

Aktuelle Entscheidungen zur Gruppenbesteuerung

Dr. Erik Pinetz LL.M., MSc.

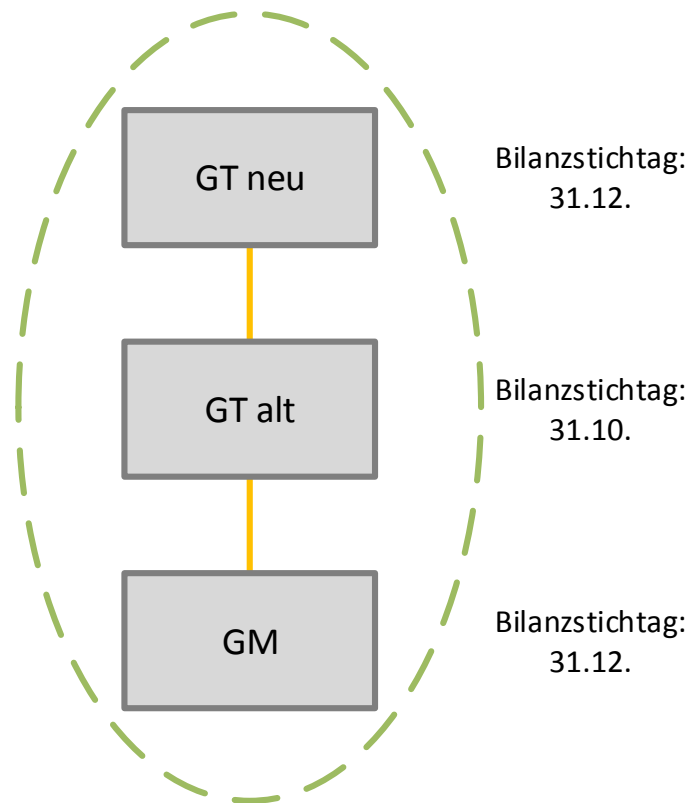
Übersicht

Übersicht

- ▶ Abweichende Bilanzstichtage bei Begründung und Auflösung von Unternehmensgruppen (VwGH 26.07.2017, Ro 2016/13/0007)
- ▶ Umwandlung von Gruppenmitgliedern innerhalb der Mindestbestandsdauer (VwGH 31.05.2017, Ro 2016/13/0002)
- ▶ Ausstehende Siebentelbeträge aus Teilwertabschreibungen vor Gruppeneintritt (VwGH 31.05.2017, Ro 2015/13/0024)
- ▶ Verfassungskonformität der umfassende Amtshilfe als Voraussetzung für die Aufnahme ausländische Gruppenmitglieder (VfGH 15.03.2017, E 134/2016)
- ▶ Verlustzurechnung bei ausländischen Gruppenmitgliedern mit umfassender Körperschaftsteuerbefreiung (VwGH 20.10.2016, 2014/13/0029)

Abweichende Bilanzstichtage bei der Begründung und Auflösung einer Unternehmensgruppe

Sachverhalt zu VwGH 26.7.2017, Ro 2016/13/0007



- ▶ Bisherige Gruppenträgerin (GT alt) hatte den Bilanzstichtag am 31.10.
- ▶ Bisheriges Gruppenmitglied (GM) hatte den Bilanzstichtag am 31.12.
- ▶ Neue Gruppenträgerin (GT neu) hatte den Bilanzstichtag am 31.12.
- ▶ Die alte Gruppe wird mit 31.10.2008 aufgelöst
- ▶ Die neue Gruppe wird mit 1.1.2009 gebildet
- ▶ Für den Zeitraum von 1.11.2008 bis 31.12.2008 war somit keine Unternehmensgruppe gegeben

Entscheidung des VwGH

- ▶ Streitgegenständlich: Zurechnung des Ergebnisses des Gruppenmitglieds für das Jahr 2008 per 31.12.2008?
- ▶ Konzept der zeitlichen Zurechnung gem § 9 Abs 1 Satz 2 KStG: das steuerliche Ergebnis wird der beteiligten Gesellschaft in dem Wirtschaftsjahr zugerechnet, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres der Beteiligungsgesellschaft fällt
- ▶ Kaskadeneffekt bei der Ergebniszurechnung bei abweichenden Bilanzstichtagen in der Unternehmensgruppe
- ▶ VwGH: im Ausgangsfall keine Berücksichtigung des Ergebnisses von GM im Jahr 2008 in der alten oder neuen Unternehmensgruppe möglich → Individualbesteuerung

Begründung des VwGH: keine Erfassung im Gruppeneinkommen der alten Gruppe

- ▶ Die Wirkungen der Gruppenbesteuerung enden gem § 9 Abs 9 TS 2 KStG mit dem Ausscheiden des Gruppenträgers
- ▶ Im Ausgangsfall wird die Gruppe per 31.10.2008 beendet, daher keine Berücksichtigung des Ergebnisses des GMs am 31.12.2008 in der alten Gruppe mehr möglich
- ▶ Kurz zusammengefasst: Die Erfassung des Ergebnisses im Gruppeneinkommen ist nur dann möglich, wenn das Ergebnis bis spätestens Ende des letztes Wirtschaftsjahres der Unternehmensgruppe dem Gruppenträger gem § 9 Abs 1 Satz 2 KStG zugerechnet wird

Begründung des VwGH: keine Erfassung im Gruppeneinkommen der neuen Gruppe

- ▶ § 9 Abs 8 TS 2 KStG: der Gruppenantrag muss nachweislich vor Ablauf des Wirtschaftsjahres der inländischen Körperschaft unterfertigt werden, für das die Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung wirksam sein sollen
- ▶ Steuerpflichtige vertrat die Auffassung einer “Mitnahme” des Ergebnisses des GM (im Jahr 2008) über die alte GT (per 31.10.2009) in die neue Unternehmensgruppe (Erfassung am 31.12.2009)
- ▶ Das eigene Einkommen und das zugerechnete Ergebnis ist jedoch gem §9 Abs 6 Z 1 iVm § 24a Abs 1 Z 1 TS 1 KStG voneinander zu trennen
- ▶ Kumulierte Weiterleitung gem § 9 Abs 6 Z 2 KStG nicht möglich
- ▶ VwGH: gruppenübergreifende Weiterleitung würde dazu führen, dass eine Unternehmensgruppe in einer Unternehmensgruppe gebildet werden könnte → dies ist allerdings gesetzlich nicht vorgesehen

Würdigung

- ▶ Im Ergebnis (rechtlich) verständliche Entscheidung des Gerichtshofs
- ▶ Vergleichbare Entscheidung des BFG (15.12.2015, RV/7100510/2011): Ergebnisse von Gruppenmitgliedern unterer Ebenen erreichen den Gruppenträger nach Auflösung der Unternehmensgruppe nicht mehr, weil unter dem Gruppenträger ein Gruppenmitglied mit abweichendem Stichtag bilanziert
- ▶ Gruppenübergreifende Weiterleitung von steuerlichen Ergebnissen nach geltendem Recht nicht möglich
- ▶ Rechtspolitisch sinnvoll?
 - ▶ Veränderungen an der Gruppenstruktur können bei unterschiedlichen Bilanzstichtagen zu Problemen führen
 - ▶ Änderungen des Gruppenträgers auch bei Umgründungen nur eingeschränkt möglich (VwGH 28.06.2016, 2013/13/0066)

**Umwandlung von
Gruppenmitgliedern
innerhalb der
Mindestbestandsdauer**

Sachverhalt zu VwGH 31.05.2017, Ro 2016/13/0002

- ▶ Die A-AG war Mitglied einer im Jahr 2005 gebildeten Unternehmensgruppe
- ▶ Gruppenträger und Alleinaktionär der A-AG war die GT-AG
- ▶ A-AG wurde unter Beitritt der C-AG als Komplementärin und reine Arbeitsgesellschafterin in die A-AG GmbH & Co KG zum Stichtag 31.12.2005 umgewandelt
- ▶ Die GT-AG wurde zur Kommanditistin der KG, wobei ihr 100% des Vermögens zustand
- ▶ Streitgegenständlich war vor dem VwGH, ob es zu einer Rückabwicklung der Effekte der Gruppenbesteuerung gem § 9 Abs 10 KStG kommt

Entscheidung des VwGH

- ▶ Die Gruppe besteht mit anderen Gruppenmitgliedern auch nach der Umgründung fort
- ▶ Fraglich ist daher, ob es sich bei der Umgründung um eine gruppeninterne Vermögensübertragung iSd § 9 Abs 5 Satz 4 KStG handelt
- ▶ Wenn eine gruppeninterne Vermögensübertragung vorliegt, kommt es nicht zu den Rechtsfolgen des § 9 Abs 10 TS 3 KStG (Rückabwicklung der Effekte der Gruppenbesteuerung)
- ▶ Ertragsteuerlich wird das Vermögen nicht auf die Personengesellschaft, sondern zur Gänze auf die Gruppenträgerin übertragen (als 100% Kommanditistin)
- ▶ Daher liegt eine gruppeninterne Vermögensübertragung vor

Rechtsfolgen und Folgefragen

- ▶ Das umwandelte Gruppenmitglied scheidet aus der Unternehmensgruppe mit Ablauf des Umwandlungsstichtags aus
- ▶ Es kommt aber zu keiner Rückabwicklung gem § 9 Abs 10 KStG
- ▶ Für Beteiligungsgesellschaften unter dem umgewandelten Gruppenmitglied bleibt die finanzielle Verbindung erhalten
- ▶ Fraglich sind die Auswirkungen bei Umwandlungen mit gruppenfremden Minderheitsgesellschaftern
 - ▶ VwGH referenziert im Ausgangsfall auf eine besondere Fallgestaltung bei der das Vermögen zur Gänze übertragen wird
 - ▶ § 9 Abs 5 Satz 4 KStG fordert aber nur, dass die Unternehmensgruppe weiterhin finanziell verbunden bleibt
 - ▶ Mehr als 50%-Beteiligung ausreichend, auch wenn Ergebniszurechnung nicht mehr zu 100% erfolgt?

Ausstehende Siebentelbeträge aus Teilwertabschreibungen vor Gruppeneintritt

Sachverhalt zu VwGH 31.05.2017, Ro 2015/13/0024

- ▶ Eine GmbH war seit 2007 Mitglied einer Unternehmensgruppe
- ▶ Diese GmbH hatte Verlustvorträge und offene Siebentel-Abschreibungen gem § 12 Abs 3 Z 2 KStG aus einer Teilwertabschreibung aus dem Jahr 2004
- ▶ Fraglich war vor dem VwGH, ob die TWA-Siebentel in den Jahren 2007-2009
 - ▶ als Vorgruppenverluste gem § 9 Abs 6 Z 4 KStG anzusehen waren, die nur bis zur Höhe des eigenen Gewinns des Gruppenmitglieds verrechnet werden können oder
 - ▶ als laufende, operative Verluste, die mit den Einkünften der gesamten Gruppe verrechnet werden können?

Entscheidung des VwGH und Folgefragen

- ▶ Entgegen KStR Rz 1071 sind die TWA-Siebentel keine Vorgruppenverluste gem § 9 Abs 6 Z 4 KStG
- ▶ Es handelt sich nicht um Verluste iSd § 8 Abs 4 Z 2 KStG iVm § 18 Abs 6 EStG, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind und nur nach den Regeln über den Verlustabzug mit den dafür geltenden Beschränkungen zu berücksichtigen wären
- ▶ Auswirkungen im Umgründungsbereich fraglich:
 - ▶ VwGH führt explizit aus, dass TWA-Siebentel nicht als Verlustvorträge anzusehen sind
 - ▶ Offene Siebentel gehen nach Ansicht des VwGH aufgrund der Wertungsentscheidung des Gesetzgebers, den Übergang von Verlustvorträgen zuzulassen, auf die übernehmende Gesellschaft über → Prüfung des verlustverursachenden Vermögens bei TWA-Siebentel – im Gegensatz zu Verlustvorträgen – nicht notwendig?

**Verfassungskonformität der
umfassende Amtshilfe als
Voraussetzung für
ausländische
Gruppenmitglieder**

Sachverhalt zu VfGH 15.03.2017, E 134/2016

- ▶ Eine inländische GmbH war Gruppenträgerin einer Gruppe, zu der auch zwei Gruppenmitglieder aus China und ein Gruppenmitglied aus Kasachstan gehörten
- ▶ Mit 01.01.2015 schieden die drei ausländischen Gesellschaften ex lege aus der Unternehmensgruppe aus, weil mit den jeweiligen Staaten keine umfassende Amtshilfe bestand
- ▶ Daher mussten ausländische Verluste aus Vorperioden, die in Österreich verwertet, aber noch nicht nachversteuert wurden, innerhalb von drei Jahren nachversteuert werden
- ▶ Seit dem multilateralen Amtshilfeabkommen können die Gesellschaften wieder in die Gruppe aufgenommen werden

Entscheidung des VfGH

- ▶ Nach Ansicht des VfGH sind die mit der Amtshilfe verbundenen Überprüfungs- und Kontrollmöglichkeiten der Finanzverwaltung ein geeignetes, sachliches Kriterium für die Prüfung, ob eine ausländische Körperschaft als Gruppenmitglied in Betracht kommt
- ▶ Im vorliegenden Fall bot die kasachische Finanzverwaltung sogar an Amtshilfe zu leisten, auch wenn erst ab 01.08.2015 eine völkerrechtliche Verpflichtung bestand
- ▶ Der VfGH interpretierte das Kriterium der umfassenden Amtshilfe allerdings formal und erachtete die angebotene Amtshilfe nicht als ausreichend
 - ▶ Positiv: Rechtssicherheit, da es auf die faktische Wirksamkeit des Informationsaustausches nicht ankommen kann
 - ▶ Zum Teil fragwürdiges Ergebnis: faktisch wirksame Amtshilfe nicht ausreichend, faktisch unwirksame Amtshilfe auf völkerrechtlicher Verpflichtung aber ausreichend

**Verlustzurechnung bei
ausländischen
Gruppenmitgliedern mit
umfassender
Körperschaftsteuerbefreiung**

Sachverhalt zu VwGH 20.10.2016, 2014/13/0029 und Entscheidung

- ▶ Streitgegenständlich war für einen inländischen Gruppenträger, ob die Verluste aus den Jahren 2007 und 2008 eines in den Vereinigten Arabischen Emiraten ansässigen ausländischen Gruppenmitglieds dem inländischen Gruppenträger zugerechnet werden können, obwohl das ausländische Gruppenmitglied in den VAE von der Körperschaftsteuer befreit war
- ▶ Rechtslage vor dem „Verlustdeckel“ des 1. StabG 2012
- ▶ VwGH: Verlusthereinnahme für Veranlagungsjahre vor 2012 ist auch bei steuerbefreiten ausländischen Gruppenmitgliedern möglich

Folgefragen

- ▶ Fraglich bleibt die Nachversteuerung:
 - ▶ Spätestens mit der tatsächlichen Verwertung im Ausland erfolgt die Nachversteuerung oder dem (wirtschaftlichen) Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds
 - ▶ abhängig vom konkreten Tax Holiday könnte von einer Verlustverwertungsmöglichkeit des ausländischen Gruppenmitglieds ausgegangen werden (Verwertungsmöglichkeit bei bewusster Entscheidung für Tax Holiday?)
- ▶ Ab dem Jahr 2012 ist die Verlustzurechnung mit dem ausländischen Ergebnis gedeckelt
- ▶ Verlustzurechnung aber wohl trotz Steuerbefreiung möglich, wenn im Ausland ein Verlust ermittelt wird, der in späteren Jahren verwertbar ist

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!



Dr. Erik Pinetz LL.M., MSc.
Manager | International Tax Services | Ernst & Young

Tel +43 01 22170 1386
Mobil +43 664 6000 3 1386
E-Mail erik.pinetz@at.ey.com