

VERHANDLUNGEN DES ACHTZEHNTEN ÖSTERREICHISCHEN
JURISTENTAGES LINZ 2012

Band IV/1

Konzernsteuerrecht

Gutachten

erstattet von

Univ.-Prof. Dr. Claus Staringer

Universitätsprofessor, Wien

Abteilung Steuerrecht



Wien 2012

Manzsche Verlags- und Universitätsbuchhandlung

Inhaltsverzeichnis

Seite

I.	Standortbestimmung des Konzernsteuerrechts.....	7
1.	Der Begriff des „Konzernsteuerrechts“.....	7
a)	Die Bedeutung des „Konzerns“ in der Rechtsordnung	7
b)	Der Begriff des „Konzerns“.....	8
c)	Gibt es ein „Konzernsteuerrecht“?.....	10
2.	Der Stand des Konzernsteuerrechts.....	16
a)	Schrifttum.....	16
b)	Der Stand der Gesetzgebung.....	17
c)	Folgen der raschen Rechtsentwicklung.....	18
d)	Planvolle Rechtsentwicklung oder „Druck von außen“ als Anlass zur Reform?.....	20
3.	Ziel des Gutachtens.....	24
II.	Dividenden im Konzern.....	25
1.	Die Beteiligungsertragsbefreiung für Inlandsdividenden.....	25
a)	Zielsetzung: Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung.	25
b)	Keine tatsächliche Vorbelastung erforderlich.....	26
c)	Keine Mindestbeteiligung.....	27
d)	Der subjektive Anwendungsbereich der Befreiung.....	28
e)	Befreiung für Gewinnanteile aus Genussrechten (§ 10 Abs 1 Z 3 KStG).....	30
f)	Befreiung für Gewinnanteile aus Partizipationskapital (§ 10 Abs 1 Z 4 KStG).....	31
g)	Sonstige „Gewinnanteile jeder Art“ von Kapitalgesellschaften ...	32
h)	Einlagenrückzahlung iSv § 4 Abs 12 EStG.....	37
i)	Liquidationsgewinne.....	37
j)	Zeitnah vor Veräußerung ausgeschüttete Dividenden.....	39
k)	Vorbehaltene Dividenden.....	42
l)	Vor-Dividenden.....	43
m)	Alineare Dividenden.....	44
n)	KESt-Befreiung (§ 94 Z 2 EStG).....	45
2.	Die Befreiung von Auslandsdividenden aus internationalen Schachtelbeteiligungen.....	47
a)	Überblick.....	47
b)	Historische Rechtsentwicklung.....	48
c)	Vergleichbarkeit ausländischer Nicht-EU-Körperschaften.....	50
d)	Beteiligung an „ausländischen“ Körperschaften.....	52
e)	Zulässige Beteiligungsformen.....	54

f)	Tochtergesellschaft als ausländischer Investmentfonds im Sinne von § 188 InvFG.....	56
3.	Ausländische Portfolio-Dividenden (§ 10 Abs 1 Z 5 und 6 KStG)..	58
a)	Überblick.....	58
b)	Entwicklung zur heutigen Rechtslage.....	59
c)	Niedrigbesteuerungs-Test.....	62
d)	Wechsel zur Anrechnungsmethode.....	63
e)	Amtshilfe.....	66
4.	Auslandsdividenden aus Beteiligungen im Sinne von § 10 Abs 4 KStG.....	68
a)	Überblick und Aufbau der Regelung.....	68
b)	Das Kriterium der „Niedrigbesteuerung“.....	70
c)	Der „passive Unternehmensschwerpunkt“.....	71
d)	Das „bewegliche System“ der Voraussetzungen des Methodenwechsels.....	73
e)	Zeitliche Aspekte.....	73
f)	Verhältnis zum Missbrauch im Sinne von § 22 BAO.....	75
g)	Rechtsfolge: Wechsel zur Anrechnungsmethode.....	78
5.	Ausländische Hybrid-Dividenden.....	79
a)	Die Vorschrift des § 10 Abs 7 KStG.....	79
b)	Reichweite der Bestimmung.....	80
c)	Kritik.....	82
III.	Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen.....	84
1.	Inlandsbeteiligungen.....	84
a)	Keine Steuerneutralität von Beteiligungen.....	84
b)	Auswirkungen der fehlenden Beteiligungsneutralität.....	87
c)	Verfassungsrechtliche Beurteilung.....	90
2.	Veräußerungsgewinne aus Auslandsbeteiligungen.....	92
a)	Überblick.....	93
b)	Options-Modell für internationale Schachtelbeteiligungen.....	93
c)	Endgültige Vermögensverluste bei Untergang der Beteiligung....	96
d)	Beteiligungen im Sinne von § 10 Abs 4 KStG.....	98
IV.	Wertminderungen und Veräußerungsverluste.....	101
1.	Überblick.....	101
2.	Ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste.....	101
a)	Abzugsverbot als Reaktion auf die Rechtsprechung des VwGH	101
b)	Beweislastumkehr.....	103
3.	Siebenjahres-Verteilung für abzugsfähige Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste.....	104

Inhaltsverzeichnis

a)	Die Vorschrift des § 12 Abs 3 Z 2 KStG.....	104
b)	Rechtfertigung der Siebenjahres-Verteilung.....	105
c)	Zugehörigkeit zum Anlagevermögen.....	106
d)	Beteiligungen „im Sinne von § 10 KStG“.....	107
e)	Keine Rückwirkung durch Budgetbegleitgesetz 2009.....	108
4.	Teilwertabschreibungen in der Kaskade.....	110
a)	Die Vorschrift des § 12 Abs 3 Z 3 KStG.....	110
b)	Wirkungsweise.....	111
c)	Beschränkung auf einlagenindizierte Wertverluste.....	112
5.	Auslandsbeteiligungen im Sinne von § 10 Abs 4 KStG.....	112
6.	Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen innerhalb einer Steuergruppe.....	113
a)	Der Ausschluss von Wertverlusten aus Gruppen-Beteiligungen von der Abzugsfähigkeit.....	113
b)	Ziel: Vermeidung der Doppelverwertung von Verlusten.....	114
c)	Kritik.....	115
V.	Wertaufholungen (Zuschreibungen).....	119
1.	Überblick.....	119
2.	Voraussetzungen der Zuschreibungspflicht.....	119
a)	Die Theorie der „Identität der Gründe“.....	119
b)	Die Rechtsprechung des VwGH.....	122
c)	Kritik an der Rechtsprechung.....	124
3.	Steuerfolgen der Zuschreibung.....	125
a)	Steuerwirksamkeit des Zuschreibungsgewinns.....	125
b)	Aufholung steuerneutraler Teilwertabschreibungen.....	126
VI.	Gruppenbesteuerung.....	129
1.	Die Gruppenbesteuerung als Herzstück des Konzernsteuerrechts.....	129
a)	Gruppenbesteuerung und Organisationsfreiheit.....	129
b)	Überwindung der Individualbesteuerung.....	130
c)	Unionsrecht.....	130
d)	Rechtsentwicklung.....	131
e)	Gruppenbesteuerung als „großer Wurf“.....	132
2.	Voraussetzungen der Gruppen-Bildung.....	134
a)	Gruppenträger.....	134
b)	Gruppenmitglieder.....	136
c)	Finanzielle Verbindung.....	137
d)	Minstdauer der Gruppe.....	139
e)	Optionalität.....	139
f)	Abkopplung vom Gesellschaftsrecht.....	140
g)	Steuerausgleich.....	141

3. Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung.....	142
a) Steuerliche Ergebniszurechnung.....	142
b) Keine Steuerneutralität gruppeninterner Transaktionen.....	144
4. Auslandsverluste.....	145
a) Die Verwertung von Auslandsverlusten.....	145
b) Nachversteuerung.....	146
c) Unionsrecht.....	148
5. Firmenwertabschreibung.....	150
a) Grundkonzept.....	150
b) Berechnung des Firmenwerts.....	151
c) Unbefristete Nachversteuerung.....	153
d) Umgründungsbedingter Untergang der Beteiligung.....	154
VII. Konzernfinanzierung.....	156
1. Der gesetzliche Rahmen zur Konzernfinanzierung.....	156
2. Das Abzugsgebot nach § 11 Abs 1 Z 4 KStG.....	156
a) Die frühere Rechtslage.....	156
b) Die Steuerreform 2005.....	158
c) Zusammenhang zur Gruppenbesteuerung.....	159
d) Der Begriff der „Zinsen“ in § 11 Abs 1 Z 4 KStG.....	160
3. Der Ausschluss konzerninterner Beteiligungserwerbe vom Abzugsgebot nach § 11 Abs 1 Z 4 KStG.....	162
a) Die Regelung des Budgetbegleitgesetzes 2011.....	162
b) Reichweite der Neuregelung.....	163
c) Zeitlicher Anwendungsbereich.....	165