

Umgründung und Gruppenbesteuerung

Verschmelzung und Umwandlung in der Unternehmensgruppe

Verschmelzung des Gruppenträgers auf Dritte und Umwandlung von Gruppenmitgliedern

ERNST KOMAREK / JÜRGEN REINOLD / BERNDT ZINNÖCKER*)

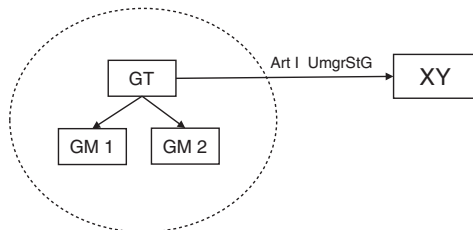


Für die Beratungspraxis stellt sich im Zusammenhang mit Umgründungsvorgängen bei Gruppenkörperschaften regelmäßig die Frage nach den damit verbundenen Folgen für den (Fort-)Bestand der Unternehmensgruppe. In der jüngeren Vergangenheit hat der VwGH erkannt, dass die Upstream-Verschmelzung des Gruppenträgers auf eine gruppenfremde Gesellschaft zum „Ausscheiden“ desselben aus der Unternehmensgruppe führt und damit die Beendigung der Unternehmensgruppe zur Folge hat. Der Beitrag nimmt eine kritische Würdigung der ergangenen VwGH-Rechtsprechung vor und liefert einen Ausblick auf damit verbundene mögliche Rechtsfolgen für weitere Umgründungen in der Unternehmensgruppe.



1. Allgemeines

Seit der Einführung der Gruppenbesteuerung im Jahr 2005 ist fraglich, welche Auswirkungen die Verschmelzung des Gruppenträgers im Rahmen eines Upstream-Mergers mit einer gruppenfremden Gesellschaft hat. Insbesondere ist fraglich, ob eine Upstream-Verschmelzung eines Gruppenträgers auf eine gruppenfremde Körperschaft zur Beendigung der Unternehmensgruppe führt oder ob die Gruppenträgereigenschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge gemäß § 19 Abs 1 BAO auf die aufnehmende Körperschaft übergeht.



Die Finanzverwaltung vertritt den Standpunkt, dass die Gruppenträgereigenschaft nicht übergehen kann und stets zur Beendigung der Unternehmensgruppe führt, unabhängig davon, ob es sich um eine Konzentrations- oder Konzernverschmelzung handelt.¹⁾ Das Schrifttum stand der Ansicht der Finanzverwaltung – vorrangig aufgrund von zivil- und steuerrechtlichen Gesamtrechtsnachfolgeüberlegungen – bereits vor Ergehen der UFS-Entscheidung vom 25. 4. 2013, RV/0088-W/12, und dem VwGH-Erkenntnis vom 28. 6. 2016, 2013/13/0066, kritisch gegenüber.²⁾

*) Dr. Ernst Komarek, MSc (WU) ist Steuerberater in einer großen Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei in Wien und als Fachvortragender und Fachautor tätig. Dr. Jürgen Reinold ist Mitarbeiter einer international tätigen Steuerberatungsgesellschaft in Wien und als Fachautor tätig. Dr. Berndt Zinnöcker ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater sowie Partner einer großen Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei in Wien.

¹⁾ Vgl UmgrStR 2002, Rz 354d.

²⁾ Siehe dazu ua Siller/Stefaner, Fortsetzung der Unternehmensgruppe bei Verschmelzung des Gruppenträgers, RdW 2011, 630; Sedlacek/Aigner, Verschmelzung des Gruppenträgers auf eine gruppenfremde

2. Rechtsprechung des UFS

Der UFS hat in seiner Entscheidung vom 25. 4. 2013, RV/0088-W/12³⁾ – entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung – entschieden, dass die Stellung als Gruppenträger durch eine Verschmelzung auf eine gruppenfremde Körperschaft (Upstream) übergeht. Begründet wurde die Entscheidung mit den bereits vom Schrifttum vorgebrachten Gesamtrechtsnachfolgeüberlegungen. Zudem sei § 9 Abs 9 KStG (= Erklärung des Ausscheidens aus der Unternehmensgruppe) nach Ansicht des UFS keine speziellere materielle Norm als § 19 BAO (= abgabenrechtliche Gesamtrechtsnachfolge). Im Übrigen ist die Gruppenträgereigenschaft nicht als „höchstpersönliches“ Recht zu werten. Weiters verweist der UFS auch auf die Zielsetzung des Gruppenbesteuerungsregimes, wonach durch die Einführung der Gruppenbesteuerung als Nachfolgeregelung zur Organschaft⁴⁾ eine moderne und flexible Konzernbesteuerung ermöglicht werden sollte.⁵⁾ Die Entscheidung des UFS ist in der Literatur auf breite Zustimmung gestoßen.⁶⁾ Gegen die Entscheidung wurde von Seiten des Finanzamts Amtsbeschwerde erhoben.

3. Rechtsprechung des VwGH

Der VwGH hob mit Erkenntnis vom 28. 6. 2016, 2013/13/0066, die Berufungsentscheidung des UFS als inhaltlich rechtswidrig auf und erkannte, dass die Verschmelzung des Gruppenträgers auf eine gruppenfremde Gesellschaft stets zur Beendigung der Unternehmensgruppe führt. Nach dem VwGH bedeutet der Untergang des Gruppenträgers durch Verschmelzung auf eine gruppenfremde Körperschaft dessen „Ausscheiden“ iSd § 9 Abs 9 Teilsatz 2 KStG mit anschließender Beendigung der Gruppe, unabhängig von der gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge.⁷⁾ Nur in den Fällen des § 9 Abs 5 letzter Satz KStG, wonach lediglich Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe unter Beibehaltung der finanziellen Verbundenheit nicht als Änderung der Voraussetzungen für Gruppenverhältnisse gelten, ist eine Fortsetzung der Gruppe möglich. Für den VwGH ist die Ausnahmebestimmung des § 9 Abs 5 KStG daher auch bei Gesamtrechtsnachfolgen innerhalb der Gruppe von normativer Bedeutung. Da die Bestimmung im vorliegenden Fall nicht eingreifen kann (keine Vermögensübertragung innerhalb der Unternehmensgruppe), wird die Gruppe durch Verschmelzung des Gruppenträgers auf eine gruppenfremde Körperschaft beendet. Das VwGH-Erkenntnis hat mittlerweile Eingang in Rz 354d UmgrStR 2002 gefunden.

4. Auswirkungen und Beratungsansätze für die Praxis

Nach dem vorliegenden VwGH-Erkenntnis kann eine Gruppe nach oben hin nicht erweitert werden. Der einzige unbedenkliche Untergang des Gruppenträgers ist die

Gesellschaft, SWK 26/2009, S 801; Urtz in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 9 Rz 227; Urtz/Stanek in *Bergmann/Bieber*, KStG-Update (2015) § 9 Rz 18 f; *Zöchling/Paterno* in *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁵, § 6 Rz 32 (Stand Juli 2015); *Zöchling/Haslinger*, Gruppenbesteuerung und Umgründungen, in *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel* (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005) Rz 7.

³⁾ Siehe dazu ausführlich *Krafft*, Upstream-Verschmelzung des Gruppenträgers auf eine gruppenfremde Körperschaft – Auflösung der Gruppe, UFSjournal 2013, 241.

⁴⁾ Im Organschaftsregime war die Übernahme der Gruppenträgerfunktion unstrittig möglich.

⁵⁾ Vgl EriRV 451 BlgNR 22. GP, 5 und 29.

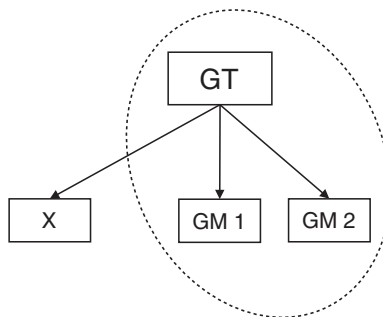
⁶⁾ Vgl *Jann/Rittsteuer*, UFS: Fortbestand der Unternehmensgruppe trotz Verschmelzung des Gruppenträgers auf gruppenfremde Gesellschaft, taxlex 2013, 358; *Siller/Stefaner*, Verschmelzung des Gruppenträgers auf seinen Gesellschafter Unternehmensgruppe bleibt bestehen, GES 2013, 364; *Zöchling*, Gruppenbesteuerung und Umgründungen, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler* (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2014) 1 (8); *Jann/Rittsteuer/Schneider* in *Kofler*, UmgrStG⁵ (2016) § 9 KStG Rz 72; *Pinetz/Stefaner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² (2016) § 9 Rz 53b.

⁷⁾ Vgl auch *Pinetz*, Verschmelzung des Gruppenträgers auf eine gruppenfremde Gesellschaft führt zur Beendigung der Unternehmensgruppe! GES 2016, 374 (375).

Downstream-Verschmelzung auf ein Gruppenmitglied,⁸⁾ weil die finanziellen Verbindungen bei dem die Gruppenträgerfunktion übernehmenden Mitglied erhalten bleiben und die Umgründung – wie von § 9 Abs 5 KStG gefordert – innerhalb der Unternehmensgruppe stattfindet.⁹⁾ Erfolgt hingegen die Verschmelzung downstream auf ein nicht zugehöriges Tochterunternehmen, zerfällt die Gruppe ebenso.¹⁰⁾

• **Beispiel**

Der Gruppenträger GT ist 100%-Gesellschafter der inländischen Körperschaften X GM 1 und GM 2 (Bilanzstichtag jeweils 31. Dezember). Der Gruppenträger bildet mit GM 1 und GM 2 eine Unternehmensgruppe. GM 1 wurde bereits im Jahr 2011, GM 2 erst im Jahr 2015 in die Unternehmensgruppe aufgenommen. Die Körperschaft X befindet sich außerhalb der Unternehmensgruppe.



- *Fall 1: GT wird auf GM 1 oder GM 2 rückwirkend zum 31. 12. 2016 verschmolzen:* Die Unternehmensgruppe kann in beiden Fällen weiterbestehen. Der Fortbestand ist unseres Erachtens auch für den Fall, dass GT auf GM 2 verschmolzen wird, gewährleistet, obwohl GM 2 *per se* noch nicht die dreijährige Mindestdauer erfüllt. Die Erfüllung bzw. Nichterfüllung der dreijährigen Mindestzugehörigkeitsdauer von bereits in der Unternehmensgruppe vereinigten Körperschaften ist unseres Erachtens bei Umgründungen unmaßgeblich. Die gruppenfremde Körperschaft X ist (weiterhin) eine Beteiligung von GT.
- *Fall 2: GT wird auf die gruppenfremde Körperschaft X verschmolzen:* Wird GT auf die gruppenfremde Körperschaft X verschmolzen, hat dies das „Ausscheiden“ von GT aus der Unternehmensgruppe zur Folge und führt somit zur Beendigung der Unternehmensgruppe. § 9 Abs 5 letzter Satz KStG gelangt nicht zur Anwendung, weil die Vermögensübertragung nicht innerhalb der Unternehmensgruppe stattfindet.

Sollte es aus wirtschaftlichen Gründen dennoch zu einer Verschmelzung des Gruppenträgers auf eine gruppenfremde Körperschaft kommen, könnte mittels exakter vertragsrechtlicher und steuerlicher Vorplanung bei Identität von Verschmelzungsstichtag (zB 31. Dezember) und Kalenderjahr (wenn Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) beim Gruppenträger und den Gruppenmitgliedern mit der übernehmenden Körperschaft (alle Bilanzstichtag 31. Dezember) die Beendigung der „alten“ Gruppe mit unmittelbar folgendem Beginn (1. Jänner) einer neuen Gruppe erfolgen. Allerdings sind vor Auflösung der „alten“ Gruppe die etwaigen (für den Steuerpflichtigen nachteiligen) Rechtsfolgen zu prüfen:

- Sollte die Mindestbestandsdauer iSv § 9 Abs 10 KStG von drei Jahren für die Gruppe nicht erfüllt sein, kommt es zur Rückabwicklung der gesamten Gruppe. Bei Nichterfüllen des dreijährigen Mindestbestehens der finanziellen Verbindung zu (einzelnen) Gruppenmitgliedern sind die Effekte der Gruppenbesteuerung lediglich in Bezug auf

⁸⁾ *Fraberger/Mayr/Petritz* weisen darauf hin, dass solche Umgründungen (vor allem nach zuvor erfolgtem fremdfinanziertem Anteilserwerb) oftmals gesellschaftsrechtlich unzulässig sein werden; vgl. *Fraberger/Mayr/Petritz*, Umgründung und Gruppenbesteuerung, in *IwP* (Hrsg), Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2008 (2008) 293 (306).

⁹⁾ Vgl. auch *Wiesner*, Ende der Unternehmensgruppe durch eine Gruppenträger-Exportverschmelzung, *RWZ* 2016, 276 (278); siehe auch *UmgrStR* 2002, Rz 354i.

¹⁰⁾ In diesem Sinne wohl auch *Pinetz*, *GES* 2016, 374 (375).

diese Gruppenmitglieder (*ex tunc*) rückabzuwickeln;¹¹⁾ die Rückabwicklung erstreckt sich gegebenenfalls auch auf untergeordnete Gruppenmitglieder, die durch ihre finanzielle Verbindungen ebenfalls aus der Unternehmensgruppe ausscheiden. Die Minstdauer ist stets für jedes Gruppenmitglied einzeln zu beurteilen.

- Etwaige in der Vergangenheit durch Einbezug ausländischer Gruppenmitglieder offene, im Inland angesetzte und im Ausland noch nicht verrechnete Verluste sind gem § 9 Abs 6 Z 7 KStG nachzuversteuern.¹²⁾ Der Nachversteuerungsbetrag ist im letzten Wirtschaftsjahr, in dem die Gruppe noch bestanden hat, zu erfassen, wenn die gesamte Gruppe aufgrund eines unterjährigen Ereignisses rückwirkend (zB aufgrund des UmgrStG) zum letzten Bilanzstichtag aufgelöst wird.¹³⁾ Die in Rz 1092 KStR 2013 und Rz 354 UmgrStR 2002 geäußerte Ansicht der Finanzverwaltung für den Zeitpunkt der Nachversteuerung (für rückwirkende Umgründungsvorgänge) wurde jüngst durch eine Entscheidung des BFG bestätigt.¹⁴⁾
- Nach der von der Finanzverwaltung favorisierten gruppenbezogenen Betrachtungsweise¹⁵⁾ ist bei Umgründungen unter Aufrechterhaltung der Unternehmensgruppe für die Prüfung der vortragsfähigen Verluste auf Ebene des Gruppenträgers darauf abzustellen, ob das verlustverursachende Vermögen (Betrieb, Teilbetrieb oder sonstige nicht einem Betrieb zurechenbare Vermögensteile) auf allen Ebenen der Gruppe nach Art und Umfang noch dem Vermögen im Zeitpunkt der Verschmelzung entspricht bzw vergleichbar ist. Sollte dies nicht der Fall sein, ist der Verlustvortrag beim Gruppenträger entsprechend zu kürzen. Die gruppenbezogene Betrachtungsweise gilt nach Meinung der Ministerialverwaltung ebenso, wenn verschmelzungsbedingt die Gruppe beendet wird.¹⁶⁾ Nach *Mayr* ändert sich auch dann am Ergebnis nichts, wenn vor der Verschmelzung des Gruppenträgers die Gruppe (freiwillig) aufgelöst und nachfolgend die Verschmelzung vorgenommen wird. Die gruppenbezogene Betrachtungsweise gilt auch nach Beendigung der Unternehmensgruppe.¹⁷⁾
- Sofern eine Beteiligung nach dem 28. 2. 2014 angeschafft wird, kann bei Einbezug in eine Unternehmensgruppe keine Firmenwertabschreibung mehr geltend gemacht werden (§ 9 Abs 7 iVm § 26c Z 47 KStG).¹⁸⁾ Nach den Übergangsbestimmungen sind offene Fünfzehntel für Beteiligungen, die vor dem 1. 3. 2014 angeschafft wurden, weiter zu berücksichtigen, wenn sich der steuerliche Vorteil aus der Firmenwertabschreibung beim Erwerb der Beteiligung auf die Bemessung des Kaufpreises¹⁹⁾ auswirken konnte und die Einbeziehung dieser Körperschaft in eine Unternehmensgruppe spä-

¹¹⁾ Vgl *Jann/Rittsteuer*, taxlex 2013, 358 (360).

¹²⁾ Siehe auch UmgrStR 2002, Rz 354d.

¹³⁾ Vgl UmgrStR 2002, Rz 1092.

¹⁴⁾ Vgl BFG 10. 11. 2016, RV/6100706/2011, derzeit zur ZI Ro 2017/15/0010 (Amtsrevision) anhängig. Anlassfall der BFG-Entscheidung war aber keine (rückwirkende) Umgründung, sondern eine unterjährige Veräußerung zweier ausländischer Gruppenmitglieder (Beteiligungen), die zur (rückwirkenden) Beendigung der Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG geführt hat. Die vom Gruppenträger bisher geltend gemachten Verluste wurden im Wirtschaftsjahr des Ausscheidens nachversteuert, obwohl die Gruppe rückwirkend zum letzten Bilanzstichtag aufgelöst wurde. Das BFG bestätigte die Ansicht, wonach die Nachversteuerung im Zeitpunkt des Ausscheidens zu erfolgen hat (und nicht im letzten Wirtschaftsjahr, in dem die Gruppe noch bestanden hat). Kritisch zur BFG-Entscheidung *Hirschler/Sulz/Oberkleiner*, Nachversteuerung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder bei Beendigung der Gruppe, BFGjournal 2017, 56.

¹⁵⁾ Kritisch dazu zB *Plott*, Kann durch eine Umgründung auf Ebene der Gruppenmitglieder tatsächlich ein Verlustvortrag beim Gruppenträger untergehen? ÖStZ 2010, 436; *Pinetz/Schaffer*, Übergang von Verlustvorträgen bei Umgründungen in der Unternehmensgruppe, ÖStZ 2013, 80.

¹⁶⁾ Vgl UmgrStR 2002, Rz 354d; siehe auch *Mayr*, Gruppenbezogene Betrachtung nach Beendigung der Unternehmensgruppe? SWK 27/2015, 1230 (1232).

¹⁷⁾ Vgl *Mayr*, SWK 27/2015, 1230 (1233).

¹⁸⁾ Die Vorschriften über die Firmenwertabschreibung gelten daher nur für Erwerbe nach dem 31. 12. 2004 und bis einschließlich 28. 2. 2014.

¹⁹⁾ Nach den ErlRV 24 BgNR 25. GP, 12, ist diese Voraussetzung bei Erwerb von inländischen Beteiligungen, die innerhalb weniger Jahre nach dem Erwerb in eine Gruppe einbezogen wurden, jedenfalls gegeben. Vgl auch *Lachmayer*, AbgÄG 2014: Firmenwertabschreibung bei Gruppenbesteuerung abge-schafft, RdW 2014, 230 (231).

testens für ein Wirtschaftsjahr dieser Körperschaft erfolgt, das im Kalenderjahr 2015 endet.²⁰⁾ Fraglich ist, wie im Falle des Zerfalls einer Unternehmensgruppe durch Verschmelzung des Gruppenträgers auf eine gruppenfremde Körperschaft mit noch offenen Fünfzehnteln innerhalb der „alten“ Unternehmensgruppe umzugehen ist.²¹⁾ Grundsätzlich ist die Firmenwertabschreibung nur bei aufrechter Gruppe möglich. Wird allerdings nach der umgründungsbedingten Auflösung der Unternehmensgruppe eine neue Gruppe gebildet, sollten unseres Erachtens noch nicht abgereifte Firmenwertfünfzehntel in der neuen Unternehmensgruppe weiterhin geltend gemacht werden können.²²⁾ Es kommt somit zu einer Neubegründung der Firmenwertabschreibung auf Basis der Anschaffungskosten und dem Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers.²³⁾ Begründet wird diese Auffassung damit, dass es umgründungsbedingt zu keiner Anschaffung kommt.²⁴⁾

Das vorliegende VwGH-Erkenntnis hat nicht nur für Verschmelzungsvorgänge Bedeutung, sondern auch für andere Umgründungsvorgänge unter Beteiligung des Gruppenträgers. Die Finanzverwaltung hat bisher schon die Meinung vertreten, dass eine verschmelzende oder errichtende Umwandlung des Gruppenträgers zur Beendigung der Unternehmensgruppe führt.²⁵⁾ Selbiges gilt für die Aufspaltung des Gruppenträgers.²⁶⁾ Die Ansicht der Finanzverwaltung dürfte für Umwandlungs- und Spaltungsvorgänge durch das vorliegende VwGH-Erkenntnis ihre Bestätigung finden.

Doch auch über Umgründungsvorgänge des Gruppenträgers hinaus wird das VwGH-Erkenntnis zu beachten sein, wenn es um die Frage geht, ob eine gruppeninterne Umgründung iSd § 9 Abs 5 letzter Satz KStG vorliegt. Nach § 9 Abs 5 letzter Satz KStG gelten Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe nicht als Änderung der Voraussetzungen für Gruppenverhältnisse, sofern die Unternehmensgruppe weiterhin finanziell verbunden bleibt. Beispielsweise soll eine verschmelzende Umwandlung (sofern diese auf eine Körperschaft als Hauptgesellschafter zulässig ist) innerhalb des Mindestbestandsdauerzeitraums nicht zur Rückabwicklung der Unternehmensgruppe führen, wenn die Mindestbestandsdauer von der übernehmenden Körperschaft erfüllt wird.²⁷⁾ Gegenteiliges soll hingegen bei der errichtenden Umwandlung gelten.

So ist beim VwGH²⁸⁾ derzeit ein Verfahren anhängig, wonach ein Gruppenmitglied errichtend in eine Mitunternehmerschaft umgewandelt wurde. Das BFG²⁹⁾ vermeinte – iSd Rz 620d UmgrStR 2002³⁰⁾ – das Vorliegen einer gruppeninternen Vermögensübertragung iSv § 9 Abs 5 letzter Satz KStG, damit schied das Gruppenmitglied innerhalb der Mindest-

²⁰⁾ Vgl KStR 2013, Rz 1110a.

²¹⁾ Ein Nachversteuerungstatbestand iSd § 9 Abs 7 Teilsatz 6 KStG wird dadurch nicht ausgelöst; vgl *Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG², § 9 Rz 122.

²²⁾ Vgl UmgrStR 2002, Rz 354, allerdings nur zu dem Fall der Übertragung der Firmenwertabschreibung auslösenden Beteiligung auf eine andere Unternehmensgruppe. Siehe dazu auch *Schlager*, Praxisfrage: Fortsetzung der Firmenwertabschreibung in anderer Gruppe möglich? RWZ 2012, 137; *Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG², § 9 Rz 117b, *Wurm*, Nochmals: Umgründungen und Firmenwertabschreibung nach dem AbgÄG 2014, SWK 11/2014, 550.

²³⁾ Vgl KStR 2013, Rz 1123; vgl zB auch *Wurm*, SWK 11/2014, 550 (550 f).

²⁴⁾ Vgl KStR 2013, Rz 1119.

²⁵⁾ Bereits bisher gängige Finanzverwaltungspraxis: UmgrStR 2002, Rz 622a; aM vor Ergehen des VwGH-Erkenntnisses bspw *Jann/Rittsteuer/Schneider in Kofler*, UmgrStG⁵, § 9 KStG Rz 125 mwN.

²⁶⁾ Bereits bisher gängige Finanzverwaltungspraxis: UmgrStR 2002, Rz 1786d und 1786e; aM vor Ergehen des VwGH-Erkenntnisses bspw *Jann/Rittsteuer/Schneider in Kofler*, UmgrStG⁵, § 9 KStG Rz 217 mwN.

²⁷⁾ Vgl UmgrStR 2002, Rz 620h; *Jann/Rittsteuer/Schneider in Kofler*, UmgrStG⁵, § 9 KStG Rz 116; *Mechtler/Pinetz*, Mindestbestandsdauer bei Umwandlungen von Gruppenmitgliedern, *ecolex* 2016, 261 (262).

²⁸⁾ ZI Ro 2016/13/0002.

²⁹⁾ BFG 14. 10. 2015, RV/7101313/2010.

³⁰⁾ Vgl aber UmgrStR 2002, Rz 349b letzter Bullet Point, wonach die in § 9 Abs 10 KStG vorgesehene Mindestdauer der Gruppenzugehörigkeit durch die Zurechnung der Ergebnisse von drei jeweils zwölf Monate umfassenden Wirtschaftsjahren durch die Verschmelzung, Umwandlung oder Aufspaltung eines Gruppenmitglieds vor Ablauf der Mindestdauer nicht beeinträchtigt wird, wenn der Vermögensübergang auf Gruppenangehörige als Rechtsnachfolger stattfindet. Dies gilt auch für eine errichtende

bestandsdauer iSv § 9 Abs 10 KStG von drei Jahren rückwirkend aus der Unternehmensgruppe aus. Begründend führte das BFG aus, dass hierbei eine Vermögensübertragung auf eine Mitunternehmerschaft erfolgt, die außerhalb der Unternehmensgruppe steht und daher nicht Gruppenmitglied sein kann. Zudem kann das Erfordernis der finanziellen Verbundenheit nicht erfüllt sein, weil eine mehr als 50%-Beteiligung am Stamm- oder Genossenschaftskapital zu einer Mitunternehmerschaft nicht bestehen kann.³¹⁾ Teile des Schrifttums stehen der Auffassung des BFG kritisch gegenüber und bejahen eine gruppeninterne Umgründung iSd § 9 Abs 5 letzter Satz KStG insbesondere für den Fall, dass das steuerliche Ergebnis der Mitunternehmerschaft auch nach der Umwandlung weiterhin zu 100 % einer Gruppengesellschaft – wie im Anlassfall (Umwandlung zu einer GmbH & Co KG durch Beitritt eines gruppenfremden substanzlosen Arbeitsgesellschafters) – zugeordnet wird. Damit ist nämlich eine wirtschaftlich vergleichbare Situation wie bei einer verschmelzenden Umwandlung gegeben, für die eine Rückabwicklung aber verneint wird.³²⁾ Die diesbezügliche Letztentscheidung bleibt dem VwGH vorbehalten.

Festzuhalten ist jedenfalls, dass die Rückabwicklung nur das umgewandelte Gruppenmitglied selbst treffen sollte und nicht unter der übertragenden Körperschaft hängende Gruppenmitglieder, sofern die erforderliche finanzielle Verbindung (über die Mitunternehmerschaft) weiterhin (zu einer anderen Gruppengesellschaft) besteht.³³⁾ Dies sollte unseres Erachtens unabhängig davon gelten, ob die Gesellschafter der errichteten Personengesellschaft Gruppengesellschaften sind oder nicht. Bekräftigt wird diese Ansicht auch vor dem Hintergrund, dass die Bildung einer Unternehmensgruppe mit einer mittelbaren Beteiligung über eine Personengesellschaft möglich ist. Ist eine gruppenträgerfähige Körperschaft zu 51 % an einer Personengesellschaft beteiligt und letztere zu 100 % an einer gruppenfähigen Körperschaft, wäre die Begründung einer Unternehmensgruppe sehr wohl möglich. Es würde in diesem Fall auch zu einer 100%igen Ergebniszurechnung des Gruppenmitglieds an den Gruppenträger kommen. Vor diesem Hintergrund wäre es unseres Erachtens unsystematisch, wenn die errichtende Umwandlung eines Gruppenmitglieds, die über weitere Beteiligungskörperschaften (Gruppenmitglieder) verfügt, zu einem automatischen Ausscheiden aller unter dem errichtend umgewandelten Gruppenmitglied führen würde.³⁴⁾

Formelle Gründe können einer derartigen Umgründung ebenfalls nicht entgegenstehen. Ebenso wenig bedarf es unseres Erachtens (nach erfolgter Umgründung) einer neuerlichen Gruppenantragstellung. § 9 Abs 8 Teilsatz 4 KStG verlangt, dass im Gruppenantrag die „Beteiligungs- und Stimmrechtsverhältnisse“ sowie die Wirtschaftsjahre aller einzubeziehenden Körperschaften anzugeben sind. Nachdem die Beteiligung des Gruppenträgers nach erfolgter errichtender Umwandlung eines ausreichend finanziell verbundenen Gruppenmitglieds zu anderen vertikal verbundenen Gruppenmitgliedern nicht mehr unmittelbar, sondern mittelbar besteht, wäre bei strenger Auslegung des Gesetzestextes eine nochmalige Gruppenantragstellung notwendig. Unseres Erachtens erscheint eine rechtzeitige Anzeige iSd § 9 Abs 9 KStG ausreichend, einer neuerlichen Gruppenantragstellung bedarf es in diesen Fällen nicht.³⁵⁾

und eine verschmelzende Umwandlung auf eine die finanzielle Verbindung an der übertragenden Gesellschaft vermittelnde Hauptgesellschaft-Mitunternehmerschaft. Siehe dazu auch *Hirschler/Sulz/Oberkleiner*, Rückwirkendes Ausscheiden eines Gruppenmitglieds bei errichtender Umwandlung? BFGjournal 2015, 465 (468).

³¹⁾ Die BFG-Entscheidung bejahend *Rzepa/Wild*, Das BFG zum rückwirkenden Ausscheiden eines Gruppenmitgliedes durch errichtende Umwandlung, RWZ 2016, 78.

³²⁾ Vgl. *Mechtler/Pinetz*, Errichtende Umwandlung von Gruppenmitgliedern, RdW 2016, 291; *Jann/Rittsteuer/Schneider in Kofler*, UmgrStG⁵, § 9 KStG Rz 114; *Hirschler/Sulz/Oberkleiner*, BFGjournal 2015, 465 (465 ff).

³³⁾ Vgl. *Mechtler/Pinetz*, RdW 2016, 291 (291 ff).

³⁴⁾ So auch *Mechtler/Pinetz*, RdW 2016, 291 (294 ff).

³⁵⁾ Diese Ansicht bestätigen auch die Aussagen der Finanzverwaltung in Rz 1590 KStR 2013. Demnach ist jede nachträgliche Änderung der Unternehmensgruppe dem zuständigen „Gruppenfinanzamt“ (Finanz-

i

Auf den Punkt gebracht

Der VwGH hat die Frage, ob die Verschmelzung des Gruppenträgers auf eine fremde Körperschaft zum Untergang der Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG führt, bejaht, weil die Gruppenträgereigenschaft eine höchstpersönliche sei und nicht übertragen werden kann. Das vorliegende VwGH-Erkenntnis wird auch auf andere Umgründungsvorgänge unter Beteiligung des Gruppenträgers ausstrahlen. Die steuerlichen Konsequenzen müssen daher genauestens abgeschätzt werden, falls eine Umgründung des Gruppenträgers – insbesondere während der Mindestbestandsdauer – beabsichtigt bzw. notwendig ist. Zudem wird sich die Rechtsprechung weiterhin damit beschäftigen müssen, wann eine gruppeninterne Umgründung iSd § 9 Abs 5 letzter Satz KStG vorliegt und wann eine solche zu verneinen ist.

amt des Gruppenträgers) innerhalb eines Monats anzuzeigen. Daher sind auch Vermögensübertragungen (zB Umgründungen oder Beteiligungsveräußerungen) innerhalb der Unternehmensgruppe anzuzeigen. Den Aussagen der Finanzverwaltung ist nicht zu entnehmen, dass in diesen Fällen eine neuerliche Gruppenantragstellung vorzunehmen ist.

Einbeziehung von Lizenzgebühren in den Zollwert

Entscheidung: EuGH 9. 3. 2017, *GE Healthcare GmbH*, C-173/15.

Normen: Art 70, 71 UZK.

Konzerninterne Lizenzgebühren sind unter gewissen Voraussetzungen in den Zollwert einzubeziehen (Art 71 Abs 1 lit c UZK). Der Hinzurechnung steht dabei nach Ansicht des EuGH jedenfalls nicht entgegen, dass die Höhe der Lizenzgebühren im Zeitpunkt des Entstehens der Zollschuld noch nicht feststeht (wie dies zB bei Umsatzlizenzen der Fall ist) oder dass sich die Lizenzgebühren nur teilweise auf die eingeführten Waren beziehen (und diese zB auch Dienstleistungen betreffen).

Die Voraussetzung, dass die Lizenzgebühren eine „*Bedingung des Kaufgeschäfts*“ sein müssen, liegt nach dem EuGH bereits dann vor, wenn der Lizenzgeber mit dem Käufer und Verkäufer der Waren verbunden ist sowie die Zahlung verlangt und diese auch geleistet wird. Aus dem EuGH-Urteil lässt sich daher insgesamt ableiten, dass der wirtschaftliche Gehalt eines konzerninternen Lizenzvertrags entscheidend ist.

In einem Beitrag in der Aprilausgabe der im Linde Verlag erscheinenden Zeitschrift **Transfer Pricing International (TPI)** setzen sich *Norbert Schrottmeyer*, *Sophie Rojahn* und *Christian Strauß* im Rahmen der Rubrik „Internationale Rechtsprechung“ mit diesem Fall auseinander (TPI 2017, 103).

In der steuerlichen Verrechnungspreispraxis sind dem EuGH-Urteil zugrunde liegende Sachverhalte (konzerninterne Umsatzlizenzen, die erst bei Verkauf aus dem Konzern heraus anfallen) nicht selten anzutreffen. Insgesamt ist daher davon auszugehen, dass die Zollbehörden in der EU gleichgelagerte Fälle vermehrt aufgreifen werden. Empfehlenswert ist somit nach Ansicht der Autoren, bestehende konzerninterne Lizenzverträge für den Zeitraum der zollrechtlichen und gegebenenfalls finanzstrafrechtlichen Verjährung auf Zollwertrelevanz zu überprüfen.