

Fortbestand der Gruppe nach § 9 KStG bei Erweiterung durch Umgründung

Eine bestehende Unternehmensgruppe kann grundsätzlich um neue Gruppenmitglieder erweitert werden. Kommt es durch eine Umgründung zu einer Erweiterung auf mittlerer Ebene, ist fraglich, ob auch in diesem Fall eine nahtlose Gruppenfortsetzung möglich ist.

1. Zeitliche Aspekte bei Gruppenbildung, -umstrukturierung und -auflösung

1.1. Zeitliche Anforderungen an die Gruppenteilnahme

Der Zeitpunkt des Erwerbs und der Veräußerung einer Beteiligungskörperschaft hat für die Gruppenbildung große Bedeutung. Nach § 9 Abs 5 KStG muss die finanzielle Verbindung „während des gesamten Wirtschaftsjahres“ bestehen, damit die Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung eintreten können. Die Gruppenbesteuerung ermöglicht die Zurechnung des Ergebnisses der Beteiligungskörperschaft zur beteiligten Körperschaft und auf diesem Weg stufenweise zum Gruppenträger. Die in § 9 Abs 10 KStG geforderte Mindestdauer bezieht sich auf diese Ergebniszurechnung und ist nur erfüllt, „wenn das steuerlich maßgebende Ergebnis von drei jeweils zwölf Monate umfassenden Wirtschaftsjahren [...] zugerechnet wird“. Scheidet eine Körperschaft vor Ablauf dieser Mindestdauer aus der Gruppe aus, so sind nach § 9 Abs 10 3. TS KStG „jene steuerlich maßgebenden Verhältnisse herzustellen, die sich ohne Gruppenzugehörigkeit ergeben hätten.“ Auch bei einem Ausscheiden nach diesen drei Jahren können sich steuerliche Konsequenzen ergeben, wenn die ausscheidende Körperschaft Anteile an ausländischen Beteiligungskörperschaften hält. Scheiden diese ebenfalls aus der Gruppe aus, werden die Auslandsverluste gemäß § 9 Abs 6 Z 6 KStG nachversteuert.¹⁾

1.2. Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe

Das Konzept der Gruppenbesteuerung ist flexibel.²⁾ § 9 Abs 9 KStG ermöglicht nachträgliche Änderungen einer bestehenden Unternehmensgruppe:³⁾ Es kommt dadurch nicht zur Beendigung der Gruppe, sofern die gesetzlichen Voraussetzungen für die Gruppenbildung weiter gegeben sind (insbesondere das Bestehen der finanziellen Verbindung und die damit verbundenen zeitlichen Anforderungen).⁴⁾

Sind hingegen aufgrund einer Änderung (zB durch Vermögensübertragung) die Voraussetzungen der Gruppenteilnahme für eine Gruppenkörperschaft⁵⁾ nicht mehr erfüllt, so ist ein unverän-

derter Gruppenfortbestand nur im Rahmen des § 9 Abs 5 letzter Satz KStG möglich.⁶⁾ Danach gelten „Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe [...] nicht als Änderung der Voraussetzungen für Gruppenverhältnisse, sofern die Unternehmensgruppe weiterhin finanziell verbunden bleibt.“ Nach diesem letzten Halbsatz muss die Unternehmensgruppe auch nach der Änderung gemäß § 9 Abs 4 KStG finanziell verbunden sein.⁷⁾ Der Anwendungsbereich des § 9 Abs 5 letzter Satz KStG beschränkt sich daher auf die Überbrückung der zeitlichen Anforderungen an die Gruppe.⁸⁾ Kommt es beispielsweise unterjährig zu einem Gesellschafterwechsel, besteht die finanzielle Verbindung nicht während des gesamten Wirtschaftsjahres zu derselben beteiligten Körperschaft iSd § 9 Abs 5 erster Satz KStG.⁹⁾ Handelt es sich dabei um eine Vermögensübertragung innerhalb der Gruppe, so ist dennoch eine Ergebniszurechnung (an die erwerbende beteiligte Körperschaft)¹⁰⁾ möglich. Auch die Rückabwicklung gemäß § 9 Abs 10 KStG kann durch § 9 Abs 5 letzter Satz KStG abgewendet werden: Bei einer Vermögensübertragung innerhalb der Gruppe führt das Ausscheiden einer Körperschaft vor Ablauf der dreijährigen Mindestdauer aus der Gruppe (zB durch Untergang bei einer Verschmelzung) nicht zur Rückabwicklung.¹¹⁾ § 9 Abs 5 letzter Satz KStG ermöglicht daher in Fällen, in denen die zeitlichen Anforderungen für die Gruppenbildung auf Grund einer Vermögensübertragung innerhalb der Gruppe nicht erfüllt werden, die unveränderte Fortsetzung der Gruppe.

2. Erweiterung einer Gruppe auf mittlerer Ebene

Eine Körperschaft kann in eine bestehende Gruppe eintreten und Gruppenmitglied werden.¹²⁾ Dabei kann es durch

Stefaner, Gruppenbesteuerung: Finanzielle Verbindung bei unterschiedlichen Bilanzstichtagen, RdW 2009, 742 (745).

6) Vgl Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009) K 229.

7) Vgl zum letzten Halbsatz das Beispiel in Steiner/Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger (Hrsg), KStG¹⁴ (2009) § 9 Tz 338 wonach die Unternehmensgruppe dann nicht finanziell verbunden bleibt, wenn die Anteile eines inländischen Gruppenmitglieds an ein ausländisches Gruppenmitglied verkauft werden; zu den gemeinschaftsrechtlichen Implikationen vgl zB Mamut/Schlicher, Auswirkungen des EuGH-Urteils Papillon auf die österreichische Gruppenbesteuerung, taxlex 2009, 13 ff.

8) Vgl auch KStR 2001 Rz 404: „Vermögensübertragungen [...] ändern nichts am ununterbrochenen zeitlichen Fortbestand der Unternehmensgruppe [...]“.

9) Vgl EB zur RV 451 BlgNR XXII. GP 21 f; vgl auch KStR 2001 Rz 404 Beispiel d); Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2009) K 230; Widinski in Bruckner/Bartos/Rabell/Seidl/Widinski, Gruppenbesteuerung (2005) § 9 Abs 5 Tz 7; Zöchling/Haslinger, Gruppenbesteuerung und Umgründungen, in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005) 261 (274).

10) Der Bilanzstichtag der Beteiligungskörperschaft fällt in das Wirtschaftsjahr der erwerbenden beteiligten Körperschaft; vgl auch Trenkwalder, § 9 Abs 5 KStG – Finanzielle Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres, in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel, Gruppenbesteuerung 123 (131); Steiner/Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG¹⁴ § 9 Tz 337.

11) Vgl EB zur RV 451 BlgNR XXII. GP 21 f; vgl auch KStR 2001 Rz 404 Beispiel b).

12) Vgl § 9 Abs 9 3. TS KStG; Stefaner/Weninger in Lang/Schuch/Starlinger (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz (2009) § 9 Rz 147.

1) Vgl Hohenwarter, Verlustverwertung im Konzern (2010) 474 ff; Staringer, Die Gruppenbesteuerung in der Krise, GES 2010, 31 (33).

2) Vgl Steiner/Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz¹⁴ (2009) § 9 Tz 904.

3) Die Anzeigepflicht gemäß § 9 Abs 9 1. TS KStG ist zu beachten; vgl EB zur RV 451 BlgNR XXII. GP 22.

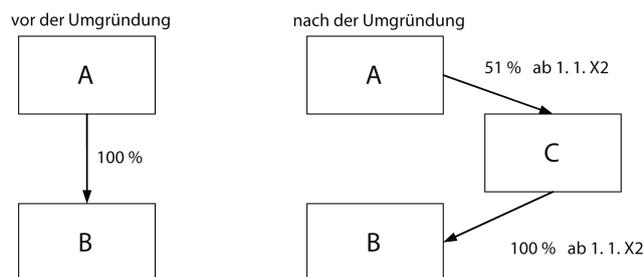
4) Vgl Steiner/Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG¹⁴ § 9 Tz 906.

5) Der Gesetzestext stellt für die Beurteilung der finanziellen Verbindung und zeitlichen Anforderungen für die Gruppenteilnahme einzeln und isoliert auf das jeweilige Verhältnis zur Beteiligungskörperschaft ab; vgl Plansky/

eine Umgründung auch zu einer Erweiterung der Gruppe auf mittlerer Ebene kommen. Erfolgt eine solche Erweiterung auf mittlerer Ebene – zB durch eine Einbringung von Anteilen an einer Beteiligungskörperschaft durch die beteiligte Körperschaft (übertragende Körperschaft) in eine gruppenfremde Körperschaft (übernehmende Körperschaft) – so ist die eingebrachte Beteiligungskörperschaft danach nicht mehr mit der übertragenden, sondern mit der übernehmenden Körperschaft finanziell verbunden.

Beispiel 1 (Einbringung):

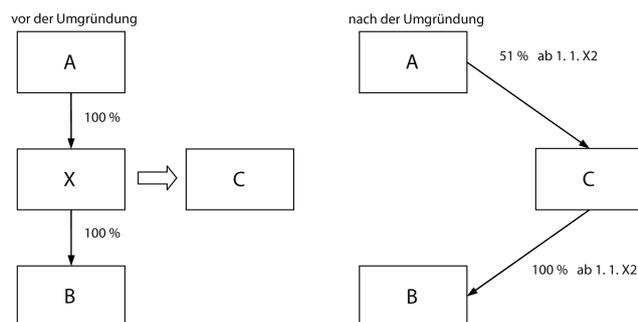
A bildet mit B eine Gruppe. Zum 31. 12. X1 wird B in die bisher nicht finanziell verbundene C eingebracht. A erhält im Gegenzug 51 % der Anteile an C. Bei allen Körperschaften entspricht das Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr.



Die gleiche Endstruktur wie im Fall der Einbringung ergibt sich bei einer Verschmelzung einer beteiligten Körperschaft auf eine bislang nicht gruppenzugehörige Körperschaft. Auch hier ist die Beteiligungskörperschaft der verschmolzenen Körperschaft nach der Umgründung mit einer anderen, nämlich der übernehmenden beteiligten Körperschaft finanziell verbunden.

Beispiel 2 (Verschmelzung):

A bildet mit X und B eine Gruppe. Zum 31. 12. X1 wird X auf die bisher nicht finanziell verbundene C verschmolzen. A erhält im Gegenzug 51 % der Anteile an C. Bei allen Körperschaften entspricht das Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr.



In beiden Beispielen (Einbringung und Verschmelzung) kann die Körperschaft C durch Ergänzungsantrag mit sofortiger Wirkung in die Gruppe aufgenommen werden.¹³⁾ Fraglich ist, wie die Gruppenzugehörigkeit der Beteiligungskörperschaft B in diesen Fällen zu beurteilen ist.

13) Dies ist möglich, da die Gegenleistung eine finanzielle Verbindung zwischen der übertragenden und der übernehmenden Körperschaft begründet; vgl UmgrStR 2002 Rz 1245j; so auch Huber, Umgründung von Unternehmensgruppen, ÖStZ 2005, 446; Zöchling/Haslinger in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel, Gruppenbesteuerung 268 f; Trenkwalder in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel, Gruppenbesteuerung 133.

Nach Ansicht des BMF führt jede Verschmelzung eines Gruppenmitglieds „auf eine gruppenfremde Körperschaft“¹⁴⁾ zum Ausscheiden des untergehenden Gruppenmitglieds.¹⁵⁾ Alle Beteiligungskörperschaften der ausscheidenden Körperschaft scheiden nach dieser Auffassung ebenfalls aus der Gruppe aus.¹⁶⁾ Ähnliches kann für den Fall der Einbringung vertreten werden: Durch die Einbringung der Beteiligung an einer Beteiligungskörperschaft in eine gruppenfremde Körperschaft ist die Gruppe „negativ berührt“.¹⁷⁾ Zwar ist die Aufnahme der gruppenfremden Körperschaft mittels Ergänzungsantrag möglich, es bleibt jedoch unklar, ob dadurch negative Konsequenzen gänzlich abgewendet werden. Die Aussagen in den Richtlinien können so verstanden werden, dass in den Beispielfällen die Beteiligungskörperschaft B (zumindest kurzzeitig) aus der Gruppe ausscheidet. Dieses Ausscheiden führt zu den Rechtsfolgen der Rückabwicklung oder Nachversteuerung. Zweifelhaft ist, ob ein solches *Ausscheiden wegen Umgründung auf eine gruppenfremde Körperschaft* auch in den Beispielfällen überzeugt. Dies soll in der Folge untersucht werden.

3. Auswirkungen der Gruppenerweiterung auf die Beteiligungskörperschaft

3.1. Ununterbrochene Gruppenzugehörigkeit der Beteiligungskörperschaft?

Kommt es zu einer Änderung des Gruppenaufbaus durch Erweiterung auf mittlerer Ebene, ist fraglich, ob die Gruppe nahtlos fortgesetzt werden kann. Dies ist nur möglich, wenn die Beteiligungskörperschaft die Voraussetzungen für die Gruppenbildung ununterbrochen erfüllt. Im Folgenden wird daher zunächst geprüft, ob die finanzielle Verbindung ganzjährig gemäß § 9 Abs 5 KStG besteht. Danach wird untersucht, ob die Mindestzugehörigkeitsdauer zur Gruppe gemäß § 9 Abs 10 KStG durch die Umgründung nicht unterbrochen wurde. Abschließend wird hinterfragt, ob die umgründungsbedingte Erweiterung nach der Mindestzugehörigkeitsdauer eine Nachversteuerung von verrechneten Auslandsverlusten gemäß § 9 Abs 6 Z 6 KStG auslöst.

3.2. Bestehen der finanziellen Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres

§ 9 Abs 5 KStG setzt für die Ergebniszurechnung im Rahmen der Gruppenbesteuerung voraus, dass „[d]ie finanzielle Verbindung im Sinne des Abs. 4 [...] während des gesamten Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitgliedes [vorliegt].“ Fraglich ist nun, ob es durch die umgründungsbedingte Änderung der beteiligten Körperschaft zu einer Unterbrechung der ganzjährigen finanziellen Verbindung zur Beteiligungskörperschaft kommt.

§ 9 Abs 5 KStG stellt auf das Wirtschaftsjahr des jeweiligen Gruppenmitglieds – also der Beteiligungskörperschaft – ab.¹⁸⁾ Wird die finanzielle Verbindung nach Beginn des Wirtschafts-

14) UmgrStR 2002 Rz 354.

15) Vgl UmgrStR 2002 Rz 354; kritisch Hohenwarter, Verlustverwertung 495.

16) Vgl UmgrStR 2002 Rz 354.

17) UmgrStR 2002 Rz 1245j.

18) Vgl Trenkwalder in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel, Gruppenbesteuerung 123; vgl auch das Beispiel in Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² K 557; Steiner/Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG¹⁴ § 9 Tz 314.

jahres der Beteiligungskörperschaft begründet oder vor dessen Ablauf beendet, ist eine Zurechnung des Ergebnisses des betreffenden Wirtschaftsjahres ausgeschlossen.¹⁹⁾ Erfolgt die Änderung um null Uhr zu Beginn des Wirtschaftsjahres und damit gleichzeitig mit Ablauf des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, ist die ganzjährige durchgängige²⁰⁾ finanzielle Verbindung für beide Wirtschaftsjahre möglich.²¹⁾ Problematisch sind somit nur jene Fälle, in denen es zu unterjährigen Änderungen kommt.

In den Beispielen 1 und 2 (Einbringung und Verschmelzung) entspricht das Wirtschaftsjahr der Beteiligungskörperschaft B dem Kalenderjahr. Für das Jahr vor der Umgründung (X1) besteht die finanzielle Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres zu A (oder X). Nach der Umgründung zum 31. 12. X1 wird C durch Ergänzungsantrag mit Wirkung ab 1. 1. X2 in die Gruppe aufgenommen. Die finanzielle Verbindung der Beteiligungskörperschaft B besteht nun während des gesamten Wirtschaftsjahres X2 zu C. Betrachtet man jedes Jahr einzeln, besteht die finanzielle Verbindung jeweils unverändert während des gesamten Wirtschaftsjahres. In beiden Jahren sind daher die Voraussetzungen nach § 9 Abs 5 erster Satz KStG für eine Ergebniszurechnung in der Gruppe erfüllt.

3.3. Erweiterung vor dreijähriger Gruppenzugehörigkeit der Beteiligungskörperschaft

Scheidet eine Beteiligungskörperschaft vor Ablauf der dreijährigen Mindestdauer aus der Gruppe aus, so kommt es zur Rückabwicklung. § 9 Abs 10 KStG bestimmt, dass die Unternehmensgruppe „für einen Zeitraum von mindestens drei Jahren bestehen“ muss. Nach dem 1. TS ist die Mindestdauer erfüllt, wenn „das steuerlich maßgebende Ergebnis von drei jeweils zwölf Monate umfassenden Wirtschaftsjahren in Sinne des Abs. 6“ zugerechnet wird.²²⁾ Die Rechtsfolge, nämlich die Rückabwicklung, trifft gemäß § 9 Abs 10 3. TS KStG jene Körperschaften, die „innerhalb von drei Jahren nach dem Eintritt aus der Unternehmensgruppe [ausscheiden]“.²³⁾

Die Mindestdauer ist für jede Beteiligungskörperschaft individuell zu betrachten.²⁴⁾ Ist sie für eine beteiligte Körperschaft nicht erfüllt, so wirkt sich die Rückabwicklung auch auf deren Beteiligungskörperschaften aus, da „jene steuerlich maßgebenden Verhältnisse herzustellen [sind], die sich ohne Gruppenzugehörigkeit ergeben hätten.“²⁵⁾ Wenn in Beispiel 2 (Verschmelzung) die ausscheidende Körperschaft X nach § 9

Abs 10 KStG rückabzuwickeln wäre,²⁶⁾ würde dies auch zur Rückabwicklung der Beteiligungskörperschaft B führen.²⁷⁾ Ist die Körperschaft X nicht rückabzuwickeln, weil X beispielsweise die Mindestdauer im Zeitpunkt der Umgründung bereits überschritten hat, ist im Fall eines *Ausscheidens* der Beteiligungskörperschaft B die Erfüllung der Mindestdauer für B individuell zu prüfen.

Bei der Erweiterung auf mittlerer Ebene in den Beispielfällen kann jedoch kein *Ausscheiden* der Beteiligungskörperschaft B angenommen werden. Die Gruppe erstreckt sich formell auf „den Gruppenträger und die Gruppenmitglieder, die in einem schriftlichen Gruppenantrag genannt sind.“²⁸⁾ Eine Änderung dieses Gruppenantrags, zB bei nachträglichem Eintritt einer Körperschaft, ist gemäß § 9 Abs 9 KStG möglich. Es kommt durch die Umgründung lediglich zu einer Erweiterung der Gruppe und einer Änderung des Gruppenaufbaus. Die Ergebniszurechnung innerhalb derselben Gruppe ist weiterhin möglich, da die materiellen Voraussetzungen dafür vorliegen. Es ändert sich nur der Weg der stufenweisen Zurechnung: Im Jahr X1 wird das Ergebnis von B an A (oder X) zugerechnet, im darauffolgenden Jahr X2 von B an C. Fraglich ist nun, ob die Änderung der beteiligten Körperschaft für Zwecke des § 9 Abs 10 KStG schädlich ist und vor Ablauf der Dreijahresfrist zu einer Rückabwicklung der Beteiligungskörperschaft B führt.

Nach § 9 Abs 10 1. TS KStG ist die Mindestdauer erfüllt, wenn „das steuerlich maßgebende Ergebnis von drei jeweils zwölf Monate umfassenden Wirtschaftsjahren in Sinne des Abs. 6“ zugerechnet wird. Voraussetzung ist, dass die Ergebniszurechnung innerhalb derselben Unternehmensgruppe erfolgt.²⁹⁾ Dem Gesetzeswortlaut zufolge ist es nicht erforderlich, dass die Zurechnung unverändert an dieselbe beteiligte Körperschaft vorgenommen wird.³⁰⁾ Anders als § 9 Abs 5 erster Satz KStG, der die ganzjährige finanzielle Verbindung (zwischen denselben Gruppenkörperschaften) verlangt,³¹⁾ stellt § 9 Abs 10 KStG auf die dreimalige Ergebniszurechnung in der Gruppe ab. Die Ergebniszurechnung kann in jedem Wirtschaftsjahr erfolgen, in dem die Voraussetzungen des § 9 Abs 5 KStG erfüllt sind. Es ist nach § 9 Abs 10 KStG nicht erforderlich, dass die finanzielle Verbindung in diesen drei Jahren zur selben beteiligten Körperschaft besteht, solange die Zurechnung innerhalb derselben Gruppe erfolgt. Bei fortgesetzter Ergebniszurechnung liegt daher kein *Ausscheiden* innerhalb der Mindestdauer gemäß § 9 Abs 10 3. TS KStG vor.

Dies wird durch den Sinn und Zweck der Bestimmung bestätigt: Die in § 9 Abs 10 KStG normierte Dreijahresfrist soll nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage missbräuchliche Gestaltungen vermeiden.³²⁾ Unerwünschte Gestaltungen zur willkürlichen Verlustverlagerung sollen dadurch unterbunden werden, dass die Vorteile der Gruppenbesteuerung nur gewährt werden, wenn die Gruppe durch einen Zeitraum von drei Wirtschaftsjahren hindurch bestehen bleibt.³³⁾ Diese

19) Vgl EB zur RV 451 BlgNR XXII. GP 22.

20) Vgl Burgstaller in Damböck/Haunold/Huemer/Schuch, Gruppenbesteuerung 57.

21) Vgl Widinski in Bruckner/Bartos/Rabell/Seidl/Widinski, Gruppenbesteuerung § 9 Abs 5 Tz 2. Es reicht aus, wenn die finanzielle Verbindung im Laufe des ersten Tages des Wirtschaftsjahres begründet wird; vgl zB KStR 2001 Rz 401; vgl auch allgemein zu dieser Problematik Plansky/Stefaner/Weninger, Die finanzielle Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres, SWK 2004, 1489 (1491 ff).

22) Rumpfwirtschaftsjahre verlängern die Mindestdauer bis zur Ergebniszurechnung des dritten vollen Jahres; vgl KStR 2001 Rz 1565; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² K 400; Bartos in Bruckner/Bartos/Rabell/Seidl/Widinski, Gruppenbesteuerung § 9 Abs 10 Tz 1; Achatz/Pichler/Stockinger, § 9 Abs 10 KStG, in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel, Gruppenbesteuerung 237 (240).

23) Vgl näher Steiner/Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, Körperschaftsteuergesetz¹⁴ § 9 Tz 963.

24) Vgl § 9 Abs 10 2. TS KStG; KStR 2001 Rz 1565; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² K 409.

25) § 9 Abs 10 3. TS KStG.

26) Vgl UmgrStR 2002 Rz 354; kritisch Hohenwarter, Verlustverwertung 495.

27) Vgl KStR 2001 Rz 1567.

28) § 9 Abs 8 KStG.

29) Vgl § 9 Abs 10 KStG; die Mindestdauer bezieht sich auf den Bestand der Gruppe.

30) Vgl Steiner/Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG¹⁴ § 9 Tz 952.

31) Vgl 3.1.

32) Vgl EB zur RV 451 BlgNR XXII. GP 29.

33) Vgl EB zur RV 451 BlgNR XXII. GP 29; Achatz/Pichler/Stockinger in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel, Gruppenbesteuerung 238;

Gefahr der Verlustverlagerungen besteht bei einer Änderung des Gruppenaufbaus nicht, da etwaige Verluste weiterhin demselben Gruppenträger zugerechnet werden.³⁴⁾ Erfolgt die Umgründung in den Beispielen daher vor Ablauf der dreijährigen Gruppenzugehörigkeit von B, kommt es dadurch nicht zur Rückabwicklung.

Dabei schadet es auch nicht, wenn die Vermögensübertragung nicht *innerhalb* der Gruppe im Sinne des § 9 Abs 5 letzter Satz KStG erfolgt: Die Anwendung dieser Bestimmung ist nur erforderlich,³⁵⁾ wenn sich durch die Vermögensübertragung für die *einzelne* Gruppenkörperschaft eine „Änderung der Voraussetzungen für Gruppenverhältnisse“ ergeben hat. So ändert zB die Veräußerung einer 100%igen Beteiligung einer Beteiligungskörperschaft durch den Gruppenträger nichts an der Gruppenzugehörigkeit einer anderen Beteiligungskörperschaft.³⁶⁾ Auch die (gruppeninterne oder gruppenexterne) Veräußerung eines 1%igen Anteils einer bislang 100%igen Beteiligungskörperschaft führt zu keiner Änderung der Voraussetzungen für Gruppenverhältnisse. Die Beispiele zeigen, dass § 9 Abs 5 letzter Satz KStG nicht bei jeder Umstrukturierung angewendet werden muss, sondern nur, wenn sich die Voraussetzungen für Gruppenverhältnisse für eine Gruppenkörperschaft geändert haben.

Die Ergebniszurechnung der Beteiligungskörperschaft B ist in den Beispielen 1 und 2 (Einbringung und Verschmelzung) vor und nach der Erweiterung möglich, da die Voraussetzungen des § 9 Abs 5 erster Satz KStG jeweils erfüllt sind. Dadurch kann auch die Anforderung des § 9 Abs 10 KStG nach einer Ergebniszurechnung von drei vollen Wirtschaftsjahren erreicht werden. Mangels „Änderung der Voraussetzungen für Gruppenverhältnisse“ ist die Anwendung des § 9 Abs 5 letzter Satz KStG und damit verbundene Prüfung, ob die Vermögensübertragung *innerhalb* der Gruppe erfolgt, nicht erforderlich.³⁷⁾

3.4. Erweiterung nach dreijähriger Gruppenzugehörigkeit der Beteiligungskörperschaft

Nach Ablauf der dreijährigen Gruppenzugehörigkeit führt ein Ausscheiden einer ausländischen Beteiligungskörperschaft nach § 9 Abs 6 Z 6 KStG zu einer Nachversteuerung von verrechneten Auslandsverlusten.³⁸⁾ In den Beispielfällen kann jedoch auch für etwaige ausländische Tochterbeteiligungskörperschaften von B kein Fall des Ausscheidens iSd § 9 Abs 6 Z 6 KStG

vorliegen: Die Ergebniszurechnung erfolgt vor und nach der Umgründung innerhalb derselben Gruppe.³⁹⁾ Es kommt durch die Einbeziehung von C in die Gruppe nicht zu einem Ausscheiden der Beteiligungskörperschaft B und ein dadurch ausgelöstes Ausscheiden von Tochterbeteiligungskörperschaften von B. Die formellen und materiellen Voraussetzungen für die Gruppenteilnahme bleiben für alle Beteiligungskörperschaften erfüllt. Für Tochterbeteiligungskörperschaften von B bleibt auch die beteiligte Körperschaft unverändert: Sowohl im Jahr X1 als auch im Jahr X2 erfolgt die Ergebniszurechnung an B. Die ausländischen Verluste sind daher in den Beispielfällen nicht gemäß § 9 Abs 6 Z 6 KStG wegen Ausscheidens nachzuversteuern.⁴⁰⁾

Dieses Ergebnis steht auch in Einklang mit dem Sinn und Zweck der Vorschrift: Die Nachversteuerung von Auslandsverlusten soll die Einmaligkeit der Verlustverwertung sicherstellen.⁴¹⁾ Aufgrund der fortgesetzten Gruppe ist in den Beispielen 1 und 2 (Einbringung und Verschmelzung) die laufende Nachversteuerung von Verlusten, sobald sie im Ausland verrechnet werden können, weiterhin gesichert.⁴²⁾

Es handelt sich daher bei Erweiterung der Gruppe auf mittlerer Ebene um keinen Fall des Ausscheidens der Beteiligungskörperschaft B und etwaiger ausländischer Tochterbeteiligungskörperschaften. Die Tatbestandsvoraussetzungen für Gruppenverhältnisse bleiben für B erfüllt, weshalb die Anwendung des § 9 Abs 5 letzter Satz KStG nicht erforderlich ist.⁴³⁾

4. Ergebnis: Nahtlose Gruppenzugehörigkeit der Beteiligungskörperschaft

Für das Ausgangsbeispiel 1 (Einbringung) bedeuten die angestellten Überlegungen, dass für die Beteiligungskörperschaft B nach der Umgründung eine nahtlose Gruppenfortsetzung ohne Rückabwicklung oder Nachversteuerung möglich ist. Gleiches gilt für B auch im Fall der Verschmelzung (Beispiel 2), wenn keine Rückabwicklung der verschmolzenen Körperschaft X erfolgt.⁴⁴⁾

Die Voraussetzungen für die Gruppenbesteuerung sind im Umgründungsjahr X1 und im Folgejahr X2 erfüllt: Die finanzielle Verbindung besteht während des gesamten Wirtschaftsjahres gemäß § 9 Abs 5 KStG, weshalb die Ergebniszurechnung in beiden Jahren möglich ist. Aufgrund der fortgesetzten Ergebniszurechnung liegt auch kein Fall des Ausscheidens innerhalb der Dreijahresfrist gemäß § 9 Abs 10 KStG vor. Die Anwendung von § 9 Abs 5 letzter Satz KStG, wonach Vermögensübertragungen innerhalb der Gruppe unschädlich sind, ist nicht erforderlich. Da die Voraussetzungen für die Gruppenbesteuerung weiterhin erfüllt sind, kommt es nicht zu einem Ausscheiden von B aus der Gruppe mit den Konsequenzen der Rückabwicklung oder Nachversteuerung von Auslandsverlusten.

Beiser, Gruppenende durch Umwandlung vor Ablauf der Mindestdauer, SWK 2008, S 785 (S 786).

34) Auch nach KStR 2001 Rz 1565 ist die (letztliche) Zurechnung beim Gruppenträger ausschlaggebend.

35) Nach den KStR 2001 Rz 404 sind alle Umgründungstatbestände im Zusammenhang mit der Unternehmensgruppe im Lichte von § 9 Abs 5 letzter Satz KStG zu sehen.

36) Nach dem Beispiel a) in den KStR 2001 Rz 404 soll § 9 Abs 5 letzter Satz KStG auch bei einer Veräußerung zur Anwendung kommen, bei der sich lediglich der Gruppenaufbau ändert. Die Anwendung des § 9 Abs 5 letzter Satz KStG ist bei einer solchen Veräußerung zum Bilanzstichtag nicht erforderlich. Während die Beispiele b)-d) bereits in den EB zur RV 451 BlgNR XXII. GP 22 angeführt waren, wurde das Beispiel a) erst in die KStR 2001 Rz 404 aufgenommen.

37) In der Literatur wird § 9 Abs 5 KStG oft für alle gruppeninternen Sachverhalte herangezogen; vgl *Huber*, Umgründung von Unternehmensgruppen, ÖStZ 2005, 445; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung² K 229; *Burgstaller*, Die finanzielle Verbindung als Voraussetzung einer Unternehmensgruppe, in *Damböck/Haunold/Huemer/Schuch* (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2006) 37 (59).

38) Vgl *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010) 474 ff; *Zöchling*, Gruppenbesteuerung und Auslandsverluste: Achtung Steuerfallen!, SWK 2004, S 952 (S 953 f); *Plott*, Erwerb eines Gruppenmitglieds, ÖStZ 2009, 436 (437 f).

39) Vgl 3.1. und 3.2.

40) So auch *Zöchling/Haslinger* in *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel*, Gruppenbesteuerung 268 f.

41) Vgl *Steiner/Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, Körperschaftsteuergesetz¹⁴ § 9 Tz 615 mwN.

42) Vgl *Hohenwarter*, Verlustverwertung 495.

43) Vgl dazu näher 3.2.

44) Nach den UmgrStR 2002 Rz 354 hat vor Ablauf der Dreijahresfrist eine Rückabwicklung zu erfolgen; kritisch *Hohenwarter*, Verlustverwertung 495.

5. Zusammenfassung

Nach den Umgründungssteuerrichtlinien bewirkt eine Verschmelzung oder Einbringung einer beteiligten Körperschaft auf eine *gruppenfremde* Körperschaft auch das Ausscheiden der Beteiligungskörperschaft aus der Gruppe. Dies kann eine Rückabwicklung oder Nachversteuerung auslösen.

Wenn die *gruppenfremde* Körperschaft jedoch nach der Umgründung mit sofortiger Wirkung in die Gruppe aufgenommen wird, sind die Voraussetzungen für die Gruppenzugehörigkeit der Beteiligungskörperschaft ununterbrochen erfüllt. Der Wechsel der beteiligten Körperschaft bleibt bei Erfüllung der Gruppenbildungsvoraussetzungen ohne Konsequenzen.



Foto WU

Die Autorin:

Mag. Nicole Tüchler ist wissenschaftliche Mitarbeiterin am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der WU. Die Autorin dankt Univ.-Prof. Dr. Claus Staringer, Mag. Florian Brugger, Mag. Kasper Dziurdz und Dr. Daniela Hohenwarther-Mayr, LL.M., für wertvolle Anregungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

Wiesner/Kirchmayr/Mayr (Hrsg.)
Gruppenbesteuerung
2. Aufl., Wien 2008, 638 Seiten
Preis: 129,- €
ISBN: 9783700741015



Artikelrundschau

Dr. Christa Lattner/Mag. Franz Proksch

Zeitraum: Dezember 2010 – Teil 1

Allgemeines – national, Gesetzesentwürfe, Steuerpolitik

■ ÖStZ 2011/89, 59

Über den Umgang mit den FinanzOnline-Kennungen
(Weninger, SWK 33/2010, S 996)

Ausgehend von einer aktuellen E des UFS stellt *Weninger* Überlegungen zur gebotenen Sorgfalt im Umgang mit den FinanzOnline-Kennungen an.

■ ÖStZ 2011/90, 59

Steuermaßnahmen zum Jahresende (Bilanzstichtag)
(Gelke/Holzinger, ecolex 12/2010, S. 1189)

Die Checkliste gibt einen Überblick über eine Reihe von steuerlichen Maßnahmen, die noch vor dem Jahresende bzw dem Bilanzstichtag getroffen werden könnten, um das steuerliche Ergebnis zu reduzieren.

■ ÖStZ 2011/91, 59

Die Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2011-2014

(Puchinger/Marschner, FJ 12/2010, S. 390)

Die Verfasser beschäftigen sich mit den Änderungen im Kraftfahrzeugsteuerrecht, im EAVG, im NoVAG, in der BAO und im AVOG 2010 sowie mit der Einführung einer Stabilitätsabgabe und einer Flugabgabe.

■ ÖStZ 2011/92, 59

Das neue Stiftungsrecht nach dem Ministerialentwurf 2010 und anliegende Fragen

(Zentrum für Stiftungsrecht, Der Gesellschafter 6/2010, S. 342)

Wiedergabe des Resümee-Protokolls des Gesprächs von Praktikern und Firmenbuchrichtern am 11. 11. 2010, dessen Ziel die Entwicklung eines gemeinsamen Verständnisses der Teilnehmer

für maßgebliche Fragen der Gestaltung von Stiftungsurkunden im Lichte der aktuellen Entwicklung war.

■ ÖStZ 2011/93, 59

Vermögenssteuerdiskussion – aufgeschoben, aber nicht aufgehoben?

(Kirchmayr-Schlüsselberger/Achatz, taxlex 12/2010, S. 449)

Die Autoren befassen sich im Editorial mit der Forderung nach der Wiedereinführung der Vermögenssteuer und kommen anhand einer Analyse der steuerwissenschaftlichen Diskussion zum Ergebnis, dass die vergleichsweise hohe Belastung der Arbeitskosten nicht übersehen werden darf.

■ ÖStZ 2011/94, 59

BBG 2011-2014: Zur neuen Bankenabgabe

(Schweighart/Zach, taxlex 12/2010, S. 465)

Der Beitrag befasst sich mit der Einführung einer Bankenabgabe, welche im Stabilitätsabgabegesetz normiert werden und mit 1. 1. 2011 in Kraft treten soll.

■ ÖStZ 2011/95, 59

Was bringt die Steuerreform für Stiftungen?

(Schuchter, taxlex 12/2010, S. 467)

Die Autorin gibt einen Überblick über die im Begutachtungsentwurf für das BBG 2011-2014 vorgesehenen Änderungen bei der Besteuerung von Privatstiftungen.

Allgemeines – international, EU-Recht, Auslandsbeziehungen

■ ÖStZ 2011/96, 59

Die österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien 2010 (Teil 1) – Ein Überblick

(Manessinger/Schatzler, ÖStZ 2010/1147, S. 571)