

BFG zur Unternehmensgruppe mit ausländischer Enkelgesellschaft

Bilanz- und Konzernsteuerrecht



Mit Erkenntnis vom 25.04.2018 ([RV/7103512/2009](#)) hat das BFG entschieden, dass eine in einem Mitgliedstaat ansässige Enkelgesellschaft, die über ein im EU-Ausland ansässiges Gruppenmitglied gehalten wird, nicht Mitglied einer Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG sein kann.

Allgemein zu ausländischen Gruppenmitgliedern und Sandwich-Strukturen iSd EuGH Rsp

Grundsätzlich können gem § 9 Abs 2 KStG unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften sowie vergleichbare beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die in einem EU-Mitgliedsstaat oder in einem Staat mit umfassender Amtshilfe ansässig und ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbunden sind, Gruppenmitglied einer Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG sein.

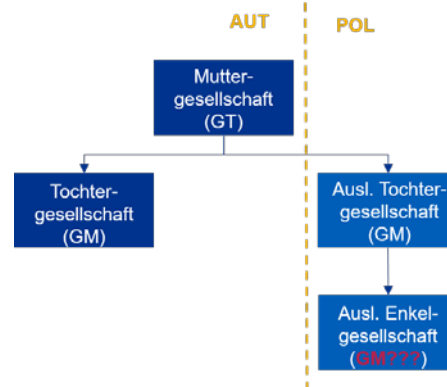
Dem Gesetzeswortlaut zufolge ist daher die Gruppenbildung im Ausland auf eine Ebene begrenzt. Ausländische Tochtergesellschaften des ausländischen Gruppenmitglieds sind von der Unternehmensgruppe ausgeschlossen. Dies gilt ebenso für inländische Tochtergesellschaften des ausländischen Gruppemitglieds (vgl auch KStR 2013 Rz 1014). Aufgrund der EuGH-Judikatur (insb Rs *Papillon*) sind iSd Niederlassungsfreiheit jedoch auch sog. „Sandwich-Strukturen“ zuzulassen, dh eine inländische Enkelgesellschaft, die über ein im EU-Ausland ansässiges Gruppenmitglied gehalten wird, kann ebenso Mitglied einer Unternehmensgruppe sein. In Bestätigung und Weiterentwicklung der Rs *Papillon* entschied der EuGH in der Rs *SCA Group Holding*, dass auch inländische Urenkelkörperschaften, die steuerliche Einheit miteinzubeziehen sind, wenn sowohl die Zwischentochtergesellschaft als auch die Zwischenenkelgesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind.

Das BFG beschäftigte sich in dem nachfolgend angeführten Erkenntnis mit der Frage, ob eine ausländische Enkelgesellschaft, deren finanzielle Verbindung über eine weitere ausländische Tochtergesellschaft hergestellt wird, Mitglied einer Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG sein kann.

dische Enkelgesellschaft, deren finanzielle Verbindung über eine weitere ausländische Tochtergesellschaft hergestellt wird, Mitglied einer Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG sein kann.

BFG 25.04.2018, RV/7103512/2009

In dem angeführten Erkenntnis handelte es sich um den folgenden Sachverhalt:



Die inländische Muttergesellschaft (Gruppenträgerin) ist zu 100 % an einer inländischen Tochtergesellschaft (Gruppenmitglied) sowie an einer polnischen Tochtergesellschaft (Gruppenmitglied) beteiligt. Letztere hält wiederum eine 100 %-Beteiligung an der polnischen Enkelgesellschaft. Beantragt wurde, die ausländische Enkelgesellschaft ebenfalls in die Unternehmensgruppe miteinzubeziehen.

Nach Ansicht des Finanzamts könne die ausländische Enkelgesellschaft aufgrund der klaren gesetzlichen Bestimmung des § 9 Abs 2 TS 2 KStG kein Mitglied der Unternehmensgruppe sein.

In der Beschwerde gegen den Gruppenfeststellungsbescheid, mit dem die Unternehmensgruppe ohne die ausländische Enkelgesellschaft festgestellt wurde, wurde insbesondere unter Verweis auf die Rs *Papillon* hervorgebracht, dass die Nichtaufnahme der ausländischen Enkelgesellschaft gegen die gemeinschaftsrechtlich gebotene Niederlassungsfreiheit verstoße. Wäre die ausländische Enkelgesellschaft an der inländischen Tochtergesellschaft beteiligt, würde die Anerkennung der Auslandsgesellschaft als Gruppenmitglied nicht in Frage gestellt.

Wie schon das Finanzamt verneinte auch das BFG in seiner Entscheidung die Möglichkeit der Aufnahme der ausländischen Enkelgesellschaft in die Steuergruppe mit folgenden wesentlichen Argumenten:

- Im gegenständlichen Fall handle es sich um die fragliche Einbeziehung einer ausländischen Enkelgesellschaft, sodass eine Berufung auf die Rs *Papillon* in dieser Fallkonstellation nicht zu einer Unionsrechtswidrigkeit des § 9 Abs 2 TS 2 KStG führen könne (Anm: Es handelt sich hier nicht um die klassische „Sandwich-Struktur“).
- Darüber hinaus gehe aus der bisherigen EuGH-Judikatur nicht hervor, dass es unionsrechtlich geboten wäre, das Ergebnis einer ausländischen Enkelgesellschaft, die über eine ausländische Tochtergesellschaft gehalten wird, in das Gruppenergebnis einzubeziehen. Die Notwendigkeit dem EuGH den Sachverhalt selbst zur Vorabentscheidung vorzulegen, sah das BFG offenbar nicht.

Zusammenfassung & Conclusio

Nach dem klaren Gesetzeswortlaut des § 9 Abs 2 TS 2 ist die Bildung einer Unternehmensgruppe grundsätzlich bis zur 1. Auslandsebene beschränkt. Aufgrund der EuGH Rsp (insb Rs *Papillon* und Rs *SCA Group Holding*) wird § 9 Abs 2 TS 2 KStG mangels bisheriger Reaktion seitens des österreichischen Gesetzgebers nach den KStR 2013 Rz 1014

insofern „verdrängt“, als inländische Enkel- und Urenkelgesellschaften in die steuerliche Einheit mit einzubeziehen sind, wenn sie über in der EU ansässige Zwischentochtergesellschaften bzw –enkelgesellschaften gehalten werden.

Das BFG hat im angeführten Erkenntnis kürzlich entschieden, dass eine in der EU ansässige Enkelgesellschaft, die über eine weitere in der EU ansässige ausländische Tochtergesellschaft gehalten wird, nicht Mitglied einer Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG sein kann. Begründet wird dies insbesondere mit der mangelnden Übertragbarkeit der bisherigen EuGH Rsp, die sich insbesondere auf die Aufnahme inländischer Enkel- bzw Urenkelgesellschaften bezieht.

Darüber hinaus ist anzumerken, dass der EuGH in seiner Rsp ganz allgemein die Möglichkeit der Ergebniskonsolidierung nur für die der inländischen Steuerhoheit unterliegenden Teile „lückenhafter“ Konzerne fordert. Erreicht werden soll daher die gemeinsame Besteuerung der aus Mutter- und (Ur-)Enkelgesellschaft gebildeten Einheit. Die Einbeziehung von ausländischen Zwischengesellschaften wird hingegen nicht angezeigt (vgl *Hohenwarther-Mayr* in RdW 2015, 268).

Zwar hat das BFG eine Revision an den VwGH zugelassen; diese wurde soweit ersichtlich aber noch nicht erhoben. Die weitere Rechtsentwicklung bleibt abzuwarten.

Markus Vaishor

Director, Tax

T +43 1 31332-3652

mvaishor@kpmg.at

Katrin Postlmayr

Associate, Tax

T +43 1 31332-3154

kpostlmayr@kpmg.at

kpmg.at