

Offene Fragen des neuen Gruppenbesteuerungsrechts

2004/
769
S. 406

Die neue Gruppenbesteuerung¹⁾ des § 9 KStG nF²⁾ ersetzt die überholte Organschaft des § 9 KStG aF³⁾. Obwohl sich der Gesetzgeber damit für ein modernes Modell der Konzernbesteuerung im Sinne der „best-practice“⁴⁾ entschieden hat, haben sich in der Diskussion – wie bei den meisten großen Gesetzesänderungen – einige offene Fragen der Auslegung und der rechtspolitischen Ausgestaltung herauskristallisiert, die in der Folge behandelt werden sollen.

Mag. Markus Christoph Stefaner

Mag. Patrick Weninger

Assistenten am Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht

1. Teilnehmer an der Gruppe

Gruppenträger können unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit iSd Versicherungsaufsichtsgesetzes und Kreditinstitute iSd BWG – wenn sie Körperschaften sind – sein⁵⁾. Unter bestimmten Voraussetzungen⁶⁾ kann nunmehr auch beschränkt steuerpflichtigen

Kapitalgesellschaften sowie Beteiligungsgemeinschaften Gruppenträgereigenschaft zukommen⁷⁾. Dennoch ist uE der Zugang zur steuerlichen Gruppe im Bereich der Gruppenträger insofern zu eng gewählt, als Privatstiftungen nicht gruppenträgerfähig sind⁸⁾. Neben unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften können nun auch erstmals ausländische Gesellschaften – wenn auch mit Einschränkungen⁹⁾ – Gruppenträger¹⁰⁾ und Gruppenmitglieder¹¹⁾ sein. Die Differenzierungen im Bereich der Gruppenmitglieder können allerdings zu europarechtlich motivierten Bedenken Anlass geben¹²⁾.

Der Gesetzgeber verwendet in der Neufassung des § 9 KStG zweimal die Formulierung „nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaft“¹³⁾. Es stellt sich die Frage, was der Gesetzgeber mit dieser – auf den ersten Blick umständlichen – Formulierung bezwecken wollte, zumal die EB zur RV keinen Aufschluss geben. Es wird gemutmaßt, dass der Gesetzgeber mit dieser Formulierung eine Klarstellung dahin gehend bewirken wollte, dass er mit dem Begriff „beschränkt steuerpflichtige Körperschaft“ in erster Linie beschränkt Steuerpflichtige erster Art¹⁴⁾ – eben ausländische Körperschaften – von der neuen Gruppenbesteuerung erfasst haben wissen will. UE könnte diese Formulierung allerdings Anlass zu fragwürdigen Auslegungen geben, indem man etwa den Ausdruck „ausländisch“ als „nach dem Recht eines ausländischen Staates gegründet“ begriff. Eine Klarstellung im Rahmen einer künftigen Novellierung – zB durch Verweis auf § 1 Abs 3 Z 1 KStG – wäre daher wünschenswert.

2. Mittelbare Beteiligung

Das Beteiligungserfordernis bei der mittelbaren Beteiligung über eine Personengesellschaft ist dann erfüllt, wenn die be-

- 1) Vgl dazu *Gassner*, Zur Neuordnung des Rechts der Besteuerung von Unternehmensgruppen in Österreich, SWK 1990, 291; *Müller*, Reform der Konzernbesteuerung in Österreich (1991); *Gassner/Lang/Wiesner* (Hrsg), Besteuerung von Unternehmensgruppen (1998); *Stefaner/Weninger*, Die wesentlichen Auswirkungen der Steuerreform 2005 auf die Unternehmensbesteuerung, *ecolex* 2004, 392; *Stefaner/Weninger*, Die Gruppenbesteuerung im österreichischen Konzernsteuerrecht, *ecolex* 2004, 508; *Stefaner*, Die neue Gruppenbesteuerung in Österreich als Kernstück der Steuerreform, SWK 2004, 418; *Gassner*, Steuerreform 2005 – Wie soll es weitergehen? FJ 2004, 89; *Gassner*, Die neue Gruppenbesteuerung, Eine Alternative zum Begutachtungsentwurf, SWK 2004, 510; *Gassner*, Die neue Gruppenbesteuerung, Stärken und Schwächen des Begutachtungsentwurfs, SWK 2004, 473; *Gassner*, Europarechtswidrigkeit der Organschaftsbesteuerung, DB 2004, 841; *Gassner*, Reform der Konzernbesteuerung in Deutschland und Europa, FR 2004, 517; *Stockinger*, Die steuerliche Behandlung von Rechtsgeschäften zwischen Gruppenpartnern bei einer künftigen Gruppenbesteuerung, RWZ 2003, 321; *Wiesner*, Entwurf eines Steuerreformgesetzes 2005 – Die Auswirkungen auf Körperschaften, RWZ 2004, 33; *Wiesner*, Abänderungsantrag zur Regierungsvorlage des Steuerreformgesetzes 2005, RWZ 2004, 129; *Tissot*, Die geplante Gruppenbesteuerung – Ein erster Überblick, SWK 2004, 412; *Mayr*, Die neue Gruppenbesteuerung, Konzept und Grundlagen, RdW 2004, 246; *Kauba*, Meldefrist-Übergangsregelung von Organschaft zur Gruppe, SWK 2004, 480; *Kauba/Krickl*, Steuerreform 2005: Gruppenbesteuerung und Steuerausgleich, RdW 2004, 312; *Kauba/Krickl*, Gruppenbesteuerung: Steuerausgleich bei Gruppenfremden, RdW 2004, 365; *Zöchling/Fraberger*, Steuerumlagen aus gesellschafts-, bilanz- und steuerrechtlicher Sicht, SWK 2004, 703; *Kohlhauser/Wette*, Was bringt die neue Firmenwertabschreibung im Rahmen der Gruppenbesteuerung? SWK 2004, 830; *Gassner/Haidenthaler*, Group Taxation, SWI 2004, in Druck; *Stefaner/Weninger*, Gruppenbesteuerung: Mehr Gestaltungsspielraum bei der Konzernstrukturplanung, RWZ 2004, in Druck; *Stefaner/Weninger*, Verlustverrechnung von außerhalb der Gruppe entstandenen Verlusten, RdW 2004, in Druck; *Stefaner/Weninger*, Mittelbare Beteiligung über eine Kapital- oder Personengesellschaft, SWK 2004, in Druck; *Stefaner/Weninger*, Gruppenbesteuerung und Europarecht, SWI 2004, in Druck; IFA (Hrsg) Group Taxation, Cahiers de Droit Fiscal International, Volume 89b (2004).
- 2) BGBl 1989/660 idF BGBl I 2004/57.
- 3) BGBl 1989/660 idF BGBl I 2003/124.
- 4) So Erl zur RV, 451dB XXII. GP, 6.
- 5) So § 9 Abs 3 KStG; vgl dazu *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 393; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 509 f; *Stefaner*, SWK 2004, 418; *Mayr*, RdW 2004, 246; *Wiesner*, RWZ 2004, 34; *Tissot*, SWK 2004, 412; *Gassner*, SWK 2004, 475.
- 6) Vgl § 9 Abs 3 5. TS KStG. Danach muss der beschränkt steuerpflichtige Gruppenträger entweder in der Anlage 2 zum EStG 1988 genannt werden oder einer österreichischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sein, den Ort der Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraumes haben, mit einer Zweigniederlassung im Firmenbuch eingetragen sein und die Beteiligung an den Gruppenmitgliedern muss der Zweigniederlassung zuzurechnen sein. Vgl dazu *Wiesner*, RWZ 2004, 34; *Tissot*, SWK 2004, 412. Für diese Zwecke kann wohl ein Typenvergleich analog zu § 10 Abs 2 KStG vorgenommen werden. Vgl dazu RFH 12. 2. 1930, VI A 899/27, *Venezuela*, RStBl 1930, 444; weiters beispielsweise *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG 88 (1996) § 10 Anm 24.

- 7) So § 9 Abs 3 KStG; vgl dazu *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 393; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 510; *Stefaner/Weninger*, SWI 2004, in Druck; *Stefaner*, SWK 2004, 418; *Mayr*, RdW 2004, 246; *Wiesner*, RWZ 2004, 34; *Tissot*, SWK 2004, 412; *Gassner*, SWK 2004, 475.
- 8) Vgl *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 510.
- 9) Das ausländische Gruppenmitglied muss mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar sein und muss mit einem inländischen beteiligten Gruppenmitglied oder Gruppenträger ausschließlich und direkt finanziell verbunden sein. Vgl dazu *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 509.
- 10) So § 9 Abs 3 5. TS KStG.
- 11) So § 9 Abs 2 2. TS KStG. Vgl dazu *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 393; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 509; *Stefaner/Weninger*, SWI 2004, in Druck; *Stefaner*, SWK 2004, 418; *Mayr*, RdW 2004, 246; *Wiesner*, RWZ 2004, 35; *Tissot*, SWK 2004, 412; *Gassner*, SWK 2004, 475.
- 12) Siehe dazu ausführlich Kap 7.
- 13) Vgl § 9 Abs 2 2. TS und Abs 6 Z 6 KStG.
- 14) iSd § 1 Abs 3 Z 1 KStG etwa im Gegensatz zu inländischen Körperschaften des öffentlichen Rechts gem § 1 Abs 3 Z 2 KStG (beschränkte Steuerpflicht zweiter Art).

teiligte Körperschaft ausschließlich über eine Personengesellschaft in einem solchen Ausmaß beteiligt ist, dass die beteiligte Körperschaft unter Berücksichtigung der an der Personengesellschaft bestehenden Beteiligungsquote zu mehr als 50 % an Substanz und Stimmrechten der Beteiligungskörperschaft beteiligt ist. Das Beteiligungserfordernis ist auch dann erfüllt, wenn die erforderliche Beteiligungshöhe zusammen durch eine Beteiligung über eine Personengesellschaft und durch eine unmittelbar gehaltene Beteiligung hergestellt wird¹⁵⁾. Die relevante Kapital- und Stimmrechtsmehrheit der mittelbar beteiligten Körperschaft ist für diese Zwecke multiplikativ durchgerechnet zu ermitteln. Hingegen liegt keine tatbestandliche mittelbare Beteiligung vor, wenn der Gruppenträger am Gruppenmitglied zum einen über eine Personengesellschaft, zum anderen über eine Kapitalgesellschaft jeweils mittelbar beteiligt ist. Denn eine mittelbare Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft muss mit einer unmittelbaren, darf aber nicht mit einer mittelbaren Beteiligung über eine Personengesellschaft kombiniert werden¹⁶⁾.

Die Voraussetzung, dass bei der mittelbaren Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft neben der mittelbaren Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft zusätzlich jedenfalls eine unmittelbare Beteiligung erforderlich ist¹⁷⁾, kann zu teils seltsamen Ergebnissen führen. Werden etwa zwischen die Mutter und die Enkelin drei Körperschaften geschaltet, an denen die Mutter 100 % der Stimmrechte und des Vermögens hält, und sind diese drei Töchter wiederum an der Enkelin zu jeweils einem Drittel beteiligt, so treten in diesem Fall die Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung mangels Vorliegens einer direkten Beteiligung der Mutter an der Enkelin nicht ein. Zudem verfügt keine Tochter alleine über die Kapital- und Stimmrechtsmehrheit an der Enkelin. Auch die Bildung einer Beteiligungsgemeinschaft und das Herbeiführen der Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung ist in diesem Fall ausgeschlossen, da keine Gesellschaft ausreichend beteiligt ist, um „Beteiligungsgemeinschaftsführer“ zu sein¹⁸⁾.

15) Vgl Erl zur RV, 451dB XXII. GP, 18; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 394; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 513 f; *Mayr*, *RdW* 2004, 246; *Wiesner*, *RWZ* 2004, 34; *Stefaner/Weninger*, *SWI* 2004, in Druck.

16) Von der Möglichkeit der Kombination von mittelbarer Beteiligung über eine Personengesellschaft und mittelbarer Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft ist in den Erl zur RV keine Rede. Vgl dazu Erl zur RV, 451dB XXII. GP, 19: Ergibt die Beteiligung der Personengesellschaft für sich keine ausreichende Beteiligung an der Körperschaft, kann die ausreichende Beteiligung durch eine von der Körperschaft auch unmittelbar gehaltene Beteiligung erreicht werden. Vgl dazu ausführlich und im Detail *Stefaner/Weninger*, *SWK* 2004, in Druck.

17) Vgl Erl zur RV, 451dB 22. GP, 19 f: Die mittelbare Beteiligung im Wege einer Körperschaft kann nur bei Vorliegen einer unmittelbaren (nicht ausreichenden) Beteiligung an der Beteiligungskörperschaft in Verbindung mit einem (mehreren) Gruppenmitglied(ern), dh einer (mehreren) entsprechend finanziell verbundenen und schon in der Unternehmensgruppe befindlichen Beteiligungskörperschaft(en), erreicht werden. Voraussetzung ist, dass die die ergänzende Beteiligung vermittelnde Mitgliedskörperschaft selbst nicht ausreichend (mehr als 50 %) an der „unteren“ Beteiligungskörperschaft beteiligt ist. Ist dieses vermittelnde Gruppenmitglied für sich zu mehr als 50 % an der „unteren“ Beteiligungskörperschaft beteiligt, findet bereits zwischen diesen beiden Körperschaften eine Gruppenbildung statt. Sind drei Körperschaften jeweils hundertprozentig vertikal verbunden, ist die mittelbar hundertprozentige Beteiligung der Großmutter an der Enkelgesellschaft für die Anerkennung einer Unternehmensgruppe zwischen Großmutter- und Enkelgesellschaft nicht ausreichend. Eine Ergebnisvereinigung ist in diesem Fall nur im Wege der Einbeziehung beider Beteiligungskörperschaften in die von der Großmutter gebildete Beteiligungsgruppe möglich. Vgl dazu *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 394; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 514; *Stefaner/Weninger*, *SWI* 2004, in Druck.

18) Vgl dazu ausführlich *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 514.

Das Ergebnis der Enkelgesellschaft kann nach der Gesetzeslage der Muttergesellschaft nicht zugerechnet werden, obwohl der Einfluss des Gruppenträgers in dieser Konstellation sogar über das geforderte Beteiligungserfordernis des § 9 KStG hinausgeht. Gerade dieser Einfluss soll aber als Leitbild entscheidend für die Teilnahme an der steuerlichen Gruppe sein¹⁹⁾.

UE ist der Tatbestand der mittelbaren Beteiligung – sei es über eine Personen-, sei es über eine Kapitalgesellschaft – zu eng ausgestaltet. *Göth* vermutete in der alten Organschaft einen Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz. Der Tatbestand der Organschaft verbildlichte eine wirtschaftliche Verschmelzung von Organgesellschaft und Organträger, während ihre Rechtsfolge mit dem Tatbestand unvereinbar zu sein schien. So fußte die Rechtsfolge offenbar auf keiner sehr engen Nahebeziehung zwischen Organträger und Organgesellschaft, weil sie lediglich eine Ergebniszurechnung vorsah. Eine sachliche Rechtfertigung war nicht ersichtlich²⁰⁾. Dieser Grundgedanke lässt sich nun auf die gleichheitsrechtliche Prüfung der Gruppenbesteuerung übertragen: Geht die Rechtsfolge von einer wenig intensiven Beziehung zwischen Gruppenträger und Gruppengesellschaft aus, so ist ein Tatbestand, dessen Anforderungen (an die Intensität der Verbindung zwischen Gruppenträger und Gruppengesellschaft) über jene der Rechtsfolge hinausgehen, sachlich nicht gerechtfertigt und erscheint daher gleichheitswidrig²¹⁾. Problematisch erscheint daher uE²²⁾ vor allem die Pflicht zur unmittelbaren Beteiligung bei Bestehen einer mittelbaren Beteiligung an dem Gruppenmitglied über eine Kapitalgesellschaft und die Unzulässigkeit der Kombination von mittelbaren Beteiligungen über Kapital- und Personengesellschaften. Ob hier eine Gesetzeslücke vorliegt, die unter gleichheitsrechtlichen Überlegungen durch sinnngemäße Anwendung des § 9 KStG auf diese nicht erfassten mittelbaren Beteiligungsfälle zu schließen wäre, ist zumindest fraglich. Eine Klarstellung durch den Gesetzgeber wäre sinnvoll.

3. Beteiligungsgemeinschaft

Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Beteiligungsgemeinschaft sind restriktiv²³⁾. Denn zumindest ein Mitbeteiligter – der „Beteiligungsgemeinschaftsführer“ – muss über mindestens 40 % und zusätzlich müssen alle anderen Mitglieder der Beteiligungsgemeinschaft über mindestens 15 % der Kapitalanteile und der Stimmrechte an den Gruppenmitgliedern verfügen²⁴⁾. Die Beteiligungsgemeinschaft selbst muss – ebenso wie ein einzelner Gruppenträger auch – die

19) Vgl vor allem *Gassner*, *SWK* 1990, 292: Alleinige Voraussetzung soll die Kontrolle des Beteiligungsunternehmens sein, weil diese regelmäßig für die Leitungsmacht und die Leistungsverantwortung entscheidend ist. Da der Mehrheitseinfluss [sic] sowohl über eine direkte als auch indirekte Beteiligung geltend gemacht werden kann, sollen alle Beteiligungen in die zusammengefasste Besteuerung einbezogen werden können, bei denen die Kontrolle über die Mehrheitsbeteiligung möglich ist.

20) Vgl dazu grundlegend und im Detail *Göth*, Die körperschaftsteuerliche Organschaft aus der Sicht des Gleichheitsgrundsatzes, *GesRZ* 1991, 28.

21) Ähnlich *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 514 f.

22) Vgl schon *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 514 f; *Stefaner/Weninger*, *SWK* 2004, in Druck.

23) So auch *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 394; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 515.

24) So § 9 Abs 4 4. TS KStG. Vgl dazu *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 394; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 515; *Mayr*, *RdW* 2004, 246; *Wiesner*, *RWZ* 2004, 34 f; *Tissot*, *SWK* 2004, 412.

Kapital- und Stimmrechtsmehrheit an der Beteiligungskörperschaft halten. Durch diese Beteiligungsanforderungen von 40 und 15 % an die an der Beteiligungsgemeinschaft beteiligten Gesellschaften ist jedoch effektiv eine Mindestbeteiligung der Beteiligungsgemeinschaft von 55 % erforderlich. Die Beteiligungsgemeinschaft kann mittels Personengesellschaft, Syndikat oder im Wege der gemeinsamen Kontrolle begründet werden²⁵⁾. Damit ist wohl kein Organisationsrahmen, sondern eine faktische Kontrollmacht angesprochen²⁶⁾. Mit dem Verweis auf die Fusionskontrollverordnung ermöglicht der Gesetzgeber zudem die Annahme einer Beteiligungsgemeinschaft auch in jenen Fällen, in denen eine 50 zu 50 % Beteiligung vorliegt²⁷⁾. Alle Teilnehmer an der Beteiligungsgemeinschaft müssen denselben Anforderungen wie einzelne Gruppenträger genügen²⁸⁾.

UE ist es nicht nachvollziehbar, warum die Machtverteilung innerhalb der Beteiligtegemeinschaft ausschlaggebend dafür sein soll, ob eine steuerliche Gruppe vorliegt oder nicht. In Wahrheit sollte einzig und allein ausschlaggebend sein, ob die Beteiligungsgemeinschaft als solche einen ebenso starken Einfluss auf die Leitung des Gruppenmitglieds auszuüben imstande ist wie ein einzelner Gruppenträger. Diese Regelung führt regelmäßig dazu, dass bei Beteiligungsgemeinschaften mit mehr als zwei Mitgliedern de facto die Beteiligungsgemeinschaft joint ventures mit einer eindeutigen Leitgesellschaft vorbehalten bleibt²⁹⁾. Diese Restriktion wird vor allem Kooperationen von Klein- und Mittelbetrieben hemmen. Hierfür ist uE keine rechtssystematische oder wirtschaftspolitische Notwendigkeit ersichtlich. Schließlich erfordert die neue Gruppenbesteuerung weder Eingliederungs- noch Leitungskriterien. Im Übrigen treffen auf diese restriktiven Anwendungsvoraussetzungen der Beteiligungsgemeinschaft dieselben verfassungsrechtlichen Bedenken wie auf die Gruppenbildung über eine mittelbare Beteiligung zu³⁰⁾. Wiederum erscheint es uE³¹⁾ – gemessen an den Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung – sachlich nicht gerechtfertigt, einen Teil von Konzernstrukturen von der Anwendung der Gruppenbesteuerung auszuschließen, obwohl sich auch mit solchen nicht tatbestandlichen Gemeinschaften – abgesehen von den steuerlichen Konsequenzen – dieselben Effekte erzielen lassen.

4. Verlustverrechnung

Der Vorteil von Gruppenbesteuerungsregimen für steuerpflichtige Körperschaften besteht in der Möglichkeit der Verrechnung von Gewinnen und Verlusten innerhalb der Gruppe. Dieser Vorteil soll deshalb auch nur sehr restriktiv – nur an Gruppen (und deren Teilnehmer), die die Voraussetzungen erfüllen – vergeben werden. Daher stellt sich die Frage, was mit Verlusten geschehen soll, die vor Teilnahme einer Gesellschaft an der steuerlichen Gruppe entstanden sind.

Der österreichische Gesetzgeber³²⁾ hat sich dafür entschieden, dass diese Verluste in die Gruppe „mitgenommen“ werden können. Gleichzeitig wurde die Ausgleichsfähigkeit in jedem Jahr mit der Höhe des Gewinns jener Gesellschaft begrenzt, die den Verlust eingebracht hat. Die gleiche Beschränkung gilt für Verluste, die durch Umgründungsmaßnahmen in die Gruppe eingebracht wurden. Die Einschränkungen gelten jedoch nur auf Ebene der Gruppenmitglieder, nicht für den Gruppenträger. Hier stellt sich die Frage, ob systematisch gesehen nicht stärkere Einschränkungen adäquat wären. Der Grund ist, dass auch die Verschmelzung, die eine weitergehende Vereinigung darstellt, strengere Anforderungen an den Verlustabzug stellt. Es könnte daher systematisch argumentiert werden, dass die schwächere Nahebeziehung mittels Gruppenbesteuerung nicht zu einer leichteren Verlustverwertung führen sollte³³⁾. Gegen eine dahin gehende systematische Interpretation spricht jedoch, dass hierfür eine Lücke vorliegen müsste und es außerdem der Zielsetzung der neuen Gruppenbesteuerung, ein möglichst attraktives Gruppenbesteuerungsregime zu schaffen³⁴⁾, widersprechen würde. Gerade die Möglichkeit der Verlustverwertung ist für die Attraktivität einer steuerlichen Gruppenbildung wichtig. Vergleicht man die österreichische mit anderen Gruppenbesteuerungen, wären auch noch liberalere Regelungen möglich³⁵⁾.

Eine andere – historisch erklärbare – uE unnötige Einschränkung entsteht daraus, dass Ergebnisse immer nur an übergeordnete Gesellschaften gemeldet werden können³⁶⁾. Im Fall eines rein österreichischen Konzerns stellen sich hier nur geringe Probleme. Durch die Einbeziehung aller Gesellschaften kann man hier schlussendlich erreichen, dass alle Ergebnisse beim Organträger zu versteuern sind. Bei grenzüberschreitenden Konzernen stellt sich jedoch manchmal das Problem, dass eine Zurechnung auch zwischen österreichischen Teilen nicht möglich scheint³⁷⁾. Darüber hinaus könnte es aus wirtschaftlichen Gründen auch wünschenswert sein, nicht alle Gesellschaften in die steuerliche Gruppe mit einzubeziehen. Da hierdurch auch keine Steuerausfälle zu erwarten sind, ist diese Beschränkung nicht einsichtig, sondern lediglich aus der Tradition der Organschaft erklärbar. Auch im Sinne einer „best-practice“, der sich der Gesetzgeber verschrieben hat³⁸⁾, wäre hier eine weitere Liberalität wünschenswert, da diese Möglichkeit in anderen Gruppenbesteuerungsregimen besteht³⁹⁾.

5. Firmenwertabschreibung und negativer Firmenwert

Um eine Gleichstellung von Asset- und Share-Deal zu erreichen, wurde im Rahmen der Gruppenbesteuerung die Möglichkeit zur Firmenwertabschreibung von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern geschaffen⁴⁰⁾. Hierin kann ein Schritt

25) Vgl dazu Erl zur RV, 451dB 22.GP, 18; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 515; *Gassner/Haidenthaler*, *SWI* 2004, in Druck; *Wiesner*, *RWZ* 2004, 129.

26) Vgl *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 515.

27) So Erl zur RV, 451dB XXII. GP, 18.

28) § 9 Abs 3 KStG. Siehe dazu Kap 1.

29) Vgl *Gassner*, *SWK* 2004, 476; *Gassner*, *SWK* 2004, 510; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 515.

30) Siehe dazu Kap 2.3. Vgl für ähnliche Überlegungen zur Organschaft *Göth*, *GesRZ* 1991, 28 ff.

31) Vgl schon *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 515.

32) § 9 Abs 6 Z 4 KStG.

33) *Stefaner/Weninger*, *Gruppenbesteuerung: Verlustverrechnung von außerhalb der Gruppe entstandenen Verlusten*, *RdW* 2004, in Druck.

34) Erl zur RV, 451dB XXII. GP, 6.

35) Vgl *Masui*, *Generalbericht*, in IFA (Hrsg) CDFI 89b 21 (46).

36) Vgl auch *Gassner*, *DB* 2004, 843.

37) Vgl Abschn 7.

38) Erl zur RV, 451dB XXII. GP, 6.

39) ZB Schweden, UK. Vgl *Wiman*, *National Report Sweden*, in IFA (Hrsg) CDFI 89b 633 (639); *Rupal*, *National Report UK*, in IFA (Hrsg) CDFI 89b 685 (688).

40) § 9 Abs 7 KStG. Vgl *Gassner*, *SWK* 2004, 478.

Richtung „Single-Entity“-Konzept⁴¹⁾ gesehen werden, dem zufolge der Konzern als eine Einheit gesehen wird. Die Folge ist nämlich, dass eine Tochtergesellschaft nur mehr den Rang eines Betriebs hat und folglich eine Firmenwertabschreibung möglich ist. Auf der anderen Seite ist in Zukunft eine Teilwertabschreibung auf Beteiligungen an Gruppenmitgliedern nicht mehr möglich. Dies entspricht auch dem „Single-Entity“-Konzept, da auch eine Teilwertabschreibung auf Teilbetriebe nicht möglich ist. Darüber hinaus könnte die Möglichkeit zur Teilwertabschreibung zu einer Doppelverwertung derselben Verluste beim Gruppenträger führen⁴²⁾.

Der abzuschreibende Firmenwert ist als der Unterschied zwischen den Anschaffungskosten der Beteiligung zum einen und dem anteiligen handelsrechtlichen Eigenkapital zuzüglich stiller Reserven im nichtabnutzbaren Anlagevermögen zum anderen definiert⁴³⁾. Der abschreibbare Firmenwert ist mit 50 % der Anschaffungskosten gedeckelt⁴⁴⁾ und um etwaige schon vorgenommene Teilwertabschreibungen an der Beteiligung zu kürzen⁴⁵⁾. Die Ermittlung hat zum Erwerbszeitpunkt stattzufinden⁴⁶⁾. Der so ermittelte Firmenwert kann sodann – analog zu § 8 Abs 3 EStG – auf die 15 der Anschaffung der Beteiligung folgenden Jahre verteilt werden⁴⁷⁾.

Auch diese Regelung wirft einige Zweifelsfragen auf. Zum einen stellt sich die Frage, ob die Firmenwertabschreibung in das österreichische Gruppenbesteuerungssystem passt, da das „Single-Entity“-Konzept nicht durchgehend verwirklicht wurde⁴⁸⁾. Zum anderen ist auch fraglich, warum für die Ermittlung des Firmenwerts auf das handelsrechtliche Eigenkapital⁴⁹⁾ abzustellen ist⁵⁰⁾. Hierauf geben auch die Erl zur RV keine Antwort. Darüber hinaus stellt sich auch die Frage, warum die 15 Jahre, auf die die Firmenwertabschreibung verteilt wird, immer in jenem Jahr beginnt, in dem eine für das tatbestandliche Beteiligungserfordernis⁵¹⁾ ausreichende Beteiligung erreicht wurde⁵²⁾. Eine Abzugsfähigkeit ist gleichzeitig aber nur in jenen Jahren möglich, in denen die Gesellschaft in die steuerliche Gruppe einbezogen wird. Dadurch gehen idR Teile der Firmenwertabschreibung steuerlich verloren, da eine Einbeziehung nur möglich ist, wenn das Beteiligungserfordernis seit Beginn des Wirtschaftsjahres erfüllt ist⁵³⁾. Auch das „Single-Entity“-Konzept gibt keine Rechtfertigung für den Beginn des Laufens der 15 Jahres Frist mit Erreichen des Beteiligungserfordernisses. Denn erst mit Aufnahme in die steuerliche Gruppe ist die „Single-Entity“ erreicht und somit sollte erst mit diesem Zeitpunkt der Zeitraum der Firmenwertabschreibung beginnen.

Weiters können sich uE ungerechtfertigte Benachteiligungen im Falle eines Erwerbs eines ganzen Konzerns ergeben.

Ist die Muttergesellschaft des erworbenen Konzerns eine reine Holding, kann keine Firmenwertabschreibung vorgenommen werden, da die Holding keine „betriebsführende“⁵⁴⁾ Gesellschaft ist⁵⁵⁾. Gleichzeitig ist eine Firmenwertabschreibung an den operativen Gesellschaften nicht möglich, da hier mangels Anschaffung keine Firmenwertabschreibung möglich ist.

Schon hier sei auch angemerkt, dass sich ein gemeinschaftsrechtliches Problem aus der Beschränkung der Firmenwertabschreibung auf unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder⁵⁶⁾ ergibt⁵⁷⁾.

Einen weiteren Problemkreis birgt die Regelung über den negativen Firmenwert. Ergibt sich bei obiger Ermittlung des Firmenwerts ein negativer Firmenwert, ist dieser (verpflichtend) gewinnerhöhend über 15 Jahre zu verteilen. Hier stellt sich sehr stark die Frage der Rechtfertigung dieser Regelung. Im Fall eines Asset-Deals kann man uU eine Rechtfertigung in der höheren Abschreibungsbasis der Vermögensgegenstände finden. Durch die Regelung des § 9 Abs 7 4. TS KStG kann sich jedoch der negative Firmenwert aus den stillen Reserven des nichtabnutzbaren Anlagevermögens ergeben. Folglich werden in diesem Fall dem negativen Firmenwert keine (erhöhten) Betriebsausgaben gegenübergestellt.

6. Steuerumlagen

Um in den Genuss der Vorteile der Gruppenbesteuerung zu kommen, müssen die beteiligten inländischen Gesellschaften einen Gruppenantrag stellen⁵⁸⁾. In diesem ist auch anzugeben, dass eine Regelung über den Steuerausgleich geschlossen wurde. In den Erl zur RV wurde klar gestellt, dass eine solche Regelung nicht die Einigung, dass keine Steuerumlagen geleistet werden, sein darf⁵⁹⁾. Wie die Regelung aussehen soll, stellt der Gesetzgeber den handelnden Personen frei⁶⁰⁾. Somit ergeben sich drei Zeitpunkte, zu denen die Steuerumlage⁶¹⁾ vereinbart sein kann⁶²⁾:

- Steuerumlage im Zeitpunkt der Verlust“übergabe“ (abgezinst, oder nicht)⁶³⁾.
- Steuerumlage im jenem Jahr, in dem die verlusterzielende Gesellschaft die Verluste auf einer „stand-alone“-Basis steuermindernd hätte geltend machen können⁶⁴⁾.
- Steuerumlage (der Nettosition) erst beim Gruppenaustritt⁶⁵⁾.

Die erste Variante verursacht spezielle Probleme, weil sich hier die Frage stellt, ob und wie abzuzinsen ist. Bei der zwei-

41) Vgl *Masui*, in IFA (Hrsg) CDFI 89b 41.

42) Vgl dazu *Gassner*, SWK 2004, 478; *Gassner*, FR 2004, 519.

43) § 9 Abs 7 1. TS KStG. Vgl ausführlich *Kohlhauser/Wette*, SWK 2004, 836 ff.

44) § 9 Abs 7 1. TS KStG.

45) § 9 Abs 7 2. TS KStG.

46) *Kohlhauser/Wette*, SWK 2004, 836.

47) § 9 Abs 7 1. TS KStG.

48) *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 518.

49) Vgl *Gassner*, SWK 2004, 479; *Gassner*, FR 2004, 519.

50) § 9 Abs 7 1. TS KStG.

51) § 9 Abs 4 KStG.

52) § 9 Abs 7 3. TS KStG.

53) § 9 Abs 5 KStG.

54) § 9 Abs 7 2. Satz KStG.

55) Stellungnahme des Verbands der Elektrizitätsunternehmen Österreichs, 32/SN-136/ME.

56) § 9 Abs 7 KStG.

57) *Stefaner/Weninger*, SWI 2004, in Druck.

58) § 9 Abs 8 KStG.

59) Erl zur RV, 451dB XXII. GP, 28.

60) Erl zur RV, 451dB XXII. GP, 28. Vgl weiterführend *Zöchling/Fraberger*, SWK 2004, 703 ff.

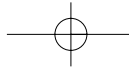
61) Es kann sich dann um positive oder negative Steuerumlagen handeln. Vgl *Zöchling/Fraberger*, SWK 2004, 703.

62) Vgl ausführlich *Zöchling/Fraberger*, SWK 2004, 708 ff; *Kauba/Krickl*, RdW 2004, 312 ff. Vgl auch zur Frage des Abstellens auf den Zeitpunkt des Entstehens der Abgabenverbindlichkeit oder der Fälligkeit *Kauba/Krickl*, RdW 2004, 312.

63) Vgl auch *Zöchling/Fraberger*, SWK 2004, 709.

64) Vgl auch *Zöchling/Fraberger*, SWK 2004, 708.

65) *Kauba/Krickl*, RdW 2004, 312.



ten Variante stellen sich Probleme, wenn sich zwischen Verlust, „übergabe“ und fiktiver Verlustverwertung in der Gesellschaft die Gesellschafterstruktur ändert oder wenn die Gesellschaft in der Zwischenzeit die Gruppe verlässt. Gibt es keine Minderheitsaktionäre, scheint eine Steuerumlage überhaupt verzichtbar. Somit zeigt sich, dass die Pflicht zur Steuerumlage mehr Probleme schafft als löst. Die Frage ist daher berechtigt, ob eine solche – offenbar dem Schutz von Minderheitsaktionären dienende Regelung – im Steuerrecht am richtigen Platz ist, oder eine solche Regelung nicht vielmehr eine Frage des Privatrechts darstellt. UE wäre daher zu überlegen, die Pflicht zur Steuerumlage ersatzlos aus dem KStG zu streichen und es stattdessen in die Verantwortung des Vorstands zu übergeben, das Wirtschaftsgut „Verlust“ zu einem angemessenen Preis zu verkaufen und dafür zu haften⁶⁶). Alternativ dazu könnte eine entsprechende Regelung im Gesellschaftsrecht erfolgen, wo sie systematisch gesehen passender wäre.

7. Gruppenbesteuerung und Gemeinschaftsrecht

Neben unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften können nun auch erstmals ausländische Gesellschaften – wenn auch mit Einschränkungen⁶⁷) – Gruppenträger⁶⁸) und Gruppenmitglieder⁶⁹) sein. Trotzdem ergeben sich beim grenzüberschreitenden Fall im Vergleich zum rein innerstaatlichen Fall Differenzierungen und somit potenzielle Verstöße gegen Gemeinschaftsrecht. Es sind nämlich nicht alle vergleichbaren Gesellschaften, wie etwa ausländische Genossenschaften, gruppenträgerfähig⁷⁰).

Darüber hinaus können sich auch Probleme aus der Voraussetzung der Zuordnung von Beteiligungen zu einer österreichischen Betriebsstätte von ausländischen Gruppenträ-

gern ergeben⁷¹). Durch diese Voraussetzung kann es zu Benachteiligungen von Gruppen mit ausländischen Gruppenträgern kommen, da im Vergleich zu Gruppen mit österreichischen Gruppenträgern die Gruppenbildung – auch für den österreichischen Teil der Gruppe – nicht immer möglich ist. Sind die Voraussetzungen für eine Gruppenbildung über die Grenze gegeben, kommt es idR weiterhin zu einer Benachteiligung, da in diesem Fall Verluste ausländischer Gruppenmitglieder nur quotaleinbezogen werden können⁷²). Bei unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern ist immer eine Zurechnung des gesamten Ergebnisses vorgesehen. Diese europarechtlich bedenkliche Diskriminierung wird auch durch das Faktum, dass bei ausländischen Gesellschaften nur der Verlust und keine Gewinne in das Gruppenergebnis einbezogen werden⁷³), nicht geheilt⁷⁴). Ein weiteres gemeinschaftsrechtliches Problem ergibt sich bei Konzernstrukturen, bei denen ein österreichischer Gruppenträger an einem ausländischen Gruppenmitglied beteiligt ist, welches wiederum ein wirtschaftliches Engagement in Österreich betreibt (sog. Sandwich-Konstruktionen⁷⁵). Wird dieses Engagement in Form einer Betriebsstätte betrieben, wollen zumindest die Erl zur RV⁷⁶) die Gleichbehandlung erreichen. Im Falle eines wirtschaftlichen Engagement mittels Tochtergesellschaft sehen aber auch die Erl nur mehr für den Fall, dass der österreichische Gruppenträger am – der ausländischen Gesellschaft nachgeordneten – österreichischen Gruppenmitglied auch direkt beteiligt ist, eine gemeinschaftsrechtskonforme Lösung vor⁷⁷).

8. Würdigung

Obzwar die neue moderne Gruppenbesteuerung in Summe positiv zu bewerten ist, lässt sie doch einige Fragen in steuersystematischer, verfassungs- und europarechtlicher Hinsicht offen. Diese offenen Fragen werden im Speziellen im Mittelpunkt der weiteren Diskussion stehen. Die Beantwortung einiger Fragen kann jedoch schlussendlich nur durch den Gesetzgeber erfolgen.

66) *Kauba/Krickl*, RdW 2004, 367, halten auch bei der aktuellen Rechtslage eine Haftung der Geschäftsführer für möglich.

67) Siehe dazu Kap 2.5.

68) So § 9 Abs 3 5. TS KStG.

69) So § 9 Abs 2 2. TS KStG. Vgl dazu *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 393; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 509; *Stefaner/Weninger*, SWI 2004, in Druck; *Stefaner*, SWK 2004, 418; *Mayr*, RdW 2004, 246; *Wiesner*, RWZ 2004, 35; *Tissot*, SWK 2004, 412; *Gassner*, SWK 2004, 475.

70) Vgl *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 510; *Stefaner/Weninger*, SWI 2004, in Druck.

71) § 9 Abs 3 5. TS KStG.

72) § 9 Abs 6 Z 6 KStG.

73) § 9 Abs 6 Z 6 KStG.

74) Vgl detaillierter *Stefaner/Weninger*, SWI 2004, in Druck.

75) Vgl detaillierter *Stefaner/Weninger*, SWI 2004, in Druck.

76) Erl zur RV, 451dB XXII. GP, 24.

77) Erl zur RV, 451dB XXII. GP, 21.

