

Markus C. Stefaner / Patrick J. Weninger*)

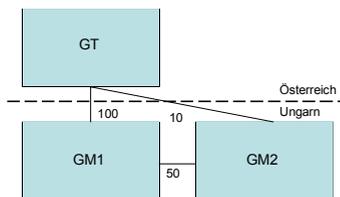
Gruppenbesteuerung: Unbeschränkte Verwertung ausländischer Verluste durch Cross-Over-Kaskaden

LOSSES OF LOWER-TIER FOREIGN GROUP MEMBERS MAY ALSO BE INCLUDED IN AN AUSTRIAN GROUP IN CASE OF APPROPRIATE GROUP STRUCTURE

The new Austrian tax grouping regime also works cross-border. The basic concept is that only those non-resident group members can be included in the Austrian group, which are exclusively held by Austrian corporations. However, by establishing “cross-over-cascades”, also losses of lower-tier foreign entities can be included in the tax base of the Austrian group. This interpretation is also in line with the decree on group taxation of the Austrian Federal Ministry of Finance.

I. Einleitung Zur Stärkung Österreichs als Standort für Konzernzentralen und wohl als Vorgriff auf die zu erwartende Judikatur des EuGH im Fall *Marks & Spencer II*¹⁾ wurde mit Einführung der Gruppenbesteuerung ins KStG²⁾ auch die Möglichkeit der Einbeziehung ausländischer Tochtergesellschaften geschaffen.³⁾ Um die Erosion des österreichischen Steuersubstrats zu beschränken, wurde jedoch die Einbeziehungsmöglichkeit auf die erste ausländische Konzernebene beschränkt.⁴⁾

Es stellt sich dadurch die Frage, in welchen Fällen eine solche erste ausländische Ebene besteht. Eine erste ausländische Ebene wird dann vorliegen, wenn die finanzielle Verbindung ausschließlich mit inländischen Körperschaften besteht. Auf die Beantwortung der Frage, wann dies der Fall ist, kann auch die Ausweitung der Möglichkeiten der indirekten Beteiligung über Gruppenmitglieder durch die erste Novelle der Gruppenbesteuerung⁵⁾ Einfluss haben. In diese Kerbe schlägt auch der geplante Erlass zur Gruppenbesteuerung.⁶⁾



Darin bestätigt die Finanzverwaltung nämlich die Möglichkeit, dass ausländische Gruppenmitglieder einem inländischen Gruppenmitglied – oder dem Gruppenträger – eine indirekte Beteiligung an einer anderen Gesellschaft vermitteln. Voraussetzung dafür ist aber, dass das ausländische *vermittelnde* Gruppenmitglied (GM1) zu max.

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

1) Rs. C-446/03, *Marks & Spencer II*.

2) StRefG 2005, BGBl. I Nr. 57/2004.

3) § 9 Abs. 2 2.TS KStG.

4) Vgl. dazu *Wiesner*, Entwurf eines Steuerreformgesetzes 2005 – Die Auswirkungen auf Körperschaften, RWZ 2004, 33 (35); *Mayr*, Die neue Gruppenbesteuerung, RdW 2004, 246 (246); *Tissot*, Die geplante Gruppenbesteuerung – Ein erster Überblick, SWK-Heft 8/2004, Seite S 306; *Stefaner/Weninger*, Die Gruppenbesteuerung im österreichischen Konzernsteuerrecht, *ecolex* 2004, 508 (509); *Stefaner/Weninger*, Gruppenbesteuerung: Mehr Gestaltungsspielraum bei der Konzernstrukturplanung, RWZ 2004, 296 (298).

5) AbgÄndG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004.

6) *BMF*, Unternehmensgruppen, Abschn. 4.3.10. Bis Redaktionsschluss lag die endgültige Fassung des Erlasses nicht vor. Alle diesbezüglichen Verweise in diesem Aufsatz beziehen sich daher auf den Entwurf des Erlasses.

50 % an jener Gesellschaft beteiligt ist, an der sie die Beteiligung vermittelt (GM2). Nur so wird nach Ansicht der Finanzverwaltung dem Gesetzestext, der die finanzielle Verbindung „*ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger*“⁷⁾ fordert, Genüge getan. Hält GM1 mehr als 50 % an GM2, besteht die finanzielle Verbindung mit GM1, und GM2 wäre demnach nicht „*ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbunden*“.

II. Ausländische Gruppenmitglieder im Rahmen der österreichischen Gruppenbesteuerung

1. Einbeziehungsmöglichkeit

Um nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften in eine österreichische steuerliche Gruppe einbeziehen zu können, muss die ausländische Gesellschaft gewisse Voraussetzungen erfüllen. Grundsätzlich muss sie einer Gesellschaft, die als unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft Gruppenmitglied sein kann, vergleichbar sein. Selbst diese Gesellschaften können jedoch nur dann Gruppenmitglieder werden, wenn sie „*ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbunden sind*“.⁸⁾ Diese Beschränkung scheint gemeinschaftsrechtlich bedenklich, da ein dreistufiger Konzern, bei dem alle teilnehmenden Gesellschaften in Österreich ansässig sind, eine steuerliche Gruppe bilden kann, dies jedoch einer österreichischen Muttergesellschaft mit Tochter- und Enkelgesellschaft in anderen Mitgliedsstaaten verwehrt ist. Betrachtet man jedoch nur die Ebene der Enkelgesellschaft, tritt eine solche Diskriminierung nicht ganz so klar zu Tage. Hat eine österreichische Muttergesellschaft eine Tochter in einem anderen Mitgliedsstaat, können nämlich weder österreichische⁹⁾ noch ausländische Enkeltöchter in die steuerliche Gruppe einbezogen werden.¹⁰⁾ Ob eine Verpflichtung zur Berücksichtigung von Auslandsverlusten durch das Territorialitätsprinzip¹¹⁾ (auf eine gewisse Anzahl von Ebenen) eingeschränkt wird, scheint zweifelhaft und wird durch den EuGH in der Rs. *Marks & Spencer II*¹²⁾ voraussichtlich – negativ – beantwortet werden.

Die Beschränkung der Einbeziehbarkeit ausländischer Gruppenmitglieder hat der Gesetzgeber mithilfe zweier Restriktionen erreicht. Zum einen können ausländische Gruppenmitglieder nicht beteiligte Körperschaften sein, zum anderen müssen sie ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger selbst verbunden sein.¹³⁾ Die erste Bestimmung scheint hier weniger problematisch als die zweite. Können die ausländischen Gruppenmitglieder keine beteiligten Körperschaften sein, könnte argumentiert werden, dass die erste übergeordnete inländische Gesellschaft als beteiligte Körperschaft gilt. Die zweite Einschränkung fällt stärker ins Gewicht. Dass die finanzielle Beteiligung ausschließlich mit inländischen Gruppenmitgliedern (oder dem Gruppenträger) bestehen darf, hätte derart verstanden werden können, dass alle die finanzielle Verbindung herstellenden Anteile direkt von österreichischen Gruppenmitgliedern gehalten werden müssten. Diese strenge Auslegung hätte jedoch zu erheblichen gemeinschaftsrechtlichen Problemen geführt, da Auslandsaktivitäten in großem Ausmaß beschränkt worden wären. Es ist daher der Finanzverwaltung¹⁴⁾ zuzu-

⁷⁾ § 9 Abs. 2 2.TS KStG.

⁸⁾ § 9 Abs. 2 2.TS KStG. Vgl. dazu *Wiesner*, RWZ 2004, 35; *Mayr*, RdW 2004, 246; *Tissot*, SWK-Heft 8/2004, Seite S 306; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 509; *Stefaner/Weninger*, RWZ 2004, 298.

⁹⁾ Vgl. eindeutig *BMF*, Abschn. 2.6.2.

¹⁰⁾ Vgl. schon *Stefaner/Weninger*, Gruppenbesteuerung und Gemeinschaftsrecht, SWI-Heft 9/2004, 441 (447).

¹¹⁾ Also die Verpflichtung zur Berücksichtigung der Verluste in nur jenen Fällen, in denen auch die Gewinne steuerbar sind. Vgl. UK Special Commissioners, *Marks & Spencer*, 17. 12. 2002, SpC 352, ITLR 2003, 536 ff. (Abs. 88 und 98 f.); Siehe auch Anm. *Baker*, ITLR 2003, 541.

¹²⁾ Rs. C-446/03, *Marks & Spencer II*.

¹³⁾ Vgl. *Wiesner*, RWZ 2004, 35; *Mayr*, RdW 2004, 246; *Tissot*, SWK-Heft 8/2004, Seite S 306; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 509; *Stefaner/Weninger*, RWZ 2004, 298.

¹⁴⁾ *BMF*, Abschn. 4.3.10.

stimmen, wenn sie sich dieser engen Interpretation nicht anschließt. Stattdessen hat sich die Finanzverwaltung dazu entschlossen, neben Beteiligungen, die direkt am ausländischen Gruppenmitglied gehalten werden, auch jene zu berücksichtigen, die indirekt über andere (ausländische) Gruppenmitglieder gehalten werden. Auch hier ist es aus gemeinschaftsrechtlichen Gründen geboten, Beteiligungen, die über ausländische Gesellschaften gehalten werden, gleich zu behandeln, wie jene, die über inländische Gesellschaften gehalten werden. Die Grenze dieser vermittelten Beteiligung liegt nach Ansicht des BMF jedoch bei einer Beteiligung einer ausländischen Gesellschaft an einer anderen Gesellschaft von max. 50 %.¹⁵⁾ Der Grund dafür ist, dass bei einer Beteiligung von über 50 % die finanzielle Verbindung schon zum ausländischen Gruppenmitglied und daher nicht „*ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern*“¹⁶⁾ besteht. Eine darüber hinausgehende Möglichkeit zur Einbeziehung ausländischer Gesellschaften wäre zwar gemeinschaftsrechtlich wünschenswert, widerspricht jedoch offensichtlich – nach Meinung der Finanzverwaltung – dem Gesetzestext.

Werden ausländische Gruppenmitglieder in die steuerliche Gruppe einbezogen, können nur deren Verluste, nicht aber deren Gewinne zugerechnet werden.¹⁷⁾ Die Verluste können allerdings – im Gegensatz zu Ergebnissen unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder –¹⁸⁾ nur entsprechend der Beteiligungsquote, die am ausländischen Gruppenmitglied gehalten wird, zugerechnet werden.¹⁹⁾ Auch diese Diskriminierung in der Möglichkeit der Höhe der Verlustzurechnung ist gemeinschaftsrechtlich bedenklich.²⁰⁾ Wird die finanzielle Verbindung zum Teil über ein ausländisches Gruppenmitglied vermittelt, stellt sich die Frage, ob dem inländischen Gruppenmitglied der Verlust nur entsprechend dem Anteil, der der direkten Beteiligung (des österreichischen Gruppenmitglieds am ausländischen Gruppenmitglied) entspricht, zugerechnet werden kann, oder ob auch die vermittelte Beteiligung (Beteiligung des ausländischen Gruppenmitglieds 1 am ausländischen Gruppenmitglied 2) berücksichtigt wird. Gute Gründe sprechen dafür, dass auch hier vermittelte Beteiligungen miteinbezogen werden. Schon aus systematischen Gründen scheint es geboten, die Beteiligung für Zwecke der Verlustzurechnung entsprechend ihrer Bedeutung für die Frage der Einbeziehung zu behandeln.²¹⁾ Sieht man die Ergebniszurechnung als vorweggenommene Ausschüttung, ist es angebracht, nicht nur direkte, sondern auch indirekte Beteiligungen bei der Höhe der Zurechnung zu berücksichtigen. Auch der Gesetzeswortlaut, der eine Zurechnung „*im Ausmaß der Beteiligungen aller beteiligter Gruppenmitglieder einschließlich eines beteiligten Gruppenträgers*“ vorsieht, geht in diese Richtung. Darüber hinaus sprechen auch gemeinschaftsrechtliche Gründe für eine entsprechende Interpretation. Zum einen sollen über ausländische Kapitalgesellschaften indirekt gehaltene Beteiligungen genauso behandelt werden wie über inländische Gruppenmitglieder gehaltene. Zum anderen wird durch eine Erhöhung der Zurechnungsquote durch vermittelte Beteiligungen auch die Benachteiligung der nur quotalen Zurechnung gemindert.

¹⁵⁾ BMF, Abschn. 4.3.10.

¹⁶⁾ § 9 Abs. 2 2. TS KStG.

¹⁷⁾ § 9 Abs. 6 Z 6 KStG. Bei späteren Gewinnen und dem Ausscheiden aus der Gruppe ist jedoch eine Nachversteuerung vorgesehen. Vgl. hierzu *Mayr*, RdW 2004, 247; *Tissot*, SWK-Heft 8/2004, Seite S 306 f.; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 516; *Stefaner/Weninger*, SWI 2004, 445.

¹⁸⁾ Siehe *Mayr*, RdW 2004, 247; *Tissot*, SWK-Heft 8/2004, Seite S 308 f.; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 516; *Stefaner/Weninger*, SWI-Heft 9/2004, 445.

¹⁹⁾ § 9 Abs. 6 Z 6. Vgl. dazu *Mayr*, RdW 2004, 247; *Tissot*, SWK-Heft 8/2004, Seite S 306 f.; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 516.

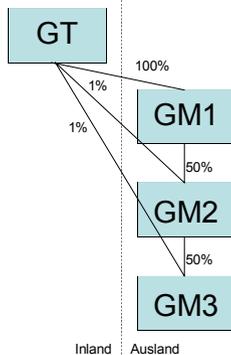
²⁰⁾ Vgl. schon *Stefaner/Weninger*, SWI-Heft 9/2004, 446.

²¹⁾ Vgl. schon *Stefaner/Weninger*, Besteuerung von grenzüberschreitenden Unternehmensgruppen, *ecolex* 2005, in Druck; *Hofstätter/Plansky/Stefaner/Weninger*, Zweifelsfragen zur finanziellen Verbindung, GeS 2005, 24 (27).

2. Zulässige Konstruktionen

2.1. Vermittlung der Beteiligung über ein ausländisches Gruppenmitglied

Nach Ansicht der Finanzverwaltung²²⁾ können somit auch Gruppenmitglieder, an denen nicht hauptsächlich inländische Gruppenmitglieder oder der Gruppenträger beteiligt sind, in die Gruppe einbezogen werden. Im Beispiel, das im Erlass angeführt ist, ist neben der vermittelten Beteiligung auch eine direkte Beteiligung nötig. Da das vermittelnde Gruppenmitglied nicht zu mehr als der Hälfte beteiligt sein darf, wird eine direkte Beteiligung benötigt, um in Summe die finanzielle Verbindung – also eine Beteiligung von mehr als 50 % – herzustellen. Durch diese direkte Beteiligung ist sichergestellt, dass auch das zweite ausländische Gruppenmitglied als „erste ausländische Ebene“ gilt.



Die Frage, die sich in der Folge stellt ist, ob diese Konstruktion auch um weitere Ebenen erweitert werden kann. GT ist zu 100 % an GM1 beteiligt. Daher kann GM1 in die Gruppe einbezogen werden. GM1 vermittelt GT eine 50%ige Beteiligung an GM2. Die 1%ige direkte Beteiligung von GT an GM2 führt dazu, dass GT in Summe zu 51 % an GM2 beteiligt ist. Die finanzielle Verbindung ist daher gegeben und auch GM2 kann in die steuerliche Gruppe einbezogen werden. Da die finanzielle Verbindung direkt mit GT – nicht mit GM1 – gegeben ist, wird auch das Ergebnis von GM2 direkt GT zugerechnet. Da es sich um ein ausländisches Gruppenmitglied handelt, werden nur Verluste – und zwar in Höhe von 51 % – zugerechnet. Die Frage ist, ob nun auch GM 3 einbezogen werden kann. Da GM2 nicht ausreichend beteiligt ist, entsteht keine finanzielle Verbindung zwischen GM2 und GM3. Daher vermittelt GM2 die finanzielle Verbindung an GM1. Doch auch hier besteht keine ausreichende Beteiligung. Nach dem Verständnis des öBMF würde GM1 dem GT die Beteiligung an GM3 (weiter)vermitteln. Besteht nun hier zusammen mit der 1%igen direkten Beteiligung von GT an GM3 die finanzielle Verbindung? Laut Auffassung der Finanzverwaltung wäre hier keine finanzielle Verbindung gegeben, da Beteiligungen, die indirekt über Gruppenmitglieder gehalten werden, multiplikativ durchgerechnet werden.²³⁾ Somit ergibt sich eine Beteiligung von nur 26,5%.

Für eine derartige multiplikative Durchrechnung zur Ermittlung der mittelbaren Beteiligung sprechen die ErlRV²⁴⁾ und auch die Forderung nach der mehrheitlichen Kapitalaufbringung durch den Gruppenträger, die man aus der Anforderung der doppelten Mehrheit in § 9 Abs. 4 KStG²⁵⁾ ableiten kann.

²²⁾ BMF, Abschn. 4.3.10.

²³⁾ BMF, Abschn. 4.3.4. Vgl. generell kritisch zur multiplikativen Durchrechnung bei Kapitalgesellschaften *Stefaner/Weninger*, RWZ 2004, 297.

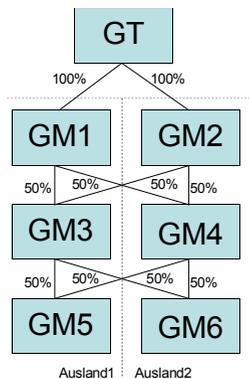
²⁴⁾ Siehe ErlRV, 451 dB 22. GP, 20.

²⁵⁾ Für das Vorliegen der finanziellen Verbindung ist sowohl die Mehrheit der Kapitalbeteiligung, als auch der Stimmrechte nötig. Vgl. dazu insbesondere *Stefaner/Weninger*, Eigene Anteile und stimmrechtslose Vorzugsaktien, SWK-Heft 31/2004, Seite S 881.

Allerdings gibt es auch gute Gründe, die gegen eine multiplikative Durchrechnung sprechen. So wurde im insoweit vergleichbaren Fall der indirekten Beteiligung über eine Personengesellschaft das multiplikative Durchrechnungserfordernis ausdrücklich normiert („in einem Ausmaß beteiligt ist, dass sie unter Berücksichtigung der an der Personengesellschaft bestehenden Beteiligungsquote [Hervorhebung durch die Autoren] mehr als 50 % [...] besitzt“).²⁶⁾ Demgegenüber fehlt eine entsprechende Formulierung im Tatbestand der indirekten Beteiligung über die Kapitalgesellschaft.²⁷⁾ Auch widerspricht eine Durchrechnung der Systematik des KStG.²⁸⁾ Im Gegensatz zu Beteiligungen an Personengesellschaften gilt für Beteiligungen an Kapitalgesellschaften das Durchgriffsprinzip²⁹⁾ nicht. Nur bei Mitunternehmerschaften werden Einkünfte und Wirtschaftsgüter den Gesellschaftern anteilig zugerechnet. Auch im Rahmen der Gruppenbesteuerung wurde vom Trennungsprinzip – zumindest in Bezug auf die Einkünftezurechnung – nicht abgewichen. Es wird der beteiligten Körperschaft (im Inland) immer das gesamte Ergebnis zugerechnet.³⁰⁾ Warum hiervon – eben auch für inländische Gruppenmitglieder – für die entsprechende Zurechnung der Wirtschaftsgüter abgewichen werden sollte, ist nicht evident. Auch das Argument bezüglich der Kapitalaufbringung kann entkräftet werden. Folgt man dem „Single-Entity“ Konzept³¹⁾ (also der Behandlung der Gruppe als eine Einheit), kann nur relevant sein, dass der „übergeordnete“ Teil der Gruppe die ausreichende Beteiligung hält. Da sich einige wichtige Elemente eines „Single-Entity“-Konzepts in der österreichischen Gruppenbesteuerung finden,³²⁾ scheint eine Anwendung des Konzepts auch für die Frage der finanziellen Verbindung nur konsequent.

2.2. Vermittlung der Beteiligung über Cross-Over-Kaskaden

Trotz der multiplikativen Durchrechnung, die die Finanzverwaltung favorisiert, existiert eine Möglichkeit zur Einbeziehung weiterer ausländischer Ebenen. Der Schlüssel dazu liegt in der Zwischenschaltung (mindestens) zweier ausländischer Gesellschaften.



²⁶⁾ § 9 Abs. 4 2. TS KStG.

²⁷⁾ § 9 Abs. 4 3. TS KStG.

²⁸⁾ Vgl. schon *Stefaner/Weninger*, RWZ 2004, 297.

²⁹⁾ Vgl. *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts⁸ (2003) Rz. 902.

³⁰⁾ Eine nur anteilige Zurechnung wäre nicht systemkonform, vgl. dazu *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 515 f. Kritisch *Doralt*, Gruppenbesteuerung – Widersprüche sachlich gerechtfertigt, RdW 2005, 50 (50).

³¹⁾ Vgl. *Masui*, General Report, in IFA (Hrsg.) Group Taxation, Cahiers de Droit Fiscal International, Volume 89b (2004) 21 (41).

³²⁾ Elemente eines „Single-Entity“ Konzepts im Rahmen von § 9 KStG sind: die Firmenwertabschreibung für Share-Deals (§ 9 Abs. 7); die Möglichkeit von Umgründungen und Anteilsumschichtungen innerhalb der Gruppe ohne die finanzielle Verbindung zu unterbrechen (§ 9 Abs. 5) und die Unmöglichkeit der TWA an Beteiligungen an Gruppenmitgliedern (§ 9 Abs. 7). Die Möglichkeit der Zurechnung des gesamten Ergebnisses ist zwar einerseits eine Systemkonsequenz des Trennungsprinzips, spricht aber auch für eine Behandlung des Gruppenmitglieds wie einen Teil einer Einheit.

Durch eine entsprechend aufgestellte Struktur (Cross-Over-Kaskade), bei der zwischen den ausländischen Gruppenmitgliedern jeweils immer nur Beteiligungen von 50 % bestehen, kann nach Lesart der Finanzverwaltung³³⁾ erreicht werden, dass keine der ausländischen Gesellschaften mit einem anderen ausländischen Gruppenmitglied finanziell verbunden ist, da die 50 % Grenze in keiner Stufe überschritten wird. Erst die Zusammenführung der Beteiligungsstränge beim Gruppenträger führt zu einer finanziellen Verbindung. Da aber bei einem derartigen set-up der Gruppenträger 100 % der Anteile an allen Gruppenmitgliedern indirekt in sich vereinigt, kann die Beteiligung selbst bei einer multiplikativen Durchrechnung auf keiner Stufe unter das erforderliche Ausmaß absinken. Durch die Vereinigung im Gruppenträger ist die finanzielle Verbindung zwischen jedem Gruppenmitglied direkt mit dem Gruppenträger gegeben – es entstehen daher wieder lauter „erste ausländische Ebenen“. Die Verluste der Gruppenmitglieder werden daher direkt dem Gruppenträger zugerechnet. Diese Konstruktion hat auch den Vorteil, dass – auf Grund der Beteiligung zu 100 % an allen ausländischen Gruppenmitgliedern – die gesamten Verluste der ausländischen Gruppenmitglieder berücksichtigt werden können. Auch der Erlass scheint diese Konstruktion nicht zu unterbinden.³⁴⁾

Zwar wird im Erlass im angeführten Beispiel eine direkte Beteiligung des Gruppenträgers angenommen, die Formulierung des Erlasses verlangt dies jedoch nicht. Verlangt wird lediglich, dass die finanzielle Verbindung – also die Mehrheitsbeteiligung – erst auf Ebene eines inländischen Gruppenmitglieds oder des Gruppenträgers hergestellt wird. Der Erlass spricht sogar dezidiert von der Möglichkeit, die finanzielle Verbindung „auch mittelbar über eine (mehrere [Hervorhebung durch die Autoren]) ausländische Mitglieds-körperschaften“ herzustellen.³⁵⁾ Natürlich besteht aber die Möglichkeit, einen Zwerganteil direkt durch den Gruppenträger halten zu lassen, um durch diesen Zwerganteil sicher zu stellen, dass jede ausländische Ebene eine „erste ausländische Ebene“ i. S. d. Beispiels des Erlasses ist.

Das direkte Halten eines Zwerganteils kann auch letzte Zweifel an der Möglichkeit der Verlustverrechnung beseitigen. Diese Zweifel könnten sich auf die Regelung der Verlustverrechnung in § 9 Abs. 6 Z 6 KStG stützen. Dieser spricht davon, dass Verluste „dem unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger“ zugerechnet werden. Diese Formulierung stammt allerdings aus der Urfassung der Gruppenbesteuerung, in der eine indirekte Beteiligung – und damit auch eine vermittelte Beteiligung – nur in Verbindung mit einer direkten Beteiligung zur finanziellen Verbindung führen konnte.³⁶⁾ Dass die entsprechende Voraussetzung für die Zurechnung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder noch im Gesetzestext enthalten ist – obwohl die Voraussetzung mit der Änderung von § 9 Abs. 4 3. TS KStG für die Ergebnisse inländischer Gruppenmitglieder gefallen ist –, kann auf ein redaktionelles Versehen bei der Erstellung des AbgÄndG 2004 zurückgeführt werden.

Die Freiheit in der Wahl der Konzernstrukturplanung, die durch den Gesetzestext ermöglicht wird und von der Finanzverwaltung im Erlassweg nicht eingeschränkt wurde, ist zu begrüßen. Nur durch eine derartige Auslegung lassen sich manche gemeinschaftsrechtliche Probleme, die sich aus Einschränkungen in der Strukturwahl für Auslandssteile des Konzerns und aus der nur anteiligen Verrechnungsmöglichkeit von Verlusten von Auslandsgesellschaften ergeben, vermeiden.

2.3. Ungleichbehandlung gegenüber „einspurigen“ Konzernstrukturen

Während entsprechend den obigen Ausführungen durch die Errichtung von Cross-Over-Konzernstrukturen Verluste ausländischer Gesellschaften – einer noch so „tief“

³³⁾ Siehe *BMF*, Abschn. 4.3.10.; vgl außerdem Abschn. II.2.2.

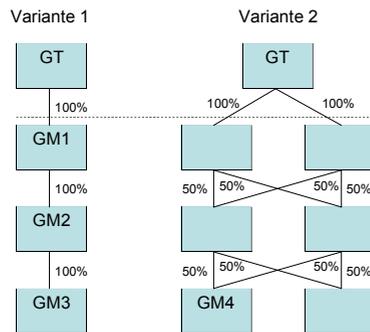
³⁴⁾ *BMF*, Abschn. 4.3.10.

³⁵⁾ *BMF*, Abschn. 4.3.10.

³⁶⁾ § 9 Abs. 4 3. TS KStG i. d. F. BGBl. I 2004/57. Vgl. die Kritik bei *Stefaner/Weninger*, Offene Frage des neuen Gruppenbesteuerungsrechts, *ÖStZ* 2004, 406 (407).

angesiedelten ausländischen Konzerneinheit – nahezu ohne jegliche Beschränkung bei der österreichischen Mutter verwertet werden können, trifft dies auf strikt vertikal organisierte „einspurige“ Gruppenstrukturen (mit ähnlichem Einfluss der Konzernspitze auf die unteren Konzernebenen im Ausland) nicht zu. Die Begründung für diese Differenzierung kann auf den ersten Blick nur schwer nachvollzogen werden. Die folgenden Ausführungen basieren auf dem Vergleich der folgenden Konzernstrukturen: In Variante 1 ist der Gruppenträger (GT) an einem ausländischen Gruppenmitglied (GM1), dieses wiederum an einem weiteren ausländischen Gruppenmitglied (GM2) und dieses schließlich an noch einem ausländischen Gruppenmitglied (GM3) beteiligt.

GM3 hat während des Bestehens der Unternehmensgruppe Verluste erzielt. Bei Variante 2 handelt es sich um eine – oben behandelte – Cross-Over-Kaskade, an deren Ende wieder ein ausländisches Gruppenmitglied (GM4) steht. Auch dieses weist Verluste auf, die während Bestehens der steuerlichen Gruppe angefallen sind.



Obwohl in beiden Varianten die österreichische Mutter letztlich³⁷⁾ das gesamte Stimmrecht an GM3 und GM4 besitzt und die gesamte Substanz aufgebracht hat – also in beiden Fällen eine Beherrschung vorliegt, die weit über das Minimalerfordernis des § 9 Abs. 4 KStG (mehr als 50 % von Stimmrechten und Substanz) hinausgeht – können die Verluste der ausländischen Urenkelin nur in Variante 2 von der österreichischen Mutter verwertet werden. Es stellt sich nun die Frage, ob dieser – im Erlass des BMF vorgesehenen³⁸⁾ – Auslegung zu folgen ist. So könnte man etwa *argumento a maiori ad minus* schließen, dass die Einbeziehung der ausländischen Verluste, die bei einer Cross-Over-Kaskade (Variante 2) möglich ist, erst recht bei einer „einspurigen“ Struktur und somit einer klareren und offensichtlicheren finanziellen Verbindung (Variante 1) zulässig sein muss. Gem. § 9 Abs. 2 2. TS KStG können allerdings ausländische Gesellschaften nur dann in die Gruppe einbezogen werden, wenn diese ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften finanziell verbunden sind. In Variante 1 trifft dies schon auf GM2 nicht mehr zu, weil GM1 selbst zu über 50 % beteiligt ist und somit GM2 nicht ausschließlich mit österreichischen Gesellschaften verbunden ist. Zudem differenziert der Gesetzgeber schon in den ErlRV³⁹⁾ für die Beurteilung des Vorliegens der finanziellen Verbindung bei mittelbarer Beteiligung ganz klar zwischen Töchtern, die in einem solchen Ausmaß an der Enkelin beteiligt sind, dass sie beteiligte Körperschaft sind, und Töchtern, auf die das nicht zutrifft. Im ersten Fall erfolgt die Zurechnung der Verluste an die Mutter über die Tochter mittels Schneeballsystem, im zweiten Fall hingegen direkt an die Mutter, weil die finanzielle Verbindung der Enkelin gem. § 9 Abs. 4 3. TS KStG aus-

³⁷⁾ Wirtschaftlich gesehen ist es unerheblich, ob die österreichische Mutter die finanzielle Verbindung zur Enkelin über eine oder zwei Tochtergesellschaften herstellt.

³⁸⁾ Vgl. zur „vermittelten“ im Gegensatz zur „mittelbaren“ Beteiligung *BMF*, Abschn. 4.3.10.

³⁹⁾ Etwa ErlRV, 451 dB 22. GP, 20.

schließlich mit der Mutter besteht.⁴⁰⁾ Diese Unterscheidung wird im System der Gruppenbesteuerung konsequent beibehalten, unabhängig davon, ob es sich um Inlands- oder Auslandssachverhalte, um Fragen der finanziellen Verbindung auf der Tatbestands-, oder Fragen der Zurechnung auf der Rechtsfolgenebene handelt. Der Gesetzeswortlaut des § 9 Abs. 2 2. TS und Abs. 4 3. TS KStG steht der Einbeziehung „einspuriger“ Konzernstrukturen somit derart klar entgegen, dass selbst für eine verfassungskonforme Interpretation kein Raum scheint und die Norm daher verfassungsrechtlich bedenklich erscheinen muss.⁴¹⁾

Nicht nur aus verfassungsrechtlichen, auch aus gemeinschaftsrechtlichen Gesichtspunkten wäre wohl auch eine Einbeziehung aller (ausländischen) Gesellschaften eines „einspurigen“ Konzerns erforderlich.⁴²⁾ Der Finanzverwaltung ist zuzugestehen, dass sie mit der Möglichkeit der vermittelten Beteiligung den Interpretationsspielraum so genutzt hat, dass die Verletzung des Gemeinschaftsrechts durch die Beschränkung der Verwertung von Auslandsverlusten⁴³⁾ möglichst minimiert wurde. Zwar kann ein Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht nicht durch Erlassregelungen saniert werden,⁴⁴⁾ jedoch handelt es sich bei „Cross-Over-Kaskaden“ nicht um einen solchen Fall. Diese Möglichkeit ist schon vom Gesetzeswortlaut gedeckt. Der Erlass führt lediglich zu einer erhöhten Rechtssicherheit.⁴⁵⁾ Da allerdings auch weiterhin nicht alle Auslandssachverhalte in den Genuss der Gruppenbesteuerung kommen – und die Ungleichbehandlung durch die Finanzverwaltung wohl auch erkannt wurde, da der Erlass versucht, den Zugang für ausländische Gruppenmitglieder innerhalb der vom Gesetzeswortlaut gesetzten Grenzen möglichst liberal zu gestalten –, liegt der Ball nunmehr wieder beim Gesetzgeber, der aus gemeinschaftsrechtlichen Gründen aufgefordert ist, zumindest innerhalb des EWR⁴⁶⁾ eine Gleichbehandlung der Auslandssachverhalte mit vergleichbaren Inlands-sachverhalten herbeizuführen.

III. Würdigung

Die Verlustverwertung ausländischer Gesellschaften ist im Rahmen der österreichischen Gruppenbesteuerung nur beschränkt möglich. § 9 Abs. 2 2. TS KStG normiert nämlich, dass nur solche ausländische Gesellschaften an der steuerlichen Gruppe teilnehmen können, die ausschließlich mit in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften finanziell verbunden sind. Die finanzielle Verbindung mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger soll laut dem Erlass zur Gruppenbesteuerung auch bei ausländischen Gesellschaften, die ausländischen Gruppenmitgliedern nachgeordnet sind, gegeben sein, wenn die Auslandstochter dem Gruppenträger die Beteiligung an der weiteren ausländischen Gesellschaft vermittelt. Voraussetzung dafür ist, dass das vermittelnde ausländische Gruppenmitglied an der Enkelin zu höchstens 50 % beteiligt ist, der Gruppenträger aber im Ergebnis durchgerechnet mehrheitlich an der ausländischen Enkelin beteiligt ist.

Durch dieses Erfordernis der ausschließlichen finanziellen Verbindung mit in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften einerseits und die durchgerechnete Ermittlung der Beteiligungsquote andererseits erscheint daher die Verwertung von Verlusten von Gesellschaften, deren Beteiligung über eine Vielzahl von zwischengeschalteten

⁴⁰⁾ Eindeutig gem. § 9 Abs. 2 2. TS KStG.

⁴¹⁾ Siehe *BMF*, Abschn. 4.3.10.

⁴²⁾ Siehe Abschn. II.1.

⁴³⁾ Siehe dazu schon *Stefaner/Weninger*, SWI-Heft 9/2004, 444 ff.

⁴⁴⁾ EuGH 26. 10. 1995, Rs. C-151/94, *Biehl II*, Slg. 1995, I-3685.

⁴⁵⁾ Somit ist der Fall genau umgekehrt zu der Problematik in EuGH 26.10.1995, Rs. C-151/94, *Biehl II*, Slg. 1995, I-3685, in der der EuGH kritisierte, dass die Regelung durch die Finanzverwaltung dem Gesetz widersprach und nicht die nötige Rechtssicherheit gewährte, da die Regelung leichter als Gesetze abgeändert werden konnte.

⁴⁶⁾ Die Drittstaatswirkung der Kapitalverkehrsfreiheit könnte auch dazu führen, dass der Anwendungsbereich auch auf Drittstaaten ausgedehnt werden muss. Vgl. zur Frage der Drittstaatswirkung *Stefaner/Weninger*, SWI-Heft 9/2004, 444 m. w. N.

ausländischen Gesellschaften hergestellt wird, nicht möglich. Durch Cross-Over-Kaskaden, bei denen jeweils mindestens zwei ausländische Gesellschaften auf derselben Konzernebene die finanzielle Verbindung vermitteln, ohne für sich selbst zu mehr als 50 % an der Zielgesellschaft beteiligt zu sein, kann diese Beschränkung vermieden werden. Verluste ausländischer Gesellschaften – einer auch noch so tief angesiedelten ausländischen Konzerneinheit – können so ohne jegliche Beschränkung in Österreich verwertet werden. Diese Auslegung steht im Einklang mit der Interpretation des § 9 Abs. 2 2.TS KStG des BMF und vermeidet im vorliegenden Fall den Vorwurf der Verletzung von Gemeinschaftsrecht durch die Beschränkung der Einbeziehungsmöglichkeit und der Verwertung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder.

Durch die Möglichkeit der Vermittlung von Beteiligungen durch ausländische Gruppenmitglieder wurde auch noch eine zweite Problematik entschärft. Zwar ist es nach dem Erlass nicht möglich, inländische Tochtergesellschaften ausländischer Gruppenmitglieder in die Gruppe einzubeziehen.⁴⁷⁾ Vermittelt die ausländische Gesellschaft die Beteiligung jedoch an eine inländische Gesellschaft, steht – wenn bei dieser die ausreichende Beteiligung gegeben ist – einer Einbeziehung nichts im Weg. Da in diesem Fall die Ergebnisse direkt der übergeordneten inländischen Gesellschaft zugerechnet werden, steht auch einer Ergebnisverrechnung⁴⁸⁾ in diesen Sandwich-Konzern Konstruktionen nichts entgegen.

Der Finanzverwaltung kann somit nur zugestimmt werden, was die Behandlung von vermittelten Beteiligungen – und die dadurch ermöglichten Cross-Over-Kaskaden – betrifft. Wie gezeigt werden konnte sind solche Konstruktionen nicht nur vom Gesetzestext gedeckt, sondern auch aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht geboten. Jede Einschränkung dieser Möglichkeiten würde zu weiteren Diskriminierungen von Auslandssachverhalten führen und somit weitere Verstöße gegen Gemeinschaftsrecht heraufbeschwören.

⁴⁷⁾ BMF, Abschn. 2.6.2. Vgl. auch *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2005, in Druck.

⁴⁸⁾ Vgl. *Stefaner/Weninger*, *SWI-Heft* 9/2004, 446 f zu den Problemen, wenn nicht direkt zugerechnet wird.

Entlastung der Autorenhonorare von der Abzugsbesteuerung

(BMF) – Ein österreichischer Buchverlag, der jährlich an eine Reihe von ausländischen Autoren so genannte „Autorenhonorare“ auszahlt, gilt damit deren Urheberrechte an den literarischen Werken ab und hat folglich nach § 99 EStG einen Steuerabzug von 20 % vorzunehmen. Jene Doppelbesteuerungsabkommen, die dem OECD-Musterabkommen folgen, sehen aber eine Entlastungsverpflichtung Österreichs von dieser Abzugsteuer vor.

Der österreichische Buchverlag hat die Wahl, ob er hierzu das Quellenentlastungssystem anwendet und in unmittelbarer Anwendung des jeweiligen Abkommens die Auszahlung abzugsfrei vornimmt oder ob er sich für das Rückzahlungssystem entscheidet (EAS 1356, EAS 1876).

Wählt der Verlag das Quellenentlastungssystem, dann trägt er die Verantwortung, dass die Abkommensvoraussetzungen für die Unterlassung des Steuerabzuges erfüllt sind und dass er dies auch dokumentieren kann; wichtigstes Dokumentationserfordernis hierfür ist eine Ansässigkeitsbescheinigung des ausländischen Autors (AÖFV Nr. 31/1986).

Wählt der Verlag das Rückzahlungssystem, dann müssten vom ausländischen Autor Rückzahlungsanträge an das Finanzamt Bruck-Eisenstadt-Oberwart gerichtet werden (Formular ZS-RD1, deutsche Fassung, und ZS-RE1 englische Fassung unter Verwendung des Beiblattes B für Lizenzgebühren; siehe den Durchführungserlass: AÖFV Nr. 63/2002); die Vordrucke können von der BMF-Homepage (www.bmf.gv.at) heruntergeladen werden.

Es ist aber derzeit eine komplette Neuordnung des Entlastungsverfahrens bei den österreichischen Abzugsteuern in Planung, die demnächst im Wege einer DBA-Entlastungsverordnung kundgemacht werden soll. (EAS 2557 v. 3. 1. 2005)