



Georg Kofler

## Kampf um den Gruppenerhalt

**Gruppenbesteuerung in der Kritik.** Die mit dem StRefG 2005<sup>1</sup> eingeführten „Steuervorteile“ durch die Gruppenbesteuerung nach § 9 KStG in Form der Auslandsverlustverwertung und der Firmenwertabschreibung sind in jüngerer Zeit erneut in die politische Kritik geraten<sup>2</sup> – angeheizt durch den Rechnungshof: In seinem unlängst veröffentlichten, umfassenden Bericht zur „Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung“<sup>3</sup> führte dieser nämlich im Wesentlichen aus, dass

- die Gruppenbesteuerung jährlich zu „Einnahmenausfällen“ von € 450 Mio (also rund 10% des Körperschaftsteueraufkommens des Jahres 2010) und zu Verwaltungsaufwand für den Vollzug von rund € 7 Mio führe.
- für die Begünstigung durch die Gruppenbesteuerung kein umfassendes und systematisches Konzept vorliege, das konkret formulierte Ziele und messbare Kriterien enthielt, und die Datenverfügbarkeit und -qualität mangelhaft sei.
- die Gruppenbesteuerung „ohne europarechtliche Vorgaben“ gelte und im Vergleich zu jenen EU-Mitgliedstaaten, die Gruppenbesteuerungssysteme anwenden, sehr weiträumig gestaltet sei.

- im Vollzug insbesondere bei ausländischen Gruppenmitgliedern ein erhöhtes Abgaben- und Kontrollrisiko bestehe, die hereingenommenen Verluste nur in einem geringen Maße nachversteuert worden seien und die Gruppenbesteuerung auch jene Staaten erfasse, mit denen keine Amtshilfemöglichkeit existiere.

Wenngleich diese Kritik – wie gleich zu zeigen ist – wohl nicht zur Gänze berechtigt bzw. zumindest irreführend ist, enthält der Rechnungshofbericht jedenfalls interessante Daten:<sup>4</sup> So wurden zB im Jahr 2011 insgesamt 3.404 Gruppenträger mit 9.916 inländischen und 1.792 ausländischen Gruppenmitgliedern steuerlich erfasst (davon hatte die größte Unternehmensgruppe 219 Gruppenkörperschaften). Knapp die Hälfte aller ausländischen Gruppenmitglieder war im EU/EWR-Raum ansässig, rund 20% in „sonstigen Ländern“; allerdings hatte ein Drittel aller ausländischen Gruppenmitglieder keine Länderkennzeichnung in den Datenbanken der Finanzverwaltung. Was die verrechneten Verluste betrifft, handelt es sich weitaus überwiegend, nämlich zu weit mehr als 80% um inländische Verluste.<sup>5</sup> Bei ausländischen Gruppenmitgliedern wurden demgegenüber in den Veranlagungsjahren 2005 bis 2010 insgesamt rund € 3,104 Mrd

1 BGBI I 2004/57.

2 Siehe aber auch die Kritik in die Gegenrichtung, zumal sich die Gruppenbesteuerung gerade in Verlustzeiten als „Steuervalle“ erweisen kann, *Heffermann/Wimpissinger*, Steuerfalle Gruppenbesteuerung, GES 2013, 137 (137 ff).

3 Reihe Bund 6/2013.

4 Siehe bereits die Daten in den parlamentarischen Anfragebeantwortungen in 4905/AB XXIV. GP (21. 5. 2010), und 4936/AB XXIV. GP (2. 6. 2010).

5 Siehe die Anfragebeantwortung 4905/AB XXIV. GP (21. 5. 2010), wonach zB im Jahr 2005 – bei einem Veranlagungsgrad von 90% – € 3,2 Mrd € 3,0 Mrd auf inländische Verluste und „nur“ € 200 Mio auf ausländische Verluste entfielen, also rund 93,8% (2006 bei einem Veranlagungsgrad von 80%: € 3,1 Mrd Inland von insgesamt € 3,5 Mrd, also rund 88,6%; 2007 bei einem Veranlagungsgrad von 70%: € 2,7 Mrd Inland von insgesamt € 3,1 Mrd, also rund 87,1%).

an Verlusten und rund € 0,545 Mrd an Nachversteuerungsbeträgen geltend gemacht.

**Weiterführende Überlegungen.** Der Rechnungshofbericht zeigt, dass bei der Gruppenbesteuerung auch im Vollzug und der empirischen Zielüberprüfung Mängel bestehen. Die kritisierten Mängel im Nachversteuerungsbereich wurden aber bereits teilweise durch das BudBG 2009<sup>6</sup> und das 1. StabG 2012<sup>7</sup> behoben. Die Ausführungen des Rechnungshofs sollten aber nicht als Kritik am grundsätzlichen System der Gruppenbesteuerung missverstanden werden, zumal einerseits auch unter der früheren Organschaft eine – wenn auch national begrenzte – Verlustverrechnung zwischen Körperschaften möglich war und zudem eine – außerhalb von Gruppen – mögliche Verlustverwertung über Teilwertabschreibungen wohl nicht ersatzlos gestrichen werden könnte.<sup>8</sup> Zweitens ist zu bedenken, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Verluste ausländischer Betriebsstätten – unter dem Vorbehalt der Nachversteuerung – periodengleich im Inland verwertet werden können,<sup>9</sup> wodurch der österreichischen Besteuerung auch nur der „echte“ Gewinn des Unternehmens unterliegt; es wäre aber wirtschaftlich nur schwer verständlich, wenn dies bei Unternehmensgruppen wesentlich anders wäre. Und drittens ist die auf groben Schätzungen des BMF beruhende,<sup>10</sup> scheinbar alarmierende Zahl von jährlichen „Einnahmenausfällen“ iH von € 450 Mio zumindest irreführend. Denn diese Zahl zeigt ein – durch methodisch nicht offengelegte Hochrechnung – geschätztes Mehraufkommen für das Jahr 2005, das sich bei vollständig separater Besteuerung aller Körperschaften (ohne Organschaft oder Gruppenbesteuerung) unter gleichzeitiger Abschaffung der sonstigen steuerlichen Verlustverwertungsmöglichkeiten im Zusammenhang mit Beteiligungen, die innerhalb von Gruppen nicht bestehen (wie etwa Teilwertabschreibungen), ergäbe. Nun gilt aber zu bedenken, dass diese Zahl nicht einen tatsächlichen, sondern im Wesentlichen einen bloß vorübergehenden Steuerausfall widerspiegelt, zumal

- Verluste inländischer Gruppenmitglieder idealtypisch lediglich „vorgezogen“ berücksichtigt werden, da sie außerhalb einer Gruppe ohnehin in die Zukunft vor-

getragen und mit künftigen Gewinnen verrechnet werden könnten.

- Verluste ausländischer Gruppenmitglieder nachversteuert werden, sobald sie wieder Gewinne erzielen oder aus der Gruppe ausscheiden – idealtypisch ein (zeitverschobenes) Nullsummenspiel, eine reine Steuerstundung, weshalb der „Einnahmenentfall“ (nach dem Bericht maximal rund € 639,– Mio im Zeitraum 2005 bis 2010, also im Schnitt etwa € 106,5 Mio pro Jahr) eigentlich nur im Zinseffekt der Steuerstundung liegt.
- Gewinne im Inland erwirtschaftet werden müssen, damit ausländische Verluste überhaupt genutzt werden können. Wenngleich die Einbeziehbarkeit ausländischer Gesellschaften sicher zu einer „Begünstigung“ inländischer Unternehmen geführt hat, ist es wohl nicht abwegig – wenngleich, wie vom Rechnungshof moniert, nicht quantifizierbar – davon auszugehen, dass durch die Gruppenbesteuerung ein Anreiz für internationale Konzerne geschaffen wurde, Headquarters oder Holdings mit Gewinnen nach Österreich zu verlagern, Direktinvestitionen zu tätigen und Personal zu beschäftigen; aus der Perspektive des Abgabenstaates stehen daher dem Stundungseffekt der Gruppenbesteuerung idealtypisch insbesondere sofortiges Lohnsteuer- und Beitragsaufkommen gegenüber.

Hinzu kommt, dass die Gruppenbesteuerung natürlich ein wesentliches Standortargument im internationalen Steuerwettbewerb ist, deren Abschaffung oder erhebliche Einschränkung nicht nur eine Reihe steuersystematischer Probleme aufwerfen, sondern auch dem so wichtigen Bild des Staates als verlässlichem Partner der Steuerpflichtigen Hohn sprechen würde.<sup>11</sup> Schließlich dürfen die unionsrechtlichen Konsequenzen einer Abschaffung oder Einschränkung der grenzüberschreitenden Aspekte der Gruppenbesteuerung nicht übersehen werden. Denn aus *Marks & Spencer*<sup>12</sup> und *A Oy*<sup>13</sup> ergibt sich zumindest in der EU sehr wohl die Hereinnahmeverpflichtung finaler Auslandsverluste, sofern für Inlandsfälle eine Verlustverrechnungsmöglichkeit besteht.

6 BGBl I 2009/52.

7 BGBl I 2012/22.

8 Siehe auch die Anfragebeantwortung 4905/AB XXIV. GP (21. 5. 2010).

9 Siehe VwGH 25. 9. 2001, 99/14/0217, ÖStZB 2002/365, und VwGH 25. 10. 2001, 99/15/0149, ÖStZB 2002/732, wobei diese Judikatur durch das StRefG 2005 (BGBl I 2004/57) auch legitistisch in § 2 Abs 8 EStG umgesetzt wurde.

10 Siehe die Anfragebeantwortungen 4905/AB XXIV. GP (21. 5. 2010), und 4936/AB XXIV. GP (2. 6. 2010).

11 Siehe ausführlich *Starlinger*, Die Gruppenbesteuerung in der Krise, GES 2010, 31 (31 ff); *Starlinger*, Die Zukunft der Gruppenbesteuerung, RdW 2010/404, 366 (366 ff).

12 EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, Slg 2005, I-10837, *Marks & Spencer*.

13 EuGH 21. 3. 2013, C-123/11, *A Oy*.

**Mehrfache „Nachschärfungen“ bei der Verlusthereinnahme.** Da sich der Rechnungshof bei seiner Einnahmenausfallschätzung auf eine alte Hochrechnung des BMF<sup>14</sup> mit einer Datenbasis des Jahres 2005 stützt, blieben in seiner Analyse auch mehrere „Nachschärfungen“ bei der Nachversteuerung unberücksichtigt: Erstens wurde bereits mit dem BudBG 2009<sup>15</sup> das „wirtschaftliche Ausscheiden“ eines ausländischen Gruppenmitglieds als Nachversteuerungstatbestand normiert und damit eine mögliche Besteuerungslücke geschlossen. Zweitens führte der KStR-Wartungserlass 2010<sup>16</sup> zu Präzisierungen der Nachversteuerungspflicht bei ausländischen Gruppenmitgliedern, sodass zB von einem Ausgleich mit ausländischen Gewinnen ausgegangen wird, wenn der Steuerpflichtige für das ausländische Gruppenmitglied weder Verluste noch Nachversteuerungsbeträge erklärt (womit auch das Problem fehlender Amtshilfe entschärft wird).<sup>17</sup> Und drittens wurde mit dem 1. StabG 2012<sup>18</sup> eine große legistische Schwäche des Verlusthereinnahme- und Nachversteuerungssystems beseitigt:<sup>19</sup> Bis dahin waren die „hereinzunehmenden“ Verluste nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln, wohingegen die Nachversteuerung mit dem hereingenommen, nach österreichischem Recht ermittelten Verlust einerseits und dem nach ausländischem Recht im Ausland verwerteten Verlust andererseits gedeckelt war. Es konnte daher aufgrund unterschiedlicher Gewinnermittlungsvorschriften nach in- und ausländischem Recht auch dann zur Hereinnahme der nach österreichischem Steuerrecht ermittelten Verluste kommen, wenn es – mangels Verlustes nach ausländischem Steuerrecht, der im Ausland nach ausländischem Steuerrecht verwertet werden könnte – niemals zu einer Nachversteuerung kommen würde. Um die daraus resultierenden Lücken in der Nachversteuerung von Auslandsverlusten zu schließen, setzt der Gesetzgeber seit dem 1. StabG 2012 schon bei der Möglichkeit der Verlusthereinnahme

an, indem auch auf die nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste abgestellt wird.

**Firmenwertabschreibung.** Einen gewissen Diskussionspunkt stellt auch die Firmenwertabschreibung des § 9 Abs 7 KStG dar, die in den Jahren 2005 bis 2007 zu einem geschätzten (wenngleich bloß temporären) Steuerausfall von insgesamt € 52 Mio geführt hat.<sup>20</sup> Nach dieser Regelung ist nämlich bei Erwerb einer inländischen betriebsführenden Gesellschaft unter anschließender Bildung einer Unternehmensgruppe ein spezifisch definierter „Firmenwert“<sup>21</sup> anzusetzen und über 15 Jahre verteilt steuerwirksam (und buchwertmindernd) abzuziehen. Dadurch soll in der Unternehmensgruppe der „Share Deal“ einem „Asset Deal“ angenähert werden. Der gesamte Vorteil aus der Firmenwertabschreibung wird freilich aufgrund des geminderten Buchwerts im Veräußerungs- oder Liquidationsfall effektiv wieder rückgängig gemacht. Diese (temporäre) Begünstigung mag sicherlich ein Standortfaktor sein, ist aber im Übrigen nicht durch das innerer System der Gruppenbesteuerung geboten, sondern eine steuerliche Fördermaßnahme von Unternehmensakquisitionen.<sup>22</sup> Die Firmenwertabschreibung beim „Share Deal“ war auch von Anfang an umstritten.<sup>23</sup> Allerdings ist in diesem Bereich ohnehin durch die Entscheidung des UFS Linz, wonach die Einschränkung an „unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaften“ gegen den Grundsatz der Niederlassungsfreiheit verstößt und somit unionsrechtswidrig sei,<sup>24</sup> Bewegung eingetreten. Dieses Verfahren ist derzeit beim VwGH anhängig,<sup>25</sup> doch ist schon jetzt spannend, ob nicht die drohende „Ausdehnungspflicht“ der Firmenwertabschreibung auf ausländische Gruppenmitglieder im politischen Prozess zum Anlass genommen wird, diese gänzlich zu überdenken.

14 Siehe die Anfragebeantwortungen 4905/AB XXIV. GP (21. 5. 2010), und 4936/AB XXIV. GP (2. 6. 2010).

15 BGBl I 2009/52.

16 BMF-010216/0016-VI/6/2010 (6. 4. 2010)

17 Numehr Rz 1086 KStR 2013 (ex-Rz 431 KStR 2001 idF WE 2010).

18 BGBl I 2012/22.

19 Dazu ausführlich und mwN *Haslehner/Kofler*, Auslandsverluste und ausländisches Steuerrecht: Neuregelung durch das 1. StabG 2012, GES 2012, 350 (350 ff).

20 Siehe die Anfragebeantwortung 4905/AB XXIV. GP (21. 5. 2010).

Die geltend gemachten Firmenwertabschreibungen (Fünfzehntelbeträge) – und nicht die Steuerwirkung – betragen nach dem Rechnungshofbericht in diesem Zeitraum insgesamt € 176,85 Mio, im Zeitraum von 2005 bis 2010 insgesamt € 956,74 Mio, woraus sich – unter Annahme eines 25%igen Steuersatzes – im Zeitraum von 2005 bis 2010 durchschnittliche jährliche „Einnahmenausfälle“ von rund € 39,86 Mio errechnen lassen.

21 Der Firmenwert berechnet sich nach § 9 Abs 7 KStG als Differenz zwischen Anschaffungskosten der Beteiligung und anteiligem un-

ternehmensrechtlichem Eigenkapital zuzüglich stiller Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen, höchstens aber 50% der Anschaffungskosten.

22 *Starlinger*, Die Zukunft der Gruppenbesteuerung, RdW 2010/404, 366 (372).

23 Siehe zB *Urtz*, Probleme der Firmenwertabschreibung im Rahmen der Gruppenbesteuerung, GeS 2004, 328 (328 ff); *Hofstätter/Wenninger*, Die Firmenwertabschreibung gem § 9 Abs 7 KStG: Werden nicht abzugsfähige Aufwendungen abzugsfähig? SWK 2005, S 351 (S 351 ff).

24 UFS 16. 4. 2013, RV/0073-L/11; siehe dazu *Mayr*, Gruppenbesteuerung: Ausschluss der Firmenwertabschreibung auf ausländische Gruppenmitglieder europarechtlich bedenklich? RdW 2013/566, 321 (321 ff); *Haslehner*, Ausschluss der Firmenwertabschreibung auf Beteiligungen an nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften unionsrechtswidrig! GES 2013, 358 (358 ff); *Kühbacher*, Zur Firmenwertabschreibung bei ausländischen Gruppenmitgliedern, ÖStZ 2013/577, 349 (349 ff).

25 Zu ZI 2013/15/0186.