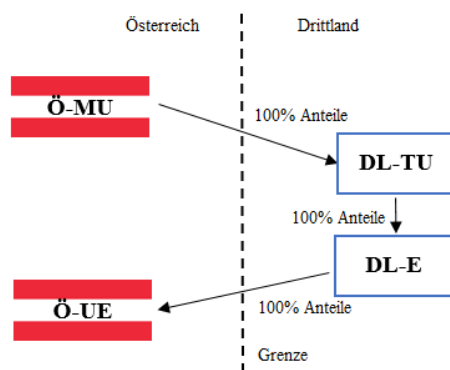


Abbildung 14: „Sandwich-Konzernstrukturen“ mit ausschließlichem Drittstaatbezug

Nach österreichischem Recht könnte die Tochtergesellschaft „DL-TU“ Gruppenmitglied sein, wenn Österreich mit dem Drittstaat, in dem „DL-TU“ ansässig ist, ein umfassendes Amtshilfeabkommen hat. Die zweite Voraussetzung, wonach diese Tochtergesellschaft ausschließlich mit dem Gruppenträger finanziell verbunden sein muss, wäre auch erfüllt.³¹² Die aktuelle ös-

³⁰⁸ Vgl Zielke, FJ 2015, 138.

³⁰⁹ Vgl Hohenwarter-Mayr, RdW 2015, 201.

³¹⁰ Vgl Zielke, FJ 2015, 138.

³¹¹ EuGH 1.4.2014, Rs C-80/12, *Felixstowe Dock and Railway Company*.

³¹² Vgl Urtz/Staneke in Bergmann/Bieber, KStG § 9 Rz 1; Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 24a.

terreichische Gesetzeslage verbietet jedoch den Einbezug von „DL-E“ in die steuerliche Unternehmensgruppe, weil nur eine inländische Gesellschaft als beteiligte Körperschaft fungieren kann. Da „DL-TU“ in einem Drittland und nicht im Inland ansässig ist, kann „DL-E“ nicht Gruppenmitglied sein. Aus dem gleichen Grund kann auch „Ö-UE“ nicht Gruppenmitglied sein.³¹³

Der EuGH³¹⁴ hat bereits entschieden, dass es gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt, wenn eine inländische Enkelgesellschaft, die über eine EU-Zwischengesellschaft gehalten wird, nicht Teil einer steuerlichen Unternehmensgruppe sein darf.³¹⁵ Im Beispielsfall wird die inländische Urenkelgesellschaft jedoch über Drittstaatsgesellschaften gehalten. Es liegt somit kein Sachverhalt mit Unionsrechtsbezug vor. Eine Berufung auf Art 49 iVm 54 AEUV scheitert jedenfalls am limitierten Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit.³¹⁶

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die aktuelle, österreichische Gesetzeslage im Zusammenhang mit der Frage der Gruppenmitgliedeigenschaft nicht gegen das Unionsrecht verstößt, wenn die Zwischengesellschaften ausschließlich in Drittländer ansässig sind.

7.2.3.2 „Sandwichstrukturen“ mit teilweiseem Drittstaatsbezug

Von einer „Sandwichstruktur“ mit teilweiseem Drittlandbezug spricht man, wenn ein in Österreich ansässiger Gruppenträger über eine oder mehrere Zwischengesellschaften, die teilweise im Drittland und teilweise in der EU ansässig sind, eine österreichische Urenkelgesellschaft hält.

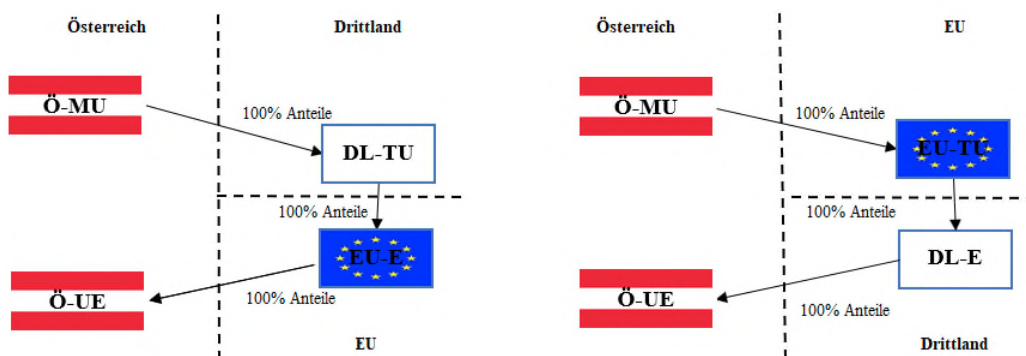


Abbildung 15: „Sandwich-Konzernstrukturen“ mit teilweiseem Drittstaatbezug

³¹³ Vgl Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 42.

³¹⁴ EuGH 27.11.2008, Rs C-418/07, *Papillon*; EuGH 12.6.2014, Rs C-39/13 und C-41/13, *SCA und MSA*.

³¹⁵ Vgl Vock in Renner/Strimitzer/Vock, KStG³¹ § 9 Rz 106/1; Novosel in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker, Gruppenbesteuerung² § 9 Rz 18; Tumpel in Kirchmayr/Mayr/Hirschler, Gruppenbesteuerung 98; Puchner/Tüchler, SWK 2013, 649.

³¹⁶ Vgl Hohenwarter-Mayr, RdW 2015, 333.

Nach österreichischem Recht könnte sowohl die Tochtergesellschaft „DL-TU“ als auch „EU-TU“ Gruppenmitglied sein, weil die beteiligte Körperschaft zu 100% der Gruppenträger ist. „DL-TU“ könnte jedoch nur dann Gruppenmitglied sein, wenn Österreich mit dem Drittstaat, in dem „DL-TU“ ansässig ist, ein umfassendes Amtshilfeabkommen hat. Die aktuelle österreichische Gesetzeslage verbietet jedoch den Einbezug von „EU-E“ und „DL-E“ in die steuerliche Unternehmensgruppe, weil nur eine inländische Gesellschaft als beteiligte Körperschaft fungieren kann.³¹⁷ Da weder „EU-E“ noch „DL-E“ im Inland ansässig sind, können diese Gesellschaften nach dem Gesetzeswortlaut nicht Gruppenmitglied sein. Aus dem gleichen Grund kann auch die im Inland ansässige Urenkelgesellschaft „Ö-UE“ nicht Gruppenmitglied sein.

Fraglich ist jedoch, ob der Ausschluss dieser Gesellschaften im Lichte des Unionsrechts zulässig ist. Der EuGH³¹⁸ hat bereits eindeutig festgehalten, dass es gegen das Unionsrecht verstößt, wenn inländische Einzelgesellschaften über EU-Gesellschaften gehalten werden und deswegen nicht Teil der steuerlichen Unternehmensgruppe sein dürfen.³¹⁹ In den bisherigen Entscheidungen des EuGH waren jedoch nie Drittstaatsgesellschaften involviert. Nur in der Entscheidung *Felixstowe*³²⁰ lag auch ein Sachverhalt mit Drittlandsbezug vor. In dieser Entscheidung ging es jedoch nicht um „Sandwichstrukturen“ wie in der Rs *Papillon*³²¹ und Rs *SCA* und *MSA*³²², sondern um das britische *group relief*, das sich in seiner Ausgestaltung vom niederländischen, französischen und österreichischen Gruppenbesteuerungssystem deutlich unterscheidet.³²³ Die österreichische Gruppenbesteuerung basiert auf der Vereinigung der gesamten Konzernergebnisse bei der gemeinsamen Konzernspitzengesellschaft³²⁴, wohingegen das britische System die Übertragung eines Verlust zwischen zwei britischen Gesellschaften, ohne Einbeziehung der Konzernspitzengesellschaft, ermöglicht.³²⁵ Das österreichische Gruppensteuersystem ergibt automatisch eine verstärkt vom Gruppenträger ausgehende konzernbezogene Betrachtungsweise, womit eine starke Ähnlichkeit zum französischen und niederländischen Konsolidierungssystem besteht.³²⁶

³¹⁷ Vgl. Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Praxiskommentar Gruppenbesteuerung² § 9 Abs 1 KStG K76 f.

³¹⁸ EuGH 27.11.2008, Rs C-418/07, *Papillon*; EuGH 12.6.2014, Rs C-39/13 und C-41/13, *SCA* und *MSA*.

³¹⁹ Vgl. Vock in Renner/Strimitzer/Vock, KStG³¹ § 9 Rz 106/1; Novosel in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker, Gruppenbesteuerung² § 9 Rz 18; Tumpel in Kirchmayr/Mayr/Hirschler, Gruppenbesteuerung 98; Puchner/Tüchler, SWK 2013, 649.

³²⁰ EuGH 1.4.2014, Rs C-80/12, *Felixstowe Dock and Railway Company*.

³²¹ EuGH 27.11.2008, Rs C-418/07, *Papillon*.

³²² EuGH 12.6.2014, Rs C-39/13 und C-41/13, *SCA* und *MSA*.

³²³ Vgl. Rosenberger in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel (Hrsg), Gruppenbesteuerung 498.

³²⁴ Vgl. Hohenwarter-Mayr, RdW 2015, 333.

³²⁵ Vgl. Rosenberger in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel (Hrsg), Gruppenbesteuerung, 497 ff; Blum, ecolex 2013, 471.

³²⁶ Vgl. Hohenwarter-Mayr, RdW 2015, 333.

Es stellt sich somit die Frage, ob sich eine inländische Muttergesellschaft bei teilweiseem Drittstaatsbezug auf die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit berufen kann und somit im Hinblick auf die inlandsbezogenen Tätigkeiten benachteiligt wird. Diese Frage ist in der Literatur umstritten.³²⁷

Drittstaatengesellschaften können sich selbst nicht auf die Niederlassungsfreiheit berufen,³²⁸ deswegen könnte man in weiterer Folge auch verneinen, dass gebietsansässige Muttergesellschaften bei teilweiseem Drittstaatsbezug gegenüber inländischen Tätigkeiten benachteiligt werden.³²⁹ Nach *Hohenwarther-Mayr*³³⁰ bieten die Grundfreiheiten keinen Schutz vor Diskriminierungen, wenn die „vermittelnden“ Gesellschaften in einem oder mehreren Drittstaaten ansässig sind.

Der EuGH lässt nach stRsp³³¹ eine Ungleichbehandlung zwischen einem rein innerstaatlichen Sachverhalt einerseits und einem grenzüberschreitenden EU-Sachverhalt andererseits nur dann zu, wenn die Situation objektiv nicht vergleichbar oder die Ungleichbehandlung durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt wäre.³³²

Im vorliegenden Fall liegt mA jedoch keine Ungleichbehandlung der inländischen Muttergesellschaft vor. Die inländische Urenkelgesellschaft wird unmittelbar oder mittelbar von einer Drittstaatsgesellschaft gehalten. Selbst bei unterstellter Inlandsansässigkeit der EU-Zwischengesellschaft wäre nach aktueller Gesetzeslage keine Einbeziehung der inländischen Urenkelgesellschaft in die steuerliche Unternehmensgruppe möglich, weil eine Drittstaatengesellschaft unter keinen Umständen beteiligte Körperschaft iSd § 9 Abs 2 KStG sein kann. Meiner Ansicht nach liegt somit keine Benachteiligung der gebietsansässigen Muttergesellschaft bei einem grenzüberschreitenden Unionssachverhalt im Vergleich zu einem Sachverhalt ohne Unionsrechtsbezug vor. Folgt man dieser Argumentationslinie, wären internationale Sandwichstrukturen immer dann vom Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit ausgenommen, wenn eine dieser Zwischengesellschaften im Drittland ansässig ist.³³³

³²⁷ Vgl *Hohenwarther-Mayr*, RdW 2015, 333; *Hohenwarther-Mayr*, GES 2012, 505; *Riedler in Heber/Hohenwarther-Mayr* (Hrsg), Praxisfälle Steuerrecht 3, 105 f.

³²⁸ Vgl *Leidenmühler*, Europarecht³ 32 f.

³²⁹ Vgl *Hohenwarther-Mayr*, RdW 2015, 333.

³³⁰ *Hohenwarther-Mayr*, GES 2012, 505.

³³¹ EuGH 12.12.2006, Rs C-18/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation*; EuGH 21.9.1999, Rs C-307/97, *Saint-Gobain*; EuGH 28.1.1986, Rs C-270/83, *Avoir fiscal*.

³³² Vgl *Hohenwarther-Mayr*, RdW 2015, 333.

³³³ Vgl *Hohenwarther-Mayr*, RdW 2015, 333.

Andere Argumentationslinien könnten im Lichte der Rs *Felixstowe*³³⁴ vorgebracht werden. Da der EuGH im Zuge dieser Entscheidung der Ansässigkeit der Muttergesellschaft und der Zwischengesellschaften, die aus Drittländern stammten, keine erhöhte Bedeutung beigemessen hat, kommt bei solchen „Sandwichstrukturen“ auch eine separate Prüfung der Niederlassungsfreiheit mit Fokus auf die Zwischengesellschaften und inländischen Zielgesellschaften, und nicht nur der Muttergesellschaft, in Betracht.³³⁵ Es stellt sich immer die Frage, welche Gesellschaft in der Beteiligungskette sich auf die Niederlassungsfreiheit berufen kann bzw welche Konzerngesellschaft überhaupt Anknüpfungspunkt für die Grundfreiheitsprüfung ist.³³⁶ Dies wird bei den unterschiedlichen Gruppenbesteuerungssystemen jeweils im Einzelfall zu beurteilen sein.

Für die Vornahme des britischen Konzernabzugs ist, wie im Rahmen der Rs *Felixstowe*³³⁷ deutlich gemacht wurde, nicht ausschlaggebend, in welchem Land die Gesellschafter ansässig sind. Bei diesem *group relief* ging es auch nicht um einen grenzüberschreitende Verlustverrechnung, sondern nur um eine Verlustverrechnungsmöglichkeit innerhalb Großbritanniens bzw die Vermittlung dieser Verrechnungsmöglichkeit durch eine Bindegesellschaft.³³⁸ Nach *Hohenwarter-Mayr*³³⁹ ist es jedenfalls nicht überzeugend, sich in Bezug auf die Grundrechtsverletzung ausschließlich auf die EU-Gesellschaft und deren Inlandstätigkeit zu fokussieren und die für die österreichische Gruppenbesteuerung vorliegende vertikale Konzernstruktur samt stufenweiser „Upstream“-Ergebniszurechnung auszublenden. Da das österreichische Gruppenbesteuerungsmodell deutliche Unterschiede zum britischen *group relief* aufweist, insbesondere eine stufenweise Zurechnung der Verluste jeweils an die nächsthöhere Gesellschaft vorsieht, ist die Entscheidung des EuGH in der Rs *Felixstowe*³⁴⁰ nicht unmittelbar auf die österreichische Gruppenbesteuerung umlegbar. Aus dieser Sicht ist die internationale Sandwichstruktur vom Schutzbereich der Niederlassungsfreiheit im Rahmen der österreichischen Gruppenbesteuerung ausgenommen, wenn eine der Zwischengesellschaften im Drittland ansässig ist.³⁴¹

³³⁴ EuGH 1.4.2014, Rs C-80/12, *Felixstowe Dock and Railway Company*.

³³⁵ Vgl *Hohenwarter-Mayr*, RdW 2015, 333.

³³⁶ Vgl *Müller*, ISR 2014, 170.

³³⁷ EuGH 1.4.2014, Rs C-80/12, *Felixstowe Dock and Railway Company*.

³³⁸ Vgl *Henze*, ISR 2014, 384; *Zielke*, FJ 2015, 138.

³³⁹ *Hohenwarter-Mayr*, GES 2012, 505.

³⁴⁰ EuGH 1.4.2014, Rs C-80/12, *Felixstowe Dock and Railway Company*.

³⁴¹ Vgl *Hohenwarter-Mayr*, RdW 2015, 333.

Eine abschließende Beantwortung der Schutzwirkung der Niederlassungsfreiheit bei Sandwichstrukturen mit Drittstaatsbezug ist, ohne weitere Entscheidungen durch den EuGH, jedoch schwer möglich.³⁴²

7.2.3.3 „Schwesterngruppen“ mit ausschließlichem Drittlandbezug

Eine Schwesterngruppe mit ausschließlichem Drittlandbezug liegt vor, wenn ein im Drittland ansässiger Gruppenträger über eine oder mehrere Zwischengesellschaften, die im Drittland ansässig sind, eine österreichische Schwesterngruppe hält.

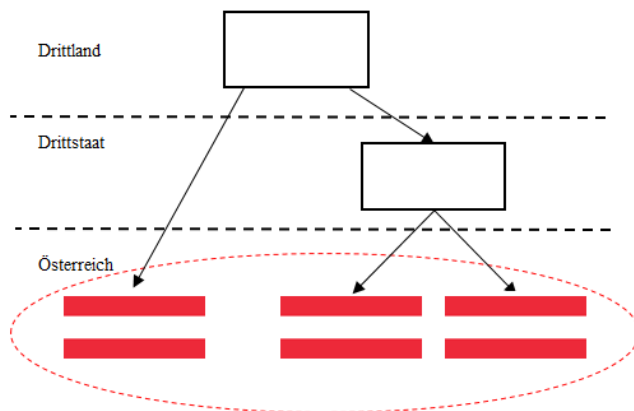


Abbildung 16: „Schwesterngruppe“ mit ausschließlichem Drittlandsbezug

Nach dem Gesetzeswortlaut des § 9 Abs 3 KStG kann eine Drittstaatsgesellschaft nicht Gruppenträger sein. Da eine Drittstaatsgesellschaft nicht vom Schutzbereich des Art 49 iVm 54 AEUV umfasst ist, scheidet eine Berufung der Gesellschaft auf die Niederlassungsfreiheit aus.³⁴³ Die Bildung einer steuerlichen Unternehmensgruppe ist im vorliegenden Fall somit nicht möglich.

7.2.3.4 „Schwesterngruppen“ mit teilweiseem Drittlandbezug

Eine Schwesterngruppe mit teilweiseem Drittlandbezug liegt dann vor, wenn ein in Österreich oder der EU ansässiger Gruppenträger über eine oder mehrere Zwischengesellschaften, die im Drittland ansässig sind, eine österreichische Schwesterngruppe hält.

³⁴² Vgl. Hohenwarter-Mayr, RdW 2015, 333.

³⁴³ Vgl. Hohenwarter-Mayr, RdW 2015, 333.

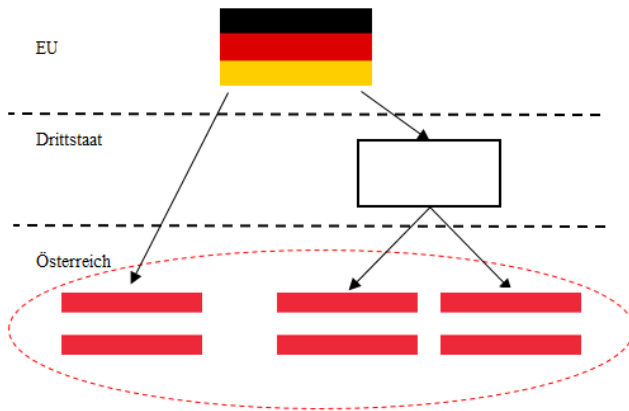


Abbildung 17: „Schwesterngruppe“ mit teilweiseem Drittlandbezug

Im Lichte der Rsp des EuGH³⁴⁴ könnten das deutsche und die österreichischen Unternehmen eine steuerliche Unternehmensgruppe bilden, wenn man die zwischengeschaltete Drittstaatsgesellschaft ausblenden würde. Fraglich ist jedoch, ob eine Gruppenbildung infolge der Zwischenschaltung der Drittstaatsgesellschaft noch möglich ist.

Die Möglichkeit der Gruppenbildung wird dann verneint, wenn man das Erfordernis einer durchgängigen Kette an EU- oder EWR-Gesellschaften zur Herstellung der finanziellen Verbindung bejaht.³⁴⁵ Die vorgebrachten Argumente und die daraus entstehenden Zweifelsfragen decken sich mit den Ausführungen im Kapitel 7.2.3.2.

Besonders sei nochmals darauf hingewiesen, dass das österreichische Gruppenbesteuerungsmodell deutliche Unterschiede zum britischen *group relief* in Bezug auf die stufenweise „Upstream“-Ergebniszurechnung und die daraus folgende Vereinigung der steuerlichen Ergebnisse beim Gruppenträger aufweist. Die Entscheidung des EuGH in der Rs *Felixstowe*³⁴⁶, insbesondere der Fokus auf die Diskriminierung von Zwischen- bzw Bindegliedgesellschaften, ist nicht unmittelbar auf das österreichische Gruppenbesteuerungsmodell übertragbar.

Eine abschließende Beantwortung der Frage bezüglich Schutzwirkung der Niederlassungsfreiheit bei Schwesterngesellschaften mit Drittstaatsbezug ist schwer möglich.³⁴⁷ Im Zweifel ist mA nach jedoch von der Erforderlichkeit einer durchgängigen Kette an EU- oder EWR-Gesellschaften auszugehen.

³⁴⁴ EuGH 12.6.2014, Rs C-40/13, X AG.

³⁴⁵ Vgl *Hohenwarter-Mayr*, RdW 2015, 333.

³⁴⁶ EuGH 1.4.2014, Rs C-80/12, *Felixstowe Dock and Railway Company*.

³⁴⁷ Vgl *Hohenwarter-Mayr*, RdW 2015, 333.

8 Anpassung der österreichischen Rechtslage an die Rechtsprechung des europäischen Gerichtshofs

Die bisherigen Kapitel haben deutlich gemacht, dass die österreichische Rechtslage iZm der Gruppenbesteuerung teilweise nicht im Einklang mit dem Unionsrecht ist. Den österreichischen Gesetzgeber trifft somit eine Rechtsbereinigungspflicht in Form der Aufhebung oder Änderung der dem Unionsrecht widersprechenden, innerstaatlichen Norm.³⁴⁸ In diesem Kapitel wird ein Vorschlag erarbeitet, wie ausgewählte Bestimmungen des § 9 KStG angepasst werden könnten, um die Unionsrechtskonformität der österreichischen, nationalen Regelung sicherzustellen. Eine detaillierte Analyse der Auswirkungen der erarbeiteten Gesetzesvorschläge auf sämtliche Rechtsbereiche ist jedoch nicht Teil dieser Arbeit.

Bei der Anpassung der österreichischen Regelung könnten die Gruppenbesteuerungssysteme von Frankreich und Italien als Vorbild herangezogen werden, die auf einem dualen System aufbauen: Einerseits gibt es in diesen beiden Staaten ein auf das Inland bezogene „Gruppenbesteuerung-Standardmodell“, das Vorschriften für inländische Unternehmensgruppen enthält, andererseits ein weltweit ausgerichtetes „Sondermodell“ für Großkonzerne.³⁴⁹

§ 9 KStG enthält sowohl Vorschriften für nationale als auch internationale Unternehmensgruppen. Eine strikte Trennung zwischen innerstaatlichen und grenzüberschreitenden Sachverhalten gibt es nicht. Um den Anforderungen des Unionsrechts gerecht zu werden und zur besseren Übersicht, ist auch im österreichischen Recht eine Trennung zwischen innerstaatlichen und grenzüberschreitenden Sachverhalten denkbar. Vorgeschlagen wird folgende Aufteilung:

- a) Neuregelung § 9 KStG: Dieser Paragraph soll ausschließlich innerstaatliche, österreichische Sachverhalte erfassen.
- b) Einführung § 9a KStG: Dieser Paragraph soll Sachverhalte mit Unionsrechtsbezug, jedoch ohne Drittstaatsbezug regeln.
- c) Einführung § 9b KStG: Dieser Paragraph soll Sachverhalte mit Drittstaatsbezug erfassen.

Die nachfolgenden Kapitel werden auf Basis dieses Vorschlags aufgebaut.

³⁴⁸ Vgl. *Leidenmühler*, *Europarecht*³ 35.

³⁴⁹ Vgl. *Rosenberger* in *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel* (Hrsg.), *Gruppenbesteuerung*, 516.

8.1 Inländische Enkel- und Urenkelgesellschaften bei „Sandwichstrukturen“

Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 9 Abs 2 Satz 1 KStG kann eine inländische Enkelgesellschaft, die mehrheitlich von einem ausländischen Tochterunternehmen gehalten wird, nicht in die steuerliche Unternehmensgruppe einbezogen werden.³⁵⁰ In Kapitel 3 wurde dargestellt, dass die Möglichkeit einer Gruppenbildung über eine oder mehrere Ebenen ausländischer Zwischengesellschaften im Lichte des Unionsrechts jedenfalls geboten ist.³⁵¹ Die aktuelle, österreichische Rechtslage widerspricht somit dem Unionsrecht und muss bereinigt werden. Um alle unions- und gleichheitsrechtlichen Bedenken zu beseitigen, sollte eine Einbeziehung einer inländischen Enkel- bzw Urenkelgesellschaft, im Gegensatz zur Ansicht der Finanzverwaltung³⁵², als Vollmitglied erfolgen.³⁵³

Es wird folgender Vorschlag zur Anpassung der bestehenden Gesetzeslage an das Unionsrecht bzw Einführung des § 9a Abs 2 KStG gemacht:

„Gruppenmitglieder bei Unternehmensgruppen innerhalb der Europäischen Union können sein:

- *unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die unter § 7 Abs 3 fallen, als Beteiligungskörperschaft oder als beteiligte Körperschaft,*
- *vergleichbare nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässig sind, die ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbunden sind (Abs 4).“*

Die vorgeschlagene, gesetzliche Regelung stellt sicher, dass unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaften jedenfalls Gruppenmitglied in einer steuerlichen Unternehmensgruppe sein können. Somit wird die Rsp des EuGH³⁵⁴ innerstaatlich umgesetzt. Weiters bleibt der Einbezug von europäischen Gesellschaften, wie vom österreichischen Gesetzgeber gewollt, auf die erste Auslandsebene beschränkt.³⁵⁵

³⁵⁰ Vgl Urtz in Achatz/Kirchmayr, KStG¹ § 9 Tz 63 f; Novosel in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker, Gruppenbesteuerung² § 9 Rz 1014; Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 26.

³⁵¹ Vgl Urtz/Staneek in Bergmann/Bieber, KStG § 9 Rz 12; Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 38.

³⁵² KStR 2013 Rz 1014.

³⁵³ Vgl Urtz/Staneek in Bergmann/Bieber, KStG § 9 Rz 12.

³⁵⁴ EuGH 27.11.2008, Rs C-418/07, *Papillon*; EuGH 12.6.2014, C-39/13, C-40/13, C-41/13, *SCA Group Holding BV*.

³⁵⁵ Vgl KStR 2013 Rz 1014 f.

Es wird folgender Vorschlag zur Einführung des § 9b Abs 2 KStG für Drittstaatssachverhalte gemacht:

„Gruppenmitglieder (als Beteiligungskörperschaften oder als beteiligte inländische Körperschaften) bei Unternehmensgruppen mit Drittstaatsbezug können sein:

- unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die unter § 7 Abs 3 fallen,*
- vergleichbare nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die in einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, ansässig sind und die ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbunden sind (Abs 4).“*

Der vorgeschlagene § 9b Abs 2 KStG ist dem § 9 Abs 2 KStG nachgebaut, der aktuell geltende Rechtslage in Österreich ist. § 9b Abs 2 KStG verbietet es einer inländischen Enkelgesellschaft, die von einer ausländischen Drittstaatstochtergesellschaft gehalten wird, Gruppenmitglied zu sein. Grund dafür ist, dass nach dem Gesetzeswortlaut als beteiligte Körperschaft nur eine inländische Körperschaft in Frage kommt.³⁵⁶ Da es sich nicht um einen grenzüberschreitenden Sachverhalt in der EU handelt, liegt kein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit vor.

8.2 Die inländische „Schwesterngruppe“

Gemäß § 9 Abs 3 KStG können Gruppenträger ua beschränkt steuerpflichtige Körperschaften sein, die entweder EU-Körperschaften laut Anlage 2 des EStG oder Kapitalgesellschaften im EWR-Raum sind. Diese Gesellschaften müssen jedoch mit einer Zweigniederlassung im österreichischen Firmenbuch eingetragen sein.³⁵⁷ Die österreichische Rechtslage verneint somit die Gruppenträgerfähigkeit einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, die keine Zweigniederlassung im Inland hat. Wie bereits in Kapitel 5 dargestellt wurde, verstößt dies nach hA³⁵⁸ und Rsp³⁵⁹ gegen die Niederlassungsfreiheit iSd Art 49 AEUV. Eine Bereinigung der Rechtslage aus Gründen der Rechtssicherheit ist erforderlich.

Um die aktuelle Rechtslage in Einklang mit dem Unionsrecht zu bringen, wurden dem Gesetzgeber in Kapitel 5.3.4. einige Lösungsmöglichkeiten vorgeschlagen, insbesondere

³⁵⁶ Vgl Jann/Rittsteuer/Schneider in Kofler, UmgrStG⁵ § 9 KStG Rz 7.

³⁵⁷ Vgl Novosel in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker, Gruppenbesteuerung² § 9 Rz 17.

³⁵⁸ Vgl Tumpel/Tissot in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel, Gruppenbesteuerung 448; Urtz/Stanek in Bergmann/Bieber, KStG § 9 Rz 14.

³⁵⁹ EuGH 12.6.2014, Rs C-40/13, X AG.

- „Gruppenträger-Gruppenmitglied“,³⁶⁰
- „fiktive inländische Betriebsstätte“ und
- „group relief“.³⁶¹

In weiterer Folge wird ausschließlich auf das „Gruppenträger-Gruppenmitglied“ näher eingegangen. Wie in Kapitel 5.3.4.1 ausgeführt, wird beim „Gruppenträger-Gruppenmitglied“ die Gruppenträgereigenschaft von der ausländischen Muttergesellschaft, die mit keiner Zweigniederlassung im österreichischen Firmenbuch eingetragen ist, für Zurechnungszwecke auf ein inländisches Gruppenmitglied übertragen.³⁶² Bei diesem „Gruppenträger-Gruppenmitglied“ müsste es sich um eine Schwesterngesellschaft handeln, die im Gruppenantrag genannt und der die Funktion als Gruppenträger so übertragen wird.³⁶³ Die Einführung des „Gruppenträger-Gruppenmitglieds“ bringt jedoch einige Anpassungen der österreichischen Rechtslage mit sich, insbesondere müssen die Regelungen bezüglich der finanziellen Verbindung und der vertikalen Ergebniszurechnung überarbeitet werden.

Es wird folgender Vorschlag zur Anpassung der bestehenden Gesetzeslage an das Unionsrecht gemacht:

- a) Einführung § 9a Abs 3a KStG (Gruppenträgereigenschaft des „Gruppenträger-Gruppenmitglieds“):

„Sind beschränkt steuerpflichtige Gesellschaften, die den Ort der Geschäftsleitung und den Sitz in einem Mitgliedstaat der EU oder des Europäischen Wirtschaftsraumes haben, mit keiner Zweigniederlassung im Firmenbuch eingetragen, kann die Gruppenträgereigenschaft von im Inland

- *unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften,*
- *unbeschränkt steuerpflichtigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die unter § 7 Abs 3 fallen,*
- *unbeschränkt steuerpflichtigen Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit im Sinne des VAG 2016,*
- *unbeschränkt steuerpflichtige Kreditinstitute im Sinne des Bankwesengesetzes,*

³⁶⁰ Vgl Hohenwarter-Mayr, RdW 2015, 201.

³⁶¹ Vgl Achatz/Tumpel in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel (Hrsg), Gruppenbesteuerung § 9 Abs 1 KStG, 17.

³⁶² Vgl Pinetz/Spies, GES 2014, 510.

³⁶³ Vgl Hohenwarter-Mayr, RdW 2015, 201.

als „Gruppenträger-Gruppenmitglied“ ausgeübt werden. Als „Gruppenträger-Gruppenmitglied“ kommt ausschließlich die bedeutendste unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaft in Betracht. Die Bedeutung richtet sich nach den Merkmalen Bilanzsumme, Umsatzerlöse und durchschnittliche Arbeitnehmerzahl der letzten beiden Jahre vor Beginn der steuerlichen Unternehmensgruppe. Die Auswahl des „Gruppenträger-Gruppenmitglieds“ ist im Gruppenantrag zu begründen.“

Der vorgeschlagene Gesetzestext stellt sicher, dass die Gruppenträgereigenschaft für Zurechnungszwecke auf ein inländisches „Gruppenträger-Gruppenmitglied“ übertragen werden kann. Beim Anknüpfungspunkt „bedeutendste unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaft“ wurde § 2 Abs 2 Z 2 UStG als Vorlage genommen, der vorsieht, dass der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als Unternehmer gilt, wenn der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland hat.³⁶⁴ Eine Regelung wie im UStG erscheint m.A. auch i.Zm dem „Gruppenträger-Gruppenmitglied“ als sachgerecht. Die Merkmale Bilanzsumme, Umsatzerlöse und durchschnittliche Arbeitnehmerzahl sind dem § 221 UGB nachgebaut, der die Größenklassen von Kapitalgesellschaften regelt.

- b) Einführung § 9a Abs 4a KStG („Fiktion der finanziellen Verbindung“):
„Eine finanzielle Verbundenheit zum „Gruppenträger-Gruppenmitglied“ ist gegeben, wenn eine finanzielle Verbindung im Sinne des § 9 Abs 4 KStG zu einer beschränkt steuerpflichtigen Gesellschaft, die den Ort der Geschäftsleitung und den Sitz in einem Mitgliedstaat der EU oder des Europäischen Wirtschaftsraumes hat und mit keiner Zweigniederlassung im Firmenbuch eingetragen ist, besteht.“

Dieser vorgeschlagene Gesetzestext schafft eine Sonderregelung bezüglich der finanziellen Verbindung, in dem eine finanzielle Verbindung zum „Gruppenträger-Gruppenmitglied“ fingiert wird. Der hierarchische Aufbau der österreichischen Gruppenbesteuerung wird durch die „Fiktion der finanziellen Verbindung“ zum „Gruppenträger-Gruppenmitglied“ nicht durchbrochen. Es findet somit keine Abkehr vom hierarchischen Grundkonzept der österreichischen Regelung statt.

³⁶⁴ Vgl. Hohenwarter-Mayr, RdW 2015, 201.

- c) Einführung § 9a Abs 6a Z 2 KStG („Sonderbestimmung horizontale Ergebniszurechnung zum Gruppenträger-Gruppenmitglied“):
„Liegt eine finanzielle Verbindung im Sinne des § 9a Abs 4a KStG vor, ist das Einkommen im Sinne der Z 1 dem Gruppenträger-Gruppenmitglied zuzurechnen.“

Der vorgeschlagene § 9a Abs 6a Z 2 KStG knüpft an den fiktiven § 9a Abs 4a KStG an und schafft eine Sonderbestimmung bezüglich der horizontalen Ergebniszurechnung zum „Gruppenträger-Gruppenmitglied“. Durch die horizontale Ergebniszurechnung wird das hierarchische Grundkonzept der österreichischen Regelung teilweise durchbrochen.

Die vorgeschlagenen Gesetzestexte setzen die Rspr des EuGH³⁶⁵ innerstaatlich um, sodass die österreichische gesetzliche Rechtslage nicht mehr gegen das Unionsrecht verstoßen würde.

Im Zusammenhang mit der Einführung eines „Gruppenträger-Gruppenmitglied“ müssten jedoch noch weitere Rechtsnormen angepasst bzw geschaffen werden. Im Rahmen dieser Masterarbeit wird jedoch nicht mehr detaillierter auf die Anpassung der einzelnen Bestimmungen eingegangen.

8.3 Einbeziehung von inländisch beschränkt steuerpflichtigen Einkünften von EU/EWR-Gesellschaften in die steuerliche Unternehmensgruppe

Der Gesetzeswortlaut des § 9 Abs 6 Z 6 KStG sieht vor, dass nur die Verluste eines ausländischen Gruppenmitglieds im Gruppenergebnis zu berücksichtigen sind.³⁶⁶ Aus der Rspr des EuGH³⁶⁷ und des VwGH³⁶⁸ geht jedoch hervor, dass sowohl Gewinne als auch Verluste inländischer Betriebsstätten von gebietsfremder Gruppengesellschaften zur Gänze im Ergebnis der steuerlichen Unternehmensgruppe berücksichtigt werden müssen.³⁶⁹ Auch die Finanzverwaltung vertritt mittlerweile die Ansicht, dass inländische Betriebsstättenergebnisse und die Einkünfte aus inländischem, unbeweglichen Vermögen unmittelbar in das Gruppenergebnis einzubeziehen sind.³⁷⁰

³⁶⁵ EuGH 12.6.2014, Rs C-40/13, X AG.

³⁶⁶ Vgl Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Rz 174.

³⁶⁷ EuGH 6.9.2012, Rs C-18/11, Philips Electronics.

³⁶⁸ VwGH 16.9.2015, 2012/13/0060.

³⁶⁹ Vgl Hohenwarter-Mayr, GES 2012, 505.

³⁷⁰ Vgl KStR 2013 Rz 1078.

Es wird folgender Vorschlag zur Anpassung der aktuellen Rechtslage gemacht:

„Bei beschränkt steuerpflichtigen, in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässigen Gruppenmitgliedern sind inländische Betriebsstättenergebnisse und Einkünfte aus inländischem unbeweglichem Vermögen nach § 5 Abs 1 und den übrigen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 zu ermitteln und dem Gruppenergebnis gesondert zuzurechnen. Die Verlustdeckelung im Ausmaß von 75% der Summe der eigenen Einkommen sämtlicher, unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder sowie des Gruppenträgers (§ 9 Abs 6 Z 6 Satz 2) und die Nachversteuerungspflicht (§ 9 Abs 6 Z 7) kommen nicht zur Anwendung.

Bei Einkünften aus ausländischen Einkunftsquellen der beschränkt steuerpflichtigen, in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässigen Gruppenmitgliedern sind nur die ermittelten Verluste des jeweiligen Wirtschaftsjahres, höchstens jedoch die nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres dem unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw Gruppenträger im Ausmaß der Beteiligungen aller beteiligter Gruppenmitglieder einschließlich eines beteiligten Gruppenträgers zuzurechnen. Die Verlustdeckelung (§ 9 Abs 6 Z 6 Satz 2) und die Nachversteuerungspflicht (§ 9 Abs 6 Z 7) kommen zur Anwendung.“

Der vorgeschlagene Gesetzestext stellt ua sicher, dass Gewinne und Verluste inländischer Betriebsstätten von in der EU ansässigen Gruppengesellschaften zur Gänze im Ergebnis der steuerlichen Unternehmensgruppe berücksichtigt werden und dass die zugerechneten Verluste der inländischen Betriebsstätte keiner Verlustdeckelung bzw Nachversteuerungspflicht unterliegen. Der vorgeschlagene Gesetzestext setzt die Rspr der Höchstgerichte innerstaatlich um, sodass die österreichische gesetzliche Rechtslage nicht mehr gegen das Unionsrecht verstoßen würde.

9 Conclusio

Diese Arbeit hat deutlich gemacht, dass Teile der österreichischen, gesetzlichen Regelung zur Gruppenbesteuerung (§ 9 KStG) nicht im Einklang mit dem Primärrecht der EU, insbesondere mit der Niederlassungsfreiheit iSd Art 49 ff AEUV, stehen.

Aus den Entscheidungen des EuGH³⁷¹ geht hervor, dass die Einbeziehung von inländischen Enkel- und Urenkelgesellschaften bei „Sandwichstrukturen“ mit Unionsrechtsbezug in die österreichische, steuerliche Unternehmensgruppe im Hinblick auf die Niederlassungsfreiheit jedenfalls ermöglicht werden muss.³⁷² Damit alle unions- und gleichheitsrechtlichen Bedenken beseitigt werden, sollte die Einbeziehung einer solchen Gesellschaft als Vollmitglied erfolgen.³⁷³

Eine Beschränkung der Gruppenzugehörigkeit auf eine Auslandsebene ist nach Ansicht des BFG³⁷⁴ und mangels gegenteiliger höchstgerichtlicher Entscheidungen zulässig bzw. unionsrechtskonform.³⁷⁵ Eine Anpassung der österreichischen, nationalen Regelung (§ 9 Abs 2 TS 2 KStG) ist somit nicht erforderlich.

Nach hA³⁷⁶ und Rsp³⁷⁷ verstößt die österreichische Regelung gegen die Niederlassungsfreiheit, die die Gruppenträgerefähigkeit einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft, die entweder EU-Körperschaft laut Anlage 2 des EStG oder Kapitalgesellschaft im EWR-Raum ist, jedoch keine Zweigniederlassung im Inland hat, verneint. Diese Arbeit hat deutlich gemacht, dass bis zur Bereinigung der Rechtslage durch den Gesetzgeber mehrere Lösungsmöglichkeiten zur unionsrechtskonformen Auslegung und Rechtsfortbildung bestehen. Dadurch, dass es mehrere Lösungsmöglichkeiten gibt, entsteht jedoch Rechtsunsicherheit. Auch im Hinblick auf das rechtsstaatliche und gewaltenteilende Prinzip ist es bedenklich, wenn mehrere Möglichkeiten einer unionsrechtskonformen Interpretation bestehen.³⁷⁸

³⁷¹ EuGH 27.11.2008, Rs C-418/07, *Papillon*; EuGH 12.6.2014, Rs C-39/13, *SCA Group Holding*; EuGH 12.6.2014, Rs C-41/13, *MSA International Holdings*.

³⁷² Vgl *Urtz/Stanek* in *Bergmann/Bieber*, KStG § 9 Rz 12; *Novosel* in *Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker*, Gruppenbesteuerung² § 9 Rz 18; *Tumpel* in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler*, Gruppenbesteuerung 98.

³⁷³ Vgl. *Urtz/Stanek* in *Bergmann/Bieber*, KStG § 9 Rz 12; *Tumpel* in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler*, Gruppenbesteuerung 98; *Vock* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG³¹ § 9 Rz 106/3.

³⁷⁴ BFG 25.04.2018, RV/7103512/2009.

³⁷⁵ Vgl *Puchner*, StExp 2018, 167.

³⁷⁶ *Tumpel/Tissot* in *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel*, Gruppenbesteuerung, 448; *Urtz/Stanek* in *Bergmann/Bieber*, KStG § 9 Rz 14.

³⁷⁷ EuGH 12.6.2014, Rs C-40/13, X AG.

³⁷⁸ Vgl *Kruis*, Der Anwendungsvorrang des EU-Rechts in Theorie und Praxis 256 f; *Binder/Trauner*, Öffentliches Recht - Grundlagen⁴ 31 f.

Im Rahmen dieser Arbeit wurde auch dargestellt, dass sowohl Gewinne als auch Verluste inländischer Betriebsstätten von gebietsfremder Gruppengesellschaften zur Gänze im Gruppenergebnis berücksichtigt werden müssen.³⁷⁹ Insbesondere die Entscheidungen des EuGH³⁸⁰ und des VwGH³⁸¹ zeigen, dass nur die vollständige Einbeziehung inländischen Betriebstätenergebnisse einer EU-Gesellschaft im Einklang mit der Niederlassungsfreiheit ist.³⁸²

Eine abschließende Beantwortung der Frage bezüglich Schutzwirkung der Niederlassungsfreiheit bei „Schwesterngesellschaften“ und „Sandwichstrukturen“ mit teilweiseem Drittstaatsbezug war aufgrund fehlender höchstgerichtlicher Rechtsprechung nicht möglich.³⁸³ Im Zweifel ist mA jedoch von der Erforderlichkeit einer durchgängigen Kette an EU- oder EWR-Gesellschaften auszugehen, um sich auf die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit berufen zu können.

Bezüglich der dem Unionsrecht widersprechenden, innerstaatlichen Normen trifft den österreichischen Gesetzgeber eine Rechtsbereinigungspflicht in Form der Aufhebung oder Änderung.³⁸⁴ Bis der österreichische Gesetzgeber tätig wird, kommt der vom EuGH in stRsp³⁸⁵ entwickelte Anwendungsvorrang des Unionsrechts in Betracht. Im Rahmen dieser Arbeit wurden jedoch auch die Grenzen des Anwendungsvorrangs aufgezeigt. Die Grenzen des Anwendungsvorrangs verlaufen dort, wo die Gerichte selbst Recht setzen müssten, weil für eine unionsrechtskonforme Neugestaltung der Rechtslage mehrere Möglichkeiten offen stehen.³⁸⁶ Dies ist insbesondere im Hinblick auf das gewaltenteilende und rechtsstaatliche Grundprinzip der österreichischen Bundesverfassung bedenklich. Das rechtsstaatliche Grundprinzip verlangt im Hinblick auf die Rechtssicherheit der Rechtsunterworfenen die Berechenbarkeit und Vorhersehbarkeit des staatlichen Handelns. Bei mehreren Möglichkeiten zur unionsrechtskonformen Gestaltung der Rechtslage ohne gesetzliche Regelung ist eine Vorhersehbarkeit es staatlichen Handels jedoch nicht gegeben.³⁸⁷

Da der Anwendungsvorrang des Unionsrechts zur Bereinigung der Rechtslage nicht immer ein adäquates Lösungsmittel dargestellt, sollte der österreichische Gesetzgeber so rasch wie

³⁷⁹ Vgl. *Hohenwarter-Mayr*, GES 2012, 505.

³⁸⁰ EuGH 6.9.2012, Rs C-18/11, *Philips Electronics*.

³⁸¹ VwGH 16.9.2015, 2012/13/0060.

³⁸² Vgl. *Kühbacher*, SWI 2013, 293.

³⁸³ Vgl. *Hohenwarter-Mayr*, RdW 2015, 333.

³⁸⁴ Vgl. *Leidenmühler*, Europarecht³ 35.

³⁸⁵ EuGH 15.7.1964, Rs 6/64, *Costa/ENEL*; EuGH 9.3.1978, Rs 106/77, *Simmenthal II*.

³⁸⁶ Vgl. *Kruis*, Der Anwendungsvorrang des EU-Rechts in Theorie und Praxis 256 f.

³⁸⁷ Vgl. *Binder/Trauner*, Öffentliches Recht - Grundlagen⁴ 31 f.; *Kruis*, Der Anwendungsvorrang des EU-Rechts in Theorie und Praxis 170 f.

möglich gesetzgeberisch tätig werden, um einen unionsrechtskonformen Zustand bzw Rechtssicherheit herzustellen. Die Herstellung einer unionsrechtskonformen Gesetzeslage kann sich jedoch, wie in Kapitel 8 exemplarisch dargestellt, als schwierig herausstellen, weil einige Anpassungen im § 9 KStG erforderlich sind bzw eine Überarbeitung des Gesamtkonzepts der österreichischen Gruppenbesteuerungsregelung notwendig ist.

Literaturverzeichnis

Monografien und Kommentare

Achatz/Kirchmayr (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz¹ (2011).

Bergmann/Bieber (Hrsg), KStG-Update (2015).

Binder/Trauner, Öffentliches Recht - Grundlagen⁴ (2016).

Bydlinski, Juristische Methodenlehre² (2011).

Hengstschläger/Leeb, Grundrechte² (2013).

Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker (Hrsg), Gruppenbesteuerung² – Der Kommentar der Praktiker (2017).

Kofler (Hrsg), Umgründungssteuergesetz⁵ (2016).

Kruis, Der Anwendungsvorrang des EU- Rechts in Theorie und Praxis (2013).

Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG² (2016).

Leidenmühler, Europarecht - Die Rechtsordnung der Europäischen Union³ (2017).

Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005).

Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg), Die Körperschaftsteuer (KStG 1988), 31. Lieferung (Dezember 2018).

Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung Praxiskommentar² (2008).

Beträge in Sammelwerken

Ditz/Quilitzsch, Besteuerung der Betriebsstätte, in *Wassermeyer/Andresen/Ditz*, Betriebsstätten-Handbuch², (2015).

Englisch, Rechtfertigungsmöglichkeiten, in *Schaumburg/Englisch* (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2015).

Tumpel, Gruppenbesteuerung und Europarecht, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler* (Hrsg), Gruppenbesteuerung – Aktuelle Praxisfragen und Fallbeispiele (2014).

Riedler, Inländische Einkünfte eines ausländischen Gruppenmitgliedes, in *Heber/Hohenwarter-Mayr* (Hrsg), Praxisfälle Steuerrecht³ (2019).

Unger, zu § 13 BAO, in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO-Handbuch (2015).

Beiträge in Fachzeitschriften

Blum, Verlustverwertung beschränkt Steuerpflichtiger in der Unternehmensgruppe, *ecolex* 5/2013, 471.

Demschner/Stefaner, Gruppenbesteuerung: Sandwichgruppen möglich? *SWI* 1/2009, 9.

Dobratz, Reichweite der Niederlassungsfreiheit bei einem durch Drittstaatsgesellschaft beherrschten Konzern im Rahmen des britischen „group relief“, *ISR* 12/2013, 428.

Haunold/Tumpel/Widhalm, EuGH: Niederlassungsfreiheit gebietet Einbeziehung von über ausländische Tochtergesellschaften gehaltenen inländischen Enkelgesellschaften in die Gruppenbesteuerung, *SWI* 3/2009, 152.

Haunold/Tumpel/Widhalm, EuGH: Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit bei Versagung einer Gruppenbesteuerung, wenn die Mutter- oder Zwischengesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, *SWI* 8/2014, 386.

Henze, EuGH-Rechtsprechung: Aktuelle Entwicklungen zu den direkten Steuern im Jahr 2014, *ISR* 11/2014, 384.

Hohenwarter-Mayr, EuGH: Weitere Liberalisierung nationaler Gruppenbesteuerungssysteme, Teil 1: Die Rs SCA Group Holding et al und Felixstowe, *RdW* 3/2015, 201

Hohenwarter-Mayr, EuGH: Weitere Liberalisierung nationaler Gruppenbesteuerungssysteme, Teil 2: Auswirkungen auf die österreichische Gruppenbesteuerung, *RdW* 4/2015, 266.

Hohenwarter-Mayr, EuGH: Weitere Liberalisierung nationaler Gruppenbesteuerungssysteme, Teil 3: Auswirkungen auf Konzerne mit Drittstaatsbezug, *RdW* 5/2015, 333.

Hohenwarter-Mayr, Die Rs Philips Electronics: Wende in der Verlustverwertung beschränkt Steuerpflichtiger, *GES* 10/2012, 505.

Kofler/Mayr/Schlager, Digitalisierung und Betriebsstättenkonzept, *RdW* 5b/2017, 267.

Kühbacher, Inländische Betriebsstätteneinkünfte ausländischer Gruppenmitglieder, *SWI* 7/2013, 293.

Mamut/Schilcher, Auswirkungen des EuGH-Urteils *Papillon* auf die österreichische Gruppenbesteuerung, *Taxlex* 1/2009, 13.

Mechtler, VwGH zur Behandlung inländischer Einkünfte eines ausländischen Gruppenmitglieds, *ÖStZ* 13/2016, 341.

Mechtler/Pinetz, Erfassung inländischer Einkünfte eines ausländischen Gruppenmitglieds – Gruppeneinkommen, *Ecolex* 3/2016, 246.

Müller, Britische Gruppenbesteuerung bei Drittstaatenkonzernen, ISR 05/2014, 170.

Pinetz/Spies, Ergebniskonsolidierung inländischer Schwesterngesellschaften im Rahmen des § 9 KStG (Teil I), GES 9/2014, 470.

Pinetz/Spies, Ergebniskonsolidierung inländischer Schwesterngesellschaften im Rahmen des § 9 KStG (Teil II), GES 10/2014, 510.

Puchner, Gruppenbildung mit ausländischer Enkelgesellschaft als zweite Auslandsebene?, StExp 2018/167.

Puchner/Tüchler, KStR 2013: wesentliche Änderungen bei der Gruppenbesteuerung, SWK 13-14/2013, 649.

Rosenberger/Loidl/Moshammer, Die Niederlassungsfreiheit im direkten Steuerrecht, SWK 2/2013, 72.

Rosenberger/Loidl/Moshammer, Grundfreiheitsprüfung des EuGH, SWK 20/2012, 936.

Rzeszut/Riegler, Inländische Einkünfte eines ausländischen Gruppenmitglieds als Teil des Gruppenergebnisses, SWK 33/2015, 1494.

Schimmer, Rs SCA Group Holding BV: Mögliche Auswirkungen des EuGH-Urteils auf die österreichische Unternehmensgruppe, ÖStZ 18/2014, 458.

Staringer, Der Einfluss der Gruppenbesteuerung auf die Unternehmensorganisation, ÖStZ 22/2005, 495.

Sydow, Gruppenbesteuerung: steuerliche Einheit zwischen Tochtergesellschaften – EuGH-Entscheidung in den verb. Rs C-39 – 41/13 „SCA Group Holding BV“, IStR 2014, 480.

Tratlehner, Konsequenzen aktueller EuGH-Rechtsprechung für die österreichische Gruppenbesteuerung, SWI 12/2014, 559.

Zielke, Internationale Steuerplanung 2015 zwischen dem Vereinigten Königreich und Österreich auf der Grundlage grenzüberschreitender Fallstudien, FJ 3/2015, 138.

Zorn, Inländische Gesellschaften eines internationalen Konzerns als körperschaftssteuerliche Gruppe, ÖStZB 2015/205, 487.

Judikatur

BFG 25.4.2018, RV/7103512/2009.

BFH 22.7.2008, VIII R 101/02, BStBl II 2010, 265.

EuGH 15.7.1964, Rs 6/64, *Costa/ENEL*.

EuGH 17.12.1970, Rs 11/70, *Internationale Handelsgesellschaft*.

EuGH 9.3.1978, Rs 106/77, *Simmenthal II*.

EuGH 28.1.1986, Rs C-270/83, *Avoir fiscal*.

EuGH 30.11.1995, Rs C-55/94, *Gebhard*.

EuGH 21.9.1999, Rs C-307/97, *Saint-Gobain*.

EuGH 12.12.2006, Rs C-18/11, *Test Claimants in the FII Group Litigation*.

EuGH 27.11.2008, Rs C-418/07, *Papillon*.

EuGH 6.9.2012, Rs C-18/11, *Philips Electronics*.

EuGH 1.4.2014, Rs C-80/12, *Felixstowe Dock und Railway Company*.

EuGH 12.6.2014, Rs C-39/13, *SCA Group Holding*.

EuGH 12.6.2014, Rs C-40/13, *X AG*.

EuGH 12.6.2014, Rs C-41/13, *MSA International Holding*.

VwGH 17.4.2008, 2008/15/0064.

VwGH 16.09.2015, 2012/13/0060.

Gesetzesmaterialien

ErläutRV 451 BlgNR 22. GP.

ErläutRV 24 BlgNR 25. GP.

Richtlinien und Erlässe

BMF, Körperschaftssteuerrichtlinien 2001, GZ BMF-010216/0016-VI/6/2010 vom 6. April 2010

BMF, Körperschaftssteuerrichtlinien 2013, GZ BMF-010216/0002-IV/6/2018 vom 29. März 2018

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Gruppenmitglieder	7
Abbildung 2: Grenzüberschreitende „Sandwich-Konzernstruktur“	12
Abbildung 3: „Sandwich-Konzernstruktur“ Rs <i>Papillon</i>	13
Abbildung 4: „Sandwich-Konzernstrukturen“ <i>SCA und MSA</i>	15
Abbildung 5: Einstufige „Sandwich-Konzernstruktur“	19
Abbildung 6: Mehrstufige „Sandwich-Konzernstruktur“	22
Abbildung 7: EU-Enkelgesellschaft als zweite Auslandsebene	25
Abbildung 8: Mehrstufige „Sandwich-Konzernstruktur“	26
Abbildung 9: Österreichische „Schwesterngruppe“	28
Abbildung 10: „Schwesterngruppe“ Rs <i>X AG</i>	30
Abbildung 11: <i>Rs Philips Electronics</i>	50
Abbildung 12: Gruppenkonstruktion mit inländischer KG	52
Abbildung 13: Vereinfachte Darstellung Konzernstruktur <i>Felixstowe</i>	59
Abbildung 14: „Sandwich-Konzernstrukturen“ mit ausschließlichem Drittstaatbezug	61
Abbildung 15: „Sandwich-Konzernstrukturen“ mit teilweiseem Drittstaatbezug	62
Abbildung 16: „Schwesterngruppe“ mit ausschließlichem Drittlandsbezug	66
Abbildung 17: „Schwesterngruppe“ mit teilweiseem Drittlandbezug	67

Bei den Abbildungen, die Teil dieser Masterarbeit sind, handelt es sich ausschließlich um selbst erstellte Abbildungen.

Zusammenfassung

Die vorliegende Masterarbeit beschäftigt sich mit der österreichischen Gruppenbesteuerung. Es werden höchstgerichtliche Entscheidungen analysiert und die Unionsrechtskonformität ausgewählter Bestimmungen des § 9 KStG überprüft. Insbesondere geht diese Arbeit auf die Einbeziehung von inländischen Enkel- und Urenkelgesellschaften bei „Sandwichstrukturen“ und inländische „Schwesterngruppen“ bei gebietsfremder Muttergesellschaft, die nicht mit einer Zweigniederlassung im österreichischen Firmenbuch eingetragen ist, ein. Auch wird die höchstgerichtliche Rsp iZm der Einbeziehung ausländischer Enkelgesellschaften als zweite Auslandsebene, die Möglichkeit der Einbeziehung von im Inland beschränkt steuerpflichtigen Einkünften von EU/EWR Gesellschaften ins Gruppenergebnis und Konzerne mit Drittstaatsbeteiligung analysiert. Bei den unionsrechtlichen Sachverhalten wird der Anwendungsvorrang des EU-Rechts erörtert bzw. auch die Grenzen des Anwendungsvorrangs aufgezeigt. Besonderes Augenmerk wird an die Anpassung der österreichischen Rechtslage bzw. die Erarbeitung eines Lösungsvorschlages gelegt, um das österreichische Gesetz in Einklang mit dem Unionsrecht zu bringen.

Abstract

The master thesis gives attention to the Austrian group taxation. Within the scope of the master thesis, Austrian and European jurisdiction will be analyzed. Several reviews will be made, if § 9 KStG is consistent with the European Community Law. The master thesis critically analysis the Austrian law with regard to the comprehension of Austrian sub-subsidiary in case of “sandwich structure” and Austrian “sister-groups” with non-Austrian parent company without regional office in the Austrian commercial register. Within the master thesis there is also an analysis of the tax rules regarding sub-subsidiaries as a second EU-level and the possible inclusion of limited tax liabilities of EU/EWR companies in the Austrian group taxation. In addition, a breakdown of jurisdiction with reference to “third-country-groups” will be made. The master thesis also shows if the primacy in application of the European Community Law is possible and what consequences for the operators arises. Finally, the writer of the master thesis suggests an adaption of the actual Austrian group taxation law with the aim to bring the Austrian law in accordance with the European Community Law.