10.03.2004

**STELLUNGNAHME
ZUM BEGUTACHTUNGSENTWURF DES STEUERREFORMG 2005**

A	Allgemeiner Teil	4
I.	Vorbemerkung	4
II.	Die Steuerreform 2005 als wichtiger Steuerreformschritt – Notwendigkeit weiterer Steuerreformschritte.....	4
III.	Angleichung des österreichischen Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts an das Europarecht	5
IV.	Berücksichtigung von Besteuerungstrends in der Europäischen Union	6
V.	Notwendigkeit von Maßnahmen zur Vermeidung des Aufbaues neuer Besteuerungsschranken gegenüber zukünftigen Mitgliedsländern der EU und Nicht- mitgliedern der EU und des EWR	6
VI.	Abschaffung der Quellensteuern von Unternehmen.....	7
VII.	Abschaffung diverser Diskriminierungen des internationalen Wirtschaftsverkehrs	8
VIII.	Wettbewerbsneutralität der Unternehmensbesteuerung	9
IX.	Rechtsformenneutralität der Unternehmensbesteuerung	10
X.	Risikoneutralität der Unternehmensbesteuerung	11
XI.	Neuordnung der Beteiligungsbesteuerung	11
XII.	Erneuerung des Gewinnermittlungsrechts	12
XIII.	Notwendigkeit eines Rechtsentwicklungsplanes für das Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts.....	13
XIV.	Einsetzung von Arbeitsgruppen/ Forschungsprojekte	13

B	Stellungnahme zu den Gesetzesvorschlägen im Einzelnen	14
I.	Auslandsverluste im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (§ 2 Abs 2c EStG und § 9 Abs 6 Z 6 KStG)	14
	1. Begrüßung der gesetzlichen Verankerung der Berücksichtigung von Auslandsverlusten im Einkommensteuerrecht.....	14
	2. Ablehnung der Verlustverwertungsrelevanz im Ausland	15
	3. Problematik des Treaty Overrides	17
	4. Auslandsverluste in der Gruppenbesteuerung	18
	5. Vorschläge zur legislatischen Überarbeitung	19
II.	Gruppenbesteuerung	19
	1. Einführung der Gruppenbesteuerung – Best Practise für Österreich.....	19
	2. Einordnung der Gruppenbesteuerung aus der Sicht der Steuerrechtsvergleichung..	21
	3. Steuersystematische Rechtfertigung der Gruppenbesteuerung.....	24
	4. Ergebniszurechnung (§ 9 Abs 1 KStG)	25
	5. Übertragung von Anlagegütern und Umgründungen innerhalb der Unternehmensgruppe (§ 9 Abs 1 KStG).....	26
	6. Gruppenmitglieder	27
	7. Gruppenträger (§ 9 Abs 3 KStG).....	29
	8. Finanziell verbundene Körperschaften	30
	9. Finanzielle Verbindung (§ 9 Abs 5 KStG)	31
	10. Ermittlung des zuzurechnenden steuerlich maßgebenden Ergebnisses (§ 9 Abs 6 KStG)	33
	11. Teilwert- und Firmenwertabschreibung (§ 9 Abs 7 KStG)	36
	12. Gruppenvertrag (§ 9 Abs 9 KStG).....	38
	13. Mindestdauer.....	40
	14. Übergangsregelung (§ 26c Z 3 KStG)	40
	15. OrgankreisVO	41
	16. Vorschläge für legislative Verbesserungen	41
III.	Weitere Bestimmungen im Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz	43
	1. Übergangsbestimmungen zu § 3 Abs 1 Z 29 und § 6 Z 15.....	43
	2. Übertragung stiller Reserven (§§ 12, 124b Z 94 EStG).....	43
	3. Gewerbebetriebseigenschaft kraft Rechtsform für ausländische Körperschaften (§ 7 Abs 3 erster Satz KStG).....	43
	4. Dividendengarantie (§ 8 Abs 3 Z 3 KStG)	44

5. Kosten der Fremdfinanzierung des Erwerbes von Kapitalanteilen (§ 11 Abs 1 Z 4 KStG)	44
6. Aufwendungen und Ausgaben iZm nichtsteuerpflichtigen (steuerneutralen) Vermögensvermehrungen (§ 12 Abs 2 KStG).....	44
7. Einlagen in mittelbar verbundene Körperschaften (§ 12 Abs 3 Z 3 KStG).....	44
8. Steuersätze (§ 22 KStG).....	44
IV. Pauschalabgabegesetz.....	44

A Allgemeiner Teil

I. Vorbemerkung

Die Steuerreform 2005 wird wesentliche Auswirkungen – überwiegend positiver Natur – auf den Wirtschaftsstandort Österreich, dessen Internationalisierung und den Wirtschaftsverkehr zwischen Österreich und seinen Wirtschaftspartnern in der Europäischen Union und im Europäischen Wirtschaftsraum sowie im übrigen Ausland haben. Deshalb wird der Schwerpunkt dieser Begutachtung auf die international relevanten Teile des Gesetzesvorschlags gelegt. Daher beschränke ich auch die Begutachtung auf die Reformvorschläge des Begutachtungsentwurfes (BE) zum Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht sowie auf das für diese Steuern besonders bedeutsame PauschalabgabeG.

II. Die Steuerreform 2005 als wichtiger Steuerreformschritt – Notwendigkeit weiterer Steuerreformschritte

Die Steuerreform 2005 wird als wesentlicher Reformschritt begrüßt. Aus internationaler und rechtsvergleichender Sicht wird im Besonderen als positiv beurteilt:

- die generelle Absenkung der Belastung mit Einkommensteuer durch die Reform des Einkommensteuertarifs.
- die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes von 34 auf 25 %.
- die gesetzliche Regelung der Auslandsverluste im Allgemeinen und die Berücksichtigung von Auslandsverlusten im Körperschaftsteuerrecht im Besonderen.
- den Wechsel Österreichs von der Organschaft zur Gruppenbesteuerung.

Aus diesen Gründen ist die Steuerreform ein wichtiger Schritt in die richtige Richtung. Sie dient der Verbesserung der Position des Wirtschaftsstandortes Österreich im internationalen Steuerwettbewerb und trägt den Interessen Österreichs im internationalen Wirtschaftsverkehr Rechnung. Besonders positiv aus der Sicht der Rechtsvergleichung ist hervorzuheben, dass Erfahrungen im Ausland Berücksichtigungen finden und dies grundsätzlich in einer Weise geschieht, die dem österreichischen Steuersystem und dem österreichischen Steuerrecht entspricht. Denn es ist wichtig, dass den Erfordernissen einer Reform der Wirtschaftsstruktur Österreichs durch Maßnahmen Rechnung getragen wird, die für Österreich maßgeschneidert

sind. Allerdings müssen diesem positiv zu beurteilenden Reformschritt unbedingt weitere dringende Reformschritte folgen, die sowohl das „äußere“ als auch das „innere“ System des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts einer grundlegenden Reform unterziehen. Denn es ist nicht zu verkennen, dass die Grundlagen des österreichischen Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts noch in die zweite Hälfte des 19. Jahrhunderts zurückreichen und diese weder aus finanzwissenschaftlicher noch aus betriebswirtschaftlicher und steuerjuristischer Sicht den Anforderungen des 21. Jahrhunderts gerecht werden können. Im Folgenden wird auf die wichtigsten Anpassungserfordernisse aus der Sicht des Europarechts, des Internationalen Steuerrechts, der Rechtsvergleichung und des Steuerwettbewerbs eingegangen und aus dieser Sicht Stellung bezogen.

III. Angleichung des österreichischen Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts an das Europarecht

Das Europarecht verbietet ua Verstöße gegen die Niederlassungsfreiheit und die Freiheit des Kapitalverkehrs durch Ausländerdiskriminierung. Aus dieser Sicht sind die vielfachen Differenzierungen zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht genauso bedenklich wie zahlreiche Steuerbegünstigungen, die offen oder verdeckt die Inländereigenschaft voraussetzen. Die diesbezüglichen Mängel vieler Steuerrechte, so auch des Steuerrechts Österreichs, wurden in Literatur und diversen Veranstaltungen, insbesondere auch von der IFA und deren Landesgruppe Österreich, schon vielfach dargelegt. Sie werden auch auf dem 58. IFA-Kongress 2004 in Wien (5. – 10. September 2004 im Kongresszentrum der Wiener Hofburg; näheres unter www.ifa-vienna.at) zur Diskussion stehen. Sie sollten umgehend ausgemerzt werden. Denn es kann nicht im Interesse Österreichs liegen wie andere Staaten einfach zuzuwarten und erst durch weitere Judikatur des Europäischen Gerichtshofes zu Anpassungen gezwungen zu werden. Hier sollte Österreich seine Lehren aus dem Getränkesteuerfall ziehen und insbesondere budgetäre Desaster einer unterlassenen Europäisierung des österreichischen Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts vermeiden. Dass eine europarechtskonforme Steuerreform Ausländerdiskriminierungen vermeiden kann, zeigen ausländische Vorbilder wie zB Zypern, wo sämtliche steuerliche Differenzierungen zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht beseitigt und im Übrigen die Steuerbegünstigungen derart radikal durchforstet wurden, dass praktisch keine offenen und verdeckten Inländerbegünstigungen zurückbleiben konnten (vgl dazu *Gassner*, Steuerreform in Zypern – Erfahrungen eines österreichischen Steuerjuristen, Gelber Brief 203 mwH).

IV. Berücksichtigung von Besteuerungstrends in der Europäischen Union

Im Sinne einer langfristigen Planung der Steuerrechtsentwicklung sollte aber nicht nur bestehendes Europarecht und dessen Anwendung in der Rechtsprechung des EuGH beachtet werden. Es gilt vielmehr auch erkennbare Trends, vor allem auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung zu berücksichtigen, wie sie insbesondere in den Überlegungen der EU-Kommission und den von ihr eingesetzten Expertenkommissionen und den Anhängen dazu ihren Niederschlag fanden. Es geht dabei um Maßnahmen Österreichs, die dem Abbau von steuerlichen Hemmnissen des grenzüberschreitenden Wirtschaftsverkehrs und der Konvergenz des europäischen Steuersystems dienen und dabei mE die folgenden Zielsetzungen verfolgen sollten, auf die in der Folge im einzelnen eingegangen werden wird:

- Wettbewerbsneutralität der Unternehmensbesteuerung
- Abschaffung der Quellensteuer von Unternehmen
- Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung
- Risikoneutralität der Besteuerung
- Erneuerung des Gewinnermittlungsrechts
- Neuordnung der Beteiligungsbesteuerung
- Vermeidung des Aufbaus neuer Besteuerungsschranken gegenüber zukünftigen Mitgliedsländern der EU und Nichtmitgliedern der EU und des EWR
- Abschaffung diverser Diskriminierungen des internationalen Wirtschaftsverkehrs

V. Notwendigkeit von Maßnahmen zur Vermeidung des Aufbaues neuer Besteuerungsschranken gegenüber zukünftigen Mitgliedsländern der EU und Nicht-mitgliedern der EU und des EWR

Die Harmonisierung des Steuerrechts in Europa birgt die Gefahr des Aufbaues neuer Besteuerungsschranken gegenüber Drittländern in sich. Dies widerspricht insbesondere den Interessen kleiner Volkswirtschaften wie Österreichs. Die Beschränkung der Vorteile des Quellensteuerauschlusses durch die Mutter-Tochter-Richtlinie in § 94a EStG auf EU- und EWR-Gesellschaften ist aus dieser Sicht genauso bedenklich wie die Beschränkung der Gruppenbesteuerung auf beschränkt steuerpflichtige Gruppenträger, die EU- oder EWR-Gesellschaften sind (§ 9 Abs 3 5. TS KStG idF des Entwurfes des StReformG 2005). Es kann nicht im Interesse Österreichs liegen, den Zugang zu Märkten, die wie der Balkan und die

Reformländer Ost- und Mitteleuropas die (noch) nicht Mitglieder der EU sind, zu erschweren. Insbesondere ist es unzweckmäßig, zukünftige Mitgliedsländer wie etwa Rumänien, Kroatien, Bulgarien etc, gegenüber den derzeitigen und zukünftigen Mitgliedsländern vorübergehend zu diskriminieren. Damit schießt sich Österreich genauso ins eigene Knie wie mit dem Ausschluss hochentwickelter Volkswirtschaften der USA, Kanadas, Japans und Australiens etc oder von Hoffnungsmärkten wie China etc von Maßnahmen der EU, die der Vermeidung steuerlicher Verzerrung im internationalen Wirtschaftsverkehr dienen. Dass eine Benachteiligung von Ländern, die nicht Mitglied der EU oder des EWR sind, keineswegs notwendige Folge von EU-Harmonisierungsschritten ist, zeigt die Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie in § 10 KStG sowie der Fusionsrichtlinie im UmgrStG, wo Benachteiligungen österreichischer Unternehmen mit Beziehungen zum nicht EU und EWR-Ausland vermieden werden konnten. Ergänzend weisen wir darauf hin, dass nicht nur andere alte sondern insbesondere neue EU-Mitglieder die Nachteile der Beschränkung des Abbaues steuerlicher Hemmnisse auf Mitglieder der EU und des EWR bereits erkannt haben. Das zeigt das Beispiel Zyperns, wo alle Vorteile aus diversen EU-Richtlinien automatisch allen Steuerpflichtigen aus Drittländern und damit natürlich indirekt an deren zypriotische Geschäftspartner weitergegeben werden.

VI. Abschaffung der Quellensteuern von Unternehmen

Die Quellensteuern von Unternehmen wirken im internationalen Wirtschaftsverkehr als besonders wettbewerbsverzerrend und wirtschaftshemmend. OECD und EU unterstützen daher die Bemühungen, die Quellensteuern von Unternehmen im internationalen Geschäftsverkehr zu beseitigen. Quellensteuern haben sich, wie zahlreiche Untersuchungen, auch der IFA, zeigen, als besonders hinderlich für den internationalen Wirtschaftsverkehr herausgestellt. Selbst dort, wo die Doppelbesteuerungsabkommen ihre Ermäßigung oder ihren Entfall vorsehen, bleiben sie ein Wirtschaftshemmnis, weil diese Begünstigungen meistens von Antrags-, Erstattungs- oder Nachweiserfordernissen abhängig sind. Es wird daher begrüßt, dass sich Österreich klar und eindeutig für die Abschaffung von Quellensteuern im Unternehmensbereich ausspricht (siehe das österreichische Musterabkommen; vgl weiters *Loukota*, FJ 1993, 26 f; *derselbe*, SWI 1995, 247 ff; *Loukota/Seitz/Toifl*, IBFD-Bulletin 2004 Heft 8/9 in Druck). Umso mehr ist es bedauerlich, dass Österreich entgegen dieser erklärten Politik in der Praxis den Wegfall der Quellensteuern nur in DBA-Verhandlungen und nur unter der Voraussetzung der Gegenseitigkeit konzidiert. Das schadet dem Wirtschaftsstandort

Österreich außerordentlich. Denn viele Kapitalströme und Wirtschaftsbeziehungen werden an Österreich aus Vereinfachungs- und Kostengründen vorbeigeführt, was vor allem den Holding- und Finanzbereich in Österreich gegenüber vielen ausländischen Standorten benachteiligt. Dabei würde ein einseitiger Verzicht Österreichs auf Quellensteuern ausländischer Unternehmen kaum budgetäre Ausfälle nach sich ziehen, weil die Steuergestaltung in bedeutenden Quellensteuerfällen ohnedies Hilfe zu leisten weiß. Wie ausländische Beispiele, zuletzt in Zypern, zeigen, sind aus einer Abschaffung der Quellensteuern von ausländischen Unternehmen sogar budgetäre Vorteile zu erwarten, weil dadurch zusätzliches internationales Geschäft angezogen werden kann. Aus diesen Gründen schlage ich zur Beseitigung von Wirtschaftshemmnissen - und wohlgerne nicht als Fördermaßnahme - die Abschaffung aller Quellensteuern von Einkünften ausländischer Unternehmen aus österreichischen Quellen vor. Wir merken an, dass nach unserer Überzeugung die Rechnung für die derzeitigen Benachteiligungen im Effekt nicht die ausländische sondern die österreichische Wirtschaft zahlt.

VII. Abschaffung diverser Diskriminierungen des internationalen Wirtschaftsverkehrs

Unter Wettbewerbsgesichtspunkten sollte auch eine Reihe steuerlicher Förderungen, Befreiungen und Begünstigungen auf ihre Berichtigung untersucht werden. Denn das österreichische Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht kennt noch immer eine große Anzahl von Begünstigungen, die offen oder verdeckt die Inländereigenschaft voraussetzen, Ausländer diskriminieren und den internationalen Wirtschaftsverkehr durch Protektionismus behindern. Ohne dass hier eine vollständige Auflistung vorgelegt werden soll, verweisen wir nur auf die Bestimmungen der §§ 18, 34, 107ff EStG und §§ 5 ff KStG, die europarechtlich bedenkliche Begünstigungen vorsehen. Es wird nachdrücklich davor gewarnt, auf Judikatur des EuGH zu warten. Österreich schadet sich mit der Benachteiligung ausländischer Wettbewerber selbst. Außerdem kann die Beibehaltung europarechtlich bedenklicher Regelungen, wie der Getränkesteuerfall zeigt, unangenehme budgetäre Folgen nach sich ziehen. Es wird daher empfohlen, dass Österreich von sich aus offene und verdeckte Diskriminierungen beseitigt. Der effektivste Weg dazu ist die Durchforstung der Kataloge von Begünstigungen und deren Streichung. Gleichzeitig wäre aber im Sinne der Wettbewerbsneutralität internationaler Wirtschaftsbeziehungen zu prüfen, ob und wo für In- und Ausländer besondere Belastungen zu berücksichtigen sind, wie dies zB durch die Monteurregelung des § 3 Abs 1 Z 10 EStG bereits erfolgt. Es ist ein leicht belegbares Faktum,

dass Ausländer, die aus dem Ausland zur Dienstleistung nach Österreich versetzt oder angeworben werden, und umgekehrt auch Inländer, die einen Dienst im Ausland antreten, mit erhöhten Lebenshaltungskosten zumindest die ersten Jahre nach ihrem Zuzug oder Wegzug zu rechnen haben. Die erhöhten Lebenshaltungskosten resultieren ua aus Übersiedlungskosten, Mehrkosten an Wohnungsaufwand, Nachholung der Familie, Sprachausbildung des Steuerpflichtigen und seiner Familie, Heimatreisen, Mehrkosten an (Schul)Bildung für Kinder, doppelter Haushaltsführung und vielem anderen mehr, sofern diese nicht im Einzelfall als Werbungskosten oder als außergewöhnliche Belastung absetzbar sind. Aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Steuerbelastung und der Sicherung des Wirtschaftsstandortes Österreich sollte der erhöhte Aufwand, wie in einer Reihe anderer Länder auch, steuerlich absetzbar sein. Eine EU- und OECD-konforme Lösung kann zB wie in Zypern so getroffen werden, dass durch etwa drei Steuerjahre ab Jahr des Zuzugs eine pauschale Berücksichtigung des Mehraufwandes durch einen etwa 20 % Abschlag von der Bemessungsgrundlage erfolgt, maximal aber nur einem bestimmten Fixbetrag abgesetzt werden kann. Die steuerliche Gleichstellung von Expatriates, sowohl aus dem Ausland als auch aus dem Inland, ist mE geboten, um die Nachteile Österreichs bei internationalen Unternehmen zu vermeiden. Denn Steuern, die aus der Abgeltung von Mehrkosten resultieren, sind von den Unternehmen den Expatriates abzugelten und erhöhen die Personalkosten.

VIII. Wettbewerbsneutralität der Unternehmensbesteuerung

Weiters sind entschiedene Maßnahmen zur Herstellung eines wettbewerbsneutralen Steuerrechts dringend geboten. Wie Erfahrungen im Ausland und Studien im In- und Ausland sowie verschiedene Publikationen der IFA zeigen, ist die Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts in hochentwickelten Volkswirtschaften sinnvoll und wirkt wohlfahrtsfördernd. Daraus leitet sich ua die Forderung nach einer Verbreiterung der Bemessungsgrundlagen unter Abschaffung von Befreiungen, Ausnahmen und Förderungen und nach korrespondierender allgemeiner Tarifsenkung ab. Dieser Zielsetzung haben insbesondere die Steuerreformen 1998/99 und 1993/94 entsprochen. Diesbezügliche Maßnahmen werden in der Steuerreform 2005 vermisst. Internationale Erfahrungen stützen jedoch die Auffassung, dass der in Österreich noch immer bestehende steuerliche Förderungsdschungel kaum positive Wachstumseffekte zeitigt, jedoch alle nicht geförderte Unternehmungen diskriminiert. Steuerliche Förderungen in einer Volkswirtschaft, die sich dem internationalen Wettbewerb

stellt, sind mE grundsätzlich nachteilig weil entwicklungshemmend. Ich spreche mich daher für eine radikale Durchforstung aller Befreiungen, Begünstigungen und Förderungen im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht bei gleichzeitiger neuerlicher Tarifsenkung aus. Ich verweise auch darauf, dass eine Reihe offener oder verdeckter steuerlicher Förderungsmaßnahmen gegen das Wettbewerbsrecht der EU verstoßen könnten.

IX. Rechtsformenneutralität der Unternehmensbesteuerung

Ein Nachteil der Steuerreform 2005 ist deren mangelnde Rechtsformenneutralität. Entgegen zahlreichen Vorschlägen aus Wissenschaft und Praxis sowie Gutachten und Expertisen diverser österreichischer Steuerreformkommissionen, ausländischer Expertisen als auch verschiedener Forschungsergebnisse der IFA setzt die Steuerreform 2005 nicht nur keinen Schritt zum Abbau der negativen Einflüsse des Steuerrechts auf die Rechtsformenwahl sondern verschärft die Differenzierungen noch zusätzlich. Das ist bedauerlich, weil sowohl Wissenschaft als auch Praxis klar die Auffassung vertreten, dass es nicht Aufgabe des Steuerrechts ist, den Steuerpflichtigen bestimmte Rechtsformen aufgrund deren unterschiedlicher Steuerbelastungen aufzuzwingen. Das Steuerrecht sollte vielmehr die Freiheit der Rechtsformenwahl respektieren, weil es einen guten Sinn macht, wenn Unternehmen jene Rechtsform wählen, die ihnen aus Gründen der Organisation, der Führungsstruktur, der Innen- und Außenfinanzierung, der Haftung, des Controllings und der Risikensteuerung sowie der Teilnahme am internationalen Wirtschaftsverkehr aus rechtlicher und betriebswirtschaftlicher Sicht am zweckmäßigsten erscheint. Aus dieser Sicht ist es bedauerlich, dass die in verschiedenen Steuerreformetappen angestrebte Vereinheitlichung der Steuerbelastung von Unternehmen verschiedener Rechtsformen insbesondere durch die Tarifreform, durch die Beschränkung der Übertragung stiller Reserven (§ 12 EStG) auf natürliche Personen wie schon früher durch Einführung der begünstigten Besteuerung der Verzinsung des Eigenkapitalzuwachses (§ 11 EStG) und des nichtentnommenen Gewinns (§ 11a EStG) konterkariert wird. Nachdrückliche wird für ein rechtsformenneutrales Unternehmenssteuerrecht eingetreten, das die aufgrund von EU-Entwicklungen gebotenen oder zweckmäßigen Maßnahmen zum Abbau von Hemmnissen im Verkehr von Kapitalgesellschaften und Gruppen von Kapitalgesellschaften auf Unternehmen anderer Rechtsform ausdehnt. Denn insbesondere die KMU's (kleine und mittlere Unternehmen) sollten durch Rechtsformpräferenzen steuerlicher Art nicht diskriminiert werden.

X. Risikoneutralität der Unternehmensbesteuerung

Eine wettbewerbsneutrale Besteuerung muss auch auf die Risikoneutralität der Besteuerung achten (dazu zuletzt zutreffend *Pummerer*, Unternehmenswagnis und Steuerreform, ÖStZ 2004, 2). Aus dieser Sicht wird die Berücksichtigung von Auslandsverlusten (§§ 2c EStG und 9 Abs 6 Z 6 KStG idF Begutachtungsentwurf des SteuerreformG 2005) begrüßt, weil damit Inlands- und Auslandsinvestitionen im Grundsätzlichen gleich behandelt werden, was das Verlustrisiko anbelangt. Die Ausgestaltung der Berücksichtigung der Auslandsverluste inner- und außerhalb von Unternehmensgruppen ist freilich nicht risikoneutral erfolgt, weil die Verlustverrechnung von der Verwertung der Verluste im Ausland abhängig gemacht wird. Im Übrigen erfolgt nach wie vor eine Benachteiligung des Unternehmers gegenüber dem Fiskus hinsichtlich Risikotragung. Denn an Verlusten nimmt der Fiskus, obwohl er voll am Gewinn beteiligt ist, mangels eines Verlustrücktragens, nicht in gleicher Weise teil. Diese Asymmetrie von Chancen und Risiken sollte, iZm der Regelung zur Verlustberücksichtigung in den Unternehmensgruppen, zur Verlustberücksichtigung durch Teilwertabschreibungen, zur Berücksichtigung von Auslandsverlusten und den diversen Mantelregelungen im KStG und UmgrStG einer Grundsatzdebatte unterzogen werden.

XI. Neuordnung der Beteiligungsbesteuerung

Die Neuordnung der Beteiligungsbesteuerung sollte ebenfalls zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen nicht länger aufgeschoben werden. Ohne ein systematisch konsequentes System gibt es stets Verwerfungen im Gesetz und Schwierigkeiten der Gesetzesanwendung, wie sie insbesondere auch iZm der Beteiligungsbefreiung, der internationalen Schachtelbeteiligung und der Gruppenbesteuerung nicht auszuschließen sind. Denn Doppel- oder Mehrfachbelastung und Doppel- oder Mehrfachentlastung von Körperschaftsgewinnen mit Körperschaftssteuer von Dividenden oder Veräußerungsgewinnen sind systemwidrig. Dabei sollen die praktischen Erfordernisse einer Verlustberücksichtigung, vor allem unter Finanzierungsgesichtspunkten nicht übersehen werden. Darauf wird noch gesondert zurückgekommen.

XII. Erneuerung des Gewinnermittlungsrechts

Das steuerliche Gewinnermittlungsrecht ist hoffnungslos veraltet, unübersichtlich, systemwidrig und in mancherlei Hinsicht verfassungs- und europarechtlich bedenklich (vgl zB *Gassner/Lecher* (Hrsg), Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht, 1991; zuletzt auch *Gassner*, Die verdeckte Einlage im Einkommen-, Körperschaft- und Umgründungssteuerrecht – Kritik der Richtlinien, 2004). Es zieht so viele Differenzierungen nach Rechtsform, Registrierung und Unternehmensgröße etc nach sich, dass sich selbst Fachleute nicht zu Recht finden können. Die daraus resultierende Rechtsunsicherheit schlägt sich in hohen Administrationskosten der Unternehmen und der Finanzverwaltung nieder. Dass das Gesetz in weiten Bereichen – wie zB von den Finanzdienstleistern – gar nicht vollzogen werden kann, zB die diversen Bewertungen zum fair market value, trägt dazu und zum Verlust jeglicher Rechtskultur im Bilanzsteuerrecht bei. Hinzu kommen noch die negativen Auswirkungen der (umgekehrten) Maßgeblichkeit auf Rechnungslegung und Corporate Governance der Unternehmen. Die neueren Entwicklungen auf dem Gebiete der internationalen Rechnungslegung tragen zum Reformbedarf im Steuerrecht ein Übriges bei, wie zahlreiche wissenschaftliche Untersuchungen (siehe insbesondere *Eberhartinger*, Ertragsteuerliche Konsequenzen der Internationalisierung der Rechnungslegung (2000) mwN) sowie Forschungsergebnisse der IFA zeigen. Dabei ist dringender Handlungsbedarf auch deshalb gegeben, weil die Societas Europea neue steuerliche Rechnungslegungserfordernisse nach sich zieht. Ich halte es zwar für zweckmäßig die Entwicklungen in der EU und anderen Mitgliedsstaaten zu beobachten, rate aber zur Vermeidung von Wettbewerbsnachteilen von einem Zuwarten ab, bis sich der gesamte Tross von 25 Mitgliedsstaaten in Bewegung setzt. Wie Beispiele in anderen Ländern, etwa Zypern, zeigen, gibt es auch für die steuerliche Gewinnermittlung die Möglichkeiten für unilaterale Reformen, die im Trend der EU liegen und daher von Reformmaßnahmen der EU, sollten sie jemals das Unternehmenssteuerrecht grundsätzlich berühren, nicht beeinträchtigt werden dürften. Ich verkenne nicht, dass die Reform des steuerrechtlichen Gewinnermittlungsrechts in engem Zusammenhang mit dem neuen Unternehmensgesetzbuch sowie Entwicklungen in der internationalen Rechnungslegung zu sehen ist, bin aber der Meinung, dass Österreich diesbezüglich rasch und eingehend eigenständige Überlegungen anstellen sollte, um eine optimale Lösung für Österreich zu erarbeiten und zu keinen hastigen Abschreibübungen von gesetzlichen Lösungen verhalten zu werden, die vielleicht für ein anderes Land, nicht aber für Österreich zweckmäßig sind.

XIII. Notwendigkeit eines Rechtsentwicklungsplanes für das Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts

Die Erstellung eines Rechtsentwicklungsplanes für das Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, wie er bereits mehrfach in der Fachliteratur gefordert und im Ausland auch erstellt wurde (vgl zB Bericht des dBMF zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts, FR 2001 Beilage zu Heft 11.) wird dringend empfohlen. Darin sollte man ua die aufgezeigten Maßnahmen festschreiben. Die besondere Dringlichkeit einer solchen Festschreibung für Österreich ergibt sich daraus, dass nach den Steuerreformen der Jahre 1998/99 und 1993/94 ein Zick-Zack-Kurs der Steuerpolitik, gerade hinsichtlich des Unternehmenssteuerrechts, zu beobachten war, der für den Wirtschaftsstandort Österreich schädlich ist. Die Wirtschaft braucht nicht nur Rechtssicherheit bezüglich des gegenwärtigen Rechtsbestandes – was allein schon im steuerlichen Gewinnermittlungsrecht weitgehend fehlt – sondern auch die Möglichkeit, zukünftige Trends der Steuerpolitik vorweg einigermaßen abschätzen zu können. Jegliche Überraschungseffekte in der Steuerpolitik, was die Unternehmen anbelangt, sind abzulehnen. Geheimhaltungsstrategien und kurzfristige Ankündigungen, die wahltaktische Erfolge bringen sollen, sind zwar politisch verständlich, aber für den Wirtschaftsstandort Österreich abträglich. Es wird darauf verwiesen, dass international erfolgreiche Wirtschaftsstandorte (zB die Schweiz, Luxemburg, Zypern und viele andere mehr) das Unternehmenssteuerrecht gezielt keinen Wechselbädern aussetzen sondern, einsehbar und nachvollziehbar langfristige Reformkonzepte durchziehen. Ein solcher Rechtsentwicklungsplan, insbesondere für das Unternehmenssteuerrecht vermeidet, dass bei Umsetzung von Gesetzesprojekten, die von langer Hand zu planen wären, Hüftschüsse notwendig sind.

XIV. Einsetzung von Arbeitsgruppen/ Forschungsprojekte

Ich bin mir darüber im Klaren, dass die hier gemachten Vorschläge mangels entsprechender politischer Entscheidungen und ausreichend berücksichtigter Vorarbeiten nicht kurzfristig umsetzbar sein dürften. Auch nehme ich zur Kenntnis, dass der Schwerpunkt der Steuerreform 2005 auf ökonomischem Gebiet und nicht so sehr auf Erneuerung und Fortentwicklung des Steuersystems liegt, was in den Erl (Vorblatt 1) deutlich zum Ausdruck kommt und sich in den Maßnahmen betreffend die Unternehmensbesteuerung niederschlägt.

Ich spreche mich aber im Sinne einer grundlegenden Erneuerung des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts dafür aus, dass sogleich mit der Planung weiterer Reformschritte begonnen wird, welche die vorgetragenen Maßnahmen einschließen. Es wird empfohlen, nach dem Vorbild (früherer) Steuerreformkommissionen und Reformarbeitsgruppen im In- und Ausland, Arbeitskreise einzurichten, in die zusätzlich zu den Steuerexperten aus Verwaltung, Gesetzgebung, Gerichtsbarkeit und Interessensvertretungen auch in- und ausländische Fachleute aus den Gebieten der Finanzwissenschaft, der Betrieblichen Steuerlehre, des Internationalen Steuerrechts und des Europa- und Verfassungsrechtes sowie des Handels- und Gesellschaftsrechtes und der (internationalen) Rechnungslegung einbezogen werden. Ich erlaube mir dazu auf die Forschungskapazität in- und ausländischer Universitäten und anderer Forschungseinrichtungen wie des IBFD und der IFA hinzuweisen, die bei entsprechend langfristiger Planung insbesondere für Grundlagenforschung herangezogen werden könnten. Intensiver Grundlagenforschung bedarf es aber jedenfalls, insbesondere aber nicht nur aus finanzwissenschaftlicher und betriebswirtschaftlicher Sicht, wenn es um eine grundlegende Erneuerung des Einkommens- und Körperschaftssteuerrechts geht.

B Stellungnahme zu den Gesetzesvorschlägen im Einzelnen

I. Auslandsverluste im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (§ 2 Abs 2c EStG und § 9 Abs 6 Z 6 KStG)

1. Begrüßung der gesetzlichen Verankerung der Berücksichtigung von Auslandsverlusten im Einkommensteuerrecht

Die gesetzliche Regelung der Berücksichtigung von ausländischen Verlusten wird begrüßt. Sie ist zur Schaffung einer sicheren Rechtslage geboten, weil in der Literatur schwerwiegende Bedenken gegen die gesetzliche Deckung der Begründung der diesbezüglichen Rechtsprechung (VwGH 25.9.2001, 99/14/0217) vorgetragen wurden (zB *Loukota*, SWI 2001, 466; *Lang*, SWI 2002, 86 mwH 94 Fn 51). Denn die Berücksichtigung von Auslandsverlusten ist aus der Sicht der Steuerwirkungen von Auslandsinvestitionen zweckmäßig und aus gemeinschaftsrechtlichen Gründen geboten (Nachweise bei *Lang*, SWI 2002, 94 Fn 46).

2. Ablehnung der Verlustverwertungsrelevanz im Ausland

Die Erl sehen ausdrücklich vor, dass die Neuregelung der Grundausrichtung der höchstgerichtlichen Judikatur folge (Erl 9). Danach wäre die Doppelbesteuerung eine Anwendungsvoraussetzung der DBA. Zu deren Vermeidung sollen die Auslandsverluste in Österreich dann Berücksichtigung finden, wenn eine Verlufterrechnung im Ausland nicht erfolgt. Zur Vermeidung einer doppelten Verlustverwertung hätte in Folgejahren eine Nachversteuerung einzugreifen, wenn und insoweit es im Ausland zur Verlustverwertung komme. In der Literatur wurde nachgewiesen, dass diese Begründung der Systematik der DBA widerspricht und dem Verhältnis von DBA und innerstaatlichem Recht nicht gerecht wird. Denn die DBA finden ohne Rücksicht darauf Anwendung, ob es tatsächlich in beiden Staaten zur Besteuerung kommt. Auch enthalten die DBA keine ungeschriebene subject-to-tax-Klausel, sodass die Vermeidung der Nichtbesteuerung und Sicherung der Einfachbesteuerung keine generellen ungeschriebenen Zielsetzungen sind (vgl statt vieler *Lang*, SWI 2002, 86 ff). Deshalb kann die Systematik der DBA den vom VwGH für richtig angesehenen Zusammenhang der Verlustverrechnung im Ausland mit der Verlustberücksichtigung im Inland nicht begründen.

Die vom VwGH vertretene Rechtsansicht ist aber weder in Rechtskraft erwachsen noch eignet sie sich als rechtspolitischer Auftrag, der dem Gerichtshof ohnedies nicht zusteht. Die gesetzliche Verankerung der vom VwGH vertretenen Ansicht, die als „kühn“ kritisiert wurde (*Loukota*, SWI 2001, 470 und 472), führt daher zwangsläufig zu sachwidrigen und systemwidrigen und daher im Ergebnis völlig unbefriedigenden Ergebnissen:

- weil zwischen der Absetzung des Verlustes in Österreich und im Ausland kein sachgerechter Zusammenhang zu sehen ist und
- weil die Bestimmung wegen der Notwendigkeit der Berücksichtigung sowohl der Inlandsergebnisse als auch der Auslandsergebnisse schlicht unvollziehbar ist.

Was zunächst den ersten Punkt anbelangt, so ist es völlig unklar, welcher Gesetzeszweck mit der Bindung an die Frage erreicht werden soll, ob und wann eine Verlustberücksichtigung im Ausland erfolgt. Denn es geht ja nicht darum, dass mit der Verlustberücksichtigung im Inland eine Importneutralität im Betriebsstättenstaat hergestellt werden soll, etwa weil das Ausland Betriebsstätten österreichischer Unternehmen gegenüber eigenen Unternehmen diskriminiert. Zur Unterbindung solcher Diskriminierungen sind vielmehr andere Schutzmechanismen

vorgesehen, wie etwa das Betriebsstättendiskriminierungsverbot in den Doppelbesteuerungsabkommen. Es kann dem Gesetzgeber deshalb nur um die Sicherstellung der Exportneutralität aus österreichischer Sicht gehen. Die Absetzung von Verlusten im Ausland soll der Absetzung von Inlandsverlusten gleichgestellt werden. Wird diese Gleichstellung angestrebt, dann wäre die sachgerechte Lösung in der Berücksichtigung und Nachversteuerung von Auslandsverlusten ausschließlich unter Berücksichtigung der Verhältnisse in Österreich zu sehen. Auf Basis des Begutachtungsentwurfes käme man hingegen zu ganz absurden Ergebnissen: Kommt es im Ausland zur Verlustberücksichtigung unter Steuerersparnis von bloß 10 %, weil der Körperschaftsteuersatz nur 10 % beträgt (zB Zypern), dann käme es nicht zur Verlustberücksichtigung in Österreich oder – bei Zeitdiskrepanz in der Verlustberücksichtigung zwischen Österreich und dem Ausland - zur Nachversteuerung des Verlustes in Österreich. In Österreich käme es so durch Ausschluss der Verlustberücksichtigung zu einer Scheingewinnbesteuerung vom Verlustbetrag mit 25 % Körperschaftsteuer, obwohl im Ausland nur eine Verlustverwertung mit 10% Steuerersparnis eintritt. Handelt es sich dagegen um Verluste in einem Nullsteuerland (zB Bermuda), dann käme es zu keiner Verlustberücksichtigung im Ausland und es wäre der Verlust daher im Inland voll zu berücksichtigen und auch bei sagenhaften Gewinnen in der Zukunft mangels Verlustberücksichtigung im Nullsteuerland niemals in Österreich zur Nachversteuerung. Wie diese beliebig vermehrbaren Beispiele zeigen, differenziert die vorgeschlagene Regelung zwischen vergleichbaren Sachverhalten, ohne dass eine sachliche Rechtfertigung zu erkennen ist. Der Regelungsvorschlag ist daher aus der Sicht des Gleichheitssatzes bedenklich. Auch europarechtliche Bedenken sollten berücksichtigt werden, weil eine Ungleichbehandlung von Inlands- und Auslandsverlusten die Niederlassungsfreiheit berührt. Es wird daher empfohlen, die Frage der Systemgerechtigkeit der vorgeschlagenen Regelung des § 2 Abs 2 c EStG anhand weiterer Fallbeispiele zu prüfen und damit der dargestellten Systemwidrigkeit noch im Einzelnen nachzugehen.

Die vorgeschlagene Regelung, die in- und ausländische Verlustberücksichtigung in Relation setzt, ist aber auch in der Praxis unvollziehbar (vgl dazu die US „dual consolidated loss rules“, Sec 1503 (d) IRC). Denn die angestrebte Parallelbehandlung scheitert daran, dass die Verluste nach österreichischem und nach ausländischem Recht niemals gleich berechnet werden. Was soll rechtens sein, wenn zB nach ausländischem oder nach österreichischem Recht (Investitions)Begünstigungen die Bemessungsgrundlage mindern? Auch wenn österreichische Begünstigungen oft auf den Einsatz in der österreichischen Betriebsstätte

abstellen (zB § 12 EStG), ist das nicht durchgängig der Fall (zB § 4 Abs 4 Z 3-10 EStG), sodass solche Probleme sogar aus der Sicht des österreichischen Steuerrechts, jedenfalls aber nach ausländischem Recht auftreten können. Liegt dann noch Verlustidentität vor, die der Gesetzesvorschlag zu verlangen scheint und von der die Beispiele in den Erl ausgehen? Es scheint unlogisch zu sein, auf Verlustidentität abstellen zu wollen, wenn diese idR nicht herstellbar ist. Geht man zB von einem Verlust im Inland aus, dem im Ausland wegen anderer zeitlicher Zuordnung im Verlustjahr ein Gewinn entspricht und nimmt man weiters an, dass im Folgejahr der Verlustabzug nach österreichischem Recht durch Verrechnung mit Gewinnen verwertet wird, dann könnte es dennoch zu keiner (fiktiven) Verlustverwertung im Ausland kommen, wenn im Folgejahr mangels Verlustentstehung im ersten Jahr gar kein Verlust berücksichtigt wird. Es wird deshalb empfohlen eine Reihe von Fallbeispielen durchzugehen, in denen der Realität entsprechend von unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen ausgegangen wird und die meinen Überlegungen zugrunde liegende Annahme der praktischen Unvollziehbarkeit, die sich auf Untersuchung verwandter Probleme beim Anrechnungsverfahren durch die IFA stützt, zu verifizieren oder zu falsifizieren. Denn ich nehme an, dass der Gesetzesvorschlag auf einem durch vereinfachende Annahmen hervorgerufenen Denkfehler beruht. Im Effekt lässt er unbeabsichtigte Verlustverwertungsmodelle zu, die aus der Sicht des Code of Conduct und der OECD-Grundsätze zur Harmful Tax Competition höchst bedenklich sind und Österreich zu einem Paradies für steuerliche Ergebnismanipulationen für In- und Ausländer werden ließe. Als Alternative zum Begutachtungsentwurf wird angeregt, den Vorschlag *Loukotas* (SWI 2001, 471 f) aufzugreifen und dem bewährten Konzept des § 3 dAuslInvG zu folgen, das auch dem seinerzeitigen Entwurf eines DBA-Durchführungsg zugrunde lag, und so die problematische Mischung von in- und ausländischem Recht zu vermeiden (*Loukotas*, SWI 2001, 471).

3. Problematik des Treaty Overrides

Wählt man dennoch die vom Begutachtungsentwurf vorgesehene Verquickung der Berücksichtigung von Auslandsverlusten mit der Verlustverwertung im Ausland, so muss man sich, wie in der Literatur treffend festgestellt, mit der Frage des Treaty Overrides auseinandersetzen (*Loukotas*, SWI 2001, 472). Wie zahlreiche Untersuchungen ua der IFA zeigen, liegt ein solcher vor, wenn sich nationales Außensteuerrecht in Gegensatz zu den Doppelbesteuerungsabkommen setzt. Das könnte mit § 2 Abs 2c EStG angestrebt sein, weil die Regelung ansonsten bei Anwendung der Befreiungsmethode ins Leere ginge. Ich folge der

Auffassung der österreichischen Finanzverwaltung, dass innerstaatliche Gesetze den im Rang als gesetzesvertretende Staatsverträge gleichgestellten Doppelbesteuerungsabkommen derogieren können. Ich bin aber mit der IFA der Ansicht, dass ein Treaty Override aus Gründen der Rechtssicherheit im Gesetz klar zum Ausdruck gebracht werden sollte. Wenn ein Treaty Override tatsächlich beabsichtigt sein sollte, so schließe ich mich Empfehlungen in Veröffentlichungen insbesondere der IFA an, eine ausdrückliche Gesetzesbestimmung aufzunehmen, wonach § 2 Abs 2c EStG den Doppelbesteuerungsabkommen vorgeht. Außerdem sollte ein Völkerrechtsverstoß dadurch ausgeschlossen werden, dass die Gesetzesbestimmung vor deren Inkrafttreten den Partnern der Doppelbesteuerungsabkommen mit dem Ersuchen um (schlüssige) Zustimmung notifiziert wird. Nachdrücklich wird vor einer Gesetzgebungstechnik gewarnt, die zwar den Eindruck eines Treaty Overrides bei Steuerpflichtigen und Abkommenspartnern zu vermeiden sucht, dessen Effekt aber durch unklare gesetzliche Bestimmungen anstrebt. Denn diese würde zum Verfall der Systematik des Internationalen Steuerrechts und zum Niedergang der Rechtskultur im Bereich der Doppelbesteuerungsabkommen führen.

4. Auslandsverluste in der Gruppenbesteuerung

Für die Auslandsverluste, die im Rahmen der Gruppenbesteuerung gem § 9 Abs 6 Z 6 KStG Berücksichtigung finden, gilt, was das Verhältnis von Inlands- und Auslandsverlusten anbelangt, grundsätzlich Gleiches. Die Berücksichtigung der Auslandsverluste innerhalb von Unternehmensgruppen entspricht der Rechtsentwicklung in vielen OECD-Ländern, wie sich insbesondere aus Forschungen der IFA ergibt (siehe den Generalbericht zum Thema II des 58. IFA-Kongress 2004 in Wien sowie die mehr als 30 Landesberichte ebendort) und wird als wesentlicher Beitrag zur Standortsicherung begrüßt. Damit zieht Österreich mit anderen Ländern gleich, die In- und Auslandsverluste, auch wenn sie in ausländischen Gruppenunternehmen auftreten, gleich behandeln. So wie zur vorgeschlagenen Regelung des § 2 Abs 2c EStG werden aber gegen die Verknüpfung der Inlandsberücksichtigung von Auslandsverlusten und deren Nachversteuerung mit der Frage der Verlustverwertung im Ausland rechtspolitische, verfassungs- und europarechtliche Bedenken sowie die mangelnde Praktikabilität der Regelung eingewendet. Im Übrigen verweise ich auf die Stellungnahme zu § 9 KStG.

5. Vorschläge zur legislatischen Überarbeitung

§ 2 Abs 2c EStG und ähnlich § 9 Abs 6 Z 6 KStG sprechen von „ausländischen“ Verlusten und „ausländischen“ Gewinnen, ohne die Voraussetzungen zu definieren, wann die angeführten Tatbestände als „ausländisch“ zu gelten haben. Die Erl (9) geben dazu zwar scheinbar eine Definition, die aber durch die bloße Bezugnahme auf solche Verluste, „deren Quelle im Ausland gelegen ist“, auch keinen Aufschluss gibt. Bei den in- und ausländischen Verlusten sowie Gewinnen ist die Tatbestandsbestimmung deshalb schwierig, weil § 1 Abs 2 EStG und § 1 Abs 2 letzter Satz KStG sich mit der unbeschränkten Steuerpflicht auf beide Arten der Verluste beziehen, während die beschränkte Steuerpflicht auf die Einkünfte iSd § 98 EStG bzw § 21 KStG abstellt. Der letzte Verweis passt für die Abgrenzung inländischer von den ausländischen Einkünften sicher nicht. Aber auch zu den Einkünften iSd § 98 EStG, die § 1 Abs 3 EStG und § 21 Abs 1 Z 1 KStG in Bezug nehmen, ist fraglich, ob dieser Katalog für die Abgrenzung passt. Dies sollte noch näher geprüft werden. Ähnlich wie zu § 10 Abs 2 und 3 KStG ist auch fraglich, was mit in- und ausländischen Gruppenmitgliedern gemeint sein könnte. Wenn mit den in- und ausländischen Gruppenmitgliedern unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtige Körperschaftsteuersubjekte gemeint sein sollten, was aus rechtssystematischer und rechtsvergleichender Sicht Sinn macht, so sollte dies klar und deutlich zum Ausdruck gebracht und überlegt werden, ob eine neue Terminologie (in- und ausländische Gruppenmitglieder) wirklich notwendig ist. Jedenfalls bedarf es, wie rechtsvergleichende Studien der IFA zeigen einer klaren Definition der Voraussetzungen für die Berücksichtigung von Auslandsverlusten und deren „Nachversteuerung“. Denn der Zielsetzung nach muss es um alle Verluste des Steuerpflichtigen/ausländischen Gruppenmitgliedes gehen, die nicht ohnedies schon im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht in Österreich Berücksichtigung finden.

II. Gruppenbesteuerung

1. Einführung der Gruppenbesteuerung – Best Practise für Österreich

Die Einführung der Gruppenbesteuerung in Österreich wird begrüßt. Den Erl (Vorblatt 1) zum Begutachtungsentwurf wird zugestimmt, dass an die Stelle der bestehenden Organschaft eine moderne, international attraktive Gruppenbesteuerung treten solle. Die Organschaft geht, wie die Erl richtig feststellen auf das auslaufende 19. Jahrhundert zurück und entspricht daher

in keiner Weise mehr der heutigen Wirtschaftsverfassung und den Erfordernissen moderner Unternehmensführung (*Müller*, Reform der Konzernbesteuerung in Österreich – Eine zusammengefasste Besteuerung von Unternehmensgruppen, 1991, 26 ff; *Gassner*, Ansätze zur Reform der Besteuerung von Unternehmensgruppen, in *Gassner/Lang/Wiesner*, Besteuerung von Unternehmensgruppen, 1998, 15 ff mwH in Fn 1 und 7 ff. Zur Kritik in Deutschland, wo allerdings die wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung seit dem StSenkG entfallen sind, zuletzt *Herzig* (Hrsg) *Organschaft* (2003); *Watrin/Sievert/Strohm* FR 2004, 1). Auch lässt die Rechtsprechung des EuGH die bestehende Organschaftsregelung aus europarechtlicher Sicht bedenklich erscheinen, weil sie wegen des ausschließlichen Inlandsbezuges zur Ausländerdiskriminierung führt (*Micker*, DB 2003, 2734). Aus ähnlichen Gründen stellen sich auch Fragen des Verstoßes gegen Diskriminierungsverbote in den Doppelbesteuerungsabkommen (*Mickler*, DB 2003, 2735 f; *Lang*, SWI, ; *derselbe*, ÖStZ 2003, 254). Es ist daher den Erl zuzustimmen, dass es beim heutigen Steuerwettbewerb ein Muss ist, diese nicht zeitgemäße Besteuerung von Unternehmensverbänden durch eine Neuordnung zu ersetzen. Den Erl ist weiters auch darin zuzustimmen, dass mit der neuen Gruppenbesteuerung ein gravierender Standortnachteil beseitigt und die Attraktivität Österreichs als Standort für Konzerne, Headquarters und Finanzholdings erhöht werden kann (Erl 5 und 7). Österreich wird mit der Gruppenbesteuerung allen seinen Nachbarländern voraus sein. Denn diese kennen entweder überhaupt keine Gruppenbesteuerung oder kennen wie Deutschland oder planen wie Italien eine weniger attraktive. Deutschland hat zwar die organisatorische und wirtschaftliche Eingliederungsvoraussetzung abgeschafft, hält aber noch immer an der Organschaft samt Ergebnisabführungsvertrag fest. Italien beabsichtigt ein überaus kompliziertes und technisch aufwendiges Konsolidierungssystem einzuführen. Es wird weiters das Bemühen begrüßt, die besten Elemente internationaler Gruppenbesteuerungsmodelle im Sinne von Best Practise in einem attraktiven Gesamtkonzept zusammen zu führen. Dazu ist allerdings schon jetzt darauf aufmerksam zu machen, dass vom Begutachtungsentwurf offenbar in der Hauptsache nur der Stand der Rechtsentwicklung und Literatur berücksichtigt wurde, der bis 1997 im Sammelband „*Gassner/Lang/Wiesner* (Hrsg), Besteuerung von Unternehmensgruppen – Bestandsaufnahme und Vorschläge zur Reform der Organschaft im Körperschaftsteuerrecht (1998) verarbeitet werden konnte. Inzwischen wurden aber sehr bedeutsame Reformen zur Besteuerung von Unternehmensgruppen in einer Reihe von Staaten und unter breiter praktischer und wissenschaftlicher Diskussion durchgeführt, es wurden zahlreiche Veröffentlichungen zur Reformproblematik insbesondere auch aus europarechtlicher Sicht sowie aus der Sicht des Rechtes der

Doppelbesteuerungsabkommen vorgelegt und europäische Entwicklungen eingeleitet, die alle Berücksichtigung verdienen. Vor allem weisen wir darauf hin, dass in Kürze der Generalbericht und die Landesberichte zum Thema II „Gruppenbesteuerung“ des 58. IFA-Kongresses 2004 in Wien erscheinen wird. Darin werden in systematischer Weise und unter Einsatz der Rechtsvergleichung die Probleme der Gruppenbesteuerung aus den verschiedensten Gesichtswinkeln analysiert und zahlreiche Anregungen für das österreichische Reformwerk gegeben. Es wird unbedingt empfohlen noch die Literatur auszuwerten, die in der Anlage aufgelistet wird und das Verzeichnis der einschlägigen Literatur von 1998 bis zum heutigen Tag fortführt. Es dürfte bei Erstellung des BE insbesondere eine Auswertung der Reformen und Reformprojekte in den folgenden Ländern noch nicht erfolgt sein:

- a) Australien
- b) Italien
- c) Japan
- d) Korea
- e) Luxemburg
- f) Neuseeland
- g) Niederlande
- h) Portugal
- i) Singapur

2. Einordnung der Gruppenbesteuerung aus der Sicht der Steuerrechtsvergleichung

Die Besteuerung von Kapitalgesellschaften knüpft an deren rechtliche Verselbständigung an. Bei Unternehmensgruppen hat dies zur Konsequenz, dass ihre wirtschaftliche Einheit steuerlich grundsätzlich unbeachtlich ist. Besteuert werden vielmehr die einzelnen Unternehmen. Dies hindert die steuerliche Verrechnung von positiven und negativen Ergebnissen innerhalb der Unternehmensgruppe und führt grundsätzlich zu liquiditätswirksamen Steuernachteilen. Um die aus der rechtlichen Verselbständigung resultierenden Steuernachteile zu reduzieren, hat man allerdings im In- und Ausland spezielle Steuerregime geschaffen, die – in unterschiedlichem Umfang – eine steuerliche Ergebnisverrechnung in der Unternehmensgruppe erlauben (*Watrin/Sievert/Strohm*, FR 2004, 1) und vielfach einen Besteuerungsaufschub für Gewinnrealisierungen in der

Unternehmensgruppe vorsehen (*Masui*, Generalbericht „Group Taxation“ zum 58. IFA-Kongress, CDFI LXXXXIXb, 2004, in Druck).

Die Rechtsvergleichung erweist, dass es weltweit die verschiedensten, den jeweiligen Erfordernissen des betreffenden Landes entsprechenden Systeme der Gruppenbesteuerung gibt (vgl. dazu *Müller*, Reform der Konzernbesteuerung in Österreich – Eine zusammengefasste Besteuerung von Unternehmensgruppen (1991) 53 ff; *Watrin/Sievert/Strohm*, FR 2004, 1 (Übersicht über einige Länder); *Lang* (Hrsg) Group Taxation (2003); *Masui*, Gruppenbesteuerung, Generalbericht, CDFI LXXXXIXb). Es lassen sich folgende Haupttypen der Gruppenbesteuerung unterscheiden:

- **Organschaft:** diese wurde in Deutschland entwickelt, war im Krieg und in der Nachkriegszeit vorübergehend auch in anderen Ländern in Verwendung und besteht derzeit außer in Deutschland nur noch in Österreich. Sie verlangt gewisse steuerliche Einheitsvoraussetzungen, (die in Deutschland schon weitgehend abgebaut wurden), als konzernrechtliche Voraussetzung den Abschluss eines Ergebnisausschlussvertrages und zieht die Zurechnung des steuerlich ermittelten Ergebnisses der Organgesellschaft beim Organträger nach sich.
- **Konsolidierte Besteuerung:** dieses System ist in verschiedensten Varianten in den USA (Consolidated Tax Returns), Frankreich (L'integration fiscale), Spanien (Regimen declaracion de los grupos de Sociedades), den Niederlanden (fiscale eenheid), Japan (corporate groups), Australien (tax consolidation) und Neuseeland (consolidation regime) in Verwendung. Es kommt die Einheitsfiktion zum Tragen, die zur Zwischenergebniseliminierung und Besteuerung des Einkommens der Untergesellschaft bei der Obergesellschaft führt.
- **Group Relief (Verlustzurechnung):** dieses System wurde in Großbritannien entwickelt und findet sich in einigen verwandten Rechtskreisen wie in Irland, Singapur, Zypern etc und in ähnlicher Form in Dänemark, Luxemburg und Portugal. Es ist dadurch charakterisiert, dass ein Mitglied einer Gruppe an jedes beliebige andere Mitglied derselben Gruppe einen Verlust übertragen kann, der dann beim übernehmenden Mitglied der Gruppe berücksichtigt wird. Die Rechtsfolge ist die Zurechnung des Verlustes an die übernehmende Gesellschaft. Damit entspricht der „group relief“, was die Verluste anbelangt, dem Konzept der Ergebniszurechnung, das auch der bisherigen Organschaft in Österreich zugrunde liegt. Zu einer Zwischenergebniseliminierung, genauer gesagt einem Besteuerungsaufschub, kommt es im britischen Rechtskreis des

„group relief“ allerdings nur hinsichtlich der „capital gains“. Der „consortium relief“ ermöglicht eine dem „group relief“ vergleichbare Verlustzurechnung an eine Mehrheit von übernehmenden Gesellschaften.

- **Group Contribution:** Dieses System gilt in Schweden und ähnlich in Norwegen und Finnland. Verlustabdeckungen durch die Muttergesellschaft oder andere Mitglieder der Gruppe werden bei der leistenden Gesellschaft gleich einer Betriebsausgabe steuerlich abgesetzt und bei der empfangenden Gesellschaft gleich einer Betriebseinnahme dem Ergebnis zugerechnet, wodurch es zum Gewinn- und Verlustausgleich kommt.
- **Transparenzsystem:** in Mexico können Unternehmensgruppen auf eine Besteuerung der Untergesellschaft gleich einer Personengesellschaft optieren. Sie werden dann steuerlich als transparent behandelt, dh es werden die Verluste anteilig den Gesellschaftern zugerechnet, wodurch es zum Gewinn- und Verlustausgleich in Unternehmensgruppen kommt.

Das neue österreichische Regime der Gruppenbesteuerung weist die meisten Gemeinsamkeiten mit dem Konzept des „group relief“ auf, wie es im britischen Steuerrechtskreis entwickelt wurde. Ähnlich wie der group relief hat sie die Unternehmensgruppe zur Voraussetzung und kennt so wie der „consortium relief“ mit der „Beteiligungsgemeinschaft“ die Mehrmüttergruppe. Ähnlich wie die zypriotische Regelung (Sec 13 (4) f im Zusammenwirken mit Sec 5 (4) Income Tax Law 2002) wirkt auch die Gruppenbesteuerung über die Grenze. Die Rechtsfolge ist insofern vergleichbar als auch sie zur Änderung der steuerlichen Ergebniszurechnung führt. Die Verwandtschaft der österreichischen Gruppenbesteuerung mit dem britischen System der Gruppenbesteuerung ist kein Zufall, weil die Vorarbeiten zur österreichischen Reform durch Abstützung auf die österreichische Literatur (*Müller*, Reform 129 ff; *Gassner*, in *Gassner/Wiesner/Lang*, Unternehmensgruppen 23 ff und 289 ff) iS von Best Practise Anleihen beim britischen System nahmen. Als wesentliche Unterschiede des österreichischen Reformkonzepts sind das Erfordernis eines Gruppenvertrages, der Ausschluss der Ergebniszurechnung zwischen den einzelnen Mitgliedern der Gruppe nach der Seite und nach unten – der Entwurf sieht die Ergebniszurechnung nur an Obergesellschaften vor und schließt daher den Querverbund und die Vertikalzurechnung nach unten im Wesentlichen aus –, das Fehlen eines Besteuerungsaufschubs für die Veräußerung von Anlagegütern innerhalb der Gruppe (§ 12 EStG soll nur noch auf natürliche Personen Anwendung finden: Art I Z 4 BE) und die dreijährige Bindung anzuführen.

3. Steuersystematische Rechtfertigung der Gruppenbesteuerung

Nach den Motiven zum BE (Erl 5 ff) findet der Ersatz der Organschaft durch die Gruppenbesteuerung seine Rechtfertigung in pragmatischen Überlegungen zur Einführung eines attraktiven und modernen Modells der Gruppenbesteuerung, das zur Verbesserung des Unternehmensstandortes beitragen und im Sinne von Best Practise ausgestaltet werden soll. Damit alleine ist freilich noch keine Leitlinie für die Ausgestaltung der Gruppenbesteuerung in steuersystematischer Hinsicht gegeben. Diese ist jedoch erforderlich, um die Gruppenbesteuerung sinnvoll in das System der Einkommens- und Körperschaftsbesteuerung einzuordnen und der Interpretation und Anwendung der Neuregelung die notwendige Hilfe zu geben. Die wirtschaftliche Einheit des Konzerns alleine ist keine ausreichende Begründung, weil abgesehen vom unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligungsverhältnis an den Mitgliedern der Gruppe keine Eingliederungsvoraussetzungen verlangt und Einheitskonsequenzen auch nicht gezogen werden. Das Bild der Haushaltsbesteuerung, das bei Wahrung der Steuersubjektivität zur Ergebniszurechnung an die Obergesellschaft führt, ist ebenfalls nur bedingt tauglich, weil zwar eine Parallele zwischen Gruppen- und Haushaltszugehörigkeit gezogen werden könnte, die Gruppenzugehörigkeit aber nur durch das Beteiligungsverhältnis ähnlich der Verwandtschaft definiert wird, ohne dass eine der Haushaltsgemeinschaft vergleichbare Verbindung zu einer Wirtschaftsgemeinschaft verlangt wird. Eine Rechtfertigung könnte jedoch aus den Grundlagen der Körperschaftsteuer abgeleitet werden. Danach kann die Körperschaft selbst ihr Einkommen gar nicht konsumieren, was gegen die grundsätzlich Berechtigung der Besteuerung des Einkommens bei der Körperschaft als Ausdruck der Konsumfähigkeit eingewendet werden kann. Die Körperschaftsteuer ist daher weniger finanzwissenschaftlich als steuertechnisch begründbar. Sie ist eine notwendige Ergänzung der Einkommensteuer (*Watrin/Sievert/Strohm*, FR 2004, 10) und wird durch die Marktteilnahme der Körperschaftsteuersubjekte, die Eindämmung von Wettbewerbsvorteilen und Thesaurierungseffekten getragen, was sich in ihrer Ausgestaltung niederschlägt. Sieht man das Markteinkommensprinzip als tragendes Element der Einkommen- und Körperschaftsteuer an (*Ruppe*, in Herrmann/Heuer/Raupach (Hrsg) Kommentar zur Einkommensteuer, Einführung ESt Rz 1 ff), so kann typisierend davon ausgegangen werden, dass Unternehmensgruppen ein Einkommen erst realisieren, wenn es zu Leistungen an Dritte kommt. Ein Markteinkommen wird erst dann erzielt, wenn Mitglieder der Unternehmensgruppe Leistungen gegenüber Dritten erbringen. Daraus lassen sich

grundsätzlich drei rechtspolitische Postulate für eine Gruppenbesteuerung ableiten (vgl. ua Müller, Reform 129 ff; Gassner, in Gassner/Lang/Wiesner, Unternehmensgruppen 26 f), deren Realisierbarkeit allerdings vor allem unter steuertechnischen Gesichtspunkten zu beurteilen ist:

- Beteiligungsabhängigkeit der Bildung der Unternehmensgruppe unabhängig von Konzernverträgen
- Ergebnisausgleich in der Unternehmensgruppe
- Zwischenergebniseliminierung in der Unternehmensgruppe

4. Ergebniszurechnung (§ 9 Abs 1 KStG)

§ 9 Abs 1 KStG idF BE folgt dem Konzept der Ergebniszurechnung, wie er der bisherigen Organschaft und, was die Verluste anbelangt, dem System des „group relief“ entspricht. Das steuerlich maßgebende Ergebnis des Gruppenmitglieds wird dem steuerlich maßgebenden Ergebnis des unmittelbar bzw mittelbar beteiligten Gruppenmitglieds bzw Gruppenträgers zugerechnet. Die Entscheidung für die Ergebniszurechnung wird begrüßt. Denn die Alternative der Konsolidierung ist steuertechnisch für Österreich wegen deren Kompliziertheit und den Schwierigkeiten der Abstimmung mit dem allgemeinen und besonderen Umgründungssteuerrecht nicht zu empfehlen, das System der „group contribution“ erfordert eine Abdeckung des Verlustbetrages und führt daher zu ähnlich negativen konzern- und haftungsrechtlichen Nachteilen wie die Organschaft und das Transparenzsystem, das auch schon für Österreich zur Durchsetzung des Betriebsteuergedankens diskutiert wurde, scheitert an der Umgründungsproblematik sowie am Auseinandertriften von Einkommen- und Körperschaftsteuer in der jüngsten Rechtsentwicklung. Allerdings ist mangels eines erkennbaren tragenden Systemgedankens unklar, wieso die Ergebniszurechnung nur von einer unmittelbaren oder mittelbaren Tochtergesellschaft in vertikale Richtung auf einen Gruppenträger und eine horizontale Verrechnung nur über einen gemeinsamen Gruppenträger erfolgen kann (vgl Erl 14). Die wirtschaftliche Einheit der Gruppe rechtfertigt das genauso wenig wie das Beteiligungsband. Die wirtschaftliche Einheit könnte vielmehr auch eine wahlweise Verlustverrechnung in umgekehrter Richtung und im Querverbund zwischen Schwestergesellschaften oder anderen Gruppenmitgliedern begründen, wie dies beim Vorbild des „group relief“ des britischen Rechtskreises (dazu *Watrin/Sievert/Strohm*, FR 2004, 6) und beim skandinavischen System der „group contribution“ der Fall ist. Die Steuerwirkungen lassen diese ebenfalls für

zweckmäßig erscheinen. Denn es ist nicht einzusehen, aus welchen steuerpolitischen Gründen zB bei einem erstrebten Verlustausgleich zwischen zwei Schwestergesellschaften unbedingt die gemeinsame Muttergesellschaft in einen Ergebnisausgleich einbezogen werden muss, sodass die Nichtteilnahme einer Beteiligungskörperschaft als Mitglied die an ihr beteiligten dem Grunde nach aber gruppenfähigen Körperschaften aus dieser Gruppe ausschließt (so aber Erl 14). Auch ist unverständlich, warum zB im Rahmen der Sanierung einer Unternehmensgruppe der Verlust nicht auf eine Tochtergesellschaft überrechnet werden kann, wenn zB in der Folge eine wirtschaftliche Umstrukturierung unter Beteiligung neuer Gesellschafter bei der Obergesellschaft oder der Anteilsverkauf an dieser nach Durchführung verschiedener Abspaltungen geplant ist. Das im Begutachtungsentwurf verankerte bilaterale Prinzip Gruppenmitglied/Gruppenträger und die einseitige Verlustverrechnung macht in der Praxis komplizierte Umgründungsschritte erforderlich, wenn die Verlustverrechnung aus finanzwirtschaftlichen und organisatorischen Gründen sowie Gründen der Unternehmensstrukturierung und der Beteiligungsverhältnisse nicht beim Gruppenträger sondern bei einem anderen Gruppenmitglied erfolgen soll. Es ist nicht einzusehen, warum die Gruppenbesteuerung solchen Reorganisationsaufwand in verschiedensten wirtschaftlichen Situationen rechtfertigen sollte.

5. Übertragung von Anlagegütern und Umgründungen innerhalb der Unternehmensgruppe (§ 9 Abs 1 KStG)

Mangels eines erkennbaren tragenden Systemgedankens ist auch unklar, warum die Übertragung von Anlagegütern innerhalb der Unternehmensgruppe stets steuerpflichtig sein soll. Es ist zwar konsequent und steuertechnisch gut begründbar, dass der Begutachtungsentwurf wegen der sinnvollen Entscheidung gegen ein System der Konsolidierung keine generelle Zwischenergebniseliminierung vorsieht; denn die dafür erforderlichen Rechnungen wären, wie die ausländischen Vorbilder zeigen, extrem kompliziert und für Finanzverwaltung und Steuerpflichtige nur mit hohem Aufwand zu administrieren. Betrachtet man in diesem Zusammenhang das Umlaufvermögen der Unternehmen sowie deren Dienstleistungen, dann lohnt der Aufwand die steuerlichen Wirkungen einer Konsolidierung nicht, weil Umlaufvermögen und Dienstleistungen relativ rasch ihren Niederschlag in Außenumsätzen der Unternehmungsgruppe finden. Beim Anlagevermögen ist dies hingegen anders. Hier behindern steuerliche Realisierungen stiller Reserven im Anlagevermögen die sinnvolle Ressourcenallokation in der

Unternehmensgruppe, insbesondere wenn Unternehmensgruppen wie allgemein Körperschaften in Hinkunft vom Besteuerungsaufschub nach § 12 EStG ausgeschlossen werden sollen. Komplizierte Gestaltungen müssen daher in Hinkunft in Unternehmensgruppen eingesetzt werden, um die Realisierung von stillen Reserven jener Anlagegüter zu vermeiden, die innerhalb von Unternehmensgruppen übertragen werden. Die Gestaltungsmaßnahmen werden von sale-and-lease-back-Transaktionen über verdeckte Nutzungseinlagen bis hin zu (wiederholten) Umgründungsschritten reichen, mit denen eigentlich nur der Effekt der steuerneutralen Übertragung eines Anlagegutes oder mehrerer Anlagegüter erreicht werden soll. Derartige Erschwernisse im Einsatz von Anlagegütern in Unternehmensgruppen sind jedoch unzweckmäßig und lassen sich durch den Gedanken der Gruppenbesteuerung in keiner Weise begründen. Das Vorbild des britischen „group and consortium relief“ zeigt, dass auch bei einem System der Ergebniszurechnung, wie dieses der Begutachtungsentwurf vorsieht, die Übertragung von Anlagegütern innerhalb der Gruppe mit einem Besteuerungsaufschub verbunden werden kann. Denn nach britischem Recht und dem Recht jener Staaten, die sich dem britischen System angeschlossen haben, wirkt die Gruppenbildung auch für „capital gains“ (*Watrin/Sievert/Strohm*, FR 2004, 6). Bei Veräußerung von Anlagegütern innerhalb der Unternehmensgruppe wird ein Besteuerungsaufschub solange gewährt, als das Anlagegut nicht die Unternehmensgruppe verlässt. Auch das schweizerische Fusionsgesetz führte einen generellen Besteuerungsaufschub für stille Reserven ein, die durch Vermögensübertragungen im Konzern realisiert werden (*Lisse/Duss*, *Der Schweizer Treuhänder* 2003/12/1139). Es empfiehlt sich, dieses Konzept iS der Best Practise auch in Österreich zu übernehmen. Des Weiteren sollten durch konsequente Umsetzung des Konzeptes der Ergebniszurechnung die Probleme gelöst werden, die sich im Bereich der Umgründungen stellen. Denn Umgründungsmaßnahmen in der Unternehmensgruppe, gleichgültig ob sie nun an der Ergebniszurechnung teilnehmen oder nicht, sollten jedenfalls steuerneutral sein.

6. Gruppenmitglieder

Es ist zu begrüßen, dass die möglichen Rechtsformen in- und ausländische Kapitalgesellschaften als auch Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften umfassen und somit die ausländischen vergleichbaren Körperschaften in die Gruppenbesteuerung als Gruppenmitglieder einbezogen werden können. Allerdings scheint der Begutachtungsentwurf im § 9 Abs 2 KStG das Problem der doppeltansässigen Körperschaften höchst unklar geregelt

zu haben, indem er auf „inländische“ und „ausländische“ Gruppenmitglieder abstellt und im zweiten Absatz auch noch zusätzlich zu „inländisch“ das Tatbestandsmerkmal „unbeschränkt“ anführt. Diese Terminologie ist, wie schon zu § 2 Abs 2 und § 9 Abs 6 Z 6 KStG ausgeführt (B I/5) höchst unscharf. Schon zu § 1 KStG ist die Bedeutung dieser Terminologie nicht klar (vgl zB Rz 109 KStR, wo die „ausländische Körperschaft“ auf die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht bezogen und Rz 374 f, Rz 551 und Rz 557 KStR, wo dies offen gelassen wird). Wie in der Literatur gezeigt wird, gibt es mehrere Auslegungsvarianten, die für doppelt ansässige Kapitalgesellschaften in vielerlei Hinsicht zu sehr unterschiedlichen Rechtsfolgen führen (*Rosenberger*, SWI 2001, 473). Meines Erachtens ist der Auffassung *Staringers* zu folgen, wonach als „ausländische“ Kapitalgesellschaft eine beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft und als „inländische“ eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft anzusehen ist (*Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften, 1999, 399). Wenn dies auch vom Gesetzgeber für richtig erkannt werden sollte, dann sollte man auf die verwirrende Bezeichnung der Körperschaften als „in-“ und „ausländisch“ verzichten. Klar ist mE dabei, dass eine Qualifikation nach ausländischem Gesellschaftsrecht für diese Unterscheidung jedenfalls abzulehnen ist. Im Übrigen empfehle ich jedenfalls, nochmals die Definition des Gruppenmitglieds aus außensteuerrechtlicher, europa- und DBA-rechtlicher Sicht zu prüfen (vgl *Lang*, SWI 2003, 215; *derselbe*, ÖStZ 2003, 254; *Micker*, DB 2003, 2734). Eine österreichische Betriebsstätte der ausländischen Tochtergesellschaft eines österreichischen Gruppenträgers muss unter Diskriminierungsgesichtspunkten genauso in die Gruppe einbezogen werden können wie eine österreichische Tochtergesellschaft einer ausländischen Gesellschaft, die Tochter eines österreichischen Gruppenträgers ist (vgl die Rechtssache X AB & Y AB gegen Riksskatteverket; dazu *Lang*, ÖStZ 2003, 257. Vgl weiters zu Dänemark *Watrin/Sievert/Strohm*, FR 2004, 4). Der Text des § 9 Abs 2 KStG ist diesbezüglich unklar, weil er als Alternative zu einer ausschließlichen Verbindung mit inländischen beteiligten Gruppenmitgliedern auch die „unmittelbare oder mittelbare finanzielle Verbindung“ mit einem inländischen „beteiligten“ Gruppenträger zulässt. Nach den Erl (17) sind aber jedenfalls Tochtergesellschaften einer gruppenzugehörigen ausländischen Körperschaft als solche von der Teilnahme an der Unternehmensgruppe auszuschließen, was die soeben aufgezeigten Diskriminierungen geradezu hervorrufen müsste.

7. Gruppenträger (§ 9 Abs 3 KStG)

Die Auflistung der unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenträger entspricht der Auflistung des § 9 Abs 3 KStG aF. Die Beschränkung auf diese Rechtsträger fand für die Organschaft ihre Rechtfertigung darin, dass eine finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung erforderlich war (§ 9 Abs 2 KStG aF), was nach der Rechtsprechung eine betriebswirtschaftlich sinnvolle Ergänzung des Betriebes der Obergesellschaft erforderte (vgl Rz 402 ff KStR). Deshalb war eine eigene betriebliche Tätigkeit des Organträgers notwendig (Rz 380 f KStR). Dieses Konzept wurde jedoch durch den Begutachtungsentwurf aus guten Gründen aufgegeben. Daher ist keine operative Tätigkeit des Gruppenträgers erforderlich, dieser kann auch bloß vermögensverwaltend tätig sein (Erl 17). Auch ist der Ergebnisabführungsvertrag weggefallen, der bei BgA idR die Organschaft von vornherein ausgeschlossen hätte. Es fragt sich deshalb, wieso andere als die angeführten juristischen Personen des privaten Rechtes, die BgA von KÖR sowie die nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen grundsätzlich von der Gruppenträgereigenschaft ausgeschlossen werden. Die Frage wird zwar nur in Ausnahmefällen von Relevanz sein – zB wenn der (wirtschaftlich tätige) Verein oder der BgA Beteiligungen hält – es ist aber aus rechtssystematischen Gründen nicht einzusehen, warum der Organträger nicht rechtsformenneutral definiert werden sollte. Deshalb wird vorgeschlagen, die ersten vier TS durch „unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften“ zu ersetzen oder zumindest auf solche iSd § 7 Abs 3 KStG auszudehnen.

Die Einbeziehung der beschränkt steuerpflichtigen EU- und EWR-Gesellschaften ist zweckmäßig und durch Europarecht geboten. Allerdings ist die Beschränkung auf den EWR-Raum zu kritisieren. Es ist, wie schon aufgezeigt (A V) unzweckmäßig, Maßnahmen, die der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen dienen, auf den EWR-Raum zu beschränken. Österreich vergibt sich nichts, wie ausländische Beispiele zB das Zyperns zeigen, wenn es die Gruppenträgereigenschaft zB auch für US-Betriebsstätten mit Beteiligungsgesellschaften in Österreich und Osteuropa gewährt. Gerade amerikanische Konzerne gestalten ihre europäischen Konzernniederlassungen aus verschiedenen Gründen gerne als Betriebsstätten. Gleiches gilt auch für andere anglo-amerikanische Staaten außerhalb der EU. Es besteht überhaupt kein Grund diese Betriebsstätten zu benachteiligen, wozu noch kommt, dass nach herrschender Auffassung die Betriebsstättendiskriminierungsverbote der DBA dies ohnedies ausschließen. Unzweckmäßig erscheint jedenfalls die Anknüpfung an die

Zweigniederlassung. Denn die Eintragung als Zweigniederlassung ist ein Formalkriterium, dem keine wirtschaftliche Betätigung entsprechen muss, was die Vermögenszurechnung einer Beteiligung zur Zweigniederlassung als notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen (Erl 17) zweifelhaft machen kann. Außerdem ist noch nicht klar, wie das Unternehmensbuch letztlich die ausländische Zweigniederlassung von Personengesellschaften regeln wird, die die Gruppenmitgliedschaft zum Gruppenträger vermitteln kann. Insbesondere ist fraglich, ob nicht entgegen § 9 Abs 3 EStG eine bestimmte Aktivität, wie bisher, verlangt werden wird. Es wird vorgeschlagen, wie in § 21 Abs 1 Z 2 KStG, auf die Betriebsstätte abzustellen, die regelmäßig über ein Betriebsvermögen verfügen wird, im österreichischen Steuerrecht definiert ist (§ 29 BAO) und außerdem eine ähnliche Definition in Art 5 OECD-MA erfahren hat.

Die Einbeziehung der Beteiligungsgemeinschaft in den Tatbestand des Gruppenträgers wird begrüßt. Der Klammerausdruck „als Personengesellschaft oder Beteiligungssyndikat“ sollte ersatzlos entfallen. Die Regelung des einem Antrag auf Gruppenbesteuerung unterliegenden Privatrechtsverhältnisses sollte, wie dies zur Ablehnung des Gruppenvertrages näher begründet werden wird, nicht im Steuerrecht getroffen werden. Im Übrigen ist der Klammerausdruck schon deshalb problematisch, weil ein Beteiligungssyndikat nach Zivilrecht als Gesellschaft bürgerlichen Rechtes (*Kastner/Doralt/Nowotny*, Grundriss des österreichischen Gesellschaftsrechts⁵, 1990, 237) und damit als Personengesellschaft zu qualifizieren ist (*Kastner/Doralt/Nowotny*⁵ 35).

8. Finanziell verbundene Körperschaften

Auch hier wird die Liberalität des Begutachtungsentwurfs sehr begrüßt. Die einfache Mehrheit wird als sinnvolles Abgrenzungskriterium angesehen. Allerdings ist unklar, wieso zusätzlich zur mehrheitlichen Kapitalbeteiligung die Stimmrechtsmehrheit benötigt wird. Denn ein Leitungserfordernis, das allenfalls in der Stimmenmehrheit zum Ausdruck kommen könnte, ist genauso wenig erforderlich, wie die stimmenmäßige Beherrschung. Denn sowohl bei mittelbarer Beteiligung über eine Personengesellschaft als auch über Kapitalgesellschaften ist, wie die Erl richtig aufzeigen (Seite 18 ff), eine Durchrechnung vorzunehmen und nicht auf die jeweilige (Stimmen)Mehrheit abzustellen. Da die Durchrechnung (Erl 18) Sinn macht, sollte konsequenter Weise auf die Stimmrechtsmehrheit verzichtet werden. Es ist nämlich im Ergebnis für die Einflussnahme uninteressant, ob durchgerechnet eine Stimmrechtsmehrheit

bestünde, wenn diese mangels Stimmrechtsmehrheit auf den verschiedenen Ebenen nicht durchgesetzt werden kann. Anzumerken erlaube ich mir, dass mir das Ergebnis zum Beispiel b auf Seite 20 der Erl nicht zwingend erscheint. Im aufgezeigten Fall führt nämlich sowohl die direkte Zurechnung von 2 auf 1 zum gleichen Ergebnis ($75\% \times 60\% + 25\% = 70\%$). Das Beispiel zeigt aber, wenn man es entsprechend modifiziert, dass es zu Konstellationen kommen kann, bei denen unterschiedliche Gruppenbildungen alternativ möglich sind. Das ist aber zutreffend, weil auch verschiedene Beteiligungsgemeinschaften am selben Unternehmen möglich sind und spricht daher nicht gegen das Durchrechnungsmodell und die Abstandnahme von der Stimmrechtsmehrheit. Der Ausschluss des Surrogatkapitals (Erl 18) erscheint mir hingegen sinnvoll, um die Beteiligungsverhältnisse klar zu regeln. Denn beim Surrogatkapital muss es kein (eindeutiges) quotenmäßiges Beteiligungsverhältnis geben. Dagegen könnte allerdings ins Treffen geführt werden, dass auch bei ausländischen Kapitalgesellschaften nicht unbedingt ein solches gegeben sein muss.

Die Einflussnahme ist somit nicht das entscheidende Kriterium für die Gruppenbildung. Dann ist aber nicht begründbar, warum bei der Beteiligungsgemeinschaft ein Mitbeteiligter mindestens 40% der Beteiligungskörperschaft besitzen muss. Das Erfordernis einer „Leitgesellschaft“ oder eines „Kernaktionärs“ wäre denn verständlich, wenn es auf die Leitungsbefugnis ankommt, was aber im Hinblick auf das Durchrechnungskonzept nicht der Fall ist. Daher lässt sich kein Systemgesichtspunkt für die 40%/15%-Regelung finden. Aus wirtschaftspolitischer Sicht erscheint es hingegen sinnvoll, joint ventures mit gleichberechtigten Partnern, etwa eine Arbeitsgemeinschaft in Form einer Kapitalgesellschaft von drei gleich beteiligten Gesellschaftern, nicht von der Gruppenbesteuerung auszuschließen. Dafür dürfte auch der Gleichheitssatz sprechen. Denn viele KMUs werden nach dem BE von der Beteiligungsgemeinschaft ohne ersichtlichen Grund ausgeschlossen. Es wird deshalb empfohlen, das Erfordernis von 40% zu streichen.

9. Finanzielle Verbindung (§ 9 Abs 5 KStG)

Das Abstellen auf die Beteiligung an der Untergesellschaft während deren gesamten Wirtschaftsjahrs erscheint sinnvoll. Dieses Tatbestandsmerkmal kommt in den Erl klar zum Ausdruck (Erl 20). Allerdings ist der vorgeschlagene Gesetzestext nicht so eindeutig. Denn nach dessen Wortlaut ist es unklar, von wessen Seite die „finanzielle“ Verbindung vorliegen muss, weil auf das gesamte Wirtschaftsjahr des „jeweiligen“ Gruppenmitglieds abgestellt

wird, und in § 9 KStG des Öfteren auch die Obergesellschaft als Gruppenmitglied bezeichnet wird. Nämlich dann, wenn sie selbst wiederum in einen Gruppenträger eingegliedert ist (vgl zB § 9 Abs 6 Z 2 KStG). Eine Klarstellung anhand des Textes der Erl wird empfohlen.

Die steuerliche Rückwirkung der Anteilserwerbe bei Umgründungen wird begrüßt. Es wird angemerkt, dass zumindest in den Erl ein Klarstellungsbedarf bestehen könnte, dass darunter auch rückwirkende Umgründungen außerhalb des UmgrStG fallen, wie nach § 6 Z 14 lit b EStG und nach § 20 KStG. Denn diese Bestimmungen sehen ihrem Wortlaut nach zwar eine Rückbeziehung auf den Einbringungsstichtag (§ 6 Z 14 lit b EStG) oder eine rückwirkende Einkünftezurechnung (§ 20 Abs 3 KStG), nicht aber ausdrücklich die Rückbeziehung von Anteilserwerben vor, die im übergehenden Vermögen enthalten sind oder aus der Umgründung resultieren. Zusätzlich wird angemerkt, dass die Rückbeziehung von Anteilserwerben nicht alle Umgründungsprobleme iZm der Gruppenbesteuerung löst und insbesondere nicht alle Anteilsübergänge bei Umgründungen abdeckt, was die dreijährige Bindungsfrist anbelangt. Wird an dieser, entgegen der unten behandelten Anregung festgehalten, so sollte aber klargestellt werden, dass Umgründungen innerhalb einer Unternehmensgruppe, auch wenn einzelne Unternehmen die Gruppenbesteuerung nicht beantragt haben sollten, auch hinsichtlich der Gruppenbesteuerung neutral sind.

Von der Gruppenbesteuerung sind Querverbände zwischen Unternehmen der dezentralen Sektoren (Sparkassen, Raiffeisen, Österreichischer Genossenschaftsverband), insoweit ausgeschlossen, als sie nicht durch Beteiligungen miteinander im entsprechenden Ausmaß verbunden sind. Das erscheint insbesondere aber nicht nur bei den Banken problematisch. Denn Sparkassen, Raiffeisenbanken und Volksbanken stehen mit Aktienbanken im Wettbewerb. Während diese aber bei entsprechender finanzieller Verbindung eine Gruppenbesteuerung beantragen können, führt die Bindung im Sektor, obwohl sie ein starkes wirtschaftliches Band schafft und eine Reihe von wechselseitigen Pflichten und Rechten nach sich zieht, nicht zur Gruppenbesteuerung. Das sollte unter Wettbewerbsgesichtspunkten überdacht werden. Stellt man generell vom bilateralen Verhältnis eines Gruppenträgers zum Gruppenmitglied auf die Verlustverrechnungsmöglichkeit zwischen Unternehmen einer Unternehmensgruppe um, wie dies dem britischen „group relief“ oder dem skandinavischen Konzept der „group contribution“ entspricht, dann bestünde keine technische Schwierigkeit der Einbeziehung der dezentralen Sektoren. Man müsste bei Ihnen nur an die Stelle der finanziellen Verbindung die betreffende Sektorenzugehörigkeit treten lassen. Die budgetären

Auswirkungen einer solchen Gleichstellung halte ich für vernachlässigbar, weil bisher meines Wissens alle größeren Verlustfälle entweder durch betriebsausgabenwirksame Maßnahmen innerhalb der Sektoren oder sektorübergreifend zur Verwertung kamen oder das aufgrund von Verlusten sanierungsbedürftig gewordene Unternehmen ohnedies durch Verschmelzung in einem anderen aufging.

10. Ermittlung des zuzurechnenden steuerlich maßgebenden Ergebnisses (§ 9 Abs 6 KStG)

In Z 1 des § 9 Abs 6 KStG kann der Zusatz „aus Einkunftsquellen des jeweiligen Wirtschaftsjahres“ entfallen. Es ist klar, dass gemäß der LiebhabereiVO Ergebnisse der Liebhaberei nicht zu berücksichtigen sind. Es würde daher genügen, das in den Erl auszuführen, wie dies ohnedies geschehen ist (Erl 21).

Die Ergebniszurechnung in § 9 Abs 6 Z 2 KStG entspricht dem Zurechnungskonzept. Der zweite Satz kann mE als selbstverständlich entfallen. Die Anwendung des § 7 Abs 2 KStG beim Gruppenträger ist selbstverständlich. § 9 KStG ändert daran nichts, er rechnet nur Verluste und Gewinne des Gruppenmitglieds dem Gruppenträger zu.

Die Ergebniszurechnung bei Beteiligungsgemeinschaften (§ 9 Abs 6 Z 2 KStG) im Ausmaß der Beteiligung an der Beteiligungsgemeinschaft ist sachgerecht (vgl zum britischen „group relief“ *Watrin/Sievert/Strohm*, FR 2004, 6).

Die Behandlung von Vorgruppenverlusten und Außergruppenverlusten in § 9 Abs 6 Z 4 KStG ist insoweit sachgerecht als sie dem Konzept Gruppenmitglied/Gruppenträger entspricht. Allerdings gibt es mE keinen Grund die Möglichkeit der Ergebniszurechnung auf den Gruppenträger einzuschränken. Daher ist auch nicht einzusehen, warum der Gruppenträger privilegiert sein soll, seinen Vorgruppenverlust mit Gewinnen des Gruppenmitglieds zu verrechnen. Meines Erachtens sollte die Möglichkeit der Ergebnisüberrechnung nicht auf den Gruppenträger beschränkt werden. Dann wäre aber auch die Berücksichtigung von Vorgruppenverlusten beim Gruppenträger, den es dann im jetzt verwendeten Sinn gar nicht gibt, auszuschließen. Bei Umgründungen sollte sichergestellt werden, dass nur Verluste, die von außerhalb der Unternehmensgruppe kommen, zu „Außergruppenverlusten“ werden.

Die Steuerneutralität der Steuerumlagen ist selbstverständlich. § 9 Abs 6 Z 5 KStG kann daher entfallen. Eine Klarstellung in den Erl genügt. Eine gesetzliche Regelung ist nur dann notwendig, wenn der Querverbund ohne Beteiligungsband zwischen Mitgliedern der dezentralen Sektoren in die Gruppenbesteuerung einbezogen werden sollte.

Die Möglichkeit der Verrechnung von Auslandsverlusten (§ 9 Abs 6 Z 6 KStG BE) innerhalb von Unternehmensgruppen wird begrüßt. Sie ist wie die Verrechnung von Auslandsverlusten natürlicher Personen (§ 2c EStG idF BE) steuerpolitisch zweckmäßig, um die finanzwirtschaftlichen Konsequenzen von Verlusten steuerlich angemessen zu berücksichtigen und In- und Auslandsverluste in gleicher Weise steuerneutral zu berücksichtigen (vgl Erl 21). Sie ist aus der Sicht des Europarechtes auch geboten, um Auslandsdiskriminierungen zu vermeiden. Sie entspricht auch den Vorschlägen der EU-Kommission (*Watrin/Sievert/Strohm*, FR 2004, 10). Der zu verrechnende Verlust des ausländischen Gruppenmitgliedes ist nach österreichischem Gewinnermittlungsrecht zu ermitteln und dem unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied oder Gruppenträger im Ausmaß der Beteiligungen aller beteiligten Gruppenmitglieder zuzurechnen. Ist die Verwendbarkeit des Verlustes im Ausland gegeben, so ist eine Verlustverrechnung ausgeschlossen. Kommt es in Folgejahren beim ausländischen Gruppenmitglied zur Verlustverwertung oder scheidet dieses aus der Gruppe aus, so kommt es zur Nachversteuerung beim österreichischen Steuersubjekt, das die Verlustverrechnung in Österreich vornehmen konnte.

Zu dieser Regelung im BE stellen sich jedoch drei Grundsatzfragen, nämlich

- die Frage nach der Begrenzung auf unmittelbare Beteiligungskörperschaften im Ausland,
- die Frage nach der sachlichen Rechtfertigung der Verrechnung von Auslandsverlusten bloß durch natürliche Personen und Gruppenträger und
- die Frage nach der Sachlichkeit der Verknüpfung der Verrechnung der Auslandsverluste mit der Verlustverwertung im Ausland.

Was die erste Frage anbelangt, so dürfte die Begrenzung auf unmittelbare Beteiligungskörperschaften so zu verstehen sein, dass bei einer ausländischen Unternehmensgruppe nur die Verluste der obersten Auslandsgesellschaft, bei der eine „unmittelbare“ Beteiligung eines inländischen Gruppenmitglieds besteht, berücksichtigt werden können. Damit werden aber Strukturen mit Auslandsholdings oder mit mehr oder

minder stark verzweigten Beteiligungsnetz benachteiligt. Das sollte nochmals überdacht werden. Praktische Probleme der Verlustermittlung sollten nicht gegen eine Ausweitung der Gruppe im Ausland sprechen, weil ohnedies den Steuerpflichtigen die (erhöhte) Mitwirkungspflicht trifft. Auf ausländische Beispiele (Dänemark, Frankreich) wird iS von Best Practise hingewiesen.

Was die zweite Frage anbelangt, so ist kein Grund ersichtlich, der zB ein Einzelunternehmen oder eine Kapitalgesellschaft, die 100% der Anteile an einer Auslandsgesellschaft kontrolliert und keinen „Gruppenvertrag“ abschließt, von der Verlustverrechnung ausschließen sollte. Denn die wirtschaftliche Situation eines Einzelunternehmers oder einer Mitunternehmergemeinschaft mit natürlichen Personen oder Körperschaften als Gesellschaftern und Unternehmensgruppen iSd § 9 KStG idF BE ist hinsichtlich der Auslandsverluste durchaus vergleichbar. Der „Gruppenvertrag“ als einziges Unterscheidungsmerkmal kann die Differenzierung im Körperschaftsbereich nicht rechtfertigen, vor allem weil eine Steuerumlage zumeist nicht gerechtfertigt sein wird. Die Regelung sollte daher anhand ausländischer Vorbilder und verschiedenster Vergleichspaare noch einmal überdacht werden. Am zweckmäßigsten erschiene mir eine dem § 3 dAuslandsinvestitionsG nachempfundene Berücksichtigung von Auslandsverlusten, die Verluste ausländischer Beteiligungsgesellschaften rechtsformenneutral auch auf ausländische Unternehmensbeteiligungen ausdehnt. Denn weder hat die Berücksichtigung von Auslandsverlusten ausländischer Beteiligungsgesellschaften sachlich etwas mit den Voraussetzungen einer Gruppenbildung noch mit dem Gruppenvertrag zu tun. Die Verknüpfung der Auslandsverlustverrechnung mit der Verlustverwertung im Ausland ist sachwidrig. Auf die Stellungnahme zu § 2c (2) EStG idF BE wird verwiesen. Die Rückverrechnung im Ausscheidensfall scheint mir hingegen zweckmäßig geregelt.

Die Ergebniszurechnung lässt die Steuerrechtssubjektivität der Mitglieder der Unternehmensgruppe unberührt und führt nur zur Zurechnung des Ergebnisses an den Gruppenträger. Die Annahme der Erl (21) ist deshalb zutreffend, dass im Verlustfall für das betreffende Gruppenmitglied die Mindeststeuer anfällt. Es erscheint mir aber nicht gesichert, dass diese für das entsprechende Gruppenmitglied dem Gruppenträger vorzuschreiben ist, wie die Erl (21) meinen. Es sollte deshalb die Aufnahme einer ausdrücklichen Regelung, entweder in § 9 Abs 6 oder in § 22 KStG, überlegt werden. Löst man sich vom Modell des

Gruppenträgers, dann könnte es, auch bei Verlustüberrechnung, bei der Vorschreibung der Mindeststeuer beim Körperschaftsteuersubjekt bleiben, das den Verlust überrechnet.

11. Teilwert- und Firmenwertabschreibung (§ 9 Abs 7 KStG)

Bei Inanspruchnahme der Gruppenbesteuerung ist die Teilwertabschreibung zu Recht ausgeschlossen, weil es zu einer direkten Verlustberücksichtigung kommt. Zusätzlich zur Verlustverrechnung sieht der BE die Abschreibung der Differenzierung zwischen Anschaffungskosten einer Beteiligung und des anteiligen Bucheigenkapitals laut Handelsbilanz vor. Die Firmenwertabschreibung ist finanzwirtschaftlich mit der Gleichstellung von „share deals“ und „asset deals“ zu begründen (Erl 25). Sie stellt sicher, dass die Besteuerung die in der Konzernbilanz erfolgende Abschreibung auch steuerlich berücksichtigt. Ohne dass ich hier auf Einzelheiten eingehen möchte, will ich mich auf drei Grundsatzfragen beschränken und deren Problematik erörtern,

- nämlich die Einschränkung auf inländische Beteiligungsgesellschaften,
- die Vermeidung von Doppelbesteuerung und doppelter Nichtbesteuerung stiller Reserven in Beteiligungen überhaupt und
- die Basis der Firmenwertabschreibung.

Die Einschränkung auf inländische Beteiligungsgesellschaften könnte aus europarechtlicher Sicht bedenklich sein. Es ist zwar einzuräumen, dass der Vergleich mit einem asset deal im Ausland bei Anwendung der Befreiungsmethode zum Ausscheiden des Betriebsstättengewinns führt; allerdings kommt es dann zur Anwendung des Progressionsvorbehalts. Bei der Anrechnungsmethode (zB Großbritannien und Irland) werden Abschreibungen hingegen berücksichtigt. Das Kohärenzargument überzeugt nicht. Daher ist an eine mit der Betriebsstättenbesteuerung vergleichbare Regelung zu denken.

Die Beteiligungsbesteuerung ist im Grundsätzlichen nach wie vor ungelöst. Der Gesetzgeber und auch der BE versucht sich mit Symptomkuren auf Teilgebieten, wie etwa auch dem Ausschluss der Teilwertabschreibung in der Beteiligungskaskade (§ 12 Abs 2 Z 3 KStG idF BE). Ich glaube nicht, dass damit die Frage ausreichend zu lösen ist. Die Systembrüche machen sich allenthalben und auch hier bemerkbar. Die systematisch richtige Lösung wäre, worauf schon oft hingewiesen wurde, eine konsequente Neutralität der Bewertung und des Ausscheidens von Beteiligungen in der steuerlichen Gewinnermittlung. Allerdings zieht dies

den finanzwirtschaftlichen Nachteil fehlender Verlustberücksichtigungen nach sich, sofern es nicht zur Verlustverrechnung durch Gruppenbesteuerung kommt. Die allein systemgerechte Lösung dieses Dilemmas scheint mir darin zu liegen, die Beteiligungen bei Bewertung und Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen nicht zu berücksichtigen, jedoch Verluste, ähnlich den Auslandsverlusten bei Gruppenbesteuerung, gleichsam „vorläufig“ bis zu einer Nachversteuerung oder zum Ausscheiden der Beteiligung zu berücksichtigen, um die Rechtsformenneutralität der Verlustberücksichtigung sicherzustellen.

Die grundsätzliche Parallele der Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG idF BE mit der Firmenwertabschreibung bei Konsolidierung nach HGB rechtfertigt nicht, das handelsrechtliche Eigenkapital zur Ermittlung der Basis der Bemessung der Firmenwertabschreibung heranzuziehen. Dieses hat nämlich mit der steuerlichen Gewinnermittlung nichts zu tun. Nur der Ansatz des Wertes Betriebsvermögen (§ 4 Abs 1 EStG) lässt sich rechtfertigen. Ansonsten wäre, wenn man an Beteiligungskaskaden denkt, der willkürlichen Aufblähung der Firmenwertabschreibung – etwa durch Großmutterzuschüsse, die in der Zwischengesellschaft handelsrechtlich zu Recht nicht eingebucht werden müssen (zB, wenn die Zwischengesellschaft von ihrem „Glück“ gar nichts weiß) – Tür und Tor geöffnet.

Die Deckelung der Firmenwertabschreibung mit 50% der Anschaffungskosten mag für viele Branchen einer sachgerechten Typisierung entsprechen. Das gilt zB für manche Produktionsunternehmen. Stellt man sich hingegen Dienstleister vor, wie zB einen Handelsvertreter mit einem Kundenstock, einen Unternehmensberater oder einen Konzessionär eines Getränkeunternehmens, so ist die Grenzziehung grob unsachlich. Es besteht daher die Gefahr, dass die Deckelung Brancheneigenheiten in keiner Weise Rechnung trägt. Die Deckelung sollte daher entfallen. Dass das von budgetärer Bedeutung ist, kann ich mir nicht vorstellen. Als Instrument zur Eindämmung von Schätzungsfantasien was die hinzurechnungspflichtigen stillen Reserven anbelangt, ist sie jedenfalls ungeeignet. Dazu bedarf es jedenfalls einer Überprüfung der Bewertung.

Beim Übergang auf die neue Rechtslage stellt sich die Frage nach der Behandlung alter „Firmenwerte“. Diese sind gemäß der Übergangsregelung des § 26c Z 3 KStG idF BE von der Firmenwertabschreibung ausgeschlossen. Das sollte bei allem Verständnis für budgetäre Sachzwänge überdacht werden, weil die Auswirkungen auf Erwerbe vor und nach dem

31.12.2004 doch sehr dramatisch sind und der gleichheitsrechtlichen Überprüfung unterliegen.

In systematischer Hinsicht ist festzuhalten, dass die Regelung zur Teilwert- und Firmenwertabschreibung nicht in den Zusammenhang der Gruppenbesteuerung passt. Sie sollte deshalb aus diesem Zusammenhang gelöst und in die Bewertungsvorschriften des EStG eingebaut werden.

12. Gruppenvertrag (§ 9 Abs 9 KStG)

§ 9 Abs 8 KStG idF BE verlangt für die steuerlichen Konsequenzen einer Gruppenbesteuerung einen schriftlichen „Gruppenvertrag“. Weder Rechtsnatur noch Inhalt eines solchen Vertrages noch seine konzernrechtlichen Konsequenzen sind klar. Verlangt werden neben formalen Voraussetzungen (Schriftform, Nennung der einzubeziehenden Beteiligungskörperschaften, Unterfertigung durch die gesetzlichen Vertreter, nachweisliche Unterfertigung vor dem Ablauf des entsprechenden Wirtschaftsjahres jeder einzubeziehenden Beteiligungskörperschaft, Vorlagepflicht an das Finanzamt und Meldepflicht für Änderungen) folgende ausdrücklich angeführte Vertragsinhalte, nämlich

- eine Regelung der zeitlichen Geltung (§ 9 Abs 8, 2. TS und Abs 9 erster Satz KStG idF BE) und
- eine Regelung des Steuerausgleichs (§ 9 Abs 8, 2. TS KStG idF BE) sowie einen weiteren impliziten Vertragsinhalt, nämlich den der Gruppenbildung (vgl Erl 26).

Wozu die Vorlage eines Gruppenvertrages gut sein soll, wo ohnedies noch zur Erlassung des Feststellungsbescheides (§ 9 Abs 8, 4. TS KStG idF BE) ein Antrag der beteiligten Körperschaften notwendig ist, bleibt offen. Weltweit ist außer Deutschland und Österreich kein Staat bekannt, der die Gruppenbesteuerung an vertragsrechtliche Voraussetzungen knüpft (siehe *Masui*, CDFI LXXXXIXb, 2004, in Druck). Weder konnten bisher zu diesem neuen vom BE vorgesehenen Vertragstyp zivilrechtliche Untersuchungen angestellt noch Fragen des Internationalen Privatrechts bei internationalen Unternehmensgruppen erörtert werden. Fragen des Konzernrechts sollten aber zweckmäßigerweise dem Zivilrecht zur Regelung überlassen werden. Das gilt für Formvorschriften genauso wie für Vertretungsregelungen – wieso soll nicht auch ein Rechtsvertreter mit Vollmacht, ein (Gesamt)Prokurist oder ein Handlungsbevollmächtigter den Vertrag anstelle von

„gesetzlichen Vertretern“ (mit)unterzeichnen können? – als auch für inhaltliche Fragen der Vertragsdauer und des Steuerausgleichs. Denn die Vertragsdauer hängt ja nicht nur vom Parteiwillen, sondern auch vom Fortbestand der Gruppenzugehörigkeit ab. Außerdem sieht § 9 Abs 9 KStG idF BE Regeln über die Bindungsdauer vor, die von der vertraglichen Bindungsdauer unabhängig sind. Ein Steuerausgleich wiederum ist zwar aus konzern- und gesellschaftsrechtlichen Gründen zur Kapitalerhaltung der Untergesellschaft und zur Vermeidung der Gesellschafterschädigung zumeist geboten, aber manchmal doch nicht notwendig. Zu denken ist nur an die Fälle der Verlustabdeckung, des Vorteilsausgleichs iZm anderen Sanierungsmaßnahmen, der Liquidation der Untergesellschaft unter Tragung von Liquidationskosten durch die Obergesellschaft, von Verlusteintritten bei der Obergesellschaft usw. Zivilrechtliche Ordnungsgesichtspunkte können den Gruppenvertrag auch nicht rechtfertigen, weil viel gravierendere Konzernrechtsfragen der Regelung in einem neuen Konzernrecht harren und die Gewerbesteuerumlage im Konzern seinerzeit auch ohne entsprechendes Zivilrechtserfordernis im Steuerrecht auskam. Das Erfordernis des Gruppenvertrages sollte daher ersatzlos entfallen (*Gassner*, in *Gassner/Lang/Wiesner*, Unternehmensgruppen 291 f u 297 f). Denn es ist kein Grund ersichtlich, warum sich Finanzverwaltung und Steuerpflichtiger gerade iZm der Gruppenbesteuerung mit Vorfragen des allgemeinen Vertragsrechtes, des Internationalen Privatrechts, der Kapitalerhaltung und des Gläubigerschutzes herumschlagen sollten, deren steuerliche Relevanz überhaupt nicht zu sehen ist.

Was die Vorlagefrist anbelangt, so stellt sich die Frage, was mit ihr bezweckt wird. Manipulationen sind kaum vorstellbar. Gemäß ausländischen Vorbildern (zB Dänemark, Schweden, Großbritannien, Irland, Singapur, USA und Zypern) sollte deshalb der Antrag in der Steuererklärung genügen.

Was den Feststellungsbescheid (§ 9 Abs 8 KStG idF BE) anbelangt, so sollte dieser über das Vorliegen des Rechtsverhältnisses der Gruppenbesteuerung absprechen und nicht über das „Vorliegen oder Nichtvorliegen der Voraussetzungen für das Bestehen der im Vertrag genannten Unternehmensgruppe“. Nicht über den Sachverhalt (Voraussetzungen der Gruppenbesteuerung) sondern über den die Feststellung des Rechtsverhältnisses begehrenden Antrag ist abzusprechen, um Rechtsicherheit zu gewinnen.

13. **Minstdauer**

Die Verankerung der Minstdauer in einem Gruppenvertrag ist, wie schon dargelegt, nicht sinnvoll, weil es steuerlich nicht auf den Vertragswillen sondern auf die Erfüllung der Dreijahresfrist bezüglich des aufrechten Gruppenbesteuerungsverhältnisses ankommt.

Es fragt sich aber überhaupt, welchen Sinn die Minstdauer haben soll. Bei den Auslandsverlusten und bei der Firmenwertabschreibung ist sie recht unverständlich. Wieso soll es dort auf den zeitlichen Bestand der Unternehmensgruppe ankommen? Wird nämlich die Beteiligung veräußert, zB vor oder nach Ablauf der Dreijahresfrist, so kommt es ohnedies zu einer Nachversteuerung der Auslandsverluste (§ 9 Abs 6 Z 6 KStG idF BE). Analoges gilt für den Veräußerungsgewinn bei Beteiligungsveräußerung hinsichtlich des Firmenwertes. Bei beiden Regelungen – die mit der Gruppenbesteuerung an sich in gar keinem systematischen Zusammenhang stehen – macht die Minstdauer daher keinen Sinn. In allen anderen Fällen stellt sich aber auch die Frage, was die Minstdauer rechtfertigen könnte. Da mit Recht weder Leitungserfordernis noch wirtschaftliche Eingliederung verlangt werden, kann es nur um das Beteiligungsband gehen, das typisierend die Annahme der wirtschaftlichen Einheit rechtfertigt. Das Beteiligungsband setzt aber für sich allein im Steuerrecht kein zeitliches Mindestmaß voraus. Daher ist eine Verlustverrechnung in der Unternehmensgruppe, wie das britische Beispiel des „group relief“ erweist, nicht zwangsläufig mit einer Minstdauer der Beteiligung verbunden. Es wird daher empfohlen diese Minstdauer iSd Best Practise gemäß britischem Vorbild zu streichen. Es ist unklar, an welche „unerwünschten Gestaltungen“ die Erl (27) denken, wenn sie die Minstdauer zu deren Bekämpfung einsetzen möchte. Denn Mantelverluste können aufgrund der Mantelregelungen im § 8 Abs 4 KStG und im UmgrStG ohnedies nicht verwertet werden.

14. **Übergangsregelung (§ 26c Z 3 KStG)**

Bei Überleitung der Organschaft auf eine Unternehmensgruppe ist darauf zu achten, dass der Lauf der Mindestfrist nicht durchbrochen wird. Zur Firmenwertabschreibung wird eine Übergangsregelung angeregt, wonach auch „Altfirmenwerte“ nach Maßgabe des noch offenen Abschreibungszeitraums im Wege der AfA abgeschrieben werden können.

15. OrgankreisVO

Diese ist anzupassen.

16. Vorschläge für legistische Verbesserungen

Die Bestimmung des § 9 KStG idF BE ist äußerst kompliziert. Es sollte daher nach einer Vereinfachung getrachtet werden. Dazu schlage ich vor:

- Die Auslandsverluste (§ 9 Abs 6 Z 6 KStG idF BE) mögen aus der Gruppenbesteuerung herausgenommen und in das Einkommensteuergesetz transferiert werden.
- Teilwert- und Firmenwertabschreibung haben mit der Gruppenbesteuerung an sich, systematisch gesehen, nichts zu tun und könnten daher in § 6 Z 2 und § 8 Abs 3 EStG umgereiht werden.
- Abs 8 betreffend den Gruppenvertrag könnte entfallen.
- Abs 9 betreffend die Mindestdauer könnte ebenfalls entfallen.
- Die Regelung lässt keine Einheitlichkeit dahingehend erkennen, ob es bei der Gruppenbesteuerung immer um ein bilaterales Verhältnis – „Gruppenmitglied/ Gruppenträger“ – geht, oder ob es auch um ein „multilaterales“ Gruppenverhältnis gehen könnte. Die diesbezügliche Unsicherheit und Widersprüchlichkeit kommt an verschiedenen Stellen klar zum Ausdruck. Daher sollte vor neuerlicher legistischer Überarbeitung geklärt werden, ob die Regelung durchgehend bilateral oder multilateral ausgestaltet werden soll oder ob grundsätzlich die Unternehmensgruppe definiert wird und sodann die Verlustverrechnung innerhalb der Gruppe durch Antrag geregelt werden kann (vgl das britische Modell). Stellt man auf die Unternehmensgruppe und die Wahlmöglichkeit zur Verlustverrechnung in der Unternehmensgruppe ab, dann lassen sich zahlreiche Fragen zB des Umgründungssteuerrechtes leicht lösen.
- Der Entwurf sieht sehr viele neue Begriffsbildungen vor (zB „steuerlich maßgebendes Ergebnis“, „Gruppenmitglied“, „Gruppenträger“, „Beteiligungsgemeinschaften“,

„Beteiligungskörperschaft“, „finanzielle Verbindung“, „Einkunftsquellen des jeweiligen Wirtschaftsjahres“, „Vorgruppenverluste“, „Außergruppenverluste“, „Steuerumlagen“, „konzernzugehörige Unternehmen“, „Dauer der Zugehörigkeit der beteiligten Körperschaft und der Beteiligungskörperschaft zur Unternehmensgruppe“, „negativer Firmenwert“, „Gruppenvertrag“, „Steuerausgleich“, „Unternehmensgruppe“ und „Gruppe“. Die Präzision dieser Begriffsbildungen sollte nochmals überprüft werden. Des Weiteren sollte überlegt werden, entsprechend der Gesetzestechnik im übrigen KStG die neuen Begriffsbildungen auf ein Minimum zu reduzieren und die Begriffsbildung im Übrigen der Lehre und der Praxis zu überlassen. Denn es scheint nicht immer notwendig zu sein, dass man neue Begriffe gesetzlich verankert.

- Der Gesetzesentwurf zu § 9 KStG weist auch sehr viele Verweise innerhalb der Gesetzesbestimmung, aber auch auf andere Bestimmungen des KStG und des EStG, auf. Es sollte überprüft werden, ob und inwieweit diese alle notwendig sind. Durch diese Verweise wird die Bestimmung in der Gesetzestechnik den deutschen Gesetzesnovellen zum EStG und KStG angepasst. Darunter leidet die Lesbarkeit und die Verständlichkeit.

Im Einzelnen gebe ich noch einige kleinere Hinweise:

- § 9 Abs 1 könnte im ersten Satz mit Subjekt und Prädikat beginnen. Auch wäre es gar nicht nötig, auf die Abweichung von § 7 KStG hinzuweisen, weil alle dem § 7 folgende Bestimmungen Abweichungen von § 7 enthalten, ohne ausdrücklich darauf hinzuweisen.
- Der wiederholte Hinweis auf das „steuerlich maßgebende Ergebnis“ ist nicht notwendig. Es würde genügen auf den Gewinn oder Verlust hinzuweisen. Das ist die gängige steuerliche Terminologie, während der Terminus des „steuerlich maßgebenden Ergebnisses“ neu sein dürfte. Diese Wortschöpfung erscheint mir aber nicht sinnvoll.
- In § 9 Abs 1 sowie in einer Reihe weiterer Absätze wird wiederholt die Abkürzung „bzw.“ verwendet. Das damit abgekürzte Wort ist mehrdeutig. Es kann sowohl „oder“ als auch „und“ bedeuten. Daher wird empfohlen, in den hier gegebenen Zusammenhängen stets von „oder“ zu sprechen.

- Die „inländischen“ und „ausländischen“ Körperschaften und Einkünfte sind unpräzise. Eine Klarstellung sollte gewählt werden, ob es dabei um den Zusammenhang mit unbeschränkter oder beschränkter Steuerpflicht geht.
- Die Bestimmung verwendet mehrmals die „Einkunftsquellen des jeweiligen Wirtschaftsjahres“, ein Terminus, der eher zu Missverständnissen führen als zur Aufklärung des Gesetzesinhaltes beitragen kann.
- Im ersten Satz des Abs 9 könnte das Wort „verankern“ durch „vorsehen“ ersetzt werden, was weniger feierlich klingt.

III. Weitere Bestimmungen im Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz

1. Übergangsbestimmungen zu § 3 Abs 1 Z 29 und § 6 Z 15

Zu den beiden Bestimmungen scheint es keine Übergangsbestimmung zu geben. Der zeitliche Geltungsbereich sollte aber geregelt werden.

2. Übertragung stiller Reserven (§§ 12, 124b Z 94 EStG)

Ich bedaure, dass diese Regelung entgegen einer ursprünglichen Ankündigung nicht abgeschafft wurde. Sie ist mE wirtschafts- und steuerpolitisch nicht mehr sinnvoll. Eine diesbezügliche Verbreiterung der Bemessungsgrundlage wäre erstrebenswert. Hingegen erschiene es mir notwendig für Unternehmensgruppen, rechtsformenneutral auch für Personenunternehmen, einen Steueraufschub für stille Reserven bis zum Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe vorzusehen. Für Körperschaften bin ich darauf iZm der Gruppenbesteuerung eingegangen.

3. Gewerbebetriebseigenschaft kraft Rechtsform für ausländische Körperschaften (§ 7 Abs 3 erster Satz KStG)

Die vorgeschlagene Regelung erscheint mir sinnvoll. Sie führt auch zur Beseitigung von Unklarheiten bei den Auslandsverlusten im Rahmen der Gruppenbesteuerung.

4. Dividendengarantie (§ 8 Abs 3 Z 3 KStG)

Der Gesetzesvorschlag wird begrüßt. Der Satzteil „eines mit diesem verbundenen Steuerpflichtigen“ kann mE ersatzlos gestrichen werden.

5. Kosten der Fremdfinanzierung des Erwerbes von Kapitalanteilen (§ 11 Abs 1 Z 4 KStG)

Der Gesetzesvorschlag wird begrüßt. Allerdings sollten auch andere Kosten des Beteiligungserwerbes in die Regelung einbezogen werden, da ansonsten die Gefahr des Umkehrschlusses besteht. Es geht dabei zB um Beratungskosten, Vermittlungskosten, Verwaltungskosten etc, soweit diese nicht aktivierungspflichtig sind. Es wird angeregt wie folgt zu formulieren: „Die Aufwendungen iZm dem Erwerb von Kapitalanteilen ...“.

6. Aufwendungen und Ausgaben iZm nichtsteuerpflichtigen (steuerneutralen) Vermögensvermehrungen (§ 12 Abs 2 KStG)

Der Klarstellung wird zugestimmt. Geprüft werden sollte jedoch, ob der Verweis auf § 22 Abs 2 KStG noch zutrifft.

7. Einlagen in mittelbar verbundene Körperschaften (§ 12 Abs 3 Z 3 KStG)

Die Kaskadenwirkung von Einlagen ist systemimmanent. Daher wird der Ausschluss der Teilwertabschreibung in der Kaskade abgelehnt. Dagegen wird eine generelle Neuregelung der Beteiligungsbesteuerung, was Bewertung und Veräußerung anbelangt, empfohlen.

8. Steuersätze (§ 22 KStG)

Die Absenkung des allgemeinen Steuersatzes auf 25% wird begrüßt.

IV. Pauschalabgabegesetz

Der Entwurf wird abgelehnt, weil

- die vorgeschlagene Regelung einer Pauschalabgabe iHv 40% der Nachforderung für eine sinnvolle Amnestie völlig ungeeignet ist,
- weder dem Gesetzesvorschlag noch der Begründung ein sinnvolles Motiv für die Maßnahme zu entnehmen ist und
- die damit vorgenommene Differenzierung in der Steuerbelastung zwischen derjenigen des Steuerehrlichen und derjenigen des Steuerunehrlichen mangels sachlicher Rechtfertigung (zB Repatriierung von Vermögenswerten aus dem Ausland, Umstellung der Verwaltungsorganisation hinsichtlich Prüfungswesen etc) verfassungsrechtlich bedenklich ist.

Es wird darauf hingewiesen, dass das Pauschalabgabengesetz allen internationalen Erfahrungen betreffend Steueramnestien widerspricht. Auf ausländische Beispiele, zuletzt das deutsche Amnestievorhaben (vgl zB Vater, der Schweizer Treuhänder 2003/12/1131) und das schweizerische (Roter Teppich für Steuersünder, NZ 9.2.2004) wird verwiesen.

Anlage:

Literaturverzeichnis zur Gruppenbesteuerung 1998 ff