

Steuerreform 2005

Die neue Gruppenbesteuerung

Stärken und Schwächen des Begutachtungsentwurfes

VON DR. WOLFGANG GASSNER*)

Die Diskussion um die Reform der Konzernbesteuerung in Österreich wurde mit einem Seminar eröffnet, das im Wintersemester 1997/98 an der Wirtschaftsuniversität Wien abgehalten wurde.¹⁾ Der Diskussionsstand per 1990²⁾ wurde von Müller seiner Monographie zur Reform der Konzernbesteuerung³⁾ zugrunde gelegt, in der die weltweit üblichen System der Gruppenbesteuerung analysiert und einer Wegweisung für Österreich zugrunde gelegt wurden. Für die 2. Etappe der großen Steuerreform 1993/94 lag bereits ein Gesetzesentwurf vor.⁴⁾ Die Realisierung des Reformprojektes wurde jedoch auf eine weitere „große“ Steuerreform vertagt. Gleiches geschah in den Reformrunden 1996⁵⁾ und 2000.⁶⁾ Inzwischen war die Diskussion jedoch vorangetrieben, in einem weiteren Seminar an der Wirtschaftsuniversität Wien auf den neuesten Stand gebracht und die Ergebnisse samt einem überarbeiteten Gesetzesentwurf publiziert worden.^{6a)} Der Begutachtungsentwurf zum Steuerreformgesetz 2005 versucht nun das Reformprojekt legislativ umzusetzen. Die International Fiscal Association-Landesgruppe Österreich hat sich mit ihm in einer Podiumsdiskussion auseinander gesetzt.⁷⁾ Von mir wurde im Begutachtungsverfahren zum Entwurf des SteuerreformG 2005 eine ausführliche Stellungnahme abgegeben.⁸⁾ Der 58. Jahreskongress 2004 der International Fiscal Association, der vom 5.–10. September im Kongresszentrum der Wiener Hofburg stattfindet, wird sich auf der Grundlage des noch in Druck befindlichen Generalberichts und von mehr als 30 Landesberichten⁹⁾ ausführlich mit ihr auseinandersetzen. Die Stärken und Schwächen des Begutachtungsentwurfes werden nach heutigem Informationsstand zusammengefasst.

*) O. Univ.- Prof Dr. Wolfgang Gassner lehrt am Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien und ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Präsident der International Fiscal Association – Landesgruppe Österreich.

1) Gassner/Göth/Lang/Rief/Tumpel, Organschaft und Besteuerung von Unternehmensgruppen, ÖStZ 1990, 200.

2) Gassner, Reform der Besteuerung von Unternehmensgruppen in Österreich, in: Rückle (Hrsg.) Aktuelle Fragen der Finanzwirtschaft und der Unternehmensbesteuerung, FS Loitlsberger (1991) 163 mit Kurzfassung in Gassner, Organschaft und Konzernbesteuerung – Zur Reform der Besteuerung von Unternehmensgruppen in Österreich, SWK-Heft 14/1990, Seite A I 187; Gassner/Göth/Lang/Rief/Tumpel, Organschaft und Besteuerung von Unternehmensgruppen, ÖStZ 1990, 200; Gassner, Zur Neuordnung des Rechts der Besteuerung von Unternehmensgruppen in Österreich, SWK-Heft 25/1990, Seite A I 291; Lang, Auslandsverluste und die Besteuerung von Unternehmensgruppen, SWK-Heft 18/1990, Seite A I 245; Göth, Die körperschaftsteuerliche Organschaft aus der Sicht des Gleichheitsgrundsatzes, GesRZ 1991, 28 ff.; Gröhs, Die konsolidierte Besteuerung in den USA – Ein Vorbild für eine Reform der Besteuerung von Unternehmensgruppen in Österreich? SWI 1991, 19 ff.; Müller, Die Dividendengarantie bei Organschaftsverhältnissen, ÖStZ 1990, 52 ff.; Müller, Reform der Konzernbesteuerung und dezentraler Bankenverbund, ÖBA 1992 123 ff.; Perthold, Zum Gewinn und Verlustausgleich in Unternehmensgruppen, eoclex 1990, 442 ff.; Tumpel, Die Besteuerung von Unternehmensgruppen in der BRD, JfB 1990, 226 ff.

3) Müller, Reform der Konzernbesteuerung in Österreich – Eine zusammengefasste Besteuerung von Unternehmensgruppen (1991).

4) Gassner, Zur Neuordnung des Rechts der Besteuerung in Österreich, SWK-Heft 23/1990, Seite A I 291.

5) StruktAnpG 1996, dazu kritisch Gassner, Steueranpassung gefährden den Wirtschaftsstandort Österreich, Standard 8.3.1996 derselbe, Schwarzer Freitag für den Rechtsstand, Standard 19. 4. 1996.

6) SteuerreformG 2000; Gassner, Die Unternehmensbesteuerung im Bericht der Steuerreformkommission zur „Steuerreform 2000“ in: Altenburger/Janschek/Müller (Hrsg.), FS Seicht, (2000) 31 f. m. w. H. in FN 21; „Steuerreform 2000“ – Die unterlassene Reform der Unternehmensbesteuerung, FJ 1999, 151;

6a) Gassner/Lang/Wiesner (Hrsg.), Besteuerung von Unternehmensgruppen (1998).

7) 11. 3. 2004, Vortrags- und Diskussionsveranstaltung zur Neuordnung der Gruppenbesteuerung.

8) www.wu-wien.ac.at/taxlaw/str2005.

9) Cahiers de droit fiscal international, Volume LXXXIXb, in Druck.

I. Ersatz der Organschaft durch die neue Gruppenbesteuerung

Ein erster Überblick über den Begutachtungsentwurf wurde in dieser Zeitschrift bereits gegeben.¹⁰⁾ Der Begutachtungsentwurf selbst wurde in SWK-Heft 6/2004 abgedruckt.¹¹⁾ Daher erspare ich dem Leser hier eine nochmalige Darstellung des Gesetzesvorschlages und gehe gleich „in medias res“. Steuerpolitisch bedeutet der Ersatz der Organschaft, die ein Relikt der Rechtsentwicklung im reichsdeutschen Steuerrecht ist und in ähnlicher Form weltweit nur noch in Deutschland praktiziert wird, einen Meilenstein auf dem Weg zu einem modernen Unternehmenssteuerrecht. Denn anders als die Organschaft ist die Gruppenbesteuerung grundsätzlich strukturneutral. Sie verlangt keine zentralistische Konzernstruktur mehr – ich verweise hingegen auf die Eingliederungsmerkmale der Organschaft, die den Prinzipien der Konzernführung der Dreißigerjahre entspricht – und sieht vom Erfordernis des Ergebnisabführungsvertrages ab, der die Organschaft in unseliger Weise mit dem Konzernrecht verbindet und Minderheitsgesellschafter zu Anleihehabern denaturiert. Die neue Gruppenbesteuerung berücksichtigt, im Sinne von Best Practise,¹²⁾ die wichtigsten ausländischen Systeme der Gruppenbesteuerung – allerdings im Wesentlichen mit Stand 1997, wie er in Österreich aufgearbeitet worden war.¹³⁾ Sie entschied sich für ein eigenständiges Konzept, das aber im entscheidenden Punkt des Gewinn- und Verlustausgleichs dem Zurechnungskonzept folgt und sich damit an das System des Group Relief anlehnt, wie es dem britischen Steuerrechtskreis entstammt.¹⁴⁾ Österreich wird damit – sieht man vom Konsolidierungsmodell in Italien und der Organschaftsregelung in Deutschland ab – das modernste, weil einzige, Gruppenbesteuerungssystem in Mitteleuropa haben und sollte daher, wie die Erl. zum BE¹⁵⁾ zutreffend ausführen, im Steuerwettbewerb um internationale Unternehmensgruppen und Finanzholdings als Standort gut bestehen können.

Freilich konnte sich der Entwurf noch nicht ganz von einer Verquickung des Körperschaftsteuerrechts mit dem Konzernrecht lösen. Denn § 9 Abs. 8 KStG i. d. F. BE verlangt für die steuerlichen Konsequenzen einer Gruppenbesteuerung einen schriftlichen „Gruppenvertrag“. Weder Rechtsnatur noch Inhalt eines solchen Vertrages noch seine konzernrechtlichen Konsequenzen sind klar. Verlangt werden neben formalen Voraussetzungen (Schriftform, Nennung der einzubeziehenden Beteiligungskörperschaften, Unterfertigung durch die gesetzlichen Vertreter, nachweisliche Unterfertigung vor dem Ablauf des entsprechenden Wirtschaftsjahres jeder einzubeziehenden Beteiligungskörperschaft, Vorlagepflicht an das Finanzamt und Meldepflicht für Änderungen) folgende ausdrücklich angeführte Vertragsinhalte, nämlich

- eine Regelung der zeitlichen Geltung (§ 9 Abs. 8, 2. TS und Abs. 9 erster Satz KStG i. d. F. BE) und
- eine Regelung des Steuerausgleichs (§ 9 Abs. 8, 2. TS KStG i. d. F. BE) sowie einen weiteren impliziten Vertragsinhalt, nämlich den der Gruppenbildung.¹⁶⁾

Wozu die Vorlage eines Gruppenvertrages gut sein soll, wo ohnedies noch zur Erlassung des Feststellungsbescheides (§ 9 Abs. 8, 4. TS KStG i. d. F. BE) ein Antrag der beteiligten Körperschaften notwendig ist, bleibt offen. Weltweit ist außer Deutschland und Österreich kein Staat bekannt, der die Gruppenbesteuerung an vertragsrechtliche Voraus-

¹⁰⁾ *Tissot*, Die geplante Gruppenbesteuerung – Ein erster Überblick, SWK-Heft 8/2004, Seite S 306.

¹¹⁾ Der Begutachtungsentwurf zum Steuerreformgesetz 2005, SWK-Heft 6/2004, Seite T 19 ff., 301, in der Folge als BE zitiert.

¹²⁾ Erl. (www.bmf.gv.at) 4.

¹³⁾ *Gassner/Lang/Wiesner*, Unternehmensgruppen.

¹⁴⁾ Zum britischen Group Relief, der in gleicher Weise in Irland und Zypern gilt, siehe *Rupal*, United Kingdom, in IFA (Hrsg.) *Group Taxation*, Cahiers de droit fiscal international, Volume LXXXIXb (2004) in Druck; IBFD (Hrsg.) *The Taxation of Companies in Europe*, United Kingdom 149 ff.; *Mennel/Förster*, Steuern in Europa, Amerika und Asien, Großbritannien, Rz. 220f; IBFD (Hrsg.), *European Taxation*, Supplementary Service, Section A, United Kingdom.

¹⁵⁾ 5 und 7.

¹⁶⁾ Vgl. Erl. 26.

setzungen knüpft.¹⁷⁾ Weder konnten bisher zu diesem neuen vom BE vorgesehenen Vertragstyp zivilrechtliche Untersuchungen angestellt noch Fragen des Internationalen Privatrechts bei internationalen Unternehmensgruppen erörtert werden. Fragen des Konzernrechts sollten aber zweckmäßigerweise dem Zivilrecht zur Regelung überlassen werden. Das gilt für Formvorschriften genauso wie für Vertretungsregelungen – wieso soll nicht auch ein Rechtsvertreter mit Vollmacht, ein (Gesamt-)Prokurist oder ein Handlungsbevollmächtigter den Vertrag anstelle von „gesetzlichen Vertretern“ (mit)unterzeichnen können? – als auch für inhaltliche Fragen der Vertragsdauer und des Steuerausgleichs. Denn die Vertragsdauer hängt ja nicht nur vom Parteiwillen, sondern auch vom Fortbestand der Gruppenzugehörigkeit ab. Außerdem sieht § 9 Abs. 9 KStG i. d. F. BE Regeln über die Bindungsdauer vor, die von der vertraglichen Bindungsdauer unabhängig sind. Ein Steuerausgleich wiederum ist zwar aus konzern- und gesellschaftsrechtlichen Gründen zur Kapitalerhaltung der Untergesellschaft und zur Vermeidung der Gesellschafterschädigung zumeist geboten, aber doch manchmal gar nicht notwendig. Zu denken ist nur an die Fälle der Verlustabdeckung, des Vorteilsausgleichs im Zusammenhang mit anderen Sanierungsmaßnahmen, der Liquidation der Untergesellschaft unter Tragung von Liquidationskosten durch die Obergesellschaft, von Verlusteintritten bei der Obergesellschaft usw. Zivilrechtliche Ordnungsgesichtspunkte können den Gruppenvertrag auch nicht rechtfertigen, weil viel gravierendere Konzernrechtsfragen der Regelung in einem neuen Konzernrecht harren und die Gewerbesteuerumlage im Konzern seinerzeit auch ohne entsprechendes Zivilrechtserfordernis im Steuerrecht auskam. Das Erfordernis des Gruppenvertrages sollte daher ersatzlos entfallen.¹⁸⁾ Denn es ist kein Grund ersichtlich, warum sich Finanzverwaltung und Steuerpflichtiger gerade im Zusammenhang mit der Gruppenbesteuerung mit Vorfragen des allgemeinen Vertragsrechtes, des Internationalen Privatrechts, der Kapitalerhaltung und des Gläubigerschutzes herumschlagen sollten, deren steuerliche Relevanz überhaupt nicht zu sehen ist.

II. Gruppenträger, Gruppenmitglied und Unternehmensgruppe

Es ist sehr erfreulich, mit welcher Liberalität der BE die Voraussetzungen für die Gruppenbildung regelt. Die einfache Mehrheit, die Einbeziehung ausländischer Gruppenmitglieder und Gruppenträger ist aus Gründen der Internationalisierung der österreichischen Wirtschaft zweckmäßig und entspricht europarechtlichen Erfordernissen. Die Berücksichtigung des rückwirkenden Anteilserwerbes bei Maßnahmen nach UmgrStG vermeidet schädliche Unterbrechungen des Beteiligungsbesitzes und Schwierigkeiten beim Beginn des Fristenlaufs.

Auch hier scheint aber die Organschaft nachzuwirken, was den Aufbau der Unternehmensgruppe anbelangt. Es wird nämlich für die Gewinn- und Verlustverrechnung von einem Gruppenträger und einem Gruppenmitglied ausgegangen, die durch Beteiligung finanziell verbunden sind. Es wird also ein vertikaler Verbund vorausgesetzt, wie dies auch noch bei der Organschaft der Fall ist. Zu einer mehrgliedrigen Unternehmensgruppe kommt es daher, ähnlich wie beim bisherigen Organkreis, nur dann, wenn mehrere Untergesellschaften unmittelbar oder mittelbar mit einer gemeinsamen Obergesellschaft verbunden sind. Damit werden Verlustüberrechnungen, anders als beim britischen Group Relief, ausschließlich auf die jeweilige Obergesellschaft zugelassen und Verlustüberrechnungen von der Ober- an die Untergesellschaft und zwischen Schwestergesellschaften und anderen Verwandtschaftsgraden genauso ausgeschlossen wie zwischen Unternehmen der dezentralen Sektoren. Das führt nicht nur zu Wettbewerbsverzerrungen zwischen verschiedenen Wirtschaftssektoren, sondern bei Umstrukturierungen von Unternehmensgruppen und Veräußerung von Unternehmensteilen zur Notwendigkeit von „Verrenkun-

¹⁷⁾ Siehe *Masui*, Generalbericht „Group Taxation“ zum 58. IFA-Kongress, CDFI LXXXIXb (2004), in Druck.

¹⁸⁾ Vgl. *Gassner*, Grundzüge einer Reform, in *Gassner/Lang/Wiesner*, Unternehmensgruppen 291 f. und 297 f.

gen“, um dennoch die angestrebte Verlustverrechnung bei einem bestimmten Gruppenmitglied sicherzustellen. Das Bild einer Obergesellschaft als Leitgesellschaft scheint dem BE auch bei der Beteiligungsgemeinschaft vorzuschweben, wo ein Mitbeteiligter zumindest mit 40 % beteiligt sein muss. Damit wird die Beteiligungsgemeinschaft für Joint Ventures reserviert, bei denen es eine eindeutige Leitgesellschaft gibt, und es werden Zusammenschlüsse gleichberechtigter Partner ohne Mehrheit von zumindest 80 % aus der Gruppenbildung ausgeschlossen.

Was rechtfertigt aber die ausschließliche Ergebniszurechnung an den Gruppenträger und das Erfordernis einer Leitgesellschaft? Die wirtschaftliche Einheit der Unternehmensgruppe gleicht einer Haushaltsgemeinschaft genauso wenig wie das Eingliederungskonzept der Organschaft, weil Letzteres durch die Gruppenbesteuerung ausdrücklich aufgegeben wird! Es ist kein steuerpolitischer Grund ersichtlich, die Verlustüberrechnung nur auf einen „Gruppenträger“ zuzulassen und Querverrechnungen und Vertikalverrechnungen nach unten auszuschließen. Das britische Group Relief-System, das wegen der grundsätzlichen Ähnlichkeit und im Sinne der Best Practise zum Vergleich herangezogen werden sollte, zeigt, dass es auch anders geht. Besteht eine Unternehmensgruppe, zu der alle Unternehmen zählen, die durch ein entsprechendes Beteiligungsband miteinander verbunden sind, dann können innerhalb dieser Unternehmensgruppe Verluste nach Wahl von einem Mitglied der Gruppe auf ein anderes übertragen werden. Dass Gleiches auch im Mehrmütterfall funktioniert, zeigt das Rechtsinstrument des Consortium Relief. Passt man die Gruppenbesteuerung auch diesbezüglich an das britische System der Gruppenbesteuerung an, dann bereiten weder Verlustverrechnungen von unten nach oben noch solche im Querverbund Schwierigkeiten. Es sollte aus diesen Gründen überlegt werden, die Gruppenbesteuerung auch in der Frage der Bildung der Unternehmensgruppe an das britische System anzugleichen und das Konzept von Gruppenträger und diesem nachgegliederten Gruppenmitglied fallen zu lassen.

III. Ergebniszurechnung, Zwischengewinne, Umgründungen und Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe

Die Rechtsfolge der Gruppenbesteuerung liegt in der Zurechnung des steuerlich maßgebenden Ergebnisses zum steuerlich maßgebenden Gewinn des Gruppenträgers. Die Gruppenbesteuerung folgt somit der bisherigen Zurechnungstheorie, wie sie auch der Organschaft zugrunde lag. Das ist – sieht man von der soeben behandelten Frage der Zurechnungsrichtung ab – sachgerecht, weil das dem Konzept der Unternehmensgruppe als weit gehender wirtschaftlicher Haushaltsgemeinschaft entspricht. Dass es dabei zur gänzlichen und nicht bloß quotalen Zurechnung an den Gruppenträger kommt, deckt sich mit diesem Konzept. Auch die der Beteiligungsquote entsprechende Zurechnung des gesamten Ergebnisses an die Mitbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft stimmt damit überein. Die fehlende Zwischengewinneliminierung ist im Prinzip auch gut zu begründen. Sie würde die Umsetzung eines komplizierten steuerlichen Konsolidierungsmodells erforderlich machen, zu der sich der BE aus Gründen der einfachen Administration sowohl für die Steuerpflichtigen als auch der Finanzverwaltung zu Recht nicht entschlossen hat.

Das gut begründbare Absehen von einer Konsolidierung und generellen Zwischengewinneliminierung kann aber nicht rechtfertigen, dass generell alle Vermögensübertragungen zwischen Gruppenmitgliedern, auch wenn sie Anlagevermögen betreffen, sowie eine Reihe von Umgründungen von Unternehmen innerhalb der Unternehmensgruppe schädliche Konsequenzen nach sich ziehen. Das ist aber der Fall, weil der BE grundsätzlich nur das bilaterale Verhältnis von Unternehmensträger und Gruppenmitglied vor Augen zu haben scheint und daher nicht ausreichend auf die verschiedensten Umgründungsmöglichkeiten mit und ohne UmgrStG Bedacht nimmt. Denn der Gedanke der Einheit der Unternehmensgruppe kann durchaus die Rechtsfolge tragen, dass Umgründungen innerhalb einer Unternehmensgruppe für den Weiterbestand einer Unter-

nehmensgruppe neutral sein sollen. Das lässt sich auch gut mit den Zielsetzungen des UmgrStG rechtfertigen. Desgleichen zeigt das Vorbild des britischen Group und Consortium Relief, dass die Übertragung von Anlagegütern innerhalb der Gruppe mit einem Besteuerungsaufschub verbunden werden kann. Denn nach britischem Recht und dem Recht jener Staaten, die sich dem britischen System angeschlossen haben, wirkt die Gruppenbildung auch für Capital Gains. Bei Veräußerung von Anlagegütern innerhalb der Unternehmensgruppe wird ein Besteuerungsaufschub so lange gewährt, als das Anlagegut nicht die Unternehmensgruppe verlässt.

Im Sinne von Best Practise, wie sie in den Erl. zum BE¹⁹⁾ angekündigt wird, sollte daher die Umstellung vom Gruppenträger-Gruppenmitgliedskonzept auf ein echtes Gruppenkonzept gemäß britischem Muster überlegt werden. Damit könnten auch hier komplizierte Verrenkungen zur Vermeidung negativer Auswirkungen von Umgründungen innerhalb der Unternehmensgruppe vermieden werden. Auch entfielen aufwendige Umgründungspraktiken, mit deren Hilfe, oft unter mehrfacher Inanspruchnahme des UmgrStG, die steuerneutrale Übertragung einzelner Anlagegüter innerhalb von Unternehmensgruppen erreicht werden muss. Ein Besteuerungsaufschub für die Übertragung von Anlagegebühren innerhalb einer Unternehmensgruppe ist umso dringender geboten, als in Zukunft Körperschaften von der Übertragung stiller Rücklagen (§ 12 EStG) ausgeschlossen werden sollte.

IV. Auslandsverluste

Die Möglichkeit der Verrechnung von Auslandsverlusten (§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG i. d. F. BE) innerhalb von Unternehmensgruppen wird begrüßt. Sie ist wie die Verrechnung von Auslandsverlusten natürlicher Personen (§ 2c EStG i. d. F. BE) steuerpolitisch zweckmäßig, um die finanzwirtschaftlichen Konsequenzen von Verlusten steuerlich angemessen zu berücksichtigen und In- und Auslandsverluste in gleicher Weise steuerneutral zu berücksichtigen. Sie ist aus der Sicht des Europarechtes auch geboten, um Auslandsdiskriminierungen zu vermeiden. Der zu verrechnende Verlust des ausländischen Gruppenmitgliedes ist nach österreichischem Gewinnermittlungsrecht zu ermitteln und dem unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied oder Gruppenträger im Ausmaß der Beteiligungen aller beteiligten Gruppenmitglieder zuzurechnen. Ist die Verwertbarkeit des Verlustes im Ausland gegeben, so ist eine Verlustverrechnung ausgeschlossen. Kommt es in Folgejahren beim ausländischen Gruppenmitglied zur Verlustverwertung oder scheidet dieses aus der Gruppe aus, so kommt es zur Nachversteuerung beim österreichischen Steuersubjekt, das die Verlustverrechnung in Österreich vornehmen konnte.

Zu dieser Regelung im BE stellen sich zwei Grundsatzfragen, nämlich

- die Frage nach der sachlichen Rechtfertigung der Verrechenbarkeit von Auslandsverlusten bloß durch natürliche Personen und Gruppenträger und
- die Frage nach der Sachlichkeit der Verknüpfung der Verrechnung der Auslandsverluste mit der Verlustverwertung im Ausland.

Was die erste Frage anbelangt, so ist kein Grund ersichtlich, der z. B. ein Einzelunternehmen oder eine Kapitalgesellschaft, die 100 % der Anteile an einer Auslandsgesellschaft kontrolliert und keinen „Gruppenvertrag“ abschließt, von der Verlustverrechnung ausschließen sollte. Denn die wirtschaftliche Situation eines Einzelunternehmers oder einer Mitunternehmergemeinschaft mit natürlichen Personen oder Körperschaften als Gesellschaftern und Unternehmensgruppen i. S. d. § 9 KStG i. d. F. BE ist hinsichtlich der Auslandsverluste durchaus vergleichbar. Der „Gruppenvertrag“ als einziges Unterscheidungsmerkmal kann die Differenzierung im Körperschaftsbereich nicht rechtfertigen, vor allem weil eine Steuerumlage zumeist nicht gerechtfertigt sein wird. Die Regelung sollte daher anhand ausländischer Vorbilder und verschiedenster Vergleichspaare noch einmal überdacht werden. Am zweckmäßigsten erschiene mir eine dem § 3 dAuslandsinvestitionsG nachempfundene Berücksichtigung von Auslandsverlusten, die Verluste

¹⁹⁾ Erl. 6.

ausländischer Beteiligungsgesellschaften rechtsformenneutral auch auf ausländische Unternehmensbeteiligungen ausdehnt.

Die Verknüpfung der Auslandsverlustverrechnung mit der Verlustverwertung im Ausland entspricht zwar der Rechtsprechung des VwGH,²⁰⁾ findet aber im System des internationalen Steuerrechts keine Deckung.²¹⁾ Sie hält fälschlich die Doppelbesteuerung für eine Anwendungsvoraussetzung der DBA, unterstellt den DBA irrtümlich die generelle Zielsetzung der Vermeidung der Nichtbesteuerung und hält die Nachversteuerung bei Auslandsverwertung zur Vermeidung einer Wettbewerbsverzerrung für geboten. Die Systemwidrigkeit dieser Auffassung lässt sich auch durch deren gesetzliche Verankerung, wie sie § 2c EStG und § 9 Abs. 6 Z 6 KStG i. d. F. BE vorsehen, nicht aus der Welt schaffen. Sie führt zu ausgesprochen willkürlichen Ergebnissen. So würde z. B. ein Verlust im Ausland, der mangels Körperschaftsteuer im betreffenden Staat dort nie zur Verwertung kommen kann, in Österreich auch dann nie zur Nachversteuerung kommen, wenn dem Auslandsverlust sagenhaft hohe Auslandsgewinne folgen sollten. Österreich würde gerade mit einer solchen Lösung zu einem Eldorado internationaler Verlustverwertung, die alle Grundsätze der OECD betreffend Harmful Tax Competition und der EU in Sachen Code of Conduct ad absurdum führte. Das kann aber nicht Sinn der Berücksichtigung von Auslandsverlusten im Inland sein. Ihr kann es nur darum gehen, die Gleichbehandlung von In- und Auslandsverlusten sicherzustellen. Das kann aber nur dadurch geschehen, dass man sowohl hinsichtlich Verlustverrechnung als auch Nachversteuerung ausschließlich das Inland zum Maßstab erhebt.

V. Teilwert- und Firmenwertabschreibung

Bei Inanspruchnahme der Gruppenbesteuerung ist die Teilwertabschreibung zu Recht ausgeschlossen, weil es zu einer direkten Verlustberücksichtigung kommt. Zusätzlich zur Verlustverrechnung sieht der BE die Abschreibung der Differenz zwischen Anschaffungskosten einer Beteiligung und des anteiligen Bucheigenkapitals laut Handelsbilanz vor. Die Firmenwertabschreibung ist finanzwirtschaftlich mit der Gleichstellung von „share deals“ und „asset deals“ zu begründen. Sie stellt sicher, dass die Besteuerung die in der Konzernbilanz erfolgende Abschreibung auch steuerlich berücksichtigt. Ohne dass ich hier auf Einzelheiten eingehen möchte, will ich mich auf zwei Grundsatzfragen beschränken und deren Problematik erörtern,

- nämlich die Vermeidung von Doppelbesteuerung und doppelter Nichtbesteuerung stiller Reserven in Beteiligungen überhaupt und
- die Basis der Firmenwertabschreibung.

Die Beteiligungsbesteuerung ist im Grundsätzlichen nach wie vor ungelöst. Der Gesetzgeber und auch der BE versucht sich mit Symptomkuren auf Teilgebieten, wie etwa auch dem Ausschluss der Teilwertabschreibung in der Beteiligungskaskade (§ 12 Abs. 2 Z 3 KStG i. d. F. BE). Ich glaube nicht, dass damit die Frage ausreichend zu lösen ist. Die Systembrüche machen sich allenthalben und auch hier bemerkbar. Die systematisch richtige Lösung wäre, worauf schon oft hingewiesen wurde, eine konsequente Neutralität der Bewertung und des Ausscheidens von Beteiligungen in der steuerlichen Gewinnermittlung. Allerdings zieht dies den finanzwirtschaftlichen Nachteil fehlender Verlustberücksichtigung nach sich, sofern es nicht zur Verlustverrechnung durch Gruppenbesteuerung kommt. Die allein systemgerechte Lösung dieses Dilemmas scheint mir darin zu liegen, die Beteiligungen bei Bewertung und Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen nicht zu berücksichtigen, jedoch Verluste, ähnlich den Auslandsverlusten bei Gruppenbesteuerung, gleichsam „vorläufig“ bis zu einer Nachversteuerung oder zum Ausscheiden der Beteiligung zu berücksichtigen, um die Rechtsformenneutralität der Verlustberücksichtigung sicherzustellen.

²⁰⁾ VwGH 25. 9. 2001, 99/14/0217.

²¹⁾ Loukota, Sensationelle Neuerung bei DBA-Auslandsverlusten, SWI 2001, 466; Lang, Ausländische Betriebsstättenverluste und DBA-Auslegung, SWI 2002, 86 m. w. H. 94 FN 51.

Die grundsätzliche Parallele der Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs. 7 KStG i. d. F. BE mit der Firmenwertabschreibung bei Konsolidierung nach HGB rechtfertigt aber nicht, das handelsrechtliche Eigenkapital zur Ermittlung der Basis der Bemessung der Firmenwertabschreibung heranzuziehen. Dieses hat nämlich mit der steuerlichen Gewinnermittlung nichts zu tun. Nur der Ansatz des Wertes des Betriebsvermögens (§ 4 Abs. 1 EStG) lässt sich rechtfertigen. Ansonsten wäre, wenn man an Beteiligungskaskaden denkt, der willkürlichen Aufblähung der Firmenwertabschreibung – etwa durch Großmutterzuschüsse, die in der Zwischengesellschaft nicht eingebucht werden – Tür und Tor geöffnet.

VI. Steuersystematische Begründung der Gruppenbesteuerung

Nach den Motiven zum BE²²⁾ findet der Ersatz der Organschaft durch die Gruppenbesteuerung seine Rechtfertigung nämlich in pragmatischen Überlegungen zur Einführung eines attraktiven und modernen Modells der Gruppenbesteuerung, das zur Verbesserung des Unternehmensstandorts beitragen und im Sinne von Best Practice ausgestaltet werden soll. Damit alleine ist freilich noch keine Leitlinie für die Ausgestaltung der Gruppenbesteuerung in steuersystematischer Hinsicht gegeben, die erforderlich ist, um die Gruppenbesteuerung sinnvoll in das System der Einkommens- und Körperschaftsteuer einzuordnen und der Interpretation und Anwendung der Neuregelung die notwendige Hilfe zu geben. Die wirtschaftliche Einheit der Unternehmensgruppe alleine ist keine ausreichende Begründung für die Gruppenbesteuerung, weil abgesehen vom unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligungsverhältnis an den Mitgliedern der Gruppe keine Eingliederungsvoraussetzungen verlangt und Einheitskonsequenzen auch nicht gezogen werden. Das Bild der Haushaltsbesteuerung, das bei Wahrung der Steuersubjektivität zur Ergebniszurechnung an die Obergesellschaft führt, ist ebenfalls nur bedingt tauglich, weil zwar eine Parallele zwischen Gruppen- und Haushaltszugehörigkeit gezogen werden kann, die Gruppenzugehörigkeit aber nur durch das Beteiligungsverhältnis ähnlich der Verwandtschaft definiert wird, ohne dass eine der Haushaltsgemeinschaft vergleichbare Verbindung zu einer Wirtschaftsgemeinschaft erforderlich ist.

Die Gruppenbesteuerung als Konzept ist somit grundsätzlich im BE zweckmäßig umgesetzt, allerdings weist die Ausgestaltung einige Schwächen auf. Sie sind m. E. darauf zurückzuführen, dass die steuersystematische Rechtfertigung weder im BE selbst, noch in dessen Erl. hinreichend zum Ausdruck kommt. Eine Rechtfertigung kann jedoch aus den Grundlagen der Körperschaftsteuer abgeleitet werden. Danach kann die Körperschaft selbst ihr Einkommen gar nicht konsumieren, was gegen die grundsätzliche Berechtigung der Besteuerung des Einkommens bei der Körperschaft als Ausdruck der Konsumfähigkeit eingewendet werden kann. Die Körperschaftsteuer ist daher weniger finanzwissenschaftlich als steuertechnisch begründbar. Sie ist eine notwendige Ergänzung der Einkommensteuer²³⁾ und wird durch die Marktteilnahme der Körperschaftsteuer-subjekte, die Eindämmung von Wettbewerbsvorteilen und Thesaurierungseffekten getragen, was sich in ihrer Ausgestaltung niederschlägt. Sieht man das Markteinkommensprinzip als tragendes Element der Einkommens- und Körperschaftsteuer an²⁴⁾, so kann typisierend davon ausgegangen werden, dass Unternehmensgruppen ein Einkommen erst realisieren, wenn es zu Leistungen an Dritte kommt. Ein Markteinkommen wird erst dann erzielt, wenn Mitglieder der Unternehmensgruppe Leistungen gegenüber Dritten erbringen. Anhand dieser Grundsätze sollte die Gruppenbesteuerung im BE nochmals durchgedacht werden. Nur durch konsequente Umsetzung eines Gesamtkonzepts, das sich in das Gesamtsystem gut einordnen lässt, ist eine dauerhafte und praktikable Regelung zu treffen.

²²⁾ Erl. 5 ff.

²³⁾ *Watrin/Sievert/Strom*, Reform der Konzernbesteuerung in Deutschland und Europa, FR 2004, 10.

²⁴⁾ *Ruppe*, in Hermann/Heuer/Raupach (Hrsg.), Kommentar zum Einkommenssteuer und Körperschaftsteuergesetz, Einführung ESt. Rz. 1 ff.