

Übergang von Verlustvorträgen bei Umgründungen in der Unternehmensgruppe

Die Problematik des Übergangs von Verlustvorträgen bei Umgründungen hat in der Praxis besondere Bedeutung, da die optimale Verlustverwertung häufig eine entscheidende Rolle bei der Durchführung von Restrukturierungsmaßnahmen spielt.¹⁾ Vermehrt werden dabei auch Umgründungen innerhalb der Unternehmensgruppe vorgenommen. Hierbei stellt sich insbesondere die Frage, wie mit Verlusten umzugehen ist, die zwar auf Ebene der Gruppenmitglieder erwirtschaftet wurden, jedoch im Rahmen der steuerlichen Ergebniszurechnung zum Gruppenträger „hochgeschleust“ wurden. Diese Frage wird im vorliegenden Beitrag unter besonderem Fokus auf die so genannte „gruppenbezogene Betrachtungsweise“ analysiert, welche erstmals von *Mayr* ausführlich erläutert wurde²⁾ und schließlich im November 2011 Eingang in die UmgrStR gefunden hat.³⁾

1. Der Verlustvortrag bei Umgründungen im Allgemeinen

Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich primär auf die Regelungen des Verlustvortrags bei Verschmelzungen (§ 4 UmgrStG). Die korrespondierenden Regelungen zum Verlustvortrag bei Umwandlungen (§ 10 UmgrStG), bei Einbringungen (§ 21 UmgrStG) und bei Spaltungen (§ 35 UmgrStG) knüpfen an § 4 UmgrStG aber zumindest mittelbar an.⁴⁾ Im Gegensatz zum allgemeinen Ertragsteuerrecht, wo der Verlustvortrag ein höchstpersönliches Recht ist, sieht das Umgründungssteuerrecht den Grundsatz der Objektbezogenheit des Übergangs von Verlustvorträgen vor. Folglich geht bei Umgründungen der Verlustvortrag auf den Rechtsnachfolger über, soweit auch das verlustverursachende Vermögen auf ihn übergeht. Primär dienen diese Regelungen der Erhaltung des Verlustvortrags, nichtsdestoweniger gibt es aber auch zahlreiche Beschränkungen, die eine mehrstufige Prüfung beim Übergang von Verlustvorträgen notwendig machen.⁵⁾

Im ersten Schritt ist gemäß § 4 Z 1 lit a UmgrStG zu prüfen, ob das verlustverursachende Vermögen bei der übertragenden Gesellschaft am Verschmelzungsstichtag noch vorhanden ist. Die gleiche Einschränkung gilt gemäß lit b auch auf Ebene der übernehmenden Gesellschaft, da ansonsten die Umgründungsrichtung zumeist einfach umgedreht werden könnte.⁶⁾ Die Verlustzuordnung erfolgt dabei bei betriebsführenden (operativen) Gesellschaften zu Betrieben, Teilbetrieben und in Ausnahmefällen auch zu nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen; bei vermögensverwaltenden (nicht operativen) Körperschaften erfolgt die Verlustzuordnung grundsätzlich zu den einzelnen Vermögensteilen von nicht untergeordneter Bedeutung.⁷⁾

Im nächsten Schritt hat die Prüfung der „qualifizierten Umfangsminderung“ gemäß § 4 Z 1 lit c UmgrStG zu erfolgen.

Folglich ist zu prüfen, ob „in den Fällen der lit. a und b der Umfang der Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile [...] derart vermindert [ist], dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist“.⁸⁾ Anhand von betriebswirtschaftlichen Messgrößen ist der Umfang des Betriebs zum Verschmelzungsstichtag im Sinne einer Rückwärtsbetrachtung mit dem Umfang des Betriebs im Zeitpunkt der Verlustentstehung zu vergleichen.⁹⁾ Eine Vergleichbarkeit ist nach hA ab einer qualifizierten Umfangsminderung um 75 % nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse unter Beachtung der unternehmens- und branchenbezogenen Umstände nicht mehr gegeben.¹⁰⁾

Im dritten und letzten Schritt¹¹⁾ ist schließlich der Mantelkaufatbestand des § 4 Z 2 UmgrStG¹²⁾ zu prüfen. Der Tatbestand des Mantelkaufs ist erfüllt, wenn „die Identität des Steuerpflichtigen infolge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur [...] nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse nicht mehr gegeben ist“.¹³⁾ Bei Umgründungen erfolgt dafür eine kombinierte Betrachtung von übertragender und übernehmender Körperschaft.¹⁴⁾ Ein Mantelkauf scheidet allerdings aus, wenn entweder die körperschaftsteuerrechtliche Sanierungsklausel¹⁵⁾ oder die spezifisch umgründungssteuerrechtliche Rationalisierungs- bzw Synergieklausel¹⁶⁾ zur Anwendung kommt.

1) Vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹⁰ (2012) Tz 1116.
2) *Mayr*, Gruppenbesteuerung: Verlustvortrag bei Umgründungen, RdW 2010, 536.
3) Vgl UmgrStR Rz 349b, 351, 351e, 352, 352e, 353, 353d und 354d.
4) Vgl *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Tz 1141; *Mayr*, RdW 2010, 536; UmgrStR Rz 187 ff (zur Verschmelzung) und Rz 1171 ff (zur Einbringung).
5) Vgl stellvertretend für viele *Kofler*, UmgrStG (2012) § 4 Rz 2; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Tz 1116; *Mayr*, RdW 2010, 536.
6) Vgl *Kofler*, UmgrStG § 4 Rz 4 ff; *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG (1999) § 4 Rz 19.
7) UmgrStR Rz 195; *Kofler*, UmgrStG § 4 Rz 50.

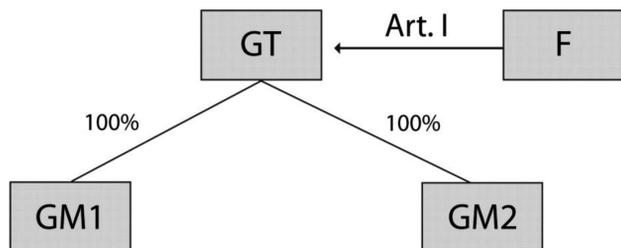
8) § 4 Z 1 lit c UmgrStG idF BGBl I 2011/112.
9) UmgrStR Rz 218; *Kofler*, UmgrStG § 4 Rz 102 ff.
10) UmgrStR Rz 222; KStR Rz 437a; *Kofler*, UmgrStG § 4 Rz 104; *Hübner-Schwarzinger/Wiesner*, Umgründungslexikon (2005) 269; dabei kommt es auf Kriterien wie Beschäftigtenzahl, Umsatz, Auftragsvolumen, Anlage-/Umlaufvermögen oder Bilanzsumme an.
11) Die Prüfung des Doppelverwertungsverbots nach § 4 Z 1 lit d UmgrStG wird hier nicht vorgenommen.
12) Die Definition des Mantelkaufs findet sich in § 8 Abs 4 Z 2 KStG; auf diesen wird in § 4 Z 2 UmgrStG direkt verwiesen.
13) § 8 Abs 4 Z 2 KStG.
14) *Kofler*, UmgrStG § 4 Rz 148; *Bruckner* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen¹¹ (2011) § 4 Rz 98.
15) Vgl KStR Rz 1188.
16) Vgl UmgrStR Rz 251.

2. Der Verlustvortrag bei Umgründungen in der Gruppe

2.1. Die „gruppenbezogene Betrachtungsweise“¹⁷⁾

a) Umgründungen auf Ebene des Gruppenträgers

Ausgangssachverhalt:

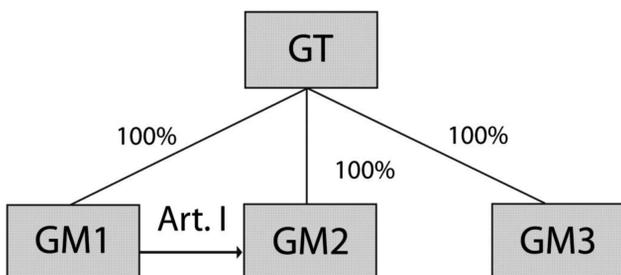


„Der Gruppenträger GT hält zu 100 % die operativen Gruppenmitglieder GM1 und GM2 (Schwestergesellschaften). GM1 erwirtschaftete Verluste und rechnete diese GT zu; mangels ausreichender Gewinne in der Gruppe sind die von GM1 zugerechneten Verluste (teilweise) im Verlustvortrag bei GT. Sodann soll eine gruppenfremde Gesellschaft F auf den Gruppenträger verschmolzen werden. Zu beurteilen ist, ob der Verlustvortrag bei GT erhalten bleibt.“¹⁸⁾

Würde nun im eben dargestellten Ausgangssachverhalt der Gruppenträger (vor der Verschmelzung mit F) seine Beteiligung an GM1 verkaufen, so wäre nach der bis 2011 geltenden Verwaltungspraxis das verlustverursachende Vermögen – nämlich die Beteiligung an GM1 – am Einbringungsstichtag nicht mehr vorhanden.¹⁹⁾ Eine „gruppenbezogene Betrachtungsweise“ würde hingegen folgende Gestaltung ermöglichen: Bei der Beteiligungsveräußerung durch den GT könnte GM1 nun beispielsweise den verlustverursachenden Teilbetrieb in GM 2 einbringen. Somit wäre auf Ebene des Gruppenträgers zwar nicht mehr die Beteiligung vorhanden, das verlustverursachende Vermögen befindet sich jedoch immer noch in der Unternehmensgruppe. Somit bliebe hier auf Ebene des Gruppenträgers der Verlustvortrag erhalten.²⁰⁾

b) Umgründungen auf Ebene der Gruppenmitglieder

Modifizierter Sachverhalt:



„Anknüpfend an den Ausgangssachverhalt (mit einem zusätzlichen GM3) soll jetzt nicht der Gruppenträger, sondern ein Gruppenmitglied umgegründet werden: GM1 hat in der Grup-

pe seine Verluste GT zugerechnet, GM1 soll sodann auf GM2 verschmolzen werden.“²¹⁾

Laut Mayr ist die oben dargestellte „gruppenbezogene Betrachtungsweise“ auch bei Umgründungen von Gruppenmitgliedern anzuwenden. Entscheidend soll demnach sein, ob im Zeitpunkt der Einbringung eines Teilbetriebs von GM1 in GM2 der ursprünglich verlustverursachende Betrieb noch in der Gruppe vorhanden ist. Hat GM1 den verlustverursachenden Betrieb zwischenzeitlich eingestellt, so hat aufgrund des Objektbezugs eine Kürzung des Verlustvortrags zu erfolgen. Diese Kürzung kann in der Gruppe aber nur auf Ebene des GT erfolgen, wohin der Verlust bereits hochgeschleust wurde. Sollte allerdings (wie auch oben schon dargestellt) GM1 vor der Verschmelzung den verlustverursachenden Betrieb in GM2 oder GM3 eingebracht haben (Schwesterneinbringung ohne Anteils-gewähr), so bleibt iSd „gruppenbezogenen Betrachtungsweise“ der Verlustvortrag beim GT erhalten.²²⁾

2.2. Analyse der „gruppenbezogenen“ Betrachtungsweise

2.2.1. Einleitende Bemerkung

Interessant an der Rechtsansicht Mayrs erscheint zunächst, dass er zwar beide Konstellationen getrennt analysiert, aber letztendlich auf dasselbe Ergebnis kommt, indem er die „gruppenbezogene Betrachtungsweise“ gleichermaßen anwendet.²³⁾ Diese Betrachtungsweise führt aber faktisch dazu, dass die Verlustvorträge im Rahmen von Umgründungen in der ersten Konstellation dem Gruppenträger, hingegen in der zweiten Konstellation dem Gruppenmitglied zugeordnet werden. Dies „ermöglicht“ den Wegfall desselben Verlustvortrags in beiden von Mayr dargestellten Konstellationen, also sowohl bei Umgründungen auf Ebene des Gruppenträgers als auch auf Ebene der Gruppenmitglieder.

2.2.2. Zuordnung der „Verluste der übernehmenden Körperschaft“

Zuerst stellt sich die Frage, wie der Begriff „die Verluste der übernehmenden Körperschaft“ auszulegen ist. Folgt man hierbei einem subjektbezogenen Verständnis, so befindet sich der Verlustvortrag aufgrund des „Hochschleusens“ in der Gruppe beim Gruppenträger. Geht man jedoch von einem objektbezogenen Verständnis aus, so ist die Wurzel des Verlusts beim Gruppenmitglied und die Prüfung müsste daher auf dieser Ebene ansetzen. Beide Möglichkeiten für die Zuordnung der Verluste sind allerdings alternativ zu bewerten. Es ist nicht konsistent, bei Umgründungen auf Ebene des Gruppenträgers die Verluste diesem zuzuordnen, während hingegen bei Umgründungen auf Ebene der Gruppenmitglieder die Verluste letzteren zugeordnet werden.

Für die gezeigte Analyse, wem der Verlustvortrag zuzurechnen ist, lassen sich auch aus der Einheits- oder der Zurechnungstheorie keine eindeutigen Hinweise gewinnen. Nach der Einheitstheorie²⁴⁾ wird die gesamte Unternehmensgruppe als eine steuerliche Einheit gesehen. Einziges Steuersubjekt wäre

17) Vgl. Mayr, RdW 2010, 536 ff; UmgrStR Rz 349b und die korrespondierenden Rz (siehe bereits Fn 3).

18) Aus Mayr, RdW 2010, 536.

19) Vgl. UmgrStR Rz 221 in der bis 14. 11. 2011 geltenden zweiten Fassung.

20) Vgl. Mayr, RdW 2010, 537; UmgrStR Rz 351e; Mayr/Petrag/Schlager, UmgrStG: Aktuelles zur Verschmelzung, RdW 2012, 58; Huber/Pichler, Verlustvortrag bei Umgründungen von Unternehmensgruppen, taxlex – SRA 2010, 390.

21) Aus Mayr, RdW 2010, 537.

22) Vgl. Mayr, RdW 2010, 537; Mayr/Petrag/Schlager, RdW 2012, 58 f; Huber/Pichler, taxlex – SRA 2010, 390.

23) Vgl. Mayr, RdW 2010, 537.

24) Oft wird auch der Begriff single-entity-approach verwendet; vgl. hierzu Stefaner/Weninger, Die Gruppenbesteuerung im österreichischen Konzernsteuerrecht, ecolx 2004, 515.

daher der Gruppenträger.²⁵⁾ Nach der Zurechnungstheorie sind alle Gruppenmitglieder nach wie vor eigenständige Steuer-subjekte und rechnen für steuerliche Zwecke ihr Ergebnis bloß dem Gruppenträger zu.²⁶⁾ Das österreichische System der Gruppenbesteuerung folgt jedoch weder der Einheits- noch der Zurechnungstheorie vollständig. Während manche Aspekte²⁷⁾ der Gruppenbesteuerung eher die Einheitsstheorie nahelegen, so sprechen andere Aspekte²⁸⁾ eher für die Anwendung der Zurechnungstheorie.²⁹⁾ Da der Gesetzgeber sich aber nicht für eine der beiden Theorien entschieden hat, können diese beiden Prinzipien keinen besonderen Hinweis für die Auslegung des § 4 UmgrStG in Bezug auf die Unternehmensgruppe geben. Es ist also gerade das Aufeinanderprallen dieser beiden Theorien, welche eine Interpretation des § 4 UmgrStG auf Gesellschaften innerhalb einer Unternehmensgruppe so schwierig macht.³⁰⁾

Dabei gibt es gute Gründe dafür, dass Verlustvorträge im Rahmen der Gruppenbesteuerung nur mehr beim Gruppenträger geprüft werden können. Die Ergebniszurechnung der Gruppenbesteuerung führt zu einer völligen „Loskoppelung“ des während der Gruppe entstandenen Verlusts vom tatsächlich verlustverursachenden Vermögen.³¹⁾ Dem durch die Zurechnung der Verluste der Gruppenmitglieder entstandenen Verlustvortrag, steht daher auf Ebene des Gruppenträgers das tatsächlich verlustverursachende Vermögen nicht gegenüber.³²⁾

Wenn nun das Gruppenmitglied sein Recht zum Verlustvortrag dauerhaft an den Gruppenträger abtritt, würde es also dem Sinn und Zweck des Umgründungssteuerrechts widersprechen, wenn eine Umgründung des Gruppenträgers zum sofortigen Verfall eines Verlusts führt, der jedoch nie verwertet werden konnte.³³⁾ Letztlich soll § 4 UmgrStG im Kern eine doppelte Verlustverwertung oder eine „Mantelverwertung“ verhindern. Eine einfache Verlustverwertung ist aber sehr wohl geboten, wenn das verlustverursachende Vermögen noch vorhanden ist.³⁴⁾ Diese Interpretation wird auch dadurch gestützt, dass Verluste, die an den Gruppenträger hochgeschleust wurden, trotz Ausscheiden des entsprechenden Mitglieds aus der Gruppe oder Auflösung der Gruppe, nach Ablauf der Mindestdauer von drei Jahren beim Gruppenträger verbleiben.³⁵⁾

Zusätzlich wird die Möglichkeit des Verlustvortrags dem Gruppenträger im Rahmen der Ergebniszurechnung in der

Gruppe nicht einfach „geschenkt“, sondern vielmehr wird das verlustverursachende Gruppenmitglied für den Verlusttransfer eine entsprechende Steuerumlagezahlung erhalten. Durch die Ergebniszurechnung geht auch die Möglichkeit zum Verlustvortrag auf den Gruppenträger über. Dieses Recht verbleibt nun selbst im Fall der Auflösung der Unternehmensgruppe beim Gruppenträger.³⁶⁾

Auch eine Analyse des § 9 KStG spricht für dieses Ergebnis. Hierfür ist insbesondere § 9 Abs 7 KStG zu beachten, der im Wesentlichen den Ausschluss steuerwirksamer Teilwertabschreibungen auf Gruppenmitglieder regelt.³⁷⁾ Diese Versagung der Teilwertabschreibung wurde in der Gruppe eingeführt, da die Verluste der Beteiligungskörperschaft bereits bei der beteiligten Gesellschaft oder beim Gruppenträger wirksam werden. MaW ersetzt also die negative Ergebniszurechnung die Möglichkeit der Teilwertabschreibung. Wäre das verlustgenerierende GM nicht in die Gruppe aufgenommen worden, hätte der GT wohl eine steuerwirksame Teilwertabschreibung vornehmen können bzw sogar müssen.³⁸⁾ Im Fall ohne Gruppe würde nun eine Umgründung auf Ebene der GM zwar bei Wegfall des verlustverursachenden Betriebs zum Untergang des Verlustvortrags der übertragenden Körperschaften führen, die Teilwertabschreibung des Anteilseigners bliebe jedoch unverändert. Folglich muss im Fall einer Unternehmensgruppe, wo diese Teilwertabschreibung nicht möglich ist, ersatzweise die Verlustzurechnung und -verwertung auf Ebene des Gruppenträgers gewährleistet werden.³⁹⁾

Es sprechen also überzeugende Gründe dafür, den Verlustvortrag, der dem Gruppenträger zugerechnet wurde, auch nur auf Ebene des Gruppenträgers zu prüfen.⁴⁰⁾ Diese Interpretation des § 4 UmgrStG am Grundsatz der Steuerneutralität der Umgründung würde insofern zu einem liberalen Ergebnis führen, als mangels der Verlustzurechnung zu den Gruppenmitgliedern Umgründungen auf deren Ebene nur mehr bei Vor- oder Außergruppenverlusten zu einem Verlustuntergang führen könnten. Verlustvorträge aus der Zeit der Gruppenzugehörigkeit wären bei Umgründungen der Gruppenmitglieder also vollständig gegen einen Untergang „immunisiert“. Dies ist insofern praktisch bedeutsam, als Restrukturierungen auf Ebene der verschiedenen Gruppenmitglieder wesentlich häufiger betriebswirtschaftlich notwendig sein werden, als beim Gruppenträger selbst.

2.2.3. Interpretation des „verlustverursachenden Vermögens“

Um nun herauszufinden, inwiefern der Verlustvortrag bei einer Umgründung des Gruppenträgers bestehen bleibt, ist die entscheidende Rechtsfrage, wie der Begriff des „verlustverursachenden Vermögens“ auszulegen ist.

Geht man hierbei vom obigen „liberalen“ Ergebnis aus, dass bei Umgründungen auf Ebene der Gruppenmitglieder der Verlustvortrag niemals untergehen kann, weil dieser alleine dem

25) Vgl *Jettmar/Stieglitz*, Die Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner*, Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007) 125 f.

26) Vgl *Jettmar/Stieglitz* in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* 126 f.

27) Dies wären uA die Behandlung von Firmenwertabschreibungen, Teilwertabschreibungen oder Beteiligungsübertragungen innerhalb der Gruppe.

28) Dies wären uA die Ergebniszurechnung innerhalb der Gruppe, sowie die Behandlung von Rechtsgeschäften zwischen Gruppenmitgliedern und die Rückabwicklung bei Auflösung der Gruppe.

29) Vgl *Jettmar/Stieglitz* in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* 130 ff.

30) Gerade die Verlustverrechnung in der Gruppe beinhaltet nämlich auch Elemente beider Theorien, vgl *Jettmar/Stieglitz* in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* 133 f; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung (2005) 108 f.

31) Vgl *Hohenwarter/Staringer*, Umgründungen und Gruppenbesteuerung in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner*, Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007) 409; *Peklar*, Verluste im Umgründungssteuerrecht (2001) 92; *Frei*, Verlustvortragsübergang bei Umgründungen innerhalb der Unternehmensgruppe, *ecolex* 2006, 4; *Frei* in *Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer*, Handbuch Konzernsteuerrecht (2008) 356.

32) *Hohenwarter/Staringer* in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* 409 f; *Frei* in *Fraberger/Baumann/Plott/Waitz-Ramsauer* 356; *Baumann/Waitz-Ramsauer*, Handbuch Unternehmenskauf und Due Diligence, Band II Taxes (2009) Rz 25.

33) Vgl *Hohenwarter/Staringer* in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* 410.

34) *Moser*, Neuerungen in den UmgrStR, RWZ 2012, 169.

35) Vgl *Hohenwarter/Staringer* in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* 410; *Haslinger* in *Mühlehner/Zöchling*, Die neue Gruppenbesteuerung, SWK-Sonderheft (2004) 91; *Tumpell/Aigner* in *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel*, Gruppenbesteuerung (2005) § 9 Abs 6 Rz 88; *Tumpell/Tissot* in *Quantschnigg et al*, Gruppenbesteuerung, Gruppenbesteuerung und gemeinschaftsrechtliche Implikationen, Rz 33.

36) Vgl Fn 35 und die dort zitierte Literatur, wonach der Verlustvortrag nach Ablauf der Mindestfrist von drei Jahren beim Gruppenträger verbleibt, selbst wenn es im Anschluss zu einem Ausscheiden des verlustverursachenden Mitglieds oder zu einer Auflösung der Unternehmensgruppe kommt.

37) So sind: „Bei der Gewinnermittlung Abschreibungen [...] auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit a des Einkommensteuergesetzes 1988) und Veräußerungsverluste hinsichtlich von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern nicht vortragsfähig“.

38) Nach § 12 Abs 3 KStG ist diese Teilwertabschreibung auf sieben Jahre zu verteilen.

39) Vgl *Plott*, Kann durch Umgründung auf Ebene des Gruppenmitglieds tatsächlich ein Verlustvortrag beim Gruppenträger untergehen, ÖStZ 2010, 438.

40) Vgl *Plott*, ÖStZ 2010, 437; *Moser*, RWZ 2012, 171.

Gruppenträger zuzurechnen ist, so könnte man gegensätzlich dazu beim Gruppenträger einen besonders „strengen“ Maßstab anlegen. Man könnte annehmen, dass – wenn der Verlustvortrag bei Gruppenmitgliedern niemals untergehen kann – er dafür auf Ebene des Gruppenträgers stets untergehen muss, wenn das verlustverursachende Vermögen nur beim Gruppenmitglied vorhanden ist.⁴¹⁾ Eine derartige Wertungsdifferenz zwischen Gruppenträger und Gruppenmitglied würde jedoch die Möglichkeit von Restrukturierungen massiv einschränken, was keinesfalls Ziel des § 4 UmgrStG sein kann.⁴²⁾ Der Steuerpflichtige könnte in Folge dessen nämlich wirtschaftlich sinnvolle Umgründungen in der Gruppe nur mehr auf Ebene der Gruppenmitglieder durchführen.⁴³⁾

Folgt man hingegen der früheren Ansicht in den UmgrStR,⁴⁴⁾ wäre eine beteiligungsbezogene Betrachtungsweise ähnlich wie bei einer Holding anzuwenden. Folglich würde es generell auf die Beteiligung oder genauer auf das Beteiligungsausmaß des Gruppenträgers am Gruppenmitglied ankommen. Eine Veräußerung der verlustverursachenden Beteiligung würde demnach – bei der späteren Umgründung des Gruppenträgers – zum Wegfall der Verlustvorträge führen. Wenn hingegen der verlustverursachende Betrieb des Gruppenmitglieds eingestellt wird, so wäre dies unbedenklich, wenn die Beteiligung noch im selben Ausmaß vorhanden ist.⁴⁵⁾

Gegen diese beteiligungsbezogene Betrachtungsweise spricht jedoch der Telos des § 4 UmgrStG, wonach das verlustverursachende Vermögen bei der übernehmenden Körperschaft nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vorhanden sein soll.⁴⁶⁾ Gerade dieses Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse wäre jedoch nicht mehr vergleichbar, wenn der verlustverursachende Betrieb des Gruppenmitglieds veräußert oder eingestellt wurde und der Gruppenträger trotzdem noch die daraus entstandenen Verluste geltend machen könnte. Außerdem stelle man sich illustrativ auch den Extremfall vor, dass der verlustverursachende Betrieb im Wege einer Upstream-Einbringung auf den Gruppenträger „verschoben“ wird, wobei im Anschluss der Gruppenträger die Beteiligung am Gruppenmitglied veräußert. Schließlich erfolgt eine Verschmelzung einer fremden Gesellschaft auf den Gruppenträger. Bei einer starren Anwendung der beteiligungsbezogenen Betrachtungsweise müsste hier wohl der Verlustvortrag des Gruppenträgers aufgrund des Wegfalls der Beteiligung am Gruppenmitglied untergehen; und dies sogar obwohl sich in Wahrheit jetzt das verlustverursachende Vermögen viel „näher“ am Gruppenträger befindet, ja in diesen sogar eingebracht wurde. Somit erscheint ein Abstellen allein auf die Beteiligung als nicht zielführend. Es stellt sich also die Frage nach weiteren Lösungen, die für Verlustvorträge auf Ebene des Gruppenträgers anwendbar sind.

41) Eine Ausnahme besteht selbstverständlich für Verluste, die der Gruppenträger selbst erwirtschaftet hat. Diese Verluste wurden niemals vom Gruppenmitglied zum Gruppenträger hochgeschleust.

42) *Walter*, Umgründungssteuerrecht⁸ (2011) Rz 11; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Tz 1101 ff; *Hohenwarter/Staringer in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* 388.

43) In der Praxis werden Umgründungen zwar wohl zumeist auf Ebene der Gruppenmitglieder durchgeführt werden, dies aber muss aber keineswegs in jedem Einzelfall so vom Steuerpflichtigen gewünscht sein.

44) Vgl UmgrStR Rz 221 in der bis 14. 11. 2011 geltenden zweiten Fassung.

45) Vgl *Mayr*, RdW 2010, 536 f; *Kolienz*, Der Verlustvortrag bei Umgründungen von Holdinggesellschaften, in *König/Schwarzinger*, Körperschaften im Steuerrecht, FS Wiesner (2004) 205 f; *Hohenwarter/Staringer in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* 413.

46) So wohl auch *Hohenwarter/Staringer in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* 413; *Mayr*, RdW 2010, 536 f.

Die UmgrStR schlagen auch hierfür eine „gruppenbezogene Betrachtungsweise“ vor.⁴⁷⁾ Problematisch erscheint diese „gruppenbezogene Betrachtungsweise“ jedoch insofern, als sie sich nicht aus der hierfür relevanten Bestimmung, nämlich dem § 4 UmgrStG ableiten lässt. Dieser bezieht sich nämlich in keiner Weise auf Besonderheiten im Falle einer Gruppe. Eine Interpretation, die auf § 9 KStG und der Systematik der Gruppenbesteuerung basiert, scheint – auf Basis der geltenden Rechtslage – nicht mit dem Wortlaut und Telos des § 4 UmgrStG vereinbar.⁴⁸⁾

Als Alternative wäre daher eine über die „gruppenbezogene Betrachtung“ hinausgehende Auffassung möglich, nach der der Begriff des „verlustverursachenden Vermögens“ beim Gruppenträger zu interpretieren ist. Diese Möglichkeit ergibt sich unmittelbar aus einer Interpretation des einschlägigen § 4 UmgrStG sowie den korrespondierenden Bestimmungen. Dabei wird auf die wirtschaftliche Verfügungsmacht des Gruppenträgers über das verlustverursachende Vermögen abgestellt. Diese Verfügungsmacht ist in gleicher Weise gegeben, solange das verlustverursachende Vermögen noch der ursprünglich verlustverursachenden Tochter, einer anderen Konzerntochter oder dem Gruppenträger selbst zuzurechnen ist.

Diese Sichtweise ist nicht nur unmittelbar aus dem UmgrStG ableitbar, sie würde letztendlich auch zu sachgerechten Ergebnissen führen. So wäre nach einer Veräußerung der Beteiligung am verlustverursachenden Gruppenmitglied an einen fremden Dritten das verlustverursachende Vermögen nicht mehr in der Verfügungsmacht des Gruppenträgers. Der Verlustvortrag beim Gruppenträger würde konsequenterweise im Falle einer darauffolgenden Umgründung untergehen. Gleiches gilt auch, wenn bloß der verlustverursachende Betrieb des Gruppenmitglieds veräußert oder eingestellt wird. Auch in diesem Fall kann der Gruppenträger nicht mehr über das verlustverursachende Vermögen disponieren. Dieses ist also bei ihm nicht mehr „vorhanden“ und die Voraussetzungen des § 4 UmgrStG sind daher nicht erfüllt.

Anders läge der Fall, wenn der verlustverursachende Betrieb in ein anderes Gruppenmitglied eingebracht wird.⁴⁹⁾ Hier würde das verlustverursachende Vermögen in der Beteiligung des Gruppenträgers am anderen Gruppenmitglied „weiterleben“. Gemäß § 9 KStG muss ja für das Vorliegen einer Gruppe der Gruppenträger mittelbar oder unmittelbar am Gruppenmitglied zu mehr als 50 % beteiligt sein, sowie auch die Mehrheit der Stimmrechte besitzen.⁵⁰⁾ Demnach wäre das verlustverursachende Vermögen immer noch beim Gruppenträger „vorhanden“. Der Gruppenträger hätte nämlich aufgrund der Beteiligung am Gruppenmitglied immer noch Verfügungsmacht über das Vermögen. Solange sich der verlustverursachende Betrieb noch innerhalb der Gruppe befindet, kommt es also zu keinem Ausschluss des Verlustvortrags auf Ebene des Gruppenträgers.⁵¹⁾

Allerdings kann diese Konstellation nicht nur innerhalb der Gruppe eintreten. Neben den Beteiligungen an den Gruppenmitgliedern könnte der Gruppenträger auch noch eine wei-

47) Vgl Fn 3; so auch *Mayr*, RdW 2010, 536 ff; ähnlich bereits *Hohenwarter/Staringer in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* 414; Letztere hatten eine „verstärkt gruppenbezogene Betrachtungsweise“ als sinnvoll erachtet, ohne jedoch mögliche Ausgestaltungsformen im Detail zu erläutern.

48) So wohl auch *Moser*, RWZ 2012, 171 ff; *Plott*, ÖStZ 2010, 437.

49) Selbiges würde bei einer Verschmelzung von GM1 auf GM2 gelten.

50) Vgl § 9 Abs 4 KStG.

51) Die Ausführungen dieses Absatzes entsprechen also gerade dem Ergebnis der „gruppenbezogenen Betrachtungsweise“.

tere Beteiligung⁵²⁾ an einer gruppenfremden Tochtergesellschaft halten, auf welche das verlustverursachende Vermögen übertragen wurde. In diesem Fall wäre es nicht konsequent, auf die „gruppenbezogene Betrachtungsweise“ abzustellen. Denn auch im Falle einer nicht in die Unternehmensgruppe eingebundenen Tochtergesellschaft kann der Gruppenträger, in derselben Weise über das Vermögen verfügen. Entscheidend für die wirtschaftliche Verfügungsmacht ist nicht die Aufnahme in die Unternehmensgruppe, sondern die faktische Beteiligung des Gruppenträgers an der Konzerntochter. Beim Gruppenträger ist also auch im Fall einer Beteiligung an einer gruppenfremden Tochter das verlustverursachende Vermögen noch „tatsächlich vorhanden“⁵³⁾ und entspricht dem „Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse“.⁵⁴⁾ Auch hier sollte es demnach zu keiner Einschränkung des Verlustvortrags beim Gruppenträger kommen.

Für diese Lösung spricht insbesondere, dass die einschlägige Norm (§ 4 UmgrStG) in keiner Weise differenziert, ob bei der Umgründung eine Unternehmensgruppe vorliegt oder nicht. Folglich erscheint es inkonsequent, wenn es im Ergebnis gerade darauf ankäme, ob sich das verlustverursachende Vermögen bei einer gruppenfremden Tochter oder einem Gruppenmitglied befindet. Schließlich hätte der Gruppenträger in beiden Fällen gleichermaßen Verfügungsmacht über das verlustverursachende Vermögen.

Eine ähnliche Argumentationslinie wurde bereits zum Verlustvortrag bei Einbringung auf eine Holdinggesellschaft verfolgt, wenn zuvor die verlustverursachende Tochtergesellschaft auf eine andere Tochter verschmolzen wurde.⁵⁵⁾ Dabei wurde festgehalten, dass „die Holding AG auch nach der durchgeführten Schwesternverschmelzung *über das verursachenden Vermögen verfügt*. Aus der verlustverursachenden Beteiligung an der AG 1 entstand die verlustverursachende Beteiligung an der AG 2. Wenn nämlich die [...] stillen Reserven [...] weiterhin durch die aufgestockte Beteiligung an der AG 2 steuerverstrickt

sind, so ist nicht einsichtig, warum andererseits auch nicht Verluste, die mit diesem Vermögen verbunden sind, weiterhin steuerlich abzugsfähig sein sollten. Ein Verlusteinkauf, wie ihn die Bestimmung des § 4 Z 1 lit b UmgrStG verhindern soll, hat in diesem Fall nicht stattgefunden.“⁵⁶⁾

3. Zusammenfassung

- Die Besonderheit beim Verlustvortrag bei Umgründungen innerhalb einer Gruppe ergibt sich daraus, dass laufende Verluste des Gruppenmitglieds im Rahmen der Ergebniszurechnung zum Gruppenträger hochgeschleust werden.
- Die zentrale Norm für den Übergang von Verlustvorträgen bei Umgründungen ist § 4 UmgrStG. Dieser stellt jedoch in keiner Weise darauf ab, ob eine Umgründung innerhalb der Unternehmensgruppe stattfindet. Vielmehr ist zu differenzieren, ob eine Umgründung auf Ebene der Gruppenmitglieder oder des Gruppenträgers stattfindet.
- Die Ergebniszurechnung in der Gruppe hat zur Folge, dass Verlustvorträge aus laufenden Gruppenverlusten nur mehr dem Gruppenträger zuzuordnen sind. Demnach können diese Verlustvorträge bei Umgründungen auf Ebene der Gruppenmitglieder, die den Gruppenträger nicht betreffen, auch nicht untergehen.
- Es wäre allenfalls denkbar, bei Umgründungen auf Ebene des Gruppenträgers den Verlustvortrag gänzlich auszuschließen, wenn der Verlust bei einem Gruppenmitglied entstanden ist. Auch hier ist jedoch § 4 UmgrStG und insbesondere der Begriff des „verlustverursachenden Vermögens“ zu beachten. Hiernach sollte es auf die Verfügungsmacht des Gruppenträgers über das verlustverursachende Vermögen ankommen. Diese Verfügungsmacht ist gegeben, solange das verlustverursachende Vermögen dem Gruppenträger selbst oder einer Konzerntochter zuzurechnen ist. Für den Übergang von Verlustvorträgen bei Umgründungen des Gruppenträgers spielt es uE aber keine Rolle, ob die Konzerntochter in die Unternehmensgruppe aufgenommen wurde oder nicht.

52) Zur Vereinfachung soll von einer Beteiligung von 100 % ausgegangen werden.

53) Vgl § 4 Z 1 lit b UmgrStG.

54) Vgl § 4 Z 1 lit c UmgrStG.

55) Vgl *Bachl*, Entstehung und Wegfall verlustverursachender Beteiligungen bei Umgründungen, *ecolx* 1997, 604 ff.

56) *Bachl*, *ecolx* 1997, 606.



Foto Helmreich

Die Autoren:

Erik Pinetz, LL.M. BSc. und Erich Schaffer, LL.B. sind wissenschaftliche Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien). Die Autoren danken Univ.-Prof. Dr. Claus Staringer und Dr. Kasper Dziurdz für die wertvollen Anmerkungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.



Foto privat



Österreichisches Recht der Wirtschaft – rdw.lexisnexus.at

- ➔ Schwerpunkte Wirtschafts-, Arbeits- und Steuerrecht
- ➔ Übersicht über den Stand wichtiger aktueller Gesetzesvorhaben
- ➔ Regelmäßiger Überblick über die rechtlichen Neuerungen, die für die Unternehmensführung relevant sind

Zeitschriftenarchiv & News zum Thema: rdw.lexisnexus.at!

Jahresabonnement 2013
12 Ausgaben um nur € 254,-

Online-Archiv inklusive!

Bestellen Sie jetzt:
E-Mail: bestellung@lexisnexus.at