

# Neuigkeiten und Evergreens zur Gruppenbesteuerung



a.Univ.Prof. Dr. Matthias Petutschnig, StB

MAI 2024



© 2014 BOANET.AT

## Agenda



- Allgemeines
  - Gruppenantrag
  - Nachträgliche Änderungen
  - Veranlagung
- Gruppenzugehörigkeit
  - Gruppenträger
  - Gruppenmitglied
  - Finanzielle Verbindung
- Ergebniszurechnung
  - Vorgruppen- und Außergruppenverluste
  - Ausländische Verluste – Nachversteuerung
- Behandlung von Beteiligungen
- (ein paar) Sonderfragen

# Allgemeines

## Unternehmensgruppen

### § 9 Abs 1 KStG:

„Abweichend von § 7 können **finanziell verbundene** Körperschaften (Abs 2 bis 5) nach Maßgabe des Abs 8 eine Unternehmensgruppe bilden. Dabei wird das steuerlich maßgebende Ergebnis des jeweiligen **Gruppenmitglieds** (Abs 6 und Abs 7) dem steuerlich maßgebenden Ergebnis des beteiligten Gruppenmitglieds bzw. **Gruppenträgers** jenes Wirtschaftsjahres zugerechnet, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres des Gruppenmitgliedes fällt.“

Unbeschränkt Steuerpflichtige Körperschaften können immer nur einer Unternehmensgruppe als Gruppenmitglied bzw Gruppenträger angehören.

- Voraussetzung für die Bildung einer Unternehmensgruppe ist ein schriftlicher Gruppenantrag.
- Im Gruppenantrag sind sowohl der Gruppenträger als auch alle (auch die ausländischen) Gruppenmitglieder zu nennen. Bei fehlender Nennung ist eine Einbeziehung der betreffenden Körperschaft in die Unternehmensgruppe nicht möglich.
- Der Gruppenantrag ist von den gesetzlichen Vertretern des Gruppenträgers und aller einzubeziehenden inländischen Körperschaften zu unterfertigen (firmenmäßige Zeichnung).
  - Eine Unterfertigung durch einen gewillkürten Vertreter (zB Steuerberater) ist nur dann zulässig, wenn er von den gesetzlichen Vertretern speziell dazu bevollmächtigt wurde (Spezialvollmacht).
- Ausländische Gruppenmitglieder müssen den Gruppenantrag nicht unterfertigen.
  - Sollte ein ausländisches Gruppenmitglied den Gruppenantrag dennoch unterfertigen, ist dies rein informativ und schadet dem Gruppenantrag nicht; eine solche Unterfertigung hat keine Auswirkungen auf die Gruppenbildung.
- Als Gruppenantrag sind die standardisierten Formulare G 1 bis G 4a zu verwenden.

## Gruppenantrag – rechtzeitige Unterfertigung (I)

- Der Gruppenantrag muss vom gesetzlichen Vertreter jeder inländischen Körperschaft nachweislich vor dem Ende jenes Wirtschaftsjahres unterfertigt werden, für das die steuerliche Ergebniszurechnung erstmals wirksam sein soll.
  - Nachweislich bedeutet mit Beweis;
    - Beweisen heißt, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungsrelevanten Tatsache herbeizuführen (Fax oder sonstige elektronische Übermittlung, notarielle Beglaubigung, ua.).
- Innerhalb eines Monats beim FA eingebracht
  - Gegen die Versäumung der Frist ist ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach §§ 308 ff BAO möglich.
  - Ein Mängelbehebungsauftrag gem § 85 Abs 2 BAO ist nicht möglich
- Ein Gruppenantrag für zukünftige Veranlagungsperioden kann nicht gestellt werden.
  - ABER: BFG 2.2.2024, RV/6100502/2019
    - BFG lässt Gruppenantrag im Jahr 2017 für 2018 zu
    - „Verunglückte“ Einbringung mit Ersatzstichtag (urspr. Gruppenbildung für 2017 geplant)
    - Nachträgliche Verbesserung des Gruppenantrags

# Gruppenantrag – rechtzeitige Unterfertigung (II)

## !!Gruppenantrag nur mittels standardisierter Formulare G1-G4a!! (§ 9 Abs 8 KStG – 5. Spiegelstrich)

- BFG 3.2.2023, RV/7102169/2022
  - Formloser Antrag über FinOnline („sonstige Anträge“) vor 31.12.2021
    - Mit von allen „rechtzeitig“ unterschriebenem Gruppenvertrag aber nicht auf Formularen G1-G4a
  - Mängelbehebungsauftrag und „Nachreichung“ der Formulare nach 31.12.2021
    - Formulare G1-G4a unterschrieben am 21.2.2022
  - Abweisung des Gruppenantrags durch FAÖ
  - BFG:
    - Gesetzliche Frist versäumt, weil Gruppenantrag über FinOnline nicht möglich ist
    - Der formlose Antrag („sonstige Anträge“) ist Nullum – Mängelbehebungsauftrag und Bescheid darf gar nicht ergehen („Nicht-Bescheid“)
    - Gruppenantrag nur auf amtlichen Vordrucken zulässig (ausgedruckt, unterschrieben, per Post oder Fax)
    - Gruppe kommt nicht zustande

# Gruppenantrag – rechtzeitige Unterfertigung (III)

## !!Gruppenantrag nur mittels standardisierter Formulare G1-G4a!! (§ 9 Abs 8 KStG – 5. Spiegelstrich)

- *BMF-Anfragebeantwortung vom 30.03.2023*  
(<https://www.bmf.gv.at/rechtsnews/steuern-rechtsnews/aktuelle-infos-und-erlaesse/fachinformationen---Ertragsteuern/Fachinformationen---EST-KSt/Gruppenantrag-ueber-FOn.html>):
  - Bestätigung, dass Gruppenantrag auf Formularen G1-G4a schriftlich (per Post) einzubringen ist
  - Nicht auf richtigem Weg eingebrachter Antrag ist aber kein Nullum – Abweisungsbescheid ist **kein Nicht-Bescheid**
  - Daraus ergibt sich, dass ein **Bescheid, mit dem die Unternehmensgruppe festgestellt wurde**, obwohl ein nicht zulässiger Übermittlungsweg gewählt worden ist, kein Nichtbescheid ist. Vielmehr liegt ein **rechtswidriger Bescheid** vor, der **Rechtskraft erlangt**, wenn er nicht bekämpft wird.
- AbgÄG 2024 – § 9 Abs 8 KStG – 5. Spiegelstrich:
  - *Die Übermittlung des amtlichen Vordruckes **kann elektronisch im Verfahren FinanzOnline** unter Verwendung der dafür vorgesehenen Funktion erfolgen, wenn dieser mit den **qualifizierten elektronischen Signaturen** der gesetzlichen Vertreter des Gruppenträgers und aller einzubeziehenden inländischen Körperschaften versehen ist.*

# Gruppenantrag – Rechtsfolgen

- Das Bestehen der Unternehmensgruppe wird bescheidmäßig festgestellt (Feststellungsbescheid gemäß § 9 Abs. 8 KStG iVm § 92 BAO);
  - alle inländischen Körperschaften haben Parteistellung.
  - Der Bescheid gemäß § 9 Abs. 8 KStG ist ein Grundlagenbescheid für die folgenden Körperschaftsteuerverfahren (VwGH 26.11.2015, 2012/15/0097).
- Bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen ergeht ein "Abweisungsbescheid".
  - Der Feststellungsbescheid kann auch eine "Teilerkennung" umfassen.
  - Berufungslegitimiert:
    - Gegen Abweisungsbescheid nur abgewiesenes „Gruppenmitglied“
    - Gegen (Teil-)Feststellungsbescheid (ohne das abgewiesene „Gruppenmitglied“) alle anderen

# Gruppenantrag – Steuerausgleich (I)

- Im Gruppenantrag ist zu erklären, dass zwischen inländischen Körperschaften jeweils eine Regelung über den Steuerausgleich vereinbart worden ist.
  - Die konkreten Steuerausgleichsvereinbarungen sind dem Gruppenantrag nicht beizulegen.
  - Ein Verzicht auf eine Steuerausgleichsvereinbarung erfüllt die gesetzlichen Voraussetzungen für die Bildung einer Unternehmensgruppe nicht.
- Die Steuerausgleichsvereinbarung betrifft die durch die Ergebniszurechnung zum Gruppenträger veranlasste Verschiebung der Körperschaftsteuerbelastung.
- Grundsätzlich ist in der Unternehmensgruppe zwischen dem Gruppenträger und sämtlichen inländischen Gruppenmitgliedern eine einheitliche Steuerausgleichsvereinbarung zu treffen.
  - Im Einzelfall (insb bei einer Beteiligungsgemeinschaft) kann eine von der allgemeinen Gruppenmethode abweichende Steuerumlagenmethode zulässig sein.

## Gruppenantrag – Steuerausgleich (II)

- Hinsichtlich der Methode der Steuerausgleichsvereinbarung besteht Vertragsfreiheit, sofern die vereinbarte Methode zu betriebswirtschaftlich sinnvollen Ergebnissen führt (wie zB die Verteilungs- oder Belastungsmethode).
  - Ein späterer willkürlicher Methodenwechsel ist nicht möglich.
- Sollte in Ausnahmefällen (insb bei Ergebnisabführungsverträgen) zivil- und gesellschaftsrechtlich ein Steuerausgleich nicht notwendig sein, kann auch steuerlich begründet und dokumentiert auf den Steuerausgleich verzichtet werden ("vereinbarter begründeter Verzicht").
  - Trotzdem ist im Gruppenantragsformular G 1 beim Steuerausgleich das Kästchen "Ja" anzukreuzen.

## Gruppenantrag – nachträgliche Änderungen (I)

- Jede nachträgliche Änderung der Unternehmensgruppe ist dem zuständigen "Gruppenfinanzamt" (Finanzamt des Gruppenträgers) innerhalb eines Monats anzuzeigen.
  - Auch Vermögensübertragungen (zB Umgründungen oder Beteiligungsveräußerungen) innerhalb der Unternehmensgruppe, die den Bestand der Gruppe nicht ändern, sind auch anzuzeigen.
  - Auch das Ausscheiden eines Gruppenmitglieds oder der Neueintritt einer Körperschaft in die Unternehmensgruppe ist eine nachträgliche Änderung.
- Bei einer Änderung in der Ergebniszurechnung oder einem Ausscheiden oder einem Neueintritt eines Gruppenmitgliedes, ergeht ein Änderungsbescheid an den Gruppenträger bzw. das betroffene Gruppenmitglied.

# Gruppenantrag – nachträgliche Änderungen (II)

- Jedes Gruppenmitglied kann einseitig gegenüber dem zuständigen "Gruppenfinanzamt" sein Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe zu erklären.
  - Ist kein spätestens im nächsten Jahr liegender Stichtag für das Ausscheiden genannt, gilt der Tag des Poststempels der Austrittserklärung.
- Erklärt der Gruppenträger oder das letzte (verbliebene) Gruppenmitglied das Ausscheiden, ist die Unternehmensgruppe beendet (VwGH 18.10.2012, 2009/15/0214).
- Ist das ausscheidende Gruppenmitglied nicht in der untersten Ebene der Unternehmensgruppe, sind vom Ausscheiden auch die unter der ausscheidenden Körperschaft befindlichen Gruppenmitglieder betroffen.
- Ausländische Gruppenmitglieder können das Ausscheiden aus der Gruppe nicht erklären.

# Steuererklärung

- Sowohl Gruppenträger als auch Gruppenmitglieder müssen ihr eigenes Einkommen ermitteln und mittels Formular "Körperschaftsteuererklärung" deklarieren.
  - Dabei sind Wahlrechte uä (bspw Antrag auf Ratenzahlung bei Wegzugsbesteuerung) vom betreffenden Gruppenmitglied zu erklären
- Ein ausländisches Gruppenmitglied hat keine Körperschaftsteuererklärung abzugeben und auch keine Parteistellung hinsichtlich der zugerechneten Verluste (VwGH 26.11.2015, 2012/15/0097).
- Die zuzurechnenden Verluste bzw. die Nachversteuerungsbeträge, sind vom jeweiligen Gruppenmitglied in Formular K 1g gesondert aufgegliedert nach ausländischem Gruppenmitglied anzugeben.
- Das Gruppeneinkommen ist nicht zu erklären, sondern wird automatisch zusammengerechnet.

# Gruppenzugehörigkeit

## Gruppenträger

- inländischer unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenträger
  - Kapitalgesellschaft
  - Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft
  - VVaG; Kreditinstitut
- ausländischer beschränkt steuerpflichtiger Gruppenträger
  - EU-Körperschaft iSd Mutter-Tochter-Richtlinie
  - österreichischen Kapitalgesellschaften vergleichbare Gesellschaft, wenn
    - Sitz und Ort der Geschäftsleitung im EU/EWR-Raum **und**
    - mit Zweigniederlassung (oder operativ tätiger Personengesellschaft) im Firmenbuch eingetragen **und**
    - Beteiligungen an Gruppenmitgliedern der Zweigniederlassung (oder Personengesellschaft) zuzurechnen
- ausländischer unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenträger
  - doppelt ansässige Körperschaft mit Ort der Geschäftsleitung im Inland, wenn
    - mit Zweigniederlassung im Firmenbuch eingetragen **und**
    - Beteiligungen an Gruppenmitgliedern der Zweigniederlassung zuzurechnen
- Beteiligungsgemeinschaft (Syndikat, Personengesellschaft)
  - aus zuvor genannten Körperschaften, wenn eine Körperschaft zumindest 40% und jede weitere zumindest 15% hält

# Gruppenmitglied (I)

*[als Beteiligungskörperschaft oder als beteiligte inländische Körperschaft]*

- unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
- beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die
  - mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar sind **und**
  - ansässig in einem EU-Mitgliedstaat oder einem Staat mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht sind **und**
  - ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbunden sind
- Nach § 5 KStG oder nach einem Sondergesetz persönlich von der Körperschaftsteuer befreite Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sind nur beschränkt körperschaftsteuerpflichtig und kommen daher als Gruppenmitglied nicht in Betracht.
  - Ist eine subjektiv steuerbefreite Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft partiell unbeschränkt steuerpflichtig und sind die Beteiligungen an gruppenfähigen Körperschaften dem unbeschränkt steuerpflichtigen Betrieb zuzurechnen, steht die subjektive Teilsteuerbefreiung der Eigenschaft dieser Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft als Gruppenmitglied nicht entgegen.

# Gruppenmitglied (II) – ausländische Gruppenmitglieder (I)

- Eine ausländische Körperschaft liegt dann vor, wenn sich der Sitz der Körperschaft nicht in Österreich befindet.
- Ob eine ausländische Körperschaft mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft, die unter § 7 Abs. 3 KStG fällt, vergleichbar ist, ist aus dem Blickwinkel des österreichischen Gesellschaftsrechts zu beurteilen.
  - Typenvergleich; Kriterien siehe KStR Rz 134
- Seit dem 1.3.2014 können ausländische Körperschaften nur in eine Unternehmensgruppe aufgenommen werden, wenn mit ihrem Ansässigkeitsstaat eine umfassende Amtshilfe besteht
- Ab wann die umfassende Amtshilfe besteht, hängt vom Anwendungsbeginn des jeweiligen DBAs ab;
- BMF-Liste mit Amtshilfestaaen
  - Info des BMF vom 06.12.2023, 2023-0.865.584
  - [LINK](#)

# Gruppenmitglied (III) – ausländische Gruppenmitglieder (II)

- BMF-Liste mit Amtshilfestaaten (Stand: 1.1.2024) – 149 Staaten:

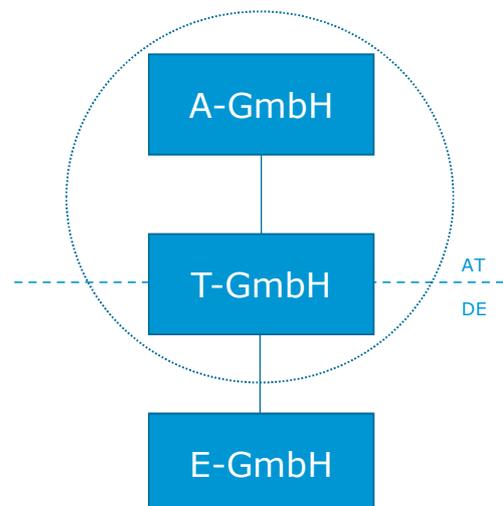
Ägypten, Albanien, Algerien, Andorra, Anguilla, Antigua und Barbuda, Argentinien, Armenien, Aruba, Aserbaidschan, Australien, Bahamas, Bahrain, Barbados, Belarus\*, Belgien, Belize, *Benin*, Bermuda, Bosnien-Herzegowina, Botsuana, Brasilien, Britische Jungferninseln, Brunei, Bulgarien, *Burkina Faso*, Chile, China (Volksrepublik), Cook Inseln, Costa Rica, Curaçao, Dänemark, Deutschland, Dominica, Dominikanische Republik, Ecuador, El Salvador, Estland, Eswatini, Färöer-Inseln, Finnland, Frankreich, Georgien, Ghana, Gibraltar, Grenada, Griechenland, Großbritannien, Grönland, Guatemala, Guernsey, Hongkong, Indien, Indonesien, Irland, Island, Isle of Man, Israel, Italien, Jamaika, Japan, Jersey, Jordanien, Kaimaninseln, Kamerun, Kanada, Kap Verde, Kasachstan, Katar, Kenia, Kolumbien, Korea (Republik), Kosovo, Kroatien, Kuwait, Lettland, Libanon, Liberia, Liechtenstein, Litauen, Luxemburg, Macao, Malaysia, Malediven, Malta, Marokko, Marshall Inseln, Mauretanien, Mauritius, Mexiko, Moldau, Monaco, Mongolei, Montenegro, Montserrat, Namibia, Nauru, Neuseeland, Niederlande, Nigeria, Niue, Nordmazedonien, Norwegen, Oman, Pakistan, Panama, *Papua-Neuguinea*, Paraguay, Peru, Philippinen, Polen, Portugal, Ruanda, Rumänien, Russland\*, Samoa, San Marino, Saudi-Arabien, Schweden, Schweiz, Senegal, Serbien, Seychellen, Singapur, Sint Maarten, Slowakische Republik, Slowenien, Spanien, St. Kitts und Nevis, St. Lucia, St. Vincent und die Grenadinen, Südafrika, Tadschikistan, Taiwan (Chinesisches Taipei), Thailand, Tschechische Republik, Tunesien, Türkei, Turkmenistan, Turks- und Caicosinseln, Uganda, Ukraine, Ungarn, Uruguay, Vanuatu, Venezuela, Vereinigte Arabische Emirate, Vereinigte Staaten von Amerika, Vietnam und Zypern.

\* Der Informationsaustausch mit Belarus und Russland ist derzeit suspendiert.

SEITE 19

# Gruppenmitglied (IV) Beispiel (I)

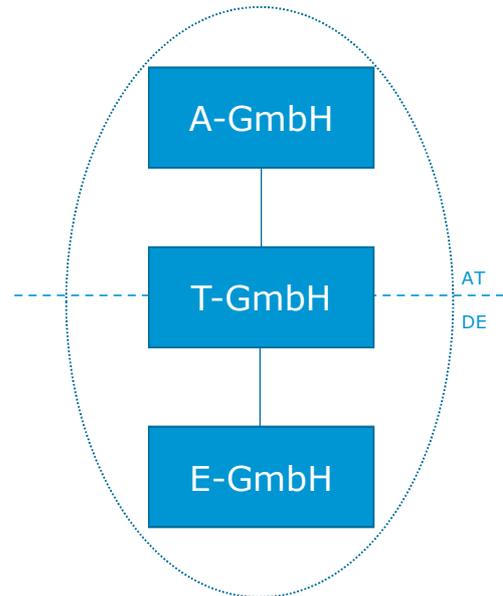
- A-GmbH
  - Gruppenträger
- T-GmbH
  - **Sitz** in DE → ausländische Körperschaft
  - Ort der Geschäftsleitung in AT
  - Gruppenmitglied
- E-GmbH
  - ansässig in DE (ausländische Körperschaft)



SEITE 20

## Gruppenmitglied (V) Beispiel (II)

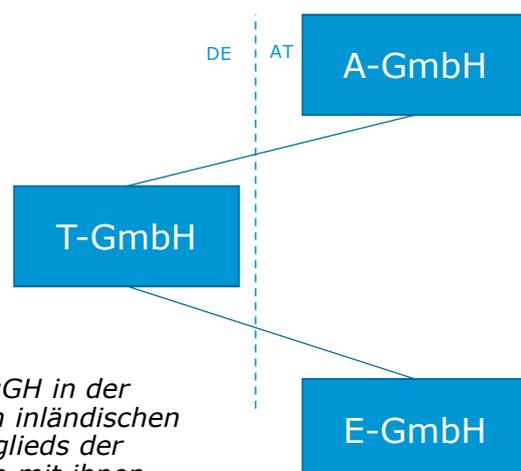
- A-GmbH
  - Gruppenträger
- T-GmbH
  - **Sitz** in AT → inländische Körperschaft
  - Ort der Geschäftsleitung in DE
  - Gruppenmitglied
- E-GmbH
  - ansässig in DE (ausländische Körperschaft)
  - **Gruppenmitglied**



SEITE 21

## Gruppenmitglied (VI) Beispiel (III)

- A-GmbH
- Gruppenträger
- T-GmbH
- Sitz und Ort der Geschäftsleitung in DE
  - Gruppenmitglied
- E-GmbH
- ansässig in Österreich
  - Nach Gesetzestext kein Gruppenmitglied
  - ABER: EuGH Rs Papillon
    - KStR Rz 1014 -> Gruppenmitglied
    - KStR Rz 1014: *Aus den Ausführungen des EuGH in der Rs Papillon ist jedoch nicht abzuleiten, diesen inländischen Einzelgesellschaften den Status eines Vollmitglieds der Unternehmensgruppe zuzuerkennen, weshalb mit ihnen finanziell verbundene in- und ausländische Körperschaften nicht in die Unternehmensgruppe einbezogen werden können.*



SEITE 22

# Gruppenmitglied (VII)

## Beispiel (IV) – BFG 31.03.2023, RV/7100758/2023

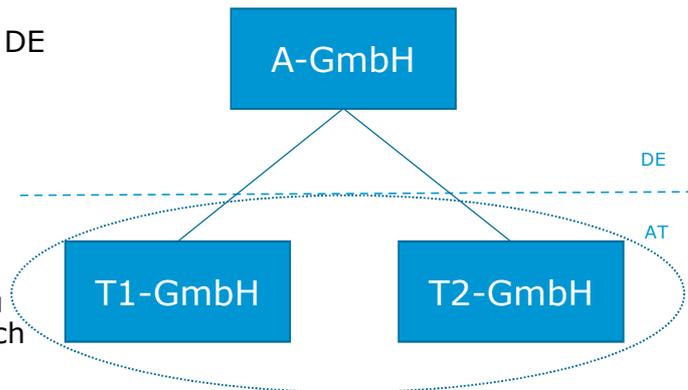
A-GmbH

- Sitz und Ort der Geschäftsleitung in DE
- Gruppenträger

T1-GmbH & T2-GmbH

- Gruppenmitglied

- BFG 31.03.2023, RV/7100758/2023
  - Europarechtlich geboten, dass es zu einem horizontalen Ergebnisausgleich zwischen T1 und T2 kommt;
  - Obwohl A „nicht“ in der Gruppe ist bzw keine Ergebniszurechnung zu A erfolgt
  - T2 wird „Gruppenträger“
  - Amtsrevision des Finanzamts eingebracht; zu Ro 2023/13/0018



SEITE 23

# Gruppenmitglied (VIII)

## Beispiel (IV) – VwGH 27.3.2024, Ro 2023/13/0018-6

- *Das Bundesfinanzgericht hat einer der beiden österreichischen Tochtergesellschaften die Funktion eines Gruppenträgers zugewiesen. Eine solche Vorgehensweise ist aber schon deshalb **nicht statthaft**, weil die Ermittlung des Ergebnisses (...) bei Gruppenträger und Gruppenmitglied insbesondere betreffend Vorgruppen- und Außergruppenverluste unterschiedlich geregelt ist*
- *Eine Zurechnung der Einkünfte an eine Schwestergesellschaft sieht das österreichische Recht nicht vor*

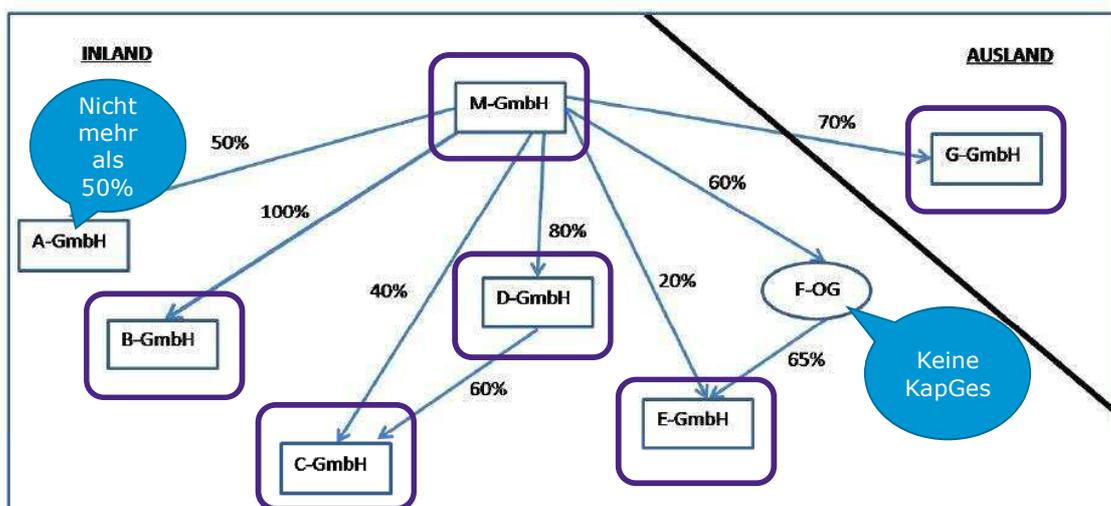
SEITE 24

# Gruppenmitglied (IX)

## Beispiel (IV) – VwGH 27.3.2024, Ro 2023/13/0018-6

- Der von der **Erstmitbeteiligten** gestellte Antrag auf Bildung einer Gruppe mit ihren inländischen Tochtergesellschaften kann daher so verstanden werden, dass sie im Ergebnis beantragt, **als Gruppenträgerin festgestellt zu werden** und die inländischen Gruppenmitglieder für die Zusammenrechnung der Ergebnisse für Zwecke der Gruppenbesteuerung und in deren Grenzen als ihre **Betriebsstätten** zu behandeln.
- Demnach ist aber der erstmitbeteiligten Partei – wie von ihr beantragt – die **Funktion der Gruppenträgerin zuzuerkennen**, den zweit- und drittmittelbeteiligten Parteien hingegen jene von Gruppenmitgliedern, wobei auch festzustellen ist, dass diese Gruppenmitglieder **für Zwecke der Gruppenbesteuerung** unter Einhaltung der Vorgaben des § 9 KStG 1988 **wie Betriebsstätten** behandelt werden.
- Die **Besteuerung des Gruppenergebnisses** wird sodann beim **Gruppenträger** zu erfolgen haben, wobei das Besteuerungsrecht der zusammengefassten Ergebnisse der österreichischen Tochtergesellschaften schon deswegen Österreich zusteht, weil sie – für Zwecke der Gruppenbesteuerung – **als inländische Betriebsstätten der Gruppenträgerin anzusehen sind**. Verlustüberhänge aus dem Gesamtergebnis der österreichischen Gruppenmitglieder stellen einen vortragsfähigen Verlust des ausländischen Gruppenträgers dar.

# Finanzielle Verbindung (I)



Beteiligung von mehr als 50% am Nennkapital und Stimmrechtsmehrheit während des gesamten Wirtschaftsjahres des Gruppenmitglieds

- Beschränkung auf das gesellschaftsrechtliche Nennkapital
- Surrogatkapital (Partizipationskapital und Substanzgenussrecht), Wandel- und Gewinnschuldverschreibungen können die finanzielle Verbindung nicht vermitteln.
- Auch kein Fruchtgenuss an Anteilen.
- Gefordert wird das wirtschaftliche Eigentum (§ 24 BAO) am Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital.
- Offengelegte Treuhandenschaft ist möglich.
- Finanzielle Verbindung kann hergestellt werden über
  - unmittelbare Beteiligung
  - mittelbare Beteiligung über Personengesellschaft/en
  - mittelbare Beteiligung über zwei oder mehrere Gruppenmitglieder
  - Beteiligungsgemeinschaft
  - Kombinationen

# Finanzielle Verbindung (III) - Stimmrechtsmehrheit

- Die Stimmrechtsmehrheit ist quantitativ zu verstehen und bedeutet mehr als 50% der Stimmrechte.
  - Besondere Mehrheitserfordernisse für Beschlussfassungen und Stimmrechtsbindungen (durch Syndikatsverträge) sind unbeachtlich.
  - Stimmrechtslose Vorzugsaktien (§ 12a AktG) sind bei aufrechter Stimmrechtsbeschränkung bei Ermittlung der notwendigen Stimmzahl nicht einzubeziehen.
  - Eigene Anteile und treuhändisch gehaltene sind bei Ermittlung der Stimmrechtsmehrheit nicht zu berücksichtigen.
  - Stimmrechtsbeschränkungen wie Höchststimmrechte und Abstufungen nach § 12 Abs. 2 AktG, Kopfstimmrechte oder ein im Gesellschaftsvertrag verankertes Einstimmigkeitsprinzip sind zu berücksichtigen.

**Beispiel:**

*An der Zielgesellschaft sind die Gesellschaft A mit 51%, die Gesellschaft B mit 25% und die Gesellschaft C mit 24% am Nennkapital beteiligt.*

*Die Satzung legt aber fest, dass pro Gesellschafter maximal 25% Stimmrechte zum Tragen kommen.*

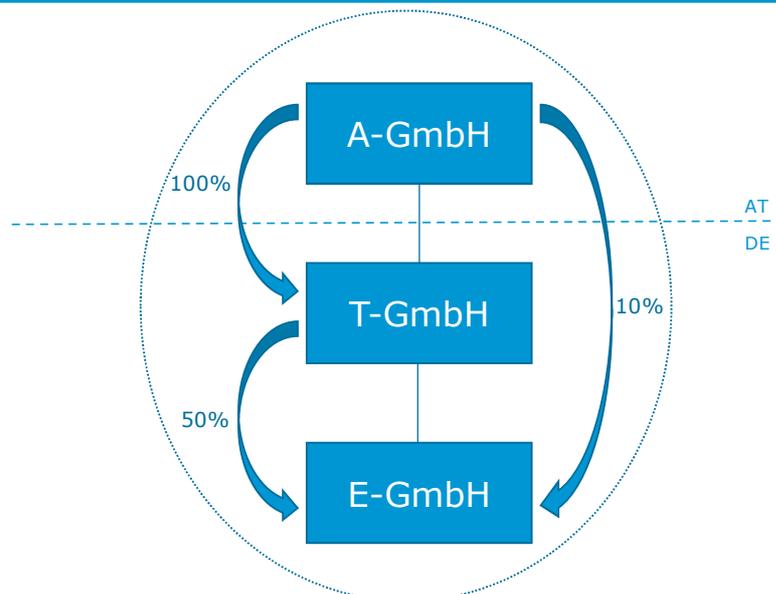
**Lösung:**

*Es liegt somit keine Stimmrechtsmehrheit von A vor; keine Gruppenbildung möglich*

# Finanzielle Verbindung (IV) – ausländische Gruppenmitglieder

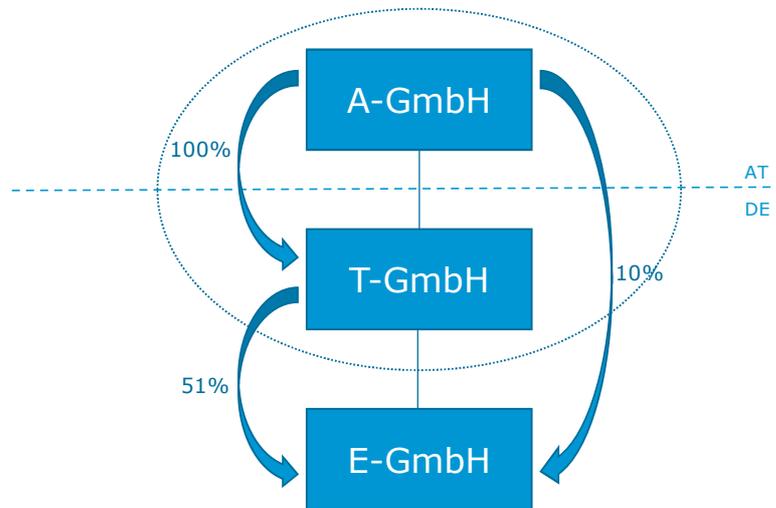
- Ausländische Gruppenmitglieder dürfen im Ausmaß von über 50% am Nennkapital und an den Stimmrechten ausschließlich mit übergeordneten inländischen Gruppenmitgliedern bzw. dem Gruppenträger finanziell verbunden sein.
- Bis zum Ausmaß von höchstens 50% dürfen ausländische Gruppenmitglieder untereinander verbunden sein.
- Ist daher zB der inländische Gruppenträger GT am ausländischen Gruppenmitglied GM1 zu 100% beteiligt und GM1 am ausländischen Gruppenmitglied GM2 zu 50% beteiligt, kann GM2 in die Unternehmensgruppe einbezogen werden, wenn auch GT an GM2 (zB zu 10%) unmittelbar beteiligt ist.
- Hinsichtlich der mittelbaren Herstellung der finanziellen Verbindung ergeben sich bei ausländischen Gesellschaften keine Einschränkungen. Die finanzielle Verbindung nach § 9 Abs. 4 dritter Teilstrich KStG kann daher auch mittelbar über eine (mehrere) ausländische Mitglieds Körperschaft(en) hergestellt werden.

# Finanzielle Verbindung (V) Beispiel (I)



# Finanzielle Verbindung (VI)

## Beispiel (II)



SEITE 31

# Umgründungen – Allgemeines

- Nach § 9 Abs. 5 dritter Satz KStG ist die Rückwirkungsfiktion im Zusammenhang mit einer umgründungsveranlassten Beteiligungsübertragung bzw. -übernahme auch für die Gruppenbesteuerung maßgebend.
- Nach § 9 Abs. 5 vierter Satz KStG sind Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe für ihren Bestand nicht schädlich, sofern sich am Vorliegen der finanziellen Verbindung nichts ändert.
- Das UmgrStG selbst enthält keine Sonderbestimmungen für die Auswirkungen von Umgründungen auf Unternehmensgruppen.
- Umgründungsveranlasst ist zu beurteilen
  - die Begründung einer Unternehmensgruppe
  - die Erweiterung einer Unternehmensgruppe
  - die Veränderung innerhalb einer Unternehmensgruppe
  - die Verminderung einer Unternehmensgruppe
  - die Beendigung einer Unternehmensgruppe.

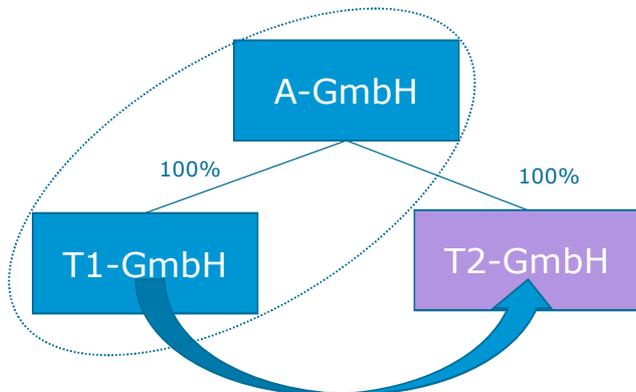
# Umgründungen – ohne Auswirkungen auf den Gruppenbestand (I)

- Inländische oder ausländische nicht der Gruppe zugehörige Körperschaft wird auf Gruppenmitglied oder auf Gruppenträger verschmolzen
  - Solange die Beteiligung der beteiligten Körperschaft oder des Gruppenträgers mehr als 50% beträgt, ändert sich an der Gruppenzugehörigkeit nichts.
  - Die Änderung der Beteiligungsverhältnisse am Gruppenträger auf Grund einer Konzentrationsverschmelzung hat für die Unternehmensgruppe keine Bedeutung.
    - Dies gilt auch für eine Down-stream-Verschmelzung auf den Gruppenträger.

# Umgründungen – ohne Auswirkungen auf den Gruppenbestand (II)

- Die Verschmelzung unmittelbar finanziell ausreichend verbundener Gruppenmitglieder kann als Down-stream-merger auf die Beteiligungskörperschaft oder als Up-stream-merger auf die beteiligte Körperschaft erfolgen.
  - Ist zum Verschmelzungstichtag die dreijährige Mindestbestandsdauer noch nicht gegeben, führt dies dennoch nicht zu einer selbständigen Steuerpflicht für die Jahre bis zur Verschmelzung, da mit der Vermögensübernahme durch das übernehmende Gruppenmitglied ein Fortsetzungstatbestand gegeben ist.
  - Voraussetzung ist, dass das übernehmende Gruppenmitglied die Mindestbestandsdauer erfüllt.
  - Mglw keine Fortsetzung einer FW-AfA
- Gilt grundsätzlich auch für andere Umgründungsarten, sofern die Beteiligungshöhe erhalten bleibt (Achtung bei nicht-verhältnismäßiger Spaltung unter Beteiligung eines Gruppenfremden)

# Umgründungen – ohne Auswirkungen auf den Gruppenbestand (III)



## VwGH 19.10.2022, Ro 2022/15/0032

- Rückwirkende Verschmelzung eines Gruppenmitglieds (T1) zum 31.12.2017 auf ein konzernzugehöriges Nicht-Gruppenmitglied (T2)
- Aufnahme der Übernehmenden mit Gültigkeit ab 1.1.2018 vor Abschluss des Verschmelzungsvertrags in die Gruppe
- Gruppe bleibt bestehen:
  - Vermögensübergang durch Verschmelzung erfolgt am Tag des Verschmelzungsstichtages – also am 1.1.2018
  - Am 1.1.2018 ist (war) Übernehmende bereits Gruppenmitglied
  - Wesentlich: Finanzielle Verbindung zwischen A und T2 bereits vor Verschmelzung gegeben

# Umgründungen – Verminderung der Gruppe (I)

- Verschmelzung des Gruppenträgers down-stream auf Gruppenmitglied
  - Die übernehmende Körperschaft tritt in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein und übernimmt auch die Gruppenträgerfunktion, die Unternehmensgruppe besteht weiter.
- Verschmelzung des Gruppenträgers down-stream auf Enkeltochter (Gruppenmitglied)
  - Die Unternehmensgruppe bleibt aufrecht, die Zwischengesellschaft wird Gruppenträger.

## Umgründungen – Verminderung der Gruppe (II)

- Die Verschmelzung eines Gruppenmitglieds auf eine nicht der Unternehmensgruppe angehörige Körperschaft führt mit dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Tag zum Ausscheiden des Gruppenmitglieds
  - Mindestbestandsdauer?
  - Alle Gesellschaften darunter scheiden auch aus
  - Bei ausländischem Gruppenmitglied: Nachversteuerung der ausländischen Verluste
- Gilt grundsätzlich auch für andere Umgründungsarten, sofern die Beteiligungshöhe erhalten bleibt
  - **Achtung** bei nicht-verhältnismäßiger Spaltung unter Beteiligung eines Gruppenfremden

## Umgründungen – Beendigung der Gruppe (I)

- Die Verschmelzung des Gruppenträgers auf das einzige Gruppenmitglied oder umgekehrt beendet mit dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Tag die Unternehmensgruppe. (VwGH 18.10.2012, 2009/15/0214)
  - Mindestdauer (?)
  - Gilt genauso für die verschmelzende oder errichtende Umwandlung

# Umgründungen – Beendigung der Gruppe (II)

- Die Verschmelzung des Gruppenträgers auf eine nicht der Unternehmensgruppe angehörende Körperschaft beendet die Unternehmensgruppe, weil der Untergang des Gruppenträgers durch Verschmelzung dessen "Ausscheiden" aus der Unternehmensgruppe bedeutet (VwGH 28.6.2016, 2013/13/0066; Ro 2014/13/0015).
  - Die Funktion des Gruppenträgers kann nicht auf eine Körperschaft außerhalb der Unternehmensgruppe übertragen werden.
  - Mindestdauer (?)
  - Gilt genauso für die verschmelzende oder errichtende Umwandlung

**Ergebniszurechnung**

# Ergebniszurechnung (I)

- Gem § 9 Abs. 6 Z 1 KStG hat jedes Gruppenmitglied sein steuerliches Ergebnis zunächst unabhängig von anderen Gruppenmitgliedern zu ermitteln.
- Das steuerliche Ergebnis wird dann dem am Gruppenmitglied finanziell ausreichend beteiligten (nächsthöheren) Gruppenmitglied (bzw. Gruppenträger) zugerechnet, bis beim Gruppenträger alle Ergebnisse zusammengefasst (und saldiert) der Besteuerung unterworfen werden.
  - Die Ergebniszurechnung folgt immer der ausreichenden finanziellen Verbindung. Auf Grund der Ergebniszurechnung unterbleibt bei den Gruppenmitgliedern eine Besteuerung.
- Zurechnung des Ergebnisses in jenem Wirtschaftsjahr, in dem der Bilanzstichtag des jeweiligen Gruppenmitglieds liegt
- Zusammenfassung der steuerlichen Ergebnisse finanziell verbundener Körperschaften beim Gruppenträger
  - unabhängige Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses bei jedem GM (Feststellungsbescheid)
  - Zurechnung beim finanziell ausreichend beteiligten (nächsthöheren) GM
  - Besteuerung aller (saldierten) Ergebnisse beim GT

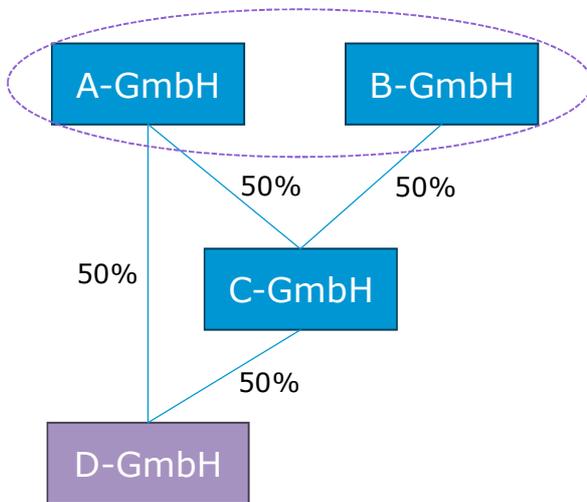
# Ergebniszurechnung (II)

- Ergebniszurechnung von inländischen Gruppenmitgliedern erfolgt unabhängig der tatsächlichen Beteiligungsquote immer zu 100%
  - Aufteilung bei Mitgliedern einer Beteiligungsgemeinschaft im Ausmaß der Beteiligung an der Beteiligungsgemeinschaft
- Ergebniszurechnung von ausländischen Gruppenmitgliedern erfolgt in Abhängigkeit der tatsächlichen Beteiligungsquote
  - Es werden nur Verluste zugerechnet
  - Verlustberücksichtigung im Ausmaß von 75% des inländischen Gruppenergebnisses (siehe weiter unten); Rest wird zum Verlustvortrag
- AbgÄG 2024 – § 9 Abs 6 Z 6 KStG – letzter Satz NEU
  - *Auf die Zurechnung des Verlustes eines unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitglieds kann jedoch zur Gänze verzichtet werden.*
  - Dient der Verhinderung potenziell MinBestG-pflichtig zu werden, da der Verlust die Steuerbelastung verringert aber nicht die BMGI für die MinBest

# Einkommenszurechnung (III)

## Beteiligungsgemeinschaft

### BFG 7.9.2023, RV/5100003/2020 – keine Revision erhoben (rkr)



- Beteiligungsgemeinschaft zwischen A und B
  - Gruppe daher A, B, C, D
- Fraglich: Ergebniszurechnung von D an B
  - Gem § 9 Abs 6 Z 3 KStG Ergebniszurechnung immer zu 100% an das ausreichend finanziell verbundene Gruppenmitglied
  - A hat ausreichende finanzielle Verbindung zu D
  - Ergebniszurechnung daher nur zu A und nicht über die Beteiligungsgemeinschaft auch anteilig an B
  - B erhält daher nur 50% des Ergebnisses von C

# Einkommenszurechnung (IV)

## Vorgruppen- und Außergruppenverluste (I)

- Vortragsfähige Verluste des unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds aus der Vorgruppenzeit (Vorgruppenverluste) oder aus einer umgründungsbedingten Übernahme durch ein Gruppenmitglied (Außergruppenverluste) können gemäß § 9 Abs. 6 Z 4 KStG nur bis zur Höhe des eigenen Gewinnes des Gruppenmitglieds verrechnet werden.
- Siebentel aus in Vorgruppenzeiten erfolgten Teilwertabschreibungen im Sinne des § 12 Abs. 3 Z 2 KStG stellen jedoch keine Vorgruppenverluste dar, insoweit sie erst während aufrechter Gruppenzugehörigkeit "abreifen" (VwGH 31.5.2017, Ro 2015/13/0024).

# Einkommenszurechnung (V)

## Vorgruppen- und Außergruppenverluste (II)

- Für den Gruppenträger haben die Begriffe Vor- und Außergruppenverluste keine Bedeutung.
- Er kann somit seine gesamten vortragsfähigen Verluste - also auch die vor der Gruppenbildung entstandenen oder ihm umgründungsbedingt zugekommenen Verluste - mit dem zusammengefassten Gruppenergebnis verrechnen.
- Im Unterschied zu den unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern ist der Gruppenträger allerdings an die 75%-Vortragsgrenze nach § 8 Abs. 4 Z 2 lit. a KStG gebunden.

# Einkommenszurechnung (VI)

## Vorgruppen- und Außergruppenverluste (III)

- Vorgruppen- und Außergruppenverluste von Gruppenmitgliedern sind im höchstmöglichen Ausmaß, also bis zur Höhe der eigenen (späteren) Gewinne des jeweiligen Gruppenmitglieds zu verrechnen (VwGH 21.3.2018, Ro 2017/13/0002).
- Die 75%-Vortragsgrenze nach § 8 Abs. 4 Z 2 lit. a KStG gilt für Gruppenmitglieder - im Unterschied zum Gruppenträger - nicht.

### **Beispiel:**

- *Das Gruppenmitglied 1 (GM 1) erzielt im Jahr X1 einen Gewinn von 60.000 und hat Vorgruppenverluste von 50.000.*
- *Ihm wird vom Gruppenmitglied 2 ein Einkommen von -20.000 zugerechnet.*

### **Lösung:**

- *Gewinn von 60.000 um den vollen Vorgruppenverlust von 50.000 kürzen (keine 75%-Grenze)*
- *Zurechnung des Verlusts von 20.000 (von GM 2).*
- *Insgesamt ist dem Gruppenträger ein vereinigtes Einkommen von -10.000 zuzurechnen.*

# Einkommenszurechnung (VII)

## Ausnahmen der 75%-Vortragsgrenze

Soweit im zusammengefassten Gruppenergebnis Gewinne/Beträge iSd § 8 Abs 4 Z 2 lit b KStG enthalten sind, kommt die 75%-Vortragsgrenze nicht zur Anwendung:

- Nachversteuerungsbeträge
- Entstrickungsbeträge gem § 6 Z 6 EStG (Wegzugsbesteuerung)
- Liquidationsgewinne
  - Für Unternehmensgruppen nicht von Bedeutung, da
    - der Eintritt des GT in Liquidation die Gruppe beendet
    - Abwicklungsergebnisse von GM können nicht zugerechnet werden (vgl VwGH 4.9.2019, Ro 2017/13/0009-6, Ro 2017/13/0010)

## Exkurs: Liquidation des Gruppenmitglieds

- Im Falle der Liquidation eines Gruppenmitglieds sind dessen Abwicklungsergebnisse **nicht dem Gruppenträger** zuzurechnen, weil die Gruppenbesteuerung dem Ausgleich der Gewinne und Verluste verbender Körperschaften dient und die Verrechnung von Abwicklungsergebnissen mit operativen Ergebnissen diesem Zweck nicht entspricht (VwGH 4.9.2019, Ro 2017/13/0009-6, Ro 2017/13/0010).
  - Dementsprechend ist das Abwicklungsergebnis der in Liquidation befindlichen Körperschaft außerhalb der Gruppe gesondert zu veranlagen.
- Das Gruppenmitglied scheidet aber bei Beginn der Liquidation nicht aus der Unternehmensgruppe aus (VwGH 16.4.2024, Ro 2023/13/0003).
- Daraus ergeben sich folgende praktische Auswirkungen:
  - Bei der Mindestdauer iSd § 9 Abs. 10 KStG ist der Liquidationszeitraum zu berücksichtigen.
  - Bei ausländischen Gruppenmitgliedern ist die Nachversteuerung der zugerechneten Verluste im Jahr des Ausscheidens vorzunehmen (???)
  - Die Ausnahme für Liquidationsgewinne von der 75%-Vortragsgrenze gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit. b vierter Teilstrich KStG ist im Rahmen der Gruppenbesteuerung nicht relevant

- Der Eintritt des Gruppenträgers in Liquidation bewirkt die Beendigung der Unternehmensgruppe (VwGH 26.11.2014, 2011/13/0008);
  - Ergebnisse der Gruppenmitglieder können nicht mit Liquidationsergebnis des Gruppenträgers verrechnet werden
  - Die Ausnahme für Liquidationsgewinne von der 75%-Vortragsgrenze gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit. b vierter Teilstrich KStG ist im Rahmen der Gruppenbesteuerung nicht relevant

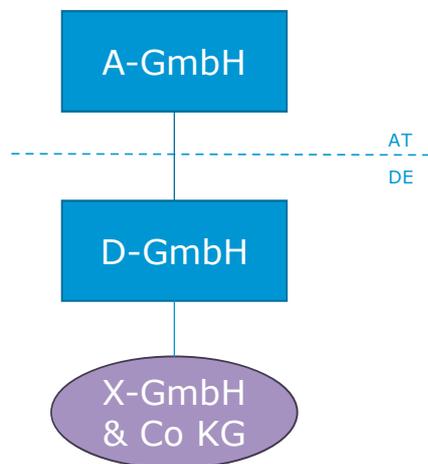
## Zurechnung ausländischer Verluste (I)

- Gewinne ausländischer GM werden mangels Besteuerungsrechts nicht zugerechnet
- Berücksichtigung der Verluste ausländischer GM
  - nur falls keine Verwertung im Ausland (zB durch Verlustrücktrag)
  - im Ausmaß aller unmittelbaren Beteiligungen
  - höchstens im Ausmaß von 75% des inländischen Gruppeneinkommens
  - Ermittlung nach § 5 (1) EStG (maximal ausländischer Verlust)
  - Ausgangswert für die Verlustzurechnung ist eine unter Beachtung der zwingenden österreichischen Vorschriften erstellte Eröffnungsbilanz (VwGH 29.6.2016, 2013/15/0253)
- Nachversteuerung der Verluste ausländischer GM
  - bei (möglicher) Verrechnung des Verlustes mit ausländischen Gewinnen
  - im Ausmaß aller unmittelbaren Beteiligungen
  - auf die Höhe der zugerechneten Verluste begrenzt

# Zurechnung ausländischer Verluste (II)

## ausländischer Wartetastenverlust

**BFG 30.9.2023, RV/5101844/2018 nicht veröffentlicht – Rev VwGH Ro 2024/15/001**



- Die KG erzielte in den Jahren 2009-2014 Verluste, die der D-GmbH zugerechnet und in weiterer Folge in Ö angesetzt wurden
- Im Jahr 2012 wurde der Verlust (700 TEUR) gem § 15a dEStG als Wartetastenverlust nicht in das Einkommen der D-GmbH einbezogen
- BFG:
  - Doppelte Verlustdeckel gem § 9 Abs 6 Z 6 KStG
  - Nach ausländischem Steuerrecht bestehende Ausgleichsverbote sind auch im Inland zu beachten
  - Der Beurteilung als Wartetastenverlust in D ist auch in Österreich zu berücksichtigen
  - Verlust aus 2012 kann nicht zugerechnet werden

SEITE 51

# Nachversteuerung von Verlusten (I)

- Die Nachversteuerung von zugerechneten ausländischen Verlusten hat zu erfolgen, wenn der ausländische Verlust mit ausländischen Gewinnen verrechnet wird oder verrechnet werden könnte (§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG).
  - Besteht zB die Möglichkeit eines ausländischen Verlustrücktrages, hat insoweit eine Verlustzurechnung zu unterbleiben, weil Verlustzurechnung und Nachversteuerung zusammenfallen.
- Als Nachweis für die Verluste bzw. Verlustverrechnung im Ansässigkeitsstaat des ausländischen Gruppenmitgliedes ist eine Übersetzung der Steuererklärung/en und des/der Steuerbescheide der ausländischen Finanzverwaltung vorzulegen.
  - Bestehen Zweifel an der Richtigkeit, ist eine beglaubigte Übersetzung abzuverlangen.
- Wurden für ein ausländisches Gruppenmitglied in Vorjahren Verluste erklärt, in der Gruppe berücksichtigt und bislang nicht nachversteuert, kann im ersten Folgejahr, in dem weder Verluste noch Nachversteuerungsbeträge erklärt werden, davon ausgegangen werden, dass eine Verrechnung der ausländischen Verluste mit ausländischen Gewinnen erfolgt ist (KStR Rz 1086).

SEITE 52

## Nachversteuerung von Verlusten (II)

- Auch Umgründungen können zu einer Nachversteuerung führen.
- Geht das ausländische Gruppenmitglied umgründungsbedingt unter (Verschmelzung, Umwandlung oder Aufspaltung), ist zu unterscheiden:
  - Im Falle einer Auslandsumgründung ist ein Ausscheiden im Sinne des § 9 Abs. 6 Z 7 KStG nicht gegeben, wenn der ausländische Rechtsnachfolger selbst ein Gruppenmitglied ist und bei ihm eine künftige Nachversteuerung vorgenommen werden kann.
  - In allen anderen Fällen (zB ausländischer Rechtsnachfolger selbst ist kein Gruppenmitglied) und bei grenzüberschreitenden Umgründungen ausländischer Gruppenmitglieder auf inländische Angehörige der Unternehmensgruppe liegt jedoch ein Fall des Ausscheidens des Mitgliedes mit Nachversteuerung vor.

SEITE 53

## Nachversteuerung von Verlusten (III) Untergang/Ausscheiden (I)

- Untergang/Ausscheiden
  - Liquidation: ausländisches GM fasst einen Auflösungsbeschluss
  - Insolvenz: Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung iSd §§ 66 f IO (Insolvenzordnung)
  - wirtschaftliches Ausscheiden (qualifizierte Umfangsminderung um 75%, zB Weiterführung als Mantelgesellschaft oder signifikante Veränderung der finanziellen Verbindung)
  - Wechsel in die unbeschränkte Steuerpflicht

Im Falle des Untergangs (Liquidation oder Insolvenz) des ausländischen GM ist bei tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust der zuzurechnende Betrag um die während Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen zu kürzen.

- tatsächlicher und endgültiger Vermögensverlust
  - keine Verlustverwertungsmöglichkeit im Ausland im Zeitpunkt des Unterganges
  - maximale Berücksichtigung in Höhe der Teilwertabschreibungen

SEITE 54

## Nachversteuerung von Verlusten (IV) Untergang/Ausscheiden (II)

- Bei Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds kommt es jedenfalls und unabhängig davon zur Nachversteuerung, ob es bei aufrechter Mitgliedschaft (zB mangels Verwertbarkeit der Verluste im Ausland) zur Nachversteuerung gekommen wäre.
- Der Nachversteuerungsbetrag ist im Wirtschaftsjahr, in das der Zeitpunkt des Ausscheidens des ausländischen Gruppenmitglieds fällt, zu erfassen (VwGH 27.11.2017, Ro 2017/15/0010-3).
  - Löst sich die Gruppe rückwirkend zum letzten Bilanzstichtag auf, ist der Nachversteuerungsbetrag im letzten Wirtschaftsjahr, in dem die Gruppe noch bestanden hat, zu erfassen.
- Eine Verminderung der Beteiligungsquote an einem ausländischen Gruppenmitglied (teilweise Beteiligungsveräußerung) führt zur entsprechenden Nachversteuerung, weil die (quotale) Zurechnung der ausländischen Verluste auf das Beteiligungsausmaß abstellt.
  - Die Verminderung der Beteiligungsquote führt als Teilausscheiden zu einer teilweisen (aliquoten) Nachversteuerung.

## Nachversteuerung von Verlusten (V) Untergang/Ausscheiden (III)

- Bei Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds kommt es jedenfalls und unabhängig davon zur Nachversteuerung, ob es bei aufrechter Mitgliedschaft (zB mangels Verwertbarkeit der Verluste im Ausland) zur Nachversteuerung gekommen wäre.
- Ausscheiden mit Ende jenes Wirtschaftsjahres, für das die Voraussetzungen der Gruppenbesteuerung hinsichtlich der betreffenden Beteiligungskörperschaft noch erfüllt sind (VwGH 27.11.2017, Ro 2017/15/0010-3)
  - Liquidationsergebnis nicht mehr Teil des Gruppenergebnisses
  - Ein finaler Verlust ist nicht bei der Kürzung des Nachversteuerungsbetrages zu berücksichtigen (VwGH 27.11.2017, Ro 2017/15/0010-3)
  - Eine Berücksichtigung finaler Verluste kommt daher ebenso wenig in Betracht (KStR Rz 1094).
- Kürzung um Teilwertabschreibung hängt nicht von Ausübung der Option zur Steuerwirksamkeit der Beteiligung gem § 10 Abs 3 Z 1 KStG ab
- zuzurechnender Nachversteuerungsbetrag kann auf maximal Null gekürzt werden
  - Ein finaler „Verlustüberhang“ kann nicht angesetzt werden

# Nachversteuerung von Verlusten (VI)

## Untergang/Ausscheiden (IV)

### **BFG 7.10.2022, RV/7101680/2022 und VwGH 16.4.2024, Ro 2023/13/0004**

- Sachverhalt
  - Gruppenträger hatte Beteiligung an südkoreanischem Gruppenmitglied
    - Verlustzurechnung während Gruppe: EUR 6.230.116
    - Steuerneutrale TWAs während Gruppe: EUR 6.991.333,79
    - Differenz: EUR 761.217,79
  - Gruppenmitglied wurde liquidiert, Verluste unter Anrechnung der TWAs nachversteuert
- Frage: Was passiert mit der Differenz?
- Gruppenträger argumentiert eine parallele bzw nachgeschaltete Anwendung von § 10 Abs 3 KStG 2.Satz („Endgültige Verluste“)
- BFG: verneint das,
  - weil § 9 KStG als begünstigende Sonderregelung die Wirkung von § 10 KStG verdrängt
  - § 9 Abs 6 Z 7 KStG enthält explizite Regelung zu ausländischen Verlusten
  - Keine analoge Anwendung weil keine planwidrige Lücke
  - Keine Unionsrechtswidrigkeit weil Drittlandstochter
- VwGH-Beschwerde bereits entschieden (16.4.2024, Ro 2023/13/0004)
  - VwGH bestätigt BFG

# Nachversteuerung von Verlusten (VII)

## Wirtschaftliches Ausscheiden (I)

- Dem tatsächlichen Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe ist ein wirtschaftliches Ausscheiden (wirtschaftliche Aushöhlung des ausländischen Gruppenmitgliedes unter Weiterführung als "Mantelgesellschaft") gleichzuhalten.
- Ein ausländisches Gruppenmitglied scheidet wirtschaftlich aus der Unternehmensgruppe aus, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse keine Vergleichbarkeit im Sinne des § 4 Z 1 lit. c UmgrStG mehr gegeben ist.
  - Dies ist der Fall, wenn beim ausländischen Gruppenmitglied im Vergleich zum Jahr der Verlustentstehung eine qualifizierte Umfangsminderung der in Frage kommenden betriebswirtschaftlichen Kriterien um 75% nach dem Gesamtbild der Verhältnisse unter Beachtung der unternehmens- und branchenbezogenen Umstände vorliegt

# Nachversteuerung von Verlusten (VIII)

## Wirtschaftliches Ausscheiden (II)

**BFG 30.9.2023, RV/5101844/2018 nicht veröffentlicht – Rev VwGH Ro 2024/15/001)**

- BFG: Ist der *Betriebsumfang im betrachteten Jahr gegenüber jenem zum Verlustentstehungszeitpunkt auf einen Wert unter 10% abgesunken, so ist nicht mehr von einer Vergleichbarkeit* auszugehen.
- Wesentliche wirtschaftliche Parameter:
  - Aufwendungen Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und bezogenen Waren
  - Aufwendungen für bezogene Leistungen inkl geleastem Personal
  - Eigener Personalaufwand
  - Eigene Betriebsleistung
  - Vertraglich abgesicherte Auftragsstand
- Vergleich 2014 zu Verlustentstehung:
  - Verlust aus 2009 und 2010 (Vergleich unter 10%) -> Nachversteuerung
  - Verlust aus 2011 und 2013 (Vergleich über 10%) -> keine Nachversteuerung

# Nachversteuerung von Verlusten (IX)

## Wirtschaftliches Ausscheiden (III)

**BFG 30.9.2023, RV/5101844/2018 nicht veröffentlicht – Rev VwGH Ro 2024/15/001)**

- Nachversteuerung und Verrechnung nicht steuerwirksamer TWA
  - It Gesetz Verrechnung mit TWA nur zulässig bei Liquidation oder Insolvenz und dadurch entstehendem tatsächlichen und endgültigen Vermögensverlust
  - Wird das ausländische Gruppenmitglied aber später liquidiert/insolvent besteht die Gefahr, dass endgültige Verluste nicht berücksichtigt werden können, weil aufgrund davor durchgeführter Nachversteuerung nicht mehr ausreichend Nachsteuerungsbeträge vorhanden sind, die mit nicht steuerwirksamer TWA verrechnet werden können
  - BFG daher: Kürzung des durch wirtschaftliches Ausscheiden entstehenden Nachsteuerungsbetrages mit TWAs zulässig.
  - Aber nicht nur im Jahr des wirtschaftlichen Ausscheidens, sondern gem § 295a BAO rückwirkendes Ereignis und auch in früheren Jahren nachversteuerte Beträge können gekürzt werden.

# Behandlung von Beteiligungen

## Teilwertabschreibungen/ Veräußerungsverluste (I)

Bei der Gewinnermittlung sind Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert und Veräußerungsverluste hinsichtlich von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern nicht abzugsfähig.

- Vermeidung der mehrfachen Verlustverwertung innerhalb der Gruppe
- Steuerrechtliche Buchwert sinkt jedoch ab
  - keine Siebentelung gem § 12 Abs 3 Z 2 KStG aufgrund Steuerneutralität
  - Zuschreibungen spiegelbildlich zu Teilwertabschreibungen steuerneutral

## Teilwertabschreibungen/ Veräußerungsverluste (II)

- Mit der Ergebniszurechnung in der Gruppe ist der Ausschluss steuerwirksamer Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an Gruppenmitgliedern verbunden, um mehrfache Verlustverwertungen in der Gruppe zu vermeiden, weil die wertmindernden Verluste des Gruppenmitglieds weitergeleitet und damit in der Gruppe steuerlich verwertet werden.
  - Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an Gruppenmitgliedern sind nach § 9 Abs. 7 erster Satz KStG nicht abzugsfähig (steuerneutral);
  - § 12 Abs. 3 Z 2 KStG kommt nicht zur Anwendung.
- Die Teilwertabschreibung mindert den Buchwert der Beteiligung, ist aber dem Gewinn außerbilanzmäßig wieder hinzuzurechnen, wodurch es zur Neutralisierung des Aufwands kommt.
- Dasselbe gilt auch für Veräußerungsverluste aus dem Verkauf von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern, weil ein solcher Veräußerungsverlust in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einer vorweggenommenen (unterjährigen) Teilwertabschreibung entspricht.

## Teilwertabschreibungen/ Veräußerungsverluste (III)

- Erfolgt auf eine Beteiligung zunächst eine steuerneutrale Teilwertabschreibung und tritt sodann eine Wertaufholung ein, hat unternehmensrechtlich wie steuerrechtlich eine Zuschreibung zu erfolgen, wodurch sich der Buchwert der Beteiligung erhöht.
  - Diese Zuschreibung ist - spiegelbildlich zur vorausgehenden Teilwertabschreibung - steuerneutral (KStR Rz 1108 – im Gesetz aber nicht explizit geregelt).
- Diese spiegelbildliche Behandlung wirkt einerseits in eine Gruppe hinein und andererseits auch aus einer Gruppe hinaus.
  - Eine vor Gruppenzugehörigkeit vorgenommene steuerwirksame Teilwertabschreibung auch im Falle einer später während aufrechter Gruppenzeit vorzunehmenden Zuschreibung insoweit steuerwirksam aufzuholen.
  - Umgekehrt führt eine während aufrechter Gruppenzeit gemäß § 9 Abs. 7 KStG nicht abzugsfähige Teilwertabschreibung auch nach Beendigung der Gruppe (dh. außerhalb einer Gruppe oder in einer neuen Gruppe) insoweit zu einer steuerneutralen Zuschreibung oder einem steuerneutralen Veräußerungsgewinn, als dadurch die vormalige (steuerneutrale) Teilwertabschreibung aufgeholt wird.
- Erfolgt auf eine Beteiligung in der Unternehmensgruppe eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung, die unter § 12 Abs. 3 Z 1 KStG fällt, und tritt sodann eine Wertaufholung ein, hat eine steuerwirksame Zuschreibung zu erfolgen

## **AbgÄG 2024 – § 9 Abs 6 Z 4a KStG**

- *Vortragsfähige Verluste (§ 8 Abs. 4 Z 2) des Gruppenträgers aus Zeiten vor Wirksamwerden der Unternehmensgruppe (Vorgruppenverluste) können nicht verrechnet werden, soweit in diesen Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) und Veräußerungsverluste hinsichtlich von Beteiligungen an Körperschaften enthalten sind, die bereits im Zeitpunkt der Abschreibung oder Veräußerung einer anderen Unternehmensgruppe angehört haben. Dies gilt auch für noch nicht berücksichtigte Siebentelbeträge gemäß § 12 Abs. 3 Z 2.*
  - Die Regelung soll sicherstellen, dass die Anwendung dieser Regelung nicht durch gezielte Konstruktionen umgangen wird, indem die Unternehmensgruppe stufenweise nach oben erweitert wird.
  - Danach sollen vortragsfähige Verluste des (nunmehrigen) Gruppenträgers aus Zeiten vor Wirksamwerden der Unternehmensgruppe (Vorgruppenverluste) nicht verrechnet werden können, soweit darin – vormals abzugsfähige – Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert und Veräußerungsverluste hinsichtlich von Beteiligungen an Körperschaften enthalten sind, die bereits im Zeitpunkt der Abschreibung oder Veräußerung Mitglied einer anderen Unternehmensgruppe waren.
  - Soll für Gruppenbildungen ab 3. Mai 2024 gelten

# Großmutterzuschuss (I)

- Nach § 12 Abs. 3 Z 3 KStG dürfen im Falle von Einlagen in mittelbar verbundene Körperschaften („Großmutterzuschuss“) Teilwertabschreibungen bei der Zwischenkörperschaft insoweit nicht vorgenommen werden, als ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der von der Zielkörperschaft empfangenen Einlage und dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts besteht.
  - Das gilt auch für Veräußerungsverluste
- Der um die Einlage erhöhte Buchwert der Beteiligung an der Zielkörperschaft ist von der Zwischenkörperschaft steuerlich fortzuführen.
- Der Zuschuss bleibt im Beteiligungsansatz der Zwischenkörperschaft enthalten und wird auch im Einlagenevidenzkonto der Zielgesellschaft ausgewiesen.
- § 12 Abs. 3 Z 3 KStG verhindert, dass unerwünschte Kaskadenwirkungen bei Durchaktivierungen von Einlagen an mittelbar verbundene Körperschaften bei den Zwischenkörperschaften entstehen und es zur steuerlichen Multiplikation der Wirkung von Wertminderungen dieser Beteiligungen im Wege von steuerwirksamen Teilwertabschreibungen kommt und zwar unabhängig davon, ob tatsächlich Geldflüsse stattfinden oder nicht.

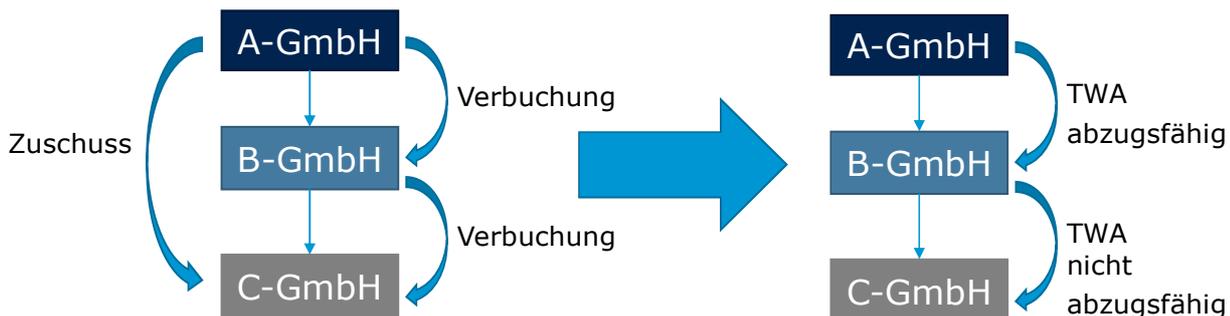
## Großmutterzuschuss (II)

### Beispiel:

- Die A-GmbH gibt ihrer Enkelgesellschaft C-GmbH im Jahr X1 einen Zuschuss iHv 1.000.
- Der Zuschuss führt zu einem Anstieg des Beteiligungsansatzes der A-GmbH an der Tochtergesellschaft B-GmbH und zu einem Anstieg des Beteiligungsansatzes der B-GmbH an der Enkelgesellschaft C-GmbH
- Im Jahr X3 kommt es zu einer Teilwertabschreibung an der C-GmbH iHv 1.000; dadurch wird url/strl der Beteiligungsansatz der B-GmbH an der C-GmbH um 1.000 sowie der Beteiligungsansatz der A-GmbH an der B-GmbH um 1.000 verringert

### Lösung:

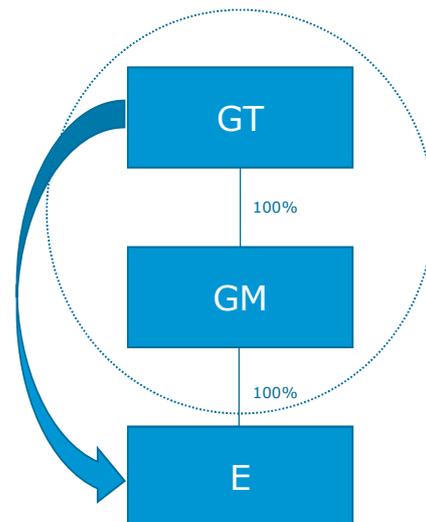
- Nach § 12 Abs. 3 Z 3 KStG ist die Teilwertabschreibung der B-GmbH an der C-GmbH steuerlich nicht abzugsfähig;
- Nur die Teilwertabschreibung der A-GmbH an der B-GmbH ist abzugsfähig



SEITE 67

## Großmutterzuschuss (III) VwGH 10.3.2016, 2013/15/0139

- GT gewährte der nicht gruppzugehörigen E einen Zuschuss iHv EUR 700.000
  - entsprechende Erhöhung des Beteiligungsansatzes
- Teilwertabschreibung iHv EUR 700.000 durch GM aufgrund fehlender Werthaltigkeit des Zuschusses
  - nicht abzugsfähig gem § 12 Abs 3 Z 3 KStG
- Teilwertabschreibung iHv EUR 700.000 durch GT
  - nachweislich aufgrund Wertminderung der Anteile
    - Teleologische Reduktion von § 9 Abs 7 KStG
    - steuerwirksame Teilwertabschreibung
    - Siebentelung gem § 12 Abs 3 Z 2 KStG



SEITE 68

# Ein paar Sonderfragen

## Anrechnung ausländischer Quellensteuern (I)

- Gruppenmitglieder sind selbstständig abkommensberechtigt
- der Unternehmensgruppe kommt keine Steuersubjekteigenschaft zu
- Befreiungsmethode:
  - befreite Gewinnteile sind bei der Ergebnisermittlung des GM auszuschneiden
- Anrechnungsmethode:
  - ausländische Einkünfte sind Teil der Ergebnisermittlung des GM
  - (fiktiv) anrechenbare Quellensteuern zeitgleich mit Ergebniszurechnung dem finanziell ausreichend beteiligten GM weiterzuleiten
  - tatsächliche Anrechnung erst beim GT
  - doppelt gedeckelt
    1. Anrechnungshöchstbetrag auf Ebene des GM, auf dessen ausländische Einkünfte Quellensteuern einbehalten wurden
    2. auf das gesamte Gruppenergebnis entfallende Steuer

# Anrechnung ausländischer Quellensteuern (II)

## Beispiel in Anlehnung an

### VwGH 21.3.2018, Ro 2017/13/0002

Das Gruppenmitglied X hat neben dem inländischen Betrieb auch eine italienische Betriebsstätte. Im inländischen Betrieb wird ein negatives Betriebsergebnis von 50, in der Betriebsstätte ein positives von 100 (QuSt **35**) erwirtschaftet.

Der Gruppenträger verfügt über ein eigenes Einkommen von 200 und erhält aus der Gruppe kumulierte Verluste von 160 zugerechnet.

- erste Deckelung =  $(-50 + 100) * 23\% = 11,5$ 
  - Die anrechenbare italienische Quellensteuer iHv **11,5** ist dem GT zuzurechnen.
  
- zweite Deckelung =  $(200 - 160) * 23\% = 9,2$ 
  - Die zugerechnete Quellensteuer kann iHv **9,2** angerechnet werden. Die Körperschaftsteuer der Gruppe ist mit 0 festzusetzen.

## Erstattung von Kapitalertragsteuer

- Erzielen Gruppenmitglieder Beteiligungserträge die KEST-pflichtig sind
  - also nationale Schachtelbeteiligungen unter 10%
- Kann nur der Gruppenträger die Kapitalertragsteuer erstattet bekommen bzw anrechnen.
  - BFG 23.10.2018, RV/5101394/2015
  
- Ergibt sich daraus, dass nur der Gruppenträger zur KSt veranlagt wird.
- Auf KEST-Guthaben der Gruppenmitglieder muss bei der KSt-Erklärung geachtet werden

# Verrechenbare Mindeststeuer (I)

## Erhebung der Mindeststeuer

Eine Mindeststeuer ist für jedes mindeststeuerpflichtige GM und den GT zu berechnen und vom GT zu entrichten, wenn das Gesamteinkommen in der Unternehmensgruppe nicht ausreichend positiv ist.

- unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und doppelt ansässige Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung im Inland unterliegen der Mindestkörperschaftsteuer
- wird nur erhoben, wenn Gruppeneinkommen nicht ausreichend positiv
  - Gesamteinkommen der Unternehmensgruppe inklusive jener GM, die keine Mindestkörperschaftsteuer entrichten müssen
  - Prüfung ob Gesamteinkommen der mindeststeuerpflichtigen GM und des GT ausreichend positiv

# Verrechenbare Mindeststeuer (II)

## Vorgruppen-Mindeststeuer

Mindeststeuern aus Zeiträumen vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe sind dem finanziell ausreichend beteiligten GM bzw dem GT in jener Höhe zuzurechnen, die auf das vom GM weitergeleitete eigene Einkommen anrechenbar wäre.

- Voraussetzung für Weiterleitung von Vorgruppen-Mindeststeuer ist
  - die bereits vollständig erfolgte Verrechnung von Vorgruppenverlusten UND
  - die Weiterleitung eines eigenen Gewinnes, der bei Individualbesteuerung zu einer höheren Steuerlast als die Mindestkörperschaftsteuer führen würde.
- Weiterleitung von Vorgruppen-Mindeststeuer in Höhe des die eigene Mindestkörperschaftsteuer des GM übersteigenden Betrags
- beim GT uneingeschränkte Anrechnung von
  - durch GM zugerechneten Vorgruppen-Mindeststeuerbeträgen
  - eigenen Vorgruppen-Mindeststeuerbeträgen

# Verrechenbare Mindeststeuer (III) Übergang bei Verschmelzung

## VwGH 8.4.2022, Ro 2021/13/0015

- Verschmelzung von Gruppenmitglied 1 (Übertragende) auf Gruppenmitglied 2 (Übernehmende) zum 31.12.2011
  - Gruppenmitglied 2 hat Stichtag am 31.10.2011
- Fraglich: In welchem Jahr können die MiKöSt-Guthaben des Gruppenmitglied 1 von Gruppenmitglied 2 genutzt werden
- VwGH:
  - Das Vermögen geht am Tag nach dem Verschmelzungstichtag über (1.1.2012)
  - Insofern ist auch das Einkommen (erst) ab dem 1.1.2012 zuzurechnen
  - Für MiKöSt-Guthaben kann nichts anderes gelten (weil keine gesetzliche Regelung)
  - Gruppenmitglied 1 verrechnet MiKöSt-Guthaben im Jahr das mit dem Verschmelzungstichtag zu Ende geht (2011)
  - Gruppenmitglied 2 verrechnet MiKöSt-Guthaben im Jahr in welches der 1.1.2012 fällt – also erstmals zum 31.10.2012

SEITE 75

# Vielen Dank für die Aufmerksamkeit



VIENNA UNIVERSITY OF  
ECONOMICS AND BUSINESS

**a.Univ.-Prof. Dr. Matthias Petutschnig, StB**

Wirtschaftsuniversität Wien  
Abteilung für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre  
Welthandelsplatz 1, Gebäude AD, 1. Stock  
A-1020 Wien, Österreich

Tel: + 43 1 313 36 / 4597  
Fax: + 43 1 313 36 / 90 4597  
Email: [matthias.petutschnig@wu.ac.at](mailto:matthias.petutschnig@wu.ac.at)  
<https://www.wu.ac.at/steuerlehre>

SEITE 76