

Allgemeine Bestimmungen

Außerstreitverfahren Neu

Naturalrestitution nach dem
Entschädigungsfondsgesetz

Auskunftspflicht für
Mehrwertdienste

Unzureichender Schutz gegen
Werbemails

Vor dem Aus?
Softwarepatente

Reparatur von Schwachstellen im
Gruppenbesteuerungsregime

Regulierungsbedarf
Verwertung von Verpackungen

Geplante Änderungen im österreichischen Gruppenbesteuerungsregime

Die Einführung eines neuen Gruppenbesteuerungsregimes in Österreich hat erwartungsgemäß zu einer intensiven Auseinandersetzung mit der neuen Materie durch die Lehre geführt.¹⁾ Diese kritische Würdigung hat einige Schwachstellen der neuen Regelung aufgezeigt, weshalb es nicht verwundert, dass eine Reparatur möglichst rasch in Angriff genommen wurde. Durch das AbgÄndG 2004 soll nunmehr ein Versuch unternommen werden, gewisse Problemkreise noch vor In-Kraft-Treten der neuen Gruppenbesteuerung zu beseitigen. Dieser Artikel soll die geplanten Änderungen analysieren und damit einerseits aufzeigen, welche neuen Probleme die geplanten Änderungen mit sich bringen und andererseits, wo diese zu kurz greifen.

MARKUS CHRISTOPH STEFANER / PATRICK WENINGER

Mag. Markus Christoph Stefaner und Mag. Patrick Weninger sind Assistenten am Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien.

- 1) Vgl dazu insb Gassner, Zur Neuordnung des Rechts der Besteuerung von Unternehmensgruppen in Österreich, SWK 1990, 291; Gassner/Lang/Wiesner (Hrsg) Besteuerung von Unternehmensgruppen (1998); Tissot, Die geplante Gruppenbesteuerung – Ein erster Überblick, SWK 2004, 412; Wiesner, Entwurf eines Steuerreformgesetzes 2005 – Die Auswirkungen auf Körperschaften, RZW 2004, 33; Stefaner, Die neue Gruppenbesteuerung in Österreich als Kernstück der Steuerreform, SWK 2004, 418; Gassner, Steuerreform 2005 – Wie soll es weitergehen? FJ 2004, 89; Gassner, Die neue Gruppenbesteuerung, Stärken und Schwächen des Begutachtungsentwurfs, SWK 2004, 473; Wiesner, Abänderungsantrag zur Regierungsvorlage des Steuerreformgesetzes 2005, RWZ 2004, 129; Mayr, Die neue Gruppenbesteuerung, Konzept und Grundlagen, RdW 2004, 246; Doralt, Firmenwertabschreibung von Beteiligungen – eine verantwortungsvolle Steuerpolitik? RdW 2004, 248; Gassner, Die neue Gruppenbesteuerung, Eine Alternative zum Begutachtungsentwurf, SWK 2004, 510; Gassner, Europarechtswidrigkeit der Organschaftsbesteuerung, DB 2004, 841; Gassner, Reform der Konzernbesteuerung in Deutschland und Europa, FR 2004, 517; Stefaner/Weninger, Die wesentlichen Auswirkungen der Steuerreform 2005 auf die Unternehmensbesteuerung, eolex 2004, 392; Kohlhauser/Wette, Was bringt die neue Firmenwertabschreibung im Rahmen der Gruppenbesteuerung? SWK 2004, 830; IFA (Hrsg) Group Taxation, Cahiers de Droit Fiscal International 89 b (2004); Stefaner/Weninger, Die Gruppenbesteuerung im österreichischen Konzernsteuerrecht, eolex 2004, 508; Stefaner/Weninger, Mittelbare Beteiligung über eine Kapital- oder Personengesellschaft, SWK 2004, 1034; Mühlhner/Zöchling/Trenkwalder (Hrsg) Gruppenbesteuerung – Die neuen Chancen (2004); Gassner/Haidenthaler, Group Taxation, SWI 2004, 434; Stefaner/Weninger, Gruppenbesteuerung und Gemeinschaftsrecht, SWI 2004, 441; Hirschler, Die neue Gruppenbesteuerung – ein Kurzüberblick, GeS 2004, 320; Urtz, Probleme bei der Firmenwertabschreibung im Rahmen der Gruppenbesteuerung, GeS 2004, 328; Wiesner/Mayr, Zweifelsfragen zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004/445, 491; Stefaner/Weninger, Gruppenbesteuerung: Vor- und Außer-

A. GRUPPENTRÄGER-VORAUSSETZUNGEN

Bei doppelt ansässigen Muttergesellschaften soll die Möglichkeit, sich als Gruppenträger zu qualifizieren, eingeschränkt werden. Bei diesen Gesellschaften soll in Hinkunft trotz unbeschränkter Steuerpflicht die Gruppenträgerfähigkeit nur dann gegeben sein, wenn die Beteiligungen an den Gruppenmitgliedern von einer im Firmenbuch eingetragenen österreichischen Betriebsstätte gehalten werden.²⁾

Dieses zusätzliche Erfordernis soll der systemkonformen Gleichbehandlung dienen. Es soll der gleiche Inlandsbezug wie bei beschränkt steuerpflichtigen – und somit ebenfalls im Ausland unbeschränkt steuerpflichtigen – Gruppenträgern gefordert werden.³⁾ Dieser Schritt wurde offenbar gesetzt, um einen Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht zu verhindern.⁴⁾ Dieser Schritt ist uM nach aus mehreren Gründen zu bedauern. Zum einen geht dieser Schritt in die falsche Richtung. Gemeinschaftsrechtlich steht der Tendenz, aufgedeckte Diskriminierungen durch die Streichung der Vorteile für den inländischen Sachverhalt zu beseitigen, nichts entgegen. Rechtspolitisch ist jedoch anzumerken, dass mit die-

gruppenverluste, RdW 2004, 564; Stefaner/Weninger, Offene Fragen des neuen Gruppenbesteuerungsrechts, ÖStZ 2004, 405; Mühlhner/Zöchling (Hrsg) Die neue Gruppenbesteuerung, SWK-Sonderheft (2004); Stefaner/Weninger, Gruppenbesteuerung: Mehr Gestaltungsspielraum bei der Konzernstrukturplanung, RWZ 2004, in Druck; M. Hofstätter/Plansky, Ein eigenständiger Begriff des Firmenwertes im KStG? in Druck.

- 2) Art II Z 3 lit b BE (Begutachtungsentwurf) zum AbgÄndG 2004.
3) Erl zum BE, Art II zu Z 3 (Abs 3).
4) Vgl Stefaner/Weninger, SWI 2004, 445.

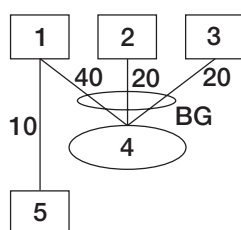
sem Schritt eine Büchse der Pandora geöffnet werden könnte, die speziell dem Ziel der Einführung der Gruppenbesteuerung – nämlich Sicherung und Verbesserung des Wirtschaftsstandorts Österreich⁵⁾ unter Beachtung der ‚Best-Practice‘⁶⁾ – entgegensteht. Zum anderen wird mit dieser Änderung die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit wohl nicht geheilt werden können. Weiterhin fehlt die Einschränkung bei rein innerstaatlichen Sachverhalten – mit Gruppenträgern, die nur in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sind –, weshalb internationale Sachverhalte weiterhin benachteiligt sind.

Darüber hinaus werden durch diese Änderung auch verfassungsrechtliche Probleme provoziert. Dem Gleichheitssatz⁷⁾ entspricht es, gleiche Situationen gleich zu behandeln. Aus Sicht des KStG werden doppelt ansässige Kapitalgesellschaften genau so wie nur in Österreich ansässige Kapitalgesellschaften behandelt. Das zeigt sich auch in § 9 Abs 2 KStG, wo alle unbeschränkt steuerpflichtigen – unabhängig davon, ob doppelt ansässig oder nicht – unter den gleichen Voraussetzungen Gruppenmitglieder werden können.⁸⁾ Ist die Gesellschaft auch nach DBA-Recht in Österreich ansässig, ist uM nach auch die letzte Möglichkeit einen unterschiedlichen Sachverhalt zu argumentieren, weggefallen. Eine Rechtfertigung der Behandlung ist auch nicht offensichtlich, weshalb die geplante Neuregelung uM nach auch gegen Verfassungsrecht verstößt und daher wieder zurückgenommen werden sollte.

B. BETEILIGUNGSERFORDERNIS

1. BETEILIGUNGSGEMEINSCHAFTEN

Durch eine Änderung im Wortlaut von § 9 Abs 4 4. TS KStG⁹⁾ soll klar gestellt werden, dass auch Beteiligungsgemeinschaften die erforderliche Beteiligungshöhe unter Zwischenschaltung einer Personengesellschaft erreichen können.¹⁰⁾ Die Änderung des Gesetzestextes von „*insgesamt unmittelbar*“ zu „*insgesamt unmittelbar oder mittelbar über eine Personengesellschaft*“¹¹⁾ scheint jedoch über eine bloße Klarstellung hinauszugehen. Darüber hinaus führen die Materialien noch an, dass die Beteiligungsgemeinschaftspartner neben der Beteiligung über die Personengesellschaft auch direkt am Gruppenmitglied beteiligt sein können.¹²⁾ Bedeutet dies nun, dass die Beteiligungsgemeinschaftspartner nicht ihre gesamten Beteiligungen in die Beteiligungsgemeinschaft einbringen müssen und die nicht eingebrachten Beteiligungen zu einer direkten Zurechnung zum Beteiligungsgemeinschaftspartner – unter „Auslassung“ der Beteiligungsgemeinschaft – führen soll?



Das würde in unserem Beispiel bedeuten, dass der Beteiligungsgemeinschaft, die über die Personengesellschaft (4) am Gruppenmitglied (5) beteiligt ist, nicht 100% des Ergebnisses zugerechnet werden, sondern dass nur 88,89% an die Beteiligungs-

gemeinschaft und 11,11% direkt an 1 gehen (das entspricht einer Aufteilung entsprechend den Beteiligungshöhen von 80:10). Gegen diese Annahme spricht jedoch, dass Gruppenträger immer nur ein „Konstrukt“ sein kann.¹³⁾ Es ist nicht möglich, dass das „Konstrukt“ Beteiligungsgemeinschaft gemeinsam mit der Gesellschaft 1 Gruppenträger ist. Gesellschaft 1 kann nur insoweit Gruppenträgereigenschaft zukommen, als sie ihre Beteiligung in die Beteiligungsgemeinschaft einbringt. Im Ergebnis ist dieses Problem jedoch nur eine formale Frage, da sich bei Einbeziehung der direkten Beteiligung in die Beteiligungsgemeinschaft sowohl die Beteiligung der Beteiligungsgemeinschaft am Gruppenmitglied als auch die Beteiligung von 1 an der Beteiligungsgemeinschaft erhöht und dadurch im Effekt der gleiche Teil des Ergebnisses bei 1 ankommt. Die Materialien wollen somit offenbar nur klarstellen, dass die Beteiligungsgemeinschaft selbst sowohl über eine Personengesellschaft als auch direkt am Gruppenmitglied beteiligt sein kann.

2. KOMBINATION VON (IN)DIREKTEN BETEILIGUNGEN

§ 9 Abs 4 KStG sieht unterschiedliche Möglichkeiten vor, wie eine ausreichende finanzielle Eingliederung erreicht werden kann. So ist neben einer unmittelbaren auch eine mittelbare Beteiligung über eine Personen- oder Kapitalgesellschaft tatbestandlich.¹⁴⁾ Zu einer möglichen Kombinierbarkeit schweigt der Gesetzestext allerdings.¹⁵⁾ Dass auch die – sonst so ausführlichen – Materialien diesen Fall nicht ansprachen legte den Schluss nahe, dass keine Kombinationsmöglichkeit der einzelnen TS innerhalb von Abs 4 bestand. Diese Situation führte zu verfassungsrechtlichen Bedenken.¹⁶⁾ Diesen Bedenken soll nun mit dem AbgÄndG 2004 begegnet werden. Einerseits wird – wie oben beschrieben – der Gesetzestext geändert, um auch Beteiligungsgemeinschaften die indirekte Beteiligung über Personengesellschaften zu ermöglichen. Andererseits wird in den Materialien dezidiert angeführt, dass eine Kombination von unmittelbarer, mittelbarer Beteiligung über eine Personengesellschaft und mittelbarer Beteiligung über ein Gruppenmitglied möglich ist.¹⁷⁾ Bisher konnte die Tatbestandlichkeit der Kombination aus mittelbarer Beteiligung über eine Personengesellschaft einerseits und Kapitalgesellschaft andererseits auch nicht mittels teleologischer Interpretation herbeigeführt wer-

5) Erl zur RV, 451dB 22. GP, 5.

6) Erl zur RV, 451dB 22. GP, 6.

7) Art 7 Abs 1 B-VG.

8) Dies soll auch beibehalten werden. Vgl Erl zum BE, Art II zu Z 3 (Abs 3).

9) Art II Z 3 lit c BE zum AbgÄndG 2004.

10) Erl zum BE, Art II zu Z 3 (Abs 4).

11) Art II Z 3 lit c BE zum AbgÄndG 2004.

12) Erl zum BE, Art II zu Z 3 (Abs 4).

13) § 9 Abs 3 KStG.

14) Vgl hierzu ausführlich *Stefaner/Weninger*, SWK 2004, 1035.

15) *Stefaner/Weninger*, SWK 2004, 1035.

16) Vgl ausführlich *Stefaner/Weninger*, SWK 2004, 1035.

17) Erl zum BE, Art II zu Z 3 (Abs 4).

den. Stehen nämlich – wie hier¹⁸⁾ – Wortsinn, Bedeutungszusammenhang und die klare Absicht des Gesetzgebers einer bestimmten Auslegung entgegen, so schiebt die so erreichte lex-lata-Grenze dem Durchbruch einer anders lautenden teleologischen Interpretation einen Riegel vor.¹⁹⁾ Dies trifft umso mehr auf derartig junge Gesetze zu. Durch die nun explizite Präferenz des Gesetzgebers für eine Kombinierbarkeit dieser mittelbaren Beteiligungsformen²⁰⁾ bröckelt nun die lex-lata-Grenze, weil Wortsinn und Bedeutungszusammenhang noch immer gegen eine Kombinierbarkeit sprechen.²¹⁾ Die damit erforderliche teleologische Interpretation gibt eindeutig den Ausschlag für die Kombinierbarkeit dieser mittelbaren Beteiligungsformen. Einerseits ergibt sich das aus den Zielen eines möglichst breiten Zugangs zur Gruppe und der „Best-Practice“,²²⁾ andererseits ist im Rahmen der teleologischen Interpretation nach Möglichkeit verfassungskonform auszulegen.²³⁾ Obwohl so die Kombinierbarkeit von mittelbarer Beteiligung über Personen- und Kapitalgesellschaft dogmatisch sauber argumentiert werden kann, wäre dennoch eine eindeutige Wortlautkorrektur vorzuziehen.

C. ZURECHNUNG DES EINKOMMENS

In Hinkunft soll auf Ebene des Einkommens zugerechnet werden.²⁴⁾ Dies führt zu einer Klarstellung insofern, als Sonderausgaben und Verlustausgleichsbeschränkungen,²⁵⁾ aber auch die Regelung für Auslandsverluste²⁶⁾ auf Ebene des einzelnen Gruppenmitglieds zu berücksichtigen sind.²⁷⁾ Allerdings wollte man sich nicht gänzlich vom Begriff des „steuerlich maßgeblichen Ergebnisses“ trennen, da bei beschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften nur der Verlust zugerechnet wird.²⁸⁾

Auch wenn in Zukunft § 2 Abs 2 b auf Ebene des einzelnen Gruppenmitglieds anwendbar sein soll, will der Gesetzgeber²⁹⁾ Vor- und Außergruppenverluste auch weiterhin bis zu 100 % mit dem Ergebnis des Gruppenmitglieds verrechenbar belassen.³⁰⁾ Dieses Ziel kann durch die Formulierung von § 9 Abs 6 Z 4 KStG – die als lex specialis Vorrang gegenüber § 2 Abs 2 b EStG hat – „[v]ortragsfähige Verluste [...] können bis zur Höhe des eigenen Gewinns [...] verrechnet werden“ getragen werden.

D. ERWEITERUNG DER NACHVERSTEUERUNG AUF LIQUIDATIONEN AUSLÄNDISCHER GRUPPENMITGLIEDER

Scheidet ein ausländisches Gruppenmitglied aus der Gruppe aus, kommt es idR zu einer Nachversteuerung von in Österreich geltend gemachten Verlusten.³¹⁾ Dies stellt eine Diskriminierung im Vergleich zum inländischen Sachverhalt dar, da inländische Gruppenmitglieder auch bei einer negativen Netto-position der zugerechneten Ergebnisse ohne Nachversteuerung ausscheiden können.³²⁾ Auf Grund von Missbrauchsbedürfnissen soll die Nachversteuerung in Zukunft auch bei Liquidation der Aus-

landstöchter greifen.³³⁾ Da jedoch auch gute wirtschaftliche Gründe für die Liquidation einer verlustbringenden (ausländischen) Tochtergesellschaft sprechen können, scheint die generelle Missbrauchsbedürfnisse keine Rechtfertigung bei einem möglichen Verfahren vor dem EuGH zu sein.³⁴⁾ Folglich sollte uM nach die geplante Änderung fallen gelassen und die Nachversteuerung bei Ausscheiden nochmals überdacht werden.

E. STEUERLICHE BERÜCKSICHTIGUNG VON WERTÄNDERUNGEN DER BETEILIGUNG

In Zukunft sollen auch Verluste bei der Veräußerung von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern nicht abzugsfähig sein.³⁵⁾ Dies scheint insoweit konsequent, als der Wertverfall auf Verluste während der Teilnahme an der Gruppe zurückgeht – früherer Wertverfall konnte durch Teilwertabschreibungen³⁶⁾ vor der Teilnahme an der Gruppe geltend gemacht werden. Da die Verluste durch die Gruppenbesteuerung direkt beim Gruppenträger geltend gemacht werden konnten – oder vortragsfähig sind –, ist das Verbot der Teilwertabschreibung und des Abzugs eines Veräußerungsverlusts durchaus systemkonform. Ob es allerdings effektiv sein wird, muss dahingestellt bleiben, da die Verluste bei Verkauf nach dem Ausscheiden der Gesellschaft aus der Gruppe abzugsfähig werden.

Darüber hinaus sollten zwei Lücken geschlossen werden. Zum einen hätte die ursprüngliche Formulierung von § 9 Abs 7 KStG dazu führen können, dass steuerlich anerkannte Teilwertabschreibungen den Beteiligungsbuchwert nicht beeinflussen und somit der entsprechende Aufwand bei Verkauf zweimal steuermindernd geltend gemacht hätte werden können. Dem soll mit einer neuen Formulierung entgegen getreten werden.³⁷⁾ Zum anderen wäre die Firmenwertabschreibung immer dann möglich geworden, wenn eine betriebsführende Gesellschaft erworben wurde.³⁸⁾ Ob die Gesellschaft auch in allen späteren Jahren – in denen die Firmenwertabschrei-

18) Siehe dazu eingehend *Stefaner/Weninger*, SWK 2004, 1034 ff.

19) Vgl *Koziol/Welser*, Grundriss I¹¹ (2000) 23.

20) Erl zum BE, Art II zu Z 3 (Abs 4).

21) Vgl *Stefaner/Weninger*, SWK 2004, 1034 ff.

22) Erl zur RV, 451dB 22. GP, 6.

23) So *Koziol/Welser*, Grundriss I 24.

24) Art II Z 3 lit a, d, e, f und g BE zum AbgÄndG 2004.

25) § 2 Abs 2 a und 2 b EStG.

26) § 2 Abs 8 EStG.

27) Vgl auch Erl zum BE, Art II zu Z 3 (Abs 6).

28) Erl zum BE, Art II zu Z 3 (Abs 1).

29) Erl zum BE, Art II zu Z 3 (Abs 6).

30) Vgl ausführlicher zur Verrechenbarkeit von Vor- und Außergruppenverlusten *Stefaner/Weninger*, RdW 2004, 564 f.

31) § 9 Abs 6 Z 6 KStG.

32) Vgl detailliert *Stefaner/Weninger*, SWI 2004, 446.

33) Art II Z 3 lit h BE zum AbgÄndG 2004.

34) Vgl *Stefaner/Weninger*, SWI 2004, 448.

35) Art II Z 3 lit i BE zum AbgÄndG 2004.

36) Unter den Einschränkungen von § 12 Abs 3 KStG.

37) Art II Z 3 lit k BE zum AbgÄndG 2004.

38) § 9 Abs 7 KStG.

bung geltend gemacht wird – betriebsführend ist, wäre irrelevant gewesen.³⁹⁾ Durch die Änderung soll es jedoch auch auf die Verhältnisse im Jahr der Geltendmachung ankommen.⁴⁰⁾

F. GRUPPENANTRAG

Da zur Gruppenbildung die Mehrheit der Stimmrechte und des Kapitals durch den Gruppenträger gehalten werden muss, soll in Zukunft im Gruppenantrag nicht nur die Beteiligungsverhältnisse, sondern auch die Stimmrechtsverhältnisse angegeben werden.⁴¹⁾ Der Grund scheint auch in der Offenlegung der Stimmrechte, die bei indirekten Beteiligungen über Personengesellschaften entstehen, zu liegen.⁴²⁾

39) Vgl auch *Mühlemer*, Gestaltungsmöglichkeiten, in *Mühlemer/Zöchling/Trenkwalder* (Hrsg) Gruppenbesteuerung 137; *M. Hofstätter/Plansky*, in Druck.

40) Art II Z 3 lit j BE zum AbgÄndG 2004.

41) Art II Z 3 lit l BE zum AbgÄndG 2004.

42) Erl zum BE, Art II zu Z 3 (Abs 8).

SCHLUSSSTRICH

Es liegt auf der Hand, dass die Neuregelung eines Herzstücks der Unternehmensbesteuerung zwangsläufig mit anfänglichen Unklarheiten und Unzulänglichkeiten verbunden ist. Eine rasche Änderung als Reaktion auf die Kritik in der Literatur ist daher zu begrüßen. Einige Änderungen sind steuerrechtlich angebracht, andere wiederum laufen Gefahr, bisher schlafende Hunde zu wecken. Darüber hinaus ist enttäuschend, dass die Gelegenheit nicht genutzt wurde, einige stark kritisierte Regelungen zu ändern. Speziell in Bezug auf die nur anteilige Zurechnung von ausländischen Ergebnissen, die Beschränkung der Firmenwertabschreibung auf inländische Sachverhalte und andere gemeinschaftsrechtliche Probleme ist dies zu bedauern, da sich der Begutachtungsentwurf der Anpassung an Erfordernisse des Europarechts verschrieben hat.⁴³⁾

43) Erl zum BE, Vorblatt.