

S W I

Steuer und Wirtschaft International Tax and Business Review

Helmut Loukota

OECD-Bericht zu Immaterialgütern

OECD Deliverable on Intangibles

Erich Resch

Deutscher Immobilienfonds und inländische Grundstücksgesellschaft

German Real Estate Fund and Austrian Asset-Managing Company

Sebastian Tratlehner

EuGH-Rechtsprechung und Gruppenbesteuerung

ECJ Case-Law and Austrian Group Taxation

Robert Gebetsroither

Schachtelbeteiligung und Teilwertabschreibung

Intercompany Shareholding and Depreciation to Current Value

Paul Hollaus

Offene Fragen zur grenzüberschreitenden Arbeitskräftegestellung

Open Questions Regarding Cross-Border Supply of Staff

EAS, News aus der EU, Rechtsprechung

Legal Directives, EU News, Court Decisions



Linde

Sebastian Tratlehner*)

Konsequenzen aktueller EuGH-Rechtsprechung für die österreichische Gruppenbesteuerung

IMPLICATIONS OF CURRENT ECJ CASE-LAW ON THE AUSTRIAN GROUP TAXATION REGIME

The recent decision of the European Court of Justice on the Dutch group taxation regime in joined cases *SCA Group Holding* (C-39/13), *X-AG* (C-40/13) and *MSA International* (C-41/13) may also influence the Austrian group taxation regime significantly. Sebastian *Tratlehner* takes a closer look at the ECJ's case-law and its possible implications on sec. 9 of the Austrian Corporate Income Tax Act.

I. Problemstellung

Seit der Einführung der Gruppenbesteuerung in Österreich¹⁾ ergingen zahlreiche Entscheidungen des EuGH²⁾ zu den unterschiedlichen Gruppenbesteuerungsregimes³⁾ der EU-Mitgliedstaaten, die zum Teil auch zu unmittelbaren Auswirkungen auf das österreichische System der Gruppenbesteuerung des § 9 KStG führten.⁴⁾ Auch die jüngste Rechtsprechung des EuGH in den (verbundenen) Rs. *SCA Group Holding BV* (C-39/13), *X-AG* (C-40/13) und *MSA International* (C-41/13)⁵⁾ dürfte weitreichende Auswirkungen auf das österreichische Gruppenbesteuerungsregime haben.⁶⁾

II. Gruppenbildung und ausländische Zwischengesellschaft(en) (Rs. *SCA Group Holding* und *MSA International*)

1. Überblick

In den Rs. *SCA Group Holding* (C-39/13)⁷⁾ und *MSA International* (C-41/13)⁸⁾ erkannte der EuGH, dass die Art. 49 und 54 AEUV⁹⁾ einer Regelung entgegenstehen, nach der

*) Mag. Sebastian *Tratlehner* ist Universitätsassistent am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz. Der Autor dankt Univ.-Prof. DDr. Georg *Kofler*, LL.M. (NYU) und Univ.-Ass. Mag. Gustav *Wurm* für hilfreiche Anregungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

1) Das System der österreichischen Gruppenbesteuerung wurde in Antizipation der EuGH-Entscheidung in der Rs. *Marks & Spencer* (EuGH 13. 12. 2005, Rs. C-446/03) durch das StRefG 2005, BGBl. I Nr. 57/2005, eingeführt.

2) So u. a. die bereits angesprochene grundlegende Entscheidung des EuGH in der Rs. *Marks & Spencer*. Weiters einschlägig die EuGH-Entscheidungen in den Rs. *Rewe Zentralfinanz* (EuGH 29. 3. 2007, Rs. C-347/04), *Oy AA* (EuGH 18. 7. 2007, Rs. C-231/05), *Société Papillon* (EuGH 27. 11. 2008, Rs. C-418/07), *X-Holding BV* (EuGH 25. 2. 2010, Rs. C-337/08), *Philips Electronics* (EuGH 6. 9. 2012, Rs. C-18/11) sowie die EuGH-Entscheidung in der Rs. *A Oy* (EuGH 21. 2. 2013, Rs. C-123/11). Vgl. dazu zusammenfassend *Tumpel*, Gruppenbesteuerung und Europarecht, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler* (Hrsg.), Gruppenbesteuerung (2014) 91 (94 ff.).

3) Siehe hierzu grundlegend darstellend *Rosenberger*, Gruppenbesteuerungssysteme im internationalen Vergleich, in *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel* (Hrsg.), Gruppenbesteuerung (2005) 484 (485 ff.).

4) So geschehen durch die in Rz. 1014 KStR 2013 eingearbeitete und auf die Rs. *Papillon* (EuGH 27. 11. 2008, Rs. C-418/07) Bezug nehmende BMF-Information vom 16. 5. 2012, BMF-010216/0021-VI/6/2012. Eine Reaktion des Gesetzgebers auf die EuGH-Entscheidung in der Rs. *Papillon* ist bis dato allerdings noch nicht erfolgt.

5) EuGH 12. 6. 2014, verb. Rs. C-39/13, C-40/13 und C-41/13, *SCA Group Holding BV, X AG und MSA International*.

6) Siehe zu den Rs. *SCA Group Holding BV, X AG* und *MSA International* bereits *Tumpel/Haunold/Widhalm*, News aus der EU, EuGH: Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit bei Versagung einer Gruppenbesteuerung, wenn die Mutter- oder Zwischengesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, SWI 2014, 386 (386 ff.).

7) In der Folge Rs. *SCA*.

8) In der Folge Rs. *MSA*.

9) Vgl. GA *Kokott*, Schlussanträge vom 27. 2. 2014, verb. Rs. C-39/13, C-40/13 und C-41/13, *SCA Group Holding*, Nr. 17. Die Gruppenbesteuerung setzt eine Mehrheitsbeteiligung voraus, weswegen die Kapi-

eine gebietsansässige Muttergesellschaft mit einer gebietsansässigen Einzelgesellschaft eine steuerliche Einheit bilden kann, wenn sie diese über eine oder mehrere gebietsansässige Gesellschaft(en) hält, dies aber nicht möglich ist, wenn sie die Einzelgesellschaft über gebietsfremde Gesellschaften hält, die in diesem Mitgliedstaat keine Betriebsstätte haben.

2. Entscheidung des EuGH

Der Ausgangssachverhalt betraf niederländische Gesellschaften (*SCA Group Holding BV*, *MSA International*), die im Rahmen des niederländischen Gruppenbesteuerungsregimes („*fiscale eenheid*“¹⁰) einen Gewinn- und Verlustausgleich mit mittelbar über ausländische Zwischengesellschaft(en)¹¹) gehaltenen niederländischen (Ur-)Einzelgesellschaften beehrten. Die niederländische Finanzverwaltung versagte die Anerkennung der Regelung der steuerlichen Einheit, da die Zwischengesellschaft(en) weder in den Niederlanden ansässig waren noch dort eine Betriebsstätte hatten.

Der EuGH sah in den gegenständlichen Fällen eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit, die nicht aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden kann. So wurde der Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Kohärenz des Steuersystems nicht akzeptiert,¹²) da das niederländische Steuerrecht die doppelte Verlustberücksichtigung innerhalb einer steuerlichen Einheit – ähnlich den in Österreich geltenden Bestimmungen des § 10 KStG – verhindert.¹³) Auch eine Rechtfertigung mit dem pauschalen Argument der Gefahr der Steuerflucht wurde vom EuGH abgewiesen.¹⁴)

Überdies erachtete es der EuGH als unerheblich, dass bei einem rein innerstaatlichen Sachverhalt eine steuerliche Einheit mit Einzelgesellschaften nur über eine Einbeziehung der inländischen Zwischentochtergesellschaft gebildet werden kann, da eine niederländische Muttergesellschaft, die über eine gebietsfremde Tochtergesellschaft niederländische Einzelgesellschaften hält, in keinem Fall eine steuerliche Einheit mit diesen Einzelgesellschaften bilden kann.

Einer niederländischen Muttergesellschaft, die über eine gebietsansässige Tochtergesellschaft niederländische Einzelgesellschaften hält, steht diese Möglichkeit hingegen in jedem Fall offen.¹⁵)

talverkehrsfreiheit gemäß Art. 63 AEUV nicht angewandt werden kann; siehe dazu Kofler, Mutter-Tochter-Richtlinie (2011), Einleitung Rz. 12 ff. Auf die – für das gegenständliche Thema der österreichischen Gruppenbesteuerung jedoch wohl nicht einschlägige – Auffassung des EuGH in der Rs. *Glaxo Wellcome* (EuGH 17. 9. 2009, Rs. C-182/08) Bezug nehmend Lang, Der Anwendungsbereich der Grundfreiheiten – Maßgeblichkeit des Sachverhaltes oder der nationalen Rechtsvorschrift, in Lang/Weinzierl (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht (2010) 521 (530 ff.).

¹⁰) Siehe zur niederländischen Gruppenbesteuerung, die ein Beteiligungsausmaß von 95 % an der einzubeziehenden Körperschaft verlangt, *Rosenberger*, Gruppenbesteuerungssysteme, in *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel*, Gruppenbesteuerung, 504 ff.

¹¹) In der Rs. *SCA Group Holding* handelte es sich um mehrere zwischengeschaltete Tochterkörperschaften, in der Rs. *MSA International* nur um eine zwischengeschaltete Tochterkörperschaft; vgl. *Kemmeren*, The Netherlands: Must a Fiscal Unity with a Company in Another Member State Be Allowed? in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Storck* (Hrsg.), ECJ – Recent Developments in Direct Taxation (2013) 149 (155).

¹²) Vgl. EuGH 12. 6. 2014, verb. Rs. C-39/13, C-40/13 und C-41/13, *SCA Group Holding BV, X AG und MSA International*, Rn. 38.

¹³) Vgl. Art. 13 des niederländischen Körperschaftsteuergesetzes (*Wet op de vennootschapsbelasting 1969*).

¹⁴) Vgl. EuGH 12. 6. 2014, verb. Rs. C-39/13, C-40/13 und C-41/13, *SCA Group Holding BV, X AG und MSA International*, Rn. 42. Vgl. zu den Rechtfertigungsargumenten ausführlich *Kemmeren*, Netherlands, in *Lang/Pistone/Schuch/Staringer/Storck*, Direct Taxation, 164 ff.

¹⁵) Vgl. EuGH 12. 6. 2014, verb. Rs. C-39/13, C-40/13 und C-41/13, *SCA Group Holding BV, X AG und MSA International*, Rn. 25.

3. Auswirkungen auf die österreichische Gruppenbesteuerung

Der Leitsatz der Rs. *SCA* stellt eine Bestätigung und gleichzeitig eine Weiterentwicklung der vom EuGH in der Rs. *Société Papillon*¹⁶⁾ eingeschlagenen Linie dar. In der Rs. *Papillon* hatte sich der EuGH ebenfalls mit der Frage der Zulässigkeit einer grenzüberschreitenden Gruppenbildung zu befassen und befand das französische Gruppenbesteuerungsregime („*intégration fiscale*“¹⁷⁾) als nicht mit dem Unionsrecht vereinbar. Die französische Regelung sah, analog zur österreichischen Gruppenbesteuerung,¹⁸⁾ keine Möglichkeit der Einbeziehung einer französischen Enkelgesellschaft vor, wenn diese der beteiligten Mutterkörperschaft durch eine ausländische (niederländische) Tochtergesellschaft vermittelt wurde („Sandwichkonstruktion“¹⁹⁾).²⁰⁾ Zwar wurde in der Rs. *Papillon* eine mögliche Rechtfertigung einer Diskriminierung in der Wahrung der Kohärenz des Steuersystems erkannt, das Pauschale Verneinen der Möglichkeit einer Gruppenbildung war allerdings nicht verhältnismäßig.²¹⁾

Nach Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung²²⁾ traf der EuGH in der Rs. *Papillon* keine Aussagen, wonach inländischen Enkelgesellschaften, die über eine ausländische, in der EU ansässige Zwischentochtergesellschaft in die Gruppe miteinbezogen werden, der Status eines „Vollmitglieds“ der Unternehmensgruppe zuzuerkennen wäre. Dies schließt laut BMF als Konsequenz eine Einbeziehung weiterer inländischer Enkelgesellschaften über die Enkelgesellschaft als beteiligte Körperschaft aus.²³⁾ Im einschlägigen Schrifttum wurde dagegen vorgebracht, dass diese Auffassung des BMF wiederum in Konflikt mit der Niederlassungsfreiheit stehe.²⁴⁾ Durch die Aussagen des EuGH in den Rs. *SCA* und *MSA* dürfte nun die in der Rs. *Papillon* nicht explizit angesprochene Gruppenbildung über mehrere ausländische Zwischenebenen²⁵⁾ als endgültig

¹⁶⁾ EuGH 27. 11. 2008, Rs. C-418/07, *Société Papillon* (in der Folge Rs. *Papillon*). Vgl. zur Rs. *Papillon* und deren Umsetzung in Österreich kritisch *Lehner*, BMF zur Gruppenbesteuerung – „Sandwichstrukturen“ iSd Rs *Papillon* zulässig! GES 2012, 243 (243 ff.); weiters u. a. *Demschner/Stefaner*, Gruppenbesteuerung: Sandwichgruppen möglich? SWI 2009, 9 (9 ff.); *Petritz*, EuGH und Gruppenbesteuerung, RdW 2009, 56 (56 ff.); *Mamut/Schilcher*, Auswirkungen des EuGH-Urteils *Papillon* auf die österreichische Gruppenbesteuerung, taxlex 2009, 13 (13 ff.).

¹⁷⁾ Siehe zur französischen Gruppenbesteuerung (*intégration fiscale*), die ein Beteiligungsausmaß von 95 % an der einzubeziehenden Körperschaft verlangt, *Rosenberger*, Gruppenbesteuerungssysteme, in *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel*, Gruppenbesteuerung, 495 f.

¹⁸⁾ Vgl. § 9 Abs 2 KStG i. d. G. F.

¹⁹⁾ Vgl. *Kofler*, „Sandwichstrukturen“ in der Gruppenbesteuerung: Ausländische Körperschaften als vermittelnde Gruppenmitglieder im Rahmen des § 9 Abs 4 KStG, taxlex 2005, 172 (172 ff.); weiters *Demschner/Stefaner*, SWI 2009, 9 ff.; *Lehner*, GES 2012, 243 ff.

²⁰⁾ Auch die von der deutschen und niederländischen bzw. der französischen Regierung für die Beschränkung ins Spiel gebrachten Rechtfertigungsgründe der Wahrung der Besteuerungsbefugnisse und der steuerlichen Kohärenz wurden vom EuGH nicht geteilt bzw. als unverhältnismäßig beurteilt. Vgl. EuGH 27. 11. 2008, Rs. C-418/07, *Société Papillon*, Rn. 34 und 41 ff.

²¹⁾ Vgl. EuGH 27. 11. 2008, Rs. C-418/07, *Société Papillon*, Rn. 62. Im Einzelfall dürfte der Rechtfertigungsgrund der Wahrung der Kohärenz des Steuersystems aber wohl weiterhin zu prüfen sein.

²²⁾ Vgl. die in Rz. 1014 KStR 2013 eingearbeitete BMF-Information vom 16. 5. 2012, BMF-010216/0021-VI/6/2012.

²³⁾ Zwar war die Behandlung weiterer Gesellschaften im Ausgangsverfahren fraglich, das französische Höchstgericht legte dem EuGH die Frage allerdings nur im Hinblick auf die sich in der ersten vermittelten Inlandsebene befindenden Enkelgesellschaft vor. Vgl. EuGH 27. 11. 2008, Rs. C-418/07, *Société Papillon*, Rn. 7 und 11.

²⁴⁾ Vgl. u. a. *Lehner*, GES 2012, 246 f.; weiters *Schimmer*, Rs SCA Group Holding BV: Mögliche Auswirkungen des EuGH-Urteils auf die österreichische Unternehmensgruppe nach § 9 KStG, ÖStZ 2014, 458 (461) m. w. N.

²⁵⁾ Zur Frage, inwieweit Zwischentochtergesellschaften in Drittstaaten für die Anwendung der Niederlassungsfreiheit schädlich sein können, siehe ausführlich *Hohenwarter-Mayr*, Die Rs Philips Electronics: Wende in der Verlustverwertung beschränkt Steuerpflichtiger, GES 2012, 505 (514 ff.). Die Zurechnung der Ergebnisse hat in solchen Fällen wohl von der/den vermittelten inländischen (Ur-)Enkelgesellschaft(en) direkt an den Gruppenträger bzw. an das „nächsthöhere“ inländische Gruppenmitglied zu erfolgen; vgl. auch *Demschner/Stefaner*, SWI 2009, 14, weiters *Urtz/Stanek*, § 9 KStG, in *Bergmann/Bieber* (Hrsg.), KStG-Update Kommentar, in Druck.

ting zulässig anzusehen sein.²⁶⁾ Eine in der EU ansässige ausländische Zwischentochtergesellschaft kann nach dieser Judikatur als „vermittelndes“ Gruppenmitglied für eine weitere ausländische Zwischenenkelgesellschaft auftreten. Daraus könnte man schlussfolgern, dass diese Vermittlungsfähigkeit auch einer durch eine solche Gruppenkonstellation in die Gruppe miteinbezogenen inländischen Urenkelgesellschaft zustehen müsse. Dies bedeutet in weiterer Konsequenz, dass auch die Vermittlung von weiteren sowohl in- als auch ausländischen Körperschaften durch die – über die in der EU ansässige(n) ausländische(n) Zwischentochtergesellschaft(en) vermittelte – inländische Körperschaft möglich sein müsste („mehrstufige Sandwichkonstruktion“).²⁷⁾ Hinzu tritt, dass nach Art. 31 des EWR-Abkommens²⁸⁾ die Niederlassungsfreiheit auch auf EWR-Staaten anwendbar ist. Somit müsste – über den rein auf EU-Körperschaften Bezug nehmenden Wortlaut in den KStR 2013²⁹⁾ hinaus – auch eine mehrstufige Gruppenbildung über Gesellschaften in EWR-Staaten möglich sein.³⁰⁾

Nach § 9 Abs. 2 Teilstrich 2 KStG i. d. g. F. ist eine Einbeziehung nicht unbeschränkt steuerpflichtiger Körperschaften in eine Unternehmensgruppe nur dann möglich, wenn sie in einem EU-Mitgliedstaat oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, ansässig und ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbunden sind. Eine – in Anbetracht der EuGH-Judikatur eigentlich gebotene – legislative Neuregelung von § 9 Abs. 2 KStG ist bis dato noch nicht erfolgt. Zwar können sich Steuerpflichtige auf die unmittelbare Wirkung der Grundfreiheiten³¹⁾ berufen und somit die oben erläuterten Gruppenkonstellationen umsetzen, innerstaatlich wurde dies aber nur durch eine Adaptierung der KStR³²⁾ nachvollzogen. Spätestens nach der Entscheidung in der Rs. SCA scheint aber eine legislative Umsetzung der unionsrechtlichen Vorgaben in § 9 Abs. 2 KStG geboten.³³⁾

III. Gruppenbildung bei ausländischer Muttergesellschaft (Rs. X-AG)

1. Überblick

In der Rs. X-AG (C-40/13) befand der EuGH, dass die Art. 49 und 54 AEUV dahingehend auszulegen sind, dass sie Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaates entgegenstehen, nach denen eine Regelung der steuerlichen Einheit auf eine gebietsansässige Muttergesellschaft, die gebietsansässige Tochtergesellschaften hält, Anwendung findet, nicht aber auf gebietsansässige Schwestergesellschaften, deren gemeinsame Muttergesellschaft ihren Sitz nicht in diesem Mitgliedsstaat und dort keine Betriebsstätte hat.

2. Entscheidung des EuGH

Im Ausgangssachverhalt handelte es sich um drei niederländische Gesellschaften (X3, D1 und D2), die allesamt von der deutschen Konzernmuttergesellschaft X-AG gehalten wurden. Die niederländischen Gesellschaften beantragten, zu einer steuerlichen Einheit zusammengefasst zu werden, was allerdings von der niederländischen Finanzverwaltung mit der Begründung abgelehnt wurde, dass die gemeinsame Konzernmuttergesellschaft X weder ihren Sitz noch eine feste Betriebsstätte in den Niederlanden habe.

²⁶⁾ Dies forderten *Demschner/Stefaner* bereits auf Grundlage der EuGH-Entscheidung in der Rs. *Papillon*. Vgl. *Demschner/Stefaner*, SWI 2009, 16.

²⁷⁾ Ebenso *Schimmer*, ÖStZ 2014, 461.

²⁸⁾ Abkommen über den europäischen Wirtschaftsraum, BGBl. Nr. 909/1993 i. d. F. BGBl. III Nr. 46/2012.

²⁹⁾ Rz. 1014 KStR 2013 spricht von einem „in einem anderen Mitgliedstaat“ ansässigen vermittelnden Gruppenmitglied.

³⁰⁾ Als EWR-Gruppenmitglieder, von denen ein etwaiges negatives Ergebnis einer österreichischen Muttergesellschaft zugerechnet werden könnte, kämen dabei allerdings nur Gesellschaften aus Liechtenstein und Norwegen in Betracht, da mit Island (noch) keine umfassende Amtshilfe besteht.

³¹⁾ Vgl. dazu u. a. EuGH 9. 3. 1978, Rs. 106/77, *Simmenthal*, Rn. 14 ff.

³²⁾ Vgl. Rz. 1014 KStR 2013.

³³⁾ So auch *Hohenwarter-Mayr*, GES 2012, 519.

Der EuGH erkannte im vorliegenden Fall eine nicht gerechtfertigte Beschränkung der Niederlassungsfreiheit. Laut den Ausführungen des EuGH lässt sich das Ziel der niederländischen Regelung der steuerlichen Einheit, nämlich die Möglichkeit der Behandlung der Gesellschaften eines Konzerns als Einheit,³⁴⁾ sowohl bei Konzernen mit gebietsansässiger Muttergesellschaft als auch bei Konzernen mit gebietsfremder Muttergesellschaft erreichen. Daher lässt sich die unterschiedliche Behandlung nicht durch eine objektiv unterschiedliche Situation rechtfertigen.³⁵⁾ Auch der Tatsache, dass im innerstaatlichen Sachverhalt eine Gruppenbildung unter Schwestergesellschaften ohne Einbeziehung einer Muttergesellschaft nicht möglich ist, maß der EuGH keine Bedeutung bei.³⁶⁾ Eine unterschiedliche Behandlung ist auch weder mit dem Rechtfertigungsgrund der Kohärenz des Steuersystems in Verbindung mit einer möglichen doppelten Verlustberücksichtigung noch mit dem zwingenden Grund des Allgemeininteresses an der Vermeidung der Gefahr der Steuerflucht zu rechtfertigen.³⁷⁾

3. Auswirkungen auf die österreichische Gruppenbesteuerung

Gemäß § 9 Abs. 3 Teilstrich 5 KStG können beschränkt steuerpflichtige Körperschaften nur dann als Gruppenträger in Österreich fungieren, wenn sie einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar, mit einer *Zweigniederlassung*³⁸⁾ im Firmenbuch eingetragen sind und die Beteiligung an den Gruppenmitgliedern dieser Zweigniederlassung zuzurechnen ist.³⁹⁾ Durch die Entscheidung des EuGH ist eine Gruppenbildung unter Schwestergesellschaften nun wohl unter Berufung auf die unmittelbare Wirkung der Grundfreiheiten auch ohne das Zweigniederlassungserfordernis des § 9 Abs. 3 Teilstrich 5 KStG möglich, sofern die gemeinsame Muttergesellschaft der inländischen Tochtergesellschaften in einem EU-/EWR-Staat⁴⁰⁾ ansässig ist.⁴¹⁾ Dies ruf allerdings auch zahlreiche Folgefragen hervor.⁴²⁾

Prinzipiell gilt es zu klären, ob die Grundsätze der in Bezug auf das niederländische Gruppenbesteuerungsregime ergangenen EuGH-Entscheidung auf das österreichische

³⁴⁾ Um so also in den Genuss des dadurch erwachsenden Liquiditätsvorteils zu gelangen, vgl. EuGH 12. 6. 2014, verb. Rs. C-39/13, C-40/13 und C-41/13, *SCA Group Holding BV, X AG und MSA International*, Rn. 46 f.

³⁵⁾ Vgl. EuGH 12. 6. 2014, verb. Rs. C-39/13, C-40/13 und C-41/13, *SCA Group Holding BV, X AG und MSA International*, Rn. 52.

³⁶⁾ Vgl. dazu *Pinetz/Spies*, Ergebniskonsolidierung von Schwestergesellschaften im Rahmen des § 9 KStG, GES 2014, in Druck, unter Bezugnahme auf EuGH 12. 6. 2014, verb. Rs. C-39/13, C-40/13 und C-41/13, *SCA Group Holding BV, X AG und MSA International*, Rn. 25.

³⁷⁾ Vgl. EuGH 12. 6. 2014, verb. Rs. C-39/13, C-40/13 und C-41/13, *SCA Group Holding BV, X AG und MSA International*, Rn. 53 ff.

³⁸⁾ Der Begriff der Zweigniederlassung findet seine Wurzeln im Unternehmensrecht (§ 12 UGB, § 107 GmbHG, § 254 AktG); die Beurteilung, ob eine inländische Zweigniederlassung einer ausländischen Körperschaft vorliegt, ist dabei nach österreichischem Recht vorzunehmen; vgl. *Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg.), KStG, § 9 Rz. 143. Da § 9 Abs. 3 Teilstrich 5 KStG eine Zurechenbarkeit der Beteiligung an eine Zweigniederlassung vorsieht, ist laut h. M. gleichzeitig das Vorliegen einer Betriebsstätte erforderlich; strittig ist jedoch, ob jede Zweigniederlassung i. S. d. Unternehmensrechts auch gleichzeitig eine Betriebsstätte i. S. d. § 29 BAO bzw. i. S. d. Art. 5 OECD-MA darstellt; vgl. *Ritz*, BAO⁵ (2014) § 29 Tz. 9. Zur Frage, ob eine Betriebsstätte i. S. d. § 29 BAO oder eine Betriebsstätte i. S. d. Art. 5 OECD-MA vorliegen muss, vgl. *Schimmer*, ÖStZ 2014, 462, m. w. N.

³⁹⁾ Auch die erforderliche Firmenbucheintragung dürfte unionsrechtlich bedenklich sein, da eine Zweigniederlassung im Firmenbuch nur bei Betreiben einer eigenen Unternehmenstätigkeit eingetragen werden kann, wogegen unbeschränkt steuerpflichtige inländische Gesellschaften auch in Fällen reiner Holding-Gesellschaften Gruppenträger sein können. Vgl. *Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG, § 9 Rz. 149.

⁴⁰⁾ Würde eine Drittstaatsgesellschaft als Muttergesellschaft auftreten, läge kein Anwendungsfall der Niederlassungsfreiheit vor; vgl. u. a. EuGH 13. 3. 2007, Rs. C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Rn. 99.

⁴¹⁾ Dies forderten *Tumpel/Tissot* bereits im Jahr 2005; vgl. *Tumpel/Tissot in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel*, Gruppenbesteuerung, 436 (447). Auch *Demschner/Stefaner* erkannten diesbezüglich bereits auf Grundlage der EuGH-Entscheidung in der Rs. Papillon (2008) eine Benachteiligung. Vgl. *Demschner/Stefaner*, SWI 2009, 16.

⁴²⁾ Vgl. dazu ausführlich *Pinetz/Spies*, GES 2014, in Druck.

Gruppenbesteuerungssystem übertragen werden können. Im Gegensatz zur österreichischen Regelung des § 9 KStG sieht die niederländische Gruppenbesteuerung zwar eine Vollkonsolidierung der Ergebnisse der einzelnen Gesellschaften vor, wesentliche Funktion der niederländischen Gruppenbesteuerung ist allerdings ebenfalls der Ergebnisausgleich.⁴³⁾ Darüber hinaus erwähnt der EuGH explizit, dass der Zweck „eine(r) Regelung (wie der) der steuerlichen Einheit“⁴⁴⁾ der eines Liquiditätsvorteils ist, was ebenso auf die österreichische Gruppenbesteuerung zutrifft, weswegen eine Vergleichbarkeit der Regelungen in diesem Punkt gegeben sein dürfte.⁴⁵⁾

In mehreren Entscheidungen⁴⁶⁾ zu Gruppenbesteuerungsregimes anerkannte der EuGH mit dem Argument der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse die Symmetrie von Gewinn- und Verlustberücksichtigung als Rechtfertigung einer Diskriminierung; in der gegenständlichen Entscheidung wurde dieser Rechtfertigungsgrund allerdings gar nicht behandelt, zumal es um die Verwertung inländischer Verluste ging.⁴⁷⁾

Der EuGH folgte in seiner Entscheidung den Schlussanträgen der Generalanwältin Kokott,⁴⁸⁾ wonach es rein technischer Natur und ohne Bedeutung für das Erreichen des Ziels der Regelung sei, bei welcher Gesellschaft der steuerlichen Einheit die Konsolidierung erfolge. Es sei zweitrangig, wem letztlich das Ergebnis als Steuerpflichtiger zugerechnet werde, wenn die Wirkungen einer steuerlichen Einheit zwischen den Tochtergesellschaften grundsätzlich ermöglicht werden können. Dies führt zur Frage, wie unter Berücksichtigung des zugrunde liegenden EuGH-Judikats ein unionsrechtskonformes Ergebnis erzielt werden kann.⁴⁹⁾

Bezogen auf die österreichische Rechtslage existieren wohl mehrere Möglichkeiten, die EuGH-Entscheidung umzusetzen. Pinetz/Spies⁵⁰⁾ diskutieren dabei die Methode der „geltungserhaltenden Reduktion“ der unionsrechtswidrigen Norm sowie das vorrangige Anwenden anderer – gemeinschaftsrechtlich unbedenklicher – nationaler Rechtsvorschriften zur Schaffung eines unionsrechtskonformen Zustands.

Im Sinne einer geltungserhaltenden Reduktion⁵¹⁾ könnte der Terminus „wenn sie mit einer Zweigniederlassung im Firmenbuch eingetragen sind und die Beteiligung an den Gruppenmitgliedern (Abs. 2) der Zweigniederlassung zuzurechnen ist“ aus § 9 Abs. 3 Teilstrich 5 KStG ausgeblendet werden.⁵²⁾ Dies wäre allerdings – unter der Voraussetzung der Beibehaltung der stufenweisen Ergebniszurechnung – für den österreichischen Fiskus mit einem wohl beträchtlichen Ausfall von Steuersubstrat verbunden.⁵³⁾ Ein nationaler Steuertatbe-

⁴³⁾ Vgl. Rosenberger, Gruppenbesteuerungssysteme, in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel, Gruppenbesteuerung, 505 f. Kritisch zur Übertragbarkeit der Entscheidung auf das deutsche System der Organschaft Sydow, Gruppenbesteuerung: steuerliche Einheit zwischen Tochtergesellschaften – EuGH-Entscheidung in den verb. Rs. EuGH Aktenzeichen C-39–41/13, „SCA Group Holding BV“; IStR 2014, 480 (484 ff.); befürwortend hingegen Brocke/Müller, Die Auswirkungen des SCA Group Holding-Urteils auf das deutsche Steuerrecht, DStR 2014, 2106 (2110).

⁴⁴⁾ Vgl. EuGH 12. 6. 2014, verb. Rs. C-39/13, C-40/13 und C-41/13, SCA Group Holding BV, X AG und MSA International, Rn. 46.

⁴⁵⁾ Vgl. dazu ausführlich Pinetz/Spies, GES 2014, in Druck.

⁴⁶⁾ EuGH 18. 7. 2007, Rs. C-231/05, Oy AA; 25. 2. 2010, Rs. C-337/08, X Holding.

⁴⁷⁾ Vgl. Pinetz/Spies, GES 2014, in Druck.

⁴⁸⁾ Vgl. GA Kokott, Schlussanträge vom 27. 2. 2014, verb. Rs. C-39/13, C-40/13 und C-41/13, SCA Group Holding, Nr. 77.

⁴⁹⁾ Siehe dazu ausführlich Pinetz/Spies, GES 2014, in Druck.

⁵⁰⁾ Vgl. Pinetz/Spies, GES 2014, in Druck.

⁵¹⁾ Vgl. VwGH 17. 4. 2008, 2008/15/0064.

⁵²⁾ Vgl. Pinetz/Spies, GES 2014, in Druck.

⁵³⁾ Eine beschränkte Steuerpflicht gemäß § 21 Abs. 1 Z 1 KStG i. V. m. § 98 Abs. 1 Z 3 EStG wird dabei nicht entstehen, da keine inländische Betriebsstätte vorliegt; vgl. dazu die Nachweise in FN 38. Eine Nichtbesteuerung von inländischen Schwestergesellschaften im Konzern rein aufgrund des Vorliegens eines ausländischen Gruppenträgers könnte weiters verfassungsrechtlich sowie beihilfenrechtlich bedenklich sein; zur Herstellung eines unionsrechtskonformen Ergebnisses ist es allerdings ohne Bedeutung, ob eine Besteuerung in Österreich erfolgt oder nicht. Vgl. dazu Pinetz/Spies, GES 2014, in Druck.

stand könnte beim Gruppenträger auch aus § 9 i. V. m. § 24a KStG ohne das zusätzliche Erfordernis einer in Österreich liegenden Betriebsstätte abgeleitet werden.⁵⁴⁾ Hierbei ist allerdings die Schrankenwirkung von DBA zu berücksichtigen, die – unter der Prämisse, dass unter Art. 7 OECD-MA subsumierbare Unternehmensgewinne vorliegen⁵⁵⁾ – womöglich aufgrund des fehlenden Vorliegens einer inländischen Betriebsstätte zu einem Verlust des inländischen Besteuerungsrechts führen würde.⁵⁶⁾

Eine andere Möglichkeit, einen Verlust des inländischen Besteuerungsrechts zu vermeiden, wäre, eine (horizontale) Zurechnung des saldierten inländischen Gruppenergebnisses an eine der inländischen Schwestergesellschaften vorzunehmen. Dazu wäre es allerdings erforderlich, Gruppenbildung und Ergebniszurechnung gedanklich separat zu behandeln. Wie die genaue Umsetzung durch Zurechnung an eine inländische Schwestergesellschaft aussehen könnte, ist auf Basis der aktuellen Rechtslage allerdings unklar und wäre wohl mit einem Paradigmenwechsel im System der österreichischen Gruppenbesteuerung weg von der vertikalen hin zu einer (zumindest partiellen) horizontalen Ergebniszurechnung verbunden.⁵⁷⁾ Eine gesetzliche Regelung wäre diesbezüglich jedenfalls aus Gründen der Rechtssicherheit erforderlich.⁵⁸⁾

Eine weitere Variante, um eine Besteuerung in Österreich sicherzustellen, wäre eine Ausweitung von § 21 Abs. 1 Z 1 KStG i. V. m. § 98 Abs. 1 Z 3 EStG. So könnte z. B. eine „fiktive Betriebsstätte“ der ausländischen Muttergesellschaft rein für Zwecke der Ergebniszurechnung von inländischen Schwestergesellschaften in § 98 Abs. 1 Z 3 EStG normiert werden, was allerdings – wiederum unter der Annahme, dass unter Art. 7 OECD-MA subsumierbare Unternehmensgewinne vorliegen – abermals das Problem aufwerfen könnte, dass das österreichische Besteuerungsrecht durch ein anwendbares DBA ausgeschlossen wird.⁵⁹⁾

IV. Zusammenfassung

Die derzeitige Ausgestaltung der österreichischen Gruppenbesteuerung ist wohl nicht mit der im vorliegenden Beitrag behandelten EuGH-Entscheidung vereinbar. Einerseits sieht die derzeitige Regelung des § 9 KStG keine Zwischenschaltung von ausländischen Gesellschaften vor, andererseits ist eine Konsolidierung der Ergebnisse von inländischen Schwestergesellschaften ohne inländische Muttergesellschaft bzw. ohne inländische Zweigniederlassung *de lege lata* nicht möglich. Eine rasche legislative Neuregelung des § 9 KStG zur Schaffung einer unionsrechtskonformen Rechtsgrundlage wäre daher wünschenswert und aus Gründen der Rechtssicherheit auch etwaigen weiteren Klarstellungen in den KStR vorzuziehen. Hier wird weiters zu bedenken sein, ob aufgrund der Entscheidung des EuGH auch die Verlustverrechnung zwischen in- und ausländischen Schwestergesellschaften einer gemeinsamen EU- bzw. EWR-Muttergesellschaft ermöglicht werden muss. Blendet man nämlich – auf Basis der EuGH-Entscheidung in der Rs. X-AG – den Umstand aus, dass die gemeinsame Muttergesellschaft auslandsansässig ist, wäre die ausländische Schwestergesellschaft die „erste Auslandsebene“ i. S. d. § 9 Abs. 6 KStG.

⁵⁴⁾ Gemäß § 24 Abs. 3 KStG wird die Körperschaftsteuer nach dem Gruppeneinkommen veranlagt, das dem Gruppenträger zuzurechnen ist. § 9 Abs. 6 Z 2 KStG bestimmt hierzu, dass das Einkommen eines Gruppenmitglieds dem am Gruppenmitglied beteiligten Gruppenmitglied oder dem Gruppenträger zuzurechnen ist; vgl. *Pinetz/Spies*, GES 2014, in Druck.

⁵⁵⁾ Vgl. dazu BFH 9. 2. 2011, I R 54, 55/10; befürwortend *Pinetz/Spies*, GES 2014, in Druck, m. w. N. Kritisch *Schnitger*, Urteil des EuGH in der Rs. SCA als Katalysator für eine deutsche Organschaftsreform – jetzt geht's los (?), IStR 2014, 587 (588).

⁵⁶⁾ Zur möglichen Anwendung des OECD-Partnership-Reports auf eine solche Gruppenkonstellation siehe *Pinetz/Spies*, GES 2014, in Druck.

⁵⁷⁾ Vgl. dazu detailliert *Pinetz/Spies*, GES 2014, in Druck.

⁵⁸⁾ Vgl. *Pinetz/Spies*, GES 2014, in Druck.

⁵⁹⁾ Um den nationalen Besteuerungsanspruch nicht durch den Anwendungsvorrang eines einschlägigen DBA zu verlieren, müsste man wohl eine „fiktive Betriebsstätte“ schaffen, der es gelingt, sowohl als Betriebsstätte i. S. d. § 29 BAO als auch als Betriebsstätte i. S. d. Art. 5 OECD-MA zu gelten.

SWI-JAHRESABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD



BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle Exemplare

SWI-Jahresabonnement 2015 inkl. Onlinezugang und App

EUR 252,-

(25. Jahrgang 2015, Heft 1-12)

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma _____

Kundennummer _____

Straße/Hausnummer _____

PLZ/Ort _____

E-Mail _____

Telefon (Fax) _____

Newsletter: ja nein

Datum/Unterschrift _____

Linde Verlag Ges.m.b.H.
Scheydgasse 24
PF 351, 1210 Wien
Tel: 01 24 630-0
Bestellen Sie online unter
www.lindeverlag.at
oder via E-Mail an
office@lindeverlag.at
oder per Fax
01/24 630-53

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356