

■ ÖStZ 2006/1029, 493

Kann die Gruppenbesteuerung wieder abgeschafft werden?

Zum rechtlichen Rahmen einer Rücknahme der Reform der Konzernbesteuerung in Österreich

Univ.-Prof. Dr. Claus Staringer
Freshfields Bruckhaus Deringer

I. Die Gruppenbesteuerung: (K)eine Erfolgsgeschichte?

Mit dem Steuerreformgesetz 2005¹⁾ wurde in Österreich mit der Einführung der Gruppenbesteuerung eine umfassende Reform der Konzernbesteuerung vorgenommen. Zielsetzung der Reform war, ein attraktives Gesamtkonzept zu schaffen, das sich gegenüber dem bisherigen Recht durch einen vereinfachten Zugang zur Gruppe, eine leichtere Handhabung, geringe Missbrauchsanfälligkeit sowie Kompatibilität mit den Anforderungen des Gemeinschaftsrechts auszeichnen soll²⁾. Die Aufnahme des Reformwerks war in Schrifttum und Praxis praktisch durchgehend positiv³⁾. Insbesondere hat die Einführung der Gruppenbesteuerung hier die Wissenschaft, die seit vielen Jahren durchgreifende Reformen im Konzernsteuerrecht gefordert hatte⁴⁾, mit Befriedigung erfüllt⁵⁾.

Zuletzt hat der Ruf nach einer „Reform der Konzernbesteuerung“ jedoch eine veränderte Bedeutung erhalten. Im Vorfeld der vergangenen Nationalratswahlen wurde von verschiedenen Seiten die Abschaffung der Gruppenbesteuerung gefordert, da dieses Rechtsinstitut die Unternehmen (wohl verglichen mit anderen Steuerpflichtigen) zu sehr „begünstige“ und daher zur (Wieder-)Herstellung einer sozialen Ausgewogenheit der Besteuerung zurückgenommen werden müsste. Dieser Forderung nach Abschaffung der Gruppenbesteuerung sind zwar sogleich warnende Stimmen entgegengetreten⁶⁾. Insgesamt steht aber eine Rückgängigmachung bzw Korrektur der Gruppenbesteuerung nach wie vor in politischer Diskussion.

Diese Diskussion wird zur Zeit überwiegend mit der Prämisse geführt, dass eine Abschaffung bzw Neugestaltung der Gruppenbesteuerung tatsächlich eine rein politische Frage wäre. Dies greift freilich zu kurz. Jede politische Entscheidung muss sich nämlich in den dafür vorhandenen Rechtsrahmen einfügen, der den rechtspolitischen Spielraum des Gesetzgebers begrenzt. Der vorliegende Beitrag versucht daher Eckpunkte des Rechtsrahmens abzustecken, in dem die Gruppenbesteuerung steht.

1) BGBl I 2004/57.

2) Vgl die Materialien 451 BgNR 22. GP 6.

3) Vgl für viele nur *Quantschnigg ua* (Hrsg) Gruppenbesteuerung (2005); *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung (2005); *Lang/Schuchl/Staringer/Stefaner* (Hrsg), Gruppenbesteuerung (in Druck).

4) ZB *Gassner*, Zur Neuordnung des Rechts der Besteuerung von Unternehmensgruppen in Österreich, SKW 1990, A I 291 (A I 291 ff); *ders*, Reform der Besteuerung von Unternehmensgruppen in Österreich, in *Rückle* (Hrsg), Aktuelle Fragen der Finanzwirtschaft und der Unternehmensbesteuerung, FS Loitlsberger (1991) 163 (166 ff); *Müller*, Reform der Konzernbesteuerung in Österreich – Eine zusammengefasste Besteuerung von Unternehmensgruppen (1991); *Gassner/Lang/Wiesner* (Hrsg), Besteuerung von Unternehmensgruppen (1998).

5) Vgl nur *Gassner*, Die neue Gruppenbesteuerung – Stärken und Schwächen des Begutachtungsentwurfes, SWK 2004, S 347 (348 f).

6) ZB *Ederer*, Der Standard vom 18. 10. 2006.

II. Kann die Gruppenbesteuerung insgesamt abgeschafft werden?

1. Ausnahme von Subjektsteuerprinzip und Individualbesteuerung

Kern der Gruppenbesteuerung ist der steuerliche Ausgleich von Gewinnen und Verlusten der verschiedenen Gesellschaften des Konzerns. Dieser Ergebnisausgleich findet auf Ebene des Gruppenträgers statt, dem die Ergebnisse sämtlicher Gruppenmitglieder für steuerliche Zwecke zugerechnet werden. Auf diese Weise wird eine rechtsträgerübergreifende Besteuerung erreicht, die die Isolierung der Gewinn- und Verlustbeiträge einzelner Konzernteile vermeidet.

Damit überwindet die Gruppenbesteuerung wesentliche Grundprinzipien des allgemeinen Ertragssteuerrechts, nämlich das Subjektsteuerprinzip und das Prinzip der Individualbesteuerung. Insoweit hat die Gruppenbesteuerung den Charakter einer Ausnahmeregelung von sonst herrschendem Grundsatz einer an der Rechtsform orientierten Individualbesteuerung von Körperschaften. Dies führt zur Frage nach der verfassungsrechtlichen Beurteilung dieser Ausnahme.

2. Verfassungsrechtliche Beurteilung

Die die Individualbesteuerung überwindende Rechtsfolge der Gruppenbesteuerung war auch bereits im früheren Recht der körperschaftsteuerlichen Organschaft vorgesehen. Dort wurde – soweit ersichtlich – nicht bezweifelt, dass für eine solche Ausnahme von der Individualbesteuerung überzeugende Rechtfertigungsgründe bestehen⁷⁾. Dies konnte für die Organschaft schon daraus abgeleitet werden, dass deren Voraussetzungen eine intensive wirtschaftliche Verbindung zwischen Organgesellschaft und Organträger notwendig machten, nämlich eine finanzielle, organisatorische und wirtschaftliche Eingliederung⁸⁾. Zusätzlich war noch ein Ergebnisabführungsvertrag zu schließen. Vor diesem Hintergrund erschien es nur folgerichtig, eine gemeinsame Besteuerung der einzelnen Konzern-Teilergebnisse beim Organträger zuzulassen⁹⁾.

7) So offenbar zuletzt auch *Kirchmayr*, Verfassungsrechtliche Überlegungen zur Gruppenbesteuerung, in *Akyürek ua* (Hrsg), Staat und Recht in europäischer Perspektive (2006) FS Schäffer 375 (380).

8) Vgl § 9 Abs 2 KStG aF.

9) Im Gegenteil konnte hier mit guten Gründen die verfassungsrechtliche Frage gestellt werden, warum bei so enger Verzahnung des Konzerns, wie sie die körperschaftsteuerliche Organschaft verlangte, eine bloße Zurechnung von Gewinnen und Verlusten zum Organträger stattfand und nicht eine „echte“ Individualbesteuerung mit dem „Konzern“ als Steuersubjekt. Vgl dazu *Göth*, Die körperschaftsteuerliche Organschaft aus der Sicht des Gleichheitsgrundsatzes, GesRZ 1991, 28.

Mit dem Übergang zur Gruppenbesteuerung ist das Erfordernis der Verzahnung der Gruppenmitglieder mit dem Gruppenträger deutlich gelockert worden¹⁰. Hier ist im geltenden Recht eine finanzielle Beteiligung ausreichend, sofern diese über 50 % beträgt. Auch der Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrages ist nicht mehr gefordert. Trotz dieser veränderten Ausgangslage wird aber auch die Gruppenbesteuerung von der hA für verfassungskonform gehalten¹¹. Zum einen erfordert nämlich auch die Gruppenbesteuerung eine qualifizierte gesellschaftsrechtliche Verbindung¹², die auch für eine gewisse Mindestdauer (3 Jahre) bestehen muss. Zum anderen ist davon auszugehen, dass ein Gruppenträger auch dann wirtschaftlich (zumindest indirekt) an den Gewinnen oder Verlusten der Gruppenmitglieder teilnimmt, wenn eine vertragliche Verpflichtung zur Ergebnisübernahme nicht besteht¹³. Insgesamt wird der Gruppenbesteuerung daher allgemein Übereinstimmung mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben bestätigt¹⁴.

Fraglich ist nun aber, ob die zur verfassungsrechtlichen Rechtfertigung der Gruppenbesteuerung ins Treffen geführten Argumente so stark sind, dass sie umgekehrt ein verfassungsrechtliches Gebot an den Gesetzgeber zur Folge haben können, eine Gruppenbesteuerung – oder ein äquivalentes System der Konzernbesteuerung – vorzusehen. Letztlich kann diese Frage auf den Punkt gebracht werden, ob ein verfassungsrechtliches Gebot zu steuerlicher Rechtsformneutralität im Konzern besteht, konkret bei der Konzernbesteuerung in der Spielart der Neutralität des konkret gewählten Konzernaufbaus für die Besteuerung. Nun wird aber für die Anknüpfung der Besteuerung an die zivilrechtliche Rechtsform (und nicht den „Konzern“ insgesamt) eine durchaus tragfähige Rechtfertigung bestehen, nämlich die mit dieser Anknüpfung im Regelfall erreichte Vereinfachungswirkung, an klar erkennbare zivilrechtliche Rechtsverhältnisse anknüpfen zu können. Dieser Gedanke ist erkennbar im KStG verankert, zumal die sachliche Körperschaftsteuerpflicht insgesamt rechtsformbezogen ausgestaltet ist¹⁵. Demnach erscheint es zulässig, die an zivilrechtlichen Rechtsformen orientierte Besteuerung als Grundfall der Körperschaftsteuer anzusehen, von dem die rechtsformübergreifende Konzernbesteuerung dann die (gerechtfertigte) Ausnahme bildet¹⁶. Eine verfassungsrechtliche Pflicht zum Vorsehen einer Konzernbesteuerung wird demnach wohl nicht bestehen.

3. Gemeinschaftsrechtlicher Rahmen

Auch aus dem Europäischen Gemeinschaftsrecht wird hier nur wenig zu gewinnen sein. Das Gemeinschaftsrecht ist im Bereich der direkten Steuern nämlich geradezu dadurch gekennzeichnet, dass hier bislang nur in wenigen Bereichen Harmonisierungsschritte erfolgt sind¹⁷. Jedenfalls keine sekundärrechtlichen Vorgaben bestehen für die Ausgestaltung der nationalen Unternehmensbesteuerungssysteme der Mitgliedstaaten, wozu auch

Regelungen zur Konzernbesteuerung zählen. Nationale Vorschriften zur Konzernbesteuerung haben sich daher nur insoweit am Gemeinschaftsrecht zu orientieren, als sie den Grundfreiheiten des Binnenmarktes (konkret Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit) entsprechen müssen, somit diskriminierungsfrei auszugestalten sind.

Dass somit auch die nationalen Konzernbesteuerungssysteme der Mitgliedstaaten auf dem Prüfstand des Gemeinschaftsrechts stehen können, hat die vom EuGH entschiedene *Marks & Spencer*¹⁸ anschaulich gezeigt. Gerade im Vorfeld dieser Entscheidung wurde aber auch besonders deutlich, dass aus den Grundfreiheiten keine Verpflichtung der Mitgliedstaaten abzuleiten sein wird, überhaupt ein Konzernbesteuerungssystem vorzusehen. So konnte bei Unternehmen häufig eine als „*Marks & Spencer*-Paradoxon“ bekannt gewordene Sorge festgestellt werden, der EuGH könnte durch eine zu „europafreundliche“ Rechtsprechung die Mitgliedstaaten dazu zwingen, ihre nationalen Konzernbesteuerungssysteme aus budgetären Gründen vollständig abzuschaffen¹⁹. Auch dies würde nämlich – mangels Schlechterstellung des grenzüberschreitenden Falls – Diskriminierungsfreiheit bewirken.

4. Die Konzernbesteuerung als Systemprinzip des Unternehmenssteuerrechts

„Harte“ verfassungs- oder gemeinschaftsrechtliche Vorgaben zur Verankerung einer Gruppenbesteuerung sind daher wohl nicht festzumachen. Dennoch erscheint Vorsicht geboten, sollte sich ein zukünftiger Gesetzgeber der Gruppenbesteuerung mit leichter Hand entledigen wollen. Dies macht ein Rückblick auf Wurzeln der Gruppenbesteuerung deutlich.

Die Konzernbesteuerung des geltenden Rechts kann nämlich auf eine eindrucksvolle Rechtstradition zurückblicken. So gehen die Wurzeln des Organschaftskonzepts, das mit 2005 zur Gruppenbesteuerung weiterentwickelt wurde, auf die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs der 1920er Jahre zurück²⁰, der wiederum ein vom Preußischen Oberverwaltungsgericht entwickeltes Gedankenmodell der Anfänge des 20. Jahrhunderts aufgegriffen hat²¹. Grundkonzept der Organschaft war es dabei, funktional-hierarchisch gegliederte Konzerne für Zwecke der Unternehmensbesteuerung trotz ihrer Aufspaltung auf mehrere Rechtsträger gemeinsam zu besteuern, so als ob es sich um bloße Abteilungen eines einheitlichen Großunternehmens handelte²². Bemerkenswerterweise hat sich das Institut der Organschaft dabei als Richterrecht ohne ausdrückliche gesetzliche Grundlage entwickelt²³. In Österreich erfolgte die Kodifikation des Organschaftsrechtes sogar erst mit der KStG-Novelle 1972²⁴. Daraus zeigt sich, dass Judikatur und Verwaltungspraxis über Jahrzehnte davon ausgegangen sind, dass die Konzernbesteuerung (in Form der Organschaft) offenbar kein Privileg,

10) Vgl nunmehr insb § 9 Abs 4 KStG.

11) *Kirchmayr* in FS Schäffer 380 f; *Achatz/Tumpel* in *Quantschnigg ua* (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005) § 9 Abs 1 Rz 39.

12) *Kirchmayr* in FS Schäffer 381.

13) *Achatz/Tumpel* in *Quantschnigg ua*, Gruppenbesteuerung § 9 Abs 1 Rz 39.

14) Zu weiteren verfassungsrechtlichen Fragen der Gruppenbesteuerung *Kirchmayr* in FS Schäffer 375 ff.

15) Vgl zB *Staringer*, Besteuerung doppelt ansässiger Kapitalgesellschaften (1999) 103.

16) Ähnlich auch *Kirchmayr* in FS Schäffer 381.

17) Insbesondere durch die Mutter/Tochter-Richtlinie (90/435/EWG), die Fusionsrichtlinie (90/435/EWG) sowie die Zinsen/Lizenzgebühren-Richtlinie (2003/49/EG).

18) EuGH 13. 12. 2005, Rs C-446/03, *Marks & Spencer*; nunmehr zur finnischen Konzernbesteuerung beim EuGH anhängig auch die Rs C-231/05, *Oy AA*, mit Schlussantrag GA *Kokott* vom 12. 9. 2006.

19) Vgl *Smit*, *Marks & Spencer: The Paradoxes*, ET 2006, 411.

20) ZB RFH 11. 11. 1927, RStBl 1928, 52; 30. 1. 1930, RStBl 1930, 151.

21) ProVG 4. 7. 1914 Bd 17, 152; 31. 5. 1902 Bd 10, 391.

22) Vgl dazu insgesamt zB *Staringer*, Perspektiven der Konzernbesteuerung, in *DStJG* 25 (2002) 73 (74 ff).

23) Zur Rechtsentwicklung zB *Quantschnigg/Werilly*, Die körperschaftsteuerliche Organschaft – Neuester Stand der Rechtsentwicklung, in *König/Schwarzinger* (Hrsg), Körperschaften im Steuerrecht (2004) FS Wiesner 341 (344).

24) BGBl 441/1972.

sondern der Ausdruck innerer Notwendigkeiten der Unternehmensbesteuerung war.

Mit dem Übergang zur Gruppenbesteuerung mögen sich manche dieser Leitgedanken nun auf den ersten Blick in verändertem Licht darstellen, da – wie erwähnt – die Verzahnung der einzelnen Konzernteile heute weniger intensiv sein kann als noch bei der Organschaft. Diese Lockerung ist freilich in Wahrheit kein Geschenk des Gesetzgebers, sondern notwendige Reaktion auf ein verändertes Bild der Unternehmensorganisation in der Konzernpraxis, das dem historischen Organschaftskonzept nicht mehr entspricht²⁵⁾. Zudem sind die Argumente im Kern unverändert geblieben. Nach wie vor geht es bei der Gruppenbesteuerung um die Gewährleistung von steuerlicher Organisationsfreiheit, indem die rechtliche Aufspaltung der Konzernaktivitäten auf verschiedene Rechtsträger für Zwecke der Besteuerung neutralisiert wird. Damit wird steuerliche Wettbewerbsneutralität zwischen Konzernen einerseits und nicht in Einzelgesellschaften gegliederten Unternehmen andererseits hergestellt²⁶⁾.

Vor diesem Hintergrund fällt die Schlussfolgerung nicht schwer: Sollte der Gesetzgeber tatsächlich die Gruppenbesteuerung abschaffen wollen, wäre dies offenkundig ein gravierender Eingriff in den Kernbestand des Unternehmenssteuerrechts. Eine solche Maßnahme würde mit einer Logik brechen, die seit rund 100 Jahren richtig war und noch immer richtig ist. Dafür ist keine Rechtfertigung erkennbar.

III. Zurücknahme tragender Kernelemente der Gruppenbesteuerung?

Das Regelwerk der Gruppenbesteuerung weist – wie jedes andere Reformwerk – zahlreiche Einzelregelungen auf, über deren Weiterentwicklung oder Nachjustierung ohne Zweifel rechtspolitisch nachgedacht werden kann. Die Analyse soll sich hier jedoch auf jene Systemelemente konzentrieren, die allgemein als die „Kronjuwelen“ der Gruppenbesteuerung angesehen werden, weil dort die wesentlichen Weiterentwicklungen gegenüber dem früheren Recht erreicht wurden. Es handelt sich dabei insbesondere um den vereinfachten Zugang zur Gruppe durch Lockerung der Eingliederungsvoraussetzungen und die Abkopplung vom Gesellschaftsrecht durch den Entfall des Ergebnisabführungsvertrages. Die Verwertung von Auslandsverlusten wird gesondert behandelt²⁷⁾²⁸⁾.

In der Liberalisierung der Eingliederungsvoraussetzungen liegt wohl der wesentlichste Fortschritt durch die Gruppenbesteuerung. So trägt die Zurücknahme der Eingliederungsvoraussetzungen auf eine bloße finanzielle Beteiligung dem Umstand Rechnung, dass die früheren Eingliederungsvoraussetzungen (finanziell, organisatorisch und wirtschaftlich) einem veralteten vertikalen Organisationskonzept für den Konzern entsprochen hatten, wie es zur Zeit der Entstehung des Organ-

schaftsrechts (somit zu Ende des 19. und zu Beginn des 20. Jahrhunderts) im Wirtschaftsleben vorzufinden war. Mit einer modernen Organisationslehre, wie sie seit Jahren in der Unternehmenspraxis Eingang gefunden hat, konnte dieses Modell nicht Schritt halten²⁹⁾. Heute ist es mehr der Regelfall als die Ausnahme, dass Konzerne nicht vertikal, sondern horizontal als Sparten- oder Divisionsorganisationen aufgestellt sind. Mischkonzerne, Holdingstrukturen mit konzernleitender Spitzenholding sowie der Typus des Financial Investors (der sich von vornherein nur auf eine finanzielle Beteiligung beschränken will) sind an der Tagesordnung³⁰⁾. Schon diese Beispiele machen deutlich, welchen Rückschritt in der Rechtsentwicklung es bedeuten würde, diesen Unternehmensstrukturen, die im modernen Wirtschaftsleben nicht mehr wegzudenken sind, die Möglichkeit zur Konzernbesteuerung wieder zu entziehen (etwa indem man neuerlich auf die früheren Eingliederungsvoraussetzungen der Organschaft zurückgreift). Dies ginge schlicht an der heutigen wirtschaftlichen Realität vorbei.

Ähnliches gilt für den Ergebnisabführungsvertrag. In der Entkopplung von Gruppenbesteuerung und Gesellschaftsrecht wurde einer der wesentlichen Vorzüge der Reform gesehen³¹⁾. Der Ergebnisabführungsvertrag als Voraussetzung für die Konzernbesteuerung vermischt nämlich gesellschaftsrechtliche Fragen (zB solche des Minderheitenschutzes oder der Ergebnisverantwortung) mit dem Bedürfnis nach steuerlichem Ergebnisausgleich, wofür keine Rechtfertigung besteht³²⁾.

All diese durch die Gruppenbesteuerung erreichten Verbesserungen haben auch nichts mit einer Begünstigung von Unternehmen zu tun. Wie nämlich zB auch die Gesetzesmaterialien betonen, sollen diese Vereinfachungen des Zugangs zur Gruppe bewirken, dass Ausweichgestaltungen (insbesondere die Strukturierung des Konzerns über Personengesellschaften) nicht mehr erforderlich sind³³⁾. In Wahrheit werden damit für die Unternehmen keine neuen Steuersparmöglichkeiten geschaffen, sondern unnötige Bocksprünge der Gestaltungspraxis vermieden. Dies entspricht dem Generalziel der Gruppenbesteuerung, den Zielkonflikt zwischen Steueroptimierung und Wahl der Konzernorganisation zu bereinigen³⁴⁾. Diese Zielsetzung ist jedenfalls zu unterstützen und daher beizubehalten.

IV. Verwertung von Auslandsverlusten

1. Die Vorgaben des Gemeinschaftsrechts

Allgemein große Bedeutung wird in der Diskussion der mit der Gruppenbesteuerung geschaffenen Möglichkeit zur Verwertung von Verlusten ausländischer Konzerngesellschaften beigemessen. Hier wird häufig auf die drohenden budgetäre Belastungen des inländischen Haushalts durch im Ausland angefallene Verluste hingewiesen. In Wahrheit geht es hier aber um eine Rechtsfrage, nämlich ob bzw. inwieweit das Europäische Gemeinschaftsrecht zu einer solchen Berücksichtigung von Auslandsverlusten verpflichtet.

Der gemeinschaftsrechtliche Rahmen wird hier von den Grundfreiheiten vorgegeben. Sekundärrechtliche Maßnahmen

25) Für viele zB *Lechner*, Voraussetzungen für eine zusammengefasste Besteuerung von Unternehmensgruppen in Österreich, in *Rückle* (Hrsg), FS Loitlsberger 389 (392 ff); *Staringer*, in *DStJG* 25, 82 f.

26) Vgl *Gassner/Lang*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht (2000) Gutachten zum 14. ÖJT, III/1, 116.

27) Dazu unten Abschn IV.

28) Kein tragendes Systemelement der Gruppenbesteuerung ist die Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 2. Satz KStG. Diese hat im Kern mit der Gruppenbesteuerung nichts zu tun, in Wahrheit erscheint sogar deren Einbettung in § 9 KStG insgesamt verfassungsrechtlich angreifbar. Dazu ausführlich *Lang*, Die Firmenwertabschreibung des § 9 Abs 7 KStG aus verfassungsrechtlicher Sicht, in *Bertl* ua (Hrsg), Immaterielle Vermögenswerte (2006) 261.

29) Vgl unter vielen auch den Bericht der Steuerreformkommission, Sonderbeilage ÖStZ 1998.

30) Vgl dazu ausführlich zB *Staringer*, Der Einfluss der Gruppenbesteuerung auf die Unternehmensorganisation, ÖStZ 2005, 495.

31) ZB *Gassner*, SWK 2004, S 347 ff.

32) Vgl zB *Staringer*, in *DStJG* 25, 88.

33) 451 BlgNR 22. GP 6.

34) Dazu *Staringer*, ÖStZ 2005, 497.

sind – trotz diesbezüglicher Vorschläge in der Vergangenheit – bislang im Europäischen Recht noch nicht gesetzt worden³⁵⁾. Die Frage ist daher, ob die Grundfreiheiten die Mitgliedstaaten dazu verpflichten, ihre nationalen Konzernbesteuerungssysteme auch auf Auslandssachverhalte zu erweitern. Mit dieser Frage hat sich der EuGH vor Kurzem in der Rs *Marks & Spencer* beschäftigt³⁶⁾. Das Ergebnis des EuGH war hier differenziert: Der Gerichtshof verneinte eine grundsätzliche Verpflichtung der Mitgliedstaaten unter den Grundfreiheiten, die Verluste ausländischer Tochtergesellschaften in ihren Konzernbesteuerungssystemen zum Abzug zuzulassen³⁷⁾. Eine solche Verpflichtung besteht jedoch nach dem EuGH in Ausnahmefällen, wenn sichergestellt ist, dass die ausländische Tochtergesellschaft (oder Dritte) ihre Verluste nicht verwerten kann³⁸⁾. Daraus lässt sich ableiten, dass das Gemeinschaftsrecht den Staat der Muttergesellschaft in eine Art Letztverantwortung für die Verwertung von Auslandsverlusten nimmt, wenn im Staat der Tochtergesellschaft keine solche Verwertung erfolgen kann³⁹⁾.

Dies führt zur Frage, ob nun im Lichte des Urteils *Marks & Spencer* ohne Verletzung des Gemeinschaftsrechts auf die Verwertung von Auslandsverlusten bei der Gruppenbesteuerung verzichtet werden kann. Diese Frage ist eindeutig zu verneinen⁴⁰⁾. Der EuGH betont nämlich ganz ausdrücklich, dass die Mitgliedstaaten zumindest dann die Verwertung von Auslandsverlusten zulassen müssen, wenn deren Verwertung im ausländischen Staat der Tochtergesellschaft nicht möglich ist⁴¹⁾. Diese Letztverantwortung ist daher vom nationalen Recht jedenfalls wahrzunehmen. Wie dies nun tatsächlich zu geschehen hat, wirft zwar Detailfragen auf⁴²⁾. Im Kern werden die Ausführungen des EuGH – wenngleich dies durchaus umstritten ist⁴³⁾ – aber so zu verstehen sein, dass eine Verpflichtung zur Berücksichtigung der Auslandsverluste erst dann gegeben ist, wenn tatsächlich und endgültig sicher ist, dass eine Verwertung im Ausland nicht stattfinden kann. Entscheidend ist daher regelmäßig, ob das ausländische Recht für die Tochtergesellschaft eine Möglichkeit zur zukünftigen Verlustverwertung vorsieht (zB durch einen Verlustvortrag)⁴⁴⁾. Ist ein solcher Verlustvortrag vorhanden (und steht er im konkreten Fall auch zu) dann würde eine Berücksichtigungspflicht des Staates der Muttergesellschaft erst dann eintreten, wenn die Tochtergesellschaft beendet wird (zB durch Liquidation).

Demgegenüber sieht das österreichische Recht nicht bloß eine solche Letztverantwortung für die Auslandsverluste vor, sondern ermöglicht eine Sofortverwertung im Jahr der Verlustentstehung unter dem Vorbehalt späterer Nachversteuerung, wenn im Ausland eine Verwertungsmöglichkeit besteht oder die Tochtergesellschaft aus der Gruppe ausscheidet⁴⁵⁾. Der Unterschied zwischen der österreichischen Gruppenbesteuerung

und der vom EuGH in *Marks & Spencer* entwickelten Letztverantwortung besteht daher in einem zeitlichen Vorzieheffekt der Verlustverwertung. Aus rechtspolitischer Sicht könnte daher allenfalls über diesen Vorzieheffekt nachgedacht werden. Hier ist aber gerade die zeitnahe steuerliche Verlustverwertung aus wirtschaftlicher Sicht wesentlich ist, da diese so mit dem tatsächlichen Verlustanfall zeitlich zusammenfällt⁴⁶⁾. Dies gilt insbesondere für die gerade in internationaler Expansion befindliche österreichische Wirtschaft. Ob es vor diesem Hintergrund tatsächlich sinnvoll ist, die Gruppenbesteuerung dahin gehend zu modifizieren, dass die Verlustverwertung nicht mehr akzele-riert, sondern erst zu einem späteren Zeitpunkt (zB beim Untergang der Tochtergesellschaft) eintreten zu lassen, erscheint zweifelhaft.

2. Verhältnis zur Verlustverwertung bei Auslandsbetriebsstätten

Diese Zweifel finden auch in folgendem weiteren Aspekt wesentliche Stütze: So ist in Österreich – zunächst durch die Rechtsprechung⁴⁷⁾ und in weiterer Folge auch durch den Gesetzgeber⁴⁸⁾ – anerkannt, dass Verluste aus Auslandsbetriebsstätten auch dann in Österreich unmittelbar im Jahr der Verlustentstehung zur Verwertung zuzulassen sind, wenn mit dem jeweiligen ausländischen Betriebsstätten-Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen mit Befreiungsmethode besteht. Auch hier ist – weitgehend analog zur Gruppenbesteuerung – eine Nachversteuerung vorgesehen, sobald im ausländischen Betriebsstätten-Staat eine Verlustverwertung möglich wird.

Die Rechtsprechung hat dieses Ergebnis unmittelbar aus dem DBA-Recht (somit aus einer bilateralen völkerrechtlichen Verpflichtung Österreichs) abgeleitet, ohne sich hierfür auf das Gemeinschaftsrecht (konkret die Niederlassungsfreiheit) stützen zu müssen⁴⁹⁾. In der Tat spricht hier zwar vieles dafür, auch eine diesbezügliche gemeinschaftsrechtliche Verpflichtung anzunehmen⁵⁰⁾. Die Judikatur des EuGH hat sich dazu allerdings bislang noch nicht geäußert⁵¹⁾.

Sollte nun die Verwertung von Auslandsverlusten bei Tochtergesellschaften, wie sie derzeit im Rahmen der Gruppenbesteuerung vorgesehen ist, vom Gesetzgeber wieder beseitigt werden, so entstünde eine Ungleichbehandlung zwischen ausländischen Tochtergesellschaften und Betriebsstätten. Dies erscheint nicht nur rechtspolitisch wenig überzeugend, sondern führt auch zur Frage, ob eine solche „horizontale“ Ungleichbehandlung zwischen verschiedenen Formen der Niederlassung im Ausland (Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte) gemeinschaftsrechtlich überhaupt zulässig ist⁵²⁾. Hierfür finden sich in der bisherigen Rechtsprechung des EuGH lediglich Ansätze. So hat Generalanwalt *Maduro* in seinen Schlussanträgen zur Rs *Marks & Spencer* einen solchen horizontalen Vergleich abge-

35) Vgl den Richtlinien-Entwurf vom 28. 11. 1990 KOM (90) 595 endg, ABI C 53/30.

36) EuGH 13. 12. 2005, Rs C-446/03, *Marks & Spencer*.

37) EuGH 13. 12. 2005, Rs C-446/03, *Marks & Spencer*, Rz 51.

38) EuGH 13. 12. 2005, Rs C-446/03, *Marks & Spencer*, Rz 55.

39) Vgl zB *Lang*, *Marks & Spencer* – Eine erste Analyse des EuGH-Urteils, SWI 2006, 3 (9).

40) So auch zuletzt *Kirchmayr/Lechner*, Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, RdW 2006, 653.

41) EuGH 13. 12. 2005, Rs C-446/03, *Marks & Spencer*, Rz 55.

42) Dazu zB *Kirchmayr/Lechner*, RdW 2006, 654; *Kofler*, *Marks & Spencer* Bedingte Verpflichtung zur Hereinnahme von Verlusten ausländischer Tochtergesellschaften, ÖStZ 2006, 52.

43) Vgl nur die Folgeentscheidung [2006] EWHC 811 (Ch) im englischen Anlassverfahren zur Rs *Marks & Spencer*.

44) Dies ist freilich derzeit – soweit ersichtlich – grundsätzlich in allen Mitgliedstaaten der Fall.

45) § 9 Abs 6 Z 6 KStG.

46) Vgl zB *Mamut/Schilcher*, Die Berücksichtigung von Auslandverlusten, in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2006) in Druck.

47) VwGH 25. 9. 2001, 99/14/0217.

48) § 2 Abs 8 Z 3 EStG.

49) Dazu zB *Loukota*, Sensationelle Neuerung bei DBA-Auslandsverlusten, SWI 2001, 466.

50) Kritisch zB *Lang*, Ausländische Betriebsstättenverluste und DBA-Auslegung, SWI 2002, 86.

51) Eine entsprechende Vorlagefrage wurde in EuGH 21. 2. 2006, Rs C-152/03, *Ritter-Coulais*, offen gelassen.

52) Dazu bereits *Lang*, Gemeinschaftsrechtliche Verpflichtung zur Rechtsformneutralität im Steuerrecht, IStR 2006, 397; weiters *Lang*, *Marks & Spencer* und die Auswirkungen auf das Steuerrecht der Mitgliedstaaten, SWI 2005, 255 (257 ff).

lehnt, weil zwischen Betriebsstätte und Tochtergesellschaft zu große faktische und rechtliche Unterschiede bestünden, um beide hier in die Vergleichsbetrachtung zu nehmen⁵³). Das endgültige *Marks & Spencer*-Urteil hat dies aber nicht aufgegriffen. Demgegenüber hat der EuGH in anderem Zusammenhang in der Rs *CLT-UFA* gerade ein solches Vergleichspaar bewusst für die Diskriminierungsprüfung herangezogen⁵⁴). Sollte sich dieser Gedanke in der weiteren Rechtsprechung verfestigen, könnte dies am Ende den österreichischen Gesetzgeber daran hindern, die sofortige Verwertung von Auslandsverlusten bei Tochtergesellschaften aus der Gruppenbesteuerung zu entfernen.

3. Erstreckung auf Drittstaaten

Das geltende Recht der Gruppenbesteuerung ist auch dadurch gekennzeichnet, dass die Regelungen zur Auslandsverlustverwertung auf globaler Basis stehen, somit Auslandsverluste nicht nur aus EU-Mitgliedstaaten, sondern auch aus anderen Staaten berücksichtigen lassen. Ob der österreichische Gesetzgeber damit über das gemeinschaftsrechtlich gebotene Maß hinausgeht, wird durch die Rs *Marks & Spencer* nicht beantwortet. Dort ging es nur um Verluste aus anderen Mitgliedstaaten, die auf der Grundlage der Niederlassungsfreiheit zu berücksichtigen waren.

Im Fall von Verlusten aus Drittstaaten könnte jedoch möglicherweise die Kapitalverkehrsfreiheit des Gemeinschaftsrechts gleiches gebieten. Diese Grundfreiheit steht nämlich grundsätzlich auch im Verhältnis zu Drittstaaten zur Verfügung. Ob sich nun aus der Kapitalverkehrsfreiheit eine der Niederlassungsfreiheit äquivalente Verlustberücksichtigungspflicht ableiten lässt, hängt letztlich davon ab, wie man das Verhältnis zwischen Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit sieht. Hier sind in der Rechtsprechung des EuGH unterschiedliche Tendenzen festzustellen. Zum einen hat – gerade in einem Fall zur grenzüberschreitenden Konzernbesteuerung – Generalanwältin *Kokott* in ihren Schlussanträgen in der Rs *AA* explizit die Auffassung vertreten, dass Niederlassungsfreiheit und Kapitalverkehrsfreiheit insoweit einen übereinstimmenden Schutzgehalt haben⁵⁵). Bei solcher Sicht wären die Ergebnisse der Rs *Marks & Spencer* auch in Drittlandsfällen relevant. Demgegenüber vertritt etwa Generalanwalt *Geelhoed* in anderen Schlussanträgen derzeit anhängiger EuGH-Verfahren die Auffassung, dass die Kapitalverkehrsfreiheit dort keinen Diskriminierungsschutz im Verhältnis zu Drittstaaten gewähren kann, wo im Verhältnis zu EU-Mitgliedstaaten die Niederlassungsfreiheit eingreift. Denn andernfalls würde die Kapitalverkehrsfreiheit im Ergebnis gegenüber Drittstaaten de facto-Niederlassungsschutz vermitteln⁵⁶).

Zum derzeitigen Zeitpunkt kann aber jedenfalls nicht ausgeschlossen werden, dass die in der Rs *Marks & Spencer* niedergelegten Erfordernisse für eine Internationalisierung der Konzernbesteuerungssysteme in gleicher Weise auch gegenüber Drittstaaten bestehen könnten.

53) Vgl den Schlussantrag von GA *Maduro* zu Rs C-446/03, *Marks & Spencer*, Rz 48.

54) EuGH 23. 2. 2006, Rs C-253/03, *CLT-UFA*.

55) Schlussanträge von GA *Kokott* 12. 9. 2006, C-231/05, *Oy AA*, Rz 16.

56) Schlussanträge von GA *Geelhoed* 6. 4. 2006, C-446/04, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Rz 31; 27. 4. 2006, C-170/05 *Denkavit II*, Rz 12; 29. 6. 2006, C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Rz 36.

V. Vertrauensschutz bei Rechtsänderungen

1. Die Vertrauensschutz-Judikatur des VfGH

Die bisherigen Ausführungen haben gezeigt, dass der Gesetzgeber gut beraten wäre, die Gruppenbesteuerung und deren tragende Systemelemente nicht zum Spielball politischer Interessen werden zu lassen. Sollte er diesem Rat aber letztlich nicht folgen wollen, so stellt sich die Frage, ob in diesem Fall für die betroffenen Unternehmen ein verfassungsrechtlicher Schutz vor den negativen Folgen solcher Rechtsänderungen besteht.

Hier hat die Judikatur des VfGH herausgearbeitet, dass die österreichische Rechtsordnung jedenfalls keinen allgemeinen Schutz vor Rechtsänderungen im Steuerrecht bereithält, und zwar auch dann, wenn diese Änderungen rückwirkende Effekte zB auf vorgenommene Investitionen haben⁵⁷). Der VfGH hat jedoch auch klar ausgesprochen, dass im Einzelfall ein Schutz vor Rückwirkung steuerrechtlicher Maßnahmen in Betracht kommen kann. Dies ist dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige durch einen Eingriff von erheblichem Gewicht in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht wird und nicht besondere Gründe für die Rückwirkung sprechen⁵⁸). Ein solches berechtigtes Vertrauen wurde insbesondere dann angenommen, wenn der Steuerpflichtige durch die frühere Gesetzeslage zu einem bestimmten Verhalten geradezu „angelockt“ wurde und nun in einer spezifischen Erwartungshaltung frustriert wird⁵⁹). In solchen Fällen ist aus dem verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz ein Vertrauensschutzgebot abzuleiten, das Schutz vor nachteiliger Rechtsänderung bietet.

2. Anwendung auf die Gruppenbesteuerung

Im Fall der Gruppenbesteuerung bestehen für eine solche „Anlock-Situation“ durchaus Anhaltspunkte. So rücken die Gesetzesmaterialien den mit der Gruppenbesteuerung beabsichtigten Anreiz zur Niederlassung von Unternehmen in Österreich, um sich hier als Gruppe nach § 9 KStG zu organisieren, ganz deutlich in den Vordergrund der gesetzgeberischen Zielsetzung⁶⁰). Die Schaffung steuerlicher Standortattraktivität wird hier vom Gesetzgeber zentral ins Blickfeld geschoben. Insoweit erscheint daher ein „Anlock-Fall“ im Sinne der Rechtsprechung denkbar.

Voraussetzung für einen verfassungsrechtlichen Vertrauensschutz ist jedoch, dass die Rechtsänderung – also ein Wegfall der Gruppenbesteuerung (sei es insgesamt oder für das betroffene Unternehmen) – für den Betroffenen zu einem Verlust von im Vertrauen auf die bisherige Rechtslage erworbenen steuerlichen Rechtspositionen führt. Ein solcher Verlust erworbener Rechte wird bei bloßem Entfall der Gruppenbesteuerung im Regelfall nicht gegeben sein, da diesfalls die Ergebnisverrechnung in der Gruppe nur für die Zukunft, nicht aber für die Vergangenheit entfällt. Anders würde dies jedoch dann liegen, wenn im Zeitpunkt des Wegfalls der Gruppenbesteuerung die

Die Gruppenbesteuerung steht in politischer Diskussion

57) Dazu umfassend zB *Ruppe*, Verfassungsrechtlicher Vertrauensschutz und rückwirkende Abgabengesetze, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004) 203.

58) Vgl nur *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts II⁵ (2006) 177.

59) Vgl zB im Steuerrecht VfSlg 13.655/1993; 15.739/2000.

60) 451 BlgNR 22. GP 6.

3-jährige Mindestbestandsfrist für die Gruppe noch nicht erfüllt ist, da in diesem Fall nicht nur ein Entfall der Rechtsfolgen von § 9 KStG *ex nunc* vorgesehen ist, sondern vielmehr eine vollständige Rückabwicklung *ex tunc*⁶¹⁾. Zur Erreichung von Verfassungskonformität müsste daher in solchen Fällen wohl ein Dispens von der 3-jährigen Mindestfrist vorgesehen werden.

Noch stärker als für die Gruppenbesteuerung allgemein bringen die Gesetzesmaterialien die „Anlockung“ von Unternehmen zum Ausdruck, die mit der Möglichkeit zur Verwertung von Verlusten ausländischer Konzerngesellschaften erreicht werden soll. Hier sprechen die Materialien ausdrücklich davon, dass diese Auslandsverlustverwertung ein „massiver Anreiz“ sein soll, „Konzernleitungen nach Österreich zu holen“⁶²⁾. Somit liegt es nahe, dass eine allfällige Rechtsänderung hinsichtlich der Auslandsverlustverwertung für die betroffenen Unternehmen zu keinen nachteiligen rückwirkenden Folgen führen darf, da diese ansonsten in ihrem schutzwürdigen Vertrauen auf den Fortbestand erworbener Rechtspositionen enttäuscht würden. Konkret bedeutet dies, dass ein Wegfall der Regelungen über die Auslandsverlustverwertung aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht dazu führen wird dürfen, dass diese Rechtsänderung für die betroffenen Unternehmen automatisch zur sofortigen Nachversteuerung der geltend gemachten Auslandsverluste führt. Vielmehr wird in solchen Fällen eine Nachversteuerung grundsätzlich nur unter den Voraussetzungen zulässig sein, die § 9 Abs 6 Z 6 KStG schon bisher vorsieht (somit Nachversteuerung erst bei Möglichkeit zur Verlustverwertung im Ausland oder bei Ausscheiden aus der Gruppe). Ob hier auch Übergangsszenarien denkbar sind, mit denen eine sofortige volle Nachversteuerung abgedeckt würde (zB durch Verteilung des Nachsteuerungsbetrages auf mehrere Jahre)⁶³⁾, könnte zweifelhaft sein. Dem geltenden Recht kommt es nämlich gerade auf den zeitlichen Effekt der Verlustakzelerierung an, dieser würde durch ein zeitliches Vorziehen der Nachversteuerung nicht bloß abgeschwächt, sondern im Ergebnis beseitigt werden.

3. Firmenwertabschreibung

Vertrauensschutzfragen stellen sich auch bei der Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 2. Satz KStG⁶⁴⁾. Hier liegt die Schutzwürdigkeit darin begründet, dass durch diese Firmenwertabschreibung eine steuerliche Entlastung für den Unternehmenserwerb in Aussicht gestellt wird (wenn auch nur temporär bis zur Nachversteuerung bei zukünftiger Veräußerung der Beteiligung), die für Kaufentscheidungen bzw die Höhe des Kaufpreises von wesentlicher Bedeutung sein kann. Wird der in Aussicht gestellte Steuervorteil daher gestrichen, könnte darin

61) § 9 Abs 10 letzter TS KStG.

62) 451 BlgNR 22. GP 6.

63) Vgl zur Möglichkeit solcher Übergangsregelungen zB VfSlg 15.739/2000 zur Firmenwertabschreibung nach § 3 Abs 2 UmgrStG aF.

64) Dazu ausführlich zB *Staringer*, Die Firmenwertabschreibung im Rahmen der Unternehmensgruppe, in *Bertl ua* (Hrsg), Immaterielle Vermögenswerte (2006) 239.

eine verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung liegen. Dies liegt im Fall der Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 2. Satz KStG auch deshalb besonders nahe, weil der VfGH das Bestehen eines verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes beim Wegfall einer ganz ähnlichen Regelung in § 3 Abs 2 aF UmgrStG bejaht hat⁶⁵⁾. Dementsprechend ist davon auszugehen, dass auch die Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 2. Satz KStG durch den Gesetzgeber zwar grundsätzlich wieder aus dem Rechtsbestand entfernt werden könnte, dies jedoch Alt-Fälle verschonen müsste. Zumindest wären auch hier – wie vom VfGH angeregt – Übergangsmaßnahmen (zB eine Verlängerung des Abschreibungszeitraums)⁶⁶⁾ in Betracht zu ziehen.

VI. Ergebnis

Das Ergebnis des vorliegenden Beitrags ist rasch zusammengefasst: Die Politik wäre gut beraten, von der Gruppenbesteuerung und ihren wesentlichen Verbesserungen gegenüber dem früheren Recht (konkret der Vereinfachung beim Gruppenzugang und der Entkoppelung vom Gesellschaftsrecht) die Finger zu lassen. Ein Nachjustieren von Details ist immer möglich. Aber die wohl bedeutendste Reform des Unternehmenssteuerrechts der letzten Jahrzehnte, die in der Wissenschaft über 20 Jahre lang vorbereitet wurde, einfach wieder rückgängig zu machen, wäre – unabhängig von politischem Standpunkt oder Ideologie – schlicht unvernünftig.

Die Möglichkeit zur Verwertung von Auslandsverlusten ist im Grundsatz ebenfalls keine politische Frage, sondern durch das Gemeinschaftsrecht vorgegeben. Wie weit diese Verpflichtung tatsächlich geht, muss die zukünftige EuGH-Rechtsprechung erst klären. Dies betrifft insbesondere auch die Erstreckung auf Verluste aus Nicht-EU-Staaten aufgrund der Kapitalverkehrsfreiheit. Sollte sich der Gesetzgeber in dieser Situation engherzig zeigen wollen (und die Auslandsverlustverwertung beschränken), wird er es auch zu verantworten haben, vom EuGH möglicherweise später eines Besseren belehrt zu werden.

65) VfSlg 15.739/2000.

66) So nunmehr Art 9 Z 3 BG BGBl I 2000/142.



Der Autor:

Univ.-Prof. Dr. Claus Staringer leitet die Abteilung Unternehmenssteuerrecht am Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien. Er ist in der Praxis im Wiener Büro der internationalen Rechtsanwaltssozietät Freshfields Bruckhaus Deringer tätig.