

Gruppenbesteuerung und Umgründungen – Das Schicksal des Verlustvortrages

Gunter Mayr

- I. **Verlustvortrag nach UmgrStG**
- II. **Gruppenbesteuerung**
 - A. Umgründung (Verschmelzung) auf Gruppenträger
 - B. Umgründung (Verschmelzung) von Gruppenmitgliedern
 - C. Einbringung

I. Verlustvortrag nach UmgrStG

Der Übergang des Verlustvortrages zählt – ganz allgemein und losgelöst von der Gruppenbesteuerung – zu den spannendsten Fragen bei Umgründungen. Bezieht man sodann noch die Gruppenbesteuerung mit ein, steigert dies die „Spannung“, weil es das Zusammenwirken des UmgrStG mit der Gruppenbesteuerung zu untersuchen gilt. Ausgangspunkt für diese Untersuchung ist zunächst das UmgrStG.

§ 4 UmgrStG ist die für Umgründungen zentrale Bestimmung für den Übergang des Verlustvortrages¹ und kennt den Grundsatz des objektbezogenen Verlustvortragsübergangs. Danach geht der Verlustvortrag nur dann auf die übernehmende Körperschaft über (bzw bleibt dieser erhalten²), wenn das verlusterzeugende Vermögen zum Verschmelzungstichtag noch vorhanden ist. Das verlustbehaftete Vermögen muss zudem nach § 4 Z 1 lit c UmgrStG mit dem Vermögen zum Zeitpunkt der Verlustentstehung umfänglich vergleichbar sein, sodass bei einer qualifizierten Umfangsminderung von zumindest 75%³ der Verlustvortrag nicht auf die übernehmende Körperschaft übergeht oder bei dieser nicht erhalten bleibt.

Beim Objektbezug ist bei betriebsführenden Gesellschaften auf den Betrieb oder Teilbetrieb abzustellen, bei einer vermögensverwaltenden Gesellschaft auf den einzelnen Vermögensgegenstand von nicht untergeordneter Bedeutung (zB Beteiligung einer Holdinggesellschaft).⁴ Resultieren die Verluste einer Holdinggesellschaft aus Beteiligungsabschreibungen, ist bei der Vergleichbarkeitsprüfung (lit c) auf den Umfang der Beteiligung (Beteiligungsquote) abzustellen.⁵ Wird zB auf eine Holding mit Verlustvorträgen eine fremde Gesellschaft verschmolzen und hat die Holding bereits vor der Verschmelzung einige der verlustverursachenden Beteiligungen veräußert, verliert sie insoweit ihren Verlustvortrag.⁶

II. Gruppenbesteuerung

A. Umgründung (Verschmelzung) auf Gruppenträger

In der Unternehmensgruppe werden die Verluste der Gruppenmitglieder dem Gruppenträger zugerechnet. Wird nun aber eine Unternehmensgruppe umgegründet, stellt sich die Frage, wie der Objektbezug und die Vergleichbarkeit nach § 4 UmgrStG zu prüfen sind. Anhand eines einfachen Ausgangssachverhalts können unterschiedlichen Varianten aufgezeigt werden.

1 Bei der Umwandlung (§ 10), Einbringung (§ 21) und Spaltung (§ 35 UmgrStG) wird (zumindest mitteilbar) auf § 4 UmgrStG verwiesen.

2 Nach § 4 Z 1 lit a und b UmgrStG gelten diese Grundsätze nicht nur für die übertragende (lit a), sondern auch für die übernehmende (lit b) Körperschaft, weil ansonsten die Verschmelzungsrichtung umgedreht werden könnte.

3 UmgrStR 2002 Rz 222.

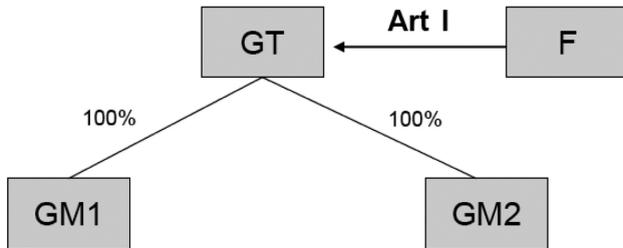
4 Dazu UmgrStR 2002 Rz 195 ff.

5 UmgrStR 2002 Rz 221.

6 Ist eine eindeutige Zuordnung der Verlustvorträge nicht möglich, lassen die UmgrStR 2002 eine „sachgerechte Aliquotierung“ zu (Rz 198).

Ausgangssachverhalt

Der Gruppenträger GT hält zu 100% die operativen Gruppenmitglieder GM1 und GM2 (Schwestergesellschaften). GM1 erwirtschaftete Verluste und rechnete diese GT zu; mangels ausreichender Gewinne in der Gruppe sind die von GM1 zugerechneten Verluste (teilweise) im Verlustvortrag bei GT. Sodann soll eine gruppenfremde Gesellschaft F auf den Gruppenträger verschmolzen werden. Zu beurteilen ist, ob der Verlustvortrag bei GT erhalten bleibt.



Objektbezug in der Gruppe: Beteiligung oder Betrieb maßgeblich?

Die UmgrStR 2002 stellten beim Objektbezug bei von Gruppenmitgliedern zugerechneten Verlusten ursprünglich darauf ab, ob die Beteiligungen an den Gruppenmitgliedern noch gehalten werden.⁷ Danach wäre im Beispiel ausschließlich darauf abzustellen, ob GT die Beteiligung an GM1 am Verschmelzungstichtag hält. Der Verlustvortrag bliebe auch dann erhalten, wenn der verlustverursachende Betrieb von GM1 zwischenzeitlich aufgegeben oder veräußert worden wäre.

Dieses ursprüngliche Abstellen auf die Beteiligungen kam vom oben angesprochenen „Holding-Denken“ bei § 4 UmgrStG, lief allerdings der Systematik der Gruppenbesteuerung zuwider:⁸ In der Unternehmensgruppe werden die Gewinne und Verluste der Gruppenmitglieder dem Gruppenträger zugerechnet. Der Grundsatz der Individualbesteuerung ist bei der Gruppenbesteuerung durchbrochen, die Unternehmensgruppe als solche wird besteuert. Deshalb ist mE beim Objektbezug auch nicht eine individuelle, sondern eine gruppenbezogene Beurteilung geboten.⁹ Maßgeblich sollte sein, ob das verlustverursachende Vermögen noch in der Unternehmensgruppe vorhanden ist. Das verlustverursachende Vermögen ist in der Unternehmensgruppe der jeweilige verlustverursachende Betrieb oder Teilbetrieb.¹⁰

7 Rz 354d (aF) zur spiegelbildlichen Verschmelzung des Gruppenträgers auf eine gruppenfremde Körperschaft; ebenso stellen *Wiesner/Kirchmayr/Mayr* auf das Vorhandensein der Beteiligungen ab, Gruppenbesteuerung³, K477.

8 Kritisch zur beteiligungsbezogenen Betrachtung auch *Hohenwarter/Staringer* in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner*, Grundfragen der Gruppenbesteuerung 385 (413).

9 *Mayr*, Gruppenbesteuerung: Verlustvortrag bei Umgründungen, RdW 2010, 536; ähnlich *Hohenwarter/Staringer* in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner*, Grundfragen der Gruppenbesteuerung 385 (414).

10 Eine beteiligungsbezogene Betrachtung ist bei der Gruppenbesteuerung auch deshalb abzulehnen, weil Teilwertabschreibungen auf Gruppenmitglieder nicht steuerwirksam sind und deshalb die Verlustvorträge des Gruppenträgers nicht aus solchen Teilwertabschreibungen resultieren.

Gruppenbezogene Betrachtung

Die UmgrStR 2002 haben sich zwischenzeitlich der gruppenbezogenen Betrachtung angeschlossen.¹¹ Bei der gruppenbezogenen Betrachtung hängt im Beispiel der Verlustvortrag des GT davon ab, ob der verlustverursachende Betrieb bei GM1 noch vergleichbar vorhanden ist. Hat GM1 seinen verlustverursachenden Betrieb vor der Verschmelzung eingestellt oder veräußert, verliert der Gruppenträger insoweit den Verlustvortrag. Dies gilt allerdings nicht für etwaige Vor- oder Außergruppenverluste von GM1, weil diese nach § 9 Abs 6 Z 4 KStG beim Gruppenmitglied GM1 verbleiben und GM1 in die Verschmelzung nicht unmittelbar einbezogen ist.

Praxisbeispiele

Hirschler wirft die Frage auf, ob und wie sich das Beispiel in der Praxis umsetzen lässt und geht dabei von folgendem Sachverhalt aus:¹²

Beispiel 1

- Gruppe GT, GM1 und GM2 (wie im Ausgangssachverhalt)
- Jahr 01:¹³ GM1 Verlust von -100, GM2 und GT 0
- Jahr 02: GM1 Gewinn von +100, GM2 Verlust von -100, GT 0
- Jahre 03 + 04: alle 0
- Jahr 05: Verschmelzung von F auf GT, verlustverursachender Betrieb von GM1 nicht mehr vergleichbar vorhanden.

Der Verlustvortrag von GT beträgt im Jahr 05 100; da die Gruppe als solche ausschließlich im Jahr 01 einen Verlust erlitten hat, kann steuersystematisch nur dieser Verlust aus dem Jahr 01 im Verlustvortrag von GT enthalten sein; im Jahr 02 ist das Gruppenergebnis insgesamt nicht negativ, weil der Verlust von GM2 durch den Gewinn von GM1 ausgeglichen wird.¹⁴ Da der verlustverursachende Betrieb von GM1 im Jahr 05 nicht mehr vergleichbar vorhanden ist, geht der Verlustvortrag verschmelzungsbedingt unter.

Variiert man das Beispiel und wären im Jahr 05 der Objektbezug und die Vergleichbarkeit bei GM1 sehr wohl gegeben gewesen, bei GM2 hingegen nicht, hätte dies zu keiner Kürzung des Verlustvortrages geführt, weil im Verlustvortrag von GT kein Verlust von GM2 enthalten ist.

11 Rz 351e für Verschmelzungsbeschlüsse ab 1.12.2011.

12 *Hirschler*, Umgründungen und Verluste, in *Kirchmayr/Mayr* (Hrsg), Umgründungen, 139, Bsp auf Seite 147 wird hier etwas vereinfacht.

13 Alle Körperschaften bilanzieren vereinfachend zum 31.12.

14 Steuersystematisch erfolgt zunächst die Verrechnung von periodengleichen Gewinnen und Verlusten von Gruppenmitgliedern, erst danach würde bei Gruppenträger ein Abzug von Sonderausgaben erfolgen, vgl zB *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 9 Tz 267.

Beispiel 2

- Gruppe GT, GM1 und GM2 (wie in Beispiel 1)
- Jahr 01:¹⁵ GM1 Verlust von -100, GM2 und GT 0
- Jahr 02: GM1 0, GM2 -100, GT 0
- Jahr 03: GM1 0, GM2 +100, GT 0
- Jahr 04: GM1 Gewinn von +100, GM2 Verlust von -100, GT 0
- Jahre 05 + 06: alle 0
- Jahr 07: Verschmelzung von F auf GT, verlustverursachender Betrieb von GM1 nicht mehr vergleichbar vorhanden.

Der Verlustvortrag von GT beträgt im Jahr 07 125. Liegen, wie im Beispiel, Verluste aus mehreren Jahren vor (Jahre 01 und 02), sind im Gewinnjahr (Jahr 03) zunächst die älteren Verluste (aus 01) abzuziehen¹⁶ (unter Berücksichtigung der 75%-Grenze). Der Verlustvortrag im Jahr 07 enthält daher Verluste aus dem Jahr 01 iHv 25, weil die restlichen 75 aus dem Jahr 01 bereits im Jahr 03 abgezogen worden sind. Die restlichen Verluste im Verlustvortrag iHv 100 stammen aus dem Jahr 02 von GM2. Da der verlustverursachende Betrieb nur von GM1 im Jahr 07 nicht mehr vergleichbar vorhanden ist, geht nur der auf GM1 entfallende Anteil des Verlustvortrags iHv 25 verschmelzungsbedingt unter.

Die bisherigen Beispiele betrafen kleine Unternehmensgruppen und ließen eine exakte Zuordnung des Verlustvortrages beim Gruppenträger zu einzelnen Gruppenmitgliedern zu. Wenn allerdings bei einer größeren Unternehmensgruppe das Gruppenergebnis insgesamt negativ ist, die Verluste dabei von mehreren Gruppenmitgliedern stammen, erschwert dies die Zuordnung.

Beispiel 3

In einer Unternehmensgruppe hält der Gruppenträger GT (Holding) direkt die Beteiligungen an 15 Gruppenmitgliedern (die 15 Gruppenmitglieder sind daher allesamt „Schwestern“). Im Jahr 01 erleiden die Gruppenmitglieder GM1 bis GM10 jeweils einen Verlust von 1 Mio, die Gruppenmitglieder GM11 bis GM15 erzielen jeweils einen Gewinn von 1 Mio. Daraus resultiert ein negatives Gruppenergebnis für das Jahr 01 iHv 5 Mio; dieser Verlust von 5 Mio geht in den Verlustvortrag von GT ein, wobei mE in Relation der Ergebnisse (Verluste) auf die Gruppenmitglieder GM1 bis GM10 ein Verlust von jeweils 0,5 Mio entfällt. Sollte im Jahr 02 das Gruppenergebnis insgesamt positiv sein und daher der halbe Verlustvortrag von 2,5 Mio abgezogen werden können, halbiert sich der auf die Gruppenmitglieder GM1 bis GM10 entfallende Verlust auf jeweils 0,25 Mio (unabhängig von den jeweiligen Einzelergebnissen der GM im Jahr 02).

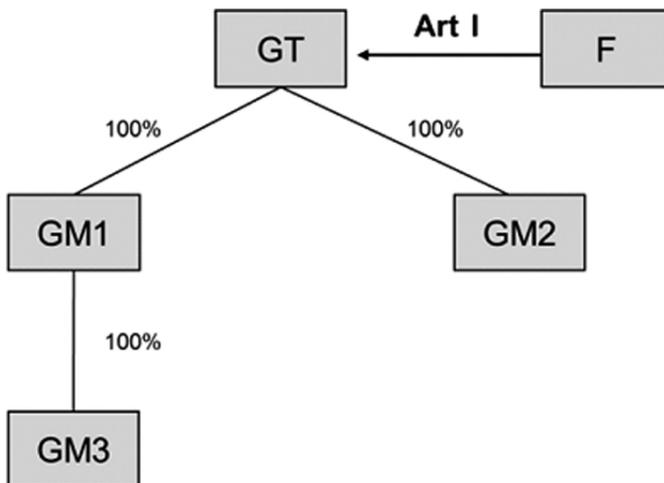
Im Jahr 03 wird die gruppenfremde Körperschaft F auf GT verschmolzen. Da der verlustverursachende Betrieb nur bei GM5 nicht mehr vergleichbar vorhanden ist, wird der Verlustvortrag bei GT um den auf GM5 anteilig entfallenden Verlust um 0,25 Mio auf 4,75 Mio gekürzt.

¹⁵ Alle Körperschaften bilanzieren vereinfachend wiederum zum 31.12.

¹⁶ Vgl zB *Doralt/Renner*, EStG¹⁰ § 18 Tz 311.

Die Relationsrechnung im Beispiel wird wohl sachgerecht erscheinen, allerdings ist der Sachverhalt im Beispiel insofern etwas realitätsfremd gewählt, weil alle Gruppenmitglieder Schwestern sind. Deshalb wird nunmehr der Ausgangssachverhalt erweitert.

Beispiel 4



Sachverhalt

- Gruppe GT, GM1, GM2, GM3 (unter GM1)
- Jahr 01:¹⁷ GM1 Gewinn von 100, GM2 und GM3 jeweils Verlust von -100, GT 0
- Jahr 02: alle 0
- Jahr 03: Verschmelzung von F auf GT, verlustverursachender Betrieb von GM3 nicht mehr vergleichbar vorhanden

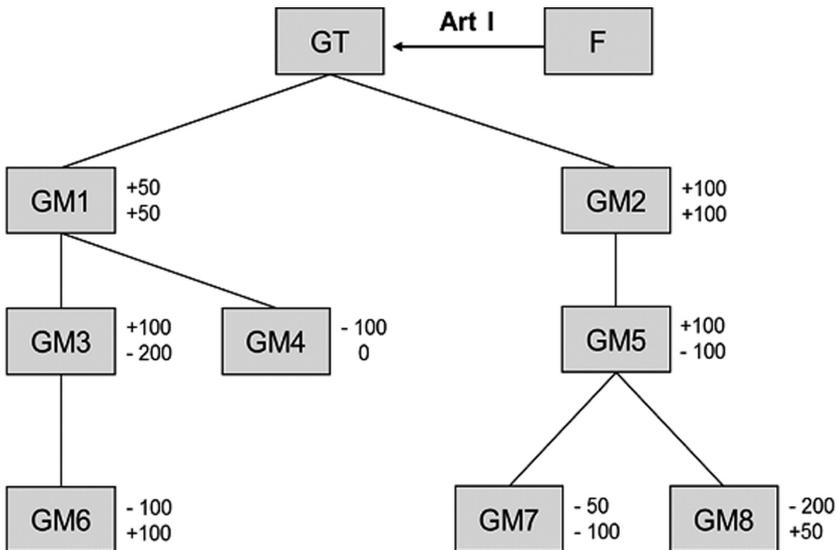
Der Verlustvortrag von GT im Jahr 03 beträgt 100; nach der Relationsrechnung wäre dieser Verlustvortrag gleichmäßig auf GM2 und GM3 aufzuteilen. Die Relationsrechnung entspricht allerdings nicht der Systematik der Gruppenbesteuerung, weil § 9 Abs 1 KStG eine „Ebenenzurechnung“ vorsieht.¹⁸ Der Verlust von GM3 wird daher zunächst GM1 zugerechnet, mit dem Gewinn von GM1 saldiert, woraus sich ein „Nullergebnis“ ergibt. Der Verlustvortrag bei GT stammt daher ausschließlich von GM2. Die Verschmelzung von F auf GT führt daher im Beispiel zu keiner Kürzung des Verlustvortrages.

Bei größeren Unternehmensgruppen, mit Enkel- und Urenkel-Gruppenmitgliedern kommen die Ebenzurechnung und Relationsrechnung nebeneinander zur Anwendung kommen.

17 Alle Körperschaften bilanzieren wiederum zum 31.12.

18 Dazu zB *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung² K44.

Beispiel 5



Sachverhalt

- Gruppe GT und GM1 bis GM8
- Die individuellen Ergebnisse der einzelnen Gruppenmitglieder für die Jahre 01 und 02 sind bereits in der graphischen Darstellung enthalten und betragen:
- Jahr 01:¹⁹ GM1 Gewinn von +50, GM2, GM3 und GM5 Gewinn von je +100, GM4 und GM6 Verlust von je -100, GM7 Verlust von -50, GM8 Verlust von -200, GT 0
- Jahr 02: GM1 +50, GM2 +100, GM3 -200, GM4 0, GM5 -100, GM6 +100, GM7 -100, GM8 +50, GT 0
- Jahr 03: positives Gruppenergebnis, verrechenbar mit Verlustvortrag +50
- Jahr 04: Verschmelzung von F auf GT, verlustverursachender Betrieb von GM4 nicht mehr vergleichbar vorhanden

Im Jahr 01 erhält GT von GM1 wie von GM2 jeweils einen (ebenweise durchgerechneten) Verlust von 50 zugerechnet, sodass sich ein Gruppenverlust von 100 ergibt, der in den Verlustvortrag eingeht. Bei der Zuordnung der Verluste auf die einzelnen Gruppenmitglieder ergibt sich Folgendes: Der von GM1 an GT zugerechnete Verlust von 50 entfällt zur Gänze auf GM4, weil der Verlust von GM6 mit dem Gewinn von GM3 (ebenweise) verrechnet wurde. Vom von GM2 an GT zugerechneten Verlust von 50 entfallen 40 auf GM8 und 10 auf GM7 (Relationsrechnung).

Auch im Jahr 02 erhält GT von GM1 und GM2 jeweils einen (ebenweise durchgerechneten) Verlust von 50 zugerechnet, sodass sich ein Gruppenverlust von 100 ergibt, der wiederum in den Verlustvortrag eingeht. Der von GM1 an GT zugerechnete Verlust von 50 entfällt zur Gänze auf GM3, der von GM2 an GT zugerechnete Verlust von 50 entfällt (nach der Relationsrechnung) jeweils zur Hälfte (25) auf GM5 und GM7.²⁰

¹⁹ Alle Körperschaften bilanzieren wiederum zum 31.12.

²⁰ Da die Ergebnisse von GM7 und GM8 systematisch „gleichwertig“ GM5 zugerechnet werden, kommt die Relationsrechnung zur Anwendung.

Der Verlustvortrag von GT beträgt nach dem Jahr 02 200. Im Jahr 03 werden 50 mit dem Verlustvortrag verrechnet, wobei zunächst die älteren Verluste aus dem Jahr 01 abzuziehen sind. Dadurch halbiert sich der aus dem Jahr 01 zugewiesene Verlust bei GM4 auf 25, bei GM8 auf 20, bei GM7 auf 5.

Im Jahr 04 wird die gruppenfremde Körperschaft F auf GT verschmolzen. Da der verlustverursachende Betrieb nur bei GM4 nicht mehr vergleichbar vorhanden ist, wird der Verlustvortrag bei GT um den auf GM5 anteilig entfallenden Verlust um 25 auf 125 gekürzt.

Dieses Beispiel macht deutlich, dass bei größeren Unternehmensgruppen die Zuordnung des Verlustvortrages zu den einzelnen Gruppenmitgliedern kompliziert werden kann. Bei noch größeren Unternehmensgruppen mit abweichenden Bilanzstichtagen und einem Verlustvortrag, der sich über mehrere Jahre aufgebaut hat, wird man an die Grenzen der eindeutigen Zuordenbarkeit stoßen. Sollte daher eine eindeutige Zuordnung in der Praxis nicht mehr möglich sein, wird – in Anlehnung an UmgrStR 2002 Rz 198 – eine sachgerechte Aliquotierung vorzunehmen sein, die sich verstärkt an einer reinen Relationsrechnung auszurichten hat.²¹

Fasst man als Zwischenergebnis zusammen, ist bei der Verschmelzung auf den Gruppenträger bei allen verlustverursachenden Gruppenmitgliedern zu überprüfen, ob der verlustverursachende Betrieb/Teilbetrieb noch (vergleichbar) vorhanden ist. In der Praxis wird daher sehr genau abzuwägen sein, ob Verschmelzungen auf den Gruppenträger vorgenommen werden sollen.

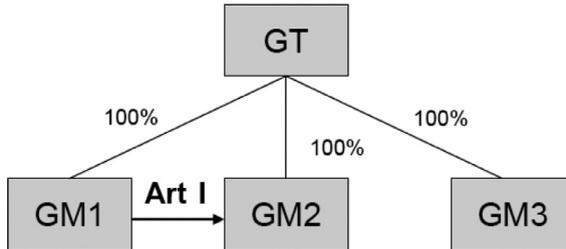
Gestaltungsmöglichkeiten

Die gruppenbezogene Betrachtung bringt für die Steuerpflichtigen aber nicht nur Nachteile, sondern eröffnet auch Gestaltungsmöglichkeiten, weil sie konsequenterweise auf die gesamte Gruppe abstellt. Möchte zB im ursprünglichen Ausgangssachverhalt der Gruppenträger (lange) vor der Verschmelzung seine Beteiligung an GM1 verkaufen, würden nach einer beteiligungsbezogenen Betrachtung bei der späteren Verschmelzung von F auf den Gruppenträger der gesamte von GM1 resultierende Verlustvortrag verlorengehen. Bei einer gruppenbezogenen Betrachtung kann hingegen zB GM1 vor der Veräußerung durch GT einen verlustverursachenden Teilbetrieb in GM2 einbringen (Schwesterneinbringung ohne Gewährung neuer Anteile). Da der verlustverursachende Teilbetrieb auch nach der Veräußerung der Beteiligung an GM1 durch GT in der Unternehmensgruppe verbleibt, bleibt dem Gruppenträger auch nach der anschließenden Verschmelzung insoweit der Verlustvortrag erhalten. Dies erscheint konsequent, weil auch im Rahmen der Individualbesteuerung bei einer Teilbetriebseinbringung der Verlustvortrag objektbezogen mitübertragen wird.

21 Die IT-technische Ausgestaltung der Ergebniszurechnung folgt nämlich nicht in der Logik der „Ebenenzurechnung“, sondern nimmt eine „Direktzurechnung“ vor, bei der lediglich etwaige Periodenverschiebungen durch abweichende Bilanzstichtage berücksichtigt werden.

B. Umgründung (Verschmelzung) von Gruppenmitgliedern

Anknüpfend an den Ausgangssachverhalt (mit einem zusätzlichen GM3)²² soll jetzt nicht der Gruppenträger, sondern ein Gruppenmitglied umgegründet werden: GM1 hat in der Gruppe seine Verluste GT zugerechnet, GM1 soll sodann auf GM2 verschmolzen werden.



Dieses Beispiel wirft die Frage auf, was mit den während der Gruppenzugehörigkeit von GM1 an GT zugerechneten (und noch offenen) Verlusten geschieht und wie hier der Objektbezug nach § 4 UmgrStG zu prüfen ist.

Auch bei einer Umgründung eines Gruppenmitgliedes ist mE eine gruppenbezogene Betrachtung anzustellen. Entscheidend ist wiederum, ob der verlustverursachende Betrieb bei GM1 (bzw in der Gruppe)²³ noch vorhanden ist. Ist das verlustverursachende Vermögen noch vergleichbar vorhanden, kommt es zu keinerlei Einschränkungen beim Verlustvortrag. Hat hingegen GM1 seinen verlustverursachenden Betrieb zwischenzeitlich eingestellt oder veräußert, hat eine Kürzung des Verlustvortrages zu erfolgen. Diese Kürzung kann aber nur beim Gruppenträger vorgenommen werden; denn im Rahmen der Gruppenbesteuerung erfolgt die Verlustzurechnung an den Gruppenträger, der systembedingt die Verluste vorträgt. Wenn nun systembedingt die Verluste beim Gruppenträger vorgetragen werden, kann die Kürzung des Verlustvortrages nur beim Gruppenträger erfolgen. Eine solche Auslegung entspricht mE nicht nur der Systematik der Gruppenbesteuerung, sondern auch dem Sinn und Zweck von § 4 UmgrStG, weil ansonsten der gesetzlich angeordnete Objektbezug bei den Gruppenmitgliedern ins Leereinge.²⁴

22 GM3 ist erst später von Bedeutung.

23 Dazu sogleich.

24 *Mayr*, RdW 2010, 536; kritisch *Plott*, Kann durch die Umgründung auf Ebene der Gruppenmitglieder tatsächlich ein Verlustvortrag beim Gruppenträger untergehen? ÖStZ 2010, 436; kritisch auch *Pinetz/Schaffer*, Übergang von Verlustvorträgen bei Umgründungen in der Unternehmensgruppe, ÖStZ 2013, 80, *Pinetz/Schaffer* halten dabei die Verlustvorträge aus der Zeit der Gruppenzugehörigkeit bei Umgründungen der Gruppenmitglieder „vollständig gegen einen Untergang immunisiert“, die Systematik der Gruppenbesteuerung mit ihrer Ergebniszurechnung vermag eine solche „Immunsierung“ der Gruppenmitglieder nicht zu tragen; auch der Gesetzgeber hatte bei Einführung der Gruppenbesteuerung keine „Immunsierung“ der von Gruppenmitgliedern stammenden Verluste vor Augen, konnte damals zwar noch nicht alle konkreten Problemstellungen aus dem Zusammenwirken von Umgründungen mit der Gruppenbesteuerung direkt ansprechen, seine eher restriktive Haltung zu Umgründungen und Gruppenbesteuerung bringt aber § 9 Abs 5 KStG zum Ausdruck, der Vermögensübertragungen (Umgründungen) lediglich innerhalb der Gruppe zulässt.

Aus der Systematik der Gruppenbesteuerung ergibt sich damit, dass eine Umgründung eines Gruppenmitgliedes zu einer entsprechenden Kürzung des Verlustvortrages beim Gruppenträger führen kann. Die UmgrStR 2002 haben sich dieser Sichtweise wiederum angeschlossen.²⁵ Maßgebend ist daher, ob das verlustverursachende Vermögen des umzugründenden Gruppenmitgliedes in der Unternehmensgruppe noch vorhanden ist. Für den Objektbezug (und die Vergleichbarkeit) ist eine gruppenbezogene Betrachtung anzustellen: Sollte zB GM1 vor seiner Verschmelzung schon einen verlustverursachenden Teilbetrieb in GM2 oder in GM3 eingebracht haben (Schwesterneinbringung ohne Gewährung neuer Anteile) und ist der verlustverursachende Teilbetrieb zum Verschmelzungstichtag noch vergleichbar vorhanden, hat keine Kürzung des Verlustvortrages zu erfolgen. Wurde der verlustverursachende Teilbetrieb hingegen in GM3 eingebracht und scheidet GM3 vor der Verschmelzung von GM1 auf GM2 aus der Unternehmensgruppe aus, ist bei der Verschmelzung das verlustverursachende Vermögen nicht mehr in der Unternehmensgruppe vorhanden und bei GT hat eine entsprechende Kürzung des Verlustvortrages zu erfolgen.²⁶

Zu einer Kürzung der von GM1 zugerechneten Verluste kann es aber nur kommen, wenn GM1 in die Verschmelzung eingebunden ist. Variiert man das obige Beispiel und wird nicht GM1, sondern GM3 auf GM2 verschmolzen, erfolgt keine Kürzung der von GM1 zugerechneten Verluste; denn bei dieser Variante ist GM1 in die Verschmelzung nicht eingebunden, der Objektbezug (und die Vergleichbarkeit) ist nur bei der übertragenden und übernehmenden Körperschaft bei GM3 und GM2 zu prüfen, sofern Verluste von diesen dem Gruppenträger zugerechnet worden sind.

C. Einbringung

Die bei der Verschmelzung dargestellte gruppenbezogene Betrachtung gilt grundsätzlich auch für Einbringungen, weil § 21 UmgrStG weitgehend an § 4 UmgrStG anknüpft.²⁷ Maßgebend für den Objektbezug (und die Vergleichbarkeit) ist daher, ob das verlustverursachende Vermögen des übertragenden bzw übernehmenden Gruppenmitgliedes (zB Betrieb) zum Einbringungstichtag in der Unternehmensgruppe in vergleichbarer Form noch vorhanden ist. Dennoch sind bei Einbringungen auch Besonderheiten zu beachten, wobei zwischen dem Einbringenden und der übernehmenden Körperschaft zu unterscheiden ist.

25 Rz 352 für Verschmelzungsbeschlüsse ab 1.12.2011.

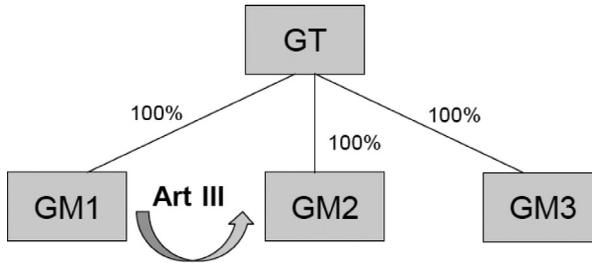
26 Sollte eine eindeutige Zuordnung der Verlustvorträge zum Teilbetrieb nicht möglich sein, hat eine sachgerechte Aliquotierung zu erfolgen, UmgrStR 2002 Rz 198.

27 UmgrStR 2002 Rz 1245ad idF Wartungserlass 2013.

Fehlender Objektbezug beim Einbringenden

Liegen bei einer Einbringung die Voraussetzungen für einen Übergang der Verluste nicht vor, gehen diese nicht – wie bei der Verschmelzung – unter, sondern verbleiben beim Einbringenden.²⁸

Anknüpfend an das vorangegangene Beispiel hat GM1 seine Verluste in der Gruppe GT zugerechnet, GM1 bringt sodann einen verlustverursachenden Teilbetrieb TB1 in GM2 ein; TB1 ist nicht mehr in vergleichbarem Umfang vorhanden.



Da TB1 nicht mehr in vergleichbarem Umfang vorhanden ist, würden – losgelöst von der Gruppenbesteuerung – nach § 21 Z 1 UmgrStG die Verluste beim Einbringenden (= GM1) zurückbleiben. Da die Verluste damit – anders als bei der Verschmelzung – nicht untergehen, hat auch keine Kürzung der Verlustvorräte beim Gruppenträger zu erfolgen.

Variiert man das Beispiel und bringt GM1 nicht einen Teilbetrieb, sondern den gesamten Betrieb ein und ist dieser verlustverursachende Betrieb nicht mehr in vergleichbarem Umfang vorhanden, kommen die praktischen Vorteile der Gruppenbesteuerung zum Vorschein. Ohne Unternehmensgruppe würden die Verluste zwar auch beim Einbringenden zurückbleiben, wären für diesen aber mangels verbleibendem Betrieb schwerer verrechenbar. Durch die Bildung einer Unternehmensgruppe wurden die Verluste von GM1 dem Gruppenträger zugerechnet, der diese – vor wie nach der Einbringung – mit dem gesamten Gruppenergebnis verrechnen kann.

Fehlender Objektbezug bei der übernehmenden Körperschaft

§ 21 Z 2 UmgrStG knüpft hinsichtlich der Verluste der übernehmenden Körperschaft an § 4 UmgrStG an; danach gelten der Objektbezug und die Vergleichbarkeit auch für die Verluste der übernehmenden Körperschaft.²⁹

Variiert man wiederum das vorherige Beispiel und sind der Objektbezug und die Vergleichbarkeit zwar bei der übertragenden Körperschaft GM1 gegeben, nicht aber bei der übernehmenden Körperschaft GM2, hat nach § 21 Z 2 iVm § 4

²⁸ Vgl UmgrStR 2002 Rz 1178.

²⁹ Kritisch zB *Rabel* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen § 21 Rz 35; vgl auch *Doralt/Ruppe*, Bd I¹¹ Rz 1197.