

BMF zur Gruppenbesteuerung – „Sandwichstrukturen“ iSd Rs *Papillon* zulässig!

Nach der Information des BMF vom 16.5.2012 sind „Sandwichstrukturen“ entgegen dem Wortlaut des Gesetzes zulässig. Die österreichische Finanzverwaltung folgt damit der eindeutigen Rechtsprechung des EuGH in der Rs *Papillon* aus dem Jahr 2008 und gibt ihre bisherige Auffassung auf. Eine derart einbezogene inländische Körperschaft gilt jedoch in diesem Fall nicht als „Vollmitglied“ einer Unternehmensgruppe.

Von Martin Lehner

I. Problemstellung: sind „Sandwichstrukturen“ zulässig?

Bereits seit der Einführung der Gruppenbesteuerung im Jahr 2005 ist fraglich, ob sog „Sandwichstrukturen“ zulässig sind (siehe Abbildung 1).¹ Es geht dabei um die Möglichkeit eine inländische Körperschaft in eine Gruppe iSv § 9 KStG einzubeziehen, wenn die Beteiligung mehrheitlich von einer ausländischen Konzerngesellschaft gehalten wird.

Nach der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung war dies aufgrund des Wortlautes von § 9 Abs 2 KStG nicht möglich.² Eine Auslegung von „Vermittlungen“ iSv § 9 Abs 4 KStG wurde in diesem Zusammenhang ebenfalls abgelehnt.³ In der Literatur wurden diese Auffas-

sungen und § 9 Abs 2 KStG als möglicherweise verfassung⁴- und europarechtswidrig kritisiert.⁵ Zudem wurden bestimmte „Sandwichkonstruktionen“ in den Gesetzesmaterialien zur Gruppenbesteuerung noch als zulässig angesehen.⁶

Die europarechtliche Kritik wurde im Jahr 2008 durch das Urteil des EuGH in der Rs *Papillon* zur französischen Gruppenbesteuerung untermauert. Das Verbot einer „Sandwichstruktur“ verletzte nach Ansicht des Gerichtshofes die Niederlassungsfreiheit.⁷ Aus der Rechtsprechung des Gerichtshofes wurde in der Literatur geschlossen, dass die Einbeziehung von inländischen Einzelgesellschaften über EU/EWR-Tochtergesellschaften in europarechtskonformer Auslegung des § 9 KStG möglich ist.⁸ Abbildung 1 zeigt eine „Sandwichstruktur“; die A-GmbH als Gruppenträger kann demnach sowohl die EU-Gesellschaft B als die österreichische C-GmbH in eine Gruppe iSv § 9 KStG einbeziehen.

1 Vgl zB *Kofler*, „Sandwichstrukturen“ in der Gruppenbesteuerung: Ausländische Körperschaften als vermittelnde Gruppenmitglieder im Rahmen des § 9 Abs 4 KStG, taxlex 2005, 172 ff nwN; *Kofler*, § 9 Abs 4 KStG – Finanzielle Verbindung, in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 85 ff mwN; *Tumpel/Tissot*, Gruppenbesteuerung und gemeinschaftsrechtliche Implikationen, in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 19 ff; *Walter*, Verluste ausländischer Gruppenmitglieder in Mühlechner/Zöchling (Hrsg), SWK-Sonderheft 2004 – Die neue Gruppenbesteuerung, 44 f.

2 Vgl KStR 2001, Rz 371: „Auch eine inländische Tochterkörperschaft eines ausländischen Gruppenmitglieds, die mit diesem gemäß § 9 Abs. 4 ausreichend finanziell verbunden ist, kann nicht in die Unternehmensgruppe einbezogen werden, weil nach § 9 Abs. 2 KStG 1988 die „beteiligte Körperschaft“ (übergeordnetes Gruppenmitglied) eine „inländische“ Körperschaft sein muss. Tochterkörperschaften (Beteiligungsausmaß über 50%) von ausländischen Gruppenmitgliedern sind daher von der Unternehmensgruppe unabhängig davon ausgeschlossen, ob die Tochterkörperschaft eine inländische oder eine ausländische Gesellschaft ist.“

3 Vgl KStR 2001, Rz 371; aA *Urzt/Haslehner*, Gruppenbesteuerung: Finanzielle Verbindungen über ausländische Gruppenmitglieder, GeS 2008, 208 ff.

4 Vgl *Kofler*, § 9 Abs 4 KStG – Finanzielle Verbindung, in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 91.

5 Vgl *Schindler* in Kalss/Hügel (Hrsg), SE-Kommentar (2004) Teil III Rz 177; *Tumpel/Tissot*, Gruppenbesteuerung und gemeinschaftsrechtliche Implikationen, in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 26 ff; *Stefaner/Weninger*, Besteuerung von grenzüberschreitenden Unternehmensgruppen, ecolex 2005, 158; *Stefaner/Weninger*, Gruppenbesteuerung: Unbeschränkte Verwertung ausländischer Verluste durch Cross-Over-Kaskaden, 2005, 133; *Staringer*, Der Einfluss der Gruppenbesteuerung auf die Unternehmensorganisation, ÖStZ 2005, 495.

6 Vgl EB zum StRefG 2005, BlgNR 451 XXII, GP, 21.

7 Vgl EuGH 27.11.2008, C-418/07, Slg 2008, I-08947, *Papillon*: „Art. 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Art. 43 EG) ist dahin auszulegen, dass er Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegensteht, wonach eine Regelung der Gruppenbesteuerung auf eine in diesem Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft, die gleichfalls in diesem Staat ansässige Tochter- und Einzelgesellschaften hält, Anwendung findet, nicht aber auf eine solche Muttergesellschaft, wenn ihre gebietsansässigen Einzelgesellschaften über eine Tochtergesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat gehalten werden.“

8 Vgl *Demscher/Stefaner*, Gruppenbesteuerung: Sandwichgruppen möglich? SWI 2009, 9 (12 ff); *Mamut/Schilcher*, Auswirkungen des EuGH-Urteils *Papillon* auf die österreichische Gruppenbesteuerung, taxlex 2008, 13 ff; *Stefaner/Weninger* in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG (2009), § 9 Rz 38; *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010), 586 ff.

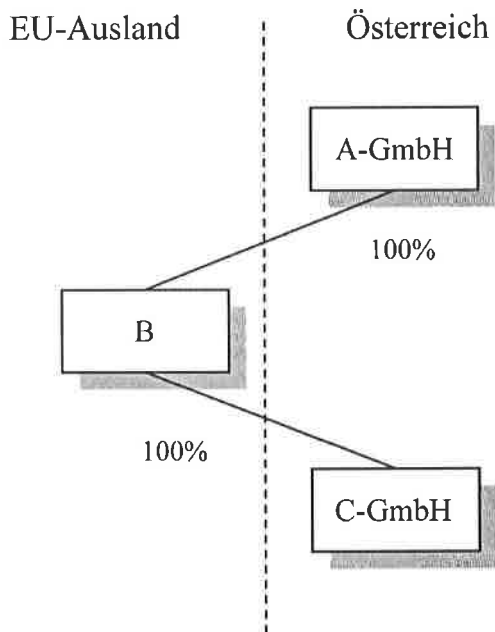


Abbildung 1: „Sandwichstruktur“ iSd Rs Papillon.

Am 16.5.2012 hat die österreichische Finanzverwaltung in einer Stellungnahme die Änderung ihrer bisherigen Auffassung bekannt gegeben.⁹ Nachfolgend ist die gesamte BMF-Information abgedruckt.

II. Stellungnahme Finanzverwaltung

Auslegung des § 9 Abs 2 TS 1 KStG 1988 im Lichte des EuGH-Urteils *Papillon* (EuGH 27.11.2008, Rs C-418/07)

§ 9 Abs 2 TS 1 KStG 1988 zufolge können unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften Gruppenmitglieder (als Beteiligungskörperschaften oder als beteiligte inländische Körperschaften) sein. Da § 9 Abs 2 TS 1 KStG 1988 voraussetzt, dass die „beteiligte Körperschaft“ eine *inländische* Körperschaft ist, können mit einem ausländischen Gruppenmitglied ausreichend finanziell verbundene inländische Tochtergesellschaften nicht in die Unternehmensgruppe einbezogen werden.

In der Rs *Papillon* hielt der EuGH fest, dass es der unionsrechtlichen Niederlassungsfreiheit entgegensteht, wenn eine französische Muttergesellschaft die Regelungen der „steuerlichen Integration“ (französisches Gruppenbesteuerungsregime) mit ihren in Frankreich ansässigen Enkelgesellschaften nicht in Anspruch nehmen kann, wenn die zwischengeschaltete Tochtergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, während die „steuerliche Integration“ im Falle einer in Frankreich an-

sässigen, zwischengeschalteten Tochtergesellschaft möglich ist.

Im Sinne dieser Rechtsprechung ist es folglich unzulässig, die Zurechnung der Ergebnisse einer inländischen Enkelgesellschaft nach Maßgabe des § 9 KStG 1988 zu verwehren, wenn die Beteiligung an dieser Enkelgesellschaft nicht über eine inländische, sondern über eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Tochtergesellschaft gehalten wird. Der Gesetzeswortlaut des § 9 Abs 2 TS 1 KStG 1988 wird daher dahingehend verdrängt, als die Ergebnisse inländischer Enkelgesellschaften, die über ein in einem anderen Mitgliedstaat ansässiges Gruppenmitglied gehalten werden, in die Unternehmensgruppe einbezogen werden können. Aus den Ausführungen des EuGH ist jedoch nicht abzuleiten, diesen inländischen Enkelgesellschaften den Status eines Vollmitglieds der Unternehmensgruppe zuzuerkennen, weshalb mit ihnen finanziell verbundene in- und ausländische Körperschaften nicht in die Unternehmensgruppe einbezogen werden können. Die Ergebnisse der inländischen Enkelgesellschaft gehen zu 100% zeitgleich mit den Ergebnissen des ausländischen Gruppenmitglieds in die Unternehmensgruppe ein.

Auf die Gewinnermittlung des ausländischen Gruppenmitglieds hat diese Auslegung im Lichte der Rs *Papillon* folgende Auswirkungen:

- Da die steuerliche Erfassung von (Gewinnen und) Verlusten der inländischen Enkelgesellschaft bei der die finanzielle Verbindung zum ausländischen Gruppenmitglied vermittelnden inländischen Muttergesellschaft erfolgt, ist eine steuerwirksame Teilwertabschreibung der Beteiligung an der inländischen Enkelgesellschaft ausgeschlossen. Somit wird eine doppelte Verlustberücksichtigung vermieden.

- Die Vornahme einer Firmenwertabschreibung durch das ausländische Gruppenmitglied ist nicht möglich. Für die Einbeziehung der Ergebnisse einer inländischen Enkelgesellschaft gelten die Voraussetzungen gemäß § 9 Abs 8 KStG 1988 sinngemäß.

Bundesministerium für Finanzen, 16. Mai 2012.

III. Anmerkungen zur Interpretation der Finanzverwaltung

1. Die Rechtsprechung des EuGH in der Rs *Papillon*

Im Ausgangsfall der Rs *Papillon* wurde die Einbeziehung einer Enkelgesellschaft in die französische Gruppenbesteuerung nicht zugelassen, weil deren Anteile zu annähernd 100% von einer niederländischen Konzerngesellschaft gehalten wurden.¹⁰ Der EuGH erkannte einen Ver-

⁹ Vgl BMF 16.5.2012, GZ BMF-010216/0021-VI/6/2012.

¹⁰ Vgl EuGH 27.11.2008, C-418/07, Slg 2008, I-08947, *Papillon*, Rn 7.

stoß gegen die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit, weil die Einbeziehung der inländischen Enkelgesellschaft im Ergebnis vom Sitz der Tochtergesellschaft abhängig war.¹¹ Während nämlich bei einer französischen Tochtergesellschaft eine Einbeziehung möglich gewesen wäre, war dies bei einer niederländischen Tochtergesellschaft nicht der Fall.¹² Fraglich war daher, warum inländische Gewinne oder Verluste der Enkelgesellschaft nicht mit inländischen Gewinnen oder Verlusten der Großmuttergesellschaft im Rahmen der Gruppenbesteuerung verrechnet werden können.

Als Rechtfertigungsgründe wurden zunächst von der deutschen und der niederländischen Regierung die Steuerflucht und die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse vorgebracht.¹³ Der EuGH ließ diese jedoch – im Gegensatz zur Rechtsprechung in den Fällen *Marks & Spencer*¹⁴ und *Oy AA*¹⁵ – nicht zu, weil es um die Konsolidierung inländischer Einkünfte der Enkelgesellschaft und nicht um das Verschieben von Gewinnen oder die Geltendmachung ausländischer Verluste geht.¹⁶

Das vorliegende französische Höchstgericht hatte in seinen Vorlagefragen als mögliche Rechtfertigung auch die Kohärenz des Steuersystems angesprochen.¹⁷ Hat nämlich die Enkelgesellschaft Verluste, besteht die Gefahr, dass diese Verluste sowohl im Inland (im Rahmen der Gruppe) als auch im Ausland (als Rückstellungen oder Teilwertabschreibungen) geltend gemacht werden.¹⁸ Der EuGH greift diesen Rechtfertigungsgrund auf und hält den gänzlichen Ausschluss von Enkelgesellschaften für geeignet, eine doppelte Verlustverwertung zu verhindern.¹⁹ Allerdings ist die Regelung im Ergebnis nicht verhältnismäßig, weil die Kohärenz des Steuersystems auch mit gelinderen Mitteln hergestellt werden kann.²⁰ So ist es etwa möglich im Rahmen der gegenseitigen Amtshilfe oder durch Nachweise des Steuerpflichtigen eine doppelte Verlustverwertung auszuschließen.²¹ Praktische Schwierigkeiten konnten den Gerichtshof dahingehend nicht überzeugen.²²

Die Rechtsprechung überrascht nicht, zumal der Gerichtshof bereits in ähnlich gelagerten Fällen im Wesentlichen zum gleichen Ergebnis gekommen ist.²³

2. Unmittelbare Folgen der Rs *Papillon*

Nach der Rechtsprechung des EuGH ist es daher unionsrechtlich geboten, inländische Teile eines Konzerns in eine Gruppe einzubeziehen, wenn die notwendigen Voraussetzungen von inländischen Konzerngesellschaften oder Konzerngesellschaften innerhalb der EU (oder innerhalb des EWR) erfüllt werden. Der Zugang zur Gruppenbesteuerung darf nicht vom Sitz einer Konzerngesellschaft abhängen, weil ansonsten ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit vorliegt. Es können jedoch angemessene Regelungen bestehen, die eine doppelte Verlustverwertung ausschließen.

3. § 9 Abs 2 KStG – Anwendungsvorrang des Unionsrechts

Nach dem Gesetzeswortlaut in § 9 Abs 2 KStG können nur „inländische“ Körperschaften als „beteiligte“ Körperschaften Gruppenmitglieder sein. Die Regelung zielt darauf ab, dass nur inländische Körperschaften als Gruppenmitglied eine weitere Ebene in die Gruppe einbeziehen können. Damit widerspricht der Wortlaut des § 9 Abs 2 KStG jedoch zumindest im Zusammenhang mit Sandwichstrukturen wie in der einschlägigen Rs *Papillon* dem unmittelbar anwendbaren Unionsrecht. Die Information der Finanzverwaltung vom 16.5.2012 bestätigt den Anwendungsvorrang des Unionsrechts im Hinblick auf § 9 Abs 2 KStG. Die Einschränkung des Gesetzes auf „inländische“ Körperschaften ist demnach nicht mit dem Primärrecht vereinbar. Wird daher eine inländische Enkelgesellschaft über eine Tochtergesellschaft gehalten, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, kann diese auch in die Gruppe als Gruppenmitglied einbezogen werden. Die formalen Voraussetzungen der Gruppenbildung finden sich § 9 Abs 8 KStG.²⁴

11 Vgl EuGH 27.11.2008, C-418/07, Slg 2008, I-08947, *Papillon*, Rn 15–32.

12 Kritisch zur Vergleichspaarbildung *Hohemwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010), 589.

13 Vgl EuGH 27.11.2008, C-418/07, Slg 2008, I-08947, *Papillon*, Rn 34.

14 Vgl EuGH 18.7.2007, C-231/05, Slg 2007, I-6373, *Oy AA*.

15 Vgl EuGH 13.12.2005, C-446/03, Slg 2005, I-10837, *Marks & Spencer*.

16 Vgl EuGH 27.11.2008, C-418/07, Slg 2008, I-08947, *Papillon*, Rn 36–40.

17 Vgl EuGH 27.11.2008, C-418/07, Slg 2008, I-08947, *Papillon*, Rn 41.

18 Vgl EuGH 27.11.2008, C-418/07, Slg 2008, I-08947, *Papillon*, Rn 47 f.

19 Vgl EuGH 27.11.2008, C-418/07, Slg 2008, I-08947, *Papillon*, Rn 49–51.

20 Vgl EuGH 27.11.2008, C-418/07, Slg 2008, I-08947, *Papillon*, Rn 59–61.

21 Vgl EuGH 27.11.2008, C-418/07, Slg 2008, I-08947, *Papillon*, Rn 55–57.

22 Vgl EuGH 27.11.2008, C-418/07, Slg 2008, I-08947, *Papillon*, Rn 53 f.

23 Vgl EuGH 16.7.1998, C-264/96, Slg 1998, I-04695, *ICI*, EuGH 18.11.1999, C-200/98, Slg 1999, I-8261, *X AB und Y AB*.

24 Diese gelten für die Enkelgesellschaft als mögliches Gruppenmitglied nach § 9 Abs 2 KStG. Es kommt daher zu einer normalen Anwendung von § 9 Abs 8 KStG und nicht zu einer „sinngemäßen“ Anwendung, wie dies in der BMF-Information ausgeführt wird.

Die Ergebniszurechnung soll an das nächsthöhere unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglied oder den Gruppenträger erfolgen.²⁵ Als Zeitpunkt der Zurechnung des Ergebnisses soll nach Auffassung der Finanzverwaltung jener Zeitpunkt gelten, der auch für die ausländische Zwischengesellschaft gilt. Kann die ausländische Körperschaft nichts zurechnen, zB weil Gewinne und keine Verluste vorliegen, gilt mE dennoch der relevante Zurechnungszeitpunkt der ausländischen Tochtergesellschaft. Da „Sandwichkonstruktionen“ mit der Einbeziehung einer Enkelgesellschaft über eine inländische beteiligte Körperschaft gleichgestellt werden sollen, muss auch für den Zeitpunkt der Einkünftezurechnung das Gleiche gelten.

Um eine (indirekte) doppelte Verlustverwertung zu vermeiden, können Teilwertabschreibungen der Enkelgesellschaft durch die ausländische Tochtergesellschaft nicht als Verluste beim beteiligten Gruppenträger oder Gruppenmitglied geltend gemacht werden.²⁶ Die Finanzverwaltung verweist diesbezüglich auf die Wahrung der Kohärenz, die auch in der Rs *Papillon* vom EuGH aufgegriffen wurde.²⁷

Während die klarstellende Auslegung des § 9 Abs 2 KStG durch die Finanzverwaltung grundsätzlich zu begrüßen ist, werfen zwei Aspekte der Interpretation Fragen auf. Denn zum einen, gelten nach der Information des BMF Enkelgesellschaften in Sandwichstrukturen nicht als „Vollmitglieder“ einer Unternehmensgruppe. Zum anderen soll in diesen Fällen auch keine Firmenwertabschreibung iSd § 9 Abs 7 KStG möglich sein.

4. Kein „Vollmitglied“ einer Unternehmensgruppe

Die Einbeziehung einer inländischen Enkelgesellschaft über eine ausländische Tochtergesellschaft ist nach Ansicht der Finanzverwaltung zwar wegen der Niederlassungsfreiheit unionsrechtlich geboten, führt jedoch nicht zu einer „Vollmitgliedschaft“ der inländischen Enkelgesellschaft. Diese Einschränkung bezieht sich wohl auf § 9 Abs 2 KStG; die inländische Enkelgesellschaft ist demnach kein vollwertiges Gruppenmitglied iSd § 9 KStG. Konsequenz dieser „Teilmitgliedschaft“ soll sein, dass die inländische Enkelgesellschaft selbst wiederum keine beteiligte Körperschaft sein kann. Bei ausreichender finanzieller Beteiligung iSd § 9 Abs 4 KStG durch die Enkelgesellschaft an einer inländischen oder ausländischen

Körperschaft kann diese nicht in die Unternehmensgruppe einbezogen werden – eine „Urenkelgesellschaft“ kann daher in diesen Fällen kein Gruppenmitglied iSv § 9 Abs 2 KStG werden. Abbildung 2 zeigt eine – nach Unionsrecht zulässige – Sandwichstruktur; nach Auffassung der Finanzverwaltung können in diesem Fall weder D1 noch D2 in die Gruppe einbezogen werden, weil die C-GmbH kein „Vollmitglied“ iSv § 9 Abs 2 KStG ist.

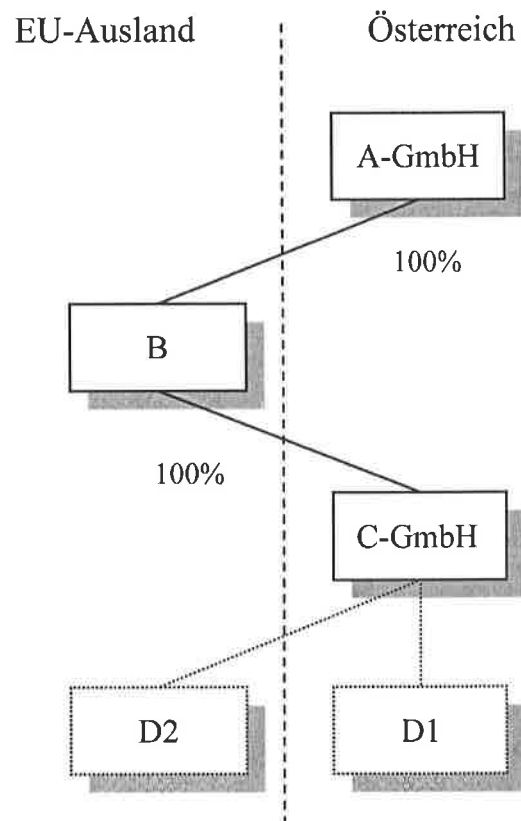


Abbildung 2: Ist die C-GmbH ein „Vollmitglied“ der Gruppe?

In der Information des BMF wird diese Ansicht damit begründet, dass die Einbeziehung weiterer Körperschaften den Ausführungen des EuGH in der Rs *Papillon* nicht zu entnehmen ist. Die Einschränkung und deren Begründung sind jedoch mE nicht überzeugend. Zunächst ist es zwar richtig, dass der EuGH in der Rs *Papillon* nicht fordert, weitere Konzerngesellschaften – an denen die Enkelgesellschaft beteiligt ist – einzubeziehen. Dies liegt jedoch daran, dass eine Einbeziehung wei-

25 So bereits bisher *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010), 600.

26 Vgl *Mamut/Schilcher*, Auswirkungen des EuGH-Urteils *Papillon* auf die österreichische Gruppenbesteuerung, taxlex 2008, 13 (16 f); *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010), 593 ff. Der

EuGH spricht von „Rückstellungen von Wertverlusten“; vgl EuGH 27.11.2008, C-418/07, Slg 2008, I-08947, *Papillon*, Rn 47.

27 Vgl EuGH 27.11.2008, C-418/07, Slg 2008, I-08947, *Papillon*, Rn 49–51.

terer Körperschaften in diesem Fall nicht fraglich war, weshalb der Gerichtshof dieses Thema auch nicht behandelte.²⁸

Aus den grundsätzlichen Aussagen der Rechtsprechung des EuGH ist mE eine gegenteilige Auffassung abzuleiten. Bereits in der Rs *ICI* und *X und Y* hat der Gerichtshof Regelungen in Gruppenbesteuerungsregimen als Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit angesehen, die als formales Kriterium die Ansässigkeit von Körperschaften vorsahen.²⁹ In der Rs *Papillon* wurde zudem deutlich, dass inländischen Konzerngesellschaften die Teilnahme an einer Gruppe nicht deshalb versagt werden darf, weil deren Anteile über eine ausländische Körperschaft gehalten werden.³⁰

Die inländische Enkelgesellschaft in einer Sandwichstruktur nicht als „Vollmitglied“ anzusehen würde deshalb mE einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit darstellen, weil diese Einschränkung nur darauf beruht, dass der Anteilseigner der Enkelgesellschaft eine ausländische Körperschaft ist. Denn wie der Gerichtshof in ständiger Rechtsprechung betont, muss zur Feststellung einer Diskriminierung die Vergleichbarkeit eines Sachverhalts mit Gemeinschaftsbezug mit einem rein innerstaatlichen Sachverhalt unter Berücksichtigung des mit den fraglichen nationalen Bestimmungen verfolgten Ziels geprüft werden.³¹ Das Ziel der Gruppenbesteuerung – die Konsolidierung der steuerlichen Ergebnisse von finanziell ausreichend verbundenen inländischen Körperschaften – kann sowohl im reinen Inlandsfall als auch unter Einbeziehung einer ausländischen Zwischengesellschaft auf einer höheren Ebene erreicht werden.³² Die Einschränkung weitere Gesellschaften in die Gruppe einzubeziehen, würde aufgrund dieser objektiven Vergleichbarkeit eine Ungleichbehandlung im Hinblick auf den Sitz einer Zwischengesellschaft darstellen.

Als Rechtfertigung würde, wie in der Rs *Papillon* nur die Kohärenz des Steuersystems in Frage kommen.³³ Denn folgt man der Argumentation des Gerichtshofes stellen Steuerflucht oder die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse keine tauglichen Rechtfertigungsgründe dar, weil es sich um die konsolidierte Besteuerung einer *inländischen* unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft handelt.³⁴

Neben der unionsrechtlich bedenklichen Interpretation bietet zudem auch der Gesetzestext keinerlei Anhaltspunkte, von der genannten Unterscheidung zwischen einer „Vollmitgliedschaft“ und/oder einer „Teilmitgliedschaft“ auszugehen.

Im Ergebnis versucht die Finanzverwaltung die Rs *Papillon* möglichst restriktiv in den unionsrechtswidrigen österreichischen Gesetzestext hineinzulesen. Die angenommene Einschränkung der Sandwichstruktur wäre jedoch mE wiederum ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit und sollte daher aufgegeben werden bevor die „Information des BMF“ in die Körperschaftsteuer Richtlinien übernommen wird. Letztlich hat jedoch der Gesetzgeber die Pflicht zur Rechtsbereinigung – § 9 Abs 2 KStG muss daher dem Unionsrecht entsprechend geändert werden.

5. Keine Firmenwertabschreibung

Die Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG hat zu erfolgen, wenn eine Beteiligung an einer konzernexternen unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft erworben wird. Fraglich ist, ob im Rahmen einer Sandwichstruktur auch ausländische Körperschaften eine Firmenwertabschreibung geltend machen können.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung in der vorliegenden „Information des BMF“ ist die Vornahme einer Firmenwertabschreibung nicht möglich. Dies wird jedoch nicht begründet und lässt sich auch nicht aus dem Gesetzestext ableiten. Die Umrechnung des steuerlichen Ergebnisses des ausländischen Gruppenmitglieds hat gem § 9 Abs 6 Z 6 KStG nach § 5 Abs 1 EStG und dem KStG zu erfolgen. Nach den KStR 2001 ist das „*ausländische Ergebnis des Gruppenmitglieds ist im Wege einer „Mehr-Weniger-Rechnung“ (Korrekturrechnung) auf eine dem inländischen Abgabenrecht entsprechende Bemessungsgrundlage umzurechnen.*“³⁵ Dementsprechend können nach dem österreichischen Recht verbotene Abzüge nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden (zB gem § 12 Abs 1 KStG).³⁶ Umgekehrt müssen nach österreichischem Recht gebotene Betriebsausgaben, wie die Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG oder ab-

28 Im Ausgangsverfahren war zwar die Behandlung weiterer Gesellschaften fraglich, das vorliegende französische Höchstgericht (Conseil d'État) stellte dem EuGH jedoch nur die Frage im Hinblick auf eine Enkelgesellschaft; vgl EuGH 27.11.2008, C-418/07, Slg 2008, I-08947, *Papillon*, Rn 7 und 11 ff.

29 Vgl EuGH 16.7.1998, C-264/96, Slg 1998, I-04695, *ICI*, Rn 20-23; EuGH 18.11.1999, C-200/98, Slg 1999, I-8261, *X AB und Y AB*, Rn 28.

30 Siehe oben Kapitel III.1.

31 Vgl EuGH 27.11.2008, C-418/07, Slg 2008, I-08947, *Papillon*, Rn 27 mwN.

32 In diesem Sinne EuGH 27.11.2008, C-418/07, Slg 2008, I-08947, *Papillon*, Rn 28-31.

33 Vgl EuGH 27.11.2008, C-418/07, Slg 2008, I-08947, *Papillon*, Rn 41 ff.

34 Vgl EuGH 27.11.2008, C-418/07, Slg 2008, I-08947, *Papillon*, Rn 38-40.

35 Vgl KStR 2001, Rz 425.

36 Vgl KStR 2001, Rz 427: „Es sind ua. auch die Regelungen der §§ 11 und 12 KStG 1988 anzuwenden.“ Zu einer beispielhaften Aufzählung siehe Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² (2008), K282.

zugsfähige Aufwendungen und Ausgaben gem § 11 Abs 1 KStG berücksichtigt werden. Die Firmenwertabschreibung stellt nämlich eine nationale steuerliche Vorschrift zur Ermittlung des steuerlichen Einkommens dar.

6. Weitere ausländische Ebenen

Aus der Rs *Papillon* lässt sich ableiten, dass eine inländische Körperschaft auch Gruppenmitglied sein kann, wenn mehrere ausländische Ebenen zwischen der österreichischen Muttergesellschaft und der österreichischen

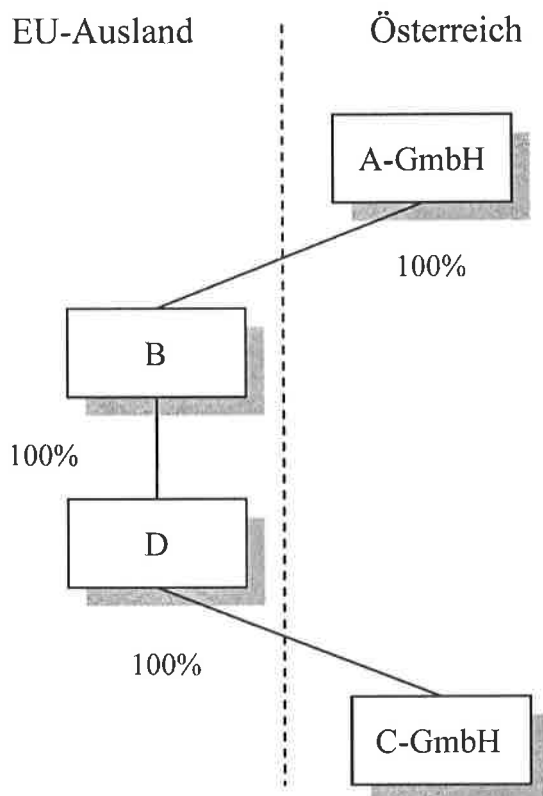


Abbildung 3: „Sandwichstruktur“ mit mehreren ausländischen Zwischenebenen.

Körperschaft liegen (siehe Abbildung 3).³⁷ Dies gilt auch dann, wenn die weiteren ausländischen Körperschaften keine Gruppenmitglieder sein können. Denn nach der in der Rs *Papillon* streitigen französische Gruppenbesteuerung konnten ausländische Körperschaften gar nicht – auch nicht die erste Ebene – in eine Unternehmensgruppe einbezogen werden.³⁸ Dennoch wurden Sandwichstrukturen vom Gerichtshof als zulässig angesehen. In der Information der Finanzverwaltung wird dieser Fall nicht angesprochen.

7. Weitere Auswirkungen der Rs *Papillon*?

In der Literatur wurde dargelegt, welche unionsrechtlichen Schwachpunkte die Gruppenbesteuerung in Österreich vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des EuGH in der Rs *Papillon* noch haben könnte.³⁹ Als kritisch wurde insbesondere das Verbot angesehen, inländische Einkünfte von ausländischen Gruppenmitgliedern in das Gruppenergebnis einzubeziehen.⁴⁰ Nach § 9 Abs 6 Z 6 KStG können nämlich nur anteilige Verluste verrechnet werden, wenn und soweit das ausländische Gruppenmitglied insgesamt einen Verlust erleidet. Inländische Gewinne oder Verluste einer Betriebsstätte können hingegen nicht isoliert in das Gruppenergebnis einbezogen werden.⁴¹

Ob diese Ungleichbehandlung eine „de facto“ Diskriminierung und damit einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit darstellt ist noch unklar.⁴² Bei der unionsrechtlichen Prüfung einer derartigen Diskriminierung durch den EuGH würden die Steuerflucht oder die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse als Rechtfertigungsgründe iSd Rechtsprechung in der Rs *Papillon* jedoch ausscheiden.⁴³ Obwohl der UFS Wien im Jahr 2011 in § 9 Abs 6 Z 6 KStG keinen Verstoß gegen Unionsrecht erkannt hat,⁴⁴ wird wohl diesbezüglich erst das Urteil des EuGH in der anhängigen und einschlägigen Rs *Philips Electronics UK* (C-18/11) zur britischen Gruppenbesteuerung für mehr Klarheit sorgen.⁴⁵

37 Vgl *Haunold/Tumpel/Widhalm*, EuGH; Niederlassungsfreiheit gebietet Einbeziehung von über ausländische Tochtergesellschaften gehaltenen inländischen Einzelgesellschaften in die Gruppenbesteuerung, SWI 2009, 152 (157). Siehe dazu bereits vor der Rechtsprechung des EuGH in der Rs *Papillon* zu ähnlichen Konstruktionen *Tumpel/Tissot*, Gruppenbesteuerung und gemeinschaftsrechtliche Implikationen, in *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel* (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005), Rz 23 ff.

38 Vgl EuGH 27.11.2008, C-418/07, Slg 2008, I-08947, *Papillon*, Rn 20 f. Siehe dazu auch *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010), 589 f.

39 Siehe dazu ausführlich *Demscher/Stefaner*, Gruppenbesteuerung: Sandwichgruppen möglich? SWI 2009, 9 (15 ff).

40 Siehe dazu zB *Germuth/Toifl*, Zweifelsfragen iZm internationalen Aspekten der Gruppenbesteuerung, taxlex 2005, 226 (227); sowie iZm der Rs *Papillon Demscher/Stefaner*, Gruppenbesteuerung: Sandwichgruppen möglich? SWI 2009, 9 (15); *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010), 616.

41 Vgl KStR 2001, Rz 423. Siehe dazu im Überblick *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011), § 9 Tz 314.

42 Vgl *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010), 616.

43 Vgl EuGH 27.11.2008, C-418/07, Slg 2008, I-08947, *Papillon*, Rn 38–40.

44 Vgl UFS 20.5.2011, RV/1643-W/11.

45 Siehe dazu die bereits veröffentlichten Schlussanträge von Generalanwältin *Kokott* vom 19.4.2012.