



Der  
Rechnungshof

Unabhängig. Objektiv. Wirksam.

Reihe BUND 2013/6

# Bericht des Rechnungshofes

Transparenz von  
Begünstigungen im  
Körperschaftsteuerrecht  
mit dem Schwerpunkt  
Gruppenbesteuerung

System der  
Lebensmittelsicherheit  
im Bund sowie in den  
Ländern Salzburg und  
Vorarlberg

Personaleinsatz und  
Dienstzuteilungen bei  
der Polizei

Schüler mit Migrations-  
hintergrund, Antworten  
des Schulsystems

Rechnungshof  
ZI 860.144/002-1B1/13

R  
—  
H

Auskünfte  
Rechnungshof  
1031 Wien, Dampfschiffstraße 2  
**Telefon** (00 43 1) 711 71 - 8644  
**Fax** (00 43 1) 712 49 17  
**E-Mail** [presse@rechnungshof.gv.at](mailto:presse@rechnungshof.gv.at)

**Impressum**  
Herausgeber: Rechnungshof  
1031 Wien, Dampfschiffstraße 2  
<http://www.rechnungshof.gv.at>  
Redaktion und Grafik: Rechnungshof  
Herausgegeben: Wien, im Juli 2013



gedruckt nach der Richtlinie „Druckerzeugnisse“ des Österreichischen Umweltzeichens,  
Druckerei des Bundesministeriums für Finanzen, UW-Nr. 836



# **Bericht des Rechnungshofes**

**Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftssteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung**

**System der Lebensmittelsicherheit im Bund sowie in den Ländern Salzburg und Vorarlberg**

**Personaleinsatz und Dienstzuteilungen bei der Polizei**

**Schüler mit Migrationshintergrund, Antworten des Schulsystems**



# Vorbemerkungen

## Vorbemerkungen

### Vorlage an den Nationalrat

Der Rechnungshof erstattet dem Nationalrat gemäß Art. 126d Abs. 1 Bundes-Verfassungsgesetz nachstehenden Bericht über Wahrnehmungen, die er bei mehreren Gebarungsüberprüfungen getroffen hat.

### Berichtsaufbau

In der Regel werden bei der Berichterstattung punkteweise zusammenfassend die Sachverhaltsdarstellung (Kennzeichnung mit 1 an der zweiten Stelle der Textzahl), deren Beurteilung durch den Rechnungshof (Kennzeichnung mit 2), *die Stellungnahme der überprüften Stelle* (Kennzeichnung mit 3 und im Kursivdruck) sowie die allfällige Gegenäußerung des Rechnungshofes (Kennzeichnung mit 4) aneinanderge-reiht. Das in diesem Bericht enthaltene Zahlenwerk beinhaltet allenfalls kaufmännische Auf- und Abrundungen.

Alle personenbezogenen Bezeichnungen werden aus Gründen der Übersichtlichkeit und einfachen Lesbarkeit nur in einer Geschlechtsform gewählt und gelten gleichermaßen für Frauen und Männer.

Der vorliegende Bericht des Rechnungshofes ist nach der Vorlage über die Website des Rechnungshofes „<http://www.rechnungshof.gv.at>“ verfügbar.

R  
H



# Inhalt

## Inhaltsverzeichnis

**BMF**

### Wirkungsbereich des Bundesministeriums für Finanzen

Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung \_\_\_\_\_

5

**BMG**

### Wirkungsbereich des Bundesministeriums für Gesundheit

System der Lebensmittelsicherheit im Bund sowie in den Ländern Salzburg und Vorarlberg \_\_\_\_\_

115

**BMI**

### Wirkungsbereich des Bundesministeriums für Inneres

Personaleinsatz und Dienstzuteilungen bci der Polizei \_\_\_\_\_

167

**BMUKK**

### Wirkungsbereich des Bundesministeriums für Unterricht, Kunst und Kultur

Schüler mit Migrationshintergrund, Antworten des Schulsystems \_\_\_\_\_

247



.



# Bericht des Rechnungshofes

**Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung**

**R  
H**



# Inhalt

## Inhaltsverzeichnis

Tabellen- und Abbildungsverzeichnis	8
Abkürzungsverzeichnis	10

**BMF**

## Wirkungsbereich des Bundesministeriums für Finanzen

### Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung

KURZFASSUNG	14
Prüfungsablauf und -gegenstand	28
Definition der Steuerbegünstigung	29
Förderungsbericht der Bundesregierung	31
Wirkungen	44
Verwaltungsaufwand	48
Gruppenbesteuerung	54
Schlussbemerkungen/Schlussempfehlungen	99

**ANHANG**

Begünstigungen im Körperschaftsteuergesetz für Sachverhalte ab 1. Jänner 2012	105
---	-----

# Tabellen Abbildungen

## Tabellen- und Abbildungsverzeichnis

Tabelle 1:	Förderungsbericht 2010 – Einnahmenausfälle aufgrund indirekter Förderungen	32
Tabelle 2:	Steuereinnahmen	32
Tabelle 3:	Anteil der Einnahmenausfälle an den Steuereinnahmen	33
Tabelle 4:	Förderungsbericht 2010 – Indirekte Förderungen nach dem Körperschaftsteuergesetz 1988	33
Tabelle 5:	Förderungsberichte 2008 und 2009 – Indirekte Förderungen nach dem Körperschaftsteuergesetz 1988	36
Tabelle 6:	Personalressourcen für Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht; 2011	50
Tabelle 7:	Verwaltungsaufwand für Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht; 2011	51
Tabelle 8:	IT-Kosten für Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht; 2011	52
Tabelle 9:	Wesentliche Unterschiede zwischen der geltenden Gruppenbesteuerung und der vormaligen Organschaft	54
Tabelle 10:	Entwicklung der Unternehmensgruppen und der Gruppenkörperschaften	54
Tabelle 11:	Gruppenbesteuerungssysteme in der EU – Mindestbeteiligungsquote und Bindungsfrist	58
Abbildung 1:	Länderübersicht Gruppenbesteuerungssysteme – EU-Mitgliedstaaten (Stand 2011)	59
Tabelle 12:	Verteilung ausländischer Gruppenmitglieder in Österreich	60
Tabelle 13:	Ansässigkeitsstaaten ausländischer Gruppenmitglieder	61



# Tabellen Abbildungen

Abbildung 2: Verteilung der Unternehmensgruppen auf die Regionen der Finanzverwaltung zum 31. Dezember 2011	67
Tabelle 14: Veranlagungsfortschritt Unternehmensgruppen: Anteil der erlassenen Körperschaftsteuerbescheide an den eingebrachten Steuererklärungen	74
Tabelle 15: Anzahl der abgeschlossenen Außenprüfungen bei Gruppenkörperschaften	81
Tabelle 16: Anzahl der geprüften Unternehmensgruppen, bezogen auf das Veranlagungsjahr	81
Abbildung 3: Ein- und mehrstufige Unternehmensgruppe	84
Tabelle 17: Unternehmensgruppen mit unterschiedlichen Bilanzstichtagen	85
Tabelle 18: Mehrergebnisse aufgrund von Außenprüfungen	88
Abbildung 4: Unternehmensgruppe mit in- und ausländischen Gruppenmitgliedern	89
Tabelle 19: Geltendmachung von Verlusten und Nachversteuerungsbeträgen ausländischer Gruppenmitglieder in Österreich	91
Tabelle 20: Informationsstand der Finanzämter und der Großbetriebsprüfung zu Auslandssachverhalten bei der Gruppenbesteuerung	91
Tabelle 21: Schulungen zur Gruppenbesteuerung	95
Tabelle 22: Schulungsbedarf zur Gruppenbesteuerung	95
Tabelle 23: Schulungsdefizite bei der Gruppenbesteuerung	96

# Abkürzungen

R  
H

## Abkürzungsverzeichnis

AB	parlamentarische Anfragebeantwortung
ABA	Austrian Business Agency
ABL.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
ADG	Amtshilfe-Durchführungsgesetz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AHG	Amtshilfegesetz
AVOG	Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz
BAO	Bundesabgabenordnung
BFA	Bundesfinanzakademie
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BHG	Bundeshaushaltsgesetz
BM...	Bundesministerium ...
BMF	für Finanzen
BMWFWJ	für Wirtschaft, Familie und Jugend
bspw.	beispielsweise
BV-Team	im Finanzamt tätiges Team Betriebsveranlagung/-prüfung mit u.a. den Schwerpunkten Veranlagung von und Außenprüfung bei juristischen Personen
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
DV	Durchführungsverordnung
ELAK	elektronischer Akt
endg.	endgültig
EStG	Einkommensteuergesetz
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUR	Euro
e.V.	eingetragener Verein
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
(f)f.	folgende
GP	Gesetzgebungsperiode



# Abkürzungen

i.d.g.F.	in der geltenden Fassung
IFSt	Institut für Finanzen und Steuern e.V.
IHS	Institut für Höhere Studien
i.S.d.	im Sinne des
IT	Informationstechnologie
i.V.m.	in Verbindung mit
i.Z.m.	im Zusammenhang mit
k.A.	keine Angabe
KMU	kleine und mittlere Unternehmen
KOM	Europäische Kommission
KStG 1988	Körperschaftsteuergesetz 1988
lt.	laut
Mio.	Million(en)
Mrd.	Milliarde(n)
Nr.	Nummer
P-Verfahren	IT-Verfahren des BMF zur automationsunterstützten Erfassung, Verwaltung und Darstellung von Unternehmensgruppen
rd.	rund
RH	Rechnungshof
RL	Richtlinie(n)
RS	Rechtssache
S.	Seite
TDBG	Transparenzdatenbankgesetz
TZ	Textzahl(en)
u.a.	unter anderem
v.a.	vor allem
VBA	Vollbeschäftigungäquivalente
VfSlg.	Sammlungsnummer des Verfassungsgerichtshofs
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
WIFO	Österreichisches Institut für Wirtschaftsförderung
Z	Ziffer
z.B.	zum Beispiel

R  
H

## Wirkungsbereich des Bundesministeriums für Finanzen

### Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung

Das österreichische Körperschaftsteuerrecht enthielt 2011 110 Begünstigungsmaßnahmen, die fast ausschließlich unbefristet galten. Das BMF schätzte im Förderungsbericht 2010 die Einnahmenausfälle für die dort ausgewiesenen sechs Kategorien auf rd. 455 Mio. EUR oder rd. 10 % der jährlichen Einnahmen aus der Körperschaftsteuer. Der überwiegende Teil dieser Einnahmenausfälle war der Kategorie Gruppenbesteuerung (450 Mio. EUR) zuzurechnen.

Dem BMF war der Verwaltungsaufwand für den Vollzug der Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mangels gesonderter Aufzeichnungen nicht bekannt. Der RH erobt dafür einen Betrag von rd. 15 Mio. EUR für das Jahr 2011; davon entfielen rd. 7 Mio. EUR auf den Vollzug der Gruppenbesteuerung.

Für diese Begünstigungen lag kein umfassendes und systematisches Konzept vor, das konkret formulierte Ziele und messbare Kriterien enthielt. Die konkreten Ziele und Wirkungen der Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht waren überwiegend nicht bekannt; es mangelte daher an Transparenz. Das BMF nahm keine Beurteilung vor, ob die Steuerbegünstigungen den Mitteleinsatz in Form von Steuerausfällen rechtfertigten sowie geeignet, notwendig und angemessen waren, ihr Ziel und die beabsichtigten Wirkungen zu erreichen.

Seit 2005 gilt in Österreich – ohne europarechtliche Vorgaben – das System der Gruppenbesteuerung. In einer Unternehmensgruppe können seither finanziell verbundene Unternehmen – auch ausländische Körperschaften ohne regionale Einschränkung – ihre Gewinne und Verluste ausgleichen und damit die Steuerlast mindern.

Im Vergleich zu jenen EU-Mitgliedstaaten, die Gruppenbesteuerungssysteme anwendeten, war die österreichische Gruppenbesteuerung sehr weitläufig gestaltet.

Im Vollzug bestand insbesondere bei ausländischen Gruppenmitgliedern ein erhöhtes Abgabenisiko. Inländische Körperschaften machten seit Einführung der österreichischen Gruppenbesteuerung



in den Veranlagungsjahren 2005 bis 2010 rd. 3,104 Mrd. EUR an Verlusten und rd. 0,545 Mrd. EUR an Nachversteuerungsbeträgen ihrer ausländischen Gruppenmitglieder geltend.

## KURZFASSUNG

### Prüfungsziele

Ziele der Überprüfung waren die Erhebung der Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht, des mit dem Vollzug verbundenen Verwaltungsaufwands und des Ausmaßes der Informationen für die Öffentlichkeit sowie die Darstellung und Beurteilung der Ziele, der Wirkungen, des Risikomanagements des BMF sowie im Besonderen der Gruppenbesteuerung in Österreich. Prüfungshandlungen setzte der RH im BMF und in ausgewählten Finanzämtern. (TZ 1)

### Definition der Steuerbegünstigung

Eine international anerkannte Definition des Begriffs der Steuerbegünstigung besteht nicht. In Österreich verpflichtet das Bundeshaushaltsgesetz (BHG) die Bundesregierung, dem Nationalrat jährlich einen Förderungsbericht über direkte und indirekte Förderungen vorzulegen. Nähere Details hinsichtlich der einzelnen Maßnahmen fehlten jedoch. Die in den Förderungsberichten und im Transparenzdatenbankgesetz angeführten Steuerbegünstigungen waren nicht deckungsgleich. (TZ 2)

### Förderungsbericht der Bundesregierung

#### Anzahl der Maßnahmen

Der Bundesminister für Finanzen als Verfasser des Förderungsberichts der Bundesregierung (Förderungsbericht) batte die indirekten Förderungen zumindest nach den jeweiligen gesetzlichen Bestimmungen und den begünstigten Bereichen auszuweisen. (TZ 3)

Der Förderungsbericht enthielt in seiner Fassung für das Jahr 2010 im Kapitel über indirekte Förderungen nach dem Körperschaftsteuergesetz 1988 (KStG 1988) sechs Kategorien. (TZ 3)

Im Vergleich zu diesen sechs Kategorien erhob der RH unter der Annahme einer weiten Begriffssauslegung im Einvernehmen mit dem BMF im Körperschaftsteuerrecht insgesamt 110 Begünstigungsmaßnahmen im Gesetzesrang. Der Förderungsbericht fasste Begünstigungen zu Gruppen zusammen, weshalb die einzelnen Maßnahmen nicht ersichtlich waren. Nicht im Förderungsbericht enthalten waren etwa Begünstigungen für abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben (§ 11 KStG 1988), für Prämienrückerstattungen (§ 17 KStG 1988),



Kurzfassung



## Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung

Einkünfte bei beschränkter Steuerpflicht (§ 21 KStG 1988) sowie bei der Erhebung der Steuer (§ 24 KStG 1988). Es mangelte somit an Transparenz. (TZ 3)

### Einnahmenausfälle

Der Förderungsbericht 2010 bezifferte die Einnahmenausfälle infolge der indirekten Förderungen nach dem KStG 1988 für die Jahre 2008 bis 2010 mit jeweils 455 Mio. EUR. Der überwiegende Teil dieser Einnahmenausfälle war der Kategorie Gruppenbesteuerung (450 Mio. EUR) zuzurechnen. Allerdings fehlten bei vier dieser sechs Kategorien die konkreten Beträge gänzlich. Die Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht minderten die Einnahmen von Bund, Ländern und Gemeinden beträchtlich. (TZ 3, 4)

Mangels detaillierter und umfassender Kenntnis der Wirkungen sämtlicher Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht fehlten sowohl dem Gesetzgeber als auch der Bundesregierung und insbesondere dem BMF die nötigen Grundlagen für politische Entscheidungen. Eine gezielte Steuerung und eine sorgfältige Prüfung, ob die bestehenden Begünstigungen weiter gewährt werden sollen, waren nicht möglich. (TZ 4)

Ab dem Förderungsbericht 2009 änderte das BMF die Schätzungsme thode und damit den Wert für die Einnahmenausfälle aus der Gruppenbesteuerung ohne Angabe von Gründen und ohne die Berechnungsgrundlagen darzulegen. Die bis dahin enthaltene Kategorie „Prämienrückerstattungen bei Versicherungen“ war ebenfalls ohne Angabe von Gründen nicht mehr enthalten. (TZ 4)

Der jährliche Förderungsbericht lieferte weder dem Nationalrat noch der interessierten Öffentlichkeit umfassende Informationen über die Art und Anzahl der Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht sowie über deren finanzielle Auswirkungen für die öffentlichen Haushalte. (TZ 4)

Weiters ließ der Förderungsbericht keinen Rückschluss auf die Höhe der (geschätzten) finanziellen Auswirkungen einzelner Maßnahmen zu, wenn mehrere dieser Maßnahmen in einer Summe dargestellt waren, wie bei der **Gruppenbesteuerung**. (TZ 4)

Die im Förderungsbericht gewählte Darstellungsweise mit der Zusammenfassung von Begünstigungen vermittelte den Eindruck, es gäbe in Österreich nur wenige steuerliche Begünstigungen. (TZ 4)



## Kurzfassung

**Der Förderungsbericht enthielt bei der Körperschaftsteuer nur Schätzungen oder Hochrechnungen, nicht jedoch die tatsächlich entstandenen Einnahmenausfälle. (TZ 4)**

**Der Förderungsbericht enthielt bei vier von sechs angeführten Kategorien nicht einmal geschätzte oder hochgerechnete Beträge. (TZ 4)**

### Ziele

In seiner Abgabenstrategie nannte das BMF vier allgemein gehaltene Ziele. Es verfügte aber über kein umfassendes und systematisches Konzept für die Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht, das konkret formulierte Ziele und messbare Kriterien enthielt. Die konkreten Ziele und Wirkungen waren überwiegend nicht bekannt; es mangelte daher an Transparenz. Evaluierungen zur Beurteilung der Zielerreichung und der Wirkungen unterblieben. Das BMF nahm keine Beurteilung vor, ob die Steuerbegünstigungen den Mitteleinsatz in Form von Steuerausfällen rechtfertigten sowie geeignet, notwendig und angemessen waren, ihr Ziel und die beabsichtigten Wirkungen zu erreichen. (TZ 5, 6)

Nach Ansicht des RH sind allgemein gehaltene Zielformulierungen für die Beurteilung der Zielerreichung nicht geeignet und kein Maßstab für die Erfolgskontrolle. (TZ 5)

Die Steuerbegünstigungen im Körperschaftsteuerrecht galten fast ausschließlich unbefristet, mit Ausnahme jener bei Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften. Die Normierung von unbefristeten Ausnahmeregelungen bewirkte, dass die Notwendigkeit der Beibehaltung der Begünstigungen nicht in regelmäßigen Abständen überprüft wurde. Es war daher in der Regel unklar, ob die Maßnahmen immer noch benötigt wurden, um die ursprünglich beabsichtigten Ziele zu erreichen, oder ob der gänzliche Wegfall, Änderungen oder Alternativen zweckmäßiger wären. (TZ 5)

### Wirkungen

Das BMF führte keine Messungen und Analysen der Wirkungen der Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht durch. Es beauftragte zwar das Institut für Höhere Studien (IHS) mit dem Projekt „Ökonomische Bewertung der Vorschläge zur Reichensteuer“; der Endbericht dazu erfolgte im Dezember 2011 und befasste sich im zweiten Teil mit Überlegungen zur Gruppenbesteuerung. Aussagen zu konkreten Wirkungen der Gruppenbesteuerung seit ihrer Einführung traf die beauftragte Studie in ihrem Endbericht jedoch nicht. Das BMF dokumentierte diese Studie weder im Elektronischen Akt (ELAK), noch lagen dazu sonstige schriftliche Unterlagen vor; es



Kurzfassung



## Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung

konnte das Auftragsvolumen weder dem Inhalt nach noch betragsmäßig belegen. (TZ 6)

Das BMF sah in der Gruppenbesteuerung einen Beweggrund für Unternehmen, ihre Headquarter in Österreich beizubehalten oder neu zu gründen. Es konnte aber anhand der selbst verwalteten Datenlage keine überprüfbaren Angaben über die Wirkungen der Gruppenbesteuerung seit ihrer Einführung machen; insbesondere war es dem BMF nicht möglich, aus seinen Datenbeständen die Anzahl der steuerlich erfassten Headquarter, die Anzahl der dort beschäftigten Arbeitnehmer sowie den konkreten Nutzen dieser Headquarter für Österreich darzulegen. (TZ 6)

### Verwaltungsaufwand

### Umfang und Komplexität des Steuerrechtsbestands

Der Umfang des Rechtsbestands im KStG 1988 vergrößerte sich seit dessen Einführung 1988 beträchtlich, er vervierfachte sich. Seither erfolgten 60 Novellen, das sind durchschnittlich rd. 2,5 pro Jahr. Der Vergleich der Bestimmungen der Gruppenbesteuerung mit der Vorgängerbestimmung über Organschaften in der Erstversion des KStG 1988 ergab eine Versiebenfachung des Rechtsbestands. (TZ 7)

Die Finanzämter, die Großbetriebsprüfung und die Interne Revision des BMF schätzten die Komplexität der Bestimmungen über die Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht hoch ein. (TZ 7)

### Ausmaß des Verwaltungsaufwands

Dem BMF war der Verwaltungsaufwand für den Vollzug der Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mangels gesonderter Aufzeichnungen nicht bekannt. In einer parlamentarischen Anfragebeantwortung zur Gruppenbesteuerung im Jahr 2012 räumte das BMF selbst ein, dass „aufgrund der Komplexität und Unterschiedlichkeit der Fälle die Auswirkungen nur im Einzelfall beurteilt werden“ könnten. Das BMF schätzte den Arbeitsaufwand der Finanzämter für den Vollzug verhältnismäßig hoch ein. (TZ 7, 8)

Der RH erhob dafür anhand von Schätzungen der Finanzämter, der Großbetriebsprüfung und des BMF einen Betrag von rd. 15 Mio. EUR für das Jahr 2011. Davon entfielen rd. 7 Mio. EUR auf den Vollzug der Gruppenbesteuerung. (TZ 8)



## Kurzfassung

Nach den Angaben des BMF betragen von 2005 bis 2011 die gesamten IT-Kosten für den Vollzug von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht rd. 1,06 Mio. EUR. Die Einführung der Gruppenbesteuerung verursachte allein rd. 0,59 Mio. EUR. (TZ 8)

Zahlreiche Gesetzesnovellen mit immer umfangreicherem und detaillierteren Bestimmungen führten zu einer wachsenden Verkomplizierung des Körperschaftsteuerrechts und damit zu einem zeitaufwändigen und teuren Vollzug. (TZ 8)

### Gruppenbesteuerung

### Allgemeines

Seit 2005 besteht in Österreich für Körperschaften die Möglichkeit, sich zu einer Gruppe zusammenzuschließen. In einer solchen können seither finanziell verbundene Unternehmen – auch ausländische Körperschaften ohne regionale Einschränkung – ihre Gewinne und Verluste ausgleichen und damit die Steuerlast mindern. (TZ 9)

Seit der Einführung der österreichischen Gruppenbesteuerung im Jahr 2005 entwickelten sich die Unternehmensgruppen, bestehend aus Gruppenkörperschaften (Gruppenträger und Gruppenmitglieder), wie folgt: (TZ 9)

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Veränderungen 2005 bis 2011
	Anzahl							in %
Unternehmensgruppen	1.190	1.704	2.103	2.470	2.828	3.125	3.404	+ 186
Gruppenkörperschaften	5.955	7.959	9.708	11.204	12.217	13.910	15.112	+ 154

Quellen: BMF (Stand 18. Juli 2012); RH

### Gruppenbesteuerungssysteme in der EU

In der Mehrheit der EU-Mitgliedstaaten bestanden Arten von Gruppenbesteuerungssystemen. Allen war gemein, dass sie grundsätzlich rechtlich selbständige Gesellschaften steuerlich als wirtschaftliche Einheit betrachteten und zwischen diesen einen Verlustausgleich ermöglichten. Es bestanden aber unterschiedliche Anforderungen z.B. bezüglich Mindestbeteiligungsquote, Rechtsform des Gruppenträgers, Zeitraum der Wirtschaftsjahre (Bilanzstichtag) oder der erforderlichen Bindungsfrist. (TZ 11)



Kurzfassung



## Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung

Drei EU-Mitgliedstaaten (Dänemark, Italien und Österreich) verfügten im Jahr 2011 über eine grenzüberschreitende – über den EU/EWR-Raum hinausgehende – Gruppenbesteuerung; neun EU-Mitgliedstaaten kannten kein System der Gruppenbesteuerung. (TZ 11)

### Das österreichische System der Gruppenbesteuerung

Das österreichische System der Gruppenbesteuerung sah die Möglichkeit der steuermindernden Verwertung laufender Verluste ausländischer Gruppenmitglieder vor; Gewinne ausländischer Gruppenmitglieder durfte Österreich nicht besteuern. (TZ 12)

Im Vergleich zu jenen EU-Mitgliedstaaten, die Gruppenbesteuerungssysteme anwendeten, war die österreichische Gruppenbesteuerung sehr weiträumig gestaltet. Überdies sahen die österreichischen Bestimmungen eine deutlich niedrigere Mindestbeteiligungsquote und eine kürzere Bindungsfrist als in manchen anderen EU-Mitgliedstaaten vor. (TZ 12)

Seit der Einführung der österreichischen Gruppenbesteuerung im Jahr 2005 stieg die Gesamtzahl der ausländischen Gruppenmitglieder auf mehr als das Dreifache (von 515 auf 1.792; + 248 %). Im selben Zeitraum vergrößerte sich die Zahl der Gruppenkörperschaften (Gruppenträger und Gruppenmitglieder) nur auf mehr als das Doppelte (von 5.955 auf 15.112; + 154 %). (TZ 9, 12)

Knapp die Hälfte aller ausländischen Gruppenmitglieder war im „EU/EWR-Raum“ ansässig; rd. 20 % waren aus „sonstigen Ländern“. Ein Drittel aller ausländischen Gruppenmitglieder hatte allerdings keine Länderkennzeichnung in den Datenbanken der Finanzverwaltung. Informationen über den Sitz der ausländischen Gruppenmitglieder sind jedoch für Zwecke des Risikomanagements, des Controlling und der strategischen Steuerung unerlässlich. Trotz der bedeutenden steuerlichen Effekte einer laufenden Verwertung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder sowie des starken Anstiegs solcher Fälle ließ das Datenmaterial des BMF somit keine validen Aussagen zu deren tatsächlicher Verteilungsstruktur zu. (TZ 12)

Die Aufnahme von ausländischen Gruppenmitgliedern in eine österreichische Unternehmensgruppe aus Staaten, mit denen Österreich keine Doppelbesteuerungsabkommen bzw. Amtshilfeabkommen geschlossen hat, war zulässig und in der Praxis auch anzutreffen, wie z.B. bei Burundi, Costa Rica und Panama. Dadurch nahm Österreich ein erhöhtes Risiko unrechtmäßiger Geltendmachung von



## Kurzfassung

Auslandsverlusten in Kauf. Amtshilfeverfahren zwecks Erhalt von steuerlich relevanten Informationen waren in diesen Fällen nicht möglich. Die rechtlichen Rahmenbedingungen einer Zusammenarbeit im Bereich der Gruppenbesteuerung zwischen den österreichischen Abgabenbehörden und jenen anderer Staaten waren folglich uneinheitlich. (TZ 12)

Nach den Angaben der Finanzämter und der Großbetriebsprüfung wurde seit der Einführung der Gruppenbesteuerung kein einziges Amtshilfeverfahren im Zusammenhang mit der Geltendmachung bzw. Nachversteuerung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder durchgeführt, weder bei der Steuerfestsetzung noch im Rahmen von Außenprüfungen. Lange Wartezeiten und ein hoher Verwaltungsaufwand stellten dafür keine ausreichende Begründung dar. (TZ 12)

### Finanzamtszuständigkeit für Unternehmensgruppen

Das BMF stellte seit Einführung der Gruppenbesteuerung 2005 keine einheitliche organisatorische Struktur hinsichtlich der Verteilung der Gruppenakten auf die Finanzämter und in den Finanzämtern sicher. (TZ 13)

Für Unternehmensgruppen besteht in der Finanzverwaltung eine Sonderzuständigkeit; es ist jeweils ein Finanzamt für alle Gruppenkörperschaften einer Unternehmensgruppe zuständig. (TZ 13)

Mit Ende 2011 waren insgesamt 3.404 Gruppenträger mit 9.916 inländischen und 1.792 ausländischen Gruppenmitgliedern steuerlich erfasst. Diese 15.112 Gruppenakten waren ungleich auf die Finanzämter verteilt. Eine deutliche Konzentration bestand bei den bundesweit sieben Finanzämtern mit erweitertem Aufgabenkreis. (TZ 13)

Auch innerhalb der Finanzämter lag keine einheitliche organisatorische Struktur vor. (TZ 13)

### Verfahren zur Anerkennung und Besteuerung von Unternehmensgruppen

Voraussetzung für die Bildung einer Unternehmensgruppe war ein schriftlicher Gruppenantrag; die Übermittlung war ausschließlich in Papierform möglich. (TZ 14)



Kurzfassung

### Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung

Ein vom BMF erstellter „Leitfaden Gruppenantrag“ war rechtlich nicht bindend; er fand damit auch nicht überall Anwendung. Die Finanzämter gingen daher bei der Überprüfung der Aufnahmevoraussetzungen unterschiedlich vor. (TZ 14)

Die Finanzämter hatten die Angaben der einlangenden Gruppenanträge nach erfolgter Überprüfung elektronisch in einem speziellen IT-Verfahren (P-Verfahren) zu erfassen. Zur fachlichen und elektronischen Unterstützung wandten sie sich vielfach an das Produktmanagement und die IT-Abteilung des BMF. Dadurch entstanden teils massive Verzögerungen, die auch Auswirkungen auf die nachfolgenden Veranlagungsverfahren – bis zur drohenden Verjährung – mit sich brachten. (TZ 15)

Insbesondere in den Anfangsjahren (Veranlagungen 2005 bis 2007) waren am Ende des jeweiligen Folgejahres so gut wie keine Veranlagungen durchgeführt. Mit November 2010 waren jedenfalls 121 Veranlagungsfälle des Jahres 2005 von Verjährung bedroht. (TZ 15)

Die Rechtsgrundlagen über die Gruppenbesteuerung waren bereits zu vollziehen, obwohl das BMF aufgrund der Komplexität der Normen und deren Umsetzung das elektronische Veranlagungsverfahren noch längere Zeit nicht in vollem Umfang zur Verfügung stellen konnte. (TZ 15)

Im Jahr 2011 stellte das BMF den Finanzämtern für ausländische Gruppenmitglieder eine elektronische Akteninfo („Verlustdatenbank“) zur Verfügung, die je beteiligter Gruppenkörperschaft einen detaillierten Überblick über sämtliche geltend gemachten und nachversteuerten Verluste der einzelnen ausländischen Gruppenmitglieder bieten sollte. Der RH stellte in der Verlustdatenbank mehrere zweifelhafte Vorgänge fest. (TZ 16)

Das Vorliegen der Voraussetzungen für das Bestehen einer Unternehmensgruppe war gegenüber allen den Antrag unterfertigten Körperschaften bescheidmäßigt festzustellen. (TZ 17)

Die Inhalte von elektronisch und händisch erstellten Gruppenfeststellungsbescheiden waren ohne eine sachliche Rechtfertigung bundesweit uneinheitlich. Die betroffenen Gruppenkörperschaften waren nicht in der Lage, die elektronische Erfassung im P-Verfahren zu überprüfen und allenfalls erforderliche Rechtsmittel zeitnah und nicht erst im Rahmen der Veranlagungsverfahren einzubringen. (TZ 17)



## Kurzfassung

Sämtliche Akten einer Unternehmensgruppe waren im zuständigen Finanzamt des Gruppenträgers zu führen. Nach Rechtskraft eines Gruppenfeststellungsbescheids waren vielfach Aktenabtretungen erforderlich. Das neu zuständige Finanzamt musste die Akten handschisch anfordern und deren Einlangen überwachen. Dieses Verfahren war nicht zweckmäßig, weil es wertvolle Ressourcen band. (TZ 18)

Informationen über das Verfahren zur Anerkennung einer Unternehmensgruppe waren in einem separaten – nicht elektronischen – Aktenteil zusammengefasst. (TZ 19)

Die Prüfungszuständigkeit für Gruppenkörperschaften war abhängig von Umsatz- bzw. Erlösgrenzen; das Überschreiten löste die Zuständigkeit der Großbetriebsprüfung aus. Ab 1. Jänner 2009 war die Großbetriebsprüfung für alle Unternehmensgruppen prüfungszuständig, wenn der Gruppenträger oder zumindest ein Gruppenmitglied den Sitz im Ausland hatten. Trotz ihrer umfassenden Prüfungszuständigkeit verfügte die Großbetriebsprüfung nur über unzureichende und nicht aussagekräftige Informationen hinsichtlich der Anzahl und des Umfangs der in ihren Zuständigkeitsbereich fallenden Unternehmensgruppen. Dem BMF war nicht bekannt, in wie vielen Fällen die Finanzbehörden Verluste ausländischer Gruppenmitglieder im Rahmen von Außenprüfungen kontrolliert hatten. (TZ 20)

Obwohl Mitte 2012 der Veranlagungsfortschritt für die Veranlagungsjahre 2005 bis 2008 zwischen 98 % (2008) und 100 % (2005) lag, waren zum gleichen Zeitpunkt lediglich zwischen 16 % (2008) und 34 % (2005) aller Unternehmensgruppen zur Gänze geprüft, zwischen 73 % (2008) und 44 % (2005) aller Unternehmensgruppen waren noch vollkommen ungeprüft. (TZ 20)

Das österreichische Steuerrecht bot den Gruppenkörperschaften die Gestaltungsmöglichkeit, unterschiedliche Bilanzstichtage zu wählen. Diese erhöhten nicht nur die Komplexität für den Vollzug, sondern konnten auch steuerliche Vorteile infolge zeitlich verzögter Steuervorschreibungen bewirken. (TZ 21)

Eine im Ministerialentwurf des BMF zum Budgetbegleitgesetz 2009 enthaltene Bestimmung zur Vereinheitlichung der Bilanzstichtage wurde nicht beschlossen. (TZ 21)



Kurzfassung

BMF

## Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung

### Risikomanagement

Die Auswahl der Fälle für die Innenprüfung erfolgte zentral durch die IT, vor allem aufgrund von bundesweit einheitlichen Risikokriterien. (TZ 23)

Nach den Angaben der Finanzämter war bei der Innenprüfung ein hoher Anteil von Gruppenbesteuerungsfällen zu kontrollieren. Vor Erlassung des Körperschaftsteuerbescheids für die Unternehmensgruppe war regelmäßig ein Kontrollhinweis vorgesehen. (TZ 23)

Das BMF führte bislang noch keine Evaluierung dieses Kontrollhinweises durch. Allgemeine, undifferenzierte Kontrollhinweise verursachten einen vermeidbaren Arbeitsaufwand im Innendienst und bargen das Risiko von ungenügender Prüfungsintensität in sich. (TZ 23)

Die Auswahl der Außenprüfungsfälle erfolgte IT-unterstützt durch die Finanzämter und die Großbetriebsprüfung. Die Unternehmensgruppen als solche bildeten bisher kein eigenes Kriterium für die Risikoauswahl. Sowohl die Großbetriebsprüfung als auch die IT-Abteilung des BMF überlegten zur Zeit der Gebarungsüberprüfung Maßnahmen zur Verbesserung der Risikoauswahl. (TZ 24)

Die Überprüfung von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht war im Einzelfall abhängig von den gewählten Prüfungsschwerpunkten. Nach Angaben des BMF bestanden für die Durchführung von Außenprüfungen i.Z.m. Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht bzw. Unternehmensgruppen grundsätzlich keine besonderen Vorgaben. Die Finanzämter und die Großbetriebsprüfung hätten vielmehr selbst Prüfungsschwerpunkte zu setzen. Grundsätzlich würden die Ergebnisse ausländischer Gruppenmitglieder einer eingehenden Prüfung unterzogen, wenn ein Verlust nach Österreich verrechnet wird. Verluste ausländischer Gruppenmitglieder wären damit immer ein Prüfungsschwerpunkt. Allerdings stellte der RH bei einer Außenprüfung anders gewählte Prüfungsschwerpunkte fest, eine Überprüfung der Auslandsverluste erfolgte somit nicht. (TZ 24)

### Verluste ausländischer Gruppenmitglieder

Inländische Körperschaften machten seit Einführung der österreichischen Gruppenbesteuerung in den Veranlagungsjahren 2005 bis 2010 rd. 3,104 Mrd. EUR an Verlusten ihrer ausländischen Gruppenmitglieder geltend und meldeten rd. 0,545 Mrd. EUR an Nachversteuerungsbeträgen. (TZ 26)



## Kurzfassung

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Gesamt
	in Mio. EUR <sup>1</sup>						
Verluste ausländischer Gruppenmitglieder	- 217,52	- 473,15	- 490,31	- 701,54	- 696,00	- 525,23	<b>- 3.103,75</b>
Nachversteuerungsbeträge ausländischer Gruppenmitglieder	0,04	18,08	49,85	122,89	114,03	240,27	<b>545,16</b>
<b>Gesamt</b>	<b>- 217,48</b>	<b>- 455,06</b>	<b>- 440,46</b>	<b>- 578,65</b>	<b>- 581,96</b>	<b>- 284,97</b>	<b>- 2.558,58</b>

<sup>1</sup> Rundungsdifferenzen möglich

Quellen: BMF (Stand 18. Juli 2012); RH

Das BMF gab zu den steuerlichen Auswirkungen der Verluste ausländischer Gruppenmitglieder keine Auskunft. In einer parlamentarischen Anfragebeantwortung vom Mai 2010 wies das BMF darauf hin, dass aus den geltend gemachten Verlusten „keine Rückschlüsse darauf gezogen werden können, wie viel dieser Verluste – durch den Ausgleich mit Gewinnen der Gruppe – auch verwertet werden konnten“. (TZ 26)

Der RH errechnete für den Zeitraum von 2005 bis 2010 mögliche Einnahmenausfälle bei der Körperschaftsteuer – gegenverrechnet mit Nachversteuerungen – i.Z.m. Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder von maximal 640 Mio. EUR, allerdings unter der Annahme einer vollständigen und sofortigen Verwertung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder sowie ohne die Berücksichtigung der Mindestkörperschaftsteuer. (TZ 26)

Die Finanzverwaltung verfügte über einen unvollständigen Informationsstand zu ausländischen Sachverhalten. Der Hälften aller befragten Finanzämter lagen keine beglaubigten Übersetzungen (nicht lesbarer) ausländischer Rechnungsabschlüsse bzw. Bescheide vor; ein weiteres Viertel erhielt diese nur sporadisch. Zwei Drittel der befragten Finanzämter erhielten keine amtlichen Bestätigungen ausländischer Behörden über Verluste der ausländischen Gruppenmitglieder übermittelt. (TZ 26)

In nahezu allen Auslandsfällen erfolgte noch nie eine Änderung der erstgemeldeten Verluste. Demgegenüber hatten die Finanzämter zum Vergleich bspw. für das Veranlagungsjahr 2005 bereits 57 % der österreichischen Erstbescheide von Gruppenkörperschaften durch Folgebescheide ersetzt. Es lag daher der Schluss nahe, dass die Abgabepflichtigen ihre erhöhte Mitwirkungspflicht nicht ausreichend erfüllten. (TZ 26)

### Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung

Die Finanzämter überprüften mangels einheitlicher Vorgaben Auslandsverluste im Rahmen von Innenprüfungen unterschiedlich. Mehrheitlich führten sie keine besonderen Erhebungen durch, sondern verwiesen auf die Prüfzuständigkeit der Großbetriebsprüfung bei Unternehmensgruppen mit ausländischen Gruppenmitgliedern. (TZ 26)

Prüfungshandlungen waren aus den Steuerakten nicht immer ersichtlich; schriftliche Unterlagen zu Umrechnungsergebnissen von Auslandsverlusten waren nur gelegentlich vorzufinden. (TZ 26)

Trotz der einschlägigen Vorgaben des BMF waren nicht alle Steuererklärungen hinsichtlich der Geltendmachung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder vollständig ausgefüllt. Damit war die vom BMF vorgesehene lückenlose Nachversteuerung geltend gemachter Auslandsverluste nicht sichergestellt. (TZ 26)

Anders als bei inländischen Gruppenkörperschaften fanden Außenprüfungen i.Z.m. Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder nicht an Ort und Stelle statt, weil Prüfungshandlungen auf fremdem Staatsgebiet unzulässig waren. Derartige Außenprüfungen beschränkten sich auf reine Plausibilitätskontrollen jener Unterlagen, welche die ausreichend beteiligten inländischen Gruppenkörperschaften im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht vorgelegt hatten. (TZ 26)

Zusammenfassend erkannte der RH im bestehenden Verfahren zur Geltendmachung und Nachversteuerung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder insbesondere folgende Risikofaktoren:

- verwaltungsaufwändige Steuerbestimmungen hinsichtlich ausländischer Gruppenmitglieder (z.B. Überprüfung der steuerlichen Umrechnungen),
- weltweit ansässige ausländische Gruppenmitglieder, ohne Rücksicht darauf, ob mit dem betreffenden Staat eine umfassende Amtshilfe besteht,
- unzureichende Beachtung der erhöhten Mitwirkungspflicht,
- bestehende Kontrolllücken bei Innenprüfungen,
- stark eingeschränkte Kontrollmöglichkeiten bei Außenprüfungen im Vergleich zu inländischen Gruppenkörperschaften,
- keine durchgängigen automatisierten Nachversteuerungen,



## Kurzfassung

- mangelnde Kenntnis sämtlicher verfahrensrelevanter ausländischer Steuerrechte. (TZ 26)

## Bildungsmaßnahmen

Die Erhebungen des RH ergaben, dass bundesweit ein erheblicher Schulungsbedarf für den Vollzug der Gruppenbesteuerung bestand; dies betraf sowohl die Finanzämter als auch die Großbetriebsprüfung. (TZ 27)



## Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung

### Kenndaten zu den Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht

#### **Rechtsgrundlagen der Europäischen Union**

- Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV), ABl. 2010 C 83
- Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der RL 77/799/EWG, ABl. 2011 L 64

#### **nationale Rechtsgrundlagen**

- Körperschaftsteuergesetz 1988 – KStG 1988, BGBl. Nr. 401/1988 i.d.g.F.
- 1. Stabilitätsgesetz 2012 (1. StabG 2012), BGBl. I Nr. 22/2012
- Bundesgesetz vom 4. April 1986 über die Führung des Bundeshaushaltes (Bundeshaushaltsgesetz), BGBl. Nr. 213/1986 i.d.g.F.
- Bundesgesetz Über die Führung des Bundeshaushaltes (Bundeshaushaltsgesetz 2013 – BHG 2013), BGBl. I Nr. 139/2009 i.d.g.F.
- Bundesgesetz über eine Transparenzdatenbank (Transparenzdatenbankgesetz – TDBG), BGBl. I Nr. 109/2010 i.d.g.F.
- Bundesgesetz über den Aufbau und die Zuständigkeitsregelung der Abgabenverwaltung des Bundes – Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz 2010 – AVOG 2010, BGBl. I Nr. 9/2010 i.d.g.F.
- EG-Amtshilfegesetz – EG-AHG, BGBl. Nr. 657/1994 i.d.g.F.
- Amtshilfe-Durchführungsgesetz – ADG, BGBl. I Nr. 102/2009 i.d.g.F.
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Durchführung des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes 2010 (AVOG 2010 – DV), BGBl. II Nr. 432/2010
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Durchführung des Körperschaftsteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 554/1994 i.d.g.F.
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend die steuerliche Entlastung von Erträgen aus der internationalen Schachtelbeteiligung, BGBl. Nr. 57/1995 i.d.g.F.
- Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur steuerlichen Entlastung von Erträgen aus der internationalen Schachtelbeteiligung, BGBl. II Nr. 295/2004 i.d.g.F.
- Bilaterale Amtshilfe- und Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen

	2008	2009	2010	Veränderung 2008 bis 2010
in Mio. EUR				
Einnahmen des Bundes aus der Körperschaftsteuer	5.934,42	3.834,25	4.632,62	- 22
Einnahmenausfälle mindestens <sup>1</sup>	455,00	455,00	455,00	-
in %				
Anteil der Einnahmenausfälle an den Steuereinnahmen mindestens <sup>1</sup>	8	12	10	+ 25
Anzahl				
steuerbegünstigende Maßnahmen (mit Wirksamkeit ab 2011)			110	
Kosten des Vollzugs in den Finanzämtern und in der Großbetriebsprüfung im Jahr 2011			14,57	
davon für den Vollzug der Gruppenbesteuerung			6,47	



### Fortsetzung der Kenndaten zu den Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht

	Entwicklung der Gruppenbesteuerung in Österreich						
	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Veränderung 2005 bis 2010
	Anzahl						in %
Unternehmensgruppen	1.190	1.704	2.103	2.470	2.828	3.125	+ 163
Gruppenkörperschaften <sup>2</sup>	5.955	7.959	9.708	11.204	12.717	13.910	+ 134
davon ausländische Gruppenmitglieder	515	754	974	1.215	1.456	1.639	+ 218
Gruppenkörperschaften der jeweils größten Unternehmensgruppe	166	185	188	199	205	219	+ 32
Außenprüfungen bei Gruppenkörperschaften	2.909	3.410	3.416	2.548	1.496	427	- 85
davon bei ausländischen Gruppenmitgliedern	75	158	250	304	217	87	+ 16
Arbeitnehmer in Unternehmensgruppen	907.267	1.120.676	1.257.058	1.323.122	1.373.936	1.564.860	+ 72
in Mio. EUR							
Verluste ausländischer Gruppenmitglieder	- 217,52	- 473,15	- 490,31	- 701,54	- 696,00	- 525,23	+ 141
Nachversteuerungsbeträge ausländischer Gruppenmitglieder	0,04	18,08	49,85	122,89	114,03	240,27	-
Firmenwertabschreibungen	7,67	39,64	129,54	184,81	279,85	315,23	-
Lohnsteuer für Arbeitnehmer in Unternehmensgruppen	4.570,10	5.902,19	7.229,22	7.710,06	7.251,27	7.824,43	+ 71

<sup>1</sup> Die Zahlen sind dem Förderungsbericht 2010 entnommen, der jedoch nicht sämtliche steuerbegünstigende Maßnahmen berücksichtigte.

<sup>2</sup> Als Gruppenkörperschaft sind sowohl Gruppenträger als auch Gruppenmitglieder zu verstehen.

Quellen: Bundesrechnungsabschlüsse; Förderungsbericht 2010, BMF (Stand 18. Juli 2012 und 26. März 2012); RH

#### Prüfungsablauf und –gegenstand

1 Der RH überprüfte von Februar bis Juni 2012 die Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung; bereits zuvor – von Juni bis November 2011 – überprüfte er die Transparenz von Begünstigungen im Einkommensteuerrecht. Ziele der Überprüfung waren

- die Erhebung der Begünstigungen,
- die Erhebung des mit dem Vollzug verbundenen Verwaltungsaufwands,



Prüfungsablauf und –gegenstand



### Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung

- die Erhebung des Ausmaßes der Informationen für die Öffentlichkeit,
- die Darstellung und Beurteilung der Ziele und Wirkungen der Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht,
- die Darstellung und Beurteilung des Risikomanagements des BMF sowie
- im Besonderen die Darstellung und Beurteilung der Gruppenbesteuerung in Österreich.

Prüfungshandlungen setzte der RH im BMF, in der Großbetriebsprüfung<sup>1</sup> und in ausgewählten Finanzämtern. Mit einem Fragebogen an 40 Finanzämter und die Großbetriebsprüfung bezog der RH österreichweit alle erstinstanzlichen Dienststellen ein, die mit dem Vollzug der Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht befasst waren.

Zu dem im März 2013 übermittelten Prüfungsergebnis nahm das BMF im Juni 2013 Stellung. Der RH erstattete seine Gegenäußerung im Juli 2013.

#### Definition der Steuerbegünstigung

**2.1** (1) Eine international anerkannte Definition des Begriffs der Steuerbegünstigung besteht nicht. In Deutschland etwa versteht man unter „Steuervergünstigungen“ steuerliche Ausnahmeregelungen, die für bestimmte Haushalte und Unternehmen bzw. für bestimmte besteuerbare Sachverhalte die Steuerschuld verringern und auf diese Weise für die öffentliche Hand zu Minderinnahmen führen.<sup>2</sup> Gemäß einer anderen Definition handelt es sich dabei um steuerliche Vorteile, die aus wirtschaftspolitischen, sozialen oder sonstigen Gemeinwohlgründen gewährt werden und daher nicht im Leistungsfähigkeitsprinzip wurzeln, sondern vorrangig der Verwirklichung **wirtschafts-** und sozialpolitischer Lenkungsziele dienen.<sup>3</sup>

(2) In Österreich verpflichtet das **Bundesaushaltsgesetz (BHG)** die Bundesregierung, dem Nationalrat jährlich einen **Förderungsbericht** (siehe TZ 3) über direkte und indirekte Förderungen **vorzulegen**. Letztere sind definiert als „Einnahmenverzichte des Bundes, die einer natürlichen oder juristischen Person für eine von dieser in ihrer Eigenschaft als Träger von Privatrechten erbrachte Leistung, an der ein vom Bund

<sup>1</sup> Die Großbetriebsprüfung ist seit 2009 eine einheitliche **Dienststelle der Finanzverwaltung** mit bundesweiter Zuständigkeit und Sitz in Wien.

<sup>2</sup> Bruckhaus, 20. Auflage, 21. Band, S. 134 f.

<sup>3</sup> Gabler Wirtschaftslexikon, 16. Auflage, S. 2813



## Definition der Steuerbegünstigung

wahrzunehmendes öffentliches Interesse besteht, durch Ausnahmeregelungen von den allgemeinen abgabenrechtlichen Bestimmungen gewährt wurden“.<sup>4</sup>

Nähere Details hinsichtlich der einzelnen Maßnahmen fehlten jedoch.

(3) Das Transparenzdatenbankgesetz unterscheidet bei der Körperschaftsteuer zwischen<sup>5</sup>

- ertragsteuerlichen Ersparnissen, wie
  - Zurechnung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder im Rahmen der Gruppenbesteuerung,
  - Differenz zwischen dem Steuersatz auf Einkünfte einer Privatstiftung und dem Körperschaftsteuersatz,
  - Freibetrag für begünstigte Zwecke gemäß § 23 Körperschaftsteuergesetz 1988 (KStG 1988),
  - Begünstigung für Sanierungsgewinne und
  - Förderungen, v.a. Einnahmenverzichte zu Lasten öffentlicher Mittel.

**2.2** Der RH wies darauf hin, dass die in den Förderungsberichten und im Transparenzdatenbankgesetz angeführten Steuerbegünstigungen nicht deckungsgleich waren.

Bereits anlässlich der Begutachtung des Transparenzdatenbankgesetzes hatte der RH 2010 kritisch bemerkt, dass mit dem neuen Gesetz eine weitere Definition des Begriffs Förderungen eingeführt wurde. Er hatte angeregt, eine Vereinheitlichung mit den in der Rechtsordnung vorhandenen Förderungsbegriffen vorzunehmen.

Der RH empfahl dem BMF nunmehr, darauf hinzuwirken, dass für Österreich eine umfassende, detaillierte und verbindliche Definition des Begriffs der steuerlichen Begünstigungen formuliert wird.

**2.3** Laut Stellungnahme des BMF hätten steuerliche Maßnahmen in vielen Fällen eine systematisch erforderliche Begründung und würden nur in bestimmten Fallkonstellationen oder durch die zeitliche Entwicklung, durch ihre Höhe etc. zur Begünstigung einiger Steuerpflicht-

<sup>4</sup> § 54 Abs. 1 Z 2 BHG

<sup>5</sup> § 10 ff. des Bundesgesetzes über eine Transparenzdatenbank (Transparenzdatenbankgesetz – TDBG), BGBl. I Nr. 109/2010 i.d.g.F.



Definition der Steuerbegünstigung

Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung

*tiger oder zur Begünstigung von Gruppen von Steuerpflichtigen führen. Reine Begünstigungsmaßnahmen seien schon deshalb sehr selten, weil sie sowohl systematisch als auch verfassungs- sowie unionsrechtlich (v.a. beihilfenrechtlich) sowie politisch begründbar sein müssten. Eine umfassende, detaillierte Definition des Begriffs sei daher aus der Sicht des BMF weder sinnvoll noch praktikabel. Eine für den Gesetzgeber bindende Definition würde zudem einer Verfassungsnorm bedürfen, was aus Sicht des BMF keinen Sinn machen würde. Im Übrigen gebe es in vergleichbaren Staaten – wie z.B. in Deutschland – ebenso keine umfassende, detaillierte Definition des Begriffs der Begünstigung.*

2.4 Der RH erwiderte, dass eine einheitliche Systematik von Steuerbegünstigungen auch eine einheitliche Rechtsanwendung – etwa im BHG und im Transparenzdatenbankgesetz – zur Folge hätte und die Transparenz erhöhen würde. Er verwies auf einen Bericht des Deutschen Bundesrechnungshofs vom April 2008<sup>6</sup>, in dem dieser ebenfalls den Mangel an einer einheitlichen, allgemein anerkannten Bestimmung der Steuerbegünstigungen kritisierte. Überdies konnte der RH keine sachlichen Gründe für unterschiedliche Begriffsauslegungen erkennen. Jedenfalls wären nach seiner Ansicht die jeweils aktuellen Steuerbegünstigungen umfassend und detailliert auszuweisen.

## Förderungsbericht der Bundesregierung

Anzahl der Maßnahmen

3.1 (1) Der Bundesminister für Finanzen als Verfasser des Förderungsberichts der Bundesregierung (Förderungsbericht) hatte die indirekten Förderungen zumindest nach den jeweiligen gesetzlichen Bestimmungen und den begünstigten Bereichen auszuweisen.<sup>7</sup>

Der Förderungsbericht wies in seiner Fassung für das Jahr 2010 folgende Einnahmenausfälle aufgrund indirekter Förderungen aus:

<sup>6</sup> Deutscher Bundesrechnungshof, Bericht nach § 99 BHO über die Transparenz von Steuerabventionen, 15. April 2008

<sup>7</sup> § 54 Abs. 2 BHG



## Förderungsbericht der Bundesregierung

**Tabelle 1: Förderungsbericht 2010 – Einnahmenausfälle aufgrund indirekter Förderungen**

	2008	2009	2010
	in Mio. EUR		
Einkommensteuergesetz 1988	9.130	9.413	9.428
Körperschaftsteuergesetz 1988 und Umgründungssteuergesetz	455	455	455
Gebühren gesetz 1957	141	141	137
Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992 und motorbezogene Versicherungssteuer nach dem Versicherungssteuergesetz	115	115	115
Versicherungssteuergesetz 1953	260	260	260
Mineralölsteuergesetz 1981 bzw. 1995	383	368	363
<b>Gesamt</b>	<b>10.484</b>	<b>10.752</b>	<b>10.758</b>

Quelle: Förderungsbericht 2010

Wie im Bericht selbst erwähnt, „beruhen die Angaben über den finanziellen Umfang – abgesehen von Einzelfällen, wo eine genaue Ermittlung möglich war – auf Schätzungen oder Hochrechnungen“, die „zwangsläufig mit gewissen Unsicherheiten verbunden“ sind. Die Betragssan- gabe unterblieb, wenn „die für eine Schätzung notwendigen Unterlagen fehlten oder der Einnahmenausfall unerheblich war“.

Die Steuereinnahmen stellten sich wie folgt dar:

**Tabelle 2: Steuereinnahmen**

	2008	2009	2010
	in Mio. EUR		
Einkommensteuer	27.891,29	25.628,10	25.760,08
Körperschaftsteuer	5.934,42	3.834,25	4.632,62
Stempel-, Rechtsgebühren und Bundesverwaltungsabgaben	810,89	796,59	818,60
Kraftfahrzeugsteuer und motorbezogene Versicherungssteuer	1.551,95	1.589,21	1.623,64
Versicherungssteuer	1.021,79	1.033,37	1.017,36
Mineralölsteuer	3.893,94	3.800,39	3.853,69
<b>Gesamt</b>	<b>41.104,28</b>	<b>36.681,91</b>	<b>37.705,99</b>

Quellen: Bundesrechnungsabschlüsse



Förderungsbericht der Bundesregierung



## Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung

Gemessen an den Steuereinnahmen errechnete sich daher folgender Anteil der Einnahmenausfälle:

**Tabelle 3: Anteil der Einnahmenausfälle an den Steuereinnahmen**

	2008	2009	2010
	in %		
Einkommensteuer	33	37	37
Körperschaftsteuer	8	12	10
Stempel-, Rechtsgebühren und Bundesverwaltungsabgaben	17	18	17
Kraftfahrzeugsteuer und motorbezogene Versicherungssteuer	7	7	7
Versicherungssteuer	25	25	26
Mineralölsteuer	10	10	9
<b>Gesamt</b>	<b>26</b>	<b>29</b>	<b>29</b>

Quellen: Bundesrechnungsabschlüsse; Förderungsbericht 2010; RH

(2) Im Kapitel über indirekte Förderungen nach dem KStG 1988 wies der Förderungsbericht 2010 sechs Kategorien aus. In der Kategorie Gruppenbesteuerung waren mehrere unterschiedliche Maßnahmen zu einem Betrag zusammengefasst, bei vier Kategorien fehlten die konkreten Beträge gänzlich:

**Tabelle 4: Förderungsbericht 2010 – Indirekte Förderungen nach dem Körperschaftsteuergesetz 1988**

KStG 1988	Begünstigung	Einnahmenausfall		
		2008	2009	2010
		in Mio. EUR		
§ 5	Befreiungen	k.A.	k.A.	k.A.
§ 9	Gruppenbesteuerung (bei ersatzloser Streichung)	450	450	450
§ 10	Internationale Schachtelbeteiligung	k.A.	k.A.	k.A.
§ 13	Rückvergütungen bei Verbraucher- genossenschaften	k.A.	k.A.	k.A.
§ 23 Z 1	Sanierungsgewinn	k.A.	k.A.	k.A.
§ 23 Z 2	Tariffreibetrag bei gemeinnützigen Rechts- trägern	5	5	5
<b>6 Kategorien</b>	<b>Gesamt</b>	<b>455</b>	<b>455</b>	<b>455</b>

Quelle: Förderungsbericht 2010



## Förderungsbericht der Bundesregierung

(3) Im Vergleich zu den sechs Kategorien im Förderungsbericht erobt der RH unter der Annahme einer weiten Begriffsauslegung<sup>8</sup> im Einvernehmen mit dem BMF im Körperschaftsteuerrecht insgesamt 110 Begünstigungsmaßnahmen im Gesetzesrang (im Detail siehe Anhang). Der Förderungsbericht fasste Begünstigungen zu Gruppen zusammen, weshalb die einzelnen Maßnahmen nicht ersichtlich waren. Nicht im Förderungsbericht enthalten waren etwa Begünstigungen für abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben (§ 11 KStG 1988), für Prämienrückerstattungen (§ 17 KStG 1988), Einkünfte bei beschränkter Steuerpflicht (§ 21 KStG 1988) sowie bei der Erhebung der Steuer (§ 24 KStG 1988).

**3.2** Der RH wies kritisch auf die hohe Anzahl von Begünstigungen und die damit verbundene mangelnde Transparenz hin. Überdies war der Förderungsbericht wenig informativ (siehe TZ 4).

### Einnahmenausfälle

**4.1** (1) Der Förderungsbericht 2010 bezifferte die Einnahmenausfälle infolge der indirekten Förderungen nach dem KStG 1988 für die Jahre 2008 bis 2010 mit jeweils 455 Mio. EUR. Der überwiegende Teil dieser Einnahmenausfälle war der Kategorie „Gruppenbesteuerung“ (450 Mio. EUR) zuzurechnen.

Die Betragsangaben in den Kategorien „Gruppenbesteuerung“ und „Tariffreibetrag“ (5 Mio. EUR) basierten auf Schätzungen bzw. Hochrechnungen des BMF. Für die restlichen vier Kategorien fehlten lt. Angaben des BMF die notwendigen Unterlagen für eine Schätzung der Einnahmenausfälle bzw. wurden diese für unerheblich erachtet; entsprechende Betragsangaben unterblieben.

(2) Im Förderungsbericht 2008 waren die Einnahmenausfälle in der Kategorie „Gruppenbesteuerung“ für die Jahre 2006 bis 2008 mit jährlich 220 Mio. EUR beziffert. Der Bericht enthielt sieben Kategorien, darunter auch „Prämienrückerstattungen bei Versicherungen“ mit jährlich 250 Mio. EUR.

Ab dem Förderungsbericht 2009 änderte das BMF die Schätzungsweise und damit den Wert für die Einnahmenausfälle aus der Gruppenbesteuerung ohne Angabe von Gründen. In einer parlamentarischen Anfragebeantwortung<sup>9</sup> teilte das BMF mit, dass „im Förderungsbericht 2008 der Steuerausfall angegeben ist, der durch die Einführung der Gruppenbesteuerung entstanden ist. Im Förderungsbericht 2009 sind die Mehreinnahmen für den Fall angegeben, dass die Gruppen-

<sup>8</sup> Als Steuerbegünstigung ist jede legale Maßnahme zu verstehen, die eine Minderung der Steuerlast bewirkt.

<sup>9</sup> 7851/AB XXIV. GP vom Mai 2011



Förderungsbericht der Bundesregierung

**BMF****Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung**

besteuerung ersatzlos gestrichen würde (d.h. keine Wiedereinführung der Organschaft).“ Das BMF wies den Einnahmenausfall aus der Gruppenbesteuerung nunmehr mit jährlich 450 Mio. EUR statt bisher 220 Mio. EUR aus und ergänzte den Klammerausdruck „(bei ersatzloser Streichung)“. Die bis dahin enthaltene Kategorie „Prämienrückerstattungen bei Versicherungen“ war ebenfalls ohne Angabe von Gründen nicht mehr enthalten. Beide Änderungen bewirkten, dass im Förderungsbericht die Jahressummen für die indirekten Förderungen nach dem KStG 1988 nahezu gleich blieben.

Die nachstehende Tabelle gibt einen Überblick über die veröffentlichten Einnahmenausfälle für die Jahre 2006 bis 2009:



## Förderungsbericht der Bundesregierung

**Tabelle 5: Förderungsberichte 2008 und 2009 – Indirekte Förderungen nach dem Körperschaftsteuergesetz 1988**

KStG 1988	Begünstigung	Einnahmenausfall			
		in Mio. EUR			
		2006	2007	2008	2009
<b>Förderungsbericht 2008</b>					
§ 5	Befreiungen	k.A.	k.A.	k.A.	
§ 9	Gruppenbesteuerung	220,00	220,00	220,00	
§ 10	Internationale Schachtelbeteiligung	k.A.	k.A.	k.A.	
§ 13w	Rückvergütungen bei Verbrauchergenossenschaften	k.A.	k.A.	k.A.	
§ 17	Prämienrückerstattungen bei Versicherungen	250,00	250,00	250,00	
§ 23 Z 1	Sanierungsgewinn	k.A.	k.A.	k.A.	
§ 23 Z 2	Tariffreibetrag bei gemeinnützigen Rechtsträgern	5,00	5,00	5,00	
<b>7 Kategorien</b>	<b>Gesamt</b>	<b>475,00</b>	<b>475,00</b>	<b>475,00</b>	
<b>Förderungsbericht 2009</b>					
§ 5	Befreiungen	k.A.	k.A.	k.A.	
§ 9	Gruppenbesteuerung (bei ersatzloser Streichung)	450,00	450,00	450,00	
§ 10	Internationale Schachtelbeteiligung	k.A.	k.A.	k.A.	
§ 13	Rückvergütungen bei Verbrauchergenossenschaften	k.A.	k.A.	k.A.	
§ 23 Z 1	Sanierungsgewinn	k.A.	k.A.	k.A.	
§ 23 Z 2	Tariffreibetrag bei gemeinnützigen Rechtsträgern	5,00	5,00	5,00	
<b>6 Kategorien</b>	<b>Gesamt</b>	<b>455,00</b>	<b>455,00</b>	<b>455,00</b>	

Quellen: Förderungsberichte 2008 und 2009



**4.2** Gemäß den parlamentarischen Materialien zum Bundeshaushaltsgesetz 1986 soll der Förderungsbericht als wesentliche Beurteilungsgrundlage für budget- und konjunkturpolitische Entscheidungen dienen.<sup>10</sup> Mangels detaillierter und umfassender Kenntnis der Wirkungen sämtlicher Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht (siehe TZ 5) fehlten jedoch sowohl dem Gesetzgeber als auch der Bundesregierung und insbesondere dem BMF die nötigen Grundlagen für politische Entscheidungen. Eine gezielte Steuerung und eine sorgfältige Prüfung, ob die bestehenden Begünstigungen weiter gewährt werden sollen, waren nicht möglich.

Das BMF rechnete offensichtlich aufgrund von Begünstigungen mit Einnahmenausfällen von weit mehr als einem Viertel der Einnahmen, bei der Körperschaftsteuer im Ausmaß zwischen 8 % (2008) und 12 % (2009) der Einnahmen. Die Formulierung in den Förderungsberichten, wonach bei jenen Ausnahmeregelungen, bei denen die Unterlagen für Schätzungen fehlten, die Betragsangabe unterblieb, sowie die Tatsache, dass die Förderungsberichte nicht alle Begünstigungen enthielten, ließen darauf schließen, dass die tatsächlichen Einnahmenausfälle noch weit höher sein könnten. Im österreichischen Steuerrecht stellten daher die Steuerbegünstigungen eine erhebliche Größenordnung dar.

Die Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht minderten die Einnahmen von Bund, Ländern und Gemeinden somit beträchtlich (die Körperschaftsteuer ist eine gemeinschaftliche Bundesabgabe, die zwischen den Gebietskörperschaften aufgeteilt wird<sup>11</sup>).

Der RH kritisierte daher, dass

- der jährliche Förderungsbericht weder dem Nationalrat noch der interessierten Öffentlichkeit umfassende Informationen über die Art und Anzahl der Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht sowie über deren finanzielle Auswirkungen für die öffentlichen Haushalte lieferte,
- der Förderungsbericht keinen Rückschluss auf die Höhe der (geschätzten) finanziellen Auswirkungen einzelner Maßnahmen zuließ, wenn mehrere dieser Maßnahmen – wie bei der Gruppenbesteuerung – in einer Summe dargestellt waren,

<sup>10</sup> 877 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XVI. GP

<sup>11</sup> § 8 Finanzausgleichsgesetz 2008



## Förderungsbericht der Bundesregierung

- die im Förderungsbericht gewählte Darstellungsweise mit der Zusammenfassung von Begünstigungen den Eindruck vermittelte, es gäbe in Österreich nur wenige steuerliche Begünstigungen,
- der Förderungsbericht bei der Körperschaftsteuer nur Schätzungen oder Hochrechnungen enthielt, nicht jedoch die tatsächlich entstandenen Einnahmenausfälle,
- der Förderungsbericht bei vier von sechs angeführten Kategorien nicht einmal geschätzte oder hochgerechnete Beträge enthielt,
- der Förderungsbericht ab 2009 eine neue Berechnungsmethode für die Einnahmenausfälle aus der Gruppenbesteuerung enthielt, ohne jedoch die Berechnungsgrundlagen darzulegen und darüber zu informieren, weshalb es zu dieser Änderung kam; Gleiches galt für die ersatzlose Streichung einer Begünstigungskategorie.

Der RH empfahl dem BMF, die Wirkungen der Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht – im Sinne der zu schaffenden Begriffsdefinition (siehe TZ 2) – jährlich nach einer einheitlichen und in sich konsistenten Systematik auf Basis der tatsächlichen Sachverhalte zu erheben und im Sinne von mehr Transparenz dem Nationalrat möglichst detailliert zu berichten.

Bei allenfalls notwendigen Schätzungen wären die Schätzungsmethoden offenzulegen und bei unsicherer Datenlage eine statistische Bandbreite anzugeben.

*4.3 Laut Stellungnahme des BMF werde der jährlich dem Nationalrat vorzulegende Förderungsbericht grundlegend überarbeitet und ab dem Jahr 2014 in seiner überarbeiteten Form dem Nationalrat übermittelt werden. Mit diesem Bericht könne den Anregungen des RH nachgekommen werden.*

*Die Ermittlung von Steuerbegünstigungen sei de facto immer eine Schätzung, selbst in jenen Fällen, in denen eine umfassende Datenlage, z.B. Erklärungs- oder Bescheiddaten, vorhanden seien. Dies nicht zuletzt deshalb, weil Schätzungen in der Regel für Zeiträume erstellt würden, für die noch kein vollständiges Daten-Set vorliegen könne. Eine Überarbeitung des Förderungsberichts sei ohnedies geplant. Eine Anreicherung des Förderungsberichts um „Schätzungsmethoden“ würde den Bericht in unnötiger Weise aufblähen; dies nicht zuletzt deshalb, weil im Zuge der „Wirkungsorientierten Folgenabschätzung – WFA“ ohnedies eine umfangreichere Beschreibung der finanziellen Auswirkungen vorgesehen sei. Die Angaben von „statistischen Bandbreiten“*



wären in der Regel aufgrund fehlender Daten nicht möglich. Zudem würden sie eher zur Verwirrung beitragen, als zusätzlichen Informationsgehalt liefern.

4.4 Der RH erwiderte, dass er der Erhebung von Ist-Zahlen den Vorzug gegenüber Schätzungen einräumte. Die derzeitige Darstellung von drei Jahren im Förderungsbericht der Bundesregierung – gemäß § 47 Abs. 3 und 4 BHG 2013 betreffend das vorangegangene Finanzjahr und die Vergleichszahlen aus den beiden unmittelbar vorangegangenen Finanzjahren – ermöglicht es nach Ansicht des RH, jedenfalls für das jeweils älteste Jahr eine zahlenmäßige Übersicht mit Ist-Zahlen auf Basis des vorhandenen „Daten-Sets“ vorzulegen. Überdies wies der RH darauf hin, dass der Förderungsbericht 2010 zuletzt im Kapitel über indirekte Förderungen nach dem KStG 1988 für die Einnahmenausfälle bei vier der sechs angeführten Kategorien keine Angaben enthielt. Steuerliche Maßnahmen, deren Wirkungen überhaupt nicht evaluiert werden können, wären grundsätzlich zu hinterfragen. Allenfalls wäre in solchen Fällen die Gewährung von direkten Förderungen zweckmäßiger.

Hinsichtlich der vom BMF abgelehnten Darstellung der Schätzungsmethoden gab der RH zu bedenken, dass (weitgehend unkommentierte) Änderungen der Berechnung einzelner indirekter Förderungen im Laufe der Jahre – wie bei der Gruppenbesteuerung (siehe Tabelle 5) – die Transparenz und den Informationsgehalt mangels Vergleichbarkeit beträchtlich mindern. Diesbezügliche Angaben wären daher Minimalerfordernisse für künftige Förderungsberichte.

Weiters hielt der RH fest, dass die für die Förderungsberichte im „Schätzungsverfahren“ ermittelten Angaben des BMF kaum statistischen Grundsätzen genügen konnten, räumte das BMF doch selbst in seiner Stellungnahme ein, dass die Angaben von statistischen Bandbreiten „in der Regel aufgrund fehlender Daten nicht möglich“ seien.

## Ziele

5.1 (1) Das BMF nannte in seiner Abgabenstrategie<sup>12</sup> die folgenden vier strategischen Zielsetzungen als laufend neue bzw. wachsende Herausforderungen, die zu bewältigen waren:

- Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit unter Wahrung eines angemessenen Abgabenaufkommens,
- Verbesserung der internationalen Wettbewerbsfähigkeit und Unterstützung allgemeiner politischer Anliegen,

<sup>12</sup> Strategie des Bundesministeriums für Finanzen, September 2011



## Förderungsbericht der Bundesregierung

- Erhöhung der Abgabengerechtigkeit, Reduktion der Administrationskosten sowie
- Stärkung der Abgabencompliance.

Diese strategischen Zielsetzungen waren bisher allerdings nicht mit konkreten und messbaren Zielgrößen hinterlegt, um in einer Evaluierung die Zielerreichung und die Wirkungen beurteilen zu können.

Auch für die Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht präzisierte das BMF diese strategischen Zielsetzungen nicht weitergehend und führte gegenüber dem RH nur allgemein gehaltene Zielformulierungen an, wie etwa:

- Erreichen eines systemkonformen Ergebnisses (z.B. Beteiligungsertragsbefreiung, Gruppenbesteuerung),
- Verwaltungsvereinfachung (z.B. Befreiung kleiner Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, Befreiung von Bürgschaftsgesellschaften) und
- politisch als erforderlich zu betrachtende Förderungsmaßnahmen (z.B. Befreiung von Pensionskassen-Sondervermögen).

(2) Das BMF differenzierte, ob an einer Begünstigung des Körperschaftsteuerrechts eine Zielerreichung festgemacht werden kann. Bei der Gruppenbesteuerung (siehe TZ 9) sei dies der Fall, mit dem Ziel, den Wirtschaftsstandort Österreich zu attraktivieren und ein wettbewerbsfähiges Steuersystem zu schaffen.

Seit der Einführung der Gruppenbesteuerung im Jahr 2005 betonte das BMF in seinen **Antworten auf parlamentarische Anfragen**, dass die Wirkungen der Gruppenbesteuerung nicht exakt ermittelt, sondern nur grob geschätzt werden könnten. Das BMF verwendete lediglich allgemeine Formulierungen, wie etwa:

- „Unbestritten ist, dass die Gruppenbesteuerung einen positiven Beitrag leistet“ (7851/AB XXIV. GP, Mai 2011).
- „Eine isolierte Betrachtung der Auswirkungen der Gruppenbesteuerung ist ab dem Jahr 2006 unmöglich“ (7851/AB XXIV. GP, Mai 2011).
- „Eine Aufteilung der Auswirkung auf inländische und ausländische Verlustanrechnungen sowie die Aufteilung der Verluste in „inner-



halb der EU<sup>12</sup> und „außerhalb der EU“ ist aufgrund der Wechselwirkungen nicht möglich“ (4905/AB XXIV. GP, Mai 2010).

- „Österreich erfuhr durch die modernere Gruppenbesteuerung anderer Länder einen gravierenden Standortnachteil“ (4799/AB XXIII. GP, September 2008).

In der Parlamentskorrespondenz Nr. 246 vom 14. April 2005 (Fragestunde im Bundesrat) ist festgehalten:

- „Staatssekretär Dr. Finz hielt es für schwierig, die Auswirkungen der Gruppenbesteuerung einzuschätzen. Sie eingeführt zu haben, sei aber richtig, weil dieses System der Unternehmensbesteuerung künftig in ganz Europa kommen werde. Österreich stehe als erstes Land mit Gruppenbesteuerung sehr attraktiv da“.
- „Ob die geschätzten Steuerausfälle von 100 Mio. EUR halten werden, könne derzeit aber niemand mit Sicherheit sagen“.
- „Ein gewisses Risiko bei den Einnahmen sei vorhanden, die Vorteile durch Ansiedlung von Konzernzentralen in Österreich sowie für Zulieferindustrien und international agierende KMU<sup>13</sup> seien aber wesentlich größer einzuschätzen als das Risiko von Steuerausfällen“.

(3) Die Überprüfung der Steuerbegünstigungen im Körperschaftsteuerrecht hinsichtlich ihrer Geltungsdauer (befristet oder unbefristet) durch den RH zeigte, dass diese fast ausschließlich unbefristet galten. Lediglich die Steuerbegünstigung bei Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften war als befristete Maßnahme ausgestaltet.

**5.2** Das BMF verfügte über kein umfassendes und systematisches Konzept für die Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht, das konkret formulierte Ziele und messbare Kriterien enthielt. Es fehlten auch Vorgaben, ob und in welchem Zeitraum die Steuerbegünstigungen zu überprüfen wären. Dadurch unterblieben Evaluierungen zur Beurteilung der Zielerreichung der Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht.

<sup>12</sup> KMU steht für kleine und mittlere Unternehmen



## Förderungsbericht der Bundesregierung

Das BMF nahm keine Beurteilung vor, ob die Steuerbegünstigungen den Mitteleinsatz in Form von Steuerausfällen rechtfertigten sowie geeignet, notwendig und angemessen waren, ihr Ziel und die beabsichtigten Wirkungen zu erreichen.

Allgemein gehaltene Zielformulierungen sind für die Beurteilung der Zielerreichung nicht geeignet und kein Maßstab für die Erfolgskontrolle.

Die Normierung von unbefristeten Ausnahmeregelungen bewirkte, dass die Notwendigkeit der Beibehaltung der Begünstigungen nicht in regelmäßigen Abständen überprüft wurde. Es war daher in der Regel unklar, ob die Maßnahmen immer noch benötigt wurden, um die ursprünglich beabsichtigten Ziele zu erreichen, oder ob der gänzliche Wegfall, Änderungen oder Alternativen zweckmäßiger wären.

Der RH empfahl dem BMF, für die Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht quantitative und qualitative Zielvorgaben mit messbaren Indikatoren festzulegen. Die Ziele wären eindeutig zu formulieren, um die Zielerreichung und die Wirkungen überprüfen, aktiv steuern und gegebenenfalls notwendige Änderungen mit sachgerechten Begründungen herbeiführen zu können.

Das BMF sollte in einem Gesamtkonzept festlegen, wann, wie und mit welchen Instrumenten die Zielerreichung und die Wirkungen der Steuerbegünstigungen zu untersuchen sind. Dabei wäre regelmäßig und umfassend zu evaluieren, ob die Beibehaltung der Begünstigung zur Zielerreichung noch notwendig ist, ob die beabsichtigten Wirkungen erreicht wurden bzw. ob der mit dem Vollzug verbundene Verwaltungsaufwand (siehe TZ 7) in einem angemessenen Verhältnis zu den Ergebnissen steht. Weiters sollte das BMF darauf hinwirken, dass solche Evaluierungen vor einer allfälligen Verlängerung durchgeführt werden. Über die erzielten Ergebnisse wäre umfassend Bericht zu erstatten, bspw. dem Nationalrat im Rahmen des Förderungsberichts.

*5.3 Das BMF führte in seiner Stellungnahme aus, dass eine Kosten-Nutzen-Analyse sowie eine Evaluierung von gesetzlichen Maßnahmen für seit Jahresbeginn 2013 eingeführte Begünstigungen oder Änderungen bestehender Begünstigungen durch das BHG 2013 gesetzlich vorgesehen sei („Wirkungsorientierte Folgenabschätzung – WFA“). Die Ziele der gesetzten Maßnahmen sowie die Indikatoren für deren Erreichung seien daher darzulegen und im Rahmen einer wirkungsorientierten Folgenabschätzung zu erfassen. Soweit möglich würden für die gesetzten Ziele und Maßnahmen messbare Indikatoren angeführt werden.*



*Im Rahmen der „Wirkungsorientierten Folgenabschätzung – WFA“ seien seit dem 1. Jänner 2013 die Ziele eindeutig und konkret zu formulieren. Es sei jedoch darauf hinzuweisen, dass in vielen Fällen eine systematische, verfassungsrechtliche und/oder unionsrechtliche Verpflichtung bzw. Notwendigkeit für eine bestimmte Maßnahme bestehen könne (z.B. entspreche die Befreiung von Beteiligungserträgen den Vorgaben der Mutter-Tochter-Richtlinie bzw. denen der Rechtsprechung des EuGH). Für diese Bestimmungen würde sich aus Sicht des BMF die Frage einer kritischen Evaluierung bzw. einer Abschaffung gar nicht erst stellen.*

*Im Rahmen der Wirkungsfolgenabschätzung sei auch eine Evaluierung der Zielerreichung und der Wirkungen von Rechtsetzungsprojekten verbindlich vorgegeben. Diese Vorgaben würden vom BMF umgesetzt werden.*

*Eine zeitliche Befristung einer Begünstigung mache nach Ansicht des BMF in vielen Fällen keinen Sinn, weil der gewünschte Lenkungseffekt nur dann erreicht werden könnte, wenn sich die Steuerpflichtigen auf eine längerfristig gesicherte Dispositionengrundlage verlassen könnten. In Bereichen, die eine längerfristige Disposition erfordern würden, werde eine gewünschte Anreizwirkung nur dann erzielt, wenn die Steuerpflichtigen über den gesamten Dispositionszeitraum mit einer stabilen Rechtslage rechnen könnten. Gerade im Bereich des Unternehmens- und Konzernsteuerrechts seien befristete Regelungen nur begrenzt sinnvoll, weil Investitionsentscheidungen sowie Entscheidungen über den Konzernaufbau einen längeren Planungszeitraum erfordern würden.*

*Das BMF nehme die Empfehlung des RH, einer allfälligen Verlängerung von Begünstigungen – unter der Voraussetzung, dass diese befristet erlassen worden seien – eine Evaluierung voranzuschicken, im Grundsatz gerne auf.*

#### 5.4 Der RH entgegnete, dass das BHG 2013 für neu eingeführte bzw. geänderte Begünstigungen gilt, die zahlreichen bereits bestehenden Begünstigungen jedoch von den Neuregelungen nicht umfasst sind.

Weiters teilte der RH die Ansicht des BMF nicht, wonach sich bei europarechtlichen Vorgaben „die Frage einer kritischen Evaluierung bzw. einer Abschaffung gar nicht erst stelle“. Sollte sich vielmehr nach einer Evaluierung zeigen, dass ursprünglich gewünschte Wirkungen nicht (mehr) eintreten, dann wäre es Aufgabe Österreichs, in den zuständigen EU-Gremien darauf hinzuweisen und dadurch auf den Rechtsetzungsprozess der EU hinzuwirken.



## Förderungsbericht der Bundesregierung

Zur Frage der Befristung von steuerlichen Begünstigungen bemerkte der RH, dass eine „längerfristig gesicherte Dispositionsgrundlage“ auch dann erreicht werden könnte, wenn die Zeiträume der Befristungen entsprechend den jeweiligen Anforderungen unterschiedlich gewählt werden und die politischen Entscheidungsträger vor Ablauf der Fristen Evaluierungsergebnisse als Grundlage für die Entscheidung über die weitere Zukunft der steuerlichen Ausnahmebestimmungen erhalten.

### Wirkungen

**6.1 (1)** Das BMF führte keine Messungen und Analysen der Wirkungen der Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht durch. Es beauftragte zwar das Institut für Höhere Studien (IHS) mit dem Projekt „Ökonomische Bewertung der Vorschläge zur Reichensteuer“; der Endbericht dazu erfolgte im Dezember 2011 und befasste sich im zweiten Teil mit Überlegungen zur Gruppenbesteuerung.

Die Ausführungen zur Gruppenbesteuerung im Endbericht bezogen sich im Wesentlichen auf eine Studie<sup>14</sup> aus dem Jahr 2008; die Daten zur Körperschaftsteuerstatistik lagen nur für die Jahre 2005 und 2006 vor. Neue Untersuchungsergebnisse oder Erkenntnisse enthielt der Endbericht nicht.

Zu den Wirkungen der Gruppenbesteuerung führte der Endbericht kurz aus, „dass ein wichtiger Aspekt in der Steuertheorie die verzerrenden Wirkungen von Steuern auf das Verhalten der Wirtschaftsakteure sind. Der Steuergesetzgeber sollte daher immer berücksichtigen, inwieweit steuerrechtliche Regelungen zu Verhaltensanpassungen führen und damit Effizienzeinbußen bzw. geringeren Nutzen implizieren.“<sup>15</sup>

Aussagen zu konkreten Wirkungen der Gruppenbesteuerung seit ihrer Einführung traf die beauftragte Studie in ihrem Endbericht jedoch nicht.

Das BMF dokumentierte die von ihm beauftragte Studie weder im ELAK noch lagen dazu sonstige schriftliche Unterlagen vor; es konnte das Auftragsvolumen weder dem Inhalt nach noch betragsmäßig belegen.

(2) Bei steuerpolitischen Entscheidungen – so auch bei der Gruppenbesteuerung – wird mit der Attraktivität Österreichs als Wirtschaftsstandort argumentiert. Für die Einschätzung eines Standortes werden

<sup>14</sup> Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung (WIFO), Susanne Sieber, FIW Studie Nr. 021/Direktinvestitionen Juni 2008, im Auftrag des Bundesministeriums für Wirtschaft und Arbeit

<sup>15</sup> Quelle: IHS, Ökonomische Bewertung der Vorschläge zur „Reichensteuer“, Endbericht Dezember 2011, S. 24 f.

**Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung**

die wichtigsten Standortfaktoren im Zuge von Markt- und Wettbewerbsanalysen beurteilt und entsprechend ihrer Bedeutung gereiht<sup>16</sup>.

(3) Das BMF sah in der Gruppenbesteuerung einen Beweggrund für Unternehmen, ihre Headquarter in Österreich beizubehalten oder neu zu gründen. Der Nutzen für Österreich durch Headquarter lag laut Angaben des BMF darin, dass Arbeitsplätze mit hoher Qualität geschaffen würden und sich positive gesamtwirtschaftliche Effekte durch einen möglichen Technologie- und Wissenstransfer ergäben.

Zu dem Begriff Headquarter bestanden viele unterschiedliche Definitionen. Eine davon lautete: „Ein Headquarter ist ein selbständiger Unternehmensteil, der Führungsentscheidungen trifft, die für den gesamten Unternehmensverbund relevant und verbindlich sind. [...] Die zentrale Entscheidungs- und Servicefunktion sollte eine länderübergreifende Unternehmensführung gewährleisten, die nach den Interessen des Gesamtkonzerns ausgerichtet ist. Daneben sollte ein Headquarter Synergien in mehreren Unternehmensbereichen bringen.“<sup>17</sup>

Das BMF verwies auf den Umstand, dass der Begriff Headquarter weder im KStG 1988 noch in dazu ergangenen Verordnungen und Erlässen definiert war. Im allgemeinen Sprachgebrauch verstehe man darunter ein Unternehmen, das folgende Kennzeichen erfüllt:

- international tätiges Unternehmen,
- Alleinstellungsmerkmal im Unternehmensverbund mit einem klaren und zuordenbaren thematischen Fokus,
- organisatorische und personelle Sichtbarkeit im Unternehmensverbund,
- Verantwortung für einen relevanten Bereich innerhalb des Konzerns (z.B. Forschung und Entwicklung).

Die Bandbreite der Ausprägungen eines Headquarters war groß und reichte von der reinen Holdinggesellschaft (ohne wesentliche Funktionen) als Beteiligungsverwaltung bis hin zu operativen Einheiten, die umfassende strategische Planungs- und Finanzfunktionen wahrnahmen und als zentraler Dienstleister für die lokalen Tochtergesellschaften fungierten.

<sup>16</sup> Presseaussendung des BMWFJ vom April 2012

<sup>17</sup> Quelle: PriceWaterhouseCoopers, tipps&trends, Ausgabe 62, Februar 2010, S. 4



## Wirkungen

Das bedeutete, dass nicht jedes Headquarter für Österreich gleich nutzenstiftend war; die Wirkungen hingen vielmehr wesentlich von der Art und dem Umfang der Funktionen ab, die das Headquarter ausübte.

Die unterschiedlichen gesamtwirtschaftlichen Effekte, wie bspw. die Qualität und die Anzahl der geschaffenen Arbeitsplätze oder ein möglicher Technologie- und Wissenstransfer, waren eng verknüpft mit der Art und dem Umfang der Funktionen des Headquarters.

So trug z.B. nur etwa ein Fünftel der in Österreich ansässigen Headquarter die Verantwortung für Forschung und Entwicklung<sup>18</sup>. Im Rahmen einer Marktanalyse aus dem Jahr 2010 gaben 258 befragte Unternehmen an, sie hätten von 2005 bis Mitte 2010 insgesamt 16.848 Arbeitsplätze geschaffen, allerdings waren nur rd. 900 (rd. 5 %) davon in Österreich<sup>19</sup>. Laut einer Datenbank von Headquarters Austria<sup>20</sup> gab es insgesamt rd. 300 Headquarter in Österreich<sup>21</sup>.

Das BMF konnte über Anfrage des RH anhand der selbst verwalteten Datenlage keine überprüfbaren Angaben über die Wirkungen der Gruppenbesteuerung seit ihrer Einführung machen; insbesondere war es dem BMF nicht möglich, aus seinen Datenbeständen die Anzahl der steuerlich erfassten Headquarter, die Anzahl der dort beschäftigten Arbeitnehmer sowie den konkreten Nutzen dieser Headquarter für Österreich darzulegen.

### 6.2 Die konkreten Wirkungen der Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht waren überwiegend nicht bekannt; es mangelte daher an Transparenz.

Auch die vom BMF beauftragte IHS-Studie aus dem Jahr 2011 gab keinen Aufschluss über die Wirkungen etwa der Gruppenbesteuerung, sie bezog sich im Wesentlichen auf eine andere Studie aus dem Jahr 2008. Außerdem fehlte die Aktualität; statistische Daten lagen nur für die Jahre 2005 und 2006 vor.

<sup>18</sup> Quelle: PriceWaterhouseCoopers, tipps&trends, Ausgabe 62, Februar 2010, S. 6

<sup>19</sup> Quelle: Kreutzer Fischer & Partner, „Struktur und Nutzen der Gruppenbesteuerung in Österreich“, Endbericht September 2010, S. 16

<sup>20</sup> Headquarters Austria ist eine unabhängige überparteiliche Organisation; Sponsoren und Kooperationspartner: Austrian Business Agency, Wirtschaftskammer Wien, Hauska&Partner (zugleich Unternehmenszentrale und Sekretariat)

<sup>21</sup> Quelle: Kreutzer Fischer & Partner, „Struktur und Nutzen der Gruppenbesteuerung in Österreich“, Endbericht September 2010, S. 5

**Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung**

Der RH kritisierte, dass diese vom BMF beauftragte IHS-Studie im ELAK des BMF nicht dokumentiert war und dass das BMF keine Auskunft über deren Kosten gab.

Weiters bemängelte der RH, dass das BMF keine konkreten Angaben über den Nutzen von Headquarter i.Z.m. der Gruppenbesteuerung machen konnte, obwohl es selbst damit argumentierte. Mangels der nötigen Informationen in den eigenen Datenbeständen traf es auch keine Vorkehrungen für eine aussagekräftige Wirkungsanalyse.

Insbesondere vor dem Hintergrund knapper öffentlicher Mittel wäre aber den Wirkungen von Steuerbegünstigungen besonderes Augenmerk zu widmen. Eine umfassende Erfolgskontrolle wäre zwingend geboten, um gezielt steuern zu können. So verpflichtet das BHG 2013 den Bund, den Haushalt ab 2013 unter Beachtung der Grundsätze der Wirkungsorientierung zu führen.<sup>22</sup> Davon umfasst sind u.a. das Wirkungscontrolling und die wirkungsorientierte Folgenabschätzung bei Regelungsvorhaben und sonstigen Vorhaben. Die finanziellen Auswirkungen sind für das laufende Finanzjahr und mindestens die nächsten vier Finanzjahre zu beziffern.<sup>23</sup> Überdies hat jedes haushaltsleitende Organ die in seinem Wirkungsbereich erlassenen Rechtsvorschriften in angemessenen Zeitabständen zu evaluieren.<sup>24</sup> Weiters sind in den Abschlussrechnungen die von den Erträgen aus Abgaben abgezogenen Prämien, Erstattungen und direkt ausbezahlten Absetzbeträge gesondert auszuweisen.<sup>25</sup>

Der RH empfahl dem BMF, umfassende Wirkungsanalysen und Erfolgskontrollen i.Z.m. Steuerbegünstigungen regelmäßig durchzuführen. Jedenfalls wären die in der politischen Diskussion verwendeten Sachargumente zu evaluieren und darzustellen, wie etwa im Fall der Headquarter bei der Gruppenbesteuerung.

Weiters sollte das BMF schriftliche Unterlagen zu beauftragten Studien jedenfalls im ELAK dokumentieren, um die Vertragsinhalte und die Ausgabengebarung nachvollziehbar sicherzustellen.

**6.3 Laut Mitteilung des BMF werde es in Zukunft verstärkt die verwendeten Sachargumente in den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage und im Vorblatt einer Regierungsvorlage erläutern und darstellen. Im Zuge der Evaluierung der Zielerreichung bzw. Maßnah-**

<sup>22</sup> § 2 BHG 2013

<sup>23</sup> § 17 Abs. 4 BHG 2013

<sup>24</sup> § 18 Abs. 1 BHG 2013

<sup>25</sup> § 101 Abs. 10 BHG 2013



## Wirkungen

*mensetzung im Rahmen der „Wirkungsorientierten Folgenabschätzung – WFA“ werde die Stichhaltigkeit der verwendeten Sachargumente ebenfalls einer Überprüfung unterzogen werden.*

*Zur Dokumentation beauftragter Studien gab das BMF an, es nehme diese Empfehlung im Grundsatz gerne auf, soweit dies nicht ohnehin bereits der derzeitigen Vorgehensweise entspreche.*

## Verwaltungsaufwand

Umfang und Komplexität des Steuerrechtsbestands

7 (1) Der Umfang des Steuerrechtsbestands vergrößerte sich seit 1988 (Einführung des KStG 1988) beträchtlich. Allein ein Vergleich des KStG 1988 in seiner Urfassung mit dem aktuellen Stand ergab:

- Urfassung (Stand 7. Juli 1988): 5.366 Wörter;
- Stand 17. August 2012: 21.140 Wörter (+ 294 %);
- Novellen seit der Urfassung: 60.

Somit vervierfachte sich der Rechtsbestand seit Einführung des KStG 1988, pro Jahr erfolgten durchschnittlich rd. 2,5 Novellen.

Der Vergleich der Bestimmungen über die Gruppenbesteuerung mit der Vorgängerbestimmung über Organschaften in der Erstversion des KStG 1988 ergab sogar eine Versiebenfachung des Rechtsbestands.

(2) Die Finanzämter, die Großbetriebsprüfung und die Interne Revision des BMF schätzten die Komplexität der Bestimmungen über die Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht hoch ein. Im Zusammenhang mit der Gruppenbesteuerung sahen sie v.a. folgende Faktoren dafür verantwortlich:<sup>26</sup>

- Unternehmensgruppen mit mehreren übereinander angeordneten Ebenen (mehrstufige Unternehmensgruppe),
- unterschiedliche Bilanzstichtage in der Unternehmensgruppe,
- ausländische Gruppenmitglieder,
- internationales Steuerrecht,

<sup>26</sup> Ein Finanzamt gab etwa an: „Die Komplexität der gesetzlichen Bestimmungen und Erlasse/Richtlinien ist selbstredend.“



Verwaltungsaufwand

### Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung

- Beteiligungsgemeinschaften,
- sehr viele Gruppenmitglieder,
- Zusammenfassung der steuerlichen Ergebnisse beim Gruppenträger,
- beschränkt steuerpflichtige Gruppenträger,
- Firmenwertabschreibungen,
- häufige Umstrukturierungen und Umgürndungen.

Das BMF schätzte demnach den Arbeitsaufwand der Finanzämter für den Vollzug der komplexen Bestimmungen über die Gruppenbesteuerung verhältnismäßig hoch ein. Der Personaleinsatzplan des BMF wies bei der Bewertung der Gruppensteuerfälle ein Vielfaches im Vergleich zu anderen Veranlagungsfällen aus (zwischen dem doppelten und dem sechsfachen Wert).

#### Ausmaß des Verwaltungsaufwands

- 8.1** (1) Die mit dem Vollzug der Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht verbundenen Personalressourcen sowie der daraus abgeleitete Verwaltungsaufwand waren dem BMF mangels gesonderter Aufzeichnungen nicht bekannt.

In einer parlamentarischen Anfragebeantwortung zur Gruppenbesteuerung räumte das BMF ein, dass „aufgrund der Komplexität und Unterschiedlichkeit der Fälle die Auswirkungen nur im Einzelfall beurteilt werden“ könnten.<sup>27</sup>

Eine diesbezügliche Erhebung des RH in sämtlichen Finanzämtern, in der Großbetriebsprüfung und im BMF ergab folgende Personalressourcen:

<sup>27</sup> Anfragebeantwortung des BMF vom März 2012, 10476/AB XXIV. GP



## Verwaltungsaufwand

**Tabelle 6: Personalressourcen für Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht; 2011**

	sämtliche Begünstigungen	davon Gruppenbesteuerung in VBÄ
<b>BMF</b>		
Produktmanagement	0,7	0,5
<b>Finanzämter</b>		
BV-Teams <sup>1</sup>	148,2	50,6
Amtsgebiet	19,9	8,6
<b>Großbetriebsprüfung</b>		
Branchenteams	61,8	36,9
Fachbereich	12,0	8,0
<b>Gesamt</b>	<b>242,6</b>	<b>104,6</b>

<sup>1</sup> Teams Betriebsveranlagung/-prüfung mit u.a. den Schwerpunkten Veranlagung von und Außenprüfung bei juristischen Personen

Quellen: BMF; Finanzämter; Großbetriebsprüfung; RH

Für den Vollzug der Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht standen im Jahr 2011 somit rd. 243 VBÄ zur Verfügung, davon allein rd. 105 VBÄ für die Gruppenbesteuerung. Gemessen am gesamten Personalstand der in der Tabelle angeführten Arbeitsbereiche (3.459,8 VBÄ) entsprach dies einem Anteil von rd. 7 % (bzw. rd. 3 % bei der Gruppenbesteuerung).

(2) Der RH errechnete den Verwaltungsaufwand aus den Angaben über die Personalressourcen und anhand der vom BMF aus dem Managementinformationssystem zur Verfügung gestellten Personalkosten<sup>28</sup>, der sich wie folgt darstellte:

<sup>28</sup> Die ausgewiesenen Beträge sind nicht als Kosten im Sinne einer Kostenrechnung zu verstehen, sondern als mit Planpreisen bewertete Personaleinsätze.



Verwaltungsaufwand

**Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung**
**Tabelle 7: Verwaltungsaufwand für Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht; 2011**

	<b>sämtliche Begünstigungen</b>	<b>davon Gruppenbesteuerung</b>
	<b>in Mio. EUR</b>	
<b>BMF</b>		
Produktmanagement	0,05	0,03
<b>Finanzämter</b>		
BV-Teams <sup>1</sup>	7,94	2,71
Amtsfachbereich	1,55	0,67
<b>Großbetriebsprüfung</b>		
Branchenteams	4,25	2,54
Fachbereich	0,83	0,55
<b>Gesamt</b>	<b>14,62</b>	<b>6,50</b>

<sup>1</sup> Teams Betriebsveranlagung/-prüfung mit u.a. den Schwerpunkten Veranlagung von und Außenprüfung bei juristischen Personen

Quellen: BMF; Finanzämter; Großbetriebsprüfung; RH

Gemessen am gesamten Verwaltungsaufwand für das Personal der in der Tabelle angeführten Arbeitsbereiche (199,59 Mio. EUR) errechnete sich für das Jahr 2011 aus den Angaben der betroffenen Bediensteten ein Verwaltungsaufwand von rd. 15 Mio. EUR. Davon entfielen rd. 7 Mio. EUR auf den Vollzug der Gruppenbesteuerung.

(3) Aufgrund der Einführung der Gruppenbesteuerung entwickelte das BMF ein neues IT-Verfahren zur automationsunterstützten Erfassung, Verwaltung und Darstellung von Unternehmensgruppen (P-Verfahren). Mit der Umsetzung des P-Verfahrens waren umfassende Programmerweiterungen in den IT-Programmen der Finanzverwaltung erforderlich:

- Schaffung neuer Fehlerprüfungen für die Gewährleistung der rechtlichen und fachlichen Anforderungen und der automatischen Berücksichtigung der Ergebnisse beim Gruppen-Körperschaftsteuerbescheid,
- Schaffung neuer Bescheidbilder betreffend die Gruppenfeststellung und die Veranlagung,
- Schaffung neuer Risikokriterien für die Vor- und Nachbescheidkontrolle,
- Schaffung und Einbau einer neuen Karteikarte (K!g) aufgrund der geänderten Formulare und



## Verwaltungsaufwand

- Neuentwicklung der Visualisierung der Auslandsverluste bezogen auf die einzelnen ausländischen Gruppenmitglieder.

Für den Vollzug der Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht fielen nach den Angaben des BMF IT-Kosten in folgender Höhe an:

**Tabelle 8: IT-Kosten für Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht; 2011**

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Gesamt
in EUR <sup>1</sup>								
Begünstigungen KStG <sup>2</sup>	83.938	72.334	82.048	49.048	59.601	69.723	58.261	474.953
Gruppenbesteuerung	-	257.979	201.136	101.777	-	1.379	26.154	588.425
<b>Summe</b>	<b>83.938</b>	<b>330.313</b>	<b>283.185</b>	<b>150.826</b>	<b>59.601</b>	<b>71.102</b>	<b>84.415</b>	<b>1.063.378</b>

<sup>1</sup> Rundungsdifferenzen möglich

<sup>2</sup> Gruppenbesteuerung nicht enthalten

Quelle: BMF

Somit betragen von 2005 bis 2011 die gesamten IT-Kosten für den Vollzug von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht rd. 1,06 Mio. EUR. Die Einführung der Gruppenbesteuerung verursachte allein rd. 0,59 Mio. EUR. Besonders auffällig waren dabei die hohen Kosten 2006 und 2007, die das BMF für die Einführung der Gruppenbesteuerung aufwenden musste.

**8.2** Der RH bemängelte, dass das BMF – außer im IT-Bereich – keine Kenntnis über den mit dem Vollzug von Begünstigungen verbundenen Verwaltungsaufwand hatte. Für den Steuerzahler bewirkte das bestehende System der Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht jedenfalls sowohl einen jährlichen Steuerausfall von mindestens rd. 455 Mio. EUR (siehe Förderungsbericht 2010; TZ 4) als auch zusätzlich einen Verwaltungsaufwand in der Finanzverwaltung für den Vollzug der Ausnahmeregelungen von rd. 15 Mio. EUR im Jahr 2011.

Weiters betonte der RH, dass zusätzliche steuerliche Ausnahmebestimmungen den Vollzug verteuerten, wie etwa das Beispiel der Gruppenbesteuerung veranschaulichte.

Zahlreiche Gesetzesnovellen mit immer umfangreicheren und detaillierteren Bestimmungen führten zu einer wachsenden Verkomplizierung des Körperschaftsteuerrechts und damit zu einem zeitaufwändigen und teuren Vollzug (wie etwa die Gruppenbesteuerung; siehe TZ 7).



Verwaltungsaufwand

## Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung

Der Verfassungsgerichtshof warnte schon mehrmals vor schwer verständlichen Vorschriften, wie etwa in seinen „Denksport-Erkenntnissen“.<sup>29</sup>

In diesem Sinne erklärte die Bundesministerin für Finanzen im Jahr 2011 mehrmals, dass das geltende Steuersystem kompliziert und kasuistisch wäre, wobei sie sich für eine Vereinfachung einsetzte.

Der RH empfahl dem BMF, die bestehenden Begünstigungen kritisch zu durchforsten und zu evaluieren, mit dem Ziel, auf ein transparentes, einfaches und verständliches Körperschaftsteuerrecht hinzuwirken. Dies würde den Abgabepflichtigen die Einhaltung der Rechtsvorschriften erleichtern und damit die Steuermoral heben sowie zu einer Vereinfachung für die Verwaltung führen.

*8.3 Laut Stellungnahme des BMF verfolge es grundsätzlich das Ziel, auf ein transparentes, einfaches und verständliches Körperschaftsteuergesetz hinzuwirken; es teile damit im Grundsatz die der Empfehlung des RH zugrunde liegende Anschauung. Das BMF wies darauf hin, dass gerade im KStG 1988 der Gesetzgeber oftmals vor der Situation stehe, unionsrechtlichen Verpflichtungen nachkommen zu müssen. So habe bspw. die Beteiligungsertragsbefreiung des Körperschaftsteuerrechts, in welcher der RH gleich mehrere Begünstigungen gesehen habe, eine schrittweise Erweiterung aufgrund von unterschiedlichen externen Einflüssen erfahren. Aufgrund der Mutter-Tochter-Richtlinie selbst sowie einschlägiger Urteile des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) habe für den Gesetzgeber immer wieder Handlungsbedarf bestanden. Diesen Einflüssen könne sich der österreichische Gesetzgeber nicht entziehen.*

*8.4 Der RH bekräftigte – auch unter Berücksichtigung unionsrechtlicher Verpflichtungen – seine Empfehlung, auf ein transparentes, einfaches und verständliches Körperschaftsteuerrecht hinzuwirken und damit die Einhaltung der Rechtsvorschriften zu erleichtern und eine Vereinfachung für die Verwaltung zu erzielen.*

<sup>29</sup> „Im Erkenntnis VfSlg. 3130/1956 hat der Verfassungsgerichtshof aus dem rechtsstaatlichen Gedanken der Publizität des Gesetzesinhaltes die Schlussfolgerung gezogen, dass der Gesetzgeber der breiten Öffentlichkeit den Inhalt seines Gesetzeseschusses in klarer und erschöpfender Weise zur Kenntnis bringen muss, da anderenfalls der Normunterworfenen nicht die Möglichkeit hat, sich der Norm gemäß zu verhalten. Diesem Erfordernis entspricht weder eine Vorschrift, zu deren Sinnermittlung subtile verfassungsrechtliche Kenntnisse, qualifizierte juristische Befähigung und Erfahrung sowie geradezu archivarischer Fleiß vonnöten sind, noch eine solche, zu deren Verständnis außerordentliche methodische Fähigkeiten und eine gewisse Lust zum Lösen von Denksport-Aufgaben erforderlich sind (VfSlg. 3130/1956 und 12420/1990).“

## Gruppenbesteuerung

### Allgemeines

**9 (1)** Seit 2005 besteht in Österreich für Körperschaften die Möglichkeit, sich zu einer Gruppe zusammenzuschließen. In einer solchen können seither finanziell verbundene Unternehmen – auch ausländische Körperschaften ohne regionale Einschränkung – ihre Gewinne und Verluste ausgleichen und damit die Steuerlast mindern. Die Gruppenbesteuerung stellt eine Ausnahme des im Körperschaftsteuerrecht geltenden Grundsatzes der Individualbesteuerung dar.

Gegenüber den bis dahin geltenden Bestimmungen über die Organschaft brachte die Gruppenbesteuerung wesentliche Unterschiede, die einen leichteren Zugang zu ihrer Inanspruchnahme ermöglichten:

**Tabelle 9: Wesentliche Unterschiede zwischen der geltenden Gruppenbesteuerung und der vormaligen Organschaft**

	Unternehmensgruppe	Organschaft
Eingliederung der Tochtergesellschaften	nur finanziell	finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch
mittelbare Beteiligung	möglich	nicht möglich
„Mehrmütter“-Verbindung (Beteiligungsgemeinschaft)	möglich	nicht möglich
grenzüberschreitend	möglich	nicht möglich
Ergebniszurechnung einer ausländischen Tochtergesellschaft	nur Verluste, in Höhe der Beteiligung	nicht möglich
Bindung	3 Jahre	5 Jahre
Firmenwertabschreibung bei Beteiligungserwerb	möglich	nicht möglich

Quellen: KStG 1988 in den Fassungen ab 2005 (Unternehmensgruppe) und bis 2004 (Organschaft)

(2) Seit der Einführung der österreichischen Gruppenbesteuerung im Jahr 2005 entwickelten sich die Unternehmensgruppen, bestehend aus Gruppenkörperschaften (Gruppenträger und Gruppenmitglieder), wie folgt:

**Tabelle 10: Entwicklung der Unternehmensgruppen und der Gruppenkörperschaften**

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Veränderungen 2005 bis 2011
	Anzahl							in %
Unternehmensgruppen	1.190	1.704	2.103	2.470	2.828	3.125	3.404	+ 186
Gruppenkörperschaften	5.955	7.959	9.708	11.204	12.217	13.910	15.112	+ 154

Quellen: BMF (Stand 18. Juli 2012); RH



Gruppenbesteuerung



## Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung

Europarechtliche  
Vorgaben

**10.1** (1) In der Europäischen Union (EU) waren bislang keine umfassenden vertragsrechtlichen Vorschriften zur Harmonisierung bzw. Koordinierung von direkten Steuern in Kraft.<sup>30</sup> Mittel- bis langfristig war jedoch eine stärkere Zusammenarbeit geplant; zuletzt legte die Europäische Kommission einen Richtlinien-Vorschlag zur Harmonisierung der europäischen Gewinnermittlungsvorschriften im Unternehmensbereich vor.<sup>31</sup>

Auch wenn in den EU-rechtlichen Vertragswerken keine ausdrücklichen Regelungen zum Harmonisierungshedarf im Bereich der direkten Steuern bestanden, durften nationale Steuervorschriften nicht gegen die EU-Grundfreiheiten<sup>32</sup> verstossen. Die grenzüberschreitende Tätigkeit von Unternehmen und die Verwertbarkeit von Auslandsverlusten innerhalb der EU waren mehrfach Gegenstand von Verfahren vor dem Europäischen Gerichtshof (EuGH).

(2) Der EuGH urteilte zuletzt in mehreren Entscheidungen zu grenzüberschreitenden Verlustverrechnungen.<sup>33</sup> Europarechtlich ist demnach eine grenzüberschreitende Verrechnung laufender Verluste einer ausländischen Tochter- durch die inländische Muttergesellschaft (und umgekehrt) nicht geboten; im Inland müssten allenfalls „endgültige (finale)“ Verluste berücksichtigt werden. Final bedeutet, dass die ausländische Tochtergesellschaft in ihrem Sitzstaat alle Möglichkeiten der Verlustberücksichtigung ausgeschöpft hat und keine Möglichkeit besteht, die Verluste in künftigen Zeiträumen zu nutzen. Österreich lässt die Auslandsverlustverwertung (über den EU/EWR-Raum hinaus<sup>34</sup>) nicht erst bei Endgültigkeit zu, sondern gleich im Jahr der Entstehung; dies unter Vorbehalt der Nachversteuerung z.B. im Falle zukünftiger Aufholung durch Gewinne im Ausland.

Bei Auslandsverlusten aus Drittstaaten bestand nach EuGH-Rechtsprechung keinerlei Verwertungspflicht nach EU-Recht.

<sup>30</sup> Dies galt bis auf wenige Ausnahmen, wie z.B. bestimmte Fälle von Doppelbesteuerungen, Amtshilfe und grenzüberschreitende Tätigkeit (z.B. Fusionsrichtlinie, Mutter-Tochter-Richtlinie). Sämtliche Versuche zur Harmonisierung (z.B. Körperschaftsteuersysteme – 1975, Unternehmensbesteuerung – 1988 u.a.) schlugen bislang fehl.

<sup>31</sup> Richtlinien-Vorschlag über eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), KOM 2011/121 endg.

<sup>32</sup> Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV), ABl. 2010 C 83 S. 47 ff. Die Grundfreiheiten sind in den Art. 28 ff. geregelt (Waren-, Personen-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehr).

<sup>33</sup> v.a. Rs C-446/03, Marks & Spencer; Rs C-231/05, Oy AA sowie Rs C-337/08, X-Holding BV

<sup>34</sup> Der Europäische Wirtschaftsraum (EWR) ist eine vertiefte Freihandelszone zwischen EU und Liechtenstein, Island sowie Norwegen.



## Gruppenbesteuerung

(3) Europarechtliche Vorgaben, die die Einrichtung einer Gruppenbesteuerung in den EU-Mitgliedstaaten forderten, bestanden weder zur Zeit der Einführung in Österreich noch zur Zeit der Gebarungsüberprüfung. Demgegenüber verwiesen jedoch die Erläuterungen zur damaligen Regierungsvorlage auf europarechtliche Bedenken als nicht unwesentlichen Grund für den Ersatz der (damals bestehenden) Organschaftsregelung.<sup>35</sup>

- 10.2** Die EU-Grundfreiheiten dienen der Beseitigung von Hemmnissen im innergemeinschaftlichen Personen- und Wirtschaftsverkehr. Eine Verlustverwertung ausländischer Gruppenmitglieder aus dem EU/EWR-Raum war folglich durch die EU-Niederlassungsfreiheit geboten, jedoch – lt. aktueller EuGH-Rechtsprechung – nur hinsichtlich „endgültiger (finaler)“ Verluste.

Der RH empfahl dem BMF, das österreichische System der Gruppenbesteuerung im Hinblick auf das damit verbundene Abgabenrisiko (siehe TZ 26) und den hohen Verwaltungsaufwand durch die Abgabenbehörden (siehe TZ 7) einer umfassenden Evaluierung zu unterziehen und eine Kosten-Nutzen-Analyse durchzuführen.

- 10.3** Laut *Stellungnahme des BMF würden die Regelungen der österreichischen Gruppenbesteuerung zwifelsohne die Attraktivität des Wirtschaftsstandorts Österreich erhöhen und einen wichtigen Beitrag zur Standortpolitik Österreichs leisten. Dieser durch die Gruppenbesteuerung entstehende Standortvorteil sei im Sinne der vom RH vorgeschlagenen Kosten-Nutzen-Analyse nicht in seiner Gesamtheit konkret bezifferbar bzw. messbar. Daher greife eine Gegenüberstellung von Nutzen (Standortvorteil) und Kosten (Berücksichtigung ausländischer Verluste) zu kurz.*

*Das Gruppenbesteuerungssystem bestehe nicht allein aus der Berücksichtigung von ausländischen Verlusten. Einer endgültigen Verlustberücksichtigung würden die umfassenden Nachversteuerungsregelungen des Gruppenbesteuerungsregimes vorbeugen. So komme es zwar zur Berücksichtigung eines Verlustes im Zeitpunkt seiner Entstehung im Ausland, jedoch könne nicht auf dessen vollständige (der Höhe nach) und endgültige Verlustverwertung geschlossen werden. Im Zeitpunkt der Verlusthereinnahme komme es zunächst zur einschränkenden Wirkung des Verlustdeckels, sodass nicht per se von einer „vollständigen“ Verlustverwertung ausgegangen werden könne.*

<sup>35</sup> 451 der Beilagen XXII. GP – Regierungsvorlagen – Materialien – Allgemeiner Teil, S. 5 f.: „Der EuGH hat in der letzten Zeit mit seiner Rechtsprechung eine Richtung eingeschlagen, die befürchten lässt, dass die österreichische Organschaft mit dem Diskriminierungsverbot unvereinbar ist.“



Gruppenbesteuerung



### Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung

*Zudem würde das Gruppenbesteuerungsregime zahlreiche Nachversteuerungstatbestände kennen, zuletzt erweitert um das wirtschaftliche Ausscheiden eines Gruppenmitglieds, welche die ursprüngliche Verlustberücksichtigung in einem späteren Jahr wieder umkehren könnten und daher allesamt den Grundgedanken der Gruppenbesteuerung widerspiegeln würden, eine bloß temporäre Verlustberücksichtigung zu ermöglichen. Eine isolierte Betrachtung der Verlustverwertung im Zeitpunkt der Entstehung und entsprechende Rückschlüsse auf Auswirkungen auf die Verlustverwertung seien daher nach Ansicht des BMF nicht möglich, denn die Annahme einer vollständigen und sofortigen Verlustverwertung ließe bedeutende Aspekte des Gruppenbesteuerungssystems in der Beurteilung außer Acht und spiegle daher die Auswirkungen i.Z.m. Auslandsverlusten nicht seriös wider.*

*Zudem sei darauf hinzuweisen, dass der Gesetzgeber das Gruppenbesteuerungssystem durchaus einer laufenden „Evaluierung“ unterziehe. Im Jahr 2009 habe er mit dem Nachversteuerungstatbestand des „wirtschaftlichen Ausscheidens“ von ausländischen Gruppenmitgliedern auf die Möglichkeit der ungewollten Ausnutzung des Spielraums hinsichtlich der Nachversteuerung reagiert. Auch die gesetzliche Implementierung des Verlustdeckels im Jahr 2012 sei als Reaktion des Gesetzgebers auf identifizierte Probleme i.Z.m. Verlusthereinnahme und Nachversteuerung zu sehen.*

**10.4** Der RH erwiderte, dass das BMF den behaupteten Standortvorteil und die Erhöhung der Attraktivität des Wirtschaftsstandorts Österreich weder während der Gebarungsüberprüfung noch in der Stellungnahme mit Fakten belegte. Vielmehr räumte das BMF in seiner Stellungnahme selbst ein, dass die (vermeintlichen) Vorteile „nicht in seiner Gesamtheit konkret bezifferbar bzw. messbar“ seien. Wenn jedoch die Wirkungen einer Steuerbegünstigung nicht zuverlässig evaluiert werden können, dann wäre nach Ansicht des RH die gesamte Maßnahme – v.a. auch im Lichte und unter Beachtung des Leistungsfähigkeitsprinzips<sup>36</sup> – kritisch zu hinterfragen (siehe TZ 4).

Im Falle der Beibehaltung des bestehenden Gruppenbesteuerungssystems erachtete der RH – aufgrund des inhärenten Abgabenrisikos und des hohen Verwaltungsaufwands – in regelmäßigen Abständen durchgeführte umfassende Kosten-Nutzen-Analysen jedenfalls für erforderlich.

<sup>36</sup> Die dem einzelnen zugemutete Steuerbelastung soll seiner individuellen Leistungsfähigkeit entsprechen. Steuerpflichtige mit gleicher steuerlicher Leistungsfähigkeit sollen gleich (horizontale Gerechtigkeit). Steuerpflichtige mit verschiedener steuerlicher Leistungsfähigkeit sollen entsprechend auch unterschiedlich besteuert werden (vertikale Gerechtigkeit) (Quelle:<http://www.wirtschaftslexikon24.com>).

## Gruppenbesteuerung

Gruppenbesteuerungssysteme in der EU

**11** In der Mehrheit der EU-Mitgliedstaaten bestanden Arten von Gruppenbesteuerungssystemen. Allen war gemein, dass sie grundsätzlich rechtlich selbständige Gesellschaften steuerlich als wirtschaftliche Einheit betrachteten und zwischen diesen einen Verlustausgleich ermöglichten.<sup>37</sup>

Die Voraussetzungen für eine Gruppenbildung variierten zwischen den Mitgliedstaaten; unterschiedliche Anforderungen bestanden z.B. bezüglich Mindestbeteiligungsquote, Rechtsform des Gruppenträgers, Zeitraum der Wirtschaftsjahre (Bilanzstichtag) oder der erforderlichen Bindungsfrist.

**Tabelle 11: Gruppenbesteuerungssysteme in der EU – Mindestbeteiligungsquote und Bindungsfrist**

Mindestbeteiligungsquote	EU-Mitgliedstaaten
mehr als 50 %	z.B. Österreich, Dänemark, Italien
mindestens 75 %	z.B. Irland, Spanien, Großbritannien
mindestens 90 %	z.B. Finnland, Lettland, Portugal
mindestens 95 %	z.B. Frankreich, Niederlande, Polen
Bindungsfrist	
jährliches Wahlrecht	z.B. Finnland, Irland, Spanien
3 Jahre	z.B. Österreich, Italien (Inland), Polen
5 Jahre	z.B. Italien (Ausland), Frankreich, Deutschland
mehr als 5 Jahre	z.B. Dänemark (Inland; Ausland 10 Jahre)

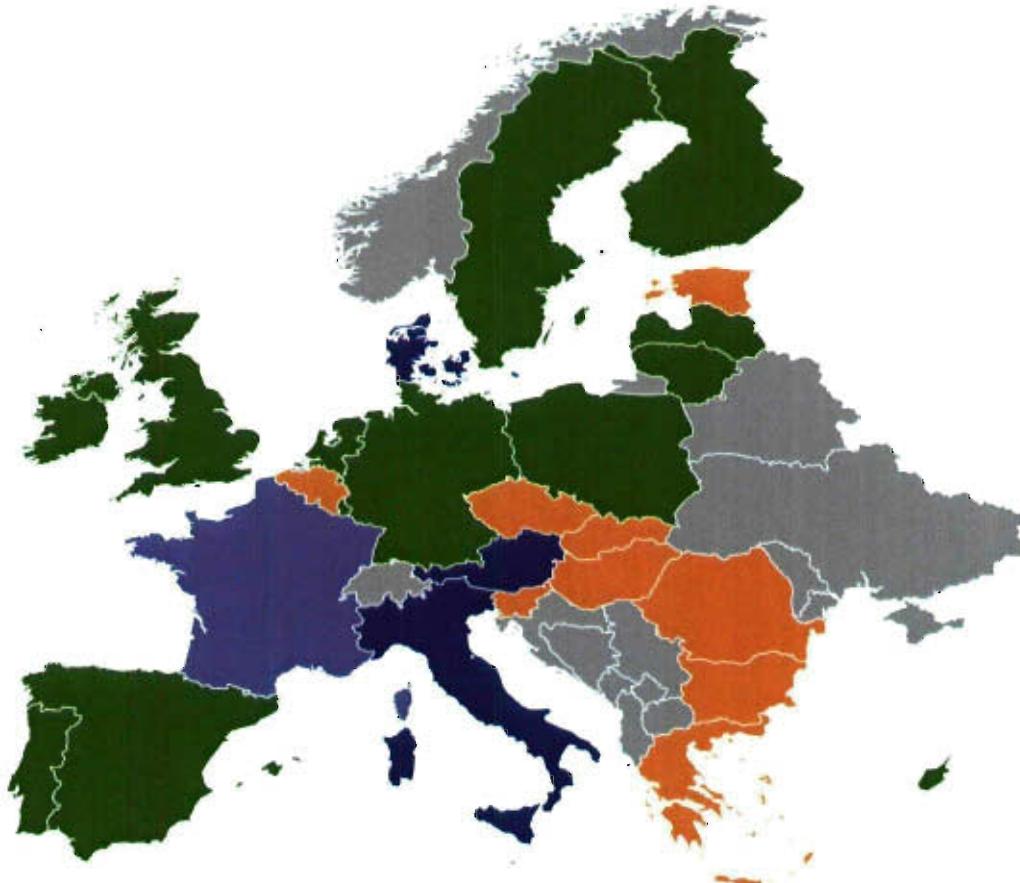
Quelle: Institut für Finanzen und Steuern e.V. (IFSt)-Schrift, Nr. 471/2011, S. 112 f.

<sup>37</sup> Gruppenbesteuerungssysteme gibt es in verschiedenen Ausprägungen, vorrangig in den drei Formen:  
 1. steuerliche Volkskonsolidierung (z.B. Niederlande);  
 2. Zusammenrechnung der Einzelergebnisse der Gesellschaften (z.B. Österreich) und  
 3. Gruppenbesteuerung durch konzerninterne Verlustverrechnung (z.B. Großbritannien).

**Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung**

Einen Überblick über diejenigen EU-Mitgliedstaaten, in denen im Jahr 2011 Gruppenbesteuerungssysteme bestanden, gibt die nachstehende Abbildung:

Abbildung 1: Länderübersicht Gruppenbesteuerungssysteme – EU-Mitgliedstaaten (Stand 2011)



- grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung – weltweite Nutzung von Auslandsverlusten (Dänemark, Italien und Österreich) ■ Frankreich bis September 2011
- Gruppenbesteuerung – keine bzw. begrenzte (EU-/EWR-Raum) Nutzung von Auslandsverlusten (Deutschland, Finnland, Luxemburg, Malta, Niederlande, Polen, Portugal, Spanien, Zypern und Großbritannien, Irland, Lettland, Litauen, Schweden)
- keine Gruppenbesteuerung (Belgien, Bulgarien, Estland, Griechenland, Rumänien, Slowakei, Slowenien, Tschechien und Ungarn)
- Länder außerhalb der EU

Quellen: Bundesverband der Deutschen Industrie; RH

## Gruppenbesteuerung

Drei EU-Mitgliedstaaten (Dänemark, Italien und Österreich) verfügten im Jahr 2011 über eine grenzüberschreitende – über den EU/EWR-Raum hinausgehende – Gruppenbesteuerung, d.h. unter bestimmten Voraussetzungen konnten in diesen Mitgliedstaaten innerhalb einer Unternehmensgruppe laufende Verluste ausländischer Gruppenmitglieder (weltweit) berücksichtigt werden.<sup>38</sup> Neun EU-Mitgliedstaaten kannten kein System der Gruppenbesteuerung.

**Das österreichische System der Gruppenbesteuerung**

**12.1 (1)** Das österreichische System der Gruppenbesteuerung sah – unter bestimmten Voraussetzungen – die Möglichkeit der steuermindernden Verwertung laufender Verluste ausländischer Gruppenmitglieder vor; Gewinne ausländischer Gruppenmitglieder durfte Österreich nicht besteuern.<sup>39</sup>

Die Verteilung der ausländischen Gruppenmitglieder in Österreich für den überprüften Zeitraum 2005 bis 2011 zeigte folgende Entwicklung:

**Tabelle 12: Verteilung ausländischer Gruppenmitglieder in Österreich**

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	Veränderung 2005 bis 2011
	Anzahl							in %
EU/EWR-Raum	239	362	463	601	720	821	843	+ 253
sonstige Länder	96	128	188	254	316	349	356	+ 271
ohne Länderkennzeichnung <sup>1</sup>	180	264	323	360	420	469	593	+ 229
<b>Summe</b>	<b>515</b>	<b>754</b>	<b>974</b>	<b>1.215</b>	<b>1.456</b>	<b>1.639</b>	<b>1.792</b>	<b>+ 248</b>

<sup>1</sup> Ausländische Gruppenmitglieder, die in den Datenbanken der Finanzverwaltung ohne Länderkennzeichnung erfasst waren.

Quellen: BMF (Stand 18. Juli 2012); RH

Seit der Einführung der österreichischen Gruppenbesteuerung im Jahr 2005 stieg die Gesamtzahl der ausländischen Gruppenmitglieder auf mehr als das Dreifache (248 %). Im selben Zeitraum vergrößerte sich die Zahl der Gruppenkörperschaften (Gruppenträger und Gruppenmitglieder) nur auf mehr als das Doppelte (154 %; siehe auch TZ 9).

<sup>38</sup> Frankreich setzte sein Besteuerungsmodell – das basierend auf dem konsolidierten Welt-einkommen die Anrechnung von Auslandsverlusten zuließ – im September 2011 ab.

<sup>39</sup> Die Bildung einer österreichischen Unternehmensgruppe und somit die Möglichkeit einer Auslandsverlustverwertung war optional. Die Verluste ausländischer Gruppenmitglieder waren im Gegensatz zu den Ergebnissen inländischer Gruppenmitglieder nur im Ausmaß der Beteiligung an der ausländischen Körperschaft berücksichtigungsfähig.



Gruppenbesteuerung



**Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung**

Im Detail waren in den Datenbanken der Finanzverwaltung für das Jahr 2011 folgende Ansässigkeitsstaaten ausländischer Gruppenmitglieder erfasst:

**Tabelle 13: Ansässigkeitsstaaten ausländischer Gruppenmitglieder**

<b>Ansässigkeitsstaat</b>	<b>Anzahl</b>	<b>Übertrag</b>	<b>407</b>
Ägypten	2	Korea (Republik)	1
Albanien	3	Kroatien	52
Argentinien	2	Lettland	6
Aruba	2	Liechtenstein	3
Australien	9	Litauen	6
Belarus (Weißrussland)	1	Luxemburg	5
Belgien	10	Mazedonien	6
Bosnien und Herzegowina	12	Mexiko	8
Brasilien	9	Neuseeland	1
Brit. Territorium im Ind. Ozean	1	Niederlande	23
Bulgarien	28	Norwegen	6
Burundi	4	Oman	1
Chile	2	Panama	2
China (Taiwan)	3	Polen	56
China, Volksrepublik	14	Portugal	3
Costa Rica	2	Rumänien	64
Dänemark	5	Russische Föderation	30
Deutschland	184	Schweden	8
Dominikanische Republik	1	Schweiz	38
El Salvador	1	Serbien	14
Estland	2	Serbien und Montenegro	11
Finnland	2	Singapur	9
Frankreich	29	Slowakische Republik	83
Ghana	1	Slowenien	34
Gibraltar	1	Spanien	17
Griechenland	5	Südafrika	3
Hongkong	3	Thailand	2
Indien	5	Tokelau	1
Indonesien	1	Tschechische Republik	90
Irland	4	Türkei	13
Israel	3	Ukraine	20
Italien	36	Ungarn	101
Japan	5	Vereinigte Arabische Emirate	7
Jordanien	1	Vereinigte Staaten von Amerika	33
Kambodscha	1	Vereinigtes Königreich	31
Kanada	9	Vietnam	1
Kasachstan	2	Zentralafrikanische Republik	1
Kolumbien	1	Zypern	2
Korea (Demokr. Volksrep.)	1	ohne Länderkennzeichnung	593
<b>Fürtrag</b>	<b>407</b>	<b>Summe</b>	<b>1.792</b>

Quellen: BMF (Stand 18. Juli 2012); RH



## Gruppenbesteuerung

Knapp die Hälfte aller ausländischen Gruppenmitglieder war im „EU/EWR-Raum“ ansässig; rd. 20 % waren aus „sonstigen Ländern“. Ein Drittel aller ausländischen Gruppenmitglieder hatte allerdings keine Länderkennzeichnung in den Datenbanken der Finanzverwaltung.

(2) Die meisten ausländischen Gruppenmitglieder aus dem EU/EWR-Raum stammten aus Deutschland, Ungarn und der Tschechischen Republik. Um die Zusammenarbeit der nationalen Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung sicherzustellen, war EU-weit ein verbindliches Regelwerk in Geltung.<sup>40</sup> Der gegenseitige Informationsaustausch in Besteuerungsfragen basierte auf dem Grundsatz der Vorrangigkeit der innerstaatlichen Ermittlungshandlungen und der erhöhten Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen bei Auslandssachverhalten<sup>41</sup>. Um doppelten Steueranknüpfungspunkten zweier oder mehrerer Mitgliedstaaten entgegenzuwirken, schloss Österreich mit allen EU-Mitgliedstaaten Doppelbesteuerungsabkommen.

Über den EU/EWR-Raum hinaus waren v.a. ausländische Gruppenmitglieder aus Kroatien, der Schweiz und den Vereinigten Staaten von Amerika in österreichische Unternehmensgruppen eingebunden. Weltweit hatte Österreich mit mehr als 80 Staaten Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und mit vier Staaten Abkommen über den Auskunfts austausch in Steuersachen geschlossen. Das Amtshilfe-Durchführungsgesetz<sup>42</sup> verpflichtete Österreich darüber hinaus – innerhalb seines Anwendungsbereichs – zum bilateralen Informationsaustausch in Steuerfragen.

Die Aufnahme von ausländischen Gruppenmitgliedern in eine österreichische Unternehmensgruppe aus Staaten, mit denen Österreich keine Doppelbesteuerungsabkommen bzw. Amtshilfeabkommen geschlossen hatte, war zulässig und in der Praxis auch anzutreffen, wie z.B. bei Burundi, Costa Rica und Panama. Amtshilfeverfahren zwecks Erhalt von steuerlich relevanten Informationen waren in diesen Fällen nicht möglich.

Nach den Angaben der Finanzämter und der Großbetriebsprüfung wurde seit der Einführung der Gruppenbesteuerung kein einziges Amtshilfeverfahren i.Z.m. der Geltendmacbung bzw. Nachversteuerung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder durchgeführt, weder bei der

<sup>40</sup> z.B. RL 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der RL 77/799/EWG, ABl. 2011 L 64 S. 1 ff.; RL 2010/24/EU über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen im Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen, ABl. 2010 L 84 S. 1 ff.

<sup>41</sup> §§ 119 und 131 BAO sowie VwGH vom 26. Juli 2000, 95/14/0145

<sup>42</sup> Amtshilfe-Durchführungsgesetz – ADG, BGBl. I Nr. 102/2009 i.d.g.F.



Gruppenbesteuerung



### Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung

Steuerfestsetzung noch im Rahmen von Außenprüfungen. Als wesentliche Hemmnisse galten folgende Faktoren:

- sehr zeitaufwändig (lange Wartezeiten),
- sehr hoher Verwaltungsaufwand und
- mangelnde, effektive Prüfmöglichkeit von Auslandsverlusten (siehe TZ 26).

**12.2 (1)** Trotz der bedeutenden steuerlichen Effekte einer laufenden Verwertung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder (siehe TZ 26) sowie des starken Anstiegs solcher Fälle ließ das Datenmaterial des BMF keine validen Aussagen zu deren tatsächlicher Verteilungsstruktur zu. Der RH bemängelte den seit Einführung der Gruppenbesteuerung nahezu unverändert hohen Anteil von rd. 30 % der Fälle ohne Länderkennzeichnung in den Datenbanken.

Nach Ansicht des RH sind Informationen über den Sitz der ausländischen Gruppenmitglieder für Zwecke des Risikomanagements, des Controlling und der strategischen Steuerung unerlässlich.

Der RH empfahl dem BMF, eine vollständige (Nach-)Erfassung der Länderkennzeichnungen bei ausländischen Gruppenmitgliedern in den Datenbanken der Finanzverwaltung zu veranlassen.

(2) Die in Österreich im Jahr 2005 eingeführte Gruppenbesteuerung war – im Vergleich zu jenen EU-Mitgliedstaaten, die Gruppenbesteuerungssysteme anwendeten – sehr weiträumig gestaltet. Neben Österreich ermöglichten nur zwei weitere EU-Mitgliedstaaten eine steuerliche Verwertung von Auslandsverlusten über den EU/EWR-Raum hinaus.

Wie der RH betonte, sahen die österreichischen Bestimmungen überdies eine deutlich niedrigere Mindestbeteiligungsquote und eine kürzere Bindungsfrist als in manchen anderen EU-Mitgliedstaaten vor (siehe TZ 11).

Weiters ließ Österreich eine steuerliche Verwertung von laufenden Auslandsverlusten mit Staaten zu, mit denen keine Doppelbesteuerungs- bzw. Amtshilfeabkommen ratifiziert waren. Dadurch nahm es ein erhöhtes Risiko unrechtmäßiger Geltendmachung von Auslandsverlusten in Kauf.



## Gruppenbesteuerung

Auch enthielten nicht alle Doppelbesteuerungs- bzw. Amtshilfeabkommen Auskunftsvereinbarungen, die eine vollständige Umsetzung eines innerstaatlichen Besteuerungsanspruchs ermöglichten.<sup>43</sup> Die rechtlichen Rahmenbedingungen einer Zusammenarbeit im Bereich der Gruppenbesteuerung zwischen den österreichischen Abgabenbehörden und jenen anderer Staaten waren folglich uneinheitlich.

In diesem Zusammenhang war es für den RH nicht plausibel, dass die österreichischen Abgabenbehörden bislang keinen Bedarf an der Abwicklung eines Amtshilfeverfahrens betreffend Verluste ausländischer Gruppenmitglieder erblickten. Lange Wartezeiten und ein hoher Verwaltungsaufwand stellten dafür keine ausreichende Begründung dar.

Der RH empfahl dem BMF darauf hinzuwirken, dass künftig ausländische Gruppenmitglieder – außerhalb des EU/EWR-Raums – nur dann in einer Unternehmensgruppe zugelassen werden, wenn mit dem betreffenden Staat eine umfassende Amtshilfe besteht.<sup>44</sup>

**12.3 Laut Mitteilung des BMF habe es Fälle ohne Länderkennzeichnung (bundesweit 405) aktionsweise an alle betroffenen BV-Teams gemeldet, mit der Aufforderung, diese so rasch wie möglich in den Grunddaten zu ergänzen. Damit künftig keine Eingabe einer Neuanmerkung von ausländischen Gruppenmitgliedern ohne gültige ausländische Adresse möglich sei – und damit der Anregung des RH entsprochen werde –, sei eine IT-Anforderung zur Anzeige eines Fehlercodes im P-Verfahren gestellt worden. Der Fehlercode könne nur durch Eingabe einer gültigen ausländischen Adresse beim ausländischen Gruppenmitglied in den Grunddaten behoben werden. Diese Fehlerprüfung sei nunmehr seit 5. März 2013 im Einsatz. Durch diese Maßnahme habe die Anzahl von ausländischen Gruppenmitgliedern ohne gültige ausländische Adresse auf bundesweit 155 Fälle reduziert werden können (Auswertung März 2013). Diese Fälle seien den betroffenen Finanzämtern nochmals zur Bereinigung gemeldet worden. Die Notwendigkeit der Eintragung einer ausländischen Subjektdresse bei ausländischen Gruppenmitgliedern werde auch in das Organisationshandbuch (OHB) aufgenommen.**

<sup>43</sup> Eine Auskunftsvereinbarung kann zum Informationsaustausch zwischen Steuerverwaltungen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen („kleine“ Auskunftsvereinbarung) oder darüber hinaus zur Durchführung der Besteuerung allgemein („große“ Auskunftsvereinbarung) ermächtigen.

<sup>44</sup> Der Steuergesetzgeber normierte schon bisher in anderen Bereichen derartige Voraussetzungen, etwa in § 10 Abs. 1 Z 6 KStG 1988 (Befreiung für Beteiligungserträge) und in § 4a Abs. 3 Z 2 EStG 1988 (Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen).



Gruppenbesteuerung



### Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung

Weiters würden die Regelungen der österreichischen Gruppenbesteuerung nach Ansicht des BMF einen wichtigen Beitrag zur Standortpolitik Österreichs leisten. Durch regionale Beschränkungen würde die Gruppenbesteuerung an Attraktivität einbüßen. Hinsichtlich der vom RH kritisierten Verlustberücksichtigung von ausländischen Gruppenmitgliedern ohne regionale Beschränkung sei darauf hinzuweisen, dass die Wachstumsmärkte gerade außerhalb des EU/EWR-Raumes (z.B. im Fernen Osten) lägen und daher hier eine erhöhte Notwendigkeit bestehen würde, Verluste innerhalb eines grenzüberschreitend agierenden Konzerns zum Abzug zuzulassen.

- 12.4** Der RH entgegnete, dass er keine Einschränkung der geltenden Gruppenbesteuerung auf den EU/EWR-Raum empfohlen hatte. Vielmehr legte er wegen des erhöhten Risikos unrechtmäßiger Geltendmachung von Auslandsverlusten sein Augenmerk auf jene Staaten, mit denen kein Doppelbesteuerungs- bzw. Amtshilfeabkommen bestand. Es liegt somit am BMF, für die erforderlichen Voraussetzungen zu sorgen, um die „erhöhte Notwendigkeit“ zu befriedigen, „Verluste innerhalb eines grenzüberschreitend agierenden Konzerns zum Abzug zuzulassen“. Der RH verwies daher erneut auf das erhöhte Abgabenrisiko von Auslandsverlusten durch das sehr weiträumig ausgestaltete System der österreichischen Gruppenbesteuerung und hielt an seiner Empfehlung fest.

Für den RH war überdies die äußerst großzügige Haltung des BMF, die im Widerspruch zum damit verbundenen Abgabenrisiko stand, nicht nachvollziehbar, lässt doch der Steuergesetzgeber schon heute etwa eine Steuerbefreiung von grenzüberschreitenden Beteiligungserträgen nur dann zu, wenn mit dem Ansässigkeitsstaat der ausländischen Körperschaft eine umfassende Amtshilfe besteht (§ 10 Abs. 1 Z 6 KStG 1988). Eine inhaltlich ähnliche Rechtsnorm findet sich im Einkommensteuerrecht für steuerbegünstigte Spenden an ausländische Einrichtungen mit Sitz in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht (§ 4a Abs. 3 Z 2 EStG 1988).

Finanzamtszuständigkeit für Unternehmensgruppen

- 13.1** (1) Für Unternehmensgruppen besteht in der Finanzverwaltung eine Sonderzuständigkeit; es ist jeweils ein Finanzamt für alle Gruppenkörperschaften einer Unternehmensgruppe zuständig: Bestimmte Abgaben<sup>45</sup> von Körperschaften, die Teil einer Unternehmensgruppe sind, werden von jenem Finanzamt mit erweitertem Aufgabenkreis erhoben, in dessen Amtsreich sich der Sitz der antragstellenden Kör-

<sup>45</sup> Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer, Stiftungseingangssteuer, Dienstgeberbeiträge, Abgabe von Zuwendungen, Angelegenheiten der Abzugsteuern, Kraftfahrzeugsteuer, Zerlegung und Zuteilung der Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer



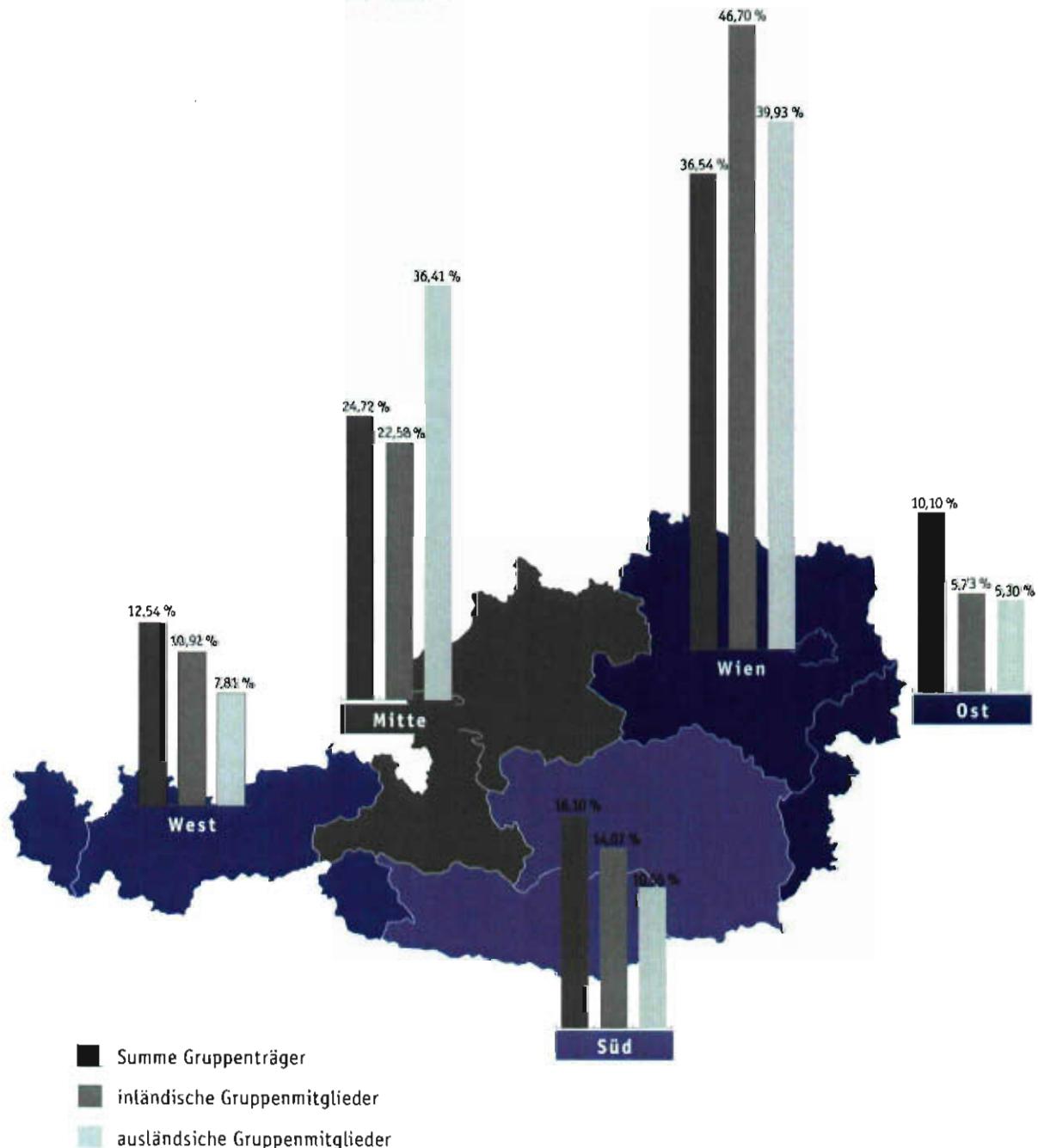
## Gruppenbesteuerung

perschaft (das ist der Gruppenträger) befindet<sup>46</sup>. Abweichend davon kann auch jedes Finanzamt mit allgemeinem Aufgabenkreis örtlich zuständig sein, wenn alle an einer Unternehmensgruppe beteiligten Körperschaften kleine oder mittelgroße Gesellschaften mit beschränkter Haftung sind und keine Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses besteht.

Mit Ende 2011 waren insgesamt 3.404 Gruppenträger mit 9.916 inländischen und 1.792 ausländischen Gruppenmitgliedern steuerlich erfasst. Diese 15.112 Gruppenakten verteilten sich prozentuell wie folgt auf die fünf Regionen der Finanzverwaltung:

<sup>46</sup> § 5 Abs. 3 AVOG 2010 – DV

**Abbildung 2:** Verteilung der Unternehmensgruppen auf die Regionen der Finanzverwaltung zum 31. Dezember 2011



Quellen: BMF (Stand 18. Juli 2012); RH



## Gruppenbesteuerung

Die Unternehmensgruppen waren mit ihren Akten ungleich auf die Finanzämter verteilt. Eine deutliche Konzentration bestand mit 53 % aller Unternehmensgruppen und rund zwei Dritteln aller Gruppenakten bei den bundesweit sieben Finanzämtern mit erweitertem Aufgabenkreis<sup>47</sup>. Die meisten Gruppenakten (34 %) fielen in die Zuständigkeit des Finanzamts Wien 1/23.

Die restlichen Fälle verteilten sich auf die übrigen 33 Finanzämter mit allgemeinem Aufgabenkreis<sup>48</sup>, wobei das Finanzamt Landeck Reutte die wenigsten Unternehmensgruppen (20) und Gruppenakten (65) zu betreuen hatte.

Bei den 1.792 Akten ausländischer Gruppenmitglieder (siehe TZ 12) war mit 76 % eine noch stärkere Konzentration auf die Finanzämter mit erweitertem Aufgabenkreis festzustellen. Allein das Finanzamt Wien 1/23 war für 33 % dieser Fälle zuständig.

(2) Auch innerhalb der Finanzämter waren die Gruppensteuerfälle unterschiedlich verteilt:

- in 25 Finanzämtern auf alle BV-Teams bzw.
- in 15 Finanzämtern auf ein oder wenige BV-Teams.

Die Aufteilung auf die BV-Teams richtete sich hauptsächlich nach

- dem Anfangsbuchstaben der Gruppenträger,
- der Gruppennummer oder
- einer gleichmäßigen Auslastung.

Dabei waren Akten einer Unternehmensgruppe sogar auf mehrere Standorte desselben Finanzamts verteilt, wie bspw. im Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See, das mit fünf BV-Teams auf drei Standorten für 36 Unternehmensgruppen und 103 Gruppenakten zuständig war. Das Finanzamt Wien 1/23 führte hingegen in zwei BV-Teams 738 Unternehmensgruppen und 5.126 Gruppenakten.

(3) Das BMF stellte den Vorständen der Finanzämter die Zusammenführung der Gruppenakten jeweils in einem einzigen BV-Team frei. Eine vom BMF im Jahr 2009 durchgeführte Analyse der Gruppenbe-

<sup>47</sup> §§ 14 ff. AVOG 2010: Finanzamt Wien 1/23 für Wien, Niederösterreich und Burgenland; Finanzamt Linz für Oberösterreich; Finanzamt Salzburg-Stadt für Salzburg; Finanzamt Graz-Stadt für die Steiermark; Finanzamt Klagenfurt für Kärnten; Finanzamt Innsbruck für Tirol; Finanzamt Feldkirch für Vorarlberg

<sup>48</sup> § 13 AVOG 2010



Gruppenbesteuerung



### Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung

steuerung für die Jahre 2005 bis 2009 führte zu keinen konkreten Aufträgen oder Vereinbarungen.

- 13.2** Der RH bemängelte, dass das BMF seit Einführung der Gruppenbesteuerung 2005 keine einheitliche organisatorische Struktur hinsichtlich der Verteilung der Gruppenakten auf die Finanzämter und in den Finanzämtern sicherstellte.

Er empfahl dem BMF, im Hinblick auf die Komplexität der Gruppenbesteuerung und das damit erforderliche Expertenwissen eine einheitliche Verteilung der Gruppenakten auf die Finanzämter vorzusehen und die Bestimmungen der AVOG 2010 – DV dementsprechend zu ändern. Eine bundesweite Zuständigkeit bei einem Finanzamt wäre dabei ebenso in Betracht zu ziehen wie etwa eine Verteilung auf ein Finanzamt je Region der Finanzverwaltung.

Der RH verwies in diesem Zusammenhang auf eine Empfehlung der Internen Revision des BMF, die in ihrem Bericht vom 6. April 2010 das Erwägen einer Neuregelung der Zuständigkeit hinsichtlich der Gruppenbesteuerungsagenden empfohlen hatte.

Weiters empfahl der RH, die Gruppenakten in den Finanzämtern auf wenige BV-Teams zu konzentrieren.

- 13.3** *Laut Stellungnahme des BMF seien 2009 – abweichend von der Aktenverteilung nach Buchstaben – in den Finanzämtern mit erweitertem Aufgabenkreis (§ 14 AVOG 2010) Unternehmensgruppen (Gruppenträger und Gruppenmitglied) in ein oder zwei Sonderteams zusammengefasst worden. Bei den Finanzämtern mit allgemeinem Aufgabenkreis (§ 13 AVOG 2010) werde im Organisationshandbuch die Möglichkeit eingeräumt, dass unter Berücksichtigung der örtlichen und personellen Gegebenheiten für Zwecke der Erhaltung und Förderung von Spezialwissen die Vorständin bzw. der Vorstand mittels Amtsverfügung die Zusammenführung bzw. Neuaufnahme der Gruppenakte in ein Team pro Standort oder in ein bis zwei Teams pro Wirtschaftsraum anordnet.*

- 13.4** Der RH erwiderte, dass das BMF mit den genannten Handlungsspielräumen der Empfehlung des RH nach einer bundesweiten Zuständigkeit bei einem oder wenigen Finanzämtern nicht nachkommt, weshalb er seine Empfehlung erneuerte.



## Gruppenbesteuerung

Verfahren zur Anerkennung und Besteuerung von Unternehmensgruppen

Rechtliche Vorgaben und deren Vollzug

**14.1** (1) Voraussetzung für die Bildung einer Unternehmensgruppe war ein schriftlicher Gruppenantrag<sup>49</sup>; darin waren der Gruppenträger und die Gruppenmitglieder zu bezeichnen. Der Gruppenantrag musste vor Ablauf jenes Wirtschaftsjahres jeder einzubeziehenden Körperschaft von den gesetzlichen Vertretern unterfertigt werden, für das die Zurechnung steuerlich wirksam sein sollte.

Ausländische Körperschaften, die mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar waren, konnten Gruppenmitglieder sein.<sup>50</sup> Es genügte die Unterschrift des gesetzlichen Vertreters der ausreichend beteiligten inländischen Gruppenkörperschaft.<sup>51</sup>

Waren alle Voraussetzungen erfüllt, hatte das zuständige Finanzamt das Bestehen einer Unternehmensgruppe bescheidmäßig festzustellen (siehe TZ 17).<sup>52</sup>

Der Gruppenantrag war ausschließlich in Papierform zu stellen.

(2) Gemäß einem „Leitfaden Gruppenantrag“ des BMF war in den Finanzämtern der Fachbereich<sup>53</sup> mit einlangenden Gruppenanträgen zu befassen; als Kontrollmaßnahmen waren z.B. Firmenbuchabfragen wegen des Beteiligungsausmaßes vorgesehen.

Bei ausländischen Gruppenmitgliedern hatten die Finanzämter die Vergleichbarkeit mit inländischen Körperschaften zu überprüfen. Darüber hinausgehende spezifische Verfahrensanleitungen bestanden nicht, wie z.B. hinsichtlich eines Nachweises der wirtschaftlichen Tätigkeit.

Der „Leitfaden Gruppenantrag“ war rechtlich nicht bindend; er fand damit auch nicht überall Anwendung. Die Finanzämter gingen daher bei der Überprüfung der Aufnahmevervoraussetzungen unterschiedlich vor. Bei den überprüften Finanzämtern reichte dies von einer gesamthaften Prüfung aller Anträge durch den Fachbereich bis zu bloß einer Befassung desselben im Bedarfsfall auf Anregung der BV-Teams.

<sup>49</sup> § 9 Abs. 8 KStG 1988

<sup>50</sup> § 9 Abs. 2 KStG 1988

<sup>51</sup> § 9 Abs. 8 KStG 1988

<sup>52</sup> Hauptbestandteile des Gruppenantrags (Formulare G1 bis G4a) waren die Nennung des Gruppenträgers, (aller) Gruppenmitglieder, Dauer der geplanten Gruppenbildung sowie Angaben über den Steuerausgleich.

<sup>53</sup> Der Fachbereich ist eine standortübergreifende Organisationseinheit im Finanzamt; ihm obliegt u.a. die Unterstützung der BV-Teams in Fachfragen.



Gruppenbesteuerung



### Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung

Bundesweit zeigte sich, dass der Fachbereich zwar mehrheitlich, aber nicht durchgängig eingebunden war, immer jedoch das zuständige BV-Team.

Bei ausländischen Gruppenmitgliedern führten einige Finanzämter Abfragen zu Firmenbuch- bzw. Registernummern in ausländischen Datenbanken und weiterführende Internetrecherchen nicht durchgängig bzw. nur bei begründeten Verdachtsfällen durch.

Dafür standen elektronische Informations- und Dokumentationssysteme zur Verfügung; diese reichten von allgemein zugänglichen kostenlosen (Internet-)Abfragen in internationalen Handelsregistern bis hin zu spezifischen Recherchen in kostenpflichtigen Spezialdatenbanken. Die Finanzverwaltung stellte für derartige Recherchen eigene Abfragestellen mit speziell geschulten Mitarbeitern zur Verfügung.

**14.2** (1) Der RH erachtete die ausschließliche Übermittlung von Anträgen in Papierform als nicht zweckmäßig. Das aktuelle Beispiel der Region Wien i.Z.m. der Zusammenlegung fast aller Wiener Finanzämter an einem Standort verdeutlicht, dass bestehende Papierakten aus Platzmangel ausgelagert und im Bedarfsfall eingescannt werden müssen. Er empfahl dem BMF, das Verfahren zur steuerlichen Anerkennung von Unternehmensgruppen elektronisch über Finanz-Online zu ermöglichen.

(2) Der RH kritisierte die bundesweit uneinheitliche Praxis beim Verfahren zur Anerkennung von Unternehmensgruppen. Er empfahl dem BMF, für einheitliche und verbindliche Verfahrensabläufe bei der Anerkennung von Unternehmensgruppen mit verpflichtenden Mindestfordernissen zu sorgen.

**14.3** Laut *Stellungnahme des BMF sei es bestrebt, die Anwendungsbereiche des Finanz-Online-Verfahrens in größtmöglichem Umfang auszudehnen, um damit einen Beitrag zur weitestgehenden Zeit- und Ressourceneffizienz sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung zu leisten. Dasselbe gelte für Änderungen im internen Datenverarbeitungssystem der Finanzverwaltung. Diese Vorhaben seien jedoch abhängig von den personellen und finanziellen Ressourcen in den zuständigen Abteilungen des BMF und von den damit in Zusammenhang stehenden Priorisierungen sämtlicher Projekte.*

*Die vom BMF erstellten Leitfäden, Informationsschreiben und Richtlinien sollten eine einheitliche Vorgehensweise der Finanzämter sicherstellen. Insbesondere die Körperschaftsteuerrichtlinien würden als umfassender Informationsbehelf dienen. Im Jahr 2013 seien die Körperschaftsteuerrichtlinien gesamthaft aktualisiert, umfassend überar-*



## Gruppenbesteuerung

*beitet und neu verlautbart worden. Um eine bessere und verständlichere Handhabung sei das BMF gerade im Bereich der Gruppenbesteuerung bemüht; die Körperschaftsteuerrichtlinien würden dazu zahlreiche anschaulichende Beispiele enthalten.*

*Zu den vom RH aufgezeigten Problemen i.Z.m. ausländischen Rechnungsabschlüssen und der Verlustverwertung merkte das BMF an, dass die einheitliche Vorgehensweise bei der Umrechnung ausländischer Verluste auf österreichisches Abgabenrecht durch eine – noch zu veröffentlichte – „Umrechnungs–Checkliste“ künftig noch verbessert werden solle. Weiche das ausländische Steuerrecht erheblich vom österreichischen Steuerrecht ab, so sei auf einen nach internationalen Standards zu erstellenden Einzelabschluss des ausländischen Gruppenmitglieds als Ausgangspunkt für eine Umrechnung abzustellen. Die Information solle die praktische Anwendbarkeit i.Z.m. der Umrechnung ausländischer Verluste auf die Vorschriften des österreichischen Abgabenrechts erleichtern; wesentliche Unterschiede der Bilanzierung würden festgehalten und beispielhaft aufgearbeitet werden. Der Ausgangspunkt für die Umrechnung müsse ein geprüfter, in den Konzernabschluss einfließender Einzelabschluss nach internationalen Standards sein. Durch diese Maßnahme beabsichtige das BMF insgesamt sicherzustellen, dass für die Umrechnung der Betriebsergebnisse ausländischer Gruppenmitglieder auf österreichisches Abgabenrecht einheitliche umfassende Kenntnisse vorliegen. Die „Umrechnungs–Checkliste“ solle die Arbeit von Finanzämtern und Betriebsprüfungen im Bereich der Gruppenbesteuerung erleichtern und unterstützen.*

- 14.4** Der RH anerkannte die Bemühungen des BMF, die bestehenden Verfahrensabläufe bei der Anerkennung von Unternehmensgruppen weiter zu verbessern. Er gab jedoch zu bedenken, dass die Einführung einer „Umrechnungs–Checkliste“ eine rechtlich nicht bindende Regelung darstellt und allein damit eine flächendeckende einheitliche Anwendung nicht gewährleistet sein wird.

Im Übrigen sollte das BMF künftig die erforderlichen Ressourcen für die verzögerungsfreie notwendige IT–Unterstützung zur Erhebung von Abgaben sicherstellen.

## Unterstützung durch die IT

- 15.1** Die BV–Teams hatten die Angaben der einlangenden Gruppenanträge nach erfolgter Überprüfung elektronisch im P–Verfahren (siehe TZ 7) zu erfassen. Dabei bereiteten Änderungen von Unternehmensgruppen größere Schwierigkeiten als deren Ersterfassung.



Gruppenbesteuerung

### Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung

Tendenziell waren diese Aufgaben in jenen Finanzämtern schwerer zu bewältigen, welche die Gruppenakten auf mehrere bzw. alle BV-Teams verteilt hatten. Dabei spielte die mangelnde Routine eine entscheidende Rolle.

Wie bereits erwähnt, beurteilten die Finanzämter die Rechtsgrundlagen für Unternehmensgruppen im Hinblick auf deren Vollzug als kompliziert. Insbesondere betraf dies die Begünstigungen mit Auslandsbezug, aber auch die Möglichkeit unterschiedlicher Bilanzstichtage in der Unternehmensgruppe (siehe TZ 21) sowie sich häufig ändernde Bestimmungen.

Zwecks möglichst korrekter Erfassung im P-Verfahren wandten sich die Finanzämter zur fachlichen und elektronischen Unterstützung vielfach an das Produktmanagement und die IT-Abteilung des BMF.<sup>54</sup> Bis Ende 2009 ergingen insgesamt 2.543 Bescheide, die nur aufgrund der Behebung von Verarbeitungshindernissen durch das BMF erstellt werden konnten. Gleichzeitig war allerdings die elektronische Verarbeitung von weiteren 514 Unternehmensgruppen aus IT-technischen Gründen noch nicht möglich. Dadurch entstanden teils massive Verzögerungen, die auch Auswirkungen auf die nachfolgenden Veranlagungsverfahren mit sich brachten.

Der Veranlagungsfortschritt bei der Gruppenbesteuerung ist folgender Tabelle zu entnehmen:

<sup>54</sup> Veranlagungsverfahren waren erst nach abgeschlossener Eingabe im P-Verfahren möglich; Änderungen im P-Verfahren während eines Veranlagungsverfahrens waren nur mittels elektronischer Stornierung durch das Produktmanagement des BMF möglich.



## Gruppenbesteuerung

**Tabelle 14: Veranlagungsfortschritt Unternehmensgruppen: Anteil der erlassenen Körperschaftsteuerbescheide an den eingebrachten Steuererklärungen**

Stichtag	Veranlagungsjahr					
	2005	2006	2007	2008	2009	2010
	in %					
31.12.2006	1					
31.12.2007	71	0				
31.12.2008	85	20	0			
31.12.2009	92	74	63	46		
31.12.2010	99	92	90	85	56	
31.12.2011	100	98	97	95	91	67
30.06.2012	100	99	98	98	95	83

Quellen: BMF (Stand 30. Juni 2012); RH

Insbesondere in den Anfangsjahren (Veranlagungen 2005 bis 2007) waren am Ende des jeweiligen Folgejahres so gut wie keine Veranlagungen durchgeführt. Am stärksten war die Veranlagung 2006 von Verzögerungen betroffen; am Ende des zweiten Folgejahres war erst ein Fünftel der eingebrachten Steuererklärungen veranlagt, am Ende des dritten Folgejahres erst drei Viertel.

In einem Fall stellte ein Abgabepflichtiger bereits einen Antrag auf Übergang der Zuständigkeit zur Entscheidung auf die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Devolutionsantrag).

Mit November 2010 waren jedenfalls 121 Veranlagungsfälle des Jahres 2005 von Verjährung bedroht<sup>55</sup>.

**15.2 (1)** Der RH anerkannte die Bemühungen des BMF, eine österreichweite fachliche und elektronische Unterstützung zu gewährleisten. Er war allerdings der Ansicht, dass derart komplexe Vorgänge elektronischer Verknüpfungen automatischer Prüfroutinen bedürfen. Hilfreich wäre dabei die vorgelagerte Selbsteingabe durch die Abgabepflichtigen über Finanz-Online (siehe TZ 14). Voraussetzung dafür wären allerdings einfacher zu vollziehende Rechtsgrundlagen (siehe TZ 8).

<sup>55</sup> Das BMF übermittelte am 9. November 2010 an alle betroffenen Finanzämter eine Auswertung mit offenen, von Bemessungsverjährung bedrohten Veranlagungsfällen, um geeignete Maßnahmen setzen zu können.



Gruppenbesteuerung

### Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung

Der RH empfahl dem BMF, soweit wie möglich Finanz-Online mit dem P-Verfahren zu verknüpfen und elektronische Prüfroutinen im Verfahren zur steuerlichen Anerkennung von Unternehmensgruppen zu programmieren, um in Zukunft die Verfahren zu beschleunigen, rascher für Rechtssicherheit zu sorgen und für die Bediensteten zeit- und ressourcenaufwändige Eingabe- und Prüfverfahren zu vermeiden.

(2) Der RH anerkannte ebenso die Bemühungen des BMF im IT-Bereich, die neuen Rechtsgrundlagen über die Gruppenbesteuerung möglichst rasch und vollständig elektronisch abzubilden. Er wies darauf hin, dass der Automatisierungsgrad der Steuerverfahren derart weit fortgeschritten ist, dass gesetzliche Änderungen einer vorherigen IT-Umsetzung bedürfen, um deren korrekten Vollzug zu gewährleisten.

Der RH machte darauf aufmerksam, dass die Rechtsgrundlagen über die Gruppenbesteuerung bereits zu vollziehen waren, obwohl das BMF aufgrund der Komplexität der Normen und deren Umsetzung das elektronische Veranlagungsverfahren noch längere Zeit nicht in vollem Umfang zur Verfügung stellen konnte.

Der RH empfahl dem BMF, im Gesetzwerdungsprozess darauf hinzuwirken, dass neue Steuervorschriften sowohl rechtzeitig als auch möglichst einfach elektronisch umgesetzt werden können. Dies würde die verstärkte Einbindung aller von einer Umsetzung betroffenen Abteilungen im BMF erfordern.

**15.3** *Das BMF gab in seiner Stellungnahme an, dass jede gesetzliche Maßnahme im Rahmen der Erstellung einer Regierungsvorlage bereits derzeit auf ihre Umsetzung in einem elektronischen Verfahren überprüft werde. Die möglichst einfache und rasche Umsetzbarkeit der geplanten Maßnahme sei dabei ein äußerst wichtiger Aspekt des Gesamtprojekts. In eine Kosten-Nutzen-Analyse bei der Umsetzung gesetzlicher Maßnahmen würden auch die Möglichkeiten der Implementierung einer elektronischen Abwicklung einfließen.*

**15.4** Der RH entgegnete, dass insbesondere das Beispiel der Gruppenbesteuerung die Fehleinschätzung des BMF verdeutlichte. Die mit der Gesetzesänderung verbundenen Anpassungen in der IT waren offensichtlich derart umfassend, dass es bei den Veranlagungen der ersten Jahre nach Einführung zu massiven Verzögerungen kam (siehe Tabelle 14).



## Gruppenbesteuerung

### IT-Unterstützung bei Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder

**16.1 (1)** Im Jahr 2011 stellte das BMF den Finanzämtern für ausländische Gruppenmitglieder eine elektronische Akteninfo („Verlustdatenbank“) zur Verfügung, die je beteiligte Gruppenkörperschaft einen detaillierten Überblick über sämtliche geltend gemachten und nachversteuerten Verluste der einzelnen ausländischen Gruppenmitglieder bieten sollte.

Der RH stellte in der Verlustdatenbank jedoch folgende Vorgänge fest:

- Geltendmachung von Auslandsverlusten bei einer falschen Gruppenkörperschaft,
- mehrfache Geltendmachung eines Auslandsverlusts desselben ausländischen Gruppenmitglieds bei mehreren Gruppenkörperschaften,
- Geltendmachung und Nachversteuerung innerhalb desselben Wirtschaftsjahres,
- Nachversteuerung ohne vorherige Geltendmachung von Auslandsverlusten,
- höhere Nachversteuerung als geltend gemachte Auslandsverluste sowie
- keine Nachversteuerung, obwohl in den Vorjahren Verluste angemerkt waren.

**16.2** Der RH anerkannte die Bemühungen des BMF, den Finanzämtern elektronische Hilfsmittel zur Überprüfung der Einhaltung von Steuerbestimmungen zur Verfügung zu stellen, wies jedoch auf bestehendes Verbesserungspotenzial hin.

Um diesem Anspruch in einem größeren Ausmaß als bisher gerecht zu werden, empfahl der RH dem BMF, die elektronische Verlustdatenbank für ausländische Gruppenmitglieder künftig mit präziseren und verlässlicheren Informationen auszustatten. Dazu wären von den Gruppenkörperschaften mehr Informationen abzuverlangen (siehe TZ 26).

**16.3** Laut *Stellungnahme des BMF* sei die elektronische Evidenzierung der ausländischen Verluste rückwirkend ab 2005 in der Karteikarte „Ausländische Verluste“ umgesetzt worden. Die in den einzelnen Jahren entstandenen und nachversteuerten Verluste würden darin getrennt für jedes ausländische Gruppenmitglied dargestellt. Die ausgewiesenen Beträge würden ausschließlich aus den von den Steuerberatern, Steu-



Gruppenbesteuerung

### Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung

*erpflichtigen oder Finanzbediensteten eingegebenen Daten ermittelt und mit den in den Bescheiden ausgewiesenen Besteuerungsgrundlagen korrespondieren. Wenn in den Beilagen zur Steuererklärung korrekte Werte eingetragen würden, sei auch die Übersicht über die ausländischen Verluste vollständig und richtig.*

*Allerdings sei anzumerken, dass ausländische Verluste sinnvollerweise erst im Rahmen einer Betriebsprüfung oder im Rahmen eines Vorhalts überprüft werden könnten. Zudem sei unklar, welche Informationen nach Ansicht des RH den Gruppenkörperschaften für die Verlustdatenbank bereits im Rahmen der Steuererklärung abverlangt werden sollten.*

**16.4** Der RH erwiderte, dass das BMF zutreffend eine Einschränkung in seinen Ausführungen vornahm („Wenn ... korrekte Werte eingetragen werden“). Diese Annahme stellt jedoch für die Finanzverwaltung generell bei jeder Steuererklärung eine Herausforderung dar, weshalb risikoorientierte Kontrollen unbedingt erforderlich sind.

Im Übrigen wäre es nach Ansicht des RH zweckmäßig, den Finanzbediensteten die IT-Unterstützung bei Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder („elektronische Akteninfo“) in einem ähnlichen Funktionsumfang zur Verfügung zu stellen wie die in Körperschaftsteuerverfahren zur Anwendung kommende Verlustdatenbank. Eine zuverlässige elektronische Abbildung der geltend gemachten und nachversteuerten Verluste und Gewinne ausländischer Gruppenmitglieder – beides nach ausländischem und österreichischem Recht ermittelt – wäre notwendig, damit die Finanzverwaltung effektiv und effizient ihre Kontrollverpflichtungen wahrnehmen kann.

Dazu wäre es v.a. erforderlich, die vom RH aufgezeigten Mängel zu beseitigen. Weiters wäre sicherzustellen, dass die in Österreich wirksamen steuerlichen Ergebnisse der ausländischen Gruppenmitglieder für jede Körperschaft separat und zwingend für jedes Jahr erfasst werden. Entsprechende elektronische Prüfroutinen im Hinblick auf Veranlagungshindernisse – etwa bei Fehlen der Werte für die steuerlichen Ergebnisse – sowie auf eine mögliche Nachversteuerung wären einzurichten.



## Gruppenbesteuerung

### Gruppenfeststellungsbescheid

- 17.1** Das Vorliegen der Voraussetzungen für das Bestehen einer Unternehmensgruppe war gegenüber allen den Antrag unterfertigten Körperschaften bescheidmäßig festzustellen<sup>56</sup>. Dieser sogenannte Gruppenfeststellungsbescheid erging primär elektronisch; im Bedarfsfall musste er von den Bediensteten händisch erstellt werden.

Die elektronisch erstellten Bescheide enthielten keine Angaben über das jeweilige Beteiligungsverhältnis und –ausmaß sowie über die Gruppenstruktur. Bei händisch erstellten Bescheiden lag dies im Ermessen der Bediensteten.

Jede Änderung der Zusammensetzung einer Unternehmensgruppe erforderte ebenfalls einen Bescheid, wogegen Änderungen der Beteiligungsverhältnisse und –ausmaße, die zu keiner Änderung der Ergebniszurechnung führten, ohne Bescheid vorzunehmen waren.

- 17.2** Der RH wies darauf hin, dass die Inhalte von elektronisch und händisch erstellten Gruppenfeststellungsbescheiden ohne eine sachliche Rechtfertigung bundesweit uneinheitlich waren; er erachtete die Angabe der Beteiligungsverhältnisse und –ausmaße sowie der Gruppenstruktur im Bescheid als zweckmäßig. Damit wären die betroffenen Gruppenkörperschaften in der Lage, die elektronische Erfassung im P-Verfahren zu überprüfen und allenfalls erforderliche Rechtsmittel zeitnah und nicht erst im Rahmen der Veranlagungsverfahren einzubringen.

Der RH empfahl dem BMF, die Inhalte der derzeitigen Gruppenfeststellungsbescheide mit dem Ziel ausreichender Rechtssicherheit zu evaluieren. Dabei wäre auch unter Kosten–Nutzen–Aspekten zu klären, ob in Hinkunft Angaben über Beteiligungsverhältnisse und –ausmaße sowie die Gruppenstruktur enthalten sein sollten.

- 17.3** *Laut Mitteilung des BMF stehe der Umfang der Steuererklärungen immer im Spannungsfeld zwischen den Daten, die von der Finanzverwaltung auch für Evaluierungszwecke benötigt würden und der Zumutbarkeit des Verwaltungsaufwands, der den Steuerpflichtigen damit aufgebürdet würde. Die Gruppenfeststellungsbescheide würden nur Informationen abbilden können, die vorher über die Steuererklärungen abgefragt würden. Ein Bescheid habe gesetzlich vorgegebene Elemente zu enthalten. Inwieweit diese noch um weitere Angaben und Darstellungen erweitert werden sollen, müsse unter Effizienzgesichtspunkten geprüft werden.*

<sup>56</sup> § 9 Abs. 8 letzter Absatz KStG 1988



Gruppenbesteuerung



## Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung

**17.4** Der RH stellte zum Verständnis klar, dass ein Gruppenfeststellungsbescheid, jedenfalls der erste für eine Unternehmensgruppe, vor der ersten Jahresveranlagung erlassen wird. Der Umfang der diesbezüglichen Steuererklärungen steht daher in keinem Zusammenhang mit den Gruppenfeststellungsbescheiden. Nach Ansicht des RH kann den Abgabepflichtigen zugemutet werden, dass sie in ihren Anträgen auf Feststellung einer Unternehmensgruppe Angaben über die Beteiligungsverhältnisse und -ausmaße machen. Diese Angaben sollten in den Gruppenfeststellungsbescheiden zwecks höherer Rechtssicherheit abgehildet werden.

### Aktenabtretungen

**18.1** Sämtliche Akten einer Unternehmensgruppe waren im zuständigen Finanzamt des Gruppenträgers zu führen. Nach Rechtskraft eines Gruppenfeststellungsbescheids waren vielfach Aktenabtretungen erforderlich. Das neu zuständige Finanzamt musste die Akten händisch anfordern und deren Einlangen überwachen. Vor allem bei großen Unternehmensgruppen mit vielen Gruppenmitgliedern brachte dies einen hohen Verwaltungsaufwand mit sich.

Im Jahr 2011 bestand bspw. die größte Unternehmensgruppe aus 219 Gruppenkörperschaften; rund die Hälfte aller Unternehmensgruppen wies eine Gruppenstärke zwischen drei und 25 Unternehmensbeteiligten auf.

**18.2** Der RH erachtete das derzeitige Verfahren zur Abtretung von Gruppenakten als nicht zweckmäßig, weil es wertvolle Ressourcen band. Er empfahl dem BMF, das Verfahren zur Abtretung von Gruppenakten nach der Erlassung von Gruppenfeststellungsbescheiden zu automatisieren und elektronisch zu überwachen.

### Dokumentation

**19.1** Informationen über das Verfahren zur Anerkennung einer Unternehmensgruppe waren in einem separaten – nicht elektronischen – Aktenanteil zusammengefasst. Das betraf u.a. händische Vermerke über verfahrensrelevante Sachverhalte.

**19.2** Der RH erachtete die Zusammenfassung aller mit einer Unternehmensgruppe zusammenhängenden Informationen als zweckmäßig und erforderlich.



## Gruppenbesteuerung

Er empfahl dem BMF, für eine elektronische Archivierung von Informationen über Unternehmensgruppen zu sorgen, damit die Finanzbediensteten möglichst einfach und ohne hohen Zeitaufwand darauf zugreifen können.

- 19.3 Laut Stellungnahme des BMF würden die Finanzbediensteten durch die Möglichkeit des Hochladens von selbst erstellten und gescannten Dokumenten die Archivierung sämtlicher Informationen vornehmen und einem bestehenden Antrag/Bescheid/Vermerk zuordnen können. Diese Möglichkeit bestehe seit Dezember 2012.**

## Außenprüfungen

- 20.1 (1) Die steuerlichen Angaben von Abgabepflichtigen waren im Rahmen von Außenprüfungen entweder vom jeweils zuständigen Finanzamt oder von der Großbetriebsprüfung zu prüfen. Die Prüfungszuständigkeit für Gruppenkörperschaften war abhängig von Umsatz- bzw. Erlösgrenzen; das Überschreiten löste die Zuständigkeit der Großbetriebsprüfung aus.**

In den elektronischen Jahresprüfungsplänen der Großbetriebsprüfung schienen zwar alle Gruppenkörperschaften auf, die diesen Kriterien entsprachen, die Zugehörigkeit zu einer Unternehmensgruppe war allerdings aus dem Jahresprüfungsplan nicht ersichtlich.

Ab 1. Jänner 2009 war die Großbetriebsprüfung für alle Unternehmensgruppen prüfungszuständig, wenn der Gruppenträger oder zumindest ein Gruppenmitglied den Sitz im Ausland hatten. In den elektronischen Jahresprüfungsplänen der Großbetriebsprüfung fand diese Zuständigkeit im vom RH überprüften Zeitraum keinen Niederschlag. Die Großbetriebsprüfung hatte daher keinen Überblick über Anzahl und Umfang jener Unternehmensgruppen, die ausländische Gruppenkörperschaften enthielten.

(2) Zwischen 2006 und 2011 wurden 5.076 Außenprüfungen bei Gruppenkörperschaften abgeschlossen. Auf die Großbetriebsprüfung entfielen davon mehr als 93 %.<sup>57</sup>

<sup>57</sup> Eine Außenprüfung umfasst in der Regel mehrere Veranlagungsjahre. Die Erfassung erfolgte in dem Kalenderjahr, in dem die Außenprüfung abgeschlossen wurde (Approbationsdatum).



Gruppenbesteuerung

Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung

**Tabelle 15: Anzahl der abgeschlossenen Außenprüfungen bei Gruppenkörperschaften**

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
	Anzahl						
Gruppenkörperschaften	5.955	7.959	9.708	11.204	12.217	13.910	15.112
<i>davon geprüft</i>	–	28	365	895	886	1.214	1.688
<i>davon durch die Großbetriebsprüfung</i>	–	26	354	862	824	1.126	1.542
<i>davon durch das Finanzamt</i>	–	2	11	33	62	86	146
<i>davon durch die Steuerfahndung</i>	–	–	–	–	–	–	2

Quellen: BMF (Stand 18. Juli 2012); RH

Dabei blieb die überwiegende Anzahl der Unternehmensgruppen zur Gänze ungeprüft, wie die folgende Übersicht zeigt:

**Tabelle 16: Anzahl der geprüften Unternehmensgruppen, bezogen auf das Veranlagungsjahr**

	2005	2006	2007	2008	2009	2010
	Anzahl					
Unternehmensgruppen	1.190	1.704	2.103	2.470	2.828	3.125
<i>davon keine Gruppenkörperschaft geprüft</i>	518 (44 %)	906 (53 %)	1.283 (61 %)	1.809 (73 %)	2.413 (85 %)	2.998 (96 %)
<i>davon alle Gruppenkörperschaften geprüft</i>	407 (34 %)	495 (29 %)	504 (24 %)	397 (16 %)	234 (8 %)	50 (2 %)
<i>davon einzelne Gruppenkörperschaften geprüft</i>	265 (22 %)	303 (18 %)	316 (15 %)	264 (11 %)	181 (7 %)	77 (2 %)

Quellen: BMF (Stand: 18. Juli 2012); RH

Obwohl Mitte 2012 der Veranlagungsfortschritt für die Veranlagungsjahre 2005 bis 2008 zwischen 98 % (2008) und 100 % (2005) lag (siehe Tabelle 14), waren zum gleichen Zeitpunkt lediglich zwischen 16 % (2008) und 34 % (2005) aller Unternehmensgruppen zur Gänze geprüft, zwischen 73 % (2008) und 44 % (2005) aller Unternehmensgruppen waren noch vollkommen ungeprüft.

(3) Von 2005 bis 2011 stieg die Anzahl von Unternehmensgruppen mit ausländischen Gruppenmitgliedern von 215 auf 620 (+ 188 %), die Anzahl an ausländischen Gruppenmitgliedern erhöhte sich von 515 auf 1.792 (+ 248 %).



## Gruppenbesteuerung

Dem BMF war nicht bekannt, in wie vielen Fällen die Finanzbehörden Verluste ausländischer Gruppenmitglieder im Rahmen von Außenprüfungen kontrolliert hatten. So war die durchgängige statistische Erfassung bei der Großbetriebsprüfung erst ab 2011 vorgesehen. Ein zuverlässiger Jahresvergleich war daher nicht möglich.

**20.2** Der RH bemängelte, dass die Großbetriebsprüfung trotz ihrer umfassenden Prüfungszuständigkeit nur über unzureichende Informationen hinsichtlich der Anzahl und des Umfangs der in ihren Zuständigkeitsbereich fallenden Unternehmensgruppen verfügte. Weiters wies er auf die geringe Anzahl der Außenprüfungen bei Unternehmensgruppen, die mangelnde Zeitnähe und die hohe Anzahl ungeprüfter Gruppenkörperschaften in den ersten Jahren der Gruppenbesteuerung hin.

Überdies bemängelte der RH, dass bei ausländischen Gruppenmitgliedern keine aussagekräftigen Informationen über Außenprüfungen vorlagen.

Der RH empfahl dem BMF, der Großbetriebsprüfung umfassende Informationen über die in ihre Prüfungszuständigkeit fallenden Unternehmensgruppen zur Verfügung zu stellen und eine einheitliche Vorgangsweise bei der elektronischen Erfassung von Außenprüfungen i.Z.m. ausländischen Gruppenmitgliedern sicherzustellen.

Der RH verwies auf einen Auditbericht des BMF vom 16. November 2011, der im Sinne größerer Verwaltungsökonomie Außenprüfungen auch von nicht veranlagten Jahren befürwortete. Zwecks zeitnäherer Steuerfestsetzungen sollte demnach das BMF diesen Aspekt insbesondere bei Unternehmensgruppen mit ausländischen Gruppenmitgliedern berücksichtigen (siehe auch TZ 26).

**20.3** Laut *Stellungnahme des BMF* sei diese Anregung des RH nicht hinreichend klar. Zunächst wäre zu präzisieren, was „umfassende Informationen“ bedeute. Weiters wäre zu klären, in welcher Art und Weise bzw. in welchem Verfahren diese Daten bereitgestellt werden sollen.

*Es könne jedoch festgehalten werden, dass Gruppenträger und Gruppenmitglieder, welche aufgrund der Sonderzuständigkeit laut Erlass des BMF, GZ BMF-280000/0103-IV/2/2008, vom 10. Dezember 2008 in die Zuständigkeit der Großbetriebsprüfung (GBP) fallen, in den Grunddaten mit der Zuständigkeit „GBP“ gekennzeichnet seien und somit von der Großbetriebsprüfung ausgewählt werden könnten. Die Anzeige der Gruppeneigenschaft eines Unternehmens, welche auch im Prüfverwaltungsprogramm BP 2000 angezeigt werde, stehe derzeit im Jahres-*

**Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung**

*prüfungsplan nicht zur Verfügung. Die Darstellung aller Gruppenmitglieder sei mit Einführung der Außenprüfsoftware vorgesehen.*

*Bei ausländischen Gruppenmitgliedern werde mangels Besteuerungsrecht in Österreich keine Außenprüfung durchgeführt. Die geltend gemachten Auslandsverluste würden bei den übergeordneten Gruppenmitgliedern überprüft werden. Die bisherige Vorgangsweise (Ausstellung eines Prüfungsauftrags für das ausländische Gruppenmitglied) werde noch bis Ende 2013 beibehalten. Für die Zukunft werde eine einheitliche Lösung überlegt.*

**20.4** Der RH verwies auf seine deutlichen Ausführungen über fehlende Informationen in den von der Großbetriebsprüfung erstellten elektronischen Jahresprüfungsplänen, in denen nicht erkennbar war, ob ein enthaltener Prüfungsfall allenfalls Teil einer Unternehmensgruppe war. Eine Beurteilung über den voraussichtlichen Ressourcenaufwand i.Z.m. einer Betriebsprüfung sowie darüber, ob ausschließlich der ausgewiesene Fall oder die gesamte Unternehmensgruppe zu prüfen wäre, war demnach im Zeitpunkt der Erstellung des Jahresprüfungsplans mangels Kenntnis über die Gruppeneigenschaft nicht möglich.

Ebenfalls war nicht erkennbar, ob die auf den Plan gesetzte Körperschaft allenfalls an einem ausländischen Gruppenmitglied beteiligt war. Auch wenn – wie das BMF zutreffend anführte – bei ausländischen Gruppenmitgliedern keine Außenprüfung durchgeführt wird, so fallen für die Überprüfung der in Österreich steuermindernd geltend gemachten Auslandsverluste sowie etwaiger Nachversteuerungs-Sachverhalte dennoch Ressourcen an. Ohne zuverlässige Ressourceneinschätzung konnten aber die erstellten Jahresprüfungspläne – wenn überhaupt – nur ungefähre Anhaltspunkte für die geplante Jahresarbeit darstellen.

Das BMF sollte sich daher zwecks verbesserter Jahresprüfungs- und Ressourcenplanung i.Z.m. Unternehmensgruppen mit der Großbetriebsprüfung koordinieren. Die erarbeiteten Lösungen sollten in einem weiteren Schritt auch für die Amtsbetriebsprüfungen der Finanzämter Anwendung finden.

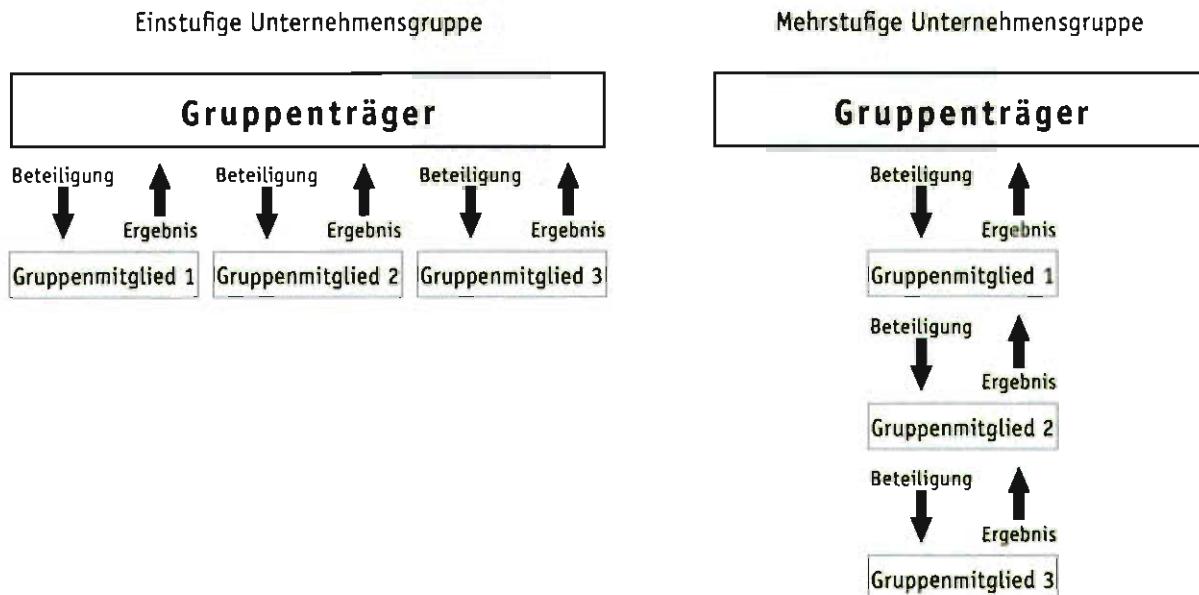
## Gruppenbesteuerung

### Unterschiedliche Bilanzstichtage in einer Unternehmensgruppe

**21.1 (1)** Bei Unternehmensgruppen mit mehr als einem Gruppenmitglied war der Gruppenträger entweder direkt an allen Gruppenmitgliedern – einstufig – beteiligt oder es lag ein mehrstufiges System vor, bei dem die Beteiligung am jeweils untergeordneten Gruppenmitglied bestand; darüber hinaus existierten auch Unternehmensgruppen mit Merkmalen beider Systeme. Gleichermaßen war auch die Ergebniszurechnung im Veranlagungsverfahren grundsätzlich entweder direkt zum Gruppenträger oder zur jeweils übergeordneten Gruppenkörperschaft vorzunehmen.

Die folgende Abbildung gibt einen Überblick über beide Systeme in einfacher Ausprägung:

Abbildung 3: Ein- und mehrstufige Unternehmensgruppe



Quelle: RH

Die Ergebniszurechnung hatte in jenem Wirtschaftsjahr zu erfolgen, in dem das Wirtschaftsjahr des untergeordneten Gruppenmitglieds endete.

Das österreichische Steuerrecht bot den Gruppenkörperschaften die Gestaltungsmöglichkeit, unterschiedliche Bilanzstichtage zu wählen. Diese erhöhten nicht nur die Komplexität für den Vollzug (siehe TZ 7), sondern konnten auch steuerliche Vorteile infolge zeitlich verzögter Steuervorschreibungen bewirken.



Gruppenbesteuerung



### Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung

Die folgende Tabelle bietet einen Überblick über jene Unternehmensgruppen, die keinen einheitlichen Bilanzstichtag aufwiesen:

**Tabelle 17: Unternehmensgruppen mit unterschiedlichen Bilanzstichtagen**

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Anzahl							
Unternehmensgruppen mit unterschiedlichen Bilanzstichtagen	155	274	342	416	467	516	559
Unternehmensgruppen gesamt	1.190	1.704	2.103	2.470	2.828	3.125	3.404
in %							
Anteil	13	16	16	17	17	17	16

Quellen: BMF (Stand: 18. Juli 2012); RH

Der Anteil von Unternehmensgruppen mit mehr als einem Bilanzstichtag lag 2005 bei rd. 13 % und stieg danach auf 16 % bzw. 17 %.

(2) Der Ministerialentwurf des BMF zum Budgetbegleitgesetz 2009 sah einheitliche Bilanzstichtage in der Unternehmensgruppe vor, um zügige Verfahren zu gewährleisten bzw. Gestaltungsspielräume zu beseitigen. Diese Bestimmung wurde jedoch nicht beschlossen.<sup>58</sup> Nach den Angaben des BMF habe das Begutachtungsverfahren ergeben, dass abweichende Stichtage in Konzernen ganz überwiegend nicht aus steuerlichen Gründen, sondern aus wirtschaftlichen oder rechtlichen Gründen festgelegt würden.

**21.2** Der RH anerkannte die Bemühungen des BMF, für Unternehmensgruppen einen einheitlichen Bilanzstichtag zu normieren. Für den Bundeshaushalt wären möglichst zeitnahe Steuervorschreibungen zweckmäßig.

Er empfahl dem BMF, auf Regelungen zu einer einheitlichen und raschen Ergebniszurechnung in Unternehmensgruppen hinzuwirken.

**21.3** Das BMF führte in seiner Stellungnahme aus, dass die Vereinheitlichung der Bilanzstichtage innerhalb der Unternehmensgruppe bereits im Begutachtungsentwurf zum Budgetbegleitgesetz vorgeschlagen, aber aufgrund der Ergebnisse der Begutachtung nicht in die Regierungsvorlage übernommen worden sei.

<sup>58</sup> Im Rahmen des Begutachtungsverfahrens zum Entwurf des Budgetbegleitgesetzes 2009 befürwortete hspw. die Kammer der Wirtschaftstreuhänder eine Ergebniszurechnung, die unabhängig von den gewählten Bilanzstichtagen erfolgen sollte.



## Gruppenbesteuerung

**21.4** Der RH wies darauf hin, dass er den vom BMF angeführten Umstand in seinem Prüfungsergebnis vermerkt hatte. Deshalb erwähnte er zusätzlich als mögliche Alternative dazu den von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder im Rahmen des Begutachtungsverfahrens zum Entwurf des Budgetbegleitgesetzes 2009 vorgebrachten Vorschlag, dessen Umsetzung unabhängig von den gewählten Bilanzstichtagen eine rasche Ergebniszurechnung ermöglichen könnte.

### Risikomanagement

### Übersicht der Kontrollmaßnahmen

**22** Für Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht, insbesondere bei der Gruppenbesteuerung, waren in der Finanzverwaltung unterschiedliche Kontrollmaßnahmen vorgesehen, wie etwa:

- IT-unterstützte Kontrollen der Angaben in Steuererklärungen und sonstigen Anträgen
- Innenprüfung:
  - Verarbeitungssperren und Fehlerberichtigungen nach IT-Kontrollen
  - Vorbescheidkontrollen
  - Nachbescheidkontrollen
  - Genehmigungen
  - Revisionen
- Außenprüfung:
  - Betriebsprüfungen durch die Großbetriebsprüfung
  - Betriebsprüfungen durch die Amtsbetriebsprüfung der Finanzämter
  - Erhebungen
  - Nachschauen.

### Innenprüfung

**23.1** Die Auswahl der Fälle für die Innenprüfung erfolgte zentral durch die IT, vor allem aufgrund von bundesweit einheitlichen Risikokriterien.

Nach den Angaben der Finanzämter war bei der Innenprüfung ein hoher Anteil von Gruppenbesteuerungsfällen zu kontrollieren; dies bestätigte auch das BMF. Vor Erlassung des Körperschaftsteuerbescheids für die Unternehmensgruppe war regelmäßig ein elektronischer Kontrollhinweis vorgesehen, der ohne spezielle Risikoeinschätzung zu einer Innenprüfung führen sollte.



Gruppenbesteuerung



### Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung

Das BMF führte bislang noch keine Evaluierung dieses Kontrollhinweises durch.

- 23.2** Der RH wies kritisch darauf hin, dass eine gezielte und treffsichere Risikoauswahl unerlässlich ist für ein funktionierendes Risikomanagement in der Abgabenverwaltung. Allgemeine, undifferenzierte Kontrollhinweise verursachten einen vermeidbaren Arbeitsaufwand im Innendienst und bargen das Risiko von ungenügender Prüfungsintensität in sich.

Der RH empfahl dem BMF, die bestehenden Risikokriterien bei der Auswahl von Gruppensteuerfällen zur Innenprüfung zu evaluieren. Für eine solche Auswahl wären jedenfalls sämtliche in den Datenbanken des BMF vorhandenen Informationen – etwa im P-Verfahren oder in der Verlustdatenbank i.Z.m. ausländischen Gruppenmitgliedern (siehe TZ 16) – zu berücksichtigen.

- 23.3** Das BMF hielt fest, dass die Empfehlung des RH im Rahmen der „VK-Optimierung 2013“ bearbeitet werde.

#### Außenprüfung

- 24.1** (1) Die Auswahl der Außenprüfungsfälle erfolgte IT-unterstützt durch die Finanzämter und die Großbetriebsprüfung. Die Unternehmensgruppen als solche bildeten bisher kein eigenes Kriterium für die Risikoauswahl.

Sowohl die Großbetriebsprüfung als auch die IT-Abteilung des BMF arbeiteten zur Zeit der Geburungsüberprüfung an Maßnahmen zur Verbesserung der Risikoauswahl.

- (2) Die Überprüfung von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht war im Einzelfall abhängig von den gewählten Prüfungsschwerpunkten.

Laut BMF würden für die Durchführung von Außenprüfungen i.Z.m. Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht bzw. Unternehmensgruppen grundsätzlich keine besonderen Vorgaben bestehen. Die Finanzämter und die Großbetriebsprüfung hätten vielmehr selbst Prüfungsschwerpunkte zu setzen. Grundsätzlich würden die Ergebnisse ausländischer Gruppenmitglieder einer eingehenden Prüfung unterzogen, wenn ein Verlust nach Österreich verrechnet wird. Verluste ausländischer Gruppenmitglieder wären damit immer ein Prüfungsschwerpunkt.



## Gruppenbesteuerung

Demgegenüber stellte der RH fest, dass bei einer Außenprüfung trotz Auslandsverlusten die Prüfungsschwerpunkte anders gewählt waren und demnach keine Überprüfung der Auslandsverluste erfolgte.

(3) Die Mehrergebnisse aufgrund von Außenprüfungen bei Unternehmensgruppen entwickelten sich wie folgt:

**Tabelle 18: Mehrergebnisse aufgrund von Außenprüfungen**

	2006	2007	2008	2009	2010	2011
	in Mio. EUR					
Mehrergebnisse gesamt	- 0,10	10,89	113,57	81,34	197,47	374,02
davon durch die Großbetriebsprüfung	- 0,10	10,97	113,23	81,12	195,96	371,81
davon durch das Finanzamt	-	- 0,08	0,34	0,22	0,23	2,21
davon durch die Steuerfahndung	-	-	-	-	1,28	-

Quellen: BMF (Stand 18. Juli 2012); RH

Die überwiegenden Mehrergebnisse erzielte die Großbetriebsprüfung mit einer deutlich steigenden Tendenz. Dies resultierte v.a. aus dem hohen Anteil der durchgeföhrten Außenprüfungen (siehe TZ 20).

**24.2** Der RH anerkannte die bisherigen Bemühungen des BMF und der Großbetriebsprüfung hinsichtlich einer Verbesserung der Risikoauswahl. Eine gezielte Schwerpunktsetzung bei Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder hielt auch der RH für zweckmäßig. Allerdings wies er darauf hin, dass entgegen den Angaben des BMF eine derartige Schwerpunktsetzung nicht immer erfolgte.

Der RH empfahl dem BMF, die Risikoauswahl zur Außenprüfung bei Fällen der Gruppenbesteuerung zu schärfen und gezielt deren Besonderheiten zu berücksichtigen, insbesondere i.Z.m. Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder.

**24.3** Das BMF verwies in seiner Stellungnahme auf die Ausführungen zu TZ 23.

Verluste ausländischer Gruppenmitglieder

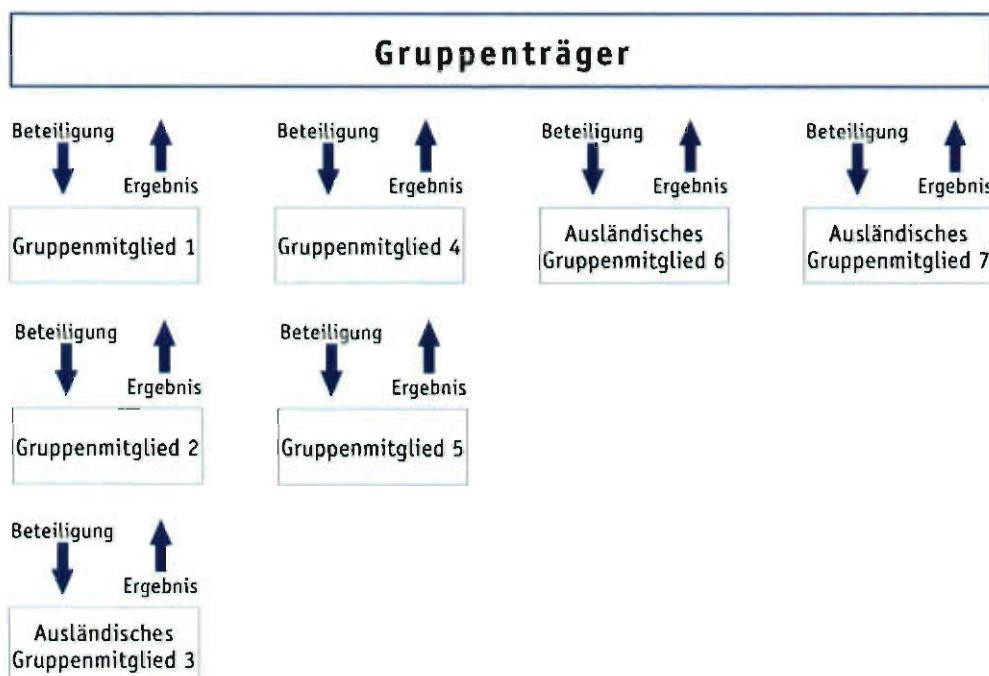
Rechtliche Vorgaben

**25 (1)** Gruppenmitglieder konnten neben unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften auch nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften sein, die mit einer inländischen Körperschaft vergleichbar und ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppen-

### Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung

mitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbunden waren.<sup>59</sup> Die Gruppenmitgliedschaft war im Ausland auf eine Ebene begrenzt; Tochterkörperschaften von ausländischen Gruppenmitgliedern waren von der Unternehmensgruppe ausgeschlossen.<sup>60</sup> Die folgende Abbildung zeigt ein Beispiel für eine Unternehmensgruppe mit ausländischen Gruppenmitgliedern:

Abbildung 4: Unternehmensgruppe mit in- und ausländischen Gruppenmitgliedern



Quelle: RH

Die jährlichen Wirtschaftsergebnisse von ausländischen Gruppenmitgliedern waren im Rahmen der Gruppenbesteuerung nach inländischem Steuerrecht zu ermitteln (Umrechnung); so errechnete Verluste verminderten die Steuerbemessungsgrundlagen in Unternehmensgruppen.<sup>61</sup> Ab der Veranlagung 2012 waren höchstens die nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste zuzurechnen;<sup>62</sup> zuvor konnten selbst ausländische Gewinne – aufgrund von Unterschieden im österreichi-

<sup>59</sup> § 9 Abs. 2 KStG 1988

<sup>60</sup> RZ 365 der Körperschaftsteuerrichtlinien 2001

<sup>61</sup> § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988

<sup>62</sup> I. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012 i.d.g.F.



## Gruppenbesteuerung

schen und ausländischen Steuerrecht – zur Geltendmachung von Verlusten in Österreich führen.

In Jahren, in denen der ausländische Verlust mit einem ausländischen Gewinn verrechnet wurde oder errechnet hätte werden können, war ein Betrag in diesem Ausmaß beim beteiligten inländischen Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger, dem der Verlust zugerechnet wurde, als Gewinn zuzurechnen (Nachversteuerung).<sup>63</sup> Auch bei einem (wirtschaftlichen) Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds aus der Unternehmensgruppe hatte eine Nachversteuerung der geltend gemachten Auslandsverluste zu erfolgen.

(2) Bei Auslandssachverhalten oblag es dem Abgabepflichtigen im Rahmen seiner erhöhten Mitwirkungspflicht, ausländische steuerliche Ergebnisse nach inländischen Steuervorschriften umzurechnen. Diese Umrechnungen waren vollständig und nachvollziehbar zu dokumentieren. Als Nachweis für eine Verlustverrechnung waren beglaubigte Übersetzungen der Steuererklärungen bzw. -bescheide der ausländischen Finanzverwaltung vorzulegen.

(3) Die zu berücksichtigenden bzw. nachzuversteuernden Verluste waren jährlich auf den Steuererklärungen für jedes ausländische Gruppenmitglied separat anzuführen, gegebenenfalls auch mit Nullwerten.

(4) Das BMF stellte – lt. eigenen Angaben – eine lückenlose Durchführung von Nachversteuerungen geltend gemachter Auslandsverluste dadurch sicher, dass im ersten Veranlagungsjahr, in dem weder Verluste noch Nachversteuerungsbeträge für ausländische Gruppenmitglieder erklärt wurden, eine Verlustverwertung im Ausland anzunehmen war. Dies sollte eine Hinzurechnung aller in Österreich steuermindernd geltend gemachter, aber noch nicht nachversteuerter Verluste zur Steuerebemessungsgrundlage bewirken.

## Vollzug

**26.1** (1) Inländische Körperschaften machten seit Einführung der österreichischen Gruppenbesteuerung in den Veranlagungsjahren 2005 bis 2010 rd. 3,104 Mrd. EUR an Verlusten ihrer ausländischen Gruppenmitglieder geltend und meldeten rd. 0,545 Mrd. EUR an Nachversteuerungsbeträgen.

<sup>63</sup> § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988



Gruppenbesteuerung



**Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung**

**Tabelle 19: Geltendmachung von Verlusten und Nachversteuerungsbeträgen ausländischer Gruppenmitglieder in Österreich**

	2005	2006	2007	2008	2009	2010	Gesamt
in Mio. EUR <sup>1</sup>							
Verluste ausländischer Gruppenmitglieder	- 217,52	- 473,15	- 490,31	- 701,54	- 696,00	- 525,23	<b>- 3.103,75</b>
Nachversteuerungsbeträge	0,04	18,08	49,85	122,89	114,03	240,27	<b>545,16</b>
<b>Gesamt</b>	<b>- 217,48</b>	<b>- 455,06</b>	<b>- 440,46</b>	<b>- 578,65</b>	<b>- 581,96</b>	<b>- 284,97</b>	<b>- 2.558,58</b>

<sup>1</sup> Rundungsdifferenzen möglich

Quellen: BMF (Stand 18. Juli 2012); RH

Das BMF gab zu den steuerlichen Auswirkungen der Verluste ausländischer Gruppenmitglieder keine Auskunft. In einer parlamentarischen Anfragebeantwortung vom Mai 2010 wies das BMF darauf hin, dass aus den geltend gemachten Verlusten „keine Rückschlüsse darauf gezogen werden können, wie viel dieser Verluste – durch den Ausgleich mit Gewinnen der Gruppe – auch verwertet werden konnten“.

Der RH errechnete für den Zeitraum von 2005 bis 2010 mögliche Einnahmenausfälle bei der Körperschaftsteuer – gegenverrechnet mit Nachversteuerungen – von maximal 640 Mio. EUR, allerdings unter der Annahme einer vollständigen und sofortigen Verwertung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder sowie ohne die Berücksichtigung der Mindestkörperschaftsteuer.

(2) Der RH erhebt mit **Fragebögen** den Informationsstand der Finanzämter und der Großbetriebsprüfung zu Auslandssachverhalten bei der Gruppenbesteuerung:

**Tabelle 20: Informationsstand der Finanzämter und der Großbetriebsprüfung zu Auslandssachverhalten bei der Gruppenbesteuerung**

Fragen des RH	Antworten der Finanzämter	Antwort der Großbetriebsprüfung
Erhält das Finanzamt (die Großbetriebsprüfung) bei nicht lesbaren ausländischen Bilanzen, Rechnungsabschlüssen und Bescheiden (z.B. aus Ländern wie Ägypten, China) beglaubigte Übersetzungen?	immer: 1 überwiegend: 5 sporadisch: 10 <b>nie: 20</b>	<b>überwiegend</b>
Erhält das Finanzamt (die Großbetriebsprüfung) amtliche Bestätigungen der ausländischen Finanzverwaltungsbehörden über die Verluste von ausländischen Gruppenmitgliedern?	immer: 0 überwiegend: 2 sporadisch: 8 <b>nie: 27</b>	<b>nie</b>

Quellen: RH-Fragebogen; Finanzämter; Großbetriebsprüfung



## Gruppenbesteuerung

Der Hälfte aller befragten Finanzämter lagen keine beglaubigten Übersetzungen (nicht lesbarer) ausländischer Rechnungsabschlüsse bzw. Bescheide vor; ein weiteres Viertel erhielt diese nur sporadisch. Zwei Drittel der befragten Finanzämter erhielten keine amtlichen Bestätigungen ausländischer Behörden über Verluste der ausländischen Gruppenmitglieder übermittelt.

(3) Die Finanzämter erlangten nur vereinzelt Kenntnis über im Ausland „erlassene Folgebescheide“ zu ausländischen Gruppenmitgliedern, welche eine Änderung der geltend gemachten Verluste im Inland zur Folge gehabt hätten. Nur fünf von 40 Finanzämtern meldeten dem RH, sie hätten seit 2005 schon einmal einen Folgebescheid zu einem ausländischen Gruppenmitglied erhalten. In 99,8 % aller Auslandsfälle waren keine Veränderungen der ursprünglichen Angaben zu verzeichnen. Demgegenüber hatten die Finanzämter zum Vergleich bspw. für das Veranlagungsjahr 2005 bereits 57 % der österreichischen Erstbescheide von Gruppenkörperschaften durch Folgebescheide ersetzt (Stand 30. Juni 2012).

(4) Die Finanzämter überprüften mangels einheitlicher Vorgaben Auslandsverluste im Rahmen von Innenprüfungen unterschiedlich. Mehrheitlich führten sie keine besonderen Erhebungen durch, sondern verwiesen auf die Prüfzuständigkeit der Großbetriebsprüfung bei Unternehmensgruppen mit ausländischen Gruppenmitgliedern.

Von den überprüften Finanzämtern verwendete das Finanzamt Wien 1/23 für Kontrollen im Innendienst regelmäßig einen selbst erstellten einheitlichen Fragenvorhalt.

(5) Erhebungen des RH ergaben, dass Prüfungshandlungen aus den Steuerakten nicht immer ersichtlich waren; schriftliche Unterlagen zu Umrechnungsergebnissen von Auslandsverlusten waren nur gelegentlich vorzufinden.

(6) Trotz der einschlägigen Vorgaben des BMF waren nicht alle Steuererklärungen hinsichtlich der Geltendmachung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder vollständig ausgefüllt. Damit war die vom BMF vorgesehene lückenlose Nachversteuerung geltend gemachter Auslandsverluste nicht sichergestellt.

(7) Außenprüfungen bei inländischen Gruppenkörperschaften waren grundsätzlich im betreffenden Betrieb an Ort und Stelle durchzuführen.



Gruppenbesteuerung



### Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung

Demgegenüber fanden i.Z.m. Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder keine Außenprüfungen an Ort und Stelle statt, weil Prüfungshandlungen auf fremdem Staatsgebiet unzulässig waren. Derartige Außenprüfungen beschränkten sich auf reine Plausibilitätskontrollen jener Unterlagen, welche die ausreichend beteiligten inländischen Gruppenkörperschaften im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht vorgelegt hatten.

**26.2** Der RH verwies auf die gebarungsrelevante Größenordnung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder im Ausmaß von rd. 3,104 Mrd. EUR zwischen 2005 und 2010. Er kritisierte in diesem Zusammenhang den unvollständigen Informationsstand der Finanzverwaltung zu ausländischen Sachverhalten.

Gemessen am hohen Anteil von Folgebescheiden in Österreich erschien es unplausibel, dass in nahezu allen Auslandsfällen noch nie eine Änderung der erstgemeldeten Verluste erfolgt wäre. Es lag daher der Schluss nahe, dass die Abgabepflichtigen ihre erhöhte Mitwirkungspflicht nicht ausreichend erfüllten.

Zusammenfassend erkannte der RH im bestehenden Verfahren zur Geltendmachung und Nachversteuerung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder insbesondere folgende Risikofaktoren:

- verwaltungsaufwändige Steuerbestimmungen hinsichtlich ausländischer Gruppenmitglieder (z.B. Überprüfung der steuerlichen Umrechnungen) (siehe TZ 7),
- weltweit ansässige ausländische Gruppenmitglieder, ohne Rücksicht darauf, ob mit dem betreffenden Staat eine umfassende Amtshilfe besteht (siehe TZ 12),
- unzureichende Beachtung der erhöhten Mitwirkungspflicht,
- bestehende Kontrolllücken bei Innenprüfungen,
- stark eingeschränkte Kontrollmöglichkeiten bei Außenprüfungen im Vergleich zu inländischen Gruppenkörperschaften,
- keine durchgängigen automatisierten Nachversteuerungen,
- mangelnde Kenntnis sämtlicher verfahrensrelevanter ausländischer Steuerrechte (siehe TZ 27).



## Gruppenbesteuerung

Der RH empfahl dem BMF im Hinblick auf das hohe Abgabenrisiko bei Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder die Umsetzung eines Maßnahmenpakets, wie etwa die Festlegung von

- Mindesterfordernissen für Abgabepflichtige hinsichtlich der zu übermittelnden Unterlagen,
- verpflichtenden Angaben zum steuerlichen Ergebnis für jedes ausländische Gruppenmitglied in der Steuererklärung, getrennt nach aus- und inländischem Steuerrecht,
- klaren Abgrenzungen von Kontrolltätigkeiten bei Innen- und Außenprüfungen,
- Hilfestellungen des BMF für die Kontrolle der Verluste (z.B. Leitfaden, Checkliste),
- Nutzung der elektronischen Akteninfo („Verlustdatenbank“) für die elektronische Risikoauswahl.

### *26.3 Das BMF verwies in seiner Stellungnahme auf die Ausführungen zu TZ 14, 16 und 20.*

#### Bildungsmaßnahmen

**27.1** (1) Die Bundesfinanzakademie bot ab dem Jahr 2006 Grundschulungen zum Thema Gruppenbesteuerung an. Diese Schulungen richteten sich insbesondere an Bedienstete der Finanzämter und der Großbetriebsprüfung und sollten sowohl grundlegende fachliche Kenntnisse zur Gruppenbesteuerung als auch Kenntnisse betreffend die IT-Bearbeitung von Unternehmensgruppen im P-Verfahren vermitteln. Diese Schulungsmaßnahmen fanden jährlich in Form von eintägigen Seminaren statt.

Daneben fanden Fachschulungen im Bereich des internationalen Steuerrechts und der Prüfung von Konzernen statt. Diese richteten sich vorwiegend an Bedienstete der Großbetriebsprüfung bzw. des bundesweiten Fachbereichs. Spezielle IT-Verfahrensschulungen fanden erst ab dem Jahr 2008 statt. Geplante Schulungstermine für 2011 wurden aufgrund des nicht zur Verfügung stehenden Schulungspersonals abgesagt.

Die folgende Tabelle gibt einen Überblick über die angebotenen Schulungen im Bereich der Gruppenbesteuerung:



Gruppenbesteuerung



### Transparenz von Begünstigungen im Körperschaftsteuerrecht mit dem Schwerpunkt Gruppenbesteuerung

**Tabelle 21: Schulungen zur Gruppenbesteuerung**

Kursbezeichnung	Jahr	Fachschulung	IT-Verfahrensschulung	Zielgruppe
Gruppenbesteuerung Grundschulung	2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011	x	x	Finanzämter, Großbetriebsprüfung
Gruppenbesteuerung Änderungsbescheide	2008		x	Finanzämter
Gruppenbesteuerung Spezialschulung <sup>1</sup>	2008, 2009, 2010		x	Finanzämter, Großbetriebsprüfung
Kongress Konzernprüfer	2005, 2006, 2007	x		Großbetriebsprüfung
International Tax Officer Meeting (ITOM)	2006, 2007, 2008, 2009, 2010, 2011	x		Großbetriebsprüfung, bundesweiter Fachbereich
Prüfung von Betrieben juristischer Personen	2007	x		Großbetriebsprüfung
Österreich–Deutsches Gemeinschaftsseminar	2008, 2010	x		Bedienstete mit Berufsfeld Auslands Sachverhalte
Umgründungssteuerrecht	2011	x		Finanzämter, Großbetriebsprüfung

<sup>1</sup> „Anwenderschulung Direktbearbeitung Level 3“

Quelle: BMF

(2) Nach den Angaben der Finanzämter wären die Eingabemasken im P-Verfahren unübersichtlich, die Bearbeitung der Fehlercodes zeitaufwändig und das Angebot an IT-Verfahrensschulungen für die Veranlagung von Unternehmensgruppen nicht ausreichend.

Die Finanzämter und die Großbetriebsprüfung gaben in Beantwortung des RH-Fragebogens (siehe TZ 1) folgenden Schulungsbedarf i.Z.m. der Gruppenbesteuerung bekannt:

**Tabelle 22: Schulungsbedarf zur Gruppenbesteuerung**

Frage des Rechnungshofs	Antworten der Finanzämter	Antwort der Großbetriebsprüfung
Besteht nach Ansicht des Finanzamts/der Großbetriebsprüfung ein weiterer Schulungsbedarf im Hinblick auf die Gruppenbesteuerung?	ja: 37 nein: 3	ja

Quellen: RH-Fragebogen; Finanzämter; Großbetriebsprüfung



## Gruppenbesteuerung

Im Detail betraf dies Schulungsdefizite in den folgenden Bereichen:

**Tabelle 23: Schulungsdefizite bei der Gruppenbesteuerung**

Fachschulungen	IT-Verfahrensschulungen
ausländisches Steuerrecht	P-Verfahren
Überprüfungsmaßnahmen des Innendienstes im Finanzamt in Abgrenzung zur Außenprüfung	ausländische Gruppenmitglieder
Gruppenbesteuerung mit praktischen Beispielen	Veranlagung von Unternehmensgruppen
tax-holidays und Verlustrücktrag bei ausländischen Gruppenmitgliedern	Fehlercodebearbeitung im Veranlagungsverfahren
Ermittlung und Nachversteuerung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder	Änderungen und Beendigung von Unternehmensgruppen
Firmenwertabschreibung	
inhaltliche Basisschulungen	
Konkurse von Gruppenmitgliedern	

Quellen: RH-Fragebogen; Finanzämter; Großbetriebsprüfung

(3) In Beantwortung des RH-Fragebogens gaben die Finanzämter zu den Kenntnissen über ausländische Steuerbestimmungen an:

- Es hätten keine Schulungen über ausländisches Steuerrecht stattgefunden, deshalb fehlten diesbezügliche Kenntnisse.
- Es könne von den Mitarbeitern nicht verlangt werden, sich selbst Kenntnisse des ausländischen Steuerrechts anzueignen; es würden die Gesetzes- und Sprachkenntnisse fehlen.
- Einer Spezialisierung stünde die Knaptheit der Personalressourcen entgegen.
- Es wäre unmöglich, weltweit alle steuerlichen Bestimmungen zu kennen.
- Es wäre keine Kapazität vorhanden.
- Es wären keine diesbezüglichen Informationsquellen zugänglich.

Kenntnisse des ausländischen Steuerrechts, insbesondere i.Z.m. der Umrechnung ausländischer Betriebsergebnisse auf österreichische Verhältnisse, waren in den Finanzämtern kaum vorhanden.