

Neues Konzept

Die neue Gruppenbesteuerung in Österreich als Kernstück der Steuerreform

Die möglichen Diskussionspunkte

VON MAG. MARKUS CHRISTOPH STEFANER*)

Mit der Steuerreform 2005 soll in Österreich das Organschaftskonzept – das auf RFH-Rechtssprechung aus der ersten Hälfte des 20. Jahrhunderts zurückgeht – für ein modernes Konzept der Gruppenbesteuerung Platz machen. Österreich verabschiedet sich damit von einem Konzept, das auf Grund der restriktiven Voraussetzungen, die nicht mehr dem modernen Wirtschaftsleben entsprechen, nur mehr selten Anwendung fand. Ziel der Neuregelung ist es, nicht nur nationale Gruppen zu stärken, sondern auch Österreich als Zentrale für internationale Konzerne interessant zu machen.

Mit der neuen Gruppenbesteuerung sollen die Voraussetzungen der wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung fallen. Übrig bleibt lediglich das Kriterium der finanziellen Verbindung. Die Trägerkörperschaft muss somit nur mehr mit mehr als 50 % am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt sein und mehr als die Hälfte der Stimmrechte besitzen. Darüber hinaus muss die Beteiligung nicht mehr direkt gehalten werden, sondern es werden auch Anteile, die in Personengesellschaften oder Tochterkörperschaften gehalten werden (quotal), mit jenen, die direkt gehalten werden, aufsummiert. Ergibt sich so in Summe eine Beteiligung von mehr als 50 %, ist eine steuerliche Gruppenbildung möglich. Um gemeinsame Investitionen unabhängiger Unternehmen zu ermöglichen, werden in Zukunft auch Mehrmüttergruppen möglich sein. Einzige zusätzliche Voraussetzung für eine solche Syndikatsbildung – per Personengesellschaft oder Syndikatsvertrag – ist, dass ein Partner zu mindestens 40 % und die anderen Partner zu mindestens 15 % an der Beteiligungsgesellschaft (Tochter) beteiligt sind. Die relevanten Beteiligungen müssen jeweils zu Beginn des Wirtschaftsjahres der Tochter gegeben sein.

Auch der Kreis der Körperschaften, die Teile einer Gruppe werden können, wurde erweitert. Zusätzlich zu den unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, die schon eine Organschaft bilden konnten, ist es nun auch möglich, ausländische Gesellschaften mit einzubeziehen. Ist der Träger eine beschränkt steuerpflichtige Gesellschaft, kann auf Gruppenbesteuerung optiert werden, wenn die Beteiligung einer österreichischen Betriebsstätte zuzurechnen ist. Um die Ansiedlung von Konzernzentralen zu begünstigen – und um den Anforderungen der europarechtlichen Grundfreiheiten zu genügen –, können die positiven Effekte der Gruppenbesteuerung auch auf ausländische Tochtergesellschaften angewendet werden. Zwar muss das Ergebnis der ausländischen Gesellschaft nach österreichischem Recht ermittelt werden, allerdings werden nur Auslandsverluste und nicht Auslandsgewinne berücksichtigt. Werden im Ausland später Gewinne erwirtschaftet, kommt es zu einer Nachversteuerung. Voraussetzung für die Einbeziehung der Auslandstochter ist allerdings, dass es sich um eine Gesellschaft im Sinne der Mutter-Tochter-Richtlinie handelt oder dass sie einer österreichischen Gesellschaft vergleichbar und in einem EWR-Staat ansässig ist. Die Einbeziehung von Auslandstöchtern wurde somit auf den Geltungsbereich des Europarechts begrenzt.

Die Option auf Gruppenbesteuerung kann in Zukunft durch einen Gruppenvertrag ausgeübt werden. Dieser ist schriftlich auszuführen und muss vor dem Ende des Wirtschaftsjahres der Tochtergesellschaft abgeschlossen werden. Anders als bei der Organ-

*) Mag. Markus Christoph *Stefaner* ist Universitätsassistent am Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien.

schaft ist nun kein Ergebnisabführungsvertrag mehr nötig. Es wird also nur mehr das steuerliche Ergebnis zugerechnet. Vollständige Gewinnausschüttungen oder die Übernahme der Verluste sind nicht mehr nötig. Ersetzt ein Gruppenmitglied einem anderen Gruppenmitglied eine etwaige Steuerlast, die auf Grund der Übernahme des Gewinns/Verlustes (nicht) entstanden ist (Steuerumlage), so ist diese nicht steuerwirksam.

Die Mindestdauer des Gruppenvertrages wurde im Ministerialentwurf mit drei Wirtschaftsjahren – bei Rumpfwirtschaftsjahren trotzdem mindestens 36 Monaten – festgelegt. Scheidet eine Gesellschaft vorzeitig aus, kommt es durch eine etwaige Nachversteuerung insofern zu einer Gleichstellung mit der Situation, in der die Gesellschaft nie Teil der Gruppe gewesen wäre. Zur Rechtssicherheit trägt auch wesentlich bei, dass das Finanzamt nach Einreichung des Gruppenvertrags mittels Bescheid über das Bestehen einer Gruppe abzusprechen hat.

Mögliche Diskussionspunkte

Trotz all dieser positiven Eigenschaften kann die Anwendung der Gruppenbesteuerung auch zu einer sehr unangenehmen Konsequenz führen. Es kann nämlich zur Doppelbesteuerung der Gewinne der Tochtergesellschaft bei der Mutter kommen. Der neue § 9 KStG (Gruppenbesteuerung) führt einerseits zu einer Besteuerung der Gewinne bei der Mutter. Schüttet die Tochter den Gewinn später aus, führt dies zu keiner Doppelbesteuerung (etwas verwirrend hier die Erläuterungen zum Ministerialentwurf, die davon sprechen, dass § 10 KStG bei Ausschüttungen an Gruppenfremde nicht zur Anwendung kommt; der Umkehrschluss, dass § 10 bei Ausschüttungen an Gruppenmitglieder nicht zur Anwendung kommt und sich eine zusätzliche Besteuerung der Dividenden ergibt, widerspricht dem Ziel der Gruppenbesteuerung und ist daher abzulehnen). Theasuriert die Tochter die Gewinne jedoch und veräußert die Muttergesellschaft später die Beteiligung an der Tochter, ist der Veräußerungsgewinn – der zumindest teilweise den früher zugerechneten Gewinnen entspricht – nochmals steuerpflichtig. Dieses Problem ergibt sich nicht nur bei der österreichischen Form der Gruppenbesteuerung, sondern stellt sich weltweit.¹⁾ Aus der internationalen Praxis lässt sich lernen, wie man solche Doppelbesteuerungen vermeiden kann.²⁾

Ein anderes Thema, das Anlass zu interessanten Diskussionen bieten wird, ist der Verkauf von Gütern innerhalb der Gruppe. Bei Verkäufen innerhalb der Gruppe kommt es zu keiner Realisierung des Gewinns am Markt. Greift – wie in Deutschland und auch im österreichischen Entwurf – in diesem Moment die Besteuerung ein, werden Gewinne besteuert, die noch nicht am Markt realisiert wurden. Dadurch stellt sich auch die Frage der Ermittlung eines angemessenen Verkaufspreises und damit die gesamte Problematik der Verrechnungspreise. Folgt die Gruppenbesteuerung dem Konsolidierungskonzept – wie z. B. in den USA –, treten diese Probleme nicht auf. Hier wird der Gewinn erst mit einem Verkauf an Gruppenfremde – und somit am Markt – realisiert. Allerdings wirft dies dann das Problem der Aufteilung der Steuerlast der gesamten stillen Reserven auf die beteiligten Gesellschaften auf. Im österreichischen Entwurf hat man sich der Einfachheit halber für eine Aufsummierung der einzelnen Bemessungsgrundlagen entschieden. Dadurch entfällt die Konsolidierung der Intra-Gruppengewinne und -verluste. Im Fall der Veräußerung von Vermögensgegenständen innerhalb der Gruppe scheint allerdings noch eine Änderung hin zu einer Besteuerung des Veräußerungsgewinns erst bei Verkäufen an Gruppenfremde – verbunden mit einer Aufteilung der stillen Reserven auf die beteiligten Gesellschaften – möglich.

¹⁾ Subject II des 58. IFA-Kongresses, der von 5. bis 10. September 2004 in Wien tagt (<http://www.ifa-wien.na.at>), wird hier einen Überblick darüber bieten, wie die einzelnen Staaten einer solchen Gefahr begegnen.

²⁾ Vgl. hierzu die Beiträge in *IFA (Hrsg.) Group Taxation, CDFI LXXXIXb (2004)* in Druck.