MANZ – QUALITÄT SEIT 1849

08 | 2022 | 581–668 | ecolex

ecolex

FACHZEITSCHRIFT FÜR WIRTSCHAFTSRECHT

Schwerpunkt

UKRAINE-KRIEG UND VERSICHERUNGEN

> Leistungsfreiheit wegen Gefahrenerhöhung?
> Ukrainische Kfz-Lenker:innen in Österreich
> Kriegsausschlüsse und Cyber-Versicherung

Entzug von Quellwasser: Entschädigungspflicht?

Digitalisierung durch die ZVN 2022

Verschmelzung von SPAC mit Target

„Kauf" von digitalen Kunstwerken mittels NFTs

VBG: Dienstverhinderung oder Sonderurlaub?

Verschlechterungsverbot – noch strikter?

ECOLEX.MANZ.AT

ISSN 1022-9418 Österreichische Post AG MZ 02Z032706 M Verlag Manz, Gutheil Schoder Gasse 17, 1230 Wien

MANZ

Die horizontale Unternehmensgruppe im Spannungsverhältnis zwischen nationaler Rechtsgrundlage und Niederlassungsfreiheit

BEITRAG. Das österreichische Gruppenbesteuerungsregime gestattet es einer beschränkt steuerpflichtigen Gesellschaft nur dann die Gruppenträgerfunktion zu übernehmen, wenn sie über eine eingetragene Zweigniederlassung im Inland verfügt. Diese Voraussetzung wurde bereits seit Einführung der Gruppenbesteuerung im Jahr 2005 kritisiert, wobei sich die Kritik mit der Entscheidung *SCA Group Holding* des EuGH im Jahr 2014 nochmals deutlich intensivierte. Es verstößt demnach nämlich gegen die Niederlassungsfreiheit, wenn die Ergebniskonsolidierung von Schwestergesellschaften nur mit einer inländischen Muttergesellschaft bzw bei Bestehen einer Zweigniederlassung einer ausländischen Muttergesellschaft ermöglicht wird. Wie bereits im Fall der „Sandwichkonstellation" gemäß der Rs *Papillon* nahm der österreichische Gesetzgeber keine Anpassung des Gesetzeswortlautes des § 9 KStG vor. Nun hatte das BFG Gelegenheit, sich mit der Fragestellung zu befassen, ob das Unionsrecht eine horizontale Unternehmensgruppenbildung verlangt. Dieser Beitrag befasst sich mit den unionsrechtlichen Hintergründen der Entscheidung und setzt sich mit ihren potentiell erheblichen Folgen für das österreichische Gruppenbesteuerungsregime auseinander.[1] ecolex 2022/446

Christian Knotzer, MSc (WU), BSc, ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien).
Yasmin Lawson, LL.M. (WU), ist PwC-Forschungsprojektassistentin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien).

A. BFG zur Möglichkeit der Bildung einer horizontalen Unternehmensgruppe

Das BFG schloss sich den unionsrechtlichen Überlegungen an und gab dem Gruppenantrag zur Bildung einer horizontalen Gruppe statt.

Die rechtliche Beurteilung des Ausgangssachverhalts der hier besprochenen E des BFG[2] war im Grunde, zumindest nach nationaler Rechtslage, eindeutig: Eine Kapitalgesellschaft („M GmbH") hielt 100% bzw 99,8% der Anteile an ihren beiden Tochtergesellschaften („T 1 GmbH" und „T 2 GmbH"). Die M GmbH stellte nun einen Antrag auf Bildung einer Unternehmensgruppe – allerdings erfüllte sie selbst nicht die Voraussetzungen, die § 9 Abs 3 KStG für Gruppenträger vorsieht: Die M GmbH war in Deutschland ansässig und verfügte weder über eine Betriebsstätte noch eine eingetragene Zweigniederlassung im Inland. Aus diesem Grund beantragte die M GmbH die Errichtung einer Gruppe zwischen ihren beiden österr Töchtern, wobei die T 2 GmbH als Gruppenträgerin fungieren sollte. Ein solcher horizontaler Ergebnisausgleich ist im österr Gruppenbesteuerungsregime nicht vorgesehen. Dementsprechend wies das Finanzamt den Gruppenantrag ab.

In ihrer Beschwerde brachte die M GmbH – unter Verweis auf die Judikatur des EuGH (s sogleich) – im Wesentlichen unionsrechtliche Bedenken vor. Das BFG schloss sich den im Vorbringen geäußerten unionsrechtlichen Überlegungen an und gab dem Gruppenantrag statt. Dabei wies es antragsgemäß der T 2 GmbH die steuerlichen Gruppenträgerfunktionen zu, wobei die M GmbH, dh die ausländische Muttergesellschaft der beiden österr Tochtergesellschaften, aus denen die österr Körperschaftsteuergruppe gebildet wird, als reines *„Referenzobjekt für die Möglichkeit zur Teilnahme an der Gruppe"* fungieren soll. Die oRev wurde zugelassen und von der Finanzverwaltung bereits erhoben.

B. Unionsrechtliche Rahmenbedingungen

Ausgangpunkt des BFG-Erk, mit dem es dem Antrag zur Bildung einer horizontalen Unternehmensgruppe stattgab, ist die Frage der unionsrechtlichen Zulässigkeit einer „vertikalen"

---

[1] Die Autorin und der Autor danken Priv.-Doz. Dr. *Daniel W. Blum*, LL.M. (NYU), BSc (WU) für die wertvollen Anregungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

[2] BFG 31. 3. 2022, RV/7104573/2020; s dazu bereits *Ehgartner*, Horizontaler Ergebnisausgleich inländischer Tochtergesellschaften einer ausländischen Muttergesellschaft, SWK 2022, 612; *Lawson/Herdin-Winter/Ehgartner*, BFG Moot Court – Unternehmensgruppe mit im Ausland ansässiger Gruppenträgerin ohne inländische Zweigniederlassung, AVR 2022, 68; und zusammenfassend *Elbl*, BFG lässt horizontale Gruppe zu, LexisNexis Rechtsnews 32631 vom 3. 6. 2022.

Einschränkung des Kreises der zur Gruppenbildung berechtigten Körperschaftsteuersubjekte, dh der Einschränkung auf im Inland ansässige Gruppenträger und die mit ihnen verbundenen Gesellschaften. Unabhängig von der Frage, wie der VwGH im anhängigen Revisionsverfahren dem Unionsrecht entgegen dem Wortlaut des § 9 KStG letztlich zum Durchbruch verhelfen wird, scheint deutlich erkennbar, dass die vorliegende Rs weitreichende Konsequenzen für das österr Gruppenbesteuerungsregime mit sich bringen wird. Schließlich ist § 9 KStG von einem hierarchischen System geprägt.[3] Die finanzielle Verbindung gem § 9 Abs 4 KStG zwischen Gruppenmitgliedern und Gruppenträger ist (zentrale) Anwendungsvoraussetzung und determiniert zugleich die steuerliche Ergebniszurechnung.[4] Beim Gruppenträger *„treten die Besteuerungsfolgen der Ergebniszurechnung ein"*.[5] Ein horizontaler Ergebnisausgleich, dh zwischen Gesellschaften, die nicht vertikal in die Konzerngliederung integriert sind, ist dem System des § 9 KStG hingegen (zumindest derzeit noch) weitestgehend fremd. Eine solche rein hierarchisch/vertikal determinierte Gruppenbildung widerspricht allerdings – jedenfalls in gewissen Konstellationen – den Vorgaben der Niederlassungsfreiheit.

Bereits im Jahr 2014 entschied der EuGH in der Rs *SCA Group Holding ua*[6] betreffend Unionsrechtskonformität der niederländischen Gruppenbesteuerung zu einem ähnlich gelagerten Sachverhalt: X, eine in Deutschland ansässige Kapitalgesellschaft, hielt drei Tochtergesellschaften mit Sitz in den Niederlanden. Da sie selbst über keine Betriebsstätte in den Niederlanden verfügte und so nach niederländischem Recht nicht als Gruppenträgerin fungieren konnte, beantragte sie, die drei niederländischen Tochtergesellschaften zu einer steuerlichen Gruppe zusammenzufassen – obwohl das niederländische Recht keine Möglichkeit zur Bildung horizontaler Gruppen vorsah.[7]

Eine solche rein hierarchisch/vertikal determinierte Gruppenbildung widerspricht allerdings – jedenfalls in gewissen Konstellationen – den Vorgaben der Niederlassungsfreiheit.

Der EuGH hielt unter Verweis auf seine E in den Rs *X Holding*[8] und *Marks & Spencer*[9] fest, dass die inländischen Mutter- und Tochtergesellschaften offenstehende Möglichkeit, als steuerliche Einheit besteuert zu werden, einen Liquiditätsvorteil darstellt. Dieser würde, so das Ergebnis der folgenden (knapp gehaltenen) Ausführungen, der ausländischen Muttergesellschaft mit inländischen Tochtergesellschaften durch das niederländische Recht auf diskriminierende Art und Weise verwehrt. Während die Ergebnisse der Tochtergesellschaften einer inländischen Muttergesellschaft mittels der Zurechnung zur Muttergesellschaft konsolidiert werden könnten, käme diese Möglichkeit Tochtergesellschaften einer ausländischen Muttergesellschaft ausschließlich aufgrund des Ortes des Sitzes der Muttergesellschaft nicht zu. Es läge daher eine unzulässige Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vor. Dem Argument, dass diese Beschränkung zur Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsrechte notwendig ist, folgte der EuGH nicht. Da beantragt wurde, nur die inländischen Töchter konsolidiert zu besteuern, würde die Steuerhoheit der Niederlande nicht beschränkt.[10] Auch den vorgebrachten Rechtfertigungsgrund des Risikos der doppelten Verlustverwertung erachtete der EuGH, wohl zurecht, als nicht überzeugend. Die niederländischen Tochtergesellschaften waren sohin zu einer horizontalen Gruppe zusammenzufassen und wie der entsprechende nationale Fall zu besteuern.

Dieses Judikat erregte nicht nur in der österr Lit entsprechende Aufmerksamkeit,[11] sondern führte auch dazu, dass die Gruppenbesteuerungsregime einiger Mitgliedstaaten angepasst wurden. So novellierten etwa Frankreich, Spanien[12] und Italien[13] ihre nationalen Regelungen in Einklang mit dieser Rsp. Auch Luxemburg, das zu diesem Zeitpunkt über ein Gruppenregime verfügte, das im Wesentlichen jenem der Niederlande entsprach, sah sich durch diese E des EuGH zu einer Gesetzesänderung veranlasst. Die neue Rechtslage, die ab dem Wirtschaftsjahr 2015 anwendbar war, ermöglichte EU-Konzernen zwar eine horizontale Ergebniszurechnung, wie durch die Rs *SCA Group Holding ua* vorgegeben, schloss allerdings eine gleichzeitige vertikale Ergebniszurechnung aus. Bestehende vertikale Unternehmensgruppen waren daher zunächst aufzulösen (mit allen entsprechenden, für die Gruppengesellschaften regelmäßig nachteiligen Konsequenzen[14]) und als horizontale Gruppe neu zu begründen.

Der EuGH hatte in seiner E *B ua*[15] Gelegenheit, sich mit dieser Rechtslage zu befassen: A, eine französische Aktiengesellschaft, verfügte in diesem Zeitraum über Beteiligungen an mehreren Tochtergesellschaften in Luxemburg. Eine dieser Tochtergesellschaften, B, hielt selbst Anteile an mehreren Enkelgesellschaften und war auch Gruppenträgerin der luxemburgischen Unternehmensgruppe, bestehend aus ihr selbst und diversen (Ur-)Enkelgesellschaften. Nach Ergehen der E des EuGH in der Rs *SCA Group Holding ua* beantragten B und ihre ausschließlich über A gehaltenen Schwestergesellschaften C und D die Aufnahme der beiden Schwestergesellschaften in die bestehende Unternehmensgruppe. Die luxemburgische Finanzverwaltung lehnte diesen Antrag ab: Die bestehende Gruppe müsse, entsprechend der nationalen Rechtslage, auf-

---

3) *Oberascher/Staringer,* Gruppenträger und Gruppenmitglied, in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007) 32.

4) *Wiesner/Kirchmayr/Mayr,* Gruppenbesteuerung² K233.

5) *Hohenwarter-Mayr,* EuGH: Weitere Liberalisierung nationaler Gruppenbesteuerungssysteme. Teil 1: Die Rs SCA Group Holding et al und Felixstowe, RdW 2015, 201 (207).

6) EuGH 12. 6. 2014, C-39/13, C-40/13 und C-41/13, *SCA Group Holding ua,* ECLI:EU:C:2014:1758.

7) EuGH 12. 6. 2014, C-39/13, C-40/13 und C-41/13, *SCA Group Holding ua,* Rn 13.

8) EuGH 25. 2. 2010, C-337/08, *X Holding,* ECLI:EU:C:2010:89, Rn 18.

9) EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer,* ECLI:EU:C:2005:763, Rn 32.

10) So explizit die Schlussanträge von GA *Kokott* in der Rs *SCA Group Holding* (C-39/13) Rn 82.

11) ZB *Hohenwarter-Mayr,* RdW 2015, 201; *dies,* EuGH: Weitere Liberalisierung nationaler Gruppenbesteuerungsregime (Teil 2), RdW 2015, 333; *Pinetz/Spies,* Ergebniskonsolidierung inländischer Schwestergesellschaften im Rahmen des § 9 KStG (Teil 1), GES 2014, 470; *dies,* Ergebniskonsolidierung inländischer Schwestergesellschaften im Rahmen des § 9 KStG (Teil 2), GES 2014, 510; *Tratlehner,* Konsequenzen aktueller EuGH-Rechtsprechung für die österreichische Gruppenbesteuerung, SWI 2014, 559; *Schimmer,* Rs SCA Group Holding BV: Mögliche Auswirkungen des EuGH-Urteils auf die österreichische Unternehmensgruppe nach § 9 KStG, ÖStZ 2014, 458.

12) *Walter,* Neue Gestaltungen für Organschaften ausländischer Gesellschafter, PIStB 2015, 153 (155).

13) *Serbini,* Italy – Italy innovates tax consolidation regime in line with ECJ case law developments, ET 2017, No. 4.

14) Innerhalb der Mindestdauer eine individuelle Steuerberichtigung, sonst zB Nachversteuerung.

15) EuGH 14. 5. 2020, C-749/18, *B ua,* ECLI:EU:C:2020:370.

gelöst und eine neue Gruppe mit den Schwestergesellschaften gebildet werde. Der luxemburgische Verwaltungsgerichtshof legte schließlich diesen Sachverhalt und die Frage nach der Unionsrechtskonformität der neuen luxemburgischen Rechtslage dem EuGH als Rs *B ua* zur Vorabentscheidung vor.

In seiner E wiederholte das Gericht zunächst seine Erkenntnisse aus der E in der Rs *SCA Group Holding ua,* nach der das Erfordernis eines im Inland ansässigen oder eine Betriebsstätte betreibenden Gruppenträgers für die Konsolidierung der Einkünfte der Tochtergesellschaften gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt.[16] Auch die novellierte luxemburgische Rechtslage entsprach allerdings nach Ansicht des EuGH nicht der Niederlassungsfreiheit: In eine vertikale, rein nationale Unternehmensgruppe kann jederzeit eine weitere Tochtergesellschaft aufgenommen werden, ohne dass das Bestehen der Gruppe an sich davon berührt wäre. Soll allerdings eine Schwestergesellschaft mit einer ausländischen Muttergesellschaft aufgenommen werden, ist die Gruppe aufzulösen, womit uU eine individuelle Steuerberichtigung (und damit regelmäßig eine höhere Steuerbelastung) verbunden ist. Die luxemburgische Regierung brachte vor, dass diese Auflösung notwendig sei, da nach nationalem Recht keine Gesellschaft Mitglied zweier Gruppen sein könne. Allerdings, so der EuGH, sei es unzulässig davon auszugehen, dass vertikale und horizontale Gruppen einander ausschließen. In einem rein nationalen Sachverhalt könnten die Ergebnisse von Tochter- und Enkelgesellschaften konsolidiert werden, dasselbe müsse gelten, wenn diese Tochtergesellschaften über eine ausländische Muttergesellschaft gehalten werden.[17]

C. Das österreichische Gruppenbesteuerungsregime vor dem Hintergrund der Rs *SCA Group Holding ua* und *B ua*

Die österr Gruppenbesteuerung folgt einem hierarchischen System, in dem die Einkünfte der Gruppenmitglieder stufenweise nach oben dem Gruppenträger zugerechnet werden. Welche Gesellschaften für Zwecke des österr Gruppenbesteuerungsregimes als Gruppenträger infrage kommen, wird durch § 9 Abs 3 KStG geregelt. Auch beschränkt steuerpflichtige Gesellschaften können grds als Gruppenträger fungieren, allerdings (ua) nur dann, wenn sie mit einer österr Zweigniederlassung im Firmenbuch eingetragen und die Beteiligungen an den Gruppenmitgliedern der Zweigniederlassung zuzurechnen sind (TS 4).[18] Das Erfordernis der Zweigniederlassung dient dabei augenscheinlich der Sicherstellung der Besteuerungshoheit Österreichs an den Ergebnissen, die (letztlich) dem Gruppenträger von den Gruppenmitgliedern zugerechnet werden.[19] Vor dem Hintergrund dieser Zielsetzung wäre es zwar wohl sachnäher, auf das Bestehen einer steuerlichen Betriebsstätte abzustellen;[20] die unionsrechtlichen Bedenken an dieser Voraussetzung wären dadurch aber freilich nicht ausgeräumt (die von den niederländischen und luxemburgischen Regimes verlangte Betriebsstätte verstieß ja ebenfalls gegen Unionsrecht). Letztlich ist – wie oben dargestellt – das Erfordernis eines inländischen Anknüpfungspunkts in Form einer inländischen Zweigniederlassung (oder Betriebsstätte) vor dem Hintergrund der dargestellten EuGH-Rsp zur Niederlassungsfreiheit nach ganz hA[21] nicht haltbar. Der EuGH legt in seiner Judikatur klar dar, welche Ansprüche die Niederlassungsfreiheit an nationale Gruppenbesteuerungsregime stellt: Es muss zulässig sein, dass die Ergebnisse inländischer Tochtergesellschaften einer EU-Muttergesellschaft konsolidiert werden. Dieser horizontale Ergebnisausgleich darf einen gleichzeitigen vertikalen Ergebnisausgleich nicht ausschließen. Die naheliegendste Lösung, um dem Unionsrecht zum Durchbruch zu verhelfen, wäre nun, das Erfordernis einer inländischen Zweigniederlassung auszublenden und demnach beschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften – bei Erfüllen der sonstigen Voraussetzungen – den Gruppenträgerstatus zu ermöglichen. Die offenkundigen DBA-rechtlichen Konsequenzen und der damit wohl regelmäßig einhergehende Verlust des österr Besteuerungsrechts an den Ergebnissen der inländischen Gruppenmitglieder[22] veranlassten das BFG jedoch dazu, einen anderen Weg einzuschlagen (s näher Kap. D.).

Es muss zulässig sein, dass die Ergebnisse inländischer Tochtergesellschaften einer EU-Muttergesellschaft konsolidiert werden, so der EuGH.

Wenn nationales Recht dem Unionsrecht widerspricht, sind innerstaatliche Organe dazu verpflichtet, dieses so zu *„ändern, dass sie den Anforderungen des Unionsrechts entsprechen“.*[23] Was das im Einzelfall bedeutet, war bereits infolge der Rs *Papillon*[24] Thema der österr Lit. Die hA ging damals davon aus, dass die Bestimmungen des § 9 Abs 2 und Abs 4 KStG unionsrechtskonform ausgelegt werden können, ohne dass es eines Eingriffs des Gesetzgebers bedurfte.[25] Allerdings hätten österr Organe auch ohne diese Möglichkeit einer unionsrechtskonformen Interpretation eine unionsrechtskonforme Rechtslage herstellen müssen, indem die nationale Norm unangewendet bleibt. An Stelle der unionsrechtswidrigen nationalen Norm tritt in diesen Fällen das Unionsrecht (Anwendungsvorrang).[26] Existiert eine unionsrechtliche Regelung, die direkt anwendbar ist, dh eine Lösung für den konkreten Fall vorgibt, so tritt diese an Stelle der nationalen Norm.[27] Die Grundfreiheiten beinhalten aller-

---

16) Ebd Rn 20 ff.
17) Ebd Rz 39 ff.
18) Der Begriff der Zweigniederlassung ist dabei nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zu prüfen (s *Schimmer,* Rs SCA Group Holding BV: Mögliche Auswirkungen des EuGH-Urteils auf die österreichische Unternehmensgruppe nach § 9 KStG, ÖStZ 2014, 458 (462); KStR 2013, Rz 1023). Nach Ansicht der Finanzverwaltung soll auch eine inländische Personengesellschaft das Erfordernis einer Zweigniederlassung erfüllen können (siehe KStR 2013 Rz 1024).
19) *Lawson/Herdin-Winter/Ehgartner,* AVR 2022, 68 (69); *Oberascher/Staringer* in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* 40; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr,* Gruppenbesteuerung[2] K112.
20) *Staringer,* Gutachten Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT Band IV/1 (2012) 136; *Knotzer/Pinetz* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer* (Hrsg), KStG[3] § 9 Rz 47.
21) *Pinetz/Spies,* GES 2014, 470 (473); *Jann/Rittsteuer/Schneider* in *Kofler* (Hrsg), UmgrStG[10] (2021) § 9 KStG Rz 5; *Wassermeyer,* Gemeinschaftsrechtliche und abkommensrechtliche Anforderungen an eine Gruppenbesteuerung, SWI 2005, 521 (527).
22) Vgl zB *Kühbacher,* EuGH zur Ergebniskonsolidierung bei inländischen Schwestergesellschaften, SWI 2020, 479 (481).
23) EuGH 10. 3. 2022, C-177/20, *Grossmania,* ECLI:EU:C:2022:175, Rn 36.
24) EuGH 27. 11. 2008, C-418/07, *Papillon,* ECLI:EU:C:2008:659.
25) Vgl zB *Mamut/Schilcher,* Auswirkungen des EuGH-Urteils Papillon auf die österreichische Gruppenbesteuerung, taxlex 2009, 13 (17).
26) EuGH 9. 3. 1978, C-106/77, *Simmenthal II,* ECLI:EU:C:1978:49, Rn 21.
27) *Raab,* Die Wirkung des Unionsrechts im innerstaatlichen Recht. Auflösung von Kollisionsfällen zwischen Unionsrecht und innerstaatlichem Recht, SPRW 2011, 1 (14 ff).

dings keine eindeutige Handlungsanweisung[28] – so wären etwa für den vorliegenden Fall prinzipiell mehrere unionsrechtskonforme Lösungen denkbar (zB gänzliche Aufhebung der Gruppenbesteuerung, Zurechnung zum ausländischen Gruppenträger oder die Einführung von horizontalen Gruppen). Dementsprechend ist der Gesetzgeber dazu verpflichtet, die Gesetzeslage zu bereinigen und diesen Gestaltungsspielraum auszufüllen.[29] Allerdings sind innerstaatliche Organe sogar dann dazu verpflichtet, die unionsrechtswidrige Rechtslage zu beseitigen, wenn der Gesetzgeber dieser Pflicht nicht nachkommt. Der BFH[30] und später auch der VwGH[31] greifen in diesen Fällen auf die Figur der *„norm"*- oder *„geltungserhaltenden Reduktion"* zurück. Die verdrängte nationale Norm ist durch jene Lösung zu ersetzen, die *„geringeren Eingriff in nationales Recht darstellt"*.[32] Die Wertungen des nationalen Gesetzgebers sollen in dem geringstmöglichen Umfang verdrängt werden, der zu einem unionsrechtskonformen Ergebnis führt (etwa statt der Bruttobesteuerung grenzüberschreitender Einkünfte die Berücksichtigung von Aufwendungen wie bei nationalen Einkünften). Begründet wird diese Umsetzung des Anwendungsvorrangs unter Verweis auf die Judikatur des VfGH primär damit, dass es Gerichten geboten ist, sich zurückzuhalten, *„wenn es um die Ausschaltung eines nationalen Gesetzes und damit der rechtspolitischen Entscheidung des nationalen Gesetzgebers geht"*.[33] Tatsächlich steht jedoch gerade die Judikatur des VfGH mit diesem Ergebnis im Widerspruch: Um nicht selbst rechtspolitische Abwägungen zu treffen und den Gesetzgeber zum Handeln zu zwingen, greift dieser teilweise sogar besonders stark in die bestehende Rechtslage ein.[34] Auch die dieser Figur zugrundeliegende Annahme, dass es für das Gericht eindeutig ist, welche der unionsrechtskonformen Lösungsmöglichkeiten am ehesten mit den Wertungsentscheidungen des Gesetzgebers in Einklang steht – denn sonst wäre diese Rechtsfigur ja nicht „zurückhaltender" –, ist fraglich. So kam etwa der VwGH in seiner E zu Portfoliodividenden zu dem Schluss, dass die zu wählende unionsrechtskonforme Lösung in der Anwendung der Anrechnungsmethode bestand[35] – der Gesetzgeber entschied sich jedoch mit dem BBG 2009 für die (bedingte) Befreiungsmethode.[36] Wenn auch die geltungserhaltende Reduktion von dem Bestreben geleitet wird, als Gericht möglichst nicht als Gesetzgeber zu agieren und sich nicht von rechtspolitischen Erwägungen leiten zu lassen, so ist dennoch auch die Entscheidung für jene Lösungsvariante, die der Gesetzgeber mutmaßlich gewählt hätte, eine „quasi-gesetzgeberische". Da diese Wahl keinen klaren Prinzipien folgt (denn der methodische Inhalt der geltungserhaltenden Reduktion scheint auch den anwendenden Gerichten nicht immer klar zu sein[37]), ist für den Rechtsunterworfenen nur bedingt vorhersehbar, wie das innerstaatliche Organ entscheiden wird. Dazu kommt auch, dass das BFG keine Rechtssicherheit schaffen kann, da seine Entscheidungen keine präjudizielle Wirkung entfalten. Aus Rechtssicherheitserwägungen wäre die Zulässigkeit der geltungserhaltenden Reduktion daher zu hinterfragen.[38] *Rust* kritisiert die geltungserhaltende Reduktion in Umsetzung des Anwendungsvorrangs bei Steuergesetzen zudem damit, dass der Gesetzeber keinen Anreiz zur Bereinigung der Rechtslage hat, wenn Gerichte und Verwaltungsbehörden stets die „fiskalfreundlichste" Variante heranziehen.[39]

Wie in der Lit wiederholt dargelegt[40] könnte daher uU jener Lösung den Vorzug zu geben sein, nach der die unionsrechtswidrige Norm für nicht anwendbar erklärt wird und die entstehende Lücke über Analogie[41] gefüllt wird. Im vorliegenden Fall würde so das Regime das § 9 KStG zur Anwendung kommen, die Ergebnisse der inländischen Töchter wären der ausländischen Mutter zuzurechnen. Dass diese Lösung mit einschneidenden fiskalischen Konsequenzen einhergehen würde, weil Österreich dann wohl kein Besteuerungsrecht mehr an den Einkünften der beiden inländischen Töchter hätte,[42] ist zumindest aus unionsrechtlicher Perspektive zunächst unbedenklich – wobei allerdings eine solche Lösung wohl doch den Anwendungsbereich des Rechtfertigungsgrundes der Wahrung der ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsrechte eröffnen würde.

D. Implikationen und Gestaltungsüberlegungen

Das folgende Kapitel beschäftigt sich zunächst mit den Implikationen der unionrechtlichen Bedenken und der vom BFG eingeschlagenen Lösung (horizontale Gruppe). Nachfolgend soll auch – basierend auf der Annahme, dass das BFG-Erk das unionsrechtrechtlich geforderte Ergebnis herzustellen vermag – ein etwaiger Gestaltungsspielraum bei der Wahl des „Schwester"-Gruppenträgers ausgelotet werden.

Die Lösung des BFG sieht eine horizontale Ergebniszurechnung zwischen den inländischen Schwestergesellschaften vor. Die Funktion der ausländischen Muttergesellschaft wird auf die eines *„bloßen Referenzobjekts für die Möglichkeit an der Teilnahme an der Gruppe"* beschränkt. Die *„steuerliche Funktion des Gruppenträgers"* soll eine der Schwestergesellschaften (nach freier Wahl der Gruppengesellschaften) übernehmen.[43] Es ist unschwer zu erkennen, dass diese Lösung eine gewisse Abkehr vom „hierarchischen" System des § 9 KStG zur Folge hätte: Es kommt zu einer Trennung der Eingliederungsvoraussetzungen

---

[28] *Lang,* Der Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten auf dem Gebiet des Steuerrechts, in *Tipke/Seer/Hey/Englisch* (Hrsg), Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag, 1003 (1007).
[29] Vgl *Lang* in FS Joachim Lang 1004.
[30] Zuletzt BFH 24. 7. 2018, I R 24/16.
[31] VwGH 17. 4. 2008, 2008/15/0064.
[32] *Zorn,* Ausländische Portfoliodividenden und § 10 KStG, RdW 2009, 171 (171).
[33] *Zorn,* RdW 2009, 171 (173).
[34] *Massoner/Stürzlinger,* Anrechnungsmethode als geringster und gemeinschaftsrechtskonformer Eingriff in die Besteuerung von Portfoliodividenden? SWI 2008, 400 (401).
[35] VwGH 17. 4. 2008, 2008/15/0064.
[36] Budgetbegleitgesetz 2009 (BBG 2009) BGBl I 2009/52.
[37] So begründet der BFH in seiner E vom 22. 7. 2008, VIII R 101/02 mit der geltungserhaltenden Reduktion den geringstmöglichen Eingriff in den *Gesetzestext* (indem nur das Wort „inländisch" entfernt wird) – dieses Verständnis zeigt sich auch in der E des BFG, wonach es zunächst die naheliegendste Lösung wäre, § 9 Abs 3 KStG „geltungserhaltend zu reduzieren", indem das Kriterium der eingetragenen Zweigniederlassung entfernt und die (restliche) Norm unverändert bleibt. Offenkundig ist das Ergebnis einer solchen „geltungserhaltenden Reduktion", die den Wortlaut so wenig wie möglich einschränken möchte, ein ganz anderes als jenes, das den Eingriff in das nationale Besteuerungsrecht so wenig wie möglich einschränkt (vgl *Lang* in FS Joachim Lang 1013 f).
[38] So auch *Lang* in FS Joachim Lang 1021.
[39] *Rust,* Rechtsfolgen EG-rechtswidriger Normen, IStR 2009, 382 (383 f).
[40] *Raab,* SPRW 2011, 1 (19 ff); *Lang* in FS Joachim Lang 1021.
[41] Dazu, dass eine Analogie zur Herstellung einer unionsrechtskonformen Rechtslage wohl zulässig ist, s *Zorn,* Analogie im nationalen Recht mittels Unionsrecht, RdW 2021, 601.
[42] *Pinetz/Spies,* GES 2014, 510 (512 ff).
[43] Siehe bereits *Tratlehner,* SWI 2014, 559 (565) für einen gleichlautenden Vorschlag.

von den Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung, was – bis zu einem gewissen Grad – einen Paradigmenwechsel darstellen[44] und für einen Systembruch sorgen dürfte. Aufgrund der dargestellten unionsrechtlichen Anforderungen an Gruppenbesteuerungsregime ist dieser Systembruch allerdings geboten. Dennoch scheint auch die Lösung des horizontalen Ergebnisausgleichs bei Schwestergesellschaften mit gemeinsamer, nicht-ansässiger (Groß-)Muttergesellschaft mit dem Grundgedanken des § 9 KStG durchaus nicht gänzlich unvereinbar: Schließlich ist es eher technischer Natur, bei wem die Ergebnisse der Gruppengesellschaften gebündelt werden, und damit auch zweitrangig, welche Gesellschaft als Gruppenträger fungiert.[45] Die Eingliederungsvoraussetzungen des § 9 Abs 1 iVm Abs 4 KStG sehen zwar eine hierarchische Struktur für die Unternehmensgruppe vor, an dessen Spitze schließlich der Gruppenträger steht. Ob tatsächlich Einfluss ausgeübt wird, ist aber ebenso irrelevant wie eine etwaige wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung.[46] Zwischen dem Gruppenträger und den Gruppenmitgliedern ist also – sofern eine finanzielle Verbindung gem § 9 Abs 4 KStG und damit zumindest die rechtliche Möglichkeit der Einflussnahme gegeben ist – keine intensive Nahebeziehung gefordert,[47] was auch dem Ziel des § 9 KStG, einen möglichst breiten und einfachen Zugang zur Gruppe zu ermöglichen,[48] entspricht.

Das BFG-Erk stellt sowohl Steuerpflichtige als auch die Finanzverwaltung vor weitreichende Herausforderungen.[49] Zunächst ist zu konstatieren, dass es – folgt man der Lösung des BFG – nun neben der *„Papillon-Gesellschaft“*[50] zwei weitere neue Wesen in der österreichischen Gruppenbesteuerung gibt, die im Wortlaut des § 9 KStG keine Deckung finden: Zum einen die ausländische Muttergesellschaft als *„Referenzobjekt“* und zum anderen die Schwestergesellschaft, die die *„steuerliche Funktion des Gruppenträgers“* übernimmt.

Das BFG-Erk stellt sowohl Steuerpflichtige als auch die Finanzverwaltung vor weitreichende Herausforderungen.

Die nicht-ansässige Muttergesellschaft soll demnach lediglich als *„Referenzobjekt“* zur Bildung einer horizontalen Gruppe dienen. Alle Gesellschaften, bei denen eine (mittelbare oder unmittelbare) finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 KStG zu dem „Referenzobjekt“ besteht, sollten in die Gruppen aufgenommen werden können. Nach der uE zutreffenden Sicht von *Kühbacher* sollten daher alle Gesellschaften an dem horizontalen Ergebnisausgleich teilnehmen können, die bei einer (in diesem Fall „fiktiven“) inländischen Muttergesellschaft Gruppenmitglied sein könnten.[51] Dabei dürfte es vor dem Hintergrund der Rs *SCA Group Holding* irrelevant sein, ob das *„Referenzobjekt“* an den inländischen Schwestergesellschaften unmittelbar oder bloß mittelbar beteiligt ist.[52] Alle weiteren Funktionen des eigentlichen Gruppenträgers (insb Ergebnispooling) nimmt das *„Referenzobjekt“* nicht ein.[53] Die Eigenschaft als Gruppenträger soll eine (frei wählbare) inländische Schwestergesellschaft übernehmen. Offenbar aus Praktikabilitätsgründen zieht das BFG diese freie Wahlmöglichkeit einem Lösungsvorschlag aus der Literatur vor, der sich an die grenzüberschreitende Organschaft iSd § 2 Abs 2 Z 2 UStG anlehnen und dem *„wirtschaftlich bedeutendsten“* Gruppenmitglied die Funktion des Gruppenträgers zukommen lassen würde.[54]

Der ausgewählten Schwestergesellschaft werden daher die Ergebnisse der anderen Gruppenmitglieder zugerechnet. Über die Frage, nach welchen Vorschriften das Ergebnis des *„Schwester-Gruppenträgers“* zu ermitteln ist, schweigt das BFG-Erk jedoch. Dies ist vor allem vor dem Hintergrund der Verrechenbarkeit von Vor- und Außergruppenverlusten (§ 9 Abs 6 Z 4 KStG) relevant (s sogleich). Aus systematischen Gründen wäre es logisch, wenn das Ergebnis des *„Schwester-Gruppenträgers“* nach Maßgabe der Regelung für den Gruppenträger (§ 9 Abs 6 Z 2 Satz 2 KStG) ermittelt wird. Das Gruppeneinkommen ergibt sich dann aus den zuzurechnenden Ergebnissen der Gruppenmitglieder (ermittelt nach § 9 Abs 6 Z 1 KStG) und dem eigenen Ergebnis (ermittelt nach § 9 Abs 6 Z 2 Satz 2 KStG) und ist dem *„Schwester-Gruppenträger“* zuzurechnen (s § 24a Abs 3 KStG).

Vor dem Hintergrund dieser freien Wahlmöglichkeit ergibt sich naturgemäß ein gewisser Gestaltungsspielraum, der – folgt man der Lösung des BFG – im Einzelfall mitbedacht werden sollte. Zunächst werden Vor- und Außergruppenverluste (§ 9 Abs 6 Z 4 KStG) auf Ebene der Gruppenmitglieder von der Zurechnung ausgeschlossen, dh nicht zum Gruppenträger geschleust. Demgegenüber kann der Gruppenträger seine eigenen Vor- und Außergruppenverluste mit den zugerechneten Gewinnen der Gruppenmitglieder verrechnen.[55] Es sollte daher jene Schwestergesellschaft zum Gruppenträger erkoren werden, die über die höchsten Vor- und Außergruppenverluste verfügt. Dies ist zwar als (reines) Gestaltungspotential zur Verminderung der Gruppen-Steuerlast zu werten und folgt nicht betriebswirtschaftlichen Überlegungen, wird jedoch vom System des § 9 KStG generell akzeptiert.[56] Sodann könnten

---

44) Vgl *Tratlehner,* SWI 2014, 559 (565); siehe auch *Hohenwarter,* Verlustverwertung im Konzern (2010) 653.

45) Siehe dazu auch *Obermair/Stefaner,* Die finanzielle Verbindung als Voraussetzung der Gruppenbesteuerung, in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007) 59; *Jettmar/Stieglitz,* Die Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung, in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007) 127 oder *Demschner/Stefaner,* Gruppenbesteuerung: Sandwichgruppen möglich? SWI 2009, 9 (17); vgl idS auch die Schlussanträge von GA *Kokott* in der Rs *SCA Group Holding* (C-39/13) zum niederländischen Regime der „steuerlichen Einheit“, Rn 77. Siehe sogleich zu den wenigen Ausnahmen, die sich aus den unterschiedlichen Vorschriften zur Ergebnisermittlung bei Gruppenträgern und Gruppenmitgliedern ergeben.

46) *Obermair/Stefaner* in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* 56.

47) *Stefaner/Weninger,* Die Gruppenbesteuerung im österreichischen Konzernsteuerrecht, ecolex 2004, 508 (513).

48) Siehe ErläutRV 451 BlgNR 22. GP 6.

49) *Lawson/Herdin-Winter/Ehgartner,* AVR 2022, 71.

50) Siehe dazu KStR 2013 Rz 1014 und weiterführend *Ebner* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock,* KSt [34. EL] § 9 Rz 138 oder *Spies/Ullmann,* SWI-Jahrestagung: Sandwichstrukturen in der Gruppenbesteuerung, SWI 2018, 372.

51) *Kühbacher,* SWI 2020, 479 (484f). Auch das BFG orientiert sich in dem gegenständlichen Erk stark an den Ausführungen *Kühbachers* aus 2020.

52) EuGH 12. 6. 2014, C-39/13, C-40/13 und C-41/13, *SCA Group Holding ua,* Rn 49. Siehe dazu auch *Haunold/Tumpel/Widhalm,* News aus der EU, SWI 2014, 386 (391).

53) Siehe dazu auch *Kühbacher,* SWI 2020, 479 (485).

54) Siehe *Tumpel/Aigner* in *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel,* Gruppenbesteuerung § 9 Abs 6 Rz 20; *Hohenwarter,* Verlustverwertung, 654; *Hohenwarter-Mayr,* EuGH: Weitere Liberalisierung nationaler Gruppenbesteuerungssysteme. Teil 2: Auswirkungen auf die österreichische Gruppenbesteuerung, RdW 2015, 266 (274). Nach den UStR soll die wirtschaftliche Bedeutsamkeit – sofern keine anderen Kriterien zutreffender sind – nach der Höhe des Umsatzes bestimmt werden (s UStR 2000 Rz 243).

55) Siehe dazu *Knotzer/Pinetz* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer,* KStG³ § 9 Rz 219 oder *Hohenwarter,* Verlustverwertung 242ff.

56) Und bei der Wahl des Gruppenträgers (bei vertikalen Gruppen) auch oftmals mitbedacht, s dazu *Rechbauer/Rünger,* Die Rolle der Gruppenbesteuerung gem § 9 KStG in der österreichischen Steuerberatung (Teil 2),

auch unterschiedliche Bilanzstichtage bei den Gruppengesellschaften eine Rolle spielen. Das Ergebnis des Gruppenmitglieds ist nämlich in jenem Wirtschaftsjahr des Gruppenträgers zu berücksichtigen, in dem das Wirtschaftsjahr des Gruppenmitglieds endet. Bei der Zurechnung von Gewinnen kann dies zu einer verzögerten Besteuerung führen. Werden hingegen Verluste zugerechnet, können diese erst zeitlich nachgelagert verrechnet werden.[57] Ist die gesamte Tätigkeit einer der Schwestergesellschaften als Liebhaberei einzustufen, könnte auch diese als Gruppenträger designiert werden, da nach Rsp des VwGH eine Teilnahme als Gruppenmitglied nicht möglich ist.[58] Zwar können auch im Rahmen der Gruppenbesteuerung keine Liebhaberei-Einkünfte verrechnet werden, jedoch könnte (bei entsprechenden Bilanzstichtagen) ein Liquiditätsvorteil erreicht werden. Gegenüber diesen Gestaltungsüberlegungen überwiegen freilich die offenen Fragen, die – bis zu einer Lösung durch den Gesetzgeber – für Rechtsunsicherheit sorgen dürften.

Schließlich stellt sich noch die Frage nach dem Verhältnis zwischen der hierarchisch aufgebauten vertikalen Unternehmensgruppe gem § 9 KStG und der Möglichkeit, eine horizontale Gruppe zu bilden. Aus dem Urteil des EuGH in der Rs *B ua*[59] (s oben) ergibt sich, dass ein Nebeneinander der beiden Regime möglich sein muss.[60] Somit muss es zulässig sein, auch (in- und ausländische) Tochtergesellschaften der gebietsansässigen Schwestergesellschaften – bei Vorliegen einer finanziellen Verbindung iSd § 9 Abs 4 KStG – in eine horizontale Unternehmensgruppe aufzunehmen. Gleichzeitig sollte auch eine Aufnahme von Schwestergesellschaften in eine bestehende vertikale Unternehmensgruppe ermöglicht werden, soweit die (unmittelbare oder mittelbare) finanzielle Verbindung gem § 9 Abs 4 KStG zu einem qualifizierten *„Referenzobjekt“* im EU-Ausland gegeben ist. In letzterer Sachverhaltsgestaltung bliebe dann jedoch wohl kein Raum für ein Wahlrecht, eine der neu hinzutretenden Schwestergesellschaften zum Gruppenträger zu ernennen. So ist ein Wechsel einer bereits bestehenden Gruppenträgereigenschaft grds nur in wenigen Ausnahmefällen[61] zulässig.[62] Demnach nehmen die später in eine (bis dahin rein) vertikale Unternehmensgruppe eintretenden Schwestergesellschaften an der Ergebniszurechnung teil, können jedoch nicht die Funktion des Gruppenträgers übernehmen. Im Übrigen ist eine doppelte Gruppenzugehörigkeit – sowohl zu einer vertikalen als auch zu einer davon verschiedenen horizontalen Gruppe – wohl nicht möglich. So hat der VwGH bereits entschieden, dass ein Gruppenträger nicht gleichzeitig Gruppenmitglied einer anderen Gruppe sein kann, da sich so *„Gruppen von Gruppen“* bilden könnten.[63] Auch kann ein Gruppenträger – nach Ansicht von Teilen der Lit[64] und der Finanzverwaltung[65] – nicht gleichzeitig auch Gruppenträger einer weiteren österreichischen Unternehmensgruppe sein.

Schlussstrich

Das BFG-Erk lässt einen Ergebnisausgleich zwischen Schwestergesellschaften mit gemeinsamer beschränkt steuerpflichtiger Muttergesellschaft ohne Zweigniederlassung im Inland zu. Vom Wortlaut des § 9 KStG ist dies derzeit nicht gedeckt, womit das österr Gruppenbesteuerungsregime den – insb in den Rs *SCA Group Holding* und *B ua* artikulierten – unionsrechtlichen Anforderungen nicht entspricht. Trotz mehrmaligen Urgierens nach einem Tätigwerden des Gesetzgebers in der Lit[66] ist es rund um § 9 KStG in den letzten Jahren bemerkenswert ruhig. Nach der ordentlichen Amtsrevision darf die Entscheidung des VwGH jedenfalls bereits mit Spannung erwartet werden. Es bleibt abzuwarten, ob der Gesetzgeber in weiterer Folge § 9 KStG (sowie die Sondervorschriften für Unternehmensgruppen in § 24a KStG) reformiert und den Gesetzeswortlaut in Einklang mit dem Unionsrecht bringt. Der Rechtssicherheit – sowohl für die Steuerpflichtigen als auch die Finanzverwaltung – wäre dies jedenfalls zuträglich und einer Anpassung der KStR (wie dies in Reaktion auf die Rs *Papillon* geschah) vorzuziehen. Bis dahin können sich die Steuerpflichtigen aber jedenfalls auf den Anwendungsvorrang des Unionsrechts berufen.

ÖStZ 2020, 509 (510). Siehe grundlegend auch *Staringer*, Der Einfluss der Gruppenbesteuerung auf die Unternehmensorganisation, ÖStZ 2005, 495 (499 f). Kritisch zur fehlenden Kanalisierung der Vor- und Außergruppenverluste auf Ebene des Gruppenträgers *Hohenwarter*, Verlustverwertung 244 f.

57) Siehe dazu *Knotzer/Pinetz* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, KStG³ § 9 Rz 199 oder *Lachmayer* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KSt [34. EL], § 9 Rz 66. Es sei an dieser Stelle jedoch erwähnt, dass nach Ansicht der Finanzverwaltung eine Änderung der Bilanzstichtage bei Gründung einer Unternehmensgruppe nur dann zulässig sein soll, wenn im Zuge der Umstellung die Bilanzstichtage vereinheitlicht werden (s KStR 2013 Rz 1004).

58) Die Liebhaberei-Richtlinien lassen eine Liebhaberei-Körperschaft als Gruppenträger explizit zu (s LRL 2012 Rz 142). Vor dem Hintergrund der VwGH-Rsp zur Eignung einer Liebhaberei-Körperschaft als Gruppenmitglied (s VwGH 20. 12. 2016, Ro 2014/15/0045) ist diese Ansicht allerdings sehr fraglich (*Knotzer/Pinetz* in *Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, KStG³ § 9 Rz 57 mwN).

59) EuGH 14. 5. 2020, C-749/18, *B ua*, Rz 20 ff.

60) Siehe *Kühbacher*, SWI 2020, 479 (485) oder *Haunold/Tumpel/Widhalm*, SWI 2014, 386 (391).

61) So soll zB nach Ansicht der Finanzverwaltung bei einer Down-stream-Verschmelzung des Gruppenträgers auf ein inländisches Gruppenmitglied die übernehmende Körperschaft die Gruppenträgerfunktion übernehmen können (s UmgrStR 2002 Rz 353 i).

62) Siehe bereits *Zöchling*, Gruppenbesteuerung und Auslandsverluste: Achtung Steuerfallen! SWK 2004, 952 (954 f) und so auch *Ebner* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KSt [34. EL] § 9 Rz 452 und 486 oder *Hohenwarter/Staringer*, Umgründungen und Gruppenbesteuerung, in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007) 400 ff.

63) VwGH 26. 7. 2017, Ro 2016/13/0007 Rz 16.

64) *Oberascher/Staringer* in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* 33; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung² K139.

65) KStR 2013 Rz 1031.

66) Siehe statt vieler nur *Lang* und *Turcan* bei *Spies/Ullmann*, SWI 2018, 372 (374).