

## Gruppenbesteuerung

# Die Rolle der Beteiligungsgemeinschaft in der Unternehmensgruppe

## Streitfragen und Lösungsvorschlag

VON DR. WERNER C. HASLEHNER\*)



**Die Rolle der Beteiligungsgemeinschaft in der Unternehmensgruppe als Gruppenträger oder bloßes Vehikel zur Herstellung einer finanziellen Verbindung ist nach wie vor strittig. Bedeutsam ist dies vor allem für die Abgrenzung zweier über eine Beteiligungsgemeinschaft miteinander verbundene Gruppen. Der jüngste Entwurf zum Abgabenänderungsgesetz 2010 bringt dazu Neues, indem die Beteiligungsgemeinschaft auf „mittlerer Ebene“ ausgeschlossen werden soll. Der vorliegende Beitrag nimmt die geplante Gesetzesänderung zum Anlass, die bestehenden Streitfragen und Unklarheiten zu beleuchten und eine Lösung vorzuschlagen.**

### 1. Zweck der Errichtung von Beteiligungsgemeinschaften

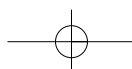
Beteiligungsgemeinschaften dienen innerhalb einer Unternehmensgruppe im Wesentlichen drei Zwecken:<sup>1)</sup> Erstens der Herstellung der finanziellen Verbindung, wenn kein mehrheitsbeteiligter Gruppenträger besteht – dies entspricht dem vordringlichsten Ziel des Gesetzgebers bei der Schaffung dieses Rechtsgebildes: der Schaffung von Mehrmüttergruppen.<sup>2)</sup> Zweitens kann durch Beteiligungsgemeinschaften das Ausmaß der Zurechnung des steuerlichen Ergebnisses der Beteiligungskörperschaft gesteuert werden. Während im Fall einer inländischen Beteiligungskörperschaft ohne Beteiligungsgemeinschaft stets das gesamte Ergebnis der nach § 9 Abs. 4 KStG mehrheitsbeteiligten Körperschaft zugerechnet wird, erfolgt bei Erreichung der finanziellen Verbindung über eine Beteiligungsgemeinschaft eine aliquote Aufteilung des zuzurechnenden Ergebnisses. Drittens dienen Beteiligungsgemeinschaften der Optimierung des Betrags der Firmenwertabschreibung innerhalb einer Unternehmensgruppe: Nach Ansicht der Finanzverwaltung kommt die Firmenwertabschreibung nur jenen Gruppenmitgliedern zu, die nicht nur unmittelbar (d. h. ohne Zwischenschaltung einer Körperschaft oder Mitunternehmerschaft) beteiligt sind, sondern darüber hinaus auch nach § 9 Abs. 4 KStG als „finanziell Beteiligte“ gelten, denen also wenigstens ein Teil des Ergebnisses der Beteiligungskörperschaft zugerechnet wird.<sup>3)</sup> Bloß „vermittelnde“ Gruppenmitglieder i. S. d. § 9 Abs. 4 dritter Teilstich KStG soll daher keine Firmenwertabschreibung zustehen. Die Einrichtung einer Beteiligungsgemeinschaft kann in diesen Fällen zu

\*) Univ.-Ass. MMag. Dr. Werner C. Haslehner, LL.M. (LSE) lehrt und forscht am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz. Der Autor dankt Univ.-Prof. MMag. Dr. Christoph Urtz für die kritische Diskussion des Manuskripts.

<sup>1)</sup> Die Gesetzesmaterialien erwähnen davon nur zwei Zwecke, nämlich die Herstellung der finanziellen Verbindung und die Einbeziehung weiterer Körperschaften in eine Gruppe ausschließlich für die Ergebnisaufteilung, wenn die Beteiligungsgemeinschaft für die Herstellung der finanziellen Verbindung nicht notwendig ist. Der hier genannte dritte Zweck wird nicht explizit angeführt (ErlRV 451 BlgNR 22. GP, 18).

<sup>2)</sup> Siehe dazu ErlRV 451 BlgNR 22. GP, 6 und 18.

<sup>3)</sup> Das BMF und die h. A. leiten diese Interpretation aus dem Klammerverweis auf Abs. 4 in § 9 Abs. 7 KStG ab. Diesem sei zu entnehmen, dass nur der Zurechnungsempfänger auch zur Firmenwertabschreibung berechtigt sein soll. Vgl. KStR 2001, Rz. 465. Diese Interpretation erscheint freilich nicht zwingend; zu Recht kritisch etwa *Haidenthaler/Preining in Quantschnigg et al. (Hrsg.), Gruppenbesteuerung (2005) § 9 Abs. 7 KStG Rz. 55.*



einer Erhöhung des Abschreibungsbetrags führen, sofern die übrigen Voraussetzungen hinsichtlich aller Beteiligungen erfüllt sind, da durch Einrichtung einer Beteiligungsgemeinschaft auch in jenen Fällen, wo diese nicht notwendig wäre (da ein Gruppenmitglied bzw. der Gruppenträger ausreichende Beteiligungen aufweisen), alle Beteiligten den Status einer finanziell beteiligten Körperschaft i. S. d. Abs. 4 leg. cit. erhalten: Das Ergebnis der Beteiligungskörperschaft wird ihnen nach § 9 Abs. 6 Z 3 KStG zugerechnet. Durch die Errichtung von Beteiligungsgemeinschaften kann somit erreicht werden, dass hinsichtlich aller Beteiligungen, soweit sie nach dem 31. 12. 2004 angeschafft wurden, die Firmenwertabschreibung geltend gemacht werden kann.<sup>4)</sup>

Folgte man der im Schrifttum verbreiteten Ansicht, dass jede Beteiligungsgemeinschaft eine eigenständige Unternehmensgruppe begründet,<sup>5)</sup> könnten Beteiligungsgemeinschaften darüber hinaus dazu dienen, die Mindestbestandsdauer der Gruppe als Mittel zur Vermeidung unerwünschter Gestaltungen weitgehend wirkungslos werden zu lassen: Werden auf jeder Ebene einer mehrgliedrigen Unternehmensgruppe Beteiligungsgemeinschaften gebildet, sodass nach dieser Ansicht eine ganze Reihe von Gruppen entsteht, hätte insbesondere das Ausscheiden des obersten Gruppenträgers keine Konsequenzen für den Fortbestand der darunter befindlichen (weiteren) Unternehmensgruppe(n).<sup>6)</sup>

## 2. Status der Beteiligungsgemeinschaft in der Unternehmensgruppe

### 2.1. Die Beteiligungsgemeinschaft als Gruppenträger?

Es ist fraglich, ob eine Beteiligungsgemeinschaft selbst als Gruppenträger anzusehen ist oder die dahinterstehenden Körperschaften als Mitbeteiligte. Für Letztere spricht die Tatsache, dass diese als Steuersubjekte tatsächlich die Funktionen eines Gruppenträgers ausüben. Darüber hinaus stellt sich die Frage, ob gegebenenfalls beide Mitbeteiligten geteilte Gruppenträger sind oder ob nur einer – der Hauptbeteiligte – Gruppenträger ist.

Beteiligungsgemeinschaften können nach § 9 Abs. 3 letzter Teilstrich KStG an der Spitze einer Unternehmensgruppe Gruppenträger sein. Es ist allerdings unstrittig, dass sie auch auf „mittlerer Ebene“ gebildet werden können,<sup>7)</sup> und zwar sowohl zwischen Gruppenmitgliedern untereinander als auch zwischen Gruppenmitgliedern und Außergruppenkörperschaften. Dies ergibt sich aus der Anordnung des § 9 Abs. 2 letzter Satz KStG, wonach Gruppenmitglieder Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft sein können.

Zweifelhaft ist der Status der Beteiligungsgemeinschaft in beiden Fällen: Der Wortlaut der Regelung spricht dafür, die Beteiligungsgemeinschaft selbst als Gruppenträger anzusehen. Ausgeschlossen ist es hingegen, dass eine Beteiligungsgemeinschaft selbst ein „Gruppenmitglied“ ist. § 9 Abs. 2 KStG sieht solches nicht vor. Soweit eine Beteiligungsgemeinschaft daher nicht als Gruppenträger angesehen werden kann, steht sie als bloßes Vehikel zur Herstellung der finanziellen Verbindung oder zur Erreichung anderer Zwecke zur Verfügung, hat aber außerhalb der Absätze 4 bis 7 keine Funktion.

Die Finanzverwaltung versteht die Beteiligungsgemeinschaft selbst nie als Gruppenträger, sondern auch an der Spitze einer Unternehmensgruppe stets als bloßes Vehikel zur Herstellung der finanziellen Verbindung und Vermittler der Gruppenträgereigenschaft an die Mitbeteiligten. Das zeigt sich etwa daran, dass nach überwiegender Auffassung eine Unternehmensgruppe durch den Untergang einer an ihrer Spitze

<sup>4)</sup> Vgl. *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung<sup>2</sup> (2009) K 195.

<sup>5)</sup> Dazu sogleich Punkt 2.1.

<sup>6)</sup> Vgl. *Trenkwalder in Quantschnigg et al.*, Gruppenbesteuerung, § 9 Abs. 2 KStG Rz. 36.

<sup>7)</sup> *Steiner/Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger* (Hrsg.), KStG-Kommentar, § 9 Rz. 164.

stehenden Beteiligungsgemeinschaft nicht zwangsläufig beendet wird: Bleibt der zu mehr als 50 % an der Beteiligungskörperschaft beteiligte „Hauptbeteiligte“ vorhanden, kann dieser die Gruppe ohne Unterbrechung als Gruppenträger fortführen.<sup>8)</sup> Auch im Verfahrensrecht wird nicht die Beteiligungsgemeinschaft selbst als Gruppenträger behandelt, selbst wo dies aufgrund ihrer Rechtsfähigkeit (als Personengesellschaft) möglich wäre: Der Gruppenantrag muss nur vom Hauptbeteiligten unterfertigt werden, abweichende Vereinbarungen zwischen den Beteiligten können nur „im Zweifel“ maßgeblich sein, wenn also kein Hauptbeteiligter bestimmt werden kann, da zwei in gleichem Ausmaß Beteiligte vorliegen. Ebenso richten sich die Finanzamtszuständigkeit und das Feststellungsverfahren nach dem Hauptbeteiligten.<sup>9)</sup> Dies spricht dafür, auch nur den Hauptbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft als den tatsächlichen Gruppenträger anzusehen; allenfalls könnte – um dem Ziel einer echten Mehrmüttergruppe gerecht zu werden – auch den Minderbeteiligten die Gruppenträgereigenschaft zuerkannt werden.<sup>10)</sup> Dies brächte aber Probleme für die Abgrenzung mehrerer Unternehmensgruppen voneinander mit sich.<sup>11)</sup>

Nach anderer Auffassung fungiert die Beteiligungsgemeinschaft selbst als Gruppenträger; durch die Bildung von Beteiligungsgemeinschaften auf mittlerer Ebene entstünde somit eine Reihe voneinander unabhängiger Gruppen, die durch die Beteiligungsgemeinschaften derart verbunden sind, dass es bei der Zurechnung den Anschein hat, sie wären eine einzige.<sup>12)</sup> Diese Auffassung stützt sich auf den Gesetzeswortlaut, nach dem die Beteiligungsgemeinschaft als Gruppenträger bezeichnet wird. In gleicher Weise könnte aber auch der Wortlaut des § 24a Abs. 1 Z 2 und Abs. 2 KStG als Argument für die Gruppenträgereigenschaft des Hauptbeteiligten sprechen, in denen der Hauptbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft als Gruppenträger bezeichnet wird.<sup>13)</sup> Die Gesetzesmaterialien weisen weiters darauf hin, dass jedenfalls Beteiligungsgemeinschaften bestehen können, die nicht als Gruppenträger fungieren.<sup>14)</sup> Auch § 9 Abs. 2 letzter Satz KStG ist im Zusammenhang mit den Gesetzesmaterialien, die ausdrücklich die Schaffung von Beteiligungsgemeinschaften auf „mittlerer Ebene“ vorsehen, so zu verstehen: Wäre die Beteiligungsgemeinschaft immer der Gruppenträger, gäbe es keine „mittlere Ebene“. Die Ansicht, wonach jede Beteiligungsgemeinschaft

<sup>8)</sup> Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung<sup>2</sup>, K 415; zustimmend Lang/Schneeweiss in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner (Hrsg.), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007) 110; a. A. hingegen noch Haslehner/Pichler, Beteiligungsgemeinschaft und Mindestdauer der Unternehmensgruppe, taxlex 2005, 203 (204).

<sup>9)</sup> Vgl. § 9 Abs. 8 fünfter Teilstrich KStG und § 24a Abs. 1 Z 2 KStG.

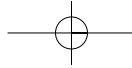
<sup>10)</sup> Dies entspricht auch den Ausführungen der Gesetzesmaterialien zu Beteiligungsgemeinschaften auf mittlerer Ebene: „[...] soll die Beteiligungsgemeinschaft nur weitere Körperschaften in die aliquote Ergebnisübernahme der Beteiligungskörperschaft einbinden, ist für die mitbeteiligten Körperschaften an sich die Eigenschaft eines Gruppenträgers gegeben, da sie der Gruppe des Hauptbeteiligten nicht angehören. Es ist allerdings nicht ausgeschlossen, dass die mitbeteiligte Körperschaft Gruppenmitglied einer anderen Teilnehmungsgruppe ist“. ErlRV 451 BlgNR 22. GP, 17.

<sup>11)</sup> Siehe dazu unten Punkt 2.2.

<sup>12)</sup> Vgl. Trenkwalder in Quantschnigg et al., Gruppenbesteuerung, § 9 Abs. 2 KStG Rz. 36; ähnlich Bramerndorfer in Damböck/Haunold/Huemer/Schuch (Hrsg.), Gruppenbesteuerung (2006) 25 ff.; Lang/Schneeweiss in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner, Grundfragen der Gruppenbesteuerung, 101; Steiner/Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG, § 9 Rz. 110. Eine ähnliche, aber im Detail abweichende Ansicht vertritt offenbar Urtz, der zwar Beteiligungsgemeinschaften auf Gruppenträgerebene die Gruppenträgereigenschaft zuerkennt, allerdings auch Beteiligungsgemeinschaften auf „mittlerer Ebene“ anerkennt, die keine eigenständige Unternehmensgruppe bilden (Urtz, Die Anwendungsvoraussetzungen der Gruppenbesteuerung [Habilitation Universität Salzburg 2009] 492 [Abschnitt D.I.4.4.3.]). Letzterer Auffassung ist m. E. am ehesten zuzustimmen.

<sup>13)</sup> A. A. Urtz, Anwendungsvoraussetzungen der Gruppenbesteuerung, 484 (Abschnitt D.I.4.4.1.), der dies „als rein verfahrensrechtliche Regelung“ deutet und ihr daher keine materielle Bedeutung beimessen will.

<sup>14)</sup> ErlRV 451 BlgNR 22. GP, 15: „Sollte eine der vorgenannten Körperschaften als Gruppenmitglied gleichzeitig mit anderen (in Abs. 3 genannten) Körperschaften eine (nicht die Funktion eines Gruppenträgers besitzende) Beteiligungsgemeinschaft bilden [...]“.



Träger einer eigenen Unternehmensgruppe ist, ist somit auf Grundlage des geltenden Rechts klar abzulehnen. Hinzuweisen ist allerdings darauf, dass nach dem Begutachtungsentwurf zum Abgabenänderungsgesetz 2010 die Möglichkeit einer Beteiligungsgemeinschaft auf „mittlerer Ebene“ entfallen soll.<sup>15)</sup>

Damit ist allerdings nicht gelöst, ob Beteiligungsgemeinschaften, die nicht auf „mittlerer Ebene“ gebildet werden, selbst die Gruppenträgereigenschaft zukommt. Die Anordnung der anteiligen Ergebniszurechnung an die Mitbeteiligten spricht m. E. gegen die Annahme der Gruppenträgereigenschaft der Beteiligungsgemeinschaft. Der sog. „zweistufige Zurechnungsprozess“, wonach eine Ergebniszurechnung zu 100 % an die Beteiligungsgemeinschaft und sodann eine aliquote Zurechnung an deren Mitbeteiligte erfolgen sollte,<sup>16)</sup> findet schon im Gesetz keine Grundlage: § 9 Abs. 6 Z 3 KStG ordnet die Zurechnung im Fall der Beteiligungsgemeinschaft schlichtweg an die Mitbeteiligten an. Diese sind auch die nach § 9 Abs. 4 KStG „finanziell verbundenen Körperschaften“: Die Beteiligungsgemeinschaft übernimmt bloß die Funktion eines Vehikels zur Herstellung der finanziellen Verbindung, ist aber nicht selbst „beteiligte Körperschaft“. Die Beteiligungsgemeinschaft ist als Form für die Schaffung einer Mehrmüttergruppe in Absatz 3 aufgenommen worden, deren Voraussetzungen wohl ebenso gut an anderer Stelle hätten angeführt werden können. Die Herstellung der finanziellen Verbindung bzw. Einbeziehung zusätzlicher Körperschaften in eine Gruppe setzt die Gruppenträgereigenschaft in keiner Weise voraus. Die eng am Wortlaut orientierte Auslegung erscheint daher nicht zwingend.

Soweit man aber eine Auslegung, wonach eine Beteiligungsgemeinschaft nie selbst die Eigenschaft eines Gruppenträgers einnimmt, für mit der Wortlautgrenze der Interpretation nicht vereinbar hält, wäre diese jedenfalls nur den Beteiligungsgemeinschaften auf Gruppenträgerebene, zweifellos aber nicht jenen auf mittlerer Ebene zuzuerkennen.

## 2.2. Zur Abgrenzung der Unternehmensgruppe und der Rolle der Mitbeteiligten

Bedeutung erlangt diese Frage der Gruppenträgereigenschaft vor allem für die Bestimmung des Umfangs einer Unternehmensgruppe bzw. der Abgrenzung einer Unternehmensgruppe von der anderen. Es gilt festzustellen, ob die Mitbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft zu der „gleichen“ Unternehmensgruppe wie diese gehören. Diese Abgrenzung ist aufgrund der Anordnung des § 9 Abs. 3 sechster Teilstrich letzter Satz KStG bedeutsam, wonach ein Mitbeteiligter gleichzeitig Gruppenmitglied oder Gruppenträger einer „anderen Unternehmensgruppe“ sein kann.

Die Finanzverwaltung geht m. E. zu Recht davon aus, dass ein Gruppenträger nur eine Unternehmensgruppe unter sich haben kann.<sup>17)</sup> Dies soll ebenso für den Hauptbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft gelten.<sup>18)</sup> Handelt es sich um eine Beteiligungsgemeinschaft auf mittlerer Ebene, gehört diese ebenso wie die durch sie einbezogene Körperschaft zur Gruppe des Hauptbeteiligten. Der Minderbeteiligte ist hingegen weder Gruppenträger noch Gruppenmitglied dieser Unternehmensgruppe, sondern bloßer Mitbeteiligter und für Zwecke der Ergebniszurechnung „beteiligte Körperschaft“; daraus folgt konsequent, dass er Gruppenträger oder Gruppenmitglied einer anderen Unternehmensgruppe sein kann, ohne dass der Grundsatz der Einmalmitgliedschaft verletzt ist.<sup>19)</sup> Die Anordnung des Gesetzes ist insoweit also bloß klarstellend zu verstehen, als sie dem Grundsatz nicht widerspricht. In Übereinstimmung mit den KStR ist § 9 Abs. 3 sechster Teilstrich letzter Satz KStG daher teleologisch zu reduzieren, sodass er nur

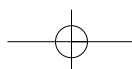
<sup>15)</sup> Siehe näher unten Punkt 3.

<sup>16)</sup> Vgl. Steiner/Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG, § 9 Rz. 480 ff.

<sup>17)</sup> KStR 2001, Rz. 382.

<sup>18)</sup> KStR 2001, Rz. 378a.

<sup>19)</sup> So auch Bramerdorfer in Damböck/Haunold/Huemer/Schuch, Gruppenbesteuerung, 25 f., der dies freilich auch für den Hauptbeteiligten vertritt.



den Minderbeteiligten erfasst: Der Hauptbeteiligte kann unmöglich Träger oder Mitglied einer „anderen Unternehmensgruppe“ sein, weil er die Beteiligungsgemeinschaft charakterisiert und damit ihre Zuordnung zu „seiner“ Gruppe bedingt.

Es ist einzuräumen, dass die Charakterisierung einer Unternehmensgruppe durch den antragstellenden Gruppenträger dem Gesetz nicht zwingend zu entnehmen ist. Alternativ könnte der Umfang der Unternehmensgruppe so weit verstanden werden, dass alle Körperschaften, die im Gruppenantrag angeführt werden, eine einzige Gruppe bilden, sodass auch Minderbeteiligte von Beteiligungsgemeinschaften Teil dieser Gruppe wären. Diese könnten bei Beteiligungsgemeinschaften auf mittlerer Ebene auch als bloß „beteiligte Körperschaften“ als Gruppenmitglieder angesehen werden, obwohl sie ihr anteilig zugerechnetes Ergebnis nicht weiter zurechnen. Minderbeteiligte auf oberster Ebene wären nach dieser Auslegung wohl als Gruppenträger anzusehen. Das erscheint aber wenig überzeugend und erschwert die Abgrenzung zur „anderen Unternehmensgruppe“, auf die sich der Gesetzeswortlaut bezieht.

Dem Gruppenantrag kommt aber jedenfalls Bedeutung zur Bestimmung des Umfangs der Unternehmensgruppe zu. Anstatt auf die bloße Nennung einer Körperschaft im Antrag abzustellen, sollte m. E. aber die Unterfertigung des Gruppenantrags (wenigstens für inländische Körperschaften) als maßgebliches Kriterium angesehen werden: Der Minderbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft hat diesen ebenso wenig zu unterfertigen<sup>20)</sup> wie das durch eine Beteiligungsgemeinschaft einbezogene Gruppenmitglied den Antrag von „anderen“ Unternehmensgruppen, denen der Minderbeteiligte angehört.<sup>21)</sup> Durch diese Abgrenzung ist effektiv keine Körperschaft Mitglied von zwei Unternehmensgruppen, so dass kein Widerspruch zum Grundsatz der Einmalmitgliedschaft auftreten kann und ein konsistentes Ergebnis sowohl im Hinblick auf die notwendige Abgrenzung mehrerer Unternehmensgruppen bei Beteiligungsgemeinschaften als auch für die Rolle der Beteiligungsgemeinschaft selbst besteht. Diese Lösung ist für Beteiligungsgemeinschaften auf Gruppenträgerebene ebenso anwendbar wie für jene auf „mittlerer Ebene“.

### 2.3. Die Beteiligungsgemeinschaft auf mittlerer Ebene

Eine Beteiligungsgemeinschaft auf „mittlerer Ebene“, die jedenfalls nicht selbst Gruppenträger ist, liegt nach Ansicht der Finanzverwaltung immer dann vor, wenn der Hauptbeteiligte selbst Gruppenmitglied einer Unternehmensgruppe ist.<sup>22)</sup> Dies ist konsequent, da er in diesem Fall die dem Hauptbeteiligten als Gruppenträger zukommenden gesetzlichen Aufgaben nicht erfüllen kann. Die Annahme einer Prägung der Beteiligungsgemeinschaft durch ihren Hauptbeteiligten ist somit wenigstens bei dieser Art der Beteiligungsgemeinschaft zutreffend.<sup>23)</sup>

Es ginge allerdings zu weit, anzunehmen, dass eine Beteiligungsgemeinschaft auf mittlerer Ebene ausschließlich durch „Gruppenmitglieder“ (derselben oder auch unterschied-

<sup>20)</sup> KStR 2001, Rz. 1537; zustimmend *Galla* in *Damböck/Haunold/Huemer/Schuch*, Gruppenbesteuerung, 80; ebenso *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung<sup>2</sup>, K 357.

<sup>21)</sup> *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung<sup>2</sup>, K 357 ff. Andere Ansicht offenbar *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung<sup>2</sup>, K 140, wonach das Gruppenmitglied in beide Unternehmensgruppen einbezogen sei und daher unterfertigen müsse. Diese Ausführungen stehen allerdings unter dem Vorbehalt der näheren Ausführungen des Kommentars, wo das Ergebnis der Autoren dem hier vertretenen entspricht. Anderer Ansicht auch *Bramerdorfer* in *Damböck/Haunold/Huemer/Schuch*, Gruppenbesteuerung, 26. Dagegen spricht m. E., dass das Gruppenmitglied mit Unterfertigung des Gruppenantrags des Hauptbeteiligten seine Bereitschaft zur Einbeziehung über die Beteiligungsgemeinschaft zu erkennen gibt. Ob ein Teil des Ergebnisses nach der Aufteilung noch weiter zugerechnet wird, kann dann aber wohl keine Rolle mehr spielen.

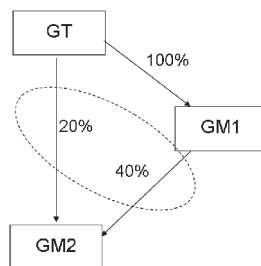
<sup>22)</sup> Vgl. KStR 2001, Rz. 378a dritter Absatz. Ebenso *Trenkwalder* in *Quantschnigg* et al., Gruppenbesteuerung, § 9 Abs. 2 KStG Rz. 36.

<sup>23)</sup> Anderer Ansicht offenbar *Urtz*, Anwendungsvoraussetzungen der Gruppenbesteuerung, 496 ff. (Abschnitt D.I.4.4.3.), der seine Ablehnung allerdings vor allem mit der m. E. nicht zwingenden Annahme begründet, dass sich aus dieser Charakterisierung Folgen hinsichtlich des Kreises der einbezieharen Körperschaften als Mitbeteiligte ergeben würden.

licher Gruppen) gebildet werden müsse.<sup>24)</sup> Es ist vielmehr sowohl denkbar, dass auch ein Gruppenträger und ein diesem untergeordnetes Gruppenmitglied zusammen eine Beteiligungsgemeinschaft bilden,<sup>25)</sup> als auch, dass ein Gruppenmitglied mit einer Außergruppenkörperschaft eine Beteiligungsgemeinschaft eingeht, um eine weitere Körperschaft in die Gruppe einbeziehen zu können. § 9 Abs. 2 letzter Satz KStG betrifft nur Gruppenmitglieder, schränkt darüber hinaus aber die Bildung von Beteiligungsgemeinschaften nicht ein.

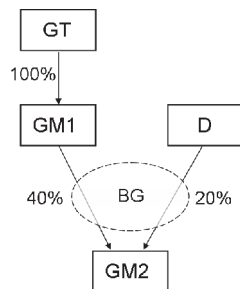
• **Beispiel 1**

Aufgrund der Beteiligung eines Gruppenmitglieds ergibt sich in dieser Situation deren Status als Beteiligungsgemeinschaft auf mittlerer Ebene: Die Beteiligungsgemeinschaft kann in diesem Fall nicht selbst Gruppenträger sein, da der sie charakterisierende Hauptbeteiligte seinerseits ein Gruppenmitglied ist. Deshalb bilden die drei Körperschaften eine einzige Unternehmensgruppe und nicht etwa zwei miteinander verbundene. Es liegt eine Beteiligungsgemeinschaft auf mittlerer Ebene vor.



• **Beispiel 2**

Zur Einbeziehung des Gruppenmitglieds 2 bedarf es einer Beteiligungsgemeinschaft des zu 40 % beteiligten Gruppenmitglieds 1 mit der Außergruppenkörperschaft D. Da der Hauptbeteiligte selbst ein Gruppenmitglied ist, liegt eine Beteiligungsgemeinschaft auf mittlerer Ebene vor, die nicht als Gruppenträger fungieren kann. Zwar wird für die Bildung dieser Beteiligungsgemeinschaft zu fordern sein, dass D die Voraussetzungen des § 9 Abs. 3 KStG erfüllt und insbesondere keine ausländische Körperschaft (ohne Zweigniederlassung im Inland) ist, bei Erfüllen dieser Voraussetzungen ist sie aber zweifellos zulässig.



<sup>24)</sup> Zutreffend *Urtz*, Anwendungsvoraussetzungen der Gruppenbesteuerung, 498 f. (Abschnitt D.I.4.4.3.). Meines Erachtens unzutreffend geht *Urtz* allerdings von einer herrschenden Meinung aus, die dies fordert (*Urtz*, Anwendungsvoraussetzungen der Gruppenbesteuerung, 497 FN 3065). Auch das Beispiel der KStR legt eine solche Auslegung in keiner Weise nahe (vgl. KStR 2001, Rz. 378a); ebenso wenig die Beispiele in den Gesetzesmaterialien. Aus der Charakterisierung einer Beteiligungsgemeinschaft, die sich m. E. aus dem Gesetz ergibt, kann nicht abgeleitet werden, dass die in § 9 Abs. 2 letzter Satz KStG festgelegte Beschränkung für inländische Gruppenmitglieder auch für andere mitbeteiligte Körperschaften, die keine Gruppenmitglieder sind, gelten soll. Die Charakterisierung bewirkt keine Ausweitung der Einschränkung auf sämtliche Mitbeteiligten.

<sup>25)</sup> Anderer Ansicht anscheinend *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung<sup>2</sup>, K 140, die den Begriff der „Mitbeteiligten“ in diesem Zusammenhang einschränkend dem des „Minderbeteiligten“ gleichsetzen, woraus folgen würde, dass ein Gruppenmitglied nicht Hauptbeteiligter sein könnte. Allerdings führen sie selbst mehrere Beispiele an, in denen Gruppenmitglieder Hauptbeteiligte von Beteiligungsgemeinschaften auf mittlerer Ebene sind (z. B. K 119).



Aus der verfahrensrechtlichen Rolle des Hauptbeteiligten erklärt sich auch, dass für die Charakterisierung der Beteiligungsgemeinschaft nicht maßgeblich sein kann, ob Minderbeteiligte Gruppenmitglieder einer Unternehmensgruppe sind: Wenn nicht der Hauptbeteiligte ein Gruppenmitglied ist, muss in jedem Fall ein eigener Gruppenantrag für die durch die Beteiligungsgemeinschaft einbezogene(n) Beteiligungskörperschaft(en) und die Mitbeteiligten gestellt werden. Der Gruppenantrag definiert aber im Grunde den Umfang einer Unternehmensgruppe.<sup>26)</sup>

Abzulehnen ist auch eine Einschränkung der Beteiligungsgemeinschaft auf mittlerer Ebene auf inländische unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften: § 9 Abs. 2 letzter Satz KStG betrifft nur jene Mitbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft, die Gruppenmitglieder (der gleichen oder einer anderen Unternehmensgruppe wie die Beteiligungskörperschaft) sind. Es ist daher möglich, dass auch beschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften an einer Beteiligungsgemeinschaft auf mittlerer Ebene teilnehmen; freilich ist diesfalls Voraussetzung, dass sie keine Gruppenmitglieder sind,<sup>27)</sup> woraus sich im Gegenschluss (und auch aus der Teleologie des Ausschlusses ausländischer Körperschaften von der Eigenschaft als beteiligte Gruppenmitglieder)<sup>28)</sup> ergibt, dass sie die Voraussetzungen für beschränkt steuerpflichtige Gruppenträger erfüllen müssen, auch wenn sie nicht Hauptbeteiligte sind und daher nicht die Pflichten eines Gruppenträgers wahrnehmen.<sup>29)</sup>

### 3. Abgabenänderungsgesetz 2010: Ende der Beteiligungsgemeinschaft auf mittlerer Ebene

Nach dem Begutachtungsentwurf vom 10. 3. 2010 sollen § 9 Abs. 2 letzter Satz KStG sowie § 9 Abs. 3 letzter Teilstrich letzter Satz KStG mit Geltung ab 1. 7. 2010 das Gegenteil des geltenden Rechts aussagen. Ersterer lautet danach: „*Gruppenmitglieder können nicht Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft sein.*“, Letzterer: „*Ein Mitbeteiligter einer Beteiligungsgemeinschaft kann nicht gleichzeitig Gruppenträger oder Gruppenmitglied einer anderen Unternehmensgruppe sein.*“

Mit der Änderung des letzten Satzes in Abs. 2 wird die Rechtsgrundlage für Beteiligungsgemeinschaften auf „mittlerer Ebene“ aufgehoben. § 26c Z 17 KStG bestimmt dafür eine Übergangsfrist für bestehende Beteiligungsgemeinschaften bis Ende 2012; ab 1. 1. 2013 gelten sie jedenfalls als aufgelöst. Die scheinbar großzügige Fristsetzung greift jedoch wohl zu kurz, da sie für Gruppen, die zwischen 1. 1. 2010 und dem geplanten Inkrafttreten der Neuregelung im Vertrauen auf die derzeitige Rechtslage gebildet werden, mit dem Auslaufen der Übergangsfrist zum Ausscheiden von Gruppenmitgliedern vor Ablauf der Dreijahresfrist und damit einer Rückabwicklung der zugeordneten Ergebnisse führen kann.<sup>30)</sup>

Die Erläuterungen zum Gesetzesentwurf begründen die Änderung damit, dass die Beteiligungsgemeinschaft auf mittlerer Ebene einen sehr hohen Verwaltungsaufwand verursache, in der Praxis aber kaum Bedeutung habe. Dies ist vor dem Hintergrund der oben dargestellten Zwecke einer Beteiligungsgemeinschaft kritisch zu sehen: Insbesondere das strenge Verständnis der Erfordernisse für die Zulässigkeit einer Firmenwertabschreibung bringt mit sich, dass die Schaffung von Beteiligungsgemeinschaften auf mittlerer Ebene im Gegenteil höchst bedeutsam sein kann.

<sup>26)</sup> Vgl. dazu bereits oben Punkt 2.2.

<sup>27)</sup> Dies ergibt sich freilich schon daraus, dass sie als Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft den Status einer „beteiligten Körperschaft“ erlangen würden, der ausländischen Körperschaften aber nicht zugänglich ist.

<sup>28)</sup> § 9 Abs. 2 erster Satz KStG.

<sup>29)</sup> Ebenso *Bramerdorfer* in *Damböck/Haunold/Huemer/Schuch*, Gruppenbesteuerung, 28; *Urtz*, Anwendungsvoraussetzungen der Gruppenbesteuerung, 499 (Abschnitt D.I.4.4.3.).

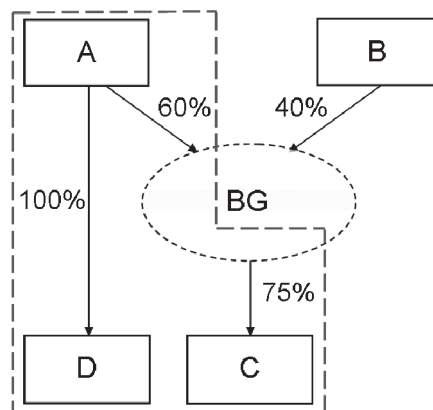
<sup>30)</sup> Ich danke Univ.-Prof. DDr. Georg *Kofler*, LL.M. (NYU) für diesen Hinweis.

Zu erwarten ist, dass die Änderung des § 9 Abs. 2 KStG – im Fall ihrer Umsetzung – Gruppenstrukturen langfristig tatsächlich vereinfachen wird: Sollen die Vorteile der Gruppenbesteuerung zur Gänze erhalten bleiben, werden Vereinfachungen der Konzernstrukturen unvermeidbar sein, um insbesondere das Ausmaß der Firmenwertabschreibung trotz Auflösung der Beteiligungsgemeinschaften auf mittlerer Ebene erhalten zu können. Dabei ist freilich mit Bedacht und guter Beratung vorzugehen, damit es zu keinem Verlust der Firmenwertabschreibung als Folge allenfalls notwendiger Umgründungsmaßnahmen kommt. Anzumerken ist außerdem, dass die Vereinfachung der Konzernstrukturen nicht unbedingt eine betriebswirtschaftlich optimale Struktur zur Folge haben muss.

Für die Frage des Status der Beteiligungsgemeinschaft in der Unternehmensgruppe ergibt sich im Grunde keine Änderung, auch wenn sie dadurch auf Beteiligungsgemeinschaften an oberster Stelle eingeschränkt wird. Die Frage der Abgrenzung der Unternehmensgruppen bei Vorliegen von Beteiligungsgemeinschaften verliert jedenfalls keineswegs an Bedeutung: Es ist nach dem geänderten Gesetzeswortlaut des § 9 Abs. 3 KStG festzustellen, ob eine Körperschaft Gruppenträger oder Gruppenmitglied der „gleichen“ oder einer „anderen“ Gruppe als jene der Beteiligungsgemeinschaft ist, da nur die Mitgliedschaft in einer „anderen“ Unternehmensgruppe ausgeschlossen wird. Nach der hier vertretenen Auffassung erstreckt sich diese Einschränkung nur auf den Minderbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft. Demnach betrifft diese Änderung auch nicht Beteiligungsgemeinschaften auf mittlerer Ebene, da die Qualifizierung als solche vom Hauptbeteiligten abhängt.

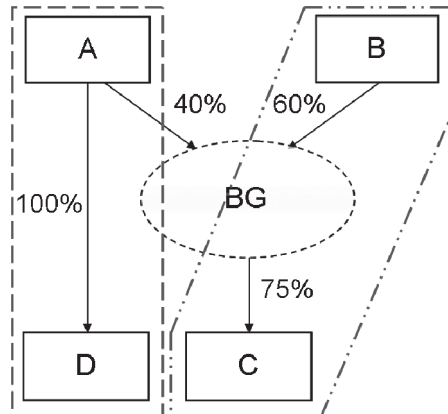
• **Beispiel 3**

A hält 45 % der Anteile an der Beteiligungskörperschaft C, B hält weitere 30 %. Gemeinsam gründen sie eine Personengesellschaft, die als Beteiligungsgemeinschaft 75 % an C hält. A ist an der Personengesellschaft zu 60 % beteiligt, B zu 40 %, entsprechend den in die Personengesellschaft eingebrachten Kapitalbeteiligungen. A hält außerdem sämtliche Anteile an D. Bilden nun A und D eine Unternehmensgruppe, könnte fraglich sein, ob dies dazu führt, dass C nicht mehr über die Beteiligungsgemeinschaft in die Gruppe einbezogen werden kann: Bestünde die Unternehmensgruppe nur zwischen der Personengesellschaft als Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft, wäre A nämlich wohl der Gruppenträger einer „anderen“ Unternehmensgruppe und könnte daher nicht an der Beteiligungsgemeinschaft teilnehmen. Dieses Ergebnis erscheint allerdings unbillig, da für „beide“ Unternehmensgruppen der Gruppenantrag durch A zu stellen wäre, dieser daher zumindest formell die Gruppenträgereigenschaft in Hinblick auf „beide“ Gruppen zukommt. Meines Erachtens ist die Unternehmensgruppe nach dem Hauptbeteiligten abzugrenzen, der mit D und C eine einzige Gruppe bildet; nur B könnte daher überhaupt Gruppenträger einer „anderen Gruppe“ sein. Die Einschränkung betrifft daher auch nach der Änderung ausschließlich die Minderbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft.





Anders verhält es sich m. E. in der umgekehrten Situation, wenn B Hauptbeteiligter ist. In diesem Fall wäre jedenfalls vom Bestehen von zwei verschiedenen Gruppen auszugehen (es müssten ja jedenfalls zwei voneinander unabhängige Gruppenanträge gestellt werden), sodass A im Fall der Umsetzung der geplanten Neuregelung nicht mehr an der Beteiligungsgemeinschaft teilnehmen könnte, oder auf die Gruppenbildung mit D verzichten müsste.



Die Begründung der Erläuterungen wenigstens für die Änderung des § 9 Abs. 3 KStG ist aber überhaupt in Frage zu stellen: Ein wesentlicher Zusatzaufwand aufgrund der Beteiligung an einer weiteren Gruppe ist nicht ersichtlich. Das dem anderen Gruppen-träger über die Beteiligungsgemeinschaft zugerechnete Einkommen zählt für dessen Gruppe als Einkommen des Gruppenträgers. Aufwendig ist allenfalls die Ergebnisaufteilung bei der Beteiligungsgemeinschaft, nicht aber die Konsolidierung des zugerechneten Ergebnisses mit von einem anderen Gruppenmitglied zugerechneten Ergebnissen beim Mitbeteiligten. Es ist freilich denkbar, dass der wahre Grund der Änderung in der Vermeidung von Strategien zur Erlangung der Firmenwertabschreibung sowie anderer Gestaltungen hinsichtlich der Gewinnaufteilung liegt. Trifft dies zu, sollte dieser Zweck in den Erläuterungen auch klar zum Ausdruck kommen, um Missverständnisse bei der Auslegung zu vermeiden.

#### 4. Zusammenfassung

Die Beteiligungsgemeinschaft erfüllt unstreitig eine wichtige Funktion in Unternehmensgruppen nach § 9 KStG, auch wenn ihr Status nicht in jedem Fall eindeutig erkennbar ist. Dies hat Bedeutung für die Abgrenzung mehrerer über eine Beteiligungsgemeinschaft faktisch verbundener Gruppen. Meines Erachtens sollte dafür – ungeachtet einer allfälligen „Gruppenträgereigenschaft“ der Beteiligungsgemeinschaft – auf die verfahrensrechtlich als Gruppenträger anzusehende Körperschaft abzustellen sein, mithin den Hauptbeteiligten der Beteiligungsgemeinschaft. Die Abgrenzung zweier scheinbar über eine Beteiligungsgemeinschaft verbundener Unternehmensgruppen kann dementsprechend nach Maßgabe der Unterfertigungspflicht des jeweiligen Gruppenantrags eindeutig vorgenommen werden.

Der im Begutachtungsentwurf zum Abgabenänderungsgesetz 2010 vorgesehene Entfall von Beteiligungsgemeinschaften auf mittlerer Ebene würde schlussendlich zu einer Vereinfachung von Gruppenstrukturen führen, nähme den Steuerpflichtigen aber viel von ihrem Gestaltungsspielraum, der bei der Einführung der Gruppenbesteuerung bewusst eingeräumt wurde. Das erscheint im Ergebnis in einigen Fällen als nicht sachgerecht, da auch die in den Erläuterungen angeführte Begründung nicht zu überzeugen vermag.