

taxlex

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht
für die betriebliche Praxis

ZEITSCHRIFT FÜR
STEUER UND BERATUNG
JÄNNER 2009

01

1 – 36

Top Thema

Auswirkungen des EuGH-Urteils *Papillon* auf die österreichische Gruppenbesteuerung

Steueralltag
Schuldzinsen als nachträgliche Betriebsausgaben

Bewertung & Accounting
Bilanzierung von Rückdeckungsversicherungen
nach UGB

Mergers & Acquisitions
Beteiligungsertrag oder Liquidationsgewinn?

Arbeitsrecht für die betriebliche Praxis
Subüberlassung von Arbeitskräften

Infocenter WKO
Arbeitsrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten
in Krisenzeiten

Schriftleitung:

Markus Achatz
Sabine Kirchmayr

Redaktion:

Dietmar Aigner
Gernot Aigner
Nikolaus Arnold
Heribert Bach
Andreas Damböck
Tina Ehrke-Rabel
Johann Fischerlehner
Friedrich Fraberger
Klaus Hirschler
Sabine Kanduth-Kristen
Georg Köfler
Roman Leitner
Andreas Sauer
Niklas Schmidt
Friedrich Schrenk
Kurt Schweighart
Stefan Steiger
Gerhard Steiner
Johannes Stipsits
Gerald Toifl



Helwig Aubauer
Thomas Neumann
Günter Steinlechner

MANZ

Auswirkungen des EuGH-Urteils *Papillon* auf die österreichische Gruppenbesteuerung

Mit der Entscheidung des EuGH in der Rs *Papillon*¹⁾ liegt ein weiteres Urteil zur Konzernbesteuerung in Europa vor. Allerdings geht es in der Rs *Papillon* nicht wie in den zuvor entschiedenen Fällen um die grenzüberschreitende Verwertung von Verlusten und Gewinnen im Konzern,²⁾ sondern um die Frage, ob die Einbeziehung einer inländischen Enkelgesellschaft in eine steuerliche Unternehmensgruppe versagt werden darf, weil die erforderliche Beteiligung vermittelnde Konzerngesellschaft ihren Sitz im Ausland hat.

Art 43 EG;
§ 9 KStG

Niederlassungs-
freiheit;
Gruppen-
besteuerung

MARIE-ANN MAMUT / MICHAEL SCHILCHER

A. Ausgangssachverhalt und Urteilstenor

Dem Urteil lag folgender Sachverhalt zugrunde: *Papillon*, eine Gesellschaft mit Sitz in Frankreich, hielt 100% an der niederländischen APC BV. Diese wiederum war zu 99,99% an der französischen Kiron SARL beteiligt. Mutter- und Enkelgesellschaft befanden sich somit in Frankreich, während die Tochtergesellschaft in den Niederlanden ansässig war. *Papillon* wollte im Rahmen des französischen Gruppenbesteuerungssystems der „steuerlichen Integration“ (*intégration fiscale*)³⁾ eine steuerliche Gruppe zwischen den französischen Gesellschaften bilden, um die Gewinne und Verluste im Konzern verrechnen zu können. Die französische Finanzverwaltung versagte die Gruppenbildung jedoch mit dem Argument, dass die Herstellung der für die steuerliche Integration erforderlichen Beteiligung über eine ausländische Tochtergesellschaft nicht zulässig sei. *Papillon* erhob dagegen Berufung und zog bis vor das französische Höchstgericht in Steuersachen, das letztlich den EuGH mit der Frage befasste, ob die Versagung der Gruppenbildung einen Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht darstellt.

Bereits an dieser Stelle sei vorweggenommen, dass der EuGH in der Tatsache, dass eine EU-Tochtergesellschaft die für die Gruppenbildung erforderliche Beteiligung an einer untergeordneten inländischen Gesellschaft nicht herstellen kann, einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit erkannte, diesen jedoch für gerechtfertigt, aber wiederum nicht für verhältnismäßig befand. Die Rs *Papillon* ist somit nicht nur allgemein für die Mitgliedstaaten in Hinblick auf die gemeinschaftsrechtskonforme Ausgestaltung ihrer Gruppenbesteuerungssysteme von Interesse, sondern betrifft in besonderem Maße die österreichische Rechtslage. Zum einen weisen die österreichische Gruppenbesteuerung und die französische steuerliche Integration eine Reihe von Gemeinsamkeiten auf. Zum anderen kann eine „*Papillon*“-Situation auch im Rahmen der österreichischen Gruppenbesteuerung auftreten, wie in weiterer Folge zu zeigen sein wird.

B. Relevante Rechtsgrundlagen

Die französische steuerliche Integration erinnert in vielen Punkten an die österreichische Gruppenbesteuerung. Ein wesentlicher Unterschied besteht jedoch darin, dass ausländische Körperschaften nicht in die steuerliche Integration einbezogen werden dürfen. Voraussetzung für die Anwendung der steuerlichen Integration ist somit jedenfalls, dass die einzubeziehende Körperschaft der französischen Körperschaftsteuer unterliegt.

Ansonsten kann die Konzernmutter frei wählen, welche Konzerngesellschaften sie in die steuerliche Integration aufnimmt. Erforderlich ist eine Beteiligung iHv 95% an der einzubeziehenden Körperschaft. Die notwendige Beteiligung kann unmittelbar oder mittelbar über andere an der steuerlichen Integration teilnehmende Körperschaften hergestellt werden. Die in die steuerliche Integration einbezogenen Körperschaften ermitteln ihr individuelles steuerliches Ergebnis, das der Konzernmutter dann zu 100% zugerechnet wird. Auf Ebene der Konzernmutter kommt es zu einem Ausgleich von Gewinnen und Verlusten der steuerlichen Gruppe. Mit dem „Gruppenergebnis“ ist die Konzernmutter für die in die steuerliche Integration einbezogenen Körperschaften steuerpflichtig.⁴⁾

MMag. *Marie-Ann Mamut* ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht, WU Wien. Mag. *Michael Schilcher* ist Mitarbeiter einer großen international tätigen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft und Lehrbeauftragter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht, WU Wien. Die Autoren danken Univ.-Prof. Dr. *Claus Staringer* für die Durchsicht und Diskussion des Manuskripts.

- 1) EuGH 27. 11. 2008, C-418/07, *Papillon*, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht.
- 2) Vgl. EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, Slg 2005, I-10837; 18. 7. 2007, C-231/05, *Oy AA*, Slg 2007, I-6373.
- 3) Art 223A bis Art 223O des französischen Steuergesetzbuches (*Code général des impôts – CGI*).
- 4) Vgl. Art 223A ff CGI; *Borrat/Bassière*, National Report France, in *Cahiers de droit fiscal international*, Volume 89b, Group Taxation (2004) 271 (275 ff); *Maitrot de la Motte*, France: The Société *Papillon* Case, in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg.), ECJ Recent Developments in Direct Taxation 2008 (2008) 91 (93 ff).

Um zu verhindern, dass bestimmte Geschäftsvorfälle doppelt berücksichtigt werden, ist die steuerliche Neutralisierung konzerninterner Maßnahmen wie zB Forderungsverzichte, die Ausschüttung von Dividenden oder die Übertragung von Anlagevermögen vorgesehen. Dies gilt auch für Wertminderungen von Beteiligungen, die auf einen Verlust der Tochtergesellschaft zurückzuführen sind. Die für diesen Wertverlust der Tochtergesellschaft bei der Muttergesellschaft gebildete Rückstellung wird im Rahmen der steuerlichen Integration nicht anerkannt, wodurch eine doppelte Verlustverwertung innerhalb Frankreichs hintangehalten wird.⁵⁾ Ähnlich wie § 9 Abs 7 Satz 1 KStG sind daher Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an Körperschaften, die an der steuerlichen Integration teilnehmen, ausgeschlossen.

C. Das EuGH-Urteil

Vorweg stellte der EuGH klar, dass es nicht Gegenstand des Verfahrens sei, ob die niederländische Tochtergesellschaft in die steuerliche Gruppe aufgenommen werden kann. Es gehe einzig um die Frage, ob die steuerliche Integration deshalb versagt werden dürfe, weil die Tochtergesellschaft ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat.⁶⁾ Diese beantwortete der EuGH in der Folge negativ: Es verstößt gegen die Niederlassungsfreiheit, wenn eine französische Muttergesellschaft, die ihre Enkelgesellschaft über eine EU-Tochtergesellschaft hält, die günstige steuerliche Behandlung – die Verrechnung von Gewinnen und Verlusten auf Basis der steuerlichen Integration – nicht in Anspruch nehmen kann, während eine französische Muttergesellschaft, die ihre Enkelgesellschaft über eine französische Tochtergesellschaft hält, sehr wohl in den Genuss der günstigen Bestimmungen kommen kann.⁷⁾ In Anbetracht der Vorjudikatur des EuGH zur Niederlassungsfreiheit überrascht dieses Ergebnis nicht und erscheint uE auch sachgerecht. So hat es der Gerichtshof regelmäßig als diskriminierend angesehen, wenn eine Muttergesellschaft durch Gründung einer ausländischen Tochtergesellschaft deshalb von ihrem Heimatstaat steuerlich benachteiligt wurde, weil die ausländische Tochtergesellschaft ihren Sitz nicht im Inland hatte.⁸⁾

Beachtlich ist hingegen, dass der EuGH den bereits „totgeglaubten“ Rechtfertigungsgrund der steuerlichen Kohärenz wiederbelebt. Schon die Generalanwältin hatte sich mit dem von der französischen Regierung vorgebrachten Rechtfertigungsgrund der Kohärenz ausführlich auseinandergesetzt und diesen letztlich anerkannt.⁹⁾ Jüngst hat der EuGH auch in der Rs *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee* den Rechtfertigungsgrund der steuerlichen Kohärenz zum ersten Mal seit Langem wieder akzeptiert.¹⁰⁾

Unter Kohärenz wird ein Regelungszusammenhang zwischen einer benachteiligenden und einer vorteilhaften nationalen Regelung verstanden, der jedoch so eng sein muss, dass die Normen ohne Gefährdung der Grundlagen des Steuersystems nur im Zusammenhang existieren können.¹¹⁾ Der Rechtfertigungsgrund der Kohärenz basiert nunmehr auf der Überlegung, dass man bei der Beurteilung einer steuerlichen

Regelung im Hinblick auf ihre Gemeinschaftsrechtskonformität nicht bloß auf einen (diskriminierenden) Einzelaspekt abzustellen und einen isolierten Vorteil automatisch auf Auslandsfälle auszudehnen hat, sondern vielmehr in einer „breiteren“ Perspektive der gesamte Regelungskomplex und die damit verbundenen Ausgleichswirkungen zu berücksichtigen sind.¹²⁾ Nun hat der EuGH den Rechtfertigungsgrund der steuerlichen Kohärenz in concreto nur überaus selten akzeptiert¹³⁾ und ihn stets restriktiven Voraussetzungen unterworfen: So wird in stRsp ein „*unmittelbarer Zusammenhang*“ zwischen Steuervorteil und Steuer- nachteil gefordert. Stehen dem steuerlichen Vorteil bloß „irgendwelche“, sachlich nicht zusammenhängende steuerliche Nachteile gegenüber, lässt der EuGH den Rechtfertigungsgrund der Kohärenz nicht gelten.¹⁴⁾ Die „Unmittelbarkeit“ dieses Zusammenhangs muss im Hinblick auf das mit der fraglichen Regelung verfolgte Ziel beurteilt werden.¹⁵⁾ Zudem darf es sich beim Ausgleich steuerlicher Vor- und Nachteile nicht um verschiedene Steuerpflichtige oder verschiedene Steuern handeln.¹⁶⁾

-
- 5) Vgl Art 223B, 223D und 223F CGI; *Borral/Bassière*, in IFA Cahiers, Volume 89 b, Group Taxation 276; *Maitrot de la Motte*, in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer* (Hrsg), ECJ Recent Developments 2008, 94.
 - 6) EuGH 27. 11. 2008, C-418/07, *Papillon*, Rz 17; GA *Kokott*, SA v 4. 9. 2008, C-418/07, *Papillon*, Rz 5 und 24.
 - 7) EuGH 27. 11. 2008, C-418/07, *Papillon*, Rz 21 ff; GA *Kokott*, SA v 4. 9. 2008, C-418/07, *Papillon*, Rz 38 f.
 - 8) ZB EuGH 16. 7. 1998, C-264/96, *ICI*, Slg 1998, I-4695, Rz 22 f; 18. 9. 2003, C-168/01, *Bosal*, Slg 2003, I-9409, Rz 27; 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, Rz 40; 23. 2. 2006, C-471/04, *Keller Holding*, Slg 2006, I-2107, Rz 35; 29. 3. 2007, C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*, Slg 2007, I-2647, Rz 31.
 - 9) Vgl GA *Kokott*, SA v 4. 9. 2008, C-418/07, *Papillon*, Rz 49 bis 60.
 - 10) Vgl EuGH 23. 10. 2008, C-157/07, *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee*, Rz 42 f; vgl *Haslechner*, Das EuGH-Urteil Wannsee im Vergleich mit AMID, Shell und Lidl Belgium – Betriebsstättenverluste und kein Ende, SWI 2008, 561 (561 ff); *Lambrecht*, Betriebsstättenverluste, Verlustvortragsrecht und Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse nach dem Urteil des EuGH in der Rs. KR Wannsee, IStR 2008, 766 (766 ff).
 - 11) Vgl *Loukotska*, EG-Grundfreiheiten und beschränkte Steuerpflicht (2006) 108 mwN.
 - 12) So *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht (2007) 113 f.
 - 13) Vgl 28. 1. 1992, C-204/90, *Bachmann*, Slg 1992, I-249, Rz 28; 28. 1. 1992, *Kommission/Belgien*, C-300/90, I-305, Rz 21. So auch GA *Kokott*, SA v 4. 9. 2008, C-418/07, *Papillon*, Rz 50.
 - 14) Vgl zB EuGH 14. 11. 1995, C-484/93, *Svensson und Gustavsson*, Slg 1995, I-3955, Rz 18; 6. 6. 2000, C-35/98, *Verkooijen*, Slg 2000, I-4071, Rz 61; 7. 9. 2004, C-319/02, *Manninen*, Slg 2004, I-7477, Rz 42; 8. 11. 2007, C-379/05, *Amurta*, Slg 2008, I-9569, Rz 46; 28. 2. 2008, C-293/06, *Deutsche Shell*, Slg 2008, I-1129, Rz 38; vgl *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Gemeinschaftsrecht 115.
 - 15) Vgl zB EuGH 7. 9. 2004, C-319/02, *Manninen*, Rz 43; 8. 11. 2007, C-379/05, *Amurta*, Rz 47; 28. 2. 2008, *Deutsche Shell*, C-293/06, Rz 39.
 - 16) EuGH 13. 4. 2000, C-251/98, *Baars*, Slg 2000, I-2787, Rz 40; 6. 6. 2000, C-35/98, *Verkooijen*, Rz 57; 18. 9. 2003, C-168/01, *Bosal*, Rz 30. Eine Auflockerung des Kriteriums der steuerlichen Kohärenz befürwortend GA *Kokott*, SA v 18. 3. 2004, C-319/02, *Manninen*, Slg 2004, I-7477, Rz 53 ff sowie in diese Richtung das Urteil v 7. 9. 2004, C-319/02, *Manninen*, Rz 46; weiters GA *Maduro*, SA v 7. 4. 2007, C-446/04, *Marks & Spencer*, Slg 2005, I-10837, Rz 65 ff; vgl dazu *Kofler*, Doppelbesteuerungsabkommen und Gemeinschaftsrecht 115 f.

Trotz dieser hohen Anforderungen konnte die französische Regierung den EuGH von der Kohärenz ihres Gruppenbesteuerungssystems überzeugen: Frankreich legte dar, dass das System der steuerlichen Integration die steuerliche Konsolidierung der Konzerngesellschaften ermöglicht. Darin bestünde der steuerliche Vorteil. Als Ausgleich dazu sei aber vorgesehen, dass bestimmte Maßnahmen (zB Rückstellungen) zwischen den Konzerngesellschaften nicht anerkannt („neutralisiert“) werden. Darin sei der steuerliche Nachteil zu sehen. Würde nun eine ausländische Tochtergesellschaft in dieses in sich stimmige System einbezogen, könne die Kohärenz des Systems nicht mehr aufrechterhalten werden. Es sei nämlich ausgeschlossen, dass die ausländische Tochtergesellschaft an der steuerlichen Integration teilnimmt; folglich könne sie auch nicht den französischen Bestimmungen der steuerlichen Integration, die die Nicht-Berücksichtigung der konzerninternen Vorgänge vorsieht, unterworfen werden. Somit ist im Ergebnis nicht sichergestellt, dass bei der Berechnung des Konzernergebnisses keine Doppelverwertung von Verlusten – einmal im Wege der unmittelbaren Verlustberücksichtigung und einmal in Form einer Rückstellung für den Wertverlust der Beteiligung an der Tochtergesellschaft – erfolge.¹⁷⁾

Der EuGH stimmte diesem Vorbringen zu und erkannte somit an, dass die Zwischenschaltung einer ausländischen Tochtergesellschaft die Kohärenz des Systems der steuerlichen Integration gefährden kann. Nicht völlig überzeugend erscheint, dass der EuGH zum einen offenbar davon ausgeht, dass es sich bei dem unmittelbaren Verlust der Enkelgesellschaft und der darauf bei der Muttergesellschaft vorgenommenen Rückstellung für den Wertverlust der Beteiligung an der Tochtergesellschaft, welcher wiederum auf eine Rückstellung auf Ebene der Tochtergesellschaft aufgrund des Wertverlusts der Beteiligung an der verlustträchtigen Enkelgesellschaft zurückzuführen ist, um ein und denselben Verlust handelt.¹⁸⁾ Zum anderen dürfte der Gerichtshof implizit der Meinung sein, dass es sich bei einem Konzern um *einen* und nicht um verschiedene Steuerpflichtige handelt. Dies hat auch die Generalanwältin in ihren Schlussanträgen vertreten.¹⁹⁾ Das Ziel der steuerlichen Integration, die Besteuerung des Konzerns als Unternehmen mit mehreren Betriebsstätten,²⁰⁾ wird dabei wohl eine Rolle gespielt haben. Der EuGH bejaht somit den für die Kohärenz notwendigen „unmittelbaren Zusammenhang“ zwischen Steuervorteil (Konsolidierung) und Steuernachteil (Neutralisierung) im Konzern und sieht den Ausschluss von Konzernen mit ausländischen Tochtergesellschaften von der steuerlichen Integration durch das Ziel der Wahrung der Kohärenz des Steuersystems gerechtfertigt.

Zuzustimmen ist dem EuGH darin, dass die generelle Versagung der steuerlichen Integration für inländische Muttergesellschaften, die ihre Enkelgesellschaften über ausländische Tochtergesellschaften halten, jedoch über das hinausgeht, was zur Erreichung des Ziels – steuerliche Neutralität im Konzern – erforderlich ist.²¹⁾ Einerseits verweist der EuGH die Mitgliedstaaten nämlich auf die Möglichkeit der Inanspruchnahme der AmtshilfeRL zur Sachverhaltsauf-

klärung.²²⁾ Andererseits betont der Gerichtshof, dass die betroffenen Steuerbehörden die Möglichkeit haben, von der Muttergesellschaft diejenigen Belege zu verlangen, die ihnen für die Beurteilung der Frage notwendig erscheinen, ob die Rückstellungen der Muttergesellschaft für Wertverluste ihrer Beteiligungen an der Tochtergesellschaft mittelbar auf einen von der Enkelgesellschaft realisierten Verlust zurückzuführen sind, für den die Tochtergesellschaft ihrerseits eine Rückstellung gebildet hat.²³⁾ Insofern bestehen gelindere Mittel zur Zielerreichung, weshalb eine Regelung wie die französische Gruppenbesteuerung nicht verhältnismäßig ist.

D. Auswirkungen auf Österreich

Es stellt sich die Frage, ob das Urteil in der Rs *Papillon* auch für die österreichische Gruppenbesteuerung Auswirkungen hat. Als Ausgangsbasis für die weitere Untersuchung soll daher der Ausgangs Sachverhalt des *Papillon*-Falls nach Österreich übertragen werden. Dementsprechend wird unterstellt, dass eine österreichische Muttergesellschaft zu 100% an einer niederländischen BV beteiligt ist, welche wiederum zu 99,99% an einer österreichischen Enkelgesellschaft beteiligt ist.

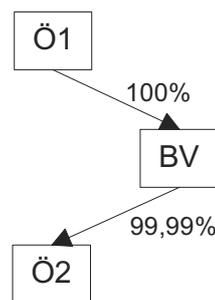


Abbildung 1

Unstrittig kann in einem solchen Fall die ausländische Tochtergesellschaft gem § 9 Abs 2 TS 2 iVm § 9 Abs 4 TS 1 KStG in eine Unternehmensgruppe mit der österreichischen Muttergesellschaft als Gruppenträger einbezogen werden. Allerdings gehen die hM im Schrifttum²⁴⁾ und die Finanzverwal-

17) So die Ausführungen der Französischen Republik; vgl GA *Kokott*, SA v 4. 9. 2008, C-418/07, *Papillon*, Rz 49 und 55 f.

18) Vgl EuGH 27. 11. 2008, C-418/07, *Papillon*, Rz 47. Anders noch der EuGH im Urteil *Rewe Zentralfinanz*; vgl EuGH 29. 3. 2007, C-347/04, *Rewe Zentralfinanz*, Slg 2007, I-2647, Rz 48. Kritisch auch *Burgstaller/Haslinger*, Gruppenbesteuerung und Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen, in *Lang/Schuch/Starlinger/Stefaner* (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007) 291 (305).

19) GA *Kokott*, SA v 4. 9. 2008, C-418/07, *Papillon*, Rz 52.

20) EuGH 27. 11. 2008, C-418/07, *Papillon*, Rz 29; GA *Kokott*, SA v 4. 9. 2008, C-418/07, *Papillon*, Rz 37 und 54.

21) EuGH 27. 11. 2008, C-418/07, *Papillon*, Rz 52 bis 62.

22) EuGH 27. 11. 2008, C-418/07, *Papillon*, Rz 55.

23) EuGH 27. 11. 2008, C-418/07, *Papillon*, Rz 56.

24) Vgl *Wiesner/Mayr*, Zweifelsfragen zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004, 491 (492); *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung – Praxiskommentar (2005) K100; *Trenkwalder* in *Quantschnigg/Achaz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel* (Hrsg), Gruppenbesteuerung – Kommentar und systematische Darstellungen (2005) Grup-

tung²⁵⁾ davon aus, dass eine inländische Enkelgesellschaft, die mehrheitlich (zu mehr als 50%) von einer ausländischen Tochtergesellschaft gehalten wird, nicht in eine österreichische Unternehmensgruppe einbezogen werden kann. Dies wird damit begründet, dass nach § 9 Abs 2 TS 1 KStG „beteiligte Körperschaft“ nur eine „inländische“²⁶⁾ Körperschaft sein kann. Eine ausländische Tochtergesellschaft, welche selbst unmittelbar zu mehr als 50% an einer inländischen Enkelgesellschaft beteiligt ist, würde nämlich bereits selbst eine finanzielle Verbindung zur inländischen Enkelgesellschaft iSd § 9 Abs 4 TS 1 herstellen und demnach zur beteiligten Körperschaft werden. Gerade dies soll § 9 Abs 2 Satz 1 KStG aber ausschließen. Da das ausländische Gruppenmitglied somit bereits selbst iSd § 9 Abs 4 TS 1 KStG mit der untergeordneten inländischen Enkelgesellschaft finanziell verbunden wäre, kann es seinerseits der ihr übergeordneten beteiligten Körperschaft nach § 9 Abs 4 TS 3 KStG keine finanzielle Verbindung an der inländischen Enkelgesellschaft mehr vermitteln, weil nach dem Wortlaut des § 9 Abs 4 TS 3 zweiter Halbsatz eine Vermittlung einer finanziellen Verbindung nicht durch eine Körperschaft möglich ist, die bereits für sich „im Sinne des ersten Teilsatzes an der Beteiligungskörperschaft beteiligt“ ist.²⁷⁾ Eine Vermittlung der finanziellen Verbindung durch ein ausländisches Gruppenmitglied ist folglich nur dann zulässig, wenn es an der einzubeziehenden Körperschaft nicht mehrheitlich beteiligt ist.²⁸⁾ Auch nach hM kann somit keine Gruppe zwischen inländischer Mutter, ausländischer Tochter und inländischer Enkelin gebildet werden, wenn jeweils unmittelbare Beteiligungen iHv über 50% vorliegen.

Diese Auffassung erscheint nunmehr allerdings im Lichte der Rs *Papillon* gemeinschaftsrechtlich bedenklich. Eine Einbeziehung von inländischen Enkelgesellschaften, die mittelbar über eine ausländische Tochtergesellschaft gehalten werden, ist im oben beschriebenen Fall aufgrund des Sitzes der Zwischengesellschaft im Ausland nicht möglich, während die Einbeziehung von inländischen Enkelgesellschaften, die mittelbar über eine inländische Tochtergesellschaft gehalten werden, ohne derartige Einschränkungen erfolgen kann. Im Ergebnis liegt daher aus Sicht der inländischen Muttergesellschaft eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vor, wenn sie aufgrund der Gründung einer EU-Tochtergesellschaft eine inländische Enkelgesellschaft nicht uneingeschränkt in eine österreichische Unternehmensgruppe einbeziehen kann und demnach auch das steuerliche Ergebnis dieser Enkelgesellschaft nicht verwerten kann.

Fraglich ist, ob sich die Nichteinbeziehung inländischer Enkelgesellschaften gemeinschaftsrechtlich rechtfertigen lässt. Wenig erfolgreich wäre hier das Argument, dass Österreich – im Gegensatz zu Frankreich – eine Integration von ausländischen Gesellschaften in die Unternehmensgruppe ermöglicht, denn etwaige steuerliche Vorteile in Bezug auf die Einbeziehungsmöglichkeit von ausländischen Gesellschaften können nicht die steuerlichen Nachteile in Bezug auf die Beschränkung der Einbeziehung inländischer Enkelgesellschaften kompensieren. Der EuGH lässt nämlich

in stRsp einen sog Vorteilsausgleich zwischen nicht unmittelbar zusammenhängenden Vor- und Nachteilen nicht zu.²⁹⁾

Lediglich der vom EuGH in der Rs *Papillon* herangezogene Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Kohärenz des Steuersystems scheint vorderhand gegen eine Einbeziehung inländischer Enkelgesellschaften zu sprechen. Ähnlich wie im französischen Gruppenbesteuerungsregime sieht § 9 Abs 7 Satz 1 KStG im Grundsatz den Ausschluss steuerwirksamer Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an Gruppenmitgliedern vor, um zu verhindern, dass Verluste von Gruppenmitgliedern nicht im Wege der Verlustweiterleitung und im Wege einer Teilwertabschreibung auf diese Beteiligungen in der Unternehmensgruppe „doppelt“ verwertet werden können.³⁰⁾ Im Sinne der *Papillon*-Judikatur wird man daher dem österreichischen Gesetzgeber zubilligen können, ein kohärentes Gruppenbesteuerungssystem geschaffen zu haben, das den steuerlichen Vorteil der sofortigen Verwertung von Verlusten von Gruppenmitgliedern unmittelbar mit dem steuerlichen Nachteil der Steuerneutralität von Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an Gruppenmitgliedern miteinander verknüpft.

Allerdings kann es aus österreichischer Sicht – im Gegensatz zur französischen Rechtslage – schon a priori nicht dazu kommen, dass die **Verluste einer inländischen Enkelgesellschaft** bei Einbeziehung in eine österreichische Unternehmensgruppe über ein

penmitglieder § 9 Abs 2 Rz 23; *Kofler* in *Quantschnigg/Achabz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel* (Hrsg), Gruppenbesteuerung – Kommentar und systematische Darstellungen (2005) Gruppenmitglieder § 9 Abs 4 Rz 67 ff; *Mayr*; Die neue Gruppenbesteuerung, RdW 2004, 246 (246); *Stefaner/Weninger*, Die Gruppenbesteuerung im österreichischen Konzernsteuerrecht, ecolex 2004, 508 (509); *Stefaner/Weninger*, Besteuerung von grenzüberschreitenden Unternehmensgruppen, ecolex 2005, 158 (158); *Mayr*, Die neue Gruppenbesteuerung nach dem AbgÄG 2004, UFS aktuell 2005, 6 (7); *Pernegger*, Die Einbeziehung ausländischer Körperschaften im Rahmen der Gruppenbesteuerung, ÖStZ 2005, 82 (84); *Mamut/Schilcher*, Die Berücksichtigung von Auslandsverlusten, in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007) 169 (179 f).

25) KStR 2001 Rz 371.

26) Vgl *Wiesner/Mayr*, Neues zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004, 629 (629); *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung K100; *Kofler* in *Quantschnigg et al* (Hrsg), Gruppenbesteuerung § 9 Abs 4 Rz 70; *Kofler*, „Sandwichstrukturen“ in der Gruppenbesteuerung: Ausländische Körperschaften als vermittelnde Gruppenmitglieder im Rahmen des § 9 Abs 4 KStG, taxlex 2005, 174 (175).

27) Vgl dazu *Kofler* in *Quantschnigg et al* (Hrsg), Gruppenbesteuerung § 9 Abs 4 Rz 70; *Kofler*, taxlex 2005, 175.

28) Vgl *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung K102; *Kofler* in *Quantschnigg et al* (Hrsg), Gruppenbesteuerung § 9 Abs 4 Rz 87; *Stefaner/Weninger*, ecolex 2005, 159; *Wiesner/Mayr*, RdW 2004, 492; *Mayr*, UFS aktuell 2005, 7 f; *Pernegger*, ÖStZ 2005, 84; KStR 2001 Rz 385 und 399.

29) Vgl zB EuGH 28. 1. 1986, 270/83, *Kommission/Frankreich* („avoir fiscal“), Slg 1986, 273, Rz 21; 21. 9. 1999, C-307/97, *Saint-Gobain*, Slg 1999, I-6161, Rz 54; 26. 10. 1999, C-294/97, *Eurowings*, Slg 1999, I-7447, Rz 44; 15. 7. 2004, C-315/02, *Lenz*, Slg 2004, I-7063, Rz 43.

30) Vgl *Jettmar/Stieglitz*, Die Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung, in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007) 119 (135). Krit dazu *Burgstaller/Haslinger* in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung 305.

ausländisches Gruppenmitglied in Österreich **im Wege einer Teilwertabschreibung auf das ausländische Gruppenmitglied** innerhalb der Unternehmensgruppe „doppelt“ verwertet werden. Durch die Einbeziehung einer ausländischen Tochtergesellschaft in die Unternehmensgruppe ist nämlich bereits nach geltender Rechtslage sichergestellt, dass Teilwertabschreibungen eines inländischen Gruppenträgers/Gruppenmitglieds auf ein untergeordnetes ausländisches Gruppenmitglied, die auf einen Wertverlust der Beteiligung der ausländischen Tochtergesellschaft an einer inländischen Einzelgesellschaft – bedingt durch einen Verlust der Einzelgesellschaft – zurückzuführen sind, ohnedies steuerneutral sind. Denn selbst wenn das ausländische Gruppenmitglied bedingt durch eine Teilwertabschreibung auf eine inländische Einzelgesellschaft **nach ausländischem Recht** einen Verlust erleiden würde, könnte diese Teilwertabschreibung innerhalb der Unternehmensgruppe in Österreich nach geltender Rechtslage steuerlich nicht berücksichtigt werden. Die **Verlustumrechnungsbestimmung** des § 9 Abs 6 Z 6 KStG stellt nämlich sicher, dass nach ausländischem Recht ermittelte Verluste eines ausländischen Gruppenmitglieds in ein nach den österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften ermitteltes Ergebnis umzurechnen sind. Dementsprechend würde auch eine Teilwertabschreibung eines ausländischen Gruppenmitglieds auf ein untergeordnetes österreichisches Gruppenmitglied außer Ansatz bleiben, da hier sinngemäß § 9 Abs 7 Satz 1 KStG anzuwenden ist.³¹⁾

Eine Einbeziehung einer inländischen Einzelgesellschaft über ein ausländisches Gruppenmitglied kann daher nicht zu einer Doppelverlustverwertung in Österreich führen. Das – aus Kohärenzgründen – vom EuGH in der Rs *Papillon* dem Grunde nach anerkannte Ziel der Vermeidung einer doppelten Verlustverwertung innerhalb einer Unternehmensgruppe wird daher vom österreichischen Gesetzgeber auch bei Einbeziehung von ausländischen Zwischengesellschaften innerhalb der Unternehmensgruppe nach § 9 KStG erreicht. Die Beschränkung der Einbeziehung von inländischen Einzelgesellschaften dürfte daher über das Ziel der Wahrung der Kohärenz des Gruppenbesteuerungssystems hinausgehen. Die Niederlassungsfreiheit erfordert daher, dass **inländische Einzelgesellschaften** – unabhängig vom unmittelbaren Beteiligungsausmaß eines übergeordneten Gruppenmitglieds aus dem EU/EWR-Ausland – in eine österreichische Unternehmensgruppe nach § 9 KStG einbezogen werden können.³²⁾

Fraglich erscheint, ob es zur Erreichung dieses gemeinschaftsrechtlich gebotenen Zustands einer gesetzgeberischen Änderung bedarf oder ob dieses Ergebnis auch im Wege einer gemeinschaftsrechtskonformen Auslegung der Bestimmungen des § 9 Abs 2 sowie des § 9 Abs 4 KStG erreicht werden kann. Wie *Urtz/Haslechner* erst kürzlich aufgezeigt haben, ist es nach dem Wortlaut dieser Bestimmungen zumindest denkbar, dass ein ausländisches Gruppenmitglied iSd § 9 Abs 2 TS 2 KStG auch dann einem übergeordneten österreichischen Gruppenmitglied eine finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 TS 3 KStG vermitteln kann, wenn das ausländische Gruppenmitglied selbst an der Einzelgesellschaft eine Beteiligung

von mehr als 50% hält. Die Autoren stützen ihre Auffassung darauf, dass nach § 9 Abs 2 Satz 1 KStG ein ausländisches Gruppenmitglied niemals als „beteiligte Körperschaft“ angesehen werden kann. Folglich wäre für ein ausländisches Gruppenmitglied von vornherein ausgeschlossen, dass dieses selbst bei einer Mehrheitsbeteiligung an einer untergeordneten Gesellschaft „beteiligte Körperschaft“ iSd § 9 Abs 4 TS 1 KStG ist und somit auch „für sich [...] im Sinne des ersten Teilstriches“ (§ 9 Abs 4 TS 3 zweiter Halbsatz) gar nicht an einer untergeordneten Gesellschaft beteiligt sein kann.³³⁾ Demnach könnte nach dieser Auslegung ein ausländisches Gruppenmitglied **unabhängig vom eigenen Beteiligungsausmaß** an einer untergeordneten Gesellschaft auch einem übergeordneten österreichischen Gruppenmitglied/Gruppenträger eine finanzielle Verbindung gem § 9 Abs 4 TS 3 KStG an einer inländischen Einzelgesellschaft vermitteln. Diese Auslegung kann sich im Übrigen auch auf die Gesetzesmaterialien zum StReformG stützen.³⁴⁾ Aufgrund des Gebots einer **gemeinschaftsrechtskonformen Auslegung** sollte daher dieser Auffassung gefolgt werden.³⁵⁾

Dabei stößt man allerdings auf weitere Probleme, wie folgender Vergleich zeigt:

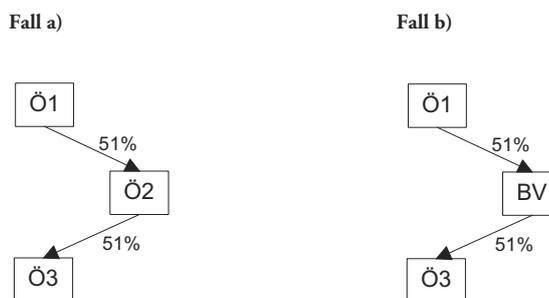


Abbildung 2

Im Fall a) können alle drei Gesellschaften unstrittig in eine Unternehmensgruppe nach § 9 KStG einbezogen werden, da Ö1 mit Ö2 gem § 9 Abs 4 TS 1 KStG ausreichend finanziell verbunden ist und demnach Ö2 als Gruppenmitglied wiederum als „beteiligte Körperschaft“ eine unmittelbare finanzielle Verbindung mit Ö3 herstellen kann.

Folgt man der uE gebotenen gemeinschaftsrechtskonformen Auslegung von § 9 Abs 4 TS 3 KStG, so ergibt sich hinsichtlich Fall b) allerdings neuerlich ein gemeinschaftsrechtliches Problem: Das ausländische Gruppenmitglied³⁶⁾ kann nämlich nach dem eindeutigen Wortlaut des § 9 Abs 2 Satz 1 KStG zwar

31) So auch ohnedies bereits KStR 2001 Rz 427. Vgl zur Verlustermittlung ausführlich *Mamut/Schilcher in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung 187 ff.

32) Das EuGH-Urteil in der Rs *Papillon* ist zwar lediglich zur Niederlassungsfreiheit iSd Art 43 EG ergangen. Nach der Rsp ist allerdings die Niederlassungsfreiheit iSd Art 31 EWR-Abkommen mit dieser Bestimmung identisch; vgl EuGH 23. 2. 2006, C-471/04, *Keller Holding*, Rz 49.

33) *Urtz/Haslechner*, Gruppenbesteuerung: Finanzielle Verbindungen über ausländische Gruppenmitglieder, GeS 2008, 208 (215 f).

34) ErläutRV 451 BlgNR 22. GP 21.

35) Vgl *Urtz/Haslechner*, GeS 2008, 215 f.

36) In unserem Beispiel eine holländische BV.

selbst nicht als „beteiligte Körperschaft“ angesehen werden, aber uE dennoch in gemeinschaftsrechtskonformer Auslegung gem § 9 Abs 4 TS 3 KStG für Ö1 die notwendige finanzielle Verbindung an Ö3 vermitteln. Nach den Mat³⁷⁾ sowie der Auffassung der Finanzverwaltung³⁸⁾ wird allerdings bei mittelbaren Beteiligungen über Kapitalgesellschaften die Beteiligungsquote lediglich **multiplikativ** durchgerechnet.³⁹⁾ Im genannten Fall wäre somit Ö1 lediglich zu 26,01% mittelbar an Ö3 verbunden, weshalb somit keine ausreichende finanzielle Verbindung an Ö3 hergestellt würde. Folgt man daher einer multiplikativen Durchrechnung für Zwecke der Anwendung des § 9 Abs 4 TS 3 KStG, so kann diese Auffassung abermals auf eine gemeinschaftswidrige Diskriminierung zwischen in- und ausländischen Zwischengesellschaften hinauslaufen.

Es lassen sich aber auch hier Argumente gegen eine multiplikative Durchrechnung finden. So enthält § 9 Abs 4 TS 3 KStG zunächst jedenfalls – anders als bei der Herstellung einer mittelbaren finanziellen Verbindung über Personengesellschaften in § 9 Abs 3 TS 2 KStG (arg „unter Berücksichtigung der an der Personengesellschaft bestehenden Beteiligungsquote“) – kein ausdrückliches Durchrechnungserfordernis.⁴⁰⁾ Mit *Stefaner/Weninger* könnte man weiters vertreten, dass die multiplikative Durchrechnung aufgrund des Trennungsprinzips ohnedies der Systematik des Körperschaftsteuerrechts entgegensteht.⁴¹⁾ Im gegenständlichen Fall käme nunmehr als weiteres Argument gegen die multiplikative Durchrechnung die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit einer solchen Auslegung hinzu.

Daher wäre auch hier iS einer gemeinschaftsrechtskonformen Interpretation von einer multiplikativen Durchrechnung für Zwecke der Anwendung des § 9 Abs 4 TS 3 KStG in jenen Fällen abzusehen, in denen ein EU/EWR-Gruppenmitglied an einer inländischen Einzelgesellschaft eine Beteiligung von 51% hält, um somit jedenfalls die gemeinschaftsrechtlich gebotene Einbeziehung einer solchen Einzelgesellschaft zu ermöglichen. Im Ergebnis dürfte es uE daher vertretbar sein, die sich aus der Rs *Papillon* ergebende Notwendigkeit der Einbeziehung einer inländischen Einzelgesellschaft über eine EU/EWR-Tochtergesellschaft in § 9 KStG „hineinzulesen“.⁴²⁾

Das Gemeinschaftsrecht könnte es darüber hinaus auch erfordern, eine inländische Gesellschaft über **mehrere ausländische Zwischenebenen** in eine Unternehmensgruppe einzubeziehen, da eine derartige Einbeziehung über mehrere inländische Ebenen möglich ist.⁴³⁾ Zu diesem Ergebnis könnte man im Auslegungsweg über § 9 Abs 4 TS 3 KStG dann gelangen, wenn man einerseits mit *Urtz/Haslehner* davon ausgeht, dass ein ausländisches Gruppenmitglied ohnedies eine finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 TS 3 KStG an einer weiteren ausländischen Tochterkörperschaft, an der eine Mehrheitsbeteiligung besteht, vermitteln kann⁴⁴⁾ und andererseits – wie hier vertreten – eine multiplikative Durchrechnung für Zwecke der Anwendung des § 9 Abs 4 TS 3 KStG verneint. Freilich steht diese Auslegung in einem erheblichen Spannungsverhältnis zu § 9 Abs 2 TS 2 KStG, mit dem der Gesetzgeber offensichtlich die

Einbeziehung mehrerer Auslandsebenen unterbinden wollte. Außerdem findet die § 9 Abs 2 TS 2 KStG zugrundeliegende gesetzgeberische Wertung wohl auch in der bisherigen EuGH-Rsp Deckung, da nach *Marks & Spencer* eine Einbeziehung ausländischer Konzerngesellschaften in eine Unternehmensgruppe nur im Falle „endgültiger“ Verluste geboten erscheint und auch nach *Papillon* ausländische Konzerngesellschaften nicht per se Gruppenmitglieder sein müssen. Eine Einbeziehung von inländischen Gesellschaften über mehrere ausländische Zwischenebenen dürfte daher nicht (mehr) einer gemeinschaftsrechtskonformen Auslegung zugänglich sein, sondern bedürfte wohl einer gesetzgeberischen Änderung.

E. Verfahrensrechtliche Durchsetzung der gemeinschaftsrechtlichen Ansprüche

Das EuGH-Urteil *Papillon* erfordert somit in den beschriebenen Konstellationen die Möglichkeit der Einbeziehung von inländischen Gesellschaften in eine Unternehmensgruppe nach § 9 KStG. Wenn dies steuerlich vorteilhaft sein sollte, sind daher gem § 9 Abs 8 KStG Anträge auf Einbeziehung dieser Gesellschaften in eine Unternehmensgruppe zu stellen sowie entsprechende Steuerumlageverträge zu vereinbaren. Derartige Anträge müssen „nachweislich vor dem Ablauf jenes Wirtschaftsjahres jeder einzubeziehenden inländischen Körperschaft unterfertigt werden, für das die Zurechnung des steuerlich maßgebenden Ergebnisses erstmalig wirksam sein soll“ (§ 9 Abs 8 TS 2 KStG) und „innerhalb eines Kalendermonats nach der Unterfertigung“ (§ 9 Abs 8 TS 5 KStG) beim zuständigen Finanzamt eingereicht werden. Insofern scheinen die gemeinschaftsrechtlich gebotenen erweiterten Gruppenbildungsmöglichkeiten nur mehr für noch laufende Wirtschaftsjahre nutzbar gemacht werden zu können.

Dieses Ergebnis wirft allerdings Fragen auf, denn EuGH-Urteile wirken grundsätzlich **ex tunc**.⁴⁵⁾ Inso-

37) ErläutRV 451 BlgNR 22. GP 20, Fall a).

38) KStR 2001 Rz 392, Fall a).

39) Vgl *Stefaner/Weninger*, Gruppenbesteuerung: Mehr Gestaltungsspielraum bei der Konzernstrukturplanung, RWZ 2004, 296 (297); *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung K 170; *Kofler in Quantschnigg et al* (Hrsg), Gruppenbesteuerung § 9 Abs 4 Rz 53.

40) So *Stefaner/Weninger*, Gruppenbesteuerung: Unbeschränkte Verwertung ausländischer Verluste durch Cross-Over-Kaskaden, SWI 2005, 133 (137); *Kofler in Quantschnigg et al* (Hrsg), Gruppenbesteuerung § 9 Abs 4 Rz 53.

41) *Stefaner/Weninger*, RWZ 2004, 297; *Stefaner/Weninger*, SWI 2005, 137.

42) Vgl zum Erfordernis des „Hineinlesens“ der gemeinschaftsrechtlichen Anforderungen in das nationale Gesetz VwGH 17. 4. 2008, 2008/15/0064. Krit dazu *Massoner/Stürzlinger*, Anrechnungsmethode als geringster und gemeinschaftsrechtskonformer Eingriff in die Besteuerung von Portfoliodividenden? SWI 2008, 400 (403 ff).

43) Vgl *Demschner/Stefaner*, Entpuppen sich neue Gestaltungen: Sandwichgruppen möglich? SWI 2009, in Druck.

44) Vgl *Urtz/Haslehner*, GeS 2008, 217.

45) Außer das Urteil enthält eine zeitliche Beschränkung; vgl zB EuGH 6. 3. 2007, C-292/04, *Meilicke ua*, Slg 2007, I-1835, Rz 34 f; *Lang*, Die Beschränkung der zeitlichen Wirkung von EuGH-Urteilen im Lichte des Urteils *Meilicke*, IStR 2007, 235 (235).

fern stellt die bislang fehlende Möglichkeit der Einbeziehung von solchen inländischen Gesellschaften in eine Unternehmensgruppe nach § 9 KStG aber bereits seit der Einführung der Gruppenbesteuerung für alle Veranlagungsjahre ab 2005 ein gemeinschaftsrechtliches Problem dar. Zur Durchsetzung der gemeinschaftsrechtlichen Ansprüche auf Einbeziehung von inländischen Einzelgesellschaften in eine steuerliche Unternehmensgruppe könnte daher überlegt werden, eine Änderung der bereits ergangenen Körperschaftsteuerbescheide gem § 299 iVm § 302 Abs 2 lit c BAO wegen Widerspruchs zum Gemeinschaftsrecht⁴⁶⁾ zu beantragen und gleichzeitig entsprechende Gruppenanträge für bereits abgelaufene Wirtschaftsjahre zu stellen.

Nach dem Wortlaut des § 9 Abs 8 KStG scheint allerdings ein für ein bestimmtes Wirtschaftsjahr bislang nicht gestellter Antrag nicht mehr nachholbar. Die hA dürfte wohl die Antragstellung hier nicht als bloße Ordnungsvorschrift, sondern als zusätzliche materiell-rechtliche Voraussetzung für die Bildung einer Unternehmensgruppe nach § 9 KStG ansehen.⁴⁷⁾ Schließlich geht auch der VwGH bei antragsgebundenen Regelungen generell davon aus, dass die Wirkungen solcher Regelungen bei verspäteter Stellung eines Antrags nachträglich nicht mehr eintreten können.⁴⁸⁾ Folgt man dieser Auffassung, so müsste eine gemeinschaftsrechtlich gebotene Einbeziehung von inländischen Einzelgesellschaften, für die der Zugang zu einer Unternehmensgruppe nach § 9 KStG nach Auffassung der Finanzverwaltung bislang nicht möglich war, für vergangene Perioden aufgrund des Fehlens eines bisher – wohl mangels Erfolgchancen – unterlassenen Antrags scheitern.

Dieses Ergebnis löst einerseits verfassungsrechtliche Bedenken aus, da Steuerpflichtige im Hinblick auf die Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts bei

antragsgebundenen Regelungen schlechter gestellt wären als bei Abgabenvorschriften, die von Amts wegen anzuwenden sind.⁴⁹⁾ Andererseits verlangt das gemeinschaftsrechtliche Effektivitätsprinzip, das nationale (Verfahrens-)recht so auszugestalten, dass die Durchsetzung des Gemeinschaftsrechts nicht praktisch unmöglich oder übermäßig erschwert wird.⁵⁰⁾ Daher sprechen gute Gründe dafür, einen unterlassenen Gruppenantrag im Zuge einer Bescheidänderung auf Antrag nachholen zu können. Das Nachholen „versäumter“ Anträge im Wege der Rechtskraftdurchbrechung gemeinschaftsrechtswidriger Bescheide ist wohl ein generelles Problem. So wirft auch die Umsetzung des kürzlich ergangenen EuGH-Urteils in der Rs *Jobra*⁵¹⁾ zur Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der ebenfalls antragsgebundenen Investitionszuwachsprämie nach § 108 e EStG ähnliche Fragestellungen auf.

46) Vgl dazu *Lang*, Die Aufhebung von Bescheiden wegen Widerspruch zum Gemeinschaftsrecht gem § 302 Abs 2 lit c BAO, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Abgabenverfahrensrecht und Gemeinschaftsrecht (2006) 257 (262 ff).

47) Vgl *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung K 39 und K 370; *Achatz/Postl* in *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel* (Hrsg), Gruppenbesteuerung – Kommentar und systematische Darstellungen (2005) Gruppenantrag § 9 Abs 8 Rz 51; *Wiesner/Mayr*, RdW 2004, 500. Krit *Lang*, Amtswegigkeit und Parteienanträge im Abgabenverfahren, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Allgemeine Grundsätze des Verwaltungs- und Abgabenverfahrens (2006) 245 (266).

48) ZB VwGH 29. 3. 2007, 2006/16/0098 mit Anm *Sutter*, AnwBl 2007, 525 (525 ff).

49) Vgl *Lang* in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Allgemeine Grundsätze des Verwaltungs- und Abgabenverfahrensrechts 264 ff

50) Vgl dazu *Ehrke-Rabel*, Gemeinschaftsrecht und österreichisches Abgabenverfahren (2006) 75 ff und 395 ff; *Madner*, Effektivitätsgebot und Abgabenverfahrensrecht, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Abgabenverfahrensrecht und Gemeinschaftsrecht (2006) 115 (115 ff).

51) EuGH 4. 12. 2008, C-330/07, *Jobra*, noch nicht in der amtlichen Sammlung veröffentlicht.

SCHLUSSSTRICH

Aus dem EuGH-Urteil in der Rs Papillon ergibt sich, dass die Mitgliedstaaten auch die Einbeziehung von inländischen Einzelgesellschaften in ihre Gruppenbesteuerungssysteme ermöglichen müssen, wenn diese über EU/EWR-Tochtergesellschaften gehalten werden. UE lässt sich die daher gemeinschaftsrechtlich gebotene Einbeziehung von inländischen Einzelgesellschaften, die mehrheitlich von EU/EWR-Tochtergesellschaften gehalten werden, in eine Unternehmensgruppe nach § 9 KStG im Wege einer gemeinschaftsrechtskonformen Auslegung

von § 9 Abs 2 iVm § 9 Abs 4 KStG erreichen. Eine darüber hinausgehende Einbeziehung von inländischen Gesellschaften über mehrere ausländische Zwischenebenen erscheint gemeinschaftsrechtlich wohl ebenfalls geboten, ließe sich uE de lege lata aber nicht erreichen. Verfassungs- und gemeinschaftsrechtliche Gründe sprechen schließlich dafür, dass die gemeinschaftsrechtlich gebotenen erweiterten Einbeziehungsmöglichkeiten nicht nur für laufende, sondern auch für bereits abgelaufene Wirtschaftsjahre nutzbar gemacht werden können.