



universität
wien

Masterarbeit

Titel der Masterarbeit

„Einbeziehung polnischer Gesellschaften
in die österreichische Gruppenbesteuerung“

Verfasserin

Karolina Pytko

angestrebter akademischer Grad

Master of Science (MSc)

Wien, 2013

Studienkennzahl lt. Studienblatt:

A 066 914

Studienrichtung lt. Studienblatt:

Internationale Betriebswirtschaft

Betreuerin:

ao. Univ.-Prof. Dr. Michaela

Schaffhauser-Linzatti

Inhaltsverzeichnis

Tabellenverzeichnis.....	5
Abbildungsverzeichnis.....	6
Abkürzungsverzeichnis	7
1 Einleitung	11
1.1 Problemstellung	11
1.2 Zielsetzung und Aufbau der Arbeit	12
2 Überblick über die österreichische Gruppenbesteuerung.....	15
2.1 Grundkonzeption der Gruppenbesteuerung.....	15
2.2 Gruppenmitglieder	16
2.3 Gruppenträger	18
2.4 Finanzielle Verbindung	19
2.5 Ergebnisermittlung und -zurechnung	20
2.5.1 Ergebnisermittlung und -zurechnung bei inländischen Gruppenmitgliedern	20
2.5.2 Verlustzurechnung bei ausländischen Gruppenmitgliedern	22
2.5.2.1 Wortlaut der gesetzlichen Bestimmung bis zur Veranlagung für das Kalenderjahr 2011	22
2.5.2.2 Verlustzurechnung	22
2.5.2.3 Wortlaut der gesetzlichen Bestimmung ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2012	23
2.5.2.4 Verlustdeckelung	24
2.5.2.5 Beispiele	25
2.5.2.6 Inländische Einkünfte des ausländischen Gruppenmitglieds	27
2.6 Nachversteuerung	28
2.7 Firmenwertabschreibung.....	29
2.8 Gruppenantrag	30
3 Überblick über das polnische Steuerrecht für Körperschaften..	31
3.1 Körperschaftsteuer	31
3.1.1 Körperschaftsteuerpflichtige Subjekte.....	31
3.1.2 Beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht im Körperschaftsteuergesetz	31
3.1.3 Gewinnermittlung	31
3.1.4 Behandlung von Verlusten	32
3.1.5 Steuerliche Kapitalgruppen	32
3.2 Steuer auf zivilrechtliche Handlungen.....	34
3.3 Verschmelzung aus steuerrechtlicher Sicht	35
3.3.1 Arten der Verschmelzung	35
3.3.2 Prinzip der Gesamtrechtsnachfolge	35
3.3.3 Besteuerung	35
3.3.4 Kosten	36
3.3.5 Verlustbehandlung	37

3.4	Sonderwirtschaftszonen	38
3.4.1	Einleitung.....	38
3.4.2	Vergünstigungen.....	38
3.4.3	Voraussetzungen für die Investitionsförderung.....	38
3.4.4	Höhe der Steuerbefreiung.....	39
3.4.4.1	Beispiel 1 - Steuerbefreiung anhand der Investitionskosten.....	40
3.4.4.2	Beispiel 2 - Steuerbefreiung anhand der neu geschaffenen Arbeitsplätze	40
3.4.5	Verrechnung von Verlusten.....	41
3.4.6	Probleme.....	41
4	Umrechnung des polnischen Ergebnisses auf das österreichische Steuerrecht	43
4.1	Verlustermittlung nach den Vorschriften des EStG und KStG.....	43
4.2	Praxisprobleme bei der Ermittlung der Eröffnungsbilanz.....	47
4.3	Abweichendes Wirtschaftsjahr.....	48
4.4	Währungsumrechnung.....	49
4.5	Verlusterklärung.....	49
4.6	Beispielrechnung.....	50
4.6.1	Fallbeschreibung.....	50
4.6.2	Umrechnung auf Basis einer Mehr-Weniger-Rechnung	50
5	Nachversteuerung in Österreich bei unterschiedlichen Fallkonstellationen unter Einbeziehung polnischer Gruppenmitglieder	55
5.1	Tatsächliche oder mögliche Verrechnung mit polnischem Ergebnis.....	55
5.1.1	Ausgangsfall	55
5.1.1.1	Fallbeschreibung.....	55
5.1.1.1.1	Steuerliche Ergebnisse in 2010.....	55
5.1.1.1.2	Steuerliche Ergebnisse in 2011.....	55
5.1.1.1.3	Steuerliche Ergebnisse in 2012.....	55
5.1.1.2	Besteuerung des in 2010 erzielten Einkommens	56
5.1.1.2.1	Besteuerung in Polen	56
5.1.1.2.1.1	Unbeschränkte Steuerpflicht der C Sp. z o.o. in Polen.....	56
5.1.1.2.1.2	Beschränkte Steuerpflicht der A GmbH in Polen	56
5.1.1.2.2	Besteuerung in Österreich.....	59
5.1.1.2.2.1	Unbeschränkte Steuerpflicht der A GmbH in Österreich ..	59
5.1.1.2.2.2	Gruppenbesteuerung	60
5.1.1.3	Besteuerung des in 2011 erzielten Einkommens	60
5.1.1.3.1	Besteuerung in Polen	60
5.1.1.3.1.1	Unbeschränkte Steuerpflicht der C Sp. z o.o. in Polen.....	60
5.1.1.3.1.2	Beschränkte Steuerpflicht der A GmbH in Polen	60
5.1.1.3.2	Besteuerung in Österreich.....	60
5.1.1.3.2.1	Unbeschränkte Steuerpflicht der A GmbH in Österreich ..	60
5.1.1.3.2.2	Gruppenbesteuerung	60
5.1.1.4	Besteuerung des in 2012 erzielten Einkommens	61
5.1.1.4.1	Besteuerung in Polen	61
5.1.1.4.1.1	Unbeschränkte Steuerpflicht der C Sp. z o.o. in Polen.....	61
5.1.1.4.1.2	Beschränkte Steuerpflicht der A GmbH in Polen	62
5.1.1.4.2	Besteuerung in Österreich.....	62
5.1.1.4.2.1	Unbeschränkte Steuerpflicht der A GmbH in Österreich ..	62

5.1.1.4.2.2	Gruppenbesteuerung	62
5.1.1.5	Exkurs: Verwertung von Auslandsverlusten bei Gesamtverlust der Gruppe	64
5.1.2	Tax Holidays – Steuerbegünstigung eines polnischen Gruppenmitgliedes in einer Sonderwirtschaftszone	66
5.1.2.1	Fallbeschreibung	66
5.1.2.2	Besteuerung des in 2010 erzielten Einkommens	67
5.1.2.2.1	Besteuerung in Polen	67
5.1.2.2.1.1	Unbeschränkte Steuerpflicht der C Sp. z o.o. in Polen	67
5.1.2.2.1.2	Beschränkte Steuerpflicht der A GmbH in Polen	68
5.1.2.2.2	Besteuerung in Österreich	68
5.1.2.2.2.1	Unbeschränkte Steuerpflicht der A GmbH in Österreich ..	68
5.1.2.2.2.2	Gruppenbesteuerung	68
5.1.2.3	Besteuerung des in 2011 erzielten Einkommens	68
5.1.2.3.1	Besteuerung in Polen	68
5.1.2.3.1.1	Unbeschränkte Steuerpflicht der C Sp. z o.o. in Polen	68
5.1.2.3.1.2	Beschränkte Steuerpflicht der A GmbH in Polen	69
5.1.2.3.2	Besteuerung in Österreich	69
5.1.2.3.2.1	Unbeschränkte Steuerpflicht der A GmbH in Österreich ..	69
5.1.2.3.2.2	Gruppenbesteuerung	69
5.1.2.4	Besteuerung des in 2012 erzielten Einkommens	72
5.1.2.4.1	Besteuerung in Polen	72
5.1.2.4.1.1	Unbeschränkte Steuerpflicht der C Sp. z o.o. in Polen	72
5.1.2.4.1.2	Beschränkte Steuerpflicht der A GmbH in Polen	72
5.1.2.4.2	Besteuerung in Österreich	73
5.1.2.4.2.1	Unbeschränkte Steuerpflicht der A GmbH in Österreich ..	73
5.1.2.4.2.2	Gruppenbesteuerung	73
5.1.3	Zwischenfazit: Gestaltungsempfehlung für Investitionen in Polen	73
5.2	Verminderung der Beteiligungsquote am polnischen Gruppenmitglied	74
5.2.1	Fallbeschreibung	74
5.2.2	Gruppenbesteuerung	75
5.3	Verschmelzung eines polnischen Gruppenmitglieds auf eine polnische Gesellschaft	78
5.3.1	Fallbeschreibung	78
5.3.1.1	Übernehmende Gesellschaft ist kein Gruppenmitglied	78
5.3.1.2	Übernehmende Gesellschaft ist Gruppenmitglied	79
5.3.2	Steuerliche Auswirkungen in Polen	80
5.3.3	Gruppenbesteuerung	81
5.3.4	Argumente gegen eine Nachversteuerung	81
5.4	„Aushöhlung“ des polnischen Gruppenmitglieds	82
5.4.1	Gruppenbesteuerung	83
5.4.2	Fallbeschreibung	84
5.5	Ausscheiden des polnischen Gruppenmitgliedes	85
5.5.1	Fallbeschreibung	85
5.5.1.1	Veräußerung des polnischen Gruppenmitglieds	85
5.5.1.2	Beendigung der Gruppenzugehörigkeit der polnischen Kapitalgesellschaft	86
5.5.2	Gruppenbesteuerung	87

5.6 Liquidation oder Insolvenz des polnischen Gruppenmitglieds	88
5.6.1 Fallbeschreibung	88
5.6.2 Gruppenbesteuerung	88
6 Zusammenfassung.....	90
6.1 Umrechnung eines ausländischen Ergebnisses auf das österreichische Steuerrecht	90
6.2 Nachversteuerung	91
Abstract	92
Literaturverzeichnis	93
Anhang.....	105

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1	Steuerbefreiung anhand der Investitionskosten in einer polnischen Sonderwirtschaftszone	40
Tabelle 2	Beispielhafte Anwendung des § 10 KStG bei Verlustermittlung ausländischer Gruppenmitglieder	45
Tabelle 3	Umrechnung des steuerlichen Jahresverlustes 2011 des polnischen Gruppenmitglieds C Sp. z o.o. auf österreichisches Recht	54
Tabelle 4	Steuerliche Ergebnisse für den Ausgangsfall – tatsächliche oder mögliche Verrechnung mit polnischem Ergebnis.....	56
Tabelle 5	Verlustvortrag und Verlustverrechnung bei der C Sp. z o.o.	61
Tabelle 6	Verlustvortrag und Verlustverrechnung beim Gruppenträger	64
Tabelle 7	Steuerliche Ergebnisse bei der Begünstigung eines polnischen Gruppenmitglieds in einer Sonderwirtschaftszone	66
Tabelle 8	Kalkulation des Förderungsbetrages	72
Tabelle 9	Steuerliche Ergebnisse nach einer Verminderung der Beteiligungsquote am polnischen Gruppenmitglied.....	75
Tabelle 10	Verlustvortrag und Verlustverrechnung beim Gruppenträger nach einer Verminderung der Beteiligungsquote am polnischen Gruppenmitglied	76
Tabelle 11	Steuerliche Ergebnisse bei der 70 %igen Beteiligung am polnischen Gruppenmitglied	76
Tabelle 12	Verlustvortrag und Verlustverrechnung beim Gruppenträger bei der 70 %igen Beteiligung am polnischen Gruppenmitglied.....	77

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1	Steuerliche Unternehmensgruppe.....	13
Abbildung 2	Verlustzurechnung bei ausländischen Gruppenmitgliedern (Beispiel a.).....	25
Abbildung 3	Verlustzurechnung bei ausländischen Gruppenmitgliedern (Beispiel b.).....	26
Abbildung 4	Transfer der Gewinne aus Polen nach Österreich bei Erfüllung der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Mutter-Tochter-Richtlinie	58
Abbildung 5	Transfer der Gewinne aus Polen nach Österreich nach DBA-Recht	59
Abbildung 6	Transfer der Gewinne aus einer polnischen Sonderwirtschaftszone nach Österreich	67
Abbildung 7	Steuerliche Unternehmensgruppe nach der Verminderung der Beteiligungsquote am polnischen Gruppenmitglied.....	74
Abbildung 8	Ausscheiden des polnischen Gruppenmitglieds aus der Unternehmensgruppe wegen nicht mehr ausreichender finanzieller Verbindung	77
Abbildung 9	Verschmelzung eines polnischen Gruppenmitglieds auf eine polnische Gesellschaft, die kein Gruppenmitglied ist	79
Abbildung 10	Verschmelzung eines polnischen Gruppenmitglieds auf ein anderes polnisches Gruppenmitglied	80
Abbildung 11	Veräußerung des polnischen Gruppenmitglieds.....	86
Abbildung 12	Beendigung der Gruppezugehörigkeit der polnischen Kapitalgesellschaft.....	87
Abbildung 13	Zusammenfassung: Nachversteuerung in Österreich bei unterschiedlichen Fallkonstellationen unter Einbeziehung polnischer Gruppenmitglieder.....	91

Abkürzungsverzeichnis

Abl.	Ablage
Abs.	Absatz
AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz
AfA	Absetzung für Abnutzung
aGM	ausländisches Gruppenmitglied
Art.	Artikel
BAO	Bundesabgabenordnung
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium für Finanzen
bspw.	beispielsweise
Buchst.	Buchstabe
BWG	Bankwesengesetz
bzw.	beziehungsweise
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DBA A / PL	Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Republik Polen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 13.01.2004
d.h.	das heißt
Dz. U.	Dziennik Ustaw (polnisches Gesetzblatt)
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUGHE	Europäischer Gerichtshof –Entscheidung
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
f.	folgende
ff.	fort folgende
GE	Geldeinheiten
GES	Zeitschrift für Gesellschaftsrecht und angrenzendes Steuerrecht

Gewinn-RL	Gewinnrücklage
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GT	Gruppenträger
hrsg.	herausgegeben
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
IFRS	International Financial Reporting Standards
i.S.d.	im Sinne des
IStR	Internationales Steuerrecht
i.V.m.	in Verbindung mit
iZm	in Zusammenhang mit
Kapital-RL	Kapitalrücklage
KStG	Körperschaftsteuergesetz
Mio.	Million
MTR	Mutter-Tochter-Richtlinie
Nr	numer (Nummer)
Nr.	Nummer
NSA	Naczelny Sąd Administracyjny (Oberverwaltungsgericht)
OP	Ordynacja Podatkowa
öKStG	österreichisches Körperschaftsteuergesetz
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung
PCC	podatek od czynności cywilnoprawnych (Steuer von zivilrechtlichen Handlungen)
PIStB	Praxis Internationale Steuerberatung
Pkt.	Punkt
PKW	Personenkraftwagen
PL	Polen
plHGB	polnisches Handelsgesetzbuch
plKStG	polnisches Körperschaftsteuergesetz
Pos.	Position
poz.	pozycja (Position)
PP	Przeгляд Podatkowy
Rs.	Rechtssache

Rz	Randziffer
S.	Seite
s.g.	so genannt
Sp. z o.o.	spółka z ograniczoną odpowiedzialnością (GmbH)
StabG	Stabilitätsgesetz
StReformG	Steuerreformgesetz
SWK	Steuer- und Wirtschaftskartei
SWZ	Sonderwirtschaftszone
u.a.	unter anderem
UmgrStG	Umgründungssteuergesetz
US-GAAP	US-General Accepted Accounting Standards
v.	von, vom
VAG	Versicherungsaufsichtsgesetz
vgl.	vergleiche
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
WSA	Wojewódzki Sąd Administracyjny (Woiwodschaftsverwaltungsgericht)
Z	Ziffer
z.B.	zum Beispiel

1 Einleitung

1.1 Problemstellung

Ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2005¹ besteht in Österreich die Möglichkeit der Zusammenfassung der steuerlichen Ergebnisse mehrerer Gesellschaften in Form einer Unternehmensgruppe. Das Kernziel eines damals völlig neuen Gruppenbesteuerungskonzeptes war, einen rechtsträgerübergreifenden Gewinn- und Verlustausgleich im Konzern zu ermöglichen. Dieses Ziel wurde durch § 9 Abs. 6 Z 6 KStG erreicht, weil im Rahmen der Gruppenbesteuerung Verluste ausländischer Gruppenmitglieder sofort berücksichtigt werden können. Im europäischen Vergleich ist damit die österreichische Gruppenbesteuerung besonders attraktiv und geht sogar über das hinaus, was nach der EuGH-Rechtsprechung² geboten wäre.³

Die Verwertung ausländischer Verluste ist jedoch nicht eine endgültige, sondern eine vorläufige. Zu beachten ist, dass einerseits die korrekte Behandlung der Verluste ausländischer Gruppenmitglieder für die Unternehmen und ihre steuerlichen Vertretungen große Probleme aufwirft. Andererseits stellt die Überprüfung der Verluste ausländischer Gruppenmitglieder für das Finanzamt eine große Herausforderung dar.⁴ In einigen Fällen kann der vermeintliche Steuervorteil durch die Gruppenbesteuerung in einen Nachteil umschlagen. In der Praxis sollte daher die Einbeziehung von ausländischen Gesellschaften in die österreichische Gruppe zur Verwertung der Auslandsverluste nur nach genauer Prüfung der steuerlichen Konsequenzen erfolgen.⁵

¹ Vgl. § 26c Z 3 KStG.

² Nach EuGH wäre nur die Berücksichtigung von endgültigen Verlusten geboten. Vgl. *Walter* (2004b), S. 42.

³ Vgl. *Mayr* (2009), S. 365; *Staringer* (2010b).

⁴ Vgl. *Trösztler* (2010), S. 523.

⁵ Vgl. *Zöchling* (2004), S. 952.

Nach diversen Rankings⁶ ist Polen einer der bevorzugten Investitionsstandorte in Europa. Besonders der EU-Beitritt im 2004 hat mehr Stabilität, besseren Marktzugang und finanzielle Zuschüsse mit sich gebracht. Heute steht das Land zunehmend als Absatzmarkt und als Brückenkopf für eine Expansion in Osteuropa im Blickpunkt. Was macht Polen zu einem attraktiven Standort für ausländische Investitionen? Das sind vor allem eine junge und ausgebildete Bevölkerung, starkes Wirtschaftswachstum und Investitionsanreize. Besonders zu betonen ist, dass Polen das einzige Land der EU ist, das selbst in den Krisenjahren ununterbrochenes Wachstum vorweisen konnte.⁷ In Polen sind heutzutage zahlreiche Unternehmen mit ausländischer Beteiligung nicht nur erfolgreich tätig, sondern agieren von ihren polnischen Firmensitzen aus in ganz Europa und weltweit. Die Regierung sorgt dafür, dass die Zahl der in Polen investierenden Unternehmen ständig wächst. Deshalb bemüht sie sich, polnische Gesetze an internationale Standards anzupassen und dadurch die Geschäftstätigkeit erleichtern.

1.2 Zielsetzung und Aufbau der Arbeit

Die vorliegende Arbeit befasst sich mit der Einbeziehung polnischer Gesellschaften in die österreichische Gruppenbesteuerung.

Für Zwecke der vorstehenden Analyse wird von der in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen A GmbH mit Sitz in Wien ausgegangen, die unmittelbar 100 % der Anteile an den in Polen unbeschränkt Steuerpflichtigen: B Sp. z o.o. mit Sitz in Posen, C Sp. z o.o. mit Sitz in Warschau und D Sp. z o.o. mit Sitz in Krakau hält. Die A GmbH fungiert seit 2009 durchgängig als Gruppenträger einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 öKStG. Seit 2009 sind B Sp. z o.o. und die C Sp. z o.o. ausländische Gruppenmitglieder in der Unternehmensgruppe der A GmbH (siehe dazu Abbildung 1).

⁶ Vgl. „Restart“ Ernst & Young’s 2011 European attractiveness survey. Polen belegt den 1. Platz unter allen Länder Mitteleuropas in der Kategorie “The Top 15 European countries for FDI” und den 7. Platz in der gesamteuropäischen Betrachtung.

⁷ Vgl. *Gnauck* (2011).

Ziel ist es, die steuerlichen Konsequenzen der Aufnahme polnischer Tochtergesellschaften in die österreichische Gruppe darzustellen. Besonderes Anliegen ist es, die Behandlung der Verluste von polnischen Gruppenmitgliedern im Rahmen der Gruppenbesteuerung zu analysieren.

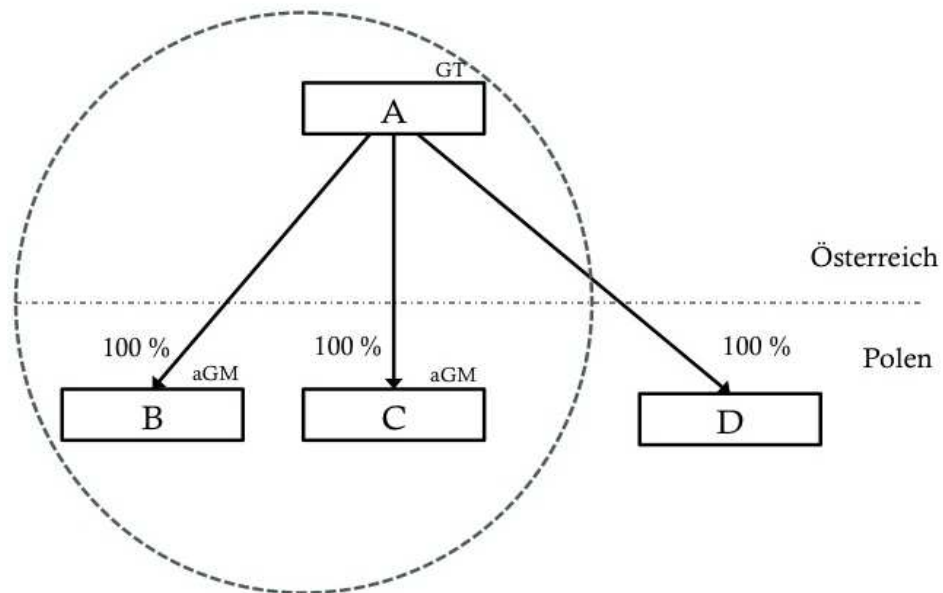


Abbildung 1 Steuerliche Unternehmensgruppe⁸

Die vorliegende Arbeit ist in sechs Teile gegliedert. Ausgangspunkt der Arbeit ist Kapitel 2, in dem die wesentlichen Eckpunkte der österreichischen Gruppenbesteuerung dargestellt werden. Dabei stehen ausländische Gruppenmitglieder und die Berücksichtigung ausländischer Verluste gemäß § 9 Abs. 6 Z 6 KStG im Vordergrund.

In Kapitel 3 werden wichtige Grundlagen des polnischen Steuerrechts betrachtet. Zunächst werden die Grundbegriffe des polnischen Körperschaftsteuergesetzes erörtert sowie die Möglichkeit der Bildung der Kapitalgruppen analysiert. Darüber hinaus werden unterschiedliche Verschmelzungsmethoden der Kapitalgesellschaften geschildert und ihre steuerlichen Konsequenzen erläutert. Anschließend wird untersucht, welche Chancen und Risiken mit Investitionen in polnischen Sonderwirtschaftszonen verbunden sind.

⁸ Selbst erstellte Abbildung.

Nach der Einführung beschäftigt sich der Hauptteil der Arbeit, Kapitel 4 und 5, mit der Umrechnung des polnischen Ergebnisses auf das österreichische Steuerrecht und der Nachversteuerung in Österreich bei unterschiedlichen Fallkonstellationen unter Einbeziehung polnischer Gruppenmitglieder.

Zunächst wird in Kapitel 4 die Ermittlung des ausländischen Verlusts nach österreichischem Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz erläutert. Es wird auch gezeigt, welche Problemstellungen dabei auftreten können. Zur Komplettierung dieser Ausführungen wird eine Beispielumrechnung des polnischen Ergebnisses im Wege einer Mehr-Weniger-Rechnung durchgeführt.

In Kapitel 5 werden Fälle dargestellt, in denen es zur Nachversteuerung der in Vorperioden zugerechneten polnischen Verluste kommt. Dabei werden sämtliche Besteuerungsfolgen sowohl in Polen als auch in Österreich erarbeitet. Im Vordergrund stehen steuerliche Konsequenzen für die österreichische Gruppenbesteuerung.

In der Schlussbetrachtung werden die wesentlichen Aussagen und Ergebnisse dieser Arbeit zusammengefasst.

2 Überblick über die österreichische Gruppenbesteuerung

2.1 Grundkonzeption der Gruppenbesteuerung

Mit dem StReformG 2005⁹ wurde unter anderem anstelle der bisherigen Organschaft eine moderne, international attraktive Besteuerung von Unternehmensgruppen, s.g. Gruppenbesteuerung, eingeführt.¹⁰

Der Kern der Gruppenbesteuerung besteht darin, dass die steuerlichen Ergebnisse von finanziell verbundenen Unternehmen, die sich zu einer Unternehmensgruppe zusammengeschlossen haben, bei dem Gruppenträger besteuert werden. Der Vorteil der Bildung einer Unternehmensgruppe liegt darin, dass die positiven und negativen Einkünfte von Mutter- und Tochtergesellschaften ohne betragsmäßige Begrenzung steuerlich miteinander aufgerechnet werden. Die laufenden Verluste werden dadurch rasch innerhalb der Gruppe verwertet. Anderenfalls, ohne Gruppenbesteuerung, können sie nur im Wege des Verlustvortrags (§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG) mit zukünftigen Gewinnen verrechnet werden. Die Gruppenbesteuerung bringt naturgemäß keinen Vorteil unter dem Aspekt des laufenden Gewinn- und Verlustausgleichs, wenn die Gruppenmitglieder ausschließlich positive Einkünfte erzielen.¹¹

Zur Erhöhung der Attraktivität des Standorts Österreich wurde mit der Einführung der Gruppenbesteuerung die Möglichkeit der Einbeziehung ausländischer Unternehmen geschaffen.¹²

⁹ BGBl I 2004/57; siehe auch Erlass des BMF zur Besteuerung von Unternehmensgruppen (BMF v. 23.2.2005, 010216/0031-IV/6/2005).

¹⁰ Zum Vergleich der Gruppenbesteuerung mit der Organschaft siehe *Stefaner / Weninger* (2004), S. 393 ff.; auch *Achatz / Tumpel* (2005), § 9 Abs. 1 KStG, Rz 1 f.

¹¹ Vgl. *Bruckner* (2005), S. 228.

¹² Vgl. *Hohenwarter* (2010), S. 439.

2.2 Gruppenmitglieder

Als Gruppenmitglieder bezeichnet man alle Körperschaften, die unter dem Gruppenträger in der Unternehmensgruppe vereinigt sind.¹³ Sie wurden durch den Gesetzgeber, je nach der Funktion, als „Beteiligungskörperschaften“ oder als „beteiligte Körperschaften“ genannt.¹⁴ An der Spitze jeder Unternehmensgruppe steht der Gruppenträger und somit ist jedes Gruppenmitglied zugleich Beteiligungskörperschaft. Ein Gruppenmitglied kann als übergeordnetes Gruppenmitglied auch beteiligte Körperschaft sein. Das unterste Gruppenmitglied einer Unternehmensgruppe wird nur als eine Beteiligungskörperschaft, nicht aber als beteiligte Körperschaft bezeichnet.¹⁵

Im Rahmen der Gruppenbesteuerung ist zwischen inländischen und ausländischen Gruppenmitgliedern zu unterscheiden. Nach § 9 Abs. 2 KStG kommen unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften, die mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar sind, als Gruppenmitglieder in Betracht.¹⁶

Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften können ausschließlich die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Aktiengesellschaften und als Sonderform der Aktiengesellschaft die Europäische Gesellschaft sein.¹⁷ Folglich werden unbeschränkt steuerpflichtige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften als Gruppenmitglied anerkannt. Andere juristische Personen des Privatrechts oder Körperschaftsteuersubjekte wie z.B. Privatstiftungen, Vereine, Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts sind von der Einbeziehung in die Unternehmensgruppe als Gruppenmitglied ausgeschlossen.¹⁸ Personengesellschaften können keine Gruppenmitglieder sein; sie können jedoch die für Zwecke der Gruppenbesteuerung nötige finanzielle Verbindung herstellen oder als Rechtsform für eine Beteiligungsgemeinschaft dienen.¹⁹

¹³ Vgl. *Trenkwalder* (2005), § 9 Abs. 2 KStG, Rz 1.

¹⁴ Vgl. BMF v. 23.2.2005, 010216/0031-IV/6/2005; *Wiesner / Kirchmayr / Mayr* (2009), S. 34.

¹⁵ Vgl. BMF v. 23.2.2005, 010216/0031-IV/6/2005; *Wiesner / Kirchmayr / Mayr* (2009), S. 34.

¹⁶ Vgl. *Wiesner / Kirchmayr / Mayr* (2009), S. 34 f.

¹⁷ Vgl. BMF v. 23.2.2005, 010216/0031-IV/6/2005; *Wiesner / Kirchmayr / Mayr* (2009), S. 35.

¹⁸ Vgl. BMF v. 23.2.2005, 010216/0031-IV/6/2005; *Trenkwalder* (2005), § 9 Abs. 2 KStG, Rz 7.

¹⁹ Vgl. *Wiesner / Kirchmayr / Mayr* (2009), S. 36.

Neben den unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften können auch vergleichbare nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften Gruppenmitglieder sein. Entscheidend ist, ob die wesentlichen Merkmale einer Kapitalgesellschaft oder einer Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft, die das österreichische Gesellschaftsrecht nominiert, gegeben sind. In den meisten Fällen sind die in der Anlage 2 zum EStG angeführten EU-Gesellschaften i.S.d. Art. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie den österreichischen Kapitalgesellschaften vergleichbar.²⁰ Beschränkt steuerpflichtige Körperschaften der zweiten und dritten Art (§ 1 Abs. 3 Z 2 und 3 KStG) kommen jedoch aufgrund des Gesetzeswortlautes „nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften“ nicht in Betracht.²¹ Ausländische Körperschaften können jedoch nur dann Gruppenmitglieder werden, wenn sie mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbunden sind. Durch das Erfordernis der ausschließlichen Verbundenheit soll erreicht werden, dass die Gruppenbildung im Ausland nur auf eine Ebene begrenzt wird.²² Tochtergesellschaften von ausländischen Gruppenmitgliedern können jedenfalls in die Unternehmensgruppe nicht einbezogen werden.²³ *Stefaner / Weninger (2005)*²⁴ weisen jedoch hin, dass diese Beschränkung z.B. durch Cross-Over-Kaskaden vermieden werden kann. Verluste ausländischer Gesellschaften, die auf tieferen Konzernebenen angesiedelt sind, können somit durch verschiedene Gestaltungen in Österreich verwertet werden.

Doppelt ansässige Körperschaften, die wegen ihres inländischen Sitzes oder Ortes der Geschäftsleitung in Österreich unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 2 KStG in Österreich begründen, können auch in die Unternehmensgruppe einbezogen werden.²⁵

²⁰ Vgl. *Trenkwalder (2005)*, § 9 Abs. 2 KStG, Rz 19.

²¹ Vgl. *Wiesner / Kirchmayr / Mayr (2009)*, S. 42.

²² Vgl. BMF v. 23.2.2005, 010216/0031-IV/6/2005.

²³ Nach der EuGH- Urteil in der Rechtssache „Papillon“ (EuGH v. 27.11.2008, Rs C-418/07) hat jedoch die Finanzverwaltung in einer BMF-Information (Info des BMF, GZ BMF-010216/0021-VI/6/2012 vom 16.5.2012) die Einbeziehung von Ergebnissen einer inländischen Gesellschaft, die über eine im Gemeinschaftsgebiet ansässige Zwischengesellschaft gehalten wird, zugelassen. Eine Einbeziehung von Ergebnissen weiterer (in- oder ausländischer) Tochtergesellschaften der inländischen Enkelgesellschaft ist jedoch nicht möglich. Siehe auch *Mamut / Schilcher (2009)*, S. 13 f.

²⁴ Vgl. *Stefaner / Weninger (2005a)*, S. 133 f.

²⁵ Vgl. BMF v. 23.2.2005, 010216/0031-IV/6/2005; *Trenkwalder (2005)*, § 9 Abs. 2 KStG, Rz 32.

2.3 Gruppenträger

Nach § 9 Abs. 3 KStG kommen bestimmte unbeschränkt steuerpflichtige inländische Körperschaften wie unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, unbeschränkt steuerpflichtige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, unbeschränkt steuerpflichtige Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit i.S.d. VAG und unbeschränkt steuerpflichtige Kreditinstitute i.S.d. BWG als Gruppenträger in Betracht.²⁶

Ausländische beschränkt steuerpflichtige Körperschaften sind dann gruppenträgerfähig, wenn sie entweder EU-Körperschaften laut Anlage 2 zum EStG i.S.d. Mutter-Tochter-Richtlinie²⁷ oder Gesellschaften mit Sitz und Geschäftsleitung in EWR-Raum²⁸ sind. Sie müssen sowohl in ihren Wesensmerkmalen einer österreichischen Kapitalgesellschaft entsprechen als auch einen inländischen Anknüpfungspunkt haben.²⁹ Es ist nicht notwendig, dass diese Gesellschaften den Ort der Geschäftsleitung und den Sitz in ein und demselben EU/EWR-Raum haben. Eine Gesellschaft kann jedoch kein Gruppenträger sein, wenn sie den Ort der Geschäftsleitung oder den Sitz außerhalb des EU/EWR-Raumes hat.³⁰

Doppelt ansässige Körperschaften kommen als Gruppenträger in Betracht, wenn sie denselben inländischen Anknüpfungspunkt wie beschränkt steuerpflichtige Gruppenträger erfüllen.³¹

²⁶ Vgl. BMF v. 23.2.2005, 010216/0031-IV/6/2005; *Wiesner / Kirchmayr / Mayr* (2009), S. 55.

²⁷ Richtlinie 2003/123/EG vom 22.12.2003.

²⁸ Der EWR umfasst die EU, Norwegen, Island und Lichtenstein.

²⁹ D.h. sie müssen mit einer Zweigniederlassung im österreichischen Firmenbuch eingetragen sein und die Beteiligungen an Gruppenmitgliedern müssen zum Betriebsvermögen der Zweigniederlassung gehören. Vgl. BMF v. 23.2.2005, 010216/0031-IV/6/2005.

³⁰ Vgl. *Wiesner / Kirchmayr / Mayr* (2009), S. 57.

³¹ Vgl. BMF v. 23.2.2005, 010216/0031-IV/6/2005; *Wiesner / Kirchmayr / Mayr* (2009), S. 62.

2.4 Finanzielle Verbindung

Die Bildung einer Unternehmensgruppe setzt als materielle Voraussetzung die „finanzielle Verbindung“ voraus.³² Gemäß § 9 Abs. 4 KStG ist eine finanzielle Verbindung bei mehr als 50% am Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und an den Stimmrechten der einzubeziehenden Körperschaft gegeben. „Durch die kapitalmäßige Beschränkung auf das gesellschaftsrechtliche Nennkapital kann Surrogatkapital (Partizipations- und Substanzgenussrechtskapital) ebenso wenig die finanzielle Verbindung vermitteln wie Wandel-, Gewinnschuldverschreibungen, eine Darlehensgewährung (auch bei Annahme von verdecktem Grund- und Stammkapital) oder der Fruchtgenuss an Anteilen“.³³

Anzumerken ist, dass eine finanzielle Verbindung auch dann gegeben ist, wenn das Mindestbeteiligungsausmaß nur durch das Zusammenrechnen einer unmittelbaren und einer mittelbaren Beteiligung über ein anderes Gruppenmitglied erreicht werden kann. Darüber hinaus kann eine Gruppe auch gebildet werden, wenn der Gruppenträger entweder gänzlich oder gemeinsam neben einer unmittelbaren Beteiligung nur mittelbar über eine Personengesellschaft, die kein Gruppenmitglied sein kann³⁴, an dem jeweiligen Gruppenmitglied beteiligt ist. Außerdem ist die Voraussetzung der finanziellen Verbindung über die Beteiligungsgemeinschaften erfüllt, wenn ein Mitbeteiligter eine unmittelbare Mindestbeteiligung von 40 % hält und die weiteren Mitbeteiligten jeweils über eine Mindestbeteiligung von 15 % verfügen.³⁵

Nach § 9 Abs. 5 KStG muss die finanzielle Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres des jeweils einzubeziehenden Gruppenmitglieds vorliegen.³⁶ Die in Zusammenhang mit Umgründungen bestehenden Rückwirkungsfiktionen für die zeitliche Beurteilung des Beteiligungserwerbs gelten auch im Rahmen der Gruppenbesteuerung.³⁷

³² Vgl. *Wiesner / Kirchmayr / Mayr* (2009), S. 76.

³³ BMF v. 23.2.2005, 010216/0031-IV/6/2005.

³⁴ Näheres zu Gesellschaften, die Gruppenmitglieder sein können, siehe Kapitel 2.2.

³⁵ Vgl. *Tissot* (2004), S. 307. Näheres zu den „Sandwichstrukturen“ siehe *Kofler* (2005), S. 172 f.

³⁶ Vgl. *Wiesner / Kirchmayr / Mayr* (2009), S. 116.

³⁷ Vgl. BMF v. 23.2.2005, 010216/0031-IV/6/2005. Näheres zu Rückwirkungsfiktionen siehe UmgrStG.

2.5 Ergebnisermittlung und -zurechnung

Jedes Gruppenmitglied hat sein steuerliches Ergebnis zunächst unabhängig von allen anderen Gruppenmitgliedern nach den ertragssteuerlichen Vorschriften zu ermitteln. Anschließend erfolgt die stufenweise Ergebniszurechnung von den jeweiligen Gruppenmitgliedern zu dem übergeordneten unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. letztlich zum mittelbar beteiligten Gruppenträger. Der Gruppenträger hat das vereinigte Ergebnis der beteiligten Körperschaften mit dem eigenen Gewinn bzw. Verlust zusammenzurechnen und die Summe als Gesamtbetrag der Einkünfte der Besteuerung zu unterziehen.³⁸

2.5.1 Ergebnisermittlung und -zurechnung bei inländischen Gruppenmitgliedern

Unabhängig von der Gruppenzugehörigkeit hat jedes unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglied individuell sein laufendes Einkommen gemäß § 7 Abs. 2 KStG zu ermitteln, sodass vom Gesamtbetrag der Einkünfte auch Sonderausgaben i.S.d. § 8 Abs. 4 KStG abzuziehen sind. Folglich ist die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG vorzunehmen.³⁹

Im Rahmen der Einkommensermittlung sind u.a. Verlustvorträge des Gruppenmitglieds zu berücksichtigen. Der jeweilige Jahresverlust des Gruppenmitglieds wird während der Gruppenzugehörigkeit immer der beteiligten Körperschaft bzw. dem Gruppenträger zugerechnet. Beim Gruppenmitglied können also nur Verluste verbleiben, die aus den Zeiträumen vor der Aufnahme in die Unternehmensgruppe stammen (Vorgruppenverluste) oder die das Gruppenmitglied im Zuge von Umgründungen von einer nicht an der Gruppe teilnehmenden Körperschaft übernommen hat (Außergruppenverluste).⁴⁰

Gemäß § 9 Abs. 6 Z 4 KStG können die Vor- und Außergruppenverluste nur bis zur Höhe des eigenen Gewinns des jeweiligen Gruppenmitglieds verrechnet werden. Der den Jahresgewinn des Gruppenmitglieds übersteigende Teil der Vor- und Außergruppenverluste verbleibt dem Gruppenmitglied weiterhin als Verlustvortrag.

³⁸ Vgl. *Trenkwalder / Preining* (2004), S. 18; BMF v. 23.2.2005, 010216/0031-IV/6/2005.

³⁹ Vgl. *Rabel* (2005), § 9 Abs. 6 KStG, Rz 3; *Tumpel / Aigner* (2005), § 9 Abs. 6 KStG, Rz 16.

⁴⁰ Vgl. *Rabel* (2005), § 9 Abs. 6 KStG, Rz 10; BMF v. 23.2.2005, 010216/0031-IV/6/2005.

Die 75%ige Verrechnungsgrenze für Verlustvorträge gemäß § 2 Abs. 2b Z 2 EStG ist dabei nicht zu berücksichtigen.⁴¹

Ergibt sich aus der Zusammenrechnung der steuerlichen Ergebnisse der inländischen Gruppenmitglieder und Verluste ausländischer Gruppenangehörige einschließlich des Ergebnisses des Gruppenträgers ein Verlust, kann dieser vom Gruppenträger vorgetragen werden. Der vortragsfähige Verlust ist in den Folgeperioden als Sonderausgabe gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG im Rahmen der Einkommensermittlung des Gruppenträgers abzugsfähig, wobei jedoch - im Gegensatz zur Ergebnisermittlung bei den Gruppenmitgliedern - die 75%ige Grenze zu beachten ist. Scheiden Gruppenmitglieder aus oder wird die Gruppe nach Ablauf der dreijährigen Mindestdauer aufgelöst, verbleiben die Verlustvorträge beim Gruppenträger.⁴²

Für Gruppenträger gilt die Beschränkung des § 9 Abs. 6 Z 4 KStG nicht, sodass er seine Vor- und Außergruppenverluste in voller Höhe auch mit den Ergebnissen anderer Gruppenmitglieder verrechnen kann.⁴³

Im Fall eines negativen Gruppenergebnisses sind alle involvierten Gesellschaften mindestkörperschaftsteuerpflichtig.⁴⁴ Nach § 24 Abs. 4 Z 1 KStG ist für jedes volle Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht eine Mindeststeuer in Höhe von 5 % eines Viertels der gesetzlichen Mindesthöhe des Grund- oder Stammkapitals zu entrichten.

⁴¹ Vgl. *Rabel* (2005), § 9 Abs. 6 KStG, Rz 12; BMF v. 23.2.2005, 010216/0031-IV/6/2005.

⁴² Vgl. *Tumpel / Aigner* (2005), § 9 Abs. 6 KStG, Rz 87 f.

⁴³ Vgl. *Tumpel / Aigner* (2005), § 9 Abs. 6 KStG, Rz 89.

⁴⁴ Vgl. *Tissot* (2004), S. 307; *Wiesner / Mayr* (2004), S. 634.

2.5.2 Verlustzurechnung bei ausländischen Gruppenmitgliedern

2.5.2.1 Wortlaut der gesetzlichen Bestimmung bis zur Veranlagung für das Kalenderjahr 2011

„Bei nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitgliedern sind nur die nach § 5 Abs. 1 und den übrigen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 und dieses Bundesgesetzes ermittelten Verluste aus Einkunftsquellen des jeweiligen Wirtschaftsjahres dem unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger im Ausmaß der Beteiligungen aller beteiligten Gruppenmitglieder einschließlich eines beteiligten Gruppenträgers zuzurechnen.“⁴⁵

2.5.2.2 Verlustzurechnung

Nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften können unter Erfüllung bestimmter Voraussetzungen⁴⁶ auch in die Unternehmensgruppe aufgenommen werden.

Gewinne ausländischer Gruppenangehöriger können mangels Besteuerungsrechtes nicht zugerechnet werden. Gemäß § 9 Abs. 6 Z 6 KStG sind allerdings Verluste im Ausmaß aller unmittelbaren Beteiligungen von beteiligten Körperschaften und/oder des Gruppenträgers am ausländischen Gruppenmitglied dem finanziell ausreichend beteiligten inländischen Gruppenmitglied bzw. dem Gruppenträger zuzurechnen.⁴⁷ Genauer gesagt muss das am ausländischen Gruppenmitglied unmittelbar beteiligte inländische Gruppenmitglied die ausreichende finanzielle Verbindung i.S.d. § 9 Abs. 4 KStG von mehr als 50 % aufweisen.⁴⁸

Im Gegensatz zu inländischen Gruppenmitgliedern hängt das Ausmaß der Verlustzurechnung bei ausländischen Gruppenangehörigen vom Ausmaß der

⁴⁵ § 9 Abs. 6 Z 6 KStG in der Fassung der Bekanntmachung vom 7.07.1988 (BGBl. Nr. 401/1988), zuletzt geändert durch Gesetz vom 07.12.2011 (BGBl. I Nr. 112/2011).

⁴⁶ Näheres zu den Voraussetzungen einer Gruppenmitgliedschaft siehe Kapitel 2.2. – 2.4.

⁴⁷ Vgl. *Trösster* (2010), S. 526. Eine Zurechnung von Verlusten wird nur dann möglich, wenn die Verluste des ausländischen Gruppenmitglieds im Zeitpunkt der Verlustentstehung weder rückgetragen, noch mit sonstigen Gewinnen, die dem ausländischen Gruppenmitglied über die im Ausland bestehende Unternehmensgruppe oder Organshaft zuzurechnen sind, verwertet werden können. Vgl. *Walter* (2004a), S. 71; *Trösster* (2010), S. 527.

⁴⁸ Vgl. *Rabel* (2005), § 9 Abs. 6 KStG, Rz 25.

finanziellen Beteiligung ab. Die Verluste werden nicht generell zu 100 % zugerechnet, sondern nur im Ausmaß der Beteiligungsquote, die von allen beteiligten Gruppenmitgliedern und dem beteiligten Gruppenträger insgesamt unmittelbar am ausländischen Gruppenmitglied gehalten wird. Es kommt also auf die Summe der unmittelbaren Beteiligungen von Gruppenmitgliedern und vom Gruppenträger, und nicht auf die effektiv im Gruppenbesitz befindliche Beteiligungsquote am ausländischen Gruppenmitglied, an. Einzige Ausnahme davon stellt eine mittelbare Beteiligung am ausländischen Gruppenmitglied über eine Personengesellschaft dar. Da die Personengesellschaft selbst nicht Gruppenmitglied ist, muss in diesem Fall das durchgerechnete Beteiligungsausmaß der beteiligten Gruppenmitglieder und des beteiligten Gruppenträgers bei der Verlustzurechnung berücksichtigt werden.⁴⁹

Eine Verrechnung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder in Österreich kann nur dann erfolgen, wenn dies im Ausland noch nicht geschehen ist. Werden die Verluste im Ausland z.B. im Wege eines Verlustrücktrags berücksichtigt, unterbleibt die Berücksichtigung in Österreich, da die Zurechnung der Auslandsverluste und die Nachversteuerung zusammenfallen.⁵⁰ Außerdem erfolgt die Berücksichtigung eines Verlustes nur dann, wenn die Umrechnung eines ausländischen Ergebnisses des ausländischen Gruppenmitgliedes nach inländischem Steuerrecht nach § 5 Abs. 1 EStG⁵¹ ein negatives Ergebnis ergibt.⁵²

2.5.2.3 Wortlaut der gesetzlichen Bestimmung ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2012

„Bei nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitgliedern sind nur die nach § 5 Abs. 1 und den übrigen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 und dieses Bundesgesetzes ermittelten Verluste aus Einkunftsquellen des jeweiligen Wirtschaftsjahres, **höchstens jedoch die nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres** dem unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger im Ausmaß der

⁴⁹ Vgl. *Rabel* (2005), § 9 Abs. 6 KStG, Rz 25; *Pernegger* (2005), S. 86.

⁵⁰ Vgl. *Schneider* (2005), S.198; BMF v. 23.2.2005, 010216/0031-IV/6/2005.

⁵¹ Näheres zur Verlustermittlung ausländischer Gruppenmitglieder siehe Kapitel 4.1.

⁵² Vgl. BMF v. 23.2.2005, 010216/0031-IV/6/2005.

Beteiligungen aller beteiligten Gruppenmitglieder einschließlich eines beteiligten Gruppenträgers zuzurechnen.“⁵³

2.5.2.4 Verlustdeckelung

Bis zur Veranlagung für das Kalenderjahr 2011 kam es zur Zurechnung der ausländischen Verluste im Rahmen der Gruppenbesteuerung sogar dann, wenn das nach ausländischen Vorschriften ermittelte Ergebnis einen Gewinn ergab, durch die Umrechnung nach inländischem Steuerrecht jedoch ein Verlust vorlag. Im umgekehrten Sachverhalt war die Verlustverwertung im Rahmen der Gruppenbesteuerung nicht möglich.⁵⁴

Die Erfahrungen in der Praxis haben gezeigt, dass die solcherart umgerechneten Verluste oft höher als die ursprünglichen ausländischen Verluste waren. Die Nachversteuerung⁵⁵ der Überhänge aus höheren Verlusten nach österreichischem Recht unterblieb zwar nicht endgültig, war aber theoretisch erst beim Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds aus der Unternehmensgruppe möglich.⁵⁶ Damit die Berücksichtigung ausländischer Verluste mit dem sich nach ausländischem Steuerrecht ergebenden Verlust gedeckelt wird, wurde § 9 Abs. 6 Z 6 KStG im Rahmen des 1. Stabilitätsgesetzes 2012⁵⁷ so geändert, dass die Verluste von ausländischen Gruppenmitgliedern höchstens im Ausmaß des nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlustes des betreffenden Wirtschaftsjahres zugerechnet werden können. Für den Abzug ausländischer Verluste ergibt sich nunmehr eine doppelte Deckelung: erstens muss nach Umrechnung der ausländischen Einkünfte nach den österreichischen Vorschriften ein Verlust vorliegen; zweitens ist die Berücksichtigung der ausländischen Verluste mit der Höhe der nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste begrenzt.⁵⁸ Erzielt das ausländische Gruppenmitglied einen Gewinn, erübrigt sich eine weitere Umrechnung, da mangels

⁵³ § 9 Abs. 6 Z 6 KStG in der Fassung der Bekanntmachung vom 7.07.1988 (BGBl. Nr. 401/1988), zuletzt geändert durch Gesetz vom 31.03.2012 (BGBl. I Nr. 22/2012).

⁵⁴ Vgl. *Stürzlinger* (2012), S. 189; *Mayr* (2012), S. 308.

⁵⁵ Näheres zur Nachversteuerung siehe Kapitel 2.6.

⁵⁶ Vgl. *Stürzlinger* (2012), S. 189; *Plott* (2012), S. 83.

⁵⁷ 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012.

⁵⁸ Vgl. *Stürzlinger* (2012), S. 188.

ausländischen Verlustes eine Verlustberücksichtigung von vornherein ausscheidet.⁵⁹
Die Regelung gilt erstmals für die Veranlagung für das Kalenderjahr 2012.⁶⁰

2.5.2.5 Beispiele

- a) Der inländische Gruppenträger (GT) ist unmittelbar zu 60 % an einer ausländischen Körperschaft beteiligt (siehe dazu Abbildung 2). Das ausländische Gruppenmitglied erleidet einen Verlust von 2.500 GE, der umgerechnet (nach inländischem Recht) einem Verlust von 2.000 GE entspricht. Der inländischen Körperschaft ist – entsprechend der Beteiligung – ein Verlust i.H.v. 1.200 GE⁶¹ zuzurechnen.⁶²

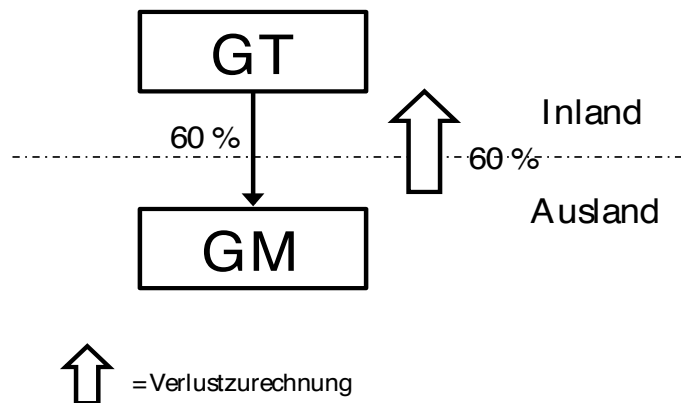


Abbildung 2 Verlustzurechnung bei ausländischen Gruppenmitgliedern (Beispiel a.)⁶³

- b) Die inländische beteiligte Körperschaft 1 ist eine 100%ige Tochtergesellschaft des Gruppenträgers (GT) und unmittelbar zu 40 % an der ausländischen Körperschaft beteiligt. Der Gruppenträger ist unmittelbar zu 10 % an der ausländischen Körperschaft beteiligt. Weiters ist der Gruppenträger zu 60 % an der inländischen Körperschaft 2 beteiligt, die ihrerseits zu 25 % an der ausländischen Körperschaft beteiligt ist (siehe dazu Abbildung 3).⁶⁴

⁵⁹ Vgl. *Mayr* (2012), S. 309.

⁶⁰ Vgl. § 26c Z 32 KStG i.d.F. 1. StabG 2012.

⁶¹ 1.200 GE = 2.000 GE * 60 %.

⁶² Vgl. BMF v. 23.2.2005, 010216/0031-IV/6/2005.

⁶³ Selbst erstellte Abbildung in Anlehnung an BMF v. 23.2.2005, 010216/0031-IV/6/2005.

⁶⁴ Vgl. BMF v. 23.2.2005, 010216/0031-IV/6/2005.

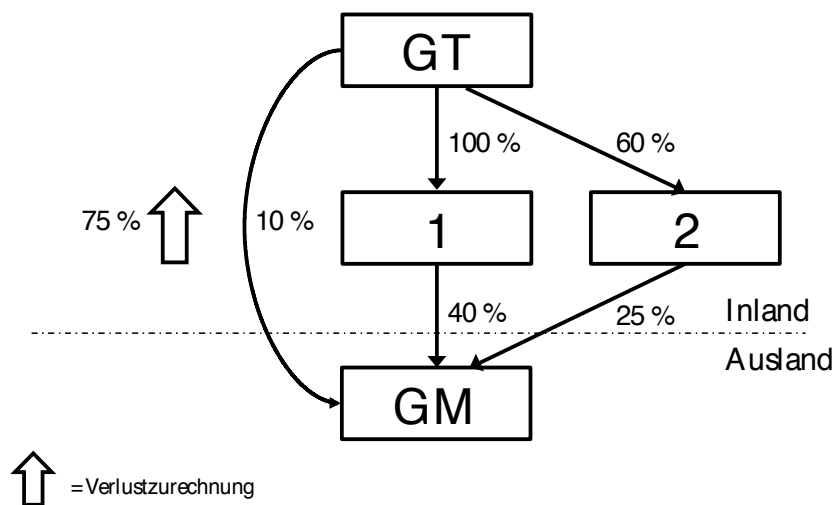


Abbildung 3 Verlustzurechnung bei ausländischen Gruppenmitgliedern (Beispiel b.)⁶⁵

Wie oben erwähnt wurde, ist die Verlustzurechnung bei ausländischen Gruppenmitgliedern auf die unmittelbaren Beteiligungen eingeschränkt. Nach der Zusammenrechnung der unmittelbaren Beteiligungen am ausländischen Gruppenmitglied ergibt sich 75 % (10 % + 40 % + 25 %). Da weder Körperschaft 1 noch 2 über eine Beteiligung von mehr als 50 % am ausländischen Gruppenmitglied verfügen, erfolgt die Verlustzurechnung des ausländischen Gruppenmitglieds zum Gruppenträger. Annehmend, dass das ausländische Gruppenmitglied einen Verlust i.H.v. 2.000 erleidet (umgerechnet nach inländischem Recht), sind dem Gruppenträger 1.500 (75 %) zuzurechnen.

⁶⁵ Selbst erstellte Abbildung in Anlehnung an BMF v. 23.2.2005, 010216/0031-IV/6/2005.

2.5.2.6 Inländische Einkünfte des ausländischen Gruppenmitglieds

Liegen beim ausländischen Gruppenmitglied neben den ausländischen auch inländische Einkünfte vor (Betriebsstättenergebnisse und außerbetriebliche Einkünfte), sind diese im Rahmen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht zu erfassen.⁶⁶ Sie können in die Unternehmensgruppe über die Verlustzurechnung durch das ausländische Gruppenmitglied eingehen, soweit sich beim ausländischen Gruppenmitglied insgesamt ein Verlust ergibt. Werden die inländischen Verluste verwertet, kommt es zur Nachversteuerung.⁶⁷

Die Verrechnung der inländischen Gewinne des ausländischen Gruppenmitglieds mit Gruppenverlusten ist umstritten. Nach dem Gruppenbesteuerungserlass waren sie voll in die Unternehmensgruppe einzubeziehen. Die Aussage wurde aber in den Körperschaftsteuerrichtlinien geändert⁶⁸. Meiner Meinung nach würde ein Verbot der Verrechnung der inländischen Gewinne des ausländischen Gruppenmitglieds mit Gruppenverlusten einen Nachteil aufgrund des Status als ausländisches Gruppenmitglied nach § 9 Abs. 6 Z 6 KStG im Vergleich zum inländischen Gruppenmitglied darstellen, da die Gewinne eines inländischen Gruppenmitgliedes direkt mit Gruppenverlusten zu verrechnen wären. Die beschriebene Situation würde grundsätzlich eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit und die Diskriminierung der ausländischen Gesellschaft für Zwecke der Gruppenbesteuerung darstellen. Würde die Tätigkeit in Österreich von einer inländischen Körperschaft erbracht, wäre eine Verrechnung der Gewinne im Rahmen der Gruppe möglich; bei einer ausländischen Körperschaft hingegen nicht. Dieselbe Meinung hat der EuGH in seinem Urteil in der Rs. Papillon, C-418/07 (betreffend die Einbeziehung einer inländischen Tochtergesellschaft eines ausländischen Gruppenmitglieds in die Gruppe) geäußert. Klarheit darüber hat das Urteil vom 6.9.2012 zur Rs. Philipps Electronics, C-18/11 gebracht. Der EuGH hat nunmehr entschieden, dass inländische Betriebsstättenergebnisse ausländischer Gruppenmitglieder in die steuerliche Unternehmensgruppe einzubeziehen sind. Im Lichte dieses aktuellen Urteils stellt die gegenwärtige steuerliche Behandlung inländischer Einkunftsquellen ausländischer Gruppenmitglieder im Rahmen der österreichischen Gruppenbesteuerung eine unionsrechtswidrige Verletzung der Niederlassungsfreiheit dar.

⁶⁶ Vgl. *Pernegger* (2005), S. 86; *Germuth / Toifl* (2005), S. 226 f.; *Tröszter* (2010), S. 527.

⁶⁷ Vgl. *Wiesner / Kirchmayr / Mayr* (2009), S. 153.

⁶⁸ Vgl. *Wiesner / Kirchmayr / Mayr* (2009), S. 153.

2.6 Nachversteuerung

Verluste dürfen nur einmal verwertet werden. Um eine doppelte Verlustverwertung (durch Zurechnung zum inländischen Gruppenmitglied oder Gruppenträger und durch das ausländische Gruppenmitglied im Ausland) zu verhindern, ist gemäß § 9 Abs. 6 Z 6 KStG in Jahren, in denen der ausländische Verlust mit einem ausländischen Gewinn verrechnet wird oder verrechnet werden könnte, ein Betrag in diesem Ausmaß beim beteiligten inländischen Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger, dem der Verlust zugerechnet wurde, als Gewinn zuzurechnen.⁶⁹

Als Nachweis für Verluste bzw. die Verlustverrechnung im Ansässigkeitsstaat des ausländischen Gruppenmitglieds dient die Vorlage einer beglaubigten Übersetzung der steuerlich relevanten Unterlagen (Steuererklärung und Steuerbescheid) der ausländischen Finanzverwaltung.⁷⁰

Unter bestimmten Umständen ist eine Nachversteuerung der angesetzten ausländischen Verluste in folgenden Sachverhalten vorzunehmen⁷¹:

- Tatsächliche oder mögliche Verrechnung des ausländischen Verlustes mit ausländischen Gewinnen während der Gruppenzugehörigkeit,
- Umgründungen,
- Verringerung der Beteiligungsquote an einem ausländischen Gruppenmitglied,
- Wirtschaftliche Aushöhlung des ausländischen Gruppenmitglieds unter Weiterführung als Mantelgesellschaft,
- Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitgliedes aus der Unternehmensgruppe,
- Liquidation oder Insolvenz des ausländischen Gruppenmitglieds.⁷²

⁶⁹ Vgl. *Trösztler* (2010), S. 530.

⁷⁰ Vgl. *Trösztler* (2010), S. 530.

⁷¹ Vgl. BMF v. 23.2.2005, 010216/0031-IV/6/2005; BMF v. 6.10.2011, 010216/0040-VI/6/2011.

⁷² Näheres zur Nachversteuerung siehe Kapitel 5.

2.7 Firmenwertabschreibung

Gemäß § 9 Abs. 7 KStG soll die Anschaffung der Beteiligung an einem Gruppenmitglied mit der Anschaffung eines Betriebes durch eine steuerwirksame Firmenwertabschreibung gleichgestellt werden. Diese Regelung weicht vom allgemeinen Steuerrecht ab. Die Firmenwertabschreibung kommt allerdings nur in Frage, wenn eine unmittelbare Beteiligung an der betriebsführenden inländischen Körperschaft erworben und diese in die Gruppe einbezogen wurde.⁷³

Die Firmenwertabschreibung bzw. -zuschreibung ist somit auf Beteiligungen an inländischen betriebsführenden⁷⁴ Gruppenmitgliedern, die nach dem 31.12.2004 angeschafft wurden, anzuwenden.⁷⁵

Der steuerlich zu berücksichtigende Firmenwert errechnet sich wie folgt:⁷⁶

Steuerliche Anschaffungskosten der Beteiligung

- anteiliges handelsrechtliches Eigenkapital⁷⁷
- anteilige stille Reserven des nicht abnutzbaren Anlagevermögens⁷⁸

= **Firmenwert (höchstens 50 % der Anschaffungskosten)**

Der abschreibbare Firmenwert muss um Teilwertabschreibungen gekürzt werden, die vor der Gruppenzugehörigkeit vorgenommen wurden. Die Kürzung hat um den vollen Betrag der Teilwertabschreibung zu erfolgen; offene Teilbeträge der Teilwertabschreibung sind nach § 12 Abs. 3 Z 2 KStG weiter zu berücksichtigen. Der ermittelte Firmenwert ist zwingend auf 15 Jahre gleichmäßig verteilt abzuschreiben. Ein negativer Firmenwert muss entsprechend über 15 Jahre zugeschrieben werden. Die Firmenwertabschreibung bzw. -zuschreibung ist auf die Dauer der Zugehörigkeit der beteiligten Körperschaft und der erworbenen Beteiligungskörperschaft zur Unternehmensgruppe beschränkt.⁷⁹

⁷³ Vgl. *Trenkwalder / Preining* (2004), S. 25 f.

⁷⁴ Vgl. *Trenkwalder / Preining* (2004), S. 26; *Wiesner / Kirchmayr / Mayr* (2009), S. 188.

⁷⁵ Vgl. BMF v. 23.2.2005, 010216/0031-IV/6/2005.

⁷⁶ Vgl. *Tissot* (2004), S. 309; BMF v. 23.2.2005, 010216/0031-IV/6/2005.

⁷⁷ D.h. Summe oder Saldo aus aufgebrachtem Grund-/Stammkapital, Kapital-RL, Gewinn-RL, Bilanzgewinn /-verlust; BMF v. 23.2.2005, 010216/0031-IV/6/2005.

⁷⁸ D.h. Grund und Boden, Beteiligungen, selbst geschaffene unkörperliche Wirtschaftsgüter; BMF v. 23.2.2005, 010216/0031-IV/6/2005.

⁷⁹ Vgl. *Trenkwalder / Preining* (2004), S. 26; BMF v. 23.2.2005, 010216/0031-IV/6/2005.

2.8 Gruppenantrag

Formale Voraussetzung für die Gruppenbildung ist ein schriftlicher Gruppenantrag.⁸⁰

Im Gruppenantrag müssen alle Körperschaften, die zu einer Unternehmensgruppe gehören sollen, genannt werden. Der Gruppenantrag ist von den gesetzlichen Vertretern des Gruppenträgers und aller einzubeziehenden inländischen Gesellschaften zu unterfertigen. Ausländische Gruppenmitglieder werden von der gesetzlichen Unterfertigungspflicht nicht erfasst, weil ihre Aufnahme in eine Gruppe i.d.R. keine Auswirkungen oder Änderungen auf die steuerliche Situation der Gruppenmitglieder im Ausland hat. Sollte ein ausländisches Gruppenmitglied den Gruppenantrag dennoch unterfertigen, ist dies nur informativ und schadet dem Gruppenantrag nicht.⁸¹

Der Gruppenantrag muss nachweislich vor dem Ende jenes Wirtschaftsjahres jeder einzubeziehenden Körperschaft unterfertigt werden, für das die Zurechnung des steuerlich maßgeblichen Ergebnisses erstmalig wirksam sein soll.⁸²

Darüber hinaus ist nach § 9 Abs. 8 KStG im Gruppenantrag zu erklären, dass zwischen den finanziell verbundenen inländischen Körperschaften eine Regelung über den Steuerausgleich vereinbart worden ist. Die Vereinbarung betrifft die durch die Ergebniszurechnung zum Gruppenträger veranlasste Verschiebung der Körperschaftsteuerbelastung. Nach der gesetzlichen Bestimmung ist die Vorlage der Vereinbarung nicht verlangt, sondern nur die Abgabe einer entsprechenden Erklärung.⁸³ Dies geschieht durch das Ankreuzen des Kästchens “Ja” im Antragsformular G 1. Die Steuerausgleichvereinbarungen werden im Rahmen der Außenprüfung überprüft.⁸⁴

Die Steuerausgleichregelung, so wie die Pflicht zur Gruppenantragsunterfertigung, betrifft ausländische Gruppenmitglieder nicht.⁸⁵

⁸⁰ Vgl. BMF v. 23.2.2005, 010216/0031-IV/6/2005; *Wiesner / Kirchmayr / Mayr* (2009), S. 199.

⁸¹ Vgl. BMF v. 23.2.2005, 010216/0031-IV/6/2005; *Wiesner / Kirchmayr / Mayr* (2009), S. 200.

⁸² Vgl. *Kauba* (2004), S. 355; BMF v. 23.2.2005, 010216/0031-IV/6/2005.

⁸³ Zu Kritik an dieser Regelung siehe *Wiesner / Mayr* (2004), S. 635 f.

⁸⁴ Vgl. BMF v. 23.2.2005, 010216/0031-IV/6/2005.

⁸⁵ Vgl. *Trösztler* (2010), S. 526.

3 Überblick über das polnische Steuerrecht für Körperschaften

3.1 Körperschaftsteuer

3.1.1 Körperschaftsteuerpflichtige Subjekte

Der polnischen Körperschaftsbesteuerung unterliegen juristische Personen (Art. 1 Abs. 1 pKStG) und Organisationseinheiten ohne Rechtspersönlichkeit, ausgenommen Personengesellschaften (Art. 1 Abs 2 pKStG) sowie sogenannte Kapitalgruppen (Art. 1a pKStG).

3.1.2 Beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht im Körperschaftsteuergesetz

Im polnischen Körperschaftsteuergesetz wird zwischen einer unbeschränkten Steuerpflicht nach Art. 3 Abs. 1 pKStG, an die das Welteinkommensprinzip gebunden ist, und der beschränkten Steuerpflicht nach Art. 3 Abs. 2 pKStG für inländische Einkünfte unterschieden. Das Unternehmen ist unbeschränkt steuerpflichtig, wenn es seinen Sitz, der in der Satzung (Gesellschaftsvertrag) bestimmt ist, oder die Geschäftsleitung (Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung) in Polen hat.⁸⁶ Hat das Steuersubjekt weder Sitz noch Geschäftsleitung in Polen, so ist es nur mit den inländischen Einkünften beschränkt steuerpflichtig.⁸⁷

3.1.3 Gewinnermittlung

Für alle körperschaftsteuerpflichtigen Personen bemisst sich die Körperschaftsteuer nach ihrem erzielten Einkommen. Das Einkommen wird in Art. 7 Abs. 2 pKStG als der im Veranlagungszeitraum erzielte Überschuss aller Einnahmen über die Betriebsausgaben definiert.⁸⁸ Als Betriebsausgaben gelten Ausgaben, die zur Erzielung von Einnahmen oder der Erhaltung bzw. Bewahrung der Einkunftsquelle getätigt werden. Die Ausnahmen davon sind explizit in Art. 16 Abs. 1 pKStG aufgezählt.⁸⁹

Sind die Betriebsausgaben höher als die Einnahmen, spricht man von einem Verlust.⁹⁰

⁸⁶ Vgl. Art. 3 Abs. 1 pKStG; *Marciniuk* (2011), Art. 3 pKStG, Rz 5 f.

⁸⁷ Vgl. Art. 3 Abs. 2 pKStG; *Marciniuk* (2011), Art. 3 pKStG, Rz 9 f.

⁸⁸ Vgl. *Marciniuk* (2011), Art. 7 pKStG, Rz 1.

⁸⁹ Vgl. *Patejuk / Nicewicz* (2012), S. 84.

⁹⁰ Vgl. *Marciniuk* (2011), Art. 7 pKStG, Rz 8.

3.1.4 Behandlung von Verlusten

Wie oben erwähnt wurde, entsteht ein Verlust, wenn in einem Veranlagungszeitraum die Betriebsausgaben die Einnahmen übersteigen. Das polnische Körperschaftsteuergesetz sieht einen Verlustrücktrag nicht vor. Der polnische Gesetzgeber hat zwar einen Verlustvortrag zugelassen; dieser ist jedoch begrenzt. Der von einem Steuerpflichtigen angemeldete Verlust kann gem. Art. 7 Abs. 5 pKStG innerhalb von fünf aufeinanderfolgenden Jahren mit dem Einkommen verrechnet werden. Die Verrechnung ist pro Jahr auf maximal 50 % des angemeldeten Verlustes beschränkt. Daher dauert der gesamte Prozess der Verlustverrechnung mindestens 2 Jahre. Ein zeitlich weitergehender Verlustabzug ist nicht möglich und der nicht geltend gemachte Verlustvortrag geht unter.⁹¹

3.1.5 Steuerliche Kapitalgruppen

Zur Begründung einer steuerlichen Kapitalgruppe in Polen bedarf es nach Art. 1a Abs. 1 pKStG mindestens zwei Kapitalgesellschaften mit Sitz in Polen, wobei deren Nennkapital durchschnittlich mindestens 1.000.000 PLN (Art. 1a Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a pKSt) betragen muss. Zusätzlich müssen folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt werden:

- Der Gruppenträger ist direkt zu mindestens 95 % an den Gruppenmitgliedern beteiligt. Die Gruppenmitglieder dürfen wiederum Beteiligungen an andere die Gruppe bildende Gesellschaften nicht halten (Art. 1a Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b pKStG).
- Die beteiligten Gesellschaften dürfen weder von der Körperschaftsteuer noch von der Umsatzsteuer befreit sein (Art. 1a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a pKStG). Sie dürfen auch keine Steuerschulden aus der Zeit vor der Bildung der steuerlichen Kapitalgruppe haben (Art. 1a Abs. 2 Nr. 1 Buchst. d pKStG).
- Die beteiligten Gesellschaften müssen jeweils im Veranlagungszeitraum mindestens 3 % des Gesamteinkommens der Kapitalgruppe erzielen (Art. 1a Abs. 2 Nr. 4 pKStG) und bei den Beziehungen zu außenstehenden Rechtspersonen muss der so genannte „arm's length“ Grundsatz gewahrt werden (Art. 1a Abs.2 Nr. 3 Buchst. b pKStG).

⁹¹ Vgl. *Marciuniuk* (2011), Art. 7 pKStG, Rz 49.

- Zwischen Gruppenträger und Gruppenmitgliedern ist ein Vertrag abzuschließen, der notariell beglaubigt und für mindestens 3 Jahre gültig sein muss. Der Vertrag muss weiters die Teilnehmer an der Kapitalgruppe, deren Nennkapital, die Daten der an den Gruppenmitgliedern beteiligten Gesellschaftern (Name und Beteiligungshöhe), die Geltungsdauer des Vertrages sowie die Firma der dann für die gesamte Kapitalgruppe körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaft (Gruppenträger) enthalten (Art. 1a Abs. 2 Nr. 2, Abs. 3 pKStG).⁹²

Zusätzliche Nebenbedingungen sind in Art. 1a Abs. 4 bis 15 pKStG kodifiziert.

Ist das Gruppenergebnis insgesamt negativ, verliert die Gruppe automatisch den Status als Steuerkapitalgruppe.⁹³

Angesichts dieser restriktiven Voraussetzungen kann es nicht verwundern, dass trotz 15 Jahren des Bestehens des Art. 1a pKStG die Zahl der Kapitalgruppen in Polen unter 20⁹⁴ bleibt und das polnische Gruppenbesteuerungssystem de facto „totes Recht“⁹⁵ ist.

⁹² Vgl. *Wacławczyk / Gil* (2012), S. 76 f.

⁹³ Vgl. *Kudert / Nabiatek / Grześkowiak* (2001), S. 107.

⁹⁴ In 2009 waren 17 Kapitalgruppen in Polen registriert, vgl. *Marciniuk* (2011), Art. 1a pKStG, Rz 2.

⁹⁵ *Rosenberger* (2005), S. 512.

3.2 Steuer auf zivilrechtliche Handlungen

Eine Steuer auf zivilrechtliche Handlungen (PCC Steuer) wird grundsätzlich für verschiedene Rechtsgeschäfte zwischen Rechtssubjekten, die keinen Umsatzsteuerstatus haben und nicht gewerblich tätig sind, erhoben.

Nach Art. 1 Pkt. 1 des Gesetzes über die Steuer auf zivilrechtliche Handlungen unterliegen folgende Transaktionen der PCC Steuer:

- Verträge über den Verkauf und den Tausch von Sachen und Vermögensrechten,
- Darlehensverträge,
- Verträge über eine Erbschaftsteilung sowie Verträge über die Aufhebung eines Miteigentums – hinsichtlich des die Abzahlung oder die Zuzahlungen betreffenden Teils,
- Die Hypothekenbestellung,
- Die Bestellung eines entgeltlichen Nutzungsrechtes, darunter einer außergewöhnlichen Nutzung und einer entgeltlichen Dienstbarkeit;
- Verträge über ein außergewöhnliches Depot,
- Gesellschaftsverträge.

Der Steuer auf zivilrechtliche Handlungen können jedoch auch Transaktionen zwischen Unternehmen unterliegen. Insbesondere betrifft es die begrenzte Zahl von Rechtsgeschäften, die außerhalb des Geltungsbereichs des Umsatzsteuergesetzes fallen, z.B. Gründung einer Gesellschaft und Erhöhung des Stammkapitals. Beide unterliegen einem pauschalen Steuersatz von 0,5 %⁹⁶, der auf den erhöhten (geschaffenen) Betrag des Stammkapitals berechnet ist.

⁹⁶ Vgl. Art. 7 Abs. 1 Pkt. 9 des PCC-Gesetzes.

3.3 Verschmelzung aus steuerrechtlicher Sicht

3.3.1 Arten der Verschmelzung

Nach dem polnischen Handelsgesetzbuch (pHGB) kommen zwei Varianten der Verschmelzung zur Anwendung.

Art. 492 Abs. 1 Pkt. 1 pHGB umfasst die Verschmelzung durch Aufnahme. Im Rahmen dieser Verschmelzung wird das Vermögen der übertragenden Körperschaft auf die übernehmende Körperschaft gegen Anteile an der übernehmenden Körperschaft übertragen.⁹⁷ Grundsätzlich kommt es in diesem Fall zuerst zur Eigenkapitalerhöhung in der übernehmenden Gesellschaft und dann zur Emission von Anteilen.

Eine Alternative dafür stellt die Verschmelzung durch Neugründung einer Körperschaft dar. In diesem Fall wird das gesamte Vermögen der verschmelzenden Körperschaften gegen Anteile an der neu gegründeten Körperschaft übertragen (Art. 492 Abs. 1 Pkt. 2 pHGB). Das Stammkapital der neu gegründeten Gesellschaft muss gebildet werden.⁹⁸

3.3.2 Prinzip der Gesamtrechtsnachfolge

Eine der wichtigsten Folgen einer Fusion ist das Prinzip der Gesamtrechtsnachfolge. Gemäß Art. 494 Abs. 1 pHGB tritt die übernehmende bzw. neu gegründete Körperschaft in alle Rechte und Pflichten der übertragenden bzw. aller verschmolzenen Körperschaften ein. In Analogie dazu, tritt eine juristische Person, die infolge der Fusion juristischer Personen entstanden ist, gemäß Art. 93 Abs. 1 OP in alle in Steuergesetzen geregelten Rechte und Pflichten jeder verschmolzenen Körperschaft ein.⁹⁹

3.3.3 Besteuerung

Für die aus der Verschmelzung hervorgehende Gesellschaft entstehen nach dem polnischen Körperschaftsteuergesetz im Zeitpunkt der Verschmelzung im Prinzip keine materiellen ertragsteuerlichen Konsequenzen. Auf Gesellschaftsebene ist gemäß Art. 10 Abs. 2 pKStG der Wertüberschuss des erhaltenen Vermögens über

⁹⁷ Vgl. *Leipert / Weiss* (2007), S. 111.

⁹⁸ Vgl. *Leipert / Weiss* (2007), S. 111.

⁹⁹ Vgl. *Marciniuk* (2011), Art. 7 pKStG, Rz 25.

den Nominalwert der herausgegebenen neuen Anteile steuerneutral zu behandeln.¹⁰⁰ Gemäß Art. 12 Abs. 4 Pkt. 12 pKStG kommt es auch auf der Gesellschafterebene zu keinen steuerlichen Konsequenzen, weil der Wertüberschuss der neu erhaltenen Anteile, die die derzeitigen Gesellschafter bekommen haben, über die historischen Anschaffungskosten der letztgenannten Anteile kein steuerbares Einkommen darstellt. Zu dessen Besteuerung kommt erst bei der Veräußerung der Anteile.¹⁰¹

Es ist darauf hinzuweisen, dass die steuerliche Neutralität der Fusion nicht auftreten wird, wenn die Fusion nicht aus wirtschaftlichen Gründen erfolgt, und der Hauptzweck des Zusammenschlusses die Steuerhinterziehung war.¹⁰² In den meisten Fällen werden die aus der Umstrukturierung der Unternehmensgruppen resultierenden Fusionen aus wirtschaftlichen Gründen durchgeführt. Um das Risiko einer Auseinandersetzung mit den Steuerbehörden zu reduzieren, wäre es in dieser Hinsicht empfehlenswert, eine entsprechende Analyse, die die wirtschaftlichen Gründe der Umstrukturierung betont, sowie eine Dokumentation, die die Behauptung begründet, dass die Fusion wirtschaftliche Vorteile der Unternehmensgruppe bringen wird, vorzubereiten.

3.3.4 Kosten

Falls bei den übertagenden Körperschaften vor oder nach der Verschmelzung aufgrund der Umgründung Aufwendungen entstehen, werden sie oft durch die Steuerbehörden als steuerlich nicht abzugsfähig behandelt. Es wird oft argumentiert, dass die Kosten nicht zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen angefallen sind, da die fusionierte Körperschaft danach formell nicht mehr existiert. Nach den polnischen Steuerbehörden sind die Kosten mit der Gewinnerzielung bei der übernehmenden Körperschaft verbunden.¹⁰³

Besonders anzumerken ist, dass kürzlich erschienene Interpretationen der Finanzbehörden bezüglich Abzugsfähigkeit der mit der Verschmelzung verbundenen Kosten¹⁰⁴ sehr ungünstig sind. Sie ziehen vor allem die Anerkennung von den mit der geplanten Fusion verbundenen Kosten wie z.B. Kosten für juristische

¹⁰⁰ Vgl. *Leipert / Weiss* (2007), S. 112.

¹⁰¹ Vgl. *Leipert / Weiss* (2007), S. 112.

¹⁰² Vgl. Art. 10 Abs. 4 pKStG; *Marciniuk* (2011), Art. 10 pKStG, Rz 100.

¹⁰³ Vgl. *Pustuł* (2008), S. 25 f.

¹⁰⁴ Z.B. Interpretacja Indywidualna v. 13.10.2008, ILPB3/423-451/08-3/EK; Interpretacja Indywidualna v. 23.03.2010, IPPB3/423-1007/09-2/KK.

Beratung/Dienstleistungen, für die Erstellung des Verschmelzungsplanes, die Bewertung von Immobilien für die Fusionszwecke, Gerichts- und Notargebühren, Steuer auf zivilrechtliche Handlungen) in Zweifel. Es wird argumentiert, dass diese Arten von Kosten in Zusammenhang mit der Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Körperschaft entstanden sind. Seitdem die Kapitalerhöhung nicht mehr der Körperschaftsbesteuerung unterliegt, sind die Kosten, die mit der Kapitalerhöhung verbunden sind, steuerlich nicht abzugsfähig.

Meiner Meinung nach ist die Rechtsauffassung der Steuerbehörden nicht richtig. Die Kapitalerhöhung ist kein Hauptziel, sondern eine Konsequenz der Verschmelzung. Die Körperschaften sollten jedoch damit rechnen, dass die Abzugsfähigkeit der mit der Fusion verbundenen Kosten durch die Steuerbehörden in Frage gestellt werden kann. Wenn die Kosten hoch sind, wäre es empfehlenswert, beim Finanzministerium einen Auskunftsbeseid („binding ruling“) zu beantragen.

3.3.5 Verlustbehandlung

Im Zuge der Verschmelzung gehen die Verlustvorträge der übertragenden Gesellschaft nach polnischem Recht zwingend unter.¹⁰⁵

Gemäß Art. 7 Abs. 3 Pkt. 4 und Abs. 4 pIKStG kann die übernehmende Gesellschaft die in früheren Perioden erwirtschafteten und noch nicht verrechneten Verluste der übertragenden Gesellschaft bei der Ermittlung des Einkommens oder des Verlustes nicht berücksichtigen.¹⁰⁶ Die Bemessungsgrundlage (bzw. der Verlustvortrag) der übernehmenden Gesellschaft kann also nicht um die Verluste der übertragenden Gesellschaft vermindert (bzw. erhöht) werden.

Die Verluste, die die übernehmende Gesellschaft vor der Verschmelzung erlitten hat, können weiter vorgetragen bzw. verrechnet werden.¹⁰⁷

¹⁰⁵ Vgl. *Leipert / Weiss* (2007), S. 111.

¹⁰⁶ Vgl. *Marciniuk* (2011), Art. 7 pIKStG, Rz 29.

¹⁰⁷ Vgl. *Marciniuk* (2011), Art. 7 pIKStG, Rz 37.

3.4 Sonderwirtschaftszonen

3.4.1 Einleitung

Sonderwirtschaftszonen (Specjalne Strefy Ekonomiczne) sind gesonderte Gebiete in ausgewählten Regionen Polens, die es den Unternehmern ermöglichen, eine Geschäftstätigkeit unter Vorzugsbedingungen auszuüben. Derzeit gibt es in Polen 14 Sonderwirtschaftszonen, deren Laufzeit bis ins Jahr 2020 reicht.¹⁰⁸

Der Hauptgrund für die Bildung solcher besonders bevorzugter Gebiete war die Tatsache, dass Polen als ein sich entwickelndes Land Kapital, Technologie und Infrastruktur benötigt, um die Differenz der wirtschaftlichen Entwicklung im Vergleich zu den hoch entwickelten Ländern zu verringern. Der Zweck der Schaffung der Sonderwirtschaftszonen bestand auch darin, die Region zu aktivieren, die Arbeitslosigkeit zu reduzieren und die sozial-wirtschaftliche Entwicklung des betroffenen Teils der Region zu beschleunigen.¹⁰⁹

3.4.2 Vergünstigungen

In der Sonderwirtschaftszone kann der Unternehmer folgende Vergünstigungen erhalten:

- Befreiung von der Einkommen- / Körperschaftsteuer,
- vollständig vorbereitetes Grundstück für Investitionen zum günstigen Preis,
- kostenlose Hilfe bei der Erledigung der mit der Investition verbundenen Formalitäten,
- Befreiung von der Grundsteuer.

3.4.3 Voraussetzungen für die Investitionsförderung

Die Grundvoraussetzung für die Inanspruchnahme der in der Sonderwirtschaftszone geltenden Vergünstigungen besteht in der Vornahme einer neuen Investition, wobei die Anforderungen zum Investitionsvolumen und zu der Anzahl der neu geschaffenen Arbeitsplätze erfüllt werden müssen.

¹⁰⁸ Aktuelle Informationen über SWZ enthält KPMG Raport „Special Economic Zones, 2011 Edition“, online zugänglich unter http://www.paiz.gov.pl/files/?id_plik=17284.

¹⁰⁹ Vgl. http://www.paiz.gov.pl/strefa_inwestora/sse, 25.01.2013.

Um eine Investitionsförderung in einer Sonderwirtschaftszone zu erhalten:

- muss die Investitionssumme mindestens 100.000 EUR betragen,
- muss der Eigenanteil mindestens 25 % der Investitionskosten betragen,
- müssen die Investitionen bzw. die neuen Arbeitsplätze mindestens 3 Jahre bei kleinen und mittelgroßen Unternehmen und 5 Jahre bei Großunternehmen aufrechterhalten werden.¹¹⁰

Die notwendige Voraussetzung für die Gewährung der Steuerbefreiung ist in allen Fällen eine Genehmigung zur Geschäftstätigkeit auf dem Sonderwirtschaftszonegebiet, die durch das Wirtschaftsministerium über den Verwalter der bestimmten Zone erteilt wird.¹¹¹

3.4.4 Höhe der Steuerbefreiung

Die Steuerbefreiung auf dem Sonderwirtschaftszonegebiet wurde in Art. 21 Abs. 1 Pkt 63a pLEStG (für natürliche Personen) bzw. in Art. 17 Abs. 1 Pkt 34 pKStG (für juristische Personen) geregelt. Die Investoren, die alle Förderungsvoraussetzungen erfüllen, haben das Recht auf Ertragsteuerbefreiungen in einer maximalen, vom Gesetz¹¹² zugelassenen Höhe.

Grundsätzlich ist die Förderung begrenzt und hängt von der Investitionshöhe ab. Ein Investor kann eine Steuer bis zur Höhe eines je nach Sonderwirtschaftszone individuellen Höchstsatzes in Bezug auf den Wert der Investitionsausgaben oder die Zweijahresarbeitskosten (Bruttolöhne und Sozialabgaben) für die eingestellten Arbeitskräfte sparen. Im Falle der Ausschöpfung des maximalen Förderhöchstsatzes wird die Steuerbefreiung nicht mehr gewährt.¹¹³

¹¹⁰ Vgl. *Kudert / Jamrozny* (2010), S. 169.

¹¹¹ Vgl. *Kudert / Jamrozny* (2010), S. 169.

¹¹² Vgl. Gesetz vom 30.04.2004 über das Verfahren in Sachen der öffentlichen Hilfe, Dz. U. 2004, Nr. 123, Pos. 1291; Gesetz vom 20.10.1994 über Sonderwirtschaftszonen, Dz. U. 2007 Nr. 42, Pos. 273.

¹¹³ Dies wurde detailliert in der Verordnung des Ministerrates vom 10.12.2008 über die öffentliche Hilfe für Unternehmen, die aufgrund der Genehmigung zur Wirtschaftstätigkeit in Sonderwirtschaftszonen tätig sind, geregelt (Dz. U. 2008 Nr. 232, Pos. 1548). Vgl. *Kudert / Jamrozny* (2010), S. 170.

3.4.4.1 Beispiel 1 - Steuerbefreiung anhand der Investitionskosten

Der österreichische Investor gründet in einer polnischen SWZ eine Sp. z o.o., die folgende Investitionskosten trägt (siehe dazu Tabelle 1):

Grundstückserwerb	150.000 EUR
Produktionshalle	450.000 EUR
Ausstattung	400.000 EUR
Gesamthöhe der Investitionskosten	1.000.000 EUR

Tabelle 1 Steuerbefreiung anhand der Investitionskosten in einer polnischen Sonderwirtschaftszone¹¹⁴

Annahmegemäß beträgt die Höhe der erlassenen Steuer in der SWZ höchstens 50 % der Investitionssumme. Die Sp. z o.o. erhält somit eine maximale kumulierte Steuerbefreiung von 500.000 EUR.¹¹⁵ Die jährlichen Steuerersparnisse der Sp. z o.o. werden addiert und bei Erreichen des Höchstbetrags (in diesem Fall 500.000 EUR) entfällt eine weitere Förderung.

3.4.4.2 Beispiel 2 - Steuerbefreiung anhand der neu geschaffenen Arbeitsplätze

Der österreichische Investor gründet in einer polnischen SWZ eine Sp. z o.o., die 100 Beschäftigte einstellt. Die durchschnittlichen Beschäftigungskosten pro Person und Monat betragen 500 EUR. Die Sp. z o.o. trägt also innerhalb von 2 Jahren 1.200.000 EUR¹¹⁶ Gesamtkosten der Beschäftigung. Annahmegemäß beträgt die maximale Förderung in der SWZ höchstens 50 % der Zweijahresarbeitskosten. Die Sp. z o.o. erhält somit eine maximale kumulierte Steuerbefreiung von 600.000 EUR.¹¹⁷ Die jährlichen Steuerersparnisse der Sp. z o.o. werden addiert und bei Erreichen des Höchstbetrags (in diesem Fall 600.000 EUR) entfällt eine weitere Förderung.

¹¹⁴ Selbst erstellte Tabelle.

¹¹⁵ Die Höhe des befreiten Einkommens beträgt ca. 2.600.000 EUR (Steuersatz: 19 %).

¹¹⁶ 1.200.000 EUR = 100 Beschäftigte * 500 EUR der durchschnittlichen Beschäftigungskosten pro Person * 24 Monate.

¹¹⁷ Die Höhe des befreiten Einkommens beträgt ca. 3.100.000 EUR (Steuersatz: 19 %).

3.4.5 Verrechnung von Verlusten

Eine Gesellschaft kann Verluste, die sie in früheren Perioden ohne Genehmigung zur Wirtschaftstätigkeit auf dem SWZ-Gebiet erwirtschaftet hat, bei der Ermittlung des in der Sonderwirtschaftszone erzielten begünstigten Einkommens nicht berücksichtigen.¹¹⁸ Die in der Sonderwirtschaftszone erzielten Verluste sind gemäß Art. 7 Abs. 2 pIKStG nicht als steuerliche Verluste behandelt. In diesem Fall sollte der Überschuss der Erwerbsaufwendungen über Einnahmen als ein ökonomischer Verlust interpretiert werden.¹¹⁹

Bei der Kalkulation des Förderungsbetrages können jedoch die in früheren Perioden erwirtschafteten Verluste mit den positiven Einkünften der Gesellschaft verrechnet werden, da die Höhe des Förderungsbetrages einer Steuer gleich sein sollte, die fällig würde, wenn die Steuerbefreiung nicht gewährt würde.¹²⁰

3.4.6 Probleme

Ein in einer Sonderwirtschaftszone tätiger Unternehmer kann seine Geschäftstätigkeiten auch außerhalb der Sonderwirtschaftszone und seine Aktivität außerhalb des Genehmigungsumfanges ausüben. Die Gewinne aus solchen anderen Tätigkeiten unterliegen jedoch keiner Steuerbefreiung.

Es ist jedoch anzumerken, dass sich in der Praxis viele praktische Probleme ergeben, wenn ein Unternehmen eine steuerbefreite sowie eine steuerpflichtige Geschäftstätigkeit bzw. eine Geschäftstätigkeit innerhalb sowie außerhalb einer Sonderwirtschaftszone ausübt. Da der Steuerbefreiung nur Einkünfte aus den in der Sonderwirtschaftszone auf der Grundlage einer Genehmigung ausgeübten Wirtschaftstätigkeiten unterliegen, ist strittig, ob u.a. erhaltene Lizenzgebühren, Zinsen aus Sparguthaben oder Darlehenszinsen zu einem steuerbefreiten Sonderwirtschaftszoneneinkommen führen.¹²¹ Nach der polnischen Finanzverwaltung fällt das Einkommen nur dann in den Genuss der Steuerbefreiung,

¹¹⁸ Vgl. Finanzkammer Posen (Poznań) v. 20.03.2009, ILPB3/423-16/09-2/HS; Finanzkammer Kattowitz (Katowice) v. 07.10.2008, IBPB3/423-868/08/AM; Finanzkammer Bromberg (Bydgoszcz) v. 18.09.2009, ITPB3/423-346/09/MK; NSA-Urteil v. 8.10.2009, II FSK 621/08.

¹¹⁹ Vgl. Finanzkammer Posen (Poznań) v. 20.03.2009, ILPB3/423-16/09-2/HS; *Marciniuk* (2011), Art. 7 pIKStG, Rz 54.

¹²⁰ Vgl. NSA-Urteil v. 29.10.08, II FSK 1020/07; *Siennicki / Karaś* (2010), S. 24 f.

¹²¹ Vgl. *Kudert / Jamroz* (2010), S. 174.

wenn der Abschluss von Handelsverträgen in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der in der Sonderwirtschaftszone ausgeübten Wirtschaftstätigkeit steht.¹²²

Viele Probleme bereitet auch die verursachungsgerechte Zuordnung der Gemeinkosten, z.B. der allgemeinen Verwaltungs- und Finanzierungskosten.¹²³ Um diese Schwierigkeiten zu bewältigen, müssen die bestehenden EDV-Systeme ausgebaut werden, was regelmäßig zu Mehraufwand bei der Buchführung führt.¹²⁴

¹²² Vgl. Finanzkammer Posen v. 19.02.2009, ILPB3/423-784/08-5/HS.

¹²³ Vgl. *Grablewski / Patyk* (2010), S. 81.

¹²⁴ Vgl. *Kudert / Jamrozny* (2010), S. 174.

4 Umrechnung des polnischen Ergebnisses auf das österreichische Steuerrecht

Die Umrechnung ausländischer Verluste auf österreichisches Recht stellt große Anforderungen an Unternehmen, Steuerberatung und Finanzbehörden. In der Praxis sind Unternehmen in der Vergangenheit ihrer Zurechnungsverpflichtung nicht oder nicht in vollem Umfang nachgekommen. Die Überprüfung der Verluste ausländischer Gruppenmitglieder stellt extrem hohe Anforderungen auch an die zeitlichen Ressourcen der Außenprüfung.¹²⁵

4.1 Verluftermittlung nach den Vorschriften des EStG und KStG

Wie in § 9 Abs. 6 Z 6 KStG ausdrücklich angeordnet wurde, sind die Ergebnisse ausländischer Gruppenmitglieder nach § 5 Abs. 1 EStG und den übrigen relevanten Vorschriften des EStG und des KStG zu ermitteln.¹²⁶ Dies führt dazu, dass ausländische Gruppenangehörige – ebenso wie inländische – immer Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen.¹²⁷ Bei der Verlustzurechnung von ausländischen Gruppenmitgliedern ist § 2 Abs. 8 EStG sinngemäß anzuwenden.¹²⁸

Zunächst ist das Ergebnis des ausländischen Gruppenmitglieds nach ausländischem Steuerrecht zu ermitteln. Im Fall, wenn das ausländische Steuerrecht erheblich vom österreichischen Steuerrecht abweicht, ist von der ausländischen Handelsbilanz oder von einem internationalen Abschluss nach IFRS oder US-GAAP auszugehen.¹²⁹ Folgend ist das konkrete ausländische Ergebnis des Gruppenmitglieds nach § 5 Abs. 1 EStG in ein steuerliches inländisches Ergebnis umzurechnen. Im Wege einer Mehr-Weniger-Rechnung sollte eine sorgfältige Adaptierung an inländische steuerliche Gewinnermittlungsvorschriften erfolgen.¹³⁰

¹²⁵ Vgl. *Trösztler* (2010), S. 532.

¹²⁶ Vgl. BMF v. 23.2.2005, 010216/0031-IV/6/2005.

¹²⁷ Vgl. *Schneider* (2005), S. 198; *Wiesner / Kirchmayr / Mayr* (2009), S. 154.

¹²⁸ Hinsichtlich der Umrechnung gibt es jedoch manche Unterschiede zwischen der Verluftermittlung der Gruppenbesteuerung und der Verluftermittlung nach § 2 Abs. 8 EStG. Im Fall der Verluftermittlung von ausländischen Betriebsstätten ist an die steuerlichen Anschaffungskosten der Betriebsstätte bzw. der einzelnen Wirtschaftsgüter anzuknüpfen. Bei ausländischen Beteiligungen unterstellt man die historisch abgeleiteten Buchwerte und der Ausgangswert ist der vorhandene ausländische Buchwert. Vgl. *Mitterlehner* (2008), S. 593; *Wiesner / Kirchmayr / Mayr* (2009), S. 157; *Trösztler* (2010), S. 528.

¹²⁹ Vgl. *Wiesner / Kirchmayr / Mayr* (2009), S. 157; *Trösztler* (2010), S. 528.

¹³⁰ Vgl. *Schneider* (2005), S. 199.

Für die steuerliche Ermittlung des Verlustes des ausländischen Gruppenmitglieds sind die Bestimmungen der §§ 4 – 14 EStG sinngemäß anzuwenden. Genauer gesagt dürfen Rückstellungen nur im Rahmen der §§ 9 und 14 EStG gebildet werden und Abschreibungen nur im in §§ 7 und 8 EStG vorgesehenen Ausmaß erfolgen. Für Sofortabschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern ist § 13 EStG maßgeblich. Ferner sind auch nach österreichischem Steuerrecht gewährleistete Begünstigungen wie z.B. Freibeträge (u.a. der Forschungsfreibetrag gemäß § 4 Abs. 4 EStG) zu berücksichtigen. Ausländische Investitionsbegünstigungen, die in Österreich nicht existieren, sind jedoch für die Ermittlung des Verlustes nicht maßgeblich. Bei der Ermittlung der ausländischen Verluste sind ebenfalls Empfängernennung nach § 162 BAO, die Liebhabereigrundsätze und das Verlustausgleichsverbot zu beachten.¹³¹

Neben den Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4 – 14 EStG sind für die Ermittlung des Verlustes der ausländischen Gruppenmitglieder auch die maßgebenden Vorschriften des KStG zu berücksichtigen. Unter anderem sind die Regelungen des § 11 KStG (abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben) und des § 12 KStG (nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben) anzuwenden. Besondere Berücksichtigung sollte § 10 KStG finden. Hält das ausländische Gruppenmitglied Beteiligungen i.S.d. § 10 KStG, stellt sich die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen § 10 KStG auf allfällige Gewinnausschüttungen oder Veräußerungsgewinne anzuwenden ist.¹³²

Der Erlass vertritt die Auffassung, dass eine ausländische Schachtelbeteiligung gemäß § 10 Abs. 2 KStG vorliegt, wenn sich die die Beteiligung vermittelnde Körperschaft nicht im Ansässigkeitsstaat des ausländischen Gruppenangehörigen befindet. Im Rahmen der Verlustermittlung des ausländischen Gruppenmitglieds wird daher eine Beteiligung an einer österreichischen Körperschaft als internationale Schachtelbeteiligung i.S.d. § 10 Abs. 2 KStG anerkannt. Analog gilt es, wenn das ausländische Gruppenmitglied eine Beteiligung an der im Staat des

¹³¹ Vgl. *Tumpel / Aigner* (2005), § 9 Abs. 6 KStG, Rz 62; *Wiesner / Kirchmayr / Mayr* (2009), S. 158.

¹³² Vgl. *Schneider* (2005), S. 199.

Gruppenmitglieds ansässige Körperschaft hält. In diesem ist die Beteiligung als nationale Schachtelbeteiligung nach § 10 Abs. 1 KStG einzustufen.¹³³

Die Auffassung des Erlasses vermag nicht zu überzeugen. Erfolgt die Ermittlung des ausländischen Verlustes nach österreichischem Recht, sollte das ausländische Gruppenmitglied als ein inländisches Mitglied behandelt werden. Würde man annehmen, dass das ausländische Gruppenmitglied ein inländisches ist¹³⁴, wäre § 10 Abs. 1 KStG in Bezug auf österreichische Beteiligungen und § 10 Abs. 2 KStG auf alle anderen Beteiligungen anzuwenden. Daher wird folgende Alternative vorgeschlagen (siehe dazu Tabelle 2):¹³⁵

Ausländisches Gruppenmitglied (Polen)	Erlass	Alternative
Beteiligung an einer französischen Kapitalgesellschaft	§ 10 Abs. 2 KStG	§ 10 Abs. 2 KStG
Beteiligung an einer österreichischen Kapitalgesellschaft	§ 10 Abs. 2 KStG	§ 10 Abs. 1 KStG
Beteiligung an einer polnischen Kapitalgesellschaft	§ 10 Abs. 1 KStG	§ 10 Abs. 2 KStG

Tabelle 2 Beispielhafte Anwendung des § 10 KStG bei Verlustermittlung ausländischer Gruppenmitglieder¹³⁶

Hat das ausländische Gruppenmitglied – vor der Aufnahme in die Gruppe – eine internationale Schachtelbeteiligung i.S.d. Gruppenbesteuerungserlasses, soll geklärt werden, welche Gesellschaft und zu welchem Zeitpunkt zur Steuerwirksamkeit gemäß § 10 Abs. 3 KStG optieren muss.¹³⁷ Nach dem Erlass ist die Option zur Steuerhängigkeit einer internationalen Schachtelbeteiligung vom unmittelbar in ausreichendem Ausmaß beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger im Jahr des Eintrittes der ausländischen Körperschaft in die Gruppe abzugeben.¹³⁸

¹³³ Vgl. BMF v. 23.2.2005, 010216/0031-IV/6/2005; *Schneider* (2005), S. 199; *Germuth / Toifl* (2005), S. 229.

¹³⁴ S.g. Fiktion der Inlandseigenschaft eines ausländischen Gruppenmitglieds; vgl. *Schneider* (2005), S. 199 f.

¹³⁵ Vgl. *Schneider* (2005), S. 200; *Wiesner / Kirchmayr / Mayr* (2009), S. 158.

¹³⁶ Selbst erstellte Tabelle in Anlehnung an *Schneider* (2005), S. 200.

¹³⁷ Vgl. *Wiesner / Kirchmayr / Mayr* (2009), S. 158 f.

¹³⁸ Vgl. BMF v. 23.2.2005, 010216/0031-IV/6/2005.

Die Auslegung wird so argumentiert, dass das ausländische Gruppenmitglied keine eigenständige steuerliche Erfassung im Inland hat.¹³⁹

Basierend auf dem Wortlaut von § 10 Abs. 3 KStG ist davon auszugehen, dass bei der Verluftermittlung für ausländische Beteiligungen, die vor der Aufnahme in die Unternehmensgruppe erworben wurden, keine Optionsmöglichkeit besteht. Diese Beteiligungen werden als steuerneutrale Schachtelbeteiligungen behandelt. Für alle Auslandsbeteiligungen, die während der Gruppenzugehörigkeit angeschafft werden, kann die Option zur Steuerwirksamkeit von der beteiligten inländischen Körperschaft ausgeübt werden.¹⁴⁰

¹³⁹ Vgl. *Wiesner / Kirchmayr / Mayr* (2009), S. 158 f.

¹⁴⁰ Vgl. *Mitterlehner* (2008), S. 599; *Wiesner / Kirchmayr / Mayr* (2009), S. 158 f.; *Hohenwarter* (2010), S. 452 f.

4.2 Praxisprobleme bei der Ermittlung der Eröffnungsbilanz

Da die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG von einem Betriebsvermögensvergleich ausgeht, ergibt sich bei ausländischen Gruppenmitgliedern eine interessante Frage, wie die dafür notwendige Eröffnungsbilanz ermittelt werden soll.¹⁴¹ Eine Bewertungsproblematik tritt offenkundig bei der Abschreibung von Wirtschaftsgütern oder bei der steuerwirksamen Dotierung von Rückstellungen auf. *Polster-Grüll / Tschuschnig* überlegen: „...sind die gemeinen Werte anzusetzen, die ausländischen steuerlichen Buchwerte ‘einzufrieren’ oder rückwirkend die nach österreichischem Steuerrecht maßgeblichen Werte zu ermitteln?“¹⁴²

Nach dem Gruppenbesteuerungserlass wird bei ausländischen Beteiligungen auf die historisch abgeleiteten Buchwerte abgestellt. Aufwertungen auf die beizulegenden Zeitwerte haben demnach zu unterbleiben.¹⁴³ Durch die im Erlass vorgeschlagene Methode der Anknüpfung an die ausländischen Buchwerte wird im Regelfall eine Annäherung an die nach österreichischem Recht ermittelten Buchwerte erreicht werden. Diese Methode gleicht einem Näherungs- bzw. Schätzwertverfahren.¹⁴⁴

Alternativ wurde folgende Bewertungsmethode vorgeschlagen: die Eröffnungsbilanz eines ausländischen Gruppenmitglieds könnte aus dem steuerlichen Beteiligungsansatz des ausländischen Gruppenmitglieds abgeleitet werden. Bei diesem Verfahren wird im Zeitpunkt der Einbeziehung einer ausländischen Körperschaft in die österreichische Unternehmensgruppe eine steuerliche Betriebseröffnung oder ein Betriebserwerb unterstellt. Diese Auslegung soll dabei durch die nach dem Gesetzeszweck gebotene Gleichbehandlung von ausländischen Gruppenmitglieder und ausländischen Betriebsstätten nach § 2 Abs. 8 EStG begründet sein und ermöglicht exakte Eröffnungsbilanzen.¹⁴⁵

¹⁴¹ Vgl. *Hohenwarter* (2010), S. 445 f.

¹⁴² *Polster-Grüll / Tschuschnig* (2006), S. 6.

¹⁴³ Vgl. *Schneider* (2005), S. 199.

¹⁴⁴ Vgl. *Schneider* (2005), S. 199; *Hohenwarter* (2010), S. 446 f.

¹⁴⁵ Vgl. *Schneider* (2005), S. 199; *Hohenwarter* (2010), S. 446 f.

4.3 Abweichendes Wirtschaftsjahr

Der Verlust des ausländischen nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds ist nach § 9 Abs. 6 Z 6 KStG für ein Wirtschaftsjahr zu ermitteln. Grundsätzlich deckt sich das Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr. Da für die ausländischen Gruppenangehörigen die Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 EStG maßgeblich ist, sollte auch ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr möglich sein. In diesem Fall wird die Zurechnung des steuerlichen Ergebnisses des Gruppenmitglieds bei der beteiligten Körperschaft gemäß § 9 Abs. 1 KStG in jenem Wirtschaftsjahr erfolgen, in dem der Bilanzstichtag des ausländischen Gruppenmitglieds fällt.¹⁴⁶

Beispiel¹⁴⁷

Eine Gruppe besteht aus dem Gruppenträger (GT), sowie dessen 100%iger Tochtergesellschaft (GM 1), die wiederum zu 100 % an einer ausländischen Tochtergesellschaft (GM 2) beteiligt ist. Die Gesellschaften weisen folgende Bilanzstichtage auf:

GT:	31.10
GM 1:	30.11
GM 2:	31.12

Der Verlust des Wirtschaftsjahres 1.1.2012 – 31.12.2012 von GM 2 wird dem Wirtschaftsjahr 1.12.2012 – 30.11.2013 zugerechnet, das Ergebnis von GM 1 für das Wirtschaftsjahr 1.12.2012 – 30.11.2013 wird im Wirtschaftsjahr 1.11.2013 – 31.10.2014 des GT erfasst. Damit kommt es zur Besteuerung des gesamten Gruppenergebnisses im Veranlagungszeitraum 2014.

¹⁴⁶ Vgl. *Tumpel / Aigner* (2005), § 9 Abs. 6 KStG, Rz 68.

¹⁴⁷ Selbst erstelltes Beispiel in Anlehnung an *Mühlehner* (2004), S. 94.

4.4 Währungsumrechnung

Bilanziert das ausländische Gruppenmitglied nicht in Euro, sind die umzurechnenden Ergebnisse zum Umrechnungskurs zum Bilanzstichtag des ausländischen Gruppenmitgliedes zur steuerlichen Verlostermittlung zu adaptieren.¹⁴⁸ In der Praxis werden Wechselkurse der Österreichischen Nationalbank¹⁴⁹ herangezogen.

4.5 Verlostklärung

Die umgerechneten Verlose des Auslandsmitglieds finden beim ausreichend beteiligten inländischen Gruppenmitglied bzw. beim inländischen Stammhaus ihren Niederschlag.¹⁵⁰

Die inländische Mitgliedskörperschaft muss daher eine Verlostklärung vorlegen, die das ausländische Bilanzergebnis und die Grundlagen für die Umrechnung auf einen nach innerstaatlichem Recht ermittelten Verlost beinhaltet. Wird eine Körperschaftsteuererklärung auf elektronischem Weg abgegeben, hat das ausreichend beteiligte inländische Gruppenmitglied bzw. der Gruppenträger den Nachweis des steuerlichen Verlostes des ausländischen Gruppenmitglieds in Papierform zu erbringen. Es obliegt auch ihnen, die Glaubwürdigkeit der ausländischen Abschlüsse zu dokumentieren sowie im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen den Umfang der verrechenbaren ausländischen Verlose nachzuweisen.¹⁵¹

¹⁴⁸ Vgl. BMF v. 23.2.2005, 010216/0031-IV/6/2005.

¹⁴⁹ Vgl. http://www.oenb.at/de/stat_melders/datenangebot/zinssaetze/wechselkurse/wechselkurse.jsp, 25.01.2013.

¹⁵⁰ Vgl. BMF v. 23.2.2005, 010216/0031-IV/6/2005; *Trösztler* (2010), S. 530.

¹⁵¹ Vgl. BMF v. 23.2.2005, 010216/0031-IV/6/2005; *Kempinger* (2005), S. 346; *Trösztler* (2010), S. 530.

4.6 Beispielrechnung

Zur weiteren Erläuterung der Umrechnung des polnischen Ergebnisses auf das österreichische Steuerrecht dient nachfolgendes selbst erstelltes Beispiel.¹⁵²

4.6.1 Fallbeschreibung

In 2011 beträgt das nach polnischem Steuerrecht ermittelte Ergebnis der C Sp. z o.o. laut Körperschaftsteuererklärung¹⁵³ umgerechnet¹⁵⁴ -100.000 EUR. Zusätzlich stehen dem Gruppenträger, der A GmbH, folgende Informationen zur Verfügung:

- (1) Im Jänner 2009 hat die C Sp. z o.o. einen Personenkraftwagen für umgerechnet 20.000 EUR angeschafft. Ein PKW wurde sofort in Nutzung genommen.
- (2) Im Jänner 2010 wurde ein Verwaltungsgebäude mit einem Herstellungsaufwand von umgerechnet 1 Mio. EUR fertig gestellt und sofort in Betrieb genommen.
- (3) Für das Jahr 2011 wurden Pensionsrückstellungen in Höhe von umgerechnet 50.000 EUR gebildet.
- (4) Die Zinsen auf den Teil des von der A GmbH in 2010 an die C Sp. z o.o. gewährten Gesellschafterdarlehens, der das Dreifache des gezeichneten Kapitals der C Sp. z o.o. übersteigt, betragen in 2011 umgerechnet 5.000 EUR.

4.6.2 Umrechnung auf Basis einer Mehr-Weniger-Rechnung

Laufende Jahresverluste der C Sp. z o.o. sind mit der Mehr-Weniger-Rechnung auf eine dem österreichischem Steuerrecht entsprechende Bemessungsgrundlage umzurechnen.¹⁵⁵ Im Rahmen der Mehr-Weniger-Rechnung sind also diesbezüglich folgende Korrekturposten – Hinzurechnungen bzw. Kürzungen – in 2011 vorzunehmen:

¹⁵² Näheres zu der in diesem Beispiel analysierten Unternehmensgruppe siehe Kapitel 1.2.

¹⁵³ Es ist besonders zu beachten, dass das am ausländischen Gruppenmitglied ausreichend finanziell beteiligte inländische Gruppenmitglied eine beglaubigte Übersetzung der lokalen Steuererklärung des ausländischen Gruppenmitglieds als Nachweis für die Verluste bzw. Verlustverwertung im Ansässigkeitsstaat des ausländischen Gruppenmitglieds besitzen muss. Vgl. KStR 2001 Rz 426 Abs. 1 letzter Satz iVm Rz 431 Abs. 2.

¹⁵⁴ Näheres zur Umrechnung siehe auch Kapitel 4.1.

¹⁵⁵ Vgl. KStR 2001 Rz 425 letzter Satz.

(1) Abschreibung PKW

Rechtslage in Polen

Gemäß Art. 16 Abs. 1 pKStG iVm Anlage 1 zum polnischen Körperschaftsteuergesetz beträgt der AfA-Satz für einen Neuwagen 20 %.¹⁵⁶

Nach polnischem Steuerrecht ist für den PKW mit einem Anschaffungspreis von 20.000 EUR eine jährliche Abschreibung in Höhe von 4.000 EUR (20 % * 20.000 EUR) vorzunehmen.

Rechtslage in Österreich

Gemäß § 8 Abs. 6 Z. 1 EStG ist der Bemessung der Absetzung für Abnutzung bei Personenkraftwagen eine Nutzungsdauer von mindestens acht Jahren zugrunde zu legen. Dies entspricht einem AfA-Satz von 12,5 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.¹⁵⁷

Nach österreichischem Steuerrecht muss für einen PKW mit einem Anschaffungspreis von 20.000 EUR eine jährliche Abschreibung in Höhe von 2.500 EUR (12,5 % * 20.000 EUR) vorgenommen werden.

- Im Rahmen der Mehr-Weniger-Rechnung ist eine Hinzurechnung von 1.500 EUR vorzunehmen.

(2) Abschreibung Gebäude

Rechtslage in Polen

Gemäß Art. 16 Abs 1 pKStG iVm Anlage 1 zum polnischen Körperschaftsteuergesetz beträgt der AfA-Satz für Verwaltungsgebäude 1,5 %.

Nach polnischem Steuerrecht ist für ein Verwaltungsgebäude, das für 1 Mio. EUR hergestellt wurde, eine jährliche Abschreibung in Höhe von 15.000 EUR (1,5 % * 1 Mio. EUR) vorzunehmen.

Rechtslage in Österreich

Gemäß § 8 Abs. 1 dritter Teilstrich EStG beträgt die Nutzungsdauer für Gebäude, die bloß mittelbar der Betriebsausübung des Gewerbetreibenden dienen, 50 Jahre; folglich beträgt der AfA-Satz 2 %.

¹⁵⁶ Zu beachten ist in Art. 16 Abs. 1 Pkt 4 pKStG eine besondere Regelung, die für PKW mit einem Anschaffungswert von über 20.000 EUR netto gilt. Eine Abschreibung für diesen PKW stellt zu dem Teil, zu dem die Abschreibung auf den über 20.000 EUR hinausgehenden Betrag entfällt, keine Betriebsausgabe dar.

¹⁵⁷ Vgl. EStR 2000 Rz 3216.

Nach österreichischem Steuerrecht muss für ein Verwaltungsgebäude, das für 1 Mio. EUR hergestellt wurde, eine jährliche Abschreibung in Höhe von 20.000 EUR (2 % * 1 Mio. EUR) vorgenommen werden.

- Im Rahmen der Mehr-Weniger-Rechnung ist eine Kürzung von 5.000 EUR¹⁵⁸ vorzunehmen.

(3) Rückstellungen

Besondere Bedeutung im Zuge der Umrechnung haben alle rückstellungsfähigen Aufwendungen. Kennt das ausländische Steuerrecht keine Rückstellungen und tritt der rückzustellende Aufwand ein, ist dieser Aufwand nach Rz 426 KStR 2001 bei der Umrechnung auszuscheiden, wenn nach inländischem Steuerrecht eine Rückstellung zu bilden gewesen wäre.

Rechtslage in Polen

Art. 16 pKStG umfasst mehr als sechzig Aufwendungen, die steuerlich nicht als Betriebsausgabe anerkannt sind. Gemäß Art. 16 Abs. 1 Pkt 27 pKStG gehören Rückstellungen, die nach dem polnischen Rechnungslegungsgesetz gebildet werden, zu den steuerlich nicht anerkannten Aufwendungen.¹⁵⁹ Im polnischen Steuerrecht werden grundsätzlich keine Rückstellungen zugelassen.¹⁶⁰

Rechtslage in Österreich

Gemäß § 9 Abs. 1 z 2 EStG können Rückstellungen für laufende Pensionen und Anwartschaften gebildet werden; sie sind also steuerlich anerkannt.

- Im Rahmen der Mehr-Weniger-Rechnung ist eine Kürzung von 50.000 EUR vorzunehmen.

¹⁵⁸ 5.000 EUR = (2 % - 1,5%) * 1 Mio. EUR.

¹⁵⁹ Vgl. *Marciniuk* (2011), Art. 16 pKStG, Rz 73; NSA-Urteil vom 18.12.1996, SA/Łd 2862/95.

¹⁶⁰ Vgl. *Brzozowska* (2011). Ausnahmen sind die Rückstellungen, die in Art. 16 Abs. 1 Pkt 26 pKStG aufgezählt sind.

(4) Zinsen

Rechtslage in Polen

Art. 16 Abs. 1 Pkt 60 und 61 pKStG beinhalten die Regelung zur Unterkapitalisierung.¹⁶¹ Diese Bestimmung ist unter anderem dann anzuwenden, wenn der Gesellschaft ein Darlehen von einem Anteilseigner, der mindestens 25 % der Anteile an dieser Gesellschaft besitzt, gewährt wird.¹⁶² Die Beteiligung bemisst sich nach der Anzahl der Stimmrechte, über die der jeweilige Anteilseigner verfügt. Falls dem Unternehmen ein oder mehrere Darlehen von oben genanntem Anteilseigner gewährt werden, können die Zinsen auf den Teil der Gesellschafterdarlehen, der am Tag der Zinszahlung oder -kapitalisierung das Dreifache des gezeichneten Kapitals der Unternehmens übersteigt, nicht abgezogen werden.¹⁶³

Rechtslage in Österreich

Das österreichische Steuerrecht kennt keine vergleichbare Unterkapitalisierungsregelung. Zinsen sind also in voller Höhe abzugsfähig.

- Im Rahmen der Mehr-Weniger-Rechnung ist eine Kürzung von 5.000 EUR vorzunehmen.

¹⁶¹ Näheres zu Gründen für Einführung der Regelung siehe *Kudert / Napiątek / Grześkowiak* (2001), S. 121 f.

¹⁶² Gemäß Art 16 Abs 1 Pkt 60 und 61 pKStG ist die Unterkapitalisierungsregelung auch dann anzuwenden, wenn der Gesellschaft ein Darlehen von Anteilseignern, die gemeinsam mindestens 25 % der Anteile an dieser Gesellschaft besitzen, gewährt wird, oder durch eine andere Gesellschaft (Tochtergesellschaft) gewährt wird und gleichzeitig derselbe Anteilseigner an beiden Tochtergesellschaften mindestens mit 25 % der Anteile beteiligt ist.

¹⁶³ Vgl. Art 16 Abs 1 Pkt 60 und 61 pKStG; *Patejuk / Nicewicz* (2012), S. 87.

Umrechnung des steuerlichen Jahresverlustes 2011 des polnischen Gruppenmitglieds C Sp. z o. o. auf österreichisches Recht				
Zu versteuerndes Einkommen der C Sp. z o.o. nach polnischem Steuerrecht				-100.000
		Polen	Österreich	Umrechnung
(1) Abschreibung PKW				
	Anschaffungswert	20.000		
	AfA-Satz	20%	12,5%	
	Abschreibung	-4.000	-2.500	1.500
(2) Abschreibung Grundstück				
	Anschaffungswert	1.000.000		
	AfA-Satz	1,50%	2%	
	Abschreibung	-15.000	-20.000	-5.000
(3) Pensionsrückstellung				
	Betrag	50.000		
	steuerlich anerkannt	nein	ja	-50.000
(4) Zinsen				
	Betrag	5.000		
	Unterkapitalisierungsregelung	ja	nein	-5.000
Zu versteuerndes Einkommen der C Sp. z o. o. nach österreichischem Steuerrecht				-158.500
*Alle Werte in EUR				

Tabelle 3 Umrechnung des steuerlichen Jahresverlustes 2011 des polnischen Gruppenmitglieds C Sp. z o.o. auf österreichisches Recht¹⁶⁴

Der im Wege der Mehr-Weniger-Rechnung nach österreichischem Steuerrecht ermittelte Verlust der C Sp. z o.o. in Höhe von 158.500 EUR ist der A GmbH als Gruppenträger (A GmbH) in voller Höhe zuzurechnen (siehe dazu Tabelle 3).

Das Stabilitätsgesetz 2012 sieht ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2012 vor, dass die Verluste von ausländischen Gruppenmitgliedern höchstens im Ausmaß des nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlustes berücksichtigt werden können. Sofern sich die Beispielsrechnung auf die Veranlagung für das Kalenderjahr 2012 beziehen würde, würde der A GmbH ein Verlust in Höhe von 100.000 EUR hinzugerechnet werden.

¹⁶⁴ Selbst erstellte Tabelle.

5 Nachversteuerung in Österreich bei unterschiedlichen Fallkonstellationen unter Einbeziehung polnischer Gruppenmitglieder

In folgenden Kapiteln wird die Behandlung von polnischen Verlusten in Polen und in Österreich anhand der selbst erstellten Beispiele dargestellt sowie ihre Nachversteuerung im Rahmen der Gruppenbesteuerung analysiert.

Für Zwecke der vorstehenden Analyse wird von der in Kapitel 1.2 genau beschriebenen steuerlichen Unternehmensgruppe ausgegangen. Es wird angenommen, dass der Gruppenträger die für die Inanspruchnahme der Mutter-Tochter-Richtlinie notwendigen Ansässigkeitsbescheinigungen besitzt.

5.1 Tatsächliche oder mögliche Verrechnung mit polnischem Ergebnis

5.1.1 Ausgangsfall

5.1.1.1 Fallbeschreibung

5.1.1.1.1 Steuerliche Ergebnisse in 2010

In 2010 erwirtschaftet die A GmbH ein steuerliches Ergebnis in Höhe von 100.000 EUR. Die C Sp. z o.o. erzielt einen Gewinn in Höhe von umgerechnet 10.000 EUR und schüttet diesen völlig an ihren einzigen Gesellschafter, die A GmbH, aus.

5.1.1.1.2 Steuerliche Ergebnisse in 2011

In 2011 erwirtschaftet die A GmbH ein steuerliches Ergebnis in Höhe von 20.000 EUR. Die C Sp. z o.o. erleidet einen Verlust in Höhe von umgerechnet 50.000 EUR.

5.1.1.1.3 Steuerliche Ergebnisse in 2012

In 2012 erwirtschaftet die A GmbH ein steuerliches Ergebnis in Höhe von 24.000 EUR. Die C Sp. z o.o. erzielt einen Gewinn in Höhe von umgerechnet 20.000 EUR.

	2010	2011	2012
Inländisches Ergebnis der A GmbH	100.000	20.000	24.000
Ausländisches Ergebnis der C Sp. z o.o. (umgerechnet)	10.000	-50.000	20.000
Gruppenergebnis	100.000	-30.000	24.000
Verbrauch von Verlustvorträgen	0	0	-18.000
Nachversteuerung (aufgrund Verlustwertung der C Sp. z o.o. in PL)	0	0	20.000
Gruppeneinkommen	100.000	-30.000	26.000

Tabelle 4 Steuerliche Ergebnisse für den Ausgangsfall – tatsächliche oder mögliche Verrechnung mit polnischem Ergebnis¹⁶⁵

5.1.1.2 Besteuerung des in 2010 erzielten Einkommens

5.1.1.2.1 Besteuerung in Polen

5.1.1.2.1.1 Unbeschränkte Steuerpflicht der C Sp. z o.o. in Polen

Sämtliche von der C Sp. z o.o. erwirtschafteten Gewinne unterliegen aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht in Polen zum Zeitpunkt ihrer Entstehung der polnischen Körperschaftsteuer. Gemäß Art. 19 Abs. 1 pKStG beträgt der Körperschaftsteuersatz in Polen 19 %. Die Körperschaftsteuer stellt die einzige steuerliche Belastung der polnischen C Sp. z o.o. dar.

Da die C Sp. z o.o. einen Gewinn in Höhe von 10.000 EUR erwirtschaftet, sind 1.900 EUR ans Finanzamt abzuführen (siehe dazu Abbildung 4).

5.1.1.2.1.2 Beschränkte Steuerpflicht der A GmbH in Polen

Der nach dem Steuerabzug verbleibende Gewinn wird in der Regel in der darauf folgenden Veranlagungsperiode an die Anteilseigner (in diesem Fall die A GmbH) ausgeschüttet.¹⁶⁶ Gemäß Art. 3 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 10 Abs. 1 Pkt. 1 pKStG ist die A GmbH mit den Dividenden in Polen beschränkt steuerpflichtig. Ein Quellensteuerabzug, der gemäß Art. 22 Abs. 1 pKStG in Höhe von 19 % auf den

¹⁶⁵ Selbst erstellte Tabelle.

¹⁶⁶ In allen Fällen des Kapitels 6 wird es angenommen, dass die Ausschüttung in derselben Veranlagungsperiode vorgenommen wird.

Bruttobetrag der Dividenden vorzunehmen ist, kann jedoch aufgrund des EU-Rechts bzw. einschlägiger abkommensrechtlicher Vorschriften reduziert werden.

Wird durch eine polnische Tochtergesellschaft eine Ausschüttung an eine österreichische Kapitalgesellschaft¹⁶⁷ vorgenommen, ist gemäß Art. 5 Abs. 2 MTR¹⁶⁸ der Ausschüttungsgegenstand im Ansässigkeitsstaat der ausschüttenden Gesellschaft (in diesem Fall in Polen) von der Quellensteuer befreit. Die Regelung kann nur dann angewendet werden, wenn die Muttergesellschaft an der polnischen Kapitalgesellschaft unmittelbar zu mindestens 10 % beteiligt ist, wobei die Anteile ununterbrochen über einen Zeitraum von mindestens zwei Jahren gehalten werden müssen.¹⁶⁹ Die österreichische Kapitalgesellschaft muss zusätzlich der polnischen Tochtergesellschaft eine Ansässigkeitsbescheinigung vorlegen. Dies reduziert die steuerliche Belastung der Muttergesellschaft in Polen völlig. Die in Polen zu zahlende Steuer besteht lediglich aus der KSt-Belastung der Tochtergesellschaft (siehe dazu Abbildung 4).

¹⁶⁷ Die Rechtsform der österreichischen Kapitalgesellschaft muss im Rechtsformkatalog der Anlage zur MTR aufgeführt werden.

¹⁶⁸ Vgl. Richtlinie 90/435/EWG v. 23.07.1990, Abl. EG vom 23.07.1990, L 225/6. Die Bestimmungen der MTR wurden in Art. 22 Abs. 4 pIKStG umgesetzt.

¹⁶⁹ Es besteht keine Notwendigkeit, dass die Voraussetzung bezüglich der Mindesthaltungsdauer bereits zum Zeitpunkt der Ausschüttung erfüllt sein muss, vgl. EuGH v. 17.10.1996, EUGHE 1996, S. 5063; *Hundsdoerfer / Jamrózy* (2007), S. 548 f.; *Marciniuk* (2011), Art. 22 pIKStG, Rz 44. Darüber hinaus muss gemäß Art. 26 Abs. 1c pIKStG die Muttergesellschaft eine von der ausländischen Abgabenbehörde ausgestellte Ansässigkeitsbescheinigung besitzen.

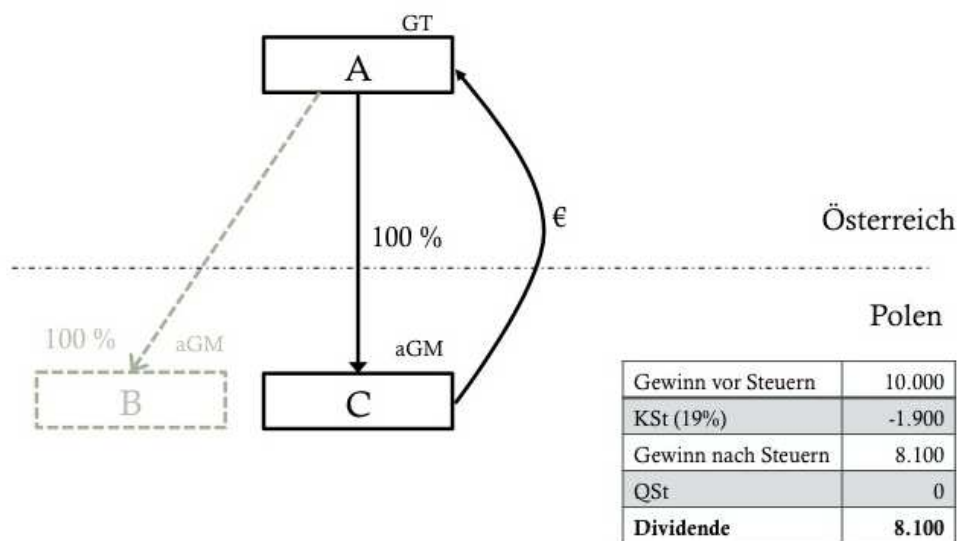


Abbildung 4 Transfer der Gewinne aus Polen nach Österreich bei Erfüllung der Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Mutter-Tochter-Richtlinie¹⁷⁰

Sind die oben genannten Voraussetzungen jedoch nicht erfüllt, dann muss das DBA-Recht geprüft werden. Art. 10 Abs. 1 DBA A/PL ordnet das Besteuerungsrecht sowohl dem Quellenstaat als auch dem Ansässigkeitsstaat zu. Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, dürfen grundsätzlich im anderen Staat besteuert werden. Nach Art. 10 Abs. 2 DBA A/PL ist aber der Quellenstaat¹⁷¹ zur Erhebung einer Quellensteuer auf den Liquidationsgewinn berechtigt. Der Steuersatz beträgt 5 % bei einer Beteiligung von mindestens 10 % (s.g. Schachtelbeteiligung) bzw. 15 % beim Streubesitz (siehe dazu Abbildung 5).

¹⁷⁰ Selbst erstellte Abbildung.

¹⁷¹ Der Quellenstaat ist der Staat, in dem die Dividenden zahlende Gesellschaft ansässig ist.

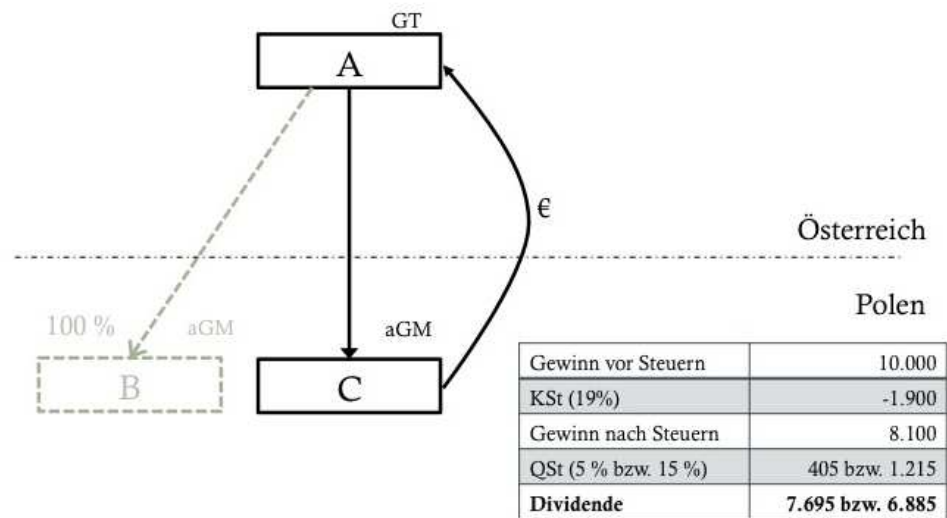


Abbildung 5 Transfer der Gewinne aus Polen nach Österreich nach DBA-Recht¹⁷²

Die A GmbH ist ununterbrochen zwei Jahre lang zu 100 % an der C Sp. z o.o. beteiligt, sodass die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Mutter-Tochter-Richtlinie gegeben sind, und die Dividendenausschüttung von Quellensteuer befreit ist.

5.1.1.2.2 Besteuerung in Österreich

5.1.1.2.2.1 Unbeschränkte Steuerpflicht der A GmbH in Österreich

Die österreichische A GmbH ist mit sämtlichen Einkünften im Inland unbeschränkt steuerpflichtig.¹⁷³

Gemäß Art. 24 Abs. 2 Buchst. c DBA A/PL ist die empfangene Dividende in Österreich freigestellt. Österreich stellt die Beteiligungserträge einseitig von der steuerlichen Belastung frei, ungeachtet der im Abkommen vereinbarten Mindestbeteiligungserfordernisse. Somit ist eine Anrechnung der möglichen polnischen Quellensteuer (bei Unterschreiten der oben genannten Mindestbeteiligung oder -haltungsdauer) auf die österreichische Steuerschuld nicht möglich.

¹⁷² Selbst erstellte Abbildung.

¹⁷³ Vgl. § 1 Abs. 2 öKStG i.V.m. § 27 BAO.

In 2010 beträgt das laufende, individuell und unabhängig von der Unternehmensgruppe ermittelte Einkommen der A GmbH 100.000 EUR.

5.1.1.2.2 Gruppenbesteuerung

Da Gewinne ausländischer Gruppenmitglieder mangels Besteuerungsrechtes in Österreich nicht zugerechnet werden können, besteht das Ergebnis der Gruppe in 2010 nur aus dem Einkommen der A GmbH und beträgt 100.000 EUR.

5.1.1.3 Besteuerung des in 2011 erzielten Einkommens

5.1.1.3.1 Besteuerung in Polen

5.1.1.3.1.1 Unbeschränkte Steuerpflicht der C Sp. z o.o. in Polen

In 2011 erleidet die C Sp. z o.o. einen Verlust in Höhe von 50.000 EUR. Gemäß Art. 7 Abs. 5 pKStG kann der Steuerpflichtige den Verlust innerhalb von fünf Jahren mit dem Einkommen verrechnen. Die Verrechnung ist aber pro Jahr auf maximal 50 % des Verlustvortrages beschränkt.¹⁷⁴

5.1.1.3.1.2 Beschränkte Steuerpflicht der A GmbH in Polen

In 2011 erzielt die A GmbH kein steuerliches Einkommen in Polen.

5.1.1.3.2 Besteuerung in Österreich

5.1.1.3.2.1 Unbeschränkte Steuerpflicht der A GmbH in Österreich

In 2011 beträgt das laufende, individuell und unabhängig von der Unternehmensgruppe ermittelte Einkommen der A GmbH 20.000 EUR.

5.1.1.3.2.2 Gruppenbesteuerung

Der nach dem österreichischen Recht umgerechnete Verlust der C Sp. z o.o. ist bei dem (übergeordneten) Gruppenmitglied, das unmittelbar oder mittelbar über die (ausreichende) finanzielle Beteiligung an die C Sp. z o.o. verfügt, im Ausmaß der

¹⁷⁴ Näheres zur Verlustbehandlung in Polen siehe Kapitel 3.1.4.

Beteiligungsquote hinzuzurechnen.¹⁷⁵ Der in Höhe von 50.000 EUR ermittelte Verlust der C Sp. z o.o. wird also zu 100 % dem Gruppenträger, der A GmbH, zugerechnet.

Aufgrund der Zusammenrechnung der Verluste ausländischer Gruppenangehörige und des Ergebnisses des Gruppenträgers entsteht das Gesamtergebnis der Gruppe. In 2011 beträgt dieses -30.000 EUR (-50.000 EUR + 20.000 EUR). Zu beachten ist, dass in Folgeperioden der Verlustvortrag nur unter Beachtung der 75%igen Verrechnungsgrenze gemäß § 2 Abs. 2b Z 2 öEStG verwertet werden kann.

5.1.1.4 Besteuerung des in 2012 erzielten Einkommens

5.1.1.4.1 Besteuerung in Polen

5.1.1.4.1.1 Unbeschränkte Steuerpflicht der C Sp. z o.o. in Polen

In 2012 erwirtschaftet die C Sp. z o.o. einen Gewinn in Höhe von 20.000 EUR. Der Steuerpflichtige kann den Gewinn mit dem in 2011 erlittenen Verlust verrechnen. Da die Verrechnung bis maximal 50 % des Verlustvortrages beschränkt ist, können höchstens 25.000 EUR in 2012 von dem durch die C Sp. z o.o. erzielten Ergebnis abgezogen werden. Die C Sp. z o.o. hat also ein Einkommen in Höhe von 0 EUR (-20.000 EUR + 20.000 EUR) zu erklären (siehe dazu Tabelle 5). Der verbleibende Verlustvortrag in Höhe von 30.000 EUR kann in den nächsten 4 Jahren mit positiven Einkünften verrechnet werden.¹⁷⁶

	2011	2012
Ergebnis der C Sp. z o.o.	-50.000	20.000
Verlustvortrag zum 1.1.	0	-50.000
Verbrauch von Verlustvorträgen	0	-20.000
Einkommen	-50.000	0
Verlustvortrag zum 31.12.	-50.000	-30.000

Tabelle 5 Verlustvortrag und Verlustverrechnung bei der C Sp. z o.o.¹⁷⁷

¹⁷⁵ Näheres zur Verlustzurechnung bei ausländischen Gruppenmitgliedern siehe Kapitel 2.5.2.2.

¹⁷⁶ Näheres zur Verlustbehandlung in Polen siehe Kapitel 3.1.4.

¹⁷⁷ Selbst erstellte Tabelle.

5.1.1.4.1.2 Beschränkte Steuerpflicht der A GmbH in Polen

Gemäß Art. 3 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 10 Abs. 1 Pkt. 1 pKStG ist die A GmbH mit den Dividenden in Polen beschränkt steuerpflichtig.

Gemäß Art. 22 Abs. 1 pKStG ist ein Quellensteuerabzug in Höhe von 19 % auf den Bruttobetrag der Dividenden vorzunehmen. Die Dividendenausschüttung ist jedoch von der Quellensteuer befreit, weil die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Mutter-Tochter-Richtlinie erfüllt sind.

5.1.1.4.2 Besteuerung in Österreich

5.1.1.4.2.1 Unbeschränkte Steuerpflicht der A GmbH in Österreich

Gemäß Art. 24 Abs. 2 Buchst. c DBA A/PL sind die durch C Sp. z o.o. an A GmbH ausgeschütteten Dividenden in Österreich körperschaftsteuerbefreit.

In 2012 beträgt das laufende, individuell und unabhängig von der Unternehmensgruppe ermittelte Einkommen der A GmbH 24.000 EUR.

5.1.1.4.2.2 Gruppenbesteuerung

Eine Nachversteuerung soll im Rahmen der Gruppenbesteuerung in jenem Zeitpunkt vorgenommen werden, in dem der Verlust im Ausland verwertet werden kann. Die Tatsache entspricht der Zielsetzung der Bestimmung des § 9 Abs. 6 Z 6 öKStG, die aus der Nachversteuerungsregelung des § 2 Abs. 8 öEStG bzw. der Rechtsprechung des VwGH 25.9.2001, 99/14/0217 abzuleiten ist.¹⁷⁸ Die Nachversteuerung soll also unabhängig davon erfolgen, ob der Verlust tatsächlich verrechnet wurde oder nur eine Berücksichtigungsmöglichkeit des Verlustes im Ausland gegeben war.¹⁷⁹ Zu einer Nachversteuerung kommt es allerdings spätestens, wenn das ausländische Gruppenmitglied aus der Gruppe ausscheidet oder die Gruppe aufgelöst wird.¹⁸⁰

In einigen Fällen kann sich der angestrebte Vorteil aus der Verwertung der ausländischen Verluste zu einem Nachteil entwickeln. Das passiert z.B. dann, wenn der Gruppenträger die ausländischen Verluste im Jahr der Zurechnung nicht vollständig mit einem positiven Gruppenergebnis ausgleichen kann.

¹⁷⁸ Vgl. *Tumpel / Aigner* (2005), § 9 Abs. 6 KStG, Rz 75.

¹⁷⁹ Vgl. *Tumpel / Aigner* (2005), § 9 Abs. 6 KStG, Rz 78.

¹⁸⁰ Vgl. *Tumpel / Aigner* (2005), § 9 Abs. 6 KStG, Rz 78.

Der übersteigende Betrag wird zu einem inländischen Verlustvortrag des Gruppenträgers. Kommt es in Zukunft zur Nachversteuerung von zugerechneten Auslandsverlusten, werden die daraus resultierenden Gewinne voll wirksam. Der durch die Auslandsverluste entstandene Verlustvortrag kann jedoch gemäß § 2 Abs. 2b Z 2 öEStG nur bis 75 % des positiven Gesamtbetrages der eigenen und zugerechneten Einkünfte des Gruppenträgers verwertet werden.¹⁸¹

Es wurde keine Regelung vorgesehen, nach der eine Umrechnung des ausländischen Gewinnes oder des ausländischen Verlustvortrages nach österreichischem Recht erfolgen würde. Der Nachversteuerungsbetrag, der im Inland bei der beteiligten Körperschaft anzusetzen ist, orientiert sich daher an der Höhe der im Ausland erfolgenden bzw. möglichen Verlustverrechnung.¹⁸²

Bemerkungswert ist es, dass es zu einer Nachversteuerung im Inland nur im Ausmaß der summierten unmittelbaren Beteiligungen von allen Gruppenangehörigen am Auslandsmitglied kommt.¹⁸³ Die Summe der Nachversteuerungsbeträge ist also begrenzt mit der Summe der Verluste, die zuvor beim inländischen beteiligten Gruppenangehörige geltend gemacht wurde. Dies folgt der Zielsetzung der Nachversteuerungsregelung, die Doppelverwertung zu vermeiden sowie der Bestimmung des § 2 Abs. 8 öEStG.¹⁸⁴

Da in Polen ein Verlust der C Sp. z o.o. in Höhe von 20.000 EUR in 2012 verwertet wurde, muss eine Nachversteuerung im Rahmen der Gruppenbesteuerung in Österreich vorgenommen werden. Es kommt zur vollen Zurechnung des verwerteten Betrages (20.000 EUR) zum Gruppenergebnis. Der in 2011 entstandene Verlustvortrag kann jedoch nur bis 75 % des positiven Gesamtbetrages der eigenen und zugerechneten Einkünfte der A GmbH verwertet werden. Da das Gesamtergebnis der Gruppe 24.000 EUR beträgt, dürfen nur 18.000 EUR (75 % * 24.000 EUR) abgezogen werden (siehe dazu Tabelle 6). Die verbleibenden 12.000 EUR des Verlustvortrages können erst in den nächsten Perioden berücksichtigt werden.

¹⁸¹ Vgl. *Zöchling* (2004), S. 953, *Bruckner* (2005), S. 229.

¹⁸² Vgl. *Rabel* (2005), § 9 Abs. 6 KStG, Rz. 27.

¹⁸³ Vgl. *Rabel* (2005), § 9 Abs. 6 KStG, Rz. 27.

¹⁸⁴ Vgl. *Tumpel / Aigner* (2005), § 9 Abs. 6 KStG, Rz. 79.

	2011	2012
Gruppenergebnis	-30.000	24.000
Nachversteuerung	0	20.000
Verlustvortrag zum 1.1.	0	-30.000
Verbrauch von Verlustvorträgen	0	-18.000
Gruppeneinkommen	-30.000	26.000
Verlustvortrag zum 31.12.	-30.000	-12.000

Tabelle 6 Verlustvortrag und Verlustverrechnung beim Gruppenträger¹⁸⁵

Für die Gruppe entsteht ein Nachteil aus der Zurechnung ausländischer Verluste, da sie in 2012 wegen ihrer Verwertung in Polen im Rahmen der Gruppenbesteuerung voll nachversteuert werden müssen, während nur 75 % von ihnen mit dem positiven Gruppenergebnis ausgeglichen wurden.

5.1.1.5 Exkurs: Verwertung von Auslandsverlusten bei Gesamtverlust der Gruppe

Das Konzept der Gruppenbesteuerung besteht unter anderem darin, im Ausland anfallende Verluste ausländischer Konzerngesellschaften sofort im Zeitpunkt der Entstehung im Inland zu verwerten und sie im Zeitpunkt der Gewinnerzielung im Ausland der Nachversteuerung zu unterwerfen. Ziel des Gesetzes war also eine bloße Steuerstundung bis zum Erreichen der Gewinnzone im Ausland.¹⁸⁶

Nicht selten passiert es aber, dass die Gruppe im Jahr der Entstehung des ausländischen Verlustes einen Gesamtverlust erzielt, sodass für die Gruppe durch die Verwertung des Auslandsverlustes gar kein unmittelbarer Vorteil entsteht. Es kommt lediglich zur weiteren Erhöhung eines Verlustvortrages des Gruppenträgers.¹⁸⁷

Kommt es in den folgenden Jahren zur Nachversteuerung, so hängt die Steuerneutralität der Nachversteuerung von der Höhe des im Jahr der Nachversteuerung verfügbaren Verlustvortrages beim Gruppenträger ab.¹⁸⁸ Ein vollständiger Ausgleich der Nachversteuerung durch den Verlustvortrag des Gruppenträgers ist jedoch nicht möglich, weil § 2 Abs. 2b öEStG dazu führt, dass ein

¹⁸⁵ Selbst erstellte Tabelle.

¹⁸⁶ Vgl. *Staringer* (2010a), S. 31.

¹⁸⁷ Vgl. *Staringer* (2010a), S. 39.

¹⁸⁸ Vgl. *Staringer* (2010a), S. 39.

laufendes Einkommen mit Vorjahresverlusten nur bis maximal 75 % ausgeglichen werden kann.¹⁸⁹

Der vermeintliche Vorteil aus der Verwertung der Auslandsverluste kann somit in einen Nachteil umschlagen, wenn nach Einbeziehung einer ausländischen Gesellschaft in die Gruppe das steuerliche Gesamtergebnis des inländischen Gruppenträgers negativ wird und in folgenden Jahren das aufgrund der Nachversteuerung von ausländischen Verlusten erhöhte Ergebnis nur zu 75 % mit den vortragsfähigen (Auslands-)Verlusten ausgeglichen werden kann. In diesem Fall kommt es bei der Nachversteuerung zu einer Besteuerung von 25 % des Nachversteuerungsbetrages; die Auslandsverlustverwertung hat aber niemals in dieser Höhe zu einer Steuerersparnis geführt.¹⁹⁰ Im Ergebnis entsteht ein zu versteuernder Gewinn, der ohne Aufnahme einer ausländischen Körperschaft in die steuerliche Unternehmensgruppe nicht entstanden wäre.¹⁹¹ *Zöchling* betont: „paradoxerweise kommt es in diesen Fällen aufgrund der zugerechneten Auslandsverluste zuerst zu einer Steuerbelastung, der nur im Falle von späteren positiven Ergebnissen des Gruppenträgers der entsprechende Steuerentlastungseffekt folgt“.¹⁹² Dieser Nachteil kann erst ausgeglichen werden, wenn und falls der inländische Gruppenträger später ausreichende positive Ergebnisse erzielt, die einen Ausgleich des verbleibenden Verlustvortrags ermöglichen.¹⁹³

Als eine Lösung schlägt *Bruckner* vor, „Gewinne aus der Nachversteuerung von ausländischen Verlusten i.S.d. § 9 Abs. 6 Z 6 KStG durch Aufnahme in den Katalog des § 2 Abs. 2b Z 3 EStG von der 75%igen Grenze des § 2 Abs. 2b Z 2 EStG auszunehmen.“¹⁹⁴

Meiner Meinung nach sollten Konzerne, die die Gruppenbesteuerungsmöglichkeit in Betracht ziehen, besonders damit rechnen und darauf achten, dass während die Verlustverwertung der ausländischen Gruppenmitglieder eine Steuererleichterung in Jahren der Hochkonjunktur gebracht haben kann, es gerade in der Krise zur Mehrbelastung aufgrund der Nachversteuerung kommt. Den Gesellschaften werden dann Steuerlasten auferlegt, obwohl sie ohnedies schon (zum Beispiel wegen des

¹⁸⁹ Vgl. *Zöchling* (2004), S. 953; *Stefaner / Weninger* (2005b), S. 189; *Staringer* (2010a), S. 39.

¹⁹⁰ Vgl. *Zöchling* (2004), S. 953; *Stefaner / Weninger* (2005b), S. 189; *Staringer* (2010a), S. 39.

¹⁹¹ Vgl. *Stefaner / Weninger* (2005b), S. 189; *Staringer* (2010a), S. 39.

¹⁹² *Zöchling* (2004), S. 953. Vgl. auch *Bruckner* (2005), S. 229.

¹⁹³ Vgl. *Stefaner / Weninger* (2005b), S. 189.

¹⁹⁴ *Bruckner* (2005), S. 229.

gescheiterten Investments) gravierende Verluste erzielt haben. Es unterliegt keinem Zweifel, dass die Nachversteuerung den Druck der Wirtschaftskrise auf die betroffenen Gesellschaften verstärkt.¹⁹⁵

5.1.2 Tax Holidays – Steuerbegünstigung eines polnischen Gruppenmitgliedes in einer Sonderwirtschaftszone

5.1.2.1 Fallbeschreibung

In 2010 erhält die C Sp. z o.o. eine Genehmigung zur Wirtschaftstätigkeit auf dem SWZ-Gebiet in der Hauptstadt Warschau¹⁹⁶ und von nun an unterliegen ihre Gewinne der begünstigten Besteuerung. Die Obergrenze der Steuerbefreiung auf diesem Gebiet beträgt 50 % für kleine Unternehmen, 40 % für mittelgroße Unternehmen und 30 % für große Unternehmen, gemessen an den qualifizierten Investitionskosten.¹⁹⁷ Die C Sp. z o.o. hat 5 Mio. EUR investiert.

	2010	2011	2012
Inländisches Ergebnis der A GmbH	100.000	20.000	24.000
Ausländisches Ergebnis der C Sp. z o.o. (umgerechnet)	10.000	-50.000	20.000
Gruppeneinkommen	100.000	20.000	24.000

Tabelle 7 Steuerliche Ergebnisse bei der Begünstigung eines polnischen Gruppenmitglieds in einer Sonderwirtschaftszone¹⁹⁸

¹⁹⁵ Vgl. *Staringer* (2010a), S. 33 f.

¹⁹⁶ Warschau gehört zur Sonderwirtschaftszone Łódź, vgl. Verordnung des Ministerrates vom 15.12.2008 über SWZ Łódź (Dz. U. 2008 Nr. 232, Pos. 1554). Näheres im Internet unter: <http://www.sse.lodz.pl/index.php?lang=de>.

¹⁹⁷ Vgl. § 4 Abs. 1, 2 der Verordnung des Ministerrates vom 10.12.2008 über die öffentliche Hilfe für Unternehmen, die aufgrund der Genehmigung zur Wirtschaftstätigkeit in SWZ tätig sind (Dz. U. 2008 Nr. 232, Pos. 1548); auch http://www.sse.lodz.pl/index.php?option=com_content&view=article&id=41&Itemid=118&lang=pl, 25.01.2013.

¹⁹⁸ Selbst erstellte Tabelle.

5.1.2.2 Besteuerung des in 2010 erzielten Einkommens

5.1.2.2.1 Besteuerung in Polen

5.1.2.2.1.1 Unbeschränkte Steuerpflicht der C Sp. z o.o. in Polen

Sämtliche von der C Sp. z o.o. erwirtschafteten Gewinne unterliegen grundsätzlich aufgrund der unbeschränkten Steuerpflicht in Polen zum Zeitpunkt ihrer Entstehung der polnischen Körperschaftsteuer. Da die C Sp. z o.o. ab 2010 eine Genehmigung zur Wirtschaftstätigkeit auf dem SWZ-Gebiet besitzt, sind die auf diesem Gebiet erzielten Einkünfte steuerbefreit (siehe dazu Abbildung 6).¹⁹⁹ Die C Sp. z o.o. als mittelgroße Unternehmen erhält eine maximale kumulierte Steuerbefreiung in Höhe von 2 Mio. EUR (40 % * 5 Mio. EUR).²⁰⁰ In 2010 wird Körperschaftsteuer in Höhe von 1.900 EUR (19 % * 10.000 EUR) erlassen (siehe dazu Tabelle 8). Die verbleibenden Steuerersparnisse in Höhe von 1.998.100 EUR dürfen bis zum Ende der SWZ Łódź, derzeit maximal bis 2020, genutzt werden.

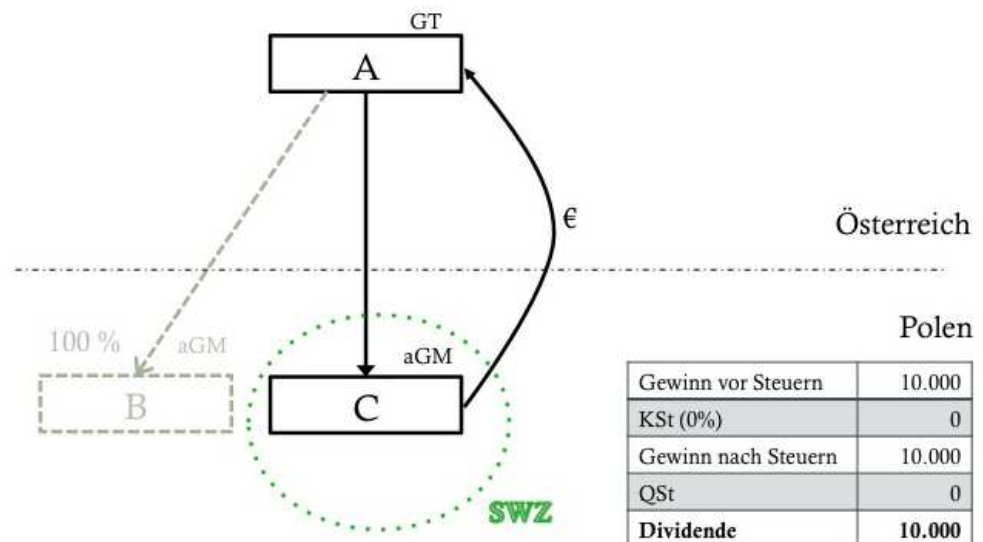


Abbildung 6 Transfer der Gewinne aus einer polnischen Sonderwirtschaftszone nach Österreich²⁰¹

¹⁹⁹ Es wird angenommen, dass die C Sp. z o.o. alle in Kapitel 3.4.3 aufgelisteten Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der in der Sonderwirtschaftszone geltenden Vergünstigungen erfüllt hat und nur eine begünstigte Betätigung auf diesem Gebiet ausübt.

²⁰⁰ Näheres dazu siehe Kapitel 5.1.2.1.

²⁰¹ Selbst erstellte Abbildung.

5.1.2.2.1.2 Beschränkte Steuerpflicht der A GmbH in Polen

Gemäß Art. 3 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 10 Abs. 1 Pkt. 1 pKStG ist die A GmbH mit den Dividenden in Polen beschränkt steuerpflichtig.

Gemäß Art. 22 Abs. 1 pKStG ist ein Quellensteuerabzug in Höhe von 19 % auf den Bruttobetrag der Dividenden vorzunehmen. Die Dividendenausschüttung ist jedoch von der Quellensteuer befreit, weil die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Mutter-Tochter-Richtlinie gegeben sind (siehe dazu Abbildung 6).

5.1.2.2.2 Besteuerung in Österreich

5.1.2.2.2.1 Unbeschränkte Steuerpflicht der A GmbH in Österreich

Gemäß Art. 24 Abs. 2 Buchst. c DBA A/PL sind die durch C Sp. z o.o. an A GmbH ausgeschütteten Dividenden in Österreich körperschaftsteuerbefreit.

In 2010 beträgt das laufende, individuell und unabhängig von der Unternehmensgruppe ermittelte Einkommen der A GmbH 100.000 EUR.

5.1.2.2.2.2 Gruppenbesteuerung

Da Gewinne ausländischer Gruppenmitglieder mangels Besteuerungsrechtes in Österreich nicht zugerechnet werden können, besteht das Ergebnis der Gruppe in 2010 nur aus dem Einkommen der A GmbH und beträgt 100.000 EUR.

5.1.2.3 Besteuerung des in 2011 erzielten Einkommens

5.1.2.3.1 Besteuerung in Polen

5.1.2.3.1.1 Unbeschränkte Steuerpflicht der C Sp. z o.o. in Polen

In 2011 erleidet die C Sp. z o.o. einen Verlust in Höhe von 50.000 EUR. Der Verlust kann durch die Gesellschaft in den nächsten Perioden nicht mit dem positiven Einkommen verrechnet werden, da er kein Verlust im steuerlichen Sinne ist. Der im Zeitraum der Steuerbefreiung erlittene Verlust ist ein „Bilanzverlust im ökonomischen Sinne“²⁰². Nach Art. 7 Abs. 3 pKStG bleiben nämlich die Betriebseinnahmen und -ausgaben bei der Ermittlung des Einkommens oder Verlusts unberücksichtigt, wenn die Einkünfte aus diesen Quellen nicht steuerbar oder

²⁰² WSA-Urteil vom 13.12.07, I SA/Wr 1532/07.

steuerbefreit sind. Daher können Gesellschaften, die in den Sonderwirtschaftszonen tätig sind, Verluste nicht vortragen.²⁰³

Der in 2011 erzielte Verlust wird jedoch bei der Kalkulation des Förderungsbetrages berücksichtigt.²⁰⁴

5.1.2.3.1.2 Beschränkte Steuerpflicht der A GmbH in Polen

Die A GmbH erzielt kein steuerliches Einkommen in Polen in 2011.

5.1.2.3.2 Besteuerung in Österreich

5.1.2.3.2.1 Unbeschränkte Steuerpflicht der A GmbH in Österreich

In 2011 beträgt das laufende, individuell und unabhängig von der Unternehmensgruppe ermittelte Einkommen der A GmbH 20.000 EUR.

5.1.2.3.2.2 Gruppenbesteuerung

Die Frage nach der Wirkung von Tax Holidays auf die österreichische Gruppenbesteuerung wurde im Rahmen des Salzburger Steuerdialogs 2011 intensiv diskutiert.

Tax Holidays liegen dann vor, wenn Gewinne von einem ausländischen Gruppenmitglied im Ausland steuerbefreit bzw. die Ergebnisse des ausländischen Gruppenmitgliedes während der Dauer der Steuerbefreiung nicht steuerverfangen sind.²⁰⁵

Nach Ansicht der Finanzverwaltung kann eine Zurechnung der nach österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften ermittelten Verluste von einem ausländischen Gruppenmitglied beim ausreichend beteiligten inländischen Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger im Fall von Tax Holidays nicht erfolgen. Ein Grund dafür ist, dass die Zurechnung derartiger ausländischer Verluste dem Grundsatz der subsidiären Verlustberücksichtigung widersprechen würde. Zusätzlich würde sie dazu führen, dass die im Ausland erzielten Gewinne dort steuerbefreit und Verluste

²⁰³ Vgl. *Kudert / Jamroz* (2010), S. 174.

²⁰⁴ Vgl. *Marciniuk* (2011), Art. 7 plKStG, Rz 54.

²⁰⁵ Vgl. BMF v. 6.10.2011, 010216/0040-VI/6/2011.

nicht steuerwirksam wären, die Verluste sich dagegen in Österreich endgültig steuermindernd auswirken würden.²⁰⁶

Dabei bleibt jedoch unberücksichtigt, dass die ausländischen Verluste im Rahmen der Gruppenbesteuerung nie final und endgültig verwertet sind, sondern sie spätestens mit dem tatsächlichen oder wirtschaftlichen Ausscheiden des Gruppenmitglieds aus der Gruppe der Nachversteuerung unterliegen.²⁰⁷

Für die im Rahmen des Salzburger Steuerdialogs 2011 behandelten Fälle wurde eine Unterscheidung hinsichtlich der Art der Ausgestaltung der Steuerbegünstigung vorgenommen. Daher sind in bestimmten Konstellationen ausländische Verluste zu berücksichtigen. Entscheidend ist, ob die Steuerfreistellung bzw. Nichterhebung der Ertragsbesteuerung von vornherein vorliegt, oder ob diese erst im Zeitablauf eintritt. Im Fall von Estland, wo bspw. keine Ertragsbesteuerung für thesaurierende Körperschaften vorgesehen ist, wird die Zurechnung der ausländischen Verluste im Rahmen der Unternehmensgruppe verneint.²⁰⁸ In Serbien dagegen, wo die Steuerbefreiung u. a. von der Höhe der getätigten Investitionen und der Anzahl der geschaffenen Arbeitsplätze abhängig ist, wird die Zurechnung von Verlusten vor Erfüllung dieser Voraussetzungen als zulässig angesehen. Im Jahr der Erfüllung der Bedingungen für die Tax Holidays müssen jedoch die bislang in Österreich im Rahmen der Gruppenbesteuerung angerechneten Verluste nachversteuert werden. Die Tatsache, ob im Ausland überhaupt Gewinne erzielt werden, ist für die Beurteilung der Nachversteuerung nicht relevant. Unabhängig also davon, ob im gesamten Zeitraum der Tax Holidays dauerhaft Verluste vorliegen oder Gewinne erzielt werden, erfolgt automatisch ab Eintritt in das Tax Holidays Regime eine vollständige Nachversteuerung.²⁰⁹

Die oben beschriebenen Regelungen führen dazu, dass einerseits eine ausländische Gesellschaft als Gruppenmitglied formal anerkannt wird, aber andererseits eine Verrechnung seiner nach österreichischen Vorschriften ermittelten Verluste nicht zugelassen wird. Im Ergebnis ist weder eine temporäre Verlustverwertung noch eine

²⁰⁶ Vgl. BMF v. 6.10.2011, 010216/0040-VI/6/2011.

²⁰⁷ Vgl. *Damböck / Galla* (2011), S. 461; *Trösztler* (2011), S. 309.

²⁰⁸ Vgl. BMF v. 6.10.2011, 010216/0040-VI/6/2011.

²⁰⁹ Vgl. BMF v. 6.10.2011, 010216/0040-VI/6/2011.

Teilwertabschreibung zulässig. Es wäre also zu hinterfragen, ob bereits die Erteilung des Gruppenbescheides für die Gruppe mit einem ausländischen Gruppenmitglied mit Tax Holiday nicht zu würdigen gewesen wäre.²¹⁰

Unterliegen ausländische Gruppenmitglieder einer begünstigten Besteuerung, einer Nichtbesteuerung, einer investitionsbedingten Steuerfreistellung oder ähnlichen Begünstigungen im Ausland, sollten die zugrunde liegenden Sachverhalte genau analysiert und die ausländischen gesetzlichen Rahmenbedingungen dokumentiert werden. Das finanziell verbundene inländische Gruppenmitglied bzw. der Gruppenträger hat somit eine erhöhte Mitwirkungsverpflichtung. Die Finanzverwaltung wird im Rahmen der Beweisvorsorge- und Beweisbeschaffungsverpflichtung sämtliche Dokumente abverlangen, die einen Einfluss auf den Zeitpunkt und die Höhe der zugerechneten Verluste bzw. deren Nachversteuerung haben.²¹¹

Die Verluste des polnischen Gruppenmitgliedes, das eine begünstigte Tätigkeit in der Sonderwirtschaftszone ausübt, können so lange nicht zugerechnet werden, als die Steuerbefreiung wirkt. Die Zurechnung der polnischen Verluste im Rahmen der Unternehmensgruppe ist also von vornherein verneint.²¹²

Wenn das polnische Gruppenmitglied neben einer begünstigten (in Polen steuerbefreiten) Betätigung auch eine nicht begünstigte (steuerpflichtige) Betätigung ausübt, sind beide Betätigungen steuerlich getrennt zu betrachten. Wie oben ausgeführt wurde, können die aus der Ausübung der begünstigten Betätigung erzielten Verluste im Rahmen der Gruppenbesteuerung nicht zugerechnet werden. Bezüglich der nicht begünstigten Betätigung ist eine Zurechnung von polnischen Verlusten an das ausreichend beteiligte österreichische Gruppenmitglied bzw. der Gruppenträger nach Maßgabe der gesetzlichen Bestimmungen möglich. Dabei ist anzumerken, dass eine Saldierung der Betätigungen für Zwecke der Verlustzurechnung in Österreich nicht zulässig ist.²¹³

²¹⁰ Vgl. *Trösster* (2011), S. 309; *Damböck / Galla* (2011), S. 461.

²¹¹ Vgl. BMF v. 6.10.2011, 010216/0040-VI/6/2011.

²¹² Vgl. BMF v. 6.10.2011, 010216/0040-VI/6/2011.

²¹³ Vgl. BMF v. 6.10.2011, 010216/0040-VI/6/2011.

Im Fall von Tax Holidays kann eine Zurechnung des Verlustes der C Sp. z o.o. bei dem Gruppenträger, der A GmbH, nicht erfolgen. In 2011 besteht das Gruppenergebnis nur aus dem Einkommen der A GmbH und beträgt 20.000 EUR.

5.1.2.4 Besteuerung des in 2012 erzielten Einkommens

5.1.2.4.1 Besteuerung in Polen

5.1.2.4.1.1 Unbeschränkte Steuerpflicht der C Sp. z o.o. in Polen

Die C Sp. z o.o. erwirtschaftet in 2012 einen Gewinn in Höhe von 20.000 EUR. Es wird eine Körperschaftsteuer in Höhe von 3.800 EUR (19 % * 20.000 EUR) erlassen.

Der verbleibende Förderungsbetrag wird jedoch nicht vermindert, weil der in 2012 erzielte Gewinn mit dem in 2011 entstandenen Verlustvortrag verrechnet wird (siehe dazu Tabelle 8).

	2010	2011	2012
Ergebnis der C Sp. z o.o.	10.000	-50.000	20.000
Förderungsbetrag zum 1.1.	2.000.000	1.998.100	1.998.100
Verlustvortrag zum 1.1.	0	0	-50.000
Verbrauch von Verlustvorträgen	0	0	-20.000
Verlustvortrag zum 31.12	0	-50.000	-30.000
Einkommen der C Sp. z. o.o.	10.000	-50.000	0
Erlassene Körperschaftssteuer	1.900	0	0
Förderungsbetrag zum 31.12.	1.998.100	1.998.100	1.998.100

Tabelle 8 Kalkulation des Förderungsbetrages²¹⁴

5.1.2.4.1.2 Beschränkte Steuerpflicht der A GmbH in Polen

Gemäß Art. 3 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 10 Abs. 1 Pkt. 1 pKStG ist die A GmbH mit den Dividenden in Polen beschränkt steuerpflichtig.

Gemäß Art. 22 Abs. 1 pKStG ist ein Quellensteuerabzug in Höhe von 19 % auf den Bruttobetrag der Dividenden vorzunehmen. Die Dividendenausschüttung ist jedoch

²¹⁴ Selbst erstellte Tabelle.

von der Quellensteuer befreit, weil die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Mutter-Tochter-Richtlinie erfüllt sind.

5.1.2.4.2 Besteuerung in Österreich

5.1.2.4.2.1 Unbeschränkte Steuerpflicht der A GmbH in Österreich

Gemäß Art. 24 Abs. 2 Buchst. c DBA A/PL sind die durch C Sp. z o.o. an A GmbH ausgeschütteten Dividenden in Österreich körperschaftsteuerbefreit.

Das laufende, individuell und unabhängig von der Unternehmensgruppe ermittelte Einkommen der A GmbH beträgt in 2012 24.000 EUR.

5.1.2.4.2.2 Gruppenbesteuerung

Es erfolgt keine Nachversteuerung im Rahmen der Gruppenbesteuerung, da der durch die C Sp. z o.o. in 2011 erlittene Verlust dem Gruppenträger, der A GmbH, nicht zugerechnet wurde.

5.1.3 Zwischenfazit: Gestaltungsempfehlung für Investitionen in Polen

Konzerne, die in Polen investieren, sollten bei der Standortwahl folgende steuerliche Konsequenzen in Betracht ziehen:

Einerseits können Gewinne aus der Beteiligung von Kapitalgesellschaften aus Österreich an einer Kapitalgesellschaft in einer polnischen Sonderwirtschaftszone steuerfrei an die Spitzeneinheit transferiert werden, während nicht steuerbefreite Gewinne in Polen der polnischen Körperschaftsteuer unterliegen (siehe dazu Abbildung 4 und Abbildung 6). Die steuerlichen Vergünstigungen in polnischen Sonderwirtschaftszonen sind also als Investitionsvehikel für die ausländischen Mutterkapitalgesellschaften empfehlenswert, die ihre Gewinne regelmäßig thesaurieren.²¹⁵ Es ist jedoch zu beachten, dass die damit verbundenen Risiken schon im Vorfeld durch die gezielte Strukturierung der Investitionen minimiert werden sollen.

Andererseits ist die Zurechnung der Verluste des polnischen Gruppenmitgliedes, das eine begünstigte Tätigkeit in der Sonderwirtschaftszone ausübt, im Rahmen der Unternehmensgruppe von vornherein verneint während Verluste polnischer

²¹⁵ Vgl. Kudert / Jamrozny (2010), S. 173.

Gruppenmitglieder, die nicht in der Sonderwirtschaftszone tätig sind, dem Gruppenträger zugerechnet werden können. Für Konzerne, die riskante Projekte in Polen durchführen und deswegen mit eventuellen Verlusten rechnen müssen, ist empfehlenswert, die Tätigkeit in einer Sonderwirtschaftszone genau zu überlegen.

5.2 Verminderung der Beteiligungsquote am polnischen Gruppenmitglied

5.2.1 Fallbeschreibung

Der Ausgangsfall aus Kapitel 5.1.1 wird fortgesetzt. Die A GmbH ist an der C Sp. z o.o., zu 100 % beteiligt und hat von diesem Gruppenmitglied im Jahr 2011 Verluste in Höhe von 50.000 EUR zugerechnet bekommen, wobei 20.000 EUR bereits in 2012 in Österreich nachversteuert wurden. Ende 2012 verkauft die A GmbH 30 % der Anteile an der C Sp. z o.o., so dass sie jetzt eine Beteiligung von 70 % an der polnischen Gesellschaft hält (siehe dazu Abbildung 7).

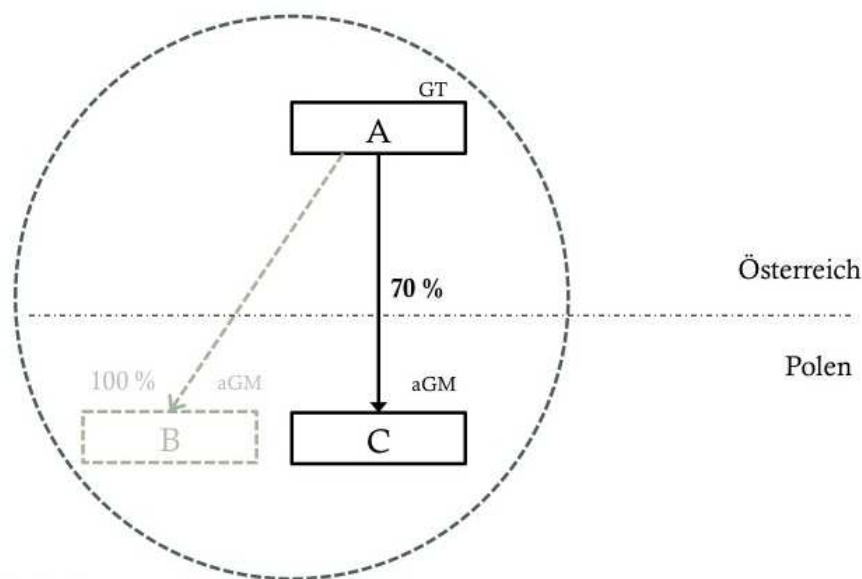


Abbildung 7 Steuerliche Unternehmensgruppe nach der Verminderung der Beteiligungsquote am polnischen Gruppenmitglied²¹⁶

²¹⁶ Selbst erstellte Abbildung.

5.2.2 Gruppenbesteuerung

Eine Verminderung der Beteiligungsquote an einem ausländischen Gruppenmitglied führt zur entsprechenden aliquoten Nachversteuerung der zugerechneten ausländischen Verluste. Das macht insofern Sinn, als die Verlustzurechnung von ausländischen Gruppenmitgliedern vom Ausmaß der Beteiligung am ausländischen Gruppenmitglied abhängig ist. Kommt es zur Verminderung der Beteiligungsquote, ist dies als Teilausscheiden zu interpretieren und unter diesen Umständen ist die entsprechende aliquote Nachversteuerung vorzunehmen. Wie in den Körperschaftsteuerrichtlinien angemerkt wurde: „...wäre das Beteiligungsausmaß immer schon niedriger gewesen (z.B. 51 % statt 100 %), wären auch nur die niedrigeren (aliquoten) Verluste zugerechnet worden“²¹⁷.

Da die Beteiligungsquote an der C Sp. z o.o. um 30 % (auf 70 %) verringert wurde, muss eine entsprechende aliquote Nachversteuerung im Rahmen der Gruppenbesteuerung in Österreich vorgenommen werden. Aufgrund der Verminderung der Beteiligungsquote an C Sp. z o.o. kommt es in 2012 zur Zurechnung in Höhe von 15.000 EUR (30 % * 50.000 EUR) zum Gruppenergebnis (siehe dazu Tabelle 9).

	2010	2011	2012
Inländisches Ergebnis der A GmbH	100.000	20.000	24.000
Ausländisches Ergebnis der C Sp. z o.o. (umgerechnet)	10.000	-50.000	20.000
Gesamtergebnis	100.000	-30.000	24.000
Verbrauch von Verlustvorträgen	0	0	-18.000
Nachversteuerung (aufgrund Verlustwertung der C Sp. z o.o. in PL)	0	0	20.000
Nachversteuerung (aufgrund Verminderung der Beteiligungsquote)	0	0	15.000
Gruppeneinkommen	100.000	-30.000	41.000

Tabelle 9 Steuerliche Ergebnisse nach einer Verminderung der Beteiligungsquote am polnischen Gruppenmitglied²¹⁸

²¹⁷ KStR 2001 Rz 435. Siehe auch dazu *Wiesner / Kirchmayr / Mayr* (2009), S. 164.

²¹⁸ Selbst erstellte Tabelle.

Von dem Gesamtergebnis werden gleichzeitig die Sonderausgaben unter Berücksichtigung der 75%igen Grenze in Höhe von 18.000 EUR abgezogen, sodass am Ende 2012 die A GmbH über Verlustvorträge in Höhe von 12.000 EUR verfügt (siehe dazu Tabelle 10).

	2011	2012
Gruppenergebnis	-30.000	24.000
Nachversteuerung	0	35.000
Verlustvortrag zum 1.1.	0	-30.000
Verbrauch von Verlustvorträgen	0	-18.000
Gruppeneinkommen	-30.000	41.000
Verlustvortrag zum 31.12.	0	-12.000

Tabelle 10 Verlustvortrag und Verlustverrechnung beim Gruppenträger nach einer Verminderung der Beteiligungsquote am polnischen Gruppenmitglied²¹⁹

Hätte die A GmbH bereits seit dem Jahr 2010 eine 70 %ige Beteiligung an der C Sp. z o.o., würden folgende steuerliche Ergebnisse der Gruppe vorliegen (siehe dazu Tabelle 11):

	2010	2011	2012
Inländisches Ergebnis der A GmbH	100.000	20.000	24.000
Ausländisches Ergebnis der C Sp. z o.o. (umgerechnet)	10.000	-50.000	20.000
Zurechenbarer Betrag (70 %)	0	-35.000	0
Gruppenergebnis	100.000	-15.000	24.000
Verbrauch von Verlustvorträgen	0	0	-15.000
Nachversteuerung (aufgrund Verlustwertung der C Sp. z o.o. in PL)	0	0	20.000
Gruppeneinkommen	100.000	-15.000	29.000

Tabelle 11 Steuerliche Ergebnisse bei der 70 %igen Beteiligung am polnischen Gruppenmitglied²²⁰

²¹⁹ Selbst erstellte Tabelle.

²²⁰ Selbst erstellte Tabelle.

Besonders anzumerken ist hierbei, dass der volle Betrag des im Jahr 2011 beim Gruppenträger entstandenen Verlustvortrages bereits im Jahr 2012 mit positiven Einkünften verrechnet würde (siehe dazu Tabelle 12).

	2010	2011
Gruppenergebnis	-15.000	24.000
Nachversteuerung	0	20.000
Verlustvortrag zum 1.1.	0	-15.000
Verbrauch von Verlustvorträgen	0	-15.000
Gruppeneinkommen	-15.000	29.000
Verlustvortrag zum 31.12.	0	0

Tabelle 12 Verlustvortrag und Verlustverrechnung beim Gruppenträger bei der 70 %igen Beteiligung am polnischen Gruppenmitglied²²¹

Es ist darauf zu achten, dass nach einer Verminderung der Beteiligungsquote das am ausländischen Gruppenmitglied unmittelbar beteiligte inländische Gruppenmitglied die ausreichende finanzielle Verbindung i.S.d. § 9 Abs. 4 öKStG von mehr als 50 % weiter aufweisen muss. Ist die Voraussetzung nicht mehr erfüllt, scheidet das ausländische Mitglied aus der Gruppe aus (siehe dazu Abbildung 8).²²²

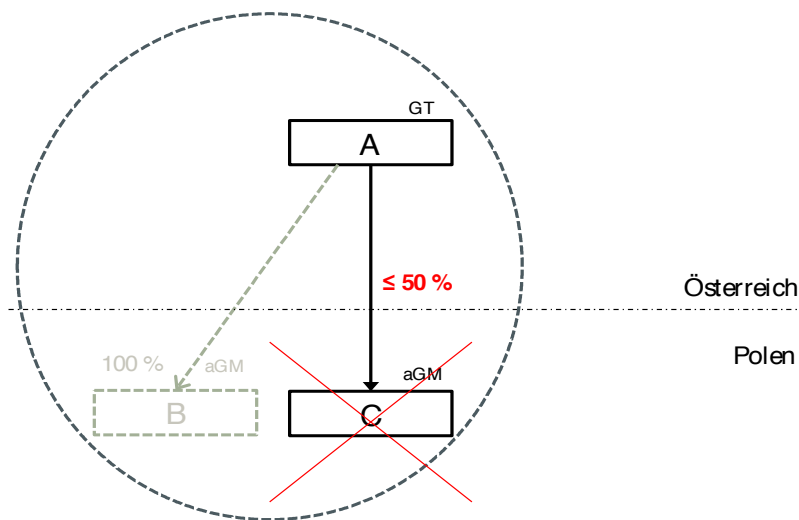


Abbildung 8 Ausscheiden des polnischen Gruppenmitglieds aus der Unternehmensgruppe wegen nicht mehr ausreichender finanzieller Verbindung²²³

²²¹ Selbst erstellte Tabelle.

²²² Vgl. *Staringer* (2010a), S. 33. Näheres zum Ausscheiden eines Gruppenmitglieds siehe Kapitel 5.5.

²²³ Selbst erstellte Abbildung.

5.3 Verschmelzung eines polnischen Gruppenmitglieds auf eine polnische Gesellschaft

5.3.1 Fallbeschreibung

Im Jänner 2013 wurde beschlossen, die C Sp. z o.o. aus wirtschaftlichen Gründen auf eine der polnischen Schwestergesellschaften zu verschmelzen (Verschmelzung von Schwestergesellschaften).

Es ist zwischen zwei Fällen zu unterscheiden. Einerseits kann die C Sp. z o.o. auf die D Sp. z o.o., die kein Gruppenmitglied ist, verschmolzen werden. Andererseits ist die Verschmelzung der C Sp. z o.o. auf die B Sp. z o.o., die zu der steuerlichen Unternehmensgruppe gehört, möglich. Es stellt sich die Frage, welche ertragsteuerlichen Folgen beide Fälle auf die österreichische Gruppenbesteuerung auslösen.

5.3.1.1 Übernehmende Gesellschaft ist kein Gruppenmitglied

Der Ausgangsfall aus Kapitel 5.1.1 wird fortgesetzt. Die A GmbH ist am polnischen Gruppenmitglied, der C Sp. z o.o., zu 100 % beteiligt und hat von diesem im Jahr 2011 Verluste in Höhe von 50.000 EUR zugerechnet bekommen, wobei 20.000 EUR bereits in 2012 in Österreich nachversteuert wurden. Die C Sp. z o.o. wird zum 1.01.2013 auf D Sp. z o.o., die kein Gruppenmitglied ist, verschmolzen. Das Stammkapital der übernehmenden Gesellschaft wird um 20.000 EUR erhöht (siehe dazu Abbildung 9).

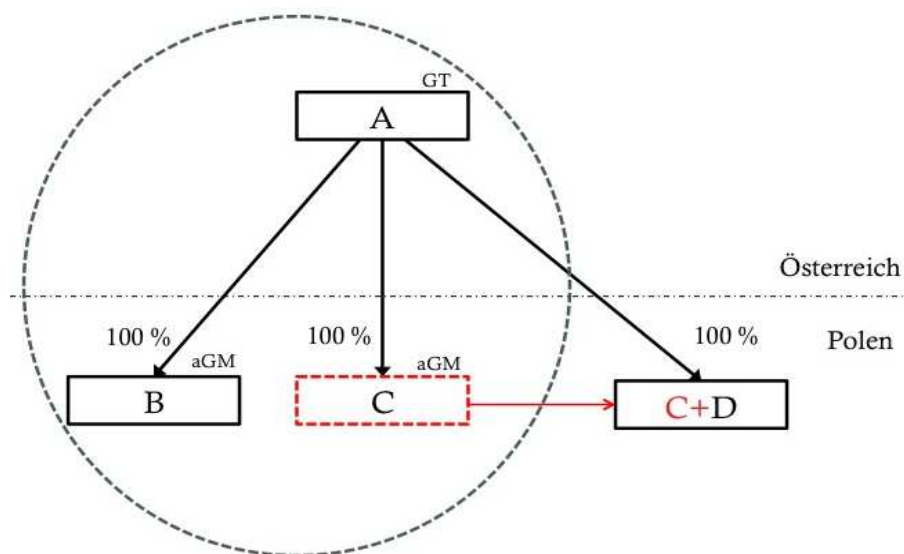


Abbildung 9 Verschmelzung eines polnischen Gruppenmitglieds auf eine polnische Gesellschaft, die kein Gruppenmitglied ist²²⁴

5.3.1.2 Übernehmende Gesellschaft ist Gruppenmitglied

Der Ausgangsfall aus Kapitel 5.1.1 wird fortgesetzt. Die A GmbH ist am polnischen Gruppenmitglied, der C Sp. z o.o., zu 100 % beteiligt und hat von diesem im Jahr 2011 Verluste in Höhe von 50.000 EUR zugerechnet bekommen, wobei 20.000 EUR bereits in 2012 in Österreich nachversteuert wurden. Die C Sp. z o.o. wird zum 1.01.2013 auf B Sp. z o.o., die zu der steuerlichen Unternehmensgruppe gehört, verschmolzen. Das Stammkapital der übernehmenden Gesellschaft wird um 20.000 EUR erhöht (siehe dazu Abbildung 10).

²²⁴ Selbst erstellte Abbildung.

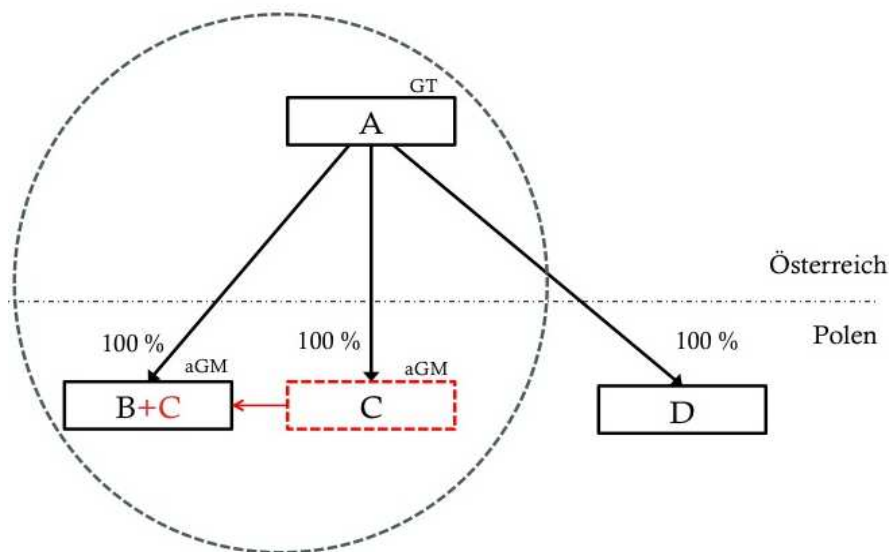


Abbildung 10 Verschmelzung eines polnischen Gruppenmitglieds auf ein anderes polnisches Gruppenmitglied²²⁵

5.3.2 Steuerliche Auswirkungen in Polen

Infolge der Verschmelzung kommt es in beiden Fällen zu keinen ertragsteuerlichen Konsequenzen sowohl auf der Gesellschafts- als auch Gesellschafterebene.²²⁶

Bezüglich der steuerlichen Rechte und Pflichten gilt grundsätzlich die gesellschaftsrechtliche Nachfolge der übernehmenden Gesellschaft. Sie ist jedoch aus steuerlicher Sicht bezüglich der Verlustverrechnung begrenzt. Im Zuge der Verschmelzung gehen die Verlustvorträge der übernommenen Gesellschaft nach polnischem Recht zwingend unter.²²⁷ Die Verluste der C Sp. z o.o. in Höhe von 30.000 EUR sind also nicht übertragbar und gehen verloren.

Die Erhöhung des Stammkapitals unterliegt grundsätzlich der Steuer auf zivilrechtliche Handlungen.²²⁸ Art. 2 Pkt. 6 des PCC-Gesetzes sieht jedoch im Falle einer Verschmelzung vor, dass die Teile des gezeichneten Kapitals, die bereits in früheren Perioden der Besteuerung dieser Steuer unterlagen, jetzt von der Bemessungsgrundlage auszuschließen sind. Eine entstehende Kapitalrücklage unterliegt nicht dieser Steuer.

²²⁵ Selbst erstellte Abbildung.

²²⁶ Näheres zur Besteuerung infolge der Verschmelzung siehe Kapitel 3.3.3.

²²⁷ Näheres zur Verlustbehandlung nach der Verschmelzung siehe Kapitel 3.3.5.

²²⁸ Näheres zur Steuer auf zivilrechtliche Handlungen siehe Kapitel 3.2.

5.3.3 Gruppenbesteuerung

Geht das ausländische Gruppenmitglied aufgrund einer Umgründung (Verschmelzung, Umwandlung oder Aufspaltung) unter bzw. verliert es seine wirtschaftliche Vergleichbarkeit²²⁹ z.B. durch Abspalten des (verlustverursachenden) Betriebs auf andere Körperschaft, ist zwischen zwei Fällen zu unterscheiden. Im Falle einer Auslandsumgründung ist ein Ausscheiden im Sinne des § 9 Abs. 6 Z 6 öKStG nicht gegeben, wenn der ausländische Rechtsnachfolger zu der steuerlichen Unternehmensgruppe gehört und bei ihm eine Nachverrechnung vorgenommen werden kann.²³⁰ In allen anderen Fällen und bei grenzübergreifenden Umgründungsfällen auf inländische Gruppenmitglieder liegt ein Fall des Ausscheidens des Mitglieds vor; die Nachversteuerung ist vorzunehmen.²³¹

Im Rahmen der Gruppenbesteuerung wurden in 2011 die Verluste der C Sp. z o.o. in Höhe von 50.000 EUR der A GmbH zugerechnet, wobei 20.000 EUR bereits in 2012 in Österreich nachversteuert wurden.

Wird die C Sp. z o.o. auf die D Sp. z o.o., die kein Gruppenmitglied ist, verschmolzen, scheidet die C Sp. z o.o. aus der Gruppe aus, was zur Nachversteuerung der noch offenen Verluste in Höhe von 30.000 EUR führt.

Wird dagegen die C Sp. z o.o. auf ein anderes polnisches Gruppenmitglied, die B Sp. z o.o., verschmolzen, kommt es zu keiner Nachversteuerung. Die Verluste bestehen auf Ebene der B Sp. z o.o. weiter.

5.3.4 Argumente gegen eine Nachversteuerung

Im Zuge der Verschmelzung gehen die Verlustvorträge der übertragenden Gesellschaft nach polnischem Recht zwingend unter. Losgelöst von der Frage, ob die übernehmende Gesellschaft Gruppenmitglied ist, würde alleine der Untergang der Verluste nach Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung eine Nachversteuerung der Verluste in Österreich zur Folge haben.²³² Vor diesem Hintergrund wäre eine unmittelbar auf die Verschmelzung und den Verlustuntergang folgende

²²⁹ Näheres zum Verlust wirtschaftlicher Vergleichbarkeit siehe Kapitel 5.4.2.

²³⁰ Vgl. UmgrStR 2002 Rz 353a; *Mayr* (2009), S. 365 f.

²³¹ Vgl. BMF v. 6.10.2011, 010216/0040-VI/6/2011.

²³² Vgl. UmgrStR 2002 Rz 352d; *Mayr* (2009), S. 367.

Nachversteuerung auch nicht durch eine Aufnahme der übernehmenden Gesellschaft in die Gruppe vermeidbar.

Nach der EuGH-Rechtsprechung²³³ sind ausländische Verluste dann nicht der Nachversteuerung zu unterziehen, wenn eine Verwertung endgültig nicht mehr möglich ist. Die polnischen Verlustvorträge gehen im Zuge der Verschmelzung zwingend unter und sind daher in Polen endgültig nicht mehr verrechenbar. Die Rechtsansicht der Finanzverwaltung steht meines Erachtens im Widerspruch zu Unionsrecht.²³⁴ Sollten daher steuerliche Verluste nicht bis zur Verschmelzung verbraucht werden und somit durch die Verschmelzung untergehen, könnten die Gruppenmitglieder eine Argumentationslinie gegen eine Nachversteuerung schaffen und dem EuGH vorlegen.

5.4 „Aushöhlung“ des polnischen Gruppenmitglieds

Grundsätzlich erfolgt eine Nachversteuerung in Österreich, wenn es im Ausland zur Verlustverrechnung mit Gewinnen kommt. Gemäß § 9 Abs. 6 Z 6 öKStG tritt aber die Nachversteuerung spätestens mit Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds aus der Unternehmensgruppe ein. Damit sollen beim Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds sämtliche noch offene Verluste nachversteuert werden.²³⁵

Vor 2009 war die Regelung für Nachversteuerung bei Ausscheiden lückenhaft und konnte vermieden werden. Ein ausländisches Gruppenmitglied erlitt oft (z.B. in seiner wirtschaftlichen Anfangsphase auf einen neuen, wirtschaftlichen Markt) Verluste, die der Unternehmensgruppe zugerechnet wurden. Es konnte jedoch vor Eintreten der Nachversteuerung „wirtschaftlich ausgehöhlt“ werden, d.h. als Mantel weitergeführt oder eventuell mit neuen Aufgaben ausgestattet werden. Solange allerdings die Beteiligung an diesem Gruppenmitglied bestand, konnte eine Nachversteuerung aller im Inland angesetzten Verluste nicht erfolgen.²³⁶

²³³ Vgl. EuGH-Urteil in der Rechtssache Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstadt vom 23.10.2008, C-157/07.

²³⁴ Zu Kritik an der Rechtsansicht der Finanzverwaltung siehe auch *Staringer* (2010a), S. 34 f.

²³⁵ Vgl. *Mayr* (2009), S. 365 f.; *Wiesner / Kirchmayr / Mayr* (2009), S. 163.

²³⁶ Vgl. *Mayr* (2009), S. 365; *Wiesner / Kirchmayr / Mayr* (2009), S. 163; *Pernegger* (2005), S. 87.

Das AbgÄG 2009²³⁷ erweiterte die Nachversteuerung bei ausländischen Gruppenmitgliedern, sodass bei der Aushöhlung der Gesellschaft die Verluste schon vorzeitig nachversteuert werden müssen.

5.4.1 Gruppenbesteuerung

Im AbgÄG 2009 ist dem tatsächlichen Ausscheiden ein wirtschaftliches Ausscheiden gleichgestellt worden, wobei an den Verlust der Vergleichbarkeit i.S.d. § 4 Z 1 lit c UmgrStG angeknüpft wurde. Eine wirtschaftliche Vergleichbarkeit ist dann nicht mehr gegeben, wenn der verlustverursachende Betrieb eines ausländischen Gruppenmitglieds abgespalten wird oder wenn die wirtschaftliche Vergleichbarkeit in Relation zu den Jahren der Verlustberücksichtigung aufgrund anderer Umstände verloren geht.²³⁸ Dabei sind quantitative betriebswirtschaftliche Faktoren wie Umsatz, Auftragsvolumen, Anlagen und Umlaufvermögen, Bilanzsumme und Beschäftigtenzahl zu berücksichtigen. Es kommt jedoch auf das Gesamtbild unter Berücksichtigung der unternehmens- und branchenbezogenen Umstände an. Wird der Umfang der infrage kommenden Kriterien um 75 % vermindert, ist die Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben.²³⁹

Bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Vergleichbarkeit des Gruppenmitglieds ist auf den Zeitpunkt des Entstehens der Verluste – und somit auf eine periodenbezogene, fraktionierte Betrachtung²⁴⁰ – abzustellen. Bei der fraktionierten Nachversteuerung unterliegen nur jene Verluste der Nachversteuerung, die bis zum Stichtag des Verlustes der Vergleichbarkeit entstanden sind. Verluste, die nach diesem Zeitpunkt erwirtschaftet worden sind, entgehen – zumindest vorläufig – der Nachversteuerung. Wird § 9 Abs. 6 Z 6 öKStG fraktioniert betrachtet, bleibt das ausländische Gruppenmitglied auch nach der Nachversteuerung infolge der fehlenden wirtschaftlichen Vergleichbarkeit in der steuerlichen Gruppe.²⁴¹

²³⁷ Vgl. BudBG 2009, BGBl I 2009/52.

²³⁸ Vgl. Trösztler (2010), S. 531 f.

²³⁹ Vgl. Mayr (2009), S. 366.

²⁴⁰ Es resultiert daraus, dass im UmgrStR 2002 von einer wirtschaftsjahrbezogenen, fraktionierten Rückwärtsbetrachtung gesprochen wird, was bei der Anwendung von § 4 Z 1 lit c UmgrStG auch gültig ist. Vgl. Hofinger (2009), S. 458.

²⁴¹ Vgl. Hofinger (2009), S. 458.

Da die Regelung noch relativ neu ist, bleibt deren praktische Durchsetzbarkeit noch abzuwarten. Es ist zu befürchten, ob die betroffenen Gesellschaften ihre Meldepflicht hinsichtlich des wirtschaftlichen Ausscheidens tatsächlich erfüllen werden. Anzumerken ist auch, dass die Finanzbehörde zusätzlich zu den bisherigen zeitintensiven Prüfungsschwerpunkten nunmehr regelmäßig auch den Weiterbestand der Vergleichbarkeit überprüfen muss.²⁴²

5.4.2 Fallbeschreibung

Der Ausgangsfall aus Kapitel 5.1.1 wird fortgesetzt. Die A GmbH ist am polnischen Gruppenmitglied, der C Sp. z o.o., zu 100 % beteiligt und hat von diesem im Jahr 2011 Verluste in Höhe von 50.000 EUR zugerechnet bekommen, wobei 20.000 EUR bereits in 2012 in Österreich nachversteuert wurden.

Im Jahr 2013 verkauft die C Sp. z o.o. ihren gesamten Betrieb an eine konzerngehörige Gesellschaft.²⁴³

Da es infolge des Verkaufs des gesamten Betriebes im Vergleich zu den Jahren der Verlustentstehung zu einer 100%igen Umfangsminderung kommt, scheidet die C Sp. z o.o. im Jahr 2013 aus der Unternehmensgruppe aus. Die von der C Sp. z o.o. zugerechneten, noch offenen Verluste in Höhe von 30.000 EUR müssen bei der A GmbH nachversteuert werden.

²⁴² Vgl. *Trösztler* (2010), S. 532.

²⁴³ Vgl. KStR 2001 Rz 437a.

5.5 Ausscheiden des polnischen Gruppenmitgliedes

In den Kapiteln 5.2, 5.3, 5.4 wurden Fälle analysiert, die zum Ausscheiden eines ausländischen Gruppenmitglieds aus der steuerlichen Unternehmensgruppe führen können.

In diesem Kapitel werden 2 Fälle – Veräußerung eines ausländischen Gruppenmitglieds und Beendigung der Gruppenzugehörigkeit einer ausländischen Kapitalgesellschaft – dargestellt, die immer zum Ausscheiden eines ausländischen Gruppenmitglieds und zur Nachversteuerung der noch offenen ausländischen Verluste im Sinne des § 9 Abs. 6 Z 6 KStG führen.

5.5.1 Fallbeschreibung

5.5.1.1 Veräußerung des polnischen Gruppenmitglieds

Der Ausgangsfall aus Kapitel 5.1.1 wird fortgesetzt. Die A GmbH ist am polnischen Gruppenmitglied, der C Sp. z o.o., zu 100 % beteiligt und hat von diesem im Jahr 2011 Verluste in Höhe von 50.000 EUR zugerechnet bekommen, wobei 20.000 EUR bereits in 2012 in Österreich nachversteuert wurden.

In 2013 hat die A GmbH beschlossen, die Anteile an der polnischen C Sp. z o.o. einer Gesellschaft außerhalb der Unternehmensgruppe, der E Sp. z o.o., zu verkaufen (siehe dazu Abbildung 11).

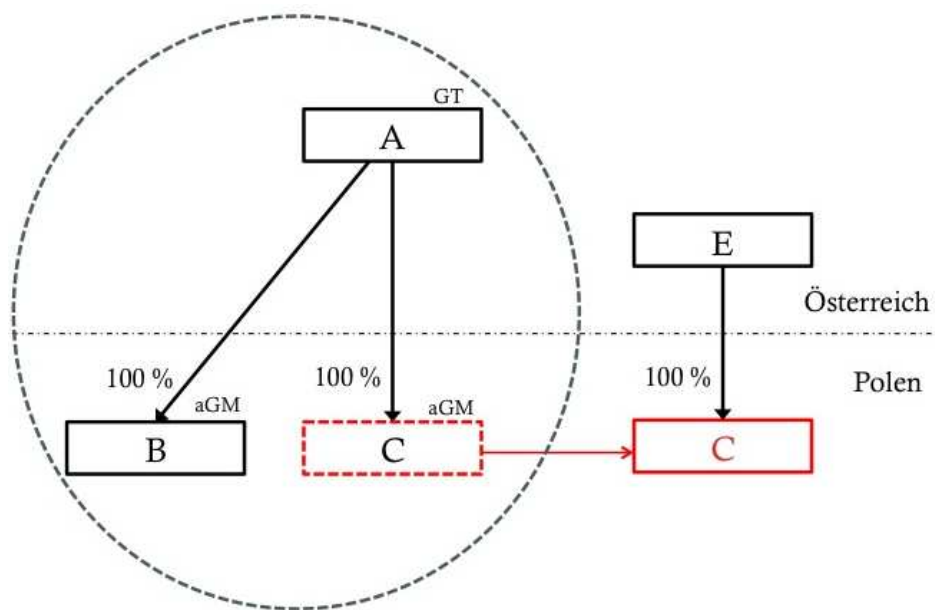


Abbildung 11 Veräußerung des polnischen Gruppenmitglieds²⁴⁴

5.5.1.2 Beendigung der Gruppenzugehörigkeit der polnischen Kapitalgesellschaft

Der Ausgangsfall aus Kapitel 5.1.1 wird fortgesetzt. Die A GmbH ist am polnischen Gruppenmitglied, der C Sp. z o.o., zu 100 % beteiligt und hat von diesem im Jahr 2011 Verluste in Höhe von 50.000 EUR zugerechnet bekommen, wobei 20.000 EUR bereits in 2012 in Österreich nachversteuert wurden.

In 2013 beendet die C Sp. z o.o. die Gruppenzugehörigkeit (siehe dazu Abbildung 12).

²⁴⁴ Selbst erstellte Abbildung.

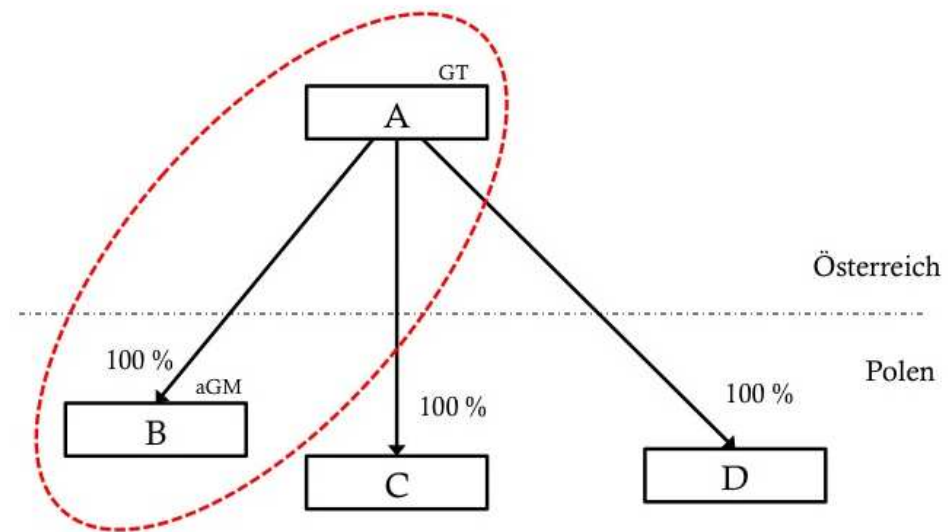


Abbildung 12 Beendigung der Gruppezugehörigkeit der polnischen Kapitalgesellschaft²⁴⁵

5.5.2 Gruppenbesteuerung

Im Fall des Ausscheidens des ausländischen Gruppenmitglieds aus der Gruppe, und dies ist sowohl bei Veräußerung als auch bei Beendigung der Gruppezugehörigkeit der Fall, werden die gesamten, bislang in der Gruppe berücksichtigten und noch nicht nachversteuerten ausländischen Verluste nun der Nachversteuerung unterzogen. Bemerkenswert ist, dass während die Beendigung der Gruppezugehörigkeit eines inländischen Gruppenmitglieds nach drei Jahren gemäß § 9 Abs. 10 öKStG ohne steuerliche Folgen bleibt, die Nachversteuerung der noch offenen ausländischen Verluste zeitlich unbefristet ist.²⁴⁶

Aufgrund des Ausscheidens der C Sp. z o.o. aus der Gruppe hat in 2013 eine Nachversteuerung der noch offenen Verluste aus 2011 (30.000 EUR) zu erfolgen.

²⁴⁵ Selbst erstellte Abbildung.

²⁴⁶ Vgl. BMF v. 23.2.2005, 010216/0031-IV/6/2005.

5.6 Liquidation oder Insolvenz des polnischen Gruppenmitglieds

Ein besonderer Fall stellt die Liquidation oder Insolvenz des ausländischen Gruppenmitglieds dar, weil es zwar immer eine formelle Beendigung der ausländischen Körperschaft zur Folge hat, die volle Nachversteuerung tritt aber fast nie ein.

5.6.1 Fallbeschreibung

Der Ausgangsfall aus Kapitel 5.1.1 wird fortgesetzt. Die A GmbH ist am polnischen Gruppenmitglied, der C Sp. z o.o., zu 100 % beteiligt und hat von diesem im Jahr 2011 Verluste in Höhe von 50.000 EUR zugerechnet bekommen, wobei 20.000 EUR bereits in 2012 in Österreich nachversteuert wurden.

In 2013 haben die Gesellschafter der C Sp. z o.o. beschlossen, die Gesellschaft zu liquidieren. Der tatsächliche und endgültige Vermögensverlust beträgt 35.000 EUR. Die A GmbH hat die Beteiligung an der C Sp. z o.o. in 2010 mit 30.000 EUR ausgewiesen.

5.6.2 Gruppenbesteuerung

Im Fall der Liquidation oder der Insolvenz kommt es zur formellen Beendigung der ausländischen Körperschaft. Auch dieser Sachverhalt führt grundsätzlich zur Nachversteuerung der zugerechneten ausländischen Verluste. Die volle Nachversteuerung würde jedoch zu besonderen Härten führen, weil § 9 Abs. 7 öKStG die Steuerunwirksamkeit von Teilwertabschreibungen vorsieht. In der Totalbetrachtung hätten sich überhaupt keine Verluste aus der ausländischen Beteiligung in der Unternehmensgruppe ausgewirkt.²⁴⁷ Daher ist nach § 9 Abs. 6 Z 6 letzter Satz öKStG im Falle des Untergangs (Liquidation oder Insolvenz) des ausländischen Gruppenmitglieds bei tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust der Nachversteuerungsbetrag um die während der Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen zu kürzen. Wobei anzumerken ist, dass eine „Kürzung“ stets bis auf höchstens Null erfolgen kann.²⁴⁸

²⁴⁷ Vgl. *Wiesner / Kirchmayr / Mayr* (2009), S. 164 f.; *Hohenwarter* (2010), S. 500 f.

²⁴⁸ Vgl. BMF v. 6.10.2011, 010216/0040-VI/6/2011; *Mayr* (2009), S. 367.

Wurde bereits in den Jahren vor der Liquidation aufgrund wirtschaftlichen Ausscheidens eine Nachversteuerung vorgenommen, sodass im Jahr der Liquidation der noch offene Nachversteuerungsbetrag für eine vollständige Kürzung nicht ausreichend ist, können auch bereits in früheren Perioden eingetretene Nachversteuerungen nachträglich gekürzt werden. Dies kann nur dann durchgeführt werden, wenn die Liquidation mit tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust als rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 295a BAO eingestuft wird.

Diese Vorgehensweise erscheint mit dem Gesetzeswortlaut vereinbart zu sein und entspricht dem Normzweck, da es für die Kürzung bei tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust nicht entscheidend sein sollte, ob die gesamte Nachversteuerung in einem Jahr eintritt oder sich auf mehrere Jahre verteilt.²⁴⁹ Dadurch lässt sich auch verhindern, dass eine Liquidation ausländischer Gruppenmitglieder bewusst frühzeitig durchgeführt wird, um eine möglichst volle Kürzung der Nachversteuerung zu erreichen.²⁵⁰

Die C Sp. z o.o. wurde liquidiert und im polnischen Firmenbuch gelöscht. Durch die Löschung scheidet die C Sp. z o.o. aus der Unternehmensgruppe aus. Durch das liquidationsbedingte Ausscheiden hat in 2013 eine Nachversteuerung der noch offenen Verluste aus 2011 (30.000 EUR) zu erfolgen. Da ein tatsächlicher und endgültiger Vermögensverlust in Höhe von 35.000 EUR vorliegt, ist der Nachversteuerungsbetrag um die während der Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen zu kürzen. In 2013 hat somit eine Kürzung des Nachversteuerungsbetrages auf Null zu erfolgen. Zur Verteilung gelangt ein Restvermögen in Höhe von 5.000 EUR.²⁵¹

²⁴⁹ Vgl. *Mayr* (2009), S. 367.

²⁵⁰ Vgl. *Mayr* (2009), S. 367.

²⁵¹ 5.000 EUR = 30.000 EUR - 25.000 EUR.

6 Zusammenfassung

6.1 Umrechnung eines ausländischen Ergebnisses auf das österreichische Steuerrecht

In der Praxis stellt die Umrechnung ausländischer Verluste höchste Anforderungen an Unternehmen, Berater und Finanzverwaltung.²⁵² Der österreichische Gesetzgeber hat sich dafür entschieden, dass nur nach den österreichischen Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung sowie den Vorschriften des österreichischen Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes ermittelte Verluste eines ausländischen Gruppenmitglieds im Rahmen der Gruppenbesteuerung berücksichtigt werden dürfen. Diese Anforderungen sind in der Praxis oft schwer erfüllbar. Da eine exakte Ermittlung des ausländischen Verlusts eine vollständige Aufbuchung nach österreichischem Recht erfordern würde und die Aufbuchung oft auch für Zeiträume vor der Gruppenzugehörigkeit erforderlich wäre, werden Näherungswerte weitgehend akzeptiert. Trotzdem sind die Ermittlungskosten der Näherungswerte relativ hoch, während sich Nutzen für Gruppenmitglieder nur auf Steuerstundungseffekte beschränkt. Und das Risiko trägt allein der Steuerpflichtige. Im Hinblick auf den großen Verwaltungs- und Überwachungsaufwand sowie die hohe Fehleranfälligkeit wäre zu überdenken, ob ein Abstellen auf die nach nationalen Vorschriften ermittelten Verluste im Rahmen der Gruppenbesteuerung eine akzeptable Lösung darstellen könnte.²⁵³

Zudem wird die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung für Beteiligungserträge und internationale Schachtelerträge i.S.d. § 10 KStG bei der Ermittlung der Verluste ausländischer Gruppenmitglieder als problematisch angesehen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist eine internationale Schachtelbeteiligung des ausländischen Gruppenmitglieds i.S.d. § 10 Abs. 2 KStG dann anzunehmen, wenn das Gruppenmitglied und ihre Tochterbeteiligung in unterschiedlichen Staaten ansässig sind. Dieser Ansatz vermag nicht zu überzeugen. Die überzeugenderen Argumente sprechen dafür, § 10 Abs. 1 KStG im Verhältnis zu Beteiligungen an inländischen Gesellschaften und § 10 Abs. 2 im Verhältnis zu allen anderen Beteiligungen des Auslandsmitglieds anzuwenden.²⁵⁴

²⁵² Vgl. *Trösztler* (2010), S. 527.

²⁵³ Vgl. *Mitterlehner* (2008), S. 602 f.

²⁵⁴ Näheres dazu siehe Kapitel 4.1.

6.2 Nachversteuerung

		Polen	Österreich	Anmerkungen
Tatsächliche oder mögliche Verrechnung mit polnischem Gewinn				
Behandlung der Gewinne		besteuert mit 19 % KSt	Mangels Besteuerungsrecht in Österreich keine Zurechnung der polnischen Gewinne zum Gruppenergebnis	keine QS; Besteuerung der ausgeschütteten Dividenden, sofern die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme gegeben sind; anderenfalls Besteuerung nach DBA-Recht
Behandlung der Verluste		Verlustausgleich innerhalb jeweiliger Einkunftsquelle zulässig; Verlustvortrag nicht zulässig; Verlustvortrag - ein Verlust kann über 5 Geschäftsjahre vorgetragen werden, wobei in keinem der Jahre mehr als 50 % des Verlustvortrages in Anspruch genommen werden darf tatsächliche oder mögliche Verwertung der Verluste in Polen	Zurechnung der polnischen Verluste im Ausmaß der Beteiligungsquote	Der Verlustvortrag des Gruppenträgers kann nur unter Beachtung der 75%-Verrechnungsgrenze berücksichtigt werden - nachteilig bei Gesamtverlust der Gruppe
Tax Holidays - Steuerbegünstigung eines polnischen Gruppenmitglieds in einer Sonderwirtschaftszone				
Behandlung der Gewinne		steuerfrei	Mangels Besteuerungsrecht in Österreich keine Zurechnung der polnischen Gewinne zum Gruppenergebnis	keine QS; Besteuerung der ausgeschütteten Dividenden, sofern die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der MTR gegeben sind; anderenfalls Besteuerung nach DBA-Recht
Behandlung der Verluste		Verlustvortrag nicht zulässig, weil Verlust lediglich ein "Bilanzverlust im ökonomischen Sinne" und kein Verlust im steuerlichen Sinne ist	Zurechnung der polnischen Verluste zum Gruppenergebnis nicht möglich	Über polnisches Gruppenmitglied neben einen begünstigten auch eine nicht begünstigte Beteiligung aus, sind die Verluste aus der nicht begünstigten Beteiligung im Rahmen der Gruppenbesteuerung zu berücksichtigen
Verminderung der Beteiligungsquote am polnischen Gruppenmitglied				
finanzielle Verbindung weiter ausreichend (mehr als 50 %)			entsprechende aliquote Nachversteuerung	
finanzielle Verbindung nicht mehr ausreichend (weniger als 50 %)			Ausscheiden des polnischen Gruppenmitglieds; Nachversteuerung	
Verschmelzung eines polnischen Gruppenmitglieds auf polnische Gesellschaft				
übernehmende Gesellschaft - kein Gruppenmitglied		keine ertragssteuerliche Konsequenzen auf der Gesellschaftsebene; Verlustvorträge des polnischen Gruppenmitglieds gehen zwingend unter	Ausscheiden des polnischen Gruppenmitglieds; Nachversteuerung	eventuelle Aufnahme der übernehmenden Gesellschaft Nachversteuerung
übernehmende Gesellschaft - ein Gruppenmitglied		keine ertragssteuerliche Konsequenzen auf der Gesellschaftsebene; Verlustvorträge des polnischen Gruppenmitglieds gehen zwingend unter	Nachversteuerung	
Aushöhlung des polnischen Gruppenmitglieds				
Verlust der Vergleichbarkeit i.S.d. § 4 Z 1 lit c UmgrStG			Wirtschaftliches Ausscheiden des polnischen Gruppenmitglieds; Nachversteuerung	periodenbezogene, fraktionierte Betrachtung
Ausscheiden des polnischen Gruppenmitglieds				
Veräußerung des polnischen Gruppenmitglieds			Ausscheiden des polnischen Gruppenmitglieds; Nachversteuerung	
Beendigung der Gruppenzugehörigkeit der polnischen Kapitalgesellschaft			Ausscheiden des polnischen Gruppenmitglieds; Nachversteuerung	
Liquidation oder Insolvenz des polnischen Gruppenmitglieds				
			Keinfalls Beendigung des polnischen Gruppenmitglieds; Nachversteuerung; der Nachsteuerzuschlag ist um die während der Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen zu kürzen	Eine Kürzung kann bis auf höchsten Null erfolgen

Abbildung 13 Zusammenfassung: Nachversteuerung in Österreich bei unterschiedlichen Fallkonstellationen unter Einbeziehung polnischer Gruppenmitglieder

Abstract

Mit dem StReformG 2005 wurde die Berücksichtigung von ausländischen Verlusten in österreichischem Recht neu geregelt. Der Gesetzgeber ermöglicht in § 9 Abs. 6 Z 6 KStG die Verlustverrechnung ausländischer Gruppenmitglieder im Inland; er sieht jedoch eine Nachversteuerung in den Folgejahren bei Verlustverwertung im Ausland vor.

In der Masterarbeit bin ich näher auf die Beteiligungen an polnischen Gesellschaften eingegangen, weil heutzutage Polen ein attraktiver Standort für ausländische Investitionen ist. Grundsätzlich verdeutlicht diese Arbeit die steuerlichen Konsequenzen der Einbeziehung polnischer Gesellschaften in die österreichische Gruppenbesteuerung. Dabei steht die Berücksichtigung polnischer Verluste gemäß § 9 Abs. 6 Z 6 KStG im Vordergrund. In der Arbeit wurden anhand der selbst erstellten Beispiele die Ermittlung des polnischen Verlusts nach den Vorschriften des österreichischen Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetzes erläutert und verschiedene Fälle der Nachversteuerung dargestellt. In der durchgeführten Analyse wurde bewiesen, dass die Umrechnung ausländischer Verluste weiterhin höchste Anforderungen an Unternehmen, Berater und Finanzverwaltung stellt. Die Aufnahme ausländischer Gesellschaften in die österreichische Gruppe bedarf neben der besonderen Kenntnis des nationalen Steuerrechts auch profunder Kenntnisse des Steuerrechts des jeweiligen ausländischen Staates.

Durch die Literaturrecherche musste ich feststellen, dass das Thema meiner Masterarbeit weitaus tiefgreifender bearbeitet werden kann und noch viele andere Aspekte und Probleme beleuchtet werden könnten. Da es der Rahmen der Arbeit jedoch nicht zulässt, alle Konsequenzen der Aufnahme polnischer Gesellschaften in die österreichische Gruppe darzustellen, habe ich mich für aktuellste Themen wie z.B. die Wirkung von Tax Holidays (u.a. polnischen Sonderwirtschaftszonen) auf die österreichische Gruppenbesteuerung entschlossen. Besonderes Anliegen war es, wichtige Grundlagen und interessante Merkmale des polnischen Steuerrechts zu zeigen.

Literaturverzeichnis

Achatz, Markus / Tumpel, Michael (2005): Kommentierung zu § 9 Abs. 1 KStG, in: Gruppenbesteuerung, Kommentar und systematische Darstellungen, hrsg. von Peter Quantschnigg / Markus Achatz / Ernst Haidenthaler / Verena Trenkwalder / Michael Tumpel, Linde Verlag, Wien 2005, S. 1 – 20

Bruckner, Karl (2005): Gruppenbesteuerung – Top oder Flop?, Möglichkeiten der Verlustverwertung im Rahmen der neuen Gruppenbesteuerung, in: ÖStZ, 2005, S. 227 – 231

Brzozowska, Malina (2011): Rezerwy nie odliczymy od przychodów, in: Rzeczpospolita, 09.08.2011, online zugänglich unter: <http://prawo.rp.pl/artykul/698844.html?p=1>, 25.01.2013

Damböck, Andreas / Galla, Harald (2011): Tax holiday und Gruppenbesteuerung, in: taxlex, 2011, S. 459 – 462

Germuth, Christian / Toifl, Gerald (2005): Zweifelfragen iZm internationalen Aspekten der Gruppenbesteuerung, in: taxlex, 2005, S. 226 – 229

Gnauck, Gerhard (2011): Polen kennt keine Krise, in: Die Welt, 8.10.2011, online zugänglich unter: http://www.welt.de/print/die_welt/wirtschaft/article13648306/Polen-kennt-keine-Krise.html, 25.01.2013

Grablewski, Grzegorz / Patyk, Iwona (2010): Klucze alokacji kosztów wspólnych do działalności strefowej, in: Monitor Podatkowy, 2010, S. 77 – 89, online zugänglich unter: http://www.monitorpodatkowy.pl/index.php?mod=m_artykuly&cid=29&id=1721, 25.01.2013

Hofinger, Christiane (2009): Ausscheiden ausländischer Gruppenmitglieder, in: taxlex, 2009, S. 457 – 460

Hohenwarter, Daniela (2010): Verlustverwertung im Konzern, LexisNexis-Verlag
ARD Orac, Wien 2010

Hundsdoerfer, Jochen / Jamrózy, Marcin (2007): Steuerliche Optimierung von
Direktinvestitionen deutscher Investoren in Polen, in: Investieren in Polen,
Steuerliche und rechtliche Rahmenbedingungen für deutsche Unternehmen - mit
Gestaltungsempfehlungen, 3. Auflage, hrsg. von Stephan Kudert, Erich Schmidt
Verlag, Berlin 2007, S. 533 – 590

Kauba, Andreas (2004): Meldefrist-Übergangsregelung von Organshaft zur Gruppe,
Die im Entwurf vorgesehene Übergangsregelung verlängert nicht nur die allgemeine
Meldefrist, sondern verkürzt sie auch, in: SWK, 2004, S. 354 – 355

Kempinger, Corinna (2005): Die Behandlung von ausländischen Verlusten gem § 2
Abs. 8 EStG idF des Steuerreformgesetz 2005, UFSaktuell, 2005, S. 345 – 347

Kofler, Georg (2005): „Sandwichstrukturen“ in der Gruppenbesteuerung:
Ausländische Körperschaften als vermittelnde Gruppenmitglieder im Rahmen des
§ 9 Abs 4 KStG, in: taxlex, 2005, S. 172 – 178

Kudert, Stephan / Jamrózy, Marcin (2010): Polnische Sonderwirtschaftszonen:
Chancen und Risiken für deutsche Unternehmer, in: PISTB, 2010, S. 168 – 174

Kudert, Stephan / Nabitak, Jarosław / Grześkowiak, Marcin (2001): Die
Einkommensteuer juristischer Personen, in: Das polnische Bilanz- und Steuerrecht,
mit Gestaltungsempfehlungen für Direktinvestitionen deutscher Unternehmer, hrsg.
von Stephan Kudert, 2. Auflage, Erich Schmidt Verlag, Berlin-Bielefeld 2001,
S. 103 – 139

Leipert, Thorsten / Weiss, Robert (2007): Polen: Verschmelzung aus gesellschafts-
und steuerrechtlicher Sicht, in: eastlex, 2007, S. 108 – 113

Mamut, Marie-Ann / Schilcher, Michael (2009): Auswirkungen des EuGH-Urteils Papillon auf die österreichische Gruppenbesteuerung, in: taxlex, 2009, S. 13 – 19

Marciniuk, Janusz (2011): Podatek dochodowy od osób prawnych, Komentarz, 11. Auflage, C.H. Beck Verlag, Warszawa 2011

Mayr, Gunter (2009): Gruppenbesteuerung: wirtschaftliches Ausscheiden ausländischer Gruppenmitglieder, in: RdW, 2009, S. 365 – 368

Mayr, Gunter (2012): Gruppenbesteuerung: Ausländische Verluste mit ausländischem Ergebnis gedeckelt, in: RdW, 2012, S. 308 – 311

Mitterlehner, Karl (2008): Gewinn- bzw. Verlustermittlung ausländischer Gruppenmitglieder, in: Praxis der steuerlichen Gewinnermittlung, Gedenkschrift für Walter Köglberger, hrsg. von Bernhard Renner / Josef Schlager / Reinhard Schwarz, Linde Verlag, Wien 2008, S. 587 – 606

Mühlehner, Johann (2004): Gestaltungsmöglichkeiten, in: SWK-Sonderheft DIE NEUE GRUPPENBESTEUERUNG, hrsg. von Johann Mühlehner / Hans Zöchling, Linde Verlag, Wien 2004, S. 93 – 110

Patejuk, Sławomir / Nicewicz, Małgorzata (2012): Steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen in Polen, in: eastlex, 2012, S. 84 – 88

Pernegger, Robert (2005): Die Einbeziehung ausländischer Körperschaften im Rahmen der Gruppenbesteuerung, Die multinationale Gruppe, in: ÖStZ, 2005, S. 82 – 87

Plott, Christoph (2012): Neue Schranken bei der Auslandsverlustverwertung in: Stabilitätsgesetz 2012, SWK – Spezial, hrsg. von Johann Perthold / Christoph Plott, Linde Verlag, Wien 2012, S. 79 – 92

Polster-Grüll, Barbara / Tschuschnig, Andreas (2006): Rote Auslandszahlen werden rotweißrot, Die Presse, 23.01.2006, S. 6

Pustuł, Jowita (2008): Wydatki ponoszone w związku z połączeniem spółek a koszty uzyskania przychodów, in: *Monitor Podatkowy*, 2008, S. 22 – 29, online zugänglich unter:

http://www.monitorpodatkowy.pl/index.php?mod=m_artykuly&cid=29&id=1536,
25.01.2013

Rabel, Klaus (2005): Praxiskommentar zu § 9 Abs. 6 KStG – Ergebniszurechnung in: *Gruppenbesteuerung, Der Kommentar der Praktiker*, hrsg. von Karl Bruckner / Peter Bartos / Klaus Rabel / Johann Seidl / Margit Widinski, Linde Verlag, Wien 2005, S. 139 – 153

Rosenberger, Florian (2005): Gruppenbesteuerungssysteme im internationalen Vergleich, in: *Gruppenbesteuerung, Kommentar und systematische Darstellungen*, hrsg. von Peter Quantschnigg / Markus Achatz / Ernst Haidenthaler / Verena Trenkwalder / Michael Tumpel, Linde Verlag, Wien 2005, S. 483 – 520

Quantschnigg, Peter / Achatz, Markus / Haidenthaler, Ernst / Trenkwalder, Verena / Tumpel, Michael (2005): *Gruppenbesteuerung, Kommentar und systematische Darstellungen*, Wien 2005

Schneider, Natascha (2005): Die Berücksichtigung von Auslandsverlusten nach § 2 Abs. 8 EStG und § 9 Abs. 6 Z 6 KStG, in: *taxlex*, 2005, S. 194 – 202

Siennicki, Tomasz / Karaś, Tomasz (2010): Strata na działalności w specjalnej strefie ekonomicznej a wielkość pomocy publicznej, in: *PP*, 2010, S. 23 – 26

Staringer, Claus (2010a): Die Gruppenbesteuerung in der Krise, in: *GES*, 2010, S. 31 – 40

Staringer, Claus (2010b): Die Gruppenbesteuerung ist kein „Geschenk“, in: *Die Presse*, 07.06.2010

Stefaner, Markus / Weninger, Patrick (2004): Die wesentlichen Auswirkungen der Steuerreform 2005 auf die Unternehmensbesteuerung, in: *Ecolex*, 2004, S. 392 – 395

Stefaner, Markus / Weninger, Patrick (2005a): Gruppenbesteuerung: Unbeschränkte Verwertung ausländischer Verluste durch Cross-Over-Kaskaden, in: SWI, 2005, S. 133 – 141

Stefaner, Markus / Weninger, Patrick (2005b): Nachversteuerung von Auslandsverlusten im Rahmen der Gruppenbesteuerung, in: taxlex, 2005, S. 187 – 191

Stürzlinger, Birgit (2012): Einschränkung bei der Berücksichtigung von Auslandsverlusten, in: taxlex, 2012, S. 188 – 190

Tissot, Michael (2004): Die geplante Gruppenbesteuerung - Ein erster Überblick, Verwertung von Auslandsverlusten - Firmenwertabschreibung - Bildung von Beteiligungsgemeinschaften, in: SWK, 2004, S. 306 – 311

Trenkwalder, Verena (2005): Kommentierung zu § 9 Abs. 2 KStG, Gruppenmitglieder, in: Gruppenbesteuerung, Kommentar und systematische Darstellungen, hrsg. von Peter Quantschnigg / Markus Achatz / Ernst Haidenthaler / Verena Trenkwalder / Michael Tumpel, Linde Verlag, Wien 2005, S. 21 – 39

Trenkwalder, Verena / Preining, Florian (2004): Überblick über die Gruppenbesteuerung in: Gruppenbesteuerung, hrsg. von Johann Mühlehner / Hans Zöchling / Verena Trenkwalder u.a., KPMG Alpen-Treuhand Austria Gruppe, Wien / Linz 2004, S. 6 – 29

Tumpel, Michael / Aigner, Dietmar (2005): Kommentierung zu § 9 Abs. 6 KStG, Ergebniszurechnung und Ergebnisermittlung, in: Gruppenbesteuerung, Kommentar und systematische Darstellungen, hrsg. von Peter Quantschnigg / Markus Achatz / Ernst Haidenthaler / Verena Trenkwalder / Michael Tumpel, Linde Verlag, Wien 2005, S. 135 – 170

Trösztler, Josef (2010): Die Ermittlung und Überprüfung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder, Eine Gebrauchsanweisung für die Praxis, in: SWK 2010, S. 523 – 532

Trösztler, Josef (2011): Gruppenbesteuerung und Tax Holidays, in: SWI 2011, S. 308 – 309.

Walter, Thomas (2004a): Verluste ausländischer Gruppenmitglieder in: Gruppenbesteuerung, hrsg. von Johann Mühlechner / Hans Zöchling / Verena Trenkwalder u.a., KPMG Alpen-Treuhand Austria Gruppe, Wien / Linz 2004, S. 57 – 84

Walter, Thomas (2004b): Verluste ausländischer Gruppenmitglieder in: Die neue Gruppenbesteuerung, hrsg. von Johann Mühlechner / Hans Zöchling, SWK-Sonderheft 2004, S. 42 – 60

Wacławczyk, Adam / Gil, Krzysztof (2012): Praktyczne aspekty funkcjonowania podatkowych grup kapitałowych – problemy wybrane, in: Monitor Podatkowy, 2012, S. 75 – 84 , online zugänglich unter:

http://www.monitorpodatkowy.pl/index.php?mod=m_artykuly&cid=29&id=1941,
25.01.2013

Wiesner, Werner / Kirchmayr, Sabine / Mayr, Gunter (2009): Gruppenbesteuerung, Praxiskommentar, 2. Auflage, Wien 2009

Wiesner, Werner / Mayr, Gunter (2004): Neues zur Gruppenbesteuerung, in: RdW, 2004, S. 629 – 637

Zöchling, Hans (2004): Gruppenbesteuerung und Auslandsverluste: Achtung Steuerfallen!, in: SWK, 2004, S. 952 – 956

Sonstige Quellen

Rechtsauskünfte des BMF

BMF v. 23.2.2005, 010216/0031-IV/6/2005 (Gruppenerlass, Besteuerung von Unternehmensgruppen)

BMF v. 6.10.2011, 010216/0040-VI/6/2011 (Salzburger Steudialog 2011 - Ergebnisunterlage Körperschaftsteuer und zum Umgründungssteuerrecht)

BMF-Information v. 16.5.2012, GZ BMF-010216/0021-VI/6/2012

Österreichische Rechtsprechung

Gericht / Urteil vom	Aktenzeichen	Fundstelle
VwGH 25.9.2001	99/14/0217	http://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/Vwgh/JWT_1999140217_20010925X00/JWT_1999140217_20010925X00.html

Urteile polnischer Finanzgerichte

Entscheidung vom	Aktenzeichen	Fundstelle
NSA-Urteil v. 18.12.1996	SA/Łd 2862/95	http://ppg.inforlex.pl/n/zp,772884,23,or,7,328/NSA.1996.01.006012399,a/Wyrok-NSA-z-dnia-18-grudnia-1996-r--sygn-SA-L-2862-95.html
WSA-Urteil v. 13.12.2007	I SA/Wr 1532/07	http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/C855014E62
NSA-Urteil v. 29.10.2008	II FSK 1020/07	http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/D53B974C0E
NSA-Urteil v. 8.10.2009	II FSK 621/08	http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/F109415D68

Verfügungen der polnischen Finanzbehörden

Entscheidung vom	Aktenzeichen	Fundstelle
07.10.2008, Katowice	IBP3/423-868/08/AM	http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i_smpp_s_dok_nr_sek=193342&i_smpp_s_strona=8
13.10.2008, Poznań	ILPB3/423-451/08-3/EK	http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i_smpp_s_dok_nr_sek=193399&i_smpp_s_strona=1
19.02.2009, Poznań	ILPB3/423-784/08-5/HS	http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i_smpp_s_dok_nr_sek=205205&i_smpp_s_strona=1
20.03.2009, Poznań	ILPB3/423-16/09-2/HS	http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i_smpp_s_dok_nr_sek=208357&i_smpp_s_strona=1
18.09.2009, Bydgoszcz	ITPB3/423-346/09/MK	http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i_smpp_s_dok_nr_sek=220973&i_smpp_s_strona=1
23.03.2010, Warszawa	IPPB3/423-1007/09-2/KK	http://sip.mf.gov.pl/sip/index.php?p=1&i_smpp_s_dok_nr_sek=240412&i_smpp_s_strona=1

Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs

Entscheidung vom	Aktenzeichen	Fundstelle
17.10.1996	C-283/94	EUGHE 1996, S. 5063
23.10.2008	C-157/07	http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=66965&pageIndex=0&doclang=DE&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1505410
27.11.2008	C-418/07	IStR 2009 S. 66 Nr. 2
06.09.2012	C-18/11	http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=126440&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1

Gesetzestexte, Verordnungen

Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Republik Polen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 13.01.2004 (BGBl. III 12/2005 idF BGBl. III 161/2008)

Bundesgesetz über allgemeine Bestimmungen und das Verfahren für die von den Abgabenbehörden des Bundes, der Länder und Gemeinden verwalteten Abgaben in der Fassung der Bekanntmachung vom 4.08.1961(BGBl. Nr. 194/1961), zuletzt geändert durch Gesetz vom 31.03.2012 (BGBl. I Nr. 22/2012)

Bundesgesetz über das Bankwesen in der Fassung der Bekanntmachung vom 30.07.1993 (BGBl. Nr. 532/1993), zuletzt geändert durch Gesetz vom 24.04.2012 (BGBl. I Nr. 35/2012)

Bundesgesetz vom 18.10.1978 über den Betrieb und die Beaufsichtigung der Vertragsversicherung (BGBl. Nr. 569/1978), zuletzt geändert durch Gesetz vom 12.10.2012 (BGBl. II Nr. 342/2012)

Budgetbegleitgesetz 2009 vom 17.06.2009 (BGBl I 2009/52)

Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 7.07.1988 (BGBl. Nr. 400/1988), zuletzt geändert durch Gesetz vom 31.03.2012 (BGBl. I Nr. 22/2012)

EStR (2000): Einkommensteuer-Richtlinien Stand 2011

Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 7.07.1988 (BGBl. Nr. 401/1988), zuletzt geändert durch Gesetz vom 31.03.2012 (BGBl. I Nr. 22/2012)

Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 7.07.1988 (BGBl. Nr. 401/1988), zuletzt geändert durch Gesetz vom 07.12.2011 (BGBl. I Nr. 112/2011)

KStR (2001): Körperschaftssteuer-Richtlinien Stand 2010

Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10.12.2008 w sprawie pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorcom działającym na podstawie zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenach specjalnych stref ekonomicznych, Dz. U. 2008 Nr 232, poz. 1548 (Verordnung des Ministerrates vom 10.12.2008 über die öffentliche Hilfe für Unternehmen, die aufgrund der Genehmigung zur Wirtschaftstätigkeit in Sonderwirtschaftszonen tätig sind, Dz. U. 2008 Nr. 232, Pos. 1548)

1. Stabilitätsgesetz 2012 vom 31.03.2012 (BGBl. I Nr. 22/2012)

Steuerreformgesetz 2005 vom 4.06.2004 (BGBl. I 57/2004)

Umgründungssteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 30.12.1991 (BGBl. Nr. 699/1991), zuletzt geändert durch Gesetz vom 07.12.2011 (BGBl. I Nr. 112/2011)

UmgrStR (2002): Umgründungssteuer-Richtlinien Stand 2012

Ustawa z dnia 15.09.2000., Kodeks spółek handlowych, Dz. U. 2000 Nr 94, poz. 1037 (polnisches Gesetzbuch über Handelsgesellschaften)

Ustawa z dnia 29.08.1997, Ordynacja Podatkowa, Dz. U. 1997 Nr 137 poz. 926

Ustawa z dnia 26.07.1991 o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. 2000, Nr 14 poz. 176, tekst jednolity, zuletzt geändert am 16.09.2011, Dz. U. 2011 Nr 234 poz. 1391 (polnisches Einkommensteuergesetz)

Ustawa z dnia 15.02.1992 o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. 2011 Nr 74 poz. 397, tekst jednolity, zuletzt geändert am 30.08.2012, Dz. U. 2012 poz. 1010 (polnisches Körperschaftsteuergesetz)

Ustawa z dnia 9.09.2000 o podatku od czynności cywilnoprawnych, Dz. U. 2000 Nr 86 poz. 959 (Gesetz über die Steuer auf zivilrechtliche Handlungen)

Ustawa z dnia 30.04.2004 o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, Dz. U. 2004 Nr 123, poz. 1291 (Gesetz über das Verfahren in Sachen der öffentlichen Hilfe)

Ustawa z dnia 29.09.1994 o rachunkowości, Dz. U. 1994 Nr 12 poz. 591 (Gesetz über Rechnungslegung)

Ustawa z dnia 20.10.1994 o specjalnych strefach ekonomicznych, Dz. U. 2007 Nr 42, poz. 273 (Gesetz über Sonderwirtschaftszonen)

Anhang

LEBENS LAUF

Persönliche Daten:

Name: Karolina Pytka
Geburtsdatum: 14.04.1986
Staatsangehörigkeit: polnisch

Hochschulausbildung:

03/2010 – 02/2013	Magisterstudium – Internationale Betriebswirtschaft an der Universität Wien (Österreich)
09/2008 - 02/2009	Erasmus-Student an Universidad de Almeria (Spanien), Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
09/2005 -10/2009	Bachelorstudium – Internationale Betriebswirtschaftslehre an der Europa Universität Viadrina Frankfurt an der Oder (Deutschland), Abschluss: Bachelor of Science

Berufserfahrung

01/10/2011 bis heute	Teilzeitarbeit, 30 St./Woche: Allgemeine Baugesellschaft – A. Porr Aktiengesellschaft, Wien (Österreich), Steuerabteilung, Steuerassistentin
01/09-30/09/2011	Praktikum: RHI AG, Steuerabteilung, Wien (Österreich)
01/07-31/08/2011	Praktikum: Allgemeine Baugesellschaft – A. Porr Aktiengesellschaft, Steuerabteilung, Wien (Österreich)

01/09-30/09/2010	Praktikum: Leitner + Leitner GmbH & Co KG, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Wien (Österreich)
01/03/09-31/01/2010	Praktikum: Steuerberatungsgesellschaft Doradztwo Podatkowe WTS&Saja Sp. z o.o., Posen (Polen)
03/09-14/09/2007	Praktikum: Bank Pekao S.A., Warschau (Polen)
01/08-31/08/2007	Praktikum: Finanzministerium, Departement für Rechnungswesen, Warschau (Polen)

Zusatzqualifikationen:

Fremdsprachen	Deutsch: fließend in Wort und Schrift Englisch: fließend in Wort und Schrift Spanisch: fließend in Wort und Schrift Polnisch: Muttersprache
Sonstiges	Gute EDV- Kenntnisse, Führerschein Klasse B

