

Gruppenbesteuerung**VwGH: Liebhabereikörperschaften können keine Gruppenmitglieder sein****Kritische Würdigung und offene Fragen**

ERNST KOMAREK / JÜRGEN REINOLD / BERNDT ZINNÖCKER*)



Der VwGH hatte sich jüngst mit der Frage zu beschäftigen, ob die Bildung einer Unternehmensgruppe mit einer Liebhabereikörperschaft als einzigem Gruppenmitglied zulässig ist (VwGH 20. 12. 2016, Ro 2014/15/0045). Im Unterschied zum BFG (30. 6. 2014, RV/2100744/2013), welches das Bestehen einer Unternehmensgruppe mit einer Liebhabereikörperschaft als Gruppenmitglied bejahte, kommt der VwGH zu dem Ergebnis, dass eine Körperschaft, deren gesamte Tätigkeit als Liebhaberei anzusehen ist, kein Gruppenmitglied iSd § 9 Abs 2 KStG sein kann. Der Beitrag nimmt eine kritische Würdigung der ergangenen Rechtsprechung vor und liefert einen Ausblick auf damit verbundene mögliche Rechtsfolgen.

**1. Ausgangslage**

Seit Einführung der Gruppenbesteuerung ist fraglich, ob eine Unternehmensgruppe mit einer Liebhabereikörperschaft gebildet werden kann. Nach der bisherigen Verwaltungsmeinung gilt es für die Beantwortung dieser Frage zu unterscheiden, ob es sich bei der Liebhabereikörperschaft um ein Gruppenmitglied oder den Gruppenträger handelt.



In Rz 1061 KStR 2013 wird vertreten, dass eine Gruppenmitgliedschaft nicht bestehen kann, wenn beim Gruppenmitglied keine Einkunftsquelle vorliegt. Begründet wird diese Ansicht damit, dass § 9 KStG eine Einkommensermittlungsvorschrift¹⁾ darstelle, die mangels Einkunftsquelle unanwendbar sei.²⁾ Wenn die Tätigkeit des Gruppenmitglieds hingegen nur teilweise als Liebhaberei zu klassifizieren ist und neben einer oder mehreren als Voluptuar zu qualifizierenden Betätigungen eine steuerlich relevante Einkunftsquelle vorliegt, kann die betreffende Körperschaft in eine Unternehmensgruppe mit aufgenommen werden.³⁾ In diesen Fällen kann lediglich mit jenen Betrieben bzw Betätigungen ein Verlustausgleich erfolgen, die nicht als Liebhabereitätigkeit eingestuft werden.⁴⁾ Wandelt sich eine Betätigung eines Gruppenmitglieds zur Liebhaberei, bleibt aber zumindest eine steuerlich relevante Einkunftsquelle weiter bestehen, hat dies keine Auswirkung auf die Gruppenmitgliedsstellung. In jenen Fällen, in denen sich die Betätigung eines Gruppenmitglieds zur Gänze in Liebhaberei umwandelt, führt dies laut Rz 141 LRL 2012 zum Ausscheiden des Gruppenmitglieds aus der Unternehmensgruppe.⁵⁾

Im Gegensatz dazu wird für Gruppenträger vertreten, dass die Unternehmensgruppe auch dann bestehen bleibt, wenn sich die Betätigung des Gruppenträgers zur Gänze in

*) Ernst Komarek, MSc (WU) ist Steuerberater 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) In Rz 141 LRL 2012 wird ausgeführt, dass die Gruppenbesteuerung eine „Einkünftezurechnungsvorschrift“ ist.

2) Vgl KStR 2013, Rz 1061.

3) Vgl LRL 2012, Rz 140.

4) Vgl LRL 2012, Rz 140.

5) Vgl LRL 2012, Rz 141.

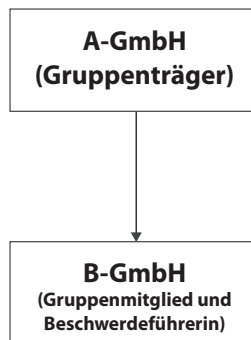
Liebhabeerei wandelt.⁶⁾ Es spielt demnach keine Rolle, „*ob die Betätigung einer Körperschaft ganz oder teilweise als Liebhabeerei einzustufen ist, weil das Fehlen einer auf die Erzielung von Einkünften gerichteten Tätigkeit nicht die Zurechnung von Einkünften anderer Körperschaften (der Gruppenmitglieder) hindert*“. Auf Ebene des Gruppenträgers sind nach der Verwaltungsmeinung nur jene Betriebe und Betätigungen vom Verlostausgleich mit den Ergebnissen anderer Gruppenmitglieder ausgeschlossen, die als Liebhabeerei einzustufen sind.⁷⁾

Bis dato wurden die von der Finanzverwaltung vertretenen Ansichten im Schrifttum überwiegend geteilt.⁸⁾

2. Die ergangene Rechtsprechung

2.1. Der Sachverhalt

In der jüngeren Vergangenheit hatte sich auch die nationale Gerichtsbarkeit mit der Frage zu beschäftigen, ob die Bildung einer Unternehmensgruppe mit einer Liebhaber-geellschaft als einzigem Gruppenmitglied zulässig ist. Im verfahrensgegenständlichen Fall wurde die beschwerdeführende Gesellschaft (B-GmbH) im Jahr 2008 als einziges Gruppenmitglied in die Unternehmensgruppe mit der A-GmbH als Gruppenträger aufgenommen.



Der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin (WH) war gleichzeitig Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter des Gruppenträgers. Im Jahr 2005 erwarb WH eine Burg, die von der beschwerdeführenden B-GmbH zum Zweck des Betriebs und zur Durchführung von Veranstaltungen im Informationsbereich und Events aller Art genutzt werden sollte. Die B-GmbH musste dafür kein Nutzungsentgelt leisten, jedoch verpflichtete sie sich, alle Investitionen, die für die einzelnen Tätigkeiten notwendig sind, selbst zu finanzieren. Eine Abgeltung für die getätigten Investitionen wurde nicht vorgesehen. Die Beschwerdeführerin erzielte in den Jahren 2008 und 2009 negative steuerliche Ergebnisse in Höhe von rund 780.000 und 1.400.000 Euro. Im Zuge einer Betriebsprüfung hat das zuständige Finanzamt festgestellt, dass die Betätigung der B-GmbH in ihrer Gesamtheit Liebhabeerei darstelle und diese daher mangels Vorliegens von Einkommen

⁶⁾ Vgl LRL 2012, Rz 142.

⁷⁾ Vgl LRL 2012, Rz 142.

⁸⁾ Vgl Tumpel/Aigner in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005) § 9 Abs 6 KStG Tz 31; Urtz in Achatz/Kirchmayr, KStG (2011) § 9 Rz 246; Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG 1988 (26. Lfg, Juni 2015) § 9 Tz 410; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung Praxiskommentar² (2009) K 237; Wiesner/Mayr, Zweifelsfragen zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004, 491 (495); aA Komarek, Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung im Rahmen der Gruppenbesteuerung (2016) 220 ff; zweifelnd Mechtler/Pinetz, Liebhabeereigesellschaft als Gruppenmitglied? taxlex 2015, 190 (190 ff); Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² (2016) § 9 Rz 164 ff.

nicht Gruppenmitglied einer Unternehmensgruppe sein könne. Im Zuge der Wiederaufnahme des Verfahrens wurde die bescheidmäßige Feststellung der Unternehmensgruppe versagt. Die B-GmbH erhob dagegen Beschwerde.

2.2. Die Entscheidung des BFG

Das BFG⁹⁾ gab der (nunmehrigen) Beschwerde der B-GmbH statt und entschied, dass das Vorliegen einer ausschließlichen Liebhabereitätigkeit nicht zu einem Ausscheiden des Gruppenmitglieds aus der Unternehmensgruppe führt. Demnach ist es nach der rechtlichen Ausgestaltung des § 9 KStG *„für das Bestehen einer Unternehmensgruppe – unbesehen des Umstandes, dass es sich bei dieser Bestimmung um eine Einkünftezurechnungsvorschrift handelt – ohne Belang, dass eine Beteiligungskörperschaft in einem Wirtschaftsjahr oder in mehreren Wirtschaftsjahren aus welchen Gründen auch immer (zB wie hier wegen angeblicher Liebhaberei) keine dem Gruppenträger zurechenbaren Einkünfte, somit ‚Einkünfte von Null‘ erzielt hat“*. Nachdem die belangte Behörde im Hinblick auf die Feststellung, dass die Betätigung der Beschwerdeführerin ertragsteuerlich Liebhaberei ist, nicht berechtigt war, das Nichtbestehen einer Unternehmensgruppe festzustellen, war auch die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Feststellung einer Unternehmensgruppe rechtswidrig. Gegen diese Entscheidung wurde von Seiten der Finanzverwaltung Amtsrevision erhoben.

2.3. Das Erkenntnis des VwGH

Entgegen der Ansicht des BFG hat der VwGH¹⁰⁾ erkannt, dass *„eine Körperschaft, deren gesamte Tätigkeit als Liebhaberei anzusehen ist, nicht Gruppenmitglied iSd § 9 Abs 2 KStG sein kann“*. In der Entscheidungsbegründung verweist der VwGH auf ein Erkenntnis vom 26. 11. 2014, 2011/13/0008, in dem ausgeführt wird, dass das Regime der Gruppenbesteuerung nach der Gesetzessystematik auf die Einkünftewerbender Körperschaften iSd § 7 KStG ausgerichtet ist.¹¹⁾ Aus diesem Grund sprechen laut VwGH schon Gründe der Gesetzessystematik gegen die Ansicht des BFG, wonach eine Unternehmensgruppe auch zwischen einem Gruppenträger und einer lediglich eine Liebhabereitätigkeit ausübenden Körperschaft als einziges Gruppenmitglied gebildet werden könne. Dass die Einkünfte eines Gruppenmitglieds, dessen Gesamttätigkeit als Liebhaberei beurteilt wurde, mit null festgestellt werden könnten, ist – nach Meinung des VwGH – methodisch verfehlt, weil in diesem Fall richtigerweise ausgesprochen werden müsste, dass Einkünfte nicht vorliegen. Die Anerkennung einer derartigen Unternehmensgruppe liefe dem Sinn und Zweck der Gruppenbesteuerung zuwider, der im Ausgleich von Gewinnen und Verlusten von Mutter- und Tochtergesellschaften besteht.

Im Unterschied zum BFG erkennt der VwGH im Ausschluss einer „Liebhabereigesellschaft“ aus dem Gruppenbesteuerungsregime auch keinen Widerspruch zum Gesetzeswortlaut. Gemäß § 9 Abs 1 KStG können finanziell verbundene Körperschaften nach Maßgabe des Abs 8 eine Unternehmensgruppe bilden. § 9 Abs 8 KStG normiert demnach ausdrücklich, dass der Gruppenantrag vor dem Ablauf jenes Wirtschaftsjahres jeder einzubeziehenden inländischen Körperschaft unterfertigt werden muss, für das die Zurechnung des *„steuerlich maßgebenden Ergebnisses“* erstmalig wirksam sein soll. Laut VwGH geht die Bestimmung des § 9 Abs 8 KStG implizit davon aus, dass Gruppenmitglieder *„steuerlich maßgebende Ergebnisse“* erzielen. Dies trifft aber auf Körperschaften, die ausschließlich eine Liebhabereitätigkeit ausüben, nicht zu. Aus genannten Gründen wird daher einer Körperschaft, deren gesamte Tätigkeit als Liebhaberei anzusehen ist, die Gruppenmitgliedsfähigkeit iSd § 9 Abs 2 KStG versagt.

⁹⁾ BFG 30. 6. 2014, RV/2100744/2013.

¹⁰⁾ VwGH 20. 12. 2016, Ro 2014/15/0045.

¹¹⁾ Siehe dazu ausführlich mwN Komarek, Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung, 217 ff.

3. Kritische Würdigung und Rechtsfolgen

Eingangs sei erwähnt, dass der verfahrensgegenständliche Sachverhalt besonders gelagert war, weil die Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG nur aus dem Gruppenträger und einem Gruppenmitglied bestand.

3.1. Liebhabereibeurteilung und Verlustverwertung in der Unternehmensgruppe

Der Gesetzgeber hat Liebhabereifälle in der Unternehmensgruppe bereits im Rahmen des Gesetzwerdungsprozesses entsprechend mitbedacht. Dies zeigen die Aussagen in den Gesetzesmaterialien zum Steuerreformgesetz 2005 (Zu § 9 Abs 6 KStG: „Der Verweis in Z 2 auf Einkunftsquellen des jeweiligen Wirtschaftsjahres soll dem auch für unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaften geltenden Grundsatz Rechnung tragen, dass nur Einkünfte aus steuerwirksamen Einkunftsquellen den gewerblichen Einkünften zugerechnet werden können. Voluptuarvermögen ist daher auch bei der Gruppenbesteuerung kein Gegenstand der Ergebniszurechnung.“)¹²⁾ Unseres Erachtens wollte der Gesetzgeber damit zum Ausdruck bringen, dass auch in der Unternehmensgruppe alle Gruppenkörperschaften das Vorliegen einer etwaigen Voluptuareigenschaft zu überprüfen haben. Ob allein anhand dieser Aussage Liebhabereikörperschaften grundsätzlich von der Gruppenbesteuerung auszuschließen sind, erscheint zweifelhaft. Im Allgemeinen stellt § 9 KStG nur geringe Anforderungen an die Gruppenzugehörigkeit.¹³⁾ Neben einer ausreichenden finanziellen Verbindung gemäß § 9 Abs 4 KStG, einer bestimmten Rechtsform sowie einem schriftlichen Gruppenantrag sind keine weiteren Erfordernisse normiert. Für die Gruppenmitgliedsfähigkeit ist es auch ohne Bedeutung, ob die Körperschaften operativ oder vermögensverwaltend tätig sind.¹⁴⁾

Die vom Gesetzgeber mit der Voluptuarbeurteilung verfolgten Zielsetzungen werden sowohl innerhalb als auch außerhalb der Unternehmensgruppe in gleichem Maße erfüllt werden. Das Vorliegen einer Liebhabereikörperschaft führt stets dazu, dass die aus den Liebhabereitätigkeiten erzielten Ergebnisse weder mit den Ergebnissen anderer Gruppenmitglieder bzw anderen Einkünften ausgeglichen werden können. Ebenso wenig können Einkünfte aus Liebhabereitätigkeiten an andere Gruppenkörperschaften weitergeleitet werden. Folglich können – wie vom Gesetzgeber beabsichtigt – im Rahmen einer Liebhabereitätigkeit erzielte Ergebnisse niemals einer steuerlichen Verwertung zugeführt werden.

3.2. Ausrichtung auf (operative) Einkünfte verbender Körperschaften

Der VwGH begründet sein Erkenntnis mit Verweis auf sein Erkenntnis vom 26. 11. 2014, 2011/13/0008, mitunter damit, dass das Regime der Gruppenbesteuerung „nach der Gesetzessystematik auf die Einkünfte verbender Körperschaften im Sinne des § 7 KStG 1988 ausgerichtet ist“. Die Zitierung des älteren VwGH-Erkenntnisses erfolgte dabei jedoch nicht inhaltsgleich. Im Erkenntnis vom 26. 11. 2014, 2011/13/0008, wurde noch ausgeführt, dass das Regime der Gruppenbesteuerung nach der Gesetzessystematik „auf die operativen Einkünfte verbender Körperschaften im Sinne des § 7 KStG 1988 ausgerichtet ist“. Diese Aussagen lassen sich uE weder aus dem Gesetzestext, aus der vom VwGH zitierten Stelle noch aus dem historischen Willen des Gesetzgebers ableiten.¹⁵⁾ Ohnehin stellt sich die Frage, was der VwGH unter „(operativen) Einkünften verbender Körperschaften“ grundsätzlich versteht, zumal diese Formulierung dem österreichischen Körperschaftsteuerrecht vor Ergehen der beiden VwGH-Erkenntnisse (soweit ersichtlich) gänzlich fremd war.

¹²⁾ Vgl EriRV 451 BlgNR 22. GP, 23.

¹³⁾ Siehe dazu auch *Mechtler/Pinetz*, taxlex 2015, 190 (192).

¹⁴⁾ Vgl KSIR 2013, Rz 1009.

¹⁵⁾ Siehe dazu auch ausführlich mwN *Komarek*, Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung, 217 ff.

Als mögliches Unterscheidungsmerkmal zwischen „(operativen) Einkünften verbender Körperschaften“ und „nicht (operativen) Einkünften verbender Körperschaften“ könnte das Kriterium der „Betriebsführung“ bzw. „Vermögensverwaltung“ dienen. Es wäre ein zulässiger Ansatz, unter die vom VwGH angesprochenen (operativen) Einkünfte verbender Körperschaften nur jene Einkünfte zu subsumieren, die aus einer betriebsführenden Tätigkeit resultieren, wohingegen „vermögensverwaltende“ Tätigkeiten nicht darunter fallen. Es wäre auch zulässig, nur „laufende Einkünfte“ als „(operative) Einkünfte verbender Körperschaften“ zu klassifizieren und „nicht laufende Einkünfte“, dh außerordentliche Einkünfte, als „(nicht operative) Einkünfte verbender Körperschaften“ zu deklarieren. Denkmöglich wäre es auch, dass als „operative Einkünfte verbender Körperschaften“ alle Einkünfte einer Körperschaft (dh sowohl Einkünfte aus betriebsführenden und vermögensverwaltenden Tätigkeiten als auch alle „laufenden Einkünfte“ iSd § 23 Z 1 EStG) verstanden werden, solange sich die betreffende Körperschaft noch nicht in Liquidation befindet und noch „werbend“ am Geschäftsleben teilnimmt. Im Zuge dessen gilt es jedoch spätestens in jenem Moment, in dem die Körperschaft in die Liquidation eintritt und somit das Kriterium der „werbenden“ Tätigkeit nicht mehr vorliegt, zu klären, welche Einkünfte ab diesem Zeitpunkt in der Unternehmensgruppe noch erzielt bzw verrechnet werden können.¹⁶⁾

Der Gesetzestext in § 9 KStG unterscheidet – abgesehen von der Frage der Firmenwertabschreibung – grundsätzlich nicht zwischen operativen verbenden (iSv betriebsführenden) Tätigkeiten und nicht operativen (iSv vermögensverwaltenden) verbenden Tätigkeiten. Darüber hinaus wird auch nicht zwischen „laufenden Einkünften“ iSd § 23 Z 1 EStG und „nicht laufenden Einkünften“ differenziert. Die vom VwGH zitierte Stelle in den Erläuterungen zum StRefG 2005 besagt lediglich, dass der Verweis in § 9 Abs 6 Z 2 KStG auf Einkunftsquellen des jeweiligen Wirtschaftsjahres dem auch für unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Körperschaften geltenden Grundsatz Rechnung tragen soll, dass „nur Einkünfte aus steuerwirksamen Einkunftsquellen den gewerblichen Einkünften zugerechnet werden können“. Steuerunwirksame Einkunftsquellen (zB Einkünfte aus Liebhabereitigkeiten) sollten auch in der Unternehmensgruppe keine Wirkungen entfalten. Aus dem Umstand, dass im Rahmen der Gruppenbesteuerung auch die Liebhabereibestimmungen zur Anwendung gelangen, kann uE nicht abgeleitet werden, dass die Gruppenbesteuerung nur auf die „(operativen) Einkünfte verbender Körperschaften“ abstellt. Im Gegenteil: Der historische Wille des Gesetzgebers war es gerade, nicht nur „(operative) Einkünfte verbender Körperschaften“ in der Unternehmensgruppe zu vereinigen, sondern alle „steuerwirksamen Einkunftsquellen“ unter Berücksichtigung der Liebhabereibestimmungen.

Nach dem VwGH-Erkenntnis bleibt die Frage ungeklärt, welche der „laufenden Einkünfte“ einer Körperschaft als „(operative) Einkünfte einer verbenden Körperschaft“ gelten und somit „gruppenbesteuerungstaugliche Einkünfte“ darstellen. Fraglich ist nach den Aussagen des VwGH auch, ob die von der Finanzverwaltung zu Liquidationsvorgängen in der Unternehmensgruppe vertretene Rechtsansicht in dieser Form noch Gültigkeit hat.¹⁷⁾ Da laut jüngerer VwGH-Rechtsprechung das Regime der Gruppenbesteuerung nur auf die „Einkünfte verbender Körperschaften“ ausgerichtet ist, könnte dies für alle in Liquidation befindlichen Körperschaften in der Unternehmensgruppe bedeuten, dass sie im Falle des Eintritts in das Liquidationsstadium automatisch aus der Unternehmensgruppe ausscheiden müssen, weil sie nicht mehr werbend tätig sind. Eine endgültige Beantwortung dieser Fragestellungen kann uE aufgrund des weiten Interpretationsspielraums der Aussagen des VwGH nicht vorgenommen werden, die Klärung obliegt wohl wiederum dem VwGH bzw muss vom Gesetzgeber vorgenommen werden.

¹⁶⁾ Zu Liquidationsvorgängen in der Unternehmensgruppe siehe auch BMF-Information vom 25. 8. 2015, BMF-F-010216/0009-VI/6/2015.

¹⁷⁾ Siehe BMF-Information vom 25. 8. 2015, BMF-F-010216/0009-VI/6/2015.

3.3. Gruppenträger als Liebhabereikörperschaften

Der Ausschluss der Liebhabereikörperschaft aus dem Regime der Unternehmensgruppe wurde vom VwGH auch damit begründet, dass die Anerkennung einer derartigen Unternehmensgruppe dem Sinn und Zweck der Gruppenbesteuerung zuwiderliefe. Dieser bestehe gerade darin, Gewinne und Verluste von Mutter- und Tochtergesellschaften auszugleichen. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob die in Rz 142 LRL 2012 für Gruppenträger vertretene Ansicht, wonach die Unternehmensgruppe auch dann bestehen bleibt, wenn sich die Betätigung des Gruppenträgers zur Gänze in Liebhaberei wandelt, weiter aufrechterhalten werden kann. Wäre im gegenständlichen Fall nicht das Gruppenmitglied, sondern der Gruppenträger eine Liebhabereikörperschaft gewesen, hätte dies nach Meinung der Finanzverwaltung nicht zur Versagung der Unternehmensgruppe bzw zum Ausscheiden des Gruppenträgers aus der Unternehmensgruppe geführt.¹⁸⁾ Ein Ausgleich von Gewinnen und Verlusten wäre in diesem Fall aber ebenso nicht möglich gewesen. Die Aussagen des VwGH könnten zur Folge haben, dass es in jenen Fällen, in denen ein Gruppenträger ausschließlich Liebhabereitätigkeiten entfaltet, zum Untergang der Unternehmensgruppe kommt.¹⁹⁾

Zudem ist auch fraglich, ob eine Unternehmensgruppe mit einer Körperschaft, die ausschließlich Liebhabereitätigkeiten entfaltet, als Gruppenträger begründet werden kann. Unseres Erachtens erscheint dies nach dem ergangenen VwGH-Erkenntnis eher unwahrscheinlich. Eine diesbezügliche Klarstellung der Finanzverwaltung wäre wünschenswert.

3.4. Automatisches Ausscheiden von Beteiligungskörperschaften beteiligter Liebhabereikörperschaften

Damit eine Körperschaft als Gruppenmitglied Teil einer Unternehmensgruppe sein kann, muss bei dieser eine Einkunftsquelle vorliegen, damit eine Zurechnung zum beteiligten Gruppenmitglied bzw Gruppenträger Platz greifen kann. Laut VwGH liegen bei einer Körperschaft, die ausschließlich Liebhabereitätigkeiten entfaltet, nicht Einkünfte von null (wie vom BFG ausgeführt), sondern gar keine Einkünfte vor. Die Gruppenmitglieder erzielen in diesem Fall auch keine „steuerlich maßgebenden Ergebnisse“, die für die stufenweise Ergebniszurechnung in der Unternehmensgruppe gemäß § 9 Abs 1 iVm Abs 8 KStG erforderlich sind.²⁰⁾ Da von Körperschaften, die ausschließlich Liebhabereitätigkeiten entfalten, keine Einkünfte an den Gruppenträger bzw an das beteiligte Gruppenmitglied weitergeleitet werden können, können uE auch Beteiligungskörperschaften von Gruppenmitgliedern nicht (mehr) Teil einer Unternehmensgruppe sein.²¹⁾ Es kommt somit zu einer Versagung der Gruppenmitgliedsfähigkeit bzw einem automatischen Ausscheiden jener Körperschaften aus der Unternehmensgruppe, mit denen die „Liebhaberei“-Körperschaft ausreichend finanziell verbunden ist. Das Ausscheiden der Beteiligungskörperschaften aus der Unternehmensgruppe hat uE bereits mit Ablauf des letzten Wirtschaftsjahres der „Liebhaberei“-Körperschaft vor dem erstmaligen Vorliegen einer ausschließlichen Liebhabereitätigkeit zu erfolgen.

• Beispiel

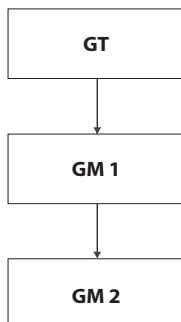
Die Unternehmensgruppe besteht aus dem Gruppenträger sowie den zwei (vertikal) ausreichend finanziell verbundenen Gruppenmitgliedern GM 1 und GM 2. Alle drei Körperschaften haben den 31. Dezember als Bilanzstichtag gewählt. Im Rahmen einer Betriebsprüfung wird für GM 1 für das Jahr X4 erstmalig festgestellt, dass die Körperschaft ausschließlich Liebhabereitätigkeiten entfaltet. Aufgrund dieser Feststellung scheidet GM 2 bereits zum 31. 12. X3 aus der Unternehmensgruppe aus.

¹⁸⁾ Siehe dazu LRL 2012, Rz 142.

¹⁹⁾ Ebenso Zorn, VwGH: Liebhabereigesellschaft kann nicht Gruppenmitglied sein, RdW 2017, 125 (125 f).

²⁰⁾ Zur stufenweisen Ergebniszurechnung in der Unternehmensgruppe siehe ausführlich Komarek, Stufenweise Ergebniszurechnung in der Unternehmensgruppe, ÖStZ 2016, 126 (126 ff).

²¹⁾ So auch Mechtler/Pinetz, taxlex 2015, 190 (193 f); Zorn, RdW 2017, 125 (125 f).



Das automatische Ausscheiden der Beteiligungskörperschaften kann mitunter für die gesamte Unternehmensgruppe und den Gruppenaufbau gravierende Folgen nach sich ziehen. Insbesondere im Fall des Vorliegens ausländischer Gruppenmitglieder hätte dies die automatische Nachversteuerung zugerechneter Verluste zur Folge. Zudem könnte das Ausscheiden der Beteiligungskörperschaften zum weiteren Ausscheiden anderer Gruppenmitglieder führen. Damit eine Beteiligungskörperschaft eines ursprünglich ausschließlich Liebhabereitigkeiten entfaltenden Ex-Gruppenmitglieds wieder in die Unternehmensgruppe mitaufgenommen werden kann, bedarf es einer Änderung der Bewirtschaftungsart und des Vorliegens zumindest einer eigenen Einkunftsquelle beim Ex-Gruppenmitglied. Zudem hat eine erneute Gruppenantragstellung iSd § 9 Abs 8 KStG zu erfolgen.

Zur Vermeidung der dargelegten Rechtsfolgen könnte man als möglichen alternativen Lösungsansatz vorsehen, das beteiligte (ausschließlich Liebhabereitigkeiten ausführende) Gruppenmitglied nicht mehr als Zurechnungsempfänger der steuerlich maßgebenden Ergebnisse der darunterliegenden Gruppenmitglieder zu behandeln. Stattdessen sollte die Zurechnung der Ergebnisse direkt an den Gruppenträger erfolgen. Damit würde im Beispiel GM 1 „nur“ die finanzielle Verbindung – analog wie bei zwischengeschalteten Personengesellschaften – von GM 2 an den Gruppenträger vermitteln. Dieser Denkansatz würde nicht zum automatischen Ausscheiden der unter der Liebhabereikörperschaft liegenden Gruppengesellschaften führen, wobei offenbleibt, ob dieser Ansatz mit dem Gesetzeswortlaut und der VwGH-Rechtsprechung in Einklang zu bringen wäre.

4. Offene Fragen

Nach der ergangenen Rechtsprechung stellt sich ferner die Frage, ob ein Gruppenmitglied auch dann automatisch aus der Unternehmensgruppe ausscheiden muss, wenn dieses für einen bestimmten Zeitraum hinweg inaktiv ist bzw keine „werbende“ Tätigkeit ausübt. In diesem Fall würde das betreffende Gruppenmitglied keine Einkünfte erzielen und in der Folge keine steuerlich maßgebenden Ergebnisse an den Gruppenträger bzw an das beteiligte Gruppenmitglied weiterleiten können. In § 9 Abs 6 Z 7 KStG sieht der Gesetzgeber für ausländische Gruppenmitglieder im Fall des Verlusts der Vergleichbarkeit iSd § 4 Z 1 lit c UmgrStG bereits eine Nachversteuerungsverpflichtung vor. Damit soll das wirtschaftliche Ausscheiden eines Gruppenmitglieds dem rechtlichen Ausscheiden gleichgestellt werden.²²⁾ Fraglich ist, ob diese Grundsätze nach der ergangenen VwGH-Rechtsprechung auch für inländische Liebhabereigesellschaften anzuwenden sind.

Wiesner wirft nach Ergehen des VwGH-Judikats zu Recht die Frage auf, welche Konsequenzen jene Fälle nach sich ziehen, in denen ein Gruppenmitglied lediglich eine Kom-

²²⁾ Vgl ErtIRV 113 BlgNR 24. GP, 68 f; *Hofinger*, Ausscheiden ausländischer Gruppenmitglieder, taxlex 2009, 457 (457 ff).

manditbeteiligung oder eine atypische stille Beteiligung besitzt und bei der Kommanditgesellschaft oder dem IdU das Vorliegen von Liebhaberei festgestellt wird. Wenn das Vermögen des Gruppenmitglieds lediglich aus einer 100%-Beteiligung besteht und bei der Tochtergesellschaft ausschließlich Liebhabereitätigkeit festgestellt wird, wäre es laut *Wiesner* aufgrund der Abfärbung auf die Beteiligungsgesellschaft denkbar, dass das Gruppenmitglied aus der Unternehmensgruppe ausscheiden muss.²³⁾

Jedenfalls widerspricht uE das Ausscheiden von 100%-Liebhabereikörperschaften einer struktureutralen Ausgestaltung der Konzernbesteuerung.²⁴⁾

i

Auf den Punkt gebracht

Nach der jüngsten VwGH-Rechtsprechung (und bisher vertretenen Verwaltungsmeinung) wird einer 100%-Liebhabereigesellschaft der Beitritt bzw der Verbleib in einer Unternehmensgruppe verwehrt.²⁵⁾ Lediglich bei Vorliegen zumindest einer steuerlich relevanten Einkunftsquelle können die Beteiligungskörperschaften von „Liebhaberei“-Gruppenmitgliedern in eine Unternehmensgruppe aufgenommen werden bzw in der Gruppe verbleiben.²⁶⁾ Das vorliegende VwGH-Erkenntnis und die darin getätigten Aussagen werfen in jedem Fall eine Reihe von weiteren Zweifelsfragen auf und könnten sowohl für bestehende Unternehmensgruppen als auch für Neugründungen weitreichende Folgen haben. Insbesondere Beteiligungskörperschaften von 100%-Liebhaberei-Gruppenmitgliedern, eine Zeit lang „inaktive“ Gruppenkörperschaften und Gruppenmitglieder mit lediglich einer Liebhabereibeteiligung in Form eines KG-Anteils bzw einer atypischen stillen Beteiligung könnten davon betroffen sein. Zudem ist fraglich, ob die bisher zu Gruppenträgern vertretene Verwaltungsmeinung weiter aufrechterhalten werden kann.

²³⁾ Vgl *Wiesner*, Neues zur Gruppenbesteuerung, RWZ 2017, 11 (12).

²⁴⁾ Vgl *Komarek*, Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung, 221.

²⁵⁾ *Wiesner* stellt sich in diesem Zusammenhang auch die Frage, ob der Begriff „Liebhaberei“ passend ist, da dieser „ja nur auf natürlich Personen beziehbar ist“, vgl *Wiesner*, RWZ 2017, 11 (12).

²⁶⁾ Diese Ansicht bzw Rechtsfolge findet auch in der Aussage des VwGH Bestätigung, wonach eine „Körperschaft, deren gesamte Tätigkeit als Liebhaberei anzusehen ist, nicht Gruppenmitglied iSd § 9 Abs 2 KStG 1988 sein kann“.

Nutzungsdauer von Baugeräten

Wird für ein Baugerät, das in der Österreichischen Baugeräteliste 2009 (ÖBGL 2009) enthalten ist, die Nutzungsdauer entsprechend der dort für das Baugerät ausgewiesenen Nutzungsdauer festgelegt, gilt Folgendes:

1. Die in dieser Liste ausgewiesene Nutzungsdauer ist mit einem um 50 % erhöhten Wert als betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer iSd § 7 Abs 1 EStG der AfA zugrunde zu legen.
2. Die unter 1. beschriebene Vorgangsweise gilt erstmals für Anschaffungen in Wirtschaftsjahren, die im Veranlagungsjahr 2005 zu erfassen sind. Sie gilt letztmals für Anschaffungen in Wirtschaftsjahren, die vor dem 1. 1. 2018 beginnen.

Zum 14. 12. 2011 bereits abgeschlossene Betriebsprüfungsverfahren, bei denen der AfA für derartige Wirtschaftsgüter eine vom Punkt 1. abweichende Nutzungsdauer zugrunde gelegt worden ist, bleiben von Punkt 1. unberührt.

Diese Information ersetzt die BMF-Information vom 18. 12. 2015, BMF-010203/0407-VI/2015.

(BMF-Information vom 27. 2. 2017, BMF-010203/0095-VI/6/2017)