

Gruppenbesteuerung**Die Ergebnisaufteilung bei Beteiligungsgemeinschaften****Abweichende Stimmrechte, Beteiligungen außerhalb einer Beteiligungsgemeinschaft und Verlustzurechnung von ausländischen Gruppenmitgliedern**

VON DR. WERNER C. HASLEHNER\*)



Bei der Ergebniszurechnung und -aufteilung im Rahmen einer Unternehmensgruppe bestehen Rechtsunsicherheiten, wenn eine finanzielle Verbindung über eine Beteiligungsgemeinschaft hergestellt wird und die Stimmrechte der Mitbeteiligten von der Kapitalbeteiligung abweichen oder Anteile am einbezogenen Gruppenmitglied außerhalb der Beteiligungsgemeinschaft durch die Mitbeteiligten gehalten werden. Letztere haben bei der Ergebnisaufteilung entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung nach dem klaren Gesetzeswortlaut außer Betracht zu bleiben. Ebenso müssten für die Ermittlung des Ausmaßes des zuzurechnenden Verlusts eines ausländischen Gruppenmitglieds Beteiligungen von Minderbeteiligten bei strenger Auslegung unberücksichtigt bleiben.

**1. Grundsatz der Einkommenszurechnung bei Beteiligungsgemeinschaften**

Die Einkommenszurechnung bei Bestehen einer finanziellen Verbindung über eine Beteiligungsgemeinschaft erfolgt gemäß § 9 Abs. 6 Z 3 KStG an die Mitbeteiligten „im Ausmaß ihrer Beteiligung an der Beteiligungsgemeinschaft“. Daraus ergibt sich m. E. eindeutig, dass für die Aufteilung des Ergebnisses der Beteiligungskörperschaft die Beteiligung an der die finanzielle Verbindung herstellenden Beteiligungsgemeinschaft maßgeblich ist. Die h. A. geht demgegenüber davon aus, dass der „Aufteilungsschlüssel“ sich aus der durchgerechneten Beteiligung am Gruppenmitglied (der Beteiligungskörperschaft) ergibt.<sup>1)</sup> Zwar kann dies zum gleichen Ergebnis führen, doch entspricht in jenen Fällen, wo eine Abweichung vorliegt, nur erstere Auslegung dem Gesetzeswortlaut.

**2. Die Ergebnisaufteilung bei Abweichen von Stimmrechten und Kapitalbeteiligung**

Es ist nicht ohne Weiteres klar, worauf es im Fall eines Abweichens der Stimmrechte von der Beteiligung am Nennkapital ankommen soll: Im Rahmen des § 9 Abs. 4 KStG ist unstrittig, dass sich das Ausmaß der finanziellen Verbindung aus dem jeweils geringeren Prozentsatz ergibt, weil nur insoweit beide Kriterien erfüllt sind.<sup>2)</sup> Für die Aufteilung des über eine Beteiligungsgemeinschaft zugerechneten Ergebnisses wird von der Finanzverwaltung vertreten, dass bei einem Abweichen alleine das Ausmaß der Beteiligung am Nennkapital der Beteiligungskörperschaft bedeutsam sein soll.<sup>3)</sup> Die Begründung hierfür finden die Proponenten dieser Ansicht im Wortlaut des § 9 Abs. 6 Z 3 KStG, der auf das „Ausmaß der Beteiligung“ abstellt.<sup>4)</sup> Dies kann aber nicht ohne Wei-

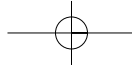
\*) Univ.-Ass. MMag. Dr. Werner C. Haslehner, LL.M. (LSE) lehrt und forscht am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz. Der Autor dankt Univ.-Prof. MMag. Dr. Christoph Urtz und Univ.-Prof. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU) für die kritische Diskussion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

<sup>1)</sup> Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung<sup>2</sup> (2009) K 245; Steiner/Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger (Hrsg.), KStG-Kommentar, § 9 Rz. 481; dazu näher unten Pkt. 3.

<sup>2)</sup> Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung<sup>2</sup>, K 149.

<sup>3)</sup> KStR 2000, Rz. 383a; zustimmend Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung<sup>2</sup>, K 153; Obermair/Stefaner in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner (Hrsg.), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007) 51 (65 ff.).

<sup>4)</sup> Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung<sup>2</sup>, K 153.



teres überzeugen, da die Bestimmung sich nicht auf die Beteiligung am Gruppenmitglied bezieht, sondern auf jene an der Beteiligungsgemeinschaft.

Ein Abstellen auf eine Kapitalbeteiligung an der Beteiligungsgemeinschaft ist aber nicht in jedem Fall möglich. Insbesondere bei Beteiligungsgemeinschaften „im Wege gemeinsamer Kontrolle“, die keine Personengesellschaft darstellen, ist daher eine teleologische Reduktion des Wortlauts notwendig, sodass es in diesen Fällen auf die Beteiligung am Gruppenmitglied ankommen kann. Gleiches kann bei einem Syndikat der Fall sein, wenn diesem (als GesBR) kein Gesellschaftsvermögen zugeordnet ist. Bei Abweichen von Stimmrechten und Kapitalbeteiligung der vermittelten Anteile ist aber in diesen Fällen zu beachten, auf welche Anteile sich die Beteiligungsgemeinschaft tatsächlich bezieht. Bei einem Beteiligungssyndikat müsste daher auf jene Anteile am Gruppenmitglied abgestellt werden, die auch Stimmrechte vermitteln; stimmrechtslose Anteile sind nämlich grundsätzlich nicht Inhalt des Syndikatsvertrags<sup>5)</sup> und können daher auch für die Feststellung des Ausmaßes der Beteiligung an der Beteiligungsgemeinschaft keine Rolle spielen.<sup>6)</sup> Dies entspricht im Ergebnis einer Aufteilung entsprechend der anteiligen finanziellen Verbindung; allerdings geht es hier um die Ermittlung der Beteiligung an der Personengesellschaft, nicht um die Beteiligung am Gruppenmitglied.

Ist die Beteiligungsgemeinschaft in Form einer Personengesellschaft gebildet, der die Anteile am Gruppenmitglied zuzurechnen sind, ist auf die Kapitalbeteiligung an der Personengesellschaft abzustellen. Allenfalls kann die Aufteilung auf Grundlage der Kapitalbeteiligung am Gruppenmitglied erfolgen, wenn die Anteile das einzige Vermögen der Personengesellschaft darstellen. Verfügt diese hingegen über weiteres Vermögen, verlangt der Gesetzeswortlaut die Ermittlung der Kapitalbeteiligung an der Personengesellschaft und eine entsprechende Aufteilung.<sup>7)</sup>

Gegen die enge Auslegung des Beteiligungsbegriffs kann aber überhaupt vorgebracht werden, dass die Einkommensaufteilung im Verhältnis der den Mitbeteiligten jeweils zukommenden „*anteiligen finanziellen Verbindung*“ zum Gruppenmitglied dem Grundsatz der Zurechnung entsprechend der finanziellen Verbindung näherkäme.<sup>8)</sup> Dies legt allgemein nahe, dass auch bei der Beteiligungsgemeinschaft für die Ermittlung des zuzurechnenden Einkommens sowohl die Stimmrechte als auch die Kapitalbeteiligung an der Beteiligungskörperschaft heranzuziehen sind: Nur soweit beides gegeben ist, liegt demnach eine für die Aufteilung relevante Beteiligung vor.<sup>9)</sup> Im Ergebnis sind auch nach dieser Ansicht stimmrechtslose Anteile bei der Ergebnisaufteilung nicht zu berücksichtigen.

• **Beispiel 1**

A und B sind über eine Beteiligungsgemeinschaft (BG) an C beteiligt, deren Nennkapital beträgt 1000 Aktien à 1 beträgt, wovon 300 auf stimmrechtslose Aktien entfallen. A hält 500 Aktien mit Stimmrecht, B die übrigen 500 inklusive aller stimmrechtslosen Aktien. Die BG hat kein weiteres Gesellschaftsvermögen.

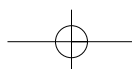
<sup>5)</sup> Zur Natur des Syndikatsvertrags als Stimmrechtsbindungsvertrag siehe *Tichy*, Syndikatsverträge bei Kapitalgesellschaften (2000) 31 f.

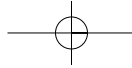
<sup>6)</sup> Zur Frage der zwingenden Aufnahme sämtlicher Anteile in eine Beteiligungsgemeinschaft siehe unten Pkt. 3.

<sup>7)</sup> Allenfalls könnte fraglich sein, ob eine Personengesellschaft als Beteiligungsgemeinschaft fungieren kann, wenn sie außer den Beteiligungen noch weiteres Vermögen besitzt. Dies wird aber wohl von der h. A. bejaht, nach der eine Beteiligungsgemeinschaft neben dem Halten der Beteiligungen auch andere Tätigkeiten verfolgen kann. Vgl. *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung<sup>2</sup>, K 127 f.

<sup>8)</sup> So offenbar *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung<sup>2</sup>, K 245; *Steiner/Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG, § 9 Rz. 481. Beide allerdings ohne auf die Situation abweichender Stimmrechte von der Kapitalbeteiligung einzugehen.

<sup>9)</sup> Ähnlich offenbar *Lang/Schneeweiss* in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner*, Grundfragen der Gruppenbesteuerung, 87 (113 f.), die auf das „*arithmetische Mittel*“ der Beteiligungskriterien abstellen.





**Lösung a:** Nach Ansicht der Finanzverwaltung kommt es für die Aufteilung ausschließlich auf die Kapitalbeteiligung an C an, sodass die Aufteilung 1:1 erfolgt.

**Lösung b:** Nach dem Wortlaut kommt es für die Aufteilung wesentlich darauf an, ob die BG in Form einer Personengesellschaft gebildet wurde, an der eine Kapitalbeteiligung besteht. Ist dies der Fall, kommt es auf diese Beteiligung an. Liegt ein Syndikat vor, kommt es dabei ausschließlich auf die stimmrechtstragenden Anteile an: Die Aufteilung ist dementsprechend im Verhältnis 5:2 vorzunehmen. In anderen Fällen, wo alle Anteile zum Gesellschaftsvermögen der BG zählen, ist eine Aufteilung im Verhältnis 1:1 möglich.

**Lösung c:** Nach einer dritten Lösung kommt es stets auf die „*anteilige finanzielle Verbindung*“ an. Diese beträgt hier 50 % für A und 20 % für B, da nur in diesem Ausmaß eine Beteiligung am Nennkapital und den Stimmrechten vermittelt wird. Die Aufteilung des Ergebnisses von C hätte nach dieser Lösung unabhängig von der Rechtsform der Beteiligungsgemeinschaft im Verhältnis 5:2 zu erfolgen.

### 3. Die Ergebnisaufteilung bei Vorliegen einer Beteiligung außerhalb der Beteiligungsgemeinschaft

Ein weiteres Problem für die Aufteilung stellt das Bestehen unmittelbarer oder mittelbarer Beteiligungen eines Mitbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft am durch diese einbezogenen Gruppenmitglied dar. Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass solche mittelbaren Beteiligungen bei der Ergebnisaufteilung zu berücksichtigen sind.<sup>10)</sup> *Wiesner/Kirchmayr/Mayr* stimmen dem mit Hinweis auf die zwingende Einbeziehung sämtlicher bestehender Beteiligungen in den Gruppenantrag zu.<sup>11)</sup> Die für diese Auffassung herangezogene Quelle stützt diese Sichtweise m. E. allerdings nicht: Die Autoren führen in dem zitierten Beitrag ausschließlich an, dass die Rolle des „Gruppenträgers“ nicht auf die Beteiligungsgemeinschaft und einen Mitbeteiligten, der außerhalb der Beteiligungsgemeinschaft weitere Anteile hält, aufgeteilt werden kann.<sup>12)</sup> Dem ist zuzustimmen: § 9 Abs. 6 Z 3 KStG ordnet die Zurechnung des Ergebnisses an die Mitbeteiligten im Ausmaß der Beteiligung an der Beteiligungsgemeinschaft an. Nicht im Rahmen der Beteiligungsgemeinschaft (von wem auch immer) gehaltene Anteile können daher nicht zur Verminderung des über die Beteiligungsgemeinschaft zuzurechnenden Ergebnisses führen, sondern haben außer Betracht zu bleiben. Die Autoren treffen aber keine darüber hinausgehende Aussage dazu, ob es notwendig sein sollte, sämtliche (auch mittelbaren) Beteiligungen in die Beteiligungsgemeinschaft einzubeziehen. Der Gesetzeswortlaut gibt darauf ebenso wenig einen Hinweis wie auf die Berücksichtigung solcher Beteiligungen bei der Ergebnisaufteilung.

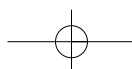
Unzweifelhaft besteht bei der Bildung einer Personengesellschaft völlige Freiheit hinsichtlich der Einbringung aller oder nur mancher Anteile in deren Vermögen. Auch die Bildung eines Syndikats setzt nicht die Einbeziehung aller Beteiligungen voraus.<sup>13)</sup> Es ist nicht ersichtlich, woraus sich im Rahmen der Gruppenbesteuerung anderes ergeben soll. § 9 Abs. 4 vierter Teilstrich KStG verlangt die über 50%ige Beteiligung „*der*

<sup>10)</sup> KStR 2001, Rz. 415 f., und zur vergleichbaren Frage nach dem Ausmaß der finanziellen Verbindung Rz. 396 ff.

<sup>11)</sup> *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung<sup>2</sup>, K 196, K 201, K 245. Die Argumentation erscheint allerdings zirkulär, wenn angeführt wird, dass deshalb alle Anteile im Gruppenantrag angeführt werden müssten, „*weil sie auch bei der Ergebnisaufteilung zwingend zu berücksichtigen sind*“. Es ist somit völlig unklar, was der Grund für die Einbeziehung und die Berücksichtigung bei der Aufteilung sein soll: Nach *Wiesner/Kirchmayr/Mayr* hat es den Anschein, es würde sich gegenseitig bedingen, während gleichzeitig der Gesetzeswortlaut dies nicht stützen kann. Ohne Begründung zustimmend auch *Steiner/Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG, § 9 Rz. 484.

<sup>12)</sup> *Stefaner/Weninger*, Geplante Änderungen im österreichischen Gruppenbesteuerungsregime, *ecolex* 2004, 887 (888).

<sup>13)</sup> Dies ergibt sich schon aus dem Grundsatz der Privatautonomie, der im Rahmen von Syndikatsverträgen keine diesbezüglichen Grenzen gesetzt sind. Als Beispiel kann etwa der Fall dienen, in dem manche Anteile von einem Treuhänder gehalten werden: Selbstverständlich kann die Wirkung eines Syndikatsvertrags, wenn er den Treuhänder nicht einbindet, sich auf die direkt gehaltenen Anteile beschränken. Darüber hinaus erstreckt sich die Syndizierung nicht ohne Weiteres auf später erworbene Anteile, die somit ebenso außerhalb der Beteiligungsgemeinschaft bleiben.

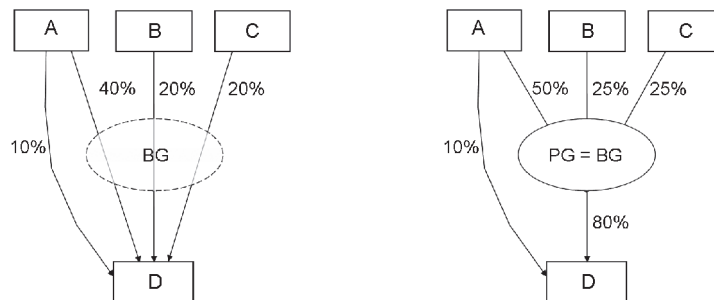


*Beteiligungsgemeinschaft*“ sowie Mindestbeteiligungen der Mitbeteiligten an der Beteiligungskörperschaft. Dies ist einschränkend so zu verstehen, dass die Mindestbeteiligungen im Rahmen der Beteiligungsgemeinschaft – also über eine als solche fungierende Personengesellschaft oder ein Beteiligungssyndikat – gehalten werden müssen.<sup>14)</sup> Daraus aber auf die zwingende Einbeziehung insbesondere auch mittelbarer Beteiligungen zu schließen, geht über den Wortlaut hinaus und kann besonders dort nicht überzeugen, wo es sich um eine mittelbare Beteiligung des Mitbeteiligten über ein weiteres Gruppenmitglied handelt.

Soweit Anteile außerhalb einer Beteiligungsgemeinschaft gehalten werden, sind sie für die Ergebnisaufteilung daher nicht zu berücksichtigen.<sup>15)</sup>

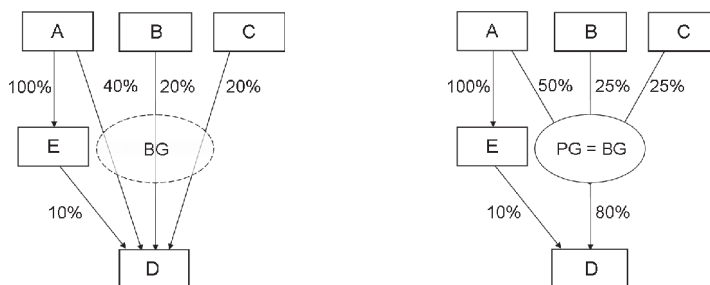
• **Beispiel 2**

Im nachstehenden Beispiel hält der an der Beteiligungsgemeinschaft Mitbeteiligte A eine Beteiligung von 10 % außerhalb der Beteiligungsgemeinschaft, der er nur einen Anteil im Ausmaß von 40 % zuordnet. Die Ergebnisaufteilung erfolgt nach den Ausführungen der KStR im Verhältnis 5:2:2. Das ist in diesem Fall zumindest denkbar, wenn man annehmen würde, dass A zwingend alle Anteile der Beteiligungsgemeinschaft zuweisen muss. M. E. hat die außerhalb der Beteiligungsgemeinschaft gehaltene Beteiligung für die Aufteilung allerdings außer Betracht zu bleiben. Dies führt zu einer Aufteilung des Ergebnisses von D im Verhältnis 2:1:1, entsprechend der Beteiligung an der Beteiligungsgemeinschaft.



• **Beispiel 3**

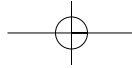
Hält in der Variante zum vorigen Beispiel A außerhalb der Beteiligungsgemeinschaft eine unmittelbare Beteiligung an einem mit ihm verbundenen Gruppenmitglied, das seinerseits an der durch die Beteiligungsgemeinschaft einbezogenen Körperschaft beteiligt ist, kann m. E. diese mittelbare Verbindung nicht für die Aufteilung des Ergebnisses bei der Zurechnung durch die Beteiligungsgemeinschaft berücksichtigt werden, da sie keinen Teil der maßgeblichen „Beteiligung an der Beteiligungsgemeinschaft“ bildet. Dies kann wenigstens in dem Fall nicht bezweifelt werden, wo die Beteiligungsgemeinschaft in Form einer rechtsfähigen Personengesellschaft gebildet wird. Das Aufteilungsverhältnis ist daher auch in diesem Fall 2:1:1 des gesamten Ergebnisses von D.<sup>16)</sup>



<sup>14)</sup> So auch Urtz, Die Anwendungsvoraussetzungen der Gruppenbesteuerung (Habil. Univ. Salzburg 2009) 471 f. (Abschnitt D.I.4.3.1.)

<sup>15)</sup> Ebenso Stefaner/Weninger in Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 9 Rz. 174.

<sup>16)</sup> Der Fall einer Beteiligung an einer ausländischen Beteiligungskörperschaft soll hier noch ausgeblendet bleiben. In diesem Fall wäre zu fragen, ob für die Ermittlung des Ausmaßes des insgesamt einzube-



#### 4. Die Verlustaufteilung bei Beteiligungen an ausländischen Gruppenmitgliedern

Zusätzliche Probleme stellen sich bei Beteiligungen an nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern: Für diese ordnet § 9 Abs. 6 Z 6 KStG eine bloß anteilige Zurechnung ausländischer Verluste an. Dabei führt schon die Bestimmung des Anteils des zuzurechnenden Verlusts zu Schwierigkeiten, der nach dem „Ausmaß der Beteiligungen aller beteiligten Gruppenmitglieder einschließlich eines beteiligten Gruppenträgers“ bestimmt wird. Auch hier ist die Bedeutung abweichender Stimmrechte zu klären, weiters, welche Beteiligungen überhaupt zu berücksichtigen sind, und schließlich überhaupt die Frage nach der Ergebnisaufteilung im engeren Sinn.

Zuerst ist festzuhalten, dass ein Erfordernis einer unmittelbaren Beteiligung zusätzlich zur finanziellen Verbindung für die Zurechnung von ausländischen Gruppenmitgliedern nicht anzunehmen ist. Insbesondere bei aus inländischen Körperschaften gebildeten Beteiligungsgemeinschaften wäre dies häufig problematisch, da nur die beteiligten Körperschaften als Zurechnungssubjekte in Betracht kommen, aber gerade nicht unmittelbar beteiligt sind, sondern über die Beteiligungsgemeinschaft. Die anders lautende Formulierung des § 9 Abs. 6 Z 6 KStG ist mit *Stefaner/Weninger* wohl als Redaktionsversehen zu betrachten, da sie nicht dem System einer Zurechnung entsprechend der finanziellen Verbindung entspricht.<sup>17)</sup>

Für die Frage der Berücksichtigung von Stimmrechten wird auch hinsichtlich der Zurechnung von Auslandsverlusten vorgebracht, dass im Zweifel die Kapitalbeteiligung am ausländischen Gruppenmitglied ausschlaggebend sein soll.<sup>18)</sup> Da in dieser Frage nicht auf die Beteiligung an der Beteiligungsgemeinschaft, sondern am Gruppenmitglied abzustellen ist, ist dies nicht grundsätzlich auszuschließen. Dafür spricht einerseits schon der Wortlaut, andererseits aber auch die Tatsache, dass es nach h. A. nicht auf das durchgerechnete Ausmaß der finanziellen Verbindung des Zurechnungssubjekts ankommt, sondern ausschließlich auf die direkten Beteiligungen der Gruppenmitglieder.<sup>19)</sup> Dadurch kann es sowohl zum Abweichen der Zurechnung vom wirtschaftlichen Ausmaß der Beteiligung<sup>20)</sup> als auch zum Abweichen der Zurechnung von der finanziellen Verbindung kommen.<sup>21)</sup> Somit bestehen m. E. keine überzeugenden Gründe, die Verlustzurechnung ausländischer Gruppenmitglieder auf das Ausmaß des kleineren Betrags von Kapitalbeteiligung und Stimmrechten zu reduzieren; der Auffassung der Finanzverwaltung ist daher insoweit zuzustimmen.

ziehenden Verlusts die mittelbare Beteiligung zu berücksichtigen ist. Dies ist grundsätzlich zu bejahen, könnte aber allenfalls dann fraglich sein, wenn man davon ausgeht, dass zwischen A und dem vermittelnden Gruppenmitglied E eine zweite, von der Beteiligungsgemeinschaft unabhängige Gruppe entsteht. Dies wäre m. E. dann zu bejahen, wenn A nicht der Hauptbeteiligte der Beteiligungsgemeinschaft wäre.

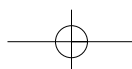
<sup>17)</sup> Vgl. *Stefaner/Weninger*, Gruppenbesteuerung: Unbeschränkte Verwertung ausländischer Verluste durch Cross-Over-Kaskaden, SWI 2005, 133 (138).

<sup>18)</sup> KStR 2001, Rz. 383a. Ebenso *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung<sup>2</sup>, K 153; zustimmend wohl auch *Obermair/Stefaner in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner*, Grundfragen der Gruppenbesteuerung, 65 ff., die vom „Primat der Kapitalbeteiligung“ sprechen; zumindest scheinbar anders hingegen die Ausführungen bei *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung<sup>2</sup>, K 271, wonach das Ausmaß der Verlustzurechnung vom „Ausmaß der finanziellen Verbindung“ abhängt, was für eine Reduktion um stimmrechtslose Anteile spreche.

<sup>19)</sup> Siehe weitere Erläuterungen und Beispiele von *Steiner/Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG, § 9 Rz. 600 ff.; vgl. auch ErlRV 451 BlgNR 22. GP, 24 f.

<sup>20)</sup> Vgl. *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung<sup>2</sup>, K 271.

<sup>21)</sup> Vgl. folgendes Beispiel: Gruppenträger A ist zu 40 % unmittelbar am ausländischen Gruppenmitglied C beteiligt. Er hält dazu mittelbar eine Beteiligung an C über das Gruppenmitglied B, an dem er zu 75 % beteiligt ist. B ist an C zu 40 % beteiligt. Die Ergebniszurechnung erfolgt im Ausmaß von 80 %, der Summe der Beteiligungen von A und B. Die finanzielle Verbindung des Gruppenträgers A beträgt allerdings nur 70 %.



Darüber hinaus ist schon die Bestimmung der zu berücksichtigenden Anteile bei Beteiligungsgemeinschaften problematisch: Es sind nämlich nur Beteiligungen von *beteiligten Gruppenmitgliedern einschließlich eines beteiligten Gruppenträgers* einzurechnen. Damit wird die sonst weitgehend akademische Frage nach dem Status einer Beteiligungsgemeinschaft bzw. ihrer Mitbeteiligten für das Ausmaß der Verlustzurechnung praktisch höchst relevant. Nach h. A. ist der Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft weder Gruppenträger noch Gruppenmitglied der Unternehmensgruppe, der die Beteiligungskörperschaft angehört.<sup>22)</sup> Um die Beteiligung des Minderbeteiligten für das Ausmaß der Verlustzurechnung berücksichtigen zu können, müsste somit entweder die Beteiligungsgemeinschaft selbst (wenigstens fiktiv) als Gruppenträger angesehen werden oder eine erweiterte Auslegung des § 9 Abs. 6 Z 6 KStG Platz greifen.

Der Ansatz, wonach die Beteiligungen der Mitbeteiligten direkt der Beteiligungsgemeinschaft in ihrer Eigenschaft als Gruppenträger zugeordnet würden, um eine Berücksichtigung der Beteiligung eines Minderbeteiligten zu erreichen, versagt aber grundsätzlich bei Beteiligungsgemeinschaften auf mittlerer Ebene, die nach h. A. nicht selbst als Gruppenträger anzusehen sind.<sup>23)</sup> Soweit die Außerachtlassung der Beteiligung dennoch als unsachgerecht empfunden wird – etwa weil dadurch eine zusätzliche Diskrepanz des Ausmaßes der zuzurechnenden Verluste zum Verhältnis der Ergebnisaufteilung geschaffen wird –, könnte für diese Zwecke die Beteiligungsgemeinschaft *de facto* als Gruppenmitglied fingiert werden, deren kumulierte Beteiligungen insgesamt das Ausmaß der zuzurechnenden Verluste bestimmen. Denkbar wäre auch eine weitere Interpretation des Begriffs der „*Beteiligung eines Gruppenmitglieds*“, wonach jede eine finanzielle Verbindung herstellende Beteiligung zählen solle; dadurch würde die „*Beteiligung eines Mitbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft*“ zur Lückenschließung in die Bestimmung hineingelesen. Angesichts der Tatsache, dass bei nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern keine Gleichschaltung des Ausmaßes der Verlustzurechnung und der finanziellen Verbindung vorgesehen ist, erscheint dies allerdings keineswegs zwingend.

Schließlich ist auch die Ergebnisaufteilung im Fall weiterer Beteiligungen neben einer Beteiligungsgemeinschaft bei ausländischen Gruppenmitgliedern nicht klar geregelt; überhaupt betrifft § 9 Abs. 6 Z 3 KStG unmittelbar nur den Fall einer Beteiligung an einem inländischen Gruppenmitglied.<sup>24)</sup> Mangels expliziter Regelung ist m. E. davon auszugehen, dass die Aufteilung nach Maßgabe der Beteiligung an der Beteiligungsgemeinschaft analog auch für die Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder gelten soll. Dies führt aber in bestimmten Fällen zu weiteren Verwerfungen, weil damit die Ergebnisaufteilung noch weiter vom Ausmaß der zugerechneten Verluste abgekoppelt wird.

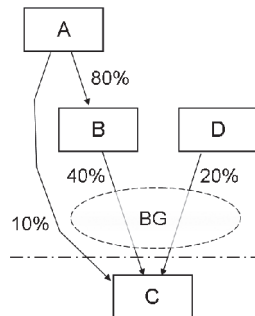
#### • Beispiel 4

A ist als Gruppenträger an B beteiligt, der als hauptbeteiligtes Gruppenmitglied mit der gruppenfremden Körperschaft D eine Beteiligungsgemeinschaft auf mittlerer Ebene zur Einbeziehung der ausländischen Körperschaft C in die Gruppe von A bildet. Die Beteiligungen von A und B als Gruppenmitglieder bzw. Gruppenträger ergeben ein zuzurechnendes Verlustausmaß von 50 %; wird die Beteiligung des Nichtgruppenmitglieds D eingerechnet, ein Verlustausmaß von 70 %. Die Ergebnisaufteilung hat in analoger Anwendung des § 9 Abs. 6 Z 3 KStG davon unabhängig im Verhältnis 40:20 zu erfolgen.

<sup>22)</sup> Vgl. die Beispiele zu den verschiedenen Ansichten bei *Steiner/Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG, § 9 Rz. 110; ausführlich dazu *Haslehner*, Die Rolle der Beteiligungsgemeinschaft in der Unternehmensgruppe, SWK-Heft 12/2010, S 490.

<sup>23)</sup> Vgl. *Haslehner*, SWK-Heft 12/2010, S 490.

<sup>24)</sup> Dies ergibt sich aus dem Verweis auf die Z 1 und 2, die das Einkommen unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder regeln.



### 5. Zusammenfassung

Die Ergebnisaufteilung bei Beteiligungsgemeinschaften hat nach dem Gesetzeswortlaut entsprechend dem Ausmaß der Beteiligung an der Beteiligungsgemeinschaft zu erfolgen. Ein Abstellen auf die Kapitalbeteiligung am durch diese einbezogenen Gruppenmitglied erscheint entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung und Teilen des Schrifttums zumindest nicht in allen Fällen zulässig. Abweichungen ergeben sich einerseits bei Vorliegen von stimmrechtslosen Anteilen, andererseits bei Beteiligungen der Mitbeteiligten, die nicht der Beteiligungsgemeinschaft zugeordnet werden. Für die zwingende Einbeziehung sämtlicher, auch mittelbarer Beteiligungen in eine Beteiligungsgemeinschaft sind keine überzeugenden Gründe ersichtlich.

Allgemein problematisch ist auch die Ergebnisaufteilung bei Auslandsbeteiligungen aufgrund der Anordnung des § 9 Abs. 6 Z 6 KStG bereits im Hinblick auf das Ausmaß der aufzuteilenden Verluste. Es ergeben sich Probleme durch den zu engen Wortlaut im Hinblick auf die Beteiligungen von „Gruppenmitgliedern und Gruppenträgern“, der Mitbeteiligte von Beteiligungsgemeinschaften nicht explizit einbezieht. Dies ist durch einen Analogieschluss lösbar, oder indem die Beteiligungsgemeinschaft zumindest für diese Zwecke als Gruppenträger bzw. Gruppenmitglied fingiert wird. Darüber hinaus entstehen Verwerfungen, weil das Gesamtausmaß der zuzurechnenden Verluste nicht den für die Ergebnisaufteilung relevanten Beteiligungen entspricht.

Es zeigt sich, dass der Gesetzestext in vielen Fällen äußerst unklar ist, sodass auch im Interpretationswege keine eindeutige und befriedigende Lösung gefunden werden kann. Es ist daher auf entsprechende Klarstellungen durch den Gesetzgeber zu hoffen.

## Rs. X Holding und grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung

Am 25. 2. 2010 hat der EuGH seine Entscheidung in der Rs. X Holding zur niederländischen Gruppenbesteuerung veröffentlicht. Wie auch schon Generalanwältin Kokott erachtet der EuGH die streitgegenständliche Versagung der grenzüberschreitenden Gruppenbildung als mit der Niederlassungsfreiheit in Einklang stehend. Zwar erkennt er im Ausschluss ausländischer Tochtergesellschaften von der Gruppenbesteuerung eine Diskriminierung, die er jedoch im Lichte des Ziels der Wahrung der Ausgewogenheit der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten für gerechtfertigt hält. Gleichzeitig verneint der EuGH auch die Notwendigkeit, das für ausländische Betriebsstättenverluste geltende Nachversteuersystem als gelinderes Mittel auf ausländische Tochtergesellschaften auszudehnen. Mehr dazu in einem Beitrag von Dr. Daniela *Hohenwarter-Mayr* in der Aprilausgabe der SWI.