

# taxlex

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht  
für die betriebliche Praxis

## Sonderheft Gruppenbesteuerung

Finanzielle Verbindung/Ergebnisermittlung

„Sandwichstrukturen“ in der Gruppenbesteuerung

Internationales Steuerrecht

Die österreichische Gruppenbesteuerung  
aus der Sicht deutscher Unternehmen

Internationaler Vergleich

Gemeinschaftsrecht

Grenzüberschreitende Verlustverrechnung

Steuerumlagen

Steuerumlagen und Aufteilung des Konzernvorteils

Übergangsfragen

Übergang bestehender Organschaften  
zur Gruppenbesteuerung

ZEITSCHRIFT FÜR  
STEUER UND BERATUNG  
JUNI 2005

4a

169 – 256

**Schriftleitung:**

Markus Achatz  
Sabine Kirchmayr

**Redaktion:**

Dietmar Aigner  
Gernot Aigner  
Tina Ehrke-Rabel  
Johann Fischlehner  
Friedrich Frabeger  
Klaus Hirschler  
Sabine Kanduth-Kristen  
Georg Kofler  
Roman Leitner  
Niklas Schmidt  
Friedrich Schenk  
Stefan Steiger  
Gerhard Steiner  
Johannes Stipsits  
Gerald Toifl



Helwig Aubauer  
Thomas Neumann  
Günter Steinlechner

MANZ

# „Sandwichstrukturen“ in der Gruppenbesteuerung: Ausländische Körperschaften als vermittelnde Gruppenmitglieder im Rahmen des § 9 Abs 4 KStG

Die von § 9 Abs 4 KStG geforderte finanzielle Verbindung kann nicht nur durch eine unmittelbare Beteiligung an der Beteiligungskörperschaft hergestellt werden (TS 1), sondern auch durch eine mittelbare Beteiligung über Personengesellschaften (TS 2), andere Gruppenmitglieder (TS 3), eine Beteiligungsgemeinschaft (TS 4) und durch gewisse Kombinationen von unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen.<sup>1)</sup> Dieser Beitrag soll der Frage nachgehen, inwieweit ausländische Gruppenmitglieder als vermittelnde Körperschaften iSd § 9 Abs 4 TS 3 KStG dienen können.

GEORG KOFLER

## A. DIE MITTELBARE BETEILIGUNG NACH § 9 ABS 4 TS 3 KSTG

Die finanzielle Verbindung kann gem § 9 Abs 4 KStG auch über ein oder mehrere Gruppenmitglied(er) hergestellt werden: Nach § 9 Abs 4 TS 3 KStG ist die finanzielle Verbindung gegeben, wenn „die beteiligte Körperschaft<sup>2)</sup> mittelbar über eine oder mehrere unmittelbar gehaltene Beteiligung(en) an Gruppenmitgliedern, die für sich nicht iSd ersten Teilstiches an der Beteiligungskörperschaft beteiligt sind, allein<sup>3)</sup> oder zusammen mit einer unmittelbar gehaltenen Beteiligung insgesamt eine Beteiligung von mehr als 50% des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft besitzt“. Gruppenmitglieder können also die Funktion von vermittelnden Körperschaften einnehmen und ihrer Muttergesellschaft, dh der „beteiligten Körperschaft“, eine Beteiligung an der nachgeordneten Beteiligungskörperschaft „durchreichen“.<sup>4)</sup> Da § 9 Abs 4 KStG keine Bestimmung über den Mindestumfang der unmittelbaren Beteiligung an der Zielkörperschaft – durch die beteiligte, aber auch durch die vermittelnde Körperschaft – enthält, reichen in beiden Fällen auch Zwerganteile aus, um die finanzielle Verbindung herzustellen, solange nur insgesamt – zB durch weitere mittelbare Beteiligungen – eine Mehrheitsbeteiligung vorliegt.<sup>5)</sup>

**Beispiel 1:** Die beteiligte Körperschaft A hält 25% der Anteile an der Beteiligungskörperschaft B und 75% der Anteile an Gruppenmitglied C, das zu 40% an der Beteiligungskörperschaft B beteiligt ist. Isoliert betrachtet ist weder A noch C an B ausreichend, also zu mehr als 50% iSd § 9 Abs 4 TS 1 KStG beteiligt.

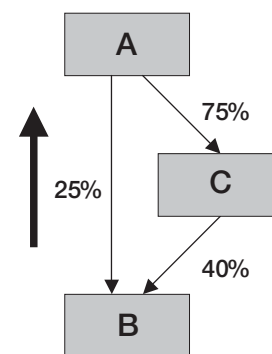


Abbildung 1

Univ.-Ass. DDr. Georg Kofler, LL.M. (New York) ist Mitarbeiter des Forschungsinstitutes für Steuerrecht und Steuermanagement der Johannes-Kepler-Universität Linz.

- 1) Dazu ausf G. Kofler, *Finanzielle Verbindung* (§ 9 Abs 4 KStG), in Achatz et al (Hrsg), *Kommentar zur Gruppenbesteuerung* (in Druck).
- 2) Also der Gruppenträger bzw ein beteiligtes Gruppenmitglied.
- 3) Seit dem AbgÄG 2004 kann die finanzielle Verbindung auch über mehrere mittelbare Beteiligungen über Gruppenmitglieder hergestellt werden, ohne dass zusätzlich eine unmittelbare Beteiligung erforderlich wäre; siehe auch ErlRV 686 BlgNR 22. GP (zum AbgÄG 2004).
- 4) Diese Beteiligung ist nach hA durch multiplikative Durchrechnung zu ermitteln; ErlRV 651 BlgNR 22. GP = ÖStZ 2004/322, 133 (144); Pkt 4.3.4 GrpBest-E; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, *Gruppenbesteuerung* K170; krit Stefaner/Weninger, *Gruppenbesteuerung: Mehr Gestaltungsspielraum bei der Konzernsteuerplanung*, RWZ 2004/71; Stefaner/Weninger, *Gruppenbesteuerung: Unbeschränkte Verwertung ausländischer Verluste durch Cross-Over-Kaskaden*, SWI 2005, 133 (137).
- 5) Quantschnigg/Werilly, *Die körperschaftsteuerliche Organschaft – Neuester Stand der Rechtsentwicklung*, in König/Schwarzinger (Hrsg), *Körperschaften im Steuerrecht*, FS Wiesner (2004) 359.

Da aber A an B nicht nur unmittelbar (zu 25%), sondern auch mittelbar über C (zu  $75\% \cdot 40\% = 30\%$ ) beteiligt ist, beträgt die Beteiligung von A an B insgesamt 55% und reicht daher zur Herstellung einer finanziellen Verbindung nach § 9 Abs 4 TS 3 KStG aus. C dient A gewissermaßen als „Vehikel“ zur Herstellung der ausreichenden Beteiligung.<sup>6)</sup>

Zu beachten ist allerdings, dass ein selbst an der Beteiligungskörperschaft unmittelbar mehrheitsbeteiligtes Gruppenmitglied seiner Mutterkörperschaft keine finanzielle Verbindung vermitteln kann: Ausdrücklich spricht nämlich § 9 Abs 4 TS 3 KStG davon, dass eine mittelbare Beteiligung über eine oder mehrere unmittelbar gehaltene Beteiligung(en) an Gruppenmitgliedern nur dann hergestellt werden kann, wenn Letztere „nicht im Sinne des ersten Teilschrittes an der Beteiligungskörperschaft beteiligt sind“. Voraussetzung ist also, dass die die (ergänzende) Beteiligung vermittelnde Mitgliedskörperschaft selbst nicht ausreichend iSd § 9 Abs 4 TS 1 KStG (unmittelbar zu mehr als 50%) an der „unteren“ Beteiligungskörperschaft beteiligt ist.<sup>7)</sup> Ist ein Gruppenmitglied nämlich für sich zu mehr als 50% unmittelbar an der „unteren“ Beteiligungskörperschaft beteiligt, findet – im nationalen Kontext – bereits zwischen diesen beiden Körperschaften eine Gruppenbildung statt.<sup>8)</sup> § 9 Abs 4 TS 3 KStG regelt somit, welche beteiligte Körperschaft bei der Zurechnung primär anzusprechen ist; die abschließende Zurechnung an den Gruppenträger erfährt dadurch keine Änderung.<sup>9)</sup> Diese Regelung der primären Ansprache ist aber va iZm mit ausländischen Gruppenmitgliedern von Bedeutung.<sup>10)</sup>

**Beispiel 2:** Die beteiligte Körperschaft A hält 25% der Anteile an der Beteiligungskörperschaft B und 75% der Anteile an Gruppenmitglied C, das zu 60% an der Beteiligungskörperschaft B beteiligt ist. Hier liegt keine mittelbare Beteiligung iSd § 9 Abs 4 TS 3 KStG von A an B vor, da bereits C ausreichend iSd § 9 Abs 4 TS 1 KStG an B beteiligt ist (arg in § 9 Abs 4 TS 3 KStG: „nicht im Sinne des ersten Teilschrittes an der Beteiligungskörperschaft beteiligt sind“). Die unmittelbare ausreichende Beteiligung von C an B geht somit der mittelbaren Beteiligung vor; da hier A an C ebenso ausreichend beteiligt ist wie C an B, ist eine Gruppenbildung der Beteiligungskörperschaft B mit der beteiligten Körperschaft C als Gruppenträger oder als Gruppenmitglied der beteiligten Körperschaft A als Gruppenträger möglich.<sup>11)</sup>

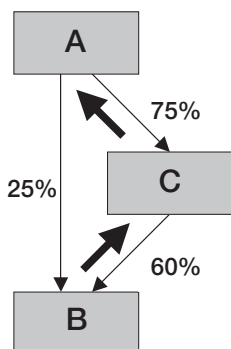


Abbildung 2

Anzumerken ist schließlich, dass § 9 Abs 4 TS 3 KStG eine mittelbare Beteiligung nur über „eine oder mehrere unmittelbar gehaltene Beteiligung(en) an

Gruppenmitgliedern“ gestattet, also eine unmittelbar gehaltene Beteiligung am vermittelnden Gruppenmitglied bestehen muss. Darin zeigt sich zunächst, dass es die Gruppenbesteuerung nicht zulässt, dass vermittelnde Zwischenkörperschaften „übersprungen“ und selbst nicht in die Gruppe einbezogen werden (arg „Beteiligung(en) an Gruppenmitgliedern“).<sup>12)</sup> Fraglich ist allerdings, wie die Wortfolge „unmittelbar gehaltene Beteiligung(en)“ zu verstehen ist: Bei restriktiver Auslegung könnte man zu dem vom Wortlaut wohl gedeckten Ergebnis kommen, das durch das Abstellen auf die Eigenschaft als „Gruppenmitglied“ und das Erfordernis der Unmittelbarkeit folgert, dass an der vermittelnden Körperschaft eine Beteiligung iSd § 9 Abs 4 TS 1 KStG von unmittelbar mehr als 50% bestehen muss. Vor dem Hintergrund der liberalen Zielsetzung des § 9 Abs 4 KStG ist dieser restriktiven Auslegung allerdings nicht näher zu treten, weshalb es mE für die Eigenschaft eines Gruppenmitglieds als vermittelnde Körperschaft iSd § 9 Abs 4 TS 3 KStG ausreicht, wenn an ihr eine – wenn auch minimale – „unmittelbare“ Beteiligung der beteiligten Körperschaft besteht.<sup>13)</sup> Ist die Eigenschaft eines Gruppenmitglieds als vermittelnde Körperschaft gegeben, können mE allerdings auch an ihr bestehende mittelbare Beteiligungen über Personengesellschaften in die Berechnung der Beteiligungshöhe einbezogen werden.<sup>14)</sup>

**Beispiel 3:** Die beteiligte Körperschaft A hält 40% der Anteile an der potentiellen Beteiligungskörperschaft C, unmittelbar jedoch bloß 1% der Anteile an Gruppenmitglied B, das seinerseits zu 50% an der Beteiligungskörperschaft C beteiligt ist. Fraglich ist, ob B als vermittelnde Körperschaft dienen kann, zumal § 9 Abs 4 TS 3 KStG verlangt, dass A an B eine „unmittelbar gehaltene Beteiligung“ besitzt. Dies ist mE allerdings nicht iSd § 9 Abs 4 TS 1 KStG als eine unmittelbare, mehr als 50%ige Beteiligung zu verstehen, sondern bloß als das Bestehen einer – wenn auch minimalen –

- 6) Siehe zu diesem Beispiel ErlRV 651 BlgNR 22. GP = ÖStZ 2004/322, 133 (144); Pkt 4.3.4 GrpBest-E.
- 7) Siehe auch ErlRV 651 BlgNR 22. GP = ÖStZ 2004/322, 133 (144); Pkt 4.3.4 GrpBest-E.
- 8) Siehe auch ErlRV 651 BlgNR 22. GP = ÖStZ 2004/322, 133 (144).
- 9) Siehe *Wiesner*, Steuerreformgesetz 2005 – Änderungen in der Regierungsvorlage betreffend Körperschaften, RWZ 2004/25.
- 10) Dazu sogleich unten II.B.
- 11) Siehe zu diesem Beispiel ErlRV 651 BlgNR 22. GP = ÖStZ 2004/322, 133 (144); Pkt 4.3.4 GrpBest-E.
- 12) Dazu etwa *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung (2005) K155 und K168.
- 13) Fehlt es an einer solchen unmittelbaren Beteiligung, kommt nur die Bildung einer Beteiligungsgemeinschaft in Betracht, wenn die dafür notwendigen Beteiligungsausmaße (mindestens 40% und 15%) vorliegen; siehe *Wiesner/Mayr*, Neues zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004/583, 629 (630). Eine sachliche Rechtfertigung für diese Restriktion in Form des Erfordernisses der unmittelbaren Beteiligung am vermittelnden Gruppenmitglied in § 9 Abs 4 TS 3 KStG ist freilich nicht ersichtlich; der Wortlaut des § 9 Abs 4 TS 3 lässt es aber wohl nicht zu, das Kriterium der Unmittelbarkeit (arg „eine oder mehrere unmittelbar gehaltene Beteiligung(en) an Gruppenmitgliedern“ in TS 3) als bloßes Vorliegen einer (wenn auch mittelbar hergestellten) finanziellen Verbindung mit der vermittelnden Körperschaft zu verstehen, weshalb eine verfassungskonforme Interpretation wohl an der Wortlautgrenze scheitert.
- 14) Dazu und zur Zulässigkeit einer solchen Hintereinanderschaltung siehe *G. Köfler* in *Achatz et al* (Hrsg), Kommentar zur Gruppenbesteuerung 2005 (in Druck).

unmittelbaren Beteiligung der A an B. Da in dieser Situation der Körperschaft B somit eine vermittelnde Position iSd § 9 Abs 4 TS 3 KStG zukommt, kann mE auch die mittelbare Beteiligung über die Personengesellschaft PG an der vermittelnden Körperschaft B in die Betrachtung einbezogen werden. B kann daher als vermittelnde Körperschaft dienen und damit – unter Einbeziehung der mittelbaren Beteiligung über die Personengesellschaft PG – eine mittelbare Beteiligung von 32,5% vermitteln, was für die Herstellung einer finanziellen Verbindung zwischen A und C ausreicht ( $40\% + 80\% \cdot 80\% \cdot 50\% + 1\% \cdot 50\% = 72,5\%$ ).

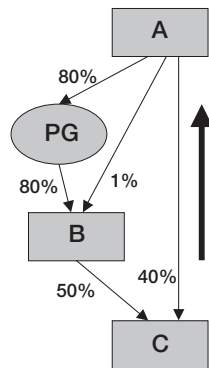


Abbildung 3

**Beispiel 4:** Wäre in obigem Beispiel 1 der unmittelbar gehaltene Zwerganteil hingegen nicht präsent, könnte nach dem insofern klaren Gesetzeswortlaut (arg „unmittelbar gehaltene Beteiligung(en)“ in § 9 Abs 4 TS 3 KStG) auch die doppelt mittelbare Beteiligung – über PG und B an C – nicht genutzt werden. Rechnet man die Beteiligungen durch, so wäre zwar A unmittelbar zu 40% und prima vista mittelbar zu 32% an C beteiligt: Dieser Prozentsatz ergibt sich auf den ersten Blick durch die mittelbare Beteiligung über eine Personengesellschaft (TS 2) zu 80% an Körperschaft B – die somit selbstverständlich Gruppenmitglied sein kann –, von der sie wiederum die 50%ige Beteiligung an C vermittelt bekäme, woraus sich eine „doppelt mittelbare“ Beteiligung der A an C von 32% ( $80\% \cdot 80\% \cdot 50\%$ ) ergäbe. Dennoch besteht hier keine finanzielle Verbindung zwischen A und C, da die „doppelt-mittelbare“ Beteiligung nicht berücksichtigt wird, zumal A nicht „unmittelbar“ an B beteiligt ist.<sup>15)</sup> Angemerkt sei schließlich, dass die „umgedrehte“ Konstellation, nämlich die Hintereinanderschaltung von vermittelndem Gruppenmitglied und Personengesellschaft, hingegen zur Herstellung der finanziellen Verbindung zwischen A und C geeignet wäre ( $40\% + 80\% \cdot 80\% \cdot 50\% = 72\%$ ).<sup>16)</sup> Diese unterschiedlichen Ergebnisse erscheinen freilich mangels wirtschaftlicher Begründung und entsprechender Unterschiede im Tatsächlichen willkürlich und damit wohl auch verfassungsrechtlich bedenklich.

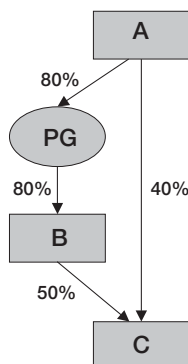


Abbildung 4

## B. AUSLÄNDISCHE KÖRPERSCHAFTEN ALS „VERMITTELNDE“ GRUPPENMITGLIEDER

### 1. ÜBERBLICK

Eine „ausländische“ Körperschaft liegt dann vor, wenn sich der Sitz der Körperschaft (§ 27 Abs 1 BAO) nicht in Österreich befindet.<sup>17)</sup> Nicht unbeschränkt steuerpflichtige „ausländische“ Körperschaften kommen nach § 9 Abs 2 TS 2 KStG als Gruppenmitglieder dann in Betracht, wenn sie mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar<sup>18)</sup> sind.<sup>19)</sup> Unstrittig ist in diesem Zusammenhang, dass auch ein ausländisches Gruppenmitglied „vermittelnde“ Körperschaft iSd § 9 Abs 4 TS 3 KStG sein kann.<sup>20)</sup> Das Zusammenspiel von § 9 Abs 2 und Abs 4 KStG setzt einer derartigen Struktur allerdings Grenzen, denen im Folgenden nachgegangen werden soll: Während nämlich § 9 Abs 4 KStG nicht danach differenziert, ob die involvierten Körperschaften in- oder ausländisch sind, limitiert § 9 Abs 2 KStG die Einbeziehbarkeit ausländischer Körperschaften in die Gruppe in zweifacher Weise, was auch Reflexwirkungen auf die mögliche vermittelnde Position ausländischer Körperschaften zeitigt:<sup>21)</sup>

■ Erstens besteht bei „nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen“ Körperschaften nach § 9 Abs 2 TS 2 KStG die Einschränkung, dass ein ausländisches Gruppenmitglied innerhalb der Unternehmensgruppe „ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger“ finanziell iSd § 9 Abs 4 KStG verbunden sein darf, woraus eine Beschränkung auf eine Auslandsebene unterhalb des (in-

- 15) Freilich könnten A und B eine Beteiligungsgemeinschaft zur Einbeziehung der C in die Gruppe bilden.
- 16) Siehe zu einem ähnlichen Beispiel auch *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung K180 f.
- 17) Pkt 2.6.1 GrpBest-E; siehe dazu auch *G. Kofler/Postl*, Das „Hong Kong-Erk“ des VwGH, *ecolex* 2005 (in Druck).
- 18) Zur Vergleichbarkeit siehe zB *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung (2005) K88 ff. Nur am Rande sei darauf hingewiesen, dass die ausländische Steuerbelastung für die Vergleichbarkeit keine Rolle spielt; das anderslautende, dogmatisch freilich nicht weiter begründete *Hong Kong-Erk* des VwGH vom 19. 1. 2005, 2000/13/0176 (zur Vergleichbarkeit im Rahmen des internationalen Schachtelprivilegs) ist mE als verfehlt anzusehen; auf zur Vergleichbarkeit und deren historischen Grundlagen zB *D. Aigner/G. Kofler/Tumpel*, *Zuzug und Wegzug von Kapitalgesellschaften im Steuerrecht* (2004) 65 ff.
- 19) Siehe etwa Pkt 2.6.1 GrpBest-E.
- 20) Siehe zB ErlRV 651 BlgNR 22. GP = ÖStZ 2004/322, 133 (144); *Wiesner/Mayr*, Zweifelsfragen zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004/445, 491 (492); *Pernegger*, Die Einbeziehung ausländischer Körperschaften im Rahmen der Gruppenbesteuerung, ÖStZ 2005/172, 82 (84 f); *Stefaner/Weninger*, Besteuerung von grenzüberschreitenden Unternehmensgruppen, *ecolex* 2005, 158 (159).
- 21) Nach § 9 Abs 2 KStG können „Gruppenmitglieder (als Beteiligungskörperschaften oder als beteiligte inländische Körperschaften)“ einerseits „unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften“ (TS 1) sein, andererseits „nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften, die mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar sind und ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbunden sind (Abs 4)“ (TS 2).

oder ausländischen) Gruppenträgers folgt.<sup>22)</sup> Der Gruppenbesteuerungserlass macht dies dadurch deutlich, dass ausländische Gruppenmitglieder untereinander höchstens zu 50% miteinander verbunden sein dürfen.<sup>23)</sup> Die erforderliche „ausschließliche“ finanzielle Verbindung ist als eine solche von mehr als 50% zu verstehen<sup>24)</sup> und hat nach Ansicht des BMF nur für die Gruppenzugehörigkeit Bedeutung; eine Beteiligung anderer nicht zur Gruppe gehörender Personen an der „nicht unbeschränkt steuerpflichtigen“ Körperschaft hindert die Gruppenzugehörigkeit nicht.<sup>25)</sup> Die Bestimmung ist somit auch nicht dahingehend zu verstehen, dass alle die finanzielle Verbindung herstellenden Anteile direkt von inländischen Gruppenmitgliedern gehalten werden müssen;<sup>26)</sup> mittelbare Beteiligungen an ausländischen Körperschaften über ein vermittelndes ausländisches Gruppenmitglied sind also zulässig.<sup>27)</sup> § 9 Abs 2 TS 2 KStG dient somit dazu, ausländische Tochterkörperschaften eines ausländischen Gruppenmitglieds von der Unternehmensgruppe auszuschließen<sup>28)</sup> und damit die andernfalls aus einer unbeschränkten Einbeziehung von Auslandsebenen folgende Erosion des österreichischen Steuersubstrats zu verhindern.

- Zweitens ergibt sich aus dem Klammersatzdruck in § 9 Abs 2 KStG, dass nur eine „inländische“ Körperschaft beteiligte Körperschaft iSd § 9 Abs 2 KStG sein kann, ein „ausländisches“ Gruppenmitglied hingegen nur Beteiligungskörperschaft iSd § 9 Abs 2 KStG (arg Gruppenmitglieder „als Beteiligungskörperschaften oder als beteiligte inländische Körperschaften“).<sup>29)</sup> Aus dieser Regelung folgt, dass auch eine inländische Tochterkörperschaft eines ausländischen Gruppenmitglieds, die mit diesem gem § 9 Abs 4 TS 1 KStG finanziell verbunden ist, nicht in die Unternehmensgruppe einbezogen werden kann, weil nach § 9 Abs 2 KStG die „beteiligte Körperschaft“ eine „inländische“ Körperschaft sein muss.<sup>30)</sup>

Aus diesen beiden Regelungen folgt also zusammenfassend, dass ein ausländisches Gruppenmitglied für Zwecke der Gruppenbildung lediglich bis zu einem Ausmaß von höchstens 50% an einer potentiellen in- oder ausländischen Beteiligungskörperschaft (unmittelbar) beteiligt sein darf.<sup>31)</sup> Für die Frage der vermittelnden Eigenschaft eines ausländischen Gruppenmitglieds liegt daher eine Unterscheidung danach nahe, ob das ausländische Gruppenmitglied an der potentiellen Beteiligungskörperschaft eine Mehrheits- oder eine Minderheitsbeteiligung hält.

## 2. MEHRHEITSBETEILIGUNG DES AUSLÄNDISCHEN GRUPPENMITGLIEDS

### a) Unmittelbare Mehrheitsbeteiligung

Eine Grenze der Nutzung eines ausländischen Gruppenmitglieds als vermittelnde Körperschaft liegt zunächst in jenen Fällen, in denen das ausländische Gruppenmitglied selbst eine unmittelbare Mehrheitsbeteiligung (§ 9 Abs 4 TS 1 KStG) an einer (in- oder ausländischen) Körperschaft hält.<sup>32)</sup> Diesfalls kann das ausländische Gruppenmitglied nicht „ver-

mittelnde“ Körperschaft iSd § 9 Abs 4 TS 3 sein. Dieses Ergebnis lässt sich in einem „Doppelschritt“ unmittelbar aus dem Gesetz ableiten: Besteht eine unmittelbare finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 TS 1 KStG zwischen dem ausländischen Gruppenmitglied und einer dieser nachgeordneten in- oder ausländischen Körperschaft, so kann das ausländische Gruppenmitglied der ihr übergeordneten beteiligten Körperschaft nach § 9 Abs 4 TS 3 KStG keine finanzielle Verbindung mehr vermitteln (arg wenn das vermittelnde Gruppenmitglied „nicht im Sinne des ersten Teilstiches an der Beteiligungskörperschaft beteiligt“ ist). Das ausländische Gruppenmitglied kann aber seinerseits wegen § 9 Abs 2 KStG nicht beteiligte Körperschaft sein, weshalb deren Tochtergesellschaft nicht in die Gruppe einbezogen werden kann.

**Beispiel 1:** Der Gruppenträger A hält unmittelbar 25% der Anteile an Kapital und Stimmrechten der in- oder ausländischen Körperschaft C und unmittelbar 100% der Anteile an Kapital und Stimmrechten des ausländischen Gruppenmitglieds B. B ist wiederum unmittelbar mit 75% der Anteile an Kapital und Stimmrechten der C beteiligt. Eine Einbeziehung von C in die Gruppe ist nicht möglich: Da B über

- 22) Siehe zB *Mayr*, Die neue Gruppenbesteuerung, RdW 2004/228, 246 (246); zu den gemeinschaftsrechtlichen Bedenken siehe zB auch *Stefaner/Weninger*, Gruppenbesteuerung: Unbeschränkte Verwertung ausländischer Verluste durch Cross-Over-Kaskaden, SWI 2005, 133 (134).
- 23) Pkt 4.3.10 GrpBest-E; zust *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung (2005) K206.
- 24) *Wiesner/Mayr*, Zweifelsfragen zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004/445, 491 (493); *Mayr*, Die neue Gruppenbesteuerung nach dem AbgÄG 2004, UFSaktuell 2005, 6 (6 f); *Hirschler/Schindler*, Die österreichische Gruppenbesteuerung als Vorbild für Europa? ISrR 2004, 505 (508); *Schindler* in *Kals/Hügel* (Hrsg), SE-Kommentar (2004) Teil III Rz 178; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung (2005) K99.
- 25) Pkt 2.6.2 GrpBest-E; siehe auch *Walter* in *Mühlechner/Zöchling* (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2004) 44.
- 26) Siehe *Stefaner/Weninger*, Gruppenbesteuerung: Unbeschränkte Verwertung ausländischer Verluste durch Cross-Over-Kaskaden, SWI 2005, 133 (134).
- 27) Ebenso zB Pkt 4.3.10 GrpBest-E; ErlRV 651 BlgNR 22. GP = ÖStZ 2004/322, 133 (144).
- 28) So ausdrücklich Pkt 2.6.2 GrpBest-E.
- 29) Dazu zB *Mayr*, Die neue Gruppenbesteuerung nach dem AbgÄG 2004, UFSaktuell 2005, 6 (6 f); *Pernegger*, Die Einbeziehung ausländischer Körperschaften im Rahmen der Gruppenbesteuerung, ÖStZ 2005/172, 82 (83).
- 30) Pkt 2.6.2 GrpBest-E; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung (2005) K100; zu gegenteiligen Auffassungen im Schrifttum siehe zB *Schindler* in *Kals/Hügel* (Hrsg), SE-Kommentar (2004) Teil III Rz 177 mN in FN 337.
- 31) Siehe auch *Wiesner/Mayr*, Zweifelsfragen zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004/445, 491 (492 f); *Mayr*, Die neue Gruppenbesteuerung nach dem AbgÄG 2004, UFSaktuell 2005, 6 (6 f).
- 32) Siehe *Mayr*, Die neue Gruppenbesteuerung, RdW 2004/228, 246 (246 m FN 4); *Wiesner/Mayr*, Zweifelsfragen zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004/445, 491 (492 f); *Pernegger*, Die Einbeziehung ausländischer Körperschaften im Rahmen der Gruppenbesteuerung, ÖStZ 2005/172, 82 (84); Pkt 4.3.10 GrpBest-E; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung (2005) K211; anders noch ErlRV 651 BlgNR 22. GP = ÖStZ 2004/322, 133 (144), wo die Einbeziehung einer 75%igen Beteiligungskörperschaft des 100%igen ausländischen Gruppenmitglieds bei 25%iger direkter Beteiligung des Gruppenträgers an der Beteiligungskörperschaft für möglich erachtet wurde; wie die ErlRV auch *Walter* in *Mühlechner/Zöchling*, Gruppenbesteuerung (2004) 44 f.

50% an C hält, kann B einerseits der A keine finanzielle Verbindung mit C vermitteln (§ 9 Abs 4 TS 3 KStG), andererseits kommt B selbst gem § 9 Abs 2 KStG nicht als beteiligte Körperschaft, sondern nur als Beteiligungskörperschaft in Frage.

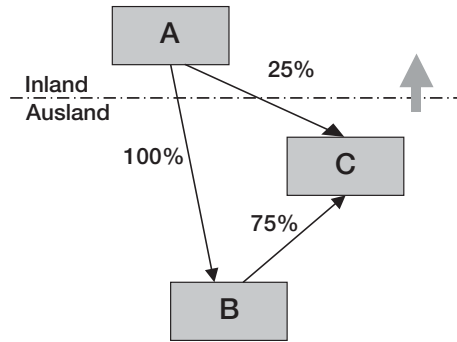


Abbildung 5

**b) Mittelbare Mehrheitsbeteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en)**

Die Finanzverwaltung möchte die „vermittelnde“ Position eines ausländischen Gruppenmitglieds offenbar auch dann verneinen, wenn dieses mittelbar mehrheitlich an einer in- oder ausländischen Tochtergesellschaft beteiligt ist: Demnach dürfen ausländische Gruppenmitglieder „im Ausmaß von über 50% am Nennkapital und an den Stimmrechten ausschließlich mit übergeordneten inländischen Gruppenmitgliedern bzw dem Gruppenträger finanziell verbunden sein“<sup>33)</sup> Dies vermag nicht vollständig zu überzeugen: Jedenfalls eine mittelbare Mehrheitsbeteiligung über eine oder mehrere in- oder ausländische Personengesellschaft(en) (ggf in Verbindung mit einer unmittelbaren Minderheitsbeteiligung) an einer inländischen Körperschaft dürfte die „vermittelnde“ Position des ausländischen Gruppenmitglieds nicht ausschließen.

Dies ergibt sich mE aus folgenden Überlegungen: Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass § 9 Abs 4 TS 3 KStG nur eine (unmittelbare) Mehrheitsbeteiligung der vermittelnden Körperschaft an der potentiellen Beteiligungskörperschaft verbietet, nicht aber eine mittelbare Mehrheitsbeteiligung über eine Personengesellschaft iSd § 9 Abs 4 TS 2 KStG (arg wenn das vermittelnde Gruppenmitglied „nicht im Sinne des ersten Teilstriches an der Beteiligungskörperschaft beteiligt“ ist). § 9 Abs 4 TS 3 KStG setzt weiters voraus, dass die vermittelnde Körperschaft „Gruppenmitglied“ iSd § 9 Abs 2 KStG ist, wofür wiederum Voraussetzung ist, dass die „nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische“ Körperschaft innerhalb der Unternehmensgruppe „ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger“ finanziell iSd § 9 Abs 4 KStG verbunden ist. Dies ist aber jedenfalls dann gegeben, wenn eine (mittelbare) finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 TS 2 KStG mit einer inländischen Beteiligungskörperschaft besteht: Das ausländische Gruppenmitglied ist „nach oben“ mit einem übergeordneten Gruppenmitglied oder mit dem Gruppenträger finanziell verbunden, „nach unten“ mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen inländischen Beteiligungs-

körperschaft. Dem steht auch der Ausschluss ausländischer Gruppenmitglieder von der Eigenschaft als „beteiligte Körperschaft“ iSd § 9 Abs 2 KStG nicht entgegen: Da der Begriff der „beteiligten Körperschaft“ in § 9 Abs 4 KStG nicht durch den Zusatz „inländische“ qualifiziert ist, kann das ausländische Gruppenmitglied als Beteiligungskörperschaft mit der inländischen Tochterkörperschaft sowohl finanziell iSd § 9 Abs 4 TS 2 KStG verbunden sein als auch dem inländischen Gruppenmitglied oder dem Gruppenträger eine finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 TS 3 KStG vermitteln. Dieses Ergebnis mag zwar überraschen, es ist aber die einzige Auslegungsmöglichkeit, die dem Wort „ausschließlich“ in § 9 Abs 2 TS 2 KStG nicht jeglichen Bedeutungsinhalts beraubt: Wäre die hier vorgeschlagene Auslegungsvariante nämlich unzutreffend, hätte der Begriff „ausschließlich“ keine über das bereits aus dem einleitenden Klammerausdruck in § 9 Abs 2 KStG ableitbare Resultat, dass ein „ausländisches“ Gruppenmitglied nur Beteiligungskörperschaft iSd § 9 Abs 2 KStG sein kann, hinausgehende Bedeutung.<sup>34)</sup>

**Beispiel 2:** Das inländische Gruppenmitglied A hält unmittelbar 25% der Anteile an Kapital und Stimmrechten der inländischen Körperschaft C und unmittelbar 100% der Anteile an Kapital und Stimmrechten des ausländischen Gruppenmitglieds B.

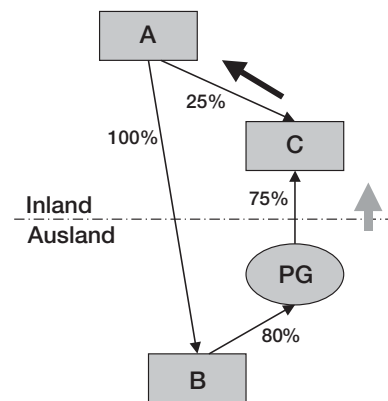


Abbildung 6

B ist wiederum mittelbar über eine 80%ige (in- oder ausländische) Personengesellschaft mit 75% der Anteile an Kapital und Stimmrechten der C beteiligt. Eine Einbeziehung von C in die Gruppe ist mE möglich: Der Ausschluss nach § 9 Abs 4 TS 3 KStG greift nicht, da B nicht iSd § 9 Abs 4 TS 1 KStG – sondern iSd § 9 Abs 4 TS 2 KStG – an C be-

33) So wohl Pkt 2.6.2 GrpBest-E; weiters etwa *Pernegger*, Die Einbeziehung ausländischer Körperschaften im Rahmen der Gruppenbesteuerung, ÖStZ 2005/172, 82 (84).

34) Weiters wäre bei einer anderen als der hier vertretenen Auslegung auch die Verwendung des Plurals „Gruppenmitgliedern“ in § 9 Abs 2 TS 2 KStG problematisch, zumal das ausländische Gruppenmitglied ohnehin nur *einem* übergeordneten unbeschränkt steuerpflichtigen inländischen Gruppenmitglied iSd § 9 Abs 4 KStG (unmittelbar oder mittelbar) finanziell verbunden sein kann, sofern man davon ausgeht, dass auch eine Beteiligungsgemeinschaft auf mittlerer Ebene (§ 9 Abs 2 letzter Satz KStG) als „Gruppenträger“ oder als *einzelnes* „Gruppenmitglied“ iSd § 9 Abs 2 TS 2 KStG zu werten ist. Dies könnte insofern anzunehmen sein, als die Beteiligungsgemeinschaft als solche einer einzelnen (ausreichend beteiligten) Körperschaft gleichgestellt ist.

teiltigt ist. Zudem ist die ausländische Körperschaft B „ausschließlich“ mit inländischen Körperschaften finanziell verbunden, nämlich „nach oben“ mit dem Gruppenträger A und „nach unten“ (mittelbar) mit der inländischen Körperschaft C. Da das ausländische Gruppenmitglied B nach § 9 Abs 2 KStG nicht beteiligte Körperschaft sein kann, vermittelt sie dem Gruppenmitglied A eine Beteiligung von 60% ( $80\% \cdot 75\%$ ) nach § 9 Abs 4 TS 3 KStG. A ist somit insgesamt mit 85% an C beteiligt, weshalb Körperschaft C in die Gruppe einbezogen werden kann und ihr Ergebnis zur Gänze A zugerechnet wird.

### 3. MINDERHEITSBETEILIGUNG DES AUSLÄNDISCHEN GRUPPENMITGLIEDS

Ist das ausländische Gruppenmitglied unmittelbar zu maximal 50% an einer (in- oder ausländischen) Unterkörperschaft beteiligt, kann sie einem inländischen Gruppenmitglied bzw dem Gruppenträger die notwendige finanzielle Verbindung mit der Unterkörperschaft nach § 9 Abs 4 TS 3 KStG vermitteln. Die finanzielle Verbindung nach § 9 Abs 4 TS 3 KStG kann daher auch mittelbar über eine oder mehrere in- oder ausländische Mitgliedskörperschaft(en) hergestellt werden.<sup>35)</sup>

**Beispiel 1:** Der Gruppenträger A hält unmittelbar 25% an Kapital und Stimmrechten der inländischen Beteiligungskörperschaft C und unmittelbar 100% an Kapital und Stimmrechten des ausländischen Gruppenmitglieds B. B ist wiederum unmittelbar zu 50% an Kapital und Stimmrechten der inländischen Gesellschaft C beteiligt. Eine Einbeziehung von C in die Gruppe ist möglich, da B der A mangels eigener Mehrheitsbeteiligung eine Beteiligung von 50% vermitteln kann und daher A insgesamt zu 75% an C beteiligt ist ( $25\% + 100\% \cdot 50\% = 75\%$ ).<sup>36)</sup>

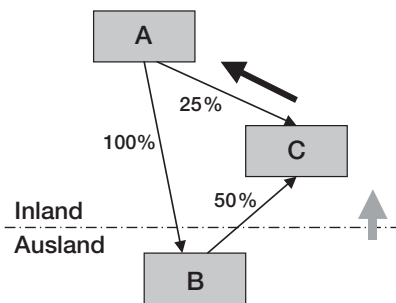


Abbildung 7

**Beispiel 2:** Der Gruppenträger A ist an einem ausländischen Gruppenmitglied B zu 100% und an einer ausländischen Kapitalgesellschaft C zu 40% beteiligt.

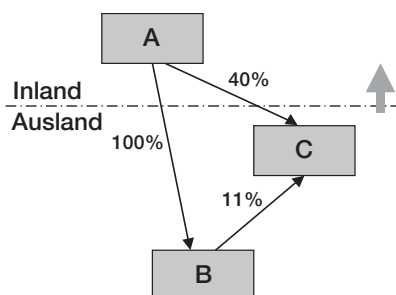


Abbildung 8

Ist das ausländische Gruppenmitglied zu mehr als 10% und zu höchstens 50% an der ausländischen Kapitalgesellschaft

beteiligt, kann die ausländische Kapitalgesellschaft auf Grund der ausreichenden (unmittelbaren und mittelbaren) finanziellen Verbindung mit A in die Unternehmensgruppe einbezogen werden ( $40\% + 100\% \cdot 11\% = 51\%$ ). Wäre das ausländische Gruppenmitglied B hingegen zu mehr als 50% unmittelbar an der ausländischen Kapitalgesellschaft beteiligt, läge eine ausreichende, aber die Mitgliedschaft der C gem § 9 Abs 2 KStG ausschließende finanzielle Verbindung zwischen B und C nach § 9 Abs 4 TS 1 KStG vor.<sup>37)</sup>

**Beispiel 3:** Der Gruppenträger A ist an den ausländischen Gruppenmitgliedern B und C zu 100% beteiligt; B und C halten jeweils 40% an der ausländischen Körperschaft D. Da weder B noch C eine Mehrheitsbeteiligung nach § 9 Abs 4 TS 1 KStG an D halten, kann D aufgrund der mittelbaren finanziellen Verbindung mit A von insgesamt 80% in die Gruppe einbezogen werden ( $2 \cdot [100\% \cdot 40\%] = 80\%$ ).

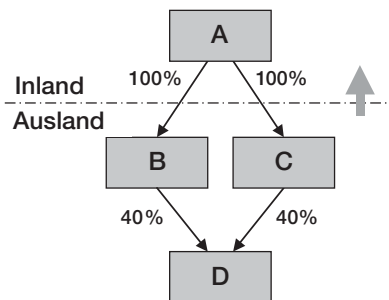


Abbildung 9

Die Einbeziehung ausländischer Gruppenmitglieder kann auf Grundlage des § 9 Abs 4 TS 3 KStG auch über mehrere Ebenen gestaltet werden, solange die ausländischen Gruppenmitglieder untereinander zu höchstens 50% beteiligt sind.<sup>38)</sup> Dies ermöglicht freilich materiell ein „Umgehen“ der von § 9 Abs 2 KStG intendierten Beschränkung der Gruppenbildung auf eine Auslandsebene.

**Beispiel 4:** Der Gruppenträger GT ist zu 100% am ausländischen Gruppenmitglied A beteiligt, das seinerseits zu 50% an der ausländischen Körperschaft B beteiligt ist, an der auch der Gruppenträger GT eine unmittelbare Beteiligung von 10% hält. B kann in die Gruppe einbezogen werden, da A nicht selbst ausreichend iSd § 9 Abs 4 TS 1 KStG beteiligt ist und somit dem GT – zusätzlich zur 10%igen unmittelbaren Beteiligung – eine 50%ige mittelbare Beteiligung vermittelt. Zusätzlich ist Gruppenmitglied B zu 50% an

35) *Wiesner/Mayr*, Zweifelsfragen zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004/445, 491 (493); *Mayr*, Die neue Gruppenbesteuerung nach dem AbgÄG 2004, UFSaktuell 2005, 6 (6ff); Pkt 2.8 und Pkt 4.3.10 GrpBest-E; *Hofstätter/Plansky/Stefaner/Weninger*, Gruppenbesteuerung: Zweifelsfragen zur finanziellen Verbindung, GeS 2005, 24 (24 ff); dazu und zur denkbaren Einbeziehung mehreren Auslandsebenen durch Vermittlung der Beteiligung über Cross-Over-Kaskaden siehe *Stefaner/Weninger*, Gruppenbesteuerung: Unbeschränkte Verwertung ausländischer Verluste durch Cross-Over-Kaskaden, SWI 2005, 133 (137 f); anders aber noch *Stefaner/Weninger*, Die wesentlichen Auswirkungen der Steuerreform 2005 auf die Unternehmensbesteuerung, *ecolex* 2004, 392 (394) (mittelbare Beteiligung kann nur über eine inländische Körperschaft hergestellt werden).

36) Siehe zu diesem Beispiel *Pernegger*, Die Einbeziehung ausländischer Körperschaften im Rahmen der Gruppenbesteuerung, ÖStZ 2005/172, 82 (84 f).

37) Siehe zu diesem Beispiel Pkt 4.3.10 GrpBest-E; siehe auch *Pernegger*, Die Einbeziehung ausländischer Körperschaften im Rahmen der Gruppenbesteuerung, ÖStZ 2005/172, 82 (85).

38) Dazu auch *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung (2005) K195.

der ausländischen Körperschaft C beteiligt, an der auch der Gruppenträger unmittelbar 21% hält; da eine ausreichende finanzielle Verbindung zwischen GT und C besteht  $[(100\% \cdot 50\% \cdot 50\%) + (10\% \cdot 50\%) + 21\% = 51\%]$ , kann C in die Gruppe einbezogen werden.<sup>39)</sup>

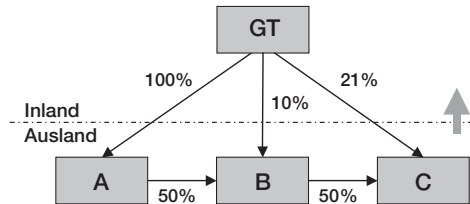


Abbildung 10

**Beispiel 5:** In obigem Beispiel 1 wäre die Einbeziehung der C in die Gruppe auch dann möglich, wenn der Gruppenträger GT die 21%ige Beteiligung an der ausländischen Körperschaft C zB über das 100%ige ausländische Gruppenmitglied D hielte  $([100\% \cdot 50\% \cdot 50\%] + [10\% \cdot 50\%] + [100\% \cdot 21\%] = 51\%)$ .

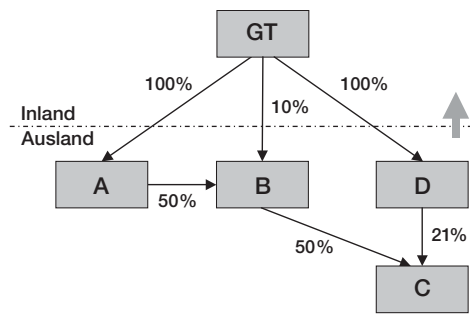


Abbildung 11

#### 4. VERFASSUNGSRECHTLICHE BEDENKEN

Die soeben dargelegten Rechtsfolgen zum Verbot der (unmittelbaren) Mehrheitsbeteiligung ergeben sich zwar klar aus dem Gesetz, erscheinen aber wirtschaftlich kaum begründet und mangels hinreichender Unterschiede im Tatsächlichen auch verfassungsrechtlich bedenklich: Hält beispielsweise der inländische Gruppenträger 1% an einer in- oder ausländischen (potentiellen) Beteiligungskörperschaft und 100% des ausländischen Gruppenmitglieds, welches ihrerseits 51% an der in- oder ausländischen Beteiligungskörperschaft unmittelbar besitzt, soll – wegen § 9 Abs 2 iVm § 9 Abs 4 TS 3 KStG – die Beteiligungskörperschaft von der Gruppe ausgeschlossen sein, während bei einer bloß 50%igen Beteiligung des ausländischen Gruppenmitglieds eine Gruppenbildung möglich wäre. Es kann aber wohl kaum bestritten werden, dass in beiden Fällen der Gruppenträger die (potentielle) Beteiligungskörperschaft gleichermaßen beherrscht. Wird somit eine inländische (potentielle) Beteiligungskörperschaft mittelbar über ein ausländisches Gruppenmitglied beherrscht, so hängt im Falle einer bestehenden Inlandsbeteiligung die Einbeziehbarkeit in die Gruppe ausschließlich von der Frage ab, ob das ausländische Gruppenmitglied eine Mehrheitsbeteiligung an der (potentiellen) Be-

teiligungskörperschaft hält. Dieses Resultat scheint bei den sog „Vom Ausland ins Inland“-Fällen überschießend und daher auch<sup>40)</sup> verfassungsrechtlich bedenklich.

**Beispiel:** Das ausländische Gruppenmitglied A hält unmittelbar 51% an der inländischen Körperschaft B. B kann wegen § 9 Abs 2 KStG nicht in die Gruppe einbezogen werden, da A keine „inländische“ beteiligte Körperschaft ist.<sup>41)</sup> Wäre hingegen in diesem Beispiel A lediglich zu 50% an B beteiligt, so könnte A als vermittelnde Körperschaft dienen und somit B in die Gruppe einbezogen werden. Diese unterschiedlichen Ergebnisse bei den „Vom Ausland ins Inland“-Fällen erscheinen nicht nur rechtspolitisch unbefriedigend, sondern könnten über das Sachlichkeitsgebote auch in die Verfassungssphäre reichen.

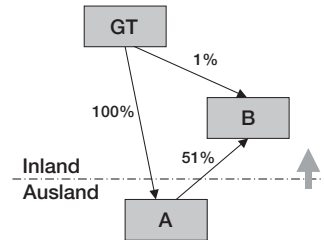


Abbildung 12

- 39) Siehe zu diesem Beispiel *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung (2005) K207 f.
- 40) Zu den gemeinschaftsrechtlichen Bedenken siehe zB *Schindler in Kalss/Hügel* (Hrsg), SE-Kommentar (2004) Teil III Rz 177.
- 41) Dies ändert freilich nichts daran, dass die Verluste des ausländischen Gruppenmitglieds A beim Gruppenträger GT verwertet werden können.

#### SCHLUSSTRICH

*Auch ein ausländisches Gruppenmitglied kann vermittelnde Körperschaft iSd § 9 Abs 4 TS 3 KStG sein und damit ihrer Muttergesellschaft die finanzielle Verbindung mit einer untergeordneten Körperschaft vermitteln.<sup>42)</sup> Dieser vermittelnden Position sind allerdings mehrere Grenzen gesetzt, die insb bei Auslandssachverhalten schlagend werden. Nach – mE zweifelhafter – Ansicht des BMF kann etwa wegen § 9 Abs 2 iVm Abs 4 TS 3 KStG auch eine inländische Körperschaft, an der ein ausländisches Gruppenmitglied (unmittelbar oder mittelbar) mehrheitsbeteiligt ist, nicht in die Gruppe einbezogen werden, was freilich auch auf verfassungsrechtliche Bedenken stößt. Umgekehrt wird aber die durch § 9 Abs 2 KStG intendierte „Beschränkung auf eine Auslandsebene“ materiell dadurch unterwandert, dass ausländische Gruppenmitglieder auch Mehrheitsbeteiligungen an Körperschaften auf tieferen Auslandsebenen vermitteln können.*

42) Siehe zB ErlRV 651 BlgNR 22. GP = ÖStZ 2004/322, 133 (144); *Wiesner/Mayr*, Zweifelsfragen zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004/445, 491 (492); *Pernegger*, Die Einbeziehung ausländischer Körperschaften im Rahmen der Gruppenbesteuerung, ÖStZ 2005/172, 82 (84 f); *Stefaner/Weninger*, Besteuerung von grenzüberschreitenden Unternehmensgruppen, eolex 2005, 158 (159).