

Gruppenbesteuerung

Mittelbare Beteiligung über eine Kapital- oder Personengesellschaft

Sind die tatbestandlichen Differenzierungen verfassungswidrig?

VON MAG. MARKUS CHRISTOPH STEFANER UND MAG. PATRICK WENINGER*)

Die neue Gruppenbesteuerung des § 9 KStG n. F.^{1, 2)} führt nunmehr auch dann zu einer Zurechnung des Ergebnisses des Gruppenmitglieds zum Gruppenträger, wenn der Gruppenträger an dem Gruppenmitglied nur mittelbar beteiligt ist. Die Gruppenbesteuerung unterwirft sich diesem Gedanken allerdings nicht konsequent, weil einerseits nur bestimmte Formen einer mittelbaren Beteiligung tatbestandlich sind und andererseits der Gestaltungsspielraum des Steuerpflichtigen in erheblichem Ausmaß davon abhängt, ob die zwischengeschaltete Gesellschaft eine Personen- oder Kapitalgesellschaft ist. Es stellt sich die Frage, ob diese Differenzierungen aus dem Blickwinkel des verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes sachlich gerechtfertigt sind.

Der verfassungsrechtliche Gleichheitssatz ist in Art. 7 Abs. 1 B-VG normiert. Er besagt, dass alle Bundesbürger vor dem Gesetz gleich sind. Im Umkehrschluss ist Ungleiches ungleich zu behandeln.³⁾ Differenzierungen sind demnach nur dann verfassungsrechtlich unbedenklich, wenn diese sachlich gerechtfertigt sind. *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 inkompatibel war. Die Rechtsfolge ging nämlich offenbar von keiner sehr engen Nahebeziehung zwischen Organträger und Organgesellschaft aus, weil sie lediglich eine Ergebniszu-

*) Mag. Markus Christoph *Stefaner* und Mag. Patrick *Weninger* sind Assistenten am Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien.

1) Siehe BGBl. Nr. 660/1989 i. d. F. BGBl. I Nr. 57/2004. Vgl. dazu *Gassner*, Zur Neuordnung des Rechts der Besteuerung von Unternehmensgruppen in Österreich, SWK-Heft 25/1990, Seite A I 291; *Müller*, Reform der Konzernbesteuerung in Österreich (1991); *Gassner/Lang/Wiesner* (Hrsg.) Besteuerung von Unternehmensgruppen (1998); *Stefaner*, Die neue Gruppenbesteuerung in Österreich als Kernstück der Steuerreform, SWK-Heft 8/2004, Seite S 312; *Gassner*, Steuerreform 2005 – Wie soll es weitergehen? FJ 2004, 89; *Gassner*, Die neue Gruppenbesteuerung, Eine Alternative zum Begutachtungsentwurf, SWK-Heft 10/2004, Seite T 74; *Gassner*, Die neue Gruppenbesteuerung, Stärken und Schwächen des Begutachtungsentwurfs, SWK-Heft 9/2004, Seite S 347; *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, RZW 2004, 33; *Wiesner*, Abänderungsantrag zur Regierungsvorlage des Steuerreformgesetzes 2005, RWZ 2004, 129; *Tissot*, Die geplante Gruppenbesteuerung – Ein erster Überblick, SWK-Heft 8/2004, Seite S 306; *Mayr*, Die neue Gruppenbesteuerung, Konzept und Grundlagen, RdW 2004, 246; *Kauba*, Meldefrist-Übergangsregelung von Organschaft zur Gruppe, SWK-Heft 9/2004, Seite S 354; *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-Heft 14/15/2004, Seite S 507; *Stefaner/Weninger*, Die wesentlichen Auswirkungen der Steuerreform 2005 auf die Unternehmensbesteuerung, *ecolex* 2004, 392; *Kohlhauser/Wette*, Was bringt die neue Firmenwertabschreibung im Rahmen der Gruppenbesteuerung? SWK-Heft 18/2004, Seite S 604; IFA (Hrsg.) Group Taxation, Cahiers de Droit Fiscal International, Volume 89 (2004); *Stefaner/Weninger*, Die Gruppenbesteuerung im österreichischen Konzernsteuerrecht, *ecolex* 2004; *Stefaner/Weninger*, Gruppenbesteuerung und Gemeinschaftsrecht, SWI 2004, in Druck; *Gassner/Haidenthaler*, group taxation, SWI 2004, in Druck.

2) 58. Kongress der International Fiscal Association vom 5. bis 10. September im Kongresszentrum der Wiener Hofburg. Nähere Information und Anmeldung: www.ifa-vienna.at.

3) Vgl. *Öhlinger*, Verfassungsrecht⁴ (1999) Rz. 764; VfGH 28. 2. 1991, B 482/89, VfSlg. 12.641/1991.

rechnung vorsah. Eine sachliche Rechtfertigung war nicht ersichtlich.⁴⁾ 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 gleichheitswidrig.⁵⁾ In der Folge werden nun tatbestandliche und nicht tatbestandliche Konzernarchitekturen im Bereich der mittelbaren Beteiligung dargestellt und anschließend einer gleichheitsrechtlichen Prüfung unterzogen.

I. Tatbestandliche Erscheinungsformen der mittelbaren Beteiligung

Die mittelbare Beteiligung kann folgendermaßen hergestellt werden:

- Der Gruppenträger ist ausschließlich mittelbar über eine Personengesellschaft beteiligt (§ 9 Abs. 4 2. TS KStG).
- Der Gruppenträger ist einerseits mittelbar über eine Personengesellschaft, andererseits unmittelbar an dem Gruppenmitglied beteiligt (§ 9 Abs. 4 2. TS KStG).
- Der Gruppenträger ist zum Teil mittelbar über eine Kapitalgesellschaft und zum Teil unmittelbar an dem Gruppenmitglied beteiligt (§ 9 Abs. 4 3. TS KStG).

Eine tatbestandliche mittelbare Beteiligung liegt daher nicht 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 kann nur mit einer unmittelbaren Beteiligung, nicht aber mit einer mittelbaren Beteiligung über eine Personengesellschaft kombiniert werden.⁶⁾ In diesem Fall ist demnach eine mittelbare Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft nicht durch eine mittelbare Beteiligung über eine Personengesellschaft substituierbar. Nun stellt sich allerdings die Frage, ob diese Differenzierung dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz entspricht.

II. Verfassungsrechtliche Gleichheitsprüfung

Im Rahmen der verfassungsrechtlichen Gleichheitsprüfung ist die festgestellte rechtliche Differenzierung den unterschiedlichen Sachverhalten, auf die sie sich beziehen, gegenüberzustellen. Anschließend ist abzuwägen, inwieweit Unterschiede der Sachverhalte die in den Rechtsvorschriften an sie geknüpften unterschiedlichen Rechtsfolgen rechtfertigen.⁷⁾ Für Zwecke dieser Untersuchung wird Sachverhalt A mit Sachverhalt B verglichen.

- Sachverhalt A: Der Gruppenträger ist zu 10 % unmittelbar; die X- und Y-AG sind am Gruppenmitglied zu je 45 % beteiligt. An der X- und Y-AG ist der Gruppenträger zu je 75 % beteiligt. Der durchgerechnete Anteil des Gruppenträgers am Gruppenmitglied beträgt demnach 77,5 %. Daher ist die finanzielle Verbundenheit zwischen Gruppenträger und Gruppenmitglied gem. § 9 Abs. 4 KStG erfüllt.
- Sachverhalt B: Sachverhalt B entspricht weitgehend Sachverhalt A. Lediglich die X-AG wurde durch die Z-KG ersetzt. In diesem Fall ist die mittelbare Beteiligung nicht tat-

⁴⁾ Vgl. dazu grundlegend und im Detail *Göth*, Die körperschaftsteuerliche Organschaft aus der Sicht des Gleichheitsgrundsatzes, *GesRZ* 1991, 28.

⁵⁾ Ähnlich *Stefaner/Weninger*, *ecolox* 2004, 514 f.

⁶⁾ Von der Möglichkeit der Kombination von mittelbarer Beteiligung über eine Personengesellschaft und mittelbarer Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft ist in den ErläutRV keine Rede. Vgl. dazu ErläutRV, 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.

⁷⁾ Vgl. *Öhlinger*, *Verfassungsrecht*⁴ Rz. 762.

bestandlich, weil eine mittelbare Beteiligung über eine Personengesellschaft nicht mit einer mittelbaren Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft kombiniert werden kann. Der Grund ist, dass weder die Kombination der unmittelbaren mit der mittelbaren Beteiligung über die Y-AG (43,75 %),⁸⁾ noch alternativ die Kombination der unmittelbaren mit der mittelbaren Beteiligung über die Z-KG (43,75 %)⁹⁾ zu einer Beteiligung von mehr als 50 % führt.

Ein verfassungsrechtlicher Verstoß gegen den Gleichheitssatz liegt allerdings dann nicht vor, wenn diese Differenzierung zwischen Kapitalgesellschaft und Personengesellschaft im Bereich der mittelbaren Beteiligung am Gruppenmitglied sachlich gerechtfertigt ist. Eine solche sachliche Rechtfertigung ist allerdings u. E. nicht erkennbar.¹⁰⁾ In Sachverhalt B geht der Einfluss auf das Gruppenmitglied faktisch weit über die erforderliche Mehrheit der Stimmrechte hinaus und ist jenem Einfluss, den der Gruppenträger in Sachverhalt A durch die tatbestandliche mittelbare Beteiligung über einer Kapitalgesellschaft erreicht, vergleichbar. Gerade auf den einer Mehrheitsbeteiligung zukommenden Einfluss soll es aber ankommen.¹¹⁾ Es ist vor allem nicht einzusehen, warum diese Konzernarchitektur nicht tatbestandlich sein soll, obwohl die Rechtsfolge – nämlich die Zurechnung der Ergebnisse – offenbar keine besonders enge Nahebeziehung zwischen Gruppenträger und Gruppenmitglied voraussetzt.¹²⁾ Darüber hinaus entspricht diese Einschränkung auch nicht dem Ziel des Gesetzgebers eines möglichst breiten Zugangs zur Gruppenbesteuerung.¹³⁾

Freilich könnte man ebenso von einer planwidrigen Unvollständigkeit des Gesetzgebers ausgehen. Eine solche Lücke ist dort anzunehmen, wo das Gesetz, gemessen an seiner eigenen Absicht und immanenten Teleologie, unvollständig und so gesehen ergänzungsbedürftig ist. Eine derartige Ergänzung darf aber nicht einer vom Gesetz gewollten Beschränkung widersprechen.¹⁴⁾ Bejaht man hier das Vorliegen einer Lücke (etwa weil sich der Gesetzgeber einen möglichst breiten Zugang zur Gruppe zum Ziel gesetzt hat),¹⁵⁾ so wird man diese wohl mit einer analogen Anwendung der Vorschriften über die mittelbare Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft in § 9 Abs. 4 3. TS KStG schließen. Demnach würden die Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung auch bei einer Kombination aus mittelbarer Beteiligung über eine Personengesellschaft und mittelbarer Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft kraft Gesetzesanalogie eintreten.

U. E. ist hier aber eher von keiner Lücke auszugehen. Zwar hat sich der Gesetzgeber in den ErläutRV¹⁶⁾ nicht mit diesem Sachverhalt im Speziellen beschäftigt, dennoch darf dem Gesetzgeber u. E. nicht zugesonnen werden, auch die Kombination aus mittelbarer Beteiligung an einer Personen- und einer Kapitalgesellschaft von der Rechtsfolge erfasst haben zu wollen, weil er sich etwa im Bereich der mittelbaren Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft mit den möglichen Konzernstrukturen in den ErläutRV¹⁷⁾ im Detail auseinander gesetzt hat. Wollte daher der Gesetzgeber die Kombination aus mittelbarer Beteiligung an einer Personen- und einer Kapitalgesellschaft von § 9 Abs. 4 2. TS KStG erfasst haben wissen, dann wäre dies wohl aufgrund der sonst so detaillierten Erläut-RV ersichtlich. Eher gegen eine zu schließende Lücke spricht u. E. auch der aus-

⁸⁾ Die Beteiligungsquote ist multiplikativ durchgerechnet zu ermitteln. Vgl. ErläutRV, 451dB XXII. GP, 20.

⁹⁾ Die Beteiligungsquote ist multiplikativ durchgerechnet zu ermitteln. Vgl. ErläutRV, 451dB XXII. GP, 19.

¹⁰⁾ Insbesondere enthalten die ErläutRV keine Begründung für diese Differenzierung. Vgl. ErläutRV, 451dB XXII. GP, 18 ff.

¹¹⁾ So *Gassner*, SWK-Heft 25/1990, Seite A I 292.

¹²⁾ Vgl. schon zur Organschaft *Göth*, GesRZ 1991, 28.

¹³⁾ Vgl. ErläutRV, 451dB XXII. GP, 6.

¹⁴⁾ Vgl. *Koziol/Welser*, Grundriß des bürgerlichen Rechts I¹⁰ (1995) 23.

¹⁵⁾ So ErläutRV, 451dB XXII. GP, 6.

¹⁶⁾ Vgl. ErläutRV, 451dB XXII. GP, 19.

¹⁷⁾ Vgl. ErläutRV, 451dB XXII. GP, 19 ff.

fürliche und detaillierte Wortlaut. § 9 Abs. 4 2. und 3. TS KStG zählen explizit die Kombinationsmöglichkeiten auf. Eine Kombination von mittelbarer Beteiligung über eine Personengesellschaft und eine Körperschaft ist hier nicht erwähnt; ebenso wenig wie die Möglichkeit einer Eingliederung ausschließlich mittels mittelbarer Beteiligung über Kapitalgesellschaften. Zweites ist allerdings eindeutig durch die ErläutRV ausgeschlossen.¹⁸⁾ Somit spricht u. E. einiges dafür, auch im ersten Fall keine zu schließende Lücke zu sehen.

III. Zusammenfassung und Ausblick

Der Tatbestand der mittelbaren Beteiligung am Gruppenmitglied ist insofern zu eng ausgestaltet, als die mittelbare Beteiligung über eine Personengesellschaft nur mit einer unmittelbaren Beteiligung des Gruppenträgers am Gruppenmitglied, nicht aber mit einer mittelbaren Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft kombiniert werden kann. In bestimmten Fallkonstellationen ist dies aus der Sicht des verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes bedenklich. Gegen das Vorliegen einer planwidrigen Unvollständigkeit sprechen u. M. gewichtige Gründe.¹⁹⁾

¹⁸⁾ Vgl. ErläutRV, 451dB XXII. GP, 19.

¹⁹⁾ Die Gruppenbesteuerung wird auch eines der beiden Generalthemen beim diesjährigen IFA-Kongress in Wien sein. Die dort gewonnenen Erkenntnisse werden einen wichtigen Beitrag zur Interpretation und zur Weiterentwicklung der neuen österreichischen Regelung leisten. Für nähere Informationen siehe www.ifa-vienna.at.