

MARKUS CHRISTOPH STEFANER/PATRICK WENINGER

# Gruppenbesteuerung: Mehr Gestaltungsspielraum bei der Konzernstrukturplanung

*Die neue Gruppenbesteuerung erhöht den steuerlichen Gestaltungsspielraum bei der Konzernstrukturplanung. Dennoch ist ihr Tatbestand in manchen Bereichen zu eng. Dies kann zu verfassungs- und europarechtlichen Problemen führen.*

RWZ 2004/  
71  
S. 296

## 1 Einleitung und Überblick

Die neue Gruppenbesteuerung ersetzt mit 1. 1. 2005 die bisherige Organschaft.<sup>1)</sup> Der Zugang zur Gruppe wurde mit Einführung der neuen Regelung – sowohl im Bereich der Gruppenträger, als auch im Bereich der Gruppenmitglieder – verbreitert. So sind fortan auch Beteiligungsgemeinschaften sowie mittelbar beteiligte Körperschaften gruppenträgerfähig. Weiters können auch ausländische Kapitalgesellschaften – wenn auch mit Einschränkungen – Gruppenträger oder Gruppenmitglieder sein. Die finanzielle, organisatorische und wirtschaftliche Eingliederung sowie der Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrages sind – anders als bei der Organschaft – keine Tatbestandsvoraussetzungen der Gruppenbesteuerung. Fortan ist nur mehr eine finanzielle Verbundenheit für das Vorliegen einer Gruppe erforderlich. Diese neue liberale Regelung vergrößert den steuerlichen Spielraum bei der Gestaltung von Konzernstrukturen. Im vorliegenden Beitrag werden nun jene Elemente der neuen Gruppenbesteuerung dargestellt, die den Gestaltungsspielraum bei der Konzernstrukturplanung erhöhen. Gleichzeitig wird untersucht, in welchen Bereichen die neue Gruppenbesteuerung den Gestaltungsspielraum unnötig stark einschränkt.

## 2 Umfang des steuerwirksamen Konzerns

Gruppenträgerfähig sind fortan unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschafts-genossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit im

Sinne des Versicherungsaufsichtsgesetzes und Kreditinstitute im Sinne des BWG, wenn sie Körperschaften sind<sup>2)</sup>; weiters unter bestimmten Voraussetzungen<sup>3)</sup> auch beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften sowie Beteiligungsgemeinschaften.<sup>4)</sup> Dennoch ist u.E. der Zugang zur Gruppe im Bereich der Gruppenträger zu eng ausgestaltet, weil Privatstiftungen nicht Gruppenträger sein können. Neben unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschafts-genossenschaften können nun auch erstmals ausländische Gesellschaften – wenn auch mit Einschränkungen<sup>5)</sup> – Gruppenmitglieder<sup>6)</sup> sein. Trotzdem ergeben sich beim grenzüberschreitenden Fall im Vergleich zum rein innerstaatlichen Fall Differenzierungen und somit potenzielle Verstöße gegen Gemeinschaftsrecht. Es sind nämlich nicht alle vergleichbaren Gesellschaften, wie etwa ausländische Genossenschaften, gruppenträgerfähig.<sup>7)</sup> Ist der Umfang der gewünschten Gruppe festgelegt, kann die Option auf Gruppenbesteuerung durch den Gruppenantrag (§ 9 Abs. 8 KStG) ausgeübt werden.<sup>8)</sup>

## 3 Gruppenstrukturen zur Verwirklichung der finanziellen Verbundenheit

### 3.1 Überblick

Das Gruppenmitglied muss mit dem Gruppenträger finanziell verbunden sein, d.h. der Gruppenträger muss über mehr als 50 % der Stimmrechte und des Vermögens des Gruppenmitglieds verfügen.<sup>9)</sup> Im Rahmen der neuen Gruppenbesteuerung kommen die Vorteile der steuerlichen Gruppenbildung einer größeren Bandbreite an

Gruppenstrukturen zugute als bei der Organschaft. So treten nunmehr die Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung auch in folgenden Fällen ein:

- Bei einer bloß indirekten Beteiligung der Mutter- an der Tochtergesellschaft, sei es über eine mittelbare Beteiligung über eine Personen- (Kap. 3.2) oder sei es über eine mittelbare Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft (Kap. 3.3) (wenn auch mit Einschränkungen bei einigen Auslands-sachverhalten).
- Bei Vorliegen einer so genannten Beteiligungsgemeinschaft (Kap. 3.4).
- Bei der Beteiligung an einem beschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglied (Kap. 3.5).

Sind die Tatbestandsvoraussetzungen für das Vorliegen einer Gruppe erfüllt, so wird das Ergebnis des Gruppenmitglieds dem Gruppenträger zugerechnet.<sup>10)</sup> Unabhängig von der Beteiligungshöhe der Muttergesellschaft ist gem. § 9 Abs. 1 KStG grundsätzlich das gesamte Ergebnis zuzurechnen.<sup>11)</sup> Steht die Muttergesellschaft in der Mitte der Gruppenkette – ist sie also nicht Gruppenträger, sondern ihrerseits Beteiligungskörperschaft –, meldet sie ihr gesamtes Ergebnis – samt der ihr zugerechneten Ergebnisse anderer Gruppenmitglieder – an die nächste Ebene. Aufgrund dieses Schneeballsystems wird das Ergebnis der gesamten Gruppe letztendlich dem Gruppenträger zugerechnet.<sup>12)</sup> Von der Regel, dass dem Gruppenträger 100 % des Ergebnisses der an der Gruppe beteiligten Gesellschaften zugerechnet wird, gibt es allerdings Ausnahmen, nämlich einerseits bei der Beteiligung an einem ausländischen Gruppenmitglied, andererseits bei Vorliegen einer Beteiligungsgemeinschaft.<sup>13)</sup>

### 3.2 Mittelbare Beteiligung über eine Personengesellschaft

Das Beteiligungserfordernis bei der mittelbaren Beteiligung über eine Personengesellschaft ist erfüllt, wenn die beteiligte Körperschaft ausschließlich über eine Personengesellschaft in einem solchen Ausmaß beteiligt ist, dass die beteiligte Körperschaft unter Berücksichtigung der an der Personengesellschaft bestehenden Beteiligungsquote mehr als 50 % des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft hält. Darüber hinaus ist das Beteiligungserfordernis auch erfüllt, wenn die nötige Beteiligungsquote zusammen durch eine Beteiligung über eine Personengesellschaft und durch eine unmittelbar gehaltene Beteiligung erreicht wird.<sup>14)</sup> Die beteiligte Körperschaft kann die mittelbare Beteiligung über eine Personengesellschaft und die unmittelbare Beteiligung an der Beteiligungskörperschaft beliebig kombinieren. Die beteiligte Körperschaft muss lediglich im Ergebnis über die Kapital- und Stimmrechtsmehrheit an der Beteiligungskörperschaft verfügen. Die relevante Kapital- und Stimmrechtsmehrheit der mittelbar beteiligten Körperschaft ist für diese Zwecke durchgerechnet – durch Multiplikation – zu ermitteln. Die durchgerechnete Ermittlung entspricht dem auf Mitunternehmenschaften angewandten Durchgriffsprinzip, das den Gewinn – und folgerichtig auch die Wirtschaftsgüter – auf die Gesellschafter aufteilt.

Der Tatbestand der mittelbaren Beteiligung über eine Personengesellschaft ist allerdings insofern zu eng ausgestaltet, als die mittelbare Beteiligung über eine Personengesellschaft zwar mit einer unmittelbaren Beteiligung des Gruppenträgers am Gruppenmitglied, nicht aber mit einer mittelbaren Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft kombiniert werden kann.<sup>15)</sup>

### 3.3 Mittelbare Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft

Genauso wie bei der mittelbaren Beteiligung über Personengesellschaften wird auch bei mittelbaren Beteiligungen über Kapitalgesellschaften die Beteiligungsquote multiplikativ durchgerechnet.<sup>16)</sup> Hier hat sich der Gesetzgeber für eine andere Vorgangsweise als bei den Konzern-Eingliederungskriterien im Handelsrecht entschieden.<sup>17)</sup> Für eine Vorgangsweise wie im Handelsrecht

spricht, dass – auch bei Einbeziehung einer Tochtergesellschaft in die Gruppenbesteuerung – bei Kapitalgesellschaften das Transparenzprinzip nicht greift.<sup>18)</sup> Sonst müsste auch gruppenfremden Minderheitsaktionären ein Teil des Ergebnisses zugerechnet werden. Beherrscht man eine Kapitalgesellschaft, so beherrscht man sie zur Gänze und nicht anteilig. Auch wenn die Gruppenbesteuerung nicht von einer Beherrschung ausgeht, wäre – aufgrund der Voraussetzung einer größer als 50%igen Beteiligung – u.E., anders als bei der mittelbaren Beteiligung über Personengesellschaften, eine Durchrechnung ohne Multiplikation systematisch wünschenswert.

Bei der mittelbaren Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft ist neben der mittelbaren Beteiligung über eine Körperschaft zusätzlich jedenfalls eine unmittelbare Beteiligung erforderlich.<sup>19)</sup> Diese Einschränkung kann zu teils seltsamen Ergebnissen führen. Werden etwa zwischen die Mutter und die Enkelin drei Körperschaften geschaltet, an denen die Mutter 100 % der Stimmrechte und des Vermögens hält, und sind diese drei Töchter wiederum an der Enkelin zu jeweils einem Drittel beteiligt, so treten in diesem Fall die Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung mangels Vorliegens einer direkten Beteiligung der Mutter an der Enkelin nicht ein. Zudem verfügt keine Tochter alleine über die Kapital- und Stimmrechtsmehrheit an der Enkelin. Auch die Bildung einer Beteiligungsgemeinschaft und das Herbeiführen der Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung ist in diesem Fall ausgeschlossen, da keine Gesellschaft ausreichend beteiligt ist, um „Beteiligungsgemeinschaftsführer“ zu sein (Kap. 3.4).<sup>20)</sup> Diese Problematik könnte freilich durch eine Lockerung der Anforderungen an die Beteiligungsgemeinschaft teilweise aufgelöst werden.<sup>21)</sup> Das Ergebnis der Enkelgesellschaft kann nach der beschlossenen Rechtslage der Muttergesellschaft nicht zugerechnet werden, obwohl der Einfluss des Gruppenträgers in dieser Konstellation sogar über die Beteiligungserfordernisse des § 9 KStG hinausgeht. Gerade dieser Einfluss soll aber als Leitbild entscheidend für die Teilnahme an der Gruppenbesteuerung sein.<sup>22)</sup> Es ist jedoch fraglich, ob diese Beschränkung im Bereich der mittelbaren Beteiligung über Körperschaften nicht einen Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz darstellt.

Schon *Göth* hat zur Organschaft entsprechende gleichheitsrechtlich motivierte Bedenken geäußert. Das Problem war, dass ähnliche, aber eben nicht die Organschaftsvoraussetzungen erfüllende, Konzernstrukturen von den Rechtsfolgen der Organschaft ausgeschlossen waren, obwohl diese – abgesehen von der Rechtsfolge des § 9 KStG – dieselben Effekte wie tatbestandliche Konzernstrukturen erzielten.<sup>23)</sup> Dies ist speziell bedenklich, da die Rechtsfolge – Zurechnung der Ergebnisse – keine starke Eingliederung als Tatbestandsmerkmal erfordert. Ähnlich begründete gleichheitsrechtliche Bedenken lassen sich wohl auch an dieser Stelle erheben. Eine sachliche Rechtfertigung ist u.E. nicht ersichtlich.

Eine weitere Einschränkung bei der mittelbaren Beteiligung über eine Körperschaft existiert bei bestimmten Auslandsachverhalten. Denn laut EB zur RV kann eine mittelbare Beteiligung nur über eine inländische Körperschaft hergestellt werden.<sup>24)</sup> Hiermit sind offenbar nur Beteiligungen an beschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften gemeint, da laut Erl zur RV eine mittelbare Beteiligung an einer unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaft auch über ein ausländisches Gruppenmitglied möglich ist.<sup>25)</sup>

### 3.4 Beteiligung über eine Beteiligungsgemeinschaft

Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Beteiligungsgemeinschaft sind restriktiv.<sup>26)</sup> So muss zumindest ein Mitbeteiligter – der „Beteiligungsgemeinschaftsführer“ – 40 % und zusätzlich alle anderen Mitglieder der Beteiligungsgemeinschaft mindestens 15 % der Kapitalanteile und der Stimmrechte an den Gruppenmitgliedern besitzen.<sup>27)</sup> Die Beteiligungsgemeinschaft selbst muss – ebenso wie ein einzelner Gruppenträger – über die Kapital- und Stimmrechtsmehrheit an der Beteiligungskörperschaft verfügen. Durch die Beteiligungsanforderungen von 40 und 15 % an die an der Beteiligungsgemeinschaft beteiligten Gesellschaften ist effektiv jedoch eine Mindestbeteiligung der Beteiligungsgemeinschaft von 55 % gefordert. Die Beteiligungsgemeinschaft kann mittels Personengesellschaft, Syndikat oder im Wege der gemeinsamen Kontrolle begründet werden.<sup>28)</sup> Damit ist wohl kein Organisationsrahmen, sondern eine faktische Kontrollmacht angesprochen.<sup>29)</sup> Mit dem Verweis auf die Fusionskontrollverordnung ermöglicht der Gesetzgeber

die Annahme einer Beteiligungsgemeinschaft auch in jenen Fällen, in denen eine 50 zu 50 % Beteiligung vorliegt.<sup>30)</sup> Alle Teilnehmer an der Beteiligungsgemeinschaft müssen denselben Anforderungen wie einzelne Gruppenmitglieder genügen.<sup>31)</sup>

Es ist nicht einzusehen, warum für das Vorliegen einer Gruppe die Machtverteilung innerhalb der Beteiligungsgemeinschaft ausschlaggebend sein soll. Entscheidend kann doch bloß sein, ob die Beteiligungsgemeinschaft als solche einen ebenso starken Einfluss auf die Leitung des Gruppenmitglieds hat wie ein einzelner Gruppenmitglied. Die Einschränkung führt in der Regel dazu, dass bei Beteiligungsgemeinschaften mit mehr als zwei Mitgliedern de facto die Beteiligungsgemeinschaft joint ventures mit einer eindeutigen Leitgesellschaft vorbehalten bleibt.<sup>32)</sup> Diese Restriktion wird vor allem Kooperationen von Klein- und Mittelbetrieben hemmen. Hierfür ist u.E. keine rechtssystematische oder wirtschaftspolitische Notwendigkeit ersichtlich. Schließlich erfordert die neue Gruppenbesteuerung weder Eingliederungs- noch Leitungskriterien. Im Übrigen treffen auf diese restriktiven Anwendungsvoraussetzungen der Beteiligungsgemeinschaft dieselben verfassungsrechtlichen Bedenken wie auf die Gruppenbildung über eine mittelbare Beteiligung zu.<sup>33)</sup> Denn es erscheint u.E. gemessen an den Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung sachlich nicht gerechtfertigt, einen Teil von Konzernstrukturen von der Anwendung der Gruppenbesteuerung auszuschließen, obwohl sich auch mit nicht tatbestandlichen Gemeinschaften – abgesehen von den steuerlichen Konsequenzen – dieselben Effekte erzielen lassen.

Liegt eine Beteiligungsgemeinschaft vor, wird den einzelnen Teilnehmern nur jener Anteil am Ergebnis des Gruppenmitglieds zugerechnet, der seiner Beteiligung an der Beteiligungsgemeinschaft entspricht.<sup>34)</sup>

### 3.5 Beteiligung an einem ausländischen Gruppenmitglied

Nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften sind nur dann gruppenmitgliedsfähig,

wenn sie mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar sind und ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenmitglied finanziell verbunden sind.<sup>35)</sup> Tochtergesellschaften einer gruppenzugehörigen ausländischen Körperschaft sind demnach von der Teilnahme an der Unternehmensgruppe ausgeschlossen.<sup>36)</sup> Nachdem daher nur die unmittelbar „hinter der Grenze“ stehenden Auslandsgesellschaften an der Gruppe teilhaben dürfen, sind Umstrukturierungen der ausländischen Gruppenarchitektur zu erwarten.<sup>37)</sup>

Die Einbeziehung ausländischer Gruppenmitglieder bringt v.a. Vorteile, da bei ausländischen Gruppenmitgliedern dem Gruppenmitglied nur Verluste, aber keine Gewinne zugerechnet werden.<sup>38)</sup> Der Verlust wird allerdings gem. § 9 Abs. 6 Z. 6 KStG nur entsprechend dem Beteiligungsausmaß zugerechnet.<sup>39)</sup> Ein zwingender Grund hierfür ist u.E. nicht ersichtlich. Es entspricht auch nicht der Systematik des Körperschaftsteuerrechts bei ausländischen Gesellschaften vom Trennungsprinzip abzugehen.<sup>40)</sup> Ob diese Differenzierung europarechtskonform ist, bleibt fraglich.<sup>41)</sup> Allerdings kann es unter der Voraussetzung, dass Verluste des ausländischen Gruppenmitglieds in Österreich berücksichtigt wurden, zu einem späteren Zeitpunkt zu einer Nachversteuerung dieser Verluste kommen.<sup>42)</sup> Die Nachversteuerung wird schlagend, wenn die ausländische Gesellschaft den Verlust gegen eigene Gewinne verrechnen kann, oder wenn die Beteiligung an der Auslandsgesellschaft veräußert wird.<sup>43)</sup>

Freilich ergeben sich bei der Einbeziehung ausländischer Gruppenmitglieder insofern Probleme, als das Ergebnis der Tochter entsprechend den österreichischen Vorschriften ermittelt werden muss, weil sich Österreich nicht dem Gewinnermittlungsrecht des Ansässigkeitsstaats der Tochtergesellschaft unterwerfen wollte.<sup>44)</sup> Daraus resultieren somit Compliance Costs, da das Ergebnis des ausländischen

Gruppenmitglieds nach österreichischem und nach ausländischem Recht ermittelt werden muss.

## 4 Zusammenfassung und Würdigung

Die neue Gruppenbesteuerung ist im Gegensatz zur Organschaft – mangels finanzieller, organisatorischer und wirtschaftlicher Eingliederung sowie mangels des Erfordernisses des Ergebnisabführungsvertrages als Tatbestandsvoraussetzung – eher strukturalneutral.<sup>45)</sup> Mit der neuen Gruppenmitgliedsfähigkeit von Beteiligungsgemeinschaften sowie der Möglichkeit der Einbeziehung von Gesellschaften auch bei indirektem Halten der Beteiligung und durch die beschränkte Gruppenmitgliedsfähigkeit ausländischer Körperschaften wurde der steuerliche Gestaltungsspielraum bei der Konzernstrukturplanung wesentlich ausgeweitet. Gerade im Bereich des ausländischen Konzernnetzwerks sind Umstrukturierungen geradezu vorprogrammiert, weil eben nur die unmittelbar „hinter der Grenze“ stehende Auslandsgesellschaft an der Gruppe teilhaben darf.<sup>46)</sup> Trotz der Ausweitung des Gestaltungsspielraums ist der Tatbestand der Gruppenbesteuerung in manchen Bereichen enger gefasst als nötig. Zum einen sind Privatstiftungen nicht gruppenmitgliedsfähig, zum anderen sind die Anwendungsvoraussetzungen bei der Beteiligungsgemeinschaft und der mittelbaren Beteiligung – sei es über eine Kapitalgesellschaft, sei es über eine Personengesellschaft – zu restriktiv. Dahin gehend können verfassungs- und europarechtliche Bedenken erhoben werden. RWZ

### ■ DIE AUTOREN

#### Mag. Markus Christoph Stefaner

*Assistent am Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht an der WU Wien*

#### Mag. Patrick Weninger

*Assistent am Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht an der WU Wien*

## Literaturhinweise und Anmerkungen

<sup>1)</sup> Siehe BGBl 1989/660 i.d.F. 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); 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 Schwä-

- chen des Begutachtungsentwurfs, SWK 2004, 473; Kauba: Meldefrist-Übergangsregelung von Organschaft zur Gruppe, SWK 2004, 480; Wiesner: Abänderungsantrag zur Regierungsvorlage des Steuerreformgesetzes 2005, RWZ 2004, 129; Stockinger: Die steuerliche Behandlung von Rechtsgeschäften zwischen Gruppenpartnern bei einer künftigen Gruppenbesteuerung, RWZ 2003, 321; Mayr: Die neue Gruppenbesteuerung, Konzept und Grundlagen, RdW 2004, 246; Kauba/Krickl: Steuerreform 2005: Gruppenbesteuerung und Steuerausgleich, RdW 2004, 312; Kauba/Krickl: Gruppenbesteuerung: Steuerausgleich bei Gruppenfremden, RdW 2004, 365; Gassner: Die neue Gruppenbesteuerung, Eine Alternative zum Begutachtungsentwurf, SWK 2004, 510; Zöchling/Fraberger: Steuerumlagen aus gesellschafts-, bilanz- und steuerrechtlicher Sicht, SWK 2004, 703; 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, ecolex 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 89b (2004); Stefaner/Weninger: Die Gruppenbesteuerung im österreichischen Konzernsteuerrecht, ecolex 2004, 508; Gassner/Haidenthaler: SWI 2004, 434; Stefaner/Weninger: Gruppenbesteuerung und Gemeinschaftsrecht, SWI 2004, 441; Stefaner/Weninger: Gruppenbesteuerung: Vor- und Außergruppenverluste, RdW 2004, 564; Stefaner/Weninger: Mittelbare Beteiligung über eine Kapital- oder Personengesellschaft, SWK 2004, 1034; Stefaner/Weninger: Offene Fragen des neuen Gruppenbesteuerungsrechts, ÖStZ 2004, 406.
- <sup>2)</sup> So § 9 Abs. 3 KStG; vgl. dazu Stefaner/Weninger, ecolex 2004, 509 f.; Stefaner, SWK 2004, 418; Mayr, RdW 2004, 246; Wiesner, RWZ 2004, 34; Tissot, SWK 2004, 412; Gassner, SWK 2004, 475.
- <sup>3)</sup> Vgl. § 9 Abs. 3 5. TS KStG. Danach muss der beschränkt steuerpflichtige Gruppenträger entweder in der Anlage 2 zum EStG 1988 genannt werden oder einer österreichischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sein und den Ort der Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraumes haben, mit einer Zweigniederlassung im Firmenbuch eingetragen sein und die Beteiligung an den Gruppenmitgliedern muss der Zweigniederlassung zuzurechnen sein. Vgl. dazu Wiesner, RWZ 2004, 34; Tissot, SWK 2004, 412. Für diese Zwecke kann wohl ein Typenvergleich analog zu § 10 Abs. 2 KStG vorgenommen werden. Vgl. dazu RFH 12. 2. 1930, VI A 899/27, Venezuela, RStBl 1930, 444; weiters beispielsweise Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler: KStG 88 (1996) § 10 Anm. 24.
- <sup>4)</sup> So § 9 Abs. 3 KStG; vgl. dazu Wiesner, RWZ 2004, 34; Stefaner, SWK 2004, 418; Mayr, RdW 2004, 246; Tissot, SWK 2004, 412; Stefaner/Weninger, ecolex 2004, 510; Gassner, SWK 2004, 475.
- <sup>5)</sup> Siehe dazu Kap. 3.5.
- <sup>6)</sup> So § 9 Abs. 2 2. TS KStG. Vgl. dazu Wiesner, RWZ 2004, 35; Tissot, SWK 2004, 412; Stefaner, SWK 2004, 418; Mayr, RdW 2004, 246; Stefaner/Weninger, ecolex 2004, 509; Gassner, SWK 2004, 475.
- <sup>7)</sup> Vgl. Stefaner/Weninger, ecolex 2004, 510.
- <sup>8)</sup> Vgl. Stefaner, SWK 2004, 418; Gassner/Haidenthaler, SWI 2004, 436 f.
- <sup>9)</sup> So § 9 Abs. 4 i.V.m. Abs. 5 KStG. Vgl. dazu Mayr, RdW 2004, 246; Wiesner, RWZ 2004, 34; Tissot, SWK 2004, 413; Stefaner/Weninger, ecolex 2004, 393 f.
- <sup>10)</sup> Vgl. Tissot, SWK 2004, 413; Mayr, RdW 2004, 246; Stefaner/Weninger, ecolex 2004, 515.
- <sup>11)</sup> Vgl. Wiesner, RWZ 2004, 36; Tissot, SWK 2004, 413; Mayr, RdW 2004, 247; Stefaner/Weninger, ecolex 2004, 515 f.
- <sup>12)</sup> Vgl. Wiesner, RWZ 2004, 36; Tissot, SWK 2004, 413; Gassner, SWK 2004, 475 f.; Mayr, RdW 2004, 246 f.; Stefaner/Weninger, ecolex 2004, 516.
- <sup>13)</sup> Vgl. Stefaner/Weninger, ecolex 2004, 516 f.; Gassner, SWK 2004, 476 f. Siehe außerdem Kap. 3.4 und 3.5.
- <sup>14)</sup> Vgl. Erl zur RV, 451dB XXII. GP, 18; Wiesner, RWZ 2004, 34; Mayr, RdW 2004, 246; Stefaner/Weninger, ecolex 2004, 513 f.
- <sup>15)</sup> Zur verfassungsrechtlichen Problematik dieser Einschränkung vgl. Stefaner/Weninger, SWK 2004, 1035 ff.
- <sup>16)</sup> Erl zur RV, 451dB XXII. GP, 20 f.
- <sup>17)</sup> § 244 Abs. 4 HGB.
- <sup>18)</sup> Stefaner/Weninger, ecolex 2004, 514.
- <sup>19)</sup> Vgl. Erl zur RV, 451dB XXII. GP, 19 f.; *Die mittelbare Beteiligung im Wege einer Körperschaft kann nur bei Vorliegen einer unmittelbaren (nicht ausreichenden) Beteiligung an der Beteiligungskörperschaft in Verbindung mit einem (mehreren) Gruppenmitglied(ern), d.h. einer (mehreren) entsprechend finanziell verbundenen und schon in der Unternehmensgruppe befindlichen Beteiligungskörperschaft(en), erreicht werden.* Voraussetzung ist, dass die die ergänzende Beteiligung vermittelnde Mitgliedskörperschaft selbst nicht ausreichend (mehr als 50 %) an der „unteren“ Beteiligungskörperschaft beteiligt ist. Ist dieses vermittelnde Gruppenmitglied für sich zu mehr als 50 % an der „unteren“ Beteiligungskörperschaft beteiligt, findet bereits zwischen diesen beiden Körperschaften eine Gruppenbildung statt. Sind drei Körperschaften jeweils hundertprozentig vertikal verbunden, ist die mittelbar hundertprozentige Beteiligung der Großmutter- an der Enkelgesellschaft für die Anerkennung einer Unternehmensgruppe zwischen Großmutter- und Enkelgesellschaft nicht ausreichend. Eine Ergebnisvereinbarung ist in diesem Fall nur im Wege der Einbeziehung beider Beteiligungskörperschaften in die von der Großmutter gebildete Teilnehmungsgruppe möglich. Vgl. dazu Stefaner/Weninger, ecolex 2004, 514.
- <sup>20)</sup> Vgl. dazu ausführlich Stefaner/Weninger, ecolex 2004, 514.
- <sup>21)</sup> Siehe dazu Kap. 3.4.
- <sup>22)</sup> Vgl. vor allem Gassner, SWK 1990, 292: Alleinige Voraussetzung soll die Kontrolle des Teilnehmungsunternehmens sein, weil diese regelmäßig für die Leitungsmacht und die Leistungsverantwortung entscheidend ist. Da der Mehrheitseinfluss [sic] sowohl über eine direkte als auch indirekte Beteiligung geltend gemacht werden kann, sollen alle Teilnehmungen in die zusammengefasste Besteuerung einbezogen werden können, bei denen die Kontrolle über die Mehrheitsbeteiligung möglich ist.
- <sup>23)</sup> Vgl. zur Organschaft grundlegend und im Detail Göth: Die körperschaftsteuerliche Organschaft aus der Sicht des Gleichheitsgrundsatzes, GesRZ 1991, 28 (28 ff).
- <sup>24)</sup> Vgl. dazu Erl zur RV, 451dB XXII. GP, 18; Vgl. auch Mayr, RdW 2004, 246.
- <sup>25)</sup> Erl zur RV, 451dB XXII. GP, 21.
- <sup>26)</sup> So auch Stefaner/Weninger, ecolex 2004, 515.
- <sup>27)</sup> So § 9 Abs. 4 4. TS KStG. Vgl. dazu Wiesner, RWZ 2004, 34 f.; Tissot, SWK 2004, 412; Stefaner/Weninger, ecolex 2004, 515; Mayr, RdW 2004, 246.
- <sup>28)</sup> Vgl. dazu Erl zur RV, 451dB 22.GP, 18; Wiesner, RWZ 2004, 129; Stefaner/Weninger, ecolex 2004, 515; Gassner/Haidenthaler, SWI 2004, 436.
- <sup>29)</sup> Vgl. Stefaner/Weninger, ecolex 2004, 515.
- <sup>30)</sup> So Erl zur RV, 451dB XXII. GP, 18.
- <sup>31)</sup> § 9 Abs. 3. Siehe dazu Kap. 2.
- <sup>32)</sup> Vgl. Gassner, SWK 2004, 476; Stefaner/Weninger, ecolex 2004, 515.
- <sup>33)</sup> Siehe dazu Kap. 3.3. Vgl. für ähnliche Überlegungen zur Organschaft Göth, GesRZ 1991, 28 ff.
- <sup>34)</sup> So § 9 Abs. 6 Z. 3 KStG. Vgl. auch Tissot, SWK 2004, 413; Gassner, SWK 2004, 476; Stefaner/Weninger, ecolex 2004, 516.
- <sup>35)</sup> So § 9 Abs. 2 2. TS KStG.
- <sup>36)</sup> So Erl zur RV, 451dB XXII. GP, 18; Vgl. auch Mayr, RdW 2004, 246; Stefaner/Weninger, ecolex 2004, 509.
- <sup>37)</sup> So Stefaner/Weninger, ecolex 2004, 509.
- <sup>38)</sup> So § 9 Abs. 6 Z. 6 1. Satz KStG. Vgl. schon Wiesner, RWZ 2004, 36; Tissot, SWK 2004, 414; Stefaner/Weninger, ecolex 2004, 516.
- <sup>39)</sup> Vgl. Tissot, SWK 2004, 414; Mayr, RdW 2004, 247; Stefaner/Weninger, ecolex 2004, 516.
- <sup>40)</sup> Vgl. zB die Behandlung in §§ 1 Abs. 3 und 10 Abs. 2 KStG.
- <sup>41)</sup> Vgl. Stefaner/Weninger, SWI 2004, 446.
- <sup>42)</sup> So § 9 Abs. 6 Z. 6 2. und 3. Satz KStG. Vgl. Wiesner, RWZ 2004, 36; Tissot, SWK 2004, 415; Mayr, RdW 2004, 247. Zu den Problemen, die eine Vermischung von ausländischem und österreichischem Steuerrecht bei der Frage, ob eine doppelte Verlustverwertung vorliegt, bringt, vgl. Stefaner: Verlustfälle im Anwendungsbezug der Verordnung, in Bauer/Burgstaller/Haslinger/Herdin/Hofbauer/M. Lang/H. Loukota/W. Loukota/Schilcher/Schuch/Staringer/Stefaner/Strasser/Sutter/Zieseritsch (Hrsg.): Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (2004) 167 (180 ff); Gassner, SWK 2004,

478. Darüber hinaus kann es zu weiteren Problemen kommen, wenn das ausländische Gruppenmitglied selbst Teil einer ausländischen Gruppenbe-

steuerung ist; Tissot, SWK 2004, 415.

<sup>43)</sup> § 9 Abs. 6 Z. 6 KStG.

<sup>44)</sup> Vgl. Tissot, SWK 2004, 414; Stefaner/Weninger, ecolex 2004, 517.

<sup>45)</sup> So Gassner, SWK 2004, 474; Stefaner/Weninger, ecolex 2004, 511.

<sup>46)</sup> So Stefaner/Weninger, ecolex 2004, 509.

JOHANN STOCKINGER

# Block-Altersteilzeitvereinbarungen gemäß § 27 AIVG i.d.F. BGBI I 2003/128

## – Eine steuerrechtliche Würdigung –

*Altersteilzeitvereinbarungen führen in der Regel zu Guthabenstundenansammlungen des Dienstnehmers, die in der Bilanz des Dienstgebers als Verpflichtung auszuweisen sind. Da es sich dabei um Verbindlichkeiten handelt, hat in der Steuerbilanz keine Kürzung i.S.d. § 9 Abs. 5 EStG zu erfolgen.*

RWZ 2004/  
72  
S. 300

### 1 Einleitung

Unter dem Begriff Altersteilzeitbeschäftigung wird eine Teilzeitbeschäftigung verstanden, die Dienstnehmern einen gleitenden Übergang in den Ruhestand ermöglicht. Die Rahmenbedingungen der Teilzeitbeschäftigung werden so gestaltet, dass die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme von Altersteilzeitgeld<sup>1)</sup> nach § 27 AIVG i.d.F. BGBI I 2003/128 erfüllt werden.

Der vorliegende Beitrag befasst sich mit der Frage, ob im Falle einer diskontinuierlichen Teilzeitbeschäftigung der in der Einarbeitungsphase entstehende Erfüllungsrückstand des Dienstgebers mittels Rückstellungen oder Verbindlichkeiten bilanziell berücksichtigt werden muss. Die Unterscheidung zwischen Rückstellung und Verbindlichkeit ist vor allem wegen dem in § 9 Abs. 5 EStG normierten Kürzungsgebot für langfristige Rückstellungen von Bedeutung. Handelt es sich bei den Erfüllungsrückständen um Rückstellungen i.S.d. § 9 Abs. 1 Z. 3 EStG, so sind in der Steuerbilanz nur mehr 80 %<sup>2)</sup> des Teilwertes der Rückstellung anzusetzen, falls am Bilanzstichtag deren Laufzeit mehr als zwölf Monate beträgt. Sind hingegen die Erfüllungsrückstände als Verbindlichkeiten zu klassifizieren, erfolgt unabhängig von der Laufzeit in der Steu-

erbilanz immer ein 100%iger Ansatz der Erfüllungsrückstände.

Mit Anhebung des Pensionsantrittsalters durch das Budgetbegleitgesetz 2003<sup>3)</sup> erfolgte auch eine Modifikation der Altersteilzeitregelung des § 27 AIVG i.d.F. BGBI 2000/101. Wegen der Neuregelung der Altersteilzeit wird in diesem Beitrag nur auf Block-Altersteilzeitmodelle eingegangen, die ab dem 1. 1. 2004 vertraglich vereinbart wurden bzw. werden.

### 2 Altersteilzeitmodell i.S.d. § 27 AIVG i.d.F. BGBI I 2003/128

#### 2.1 Grundlegendes zu den Altersteilzeitregelungen

Altersteilzeitvereinbarungen können bei Erfüllung gewisser Voraussetzungen einer als Altersteilzeitgeld bezeichneten AMS-Förderung unterliegen. Die für die Inanspruchnahme von Altersteilzeitgeld notwendigen Rahmenbedingungen sind, soweit keine kollektivvertragliche Regelung oder eine Betriebsvereinbarung besteht, zwischen Dienstnehmer und Dienstgeber individuell zu vereinbaren.<sup>4)</sup>

Die Altersteilzeit bietet für Dienstnehmer den Vorteil, dass vom Dienstgeber bis zur Höchstbeitragsgrundlage gemäß § 45 ASVG ein

Lohnausgleich in Höhe von mindestens 50 % des Unterschiedsbetrages zwischen dem im letzten Jahr vor Herabsetzung der Normalarbeitszeit durchschnittlich gebührenden Entgelt und dem der verringerten Arbeitszeit entsprechenden Entgelt geleistet wird.<sup>5)</sup> Weiters hat der Dienstgeber bestehende Abfertigungsverpflichtungen auf Grundlage der Beitragsgrundlage vor Herabsetzung der Normalarbeitszeit abzugelten.<sup>6)</sup>

Im Rahmen einer Altersteilzeitvereinbarung wird die Normalarbeitszeit<sup>7)</sup> auf 40 % bis 60 % reduziert.<sup>8)</sup> Die aufgrund der Arbeitszeitverringerung folgende Verteilung der reduzierten Arbeitszeit kann flexibel gestaltet werden. Falls die Altersteilzeitarbeitsleistung<sup>9)</sup> nicht pro rata temporis erbracht wird, darf in einem Durchrechnungszeitraum die wöchentliche Arbeitszeit im Durchschnitt die vereinbarte verringerte Arbeitszeit nicht überschreiten.<sup>10)</sup> Ferner hat unabhängig vom Ausmaß der Arbeitsleistung eine kontinuierlich fortlaufende Entgeltzahlung zu erfolgen.<sup>11)</sup> Als weitere Voraussetzung ist bei einer diskontinuierlichen Teilzeitbeschäftigung zumindest während der Freizeitphase eine zuvor arbeitslose Person über der Geringfügigkeitsgrenze versicherungspflichtig zu beschäftigen oder zusätzlich ein Lehrling auszubilden.<sup>12)</sup> Zu beachten ist, dass im Zu-