

Gruppenbesteuerung**AbgÄG 2024: Änderungen für Unternehmensgruppen****Einbringung von Gruppenanträgen – Verlustzurechnung von Auslandsgruppenmitgliedern – Vorgruppenverluste neuer Gruppenträger**

ANDREAS MITTERLEHNER*) / MAX PANHOLZER**)



Am 19. 7. 2024 wurde das AbgÄG 2024 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht. Dieses Gesetzespaket bringt auch einige Änderungen für körperschaftsteuerliche Unternehmensgruppen gemäß § 9 KStG mit sich, insbesondere eine künftig mögliche digitale Einbringung von Gruppenanträgen, Wahlrechte für die Verlustzurechnung von Auslandsgruppenmitgliedern sowie Einschränkungen bei der Verrechnung von Vorgruppenverlusten neuer Gruppenträger. Für die Praxis sind diese Neuerungen durchwegs von Bedeutung und sowohl bei der Begründung wie auch in der laufenden Gestionierung von Unternehmensgruppen zu beachten.

**1. Abgabenänderungsgesetz 2024**

Am 3. 5. 2024 hat das BMF den Begutachtungsentwurf zum Abgabenänderungsgesetz 2024 (AbgÄG 2024) veröffentlicht. Mit 12. 6. 2024 ist sodann die Regierungsvorlage im Nationalrat eingelangt. Das AbgÄG 2024 wurde am 3. 7. 2024 im Nationalrat beschlossen und mittlerweile auch im Bundesgesetzblatt¹⁾ veröffentlicht.

Mit dem AbgÄG 2024 werden insbesondere Maßnahmen zur Entlastung von Unternehmen und deren Beschäftigten, zur Verwaltungsvereinfachung, zur Ökologisierung des Steuerrechts, zur Stärkung der Rechtssicherheit sowie zur Anpassung des nationalen Rechts an das EU-Recht umgesetzt.²⁾ Konkret sieht das AbgÄG 2024 unter anderem eine Regelung zu (Privat-)Entnahmen bei Personengesellschaften, Erweiterungen bei der antragslosen Veranlagung, die Möglichkeit der Umwandlung von virtuellen Anteilen in eine Start-up-Mitarbeiterbeteiligung, eine neue grenzüberschreitende umsatzsteuerliche Kleinunternehmerbefreiung und die Umsatzsteuerbefreiung für Lebensmittelspenden vor. Weiters wurden in § 9 KStG einige praxisrelevante Änderungen für körperschaftsteuerliche Unternehmensgruppen vorgenommen, welche im Folgenden näher erläutert werden sollen.³⁾

2. Abzugsverbot für vorgelagerte Teilwertabschreibungen

§ 9 Abs 7 KStG ordnet an, dass bei der Gewinnermittlung in der Unternehmensgruppe Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (Teilwertabschreibungen) und Veräußerungsverluste im Zusammenhang mit Beteiligungen an Gruppenmitgliedern nicht abzugsfähig sind. Begründet wird die Steuerneutralität dieser Wertänderungen damit, dass nach der Systematik der Gruppenbesteuerung bereits die laufenden Verluste des be-

*) Andreas Mitterlehner, MSc, LL.B. ist Steuerberater und Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz und Wien.

**) Mag. Max Panholzer ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater bei der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz.

1) BGBl I 2024/113, kundgemacht am 19. 7. 2024.

2) Siehe Mayr, Die Highlights im AbgÄG 2024, RdW 2024, 495; SWK-Redaktion, Der Begutachtungsentwurf des Abgabenänderungsgesetzes 2024, SWK 15/2024, 766.

3) Hinsichtlich eines darüber hinausgehenden Handlungsbedarfs des österreichischen Gesetzgebers betreffend die Anpassung der Gruppenbesteuerung an diverse EU-Vorgaben siehe Lachmayer, VwGH zur „Schwestergruppe“ mit ausländischem Gruppenträger, SWK 17/2024, 838.

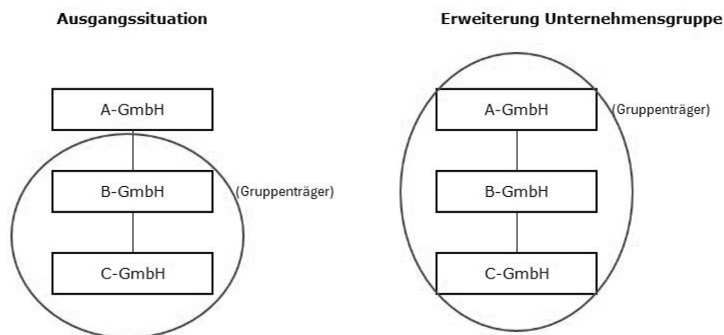
treffenden Gruppenmitglieds unmittelbar beim nächsthöheren Gruppenmitglied bzw beim Gruppenträger steuerwirksam übernommen werden.⁴⁾ Außerhalb einer Unternehmensgruppe würden diese Verluste hingegen grundsätzlich zu einer steuerwirksamen Teilwertabschreibung iSd § 6 Z 2 lit a EStG führen (die gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG über sieben Jahre zu verteilen wäre). Durch die Nichtabzugsfähigkeit der Teilwertabschreibung auf ein Gruppenmitglied soll im Ergebnis eine „Mehrfachverwertung“ von Verlusten verhindert werden.⁵⁾

Mit dem AbgÄG 2024 wird nun in § 9 Abs 6 Z 4a KStG eine weitergehende Beschränkung betreffend vortragsfähige Verluste des Gruppenträgers aus Zeiten vor Wirksamwerden der Unternehmensgruppe eingeführt. Künftig können derartige „Vorgruppenverluste“ des Gruppenträgers nicht verrechnet werden, soweit darin Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste aus Beteiligungen enthalten sind, die im Zeitpunkt der Abschreibung oder Veräußerung bereits einer anderen Unternehmensgruppe angehört hatten. Mit dieser weiteren Verschärfung der Verlustverwertung sollen nach Ansicht des BMF künftig unerwünschte Gestaltungen⁶⁾ dahingehend vermieden werden, dass eine Muttergesellschaft Teilwertabschreibungen auf darunter liegende Beteiligungen vornimmt, welche bereits Teil einer Unternehmensgruppe waren, und in der Folge durch eine „Gruppenerweiterung nach oben“ den Verlust gleichsam „doppelt verwerten“ könnte (nämlich einmal bei der beteiligten Körperschaft und ein weiteres Mal durch Abzugsfähigkeit der Teilwertabschreibung bzw des Veräußerungsverlustes an der Beteiligungskörperschaft bei der beteiligten Muttergesellschaft).

An folgendem Beispiel soll die neue gesetzliche Verschärfung erläutert werden:

- **Beispiel**

Die Obergesellschaft A-GmbH hält eine 100%ige Beteiligung an der B-GmbH, welche wiederum eine 100%ige Beteiligung an der C-GmbH hält. B-GmbH und C-GmbH bilden gemeinsam eine Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG. Kommt es nun zu einer Teilwertabschreibung der A-GmbH auf ihre Beteiligung an der B-GmbH, so kann diese Teilwertabschreibung auf Ebene der A-GmbH steuerlich geltend gemacht werden, da diese nicht Teil der Unternehmensgruppe ist (jedoch Verteilung über sieben Jahre nach § 12 Abs 3 Z 2 KStG). Wird in späteren Jahren die „Gruppe nach oben erweitert“ (durch Auflösung der alten und Bildung einer größeren neuen Gruppe) und wird die A-GmbH zum neuen Gruppenträger, konnten nach bisheriger Rechtslage die vortragsfähigen Verluste (Vorgruppenverluste) der Obergesellschaft aus der Teilwertabschreibung an der Tochtergesellschaft (B-GmbH) auf Ebene des neuen Gruppenträgers (A-GmbH) steuerlich geltend gemacht werden. Nach der neuen Vorschrift in § 9 Abs 6 Z 4a KStG idF AbgÄG 2024 können vortragsfähige Verluste der A-GmbH nicht mehr verrechnet werden, soweit in diesen die Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung an der B-GmbH enthalten sind. Dazu noch folgende grafische Darstellung:



⁴⁾ Kritisch dazu etwa *Huber in Huber/Rindler/Widinski/Zinnöcker, Gruppenbesteuerung*² (2018) § 9 Abs 7 Rz 1; *Knotzer/Pinetz in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer, KStG*³ (2022) § 9 Rz 288 mwN.

⁵⁾ Rz 1106 KStR.

⁶⁾ Vgl ErlRV 2610 BlgNR 27. GP, wonach „gezielte Konstruktionen“ genutzt wurden, indem die Unternehmensgruppe „stufenweise nach oben erweitert“ wurde. Siehe im Detail auch *Mayr, Gruppenbesteuerung: Erfolgsstory mit Anpassungen im Detail*, RdW 2024, 502.

Die neue Regelung gilt zudem für noch nicht berücksichtigte, das heißt noch nicht verrechnete Siebentelbeträge gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG. Auch diese „Schwebesiebte“ sollen folglich in der neuen Unternehmensgruppe nicht mehr für eine Verrechnung zur Verfügung stehen.

Nach den Erläuterungen soll die Neuregelung des § 9 Abs 6 Z 4a KStG jedoch dann nicht zum Tragen kommen, wenn erfasste Teilwertabschreibungen auf eine Beteiligung mit späteren steuerwirksamen Zuschreibungen des (nunmehrigen) Gruppenträgers auf die Beteiligung (= darunter liegendes Gruppenmitglied) verrechnet werden können.⁷⁾

Verfügt daher ein neuer potenzieller Gruppenträger über Verlustvorträge und soll eine Gruppe nach oben hin erweitert werden, ist künftig genau zu untersuchen, ob in diesen Verlustvorträgen (Vorgruppenverlusten) entsprechende Teilwertabschreibungen bzw. Veräußerungsverluste enthalten sind. Im Extremfall ist dies bis zurück ins Jahr 2005 (Einführung der Gruppenbesteuerung) zu prüfen. Es bleibt zu hoffen, dass im Rahmen der nächsten Richtlinienwartung der KStR zu dieser Thematik entsprechende Klarstellungen bzw. allenfalls auch Erleichterungen kommen werden.

Die neue Verschärfung wirkt gemäß § 26c Z 93 KStG rückwirkend für alle neuen Unternehmensgruppen, für die Gruppenanträge nach dem 3. 5. 2024 (= Tag der Veröffentlichung des Entwurfs des AbgÄG 2024) gestellt wurden/werden.⁸⁾

3. Wahlmöglichkeit bei der Zurechnung ausländischer Verluste

Eine Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG wird im Regelfall gebildet, um die laufende Verrechnung von Gewinnen und Verlusten zwischen unterschiedlichen Rechtsträgern zu ermöglichen (sogenanntes steuerliches Ergebnispooling).⁹⁾ Im Unterschied zu inländischen Gruppenmitgliedern erfolgt bei ausländischen (nicht unbeschränkt steuerpflichtigen) Gruppenmitgliedern nach § 9 Abs 6 Z 6 KStG jedoch nur eine Zurechnung von Verlusten. Steuerliche Gewinne von ausländischen Gruppenmitgliedern werden dem österreichischen Gruppenergebnis hingegen nicht hinzugerechnet, führen aber gegebenenfalls zu einer Nachversteuerung für die vorangegangenen Verluste gemäß § 9 Abs 6 Z 7 KStG. Demgemäß erfolgt eine Aufnahme von ausländischen Gesellschaften in die Gruppe primär dann, wenn sie Verluste erzielen und diese (temporär) mit inländischen Gewinnen verrechnet werden können, sodass dadurch das Gruppenergebnis und damit die inländische Körperschaftsteuerbelastung vermindert werden.

Nach der derzeit geltenden Regelung sind Verluste von ausländischen (nicht unbeschränkt steuerpflichtigen) Gruppenmitgliedern zwingend zu berücksichtigen, und zwar im Ausmaß der Beteiligung und unter Beachtung eines Verlustdeckels (maximal in Höhe des ausländischen Verlustes). Mit dem AbgÄG 2024 wurde nunmehr eine Wahlmöglichkeit in § 9 Abs 6 Z 6 KStG eingeführt, wonach auf die Zurechnung des Verlustes eines nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitglieds „zur Gänze“ verzichtet werden kann. Ein solcher Verzicht kann nach den Erläuterungen für jedes Wirtschaftsjahr neu ausgeübt werden¹⁰⁾ und bezieht sich gegebenenfalls auf den gesamten Verlust des ausländischen Gruppenmitglieds des jeweiligen Wirtschaftsjahres. Das heißt, es ist nicht möglich, den Verlust eines Jahres etwa nur teilweise zu berücksichtigen. Wie die neue Wahlrechtsausübung iSd § 9 Abs 6 Z 6 KStG zu dokumentieren ist, ist derzeit noch unklar.

⁷⁾ Diese Aussage wurde im Zuge des Begutachtungsverfahrens erst in den ErlRV ergänzt bzw. war im Begutachtungsentwurf noch nicht enthalten.

⁸⁾ Im Begutachtungsentwurf zum AbgÄG 2024 wurde in den Erläuterungen noch auf den Tag nach der Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt abgestellt. Zur offensichtlichen Dringlichkeit des Inkrafttretens der Gesetzesänderung sowie zum bereits früher geltenden Missbrauchsverdacht derartiger Gestaltungen siehe *Mayr*, RdW 2024, 502 (504).

⁹⁾ *Knechtl/Mitterlehner*, Die Körperschaftsteuererklärung 2023, SWK-Spezial (2024) 83.

¹⁰⁾ So auch *Mayr*, RdW 2024, 495 (496).

Die neue Wahlmöglichkeit bietet eine erhebliche Erleichterung, insbesondere bei Unternehmensgruppen im Anwendungsbereich der globalen Mindestbesteuerung nach dem neuen MinBestG.¹¹⁾ Durch den Verzicht auf eine temporäre Auslandsverlustzurechnung soll eine gänzliche Berücksichtigung des Steueraufwands bei Ermittlung des Effektivsteuersatzes für die Mindestbesteuerung sichergestellt werden. Denn bei Zurechnung des Verlustes eines ausländischen Gruppenmitglieds wäre im Fall einer nicht erfolgten Nachversteuerung iSd § 9 Abs 6 Z 7 KStG innerhalb von drei Jahren nach erfolgter Verlustzurechnung die Vorschrift des § 40 Z 5 MinBestG zu beachten. Die neue Wahlmöglichkeit führt damit zu einer Verwaltungsvereinfachung und vermeidet eine etwaige zusätzliche Steuerbelastung durch die Mindestbesteuerung. Ein Verzicht auf die temporäre Verlustzurechnung kann aber auch außerhalb des Mindestbesteuerungsregimes sinnvoll sein, insbesondere bei relativ geringen Verlustbeträgen, bei denen der Aufwand für die Umrechnung und Evidenzierung in keiner Relation zur temporären Steuerersparnis steht.

Der Verzicht auf die Zurechnung der Verluste eines ausländischen Gruppenmitglieds ist nach § 26c Z 94 KStG erstmals für die Veranlagung des Kalenderjahres 2024 möglich. Da das Mindestbesteuerungsgesetz gemäß § 84 MinBestG zwar bereits mit 31. 12. 2023 in Kraft getreten, jedoch erst für Geschäftsjahre beginnend ab 31. 12. 2023 anzuwenden ist, kann die neue Regelung des § 9 Abs 6 Z 6 KStG im Anwendungsbereich der Mindestbesteuerung von Anfang an diesbezügliche Verwerfungen hintanhalten.

4. Schaffung eines digitalen Gruppenantrags

Damit das Sonderregime der Gruppenbesteuerung nach § 9 KStG wirksam wird, ist gemäß § 9 Abs 8 KStG ein schriftlicher Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe (Gruppenantrag) zu stellen. Eine automatische Bildung einer Unternehmensgruppe ist hingegen selbst bei Vorliegen aller Voraussetzungen nicht möglich. An die Formalitäten des Gruppenantrags wird zudem ein relativ strenger Maßstab angelegt.¹²⁾ So sind insbesondere für den Gruppenantrag nach § 9 Abs 8 TS 5 KStG die standardisierten amtlichen Formulare G 1 bis G 4a zu verwenden.¹³⁾

Eine im Vorjahr ergangene Entscheidung des BFG¹⁴⁾ rüttelte die Praxis auf. Denn nach Ansicht des Gerichts kann ein Gruppenantrag über FinanzOnline nicht rechtswirksam eingebracht werden. Im konkreten Fall wurde der Gruppenantrag formfrei und mittels der Funktion „*Sonstige Anbringen und Anfragen*“ über FinanzOnline an die Finanzverwaltung übermittelt. Nach Ansicht des BFG ist jedoch im FinanzOnline-Verfahren keine eigene Funktion zur „*Beantragung einer Gruppe*“ vorgesehen. Die amtlichen Vordrucke stehen nur in Papierform zur Verfügung und können daher ausschließlich im Original und, wegen der erforderlichen nachweislichen Unterschriftsleistung, nur urschriftlich eingebracht werden. Die Funktion „*Sonstige Anbringen und Anfragen*“ in FinanzOnline ist nach Ansicht des BFG nicht als zur Verfügung stehende Funktion für Gruppenanträge zu werten. Da § 9 Abs 8 KStG ausdrücklich die Verwendung der amtlichen Vordrucke anordnet, hat das BFG im konkreten Fall das Zustandekommen der Unternehmensgruppe verneint.¹⁵⁾

Zur fraglichen BFG-Entscheidung hatte das BMF relativ zeitnah eine entsprechende Anfragebeantwortung¹⁶⁾ veröffentlicht, worin klargestellt wurde, was bei einem digitalen

¹¹⁾ Mindestbesteuerungsgesetz, BGBl I 2023/187 idgF.

¹²⁾ Siehe unter anderem *Knechtl/Mitterlehner*, Die Körperschaftsteuererklärung 2023, 89 ff.

¹³⁾ Siehe dazu ausführlich Rz 1586 KStR.

¹⁴⁾ BFG 3. 2. 2023, RV/7102169/2022.

¹⁵⁾ Siehe ausführlich zur Entscheidung des BFG *Fiala*, Einbringung eines Gruppenantrags über FinanzOnline, AVR 2023/5, 102.

¹⁶⁾ Anfragebeantwortung des BMF vom 30. 3. 2023, Gruppenantrag über FinanzOnline, abrufbar unter <https://www.bmf.gv.at/rechtsnews/steuern-rechtsnews/aktuelle-infos-und-erlasse/Fachinformationen---Ertragsteuern/Fachinformationen---EST-KSt/Gruppenantrag-ueber-FON.html> (Zugriff am 30. 7. 2024).

Gruppenantrag zu beachten ist. Im Lichte der BFG-Entscheidung verblieb bislang aber dennoch eine gewisse Rechtsunsicherheit in Zusammenhang mit dem digitalen Einbringen eines Gruppenantrags.

Mit dem AbgÄG 2024 wird in § 9 Abs 8 KStG nun gesetzlich klargestellt, dass ein Gruppenantrag auch elektronisch mittels FinanzOnline eingebracht werden kann. Eine zulässige Einreichung liegt demnach vor, wenn die amtlichen Vordrucke von den gesetzlichen Vertretern des Gruppenträgers sowie aller einzubeziehenden inländischen Körperschaften jeweils mittels qualifizierter elektronischer Signatur unterzeichnet und vom Gruppenträger über die dafür vorgesehene Funktion in FinanzOnline hochgeladen werden. Dabei ist zu beachten, dass eigenhändig unterfertigte Anträge auch weiterhin nur auf dem Postweg (bzw wohl auch mit Fax oder Einwurf in den Postkasten des Finanzamts) übermittelt werden können. Denn der neue § 9 Abs 8 TS 5 KStG spricht im Rahmen der digitalen Übermittlung nur von Anträgen, die mittels „qualifizierten elektronischen Signaturen“ gezeichnet wurden. „Analog“ gezeichnete Anträge können daher wohl auch in Zukunft nicht mittels FinanzOnline übermittelt werden.

Unseres Erachtens ist der Gesetzestext an dieser Stelle etwas unklar formuliert, wonach im Verfahren FinanzOnline die „dafür vorgesehene Funktion“ zu verwenden ist. Ob damit die im BFG-Verfahren strittige und in der BMF-Anfragebeantwortung als zulässige erachtete Funktion „Sonstige Anbringen und Anfragen“ gemeint ist, geht weder aus dem Gesetzestext noch aus den Materialien hervor. Aus Aussagen der Finanzverwaltung ist jedoch zu entnehmen, dass für die Übermittlung eine eigene Funktion geplant ist, welche ab 2025 zur Verfügung stehen soll.

Für die Praxis gilt zu beachten, dass neben der künftig möglichen digitalen Übermittlung weiterhin auch eine „klassische“ Antragstellung auf dem Postweg (bzw per Fax oder persönliche Einreichung) zulässig ist, wobei beim Postversand die Unterlagen für Nachweiszwecke tunlichst per Einschreiben an das zuständige Finanzamt übermittelt werden sollten.¹⁷⁾ Wie bereits oben erwähnt, wird bei Anträgen, die nicht digital gezeichnet sind, ohnedies auch weiterhin nur der „analoge“ Weg zur Verfügung stehen.

Die Änderung des § 9 Abs 8 KStG tritt gemäß § 26c Z 94 KStG erst mit 1. 1. 2025 in Kraft. Generell ist beim Gruppenantrag zu beachten, dass dieser nachweislich von jeder einzubeziehenden inländischen Körperschaft vor Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahres unterzeichnet werden muss, für das die Zurechnung des steuerlich maßgebenden Ergebnisses erstmals wirksam werden soll. Die Nutzung der neuen Funktion für den Gruppenantrag mittels FinanzOnline ist wohl erst ab dem Veranlagungsjahr 2025 möglich. Für Gruppenanträge bis zum Veranlagungsjahr 2024 bleibt daher eine gewisse Rechtsunsicherheit für elektronisch über FinanzOnline eingebrachte Gruppenanträge bestehen (siehe oben).



Auf den Punkt gebracht

Das AbgÄG 2024 bringt drei wesentliche Änderungen für das Regime der Gruppenbesteuerung gemäß § 9 KStG: Neben Einschränkungen bei der Verrechnung von Vorgruppenverlusten neuer Gruppenträger ist die künftige Wahlmöglichkeit für eine temporäre Verlustzurechnung von Auslandsgruppenmitgliedern zu beachten, welche nicht nur vor dem Hintergrund der neuen Mindestbesteuerung, sondern auch im Sinne einer Verwaltungsvereinfachung zu begrüßen ist. Schließlich schafft die nunmehrige Kodifizierung der digitalen Einbringung von Gruppenanträgen Klarheit und Rechtssicherheit. In diesem Sinne wäre es wünschenswert, wenn die Kommunikation mit der Finanzverwaltung auch in anderen Bereichen noch weiter digitalisiert werden könnte.

¹⁷⁾ Der Gesetzestext in § 9 Abs 8 TS 5 KStG idF AbgÄG 2024 spricht von „kann“.