

Gruppenbesteuerung: Vor- und Außergruppenverluste

2004/
514
S. 564

Die Behandlung von Verlusten im Rahmen der Gruppenbesteuerung, die vor der Teilnahme der betroffenen Gesellschaft an der Gruppe entstanden sind, gehört zu den am unterschiedlichsten geregelten Fragen in den weltweit anzutreffenden Gruppenbesteuerungsregimen¹⁾. Mit Einführung der neuen Gruppenbesteuerung des § 9 KStG nF²⁾ hat man sich bei der Behandlung der Vorgruppenverluste entschlossen, die Rechtslage im Vergleich zur Organschaft beizubehalten³⁾. Ein kurzer Vergleich mit anderen Rechtskreisen soll zeigen, ob die Entscheidung der Beibehaltung der Behandlung der Vorgruppenverluste der vom Gesetzgeber angestrebten „best practice“⁴⁾ entspricht.

Mag. Markus C. Stefaner

Institut für österreichisches
und Internationales Steuerrecht,
Wirtschaftsuniversität Wien

Mag. Patrick J. Weninger

Institut für österreichisches
und Internationales Steuerrecht,
Wirtschaftsuniversität Wien

1. Rechtsvergleich

Der Vergleich der Behandlung von „pre-consolidation“ Verlusten (also Vor- und Außergruppenverlusten) in den verschiedenen Rechtsordnungen zeigt eine große Bandbreite von Möglichkeiten. Manche Vorgruppenverluste können ohne Einschränkungen in die Gruppenbesteuerung einbezogen werden⁵⁾. Das andere Extrem stellen Verluste dar, die bei Einbeziehung der Gesellschaft in die steuerliche Gruppe verloren gehen⁶⁾. Dazwischen gibt es verschieden starke Ein-

schränkungen, vom Einfrieren der Verluste für die Zeit der Teilnahme der Gesellschaft an der steuerlichen Gruppe⁷⁾, über die Beschränkung des jährlich ausgleichbaren Vorgruppenverlusts abhängig von der Relation des Marktwerts der betroffenen Gesellschaft zum Marktwert der gesamten Gruppe⁸⁾, bis zur Beschränkung des Verlustausgleichs mit dem von der betroffenen Gesellschaft erzielten Gewinn⁹⁾.

2. Rechtslage

In Österreich ist die Behandlung von Vorgruppenverlusten davon abhängig, bei wem die Verluste angefallen sind. Bringt der Gruppenträger Verluste in die Gruppe ein, unterliegt die Nutzung der Verluste keinerlei Beschränkungen¹⁰⁾. Sind die Vorgruppenverluste bei einem Gruppenmitglied angefallen, können die Verluste jedoch nicht als solche in die Gruppe ‚eingbracht‘ werden. Eine Verrechnung ist nur mit späteren Gewinnen des Gruppenmitglieds möglich, das die Vorgruppenverluste eingebracht hat¹¹⁾. Diese Unterscheidung scheint die Vorstellung widerzuspiegeln, dass der Gruppenträger eine ‚unverrückbare‘ Gesellschaft ist¹²⁾. Folglich ist hier die Gefahr des Einkaufs von Verlusten nicht gegeben. Bei den Gruppenmitgliedern fehlt eine solche natürlich gegebene Stellung, weshalb sich hier die Gefahr ergibt, dass ‚verlustbehaftete‘ Gesellschaften nur gekauft werden, um die Verluste in die Gruppe einzubeziehen. Folglich scheint nach Ansicht des Gesetzgebers eine Beschränkung der Nutzung von Vorgruppenverlusten bei Gruppenmitgliedern nötig. Hier wird aber übersehen, dass die neuen Gesellschaften durch Reorganisation zum Gruppenträger bzw. zu stark gewinnbringenden Gesellschaften werden können. So-

1) Vgl. *Masui*, General Report, in IFA (Hrsg) Group Taxation, Cahier de Droit Fiscal International 89b (2004) 21 (46 ff); *Lüdicke/Rödl*, Gruppenbesteuerung, IStR 2004, in Druck.

2) Siehe BGBl 1989/660 idF BGBl I 2004/57. Vgl. dazu *Gassner*, Zur Neuordnung des Rechts der Besteuerung von Unternehmensgruppen in Österreich, SWK 1990, 291; *Müller*, Reform der Konzernbesteuerung in Österreich (1991); *Gassner/Lang/Wiesner* (Hrsg), Besteuerung von Unternehmensgruppen (1998); *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, Eine Alternative zum Begutachtungsentwurf, SWK 2004, 510; *Gassner*, Die neue Gruppenbesteuerung, Stärken und Schwächen des Begutachtungsentwurfs, SWK 2004, 473; *Gassner*, Europarechtswidrigkeit der Organschaftsbesteuerung, DB 2004, 841; *Gassner*, Reform der Konzernbesteuerung in Deutschland und Europa, FR 2004, 517; *Stockinger*, Die steuerliche Behandlung von Rechtsgeschäften zwischen Gruppenpartnern bei einer künftigen Gruppenbesteuerung, RWZ 2003, 321; *Wiesner*, Entwurf eines Steuerreformgesetzes 2005 – Die Auswirkungen auf Körperschaften, RZW 2004, 33; *Wiesner*, Abänderungsantrag zur Regierungsvorlage des Steuerreformgesetzes 2005, RWZ 2004, 129; *Tissot*, Die geplante Gruppenbesteuerung – Ein erster Überblick, SWK 2004, 412; *Mayr*, Die neue Gruppenbesteuerung, Konzept und Grundlagen, RdW 2004, 246; *Kauba*, Meldefrist-Übergangsregelung von Organschaft zur Gruppe, SWK 2004, 480; *Kauba/Krickl*, Steuerreform 2005: Gruppenbesteuerung und Steuerausgleich, RdW 2004, 312; *Kauba/Krickl*, Gruppenbesteuerung: Steuerausgleich bei Gruppenfremden, RdW 2004, 365; *Zöchling/Fraberger*, Steuerumlagen aus gesellschafts-, bilanz- und steuerrechtlicher Sicht, SWK 2004, 703; *Stefaner/Weninger*, Die wesentlichen Auswirkungen der Steuerreform 2005 auf die Unternehmensbesteuerung, ecolex 2004, 392; *Kohlhauser/Wette*, Was bringt die neue Firmenwertabschreibung im Rahmen der Gruppenbesteuerung?, SWK 2004, 830; IFA (Hrsg), CDFI 89b; *Stefaner/Weninger*, Die Gruppenbesteuerung im österreichischen Konzernsteuerrecht, ecolex 2004, 508; *Stefaner/Weninger*, Gruppenbesteuerung und Europarecht, SWI 2004, in Druck; *Gassner/Haidenthaler*, Group Taxation, SWI 2004, in Druck; *Stefaner/Weninger*, Mittelbare Beteiligung über eine Kapital- oder Personengesellschaft, SWK 2004, 1034 ff; *Stefaner/Weninger*, Offene Fragen des neuen Gruppenbesteuerungsrechts, ÖStZ 2004, in Druck; *Stefaner/Weninger*, Gruppenbesteuerung: Mehr Gestaltungsspielraum bei der Konzernstrukturplanung, in Druck.

3) Erl zur RV, 451 BlgNr 22. GP 23.

4) Erl zur RV, 451 BlgNR 22. GP 6.

5) Offenbar gibt es im norwegischen Group Contribution System keine Beschränkung. *Hauge*, National Report Norway, in IFA (Hrsg) CDFI 89b 511 (515 ff). In Schweden gibt es nach 5 Jahren keine Beschränkung. *Wiman*, National Report Sweden, in IFA (Hrsg), CDFI 89b 633 (639). Auf Ebene der Muttergesellschaft ist häufig keine Beschränkung vorgesehen.

6) ZB für Tochtergesellschaften in Japan. *Komamiya*, National Report Japan, in IFA (Hrsg), CDFI 89b 393 (398).

7) ZB für Tochtergesellschaften in Deutschland. *Eckstein*, Nationalbericht Deutschland, in IFA (Hrsg), CDFI 89b 293 (306).

8) ZB für Tochtergesellschaften in Australien. *O'Donnell/Spence*, National Report Australia, in IFA (Hrsg), CDFI 89b (121) 131 f.

9) ZB Deutschland für die GewErtrSt, Italien, Luxemburg, Mexiko, Portugal. *Masui*, in IFA (Hrsg), CDFI 89b 46; *Eckstein*, in IFA (Hrsg), CDFI 89b 305; *Giaconia*, National Report Italy, in IFA (Hrsg), CDFI 89b 369 (382); *Beltjens*, National Report Luxembourg, in IFA (Hrsg), CDFI 89b 427 (437); *Ocampo Gayón/Villanueva Hernandez*, National Report Mexiko, in IFA (Hrsg), CDFI 89b 443 (449 ff); *Lousa*, National Report Portugal, in IFA (Hrsg), CDFI 89b 547 (555); *Lüdicke/Rödl*, Gruppenbesteuerung, IStR 2004, in Druck. Ähnlich Dänemark und die Niederlande. *Amby*, General Report Denmark, IFA (Hrsg), CDFI 89b 233 (243); *de Vries*, National Report Netherlands, in IFA (Hrsg), CDFI 89b 461 (474).

10) § 9 Abs 6 Z 4 KStG bezieht sich nur auf Gruppenmitglieder. Vgl. auch EB zur RV, 451 BlgNR 22. GP 23.

11) § 9 Abs 6 Z 4 KStG. Vgl. auch Erl zur RV, 451 BlgNR 22 GP 23.

12) Vgl. auch *Komamiya*, in IFA (Hrsg), CDFI 89b 398.

mit kann das gewünschte Ergebnis idR durch Reorganisationsmaßnahmen erreicht werden, weshalb die Beschränkung nur zu unnötigen Compliance Costs führt.

Auch ‚pre-consolidation‘-Verluste, die durch Umgründungsmaßnahmen in die Gruppe ‚eingbracht‘ werden – sog Außergruppenverluste – können nur bis zur Grenze der innerhalb der aufnehmenden Gesellschaft erwirtschafteten Gewinne ausgeglichen werden. Auch dies entspricht der bisherigen Auslegung durch die Finanzverwaltung¹³⁾. Hierdurch kommt es zu einer kumulativen Anwendung von Verlustabzugs- und -ausgleichsbeschränkungen. Zum einen sieht § 9 Abs 6 Z 4 KStG eine Ausgleichsbeschränkung für Außergruppenverluste vor. Da diese Verluste durch eine Umgründungsmaßnahme in die Gruppe eingebracht wurden, sind auch die Verlustabzugsbeschränkungen des UmgrStG¹⁴⁾ zu beachten. Und in jenem Fall, den die Finanzverwaltung offenbar am meisten fürchtet, dem Einkauf von verlustbehafteten Gesellschaften, ist zusätzlich noch die Mantelkaufregelung¹⁵⁾ zu beachten. Ob eine solche kumulative Anwendung von Verlustbeschränkungen sachgerecht ist, bleibt fraglich. Dem ‚Single-Entity‘-Konzept¹⁶⁾, dem sich auch die neue österreichische Gruppenbesteuerung anzunähern versucht¹⁷⁾, entspricht die vorliegende Regelung allerdings nicht, da mit der Umgründung und damit verbundenen Aufnahme der neuen Gesellschaft in das Steuersubjekt ‚Gruppe‘ keine weiteren Verlustausgleichsbeschränkungen mehr anfallen dürften.

UE entspricht es ebenfalls nicht dem Regelungszweck – dem Ausschluss des Einkaufs von Verlusten –, wenn die Beschränkungen für Vor- und Außergruppenverluste auch auf Gesellschaften angewendet werden, die schon seit Gründung im Besitz des Gruppenträgers stehen, bisher aber nicht in die steuerliche Gruppe einbezogen wurden. Auch sollten im Sinn der Zielsetzung einer möglichst attraktiven Gruppenbesteuerung¹⁸⁾ möglichst wenige Beschränkungen der Verlustverwertung vorgesehen werden. Eine Alternative zur in § 9 Abs 6 Z 4 KStG vorgesehenen Regelung würde eine Beschränkung des Verlustausgleichs auf vor dem Erwerb der Gesellschaft erlittene Verluste darstellen. Daher sollten uE alle Verluste, die in jenen Zeiträumen anfallen, in denen die Beteiligungsvoraussetzung des § 9 Abs 4 KStG¹⁹⁾ gegeben ist, ohne weitere Einschränkungen abzugsfähig sein, sobald die betroffenen Gesellschaften in die steuerliche Gruppe aufgenommen werden. Diese Regel wäre uE sowohl für Vorkauf als auch für Außergruppenverluste anwendbar. Eine weitere Einschränkung im Rahmen der Gruppenbesteuerung ist uE nicht nötig, da auch noch die Mantelkaufregelung²⁰⁾ und die Einschränkungen des UmgrStG²¹⁾ Anwendung finden.

Das Problem des Verlustabzugs im Rahmen der Gruppenbesteuerung könnte auch in Analogie zum UmgrStG²²⁾ ge-

löst werden. Sind schon bei der vollständigen Aufnahme einer Gesellschaft durch eine andere dem Verlustabzug enge Grenzen gesetzt, müsste dies auch für den Fall der weniger intensiven Verbindung durch eine steuerliche Gruppe gelten. Voraussetzung für die Anwendung dieses Größenschlusses ist allerdings das Vorliegen einer Lücke. „Eine Lücke im Rechtssinn ist dann gegeben, wenn die Regelung eines Sachbereiches keine Bestimmung für eine Frage enthält, die im Zusammenhang mit dieser Regelung an sich geregelt werden müsste. Eine Lücke ist dort anzunehmen, wo das Gesetz, gemessen an seiner eigenen Absicht und immanenten Teleologie, unvollständig, also ergänzungsbedürftig ist, und wo seine Ergänzung [durch Analogie, Anm d Autoren] nicht etwa einer vom Gesetz gewollten Beschränkung widerspricht.“²³⁾ Eine solche Lücke liegt allerdings uE nicht vor, da § 9 Abs 6 Z 4 KStG eine eigene Regelung vorsieht. Eine Anwendung einer restriktiveren Beschränkung für den Verlustabzug würde zudem nicht dem Telos – der Schaffung einer möglichst attraktiven Gruppenbesteuerung iS einer ‚best practice‘ –²⁴⁾ entsprechen.

Durch § 9 Abs 6 Z 4 KStG soll für ein Gruppenmitglied, das Gewinne erwirtschaftet und entsprechend hohe Vorgruppenverluste hat, der Verlustabzug in voller Höhe möglich sein²⁵⁾. Laut Erl zur RV soll die Verlustausgleichsbeschränkung des § 2 Abs 2 b EStG somit nicht auf Ebene des einzelnen Gruppenmitglieds, sondern auf Ebene der gesamten Gruppe gelten. Auch hierin findet sich eine Fortführung der bisherigen Verwaltungsmeinung²⁶⁾.

3. Zusammenfassende Würdigung

Im Rahmen der Gruppenbesteuerung soll die bisherige Behandlung von ‚pre-consolidation‘-Verlusten (also Vor- und Außergruppenverlusten) fortgeführt werden. Sowohl die Verrechenbarkeit von Vor- als auch Außergruppenverlusten soll somit auf die Gewinne der jeweiligen Gesellschaft beschränkt sein. Beide Beschränkungen gelten nur auf Ebene eines Gruppenmitglieds und nicht bei Gruppenträgern.

Der Rechtsvergleich zeigt, dass in anderen Rechtsordnungen liberalere Regelungen zu finden sind. Daher wäre iS einer ‚best-practice‘, der sich der Rechtsetzer verschrieben hat, eine liberalere Regelung wünschenswert. Eine Änderung wäre auch speziell sinnvoll, da die gewünschten Effekte idR durch Restrukturierungen erreicht werden können. Daher wird der Zweck der Regelung wohl selten erreicht, sondern idR stattdessen nur Compliance Costs verursacht. UE wäre die Verlustausgleichsbeschränkung – wenn sie nicht ersatzlos gestrichen werden sollte – durch eine Regelung zu ersetzen, die für ‚pre-consolidation‘-Verluste, die in jenem Zeitraum entstanden sind, in denen der Gruppenträger die Mehrheit an der Gesellschaft gehalten hat, keine Beschränkungen vorsieht.

13) KStR 2001 Rz 488.

14) §§ 4, 10, 21, 35 UmgrStG.

15) § 8 Abs 4 Z 2 KStG.

16) Masui, in IFA (Hrsg) CDFI 89b 41 ff.

17) Allerdings gibt es noch einige Regelungen, die nicht dem ‚Single-Entity‘ Konzept entsprechen. Vgl Stefanel/Weninger, eolex 2004, 508 ff.

18) Erl zur RV, 451 BlgNR 22 GP 5.

19) § 9 Abs 4 KStG.

20) § 8 Abs 4 Z 2 KStG.

21) §§ 4, 10, 21, 35 UmgrStG.

22) §§ 4, 10, 21, 35 UmgrStG.

23) Kozioł/Welser, Grundriß des bürgerlichen Rechts I¹² (2002) 25 f.

24) Erl zur RV, 451 BlgNR 22. GP 5.

25) Erl zur RV, 451 BlgNR 22. GP 23.

26) KStR 2001 Rz 485.