
Mag. Ines Hofbauer

Internationale Steuerplanung im Unternehmensverbund



Auszug aus dem Finanz Journal Nr. 4/2004
mit freundlicher Genehmigung
des **Grenz-Verlages** und der **RDB**

Das aktuelle Thema von Mag Ines Hofbauer ¹⁾

Internationale Steuerplanung im Unternehmensverbund

Österreichische Unternehmen mussten sich bisher – trotz langjähriger Bemühungen von Seiten der Wissenschaft ²⁾ und der Praxis um eine standortpolitisch attraktive Unternehmensverbundbesteuerung – mit dem Konstrukt der Organschaft gem § 9 KStG begnügen. Eine finanzielle, organisatorische sowie wirtschaftliche Verbundenheit der Organgesellschaft mit dem Organträger waren neben dem Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrages Voraussetzung für das Vorliegen einer Organschaft. In der Praxis musste besonders darauf geachtet werden, dass diese Kriterien der Zusammengehörigkeit das gesamte Jahr hindurch erfüllt wurden. Die Organschaft galt daher als unflexibel für Steuerplanungsvorgänge wie bspw Umgründungen, da unter Anderem eine unmittelbare finanzielle Beteiligung vorliegen musste. Moderne Unternehmens- und Zusammenschlussformen wie die meisten Holdinggesellschaften oder Joint Ventures konnten die Vorteile einer Organschaft nicht nutzen. Eine weitere Einschränkung bestand für Konzerne, die grenzüberschreitend tätig waren. Eine Organschaft war nämlich durch das Erfordernis der unbeschränkten Steuerpflicht sowohl für Organträger als auch für Organgesellschaften auf inländische, die Kriterien erfüllende Konzernunternehmen beschränkt ³⁾.

Steuerplanungstechniken betrafen daher bislang überwiegend inländische Konzernunternehmen. Eine verlustbringende Tochtergesellschaft kann etwa ein Wirtschaftsgut bewusst mit Gewinn an das Mutterunternehmen verkaufen, um den Gewinn mit dem laufenden operativen Verlust oder den Verlustvorträgen aus Vorjahren zu verrechnen. Das Mutterunternehmen genießt durch den Kauf noch bis Ende 2004 den Vorteil, stille Reserven gem § 12 EStG auf das vom Tochterunternehmen gekaufte Wirtschaftsgut übertragen zu können. Bei einer Fremdfinanzierung des Kaufes wären die Zinskosten überdies steuerlich absetzbar ⁴⁾.

Eine internationale Steueroptimierung ist für grenzüberschreitende Umgründungen im Rahmen der Fusionsrichtlinie ⁵⁾ möglich. Für die laufende Ertragssteueroptimierung in einem internationalen Konzern gab es jedoch in Österreich bislang keine gesetzliche Grundlage. Eine Organschaft konnte mit einer Organgesellschaft mit Sitz im Ausland nur insoweit eingegangen werden, als sich der Ort der Geschäftsleitung der Organgesellschaft im Inland befinden musste, damit das Kriterium der unbeschränkten Steuerpflicht erfüllt wurde. Dies konnte jedoch keine adäquate Steuerplanung sein und entsprach auch in der Praxis nicht der tatsächlichen Struktur eines internationalen Konzerns.

Die bestehende österreichische Regelung der Organschaft ist im internationalen Vergleich vor allem unter dem Gesichtspunkt der Verlustverwertungsmöglichkeit nicht konkurrenzfähig. Die Sorge um einen Verlust an Steuereinnahmen und erhöhte Verwaltungsaufwendungen stehen dabei im Mittelpunkt. Auf Grund der Niederlassungsfreiheit erweiterte Österreich zwar den Anwendungsbereich der Organschaft bereits auf inländische Betriebsstätten ausländischer Körperschaften. Konzerne in Dänemark, Frankreich und Italien haben jedoch die Möglichkeit, die Gruppenbesteuerung auch auf beschränkt steuerpflichtige Tochterunternehmen auszuweiten, ohne dass das Bestehen einer Betriebsstätte im „Mutterland“ Voraussetzung dafür wäre. Auf Grund einer kürzlichen Gesetzesänderung haben beispielsweise in Italien unbeschränkt steuerpflichtige Muttergesellschaften die Möglichkeit, nicht ansässige Töchter in eine weltweite Konsolidierung mit einzubeziehen. Im Gegensatz zu einer rein nationalen Konsolidierung werden ausländische Tochtergesellschaften jedoch nur im Verhältnis der proportionalen Beteiligungshöhe einbezogen ⁶⁾.

Mit der Regierungsvorlage zum StReformG 2005 ⁷⁾ liegt nun ein – bereits lange geforderter ⁸⁾ – Vorschlag auf dem Tisch, die derzeit bestehende Organschaftsregelung durch eine moderne, international ausgerichtete Gruppenbesteuerung zu ersetzen. Ziel der anstehenden Gesetzesänderung ist einerseits, den Standort Österreich attraktiv vor allem für Konzernzentralen zu gestalten, andererseits aber auch einer möglichen Verurteilung durch den EuGH wegen eines Verstoßes durch § 9 KStG gegen die Grundfreiheiten zuvorzukommen. Die Steuerplanung im internationalen Umfeld wird dadurch indirekt ebenfalls vereinfacht.

Die neue Gruppenbesteuerung soll sich von der Regelung über die Organschaft vor allem durch folgende Eckpunkte unterscheiden: Das Kriterium der organisatorischen und wirtschaftlichen Eingliederung wird hin-fällig. Dadurch sollen auch Mischkonzerne und Finanzholdings in den Genuss der Regelung kommen. Hauptaugenmerk wird auf dem Kriterium der finanziellen Eingliederung liegen, das insofern gelockert wird,

¹⁾ Mag Ines Hofbauer ist Assistentin und Lehrbeauftragte am Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht.

²⁾ Zusammenfassend Gassner/Lang/Wiesner (Hrsg.) Besteuerung von Unternehmensgruppen (1998).

³⁾ Zur Kritik aus betriebswirtschaftlicher Sicht vgl Gassner, Grundzüge einer Reform, in Gassner/Lang/Wiesner (Hrsg.) Unternehmensgruppen, 287 mwN.

⁴⁾ Vgl Hirschler/Konezny/Urtz, Österreichischer Nationalbericht, in IFA (Hrsg.) Cahiers de droit fiscal international – Group Taxation, Vol. LXX-XIXb (2004) (in Druck).

⁵⁾ Richtlinie des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen (90/434/EWG).

⁶⁾ Vgl Masui, Generalbericht, in IFA (Hrsg.) Cahiers de droit fiscal international – Group Taxation, Vol. LXXXIXb (2004) Kapitel 3.2 bzw. die entsprechenden Nationalberichte von Dänemark, Frankreich und Italien (in Druck).

⁷⁾ Entwurf des Steuerreformgesetzes 2005, abrufbar unter <http://www.bmf.gv.at/steuern/NeueGesetze/Steuerreform/Gesetzestext.pdf>

⁸⁾ Vgl aus damaliger Sicht bezüglich einer möglichen Ausgestaltung einer Gruppenbesteuerung Müller, Voraussetzungen einer Gruppenbildung, in Gassner/Lang/Wiesner (Hrsg.) Unternehmensgruppen, 29.

als eine mehr als 50%-ige mittelbare oder unmittelbare Kapitalbeteiligung als ausreichend angesehen wird. Unter bestimmten Voraussetzungen werden auch mehrere Muttergesellschaften gemeinsam dieses Kriterium erfüllen können.

Gemäß § 9 Abs 2 und 3 KStG idF Entwurf StReformG 2005 können sowohl Gruppenmitglieder als auch Gruppenträger in Österreich auch nur beschränkt steuerpflichtig sein. Gruppenmitglieder können demnach inländische unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften oder ausländische Körperschaften sein, die mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar sind und ausschließlich mit inländischen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbunden sind. Neben den bisher schon gem § 9 KStG aktuelle Fassung als Organträger geeigneten unbeschränkt steuerpflichtigen Unternehmen⁹⁾, sollen nunmehr auch die in der Mutter-Tochter-Richtlinie angeführten Gesellschaften¹⁰⁾ sowie den Kapitalgesellschaften vergleichbare Gesellschaften, die den Ort der Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat des EWR haben, als geeignete Gruppenträger angesehen werden, obwohl diese in Österreich weder ihren Sitz noch den Ort der Geschäftsleitung haben. Damit diese Möglichkeit der weltweiten Gruppenbesteuerung nicht ausufernd und missbräuchlich verwendet wird, besteht die Einschränkung, dass solche beschränkt steuerpflichtigen Unternehmen in Österreich eine im Firmenbuch eingetragene Zweigniederlassung unterhalten müssen. Weiters muss die Beteiligung an den inländischen Gruppenmitgliedern dieser Zweigniederlassung im Rahmen des notwendigen oder gewillkürten Betriebsvermögens zuzurechnen sein. Ebenfalls als Gruppenträger können bestimmte Beteiligungsgemeinschaften fungieren.

Der Ergebnisabführungsvertrag wird durch einen beim für den Antragsteller zuständigen Finanzamt einzureichenden Gruppenantrag ersetzt, wobei nicht alle Einzelgesellschaften eines Konzerns Parteien dieses Gruppenantrages sein müssen. Bisher wurde von einem Ergebnisabführungsvertrag eine Mindestdauer von 5 Jahren verlangt. Im Rahmen der neuen Gruppenbesteuerung ist nur mehr eine Bindung von 3 vollen Wirtschaftsjahren für jedes einzelne Gruppenmitglied erforderlich. Das Bestehen einer Unternehmensgruppe ist vom zuständigen Finanzamt mittels eines Bescheides zu bestätigen, was der Rechtssicherheit dient.

Die internationale Steuerplanung wird in Österreich weiters durch eine neue Regelung bezüglich der Verwertung von Auslandsverlusten im Inland begünstigt. § 2 Abs 2c EStG idF Entwurf StReformG 2005 stellt die Umsetzung des VwGH-Urteils zur Verlustberücksichtigung im Rahmen eines Doppelbesteuerungsabkommen mit Befreiungsmethode dar¹¹⁾. Demnach vermindern im Ausland erlittene Verluste, soweit diese in dem jeweiligen Land nicht berücksichtigt werden konnten, die Steuerbemessungsgrundlage. Entsprechend der bisherigen Praxis erhöht der vorgenommene Verlustabzug jedoch das steuerpflichtige Einkommen in den Folgejahren, als dieser ganz oder teilweise im Ausland nachträglich berücksichtigt werden konnte. Dies unterbindet die Doppelverwertung von Verlusten. Die Niederschrift in

das nationale Einkommensteuergesetz bietet den Vorteil, dass die entsprechende Vorgangsweise nicht vom Abkommensnetz abhängig ist, sondern die Verlustverwertung auch in Verbindung mit Ländern angewendet werden kann, mit denen Österreich kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat.

Fragen einer Ergebniskonsolidierung sowie einer Verlustverwertung über die Grenze sind zentrale Themen der Unternehmensplanung. Die Ausgestaltung der jeweiligen nationalen Bestimmungen kann auch bestimmend dafür sein, ob die Gründung einer Betriebsstätte oder einer Tochterfirma steueroptimaler ist. Fragen dieser Art werden auch im Rahmen des IFA-Kongresses 2004 in Wien¹²⁾ diskutiert. Dabei werden Steuerplanungstechniken wie die Gewinnverlagerung, hybride Finanzierungsformen, Unternehmenstransformationen, Konsolidierungsalternativen sowie der Umgang mit Missbrauchsbestimmungen auf internationaler Ebene diskutiert. ◆

⁹⁾ Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit sowie Kreditinstitute im Sinne des Bankwesengesetzes.

¹⁰⁾ Vgl Anlage 2 EStG.

¹¹⁾ VwGH vom 25. 9. 2001, 99/14/0217.

¹²⁾ Der IFA-Kongress 2004 findet von 5.–10. September in der Wiener Hofburg statt. Nähere Informationen unter www.ifa-vienna.at bzw. www.ifa.nl.

Zweiwöchiger Summer Course „International Taxation“ an der Universität Münster

Vom 2. bis 13. August 2004 veranstaltet das Institut für Steuerrecht an der Universität Münster (Prof Dr Dieter Birk) bereits zum siebten Mal einen zweiwöchigen Summer Course „International Taxation“, der in englischer Sprache gehalten wird.

Ein (für Münsteraner Studierende kostenloser) Einführungskurs, der sich insbesondere an Studierende und Referendare richtet, findet vom 2. bis 6. August 2004 statt. Das Ziel des Introductory Course ist es, die Teilnehmerinnen und Teilnehmer mit den Grundlagen des Internationalen Steuerrechts vertraut zu machen.

In der Woche vom 8. bis 13. August 2004 folgt der Professional Course, der sich praxisorientiert und vertieft mit den wesentlichen Bereichen des Internationalen Steuerrechts beschäftigt. Angesprochen sind hierbei neben den Teilnehmern des Introductory Course vor allem Praktiker. Dieser Kurs umfasst neben Vorlesungen auch die aktive Teilnahme an den Workshops.

Referenten beider Kurse sind führende Experten auf dem Gebiet des Internationalen Steuerrechts aus dem In- und Ausland.

Sowohl der Introductory als auch der Professional Course beinhalten Prüfungen, über die ein Zertifikat ausgestellt wird.

Ihre Ansprechpartner sind
Melanie Strotmann und Mathias Birnbaum,
Universitätsstraße 14–16, 48143 Münster,
Telefon +49 251/510 503-11; Fax DW 18;
eMail summer.course@uni-muenster.de;
Internet: <http://www.summer-course.de>