

Steuerreform 2005**Die neue Gruppenbesteuerung****Eine Alternative zum Begutachtungsentwurf**

VON DR. WOLFGANG GASSNER*)

Der Begutachtungsentwurf (BE) zur Steuerreform 2005¹⁾ beinhaltet zur Unternehmenssteuerreform einen großen Reformschritt. Die Organschaft wird durch eine neue „Gruppenbesteuerung“ ersetzt. Die ersten Kommentare zu diesem Systemwechsel sind durchwegs positiv.²⁾ Allerdings weist der BE sowohl Stärken als auch Schwächen auf.³⁾ Daher wird in Weiterentwicklung früherer Reformvorschläge⁴⁾ ein Alternativvorschlag zur Umsetzung der Reformziele laut Erläuterungen zum BE vorgestellt und zu dessen Kritik eingeladen.⁵⁾

I. Die wichtigsten Verbesserungsmöglichkeiten zum BE sehe ich in folgenden Punkten

- Der BE erinnert in manchem noch an die Organschaftsregelung. Das Gruppenträger-/Gruppenmitglieds-Konzept, der „Kernaktionär“ bei der Beteiligungsgemeinschaft, der Gruppenvertrag und die Mindestfrist lassen sich m. E. im neuen System nicht mehr rechtfertigen.
- Die Berücksichtigung indirekter Auslandsverluste hat eigentlich mit der Gruppenbesteuerung gar nichts zu tun. Es ist daher nicht einzusehen, warum sie nur Unternehmensgruppen zustehen soll, die sich mit einem „Gruppenvertrag“ zusammenschließen und diesen durch eine Mindestdauer aufrechterhalten. Auch ist kein Grund dafür zu sehen, warum die Verlustberücksichtigung im Ausland von der Rechtsform der Kapitalgesellschaft etc. abhängen soll und z. B. Einzelunternehmen und Personengesellschaften nicht berücksichtigt werden.
- Die Firmenwertabschreibung hat auch nichts mit der Unternehmensgruppe zu tun. Genauso wenig ist einzusehen, warum andere Unternehmen als die angeführten Körperschaften davon ausgeschlossen werden sollten.
- Der Begutachtungsentwurf ist legistisch äußerst kompliziert und durch die vorgenommenen Begriffsbildungen und Verweise schwer anwendbar. Das sollte nochmals überdacht werden.

Ich wünsche mir, dass mein angeschlossener Gegenvorschlag Kritik von den Legisten und dem interessierten Fachpublikum erfährt und dass eine solche Kritik zur Schärfung der Gedanken bei Abfassung und Beratung der Regierungsvorlage führt.

*) O. Univ.-Prof. Dr. Wolfgang Gassner lehrt am Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien und ist Wirtschaftsprüfer, Steuerberater sowie Präsident der International Fiscal Association – Landesgruppe Österreich.

1) Der Begutachtungsentwurf zum Steuerreformgesetz 2005, SWK-Heft 6/2004, Seite T 19.

2) Tissot, Die geplante Gruppenbesteuerung – Ein erster Überblick, SWK-Heft 8/2004, Seite S 306; Stefaner, Die neue Gruppenbesteuerung in Österreich als Kernstück der Steuerreform – Die möglichen Diskussionspunkte, SWK-Heft 8/2004, Seite S 312; Gassner, Stellungnahme zum Begutachtungsentwurf, SteuerreformG 2005, www.wu-wien.ac.at/taxlaw; derselbe, Die Reform der Unternehmensbesteuerung, Freie Argumente 2004, in Druck.

3) Gassner, Die neue Gruppenbesteuerung – Stärken und Schwächen des Begutachtungsentwurfs, SWK-Heft 9/2004, Seite S 347.

4) Gassner, Zur Neuordnung des Rechts der Besteuerung von Unternehmensgruppen in Österreich, SWK-Heft 23/1990, Seite A I 291; derselbe, Grundzüge einer Reform, in Gassner/Lang/Wiesner (Hrsg.), Besteuerung von Unternehmensgruppen – Bestandsaufnahme und Vorschläge zur Reform der Organschaft im Körperschaftsteuerrecht (1998) 287 (295 ff.).

5) Kritik wird erbeten an wolfgang.gassner@wu-wien.ac.at.

II. Alternativer Vorschlag

Gruppenbesteuerung⁶⁾

§ 9. (1) Mitglieder einer Unternehmensgruppe⁷⁾ können Verluste⁸⁾ eines Wirtschaftsjahres⁹⁾ einem oder mehreren Mitgliedern derselben Unternehmensgruppe ganz oder teilweise abtreten.¹⁰⁾ Der abgetretene Verlust ist dem Wirtschaftsjahr des übernehmenden Mitglieds der Unternehmensgruppe zuzurechnen, in den das Ende des Wirtschaftsjahres¹¹⁾ des abtretenden Mitglieds der Unternehmensgruppe fällt.

(2) Mitglieder einer Unternehmensgruppe können unbeschränkt steuerpflichtige¹²⁾ Körperschaften¹³⁾ sein, die Einkünfte aus einer betrieblichen Einkunftsart beziehen,¹⁴⁾ sowie beschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die im Inland über eine Betriebsstätte verfügen.¹⁵⁾ Sie müssen entweder

- miteinander einzeln oder gemeinsam durch eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung von mehr als 50 % des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals verbunden sein.¹⁶⁾ Für eine gemeinsame Verbindung ist Voraussetzung, dass jede unmittelbare oder mittelbare Beteiligung zumindest 10 % beträgt;¹⁷⁾
- oder als Mitglieder eines österreichischen Raiffeisenverbandes, des Österreichischen Genossenschaftsverbandes oder des österreichischen Sparkassenverbandes miteinander verbunden sein.^{17a)}

(3) Diese Verbindung muss während des gesamten Wirtschaftsjahres der übernehmenden Körperschaft vorliegen.¹⁸⁾ Steuerlich wirksame rückwirkende Anteilszerwerbe und Anteilsübertragungen sind auch für diese Verbindung maßgebend.¹⁹⁾

(4) Leistungen, die von einem übernehmenden Mitglied der Unternehmensgruppe zum Ausgleich der Verlustabtretung geleistet werden, sind weder Betriebseinnahmen noch Betriebsausgaben.²⁰⁾

⁶⁾ Die Überschrift bringt nicht nur die Voraussetzungen, sondern auch die Zielsetzung der neuen Gruppenbesteuerung zum Ausdruck.

⁷⁾ Vom Konzept Gruppenträger/Gruppenmitglied sowie vom Gruppenvertrag wird abgegangen. Damit werden Verlustzurechnungen in jede Richtung innerhalb der Gruppe möglich. Eine zeitliche Bindungsdauer kann ebenfalls entfallen.

⁸⁾ Die Zurechnung von Gewinnen ist nicht notwendig; eine wechselseitige Bedingung von Gewinn- und Verlustrechnung auch nicht, da das Zeitelement als Voraussetzung entfallen kann.

⁹⁾ Damit werden die Probleme der „Vorgruppenverluste“ und „Außergruppenverluste“ vermieden. Zusätzlicher Regelungen für Mantelverluste bedarf es daher nicht.

¹⁰⁾ Die Zurechnung wird als „Abtretung“ bezeichnet. Damit wird der Übergang des diesbezüglichen Rechtsverhältnisses zum Ausdruck gebracht.

¹¹⁾ Das „Ende des Wirtschaftsjahres“ wird dem Wirtschaftsjahr laut BE, „in das der Bilanzstichtag fällt“, vorgezogen, um eine neue Begriffsbildung zu vermeiden; vgl. § 4 Abs. 5 EStG.

¹²⁾ Die Auslandsverluste werden gesondert geregelt, sodass ausländische Körperschaften ohne Betriebsstätten im Inland hier nicht berücksichtigt werden müssen.

¹³⁾ Eine Einschränkung gegenüber § 1 Abs. 2 KStG erscheint nicht geboten. Sie wäre aus der Sicht des Gleichheitssatzes problematisch.

¹⁴⁾ Die Einschränkung auf betriebliche Einkunftsarten soll sicherstellen, dass insbesondere juristische Personen des Privatrechts nur dann in die Gruppenbesteuerung einbezogen werden können, wenn sie einen Betrieb haben. Die Gewerbebetriebseigenschaft kraft Rechtsform (§ 7 Abs. 3 KStG) reicht dafür aus.

¹⁵⁾ An die Stelle der Zweigstelle laut BE tritt die Betriebsstätte. Eine Einschränkung auf bestimmte Rechtsformen ist im Hinblick auf die §§ 1 Abs. 3 und 21 Abs. 1 Z 1 KStG nicht erforderlich.

¹⁶⁾ Die Stimmrechtsmehrheit wird nicht verlangt, da die Gruppenbesteuerung nicht auf die Beherrschung abstellt und ein Verlust die Vermögensbeteiligung trifft. Surrogatkapital (Partizipations- und Genussrechtskapital) wird aus Gründen der Klarheit und einfachen Handhabung nicht berücksichtigt.

¹⁷⁾ Damit wird die Mehrmütterregelung aus dem BE übernommen. Die Beteiligungsgrenze wird analog zur internationalen Schachtelbeteiligung festgesetzt.

^{17a)} Damit wird für die dezentralen Sektoren die Gruppenbesteuerung aus Gründen der Wettbewerbsneutralität eröffnet.

¹⁸⁾ Damit wird missbräuchlichen Beteiligungsverschiebungen ein Riegel vorgeschoben. Einer Minderdauer des Gruppenverhältnisses bedarf es nicht.

¹⁹⁾ In den Erl. wird klarzustellen sein, dass auch Umgründungen i. S. d. § 6 Z 14 lit. b EStG und des § 20 KStG erfasst werden.

²⁰⁾ Für den Beteiligungsverband ist das eine Klarstellung. Für den Sektorverband ist die Regelung notwendig.

(5) Die Abtretung von Verlusten bedarf des gemeinsamen Antrages der beteiligten Körperschaften. Der Antrag ist spätestens mit Abgabe der Abgabenerklärung bei dem Finanzamt zu stellen, das für die Veranlagung der abtretenden Körperschaft zuständig ist.²¹⁾ Über diesen Antrag ist mittels Feststellungsbescheid abzusprechen.

§ 26c Z 3 KStG Ö

§ 9 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr xxx/2004 ist erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2005 anzuwenden. Verlustabzüge, die Organträgern aus Veranlagungsjahren bis einschließlich 2004 zustehen, können gleich Verlusten aus Wirtschaftsjahren abgetreten werden, die nach dem 31. 12. 2004 enden. Die Verlustabzüge sind jedoch gleichmäßig auf die ... Wirtschaftsjahre²²⁾ zu verteilen, die nach dem 31. 12. 2004 enden.²³⁾

Begleitmaßnahmen²⁴⁾

1. Ausschluss TWA und Gruppenbesteuerung

§ 6 Z 2a EStG 1988 wird folgender Satz angefügt:

Die Absetzung eines Verlustes gemäß § 9 Abs. 1 KStG gilt als Abschreibung jener Beteiligung auf den niedrigeren Teilwert, an der die unmittelbare Beteiligung besteht, welche die Beteiligung vermittelt, auf welche die Absetzung des Verlustes gegründet wird.²⁵⁾

2. Buchwertfortführung bei Übertragung von Anlagegütern innerhalb von verbundenen Unternehmen²⁶⁾

§ 6 EStG wird die folgende Z 17 angefügt:

17. a) Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die von einem verbundenen Unternehmen auf ein anderes verbundenes Unternehmen übergehen, können steuerlich mit den Buchwerten fortgeführt werden.²⁷⁾

b) Als verbundene Unternehmen gelten Betriebe von unbeschränkt Steuerpflichtigen und inländischen Betriebsstätten beschränkt Steuerpflichtiger, die aneinander unmittelbar oder mittelbar zu mehr als 50 % beteiligt sind oder denen unmittelbar oder mittelbar ein Anteil von mehr als 50 % am Betriebsvermögen zuzurechnen ist.²⁸⁾

²¹⁾ Ein „Gruppenvertrag“ ist dazu nicht vorzulegen.

²²⁾ Eine Verteilung auf etwa fünf Jahre kann aus budgetären Gründen überlegt werden. Dabei ist auf die Verwertungsgrenzen des § 2 Abs. 2b EStG Bedacht zu nehmen.

²³⁾ Damit soll eine Übergangsregelung für Verlustabzüge des Organträgers getroffen werden.

²⁴⁾ Die Firmenwertabschreibung in der Höhe des Unterschiedsbetrags an Anschaffungskosten und Eigenkapital hat mit der Gruppenbesteuerung nichts zu tun. Es lässt sich keine sachliche Begründung dafür finden, dass der BE die Gruppenbildung mit Ergebniszurechnung als Voraussetzung verlangt und alle Beteiligungserwerbe außerhalb solcher Unternehmensgruppen ausschließt. Gleiches gilt für die Berücksichtigung indirekter Auslandsverluste. Daher werden diese neuen Rechtsinstitute zur Herstellung der Rechtsformneutralität in das allgemeine Gewinnermittlungsrecht eingereiht. Gleiches gilt für die Regelung des Ausschlusses einer Doppelinanspruchnahme von Firmenwert und Teilwertabschreibung.

²⁵⁾ Der Ausschluss der Doppelinanspruchnahme von Firmenwert- und Teilwertabschreibung wird mit Hilfe der Fiktion der Firmen- als Teilwertabschreibung vorgenommen. Dadurch erübrigen sich zusätzliche Regeln bei Veräußerung oder Beendigung der Beteiligung durch Liquidation. Auch wird damit die Bewertungsgrundlage bei Umgründungen unter Buchwertfortführung bestimmt.

²⁶⁾ Der Besteuerungsaufschub für stille Reserven in Anlagegütern soll bei Übertragung im Unternehmensverband nach ausländischen Vorbildern von „Capital Gain Groups“ rechtsformneutral möglich sein. Damit sollen komplizierte Gestaltungen entfallen, die notwendig sind, um nach derzeitigem Recht Anlagegüter im Unternehmensverband dort einzusetzen, wo sie gebraucht werden. § 6 Z 6 EStG hinsichtlich der Überführung von Wirtschaftsgütern in das/aus dem Ausland wäre anzupassen, was aus europarechtlichen Gründen ohnedies erforderlich ist. Gleiches gilt generell hinsichtlich verdeckter Einlagen und Ausschüttungen über die Grenze.

²⁷⁾ Die Buchwertfortführung wird zumeist eine Abweichung von der Handelsbilanz nach sich ziehen. Daher soll ein Wahlrecht gewährt werden.

²⁸⁾ Die finanzielle Verbindung kann sowohl durch Beteiligung an Kapital- als auch an Personengesellschaften herbeigeführt werden.

3. Firmenwertabschreibung zur Gleichstellung von share und asset deal

§ 8 Abs. 3 EStG 1988 wird Folgendes angefügt:

Als Firmenwert gilt auch der Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten einer Beteiligung von mindestens 10 %²⁹⁾ an einer Körperschaft und dem anteiligen Wert des Betriebsvermögens dieser Körperschaft, der dem Ausmaß der Beteiligung entspricht.³⁰⁾ Stille Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen dieser Körperschaft kürzen den Firmenwert.³¹⁾ Die abgesetzten Fünfzehntelbeträge kürzen die Anschaffungskosten des Firmenwertes.³²⁾ Ist der Unterschiedsbetrag negativ, so ist dieser verteilt über fünfzehn Jahre den Anschaffungskosten zuzuschreiben.³³⁾ Beteiligungserwerbe von Unternehmen, die derselben Unternehmensgruppe angehören (§ 9 Abs. 2 KStG), sind davon ausgeschlossen.

4. Verluste aus Auslandsbeteiligungen³⁴⁾

Indirekte Auslandsverluste³⁵⁾

§ 12a. (1) Verluste von Körperschaften, die nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind und an denen der Steuerpflichtige unmittelbar oder mittelbar mit zumindest 10 %³⁶⁾ beteiligt ist, können im Ausmaß der Beteiligung als Betriebsausgabe des Wirtschaftsjahres abgesetzt werden, in das das Ende des Wirtschaftsjahres der nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft fällt, an der die Beteiligung besteht. Die abgesetzte Betriebsausgabe gilt als Abschreibung der unmittelbaren Beteiligung auf den niedrigeren Teilwert, die die Beteiligung an der Körperschaft vermittelt, deren Verlust berücksichtigt wird.³⁷⁾

(2) Gewinne von Körperschaften, die nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind und deren Verluste abgesetzt wurden, werden in den folgenden Wirtschaftsjahren im Ausmaß der Verlustberücksichtigung als Betriebseinnahmen des Steuerpflichtigen angesetzt. Bei Beendigung der unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung oder deren Herabsetzung ist in Höhe des noch nicht mit Gewinnen verrechneten Verlustes oder des anteiligen Verlustes ebenfalls eine Betriebseinnahme anzusetzen. Die angesetzte Betriebseinnahme gilt als Zuschreibung der Beteiligung auf den höheren Teilwert, die die Beteiligung an der Körperschaft vermittelt, deren Verlust abgesetzt wurde. Der Ansatz der Betriebseinnahme und die Zuschreibung auf den höheren Teilwert unterbleiben insoweit, als ein tatsächlicher Teilwert niedriger ist.³⁸⁾

²⁹⁾ Der Prozentsatz entspricht dem einer internationalen Schachtel. Darunter wurde aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung nicht gegangen.

³⁰⁾ An die Stelle der Verknüpfung der Firmenwertberechnung mit dem Eigenkapital laut Handelsbilanz im BE tritt der (anteilige) Wert des Betriebsvermögens.

³¹⁾ Die Deckelung mit 50 % laut BE wurde nicht übernommen, da sie bei manchen Branchen zu unsachlichen Differenzierungen führt.

³²⁾ Durch die Verknüpfung der AfA vom Firmenwert mit den Anschaffungskosten wird der Systematik der Bewertungsvorschriften des EStG entsprochen. Eine Teilwertabschreibung ist bei entsprechendem Nachweis des niedrigeren Teilwerts möglich.

³³⁾ Die Verteilung auch des negativen Firmenwerts über 15 Jahre wurde gegenüber dem BE klargestellt.

³⁴⁾ Die Regelung hat mit der Gruppenbesteuerung rechtssystematisch nichts zu tun. Auch soll sie aus wirtschaftspolitischen und gleichheitsrechtlichen Gründen den Steuerpflichtigen rechtsformneutral zustehen.

³⁵⁾ Die Überschrift bringt den Zusammenhang mit und Unterschied zu der Regelung des § 2 Abs. 2c EStG zum Ausdruck.

³⁶⁾ Die 10%-Grenze deckt sich mit der für internationale Schachtelbeteiligungen. Es soll hier aber auch Surrogatkapital in die Berechnung einbezogen werden, weil für dieses das Verlustrisiko in gleicher Weise wie für Nominalkapital zutrifft. Gleichzeitig soll auch der Schwierigkeit begegnet werden, dass im Ausland oft ein festes Nominalkapital nicht besteht. (Vgl. jedoch Rz. 544 KStR.)

³⁷⁾ Die fiktive Teilwertabschreibung gliedert die Berücksichtigung indirekter Auslandsverluste in das System der Bewertungsvorschriften ein.

³⁸⁾ Bei Gewinnen und im Falle des Ausscheidens soll es bis zu einem Betrag, der dem Teilwert entspricht, zur Realisation stiller Reserven kommen.

(3) Die Gewinne und Verluste der Körperschaft, die nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist und deren Verluste berücksichtigt wurden, sind nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 und des Körperschaftsteuergesetzes 1988 zu ermitteln.

4.1. Übergangsregelung im EStG

§ 6 Z 2a und Z 17, § 8 Abs. 3 und § 12a in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. xxx/2004 ist auf Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. 12. 2004 enden.

4.2. Einheitliche und gesonderte Feststellung der Verlustabtretung

§ 188 Abs. 4 BAO wird folgender Abs. 5 angefügt:

(5) Einheitlich und gesondert festgestellt werden weiters jene Verluste, die gemäß § 9 KStG von einem Steuerpflichtigen an einen anderen Steuerpflichtigen derselben Unternehmensgruppe abgetreten werden.

Zur Diskussion um die Steuerreform 2004/2005

Solidarabgabe und begünstigte Besteuerung der Höchstpensionen kein Thema?

Vorschlag zur wirksamen Budgetentlastung

VON DR. PETER BEISTEINER*)

Die große Reform der Einkommen-/Körperschaftsteuer zeigt drei wesentliche Entlastungspunkte:

1. Die Einkommensteuer-/Lohnsteuertarifänderungen einschließlich Erhöhung der Kinderzuschläge, Anhebung der Zuverdienstgrenze und Verbesserung des Pendlerpauschales:
Kostenpunkt rund € 1.350.000.000,-
2. Die Senkung der Körperschaftsteuer und die Einführung der Gruppenbesteuerung für Konzerne:
Kostenpunkt rund € 1.075.000.000,-
3. Die Möglichkeit für Gewerbebetriebe und Buchführende Land- und Forstwirte, € 100.000,- zum halben Steuersatz im Unternehmen sieben Jahre zu thesaurieren:
Kostenpunkt rund € 125.000.000,-
Summe € 2.550.000.000,-

Wie jede Reform wird auch diese je nach Interessenlage nach ihrer sozialen Ausgewogenheit gelobt oder kritisiert.

*) Dr. Peter Beisteiner ist Steuerberater in Salzburg.