

Schriftenreihe Konzern- und Unternehmensteuerrecht
Band 2

Umgründungen

Praxisfragen und Fallbeispiele

herausgegeben von

Sabine Kirchmayr
Gunter Mayr

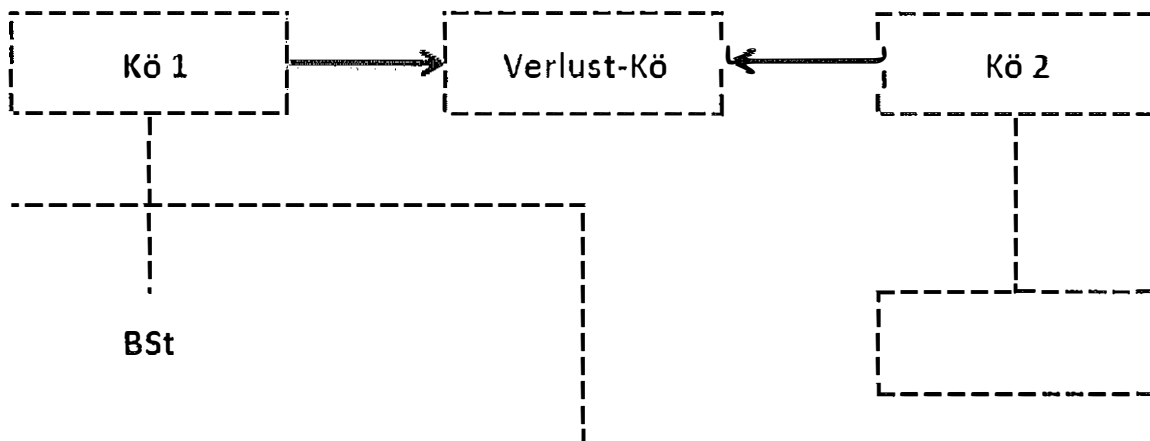
Linde

Verlustuntergang bei Umgründungen

Alexandra Wild*

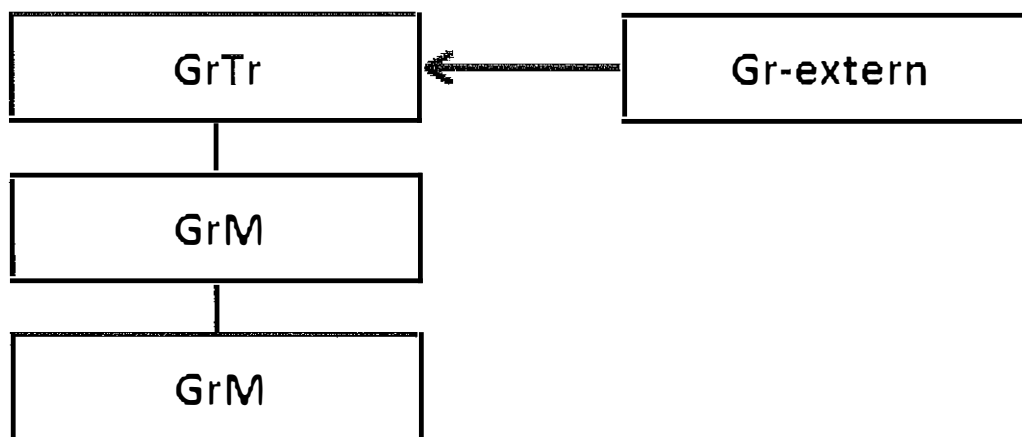
1. Sachverhalt

1.1. Fallbeispiel 1



Körperschaft 1 und Körperschaft 2 werden jeweils auf die übernehmende Verlustkörperschaft verschmolzen. Die Verlustkörperschaft hat noch vorhandene Verlustvorträge, während das verlusterzeugende Vermögen bei dieser nicht mehr vorhanden oder nicht mehr vergleichbar ist. Kö 1 hat eine Betriebsstätte im Ausland, mit dem ein Befreiungs-DBA besteht. Kö 2 ist eine Holdinggesellschaft, die ausschließlich eine Beteiligung hält.

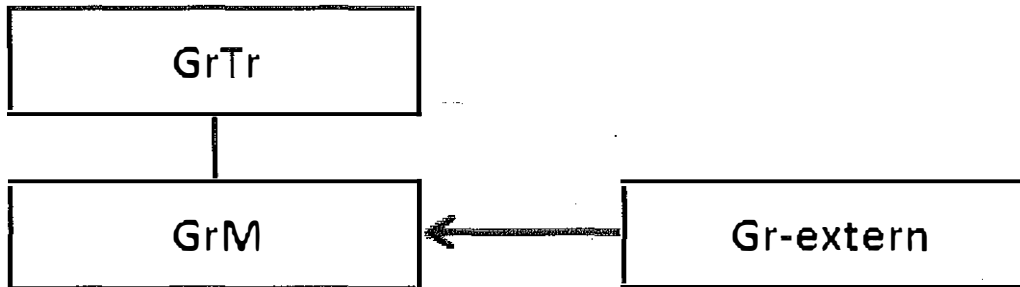
1.2. Fallbeispiel 2



* Bearbeitet und zusammengefasst von *Alexandra Wild*.

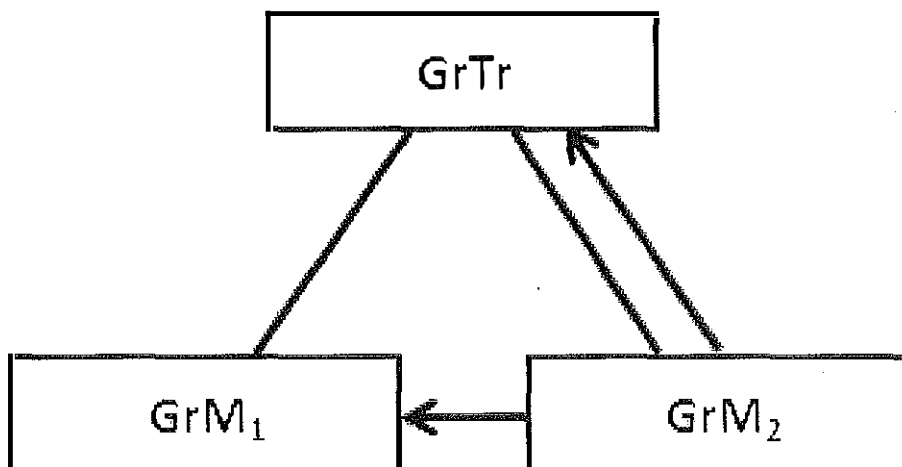
Eine gruppenexterne Gesellschaft (die Gewinnpotential aufweist) wird auf den Gruppenträger verschmolzen. Beim Gruppenträger sind eigene und von Gruppenmitgliedern stammende Verluste vorhanden. Das verlusterzeugende Vermögen ist in der Gruppe nicht mehr vorhanden oder nicht mehr vergleichbar.

1.3. Fallbeispiel 3



Eine gruppenexterne Gesellschaft wird auf ein Gruppenmitglied verschmolzen. Das übernehmende Gruppenmitglied hat Verluste an den Gruppenträger abgegeben. Das verlusterzeugende Vermögen ist nicht mehr vorhanden oder nicht mehr vergleichbar.

1.4. Fallbeispiel 4



Es finden gruppeninterne Verschmelzungen statt. *Variante 1:* GrM₂ wird auf GrM₁ verschmolzen. *Variante 2:* GrM₂ wird auf den Gruppenträger verschmolzen. Sowohl GrM₁ als auch GrM₂ haben Verluste erlitten, die dem Gruppenträger zugerechnet wurden. Das verlustverursachende Vermögen ist nicht mehr vorhanden oder nicht mehr vergleichbar.

2. Fragestellung

Fallbeispiel 1: Ist die Regelung des § 4 Z 1 lit b UmgrStG, die zu einem Wegfall der Verlustvorträge bei der übernehmenden Körperschaft führt, überschießend, weil dadurch die Verlust-Kö an jeglicher Umgründung gehindert ist, selbst wenn die übertragenden Körperschaften kein Gewinnpotential aufweisen?

Fallbeispiel 2: Findet die gruppenbezogene Betrachtungsweise im Wortlaut von § 4 Z 1 lit b UmgrStG Deckung? Die Bestimmung stellt nämlich ausdrücklich auf das Vorhandensein der Verluste bei der übernehmenden Körperschaft ab.

Fallbeispiel 3: Handelt es sich bei den Verlusten, die an den Gruppenträger abgegeben wurden um „*Verluste der übernehmenden Körperschaft*“? Findet in diesem Fall die gruppenbezogene Betrachtungsweise gesetzliche Deckung?

Fallbeispiel 4: Führt die Verschmelzung von GrM₂ auf GrM₁ zum Wegfall der dem Gruppenträger zugerechneten Verluste? Führt die Verschmelzung von GrM₂ auf den Gruppenträger zum Wegfall aller diesem zugerechneten Verluste, selbst wenn diese Verluste von Gesellschaften stammen, die nicht an der Umgründung beteiligt sind? Verstößt die Anwendung von § 4 UmgrStG auf gruppeninterne Umgründungen gegen den telos der Gruppenbesteuerung?

3. Diskussionszusammenfassung

Hügel: Ich werde anhand des ersten Fallbeispiels § 4 Z 1 lit b UmgrStG¹ einer Kritik unterziehen. Diese Norm zeigt die Neigung des österreichischen Gesetzgebers, von ihm als Missbrauchsfälle empfundene Gestaltungen zu regeln und dabei die Vorschriften viel weiter zu fassen, als dies unbedingt notwendig ist. § 4 Z 1 lit b UmgrStG betrifft Verluste der übernehmenden Körperschaft bei Verschmelzungen und gilt kraft Verweis auch für die anderen Umgründungen, wenn das verlusterzeugende Vermögen bei der übernehmenden Körperschaft nicht mehr vorhanden oder nicht mehr vergleichbar ist.² Ist dies der Fall, führt jede Umgründung zum Wegfall dieser Verluste.

Die Vorschrift entstand unter dem Strukturverbesserungsgesetz³ und besagte zunächst, dass Verluste einer übertragenden Körperschaft nicht übergehen, wenn das verlustverursachende Vermögen bei dieser nicht mehr vorhanden oder nicht mehr vergleichbar ist. Die Gestaltungspraxis reagierte darauf und ließ die Verlustkörperschaften als übernehmende Gesellschaften fungieren, woraufhin der Gesetzgeber die bestehende Vorschrift geschaffen hat.⁴

¹ „*Verluste der übernehmenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, bleiben abzugsfähig, soweit die Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile, die die Verluste verursacht haben, am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden sind*“ (§ 4 Z 1 lit b UmgrStG).

² Vgl UmgrStR 2002 Rz 190.

³ § 1 Abs 5 StruktVG 1969 idF BGBl 1980/563.

⁴ Vgl Steuerreformgesetz 1993, BGBl 1993/181; *Helbich*, Neuerungen im Strukturverbesserungsrecht² 27; *Wiesner*, Bestand und Zukunft des Strukturverbesserungsrechtes, in *Gassner/Poitner-Exinger* (Hrsg), Bilanz und Rechnungswesen (FS Stadler) 339 (350); aA *Quantschnigg*, Die ertragsteuerliche Behandlung der Verschmelzung im Strukturverbesserungsrecht, in *Doralt/Hassler/Kranich/Nolz/Quantschnigg* (Hrsg), Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft (FS Bauer) 255 (273).

Problematisch ist die Unterstellung, dass bei einer Verschmelzung Gewinnpotential in die Verlustkörperschaft hineinverschmolzen wird. Eine Verlustverwertung würde nur bei einer solchen Konstellation funktionieren. Es wird aber nicht bei jeder Umgründung Gewinnpotential hineinverschmolzen. Dies ist etwa nicht der Fall bei einer Gesellschaft, die irgendwann Verluste erlitt und anschließend – wie das ein ordentlicher Geschäftsleiter machen würde – die verlustbringenden Aktivitäten einstellte (vgl. Verlust-Kö in Fall 1). Diese Körperschaften können keine Umgründungen mehr durchführen, weil die noch vorhandenen Verluste dadurch verloren gehen würden. Besonders wenn kein Gewinnpotential in die Gesellschaft hineinverschmolzen wird, ist dieses Ergebnis nicht einsehbar. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn eine Holdinggesellschaft, die keinen Betrieb, sondern nur eine Beteiligung hat, auf die Verlust-Kö verschmolzen wird oder diese Beteiligung eingebracht wird. Ein anderes Beispiel wäre eine Gesellschaft mit einer ausländischen Betriebsstätte, die auf die Verlust-Kö verschmolzen wird. Gibt es ein Befreiungs-DBA mit dem Betriebsstättenstaat, kann keine Verlustverwertung stattfinden (vgl. Fall 1). Daher lautet mein Appell an den Gesetzgeber, eine gesetzliche Regelung zu schaffen, die Fälle ausnimmt, bei denen keinerlei Gewinnpotential hineinverschmolzen oder eingebracht wird. Diese Unternehmen können keinen Missbrauch betreiben und es steht auch in den genannten Konstellationen kein fiskalpolitisches Anliegen dahinter, eine Beibehaltung des Verlustvortrags zu verhindern.

Durch den letzten Wartungserlass der UmgrStR⁵ wurden weitere überraschende Fälle aufgeworfen, deren Folgen meiner Meinung nach in dieser Dimension nicht bedacht wurden. Für mich ist das rechtspolitische Anliegen verständlich, Verlustverwertungen entgegenzutreten und daher auch Verschmelzungen mit gruppenexternen Körperschaften diesem Regime zu unterwerfen. In Fall 2 sind Verluste in der Gruppe entstanden. Werden Gewinne in den Gruppenträger hineinverschmolzen, wird das Anliegen der Finanzverwaltung und des Steuergesetzgebers verständlich, hier eine Verlustverwertung zu verhindern. Bei Fall 2 tritt daher kein Anwendungsproblem auf, obwohl § 4 UmgrStG mit Einführung der Gruppenbesteuerung nicht novelliert wurde. Die Verluste – auch die zugerechneten Verluste – sind im Zeitpunkt der Verschmelzung Verluste des Gruppenträgers. Wird eine gruppenexterne Gesellschaft, die Gewinnpotential aufweist, hineinverschmolzen, ist § 4 UmgrStG problemlos anwendbar. Problematisch ist jedoch in diesem Zusammenhang die – als Begünstigung gedachte – Auslegung, wonach bei Vorhandensein des verlustverursachenden Vermögens eine gruppenbezogene Betrachtungsweise angestellt wird.

Mit dem Wartungserlass der UmgrStR fand ein Systemwechsel statt. Wurden dem Gruppenträger Verluste zugerechnet und ist das verlusterzeugende Vermö-

⁵ BMF 15.11.2011, BMF-010203/0560-VI/6/2011, Umgründungssteuerrichtlinien 2002, Wartungserlass 2011.

gen in der Gruppe noch vorhanden, dann fällt der Verlust durch die Umgründung nicht weg. Durch die erweiterte – über den Gesetzeswortlaut hinausgehende – Auslegung dieser gruppenbezogenen Betrachtungsweise würden die Verluste auch dann nicht wegfallen, wenn das verlustverursachende Vermögen bei einem anderen Gruppenmitglied noch vorhanden ist.⁶ Diese gruppenbezogene Betrachtung – die meiner Meinung nach nicht durch den Wortlaut der Bestimmung gedeckt ist – ist grundsätzlich eine für die Praxis günstige Auslegung, die auch eine gewisse steuersystematische Grundlage hat, weil an Stelle der Betrachtung der einzelnen Gesellschaft als Steuersubjekt eine gruppenbezogene Betrachtung getreten ist.

Es kommt allerdings zu Schwierigkeiten, wenn die Verschmelzung nicht auf Ebene des Gruppenträgers erfolgt, sondern auf Ebene eines Gruppenmitglieds (vgl. Fall 3). Wird in diesem Fall eine gruppenexterne Gesellschaft auf ein Gruppenmitglied verschmolzen und ist das verlustverursachende Vermögen nicht vorhanden oder nicht mehr vergleichbar, soll nach dem Wartungserlass der Verlust beim Gruppenträger – einer an der Verschmelzung nicht beteiligten Gesellschaft – wegfallen.⁷ § 4 Z 1 lit b UmgrStG stellt aber auf Verluste von Körperschaften ab, die an der Verschmelzung beteiligt sind. Es ist natürlich argumentierbar, dass die Verluste irgendwann Verluste der übernehmenden Körperschaft waren, jedoch entspricht diese Auffassung nicht dem Verständnis, das § 4 UmgrStG zu Grunde liegt. Dieser zielt eindeutig auf Verluste der verschmelzenden Gesellschaften ab. Der Gruppenträger ist in diesem Beispiel jedoch nicht beteiligt. Zudem ist auch die Tatsache nicht unproblematisch, dass der Gruppenträger die Verschmelzung nicht zwingend steuern können muss. Im vorliegenden Fall wird der Gruppenträger den Verschmelzungsbeschluss fassen, jedoch könnte die Verschmelzung auf unteren Ebenen stattfinden. Dann treffen einen Steuerpflichtigen, der keine Disposition veranlasst hat, negative steuerliche Konsequenzen.

Mayr: Im Rahmen der Gruppenbesteuerung muss § 4 UmgrStG systematisch mitbedacht werden. Im Fall 3 hat ein Gruppenmitglied Verluste im Rahmen der Gruppenbesteuerung an den Gruppenträger abgeliefert und das verlustverursachende Vermögen ist nicht mehr vorhanden. Anschließend kommt es zur Verschmelzung einer externen Körperschaft auf das Gruppenmitglied. Ist nun das verlustverursachende Vermögen nicht mehr vorhanden, muss es nach § 4 UmgrStG zu einem Wegfall der Verluste kommen. Nur auf Grund der Wirkungen der Gruppenbesteuerung befinden sich diese Verluste nicht mehr beim Gruppenmitglied, sondern beim Gruppenträger. Aufgrund der Gruppenbesteuerung können die Verluste nicht beim Gruppenmitglied „gespeichert“ bleiben, weshalb nur beim Gruppenträger eine Kürzung der Verlustvorträge stattfinden kann. Beim

⁶ Vgl. UmgrStR 2002 Rz 352.

⁷ Vgl. UmgrStR 2002 Rz 351.

Gruppenmitglied ist dies unmöglich, weil alle Verluste abgeliefert wurden. Die systematische Begründung dafür habe ich schon vor längerer Zeit geliefert.⁸

Hügel: Es handelt sich um keinen „*Verlust der übernehmenden Körperschaft*“ im Zeitpunkt der Verschmelzung. Ich bin der Meinung, dass diese Sichtweise durch das Gesetz nicht gedeckt ist. Jedoch habe ich rechtspolitisch ein gewisses Verständnis für diese Vorgangsweise, weil ansonsten der Verlustverwertung Tür und Tor geöffnet wäre.

Besonders wichtig ist mir Fall 4. Es handelt sich um eine gruppeninterne Verschmelzung von zwei Gruppenmitgliedern, die nach den UmgrStR zum Wegfall der Verluste – welche sich zu diesem Zeitpunkt bereits beim Gruppenträger befinden – führen soll. Ist an dieser gruppeninternen Verschmelzung der Gruppenträger beteiligt, führt dies zum Wegfall aller diesem zugerechneten Verluste. Davon sind auch Verluste betroffen, die von gar nicht an der Verschmelzung beteiligten Gruppenmitgliedern stammen.

Mayr: Nehmen wir zum Beispiel eine Gruppe mit einem Gruppenträger und drei Gruppenmitgliedern (drei Schwestern). GrM₁ wird auf GrM₂ verschmolzen. In diesem Fall sind nur Verluste betroffen, die von den umgründungsbeteiligten Körperschaften stammen. Verluste, die von der dritten Schwester GrM₃ stammen, sind von einer Kürzung beim Gruppenträger nicht betroffen.

Hügel: Und wenn ein Gruppenmitglied auf den Gruppenträger verschmolzen wird, sagen die UmgrStR: „**Hinsichtlich der im Verlustvortrag des Gruppenträgers enthaltenen Verluste kommt § 4 UmgrStG ebenfalls zur Anwendung, wobei hinsichtlich des Objektbezuges sowie der Vergleichbarkeit des verlustverursachenden Vermögens (Betrieb, Teilbetrieb, einzelner verlustverursachender Vermögensteil bei nicht betriebsführenden Gesellschaften; vgl Rz 202 ff) eine gruppenbezogene Betrachtungsweise anzustellen ist. Dies betrifft sowohl die vom Gruppenträger selbst erwirtschafteten Verluste als auch jene der Gruppenmitglieder, die ihm zugerechnet wurden.**“⁹ Die Richtlinien verwenden den Begriff „Gruppenmitglieder“ in der Mehrzahl und beziehen sich daher nicht nur auf die Verluste von an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften. Das kann bei jeder harmlosen Umgründung mit dem Gruppenträger sehr gefährlich sein.

Mayr: Die Besonderheit bei der Verschmelzung auf den Gruppenträger ist, dass das verlustverursachende Vermögen aller dem Gruppenträger zugerechneten Verluste – nach der gruppenbezogenen Betrachtungsweise – überprüft werden muss. In diesem Fall steht der Gruppenträger stellvertretend für alle einzelnen Gruppenmitglieder.

Hügel: Es ist also so schlimm wie befürchtet.

⁸ Vgl *Mayr*, Gruppenbesteuerung: Verlustvortrag und Umgründungen, RdW 2010, 536.

⁹ UmgrStR 2002 Rz 353d.

Wiesner (Auditorium): Ja, bei einer Verschmelzung auf den Gruppenträger. Jedoch bei einem Gruppenträger, der keine Betriebe, sondern nur Beteiligungen hat (für die es auch keine Teilwertabschreibungen gibt), könnte – gäbe es die gruppenbezogene Betrachtungsweise nicht – eine Verschmelzung zum Wegfall des gesamten Verlustvortrages führen, weil bei diesem kein verlusterzeugendes Vermögen vorhanden ist. Aber die gruppenbezogene Betrachtungsweise sichert dem Gruppenträger die fortgesetzte Verlustverwertung, sofern das Vermögen in der Gruppe noch vorhanden ist.

Hügel: Sinn der Gruppenbesteuerung ist es, Verluste und Gewinne beim Gruppenträger zu zentralisieren. Die Verlustverrechnung ist somit geradezu der telos der Gruppenbesteuerung. Warum soll eine gruppeninterne Umgründung plötzlich zum Wegfall der Verluste führen?

Mayr: Diese Vorgehensweise sieht das UmgrStG vor. Wird GrM₂ auf den Gruppenträger verschmolzen und ist das verlustverursachende Vermögen nicht mehr vorhanden, muss es zu einer entsprechenden Kürzung kommen.

Hügel: Die Gruppenbesteuerung hat aber den Zweck, dass alle Gewinne und Verluste in der Gruppe verrechnet werden können und zwar unabhängig davon, ob das verlustverursachende Vermögen noch vorhanden ist oder nicht.

Mayr: Dem stimme ich nicht zu. Genau zu dem Zeitpunkt kommt das Umgründungssteuerrecht zur Anwendung. Das bloße Vorliegen einer Unternehmensgruppe kann nicht dazu führen, dass § 4 UmgrStG nicht mehr zur Anwendung kommt.

Hügel: § 4 UmgrStG wurde aber nicht für die Gruppe gemacht.

Mayr: Aber er ist Teil der Rechtsordnung.

Hügel: Zweck des § 4 Z 1 lit b UmgrStG ist es, eine verpönte Verlustverwertung zu verhindern. Das Gesetz hat die Verlustverwertung jedoch explizit unter den Voraussetzungen der Gruppenbesteuerung erlaubt.

Mayr: Das Gruppenbesteuerungsregime enthält keine eigenen Regelungen für Umgründungen. § 9 Abs 5 KStG erklärt zwar Vermögensübertragungen innerhalb der Gruppe für zulässig, aber für Umgründungsfälle bleibt natürlich auch das UmgrStG weiter maßgeblich. Dies sollte doch außer Frage stehen. Oder würden Sie sagen, dass es im Rahmen der Gruppenbesteuerung egal ist, ob bei einer Einbringung ein nach § 12 UmgrStG einbringungsfähiges Vermögen vorliegt?

Hügel: Kommt es innerhalb der Unternehmensgruppe zu einer gewinnrealisierenden Umgründung, dann wird dieser Gewinn natürlich nach oben zugerechnet und auch verrechnet. In diesen Fällen kommt das UmgrStG zur Anwendung. Das ist aber ein Thema der Gewinnrealisierung.

Mayr: Wieso soll dann § 4 UmgrStG nicht mehr gelten?

Hügel: Weil er dem telos der Gruppenbesteuerung – der Verlustverwertung – widerspricht. Genau diese Verlustverwertung wird außerhalb der Gruppenbesteuerung durch den Manteltatbestand sowie durch § 4 UmgrStG bekämpft. Zweck des § 4 UmgrStG ist es, das Zusammenführen von Gewinnen und Verlusten zu verhindern. Das ist wohl unbestritten und wird auch von *Quantschnigg*¹⁰ so vertreten.

Mayr: Ja, aber nicht zur Gruppenbesteuerung. Für mich ist es eine kühne These, dass durch den telos der Gruppenbesteuerung § 4 UmgrStG nicht anwendbar sein soll. Ich kann dem nicht folgen!

Schumacher: Bei der Organschaft in Deutschland werden Verluste der Organgesellschaften dem Organträger zugerechnet. Kommt es in diesen Fällen nachfolgend zu Umgründungsvorgängen bei den Organgesellschaften, würde in Deutschland ein Verlust nicht untergehen. Würde zum Beispiel eine Organgesellschaft einen Verlust iHv 10 Millionen Euro erzielen und dann verschmolzen werden, so würde der dem Organträger bereits zugerechnete Verlust nicht untergehen, selbst wenn derselbe Verlust wegfallen würde, wenn er sich noch bei der Gesellschaft selbst befände (wenn keine Organschaft bestünde).

Mayr: Eine Verlustverwertung in Österreich wird durch das UmgrStG dann verhindert, wenn das verlustverursachende Vermögen nicht mehr vorhanden oder nicht mehr vergleichbar ist.

Schumacher: In Deutschland pönalisieren wir jede Verschmelzung. Es kommt bei jeder Verschmelzung zu einem Wegfall der Verluste der übertragenden Gesellschaft.

Mayr: Die deutsche Sichtweise ist somit noch viel „schlimmer“ als die österreichische Auffassung.

Schumacher: Für den einen Fall stimmt das, für den anderen nicht.

Hügel: Deutschland ist, was den Übergang von Verlusten betrifft, eine sehr strenge Jurisdiktion. In diesem Fall ist Österreich – ich meine unbeabsichtigt – in zwei Konstellationen strenger als Deutschland.

Mayr: Nicht unbeabsichtigt, das ist beabsichtigt. Die Finanzverwaltung glaubt aus systematischen Gründen, dass das UmgrStG anwendbar ist.

Hügel: Wenn GrM₂ kein verlusterzeugendes Vermögen mehr hat, ist die einzige Konsequenz dieser Ansicht, dass man den sinnlosen Mantel der Gesellschaft aufrechterhält. Weder GrM₂ noch der Gruppenträger dürfen verschmolzen werden, weil das in beiden Fällen zu einem Wegfall der Verluste führen würde. Im Endeffekt kann der Gruppenträger keine Umgründungen mehr durchführen, wenn ir-

¹⁰ Vgl. *Quantschnigg*, Die ertragsteuerliche Behandlung der Verschmelzung im Strukturverbesserungsrecht, in *Doralt/Hassler/Nolz/Quantschnigg* (Hrsg.), Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft (FS-Bauer) 255 (274).

gendwo in der Gruppe ein Verlustverursacher beseitigt worden ist (etwa weil eine Sanierung nicht mehr möglich ist).

Mayr: Dieses Ergebnis ist aber nicht neu. Auch andere Gesellschaften, die die Vergleichbarkeit nicht mehr erfüllen, können nicht mehr umgegründet werden.¹¹ Herr Prof Hügel, wir werden uns heute wohl nicht einigen können.

Kirchmayr: Ich glaube auch, dass man diese zwei Standpunkte hinnehmen muss. Jedoch möchte ich gerne noch einen rechtsvergleichenden Punkt herausstreichen. Die gruppenbezogene Betrachtungsweise, mit der auf die Verlustvorträge des Gruppenträgers gegriffen wird, wird in Deutschland bei der Organshaft nicht angewandt.

Schumacher: Genau, weil das Einkommen bzw die Verluste dem Organträger zugerechnet werden. Wenn der Organträger selbst umgegründet wird, können die Verluste verloren gehen. Werden jedoch die Organgesellschaften umgegründet, bleiben die Verluste erhalten.

Mayr: Dazu muss aber noch ergänzt werden, dass in Österreich keine wirtschaftliche Eingliederung notwendig ist. Um die Gruppenbesteuerung in Anspruch zu nehmen, reicht eine finanzielle Verbindung von 50 % und einer Aktie. Es handelt sich um ein reines Verrechnungsregime. Das Vorliegen eines „unselbständigen Körperteils“, eines Organs,¹² ist nicht mehr notwendig.

Schumacher: Der Unterschied ist jedoch gering. In Deutschland wird ebenfalls eine Mehrheitsbeteiligung (50 % und eine Aktie) und ein Gewinnabführungsvertrag benötigt. Eine darüber hinaus gehende Eingliederung als solche ist in Deutschland auch keine Voraussetzung mehr.

Mayr: Aber der Ergebnisabführungsvertrag ist letztendlich ein starkes Indiz für die Unmündigkeit. Dieser Umstand wird auch im deutschen Schrifttum kritisiert.¹³ In Österreich gibt es dieses Erfordernis nicht.

Kirchmayr: Trotz der Unterschiede zwischen Organshaft und Gruppenbesteuerung gibt es doch Parallelen. So bleibt auch die Organgesellschaft – ähnlich wie in Österreich – als Rechtsträger bestehen. In Österreich wird jedoch die gruppenbezogene – wirtschaftliche – Betrachtungsweise angewendet und in Deutschland die eher formale Sichtweise. Das führt in diesem Fall zu den Unterschieden.

¹¹ Die Vergleichbarkeit ist ab einer qualifizierten Umfangsminderung der in Frage kommenden Kriterien (zB Umsatz, Auftragsvolumen und Produktionsvolumen, Anlagevermögen, Anlagenintensität, Umlaufvermögen, Bilanzsumme, Beschäftigtenzahl) um 75 % nach dem Gesamtbild der Verhältnisse unter Beachtung der untemnehmens- und branchenbezogenen Umstände nicht mehr gegeben (UmgrStR 2002 Rz 220 und 222).

¹² Vgl dazu RFH 31.3.1922, RFHE 9, 167; RFH 23.11.1929, RFHE 20, 46 (48f); RFH 3.9.1926, RFHE 19, 267; RFH 4.3.1927, RFHE 20, 302; RFH 11.11.1927, RFHE 22, 183; RFH 26.7.1932, RFHE 31, 297; vgl auch PrOVG 5.6.1893, Bd 1, 390.

¹³ Vgl Kolbe in Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Anm 15 mwV.

Jann (Auditorium): Ich habe grundsätzlich Verständnis für die gruppenbezogene Betrachtungsweise. Jedoch galt bis zum Wartungserlass zu Art I UmgrStR eine andere Sichtweise, obwohl der Gesetzeswortlaut unverändert blieb. Es muss daher eine der beiden Sichtweisen nicht gesetzeskonform sein.

Mayr: Ich halte die neue Sichtweise für gesetzeskonform.

Wiesner (Auditorium): Nach der bisherigen Sichtweise wurden nur die an der Umgründung beteiligten Gesellschaften gemäß den allgemeinen Regeln des § 4 UmgrStG betrachtet. Bezüglich des Verlustvortrags (der sich schon beim Gruppenträger befinden konnte) von nicht direkt an der Umgründung beteiligten Gruppenmitgliedern wurde eine von Objektbezug und Vergleichbarkeit unabhängige Betrachtung angestellt. Es wurde ausschließlich darauf abgestellt, ob die maßgebliche Beteiligung noch vorhanden ist.¹⁴ Nur wenn die Beteiligung nicht mehr vorhanden war, hat dies zum Wegfall der Verlustvorträge geführt.¹⁵

Diese Sichtweise wurde nun durch eine dem § 4 UmgrStG mehr entsprechende Sichtweise abgelöst, welche für den Fortbestand der Verluste darauf abstellt, ob das verlustverursachende Vermögen in der Unternehmensgruppe noch vorhanden ist (gruppenbezogene Betrachtungsweise). Das mag zu Versteinerungen führen, indem gewisse Gesellschaften zwangsläufig erhalten werden müssen. Jedoch deckt diese Sichtweise – mit allen Nachteilen – das Umgründungsverlustvortragsregime besser ab. Auf jeden Fall muss bei einer Umgründung des Gruppenträgers – sei es als übertragende oder als übernehmende Gesellschaft – § 4 UmgrStG anwendbar sein.

Hügel: Ich stelle die Anwendbarkeit außer Streit, wenn der Gruppenträger mit einer gruppenexternen Gesellschaft verschmilzt oder umgründet. Könnte nach der alten Fassung der UmgrStR eine rein gruppeninterne Umgründung zum Verlustwegfall führen, wenn zB ein verlustverursachendes Gruppenmitglied auf ein anderes Gruppenmitglied verschmolzen wurde (vgl Fall 4 Variante 1: GrM₂ auf GrM₁)?

Wiesner (Auditorium): Das hat nicht zum Wegfall von Verlusten geführt!

Mayr: Das stimmt. Wäre im Fall 4 jedoch GrM₂ auf den Gruppenträger verschmolzen worden und wären beim Gruppenträger von GrM₁ stammende Verlust-

¹⁴ Maßgeblich für die Beurteilung der Vergleichbarkeit war das Beteiligungsausmaß im Zeitpunkt der Verlustentstehung und im Zeitpunkt der späteren Verschmelzung (UmgrStR 2002 Rz 221).

¹⁵ Vgl Moser, Neuerungen in den UmgrStR, RWZ 2012, 168; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² K477; Zöchling/Haslinger, Gruppenbesteuerung und Umgründungen, in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005) 261 (278); Mayr/Petrag/Schlager, UmgrStR: Aktuelles zur Verschmelzung, RdW 2012, 58 mwN; vgl auch UmgrStR 2002 Rz 208.

te vorhanden und hätte der Gruppenträger die Beteiligung an GrM₁ zwischenzeitlich veräußert, hätte das zu einem Wegfall der Verluste geführt.

Wiesner (Auditorium): Weil die Beteiligung in diesem Fall nicht mehr vorhanden war. Fällt die Beteiligung aber gerade verschmelzungsbedingt weg, ist das noch kein Grund den Verlustvortrag zu kürzen.

Mayr: Es kam somit nur auf die Beteiligung an. Und diesen Beteiligungszugang empfand die Finanzverwaltung nicht als sachgerecht. Insbesondere gab es Fälle, in denen das verlustverursachende Vermögen ursprünglich bei GrM₁ war und dann dieser Betrieb in GrM₂ eingebracht wurde. Anschließend wurde die Beteiligung an GrM₁ veräußert. Kam es in weiterer Folge zu einer Verschmelzung, hat dies zu einer Kürzung der Verlustvorträge geführt, weil nur streng auf das Vorhandensein der Beteiligung abgestellt wurde. Aus diesem und aus systematischen Gründen hat sich die Finanzverwaltung von dieser beteiligungsbezogenen Betrachtungsweise gelöst.¹⁶

Hügel: Wenn bei GrM₂ Verluste entstanden sind, diese dem Gruppenträger zugerechnet wurden und dann GrM₂ auf GrM₁ verschmolzen wurde, so führte dies nach dem alten Regime nicht zum Wegfall des Verlusts und das ist meiner Meinung nach in diesem Punkt die bessere und konsequente Lösung. Das Ergebnis spricht für sich: keine gruppeninternen Verschmelzungen und vor allem nicht auf den Gruppenträger.

Jann (Auditorium): Wie wäre Fall 4 in folgender Konstellation zu lösen? Beim Gruppenträger sind Verlustvorträge vorhanden, die von GrM₁ stammen. GrM₁ hatte einen verlusterzeugenden Betrieb, der nicht mehr besteht. Es findet eine Verschmelzung von GrM₂ auf den Gruppenträger statt. Jedoch findet die Verschmelzung zu einem Zeitpunkt statt, in dem GrM₂ zwar noch eine Tochtergesellschaft des Gruppenträgers ist, jedoch aus einem anderen Grund aus der Gruppe ausgeschieden ist.

Mayr: Das zwischenzeitliche Ausscheiden kann keinen Unterschied machen; die gruppenbezogene Betrachtung kann sich dann aber auch nur auf Verluste erstrecken, die während der Gruppenzugehörigkeit zugerechnet wurden.

Jann (Auditorium): Ein weiterer Fall: GrM₁ – verlusterzeugendes Vermögen nicht mehr vorhanden; Verluste sind beim Gruppenträger – ist mittlerweile aus der Gruppe ausgeschieden und GrM₂ wird side-stream auf GrM₁ aus der Gruppe hinaus verschmolzen. Welche Betrachtungsweise wird dann hinsichtlich der Verluste von GrM₁ angestellt? Nach der alten Sichtweise könnten die Verluste noch verwertet werden, weil die Beteiligung noch besteht. Nach der neuen Sichtweise könnte keine Verlustverwertung mehr erfolgen, weil das verlustverursachende

¹⁶ Vgl dazu auch *Hohenwarter/Staringer*, Umgründungen und Gruppenbesteuerung, in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* (Hrsg), Grundfragen der Gruppenbesteuerung, 385 (413 f).

Vermögen nicht mehr vorhanden ist. Zum Zeitpunkt der Verschmelzung existiert allerdings keine Gruppe mehr. Ich könnte mir beide Ergebnisse denklogisch vorstellen.

Mayr: Ich kann hier nicht auf alle Sachverhaltskonstellationen spontan endgültige Antworten liefern, ich würde dem Ausscheiden aber wiederum keine besondere Bedeutung beimessen, weil man ja ansonsten die Gruppenmitglieder noch vor der Umgründung aus der Gruppe nehmen könnte. Die gruppenbezogene Betrachtungsweise bleibt daher anwendbar. Sollte GrM₁ nach dem Ausscheiden aus der Gruppe noch eigene Verluste haben, für die das verlustverursachende Vermögen nicht mehr vorhanden ist, führt § 4 UmgrStG auch für diese Verluste zu einer Kürzung.