

Geschäftsführung

RA Dr. Andreas Richter

P+P Pöllath + Partners
Potsdamer Platz 5
10785 Berlin
Tel. (030) 253 53 653
Fax (030) 253 53 800
berliner.steuergespraech@pplaw.com

RA Berthold Welling

BDI e.V.
Breite Straße 29
10178 Berlin
Tel. (030) 2028 1507
Fax (030) 2028 2507
b.welling@bdi.eu

15. Berliner Steuergespräch

„Gruppenbesteuerung“

- Tagungsbericht -

von *Berthold Welling*, Berlin und *Dr. Andreas Richter LL.M.*, Berlin¹

Berlin, den 12.07.2005

Zum 01. Januar 2005 hat der österreichische Gesetzgeber die alte österreichische Organschaftsregelung durch eine neue Gruppenbesteuerung ersetzt. Kerngedanke der neuen Regelung ist die Konsolidierung steuerlicher Ergebnisse finanziell verbundener Gesellschaften. Die wesentliche Neuerung liegt in der Möglichkeit der Verwertung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder in Österreich. Diese Regelung macht Österreich insbesondere als Holdingstandort für internationale Konzerne interessant.

Aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht wird die Reform als Pioniertat gesehen, weil eine Diskriminierung ausländischer Tochtergesellschaften bei der Verlustverwertung weitgehend beseitigt und einem möglichen Verstoß gegen die Niederlassungs- und Kapitalverkehrsfreiheit vorgebeugt wird. Nach dem Schlussplädoyer des Generalanwalts Maduro in der Rs. „Marks & Spencer“ sei eine grenzüberschreitende steuerliche Verlustverrechnung innerhalb eines Konzerns aus europarechtlichen Gründen dann erforderlich, soweit die Verluste der ausländischen Tochtergesellschaft infolge des Steuerrechts nicht mit Gewinnen der inländischen Muttergesellschaft verrechnet werden können. Folgt der EuGH dieser Auffassung, besteht sowohl in Deutschland als auch in vielen anderen europäischen Staaten Anpassungsbedarf bei den Besteuerungsregelungen grenzüberschreitender Konzerne.

Die Einführung der neuen Gruppenbesteuerung in Österreich nahm der Berliner Steuergespräche e.V. als Anlass, zum 15. Berliner Steuergespräch² in das Haus der Deutschen Wirtschaft einzuladen, um über die Perspektiven einer deutschen bzw. europäischen Konzernbesteuerung zu diskutieren.

Neben den Referenten Frau *Prof. Dr. Eva Eberhartinger*³ und Herrn *Prof. Dr. Wolfgang Kessler*⁴ waren diesmal Frau *Prof. Dr. Christine Windbichler*⁵, Herr *Prof. Dr. Ulrich*

*Prinz*⁶ und Herr *Hartmut Wolter*⁷ als Podiumsgäste anwesend. Die Diskussion leitete Herr *Reinhard Pöllath*⁸.

Pöllath leitete mit den Worten ein, dass im Bereich des nationalen und internationalen Konzernsteuerrechts bei der Frage der Konsolidierung die Konzentration auf dem Aspekt der Verrechnung von Gewinnen und Verlusten liege. Probleme ergäben sich aus der Entscheidung des Steuerrechts, die juristische Person als Steuersubjekt anzusehen. So zeichne sich die Entscheidung, die Unternehmensebene zu besteuern, für eine getrennte Besteuerung, Gewinnrealisierungen bei Übertragungen innerhalb des Konzerns und Nichtverrechnungen von Verlusten verantwortlich. Steuerrechtliche Konstruktionen wie die verdeckte Gewinnausschüttung, verdeckte Einlage, die Definition des ordentlichen Geschäftsführers und der Drittvergleich folgten dem in steuerrechtlich konsequenter Weise nach.

Im internationalen Konzernsteuerrecht trete der Aspekt der Verteilung des Steuerguts zwischen den Fiskalen hinzu. Eine Abgrenzung zwischen den verschiedenen juristischen Personen bzw. Körperschaftsteuersubjekten erfolge ebenso nach dem Grundsatz des Drittvergleichs, was eine nicht selbstverständliche aber anerkannte Konvention sei. Die Gefahr der Doppelbesteuerung habe den Widerstreit von Befreiungs- und Anrechnungsmethode hervorgerufen. Gerade die deutsche Geschichte habe gezeigt, dass bei Anwendung der Befreiungsmethode die als Steuersubvention angegriffene Verlustverrechnung nicht ausgeschlossen sei. Das Thema Gruppenbesteuerung greife diese geschichtlichen Entwicklungen und steuerideologischen Diskussionen auf.

Pöllath übergab das Wort an *Eberhartinger*.

¹ Herr *Berthold Welling* ist Rechtsanwalt und Leiter der Steuerabteilung des Bundesverbandes der Deutschen Industrie e.V. (BDI); Herr *Dr. Andreas Richter, LL.M. (Yale)* ist Rechtsanwalt in der Kanzlei P+P Pöllath + Partners, Berlin, und Lehrbeauftragter an der Universität St. Gallen. Beide sind Geschäftsführer des Berliner Steuergespräche e.V.

² Im Rahmen der vierteljährlich stattfindenden Gesprächsrunden steht den Interessenten aus Politik, Wirtschaft, Rechtsprechung, Wissenschaft und Beratung ein Forum zum regelmäßigen Austausch über steuerpolitische und steuerrechtliche Fragen zur Verfügung. Homepage: www.steuergespraech.de.

³ Frau *Prof. Dr. Eva Eberhartinger* ist Professorin an der Wirtschaftsuniversität Wien am Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen, Abteilung für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre.

⁴ Herr *Prof. Dr. Wolfgang Kessler* ist Inhaber des Stiftungslehrstuhls für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Albert-Ludwigs-Universität in Freiburg sowie Partner von Ernst & Young.

⁵ Frau *Prof. Dr. Christine Windbichler* ist Inhaberin des Lehrstuhls für Handels- und Wirtschaftsrecht, Arbeitsrecht und Rechtsvergleichung an der Humboldt-Universität zu Berlin.

⁶ Herr *Prof. Dr. Ulrich Prinz* ist Partner der Kanzlei Flick Gocke Schaumburg, Bonn, sowie Honorarprofessor an der Heinrich-Heine-Universität in Düsseldorf.

⁷ Herr *Hartmut Wolter* ist Leiter der Abteilung Konzernsteuern bei der Deutschen Lufthansa AG, Köln.

⁸ Herr *Reinhard Pöllath* ist Partner der Kanzlei P+P Pöllath + Partners, München.

A. Die neue Gruppenbesteuerung in Österreich

Eberhartinger stellte die neue Gruppenbesteuerung in Österreich dar, die Ausgangspunkt der Diskussion war. Dabei erläuterte sie die Voraussetzungen der Gruppenmitgliedschaft, das Konzept der Gruppenbesteuerung, die neue Möglichkeit der Firmenwertabschreibung sowie die grenzüberschreitenden Aspekte der Gruppenbesteuerung.

Sie wies darauf hin, dass die Einführung der Gruppenbesteuerung zum 1. Januar 2005 Teil eines größeren Paketes sei, welches die Unternehmensbesteuerung in Österreich zwar nicht grundlegend reformiert, aber die Beseitigung der steuerlichen Diskriminierung des Eigenkapitals zum Ziel habe. Dabei seien die Thesaurierungsmöglichkeiten für Personengesellschaften verbessert und der Körperschaftsteuertarif auf 25 % gesenkt worden. Letzteres sei Ausdruck des Steuerwettbewerbs im Hinblick auf die niedrigeren Steuersätze der östlichen Nachbarstaaten Österreichs.

Die österreichische Organschaftsbesteuerung nach deutschem Vorbild sei durch die Gruppenbesteuerung abgelöst worden. Die bisherige Organschaftsregelung habe vor allem einen Ergebnisabführungsvertrag (EAV) erfordert. Insbesondere sei die Organschaft eine rein innerösterreichische Angelegenheit gewesen, weil grenzüberschreitende Organschaften steuerrechtlich nicht möglich gewesen seien. Das von der Steuergerichtsbarkeit (Preußisches OVG) entwickelte steuerliche Konzept der Organschaft habe die Verhältnisse und Anforderungen der Konzerne nicht mehr erfasst. Auch wenn sich das damalige Verständnis vom Organ als eine Abteilung geführte, rechtlich selbständige Einheit, die vollständig dem Willen des Organträgers untergeordnet sei, fortentwickelt habe, deckten sich viele Ansätze nicht mehr mit dem, was heute als wirtschaftliche Einheit zu verstehen sei. Ein Ziel sei daher gewesen, den Konzern nicht nur bei der Rechnungslegung, sondern auch bei der Besteuerung als wirtschaftliche Einheit zu erfassen.

I. Voraussetzungen der Gruppenmitgliedschaft

Als mögliche Gruppenträger nannte *Eberhartinger* zunächst die in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, so dass Personengesellschaften grundsätzlich ausgeschlossen seien. Nunmehr könne aber auch eine Beteiligungsgemeinschaft Gruppenträger sein, wenn es einen Hauptbeteiligten mit mindestens 40 % gebe und wenn die anderen Mitglieder der Beteiligungsgemeinschaft jeweils mindestens 15 % hielten. Eine Mehrmutterorganschaft, wie sie es in Deutschland bis zum sog. Steuervergünstigungsabbaugesetz gegeben habe, gebe es bislang in Österreich nicht. Ferner könnten beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften aus dem EWR mit einer Zweigniederlassung in Österreich oder doppelt-ansässige Körperschaften mit einer Zweigniederlassung in Österreich Gruppenträger sein.

Als Gruppenmitglieder kämen nicht nur die österreichischen, unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften, sondern auch ausländische Kapitalgesellschaften in Betracht.

II. Konzept der Gruppenbesteuerung

Als Eckpunkte des Gruppenbesteuerungskonzeptes nannte *Eberhartinger*, dass neben einem Antrag beim Finanzamt erstens die Stimmrechtsmehrheit und zweitens eine mittelbare oder unmittelbare Beteiligung von mehr als 50 % erforderlich sei. Dabei könne die mittelbare Beteiligung über die Zwischenschaltung einer transparenten Personenge-

sellschaft oder eines anderen Gruppenmitglieds erreicht werden. Entfallen sei die wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung. Dies führe dazu, dass Holdinggesellschaften Gruppenträger sein könnten.

Wie beim Konzept der Organschaft komme es lediglich zu einer Ergebniszurechnung. So ermittle jedes Gruppenmitglied sein steuerliches Ergebnis individuell nach den ertragsteuerlichen Bestimmungen. Diese Ergebnisse würden unabhängig vom Beteiligungsausmaß zwingend zu 100 % dem Gruppenträger zugerechnet. Bei Beteiligungsgemeinschaften erfolge die Zurechnung aliquot. Den übrigen Gesellschaftern der Gruppenmitglieder würden keine steuerlichen Ergebnisse zugerechnet. Dies erfordere aber auch einen Steuerausgleich bzw. eine Steuerumlage zum Schutz der Minderheitsgesellschafter, bei denen sich die Zurechnung nachteilig auswirke. Für den Fall, dass das Gruppenmitglied Gewinne erwirtschaftete, hieße das, dass der Gruppenträger infolge der Zurechnung die Steuerlast des Gruppenmitglieds übernehme. Das Gruppenmitglied habe die durch diese Übernahme entstehende Belastung mittels Zahlung zu kompensieren, weil ansonsten die Minderheitsgesellschafter des Gruppenträgers durch die Steuerzahlung benachteiligt würden. Erwirtschaftete das Gruppenmitglied Verluste, käme es zu einem negativen Steuerausgleich in Form einer Zahlung vom Gruppenträger an das Gruppenmitglied. Ansonsten wären die Minderheitsgesellschafter des Gruppenmitglieds benachteiligt, weil die Verlustverwertung beim Gruppenträger zum Verlust des Potentials der Verlustverwertung beim Gruppenmitglied führe.

Darüber hinaus sei zu bedenken, dass mangels EAV die körperschaftsteuerlichen Regelungen über Gewinnausschüttungen und Einlagen zur Anwendung kommen könnten.

III. Möglichkeit der Firmenwertabschreibung

Eberhartinger wies auf die neue Möglichkeit einer Firmenwertabschreibung (FWA) hin, die erfolgen könne, wenn das Gruppenmitglied betriebsführend und in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sei. Die FWA erfolge dem deutschen EStG vergleichbar über 15 Jahre verteilt. Der abschreibbare Firmenwert ergebe sich aus dem handelsrechtlichen Eigenkapital zuzüglich der stillen Reserven des nicht abnutzbaren Anlagevermögens, von dem die steuerlichen Anschaffungskosten der Beteiligung in Abzug zu bringen seien. Die FWA sei auf 50 % der Anschaffungskosten begrenzt. Weiterhin dürften Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste nicht steuerwirksam geltend gemacht werden.

IV. Grenzüberschreitende Aspekte der Gruppenbesteuerung

Eberhartinger hob hervor, dass vorrangig die grenzüberschreitenden Aspekte der Gruppenbesteuerung das Interesse im In- und Ausland wecken würden. Bedeutsam sei, dass ein ausländisches Gruppenmitglied nur eine unmittelbare Tochtergesellschaft eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds bzw. Gruppenträgers sein könne und somit nur Tochtergesellschaften auf erster Ebene mit einbezogen würden.

Mit Blick auf die Besteuerung sei bei einem ausländischen Gruppenmitglied eine Gewinnzurechnung nicht möglich, weil das Besteuerungsrecht einer ausländischen Tochtergesellschaft nicht in Österreich liege. Verluste würden dagegen anteilig zugerechnet, wobei die Höhe der Verluste nach österreichischem Recht zu ermitteln sei. Sobald jedoch die ausländische Tochtergesellschaft in der Lage sei, die damaligen, in Österreich verwerteten Verluste, selbst durch Geltendmachung eines Verlustvortrags zu verwerten,

entstehe in Österreich eine Nachversteuerungspflicht. Auf diesem Wege solle die doppelte Verlustverwertung verhindert werden, so dass einzig ein Steuerstundungseffekt eintrete. Als wichtigen Punkt hob *Eberhartinger* hervor, dass die Nachversteuerungspflicht in Österreich schon dann eintrete, wenn im Ausland der Verlust verwertet werden könne und nicht erst, wenn dieser wirklich verwertet würde.

V. Abschließende Stellungnahme

In ihrer abschließenden Stellungnahme betonte *Eberhartinger* noch einmal, dass zwar die Verwertung der Auslandsverluste für die Unternehmen attraktiv sei. Diese könne aber auch mit Nachteilen in Anbetracht der österreichischen Mindestbesteuerung verbunden sein, weil mindestens ein Viertel des Einkommens zu versteuern sei. Als nachteilig nannte sie weiterhin, dass viele Detailfragen ungeklärt seien, was sowohl die Ermittlung des Auslandsverlustes und des Nachversteuerungszeitpunktes, als auch die Erhebung der Daten betreffe.

Die FWA sei so speziell und anders als die Regelungen beim Asset-Deal gestaltet, dass eine Gleichstellung nicht erreicht worden sei, obwohl dies von der österreichischen Regierung angestrebt worden sei.

Weiterhin kritisierte sie, dass die Gruppenbesteuerung noch deutlich vom Konzept der Unterordnung geprägt sei und deshalb Joint-Ventures von zwei oder drei gleich beteiligten Partnern nicht erfasse. Ebenso sei auffällig, dass nach wie vor keine umfassende Konsolidierung stattfinde, auch wenn die FWA ein ähnliches Instrument darstelle. Damit sei auch das Thema der Konzernverrechnungspreise und die damit verbundenen Compliance-Costs nach wie vor hochaktuell.

Schließlich bezeichnete *Eberhartinger* die Gruppenbesteuerung als bedeutenden Schritt auf dem Weg zu einer Vereinbarkeit des Konzernsteuerrechts mit Europarecht, da die Möglichkeiten der Verrechnung von Auslandsverlusten im Einklang mit der zu erwartenden EuGH-Entscheidung in der Rs. „Marks & Spencer“ stehe. Gänzlich sei die Vereinbarkeit mit Europarecht jedoch nicht erreicht, weil ausländische Gruppenmitglieder im Gegensatz zu inländischen nur auf der ersten Ebene einbezogen werden dürften und sich die FWA auf inländische unbeschränkt steuerpflichtige Tochtergesellschaften beschränke.

Pöllath bedankte sich für die Darstellungen von *Eberhartinger* und übergab das Wort an *Kessler*.

B. Gruppenbesteuerungssysteme im Ländervergleich

Kessler skizzierte am Anfang seines Vergleichs der Organschaftssysteme in Europa kurz die historische Entwicklung der Organschaft. Diese sei vor ihrer gesetzlichen Verankerung 1969 in Deutschland und 1972 in Österreich lediglich Richterrecht gewesen, welches 1893 am preußischen Oberverwaltungsgericht geschaffen, vom RFH bzw. BFH weiterentwickelt und zwischenzeitlich auch in Österreich eingeführt worden sei. Anlässlich der neuen Gruppenbesteuerung in Österreich und der deutschen Probleme mit der Organschaft werde sogar über eine Einführung der Gruppenbesteuerung nach österreichischen Vorbild in Deutschland nachgedacht. Für *Kessler* war dies Anlass für eine Bestandsaufnahme der europäischen Organschaftssysteme.

I. Auffällige Unterschiede bei den Beteiligungsquoten

Typischerweise werde in vielen Staaten eine sehr viel höhere Beteiligungsquote verlangt als in Deutschland und Österreich. Während beide nur eine Mehrheitsbeteiligung fordern würden, gebe es in Dänemark mit der ältesten grenzüberschreitenden Organschaft ein einhundertprozentiges und in den Niederlanden ein fünfundneunzigprozentiges Beteiligungserfordernis. Als weiteres Erfordernis verlange nur Deutschland einen EAV. Dies liege daran, dass der in Deutschland als selbstverständlich angesehene Gleichklang von Haftung und Verlustverrechnung international nicht als notwendiger Bestandteil einer Organschaft gesehen werde. So könnten beispielsweise in Großbritannien Verluste zwischen Schwester-, Mutter- und Tochtergesellschaften verrechnet werden.

II. Wahlmöglichkeiten bei der Gruppenzugehörigkeit

Als entscheidenden Aspekt bezeichnete *Kessler* auch die Wahlmöglichkeiten hinsichtlich der Gruppenzugehörigkeit einzelner Organgesellschaften. Während in Deutschland, Österreich und den Niederlanden die Auswahl der Organgesellschaften frei sei, bestehe Frankreich und Italien eine All-in/All-out-Regelung. Dieses Prinzip werde insbesondere deshalb in Frage gestellt, weil auch Gesellschaften in Niedrigsteuerstaaten einbezogen und auf das heimische Steuerniveau „heraufgeschleust“ würden. Das dänische Once-in/Once-out-System untersage die Wiedereingliederung einer einmal frei ausgewählten Gesellschaft, sobald diese einmal aus der Gruppe ausgeschlossen wurde. Angesichts erheblicher Steuerausfälle infolge beachtlicher Gestaltungen habe dieses System eine hohe steuerpolitische Aufmerksamkeit erzeugt.

III. Rechtsfolgen

Kessler mahnte eine stärkere deutsche Sensibilität für internationale Steuerfragen an. Je kleiner das Land, desto sensibler sei man in dieser Hinsicht. Er nannte Dänemark einen Vorreiter, weil hier die Regelungen der grenzüberschreitenden Organschaft bereits 1903 eingeführt worden seien. Gleiches gelte auch für Österreich und die Niederlande. Nur letztere würden neben dem Vereinigten Königreich eine Zwischenergebniseliminierung zulassen, was auch den Transfer von Wirtschaftsgütern ermögliche. Die übrigen Systeme seien sehr rudimentär und würden sich auf die Zurechnungstheorie beschränken, bei der lediglich das Einkommen getrennt ermittelt und dann zugerechnet werden würde.

Eine grenzüberschreitende Verrechnung gebe es nur in Dänemark, Italien, Frankreich sowie Österreich und außer in Dänemark auch nur pro rata.

Anhand eines Fallbeispiels demonstrierte *Kessler* gestalterische Überlegungen für die Etablierung der einzelnen Gruppenmitglieder in den Staaten mit ihren verschiedenen Organschaftssystemen. Besonders betonte er dabei, dass die Obergesellschaft in einem Staat mit hoher Wertschöpfung zu etablieren sei, weil nur so die grenzüberschreitende Organschaft einen Sinn ergebe. Dies hätte der österreichische Finanzminister wohl erkannt und ein entsprechendes Angebot an die Industrie unterbreitet. Aufgrund der verschiedenen Systeme, die teilweise ein „cherry-picking“ mit der freien Auswahl der einzurechnenden Tochtergesellschaften erlaubten, läge die Gesamtsteuerlast höher, wenn auch Niedrigsteuergesellschaften einzubeziehen seien. Gleiches gelte, wenn Verluste – wie in Österreich – nur bis zur ersten ausländischen Beteiligungsebene einbezo-

gen werden könnten. Der Gesetzeswortlaut eröffne einen ausreichenden Spielraum, mit planerischen Vorüberlegungen auch mehrere Beteiligungsebenen einzubeziehen. So könne beispielsweise unter eine deutsche GmbH, die eine Tochtergesellschaft einer österreichischen Obergesellschaft ist, eine niederländische Untergesellschaft gehängt werden. Eine Teilwertabschreibung bei der niederländischen Gesellschaft wäre bei der Gewinnermittlung der deutschen GmbH zu berücksichtigen, weil die Gewinnermittlung nach österreichischem Recht zu erfolgen hätte, das die Berücksichtigung einer Teilwertabschreibung erlaubt. Durch die Einbeziehung des Ergebnisses der deutschen GmbH würde sich die Teilwertabschreibung der Enkelgesellschaft bei der österreichischen Obergesellschaft auswirken.

Weiterhin könnten Verluste aus der Vergangenheit nach Österreich „hineingezogen“ werden, indem beispielsweise die deutsche GmbH aus dem vorherigen Beispiel unter eine österreichische Gruppenholding platziert werde. Welche Dimensionen diese Art von Verlustverrechnungen annehmen würden, seien auf den ersten Blick nicht abzuschätzen. Auch wenn solchen planerischen Überlegungen der Hinweis auf eine als Liebhaberei qualifizierte Tätigkeit entgegen gehalten werden könne, so dürfe doch nicht in Vergessenheit geraten, dass die Verlustverrechnung das gewollte Ergebnis sei. Zudem müsse zuerst eine Wertschöpfung erfolgen, damit genug Potential für eine Verrechnung von Verlusten vorhanden sei. Die Wertschöpfung erfordere Investitionen, die beispielsweise Arbeitsplätze mit sich brächten, so dass zumindest die Erhebung von Lohn- und Lohnsummensteuer dem österreichischen Fiskus zugute kämen. Der letzte Aspekt gebe Anlass, in Deutschland über einen organschaftsrechtlichen „Reimport“ bzw. eine Einführung der Gruppenbesteuerung nach österreichischem Vorbild nachzudenken.

Pöllath bedankte sich für den Überblick und übergab das Wort an *Prinz*.

C. Vor- und Nachteile der österreichischen Gruppenbesteuerung

I. Loslösen der Besteuerung vom Gesellschaftsrecht

Prinz bezeichnete die Abhängigkeit der deutschen Konzernbesteuerung vom Gesellschaftsrecht als Mangel, über dessen Beseitigung wie beim Vorbild Österreich nachgedacht werden müsse.

So habe die Organschaft infolge des Systemwechsels vom Anrechnungs- zum klassischen Verfahren im Jahr 2001 als Instrument der Verlustnutzung an Bedeutung gewonnen. Darüber hinaus seien gewisse Organschaftserleichterungen erfolgt. So seien die Erfordernisse der wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung abgeschafft und ein Gleichklang zwischen körperschaft- und gewerbsteuerlicher Organschaft erzielt worden, wenn von der missverständlichen Gesetzestextfassung aus dem Steuervergünstigungsabbaugesetz zum Beginn der Organschaft und der damit verbundenen Nutzung vororganschaftlicher Verluste abgesehen werde⁹. Jedoch bestünde immer noch das Konzept des Vertragskonzerns, so dass nur dieser eine Organschaft begründen könne; mit Folgeerscheinungen wie Forderungen von Minderheitsaktionären auf Hauptversammlungen, die auf Garantiedividenden bestünden. In Deutschland würden die Verlustübernahme und das wirtschaftliche Tragen der Verluste als Kernelemente des

⁹ Die Finanzverwaltung will den Gleichklang zwischen körperschaft- und gewerbsteuerlicher Organschaft klarstellen (vgl. Entwurf eines BMF-Schreibens zur Änderung bei der Besteuerung steuerlicher Organschaften durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 25. Januar 2005).

Organschaftsrechts gelten. Österreich zeige jedoch, dass der Minderheitenschutz auch mit Nachversteuerungstatbeständen und Steuerausgleichvereinbarungen losgelöst vom Gesellschaftsrecht zu bewerkstelligen sei.

II. Probleme der österreichischen Gruppenbesteuerung

Eine ausnahmslose Übernahme der österreichischen Gruppenbesteuerung in Deutschland lehnte *Prinz* ab. Die FWA führe zwar den Share-Deal an einen Asset-Deal heran. Eine echte Konzernbesteuerung finde jedoch auch in Österreich nicht statt, weil es an der Zwischenergebniseliminierung fehle. Weiterhin könnten Personengesellschaften nicht Gruppenmitglied sein. Die Gruppenbesteuerung diene zwar der Absenkung der Konzernsteuerquote, wirke aber nur bei genügend Gewinnpotential. Die Schaffung dieses Gewinnpotentials bedürfe zudem auch einer genauen Planung der Umstrukturierungen, um beispielsweise keine Grunderwerbsteuer bei grundstückbehafteten Kapitalgesellschaftsanteilen auszulösen.

Fraglich sei aus deutscher Sicht auch, ob die Gruppenbesteuerung zu einer Hinzurechnungsbesteuerung nach den §§ 7 ff. AStG führen könne, wenn der österreichische Ausgangssteuersatz von 25 % durch Verlustverrechnung sinke. Dies sei wohl zu verneinen, weil eine ausländische Gruppenbesteuerung auch nach dem Anwendungserlass zum AStG außen vor bleibe.

Letztlich könne es Kollisionspunkte zwischen der österreichischen Gruppenbesteuerung und der deutschen Organschaft geben, wenn die deutsche Organträgergesellschaft als erste Auslandsebene einer österreichischen Zwischenholding Verluste mittels eines EAV im Portfolio habe und diese in Österreich angerechnet werden sollten.

Pöllath bedankte sich für den Problemaufriss und übergab das Wort an *Windbichler*.

D. Gesellschaftsrechtliche Umsetzung der Vorgaben des Steuerrechts

Windbichler richtete ihr Augenmerk auf die gesellschaftsrechtliche Umsetzung der sich aus der Gruppenbesteuerung ergebenden Vorgaben.

Vorweg führte sie aus, dass es generell nicht Aufgabe des Steuerrechts sein könne, unerwünschte Strukturen oder Effekte in Konzernen zu bekämpfen, weil beispielsweise Gesellschafts-, Kartell- und Kapitalmarktrecht besser dafür geeignet seien.

Die Umsetzung der österreichischen Gruppenbesteuerung bereite gesellschaftsrechtliche Schwierigkeiten, wenn Unternehmensverträge zum Ausgleich der Interessen und zum Schutz der Minderheiten fehlten. Seien einhundertprozentige Tochtergesellschaften relativ unproblematisch, stelle sich bei geringeren Beteiligungen die Frage nach den Entscheidungskompetenzen, der Kostentragung der Nachrechnung bei Auslandstochtergesellschaften und die Frage, welche Gesellschaft, welchen Verlust verrechnen dürfe. Bei letzteren seien steuerrechtliche Ausgleichsmechanismen zu begrüßen, die aber auch gesellschaftsrechtlich flankiert werden sollten.

Pöllath bedankte sich für den gesellschaftsrechtlichen Beitrag und übergab das Wort an *Wolter*.

E. Wettbewerbsfähiges Steuersystem

Wolter mahnte die Schaffung eines wettbewerbsfähigen Steuersystems an, weil eine globalisierte Wirtschaft dies erfordere. Um die problematischen und komplexen Fragestellungen der interpersonellen Verlustverrechnung zu vermeiden, könne man auch eine vollkommene intertemporäre Verlustverrechnung erwägen, was unbegrenzten Verlustrücktrag und sofortige Verlustverrechnung beinhalte.

Mit Blick auf die bereits vorgetragenen Aspekte merkte er ergänzend an, dass eine Ausnahme von der Nachversteuerung im Liquidationsfall der Tochtergesellschaft unbedingt erforderlich sei. Dies sei bei der österreichischen Gruppenbesteuerung auch geschehen. Ansonsten würde der Liquidationsverlust in keinem Staat berücksichtigt werden.

Pöllath bedankte sich bei den Podiumsgästen für deren Beiträge und eröffnete die allgemeine Diskussion.

F. Diskussion

Die Diskussion widmete sich hauptsächlich den Themen der Liquidationsverluste, der Mindestbesteuerung und der FWA.

I. Liquidationsverluste

Kessler griff den Punkt der Liquidationsverluste auf, die im Fall „Marks & Spencer“ bei der britischen Muttergesellschaft zu verrechnen seien. Denn nur dort könnten sie sich auswirken und nutzbar sein. Diese Erkenntnis könne sofort durch Änderung des § 8b KStG umgesetzt werden. Beispielhaft seien die Niederländer, die sonst keinerlei Aufwandsberücksichtigung im Zusammenhang mit Schachtel- bzw. Auslandsbeteiligungen zuließen, die Verrechnung von Liquidationsverlusten aber gestatten würden. Weiterhin müsse sich der Verrechnungsgedanke noch durchsetzen, der die einmalige Verlustberücksichtigung gebiete. Hier bestehe kein internationaler Konsens wie bei der Vermeidung der Doppelbesteuerung von Gewinnen. Die vereinfachende These, nach der keine Verlustverrechnung wegen Freistellung erfolgen dürfe, habe auch der österreichische VwGH¹⁰ in 2001 mit Recht verworfen.

*Dr. Töben*¹¹ merkte aus dem Auditorium an, dass die einmalige Verlustberücksichtigung auch nach dem Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit geboten sei und folglich bei der Ausgestaltung der Gruppenbesteuerung Berücksichtigung finden müsse.

Eberhartinger fügte hinzu, der Fall „Marks & Spencer“ betreffe Verluste, die zwar innerstaatlich, aber nicht grenzüberschreitend verwertet werden dürften. Gleiches gelte für deutsche und teilweise auch noch für österreichische Regelungen.

Hierzu merkte *Prinz* an, dass es ernüchternd sei, wenn die Bundesregierung anstatt auf das EuGH-Verfahren zu „Marks & Spencer“ zu reagieren, lediglich auf grundlegende Unterschiede zwischen dem britischen Group-Relief und der deutschen körperschaftsteuerlichen Organschaft verweise. *Kessler* ergänzte hierzu, dass man sich gerade nicht auf den deutschen EAV und damit auf grundlegende Unterschiede berufen

¹⁰ VwGH, Erkenntnis v. 25.09.2001, 99/14/0217-9.

¹¹ Herr Dr. Töben ist Partner der Kanzlei P+P Pöllath + Partner, Berlin.

könne. Der EAV diskriminiere in gleicher Weise wie die britischen Group-Relief-Regelungen, weil er im Wesentlichen nur mit inländischen Gesellschaften zu schließen sei. Der EAV und damit die deutsche Organschaftsregelung sei mit Blick auf eine drohende EU-Rechtswidrigkeit in gleicher Weise problembehaftet wie die britische Group-Relief-Regelung. In der Folge sei eine Parallele zum Fall „Marks & Spencer“ auch in Deutschland augenscheinlich.

Aus dem Auditorium erwiderte Herr *Müller-Gatermann*¹², dass es verfrüht wäre, aus dem Fall „Marks & Spencer“ bereits jetzt Schlussfolgerungen zu ziehen. Zumindest sei der Schlussantrag im entscheidenden Punkt unklar. Die Kommission beabsichtige, im Anschluss an die EuGH-Entscheidung die grenzüberschreitende Verlustverrechnung europaweit zu regeln. Persönlich sei er der Ansicht, dass bei Liquidationsverlusten die Gefahr der Nichtberücksichtigung bestehe.

II. Mindestbesteuerung

Töben merkte an, dass es widersprüchlich sei, einerseits die Verlustverrechnung auszuweiten und andererseits an der Mindestbesteuerung festzuhalten.

Eberhartinger stimmte dem zu. So sei der erste Schritt, die in Österreich bestehende Mindestbesteuerung von einem Viertel des Einkommens bzw. die Verrechnungsgrenze von 75 % abzuschaffen, um wieder zu einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zurückzukehren oder sich dieser zumindest anzunähern.

Prinz wies darauf hin, dass sich Deutschland momentan in die Gegenrichtung bewege, wenn ausweislich des kürzlich eingebrachten Gesetzesentwurfes¹³ die Mindestbesteuerung von 60 auf 50 % verrechenbare Verluste erhöht werden solle.

III. Eignung der österreichischen Gruppenbesteuerung für die Joint-Venture-Bildung

Aus dem Auditorium merkte Herr *Prof. Dr. Hügel*¹⁴ zum Themenbereich der Beteiligungsquoten an, dass ein Joint-Venture problematisch sei, das ein österreichisches Unternehmen im Ausland gründen wolle, bei dem der ausländische Partner aus verständlichen Gründen keine Beteiligung unter 50 % eingehen möchte. Eine Lösung wäre, für das österreichische Unternehmen eine Beteiligung von 51 % vorzusehen und gleichzeitig dem ausländischen Unternehmen ein Vetorecht einzuräumen, indem wichtige Fragen an eine Entscheidung mit Dreiviertelmehrheit gebunden würden.

IV. Betriebsstätte als Alternative zur Gruppe

Hügel wies im Weiteren darauf hin, dass die Organisationsform der Betriebsstätte eine interessante Alternative zur Gruppenbesteuerung sei, weil eine Auslandsbetriebsstätte in zwei Zusammenhängen eine günstigere Gestaltung sei. Zum einen seien die Verluste aus der Vergangenheit bei einer ausländischen Betriebsstätte im Gegensatz zu den Vorgruppenverlusten eines ausländischen Gruppenmitglieds in Österreich abzugsfähig. Zum zweiten sei die Nachversteuerung bei einer Betriebsstätte wesentlich günstiger. So

¹² Herr MinDirig *Müller-Gatermann* ist Unterabteilungsleiter im Bundesministerium der Finanzen.

¹³ Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der steuerlichen Standortbedingungen, BT-Drucksache 15/5551; 15/5601.

¹⁴ Herr Prof. Dr. *Hügel* ist Partner der Kanzlei Haarmann Hügel, Wien.

erfolge eine Nachversteuerung nur, wenn der Verlust im Ausland zum zweiten Mal verwertet würde. Die Gruppenbesteuerung hingegen werde zur „Steuerfalle“, wenn die verlustträchtige Auslandsinvestition verkauft werde, weil die Verlustverrechnung rückgängig gemacht würde, was beim Verkauf einer Auslandsbetriebsstätte nicht der Fall wäre.

V. Firmenwertabschreibung

Schließlich ging *Hügel* noch kurz auf die FWA ein, die sich auch für Auslandsakquisitionen einsetzen ließe. Der Share-Deal müsse zwar eine in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft betreffen. Jedoch könne eine Auslandsaktivität in eine solche Körperschaft einzubringen sein, indem entweder eine österreichische Gesellschaft den Ort der Geschäftsleitung im Ausland oder eine ausländische Rechtsform ihren Ort der Geschäftsleitung in Österreich begründe. Als Anwendungsfälle aus deutscher Sicht seien beispielsweise die Verlustverrechnung von Auslandsverlusten mit operativen Gewinnen in Österreich als auch Auslandsakquisitionen über österreichische Zwischengesellschaften zu nennen, weil so Verluste über die FWA in Österreich verwertet werden könnten.

Zu diesem Punkt zeigte *Prinz* die Alternative auf, im Rahmen einer Kapitalerhöhung nicht Eigenkapital zuzuführen, sondern ein Darlehen zu gewähren, was wie bei Mezzanine-Finanzierungen eigenkapitalähnlich strukturiert werden könne. Die herrschende Meinung in Deutschland gehe davon aus, dass das Darlehen selbst bei eigenkapitaleretzendem Charakter ein anderes Wirtschaftsgut als die Beteiligung sei. Entgegen dem Verbot von Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen des § 8 b Abs. 3 S. 3 KStG könne eine Teilwertabschreibung auf das Darlehen geltend gemacht werden.

Eberhartinger stimmte diesen Überlegungen zu, wies aber darauf hin, dass bei der ersatzweisen Finanzierung durch Darlehen die Zinszahlungen dem inländischen Steuerniveau unterlägen, während bei der Eigenfinanzierung das ausländische Steuerniveau berufen wäre. So bringe die unterschiedliche Finanzierung gravierende steuerliche Implikationen mit sich. Letztere könnten, so *Kessler*, jedoch gerade auch ausgenutzt werden, wenn Zinsempfänger zwischengeschaltet würden, die in anderen Staaten sitzen und so deren Steuerniveau zur Anwendung brächten. Bei Staaten, die wie Österreich kein Außensteuergesetz haben, wäre dies von Vorteil.

G. Schlussbemerkungen

Pöllath schloss das 15. Berliner Steuergespräch mit zwei Prognosen.

Zum einen zeichne sich bei historischer Betrachtung ab, dass die Auslandsverlustverrechnung in ganz naher Zeit eingeführt werde. Als Beispiel könne dienen, dass man in den sechziger Jahren die Wirtschaft, die ihre Verluste zu verarbeiten hatte, davon abhalten wollte, ins Ausland zu gehen. Damals habe man erst die Verrechnung trotz dogmatischer Bedenken zugelassen, danach aber wieder zugunsten einer reinen Dogmatik beseitigt. Da die Wirtschaft momentan wieder ins Ausland gehe, werde auch die Verlustverrechnung kommen.

Zum anderen werde es jenseits überschaubarer Zeit im Steuerrecht nicht bei der Gruppenbesteuerung bleiben. Vielmehr werde sich vergleichbar dem konsolidierten Konzernabschluss auch die konsolidierte Besteuerung durchsetzen. Dies sei zwar kompliziert, aber auch nicht viel komplizierter als das heutige Steuerrecht.

Das 16. Berliner Steuergespräch hat das Spannungsverhältnis zwischen den Informationsbedürfnissen der Finanzverwaltung und den Schutzinteressen des Bürgers zum Inhalt und findet am 26. September 2005 im Haus der Deutschen Wirtschaft in Berlin statt.

Nähere Informationen zum Berliner Steuergespräche e.V. finden sich unter der Adresse www.steuergespraech.de.