

MASTERARBEIT | MASTER'S THESIS

Titel | Title

Die steuerliche Behandlung von Vor- und Außergruppenverluste
in der Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG unter
Berücksichtigung der Änderungen des AbgÄG 2024

verfasst von | submitted by
Mario Guttman BSc

angestrebter akademischer Grad | in partial fulfilment of the requirements for the degree of
Master of Science (MSc)

Wien | Vienna, 2025

Studienkennzahl lt. Studienblatt | Degree
programme code as it appears on the
student record sheet:

UA 066 915

Studienrichtung lt. Studienblatt | Degree
programme as it appears on the student
record sheet:

Masterstudium Betriebswirtschaft

Betreut von | Supervisor:

Univ.-Prof. Mag. Dr. Daniela Hohenwarter-Mayr LL.M.



Kurzfassung

Die vorliegende Masterarbeit befasst sich mit der steuerlichen Behandlung von Vor- und Außergruppenverlusten im Rahmen der Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG unter Berücksichtigung der Neuregelung des AbgÄG 2024. Im Zentrum steht die Analyse der bestehenden Systematik der Verwertung solcher Verluste sowie die Einordnung der durch § 9 Abs 6 Z 4a KStG neu eingeführten Regelung.

Die Unternehmensgruppe ermöglicht eine gruppeninterne Ergebniszurechnung, wodurch Gewinne und Verluste von Gruppenmitgliedern dem Gruppenträger steuerlich zugerechnet werden. Im Gegensatz dazu unterliegen Vor- und Außergruppenverlusten einer Sonderbehandlung. Sie werden nicht im Zuge der Ergebniszurechnung dem Gruppenträger zugerechnet, sondern bleiben ausschließlich dem jeweiligen Gruppenmitglied zugeordnet.

Auf dieser Sonderstellung liegt das zentrale Augenmerk dieser Arbeit. Es wird ausführlich auf die inhaltliche Reichweite dieser Verluste, ihre bisherige Stellung im System der Gruppenbesteuerung sowie die damit verbundene Missbrauchsanfälligkeit im Hinblick auf die Verlustverwertung und mögliche steuerliche Gestaltungen eingegangen. Das AbgÄG 2024 brachte mit § 9 Abs 6 Z 4a KStG eine gezielte Einschränkung der Nutzung von Vorgruppenverlusten. Steuerlich motivierte Umstrukturierungen sollen so begrenzt werden. Die Arbeit analysiert zentrale Auslegungsfragen dieser neuen Norm, wie etwa ihren Anwendungsbereich oder Zweifelsfragen zur Behandlung von späteren Zuschreibungen.

Ziel der Arbeit ist es, die besondere Behandlung von Vor- und Außergruppenverlusten im Rahmen der Gruppenbesteuerung darzustellen, die Auswirkungen der neuen gesetzlichen Regelung aufzuzeigen und kritisch zu analysieren.

Abstract

This master's thesis examines the tax treatment of pre-group and out-of-group losses within corporate groups pursuant to § 9 of the Austrian Corporate Income Tax Act (KStG), with a particular focus on the legislative amendment introduced by the 2024 Tax Amendment Act (AbgÄG 2024). The primary aim is to analyze the special position of such losses, especially their "ring-fencing" at the level of the respective group member.

While the group taxation regime enables a group-wide allocation of profits and losses to the group parent, pre-group and out-of-group losses are treated differently. These losses remain tied exclusively to the respective group member and cannot be attributed to the group parent through the standard income allocation mechanism.

This special treatment is the core subject of the thesis. It provides an in-depth analysis of the substantive scope and previous systematic position of these losses within the group taxation framework as well as their potential misuse through tax-driven structures. The newly introduced § 9 para 6 subpara 4a KStG aims to prevent such structures by restricting the use of pre-group losses. The thesis further addresses key interpretative issues, including the scope of application and the treatment of subsequent write-ups.

The objective of this thesis is to outline the special rules governing pre- and out-of-group losses and to assess the practical and legal implications of the recent legislative amendment.

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung.....	4
1.1	Problemstellung und Forschungsfrage.....	4
1.2	Aufbau der Arbeit	5
2	Die Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG	7
2.1	Zweck und Ziel der Unternehmensgruppe	7
2.2	Anwendungsvoraussetzungen der Gruppenbesteuerung iSd § 9 KStG	9
2.2.1	Gruppenmitglieder	9
2.2.2	Gruppenträger.....	12
2.2.3	Finanzielle Verbindung.....	18
2.2.4	Gruppenantrag.....	27
3	Grundsätze der Ergebnisermittlung	29
3.1	Unbeschränkt steuerpflichtige und inländische Gruppenmitglieder	29
3.2	Gruppenträger	30
3.3	Ausländische Gruppenmitglieder	31
4	Behandlung von Beteiligungen	37
4.1	Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste	37
4.2	Zuschreibungen und Veräußerungsgewinne.....	39
4.3	Zusammenwirken von direkter Verlustzurechnung und Beteiligungsbesteuerung .	40
4.4	Liquidationsbedingter Untergang von ausländischen Gruppenmitglieder: Berücksichtigung von Beteiligungsverlusten	42
5	Sonderstellung von Vor- und Außergruppenverlusten.....	46
5.1	Inhaltliche Reichweite von Vor- und Außergruppenverlusten.....	46
5.2	Sonderstellung von Vor- und Außergruppenverlusten im System der Gruppenbesteuerung	49
5.3	Verluststrukturen in der Unternehmensgruppe	57
5.4	Behandlung von Vor- und Außergruppenverlusten im historischen und internationalen Vergleich	60
5.4.1	Österreichische Organschaft.....	60
5.4.2	Deutsche Organschaft	63
5.4.3	BEFIT (Business in Europe: Framework for Income Taxation)	65
5.4.4	Fazit des Rechtsvergleichs.....	67

6	Änderungen in der Behandlung von Vor- und Außerguppenverlusten durch das AbgÄG 2024	69
6.1	Hintergrund der Änderung – Sinn und Zweck der Regelung.....	69
6.2	Einschränkungen der Verrechnung von Vorgruppenverlusten eines neuen Gruppenträgers.....	69
6.3	Zweifelsfragen/Auslegungsfragen	71
6.4	Steuerliche Behandlung von späteren Zuschreibungen.....	79
7	Conclusio	84
	Abbildungsverzeichnis	86
	Literaturverzeichnis	A
	Judikaturverzeichnis	F

Abkürzungsverzeichnis

AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz
Abs	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
Art	Artikel
BEFIT	Business in Europe: Framework for Income Taxation
BEFIT - RL	BEFIT - Richtlinie
BFG	Bundesfinanzgericht
bzw	beziehungsweise
BlgNR	Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
dAktG	deutsches Aktiengesetz
dEStG	deutsches Einkommenssteuergesetz
dKStG	deutsches Körperschaftssteuergesetz
EB	Erläuternde Bemerkungen
EStG	Einkommenssteuergesetz
EU	Europäische Union
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
ErIRV	Erläuternde Bemerkungen zur Regierungsvorlage
ecolex	„Zeitschrift für Wirtschaftsrecht“
f	folgend(e,er)
ff	und die folgenden

FJ	„Finanzjournal“
GAV	Gewinnabführungsvertrag
GenG	Genossenschaftsgesetz
GM	Gruppenmitglied
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz
GP	Gesetzgebungsperiode
GT	Gruppenträger
ges	„Zeitschrift für Gesellschaftsrecht und angrenzendes Steuerrecht“
hA	herrschende Ansicht
hL	herrschende Lehre
hM	herrschende Meinung
Hrsg	Herausgeber
HypothekenbankenG	Hypothekenbankengesetz
idF	in der Fassung
iHv	in Höhe von
IStR	„Internationales Steuerrecht“
iSd	im Sinne des
iVm	in Verbindung mit
iZm	im Zusammenhang mit
K	Kommentierung
KStG	Körperschaftssteuergesetz
KStR	Körperschaftssteuer Richtlinien
lit	litera (Buchstabe)
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
ÖStZ	„Österreichische Steuerzeitung“
RdW	„Recht der Wirtschaft“

RV	Regierungsvorlage
RWZ	„Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen“
Ro	ordentliche Revision
Rs	Rechtssache
Rz	Randziffer
S	Satz
SE	Societas Europaea
SpG	Sparkassengesetz
StRefG	Steuerreformgesetz
SWK	„Steuer- und Wirtschaftskartei“
taxlex	„Fachzeitschrift für Steuerrecht“
TS	Teilsatz
u.a.	unter anderem
UGB	Unternehmensgesetzbuch
UmgrStG	Umgründungssteuergesetz
vgl	vergleiche
VVaG	Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
Z	Ziffer
zB	zum Beispiel

1 Einleitung

1.1 Problemstellung und Forschungsfrage

Die Gruppenbesteuerung wurde mit dem Steuerreformgesetz (StRefG) 2005¹ eingeführt und löste die bis dahin geltende Organschaftsregelung ab. Neben einer starken Herabsetzung des Körperschaftssteuersatzes von 34% auf 25% sollte die Gruppenbesteuerung die Standortattraktivität Österreichs fördern und die Ansiedlung von Headquarter sowie Forschungs- und Entwicklungszentren begünstigen.²

Die Gruppenbesteuerung hat eine beachtliche Entwicklung in den letzten 20 Jahren zurückgelegt und gehört zu den wichtigsten Standortvorteilen Österreichs.³ Seit ihrer Einführung bleibt die Gruppenbesteuerung in ihren Kernbestimmungen nahezu unverändert; allenfalls wurden Randthemen „nachjustiert“. Im Zuge der Einführung des Abgabenänderungsgesetzes 2024 (AbgÄG 2024)⁴ wurde nun aber ein tiefergehender Eingriff in die Systematik vorgenommen, um unerwünschte Gestaltungsmöglichkeiten einzuschränken bzw zu verhindern.

Eine dieser Einschränkungen ist das Abzugsverbot von Gruppenträger-Vorgruppenverlusten, die aus Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverlusten an Körperschaften stammen, welche Teil einer anderen Unternehmensgruppe waren.⁵ Zu diesem Zweck wurde der §9 Abs 6 KStG um die Z 4a folgendermaßen erweitert:

„Vortragsfähige Verluste (§ 8 Abs. 4 Z 2) des Gruppenträgers aus Zeiten vor Wirksamwerden der Unternehmensgruppe (Vorgruppenverluste) können nicht verrechnet werden, soweit in diesen Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) und Veräußerungsverluste hinsichtlich von Beteiligungen an Körperschaften enthalten sind, die bereits im Zeitpunkt der Abschreibung oder Veräußerung einer anderen Unternehmensgruppe angehört haben. Dies gilt auch für noch nicht berücksichtigte Siebentelbeträge gemäß § 12 Abs. 3 Z 2.“⁶

¹ Steuerreformgesetz 2005 BGBl. I Nr. 57/2004.

² ERI 451 BlgNR 22. GP, 5.

³ Mayr, Gruppenbesteuerung: Erfolgsstory mit Anpassungen im Detail, RdW 2024, 502 (502); Mayr, Moderne Gruppenbesteuerung für Deutschland? – zehn Vorschläge aus den Praxiserfahrungen Österreichs, IStR 2010, 633 (633).

⁴ Abgabenänderungsgesetz 2024 BGBl. I Nr. 113/2024.

⁵ Mayr, RdW 2024, 502 (502 f).

⁶ 2610 BlgNR 27. GP, 6.

Im Lichte dieser Änderungen lautet die Forschungsfrage für diese Arbeit daher:

Welche konkreten Schwächen der bisherigen Regelungen zur Behandlung von Vor- und Außergruppenverlusten innerhalb der Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG wurden von der Neuregelung tatbestandlich durch das AbgÄG 2024 mit welchen Rechtsfolgen adressiert?

1.2 Aufbau der Arbeit

Die vorliegende Arbeit gliedert sich in 5 Hauptkapitel. In Kapitel 2 erfolgt zunächst eine Darstellung der Funktionsweise von Unternehmensgruppen im Sinne des § 9 KStG. Dabei werden Zweck und Ziel der Unternehmensgruppe sowie deren Anwendungsvoraussetzungen im Einzelnen analysiert. Besonderes Augenmerk liegt auf den Kriterien der Gruppenmitgliedschaft, der Stellung des Gruppenträgers, den Anforderungen an die finanzielle Verbindung sowie auf dem Gruppenantrag als formelle Voraussetzung für die Gruppenbildung.

Kapitel 3 widmet sich den Grundsätzen der Ergebnisermittlung. In diesem Zusammenhang werden die Ergebnisermittlung bei unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern und beim Gruppenträger näher beleuchtet sowie die Besonderheiten bei ausländischen Mitgliedern untersucht. Im Anschluss daran stellt Kapitel 4 die steuerliche Behandlung von Beteiligungen innerhalb der Unternehmensgruppe in den Vordergrund. Hierbei werden sowohl Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste als auch Zuschreibungen und Veräußerungsgewinne thematisiert. Zudem wird das Zusammenspiel zwischen direkter Verlustzurechnung und Beteiligungsbesteuerung beleuchtet. Besondere Aufmerksamkeit erfährt die Frage der Berücksichtigung von Beteiligungsverlusten im Falle der Liquidation ausländischer Gruppenmitglieder.

In Kapitel 5 wird zunächst auf die bisherige Sonderstellung der Vor- und Außergruppenverluste im System der Gruppenbesteuerung eingegangen. Die Begriffe und deren inhaltliche Reichweite werden erläutert, um anschließend die Gründe für ihre Sonderstellung zu erklären. Soweit es für das Verständnis der Sonderstellung erforderlich ist, wird hierbei ebenso das Prinzip der Ergebniszurechnung und Einkommensermittlung dargestellt. Ergänzend werden anhand der Literatur und auf Basis von Beispielen Verlustverwertungsstrukturen in der Unternehmensgruppe und deren mögliche missbräuchliche Ausgestaltungen eingegangen. Zum Abschluss von Kapitel 5 erfolgt ein historischer und internationaler Vergleich hinsichtlich der Behandlung von Vor- und Außergruppenverlusten. Dabei werden die frühere österreichische Organschaft, die deutsche Organschaft sowie der Vorschlag einer europaweiten Unternehmensbesteuerung (BEFIT) näher dargestellt und deren Gemeinsamkeiten wie auch Unterschiede zu § 9 KStG herausgearbeitet. Zum Abschluss des Kapitels wird ein Fazit aus dem Rechtsvergleich angestellt.

Auf Kapitel 5 aufbauend untersucht Kapitel 6 die durch das Abgabenänderungsgesetz 2024 eingeführte Neuregelung und deren Hintergrund. Zu Beginn werden jene Konstellationen dargestellt, die der Gesetzgeber mit der Neuregelung adressieren wollte. Daran anknüpfend wird die Neuregelung zur eingeschränkten Verrechnung von Vorgruppenverlusten eines neuen Gruppenträgers gemäß § 9 Abs 6 Z 4a KStG im Detail analysiert. Darüber hinaus wird einer Reihe von Zweifelsfragen nachgegangen, u. a. werden Konstellationen analysiert, die vom Wortlaut der Regelung nicht erfasst sind, ihrem Sinn und Zweck nach aber unter die Regelung fallen sollten. Umgekehrt, werden auch solche Fälle aufgezeigt, die zwar dem Wortlaut nach erfasst erscheinen, ihre Erfassung jedoch dem Telos der Regelung zuwiderliefe. Abschließend wird die steuerliche Behandlung späterer Zuschreibungen im Zusammenhang mit der neuen Regelung als eigenständiges Unterkapitel untersucht.

Die Arbeit schließt mit einer Conclusio, in der die wesentlichen Ergebnisse zusammengefasst und die Bedeutung der Neuregelung eingeordnet werden.

2 Die Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG

2.1 Zweck und Ziel der Unternehmensgruppe

Die 2005 eingeführte Gruppenbesteuerung stellt eine Abweichung zum grundsätzlichen Prinzip der Individualbesteuerung im Einkommens- und Körperschaftssteuerrecht dar.⁷ Durch das Bilden einer Unternehmensgruppe wird es finanziell verbundenen Unternehmen ermöglicht, Gewinne und Verluste miteinander zu verrechnen und somit eine Verringerung der Steuerlast herbeizuführen.⁸ Das Einkommen wird zunächst beim jeweiligen Gruppenmitglied ermittelt und anschließend dem nächsthöheren Gruppenmitglied bzw dem Gruppenträger zugerechnet. Auf diese Weise kommt es zu einer Zusammenfassung der Ergebnisse beim Gruppenträger, auf dessen Ebene das Gruppenergebnis sodann besteuert wird.⁹

Beispiel:

Beträgt die finanzielle Verbindung zwischen Kapitalgesellschaft A und Kapitalgesellschaft B mehr als 50%, können A und B unter Berücksichtigung weiterer Voraussetzungen (siehe Kapitel 2.2) eine Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG bilden und als Folge ihre steuerlichen Ergebnisse ausgleichen. Erzielt A einen Gewinn von 1 Mio, während B einen Verlust von - 0,5 Mio erleidet, erfolgt im Rahmen der Gruppenbesteuerung eine Ergebniszurechnung, sodass lediglich ein steuerpflichtiges Einkommen von 0,5 Mio verbleibt. Ohne Bildung einer Unternehmensgruppe hätte A den Gewinn von 1 Mio eigenständig zu versteuern. Der Verlust der B könnte bei A in diesem Fall nur indirekt über eine Teilwertabschreibung auf die Beteiligung berücksichtigt werden.¹⁰

Jedes unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglied berechnet zunächst sein Ergebnis eigenständig nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Vorschriften. In § 9 Abs 1 KStG wird weder für die Ebene des Gruppenmitglieds noch jener des Gruppenträgers der Begriff „Einkommen“ verwendet, sondern auf das „steuerlich maßgebende Ergebnis“ rekurriert. Im Rahmen der Gruppenbesteuerung findet daraufhin eine rein „steuerliche“ Ergebniszurechnung vom untergeordneten Gruppenmitglied an das jeweils finanziell ausreichend beteiligte nächsthöhere inländische Gruppenmitglied bzw den

⁷ Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)³⁶ (2022) § 9 Abs 1 Rz 54; Urtz in Achatz/Kirchmayr, Körperschaftsteuergesetz: Kommentar¹ (2011) § 9 Rz 25; Mechtler/Pinetz, Die steuerliche Behandlung von Gruppengesellschaften in Liquidation, ÖStZ 2015, 497 (499).

⁸ KStR 2013 Rz 1004; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2008) K3 und K5.

⁹ Knotzer/Pinetz in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, KStG Körperschaftsteuergesetz. Kommentar³ (2022) § 9 Rz 5; Rindler in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker, Gruppenbesteuerung. Der Kommentar der Praktiker, Gesetzestexte und Materialien, Richtlinien (KStR und UmgrStR), Praxiskommentar mit Beispielen² (2017) § 9 Abs 1 Rz 3; Gonaus, Verlustvorträge bei gruppenbezogenen Umgründungen¹ (2019) 41.

¹⁰ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K3.

Gruppenträger statt.¹¹ Die Verwendung des Ausdrucks „steuerlich maßgebendes Ergebnis“ ist dadurch begründet, dass von beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitgliedern nur Verluste zugerechnet werden und für den Gruppenträger die 75%-Verrechnungsgrenze beim Abzug der Sonderausgaben gilt.¹² Das steuerlich maßgebende Ergebnis unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder entspricht folglich dem „Einkommen“.¹³ Bei beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitgliedern entspricht das steuerlich maßgebende Ergebnis dem nach österreichischem Ertragssteuerrecht ermittelten Verlust, wobei dieser für Zwecke der Zurechnung zusätzlich durch den nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlust begrenzt ist.¹⁴

¹¹ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K40; Knotzer/Pinetz in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer³ § 9 Rz 196; Gonaus, Verlustvorträge bei gruppenbezogenen Umgründungen¹ 44 f.

¹² Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K40; Stefaner/Weninger, Geplante Änderungen im österreichischen Gruppenbesteuerungsregime, ecolex 2004, 887 (889); Gonaus, Verlustvorträge bei gruppenbezogenen Umgründungen¹ 45.

¹³ Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 1 Rz 61; Wiesner/Mayr, Neues zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004, 629 (630).

¹⁴ Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 1 Rz 61; Stefaner/Weninger, ecolex 2004, 887 (889).

2.2 Anwendungsvoraussetzungen der Gruppenbesteuerung iSd § 9 KStG

Gemäß § 9 Abs 1 S 1 KStG können „finanziell verbundene Körperschaften (Abs 2 bis 5) nach Maßgabe des Abs 8“¹⁵ eine Unternehmensgruppe bilden. Bereits in S 1 werden die wesentlichen Voraussetzungen für die Bildung einer Unternehmensgruppe genannt. Erforderlich ist,

- dass zwischen jenen Körperschaften, die gemäß § 9 Abs 2 und 3 KStG grundsätzlich für die Gruppenbildung in Betracht kommen (siehe 2.2.1 und 2.2.2),
- eine finanzielle Verbindung im Sinne des § 9 Abs 4 KStG besteht (materielle Voraussetzung; siehe 2.2.3), und
- ein Gruppenantrag gemäß § 9 Abs 8 KStG gestellt wird (formale Voraussetzung, siehe 2.2.4).¹⁶

2.2.1 Gruppenmitglieder

Der Begriff „Gruppenmitglieder“ umfasst alle Körperschaften, die unter dem Gruppenträger in der Unternehmensgruppe vereinigt sind.¹⁷ Im Rahmen der Gruppenbesteuerung kann eine Körperschaft nur entweder Gruppenmitglied oder Gruppenträger sein. Ein und dieselbe Körperschaft kann mithin nicht gleichzeitig als Gruppenträger und Gruppenmitglied auftreten.¹⁸ Gruppenmitglieder können nach § 9 Abs 2 S 1 KStG sowohl „Beteiligungskörperschaften“ als auch „beteiligte Körperschaften“ sein. Unter „Beteiligungskörperschaften“ versteht man Gruppenmitglieder, die einem anderen Gruppenmitglied oder dem Gruppenträger unter Berücksichtigung der finanziellen Verbindung iSd § 9 Abs 4 KStG untergeordnet sind. Beteiligungskörperschaften können folglich nur Gruppenmitglieder sein, niemals jedoch der Gruppenträger.¹⁹ Als „beteiligte Körperschaften“ gelten umgekehrt sowohl Gruppenträger als auch Gruppenmitglieder, die einem anderen Gruppenmitglied unter Berücksichtigung der finanziellen Verbindung iSd § 9 Abs 4 KStG übergeordnet sind.²⁰ Die nähere Bestimmungen der „beteiligten Körperschaft“ sowie der „Beteiligungskörperschaft“ als Gruppenmitglieder finden sich in § 9 Abs 2 KStG. Dies ist deshalb notwendig, weil ein Gruppenmitglied gleichzeitig die Funktion als Beteiligungskörperschaft sowie als beteiligte Körperschaft übernehmen

¹⁵ 451 BlgNR 22. GP, 7.

¹⁶ Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 20.

¹⁷ ErlRV 451 BlgNR 22. GP, 15; KStR 2013 Rz 1006; Rindler in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker² § 9 Abs 1 Rz 9; Gonaus, Verlustvorträge bei gruppenbezogenen Umgründungen¹ 42.

¹⁸ Trenkwalder in Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder, Gruppenbesteuerung. Kommentar und systematische Darstellungen (2005) § 9 Abs 2 Rz 1; Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 26; Novosel in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker, Gruppenbesteuerung. Der Kommentar der Praktiker, Gesetzestexte und Materialien, Richtlinien (KStR und UmgrStR), Praxiskommentar mit Beispielen² (2017) § 9 Abs 2 Rz 2; Ebner in Lachmayer/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)³⁶ (2022) § 9 Abs 2 Rz 71.

¹⁹ Ebner in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 2 Rz 72; Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 27; Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, Die Körperschaftsteuer. KStG 1988 (2014) § 9 Rz 65; Novosel in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker² § 9 Abs 2 Rz 2.

²⁰ Ebner in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 2 Rz 73; Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 27; Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock § 9 Rz 66; Novosel in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker² § 9 Abs 2 Rz 2.

kann.²¹ Der Begriff des Gruppenmitglieds ist daher im Sinne der Gesetzesmaterialien „doppelsinnig“ zu verstehen.²²

Im Anwendungsbereich der Gruppenbesteuerung ist gemäß § 9 Abs 2 KStG zwischen inländischen und ausländischen Gruppenmitgliedern zu differenzieren. Diese Unterscheidung wirkt sich sowohl auf die Voraussetzungen für die Gruppenbildung als auch auf deren Rechtsfolgen aus. Bei unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern ist die einzige Voraussetzung die finanzielle Verbindung gemäß § 9 Abs 4 KStG. Die Gruppenbesteuerung bewirkt sodann eine Änderung der steuerlichen Ergebniszurechnung. Das vom Gruppenmitglied erwirtschaftete Einkommen – unabhängig davon, ob positiv oder negativ – wird dem übergeordneten Gruppenmitglied bzw dem Gruppenträger zugerechnet (siehe 3.1).²³ Im Gegensatz dazu können ausländische Gruppenmitglieder gemäß § 9 Abs 2 TS 2 KStG nur auf einer Auslandsebene in die Unternehmensgruppe einbezogen werden. Voraussetzung ist eine unmittelbare finanzielle Verbindung zu unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder zum Gruppenträger.²⁴ Da Österreich in Bezug auf das von ausländischen Gruppenmitgliedern erzielte Einkommen kein Besteuerungsrecht zusteht, bezieht sich die steuerliche Ergebniszurechnung im Rahmen der Gruppenbesteuerung ausschließlich auf Verluste.²⁵ Ein Zurechnung positiver Ergebnisse ist ausgeschlossen.²⁶

Die für die Unternehmensgruppe in Betracht kommenden Körperschaften sind in § 9 Abs 2 KStG abschließend aufgezählt.²⁷ Unerheblich ist dabei, ob potenzielle Gruppenmitglieder operativ tätig oder vermögensverwaltend sind.²⁸ Gemäß § 9 Abs 2 TS 1 KStG sind unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und unbeschränkt steuerpflichtige rechnungslegungspflichtige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften gruppenmitgliedsfähig.²⁹ Zu den in § 9 Abs 2 TS 1 KStG genannten Kapitalgesellschaften zählen inländische Aktiengesellschaften (AG), Gesellschaften mit beschränkter

²¹ ERI RV 451 BlgNR 22. GP, 15; Kofler in *Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder*, Gruppenbesteuerung. Kommentar und systematische Darstellungen (2005) § 9 Abs 4 Rz 7; Novosel in *Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker*² § 9 Abs 2 Rz 2.

²² ERI RV 451 BlgNR 22. GP, 15; Gonaus, Verlustvorträge bei gruppenbezogenen Umgründungen¹ 43.

²³ Knotzer/Pinetz in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*³ § 9 Rz 214; Lachmayer in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)³⁶ (2022) § 9 Abs 6 Rz 703; Wiesner/Kirchmayr/Mayr K74.

²⁴ Ebner in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*³⁶ § 9 Abs 2 Rz 133; Knotzer/Pinetz in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*³ § 9 Rz 25.

²⁵ Knotzer/Pinetz in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*³ § 9 Rz 227; Lachmayer in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*³⁶ § 9 Abs 6 Rz 703 ff; Urtz in *Achatz/Kirchmayr*¹ § 9 Rz 303; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K74.

²⁶ Knotzer/Pinetz in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*³ § 9 Rz 227; Lachmayer in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*³⁶ § 9 Abs 6 Rz 705; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K74.

²⁷ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K76a; Trenkwalder in *Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder* § 9 Abs 2 Rz 4; Oberascher/Staringer, Gruppenträger und Gruppenmitglied, in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007) 29 (46); Vock in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* § 9 Rz 87; KStR 2013 Rz 1006.

²⁸ ERI RV 451 BlgNR 22. GP, 15; Oberascher/Staringer in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* 29 (46); KStR 2013 Rz 1009; Novosel in *Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker*² § 9 Abs 2 Rz 2.

²⁹ Ebner in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*³⁶ § 9 Abs 2 Rz 83.

Haftung (GmbH) sowie die Societas Europaea (SE). Zu den Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften gehören insbesondere Genossenschaften nach dem GenG sowie die Europäische Genossenschaft.³⁰ Nach § 9 Abs 2 TS 2 KStG können auch beschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften Gruppenmitglieder sein, sofern sie mit inländischen Kapitalgesellschaften oder rechnungslegungspflichtigen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften vergleichbar sind und die in den beiden Unterteilstrichen genannten Voraussetzungen erfüllen. Erforderlich ist einerseits, dass die ausländische Körperschaft in einem Staat der Europäischen Union oder in einem Staat mit umfassender Amtshilfe ansässig ist, und andererseits ihre finanzielle Verbindung ausschließlich zu unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder unmittelbar zum Gruppenträger besteht.³¹

Im Zusammenhang mit der Einbeziehung von Gruppenmitgliedern sind auch unionsrechtliche Vorgaben zu berücksichtigen. Insbesondere die Rechtsprechung des VwGH³² zur Zulässigkeit von Schwesterngruppen verdeutlicht, dass nationale Regelungen keine unionsrechtswidrigen Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit enthalten dürfen. Nach dem Grundsatz der geltungserhaltenden Reduktion und des Anwendungsvorrangs des Unionsrechts hat das nationale Recht insoweit unangewendet zu bleiben, als dieses unionsrechtlichen Vorgaben widerspricht.³³ Auf die aktuelle VwGH-Rechtsprechung, die diese Grundsätze im Hinblick auf das Zweigniederlassungserfordernis spezifiziert, wird im Folgenden (siehe Kapitel 2.2.2) näher eingegangen.

³⁰ Urtz/Staneek in Bergmann/Bieber, Körperschaftsteuergesetz - Update-Kommentar¹ (2015) § 9 Rz 54.

³¹ Ebner in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 2 Rz 100; Knotzer/Pinetz in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer³ § 9 Rz 20; Urtz/Staneek in Bergmann/Bieber¹ § 9 Rz 3.

³² VwGH 27. 3. 2024, Ro 2023/13/0018.

³³ VwGH 27. 3. 2024, Ro 2023/13/0018.

2.2.2 Gruppenträger

Die Funktion des Gruppenträgers, der sich an der Spitze der Unternehmensgruppe befindet, besteht in der Vereinigung der zu versteuernden Ergebnissen.³⁴ Der Unternehmensgegenstand des Gruppenträgers ist dabei ohne Bedeutung. Eine operative Tätigkeit ist nicht notwendig; auch Holdinggesellschaften und andere rein vermögensverwaltende Körperschaften können Gruppenträger sein.³⁵ Der § 9 Abs 3 bestimmt abschließend, welche Körperschaften als Gruppenträger in Betracht kommen.³⁶ Nach § 9 Abs 3 KStG wird bei der Einteilung zwischen inländischen unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften und beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften sowie doppelt ansässigen Körperschaften unterschieden.³⁷

Gemäß § 9 Abs 3 KStG können unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften als Gruppenträger auftreten. Dazu zählen insbesondere österreichische Aktiengesellschaften (AG), Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH) sowie Europäische Gesellschaften (SE).³⁸ Darüber hinaus können weitere ausdrücklich im Gesetz genannte unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften Gruppenträgereigenschaft erlangen. Hierzu zählen insbesondere Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sowie Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (VVG), die ihr Einkommen gemäß § 7 Abs 3 KStG ermitteln.³⁹ Ebenso gelten Sparkassen im Sinne des Sparkassengesetzes (SpG) und Hypothekenbanken im Sinne des Hypothekenbankengesetzes (HypothekenbankenG) als potenzielle Gruppenträger.⁴⁰ Unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften können immer nur Teil einer Unternehmensgruppe sein. Dies soll verhindern, dass bei der Ergebnisvereinigung innerhalb der Unternehmensgruppe Ergebnisteile einer anderen Gruppe zugerechnet werden. Daher ist eine Doppelstellung einer Körperschaft als Gruppenträger und gleichzeitig Gruppenmitglied einer anderen Unternehmensgruppe nicht zulässig.⁴¹

³⁴ Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)³⁶ (2022) § 9 Abs 3 Rz 155; Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock § 9 Rz 111; Novosel in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker, Gruppenbesteuerung. Der Kommentar der Praktiker, Gesetzestexte und Materialien, Richtlinien (KStR und UmgrStR), Praxiskommentar mit Beispielen² (2017) § 9 Abs 3 Rz 1.

³⁵ Trenkwalder in Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder, Gruppenbesteuerung. Kommentar und systematische Darstellungen (2005) § 9 Abs 3 Rz 8; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K105; Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 75; Novosel in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker² § 9 Abs 3 Rz 3.

³⁶ KStR 2013 Rz 1021; Hohenwarter, Die Verlustverwertung im Konzern (2010) 631; Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock § 9 Rz 132; Trenkwalder in Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder § 9 Abs 3 Rz 1; Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 73.

³⁷ KStR 2013 Rz 1022 ff; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K103.

³⁸ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K103f; Gonaus, Verlustvorträge bei gruppenbezogenen Umgründungen¹ 41.

³⁹ Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 84 ff; Gonaus, Verlustvorträge bei gruppenbezogenen Umgründungen¹ 41 f.

⁴⁰ Oberascher/Staringer in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner 29 (33 f); Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 87 ff.

⁴¹ Knotzer/Pinetz in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer³ § 9 Rz 55; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K139; Trenkwalder in Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder § 9 Abs 3 Rz 49; Grünberger, Was Unternehmer über die Gruppenbesteuerung wissen sollten, SWK 2005, 383 (385); Allram/Pinetz, Ergebniszurechnung im Fall der Änderung des Gruppenträgers bei abweichenden Bilanzstichtagen in der Unternehmensgruppe, GES 2017, 389 (393).

Es ist nicht nur inländischen unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften vorbehalten, als Gruppenträger zu agieren. Auch ausländische beschränkt steuerpflichtige Körperschaften sind unter gewissen Voraussetzungen gruppenträgerfähig. Ausländische beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die als Gruppenträger in Frage kommen müssen entweder EU-Körperschaften laut Anlage 2 zum EStG 1988 und den inländischen gruppenträgerfähigen Körperschaften vergleichbar sein oder den österreichischen Kapitalgesellschaften vergleichbare Gesellschaften mit Sitz und Geschäftsleitung im EWR-Raum (zusätzlich zu EU noch Norwegen, Island und Liechtenstein).⁴²

Eine weitere materielle Voraussetzung, damit eine ausländische beschränkt steuerpflichtige Körperschaft Gruppenträger sein kann, ist das Vorliegen eines steuerlichen Anknüpfungspunktes im Inland. In diesem Sinne muss eine inländische Zweigniederlassung vorliegen, die im Firmenbuch eingetragen ist, und die Beteiligungen an Gruppenmitgliedern müssen zum Betriebsvermögen der Zweigniederlassung gehören.⁴³ Bei der Zweigniederlassung handelt es sich um die Sonderform einer Betriebsstätte. Durch dieses Vorliegen einer inländischen Zweigniederlassung soll sichergestellt werden, dass das Gruppenergebnis in Österreich besteuert werden kann.⁴⁴ Wie sich anhand der Gesetzesverweise erkennen lässt, stammt der Begriff „Zweigniederlassung“ nicht aus dem Steuerrecht, sondern aus dem Unternehmens- bzw. Gesellschaftsrecht.⁴⁵ Ob ein Vorliegen einer inländischen Zweigniederlassung erfüllt ist, hat nach österreichischem Recht, genauer gesagt nach § 12 UGB bzw nach § 107 GmbHG oder §254 AktG, beurteilt zu werden. § 12 UGB stellt die allgemeine Bestimmung dar, während §107 GmbHG und §254 AktG Spezialbestimmungen für Kapitalgesellschaften behandeln.⁴⁶ Damit Österreich das Besteuerungsrecht nicht infolge eines DBA verliert, müssten nach hA konsequenterweise auch die Voraussetzungen der Betriebsstätte im Sinne des Art 5 OECD-MA erfüllt sein.⁴⁷ Beschränkt steuerpflichtige Gruppenträger können selbst dann nur einmal als Gruppenträger auftreten, wenn sie über mehrere inländische Zweigniederlassungen

⁴² KStR 2013 Rz 1023; *Oberascher/Staringer* in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* 29 (36 f); *Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* § 9 134 ff; *Lachmayer* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*³⁶ § 9 Abs 3 183 ff; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung (2008) K107ff.

⁴³ KStR 2013 Rz 1023; *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*¹ § 9 Rz 96; *Novosel* in *Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker*² § 9 Abs 3 Rz 7.

⁴⁴ *Staringer*, Der Einfluss der Gruppenbesteuerung auf die Unternehmensorganisation, ÖStZ 2005, 495 (498); *Trenkwalder* in *Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder*, Gruppenbesteuerung. Kommentar und systematische Darstellungen (2005) §9 Abs 3 KStG Rz 23; *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*¹ § 9 Rz 96; *Demschner/Stefaner*, Gruppenbesteuerung: Sandwichgruppen möglich? SWI 2009, 9 (17); *Hohenwarther-Mayr*, EuGH: Weitere Liberalisierung nationaler Gruppenbesteuerungssysteme, RdW 2015, 266 (270 f).

⁴⁵ *Lachmayer* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*³⁶ § 9 Abs 3 Rz 195; *Oberascher/Staringer* in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* 29 (40); *Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* § 9 Rz 143.

⁴⁶ *Lachmayer* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*³⁶ § 9 Abs 3 Rz 195 ff; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung (2008) K111; *Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* § 9 Rz 143; *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*¹ § 9 Rz 97.

⁴⁷ *Knotzer/Pinetz* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*³ § 9 Rz 47; *Oberascher/Staringer* in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* 29 (41 f); *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*¹ § 9 Rz 99; *Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* § 9 Rz 153.

verfügen. In diesem Fall sind sämtliche im Inland eingetragenen Zweigniederlassungen in die Unternehmensgruppe einzubeziehen.⁴⁸

Bestätigt durch die aktuelle VwGH-Rechtsprechung⁴⁹ stellt das Zweigniederlassungserfordernis jedoch eine verbotene Beschränkung der Niederlassungsfreiheit gemäß Art 49 AEUV dar.⁵⁰ Der EuGH hat in der Vergangenheit bereits vergleichbare Bestimmungen in den Niederlanden durch die *Rs X AG*⁵¹ bzw in Luxemburg durch die *Rs B u.a.*⁵² im Jahr 2020 als unionsrechtswidrig beurteilt. Die beiden EuGH – Entscheidungen betrafen einen Sachverhalt, der demjenigen des VwGH-Erkenntnisses vergleichbar war. Eine gebietsfremde Muttergesellschaft war an gebietsansässigen Tochtergesellschaften beteiligt, die nicht miteinander finanziell verbunden waren. Die Bildung einer steuerlichen Einheit zwischen den gebietsansässigen Tochtergesellschaften sei beantragt worden, wobei die Muttergesellschaft rein als Referenzobjekt dienen solle.⁵³ Der EuGH gelangte in beiden Rechtssachen zu dem Ergebnis, dass der für gebietsansässige Muttergesellschaften vorgesehene Ergebnisausgleich zwischen gebietsansässigen Schwestergesellschaften auch gebietsfremden EU-Muttergesellschaften zu gewähren sei, selbst wenn diese im Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaften über keine Betriebsstätte verfügen würden.⁵⁴ Nationale Gruppenbesteuerungssystem – wie das österreichische – die einen horizontalen Ergebnisausgleich zwischen inländischen Schwestergesellschaften mit einer EU-/EWR-Muttergesellschaft ausschließen, stehen im Widerspruch zur unmittelbar anwendbaren Niederlassungsfreiheit.⁵⁵ Eine Muttergesellschaft mit Sitz in Österreich dürfe durch die Unternehmensgruppe ihre Gewinne mit Verlusten der Tochtergesellschaften verrechnen. Einer Muttergesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat ohne eingetragener inländischer Zweigniederlassung sei dies nicht gestattet. Aufgrund dieser steuerlichen Benachteiligung des grenzüberschreitenden Sachverhalts gegenüber des innerstaatlichen Sachverhalts liege ein Verstoß

⁴⁸ KStR 2013 Rz 1032; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung (2008) K142; *Trenkwalder* in *Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder* § 9 Abs 3 Rz 24; *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*¹ § 9 Rz 100.

⁴⁹ VwGH 27. 3. 2024, Ro 2023/13/0018.

⁵⁰ VwGH 27. 3. 2024, Ro 2023/13/0018 Rz 37.

⁵¹ EuGH 12.6.2014 C-40/13, *X AG*, ECLI:EU:C:2014:1758. Die Rechtssache war mit zwei weiteren Rechtssachen, *SCA Group Holding BV* (C-39/13) und *MSA International* (C-41/13), verbunden. In diesen entschied der EuGH, das niederländische Gruppenbesteuerungssystem sei unionsrechtswidrig, soweit es eine Gruppenbildung zwischen einer in den Niederlanden ansässigen Muttergesellschaft und ihrer niederländischen (Ur-)Enkelgesellschaften ausschließt, wenn die zwischengeschalteten Tochter- bzw Enkelgesellschaften in einem anderen EU-/EWR-Staat ansässig sind.

⁵² EuGH 14.5.2020, C-749/18, *B u.a.*, ECLI:EU:C:2020:370.

⁵³ EuGH 12.6.2014 C-40/13, *X AG*, ECLI:EU:C:2014:1758, Rn 13f; *Haunhold/Tumpel/Widhalm*, EuGH: Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit bei Versagung einer Gruppenbesteuerung, wenn die Mutter- oder Zwischengesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, SWI 2014, 386 (386); EuGH 14.5.2020, C-749/18, *B u.a.*, ECLI:EU:C:2020:370, Rn 5 ff; *Kühbacher*, EuGH zur Ergebniskonsolidierung bei inländischen Schwestergesellschaften, SWI 2020, 479 (482).

⁵⁴ EuGH 12.6.2014 C-40/13, *X AG*, ECLI:EU:C:2014:1758, Rn 50 ff; im Detail siehe *Spies/Pinetz*, Unionsrechtliche Anforderungen an das Gruppenbesteuerungsregime des § 9 KStG: Ergebniskonsolidierung von inländischen Schwestergesellschaften, *ecolex* 2014, 1005 (1005 ff); EuGH 14.5.2020, C-749/18, *B u.a.*, ECLI:EU:C:2020:370, Rn 38; im Detail siehe *Kühbacher*, SWI 2020, 479 (482 ff).

⁵⁵ *Krenn/Wallig*, VwGH bestätigt Gruppenbildung mit einer EU-Gruppenträgerin ohne Zweigniederlassung in Österreich, *ÖStZ* 2024, 676 (678) EuGH 14.5.2020, C-749/18, *B u.a.*, ECLI:EU:C:2020:370, Rn 30.

gegen die Niederlassungsfreiheit vor.⁵⁶ Zudem gehe das Zweigniederlassungserfordernis über das hinaus, was zur Sicherstellung einer doppelten Verlustverwertung notwendig sei.⁵⁷ In diesem Zusammenhang verdränge das Unionsrecht das nationale Recht insoweit als letzteres im Widerspruch zu unionsrechtlichen Vorgaben stehe.⁵⁸ Hierbei handle es sich nicht um einen Geltungsvorrang, sondern um einen Anwendungsvorrang.⁵⁹ Nach dem Grundsatz der geltungserhaltenden Reduktion sei nationales Recht daher nur in jenem Umfang anzuwenden, in dem es mit dem Unionsrecht vereinbar bleibe. Die Verdrängung nationaler Normen durch das Unionsrecht dürfe aber dabei nicht weiter reichen, als zur Herstellung eines unionskonformen Zustands erforderlich sei. Bestehen mehrere unionskonforme Lösungen, sei jener der Vorzug zu geben, die den geringstmöglichen Eingriff in das nationale Recht bedeute.⁶⁰ Dabei solle das österreichische Besteuerungsrecht gewahrt und der Eingriff in das System der Gruppenbesteuerung möglichst begrenzt werden.⁶¹ Der VwGH hat sich daher für folgende Lösung entschieden: Im Rahmen der Gruppenbesteuerung seien die Ergebnisse der inländischen Gruppenmitglieder unter Berücksichtigung des § 9 KStG - insbesondere betreffend Vor- und Außergruppenverluste - für Zwecke der Ergebniszurechnung wie inländische Betriebsstätten der ausländischen Gruppenträgerin anzusehen. Das Besteuerungsrecht liege so bei Österreich, weil die Ergebnisse der Gruppenmitglieder als Betriebsstättenergebnisse nach Maßgabe von Art 7 des einschlägigen DBA der österreichischen Besteuerung zugewiesen seien. Ein etwaiger Verlustüberhang aus dem Gruppenergebnis der österreichischen Gruppenmitglieder sei als Verlustvortrag der ausländischen Gruppenträgerin zu behandeln.⁶² Diese Aussage des VwGH ist nach Auffassung von *Ehgartner* und *Dibiasi/Höber/Schein* dahingehend zu verstehen, dass der Verlustvortrag ausschließlich auf die inländischen Ergebnisse beschränkt ist und daher lediglich mit künftig positiven Einkünften dieser Gesellschaften verrechnet werden kann. Damit verbleiben die Verlustüberhänge zwar formal beim Gruppenträger, materiell sind sie jedoch als eine Art „Wartetasten-Verlust“ den österreichischen Gruppenmitgliedern zugeordnet und bleiben für deren spätere Ergebnisverrechnung erhalten.⁶³

⁵⁶ VwGH 27. 3. 2024, Ro 2023/13/0018 Rz 35 ff; *Reiter/Schmaranzer*, VwGH bestätigt Zulässigkeit einer Schwestergruppe mit EU-/EWR-Gruppenträger, taxlex 2024, 291 (292); *Ehgartner*, Gruppenbesteuerung: VwGH zum Erfordernis der inländischen Zweigniederlassung für einen beschränkt steuerpflichtigen Gruppenträger, BFGjournal 2024, 163 (165).

⁵⁷ VwGH 27. 3. 2024, Ro 2023/13/0018 Rz 47; *Dibiasi/Höber/Schein*, Gruppenbesteuerung bei beschränkt steuerpflichtigem Gruppenträger ohne inländischer Zweigniederlassung, SWI 2024, 353 (356); *Ehgartner*, BFGjournal 2024, 163 (165); *Lachmayer*, VwGH zur „Schwestergruppe“ mit ausländischem Gruppenträger, SWK 2024, 838 (839 f).

⁵⁸ VwGH 27. 3. 2024, Ro 2023/13/0018 Rz 48; *Dibiasi/Höber/Schein*, SWI 2024, 353 (356); *Zorn*, VwGH: Ausländischer Gruppenträger für österreichische Tochtergesellschaften, RdW 2024, 412 (413).

⁵⁹ *Krenn/Wallig*, ÖStZ 2024, 676 (679); *Dibiasi/Höber/Schein*, SWI 2024, 353 (354).

⁶⁰ VwGH 27. 3. 2024, Ro 2023/13/0018 Rz 48 f; *Lachmayer*, SWK 2024, 838 (840); *Ehgartner*, BFGjournal 2024, 163 (165); *Dibiasi/Höber/Schein*, SWI 2024, 353 (356); *Krenn/Wallig*, ÖStZ 2024, 676 (679).

⁶¹ *Lachmayer*, SWK 2024, 838 (840); VwGH 27. 3. 2024, Ro 2023/13/0018, Rz 51 und 54.

⁶² VwGH 27. 3. 2024, Ro 2023/13/0018 Rz 51 ff.

⁶³ *Ehgartner*, BFGjournal 2024, 163 (166 f); *Dibiasi/Höber/Schein*, SWI 2024, 353 (358); anderer Ansicht: *Zorn*, RdW 2024, 412 (414).

Das Erkenntnis des VwGH erscheint lediglich als eine Übergangslösung⁶⁴, die jedoch noch einige Zweifelsfragen aus nationaler und abkommensrechtlicher Sicht⁶⁵ aufwirft. Der Gesetzgeber ist hier – wie von der hA gefordert – aufgerufen, eine gesetzliche Klarstellung vorzunehmen und § 9 Abs 3 KStG an das Unionsrecht anzupassen.⁶⁶

Doppelt ansässige Körperschaften, die entweder ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung in Österreich haben, unterliegen der unbeschränkten Körperschaftssteuerpflicht und fallen somit grundsätzlich in den Anwendungsbereich des § 9 Abs 3 TS 1 - 3 KStG. Abweichend davon enthält der letzte Satz des § 9 Abs 3 KStG eine spezielle Einschränkung: Auch eine doppelt ansässige Körperschaft kann nur dann als Gruppenträger auftreten, wenn sie im Inland mit einer Zweigniederlassung im Firmenbuch eingetragen ist und die Beteiligung an den Gruppenmitgliedern dieser Zweigniederlassung zuzurechnen ist. Doppelt ansässige Körperschaften können demnach nur unter denselben Voraussetzungen als Gruppenträger auftreten, wie sie für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften gelten.⁶⁷

Gemäß § 9 Abs 3 letzter TS KStG kann eine Unternehmensgruppe in Form einer Mehrmüttergruppe über eine Beteiligungsgemeinschaft gebildet werden. Dafür müssen die beteiligten Körperschaften zu den in § 9 Abs 3 KStG genannten gruppenträgerfähigen Körperschaften gehören.⁶⁸ Die Beteiligungsgemeinschaft muss aus zumindest aus einem „Hauptbeteiligten“ bestehen, der mindestens 40% an der Beteiligungskörperschaft hält und jeder weitere Mitbeteiligte („Minderbeteiligte“) muss mindestens zu 15% beteiligt sein. Es müssen somit mindestens zwei Mitbeteiligte vorhanden sein.⁶⁹ Nach § 9 Abs 3 TS 6 KStG kann eine Beteiligungsgemeinschaft entweder über eine „Personengesellschaft“, über ein „Beteiligungssyndikat“ oder „im Wege gemeinsamer Kontrolle“ gebildet werden.⁷⁰ Seit dem 1. Juli 2010 und dem Inkrafttreten des AbgÄG 2010⁷¹ ist die Bildung einer Beteiligungsgemeinschaft auf mittlere Ebene (Gruppenmitgliedsebene) nicht mehr zulässig. Beteiligungsgemeinschaften können seither ausschließlich auf Ebene des

⁶⁴ Reiter/Schmaranzer, taxlex 2024, 291 (296).

⁶⁵ Krenn/Wallig, ÖStZ 2024, 676 (683 ff).

⁶⁶ Dibiasi/Höber/Schein, SWI 2024, 353 (358); Krenn/Wallig, ÖStZ 2024, 676 (687); Lachmayer, SWK 2024, 838 (842); Reiter/Schmaranzer, taxlex 2024, 291 (296).

⁶⁷ KStR 2013 Rz 1025; Oberascher/Staringer in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner 29 (44); Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 3 Rz 174; Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock § 9 Rz 125.

⁶⁸ KStR 2013, 1026.

⁶⁹ KStR 2013 Rz 1047; Knotzer/Pinetz in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer³ § 9 Rz 61; Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 194

⁷⁰ Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 110; Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock § 9 Rz 166.

⁷¹ Abgabenänderungsgesetz 2010 BGBl. I Nr. 34/2010.

Gruppenträgers gebildet werden.⁷² Die Möglichkeiten zur Herstellung der finanziellen Verbindung durch eine Beteiligungsgemeinschaft werden im folgenden Kapitel 2.2.3 angeführt.

⁷² *Lachmayer*, Das Abgabenänderungsgesetz 2010, ÖStZ 2010, 305 (306); *Schlager*, AbgÄG 2010: Abschaffung von "Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaften", RdW 2010, 309 (309 ff).

2.2.3 Finanzielle Verbindung

Die materielle Voraussetzung für die Bildung einer Unternehmensgruppe ist die finanzielle Verbindung im Sinne des § 9 Abs 4 KStG. Die finanzielle Verbindung ist auch die Grundlage für die Ergebniszurechnung im Rahmen der Gruppenbesteuerung.⁷³ Die Zurechnung nach § 9 Abs 6 Z 2 KStG erfolgt an jenes Gruppenmitglied oder an den Gruppenträger, das bzw der im Sinne des § 9 Abs 4 KStG unmittelbar oder mittelbar an dem betreffenden Gruppenmitglied beteiligt ist. Die Ergebniszurechnung folgt somit der finanziellen Verbindung.⁷⁴ Für die Herstellung der finanziellen Verbindung ist eine einfache Mehrheit von mehr als 50% in Bezug auf Kapitalbeteiligung als auch an Stimmrechten ausreichend.⁷⁵ Die Voraussetzung der finanziellen Verbindung findet auf alle in die Unternehmensgruppe einbezogenen Körperschaften Anwendung.⁷⁶ Die erforderliche finanzielle Verbindung bezieht sich ausschließlich auf das zweipersonale Verhältnis zwischen der beteiligten Körperschaft und der Beteiligungskörperschaft. Eine Durchrechnung des Beteiligungsausmaßes über weitere Körperschaften hinweg findet nicht statt.⁷⁷ Aus diesem Grund ist es nicht erforderlich, dass die an der beteiligten Körperschaft wiederum beteiligten Körperschaften – insbesondere der Gruppenträger – auch mit den mittelbaren Beteiligungskörperschaften eine ausreichend finanzielle Verbindung im Sinne des § 9 Abs 4 KStG aufweisen (siehe Abbildung 1).⁷⁸

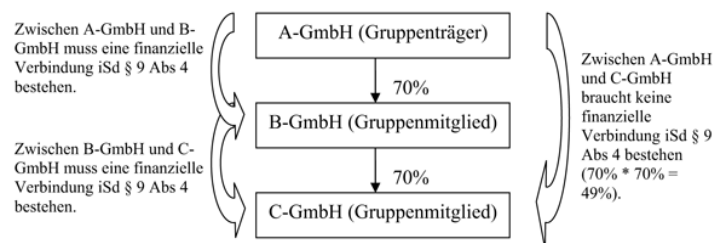


Abbildung 1: Finanzielle Verbindung

Quelle: Ebner in Lachmayer/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)³⁶ (2022) § 9 Abs 4 Rz 286.

⁷³ Burgstaller, Die finanzielle Verbindung als Voraussetzung einer Unternehmensgruppe, in Damböck/Haunhold/Huemer/Schuch (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2006) 37 (54); Haslehner, Zweifelsfragen der Gruppenbesteuerung: Konkurrierende finanzielle Verbindungen, taxlex 2008, 137 (137); Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 119.

⁷⁴ Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 119 f; Haslehner, taxlex 2008, 137 (137).

⁷⁵ Mayr, Die neue Gruppenbesteuerung: Konzept und Grundlagen, RdW 2004, 246 (246); Obermair/Stefaner, Die finanzielle Verbindung als Voraussetzung der Gruppenbesteuerung, in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007) 53 (55); Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 127; Widinski in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker, Gruppenbesteuerung. Der Kommentar der Praktiker, Gesetzestexte und Materialien, Richtlinien (KStR und UmgrStR), Praxiskommentar mit Beispielen² (2017) § 9 Abs 4 Rz 2 f.

⁷⁶ KStR 2013 Rz 1033; Knotzer/Pinetz in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer³ § 9 Rz 75; Plansky/Stefaner, Gruppenbesteuerung: Finanzielle Verbindung bei unterschiedlichen Bilanzstichtagen, RdW 2009, 742 (742).

⁷⁷ Ebner in Lachmayer/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)³⁶ (2022) § 9 Abs 4 Rz 285; Kofler in Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder § 9 Abs 4 Rz 8; Wiesner/Mayr, Zweifelsfragen zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004, 491 (494); Plansky/Stefaner, RdW 2009, 742 (743).

⁷⁸ Ebner in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 4 Rz 285; Kofler in Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder § 9 Abs 4 Rz 8; Wiesner/Mayr, RdW 2004, 491 (494); Burgstaller in Damböck/Haunhold/Huemer/Schuch 37 (43 f).

Nach dem § 9 Abs 4 KStG kann die finanzielle Verbindung entweder unmittelbar (TS 1) oder mittelbar über eine Personengesellschaft (TS 2) oder mittelbar über Gruppenmitglieder (TS 3) oder über eine Beteiligungsgemeinschaft (TS 4) hergestellt werden kann.⁷⁹

Es bestehen somit mehrere Optionen zur Herstellung der finanziellen Verbindung, die unter anderem auch in Kombination mit anderen Möglichkeiten erreicht werden. Folgende Varianten sind möglich:

- Unmittelbare Beteiligung
- Mittelbare Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaften
- Kombination aus unmittelbarer und mittelbarer Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en)
- Kombination aus unmittelbarer und mittelbarer Beteiligung über ein oder mehrerer Gruppenmitglied(er)
- Mittelbare Beteiligung über zwei oder mehrere Gruppenmitglieder
- Unmittelbare Beteiligung in Kombination mit mittelbarer Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en) und über eine oder mehrere Gruppenmitglied(er)
- Unmittelbare Beteiligung über eine Beteiligungsgemeinschaft (seit 1. Juli 2010 ausschließlich Beteiligungsgemeinschaften auf Gruppenträgerebene zulässig)
- Mittelbare Beteiligung über eine Beteiligungsgemeinschaft (seit 1. Juli 2010 ausschließlich Beteiligungsgemeinschaften auf Gruppenträgerebene zulässig)
- Mittelbare Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en) in Kombination mit einer Beteiligungsgemeinschaft (seit 1. Juli 2010 ausschließlich Beteiligungsgemeinschaften auf Gruppenträgerebene zulässig)
- Mittelbare Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en) und über eine oder mehrere Gruppenmitglied(er) in Kombination mit einer Beteiligungsgemeinschaft (seit 1. Juli 2010 ausschließlich Beteiligungsgemeinschaften auf Gruppenträgerebene zulässig)⁸⁰

Auch *Wiesner/Kirchmayr/Mayr* sehen die tatbestandlichen Voraussetzungen zur Herstellung der finanziellen Verbindung von mehr als 50% als „auslegungsoffen“. Zulässig seien daher sowohl eine Kombination der in § 9 Abs 4 KStG genannten Teilstriche als auch eine weite Auslegung der einzelnen Teilstriche. Zwar spricht der Gesetzeswortlaut in § 9 Abs 4 TS 2 KStG lediglich von einer mittelbaren finanziellen Verbindung über „eine“ Personengesellschaft, woraus sich bei wörtlicher Auslegung

⁷⁹ KStR 2013 Rz 1036; *Kofler in Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder* § 9 Abs 4 Rz 41; *Plansky/Stefaner*, RdW 2009, 742 (742).

⁸⁰ KStR 2013 Rz 1036; *Kofler in Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder* § 9 Abs 4 Rz 41; *Widinski in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker*² § 9 Abs 4 Rz 6.

ableiten ließe, dass eine mittelbare Beteiligung über mehrere Personengesellschaften nicht zulässig sei. Ebenso enthält der Gesetzestext keinen ausdrücklichen Hinweis darauf, dass die im Gesetz genannten Tatbestandsmerkmale miteinander kombiniert werden dürfen. Dennoch soll sowohl eine Kombination als auch eine weite Auslegung der einzelnen Tatbestände möglich sein.⁸¹ Die Auslegungsoffenheit entspricht jedoch dem Sinn und Zweck des Gesetzes.⁸²

Unmittelbare Beteiligung (§ 9 Abs 4 TS 1 KStG)

Die einfachste Form zur Herstellung der finanziellen Verbindung im Sinne des § 9 Abs 4 KStG ist die unmittelbare Beteiligung gemäß § 9 Abs 4 TS 1 KStG. Hierbei muss die beteiligte Körperschaft an einer Beteiligungskörperschaft unmittelbar zu mehr als 50% am Kapital und an den Stimmrechten beteiligt sein.⁸³

Mittelbare Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaften (§ 9 Abs 4 TS 2 KStG)

Gemäß § 9 Abs 4 TS 2 KStG kann die Herstellung der finanziellen Verbindung von mehr als 50% am Kapital und an den Stimmrechten mittelbar über eine Personengesellschaften oder auch in Kombination mit einer unmittelbaren Beteiligung erfolgen.⁸⁴ Der Tatbestand der mittelbaren Beteiligung über eine Personengesellschaft ist erfüllt, wenn zwischen der beteiligten Körperschaft und der Beteiligungskörperschaft ein anderes Gebilde dazwischengeschaltet ist, das einer Personengesellschaft im Sinne des § 9 KStG entspricht.⁸⁵ Die Ermittlung der Gesamtbeteiligung an der Zielkörperschaft über eine Personengesellschaft ist durch Multiplikation der einzelnen Beteiligungshöhen zu ermitteln.⁸⁶ Maßgeblich für die mittelbare Beteiligung ist nicht nur die durchgerechnete Beteiligung, sondern auch das Ausmaß der Beteiligung an der Personengesellschaft. Hierbei wird eine Stimmrechtsmehrheit von mehr als 50% gefordert.⁸⁷

Beispiel (siehe Abbildung 2):

- a) Die beteiligte Körperschaft A ist zu 51% als Mitunternehmer an einer Personengesellschaft beteiligt, welche wiederum 100% der Anteile an der Beteiligungskörperschaft B hält.
- b) Die beteiligte Körperschaft A ist zu 75% als Mitunternehmer an einer Personengesellschaft beteiligt, welche wiederum 70% der Anteile an der Beteiligungskörperschaft B hält.

⁸¹ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K156.

⁸² Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K157; Kofler in Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder § 9 Abs 4 Rz 42.

⁸³ Kofler in Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder § 9 Abs 4 Rz 46; KStR 2013 Rz 1037; Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 152 ff.

⁸⁴ KStR 2013 Rz 1038.

⁸⁵ Ebner in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 4 Rz 332; Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock § 9 Rz 247.

⁸⁶ Stefaner/Weninger, Offene Fragen des neuen Gruppenbesteuerungsrechts, ÖStZ 2004, 406 (407).

⁸⁷ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K162.

- c) Eine ausreichend finanzielle Beteiligung liegt insbesondere dann nicht vor, wenn die beteiligte Körperschaft A zu 60% als Mitunternehmer an einer Personengesellschaft beteiligt ist, welche wiederum 60% der Anteile an der Beteiligungskörperschaft B hält.
- d) Eine ausreichend finanzielle Beteiligung liegt insbesondere dann nicht vor, wenn die beteiligte Körperschaft A zu 60% als Mitunternehmer an einer Personengesellschaft beteiligt ist, welche wiederum 60% der Anteile an der Beteiligungskörperschaft B hält.⁸⁸

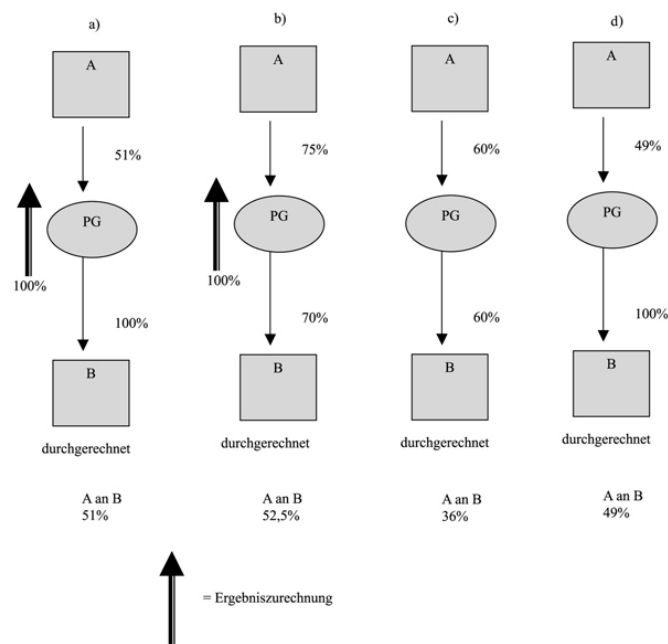


Abbildung 2: Mittelbare Beteiligung über eine Personengesellschaft

Quelle: KStR 2013 Rz 1038.

Wie bereits oben erwähnt, ist nach den KStR im Einklang mit der hL auch eine mittelbare Beteiligung über mehrere Personengesellschaften zulässig.⁸⁹

Beispiel:

Die beteiligte Körperschaft A ist einerseits zu 75% an einer inländischen Personengesellschaft beteiligt, die 50% der Anteile an der Körperschaft B hält, und andererseits zu 55% an einer ausländischen OHG, die die übrigen 50% der Anteile an der Körperschaft B hält (siehe Abbildung 3). Daraus ergibt sich eine mittelbare Beteiligung der Körperschaft A an der Körperschaft B in Höhe von insgesamt 65% (37,5% über die inländische Personengesellschaft und 27,5% über die ausländische OHG).⁹⁰

⁸⁸ KStR 2013 Rz 1038.

⁸⁹ KStR 2013 Rz 1036; Ebner in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 4 Rz 359 ff; Knotzer/Pinetz in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer³ § 9 Rz 84; Kofler in Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder § 9 Abs 4 Rz 48; Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 167 f; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K165..

⁹⁰ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) RI 50.

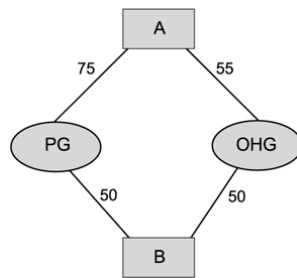


Abbildung 3: Mittelbare Beteiligung über nebeneinander „geschaltete“ Personengesellschaften

Quelle: Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) RI 50.

Im obigen Beispiel (siehe Abbildung 3) sind beide durchgerechneten Beteiligungen zu addieren. Der Sinn und Zweck des Gesetzes erlaubt diese mittelbare Beteiligung über mehrere Personengesellschaften, wobei einerseits die summierten durchgerechneten Beteiligungen insgesamt über 50% betragen müssen, und andererseits muss jede Beteiligung an einer Personengesellschaft die 50%-Grenze überschreiten.⁹¹ Es ist auch möglich eine finanzielle Verbindung über „mehrstöckige“ (hintereinander geschaltete) Personengesellschaften herzustellen (siehe Abbildung 4).



Abbildung 4: Mittelbare Beteiligung über „mehrstöckige“ Personengesellschaften

Quelle: Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K166.

Im obigen Beispiel (siehe Abbildung 4) muss zweimal durchgerechnet werden, weil zwei Personengesellschaften zwischengeschaltet sind. Hier liegt eine ausreichende finanzielle Verbindung in Höhe von 57,6% ($80\% \times 80\% \times 90\%$). Weiters ist zu berücksichtigen, dass an jeder Personengesellschaft eine Mehrheitsbeteiligung vorliegt.⁹² Neben hintereinandergeschalteten Personengesellschaften ist auch die Konstellation mit nebeneinandergeschalteter sowie überlappenden Personengesellschaften möglich.⁹³

⁹¹ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K164f.

⁹² Kofler in Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder § 9 Abs 4 Rz 48; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K162.

⁹³ Ebner in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 4 Rz 361 ff; Kofler in Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder § 9 Abs 4 Rz 48; Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 167.

Kombination aus unmittelbarer und mittelbarer Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en) (§ 9 Abs 4 TS 2 KStG)

Der zweite Fall des § 9 Abs 4 TS 2 KStG behandelt die Herstellung der finanziellen Verbindung über die Kombination einer unmittelbaren Beteiligung mit einer mittelbaren Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en). Ist die finanzielle Verbindung über die unmittelbare Beteiligung nicht ausreichend, kann diese zusätzlich durch eine oder mehrere mittelbare Beteiligungen über Personengesellschaften ergänzt werden. Es kommt dabei zur Addition der unmittelbaren Beteiligung mit der mittelbar durchgerechneten Beteiligung.⁹⁴

Kombination aus unmittelbarer und mittelbarer Beteiligung über ein oder mehrerer Gruppenmitglied(er) (§ 9 Abs 4 TS 1 iVm TS 3 KStG)

Gemäß § 9 Abs 4 TS 3 KStG gilt die finanzielle Verbindung als ausreichend, wenn die beteiligte Körperschaft (entweder Gruppenträger oder beteiligtes Gruppenmitglied) mittelbar über eine oder mehrere gehaltene Beteiligung(en) an Gruppenmitgliedern in Kombination mit einer unmittelbaren Beteiligung insgesamt eine Beteiligung von über 50% an Kapital und Stimmrechte besitzt. Die zwischengeschalteten Gruppenmitglieder müssen selbst nicht ausreichend im Sinne des § 9 Abs 4 TS 1 KStG an der Beteiligungskörperschaft beteiligt sein.⁹⁵ Soll eine Kombination mit einer unmittelbaren Beteiligung herangezogen werden, ist es erforderlich, dass die sogenannten vermittelnden Körperschaften (in Abbildung 5: Körperschaft „3“) ebenfalls als Gruppenmitglieder in die Unternehmensgruppe einbezogen sind.⁹⁶

Beispiel (siehe Abbildung 5):

- a) Die beteiligte Körperschaft 1 hält unmittelbar 25% der Anteile an der Beteiligungskörperschaft 2 sowie 75% der Anteile an der Beteiligungskörperschaft 3. Die Beteiligungskörperschaft 3 ist wiederum zu 40% an der Beteiligungskörperschaft. In dieser Konstellation ist eine mittelbare Beteiligung der Körperschaft 1 an der Beteiligungskörperschaft 2 zu prüfen.
- b) Die beteiligte Körperschaft 1 ist unmittelbar zu 25% an der Beteiligungskörperschaft 2 und zu 75% an der Beteiligungskörperschaft 3 beteiligt. Die Körperschaft 3 hält wiederum 60% der Anteile an der Beteiligungskörperschaft 2. Eine mittelbare Beteiligung der Körperschaft 1 an der Beteiligungskörperschaft 2 ist in diesem Fall jedoch nicht zu prüfen, da Körperschaft 3 selbst mit mehr als 50% an Körperschaft 2 beteiligt ist. Das Einkommen der

⁹⁴ KStR 2013 Rz 1043; Kofler in Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder § 9 Abs 4 Rz 50; Ebner in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 4 Rz 372 ff.

⁹⁵ KStR 2013 Rz 1044; Ebner in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 4 Rz 376.

⁹⁶ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K168.

Beteiligungskörperschaft 2 wird daher der Körperschaft 3 und erst in weiterer Folge der Körperschaft 1 zugerechnet.⁹⁷

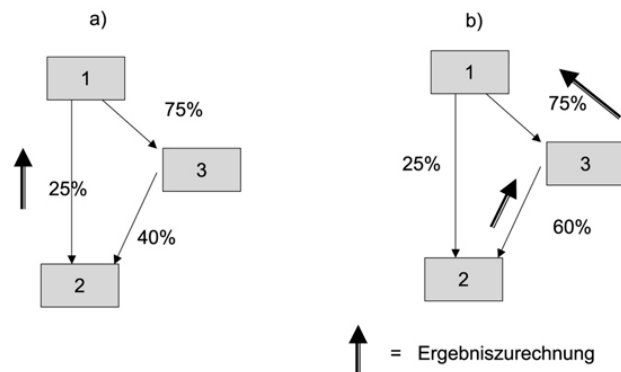


Abbildung 5: Kombination aus unmittelbarer und mittelbarer Beteiligung über Gruppenmitglieder

Quelle: Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) RI 54.

Aus dem Gesetzeswortlaut lässt sich nicht eindeutig schließen, wie die Beteiligungshöhe zu ermitteln ist. Die KStR und mit ihr die hM⁹⁸ sehen eine Ermittlung durch Multiplikation vor. Alternativ wäre jedoch auch eine Addition der unmittelbaren Beteiligungen denkbar. Für Beispiel a) würde die Anwendung des Durchmultiplizierens zu einer mittelbaren Beteiligung von 30% ($75\% \cdot 40\%$) führen und in Summe mit der unmittelbaren Beteiligung von 25% eine Gesamtbeteiligung von 55% ergeben. Bei Addition der unmittelbaren Beteiligungen ergibt sich eine Beteiligungshöhe von 65% ($25\% + 40\%$). Die Beteiligungshöhe ist ausschließlich für die Einbeziehung in die Unternehmensgruppe relevant. Für die Ergebniszurechnung inländischer Gruppenmitglieder ist sie hingegen unbeachtlich, weil ohnehin das gesamte steuerliche Ergebnis des Gruppenmitglieds zugerechnet wird.⁹⁹

Mittelbare Beteiligung über zwei oder mehrere Gruppenmitglieder (§ 9 Abs 4 TS 3 KStG)

Mit dem AbgÄG 2004 wurde der § 9 Abs 4 TS 3 KStG dahingehend erweitert, dass auch mehrere mittelbare Beteiligungen über Gruppenmitglieder Körperschaft ausreichen, um eine finanzielle Verbindung herzustellen. Eine unmittelbare Beteiligung der beteiligten Körperschaft an der Zielkörperschaft ist nicht notwendig.¹⁰⁰ Die vermittelten Körperschaft müssen - wie in der Kombination

⁹⁷ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) RI 54.

⁹⁸ Burgstaller in Damböck/Haunhold/Huemer/Schuch 37 (49); Ebner in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 4 Rz 388; Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 192; Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock § 9 283 f; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K170.

⁹⁹ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K169.

¹⁰⁰ ErIRV 686 BlgNR 22. GP, 17; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K172; Kofler in Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder § 9 Abs 4 Rz 56; Ebner in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 4 Rz 381 f.

mit der unmittelbaren Beteiligung - ebenso Gruppenmitglieder sein, ohne mit der Zielkörperschaft ausreichend finanziell verbunden zu sein.¹⁰¹

Beispiel:

Der Gruppenträger hält jeweils 100% der Anteile an vier Gruppenmitgliedern (GM1 bis GM4). Diese vier Gruppenmitglieder sind ihrerseits jeweils zu 25% an einer weiteren Körperschaft (GM5) beteiligt. Infolge dieser Beteiligungsstruktur besteht zwischen dem Gruppenträger und GM5 eine mittelbare ausreichende finanzielle Verbindung im Sinne des § 9 Abs 4 KStG.¹⁰²

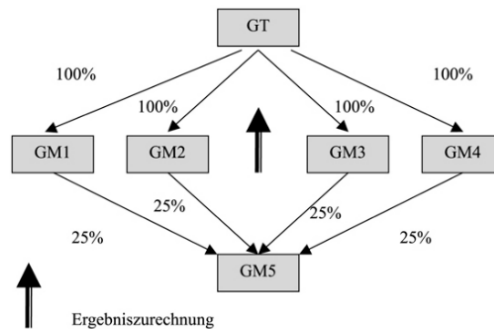


Abbildung 6: Mittelbare Beteiligung über mehrere Gruppenmitglieder

Quelle: KStR 2013 Rz 1045.

Im oben dargestellten Beispiel (siehe Abbildung 6) liegt somit eine Beteiligungshöhe des Gruppenträgers GT an Gruppenmitglied GM5 in Höhe von 100% vor. Die „Besonderheit“ dieser Konstellation besteht darin, dass die vermittelnden Gruppenmitglieder (im Beispiel GM1 bis GM 4) im Rahmen der Ergebniszurechnung „übersprungen“ werden. Das steuerliche Ergebnis des mittelbar in die Gruppe einbezogenen Gruppenmitglieds (im Beispiel GM5) wird direkt dem Gruppenträger zugerechnet.¹⁰³

Dauer der finanziellen Verbindung (§ 9 Abs 5 KStG)

Nach § 9 Abs 5 erster Satz KStG muss die finanzielle Verbindung im Sinne des Abs 4 während des gesamten Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitglieds vorliegen. Als „jeweiliges Gruppenmitglied“ ist nach dem Sinn und Zweck die Beteiligungskörperschaft gemeint und nicht die beteiligte Körperschaft.¹⁰⁴ Hinsichtlich der zeitlichen Dauer der finanziellen Verbindung stellt § 9 Abs 5

¹⁰¹ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K168; Kofler in Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder § 9 Abs 4 Rz 51; Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 178.

¹⁰² KStR 2013 Rz 1045.

¹⁰³ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K172f.

¹⁰⁴ Ebner in Lachmayer/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)³⁶ (2022) § 9 Abs 5 Rz 432; Trenkwalder in Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder, Gruppenbesteuerung. Kommentar und systematische Darstellungen (2005) § 9 Abs 5 Rz 1; Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 209; Widinski in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker, Gruppenbesteuerung. Der Kommentar der Praktiker, Gesetzestexte und Materialien, Richtlinien (KStR und UmgrStR), Praxiskommentar mit Beispielen² (2017) § 9 Abs 5 Rz 1.

erster Satz KStG ausschließlich auf die Beteiligungskörperschaft ab.¹⁰⁵ Demgegenüber definiert § 9 Abs 4 KStG die finanzielle Verbindung aus der Perspektive der beteiligten Körperschaft, während § 9 Abs 5 zweiter Satz KStG auf den Blickwinkel der Mitbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft abstellt.¹⁰⁶ Die finanzielle Verbindung hat vom ersten Tag des Wirtschaftsjahres der jeweiligen Beteiligungskörperschaft an zu bestehen und muss bis zum Ende dieses Wirtschaftsjahres ununterbrochen aufrechterhalten bleiben.¹⁰⁷ Bei Vorliegen eines Rumpfwirtschaftsjahres aufgrund der Neugründung oder Liquidation einer Körperschaft muss die finanzielle Verbindung während des gesamten Rumpfwirtschaftsjahrs ununterbrochen bestehen.¹⁰⁸ Es genügt, wenn die Beteiligung im Verlauf des ersten Tages des Wirtschaftsjahres der künftigen Beteiligungskörperschaft erworben wird. Eine ausreichend finanzielle Verbindung bereits ab null Uhr des ersten Tages ist nicht erforderlich.¹⁰⁹ Die finanzielle Verbindung beginnt grundsätzlich mit dem Zeitpunkt der Anschaffung bzw der Gründung und endet mit dem Zeitpunkt der Veräußerung bzw Auflösung. Die Beurteilung dieser Zeitpunkte erfolgt nach den allgemeinen ertragssteuerlichen Grundsätzen.¹¹⁰ Nach § 9 Abs 5 letzter Satz KStG gilt die Übertragung von Beteiligungen innerhalb einer bestehenden Unternehmensgruppe – unabhängig davon, ob sie entgeltlich, unentgeltlich oder im Rahmen einer Umgründung erfolgt – nicht als Änderung der maßgeblichen Voraussetzungen für die Gruppenbildung, sofern die finanzielle Verbindung zur Unternehmensgruppe fortbesteht. Eine unterjährige Übertragung beeinträchtigt die Gruppenzugehörigkeit ebenfalls nicht, solange die betroffene Körperschaft weiterhin Teil derselben Unternehmensgruppe bleibt.¹¹¹

¹⁰⁵ Ebner in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 5 Rz 432; Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 209; Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock § 9 Rz 314.

¹⁰⁶ Ebner in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 5 Rz 432; Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock § 9 Rz 314.

¹⁰⁷ Trenkwalder in Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder § 9 Abs 5 Rz 1; Plansky/Stefaner/Weninger, Die finanzielle Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres, SWK 2004, 993 (995 ff); Hohenwarter/Staringer, Umgründungen und Gruppenbesteuerung, in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007) 385 (390); Knotzer/Pinetz in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer³ § 9 Rz 96; Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 213; VwGH 27. 11. 2017, Ro 2017/15/0010; Pinetz, Entstehen einer Unternehmensgruppe beim Erwerb eines neuen Gruppenmitglieds, GES 2018, 403.

¹⁰⁸ KStR 2013 Rz 1055; Knotzer/Pinetz in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer³ § 9 Rz 97.

¹⁰⁹ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K217; Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 213.

¹¹⁰ KStR 2013 Rz 1055; Widinski in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker² § 9 Abs 5 Rz 2; Trenkwalder in Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder § 9 Abs 5 Rz 3 ff.

¹¹¹ Hohenwarter/Staringer in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner 385 (397 f); Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 218 f; Knotzer/Pinetz in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer³ § 9 Rz 101; Ebner in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 5 Rz 457 f; Burgstaller in Damböck/Haunhold/Huemer/Schuch 37 (59); Widinski in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker² § 9 Abs 5 Rz 7.

2.2.4 Gruppenantrag

Der schriftliche Gruppenantrag stellt eine formale Voraussetzung für das Zustandekommen einer Unternehmensgruppe dar.¹¹² Mit Einbringung des Antrages wird zugleich auch die Option zur Bildung der Unternehmensgruppe ausgeübt.¹¹³ Die Gruppenbesteuerung erstreckt sich nämlich nicht automatisch auf alle Körperschaften, die mit dem Gruppenträger im Sinne des § 9 Abs 4 KStG finanziell verbunden sind, sondern gemäß § 9 Abs 8 KStG nur auf jene Gruppenmitglieder sowie den Gruppenträger, die im Gruppenantrag ausdrücklich genannt werden. Der Gruppenantrag konkretisiert somit die Entscheidung über die Ausübung der Gestaltungsfreiheit hinsichtlich des Umfangs der Unternehmensgruppe sowie des Zeitpunkts ihrer Bildung.¹¹⁴ Gemäß § 9 Abs 8 TS 1 KStG ist der Gruppenantrag von den gesetzlichen Vertretern des Gruppenträgers und aller einzubeziehenden inländischen Körperschaften zu unterfertigen.¹¹⁵ Ausländische Gruppenmitglieder sind im Gruppenantrag anzuführen. Durch ihre Nennung wird die Option auf deren Einbeziehung in die Unternehmensgruppe im Sinne des § 9 KStG ausgeübt („Nennungspflicht“). Die Aufnahme eines ausländischen Gruppenmitglieds in eine Unternehmensgruppe hat in der Regel keine steuerlichen Auswirkungen auf die ausländische Besteuerungssituation der betreffenden Körperschaft. Abweichend von der Behandlung inländischer Gruppenmitglieder ist in diesen Fällen keine firmenmäßige Unterfertigung des Gruppenantrags durch das ausländische Gruppenmitglied erforderlich. Eine sogenannte „Unterzeichnungspflicht“ besteht somit nicht.¹¹⁶ Für die Beurteilung der rechtzeitigen Unterfertigung des Gruppenantrags ist auf das Ende des jeweiligen Wirtschaftsjahres abzustellen. Da das Wirtschaftsjahr mit dem Ablauf des Bilanzstichtages endet, hat die Unterzeichnung des Gruppenantrags spätestens an diesem Bilanzstichtag der betreffenden Körperschaft zu erfolgen.¹¹⁷ Nach § 9 Abs 8 TS 2 KStG ist der Gruppenantrag somit nachweislich noch vor dem Ablauf jenes Wirtschaftsjahres von jeder inländischen Körperschaft sowie auch eines etwaigen beschränkt

¹¹² KStR 2013 Rz 1583; Knotzer/Pinetz in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer³ § 9 Rz 150; Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 519; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K347; Komarek in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker, Gruppenbesteuerung. Der Kommentar der Praktiker, Gesetzestexte und Materialien, Richtlinien (KStR und UmgrStR), Praxiskommentar mit Beispielen² (2017) § 9 Abs 8 Rz 1.

¹¹³ ErlRV 451 BlgNR 22. GP 28; Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 520; Komarek in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker² § 9 Abs 8 Rz 1.

¹¹⁴ Knotzer/Pinetz in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer³ § 9 Rz 150; Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock § 9 Rz 827.

¹¹⁵ Knotzer/Pinetz in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer³ § 9 Rz 154; Vock in Lachmayer/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)³⁶ (2022) § 9 Abs 8 Rz 833; Mitterlehner, Was ist bei einem Gruppenantrag zu beachten? SWK 2016, 1517 (1518).

¹¹⁶ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K350; Mitterlehner, SWK 2016, 1517 (1519 f).

¹¹⁷ Vock in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 8 Rz 846; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K355.

steuerpflichtigen Gruppenträgers zu unterzeichnen, für das die steuerlichen Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung erstmals eintreten sollen.¹¹⁸

Gemäß § 9 Abs 8 TS 5 KStG ist der Gruppenantrag vom Gruppenträger zu stellen. Dies erfasst auch jene Fälle, in denen eine ausländische Körperschaft mit eingetragener inländischer Zweigniederlassung als Gruppenträger auftritt.¹¹⁹ Liegt eine Beteiligungsgemeinschaft vor, so ist der Gruppenantrag gemäß § 9 Abs 8 TS 5 KStG entweder vom Hauptbeteiligten oder im Zweifelsfall von einem von der Beteiligungsgemeinschaft bestimmten Mitbeteiligten beim für die Erhebung der Körperschaftssteuer zuständigen Finanzamt einzubringen. Aus § 9 Abs 4 TS 4 KStG ergibt sich jedoch, dass zumindest ein Mitbeteiligter an der Beteiligungskörperschaft mit mindestens 40% des Kapitals und der Stimmrechte beteiligt sein muss. Jene Körperschaft, die über den größten Beteiligungsumfang an der Beteiligungskörperschaft verfügt, ist nach herrschender Ansicht als „Hauptbeteiligter“ zu qualifizieren.¹²⁰ Weitere Mitbeteiligte, die über eine Mindestbeteiligung von 15% an Kapital und Stimmrechten verfügen, werden in den KStR als „Minderbeteiligte“ bezeichnet.¹²¹

¹¹⁸ Achatz/Postl in Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder, Gruppenbesteuerung. Kommentar und systematische Darstellungen (2005) § 9 Abs 8 Rz 21; Knotzer/Pinetz in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer³ § 9 Rz 156; Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 534; Mitterlehner, SWK 2016, 1517 (1520).

¹¹⁹ Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 525; Vock in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 8 Rz 863; Mitterlehner, SWK 2016, 1517 (1521).

¹²⁰ KStR 2013 Rz 1048; Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 526; Vock in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 8 Rz 864.

¹²¹ KStR 2013 Rz 1585; Vock in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 8 Rz 864.

3 Grundsätze der Ergebnisermittlung

Jedes Gruppenmitglied hat gemäß § 9 Abs 6 Z 1 KStG sein steuerliches Ergebnis zunächst separat und unabhängig von anderen Gruppenmitgliedern zu ermitteln. Anschließend erfolgt eine Zurechnung dieses Ergebnisses an das ausreichend finanziell verbundene übergeordnete Gruppenmitglied und in weiterer Folge an den Gruppenträger, bei dem das zusammengefasste Ergebnis der Besteuerung unterliegt.¹²²

3.1 Unbeschränkt steuerpflichtige und inländische Gruppenmitglieder

Unter dem Ergebnis des unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder versteht man das Einkommen unter Berücksichtigung der Spezialregelungen für Vor- und Außergruppenverluste gemäß § 9 Abs 6 Z 4 KStG (siehe Kapitel 5). Jedes Gruppenmitglied ermittelt sein Einkommen gemäß § 7 KStG – wie bereits erwähnt - zunächst individuell und unabhängig von der Unternehmensgruppe.¹²³ Bei der Ergebnisermittlung des Gruppenmitglieds sind Steuerbefreiungen gemäß § 3 EStG sowie auch abzugsfähige Aufwendungen gemäß § 11 KStG bzw nichtabzugsfähige Aufwendungen gemäß § 12 KStG.¹²⁴ Ein unbeschränkt steuerpflichtiges Gruppenmitglied kann sowohl von innerhalb als auch außerhalb der Unternehmensgruppe gelegenen Beteiligungskörperschaften Gewinnausschüttungen erhalten. Da auf Ebene des Gruppenmitglieds auch die Befreiungsbestimmung des § 10 KStG zur Anwendung gelangt, ist nur jenes Ergebnis auf die nächsthöhere Ebene zuzurechnen, das sich nach Abzug der gemäß § 10 KStG steuerfreien Beteiligungserträge ergibt.¹²⁵ Bei der Ergebnisermittlung hat das jeweilige Gruppenmitglied die Sonderregelungen für die Verlustverrechnung insbesondere § 2 Abs 2a EStG und § 2 Abs 8 EStG zu beachten.¹²⁶ Auf Ebene des Gruppenmitglieds findet die 75%-Verlustverrechnungsgrenze des § 8 Abs 4 Z 2 KStG weder auf das zurechenbare Ergebnis noch auf die Vor- und Außergruppenverlusten Anwendung.¹²⁷ Schließlich ist bei unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern im Rahmen der Gruppenbesteuerung kein Aufbau von Verlustvträgen

¹²² Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 6 Rz 530 ff; Huber in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker, Gruppenbesteuerung. Der Kommentar der Praktiker, Gesetzestexte und Materialien, Richtlinien (KStR und UmgrStR), Praxiskommentar mit Beispielen² (2017) § 9 Abs 6 Rz 1.

¹²³ Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 6 Rz 536; Tumpel/Aigner in Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder, Gruppenbesteuerung. Kommentar und systematische Darstellungen (2005) § 9 Abs 6 Rz 16 f; Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 241; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K234; Wiesner/Mayr, RdW 2004, 629 (630 f); Huber in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker² § 9 Abs 6 Rz 3; Knotzer/Pinetz in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer³ § 9 Rz 206.

¹²⁴ Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 242; Tumpel/Aigner in Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder § 9 Abs 6 Rz 25.

¹²⁵ Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 6 Rz 541; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K59f.

¹²⁶ EIRV 686 BlgNR 22. GP, 18; Tumpel/Aigner in Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder § 9 Abs 6 Rz 17; Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 249.

¹²⁷ Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 6 Rz 548; Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 249; Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock § 9 Rz 407.

möglich.¹²⁸ Ein weiterer Bestandteil des zurechenbaren Ergebnisses sind die Sonderausgaben.¹²⁹ Der Verlustabzug gemäß § 8 Abs 4 Z 2 KStG stellt einen bedeutsamen Fall solcher Sonderausgaben dar.¹³⁰ Im Rahmen der Unternehmensgruppe ist auf Ebene des Gruppenmitglieds zwischen laufenden Verlusten (negativem Einkommen) und den Vor- und Außergruppenverlusten zu differenzieren. Laufende Verluste werden dem übergeordneten Gruppenmitglied bzw dem Gruppenträger im Wege der Ergebniszurechnung zugerechnet; Vor- und Außergruppenverlusten hingegen nicht. Dabei sind Vor- und Außergruppenverluste solche Verluste, die entweder vor Einbeziehung in die Unternehmensgruppe entstanden sind (Vorgruppenverluste) oder infolge einer Umgründung auf das Gruppenmitglied übertragen wurden (Außergruppenverluste) (detaillierter siehe Kapitel 5).¹³¹ Bei Vorliegen einer ausreichenden unmittelbaren Verbindung wird das vom Gruppenmitglied (Beteiligungskörperschaft) ermittelte Einkommen dem übergeordneten Gruppenmitglied (beteiligte Körperschaft) bzw dem Gruppenträger zu 100% zugerechnet.¹³²

3.2 Gruppenträger

In § 9 Abs 6 Z 2 KStG werden für Zwecke der Ergebniszurechnung iZm dem Gruppenträger drei unterschiedliche Begriffe genannt:

- „Ergebnis des Gruppenträgers“
- „Einkommen“
- „zusammengefasste Ergebnis

Dem „Ergebnis des Gruppenträgers“ entspricht das Einkommen vor Abzug der Sonderausgaben.¹³³ Das eigene „Einkommen“ des Gruppenträgers ist nach § 7 Abs 2 KStG zu ermitteln.¹³⁴ Es entspricht somit dem Gesamtbetrag der Einkünfte, wobei auch betriebsbezogene Schwebeverluste sowie nach § 2 Abs 8 EStG nachzuversteuernde Auslandsverluste berücksichtigt werden.¹³⁵ Im eigenen Einkommen des Gruppenträgers sind weder dessen eigene Sonderausgaben (zB eigene Verlustviträge) oder

¹²⁸ Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 6 Rz 548; Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 249; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K238.

¹²⁹ Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 6 Rz 560; Tumpel/Aigner in Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder § 9 Abs 6 Rz 17; Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 244.

¹³⁰ Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 6 Rz 560; Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock § 9 Rz 419.

¹³¹ Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 6 Rz 562; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K238.

¹³² Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)³⁶ (2022) § 9 Abs 6 Rz 584; Jettmar/Stieglitz, Die Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung, in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007) 119 (132); Plansky/Ressler, Die Verlustverwertung in der Unternehmensgruppe, in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007) 141 (147).

¹³³ Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 6 Rz 613.

¹³⁴ EIRV 686 BlgNR 22. GP, 18; KStR 2013 Rz 1103; Tumpel/Aigner in Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder § 9 Abs 6 Rz 7.

¹³⁵ KStR 2013 Rz 1103; Schilcher, Neuerungen bei der Berücksichtigung von Auslandsverlusten im Rahmen der Gruppenbesteuerung, SWK 2014, 626 (631).

Nachversteuerungsbeträge ausländischer Gruppenmitglieder, zu denen eine ausreichend finanzielle Verbindung besteht, enthalten.¹³⁶ Weiters zählen auch keine zugerechneten Ergebnisse der untergeordneten Gruppenmitglieder gemäß § 9 Abs 6 Z 2 erster Satz KStG zum eigenen Einkommen des Gruppenträgers.¹³⁷ Der Gesamtbetrag der Einkünfte ist auch im Rahmen der Gruppenbesteuerung nach den Regelungen des EStG und KStG zu ermitteln.¹³⁸ Unter dem „zusammengefassten Ergebnis“ ist das Einkommen des Gruppenträgers zuzüglich der ihm zugerechneten steuerlich maßgebenden Ergebnisse sämtlicher Gruppenmitglieder zu verstehen.¹³⁹ Von diesem zusammengefassten Ergebnis sind dann die Sonderausgaben des Gruppenträgers abzuziehen (zur Berechnung siehe Beispiel in Kapitel 5.2). Die zu den Sonderausgaben zählenden Verlustvorträge des Gruppenträgers werden vom zusammenfassenden Ergebnis abgezogen. Dazu zählen auch Vor- und Außergruppenverlusten.¹⁴⁰ Beim Verlustabzug des Gruppenträgers ist die Vortrags- und Verrechnungsgrenze des § 8 Abs 4 Z 2 KStG zu beachten. Für den Gruppenträger kommt somit – anders als bei den Gruppenmitgliedern – die 75%-Vortragsgrenze gemäß § 8 Abs 4 Z 2 KStG zur Anwendung.¹⁴¹

3.3 Ausländische Gruppenmitglieder

In die Unternehmensgruppe können auch Körperschaften als ausländische Gruppenmitglieder einbezogen werden, falls diese in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat ansässig sind, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht.¹⁴² Bei Erfüllung der Voraussetzungen für die Gruppenmitgliedschaft gemäß § 9 Abs 2 TS 2 KStG treten die Rechtsfolgen des § 9 Abs 6 Z 6 KStG ein. Es werden nur Verluste im Ausmaß der Beteiligungen an das finanziell ausreichend verbundene übergeordnete Gruppenmitglied bzw dem Gruppenträger zugerechnet. Gewinne können nicht der unmittelbar beteiligten Körperschaft zugerechnet werden. Begründet wird dies mit dem fehlenden Besteuerungsrechts Österreichs auf ausländische Gewinne.¹⁴³ Für Gewinne einer ausländischen Beteiligungskörperschaft besteht – mit Ausnahme der beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte aus dem Inland – weder nach allgemeinem Steuerrecht noch nach den Bestimmungen des § 9 KStG ein

¹³⁶ Mayr/Titz, AbgÄG 2014: Verlustberücksichtigung bei ausländischen Gruppenmitgliedern und Betriebsstätten eingeschränkt, RdW 2014, 221 (229); Schilcher, SWK 2014, 626 (631).

¹³⁷ Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 6 Rz 615; Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 268; Wiesner/Mayr, RdW 2004, 629 (630 f).

¹³⁸ Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 6 Rz 616; Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock § 9 Rz 463.

¹³⁹ Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 6 Rz 618; Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock § 9 Rz 465; Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 263.

¹⁴⁰ Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 6 Rz 618; Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 263; Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock § 9 Rz 465; Wiesner/Mayr, RdW 2004, 629 (631).

¹⁴¹ KStR 2013 Rz 1104; Knotzer/Pinetz in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer³ § 9 Rz 219; Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 265 f; Urtz/Stanek in Bergmann/Bieber¹ § 9 Rz 27a f.

¹⁴² KStR 2013 Rz 1075; Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 6 Rz 702.

¹⁴³ EriRV 451 BlgNR 22. GP, 24; Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 6 Rz 705; Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock § 9 Rz 543.

österreichisches Besteuerungsrecht. Zudem würde ein solches Besteuerungsrecht durch Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) eingeschränkt werden, die das Besteuerungsrecht des Quellenstaates hinsichtlich Unternehmensgewinnen insbesondere auf inländische Betriebsstätten, Dividenden und Zinsen begrenzen.¹⁴⁴ Nach Ansicht von *Tumpel/Aigner* jedoch denkbar gewesen, im Rahmen der Gruppenbesteuerung das DBA zu durchbrechen und ein System einzuführen, nach dem auch Gewinne ausländischer Körperschaften im Inland erfasst und die im Ausland entrichtete Steuer angerechnet wird.¹⁴⁵ *Tissot* geht auf diese Alternative genauer ein und beruft sich auf das Wahlrecht im Zusammenhang mit den Abschluss des Gruppenvertrages und der damit verbundenen Einbeziehung ausländischer Gruppenergebnisse. Demnach könnten auch Auslandsgewinne in die Gruppenbesteuerung einbezogen werden. Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung wäre in einem solchen Fall eine Anrechnung der im Ausland erhobenen Ertragssteuern vorzusehen, wie dies etwa im dänischen Gruppenbesteuerungsmodell umgesetzt ist. Im österreichischen Gruppenbesteuerungsregime werden hingegen ausschließlich Verluste ausländischer Gruppenmitglieder berücksichtigt.¹⁴⁶ Diese Verluste sind nach österreichischem Steuerrecht gemäß § 5 Abs 1 EStG zu ermitteln, dürfen jedoch höchstens in jener Höhe berücksichtigt werden, in der sie nach ausländischen Steuerrechts ermittelt wurden.¹⁴⁷ Es erfolgt eine weitere „Verlustdeckelung“ durch die Beschränkung der Verlustzurechnung auf den nach ausländischem Recht ermittelten Betrag. Eine Verlustzurechnung ist daher ausgeschlossen, wenn nach ausländischem Recht ein Gewinn festgestellt, selbst wenn sich nach Umrechnung auf österreichisches Steuerrecht ein Verlust ergeben würde.¹⁴⁸

Beispiel:

Der inländische Gruppenträger (GT) ist zu 54% an einer ausländischen Körperschaft beteiligt (siehe Abbildung 9). Erzielt das ausländische Gruppenmitglied einen Verlust von 1.200, der nach inländischem Steuerrecht mit 1.000 anzusetzen ist, so ist dem inländischen Gruppenträger entsprechend seiner Beteiligungsquote ein Verlust von 540 (= 1.000*54%) zuzurechnen.¹⁴⁹

¹⁴⁴ *Tumpel/Aigner* in *Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder* § 9 Abs 6 Rz 59.

¹⁴⁵ *Tumpel/Aigner* in *Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder* § 9 Abs 6 Rz 59.

¹⁴⁶ *Tissot*, Die geplante Gruppenbesteuerung - Ein erster Überblick, SWK 2004, 306 (308)

¹⁴⁷ KStR 2013 Rz 1075; *Lachmayer* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*³⁶ § 9 Abs 6 Rz 703; *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*¹ § 9 Rz 303.

¹⁴⁸ KStR 2013 Rz 1079; *Lachmayer* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*³⁶ § 9 Abs 6 Rz 717; *Schlager/Titz*, Die KStR 2013 im Überblick, RWZ 2013, 70 (72 f).

¹⁴⁹ KStR 2013 Rz 1075.

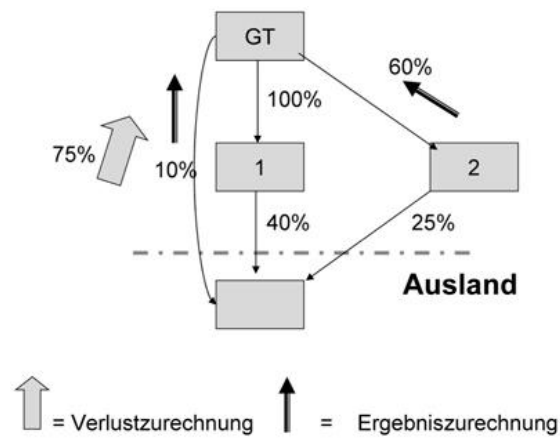


Abbildung 8: Ausmaß der unmittelbaren finanziellen Beteiligung

Quelle: Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung RI 108.

Ein zentraler Teil der Einbeziehung ausländischer Gruppenmitglieder ist die Nachversteuerung von Auslandsverlusten. Mit der Nachversteuerung wird das Ziel verfolgt, eine einmalige Verlustverwertung zu gewährleisten. Hierbei werden zwei Tatbestände unterschieden. Zum einen die Verlustverwertungsmöglichkeit im Ausland bei aufrechter Gruppenzugehörigkeit und zum anderen der Zeitpunkt des Ausscheidens aus der Unternehmensgruppe.¹⁵³ Im Rahmen der Gruppenbesteuerung soll die ausländischen Verluste der ausländischen Gruppenmitglieder die steuerliche Bemessungsgrundlage nicht dauerhaft mindern, sondern nur vorübergehend.¹⁵⁴

Bei aufrechter Gruppenzugehörigkeit hat eine Nachversteuerung von Auslandsverlusten gemäß § 9 Abs 6 Z 7 KStG dann zu erfolgen, wenn es entweder tatsächlich zu einer Verlustverwertung im Ausland kommt oder die Möglichkeit der Verlustverwertung grundsätzlich vorliegt. Es ist jedes Jahr zu prüfen, ob einer der Tatbestände vorliegt.¹⁵⁵ Eine Nachversteuerung muss selbst dann vorgenommen werden, wenn eine optionale Verlustverwertung im Ausland nicht genutzt wird.¹⁵⁶ Eine Nachversteuerung entfällt jedoch, wenn die Verlustverrechnung im Ausland aufgrund des Ablaufs der Verrechnungsfrist nicht möglich oder das Verlustvortragsrecht im Rahmen einer Umgründung untergegangen ist.¹⁵⁷

Beispiel:

Der inländische Gruppenträger ist zu 100% an der ausländischen I – AG beteiligt. In den Jahren 01, 02 und 03 erwirtschaftet die I – AG (nach inländischem Recht) jeweils einen Verlust von 1.000 (in Summe

¹⁵³ Metzler, Die Nachversteuerung von Auslandsverlusten, in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007) 221 (223); Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) Rz 262.

¹⁵⁴ Staringer, Die Gruppenbesteuerung in der Krise, GES 2010, 31 (32); Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 343.

¹⁵⁵ Wiesner/Mayr, RdW 2004, 629 (632); Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 342.

¹⁵⁶ EIRV 451 BlgNR 22. GP, 25; Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 354.

¹⁵⁷ Metzler in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner 221 (224 f); Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 342.

3.000), der dem inländischen gruppenträger zugerechnet wird. In der Steuererklärung für das Jahr 04 werden für die I – AG weder Verluste noch Nachversteuerungsbeträge ausgewiesen. Es ist daher davon auszugehen, dass die I – AG ihre in den Vorjahren entstandenen Verluste im Jahr 04 zur Gänze mit Gewinnen verrechnen konnte, sodass eine Nachversteuerung iHv 3.000 vorzunehmen ist.¹⁵⁸

Liegen bei einem ausländischen Gruppenmitglied sowohl Vorgruppenverluste als auch Verlustvorträge aus der Gruppenzeit vor, so sind nach hM die Verlustvorträge im Rahmen des „First in-first out“ Verfahrens zu verwerten. Eine Nachversteuerung tritt erst dann ein, wenn die Vorgruppenverluste verwertet wurden und die Verluste aus der Gruppenzeit verrechnet werden.¹⁵⁹ Eine abweichende Auffassung vertreten *Tumpel/Aigner*, wonach es nicht entscheidend ist, wann der ausländische Verlust realisiert wurde. Der nachzuversteuernde Verlust kann daher auch vor Einbezug in die Unternehmensgruppe oder außerhalb der Unternehmensgruppe entstanden sein.¹⁶⁰

Gemäß § 9 Abs 6 Z 7 zweiter Satz KStG ist der zweite Nachversteuerungstatbestand vorgegeben, wenn das ausländische Gruppenmitglied aus der Unternehmensgruppe ausscheidet. Sind zum Zeitpunkt des Ausscheidens eines ausländischen Gruppenmitglieds noch nicht alle zugerechneten Verluste nachversteuert, so ist im Jahr des Ausscheidens ein Betrag in Höhe der offenen Verluste bei jener inländischen Gruppenkörperschaft, der die Verluste zugerechnet wurden, als Gewinn hinzuzurechnen.¹⁶¹ Die Möglichkeiten des Ausscheidens sind in den Gesetzesmaterialien zum StRefG 2005 vorzufinden.¹⁶² Die Nachversteuerungspflicht erfasst sämtliche Verluste, die einer inländischen Gruppenkörperschaft im Rahmen der Gruppenbesteuerung zugerechnet wurden und die aufgrund einer Verwertungsmöglichkeit im Ausland bei aufrechter Gruppenzugehörigkeit noch nicht nachversteuert worden sind. Dies ist unabhängig von der Verwertbarkeit der Verluste im Ausland.¹⁶³ Die steuerliche Bemessungsgrundlage der Unternehmensgruppe wird durch die zugerechneten ausländischen Verluste nicht dauerhaft reduziert, sondern aufgrund der Nachversteuerungspflicht beim Ausscheiden nur vorübergehend reduziert.¹⁶⁴ Der Nachversteuerungsbetrag ist in jenem Wirtschaftsjahr der beteiligten Gruppenkörperschaft zu berücksichtigen, in das das Ausscheiden des

¹⁵⁸ KStR 2013 Rz 1086.

¹⁵⁹ KStR 2013 Rz 1091; *Wiesner/Mayr*, RdW 2004, 629 (632 f); *Pernegger*, Die Einbeziehung ausländischer Körperschaften im Rahmen der Gruppenbesteuerung, ÖStZ 2005, 82 (86); *Metzler* in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* 221 (225); *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*¹ § 9 Rz 355.

¹⁶⁰ *Tumpel/Aigner* in *Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder* § 9 Abs 6 Rz 77.

¹⁶¹ KStR 2013 Rz 1092; *Knotzer/Pinetz* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*³ § 9 Rz 252; *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*¹ § 9 Rz 360; *Lachmayer* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*³⁶ § 9 Abs 6 Rz 836.

¹⁶² EIRV 451 BlgNR 22. GP, 25.

¹⁶³ *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung (2008) K289; *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*¹ § 9 Rz 360.

¹⁶⁴ KStR 2013 Rz 1092; *Tumpel/Aigner* in *Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder* § 9 Abs 6 Rz 81; *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*¹ § 9 Rz 360.

ausländischen Gruppenmitglieds aus der Unternehmensgruppe fällt.¹⁶⁵ Das Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe erfolgt mit dem Ende jenes Wirtschaftsjahres, in dem die finanzielle Verbindung letztmalig während des gesamten Wirtschaftsjahres bestanden hat. Es tritt somit noch in jenem Wirtschaftsjahr ein, in dem für die betreffende Beteiligungskörperschaft die Wirkungen der Gruppenbesteuerung letztmalig zur Anwendung gelangen.¹⁶⁶

¹⁶⁵ KStR 2013 Rz 1092; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung (2008) K289; *Tumpel/Aigner* in *Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder* § 9 Abs 6 Rz 86; *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*¹ § 9 Rz 365.

¹⁶⁶ VwGH 27. 11. 2017, Ro 2017/15/0010.

4 Behandlung von Beteiligungen

4.1 Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste

Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste im Zusammenhang mit Beteiligungen an Gruppenmitgliedern sind besonders geregelt. Gemäß § 9 Abs 7 erster Satz KStG sind diese steuerlich nicht abzugsfähig und somit steuerneutral. Aufgrund dieser Sonderbestimmung findet auch § 12 Abs 3 Z 2 KStG keine Anwendung. Der Hintergrund dieser Steuerneutralität liegt in der Vermeidung von Doppelverlustverwertungen.¹⁶⁷ Da Verluste von Gruppenmitgliedern ohnehin im Zuge der Ergebniszurechnung innerhalb der Unternehmensgruppe verwertet werden, würde eine zusätzliche Berücksichtigung durch Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste zu einer Doppeltverwertung führen (kritisch dazu siehe Kapitel 4.3).¹⁶⁸

Betroffen sind – wie dem Gesetzestext zu entnehmen ist – nur „Beteiligungen an Gruppenmitgliedern“. Voraussetzung ist somit die Verbundenheit mindestens zweier Körperschaften in der Unternehmensgruppe. § 9 Abs 7 KStG findet bei Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an Körperschaften, die nicht Teil der Unternehmensgruppe sind, keine Anwendung. Dies selbst dann nicht, wenn die Voraussetzungen für die Einbeziehung in die Unternehmensgruppe gegeben wären.¹⁶⁹ Die Steuerneutralität der Teilwertabschreibungen stellt somit eine wesentliche Rechtsfolge der Gruppenbesteuerung dar.¹⁷⁰ Für Beteiligungsverhältnisse zwischen Gruppenkörperschaften und nicht in die Unternehmensgruppe einbezogenen Körperschaften finden die allgemeinen Grundsätze des Körperschaftssteuerrechts Anwendung. Dies bedeutet insbesondere die Vornahme von Teilwertabschreibungen mit Siebentelverteilung gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG. Zudem gilt die Steuerneutralität internationaler Schachtelbeteiligungen, wobei ein Optionsrecht nach § 10 Abs 3 KStG besteht.¹⁷¹

Gemäß dem Wortlaut des § 9 Abs 7 erster Satz KStG sind Teilwertabschreibungen „nicht abzugsfähig“. Die Teilwertabschreibung kann damit nicht als abzugsfähige Betriebsausgabe genutzt werden. Es tritt zwar eine Wertminderung des Buchwertes ein, im Zuge einer Mehr-Weniger-Rechnung wird die

¹⁶⁷ Urtz in *Achatz/Kirchmayr*¹ § 9 318 f; *Tissot*, SWK 2004, 306 (309); *Haslehner*, Veräußerung von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern, taxlex 2010, 185 (187 ff); *Rudifieria*, Steuerliche Folgen bei Zuschreibungen auf Beteiligungen und Effekte im Rahmen einer Unternehmensgruppe, ÖStZ 2020, 118 (119).

¹⁶⁸ KStR 2013 Rz 1106; Urtz in *Achatz/Kirchmayr*¹ § 9 Rz 383 f; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung (2008) K296; *Rudifieria*, ÖStZ 2020, 118 (119).

¹⁶⁹ *Burgstaller/Haslinger*, Gruppenbesteuerung und Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen, in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007) 293; *Wiesner*, Entwurf eines Steuerreformgesetzes 2005 - Die Auswirkungen auf Körperschaften, RWZ 2004, 33 (33).

¹⁷⁰ *Burgstaller/Haslinger* in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* 293 (293).

¹⁷¹ ErIRV 451 BlgNR 22. GP, 26; KStR 2013 Rz 1109; *Haidenthaler/Preining* in *Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder*, Gruppenbesteuerung. Kommentar und systematische Darstellungen (2005) § 9 Abs 7 Rz 26; *Wiesner*, RWZ 2004, 33 (33); Urtz in *Achatz/Kirchmayr*¹ § 9 Rz 388.

Teilwertabschreibung außerbilanziell aber wieder hinzugerechnet, wodurch der Aufwand neutralisiert wird. Es kommt so also nicht nur zu einer Minderung des unternehmensrechtlichen Buchwerts, sondern auch des steuerlichen Buchwerts; dies allerdings ohne einer Minderung des steuerrechtlichen Gewinns.¹⁷² Dies entspricht der hM und ist auch Ansicht der Finanzverwaltung.¹⁷³ Gestützt wird diese Ansicht durch die Gesetzesmaterialien zum AbgÄG 2004¹⁷⁴ und andererseits legen die Parallelen zum Wortlaut des § 12 Abs 3 Z 1 KStG eine derartige Behandlung nahe.¹⁷⁵

Der Tatbestand der Veräußerungsverluste wurde erst nachträglich mit dem AbgÄG 2004 in den Wortlaut des § 9 Abs 7 erster Satz KStG aufgenommen. Den Gesetzesmaterialien zum AbgÄG 2004 ist zu entnehmen, dass Veräußerungsverluste als vorweggenommene (unterjährige) Teilwertabschreibungen zu betrachten sind. Daher sollen Veräußerungsverluste den Teilwertabschreibungen gleichgestellt und somit ebenfalls steuerneutral sein.¹⁷⁶ Unklar ist jedoch, wann es zu einem Vorliegen von Veräußerungsverlusten im Sinne des § 9 Abs 7 erster Satz KStG kommt.¹⁷⁷ Bei enger Auslegung des Gesetzes kann ein Veräußerungsverlust nur dann vorliegen, wenn die Veräußerung der Beteiligung zeitgleich mit dem Ablauf des Wirtschaftsjahres des betreffenden Gruppenmitglieds erfolgt.¹⁷⁸ Wird eine Beteiligung zur Gänze oder teilweise im Laufe eines Wirtschaftsjahres veräußert, sodass infolge der Veräußerung die Voraussetzungen des § 9 Abs 4 KStG nicht mehr vorliegen, gilt die finanzielle Verbindung zwischen der veräußerten Gruppenmitgliedskörperschaft und der veräußernden Gruppenkörperschaft rückwirkend als mit Beginn des Wirtschaftsjahres entfallen. Konsequenterweise würde der Veräußerungsverlust dann außerhalb der Unternehmensgruppe erfolgt sein und es kämen die allgemeinen Regelungen des § 12 Abs 3 KStG zur Anwendung.¹⁷⁹

Nach *Wiesner/Kirchmayr/Mayr* ist für die steuerneutrale Behandlung von Veräußerungsverlusten nicht die bestehende Gruppenzugehörigkeit im Zeitpunkt der Verlustrealisierung entscheidend, sondern der tatsächliche Veräußerungszeitpunkt. Mit dem Begriff des Veräußerungsverluste sollen insbesondere unterjährige Wertminderungen einer Beteiligung an einem Gruppenmitglied erfasst werden. Wertminderungen der Beteiligungen, die zwischen dem Bilanzstichtag und dem

¹⁷² *Lachmayer* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)³⁶ (2022) § 9 Abs 7 Rz 892; *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*¹ § 9 Rz 385; *Wiesner/Mayr*, RdW 2004, 491 (497).

¹⁷³ *Wiesner/Mayr*, RdW 2004, 491 (497); *Wiesner/Mayr*, RdW 2004, 629 (633); *Kohlhauser*, Steuerfalle Gruppenbesteuerung? SWK 2004, 867 (869); *Haidenthaler/Preining* in *Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder* § 9 Abs 7 Rz 27; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung (2008) K297; KStR 2013 Rz 1107.

¹⁷⁴ ErlRV 686 BlgNR 22. GP, 18.

¹⁷⁵ *Wiesner/Mayr*, RdW 2004, 491 (497); *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung (2008) K297; KStR 2013 Rz 1107.

¹⁷⁶ ErlRV 686 BlgNR 22. GP, 18.

¹⁷⁷ *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*¹ § 9 Rz 390.

¹⁷⁸ *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung (2008) K298.

¹⁷⁹ *Kohlhauser*, SWK 2004, 867 (870); *Haidenthaler/Preining* in *Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder* § 9 Abs 7 Rz 30; *Haslehner*, taxlex 2010, 185 (186).

Veräußerungszeitpunkt eintreten, sind daher steuerneutral. Dies verhindert auch, dass Beteiligungen kurz vor dem Bilanzstichtag steuerwirksam veräußert werden, um eine steuerneutrale Teilwertabschreibung zu vermeiden.¹⁸⁰ Auch *Burgstaller/Haslinger* thematisieren dieses Umgehungspotenzial. Darüber hinaus begründen sie die Steuerneutralität der Veräußerungsverluste teleologisch mit der Gleichstellung von Teilwertabschreibung und Veräußerungsverluste in den Gesetzesmaterialien zum AbgÄG 2004. Demnach seien auch Veräußerungsverluste steuerneutral zu behandeln.¹⁸¹ Damit entspricht es der hM, für Veräußerungsverluste dieselben steuerlichen Rechtsfolgen gelten zu lassen wie für Teilwertabschreibungen.¹⁸²

4.2 Zuschreibungen und Veräußerungsgewinne

Eine Teilwertzuschreibung ist vorzunehmen, wenn der Wert der Beteiligung in einem Wirtschaftsjahr angestiegen ist und im Vorjahr eine Teilwertabschreibung stattgefunden hat.¹⁸³ Dies dient der bilanziellen Nachvollziehbarkeit der Wertaufholung (vgl § 208 Abs 1 UGB iVm § 6 Z 13 EStG). Gemäß § 6 Z 13 erster Satz EStG ist eine Teilwertzuschreibung grundsätzlich steuerwirksam und erhöht den steuerlichen Gewinn.¹⁸⁴ In § 9 Abs 7 erster Satz KStG findet sich jedoch keine Regelung über die Behandlung von Zuschreibungen.¹⁸⁵ Im Rahmen der Gruppenbesteuerung soll dennoch diese Zuschreibung – ebenso wie die vorangegangene Teilwertabschreibung – steuerneutral sein.¹⁸⁶ Dies wird mit der Verbundenheit von Teilwertabschreibungen und -zuschreibungen begründet, die systematisch und teleologisch für eine spiegelbildliche Behandlung spricht.¹⁸⁷ Die mangelnde gesetzliche Deckung wird jedoch kritisiert, denn es lasse sich kein allgemein steuerrechtlicher Grundsatz ableiten, dessen Rechtsfolge eine spiegelbildliche steuerneutrale Behandlung von Teilwertzuschreibungen wäre.¹⁸⁸

¹⁸⁰ *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung (2008) K298.

¹⁸¹ EIRV 686 BlgNR 22. GP, 18; *Burgstaller/Haslinger* in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* 293 (296 f).

¹⁸² *Burgstaller/Haslinger* in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* 293 (296); *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 887; *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*¹ § 9 Rz 390; *Wiesner/Mayr*, *RdW* 2004, 629; *Wiesner/Mayr*, Gruppenbesteuerung: Beteiligungsgemeinschaft, Umgründungen und Marks & Spencer, *RWZ* 2006, 1 (1).

¹⁸³ *Ehgartner* in *Kanduth-Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner*, *Jakom EStG. Einkommensteuergesetz: Jahreskommentar*¹⁸ (2025) § 6 Rz 44; *Mayr/Fritz-Schmied* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, *Einkommensteuergesetz: Kommentar*²⁴ (2024) § 6 Rz 193; *Burgstaller/Haslinger* in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* 293 (299); *Lachmayer* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*³⁶ § 9 Abs 7 Rz 908; *Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* § 9 Rz 679.

¹⁸⁴ *Mayr/Fritz-Schmied* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*²⁴ § 6 Rz 422; *Ehgartner* in *Kanduth-Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner*¹⁸ § 6 Rz 202.

¹⁸⁵ *Lachmayer* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*³⁶ § 9 Abs 7 Rz 908; *Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* § 9 Rz 679; *Rudifieria*, *ÖStZ* 2020, 118 (121); *Zöchling*, *Steuerunwirksame ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung und spätere steuerwirksame Zuschreibung?* *RdW* 2012, 51 (51 f); *Haslehner*, *taxlex* 2010, 185 (187).

¹⁸⁶ *Wiesner/Mayr*, *RdW* 2004, 491 (497); *Wiesner/Mayr*, *RdW* 2004, 629 (633); *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung (2008) K299.

¹⁸⁷ *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung (2008) K299; *Haidenthaler/Preining* in *Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder* § 9 Abs 7 Rz 29.

¹⁸⁸ *Staringer*, Die neue Zuschreibungspflicht bei Beteiligungen, *SWK* 1997, 202 (205); *Urtz*, Steuerwirksame Zuschreibung einer Beteiligung nach steuerwirksamer und steuerunwirksamer Teilwertabschreibung, *SWK* 1997, 501 (504); *Burgstaller/Haslinger* in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* 293 (299 f).

Teilwertzuschreibungen sind daher folgendermaßen zu behandeln: Bei einer Beteiligung wird eine steuerneutrale Teilwertabschreibung durchgeführt, die dem Grunde nach § 12 Abs 3 Z 2 KStG unterliegt, jedoch aufgrund von § 9 Abs 7 KStG steuerlich neutral zu behandeln ist. Kommt es anschließend zu einer Wertaufholung, ist sowohl unternehmensrechtlich als auch steuerrechtlich eine Zuschreibung vorzunehmen, die den Buchwert der Beteiligung erhöht. Diese Zuschreibung erfolgt – ebenso wie die vorangegangene Teilwertabschreibung – steuerneutral und ist der Höhe nach auf den Betrag der zuvor durchgeführten Teilwertabschreibung begrenzt. Diese Zuschreibung muss nicht im Wegfall genau jenes Grundes, der zur Teilwertabschreibung geführt hat, begründet sein.¹⁸⁹

Veräußerungsgewinne, die unterjährig erzielt werden, sollen dieselbe Behandlung wie Zuschreibungen erfahren. Dies findet aber nur auf jenen Teil des Veräußerungsgewinnes Anwendung, der im Zusammenhang mit einer vorangegangenen Teilwertabschreibung steht und ist als „unterjährige Zuschreibung“ anzusehen.¹⁹⁰

4.3 Zusammenwirken von direkter Verlustzurechnung und Beteiligungsbesteuerung

Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an Gruppenmitgliedern dürfen im System der Gruppenbesteuerung steuerlich nicht berücksichtigt werden. Durch die Steuerneutralität der Abschreibungen soll eine mehrfache Verlustverwertung aufgrund der Verlustzurechnung bei gleichzeitiger steuerlichen Anerkennung einer Teilwertabschreibung verhindert werden.¹⁹¹ Besteht eine ausreichende finanzielle Verbindung zwischen der beteiligten Körperschaft und dem Gruppenmitglied, erfolgt ohnehin eine Zurechnung des negativen Ergebnisses des Gruppenmitglieds an die beteiligte Körperschaft. Dieses negative Ergebnis würde in der Regel eine unternehmensrechtliche Teilwertabschreibung begründen.¹⁹² Das steuerliche Ergebnis des beteiligten Gruppenmitglieds, zu dem an sich keine ausreichend finanzielle Verbindung besteht, bleibt unverändert. Allerdings wird das steuerliche Ergebnis bei einer anderen Gruppenkörperschaft gemindert; nämlich jener, zu der die ausreichende finanzielle Verbindung besteht und dem der Verlust daher zugerechnet wird. Im Ergebnis wird der Verlust des Gruppenmitglieds, der außerhalb der

¹⁸⁹ KStR 2013 Rz 1108; *Wiedermann*, Holdingbesteuerung in der Praxis, GES 2021, 139 (146); *Haslehner*, taxlex 2010, 185 (187 ff); *Zöchling*, RdW 2012, 51 (53); *Moser*, Zur Bewertung von Beteiligungen im Einzelabschluss nach UGB und StR (I), *ecolx* 2012, 347 (348 f).

¹⁹⁰ KStR 2013 Rz 1108; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung (2008) K301; *Haidenthaler/Preining* in *Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder* § 9 Abs 7 Rz 29; *Knotzer/Pinetz* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*³ § 9 Rz 295; *Wiedermann*, GES 2021, 139 (146).

¹⁹¹ KStR 2013 Rz 1106; *Haidenthaler/Preining* in *Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder* § 9 Abs 7 Rz 24; *Mayr*, RdW 2004, 246 (247); *Tissot*, SWK 2004, 306 (309); *Wiesner/Mayr*, RdW 2004, 491 (497); *Wiesner/Mayr*, RdW 2004, 629 (633).

¹⁹² KStR 2013 Rz 1106; *Gassner*, Die neue Gruppenbesteuerung, SWK 2004, 347 (352); *Konezny* in *Torggler*, UGB. Unternehmensgesetzbuch: Kommentar³ (2019) § 204 Rz 20 ff; *Mayr/Fritz-Schmied* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*²⁴ § 6 Rz 190.

Gruppenbesteuerung eine Teilwertabschreibung rechtfertigen würde, im Rahmen der steuerlichen Ergebniszurechnung letztlich dem Gruppenträger zugerechnet und fließt somit in das von diesem zu versteuernde Gruppeneinkommen ein (siehe Abbildung 9). Das Abzugsverbot von Teilwertabschreibungen soll somit den Grundsatz der Einmalverwertung von Verlusten sicherstellen.¹⁹³

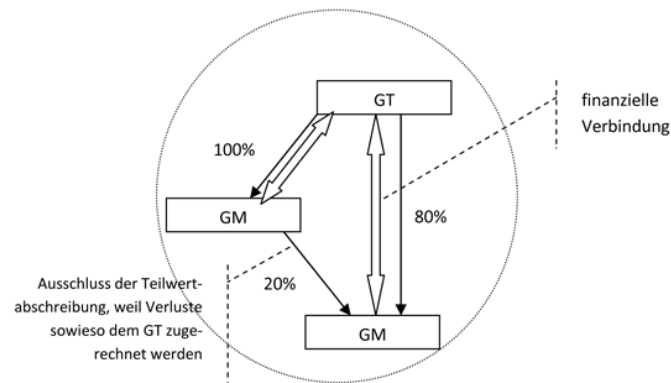


Abbildung 9: Teilwertabschreibung und Verlustzurechnung

Quelle: Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftssteuer (KStG 1988)³⁶ (2022) § 9 Abs 7 Rz 895.

Es werden allerdings auch Argumente gegen ein Abzugsverbot der Teilwertabschreibungen genannt. *Kohlhauser* und *Huber* vertreten die Ansicht, dass bei dem operativen Verlust der Beteiligungsgesellschaft und bei der Teilwertabschreibung nicht ein und derselbe Verlust vorliegt.¹⁹⁴ Kritisch dazu äußert sich auch *Staringer*, der auf die systematische Eigenheit der Doppelverlustverwertung im Körperschaftsteuerrecht verweist. Während die verlusterzielende Körperschaft den operativen Verlust trägt, kann gleichzeitig auf Ebene der Beteiligung ein Wertverlust berücksichtigt werden. Außerhalb einer Unternehmensgruppe fallen diese beiden Ebenen jedoch nicht in einer Körperschaft zusammen.¹⁹⁵ Eine Teilwertabschreibung kann sich aber auch unabhängig vom Vorliegen aktueller Verluste ergeben. Dies betrifft insbesondere jene Konstellationen, in denen sich die im Kaufpreis enthaltenen Gewinnerwartungen bei der Beteiligungsgesellschaft nachweislich und

¹⁹³ Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 7 Rz 895; Knotzer/Pinetz in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer³ § 9 Rz 288; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K296.

¹⁹⁴ Kohlhauser, SWK 2004, 867 (868); Huber in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker, Gruppenbesteuerung. Der Kommentar der Praktiker, Gesetzestexte und Materialien, Richtlinien (KStR und UmgrStR), Praxiskommentar mit Beispielen² (2017) § 9 Abs 7 Rz 1.

¹⁹⁵ Staringer, Abschreibungsverbote für Beteiligungen im Konzern, in Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer (Hrsg), Abschreibungen in der Handels- und Steuerbilanz (2005) 189 (204).

dauerhaft nicht realisieren lassen und der Beteiligung darüber hinaus keine wesentliche funktionale Bedeutung zukommt.¹⁹⁶

4.4 Liquidationsbedingter Untergang von ausländischen Gruppenmitglieder: Berücksichtigung von Beteiligungsverlusten

Neben weiteren Tatbeständen kommt es auch im Rahmen des Ausscheidens des beschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitglieds aus der Unternehmensgruppe im Sinne des § 9 Abs 6 Z 6 S 3 KStG zur Nachversteuerung aller ausländischen Verluste, die durch die Gruppenbesteuerung dem beteiligten Gruppenmitglied bzw dem Gruppenträger zugerechnet wurden.¹⁹⁷ Zu den Fällen des Ausscheidens gehört unter anderem auch der Untergang durch Liquidation oder Insolvenz des ausländischen Gruppenmitglieds gemäß § 9 Abs 6 Z 6 S 5 KStG.¹⁹⁸ Den Gesetzesmaterialien zum AbgÄG 2004 ist zu entnehmen, dass damit missbräuchliche Gestaltungen zur Vermeidung der Nachversteuerung verhindert werden sollen.¹⁹⁹ Es kommt jedoch zu keiner Nachversteuerung in voller Höhe, sondern der Nachsteuerungsbetrag wird - entsprechend der Systematik des § 10 Abs 3 KStG – bei Untergang mit tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust um in der Gruppenzeit nicht steuerwirksame Teilwertabschreibungen gekürzt. Der Nachsteuerungsbetrag kann sich somit aufgrund der Kürzungen um die nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen auf null reduzieren und daher gänzlich entfallen.²⁰⁰ Eine „Liquidation“ ist nach herrschender Ansicht dann gegeben, wenn das ausländische Gruppenmitglied einen Auflösungsbeschluss fasst.²⁰¹ Ein „tatsächlicher und endgültiger Vermögensverlust“ ist vorhanden, wenn im Ausland keine Verlustverwertungsmöglichkeit besteht. Dies muss im Zeitpunkt des Unterganges – entweder durch Liquidation oder Insolvenz- beurteilt werden.²⁰²

Im Erkenntnis vom 16.4.2024 hatte der VwGH das liquidationsbedingte Ausscheiden eines ausländischen Gruppenmitglieds aus der Unternehmensgruppe zu beurteilen.²⁰³ Die Erstrevisionswerberin war Gruppenträgerin und Muttergesellschaft der Zweitrevisionswerberin. Letztere hielt 100% an der südkoreanischen Gesellschaft (D), die als ausländisches Mitglied in die Unternehmensgruppe einbezogen wurde. Bei der Beteiligung an der D handelte es sich um eine

¹⁹⁶ Haidenthaler/Preining in Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder § 9 Abs 7 Rz 896; Kohlhauser, SWK 2004, 867 (872); Petritz/Puchner, Teilwertabschreibungsverbote und die (K)Einfachverwertung von Verlusten, RdW 2008, 231 (231).

¹⁹⁷ Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 360.

¹⁹⁸ EIRV 686 BlgNR 22. GP, 18; Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 363.

¹⁹⁹ EIRV 686 BlgNR 22. GP, 18.

²⁰⁰ EIRV 686 BlgNR 22. GP, 18; Bruckner, Gruppenbesteuerung - Top oder Flop? ÖStZ 2005, 227.

²⁰¹ Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock § 9 Rz 649; KStR 2013 Rz 1095; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K291.

²⁰² Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K291; Hohenwarter, Die Verlustverwertung im Konzern (2010) 507.

²⁰³ VwGH 16. 4. 2024, Ro 2023/13/0003.

internationale Schachtelbeteiligung ohne Option in die Steuerwirksamkeit im Sinne des § 10 Abs 3 KStG. Im November 2016 wurde die D liquidiert und schied aus der Unternehmensgruppe aus. Das BFG stellte fest, dass dem Gruppenträger bis zur Liquidation der Gesellschaft Verluste in Höhe von € 6,2 Mio gemäß § 9 Abs 6 Z 7 S 2 KStG zugerechnet wurden. Dieser Betrag wurde um zuvor steuerneutrale Teilwertabschreibungen in Höhe von € 7 Mio Euro gekürzt. Streitgegenstand war die steuerliche Behandlung der Differenz in Höhe von € 0,8 Mio zwischen den steuerneutralen Abschreibungen und zu nachversteuernden Verlusten.²⁰⁴

Das Finanzamt versagte die Anerkennung der strittigen Verluste. Die dagegen erhobene Beschwerde wurde vom BFG als unbegründet abgewiesen. In seiner Begründung führte das BFG aus, dass sich aus dem Zusammenspiel aus § 9 Abs 6 Z 7 S 2 und 4 KStG eine Begrenzung („Deckel“) ergebe. Demnach seien im Rahmen der Gruppenbesteuerung vorgenommene steuerneutrale Teilwertabschreibungen lediglich bis zur Höhe des Nachsteuerungsbetrages zu berücksichtigen, um diesen zu reduzieren. Die Revisionswerberinnen beehrten hingegen eine analoge Anwendung des § 10 Abs 3 KStG, weil andernfalls die betreffenden Verluste vollständig außer Ansatz blieben. Nach Ansicht des BFG fehle es jedoch an einer Gesetzeslücke, die eine Analogie rechtfertigen würde. Ein Nebeneinander von § 9 Abs 7 KStG und § 10 Abs 3 KStG sei daher abzulehnen. Vielmehr ergebe sich der Vorrang des eigenständigen, in sich geschlossenen Regelungssystems des § 9 KStG, das mit der Begünstigungsvorschrift des § 9 Abs 6 Z 7 S 4 KStG eine abschließende Regelung für tatsächliche und endgültige Vermögensverluste bei Gruppenkörperschaften enthalte.²⁰⁵

Der VwGH habe diese Ansicht im Ergebnis bestätigt und zunächst klargestellt, dass zwischen dem nach § 19 KStG ermittelten Liquidationsergebnis des ausländischen Gruppenmitglieds in Höhe von € 3.600 und dem Verlust der Zweitrevisionswerberin im Rahmen der Beteiligung an der D in Höhe von € 0,8 Mio unterschieden werden müsse. Zur Ermittlung eines etwaigen Liquidationsverlustes oder -gewinnes auf Gesellschafterebene sei der Buchwert der ausscheidenden Beteiligung dem Liquidationsergebnis gegenüberzustellen. Ein Liquidationsverlust entstehe somit nur, wenn die Gegenüberstellung des Buchwertes mit dem Abwicklungsergebnis einen negativen Differenzbetrag ergebe. Der steuerliche Buchwert der Beteiligung verringere sich durch die nichtabzugsfähige Teilwertabschreibung und werde nur im Zuge einer Mehr-Weniger-Rechnung dem steuerlichen Gewinn wieder hinzugerechnet. Im Rahmen der Gruppenbesteuerung gelte dies auch für nicht optierte

²⁰⁴ VwGH 16. 4. 2024, Ro 2023/13/0003 Rz 1 ff; *Bleyer*, Liquidation eines ausländischen Gruppenmitglieds - Nichtverwendbarkeit endgültiger Vermögensverluste, ÖStZB 2024, 376 (376); *Knechtli*, Keine Berücksichtigung eines endgültigen Vermögensverlustes aus ausländischen Gruppenmitgliedern, ecolex 2024, 1062 (1062); *Lachmayer*, VwGH verneint steuerliche Wirksamkeit von tatsächlichen und endgültigen Vermögensverlusten bei Beteiligungen in der Unternehmensgruppe, SWK 2024, 919 (919).

²⁰⁵ VwGH 16. 4. 2024, Ro 2023/13/0003 Rz 4; *Bleyer*, ÖStZB 2024, 376 (376).

Schachtelbeteiligungen, weil im Gruppenbesteuerungsregime § 9 Abs 7 KStG Anwendungsvorrang gegenüber § 10 Abs 3 KStG habe. Dies ergebe sich aus der Nachversteuerungspflicht des § 9 Abs 6 Z 7 KStG, die nicht zwischen optierten und nicht optierten Schachtelbeteiligungen unterscheide. Daher werde das Absinken des Buchwertes bei Teilwertabschreibungen auf sämtliche ausländische Gruppenmitglieder einheitlich übertragen. Die steuerneutralen Teilwertabschreibungen seien vor Liquidationseintritt vorgenommen worden und hätten den Buchwert der Beteiligung auf € 0 gesenkt. Es liege daher kein Liquidationsverlust auf Ebene der Zweitrevisionswerberin vor, sondern es sei ein Gewinn erzielt worden. Da kein Liquidationsverlust vorliege, bedürfe es keiner Entscheidung, ob ein solcher von § 9 Abs 7 KStG erfasst sei oder nicht.²⁰⁶

Grundsätzlich würden gemäß § 9 Abs 6 Z 7 KStG bisher zugerechnete ausländische Verluste bei Ausscheiden ausländischer Gruppenmitglieder nachversteuert.²⁰⁷ Das Vorliegen endgültiger Vermögensverluste durch Liquidation oder Insolvenz stelle hierbei eine Ausnahme dar. In diesem Fall seien die Hinzurechnungsbeträge um die vorgenommenen nichtabzugsfähigen Teilwertabschreibungen während der Gruppenzugehörigkeit zu kürzen. Aus dem Wortlaut ergebe sich eine zulässige Kürzung höchstens bis zu einem Betrag von € 0.²⁰⁸ Die Erläuterungen zeigten zudem die Absicht des Gesetzgebers, die Systematik des § 10 Abs 3 KStG lediglich sinngemäß auf die Gruppenbesteuerung zu übertragen.²⁰⁹ Eine unmittelbare Anwendung des § 10 Abs 3 zweiter Satz KStG auf Unternehmensgruppen sei vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt gewesen. Eine sinngemäße Übertragung einer Systematik sei nicht notwendig, wenn die betreffende Bestimmung ohnehin parallel anwendbar wäre. Ein weiterer Grund für die Nichtanwendbarkeit des § 10 Abs 3 S 2 KStG im Rahmen der Unternehmensgruppe sei die damit verbundene Gleichstellung von ausländischen und inländischen Gruppenmitgliedern, weil lediglich laufende Verluste innerhalb einer Unternehmensgruppe verwertet werden könnten. Darüberhinausgehende Teilwertabschreibungen blieben in beiden Fällen steuerlich ohne Wirkung.²¹⁰

§ 9 Abs 6 Z 7 KStG stelle somit eine *lex specialis* im Rahmen der Gruppenbesteuerung dar und verdränge daher § 10 Abs 3 S 2 KStG. Das Gruppenbesteuerungssystem verpflichte weder zur zwingenden Berücksichtigung endgültiger Vermögensverluste noch zur einmaligen Verwertung

²⁰⁶ VwGH 16. 4. 2024, Ro 2023/13/0003 Rz 13 ff; Lachmayer, SWK 2024, 919 (920 f); Knechtel, ecolex 2024, 1062 (1062); Bleyer, ÖStZB 2024, 376 (378).

²⁰⁷ VwGH 16. 4. 2024, Ro 2023/13/0003 Rz 19; Hohenwarter, Die Verlustverwertung im Konzern (2010) 481 f; Staringer, GES 2010, 31 (31 f); Janasek/Roth, Die Verwertung ausländischer Liquidationsverluste vor dem Hintergrund der §§ 9 und 10 KStG, ÖStZ 2021, 442 (444).

²⁰⁸ Bergmann/Pinetz, Verlustverwertung im Zusammenhang mit der Liquidation ausländischer Gruppenmitglieder, ÖStZ 2016, 685 (685); Janasek/Roth, ÖStZ 2021, 442 (444).

²⁰⁹ ErIRV 686 BlgNR 22. GP, 18.

²¹⁰ VwGH 16. 4. 2024, Ro 2023/13/0003 Rz 20 f; Lachmayer, SWK 2024, 919 (922); Knechtel, ecolex 2024, 1062 (1062 f); Bleyer, ÖStZB 2024, 376 (378 f).

sämtlicher Verluste. Die Muttergesellschaft habe bei ausländischen Beteiligungen die Wahl zwischen einer Steuerneutralität oder einer Steuerwirksamkeit der Beteiligung. Werde – wie im vorliegenden Sachverhalt – die Steuerneutralität gewählt, seien steuerwirksame Teilwertabschreibungen ausgeschlossen. Ein etwaiger endgültiger Vermögensverlust sei nur im Zuge einer Liquidation der Gesellschaft auf Ebene der Beteiligung zu berücksichtigen.²¹¹

Der von der Revision vorgebrachte Einwand, § 9 KStG wäre durch den Liquidationseintritt gar nicht mehr anwendbar, sei vom VwGH abgelehnt worden. Lediglich das Liquidationsergebnis werde ab diesem Zeitpunkt nicht mehr zugerechnet. Das Gruppenmitglied verbleibe jedoch in der Unternehmensgruppe, wodurch § 9 KStG weiterhin Anwendung finde. Die Revision sei daher abzuweisen gewesen.²¹²

Die Reaktionen des Schrifttums fielen überwiegend positiv aus.²¹³ *Lachmayer* hebt hervor, dass § 9 Abs 6 Z 7 KStG als *lex specialis* innerhalb der Gruppenbesteuerung § 10 Abs 3 Satz 2 KStG verdrängt. Durch die Nichtanwendbarkeit des § 10 Abs 3 Satz 2 KStG im Rahmen der Gruppenbesteuerung werde zudem eine unsystematische Begünstigung vermieden.²¹⁴ *Knesl/Knesl* verweisen darauf, dass das BMF die Entscheidung bereits in den KStR in den Rz 1094, 1107 und 1224 hinzugefügt hat und die Lösung mit *lex specialis* ausdrücklich übernommen hat. Die Autoren sehen darin eine Bestätigung der bisherigen Verwaltungspraxis.²¹⁵

²¹¹ VwGH 16. 4. 2024, Ro 2023/13/0003 Rz 22 ff; *Fuchs*, Gruppenbesteuerung, finale (Drittstaats-) Verluste, ÖStZ 2024, 695 (695); *Knechtl*, ecolex 2024, 1062 (1063); *Knesl/Knesl Pavel*, Änderungen im Bereich der Körperschaftsteuer aus dem Sammelerlass zur Gemeinnützigkeitsreform 2025 im Kontext dargestellt, ÖStZ 2025, 250 (259).

²¹² VwGH 16. 4. 2024, Ro 2023/13/0003, Rz 29 und 32.

²¹³ *Bleyer*, ÖStZB 2024, 376 (376 ff); *Fuchs*, ÖStZ 2024, 695 (695); *Knechtl*, ecolex 2024, 1062 (1062 f); *Knesl/Knesl Pavel*, ÖStZ 2025, 250 (259 f); *Lachmayer*, SWK 2024, 919 (922 ff).

²¹⁴ *Lachmayer*, SWK 2024, 919 (922 ff).

²¹⁵ *Knesl/Knesl Pavel*, ÖStZ 2025, 250 (259 f).

5 Sonderstellung von Vor- und Außergruppenverlusten

*„Vortragsfähige Verluste (§ 8 Abs. 4 Z 2) des unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds aus Zeiträumen vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe (Vorgruppenverluste) oder aus einer umgründungsbedingten Übernahme durch ein Gruppenmitglied (Außergruppenverluste) können bis zur Höhe des eigenen Gewinnes des jeweiligen Gruppenmitglieds verrechnet werden. Außergruppenverluste liegen nicht vor, wenn vortragsfähige Verluste innerhalb der Gruppe entstanden sind und umgründungsbedingt auf ein anderes Gruppenmitglied übergehen.“*²¹⁶

Im Zuge des AbgÄG 2014 wurde § 2 Abs 2b EStG aufgehoben, der eine Verrechnungsgrenze für Verluste normierte und sowohl im Einkommenssteuerrecht wie auch im Körperschaftssteuerrecht anwendbar war.²¹⁷ Ungeachtet dieser Aufhebung wurde die Verrechnungsgrenze für Körperschaften nunmehr aber im KStG integriert. Sie bleibt somit inhaltlich unverändert erhalten²¹⁸ und wurde lediglich in § 8 Abs 4 KStG „überführt“.²¹⁹

5.1 Inhaltliche Reichweite von Vor- und Außergruppenverlusten

Vorgruppenverluste sind gemäß § 9 Abs 6 Z 4 KStG vortragsfähige Verluste aus Zeiten vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe. Im Lichte des Sinn und Zwecks der Regelung ist mit dem „Wirksamwerden der Unternehmensgruppe“ der Zeitpunkt der Eingliederung des Gruppenmitglieds in die Unternehmensgruppe gemeint.²²⁰ Bei Vorgruppenverlusten handelt es sich somit um noch nicht verrechnete Verluste, die in zeitlicher Hinsicht vor Beitritt des Gruppenmitglieds zur Unternehmensgruppe entstanden sind.²²¹ Nicht zu den Vorgruppenverlusten gemäß § 9 Abs 6 Z 4 KStG zählen nach der Rechtsprechung des VwGH²²² Siebtelbeträge aus einer Teilwertabschreibung, die aus einer Abschreibung aus der Vorgruppenzeit entstanden sind. Teilwertabschreibungen sind gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG steuerlich auf sieben Jahre zu verteilen. Fraglich war daher, ob die dadurch jährlich wirksam werdenden Siebtelbeträge („abreifende“ Siebtel) als Vorgruppenverluste gemäß § 9 Abs 6 Z 4 KStG zu behandeln sind, wenn die Abschreibung als solche noch vor Wirksamwerden der Unternehmensgruppe eingetreten ist. Nach Auffassung des VwGH qualifizieren derart „abreifende“

²¹⁶ 451 BlgNR 22. GP, 8.

²¹⁷ ErIRV 24 BlgNR 25. GP, 2.

²¹⁸ In der Literatur, die vor Inkrafttreten des AbgÄG 2014 publiziert wurde, wird daher vielfach noch auf § 2 Abs 2b EStG verwiesen. Soweit dies in dieser Arbeit relevant ist, wird stattdessen sinngemäß auf § 8 Abs 4 KStG verwiesen.

²¹⁹ ErIRV 24 BlgNR 25. GP, 11.

²²⁰ Stefaner/Weninger, Gruppenbesteuerung: Vor- und Außergruppenverluste, RdW 2004, 564 (565); Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock § 9 Rz 499; Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 291.

²²¹ Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 6 Rz 656; Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock § 9 Rz 499; Tumpel/Aigner in Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder, Gruppenbesteuerung. Kommentar und systematische Darstellungen (2005) § 9 Abs 6 Rz 91; Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 291; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K246.

²²² VwGH 31. 5. 2017, Ro 2015/13/0024.

Siebtel allerdings nicht als „vortragsfähigen Verluste“, die vom Anwendungsbereich des § 9 Abs 6 Z 4 KStG erfasst sind. Entscheidend sei nach Ansicht des VwGH der Zeitpunkt daher der steuerlichen Wirksamkeit der Siebentelbeträge, somit das Jahr in dem das jeweilige Siebtel tatsächlich steuerlich abgezogen werden könne, und nicht der Zeitpunkt des Entstehens der Abschreibung. Ein vortragsfähiger Verlust gemäß § 9 Abs 6 Z 4 KStG liege mithin nur dann vor, wenn er bereits vor Wirksamwerden der Unternehmensgruppe entstanden sei und zu diesem Zeitpunkt auch steuerlich abzugsfähig gewesen sei. Ein Siebtelbetrag werde dagegen erst im jeweiligen Jahr der „Abreifung“ steuerlich abzugsfähig und stelle daher keinen Verlust „aus Zeiten vor Wirksamwerden der Unternehmensgruppe“ dar. Als Folge seien somit offene oder „abreifende“ Siebtel aus Abschreibungen vor Begründung der Unternehmensgruppe nicht als Vorgruppenverluste gemäß § 9 Abs 6 Z 4 KStG zu qualifizieren.²²³

Außergruppenverluste beziehen sich demgegenüber auf vortragsfähige Verluste, die durch Umgründungen auf ein unbeschränkt steuerpflichtiges Gruppenmitglied übertragen werden. Im Gegensatz zu den Vorgruppenverlusten handelt es sich bei Außergruppenverlusten somit um Verluste, die materiell außerhalb einer Unternehmensgruppe entstanden sind.²²⁴ Werden Verlustvorträge im Zuge einer Umgründung übertragen, kann sich deren Charakter ändern. Entscheidend ist dabei zum einen, ob die Verluste innerhalb einer Unternehmensgruppe entstanden sind, und zum anderen, ob sie auf ein anderes Gruppenmitglied oder auf den Gruppenträger übergehen.²²⁵ Zumeist werden vortragsfähige Verluste von gruppenfremden Körperschaften durch Umgründungen auf ein Gruppenmitglied übertragen. Möglich ist jedoch auch die Übertragung von außerhalb der Unternehmensgruppe entstandenen Verlustvorträgen durch ein Gruppenmitglied oder den Gruppenträger auf ein anderes Gruppenmitglied.²²⁶ Kommt es zu einer Übertragung von Vor- und Außergruppenverlusten im Zuge einer Umgründung von einem Gruppenmitglied auf ein anderes Gruppenmitglied, behalten diese beim übernehmenden Gruppenmitglied ihren Charakter als Vor- und Außergruppenverluste. Gemäß § 9 Abs 6 Z 4 S 1 KStG werden sie allerdings als Außergruppenverluste

²²³ VwGH 31. 5. 2017, Ro 2015/13/0024; *Knesl/Knesl Pavel/Zwick*, Offene Siebentelbeträge gem § 12 Abs 3 Z 2 KStG und Umgründungen, ÖStZ 2018, 156 (158 f); *Marschner*, Vorgruppen-Siebentel-Abschreibung beim Gruppenträger abzugsfähig, GES 2017, 273 (273 ff); *Pinetz/Schaffer*, Ausstehende Siebentelbeträge aus Teilwertabschreibungen vor Gruppeneintritt sind keine Vorgruppenverluste iSd § 9 Abs 6 Z 4 KStG, ecolex 2017, 1017 (1017 f); *C. Plott/Vaishor*, Nicht abgereifte Siebentelabschreibungen sind nicht auf Gruppenmitgliedesebene "eingesperrt", taxlex 2017, 234 (234 ff); *Raab/Renner*, VwGH zur Behandlung von Teilwertabschreibungssiebtel aus Vorgruppenzeiten, SWK 2017, 983 (983 ff); *Wiesner*, Fortgesetzte Siebentel-Abschreibung in der Unternehmensgruppe, RWZ 2017, 211 (211 f); *Zorn*, VwGH zu vor der Gruppenbildung vorgenommenen Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen, RdW 2017, 523 (523).

²²⁴ KStR 2013 Rz 1071; *Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* § 9 Rz 501; *Tumpel/Aigner* in *Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder* § 9 Abs 6 Rz 92; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung (2008) K246.

²²⁵ *Jann/Rittsteuer/Schneider* in *Kofler*, UmgrStG. Umgründungssteuergesetz : Jahreskommentar¹³ (2024) § 9 Rz 530.

²²⁶ *Tumpel/Aigner* in *Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder* § 9 Abs 6 Rz 92; *Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* § 9 Rz 501; *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*¹ § 9 Rz 292.

bezeichnet²²⁷; und zwar unabhängig davon, ob es sich beim übertragenden Gruppenmitglied um Vor- oder Außergruppenverluste gehandelt hat.²²⁸ Werden jedoch Vor- und Außergruppenverluste durch eine Umgründung von einem Gruppenmitglied auf den Gruppenträger übertragen, verlieren sie beim Gruppenträger ihren Sonderstatus. § 9 Abs 6 Z 4 KStG sieht für den Gruppenträger keine Anwendung der Sonderregelung vor, sodass die Verluste dort als „normale“ vortragsfähige Verluste gelten.²²⁹ Diese können unter Beachtung der 75%-Grenze²³⁰ mit dem gesamten Gruppeneinkommen verrechnet werden.²³¹

Überträgt der Gruppenträger einen vortragsfähigen Verlust auf ein Gruppenmitglied, werden zwei Fallkonstellationen unterschieden: Handelt es sich um einen Verlust, der vor Begründung der Unternehmensgruppe beim Gruppenträger entstanden ist, wird dieser Verlust beim übernehmenden Gruppenmitglied zu einem Außergruppenverlust.²³² Eine Einschränkung ergibt sich aus § 9 Abs 6 Z 4 S 2 KStG. Demnach liegen keine Außergruppenverluste vor, wenn die betreffenden Verlustvorträge bereits innerhalb der Unternehmensgruppe entstanden sind und im Zuge einer Umgründung auf ein Gruppenmitglied übertragen werden.²³³ Dieser Fall ist bei bestehender Unternehmensgruppe nur durch den Gruppenträger möglich, weil beim Gruppenmitglied ein Verlustvortrag ausgeschlossen ist.²³⁴ Verlustvorträge, die innerhalb der Unternehmensgruppe entstanden und durch Umgründung vom Gruppenträger auf ein Gruppenmitglied übertragen worden sind, gelten daher nicht als Außergruppenverluste, sondern als reguläre Jahresverluste des übernehmenden Gruppenmitglieds.²³⁵

²²⁷ Jann/Rittsteuer/Schneider in Kofler¹³ § 9 Rz 531.

²²⁸ Jann/Rittsteuer/Schneider in Kofler¹³ § 9 Rz 532; Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 292; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K489 und K589.

²²⁹ Reindl/Walter, Umgründungen und Gruppenbesteuerung unter besonderer Berücksichtigung der Firmenwertabschreibung, in Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer (Hrsg), Handbuch Konzernsteuerrecht² (2014) 653 (660); Wiedermann/Wilplinger, Ergebnisermittlung bzw -zurechnung im Inland (Gewinn- und Verlustverrechnung – Anrechnung ausländischer Steuern – Vor- und Außergruppenverluste), in Damböck/Haunhold/Huemer/Schuch (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2006) 87 (103); Erdélyi, Gruppenbesteuerung und Umgründungen, in Damböck/Haunhold/Huemer/Schuch (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2006) 147 (165); Kolienz/Bruckner, UmgrStR-Wartungserlass 2006/07: Erstmalige Aussagen zu Umgründungen und Gruppenbesteuerung, in Wiesner/Hirschler/Mayr (Hrsg), Handbuch der Umgründungen²⁴ (2023) Rz 43.

²³⁰ Bergmann/Pinetz, Steuerliche Verlustverwertung, in Bergmann/Kalss (Hrsg), Rechtsformwahl (2020) Rz 24/31; Bergmann/Stadlbauer in Bergmann/Bieber, Körperschaftsteuergesetz – Update-Kommentar¹ (2015) § 8 Rz 40; Ehgartner/Raab/Renner in Lachmayer/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)³⁶ (2022) § 8 Rz 1358 f; Ressler/Rohm in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, KStG Körperschaftsteuergesetz. Kommentar³ (2022) § 8 Rz 241a.

²³¹ Jann/Rittsteuer/Schneider in Kofler¹³ § 9 Rz 533; Reindl/Walter in Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer² 653 (660); Wiedermann/Wilplinger in Damböck/Haunhold/Huemer/Schuch 87 (103); Erdélyi in Damböck/Haunhold/Huemer/Schuch 147 (165); Kolienz/Bruckner, ÖStZ 2007, 500 (504); Christiner in Wiesner/Hirschler/Mayr²⁴ (Rz 43).

²³² Jann/Rittsteuer/Schneider in Kofler¹³ § 9 Rz 534; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K531; Tumpel/Aigner in Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder § 9 Abs 6 Rz 92; Knotzer/Pinetz in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer³ § 9 Rz 223; Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 6 Rz 660.

²³³ Mayr, RdW 2004, 246 (247); Wiesner/Mayr, RdW 2004, 629 (631); Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K599; Tumpel/Aigner in Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder § 9 Abs 6 Rz 92; Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 6 Rz 660; Knotzer/Pinetz in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer³ § 9 Rz 223.

²³⁴ ERI 451 BlgNr 22. GP, 23; Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock § 9 Rz 502.

²³⁵ Mayr, RdW 2004, 246 (247); Wiesner/Mayr, RdW 2004, 629 (631); Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K599.

Soweit dieser nicht mit dem eigenen laufenden Gewinn des Gruppenmitglieds – vor Abzug etwaiger Vor- und Außergruppenverluste – verrechnet wird, kommt es wieder zu einer Zurechnung des Verlustes zum Gruppenträger.²³⁶ Liegen beim übernehmenden Gruppenmitglied Vor- und Außergruppenverluste vor, ist eine Verwertung dieser nachrangig gegenüber dem Ausgleich des im Zuge einer Umgründung vom Gruppenträger übernommenen Verlustvortrags.²³⁷ Vor- und Außergruppenverluste, die im Zuge einer Umgründung von einem Gruppenmitglied auf ein anderes Gruppenmitglied übergehen, sind nicht von der Sonderregelung des § 9 Abs 6 Z 4 S 2 KStG erfasst.²³⁸

5.2 Sonderstellung von Vor- und Außergruppenverlusten im System der Gruppenbesteuerung

Durch die Ergebniszurechnung innerhalb der Unternehmensgruppe zum Gruppenträger können beim Gruppenmitglied keine Verlustvorträge iSd § 8 Abs 4 Z 2 KStG aufgebaut werden. Verlustvorträge beim Gruppenmitglied können daher nur insoweit vorliegen, als sie nicht während der Gruppenzugehörigkeit entstanden sind und es sich um Vor- und Außergruppenverluste iSd § 9 Abs 6 Z 4 KStG handelt.²³⁹ Ein Aufbau von Verlustvorträgen ist daher dem Gruppenträger vorbehalten.²⁴⁰ Jedes Gruppenmitglied bzw auch der Gruppenträger hat individuell sein steuerliches Einkommen gemäß § 7 KStG zu ermitteln, wodurch grundsätzlich auch die Verlustvortragsgrenze von 75% gemäß § 8 Abs 4 Z 2 KStG anwendbar wäre.²⁴¹ Somit würde grundsätzlich 25% des gesamten Einkommens besteuert werden. Im Rahmen der Gruppenbesteuerung wirkt auf Ebene der Gruppenmitglieder allerdings § 9 Abs 6 Z 4 KStG als *lex specialis* und hat Vorrang gegenüber § 8 Abs 4 Z 2 KStG.²⁴² Der Ausschluss der Vortragsgrenze erscheint nach *Plansky/Ressler* auch sinnvoll, weil andernfalls auf mehreren Ebenen innerhalb der Unternehmensgruppe ein unerwünschter Kaskadeneffekt eintreten könnte.²⁴³ *Hohenwarter* hält hingegen einen Kaskadeneffekt bei Anwendung der Verlustvortragsgrenze auf Ebene der Gruppenmitglieder nicht für möglich, weil eine Verrechnung der Vor- und

²³⁶ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K531; Jann/Rittsteuer/Schneider in Kofler¹³ § 9 Rz 534; Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 293.

²³⁷ Jann/Rittsteuer/Schneider in Kofler¹³ § 9 Rz 534.

²³⁸ Jann/Rittsteuer/Schneider in Kofler¹³ § 9 Rz 531.

²³⁹ Hohenwarter, Die Verlustverwertung im Konzern (2010) 242; Huber in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker² § 9 Abs 6 Rz 10; Knotzer/Pinetz in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer³ § 9 Rz 221; Schuch/Stiastny, Unternehmenserwerb und Gruppenbesteuerung, in Lang/Marchgraber/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), Aktuelle Fragen des Unternehmenskaufs¹ (2016) 108 (112); Tumpel/Aigner in Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder § 9 Abs 6 Rz 6 f; Gonaus, Verlustvorträge bei gruppenbezogenen Umgründungen¹ 47.

²⁴⁰ KStR 2013 Rz 1062; Hohenwarter, Die Verlustverwertung im Konzern (2010) 242; Knotzer/Pinetz in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer³ § 9 Rz 221; Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock³⁶ § 9 Abs 6 Rz 561; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K238.

²⁴¹ Huber in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker² § 9 Abs 6 Rz 3 f; Plansky/Ressler in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner 141 (158); Knotzer/Pinetz in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer³ § 9 Rz 206.

²⁴² Plansky/Ressler in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner 141 (158); Stefaner/Weninger, *ecolx* 2004, 887 (889); Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K250; Wiesner/Mayr, RdW 2004, 491 (496); Schuch/Stiastny in Lang/Marchgraber/Rust/Schuch/Staringer¹ 108 (112).

²⁴³ Plansky/Ressler in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner 141 (158).

Außergruppenverluste mit dem gesamten Gruppenergebnis ohnehin nicht zulässig sei. Ihre Verwertung würde dadurch lediglich zeitlich verzögert. Nach *Hohenwarter* könnte dem Gruppenträger – durch Anwendung der 75%-Verlustverrechnungsgrenze auf Gruppenmitglieder – Einkommen zugerechnet werden, das nur deshalb entsteht, weil die Verrechnungsgrenze bereits beim Gruppenmitglied wirksam wurde. Dieses zugerechnete Einkommen würde dann aber gleichzeitig zum Ausgleich mit laufenden Verlusten des Gruppenträgers dienen und verhindern, dass diese in den Verlustvortrag übernommen werden.²⁴⁴

Beispiel:

Der Gruppenträger (GT) und das Gruppenmitglied (GM) bilden eine Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG. GM erwirtschaftet ein positives Einkommen von 100 und verfügt noch über Vorgruppenverluste aus Vorjahren iHv 200. GT erzielt im selben Jahr einen Verlust iHv -100. Unter der Annahme, dass die 75%-Verrechnungsgrenze auch für Gruppenmitglieder gilt, dürfte GM 75% seines Gewinns mit Vorgruppenverlusten verrechnen. Demnach können 75 (= 75% von 100) der Vorgruppenverluste mit dem Gewinn des GM ausgeglichen werden, sodass ein Ergebnis iHv 25 (= 100 – 75) verbliebe, das dem Gruppenträger zugerechnet würde. Auf Ebene des Gruppenträgers würde der zugerechnete Gewinn von 25 mit dem laufenden Verlust von -100 saldiert. Dies ergäbe ein Gruppenergebnis iHv -75 (= -100 + 25).

Hohenwarter begründet die Anwendung von § 8 Abs 4 Z 2 KStG auch auf Gruppenmitglieder damit, dass der Gesetzgeber bei Vor- und Außergruppenverlusten nicht die gesamte Unternehmensgruppe als steuerliche Einheit betrachtet, sondern jedes Gruppenmitglied individuell. Demnach wäre es auch konsequent, die 75%-Grenze auf beiden Ebenen – Gruppenmitglieder und Gruppenträger – anzuwenden.²⁴⁵

Meines Erachtens ist die 75%-Grenze sowohl auf Ebene des Gruppenträgers als auch auf Ebene der Gruppenmitglieder anzuwenden. Dadurch würden unerwünschte steuerliche Gestaltungen ihren Anreiz verlieren und zugleich ein übermäßiger Aufbau von Verlustvorträgen beim Gruppenträger verhindert werden. In Übereinstimmung mit *Hohenwarter*²⁴⁶ scheidet das Vorliegen eines echten Kaskadeneffekts aus, weil die Vor- und Außergruppenverluste auf Ebene der Gruppenmitglieder kanalisiert bleiben und somit keine Verrechnung mit dem konsolidierten Gruppenergebnis erfolgt.

²⁴⁴ *Hohenwarter*, Die Verlustverwertung im Konzern (2010) 246.

²⁴⁵ *Hohenwarter*, Die Verlustverwertung im Konzern (2010) 246.

²⁴⁶ *Hohenwarter*, Die Verlustverwertung im Konzern (2010) 246.

Vor- und Außergruppenverluste des Gruppenträgers gelten hingegen als Sonderausgaben gemäß § 9 Abs 6 Z 2 KStG und können deshalb mit dem gesamten Gruppenergebnis verwertet werden.²⁴⁷ Beim Gruppenträger greift folgerichtig die Vortragsgrenze des § 8 Abs 4 Z 2 lit a KStG für alle vortragsfähigen Verluste. Betroffen sind sowohl Vor- und Außergruppenverluste als auch Verlustvorträge, die aufgrund der Ergebniszurechnung von untergeordneten Gruppenmitgliedern beim Gruppenträger entstanden sind.²⁴⁸ Diese Sonderausgaben sind nicht vom isolierten steuerlichen Ergebnis des Gruppenträgers abzuziehen, sondern erst nachdem dessen Ergebnis mit jenen der Gruppenmitglieder zusammengeführt wurde. Maßgeblich ist somit das gesamte Gruppenergebnis, das anschließend um die Sonderausgaben gekürzt wird.²⁴⁹ Die Berechnung der Vortragsgrenze für Verlustvorträge gemäß § 8 Abs 4 Z 2 lit a und b KStG soll anhand des folgenden Beispiels kurz illustriert werden:

Beispiel:

Der Gruppenträger erwirtschaftet im Jahr X1 ein eigenes Einkommen von 100.000 Euro und verfügt über Vor- und Außergruppenverluste von -150.000. Die Unternehmensgruppe besteht aus zwei 100%igen unbeschränkt steuerpflichtigen Tochtergesellschaften. Gruppenmitglied 1 erzielt in X1 ein eigenes Einkommen von 60.000 Euro, während Gruppenmitglied 2 einen Verlust von -70.000 ausweist. Das zusammengefasste Gruppenergebnis aus der Saldierung der Einzelergebnisse ergibt somit 90.000 Euro (100.000 + 60.000 – 70.000). Unter Anwendung der Vortragsgrenze gemäß § 8 Abs 4 Z 2 KStG dürfen hiervon 75% mit Verlustvorträgen verrechnet werden, somit 67.500 Euro (90.000*75%). Nach Abzug der Sonderausgaben ergibt sich ein steuerpflichtiges Einkommen von 22.500 Euro. Die nicht verwerteten Verlustvorträge in Höhe von 82.500 Euro (150.000 – 67.500) verbleiben beim Gruppenträger und können in Folgejahren genutzt werden.²⁵⁰

Die Sonderregelung des § 9 Abs 6 Z 4 KStG über Vor- und Außergruppenverluste findet, wie auch dem Gesetzeswortlaut zu entnehmen ist, nur auf Ebene der Gruppenmitglieder Anwendung.²⁵¹ Die Regelung ist mit anderen Worten für Gruppenträger nicht relevant.²⁵² Zudem muss es sich gemäß des Wortlautes bei den Gruppenmitgliedern um unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder handeln. Beschränkt steuerpflichtige ausländische Gruppenmitglieder iSd § 9 Abs 2 TS 2 iVm § 9 Abs 6

²⁴⁷ Huber in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker² § 9 Abs 6 Rz 37; Tumpel/Aigner in Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder § 9 Abs 6 Rz 12; Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 263; Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock § 9 Rz 465.

²⁴⁸ KStR 2013 Rz 1104; Staringer, ÖStZ 2005, 495 (500).

²⁴⁹ Wiesner/Mayr, RdW 2004, 629 (631); Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K295.

²⁵⁰ KStR 2013 Rz 1104.

²⁵¹ Hohenwarter, Die Verlustverwertung im Konzern (2010) 242 f; Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 287; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K246.

²⁵² Stefaner/Weninger, RdW 2004, 564 (564); Stefaner/Weninger, ÖStZ 2004, 406 (408); Tumpel/Aigner in Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder § 9 Abs 6 Rz 90.

Z 6 KStG sind daher von der Regelung ausgenommen.²⁵³ Ausländische Vorgruppenverluste dürfen daher nicht in der österreichischen Unternehmensgruppe verwertet werden.²⁵⁴ Selbiges gilt für Außergruppenverluste des ausländischen Gruppenmitglieds.²⁵⁵ Wie *Urtz* darlegt, ergibt sich dies einerseits aus dem Gesetzeswortlaut, andererseits sollen nur Verluste für die Ermittlung herangezogen werden, die während der Gruppenzugehörigkeit des ausländischen Gruppenmitglieds entstanden sind.²⁵⁶ Nach überzeugender Ansicht von *Urtz*, zu der auch *Tumpel/Aigner* gelangen, ist eine analoge Anwendung des § 9 Abs 6 Z 4 KStG auf ausländische Gruppenmitglieder abzulehnen.²⁵⁷ Vor- und Außergruppenverluste eines nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitglieds dürfen zur Gänze ausschließlich mit dessen eigenen ausländischen positiven Einkünften verrechnet werden. Diese mindern somit lediglich das eigene Einkommen des ausländischen Gruppenmitglieds, das im Rahmen der Unternehmensgruppe ohnehin nicht zugerechnet wird, erhöhen aber keinen dem der inländischen beteiligten Körperschaft zurechenbaren Verlust. Die Verwertung der ausländischen Vor- und Außergruppenverluste ist daher für das Ergebnis der Unternehmensgruppe ohnehin unschädlich.²⁵⁸ Erzielt ein ausländisches Gruppenmitglied inländische Einkünfte - etwa aus inländischen Betriebsstätten – erfolgt hingegen keine Zusammenrechnung mit dessen ausländischen Verlusten. Nach der Isolationstheorie sind derartige inländische Einkünfte – abweichend vom Wortlaut des § 9 Abs 6 Z 6 KStG – unmittelbar in die Unternehmensgruppe einzubeziehen.²⁵⁹ Diese werden unabhängig vom Gesamtergebnis des ausländischen Gruppenmitglieds in das Gruppenergebnis einbezogen, wobei die Zurechnung stets zu 100% an das finanziell ausreichend beteiligte Gruppenmitglied bzw den Gruppenträger erfolgt.²⁶⁰

²⁵³ *Lachmayer* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*³⁶ § 9 Abs 6 Rz 648; *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*¹ § 9 Rz 288.

²⁵⁴ *Tumpel/Aigner* in *Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder* § 9 Abs 6 Rz 63 und 91; *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*¹ § 9 Rz 319.

²⁵⁵ *Lachmayer* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*³⁶ § 9 Abs 6 Rz 736; *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*¹ § 9 Rz 319.

²⁵⁶ *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*¹ § 9 Rz 319.

²⁵⁷ *Tumpel/Aigner* in *Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder* § 9 Abs 6 Rz 63; *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*¹ § 9 Rz 319.

²⁵⁸ *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*¹ § 9 Rz 355; *Lachmayer* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*³⁶ § 9 Abs 6 Rz 736; *Wiesner/Mayr*, RdW 2004, 629 (633); *Tumpel/Aigner* in *Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder* § 9 Abs 6 Rz 63 und 91f; *Huber* in *Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker*² § 9 Abs 6 Rz 28.

²⁵⁹ *Blum*, Verlustverwertung beschränkt Steuerpflichtiger in der Unternehmensgruppe, *ecolex* 2013, 471 (473); *Hohenwarter-Mayr*, Die Rs Philips Electronics: Wende in der Verlustverwertung beschränkt Steuerpflichtiger, *GES* 2012, 505 (515); *Krumböck/Tratlehner*, Miteinbezug inländischer Einkünfte ausländischer Gruppenmitglieder im Gruppenergebnis, *GES* 2016, 128 (130 ff); *Kühbacher*, Inländische Betriebsstätteneinkünfte ausländischer Gruppenmitglieder, *SWI* 2013, 293 (300); *Lehner/Zehetner*, UFS zu ausländischem Gruppenmitglied mit inländischer Betriebsstätte - korrekte Interpretation der bisherigen EuGH-Rechtsprechung? *GES* 2013, 38 (43); *Mechtler*, VwGH zur Behandlung inländischer Einkünfte eines ausländischen Gruppenmitglieds, *ÖStZ* 2016, 341 (341 ff); *Mechtler/Pinetz*, Erfassung inländischer Einkünfte eines ausländischen Gruppenmitglieds im Gruppeneinkommen, *ecolex* 2016, 246 (246 ff); *Rzeszut/C. Riegler*, Inländische Einkünfte eines ausländischen Gruppenmitglieds als Teil des Gruppenergebnisses, *SWK* 2015, 1494 (1497); *Wöhler*, Niedrigbesteuerung und Verwertung von Auslandsverlusten, in *Lang/Marchgraber/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), *Niedrigbesteuerung im Unternehmenssteuerrecht* (2016) 172 (175).

²⁶⁰ *Krumböck/Tratlehner*, *GES* 2016, 128 (131); *Kühbacher*, *SWI* 2013, 293 (300); *Mechtler*, *ÖStZ* 2016, 341 (348); *Mechtler/Pinetz*, *ecolex* 2016, 246 (248 f); *Wöhler* in *Lang/Marchgraber/Rust/Schuch/Staringer* 172 (175).

Vor- und Außergruppenverluste unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder können weiters ausschließlich mit den „eigenen Gewinnen“ des jeweiligen Gruppenmitglieds verrechnet werden. Dadurch erfolgt eine Zuordnung („Kanalisation“) dieser Verluste auf Ebene des betreffenden Gruppenmitglieds. Für die Verrechnung wird ein positives Ergebnis des Gruppenmitglieds vorausgesetzt.²⁶¹

In diesem Zusammenhang hat das Bundesfinanzgericht (BFG) in seiner Entscheidung vom 13.12.2024 (RV/7103249/2021)²⁶² ausgeführt, dass der Begriff des „eigenen Gewinns“ iSd § 9 Abs 6 Z 4 KStG nicht sämtliche dem Gruppenmitglied zugerechneten Größen umfasse. Konkret hatte das BFG darüber zu entscheiden, ob ein dem inländischen Gruppenmitglied im Rahmen der Nachversteuerung gemäß § 9 Abs 6 Z 7 KStG ausländischer Verlust als „Gewinn“ zuzurechnender Betrag den „eigenen Gewinn“ erhöhe und damit zur Verrechnung von Vorgruppenverlusten berechtigen könnte. Im gegenständlichen Sachverhalt sei die beschwerdeführende inländische GM-GmbH Gruppenmitglied einer Unternehmensgruppe gewesen und habe eine nicht optierte internationale Schachtelbeteiligung an einer EU-Tochtergesellschaft gehalten, die als ausländisches Gruppenmitglied in die Unternehmensgruppe einbezogen gewesen sei und bei der es gemäß § 9 Abs 6 Z 6 KStG zu einer temporären Auslandsverlustverwertung gekommen sei. Im Jahr 2016 sei die Beteiligung unterjährig veräußert worden und der daraus entstandene Veräußerungsgewinn sei aufgrund der nicht gezogenen Option gemäß § 10 Abs 3 KStG steuerneutral gewesen. Da mit der Veräußerung die finanzielle Verbindung gemäß § 9 Abs 4 KStG nicht mehr das ganze Wirtschaftsjahr über bestanden habe, habe - im Rahmen der Nachversteuerung gemäß § 9 Abs 6 Z 7 KStG - ein Betrag in der Höhe aller in Vorjahren in der Gruppe zugerechneten und im Ausland noch nicht verrechneten Verluste beim beteiligten inländischen Gruppenmitglied als „Gewinn“ hinzugerechnet werden müssen. Dies sei „im Jahr des Ausscheidens“ aus der Unternehmensgruppe rückwirkend zum 31.12.2015 erfolgt. Der der GM-GmbH zuzurechnende Nachversteuerungsbetrag für das ausgeschiedene ausländische Gruppenmitglied sei mit rund € 1,6 Mio beziffert worden. Die GM-GmbH, die selbst über Vorgruppenverluste iHv rund € 0,7 Mio verfügt habe, sei der Ansicht gewesen, dass dieser Nachversteuerungsbetrag ihren „eigenen Gewinn“ erhöhe und so eine höhere bzw volle Vorgruppenverlustverrechnung „bis zur Höhe des eigenen Gewinnes“ iSd § 9 Abs 6 Z 4 KStG ermögliche.²⁶³

²⁶¹ Urtz in *Achatz/Kirchmayr*¹ § 9 Rz 289; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung (2008) K248; *Gonaus*, Verlustvorträge bei gruppenbezogenen Umgründungen¹ 47 f.

²⁶² BFG 13. 12. 2024, RV/7103249/2021.

²⁶³ BFG 13. 12. 2024, RV/7103249/2021; *Ehgartner/Knechtl*, Ertragsteuer-Update März 2025: Aktuelle BFG-Rechtsprechung auf einen Blick, SWK 2025, 419 (426 f).

Das BFG habe klargestellt, dass die Gruppenbesteuerung nach § 9 KStG eine bloße Ergebniszurechnung vorsehe. Das eigene Ergebnis eines Gruppenmitglieds bleibe von den zugerechneten Ergebnissen der Beteiligungskörperschaften getrennt. Dies verdeutliche §24a KStG, wonach zunächst gemäß Abs 1 das Ergebnis jedes unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglied bescheidmäßig festzustellen sei. Dabei erfolge eine getrennte Ausweisung des eigenen Einkommens gemäß § 9 Abs 6 Z 1 KStG (erster Teilstrich) einerseits und der zugerechneten Verluste ausländischer Gruppenmitglieder einschließlich nachzuversteuernder Verluste (zweiter Teilstrich) andererseits. Nach Ansicht des BFG lasse sich aus dieser getrennten Anführung ein Unterschied ableiten. Gemäß § 9 Abs 6 Z 6 KStG seien die ausländischen Verluste dem unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw dem Gruppenträger im Ausmaß der Beteiligung aller beteiligten Gruppenmitglieder einschließlich des gegebenenfalls ebenfalls beteiligten Gruppenträger zuzurechnen. Daraus lasse sich dem BFG zufolge schließen, dass die Verlustverwertung unter Berücksichtigung der 75%-Grenze systematisch beim Gruppenträger erfolge. Verluste, die aufgrund der 75%-Grenze im Rahmen des zusammengefassten Gruppenergebnis nicht verrechnet werden konnten, verblieben als Verlustvortrag beim Gruppenträger. Die Annahme, dass es sich bei den zugerechneten ausländischen Verlusten um „eigene“ Verluste des inländischen Gruppenmitglieds handle, sei laut dem BFG ausgeschlossen. Die mit dem AbgÄG 2014 eingeführte Nachversteuerung gemäß § 9 Abs 6 Z 7 KStG stelle die bloß temporäre Berücksichtigung ausländischer Verluste sicher. Scheide daher ein ausländisches Gruppenmitglied aus der Unternehmensgruppe aus, seien die in der Gruppe zugerechneten, jedoch im Ausland noch nicht verwerteten Verluste im Jahr des Ausscheidens nachzuversteuern. Dies stelle eine temporäre Berücksichtigung der ausländischen Verluste dar, die durch die Nachversteuerung wieder korrigiert werde. Der nachzuversteuernde „Gewinn“ gemäß § 9 Abs 6 Z 7 KStG stehe in unmittelbarem Zusammenhang mit dem zuvor nach § 9 Abs 6 Z 6 zugerechneten Verlust. Die Beschwerdeführerin habe sich vor allem auf den Wortlaut des § 9 Abs 6 Z 7 KStG berufen, wonach ein nachzuversteuernder Verlust beim Gruppenmitglied bzw Gruppenträger als „Gewinn“ hinzuzurechnen sei. Nach Auffassung des BFG sei damit jedoch nicht der eigene Gewinn des Gruppenmitglieds gemeint. Es werde lediglich klargestellt, dass jener Betrag, der zuvor als Verlust zugerechnet und im Ausland verwertbar sei, nun als Gewinn zuzurechnen sei. Aus dem Gesetzeswortlaut ergebe sich eindeutig, dass die Verrechnung solcher Verluste nach der Zurechnungssystematik der Gruppenbesteuerung beim Gruppenträger erfolge. Dies gelte daher auch für deren Nachversteuerung gemäß § 9 Abs 6 Z 7 KStG.²⁶⁴

Der nachzuversteuernde Betrag fließe daher aufgrund der Zurechnung in das zusammengefasste Ergebnis der Unternehmensgruppe ein, während hingegen das eigene Einkommen iSd § 9 Abs 6 Z 1

²⁶⁴ BFG 13. 12. 2024, RV/7103249/2021; *Ehgartner/Knechtli*, SWK 2025, 419 (426 f).

KStG des inländischen Gruppenmitglieds, das mit dem ausländischen Gruppenmitglied ausreichend finanziell verbunden sei, nicht erhöht werde. Da das eigene Einkommen des inländischen Gruppenmitglieds durch den gemäß § 9 Abs 6 Z 7 KStG nachzuversteuernden Betrag in Höhe der zuvor temporär verwerteten Auslandsverluste nicht erhöht werde, habe dies auch keine Auswirkung auf die Verrechnung von Vorgruppenverlusten. Diese könnten nach § 9 Abs 6 Z 4 KStG weiterhin nur bis zur Höhe des eigenen Gewinns des jeweiligen Gruppenmitglieds berücksichtigt werden.²⁶⁵

Meines Erachtens überzeugt die Rechtsprechung des BFG im Ergebnis, weil sie die Systematik der Gruppenbesteuerung zutreffend hervorhebt und die Eigenständigkeit des „eigenen Ergebnis“ des Gruppenmitglieds gegenüber den zugerechneten Ergebnissen von Beteiligungskörperschaften beibehält. Gestützt wird diese Sichtweise mit Bezugnahme auf § 24 a KStG, der eine getrennte Ausweisung einfordert. Auch im Hinblick auf den Wortlaut des § 9 Abs 6 Z 7 KStG ist sich der Ansicht des BFG anzuschließen, wonach durch die Nachversteuerungsbeträge lediglich der zuvor temporär zugerechnete Verlust neutralisiert wird. Folgerichtig sind die Nachversteuerungsbeträge zudem im Einklang mit der Zurechnungssystematik in das zusammengefasste Ergebnis der Unternehmensgruppe einzubeziehen.

Die Vor- und Außerguppenverluste sind beim jeweiligen Gruppenmitglied bis zur Höhe des laufenden Gewinns zu verrechnen.²⁶⁶ Dabei handelt es sich um eine zwingende Bestimmung.²⁶⁷ Ungeachtet dessen lässt der Wortlaut „können bis zur Höhe des eigenen Gewinnes des jeweiligen Gruppenmitglieds verrechnet werden“ gemäß § 9 Abs 6 Z 4 KStG unterschiedliche Interpretationen zu.²⁶⁸ *Tumpel/Aigner* sind der Ansicht, dass zunächst der laufende Gewinn der Gruppenmitglieder mit Verlusten ausgeglichen wird, der ihnen aus untergeordneten Beteiligungen an Körperschaften zugerechnet wurde. Anschließend komme es zur Verrechnung eines verbleibenden Gewinns mit den Vorgruppenverlusten.²⁶⁹ Im Gegensatz dazu vertreten *Plansky/Ressler*, dass der laufende Gewinn primär mit den Vorgruppenverlusten zu verrechnen sei und erst anschließend der übrige Gewinn mit den Verlusten aus untergeordneten Beteiligungen an Körperschaften ausgeglichen werden könne.²⁷⁰ Die zuletzt genannte Ansicht entspricht mittlerweile der herrschenden Auffassung.²⁷¹

²⁶⁵ BFG 13. 12. 2024, RV/7103249/2021; *Ehgartner/Knechtel*, SWK 2025, 419 (426 f).

²⁶⁶ KStR 2013 Rz 1071; *Knotzer/Pinetz* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*³ § 9 Rz 221 f.

²⁶⁷ VwGH 21. 3. 2018, Ro 2017/13/0002.

²⁶⁸ *Plansky/Ressler* in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* 141 (155).

²⁶⁹ *Tumpel/Aigner* in *Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder* § 9 Abs 6 Rz 90.

²⁷⁰ *Plansky/Ressler* in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* 141 (155).

²⁷¹ *Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* § 9 Rz 503; vgl dazu *Wiesner/Mayr*, RdW 2004, 629 (631 f); *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung (2008) K251.

Beispiel:

Die GM 1 GmbH (Tochtergesellschaft des Gruppenträgers) erzielt im Jahr X1 einen Gewinn von 60.000 und hat Vorgruppenverluste in Höhe von -50.000. Weiters wird ihr von der GM 2 GmbH, an der sie beteiligt ist (Beteiligungskörperschaft), ein Verlust von -20.000 zugerechnet. Die Vorgehensweise der Verrechnung würde folgendermaßen aussehen: Zunächst wird der laufende Gewinn der GM 1 GmbH mit den Vorgruppenverlusten verrechnet. Daraus verbleibt ein Gewinn von 10.000. In einem weiteren Schritt wird der Verlust der GM 2 GmbH in Höhe von -20.000 hinzugerechnet. Dem Gruppenträger wird somit ein vorläufiges Einkommen von -10.000 zugerechnet.²⁷²

§ 9 Abs 6 Z 4 erster Satz KStG verweist ausdrücklich auf § 8 Abs 4 Z 2 KStG. Dementsprechend dürfen Vor- und Außergruppenverluste auch nur dann verwertet werden, wenn kein Mantelkaufatbestand vorliegt. Dies gilt analog für vortragsfähige Verluste, die durch Umgründungen auf das Gruppenmitglied übertragen werden.²⁷³ Von der Mantelkaufregelung betroffen sind auf Ebene des Gruppenmitglieds allerdings ausschließlich jene vortragsfähigen Verluste, die vor Eintritt in die Unternehmensgruppe entstanden sind. Laufende Verluste während der Gruppenzugehörigkeit werden gemäß der Ergebniszurechnung zunächst dem übergeordneten Gruppenmitglied und letztlich dem Gruppenträger zugerechnet, bei dem sie verbleiben.²⁷⁴

Offene Vor- und Außergruppenverluste eines Gruppenmitgliedes verbleiben im Fall eines Ausscheidens aus der Unternehmensgruppe, sei es durch Veräußerung, Liquidation, Umgründung oder Beendigung der Unternehmensgruppe, beim nunmehr ehemaligen Gruppenmitglied. Diese Verluste können von diesem als Sonderausgaben geltend gemacht werden.²⁷⁵

Die Sonderstellung der Vor- und Außergruppenverluste durch § 9 Abs 6 Z 4 KStG verhindert unerwünschte Gestaltungen, die eine gezielte Verlustverwertung im Sinn hätten. Gäbe es eine solche Regelung nicht, würde ein Anreiz bestehen, Gesellschaften, die Verluste ausweisen, in die Gruppe aufzunehmen, wodurch die Verluste mit Gewinnen anderer übergeordneter Gruppenmitglieder oder dem Gruppenträger verrechnet werden könnten.²⁷⁶

²⁷² Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) RI 103.

²⁷³ Stefaner/Weninger, RdW 2004, 564 (564); Wiesner/Mayr, RdW 2004, 491 (496); Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K249.

²⁷⁴ Plansky/Ressler in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner 141 (159).

²⁷⁵ Tumpel/Aigner in Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder § 9 Abs 6 Rz 91; Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 297.

²⁷⁶ Hohenwarter, Die Verlustverwertung im Konzern (2010) 244; Plansky/Ressler in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner 141 (156).

5.3 Verluststrukturen in der Unternehmensgruppe

Da § 9 Abs 6 Z 4 KStG nur für die Gruppenmitglieder und nicht für den Gruppenträger gilt, sind „verlustgetriebene“ Gestaltungen möglich. Nach *Hohenwarter* werden dadurch Gesellschaften mit hohen Verlustvorträgen zum Gruppenträger gemacht, während Gesellschaften, die Gewinne verzeichnen, als Gruppenmitglieder geführt werden.²⁷⁷ Diese Ansicht teilt auch *Wiplinger*, mit dem Rat, Gesellschaften mit hohen Verlustvorträgen, die sie selbst nicht mehr verwerten können, zum Gruppenträger zu machen. Im Zuge von Umgründungen können diese Verlustvorträge dann steuerneutral auf gewinnträchtige Gruppenmitglieder übertragen werden und dort verwertet werden. Dies gelingt über eine *Down-stream-Einbringung* oder die Spaltung von Mehrheitsbeteiligungen an gewinnbringenden Körperschaften gemäß UmgrStG in jene Gesellschaft, die über den Verlustvortrag verfügt. Verfügt eine Gesellschaft über hohe Verlustvorträge, die sie eigenständig aufgrund hoher laufender Gewinne verwerten kann, sollte sie nicht zum Gruppenträger gemacht werden, weil die Verwertung durch die Aufnahme als Gruppenmitglied beschleunigt werden KÖNNTE. Als Gruppenmitglied können die Verluste vollständig mit dem eigenen Gewinn gemäß § 9 Abs 6 Z 4 KStG verrechnet werden und unterliegen keiner 75%-Verrechnungsgrenze.²⁷⁸

Auch *Staringer* hat bereits früh auf diesen Anreiz für einen steuerlich „verlustoptimierten“ Konzernaufbau hingewiesen. Dies bedeutet einen Gruppenträger mit hohen Verlustvorträgen sowie gewinnträchtige Gruppenmitglieder. Seines Erachtens ist ein solcher Konzernaufbau vor allem aus haftungsrechtlichen Aspekten problematisch, insbesondere im Falle einer Insolvenz. Dann besteht nämlich die Gefahr, dass der verlustträchtige Gruppenträger die Gruppenmitglieder, die eigentlich Gewinn erwirtschaften, mit in die Insolvenz reißt und sie zusätzlich zur Haftungsmasse werden.²⁷⁹

Weiters zeigt *Staringer* auf, wie die 75%-Verrechnungsgrenze gemäß § 8 Abs 4 Z 2 KStG durch die Gruppenbesteuerung ausgehebelt wird. Im Rahmen der Gruppenbesteuerung gilt die 75%-Verrechnungsgrenze nur für Gruppenträger und nicht für Gruppenmitglieder. Gruppenmitglieder können daher zur Gänze die Vor- und Außergruppenverluste mit ihrem Gewinn verrechnen. Dadurch entsteht ein erheblicher Anreiz zur Anpassung bzw Umstrukturierung bestehender Konzernstrukturen. Denkbar sind etwa Holdingstrukturen, bei denen die Anteile an einer verlustvortragenden Gesellschaft in die Holding eingebracht werden. Die Holding wird danach zum Gruppenträger gemacht und die verlustvortragende Gesellschaft zum Gruppenmitglied. Mangels Anwendbarkeit der 75%-Verrechnungsgrenze auf Ebene des Gruppenmitglieds können die Verlustvorträge so zur Gänze

²⁷⁷ *Hohenwarter*, Die Verlustverwertung im Konzern (2010) 244; *Mühlehner*, Gestaltungsmöglichkeiten, in *Mühlehner/Zöchling* (Hrsg), Die neue Gruppenbesteuerung (2004) 93 (97 f).

²⁷⁸ *Wiplinger*, Verlustvorträge und verrechenbare Mindeststeuern im Rahmen der Gruppenbesteuerung, FJ 2005, 374.

²⁷⁹ *Staringer*, ÖStZ 2005, 495 (501).

verwertet werden. Das Grundproblem liege laut *Staringer* aber nicht in der Gruppenbesteuerung, sondern in der 75%-Verrechnungsgrenze selbst, die der Gesetzgeber durch die Gruppenbesteuerung nicht mehr kontrollieren kann.²⁸⁰ Nach Ansicht von *Hohenwarter* könnte eine solche Konzernstruktur *de lege ferenda* verhindert werden, indem die Verrechnungs- bzw. Vortragsgrenze des § 8 Abs 4 KStG auf Gruppenmitglieder ausgedehnt und auch beim Gruppenträger eine „Kanalisation“ bzw. einer Zuordnung der Vor- und Außergruppenverluste vorgenommen würde.²⁸¹

Die Vermeidung der 75%-Grenze greift auch *Wolf* mit einem Beispiel auf. Die MK GmbH will expandieren und neue Märkte erschließen. Dies ist mit hohen Investitionen und steuerlich abzugsfähigen Betriebsausgaben verbunden. Es kumulieren sich daher im Laufe der ersten Jahre Verlustvorträge in Höhe von 6 Mio. Euro. In den folgenden Jahren schreibt die MK GmbH dann allerdings Gewinne. Geht man zB von einem Jahresgewinn von 2 Mio. Euro aus, müsste die Gesellschaft aufgrund der 75%-Verrechnungsgrenze gemäß § 8 Abs 4 Z 2 KStG trotz der hohen Verlustvorträge einen Betrag von 500.000 Euro der Körperschaftssteuer unterwerfen. Bei einem Körperschaftssteuersatz von 23% würde die zu entrichtende Körperschaftssteuer 115.000 Euro betragen.²⁸²

Dieses Ergebnis kann die MK GmbH mithilfe der Gruppenbesteuerung vermeiden. Dies gelingt in einem ersten Schritt durch die Gründung einer Tochtergesellschaft, der OM GmbH. Danach wird der operative Betrieb der MK GmbH mittels Umgründung unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Art III UmgrStG steuerneutral eingebracht. Dadurch gehen die Verlustvorträge von der MK GmbH auf die OM GmbH über. Anschließend bildet die MK GmbH als Gruppenträger eine Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG mit der OM GmbH als Gruppenmitglied. Die Außergruppenverluste iHv 6 Mio. Euro, die im Rahmen der Umgründung auf die OM GmbH übergangen, können so vollständig und ohne Verrechnungsschranke des § 8 Abs 4 Z 2 KStG als Verlustabzug geltend gemacht werden. In den Jahren der Verlustverwertung erzielt die OM GmbH somit ein steuerliches Nullergebnis und die MK GmbH versteuert ausschließlich ihr eigenes steuerliches Ergebnis, das beispielsweise aus übernommenen Geschäftsführungs-, Marketing-, Einkaufs- oder Finanzierungsfunktionen gegenüber verbundenen Unternehmen oder Drittgesellschaften besteht.²⁸³ Wird an der Spitze einer Unternehmensgruppe zudem eine Beteiligungsgemeinschaft gebildet, so kann dieser Effekt dazu führen, dass der steuerliche

²⁸⁰ *Staringer*, ÖStZ 2005, 495 (500).

²⁸¹ *Hohenwarter*, Die Verlustverwertung im Konzern (2010) 248.

²⁸² *Wolf*, Wie man mittels Einbringung in eine Unternehmensgruppe zu einem 100%igen Verlustabzug gelangt, SWK 2010, 533 (533).

²⁸³ *Wolf*, SWK 2010, 533 (533 f).

Vorteil der Verrechnung von Vor- und Außergruppenverlusten sämtlichen Mitbeteiligten bis zu einem Ausmaß von fünf Beteiligten zukommt.²⁸⁴

²⁸⁴ *Plansky/Ressler in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* 141 (157).

5.4 Behandlung von Vor- und Außergruppenverlusten im historischen und internationalen Vergleich

5.4.1 Österreichische Organschaft

Vorläuferin in der Gruppenbesteuerung war bis zum Jahr 2005 die Organschaft iSd § 9 KStG idF BgBl Nr. 818/1993. Die Voraussetzungen für eine körperschaftssteuerrechtliche Organschaft waren neben einem Ergebnisabführungsvertrag auch die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung der Organgesellschaft. Entscheidend war das Gesamtbild der Verhältnisse. Die angeführten Merkmale wirkten komplementär und konnten in unterschiedlicher Intensität ausgeprägt sein. Keines von ihnen durfte jedoch gänzlich fehlen.²⁸⁵ Die Organschaft war ebenso eine Zurechnungsbestimmung, wobei Organträger und Organgesellschaft getrennte Steuersubjekte blieben. Die steuerlichen Gewinne und Verluste der Organgesellschaft wurden bei Erfüllen der Eingliederungsvoraussetzungen und Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrages dem Organträger zugerechnet.²⁸⁶ Weiters forderte die Verwaltungspraxis eine Mindestbestandsdauer von mindestens fünf Jahren, um Missbrauchsgestaltungen zu vermeiden.²⁸⁷ Auch im Rahmen des „alten“ Organschaftsregime gab es eine Sonderregelung für vor- und außerorganschaftliche Verluste.

Als vororganschaftliche Verluste wurden jene Verluste der Organgesellschaft oder des Organträgers bezeichnet, die aus Wirtschaftsjahren vor Abschluss des Ergebnisabführungsvertrages entstanden sind.²⁸⁸ Vororganschaftliche Verluste der Organgesellschaft waren beim Organträger grundsätzlich als Sonderausgabe abzugsfähig,²⁸⁹ ab 1994 war dies für vororganschaftliche Verluste allerdings nur bis zur Höhe der erzielten steuerlichen Gewinne der Organgesellschaft möglich.²⁹⁰ Für den Organträger entstand dadurch ein steuerliches Nullergebnis.²⁹¹

Beispiel:

Die Muttergesellschaft A ist seit dem Jahr 02 Alleingesellschafterin der Gesellschaft B. Da die Eingliederungsvoraussetzungen mit 1.1.03 erfüllt sind und ein Ergebnisabführungsvertrag abgeschlossen wurde, liegt ab dem Jahr 03 eine Vollorganschaft vor. Die Gesellschaft B erwirtschaftete in den Jahren 01 und 02 steuerliche Verluste von 1.000 bzw 400. Im Jahr 03 erzielt B einen steuerlichen Gewinn von a) 800 oder b) 1.500. In beiden Varianten wird die 75%-Vortrags- und Verrechnungsgrenze außer Acht gelassen.

²⁸⁵ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K14.

²⁸⁶ KStR 2001, Rz 443 und 481.

²⁸⁷ Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2008) K22; KStR 2001 Rz 421.

²⁸⁸ KStR 2001 Rz 481.

²⁸⁹ VwGH 8. 9. 1992, 89/14/0021.

²⁹⁰ Novacek, Neue Überlegungen zur steuerrechtlichen Organschaft, ÖStZ 1996, 295.

²⁹¹ KStR 2001 Rz 481.

Variante A: Gewinn von 800

Dem Organträger (Gesellschaft A) wird ein Gewinn von 800 sowie ein gleich hoher, als Sonderausgabe abzugsfähiger vororganschaftlicher Verlust zugerechnet. Der verbleibende Verlustvortrag der Gesellschaft B beträgt 600 (= 1.400 – 800).

Variante B: Gewinn von 1.500

Dem Organträger wird ein Gewinn von 1.500 und ein vororganschaftlicher Verlust von 1.400 als abzugsfähige Sonderausgabe zugerechnet, sodass beim Organträger ein steuerpflichtiger Gewinn von 100 (=1.500-1.400) verbleibt.²⁹²

Konnten vororganschaftliche Verluste der Organgesellschaft im Rahmen der Organschaft nicht berücksichtigt werden, standen diese nach Beendigung der Organschaft wieder als abzugsfähige Sonderausgabe zur Verfügung.²⁹³ Wurde im Organkreis insgesamt kein positives Ergebnis erzielt, konnten allerdings weder Sonderausgaben noch ein Verlustvortrag geltend gemacht werden. Trotz positiven Ergebnisses der Organgesellschaft und eines höheren negativen Ergebnisses des Organträgers war aufgrund der in § 9 Abs 1 KStG idF vor dem StRefG 2005 vorgesehenen Begrenzung eine Verrechnung verbleibender Verlustvorträge der Organgesellschaft mit deren Gewinn ausgeschlossen.²⁹⁴

Bei „außerorganschaftlichen Verlusten“ handelte es sich um vortragsfähige Verluste, die im Rahmen von Umgründungen auf die Organgesellschaft übergingen. Für diese kamen dieselben Regelungen wie für vororganschaftliche Verluste zur Anwendung.²⁹⁵

Für vororganschaftliche sowie außerorganschaftliche Verluste war im Rahmen der Organschaftsregelung auch die 75%-Verlustverrechnungs- bzw Vortragsgrenze des damaligen § 2 Abs 2b EStG (nunmehr § 8 Abs 4 Z 2 KStG) zu berücksichtigen. Die getrennte Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen bei der Organgesellschaft und beim Organträger sowie die nachfolgende Zurechnung der Ergebnisse und der Sonderausgaben der Organgesellschaft zum Organträger bewirkten nicht, dass die Berücksichtigung der Sonderausgaben Teil der Gewinnermittlung gewesen wäre. Vielmehr handelte es sich dabei um eine Maßnahme außerhalb der Gewinnermittlung, sodass die 75%-Grenze auf das zusammengefasste steuerlich maßgebende Jahresergebnis anzuwenden war.²⁹⁶

²⁹² KStR 2001 Rz 481.

²⁹³ KStR 2001 Rz 482; VwGH 8. 9. 1992, 89/14/0021.

²⁹⁴ KStR 2001 Rz 483.

²⁹⁵ KStR 2001 Rz 488.

²⁹⁶ KStR 2001 Rz 485.

Beispiel:

Im Jahr 01 wird eine Organschaft zwischen der A-GmbH als Organgesellschaft und der B-GmbH als Organträger begründet. Aus Vorjahren bestehen Verlustvorträge in Höhe von 100.000 bei A sowie 200.000 bei B. Im ersten Jahr der Organschaft weist B ein ausgeglichenes Ergebnis (0) aus, während A einen Gewinn von 300.000 erzielt. Der Gewinn von A deckt den vororganschaftlichen Verlust von A. Daraus ergeben sich zunächst vereinigte Gewinne von 300.000 und entsprechende Sonderausgaben in gleicher Höhe. Der vororganschaftliche Verlust des Organträgers kann mit Gewinnen der Organgesellschaft verrechnet werden, daher ergibt sich nach Anwendung der Verlustvortragsgrenze (maximaler Verlustvortrag = 75% von 300.000 = 225.000) für das Jahr 01 ein steuerpflichtiges Einkommen der Organschaft von 75.000 (300.000 – 225.000).

Variante: A bilanziert im Jahr 01 ausgeglichen (0) und B erwirtschaftet Gewinn von 300.000

Der vororganschaftliche Verlust von A kann aufgrund fehlender Gewinne der A bei B nicht verwertet werden. Der vororganschaftliche Verlust der B iHv 200.000 kann verwertet werden, weil die 75%-Grenze eine Verrechnung im Ausmaß von 225.000 (= 75% von 300.000) zulässt. Das steuerpflichtige Einkommen der Organschaft beträgt daher 100.000 (= 300.000 – 200.000). Tritt der Fall ein, dass die Organschaft die von der Verwaltungspraxis geforderte fünfjährige Bestandsdauer nicht erfüllt und die A während der Organschaft nur Verluste produziert, verbleibt der vororganschaftliche Verlust von A nach Beendigung der Organschaft bei A und ist dort auch weiterhin verrechenbar. Alle im Zeitraum während der Organschaft entstandenen Verluste der A, welche nicht mit Gewinnen der B unter Berücksichtigung der entsprechenden Vorschriften ausgeglichen wurden, verbleiben nach Ende der Organschaft bei B als abzugsfähige Sonderausgabe in Form von Verlustvorträgen.²⁹⁷

Die österreichische Gruppenbesteuerung sieht in Anlehnung an die Organschaft eine anteilige Verlustverrechnung mit Gewinnen bezüglich den Vor- und Außergruppenverlusten vor. Die Behandlung von Vor- und Außergruppenverlusten in der Unternehmensgruppe unterscheidet sich jedoch von der Behandlung von vororganschaftlichen bzw außerorganschaftlichen Verlusten. In der Organschaft gemäß § 9 Abs 1 KStG idF vor dem StRefG 2005 waren die Sonderausgaben – zu denen die oben genannten vortragsfähigen Verluste zählen – beim Organträger abzuziehen. Im Unterschied dazu werden gemäß § 9 Abs 6 Z 4 KStG idF StRefG 2005 Vor- und Außergruppenverluste beim jeweiligen Gruppenmitglied selbst verrechnet. Dies geschieht betragsmäßig bis zur Höhe des eigenen Gewinns.²⁹⁸ Auf Ebene des Gruppenträgers ist wie beim Organträger die 75%- Vortrags- und Verrechnungsgrenze

²⁹⁷ KStR 2001 Rz 485.

²⁹⁸ Wiesner/Mayr, RdW 2004, 491.

des nunmehrigen § 8 Abs 4 Z 2 KStG anzuwenden.²⁹⁹ Die inhaltliche Reichweite von Vor- und Außergruppenverlusten in der Unternehmensgruppe entspricht den vororganschaftlichen und außerorganschaftlichen Verlusten in der Organschaft.³⁰⁰ Anders als bei der Organschaft erfolgt im Rahmen der Gruppenbesteuerung eine Verlustverrechnung auch dann, wenn die Unternehmensgruppe insgesamt kein positives Ergebnis erwirtschaftet.³⁰¹ Wurden anlässlich der Einführung der Gruppenbesteuerung Organschaften in die Gruppenbesteuerung überführt, kam es zur Transformation der vor- und außerorganschaftliche Verluste zu abzugsfähigen Vor- und Außergruppenverlusten beim Gruppenmitglied.³⁰²

5.4.2 Deutsche Organschaft

Grundsätzlich kennt das deutsche Recht keine Konzernbesteuerung, die den Konzern als einheitliches Steuersubjekt behandelt. Der steuerliche Anknüpfungspunkt bleibt das einzelne rechtlich selbstständige, wirtschaftlich jedoch unselbstständige Unternehmen im Konzern. Im deutschen Körperschaftssteuerrecht gilt – wie auch im österreichischen KStG – das Trennungsprinzip, wonach zwischen der Ebene der Körperschaft und die des Anteiligners unterschieden wird.³⁰³ Allerdings sieht auch das deutsche Recht eine Organschaftsregelung vor, die das Trennungsprinzip durchbricht. Juristische Personen, die in einem tatsächlichen und rechtlichen Unterordnungsverhältnis zu einer anderen juristischen oder auch natürlichen Person stehen, können gemeinsam als steuerliche Einheit erfasst werden. Bei Erfüllung gewisser Voraussetzungen wird das positive oder negative Einkommen der Organgesellschaft dem Organträger zugerechnet und auf dessen Ebene besteuert wird. Voraussetzungen für die Begründung einer Organschaft sind neben mindestens einem Organträger iSd § 14 Abs 1 Satz 1 Nr 2 dKStG und einer Organgesellschaft iSd § 14 Abs 1 Satz 1 KStG auch die tatsächliche finanzielle Eingliederung iSd § 14 Abs 1 Satz 1 Nr 1 dKStG sowie den von den Steuerpflichtigen freiwillig abzuschließenden Gewinnabführungsvertrag (GAV) iSd § 291 Abs 1 dAktG iVm § 14 Abs 1 Satz 1 Nr 3 KStG.³⁰⁴ In diesem GAV verpflichtet sich eine Kapitalgesellschaft, ihr gesamtes Einkommen an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen – unabhängig ob natürliche

²⁹⁹ Wiesner/Mayr, RdW 2004, 491; KStR 2001 Rz 485.

³⁰⁰ ErIRV 451 BlgNR 22. GP, 23.

³⁰¹ Tumpel/Aigner in Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder § 9 Abs 6 Rz 90.

³⁰² KStR 2013 Rz 1071; Urtz in Achatz/Kirchmayr¹ § 9 Rz 298.

³⁰³ Altvater, § 11 Wertrealisierung von betrieblichen Verlusten, in Kessler/Kröner/Köhler (Hrsg), Konzernsteuerrecht³ (2018) Rz 32; Rode in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht. Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergegesetz, Außensteuergesetz, Investmentsteuergesetz, Umwandlungsteuergesetz und Nebengesetze : Kommentar¹⁷⁶ (2025) § 14 KStG Rz 1; Teufel, § 2 Besteuerung der Kapitalgesellschaft und ihrer Gesellschafter, in Lüdicke/Sistermann (Hrsg), Unternehmensteuerrecht² (2018) 1.

³⁰⁴ Rode in Brandis/Heuermann¹⁷⁶ § 14 KStG Rz 1 und 1a; Teufel in Lüdicke/Sistermann² (Rz 52); Neumann in Gosch, Körperschaftsteuergesetz. Kommentar⁴ (2020) § 15 KStG Rz 1 ff.

Person, Personenvereinigung oder Körperschaft – abzuführen. Der GAV bildet daher das zentrale Merkmal der geltenden Organschaft.³⁰⁵

Es gibt auch eine Sonderregelung für vorvertragliche Verluste, die in § 15 S 1 Nr 1 dKStG normiert ist. Diese Bestimmung schließt einen Verlustabzug iSd §10d dEStG bei der Organgesellschaft aus. Der Anwendungsbereich der Regelung beschränkt sich daher nur auf die Organschaft und betrifft nicht den Organträger. Der Organträger muss keine Beschränkungen beachten und kann sämtliche Verluste – unabhängig ob sie vor, während oder nach der Organschaft entstanden sind - verwerten.³⁰⁶ Durch § 15 S 1 Nr 1 dKStG soll vermieden werden, dass vororganschaftliche Verluste mit den Gewinnen der Organgesellschaft während der Organschaft verrechnet werden. Der Verlustvortrag der Organgesellschaft bleibt zwar erhalten, wird aber „eingefroren“ und steht nach Beendigung der Organschaft wieder für die Verwertung zur Verfügung.³⁰⁷

Beispiel:

Mit Wirkung ab dem Wirtschaftsjahr 2009 wird zwischen der A-AG und der B-GmbH ein Organschaftsverhältnis begründet. In den Wirtschaftsjahren 2007 und 2008 hat die B-GmbH Verluste erwirtschaftet, die nicht vollständig iSd § 10d Abs 1 dEStG rückgetragen werden konnten.³⁰⁸ Zum Ende des Veranlagungszeitraums 2008 wurde daher ein verbleibender Verlustvortrag von 500.000 festgestellt. Im Veranlagungszeitraum 2009 erzielt die Organgesellschaft ein positives Einkommen von 500.000. Der Verlustvortrag aus dem Veranlagungszeitraum 2008 kann nicht genutzt werden. Das nach § 15 S 1 Nr 1 dKStG zuzurechnende Einkommen bleibt durch den vororganschaftlichen Verlust unberührt.³⁰⁹

Unter außerorganschaftliche Verluste einer Organgesellschaft versteht man laufende Verluste, die die Organgesellschaft von außerhalb des Organkreises übertragen bekommen hat. Diese können ihren Ursprung aus einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft der Organgesellschaft haben oder verrechenbare Verluste gemäß § 15a dEStG sein. Die laufenden Verluste aus der

³⁰⁵ Rode in Brandis/Heuermann¹⁷⁶ § 14 KStG Rz 1 und 1a; Kirchner, § 2 Die Organschaft im Ertragssteuerrecht, in Kirchner/Torwegge/Rüth (Hrsg), Holding und Beteiligung¹ (2009) Rz 71ff; Brink in Schnitger/Fehrenbacher, Kommentar Körperschaftsteuer KStG² (2018) § 14 KStG Rz 238 ff; Lohmar in Lademann, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz⁸⁸ (2025) § 14 KStG Rz 201.

³⁰⁶ Neumann in Gosch⁴ § 15 KStG Rz 2; Dallwitz in Schnitger/Fehrenbacher, Kommentar Körperschaftsteuer KStG² (2018) § 15 KStG Rz 43 f; Rode in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht. Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergegesetz, Außensteuergesetz, Investmentsteuergesetz, Umwandlungsteuergesetz und Nebengesetze : Kommentar¹⁷⁶ (2025) § 15 KStG Rz 10; Boochs in Lademann, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz⁸⁸ (2025) § 15 KStG Rz 4 und 6.

³⁰⁷ Kirchner in Kirchner/Torwegge/Rüth¹ (Rz 80); Neumann in Gosch⁴ § 15 KStG Rz 5; Dallwitz in Schnitger/Fehrenbacher² § 15 KStG Rz 68; Rode in Brandis/Heuermann¹⁷⁶ § 15 KStG Rz 10; Boochs in Lademann⁸⁸ § 15 KStG Rz 6.

³⁰⁸ Pfirrmann in Kirchhof/Seer, Einkommensteuergesetz. Kommentar²⁴ (2025) § 10d EStG Rz 6 ff; Hallerbach in Hermann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz. Kommentar³³³ (2025) § 10d EStG Rz 64 ff.

³⁰⁹ Kirchner in Kirchner/Torwegge/Rüth¹ (Rz 80).

Mitunternehmerschaft können mit dem Ergebnis der Organgesellschaft verrechnet werden, während die verrechenbare Verluste gemäß § 15a dEStG aus Vororganschaftszeiten in Anwendungsbereich der Beschränkungen des § 15 S 1 Nr 1 dKStG fällt.³¹⁰ Hintergrund ist, dass § 15a dEStG eine Sonderform des Verlustabzuges gemäß § 10d dEStG, dessen Anwendung § 15 S 1 Nr 1 dKStG verhindern soll.³¹¹ Vor Inkrafttreten des Umwandlungssteuergesetz 2006 zählten auch Verlustvorträge, die von außerhalb des Organkreises im Wege einer Verschmelzung oder Spaltung auf die Organgesellschaft übergingen als außerorganschaftliche Verluste der Organgesellschaft. Diese fielen ebenfalls unter das Verrechnungsverbot des § 15 S 1 Nr 1 dKStG und wurden erst nach Beendigung der Organschaft wieder „frei“.³¹²

Während die deutsche Organschaft ein „Einfrieren“ vororganschaftlicher Verluste vorsieht, sodass diese erst nach Beendigung der Organschaft steuerlich verwertet werden können, schlägt *Mayr* im Vergleich dazu eine modifizierte, am österreichischen System orientierte Regelung vor. Danach sollte auch für Gruppenträger die Verrechnung von Vorgruppenverlusten ausschließlich mit den eigenen Gewinnen zulässig sein. Der Verlustvortrag des Gruppenträgers bestünde dann aus Vorgruppenverlusten und regulären Gruppenverlusten. Die Vorgruppenverluste sollten dann in einem ersten Schritt mit den eigenen Gewinnen verrechnet werden, bevor in einem zweiten Schritt die regulären Gruppenverluste verwertet werden könnten. Übertragen auf die deutsche Organschaft würde dies bedeuten, dass vororganschaftliche Verluste bei der Organgesellschaft und beim Organträger nur bis zur Höhe der jeweils eigenen Gewinne verrechnet werden könnten. Nach *Mayr* wäre ein solches Modell dem derzeitigen „Einfrieren“ vororganschaftlicher Verluste im deutschen Organschaftssystem vorzuziehen.³¹³

5.4.3 BEFIT (Business in Europe: Framework for Income Taxation)

Am 12.9.2023 veröffentlichte die Europäische Kommission den Richtlinienvorschlag für einen gemeinsamen Rahmen der Unternehmensbesteuerung in Europa.³¹⁴ Die Regelungen sollen für in EU-Mitgliedstaaten unbeschränkt steuerpflichtige bzw steuerlich ansässige Unternehmen einschließlich ihrer Betriebsstätten in anderen Mitgliedstaaten und Betriebsstätten in EU-Mitgliedstaaten von Unternehmen, die in Drittstaaten ansässig sind, zwingend gelten. Voraussetzung ist, dass die Unternehmen einer nationalen oder internationalen Unternehmensgruppe angehören, die zwingend

³¹⁰ *Neumann in Gosch*⁴ § 15 KStG Rz 10 und 12; *Dallwitz in Schnitger/Fehrenbacher*² § 15 KStG Rz 43 ff; *Boochs in Lademann*⁸⁸ § 15 KStG Rz 6 f.

³¹¹ *Neumann in Gosch*⁴ § 15 KStG Rz 12; anderer Ansicht *Dallwitz in Schnitger/Fehrenbacher*² § 15 KStG Rz 50; *Boochs in Lademann*⁸⁸ § 15 KStG Rz 6.

³¹² *Neumann in Gosch*⁴ § 15 KStG Rz 11.

³¹³ *Mayr*, IStR 2010, 633 (637).

³¹⁴ Vgl European Commission, Proposal for a Council Directive on Business in Europe: Framework for Income Taxation (BEFIT), 12. 9. 2023, COM (2023) 532 final (fortan BEFIT-Proposal 2023)

einen konsolidierten Konzernabschluss aufstellen muss und die in mindestens zwei der letzten vier Geschäftsjahre einen Konzernumsatz iHv 750 Mio € erzielt hat.³¹⁵ Eine BEFIT-Gruppe muss grundsätzlich während des gesamten Wirtschaftsjahres bestehen. Für den Beitritt sind neben finanziellen und organisatorischen, auch zeitliche Voraussetzungen zu erfüllen. So ist für die Bildung oder Erweiterung einer BEFIT-Gruppe erforderlich, dass die Beteiligungshöhe von mindestens 75% über einen Zeitraum von zumindest neun Monaten aufrechterhalten wird. Andernfalls gilt, dass die betreffenden Gesellschaften nie der BEFIT-Gruppe angehört haben.³¹⁶

Die BEFIT-Gruppenmitglieder haben zunächst ihr individuelles steuerliches Ergebnis gemäß Art 7 ff BEFIT-RL zu ermitteln. Als Basis ist der unternehmensrechtliche Jahresabschluss heranzuziehen, der durch verschiedene Regelungen in der Richtlinie angepasst wird. Die steuerlichen Ergebnisse der einzelnen BEFIT-Mitglieder werden gemäß Art 42 BEFIT-RL zu einer einheitlichen BEFIT-Bemessungsgrundlage zusammengeführt. Fällt diese negativ aus, sind die Verluste auf Ebene der Gruppe vorzutragen und mit künftigen positiven Bemessungsgrundlagen zu verrechnen. Ergibt sich hingegen eine positive Bemessungsgrundlage, erfolgt nach Art 45 BEFIT-RL eine unionsweite Zurechnung an die Gruppenmitglieder. Entscheidend ist dabei der durchschnittliche Anteil des steuerlichen Ergebnisses eines Gruppenmitglieds an der Gesamtsumme der Gruppenergebnisse in den letzten drei Jahren, wobei das aktuelle Jahr unberücksichtigt bleibt. Für die Zurechnung werden ausschließlich Gruppenmitglieder mit positiven Ergebnissen herangezogen, sodass die BEFIT-Bemessungsgrundlage ausschließlich zwischen diesen unter Berücksichtigung ihrer Ergebnisse aufgeteilt wird.³¹⁷

Beispiel:

Die Gesellschaften A, B und C bilden eine BEFIT Gruppe. Das durchschnittliche steuerliche Ergebnis der letzten drei Jahre beträgt bei A +10.000€, bei B -10.000€ und bei C +10.000€. Im aktuellen Jahr erwirtschaftet A +20.000€, B 5.000€ und C -10.000€. Nach den Regeln der der BEFIT-RL ist zunächst anhand der Durchschnittsergebnisse der letzten drei Jahre zu bestimmen, welcher Anteil der BEFIT-Bemessungsgrundlage den einzelnen Gesellschaften zuzurechnen ist. Dabei werden nur Gesellschaften mit positiven Durchschnittsergebnissen berücksichtigt. Da A und C jeweils +10.000 ausweisen, entfällt auf beide ein Anteil von 50%, B bleibt mit 0% unberücksichtigt. In einem zweiten Schritt wird die aktuelle BEFIT-Bemessungsgrundlage durch Addition der Jahresergebnisse ermittelt:

³¹⁵ Ehrnhöfer, BEFIT – Die wesentlichen Inhalte zum aktuellen Richtlinienentwurf der EU-Kommission, ÖStZ 2024, 36 (37); Wallig, Verlustverrechnung: BEFIT vs § 9 KStG, ÖStZ 2024, 429 (430).

³¹⁶ Art 5 f BEFIT-Proposal 2023.

³¹⁷ Wallig, ÖStZ 2024, 429 (431 f).

+20.000€ + 5.000€ - 10.000€ = 15.000€. Diese wird zu gleichen Teilen (je 50%) auf A und C verteilt, sodass beiden jeweils 7.500€ als Steuerbemessungsgrundlage zugerechnet werden.³¹⁸

Nach Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage eines Gruppenmitglieds werden die in Art 48 BEFIT-RL genannten länderspezifischen Posten von der Bemessungsgrundlage des jeweiligen Mitglieds abgezogen oder hinzugerechnet. Hierzu zählen auch zwingende Anpassungen, wozu insbesondere die Vorgruppenverluste gehören.³¹⁹ Diese steuerlichen Verluste aus Zeiten vor der BEFIT-Gruppe können nach Verteilung des steuerlichen BEFIT - Ergebnisses von der BEFIT-Bemessungsgrundlage des jeweiligen Gruppenmitglieds abgezogen werden.³²⁰

Vergleicht man diese Regelung mit der Gruppenbesteuerung in Österreich liegt der größte Unterschied in der Reihenfolge und damit auch im Zeitpunkt der Berücksichtigung. Bei BEFIT erfolgt zuerst eine Verrechnung des Ergebnisses des BEFIT-Gruppenmitglieds mit den Verlusten anderer BEFIT-Gruppenmitglieder und erst dann kommt es zum Abzug der Vorgruppenverluste von der zugerechneten Bemessungsgrundlage. Im Rahmen der Gruppenbesteuerung kommt es in einem ersten Schritt zu einer Verrechnung der Vorgruppenverlusten mit dem eigenen Gewinn des Gruppenmitglieds und in einem weiteren Schritt dann zu einem Ausgleich mit zugerechneten Verlusten untergeordneter Gruppenmitglieder.³²¹ In den Erläuterungen der Kommission zur BEFIT-RL findet sich eine Begründung für diese Vorgehensweise. Es soll verhindert werden, dass Verluste, die vor Beitritt zur BEFIT-Gruppe entstanden sind, die Steuerbemessungsgrundlage anderer BEFIT-Gruppenmitglieder vermindert.³²² Wallig erachtet eine Verrechnungsreihenfolge - wie sie in der nationalen Unternehmensgruppe vorgesehen ist – auch im Rahmen von BEFIT als sinnvoll. Seiner Ansicht nach ließe sich das geschilderte Problem der Verlustverteilung dadurch vermeiden, dass die Verrechnungsmöglichkeiten auf die eigenen Gewinne begrenzt würde.³²³

5.4.4 Fazit des Rechtsvergleichs

Im historischen und internationalen Vergleich verfolgt die österreichische Gruppenbesteuerung hinsichtlich der Behandlung von Vor- und Außergruppenverlusten einen eigenständigen Ansatz. Die Regelung knüpft zwar inhaltlich an die frühere Organschaft an, unterscheidet sich jedoch im Detail. Während im Organschaftsregime eine Verwertung vororganschaftlicher Verluste ein positives Gesamtergebnis der Organschaft voraussetzte, genügt im Rahmen der Gruppenbesteuerung ein

³¹⁸ Wallig, ÖStZ 2024, 429 (432).

³¹⁹ Wallig, ÖStZ 2024, 429 (433).

³²⁰ Ehrnhöfer, ÖStZ 2024, 36 (40).

³²¹ Wallig, ÖStZ 2024, 429 (433).

³²² Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Schaffung eines Rahmens für die Unternehmensbesteuerung in Europa (BEFIT), S 18 der Erläuterungen.

³²³ Wallig, ÖStZ 2024, 429 (433 f).

laufender Gewinn des jeweiligen Gruppenmitglieds. Im Vergleich zur alten Organschaft ist die Gruppenbesteuerungsregelung damit liberaler ausgestaltet, weil sie die Verlustverwertung nicht von einem konsolidierten positiven Ergebnis der gesamten Gruppe abhängig macht, sondern eine unmittelbare Nutzung beim betroffenen Gruppenmitglied zulässt.

Die deutsche Organschaft ist im Vergleich dazu restriktiver ausgestaltet. Nach § 15 S 1 Nr 1 dKStG ist eine laufende Verwertung vororganschaftlicher Verluste der Organgesellschaft untersagt; diese Verluste werden während der Dauer der Organschaft „eingefroren“ und können erst nach deren Beendigung berücksichtigt werden. Demgegenüber erlaubt das österreichische Gruppenbesteuerungsregime eine laufende, wenngleich auf den Gewinn des betroffenen Mitglied begrenzte Verlustverwertung.

Im Vergleich zum unionsrechtlichen BEFIT-Vorschlag erweist sich die österreichische Gruppenbesteuerungsregelung ebenfalls als großzügiger. Während BEFIT eine Berücksichtigung von Vorgruppenverlusten erst nach der Konsolidierung und anschließenden Zurechnung der BEFIT-Bemessungsgrundlage vorsieht, ermöglicht das österreichische Gruppenbesteuerungsrecht eine unmittelbare Verlustverwertung auf Ebene des betroffenen Gruppenmitglieds. Der unionsrechtliche Ansatz ist damit stärker missbrauchsvermeidend ausgestaltet, während die österreichische Gruppenbesteuerung eine liberale Lösung bietet.

Damit positioniert sich die österreichische Gruppenbesteuerung als ausgewogen liberale Lösung.

6 Änderungen in der Behandlung von Vor- und Außergruppenverlusten durch das AbgÄG 2024

6.1 Hintergrund der Änderung – Sinn und Zweck der Regelung

Neben der Einführung einer Wahlmöglichkeit zur Verlustzurechnung ausländischer Gruppenmitglieder und der Möglichkeit zur elektronischen Gruppenantragsstellung, wurde mit dem AbgÄG 2024 auch die Neuregelung betreffend Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverlusten von Beteiligungen vor dem Entstehen der Unternehmensgruppe implementiert.³²⁴

Bereits bisher sah das Gesetz Sonderregelungen für Teilwertabschreibungen sowie Vor- und Außergruppenverlusten vor, jedoch konnten dadurch aber nicht alle unerwünschten Gestaltungen verhindert werden. So konnte etwa das Abzugsverbot in § 9 Abs 7 KStG bei Vorgruppenverlusten auf Ebene des Gruppenträgers durch Gestaltungen umgangen werden, in dem Unternehmensgruppen stufenweise „nach oben“ erweitert wurden. Diese Konstruktionen standen zwar allgemein unter Missbrauchsverdacht, der Gesetzgeber hat jedoch aus Gründen der Rechtssicherheit reagiert.³²⁵

6.2 Einschränkungen der Verrechnung von Vorgruppenverlusten eines neuen Gruppenträgers

§ 9 Abs 6 Z 4a KStG sieht vor, dass neue Gruppenträger Vorgruppenverluste, die aus einer Teilwertabschreibung oder Veräußerung einer Beteiligung an einer Körperschaft stammen, die zum Abschreibungszeitpunkt Teil einer anderen Unternehmensgruppe war, steuerlich nicht verwerten dürfen. Diese neue Einschränkung gilt rückwirkend für alle Unternehmensgruppen, die den Gruppenantrag gemäß § 9 Abs 8 KStG nach dem 3.5.2024 gestellt haben.³²⁶ Im Extremfall kann dies eine Rückverfolgung bis ins Jahr 2005 nach sich ziehen, um festzustellen, ob sich in den Verlustvorträgen Teilwertabschreibungen oder Veräußerungsverluste befinden, die in den Anwendungsbereich des § 9 Abs 6 Z 4a KStG fallen.³²⁷

³²⁴ *Lehner/Lindner*, AbgÄG 2024: Neue steuerliche Einschränkungen bei Abschreibungen und Veräußerungsverlusten von Beteiligungen beim Gruppenträger, *ges* 2024, 321 (321); *Titz/Wild*, AbgÄG 2024: Neuerungen bei Entnahmen aus Personengesellschaften, Unternehmensgruppen, Start-Up-Mitarbeiterbeteiligungen und Investmentfonds, *RWZ* 2024, 172 (175 ff).

³²⁵ *Mayr*, *RdW* 2024, 502 (503).

³²⁶ *KStR* 2013, Rz 1071a-c.

³²⁷ *Mitterlehner/Panholzer*, AbgÄG 2024: Änderungen für Unternehmensgruppen, *SWK* 2024, 991 (993).

Anhand folgender Grafik soll erläutert werden, welchen Standardfall der Gesetzgeber im Sinne der stufenweisen Erweiterung „nach oben“ unterbinden möchte:

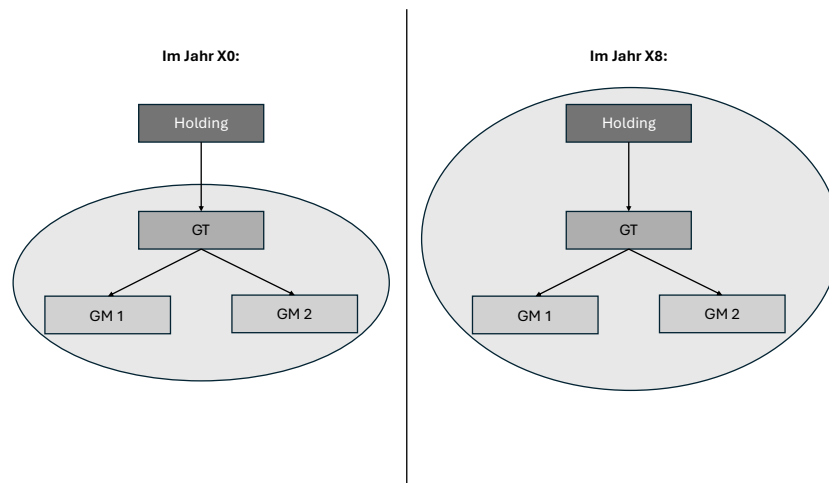


Abbildung 10: Standardfall

Quelle: In Anlehnung an Hirschler/Adriouch/Leo, ÖStZ 2024, 615 (624).

In obiger Abbildung (Abbildung 10) liegt im Jahr X0 eine Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG vor. Die Unternehmensgruppe besteht aus dem Gruppenträger GT und den beiden Gruppenmitgliedern GM1 und GM2. Über dem Gruppenträger befindet sich eine Holdinggesellschaft, die nicht Teil der Unternehmensgruppe ist, jedoch eine Beteiligung am Gruppenträger hält. § 9 KStG ist somit nicht auf die Holding anzuwenden. Verliert die Beteiligung an GT nun an Werthaltigkeit, ist eine Teilwertabschreibung vorzunehmen. § 9 Abs 7 KStG greift nicht, weil die Holding nicht Teil der Unternehmensgruppe ist. Diese Teilwertabschreibung ist steuerlich abzugsfähig und gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG auf sieben Jahre zu verteilen. Die Siebtel sind mit dem Gewinn der Holding zu verrechnen. Reicht der Gewinn der Holding zur Verrechnung der jährlichen Siebtel aus der Teilwertabschreibung nicht aus, sind die nicht genutzten Verluste in zukünftige Veranlagungszeiträume vorzutragen.³²⁸ Wird angenommen, dass bis zum Jahr X8 kein Gewinn erzielt werden konnte, um die Siebtel gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG zu verrechnen, befindet sich die gesamte Teilwertabschreibung der Beteiligung an der GT im vorgetragenen Verlust der Holding. Wird die Unternehmensgruppe anschließend „nach oben“ hin erweitert und die Holding wird als neuer Gruppenträger Teil der Unternehmensgruppe, konnte dies bisher zu einer doppelten Verwertung ein und desselben Verlustes führen. § 9 Abs 7 KStG war und ist nicht anwendbar, weil die Teilwertabschreibung vor Entstehen der erweiterten Unternehmensgruppe stattgefunden hat. Auch § 9 Abs 6 Z 4 KStG konnte nicht greifen, weil die Holding neuer Gruppenträger und kein Gruppenmitglied ist. Die Vorgruppenverluste der Holding, in der die Teilwertabschreibung

³²⁸ Hirschler/Adriouch/Leo, Ausgewählte Änderungen des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes durch das AbgÄG 2024, ÖStZ 2024, 615 (622).

der Beteiligung an der GT enthalten sind, konnten so als Sonderausgaben gemäß § 9 Abs 6 Z 2 KStG abgezogen und mit dem Gruppenergebnis verrechnet werden. Einzig die 75%-Verrechnungsgrenze gemäß § 8 Abs 4 Z 2 lit a KStG war zu berücksichtigen.³²⁹ Im Ergebnis konnte dadurch eine doppelte Verlustverwertung eintreten. Einerseits war die auf die Beteiligung an der GT vorgenommene Teilwertabschreibung steuerlich abzugsfähig und andererseits konnte auch der aus der Teilwertabschreibung entstandene Verlustvortrag der Holding steuerlich verwertet werden.³³⁰ Die neue Regelung der Z 4a soll eine solche doppelte Verwertung ein und desselben Verlustes unterbinden.³³¹

6.3 Zweifelsfragen/Auslegungsfragen

Wird von diesem Standardfall abgewichen, ergeben sich gewisse Zweifels- bzw Auslegungsfragen. Analysiert man das erste Erfordernis („Vorgruppenverluste des Gruppenträgers“) lässt sich die Problematik der Auslegung wieder anhand eines Beispiels visualisieren³³²:

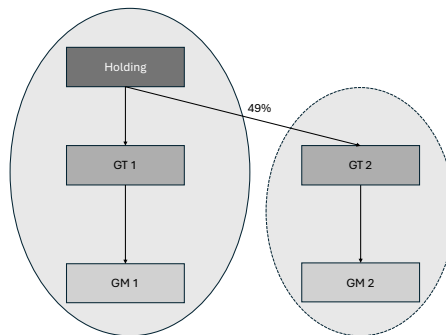


Abbildung 11: Tatbestandsmerkmal „Vorgruppenverluste des Gruppenträgers“

Quelle: In Anlehnung an *Hunger/Jann/Rasner*, ÖStZ 2025, 127 (129).

Die Holding bildet als Gruppenträger mit den Gruppenmitgliedern GT 1 und GM 1 eine Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG. Weiters hält die Holding eine Beteiligung in Höhe von 49% an der GT 2. Diese GT 2 bildet eine andere Unternehmensgruppe mit dem Gruppenmitglied GM 2 (siehe Abbildung 11). Aufgrund fehlender Werthaltigkeit nimmt die Holding eine Teilwertabschreibung gemäß § 6 Z 2 lit a EStG auf die Beteiligung an der GT2 vor. Diese Teilwertabschreibung ist gemäß § 12

³²⁹ *Hirschler/Adriouich/Leo*, ÖStZ 2024, 615 (622).

³³⁰ *Holzer/Höchtel*, Aktuelles zur Gruppenbesteuerung, in *Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler* (Hrsg), SWK-Spezial Ertragsteuern 2025¹ (2025) 115 (124).

³³¹ ErlRV 2610 BlgNR 27. GP, 10; *Hirschler/Adriouich/Leo*, ÖStZ 2024, 615 (621); *Hunger/Jann/Rasner*, Neues Verrechnungsverbot für Verlustvorträge in Unternehmensgruppen: Auslegungsfragen und praktische Herausforderungen, ÖStZ 2025, 127 (128).

³³² *Hunger/Jann/Rasner*, ÖStZ 2025, 127 (129).

Abs 3 Z 2 KStG wieder auf sieben Jahre zu verteilen. Aufgrund fehlender Gewinne der Holding, werden die Siebtel zu vortragsfähigen Verlusten der Holding.³³³

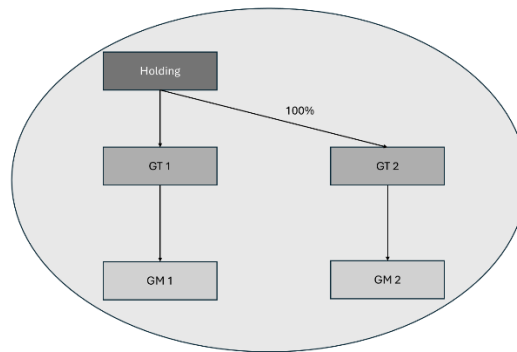


Abbildung 12: Bildung der Unternehmensgruppe

Quelle: In Anlehnung an *Hunger/Jann/Rasner*, ÖStZ 2025, 127 (129).

Nach einigen Jahren erwirbt die Holding die restlichen 51% der Anteile an der GT 2 und nimmt diese sowie GM 2 in ihre Unternehmensgruppe auf (siehe Abbildung 12). Zu prüfen ist, ob die gegenständlichen vortragsfähigen Verluste der Holding in den Anwendungsbereich des § 9 Abs 6 Z 4a KStG fallen.³³⁴

Bezugnehmend auf den bloßen Wortlaut des § 9 Abs 6 Z 4a KStG verneinen *Hunger/Jann/Rasner* die Anwendbarkeit. Bei den vortragsfähigen Verlusten der Holding handle es sich nicht, um Verluste, die vor Entstehung der Unternehmensgruppe angefallen sind. Denn die Unternehmensgruppe bestand zu diesem Zeitpunkt bereits mit der Holding als Gruppenträger und wurde nur um die GT2 und GM2 erweitert.³³⁵

Der § 9 Abs 6 Z 4a ist nach *Hunger/Jann/Rasner* so auszulegen, wonach bei Vorgruppenverlusten nicht allein das Vorliegen vortragsfähiger Verluste beim Gruppenträger maßgeblich ist. Entscheiden ist vielmehr, ob diese vortragsfähigen Verluste aus einer Beteiligung an einer Körperschaft stammen, die zuvor Teil einer anderen Unternehmensgruppe war und nun in die eigene, bereits bestehende, Gruppe aufgenommen wird.³³⁶

Unter Bezugnahme des Sinn und Zweck der Z 4a würden daher die betroffenen Verluste sehr wohl vom Anwendungsbereich erfasst sein. Es besteht zwar bereits eine Unternehmensgruppe mit der Holding als Gruppenträger, diese wird jedoch durch die Aufnahme von GT2 und GM2 „nach oben“ hin erweitert. Nach Aufnahme der GT2 und GM2 in die Unternehmensgruppe der Holding können daher

³³³ *Hirschler/Adriouich/Leo*, ÖStZ 2024, 615 (623); *Hunger/Jann/Rasner*, ÖStZ 2025, 127 (129).

³³⁴ *Hunger/Jann/Rasner*, ÖStZ 2025, 127 (129).

³³⁵ *Hunger/Jann/Rasner*, ÖStZ 2025, 127 (129).

³³⁶ *Hunger/Jann/Rasner*, ÖStZ 2025, 127 (129).

die vortragsfähigen Verluste aus der Teilwertabschreibung der Beteiligung nicht verrechnet werden. Wird die GT2 jedoch nicht in die Unternehmensgruppe der Holding aufgenommen, können die gegenständlichen vortragsfähigen Verluste innerhalb der eigenen Unternehmensgruppe der Holding weiterhin verwertet werden.³³⁷

Meines Erachtens ist der Wortlaut offen genug, um im Lichte des Sinn und Zwecks der Regelung dahingehend ausgelegt zu werden, dass die dargestellte Konstellation von der Neuregelung erfasst ist. Es handelt sich um Verluste, die vor Entstehen der Unternehmensgruppe entstanden und somit Zeiträume vor dem Wirksamwerden der Gruppenbesteuerung betreffen. Welche Unternehmensgruppe im konkreten Zusammenhang entscheidend ist, hat unter Berücksichtigung des Sinn und Zwecks der Regelung bestimmt zu werden. In obigem Beispiel (siehe Abbildung 12) wird die Unternehmensgruppe durch Einbeziehung von GT2 und GM2 erweitert, wodurch eine doppelte Verlustverwertung möglich ist. Daher sollten die in Rede stehenden Verluste auch unter die Neuregelung des § 9 Abs 6 Z 4a KStG fallen.

Betrachtet man nun das zweite Erfordernis (Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert auf Beteiligungen an Körperschaften, die im Zeitpunkt der Abschreibung Teil einer anderen Unternehmensgruppe waren), entsteht eine weitere Auslegungsfrage:³³⁸

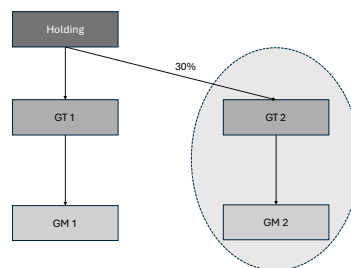


Abbildung 13: Auslegungsfrage zweites Tatbestandsmerkmal

Quelle: In Anlehnung an *Hunger/Jann/Rasner*, ÖStZ 2025, 127 (129).

Die Holdinggesellschaft ist einerseits unmittelbar zu 100% an der GT1 beteiligt und hält über diese mittelbar ebenfalls 100% an der GM1. Andererseits ist sie zu 30% an der GT2 beteiligt, welche mit der GM2 eine Unternehmensgruppe (Gruppe 2) gemäß § 9 KStG bildet (siehe Abbildung 13). Ist die Beteiligung an der GT2 nicht mehr werthaltig, hat die Holding eine Teilwertabschreibung gemäß § 6 Z 2 lit a EStG durchzuführen. Diese Teilwertabschreibung ist steuerlich verwertbar, muss aber unter

³³⁷ *Hunger/Jann/Rasner*, ÖStZ 2025, 127 (129).

³³⁸ *Hirschler/Adriouich/Leo*, ÖStZ 2024, 615 (623); *Hunger/Jann/Rasner*, ÖStZ 2025, 127 (129).

Berücksichtigung von § 12 Abs 3 Z 2 KStG auf sieben Jahre verteilt werden. Aufgrund mangelnder Gewinne der Holding zur Verrechnung der Siebtel entstehen daraus vortragsfähige Verluste.³³⁹

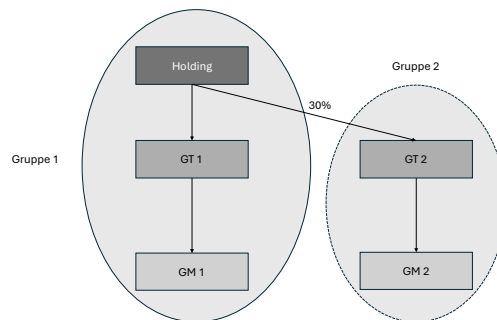


Abbildung 14: Bildung von Gruppe 1

Quelle: In Anlehnung an *Hunger/Jann/Rasner*, ÖStZ 2025, 127 (129).

Nach einigen Jahren bildet die Holding nun als Gruppenträger eine Unternehmensgruppe mit der GT1 und GM1 als Unternehmensgruppe (siehe Abbildung 14). In den Verlustvorträgen der Holding befindet sich weiterhin die Teilwertabschreibung der Beteiligung an der GT2. Aufgrund einer Beteiligung von nur 30% an der GT2 können die GT2 und die GM2 nicht in die Unternehmensgruppe aufgenommen werden. Somit lässt sich nach dem Wortlaut des § 9 Abs 6 Z 4a KStG festhalten, dass die Holding zum Zeitpunkt der Teilwertabschreibung kein Teil einer Unternehmensgruppe war. Übernimmt die Holding danach die Funktion des Gruppenträgers sind die vortragsfähigen Verluste grundsätzlich als Vorgruppenverluste im Sinne des § 9 Abs 6 Z 4a KStG zu klassifizieren. Dies würde auch für einen Veräußerungsverlust der Beteiligung an der GT2 gelten. Weiters war die GT2 zum Zeitpunkt der Teilwertabschreibung Teil einer anderen Unternehmensgruppe. Der bloße Wortlaut von § 9 Abs 6 Z 4a KStG könnte diese Konstellation ebenfalls erfassen.³⁴⁰ Dies würde aber nach *Hirschler/Adriouich/Leo* dem Sinn und Zweck der Neuregelung widersprechen. Auch die Gesetzesmaterialien stehen einer derartigen Auslegung entgegen. Grund für die Einführung der Norm war nämlich die Verhinderung einer unsystematischen doppelten Verlustverwertung. Eine solche liegt jedoch im vorliegenden Fall nicht vor. Somit sprechen Sinn und Zweck der Regelung sowie die Gesetzesmaterialien zum AbgÄG 2024 gegen eine Anwendung des § 9 Abs 6 Z 4a KStG.³⁴¹

Auch nach *Hunger/Jann/Rasner* ist § 9 Abs 6 Z 4a KStG so auszulegen, dass das Verrechnungsverbot im vorliegenden Fall nicht anzuwenden ist. Der Begriff „andere Unternehmensgruppe“ in der Bestimmung wird dahingehend verstanden, dass es zu einem Wechsel in eine neue Unternehmensgruppe kommen

³³⁹ *Hirschler/Adriouich/Leo*, ÖStZ 2024, 615 (623); *Hunger/Jann/Rasner*, ÖStZ 2025, 127 (129).

³⁴⁰ *Hirschler/Adriouich/Leo*, ÖStZ 2024, 615 (623); *Hunger/Jann/Rasner*, ÖStZ 2025, 127 (129).

³⁴¹ *Hirschler/Adriouich/Leo*, ÖStZ 2024, 615 (623).

muss. Hier in diesem Fall in jene, in der die Holding Gruppenträger ist. Somit erfordert die Neuregelung aus dem systematischen Zusammenhang, dass die Gesellschaft (GT2), deren Beteiligung den Verlust verursacht hat, in die Gruppe des neuen Gruppenträgers (Holdinggesellschaft) aufgenommen wird. Da die GT2 im gegenständlichen Sachverhalt (siehe Abbildung 14) nicht in die Gruppe der Holdinggesellschaft aufgenommen werden kann, weil die Beteiligung lediglich 30% beträgt, liegt kein solcher Gruppenwechsel vor. Nach *Hunger/Jann/Rasner* kommt § 9 Abs 6 Z 4a KStG daher nicht zur Anwendung. Diese Auslegung steht nach ihrer Auffassung auch im Einklang mit dem Sinn und Zweck der Norm.³⁴²

Parallel dazu sollte es ebenfalls zu keinem Verrechnungsverbot kommen, wenn die 30%-Beteiligung (siehe Abbildung 14) nicht an der GT2 besteht, sondern an der GM2. Hier besteht ebenso kein Risiko zur doppelten Verlustverwertung. Zusätzlich sollte das Verrechnungsverbot laut *Hunger/Jann/Rasner* auch unabhängig von der Beteiligungshöhe außer Acht bleiben. Da eine doppelte Verlustverwertung erst möglich ist, wenn die betroffene Gesellschaft in die Unternehmensgruppe der beteiligten, als Gruppenträger fungierenden Gesellschaft aufgenommen wird. Bei einer unter 50% liegenden Beteiligung ist eine Aufnahme in die Unternehmensgruppe mangels ausreichender finanzieller Verbindung ohnehin nicht möglich, wodurch kein Risiko der doppelten Verlustverrechnung besteht.³⁴³

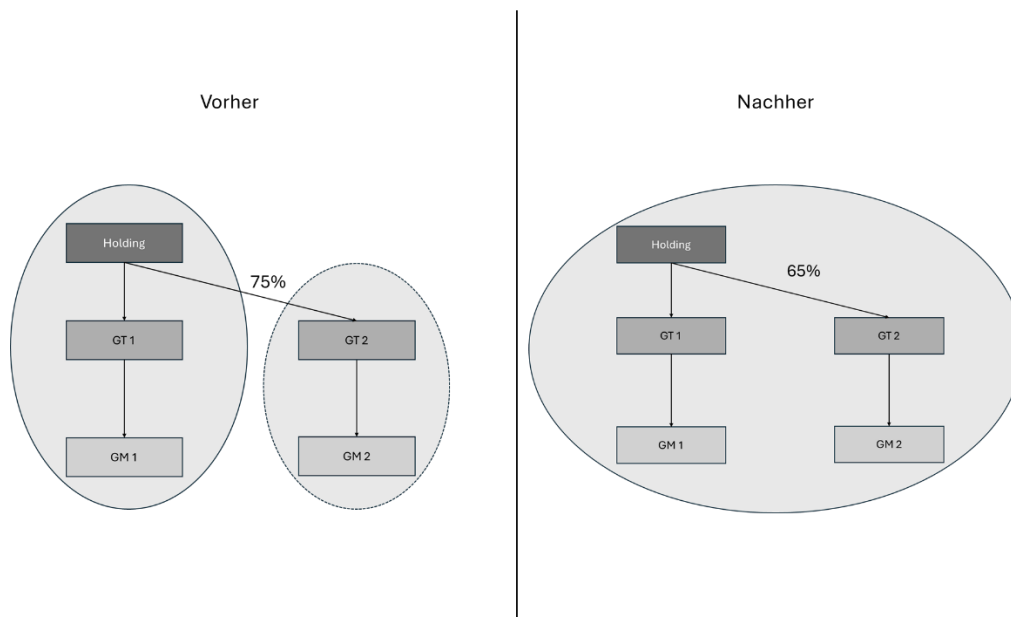


Abbildung 15: Aufnahme in die Gruppe nach Veräußerungsverlust

Quelle: Eigene Darstellung

³⁴² *Hunger/Jann/Rasner*, ÖStZ 2025, 127 (130).

³⁴³ *Hunger/Jann/Rasner*, ÖStZ 2025, 127 (130).

Anders würde hingegen eine verlustverursachende Teilveräußerung der Beteiligung an der GT2 behandelt werden, wenn die Beteiligungshöhe nach Veräußerung noch mehr als 50% beträgt. Die verlustverursachende Gesellschaft (GT2) könnte trotzdem noch zu einem späteren Zeitpunkt aufgrund ausreichender Beteiligungshöhe in die Unternehmensgruppe aufgenommen werden (siehe Abbildung 15) und dadurch besteht die Möglichkeit einer doppelten Verlustverwertung. Diese Konstellation würde in den Anwendungsbereich des § 9 Abs 6 Z 4a KStG fallen.³⁴⁴

Hinsichtlich Veräußerungsverluste zeigen *Holzer/Höchtl* einen weiteren Anwendungsfall auf:

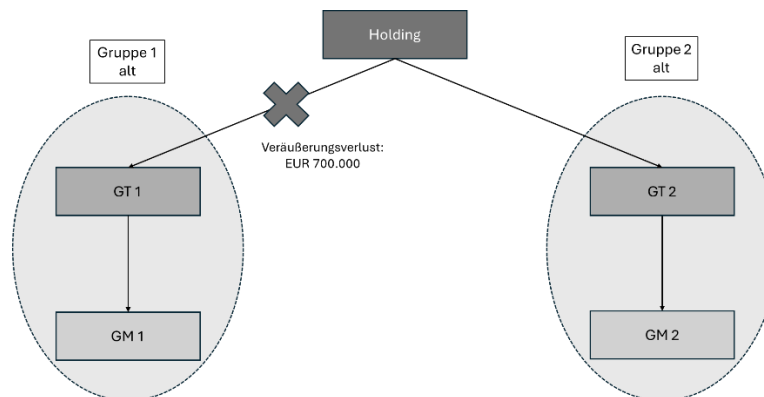


Abbildung 16: Ausgangsszenario Veräußerungsverlust

Quelle: In Anlehnung an *Holzer/Höchtl*, SWK-Spezial Ertragsteuern 2025, 125.

Im gegenständlichen Sachverhalt hält die Holding jeweils eine Beteiligung in Höhe von 100% an der GT1 und GT2. Die GT1 ist wiederum zu 100% an der GM1 beteiligt und die GT2 ist zu 100% an der GM2 beteiligt. Die Gesellschaften GT1 und GM1 sowie GT2 und GM2 bilden jeweils eine Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG (siehe Abbildung 16). Da Unternehmensgruppe 1 keine positiven Ergebnisse erwirtschaftet, wird die Beteiligung an der GT1 veräußert und es entsteht ein Veräußerungsverlust in Höhe von EUR -700.000. § 9 Abs 7 KStG kommt nicht zur Anwendung, weil die Holding nicht Teil der Unternehmensgruppe war. Der Veräußerungsverlust ist daher gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG auf sieben Jahre zu verteilen. Da wieder angenommen wird, dass die Holding nicht genügend Gewinne erzielt, um die noch offenen Siebtel zu verrechnen, entsteht daraus ein Verlustvortrag.³⁴⁵

³⁴⁴ *Hunger/Jann/Rasner*, ÖStZ 2025, 127 (130).

³⁴⁵ *Holzer/Höchtl* in *Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler*¹ 115 (125).

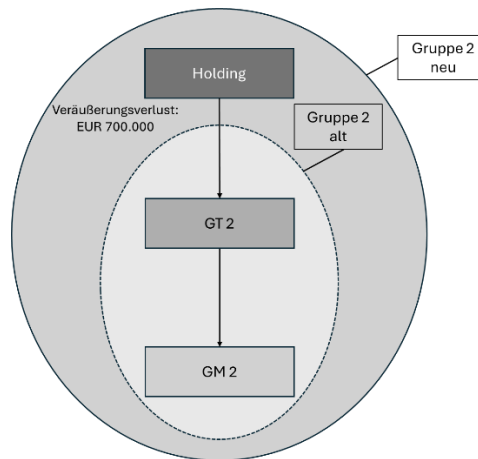


Abbildung 17: Anwendungsfall Veräußerungsverlust anderer Unternehmensgruppen

Quelle: In Anlehnung an *Holzer/Höchtl*, SWK-Spezial Ertragsteuern 2025, 125.

Die Unternehmensgruppe 2 „alt“ wird nun um die Holding erweitert, welche infolgedessen zum Gruppenträger der Unternehmensgruppe 2 „neu“ wird (siehe Abbildung 17). Der aus der Veräußerung an der GT“ entstandene Verlust wird daher als „Vorgruppenverlust“ auf Ebene der Holding behandelt. *Holzer/Höchtl* stellen infrage, ob dieser „Vorgruppenverlust“ verrechnet werden darf, weil der Wortlaut des neuen § 9 Abs 6 Z 4a KStG auch Veräußerungsverluste im Zusammenhang mit Beteiligungen an Körperschaften erfasst, die einer anderen Unternehmensgruppe angehörten. Nach *Holzer/Höchtl* sei jedoch zu hinterfragen, ob dies auch dem Sinn und Zweck der Neuregelung entspricht, weil eine systematische doppelte Verlustverwertung im vorliegenden Sachverhalt nicht möglich wäre.³⁴⁶ Auch *Hunger/Jann/Rassner* sind der Ansicht, dass der Veräußerungsverlust nicht unter § 9 Abs 6 Z 4a KStG fällt. Da es hier zu keiner Erweiterung der Gruppe „nach oben“ kommt, sei laut *Hunger/Jann/Rassner* auch keine doppelte Verlustverrechnung möglich, weil die GT1 nicht in die Unternehmensgruppe der Holding aufgenommen wird.³⁴⁷

Die neue Z 4a ist nur auf Gruppenträger anzuwenden. Gruppenmitgliedern mit Vorgruppenverluste aus Teilwertabschreibungen an Körperschaften, die einer anderen Unternehmensgruppe zugehörig waren, steht hingegen eine Verrechnungsmöglichkeit weiter zu. Diese Gruppenmitglieder können gemäß § 9 Abs 6 Z 4 KStG mit dem eigenen laufenden Gewinn die Vorgruppenverluste ausgleichen. *Hirschler/Adriouich/Leo* verweisen auf den Wortlaut des §9 Abs 6 Z 4a KStG, der ausschließlich den Gruppenträger betrifft. Eine Verrechnung von unter §9 Abs 6 Z 4a KStG fallende Vorgruppenverluste mit dem Gewinn des Gruppenträgers ist nach *Hirschler/Adriouich/Leo* ausgeschlossen.³⁴⁸

³⁴⁶ *Holzer/Höchtl* in *Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler*¹ 115 (125 f).

³⁴⁷ *Hunger/Jann/Rasner*, ÖStZ 2025, 127 (130).

³⁴⁸ *Hirschler/Adriouich/Leo*, ÖStZ 2024, 615 (623 f).

§ 9 Abs 6 Z 4a KStG ist außerdem nur im Zeitraum des Bestehens der Unternehmensgruppe anwendbar. Mit Beendigung der Unternehmensgruppe findet § 9 Abs 6 Z 4a KStG keine Anwendung mehr. Die bislang nicht verwertbaren Verlustvorträge des früheren Gruppenträgers gelten dann wieder „normal“ abzugsfähige Verlustvorträge unter Berücksichtigung des § 8 Abs 4 Z 2 KStG. Auch nicht verrechenbare Siebtelbeträge gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG sollen im Fall der Beendigung der Unternehmensgruppe wieder zu verwertbaren Verlustvorträgen werden. Die Verwertung der Verlustvorträge ist sodann mit dem Gewinn des früheren Gruppenträgers möglich.³⁴⁹ Wie *Hunger/Jann/Rassner* ausführen, kann die Gesellschaft grundsätzlich auch wieder eine Gruppenträgerschaft übernehmen. Die Beschränkung der Neuregelung würde aber dann wieder durchgreifen, wenn die Gesellschaft wieder als Gruppenträger einer Unternehmensgruppe fungiert und die Beteiligung, auf die sich die vorgetragene Teilwertabschreibung bezieht, in die Unternehmensgruppe aufgenommen wird.³⁵⁰

³⁴⁹ KStR 2013, 1071b; *Hunger/Jann/Rasner*, ÖStZ 2025, 127 (130); *Lehner/Lindner*, ges 2024, 321 (324).

³⁵⁰ *Hunger/Jann/Rasner*, ÖStZ 2025, 127 (130).

6.4 Steuerliche Behandlung von späteren Zuschreibungen

Nach einer Teilwertabschreibung könnte es zu einer späteren Wertaufholung kommen und daraus eine Zuschreibung entstehen. Diese Zuschreibungen sind grundsätzlich wie die Teilwertabschreibungen steuerneutral.³⁵¹ Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen, die unter die Anwendung des § 9 Abs 6 Z 4a KStG fallen, erfahren eine gesonderte steuerliche Behandlung. Kommt es zu einer Zuschreibung auf die Beteiligung infolge einer Wertaufholung, ist diese steuerwirksam. Die in § 9 Abs 6 Z 4a KStG vorgesehene Einschränkung der Verlustverrechnung greift in diesem Fall nicht, sodass eine Verrechnung der steuerwirksamen Zuschreibung mit den betroffenen Vorgruppenverlusten zulässig ist.³⁵²

Nach *Hunger/Jann/Rasner* ist dies auch für steuerwirksame Veräußerungsgewinne in Form einer „vorweggenommenen Zuschreibungen“ so zu vertreten. In weiterer Folge stellt sich allerdings die Frage, ob durch steuerpflichtige Zuschreibungen oder Anteilsveräußerungen die unter § 9 Abs 6 Z 4a KStG fallenden Verlustvorträge insgesamt „frei“ werden und mit dem laufenden Gruppenergebnis verrechnet werden können. Eine andere Variante wäre die Verrechnung zum Zeitpunkt der steuerwirksamen Zuschreibung mit den Teilwertabschreibungen, die im Verlustvortrag des Gruppenträgers enthalten sind. Dieser Unterschied ist dann entscheidend, wenn die Gruppeneinkünfte trotz steuerwirksamer Zuschreibung negativ sind. Nach der ersten Auslegungsvariante bleiben die Verlustvorträge in voller Höhe erhalten und diese höheren Vorgruppenverluste können für spätere Veranlagungen verwendet werden. Die zweite Auslegung führt zu einem höheren steuerlichen Verlust im laufenden Jahr, weil die Zuschreibung sofort mit den Verlustvorträgen aus der Teilwertabschreibung verrechnet wird.

Beispiel:

In einem früheren Jahr wurde eine Teilwertabschreibung in Höhe von - 300.000 auf eine Beteiligung vorgenommen. Die Teilwertabschreibung ist vollständig im Verlustvortrag enthalten. Im Jahr X erfolgt eine steuerpflichtige Zuschreibung auf dieselbe Beteiligung in Höhe von + 300.000. Es wird ein negatives laufendes Gruppenergebnis (exklusive Zuschreibung) von – 100.000 angenommen.

Variante 1 – „Entsperrung“ der Verlustvorträge für zukünftige Jahre

Die Zuschreibung „aktiviert“ den Verlustvortrag aus der Teilwertabschreibung, dieser ist jedoch nur zukünftig verrechenbar. Im Jahr X erfolgt keine sofortige Verlustverwertung. Zum laufenden Gruppenergebnis wird die Zuschreibung in Höhe von +300.000 addiert und daraus resultiert ein

³⁵¹ KStR 2013 Rz 1108.

³⁵² ErlRV 2610 BlgNR 27, GP 10; *Mayr*, RdW 2024, 502 (504).

steuerpflichtiges Gruppeneinkommen in Höhe von + 200.000 (= -100.000 + 300.000). Es verbleibt für zukünftige Veranlagungen ein Verlustvortrag in Höhe von – 300.000.

Variante 2 – Unmittelbare Verrechnung im selben Jahr

Die Zuschreibung wird sofort mit dem dazugehörigen Verlustvortrag aus der Teilwertabschreibung verrechnet. In diesem Fall würde sich zunächst das vorläufige steuerpflichtige Gruppenergebnis aus dem laufenden Gruppenergebnis und der Zuschreibung zusammensetzen. Da vorläufige steuerpflichtige Ergebnis beträgt daher + 200.000 (= -100.000 + 300.000). In einem weiteren Schritt erfolgt die Verrechnung mit dem Verlust aus der früheren Teilwertabschreibung. Daraus entsteht ein steuerliches Gruppenergebnis von – 100.000 (= + 200.000 – 300.000). Es erfolgt eine unmittelbare Verrechnung der Zuschreibung mit der Teilwertabschreibung und es verbleibt ein Verlustvortrag in Höhe von -100.000.

Hunger/Jann/Rasner wollen aus dem Wortlaut des Gesetzes auf die erste Auslegungsvariante schließen. Dieser beziehe sich klar auf die Verrechnungsgrenze von Vorgruppenverlusten. Nur die in den Gesetzmaterien vorzufindende Formulierung „erfasste Teilwertabschreibung“ lässt auf die zweite Auslegungsvariante schließen, widerspricht aber nach Ansicht von *Hunger/Jann/Rasner* dem Gesetzeswortlaut. Diese oben genannte unpräzise Formulierung in den Gesetzmaterien rechtfertigt nach *Hunger/Jann/Rasner* nicht die Annahmen, dass eine im Verlustvortrag enthaltene Teilwertabschreibung im Jahr der Zuschreibung als Betriebsausgabe zu behandeln ist.³⁵³ Meines Erachtens ist der zweiten Auslegungsvariante der Vorzug zu geben. Gerade beim Blick auf die Gesetzmaterien³⁵⁴ lässt sich schließen, dass die Verrechnung mit der Zuschreibung im selben Jahr zulässig und auch vom Gesetzgeber gewollt ist. Die steuerwirksame Zuschreibung hebt die frühere Teilwertabschreibung im selben Jahr auf. Die Neuregelung des § 9 Abs 6 Z 4a KStG soll in Fällen eines solchen Ausgleichs gerade nicht zur Anwendung gelangen.

Die fehlende Regelung von Zuschreibungen und Veräußerungsgewinne in § 9 Abs 6 Z 4a KStG bemängeln auch *Lehner/Lindner*. Aus den Gesetzmaterien ergebe sich zwar, dass die Sonderregelung des § 9 Abs 6 Z 4a KStG nicht nur auf Zuschreibungen, sondern auch auf Veräußerungsgewinne im Zusammenhang mit den betroffenen Beteiligungen anwendbar ist. Aus Gründen der Rechtssicherheit sollte diese Annahme, aber *de lege ferenda* auch ausdrücklich im Gesetzestext aufgenommen werden.³⁵⁵

³⁵³ *Hunger/Jann/Rasner*, ÖStZ 2025, 127 (131).

³⁵⁴ ERI RVRV 2610 BlgNR 27, GP 10.

³⁵⁵ *Lehner/Lindner*, ges 2024, 321 (324).

Nach *Hunger/Jann/Rasner* ist nun aber zweifelhaft, ob die 75%-Verrechnungsgrenze des § 8 Abs 4 Z 2 lit a KStG bei Zuschreibungen auf Verlustvorträge anwendbar ist, die nicht unter § 9 Abs 6 Z 4a KStG fallen.³⁵⁶

Beispiel:

Der Gruppenträger (GT) hat Vorgruppenverluste iHv -400.000, die aus einer früheren Teilwertabschreibung stammen. Es erfolgt im Jahr X nun eine steuerpflichtige Zuschreibung auf die Beteiligung iHv 300.000. Es wird ein laufendes Einkommen der Unternehmensgruppe ohne Zuschreibung von 100.000 angenommen. Die Vorgruppenverluste fallen nicht unter § 9 Abs 6 Z 4a KStG.

Variante A: Keine Anwendung der 75% - Grenze

Zuschreibungen auf frühere Teilwertabschreibungen können in voller Höhe mit den entsprechenden Verlustvorträgen verrechnet werden. Das laufende Gruppenergebnis ergibt addiert mit der Zuschreibung auf Beteiligung ein Gesamteinkommen vor Verlustverrechnung von + 400.000 (= 100.000 + 300.000). Die Vorgruppenverluste werden in voller Höhe verwertet. Daraus verbleibt ein steuerpflichtiges Einkommen von 0 (= 400.000 – 400.000).

Variante B: Anwendung der 75%-Grenze

Zuschreibungen auf frühere Teilwertabschreibungen können in voller Höhe mit den entsprechenden Verlustvorträgen verrechnet werden. Das laufende Gruppenergebnis ergibt addiert mit der Zuschreibung auf Beteiligung ein Gesamteinkommen vor Verlustverrechnung von + 400.000 (= 100.000 + 300.000). Die Verrechnung von Verlustvorträgen ist nun gemäß § 8 Abs 4 Z 2 lit a KStG auf 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte beschränkt. Es können daher maximal Vorgruppenverluste in Höhe von 300.000(= 400.000*75%) verrechnet werden. Daraus ergibt sich ein steuerpflichtiges Einkommen von + 100.000 (= 400.000 – 300.000). Es verbleibt ein Verlustvortrag iHv 100.000.

Nach den Körperschaftssteuerrichtlinien sind Zuschreibungen wie Teilwertabschreibungen innerhalb der Unternehmensgruppe zur Gänze steuerneutral.³⁵⁷ Die Neuregelung des § 9 Abs 6 Z 4a KStG soll verhindern, dass durch eine spätere Erweiterung der Gruppe „nach oben“ diese Steuerneutralität umgangen wird. Infolgedessen könnte die Neuregelung so ausgelegt werden, dass die Zuschreibungen vollständig mit den Teilwertabschreibungen verrechnet werden, die sich in den Verlustvorträgen befinden. Dagegen spricht, dass solche Zuschreibungen steuerlich günstiger behandelt werden würden als Zuschreibungen, bei denen die Teilwertabschreibung von vornherein nicht der Neuregelung des § 9

³⁵⁶ *Hunger/Jann/Rasner*, ÖStZ 2025, 127 (131).

³⁵⁷ KStR 2013 Rz 1108.

Abs 6 Z 4a KStG unterlagen. *Hunger/Jann/Rasner* legen die Bestimmung dahingehend aus, dass bei Eintritt steuerwirksamer Zuschreibungen das in § 9 Abs 6 Z 4a KStG normierte Verrechnungsverbot durchbrochen wird. Die Vorgruppenverluste können wieder in Höhe der Zuschreibung verwendet werden. Diese Verluste können nun unter Berücksichtigung der 75%-Verrechnungsgrenze gemäß § 8 Abs 4 Z 2 KStG mit dem laufenden oder zukünftigen Gruppenergebnis verrechnet werden. Diese Auslegung sei nach *Hunger/Jann/Rasner* mit der Regelung des § 8 Abs 4 Z 2 KStG vereinbar. Während § 9 Abs 6 Z 4a KStG ein vorübergehendes Verrechnungsverbot regelt, das durch eine spätere Zuschreibung durchbrochen wird, bleibt die Verrechnungsgrenze für Verlustvorträge gemäß § 8 Abs 4 Z 2 KStG unverändert.³⁵⁸ Nach meiner Auffassung ist die 75%-Grenze des § 8 Abs 4 Z 2 KStG nicht anzuwenden, weil die steuerwirksame Zuschreibung lediglich die vorrangegangene Teilwertabschreibung neutralisiert. Es sollte daher eine unmittelbare, betragsgleiche Verrechnung der Zuschreibung mit der Teilwertabschreibung erfolgen, unabhängig vom Ergebnis der Unternehmensgruppe.

Weiters sieht der Aufbau des Gesetzes vor, dass Siebtelbeträge aus früheren Teilwertabschreibungen, die aufgrund des § 9 Abs 6 Z 4a KStG nicht verrechenbar sind, unter Berücksichtigung von § 12 Abs 3 Z 2 KStG vorrangig und zur Gänze verrechnet werden. Erst in einem weiteren Schritt sollen die verbleibenden Verlustvorträge aus der Teilwertabschreibung im Rahmen der 75%-Verrechnungsgrenze gemäß § 8 Abs 4 Z 2 KStG berücksichtigt werden.³⁵⁹

Beispiel:

Im Jahr X0 wurde eine Teilwertabschreibung iHv 700.000 vorgenommen. Die Teilwertabschreibung ist gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG auf sieben Jahre zu verteilen. Im Jahr X6 wird § 9 Abs 6 Z 4a KStG erstmalig wirksam. Die Teilwertabschreibung fällt in dessen Anwendungsbereich, wodurch die Verlustverwertung beschränkt wird. Im Jahr X6 liegt ein laufendes Gruppenergebnis von + 200.000 vor. Das Siebtel gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG im Jahr X6 beträgt – 100.000. Der restliche Verlustvortrag aus der Teilwertabschreibung beträgt -600.000. Zunächst soll nun das Siebtel aus dem Jahr X6 in voller Höhe verwertet werden. Es verbleibt somit ein „Zwischenergebnis“ von + 100.000 (= 200.000 – 100.000). Auf den restlichen Verlustvortrag der Teilwertabschreibung kommt nun die 75% - Verrechnungsgrenze gemäß § 8 Abs 4 Z 2 lit a KStG zur Anwendung. Aus dem Verlustvortrag können somit maximal 75.000 (= 100.000*75%) verrechnet werden. Es verbleibt ein Verlustvortrag von

³⁵⁸ *Hunger/Jann/Rasner*, ÖStZ 2025, 127 (131).

³⁵⁹ *Hunger/Jann/Rasner*, ÖStZ 2025, 127 (131).

525.000 (= 600.000 – 75.000). Das steuerpflichtige Gruppeneinkommen beträgt im Jahr X6 + 25.000 (= 100.000 – 75.000).

Die vorrangige Verwertung des Siebtelbetrages nach § 12 Abs 3 Z 2 KStG erscheint nachvollziehbar, weil somit dem Sinn und Zweck der Verteilung entsprochen wird. Fraglich ist aber, ob es überzeugend ist, wenn dieses Siebtel unbeschränkt verrechnet werden kann, während die übrigen Siebtelbeträge im Verlustvortrag der Grenze des § 8 Abs 4 Z 2 lit a KStG unterliegen. Dadurch entsteht eine gewisse Ungleichbehandlung. Meines Erachtens wäre eine einheitliche Behandlung konsequenter.

7 Conclusio

Die mit dem AbgÄG 2024 eingeführte Neuregelung des § 9 Abs 6 Z 4a KStG stellt einen Eingriff in das bestehende System der Gruppenbesteuerung dar. Ziel dieser Bestimmung ist es, eine doppelte Verlustverwertung von Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverlusten zu verhindern, die auf Beteiligungen an Körperschaften angefallen sind, welche zum Zeitpunkt der Wertminderung Teil einer anderen Unternehmensgruppe waren. Die Absicht des Gesetzgebers liegt somit in der Vermeidung von missbräuchlichen Verlustverwertungen durch Erweiterung der Unternehmensgruppe „nach oben“.

Die Arbeit zeigt, dass die Vor- und Außergruppenverluste bereits unter der bisherigen Rechtslage eine Sonderstellung im Rahmen der Gruppenbesteuerung eingenommen haben. Aufgrund der Ergebniszurechnung nach § 9 Abs 6 KStG können während der aufrechten Unternehmensgruppe auf Ebene der Gruppenmitglieder keine Verlustvorträge aufgebaut werden; diese Verlustvorträge können nur aus Zeiten vor Eintritt in die Unternehmensgruppe stammen. Verlustverwertungen sind daher auf Ebene der Gruppenmitglieder nur im Rahmen von Vor- und Außergruppenverlusten zulässig. Dagegen kann der Gruppenträger Verlustvorträge aufbauen, muss jedoch die allgemeine Vortrags- und Verrechnungsgrenze für Verluste des § 8 Abs 4 Z 2 KStG berücksichtigen. Diese ungleiche Behandlung kann unter bestimmten Umständen zur Umgehung der Verrechnungsgrenze durch gezielte Umgründungen und Holdingstrukturen führen.

Kapitel 6 beschäftigte sich mit der Analyse der Neuregelung und zeigt, dass § 9 Abs 6 Z 4a KStG zahlreiche Auslegungsfragen aufwirft. Der Standardfall wird von der neuen Bestimmung grundsätzlich erfasst. Beim Tatbestandsmerkmal „Vorgruppenverluste des Gruppenträgers“ lässt sich § 9 Abs 6 Z 4a KStG dahingehend auslegen, dass es nicht allein entscheidend ist, ob der Gruppenträger über Vorgruppenverluste verfügt, sondern ob diese Verluste aus Beteiligungen an Körperschaften stammen, die bereits einer anderen Unternehmensgruppe angehört haben und später Teil der bereits bestehenden Unternehmensgruppe wurden. Auslegungsfragen ergeben sich auch im Hinblick auf das zweite Tatbestandsmerkmal des § 9 Abs 6 Z 4a KStG, wonach „Abschreibungen auf den niedrigen Teilwert auf Beteiligungen an Körperschaften, die im Zeitpunkt der Abschreibung Teil einer anderen Unternehmensgruppe waren“ erfasst werden. Nach Teilen des Schrifttums ist der Wortlaut dieser Formulierung im Zusammenhang mit dem Sinn der Regelung zu verstehen. Das Verrechnungsverbot greift dementsprechend nur dann, wenn die betroffene Körperschaft in die Unternehmensgruppe des neuen Gruppenträgers aufgenommen wird. Ist dies nicht der Fall, kommt das Verrechnungsverbot nicht zur Anwendung.

Auch die steuerliche Behandlung späterer Zuschreibungen wirft Auslegungsfragen auf. Kommt es nach einer Teilwertabschreibung im Sinne des § 9 Abs 6 Z 4a KStG zu einer späteren Wertaufholung, ist die

dadurch entstehende Zuschreibung steuerwirksam. Zu beachten ist hierbei wieder die allgemeine 75%- Vortrags- und Verrechnungsgrenze gemäß § 8 Abs 4 Z 2 KStG. Eine ausdrückliche gesetzliche Regelung fehlt hier jedoch.

Abschließend lässt sich feststellen, dass die Neuregelung ein geeigneter Eingriff ist, um eine unerwünschte doppelte Verlustverwertung zu verhindern. Angesichts bestehender Zweifels- bzw Auslegungsfragen wären weitere Präzisierungen durch die Körperschaftsteuerrichtlinien sinnvoll. Darüber hinaus wäre eine klarere gesetzliche Regelung hinsichtlich der Behandlung von Zuschreibungen aus Gründen der Rechtssicherheit wünschenswert.

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Finanzielle Verbindung.....	18
Abbildung 2: Mittelbare Beteiligung über eine Personengesellschaft.....	21
Abbildung 3: Mittelbare Beteiligung über nebeneinander „geschaltete“ Personengesellschaften	22
Abbildung 4: Mittelbare Beteiligung über „mehrstöckige“ Personengesellschaften	22
Abbildung 5: Kombination aus unmittelbarer und mittelbarer Beteiligung über Gruppenmitglieder .	24
Abbildung 6: Mittelbare Beteiligung über mehrere Gruppenmitglieder	25
Abbildung 7: Verlustermittlung und -zurechnung.....	33
Abbildung 8: Ausmaß der unmittelbaren finanziellen Beteiligung	34
Abbildung 9: Teilwertabschreibung und Verlustzurechnung.....	41
Abbildung 10: Standardfall	70
Abbildung 11: Tatbestandsmerkmal „Vorgruppenverluste des Gruppenträgers“	71
Abbildung 12: Bildung der Unternehmensgruppe	72
Abbildung 13: Auslegungsfrage zweites Tatbestandsmerkmal.....	73
Abbildung 14: Bildung von Gruppe 1	74
Abbildung 15: Aufnahme in die Gruppe nach Veräußerungsverlust	75
Abbildung 16: Ausgangsszenario Veräußerungsverlust	76
Abbildung 17: Anwendungsfall Veräußerungsverlust anderer Unternehmensgruppen	77

Literaturverzeichnis

Monographien

Gonaus, Verlustvorträge bei gruppenbezogenen Umgründungen¹ (2019).

Hohenwarter, Die Verlustverwertung im Konzern (2010).

Kommentare

Achatz/Kirchmayr, Körperschaftsteuergesetz: Kommentar¹ (2011).

Bergmann/Bieber, Körperschaftsteuergesetz - Update-Kommentar¹ (2015).

Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht. Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Außensteuergesetz, Investmentsteuergesetz, Umwandlungsteuergesetz und Nebengesetze : Kommentar¹⁷⁶ (2025).

Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz: Kommentar²⁴ (2024).

Gosch, Körperschaftsteuergesetz. Kommentar⁴ (2020).

Hermann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz. Kommentar³³³ (2025).

Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker, Gruppenbesteuerung. Der Kommentar der Praktiker, Gesetzestexte und Materialien, Richtlinien (KStR und UmgrStR), Praxiskommentar mit Beispielen² (2017).

Kanduth-Kristen/Marschner/Peyerl/Ebner/Ehgartner, Jakom EStG. Einkommensteuergesetz: Jahreskommentar¹⁸ (2025).

Kirchhof/Seer, Einkommensteuergesetz. Kommentar²⁴ (2025).

Kofler, UmgrStG. Umgründungssteuergesetz : Jahreskommentar¹³ (2024).

Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, KStG Körperschaftsteuergesetz. Kommentar³ (2022).

Lachmayer/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)³⁶ (2022).

Quantschnigg/Haidenthaler/Trenkwalder, Gruppenbesteuerung. Kommentar und systematische Darstellungen (2005).

Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, Die Körperschaftsteuer. KStG 1988 (2014).

Schnitger/Fehrenbacher, Kommentar Körperschaftsteuer KStG² (2018).

Torggler, UGB. Unternehmensgesetzbuch: Kommentar³ (2019).

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

Sammelwerke

Bergmann/Kalss (Hrsg), Rechtsformwahl (2020).

Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer (Hrsg), Abschreibungen in der Handels- und Steuerbilanz (2005).

Damböck/Haunhold/Huemer/Schuch (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2006).

Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer (Hrsg), Handbuch Konzernsteuerrecht² (2014).

Hirschler/Kanduth-Kristen/Zinnöcker/Stückler (Hrsg), SWK-Spezial Ertragssteuern 2025¹ (2025).

Kessler/Kröner/Köhler (Hrsg), Konzernsteuerrecht³ (2018).

Kirchner/Torwegge/Rüth (Hrsg), Holding und Beteiligung¹ (2009).

Lang/Marchgraber/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), Aktuelle Fragen des Unternehmenskaufs¹ (2016).

Lang/Marchgraber/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), Niedrigbesteuerung im Unternehmenssteuerrecht (2016).

Lang/Schuch/Staringer/Stefaner (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007).

Lüdicke/Sistermann (Hrsg), Unternehmensteuerrecht² (2018).

Mühlehner/Zöchling (Hrsg), Die neue Gruppenbesteuerung. Profunder Überblick, viele Beispiele, Lösungswege, Gestaltungstipps; Kernstück der Steuerreform 2005 (2004).

Wiesner/Hirschler/Mayr (Hrsg), Handbuch der Umgründungen²⁴ (2023).

Zeitschriftenbeiträge

Allram/Pinetz, Ergebniszurechnung im Fall der Änderung des Gruppenträgers bei abweichenden Bilanzstichtagen in der Unternehmensgruppe, GES 2017, 389.

Bergmann/Pinetz, Verlustverwertung im Zusammenhang mit der Liquidation ausländischer Gruppenmitglieder, ÖStZ 2016, 685.

Bleyer, Liquidation eines ausländischen Gruppenmitglieds - Nichtverwendbarkeit endgültiger Vermögensverluste, ÖStZB 2024, 376.

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

Bruckner, Gruppenbesteuerung - Top oder Flop? ÖStZ 2005, 227.

Demscher/Stefaner, Gruppenbesteuerung: Sandwichgruppen möglich?, SWI 2009, 9.

Dibiasi/Höber/Schein, Gruppenbesteuerung bei beschränkt steuerpflichtigem Gruppenträger ohne inländischer Zweigniederlassung, SWI 2024, 353.

Ehgartner, Gruppenbesteuerung: VwGH zum Erfordernis der inländischen Zweigniederlassung für einen beschränkt steuerpflichtigen Gruppenträger, BFGjournal 2024, 163.

Ehgartner/Knechtl, Ertragsteuer-Update März 2025: Aktuelle BFG-Rechtsprechung auf einen Blick, SWK 2025, 419.

Fuchs, Gruppenbesteuerung, finale (Drittstaats-) Verluste, ÖStZ 2024, 695.

Gassner, Die neue Gruppenbesteuerung. Stärken und Schwächen des Begutachtungsentwurfes, SWK 2004, 347.

Grünberger, Was Unternehmer über die Gruppenbesteuerung wissen sollten, SWK 2005, 383.

Haslehner, Veräußerung von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern. Zu abzugsfähigen Verlusten und steuerfreien Gewinnen aus Beteiligungsveräußerungen in Unternehmensgruppen, taxlex 2010, 185.

Haslehner, Zweifelsfragen der Gruppenbesteuerung: Konkurrierende finanzielle Verbindungen, taxlex 2008, 137.

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

Hirschler/Adriouich/Leo, Ausgewählte Änderungen des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes durch das AbgÄG 2024, ÖStZ 2024, 615–625.

Hohenwarther-Mayr, Die Rs Philips Electronics: Wende in der Verlustverwertung beschränkt Steuerpflichtiger, GES 2012, 505.

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

Hunger/Jann/Rasner, Neues Verrechnungsverbot für Verlustvorträge in Unternehmensgruppen: Auslegungsfragen und praktische Herausforderungen, ÖStZ 2025, 127.

Janasek/Roth, Die Verwertung ausländischer Liquidationsverluste vor dem Hintergrund der §§ 9 und 10 KStG, ÖStZ 2021, 442.

Knechtl, Keine Berücksichtigung eines endgültigen Vermögensverlustes aus ausländischen Gruppenmitgliedern, ecolex 2024, 1062.

Knesl/Knesl Pavel/Zwick, Offene Siebentelbeträge gem § 12 Abs 3 Z 2 KStG und Umgründungen, ÖStZ 2018, 156.

Kohlhauser, Steuerfalle Gruppenbesteuerung? Auswirkung des Teilwertabschreibungsverbotes auf die Attraktivität der Gruppenbesteuerung, SWK 2004, 867.

Kolienz/Bruckner, UmgrStR-Wartungserlass 2006/07: Erstmalige Aussagen zu Umgründungen und Gruppenbesteuerung, ÖStZ 2007, 500.

Krenn/Wallig, VwGH bestätigt Gruppenbildung mit einer EU-Gruppenträgerin ohne Zweigniederlassung in Österreich, ÖStZ 2024, 676.

Krumböck/Tratlehner, Miteinbezug inländischer Einkünfte ausländischer Gruppenmitglieder im Gruppenergebnis, GES 2016, 128.

Kühbacher, EuGH zur Ergebniskonsolidierung bei inländischen Schwestergesellschaften, SWI 2020, 479.

Kühbacher, Inländische Betriebsstätteneinkünfte ausländischer Gruppenmitglieder, SWI 2013, 293.

Lachmayer, Das Abgabenänderungsgesetz 2010, ÖStZ 2010, 305.

Lachmayer, VwGH verneint steuerliche Wirksamkeit von tatsächlichen und endgültigen Vermögensverlusten bei Beteiligungen in der Unternehmensgruppe, SWK 2024, 919.

Lachmayer, VwGH zur „Schwestergruppe“ mit ausländischem Gruppenträger, SWK 2024, 838.

Lehner/Lindner, AbgÄG 2024: Neue steuerliche Einschränkungen bei Abschreibungen und Veräußerungsverlusten von Beteiligungen beim Gruppenträger, ges 2024, 321.

Lehner/Zehetner, UFS zu ausländischem Gruppenmitglied mit inländischer Betriebsstätte - korrekte Interpretation der bisherigen EuGH-Rechtsprechung? GES 2013, 38.

Marschner, Vorgruppen-Siebentel-Abschreibung beim Gruppenträger abzugsfähig, GES 2017, 273.

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

Mayr, Gruppenbesteuerung: Erfolgsstory mit Anpassungen im Detail, RdW 2024, 502.

Mayr, Moderne Gruppenbesteuerung für Deutschland? – zehn Vorschläge aus den Praxiserfahrungen Österreichs, IStR 2010, 633.

Mayr/Titz, AbgÄG 2014: Verlustberücksichtigung bei ausländischen Gruppenmitgliedern und Betriebsstätten eingeschränkt, RdW 2014, 221.

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

Mechtler/Pinetz, Die steuerliche Behandlung von Gruppengesellschaften in Liquidation, ÖStZ 2015, 497.

Mechtler/Pinetz, Erfassung inländischer Einkünfte eines ausländischen Gruppenmitglieds im Gruppeneinkommen, ecolex 2016, 246.

Mitterlehner, Was ist bei einem Gruppenantrag zu beachten? SWK 2016, 1517.

Mitterlehner/Panholzer, AbgÄG 2024: Änderungen für Unternehmensgruppen, SWK 2024, 991.

Moser, Zur Bewertung von Beteiligungen im Einzelabschluss nach UGB und StR (I), ecolex 2012, 347.

Novacek, Neue Überlegungen zur steuerrechtlichen Organschaft, ÖStZ 1996, 295.

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

Petritz/Puchner, Teilwertabschreibungsverbote und die (K)Einfachverwertung von Verlusten, RdW 2008, 231.

Pinetz, Entstehen einer Unternehmensgruppe beim Erwerb eines neuen Gruppenmitglieds, GES 2018, 403.

Pinetz/Schaffer, Ausstehende Siebentelbeträge aus Teilwertabschreibungen vor Gruppeneintritt sind keine Vorgruppenverluste iSd § 9 Abs 6 Z 4 KStG, ecolex 2017, 1017.

Plansky/Stefaner, Gruppenbesteuerung: Finanzielle Verbindung bei unterschiedlichen Bilanzstichtagen, RdW 2009, 742.

Plansky/Stefaner/Weninger, Die finanzielle Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres. Nutzung der Rückwirkungsfiktionen des UmgrStG, SWK 2004, 993.

Plott/Vaishor, Nicht abgereifte Siebentelabschreibungen sind nicht auf Gruppenmitgliedsebene "eingesperrt", taxlex 2017, 234.

Raab/Renner, VwGH zur Behandlung von Teilwertabschreibungssiebentel aus Vorgruppenzeiten, SWK 2017, 983.

Reiter/Schmaranzer, VwGH bestätigt Zulässigkeit einer Schwestergruppe mit EU-/EWR-Gruppenträger, taxlex 2024, 291.

Rudifieria, Steuerliche Folgen bei Zuschreibungen auf Beteiligungen und Effekte im Rahmen einer Unternehmensgruppe, ÖStZ 2020, 118.

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

Schilcher, Neuerungen bei der Berücksichtigung von Auslandsverlusten im Rahmen der Gruppenbesteuerung. Erfordernis einer „umfassenden Amtshilfe“ – Einführung der 75%-Auslandsverlustverwertungsgrenze, SWK 2014, 626.

Schlager, AbgÄG 2010: Abschaffung von "Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaften", RdW 2010, 309.

Schlager/Titz, Die KStR 2013 im Überblick, RWZ 2013, 70.

Spies/Pinetz, Unionsrechtliche Anforderungen an das Gruppenbesteuerungsregime des § 9 KStG: Ergebniskonsolidierung von inländischen Schwestergesellschaften, ecolex 2014, 1005.

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

Staringer, Die Gruppenbesteuerung in der Krise, GES 2010, 31.

Staringer, Die neue Zuschreibungspflicht bei Beteiligungen, SWK 1997, 202.

Stefaner/Weninger, Geplante Änderungen im österreichischen Gruppenbesteuerungsregime, ecolex 2004, 887.

Stefaner/Weninger, Gruppenbesteuerung: Vor- und Außergruppenverluste, RdW 2004, 564.

Stefaner/Weninger, Offene Fragen des neuen Gruppenbesteuerungsrechts, ÖStZ 2004, 406.

Tissot, Die geplante Gruppenbesteuerung - Ein erster Überblick, SWK 2004, 306.

Titz/Wild, AbgÄG 2024: Neuerungen bei Entnahmen aus Personengesellschaften, Unternehmensgruppen, Start-Up-Mitarbeiterbeteiligungen und Investmentfonds, RWZ 2024, 172.

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

Wiedermann, Holdingbesteuerung in der Praxis, GES 2021, 139.

Wiesner, Entwurf eines Steuerreformgesetzes 2005 - Die Auswirkungen auf Körperschaften, RWZ 2004, 33.

Wiesner, Fortgesetzte Siebentel-Abschreibung in der Unternehmensgruppe, RWZ 2017, 211.

Wiesner/Mayr, Gruppenbesteuerung: Beteiligungsgemeinschaft, Umgründungen und Marks & Spencer, RWZ 2006, 1.

Wiesner/Mayr, Neues zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004, 629.

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

Wilplinger, Verlustvorträge und verrechenbare Mindeststeuern im Rahmen der Gruppenbesteuerung, FJ 2005, 374.

Wolf, Wie man mittels Einbringung in eine Unternehmensgruppe zu einem 100%igen Verlustabzug gelangt, SWK 2010, 533.

Zorn, VwGH zu vor der Gruppenbildung vorgenommenen Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen, RdW 2017, 523.

Zöchling, Steuerunwirksame ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung und spätere steuerwirksame Zuschreibung? RdW 2012, 51.

Judikaturverzeichnis

EuGH 12.6.2014 C-40/13, *X AG*, ECLI:EU:C:2014:1758.

EuGH 14.5.2020, C-749/18, *B u.a.*, ECLI:EU:C:2020:370.

VwGH 8. 9. 1992, 89/14/0021.

VwGH 31. 5. 2017, Ro 2015/13/0024.

VwGH 27. 11. 2017, Ro 2017/15/0010.

VwGH 21. 3. 2018, Ro 2017/13/0002.

VwGH 27. 3. 2024, Ro 2023/13/0018.

VwGH 16. 4. 2024, Ro 2023/13/0003.

BFG 13.12.2024, RV/7103249/2021.