



V.-Prof. DDr. Gunter Mayr

Bilanzrecht und Konzernbesteuerung in Europa

Bilanzrecht und Konzernbesteuerung sind für sich selbst jeweils anspruchsvolle und vielleicht etwas "trocken" klingende Rechtsgebiete. Diese beiden in einer Antrittsvorlesung zu verbinden, mag daher u_berraschen. Doch auf europäischer Ebene wird an einem spannenden Projekt gearbeitet, das gerade diese beiden Rechtsgebiete verbindet. Bevor auf dieses EU-Projekt eingegangen wird, soll die nationale Ausgangslage beleuchtet werden.

Herzstück der großen Steuerreform 2005 war die neue Gruppenbesteuerung, über die auch in den Medien diskutiert wurde. Vereinfacht gesagt geht es bei der Gruppenbesteuerung um den Ausgleich von Gewinnen und Verlusten im Konzern. Die Gruppenbesteuerung ist international ausgerichtet und ermöglicht es, auch ausländische Gruppenmitglieder einzubeziehen. Dabei sind Verluste von ausländischen Gruppenmitgliedern in Österreich zu berücksichtigen, der ausländische Verlust ist auf österreichisches Steuerrecht umzurechnen. Da Verluste insgesamt aber nur einmal berücksichtigt werden sollen, erfolgt in jenem Folgejahr eine Nachversteuerung in Österreich, in dem der Verlust im Ausland mit ausländischen Gewinnen verrechnet wird oder verrechnet werden könnte. Spätestens mit dem Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds hat eine Nachversteuerung zu erfolgen. Österreich soll damit nicht endgültig auf den ausländischen Verlusten sitzen bleiben.

Die Berücksichtigung ausländischer Verluste erfolgte auch vor dem Hintergrund der EuGH-Rechtsprechung; im Lichte dieser erscheint die österreichische Gruppenbesteuerung weitgehend gemeinschaftskonform, die Umrechnung der ausländischen Verluste auf österreichisches Steuerrecht bereitet in der Praxis aber Probleme (Umrechnung bei einem z. B. brasilianischen Gruppenmitglied). Vergleichsweise schließt die deutsche Organschaft ausländische Körperschaften aus und erscheint gemeinschaftsrechtlich problematisch.

Bilanzrecht

Rechnungslegungspflichtige Unternehmen haben neben der Unternehmensbilanz (UGB-Bilanz) auch eine Steuerbilanz zu erstellen. Das EStG wiederum kennt zwei unterschiedliche Arten der Bilanzierung, die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 und für rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende nach § 5 EStG. Kapitalmarktorientierte Unternehmen müssen seit 2005 den Konzernabschluss nach den International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS) erstellen. Zudem wird auf europäischer Ebene an einer CCCTB (Common Consolidated Corporate Tax Base) gearbeitet, bei der - vereinfacht gesagt - die IAS/IFRS für steuerliche Zwecke

adaptiert werden. Diese Vielfalt an Bilanzierungssystemen hat durchaus eine inhaltliche Berechtigung; man sollte aber auch die davon betroffenen Unternehmen vor Augen haben: In einem "worst case" bedeutete dies vier unterschiedliche Bilanzierungsverpflichtungen.

Das Bilanzrecht ist insgesamt reformbedürftig. Im EStG sollten die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 und § 5 EStG zu einer steuerlichen Bilanzierung zusammengeführt und die Unterschiede zwischen der UGB-Bilanz und der Steuerbilanz abgebaut werden. Dazu wären unternehmensrechtliche Wahlrechte weitgehend abzuschaffen und die unternehmens- und steuerrechtlichen Begriffe zu vereinheitlichen.

Europäische Entwicklungen

Die Reformvorschläge zum Bilanzrecht könnten verfrüht erscheinen, weil auf EU-Ebene am Projekt einer gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (CCCTB - Common Consolidated Corporate Tax Base) gearbeitet wird, um einen Binnenmarkt ohne unternehmenssteuerliche Hindernisse zu schaffen.

Vereinfacht gesagt müssen bei einer CCCTB folgende drei Fragen beantwortet werden:

1. Wie sollen die Gewinnermittlungsvorschriften der gemeinsamen Bemessungsgrundlage ausgestaltet sein?
2. Wie erfolgt die Konsolidierung?
3. Nach welchen Faktoren erfolgt die Aufteilung des konsolidierten Ergebnisses auf die Mitgliedstaaten? Wie sieht der Aufteilungsschlüssel aus?

Problem Konsolidierung

Die CCCTB ist ein theoretisch faszinierendes Projekt, wird sich realpolitisch mit einer Konsolidierung aber nicht umsetzen lassen. Denn durch die Konsolidierung wird der grenzüberschreitend tätige Konzern gewissermaßen wie ein einheitliches Unternehmen behandelt und nur ein Gesamtergebnis für den "Europa-Konzern" ermittelt. Dies bedingt sodann eine Aufteilung des Konzernergebnisses auf die einzelnen Mitgliedstaaten. Das Finden eines geeigneten Aufteilungsschlüssels wird sich als unlösbare Aufgabe herausstellen, weil es dabei letztlich um die Verteilung eines beträchtlichen Steuerauskommens unter den Mitgliedstaaten geht. Berechnungen haben erhebliche Aufkommensverluste für z.B. Österreich oder Deutschland festgestellt. Gerade in Zeiten der Finanzkrise und der anstehenden Budgetkonsolidierung wird kein EU-Mitgliedstaat größere Aufkommensverluste bei der Körperschaftsteuer vertreten können.

Lösungsvorschlag: bloß gemeinsame Bemessungsgrundlage

Es sollte nur eine gemeinsame Bemessungsgrundlage (CCTB) eingeführt und auf die Konsolidierung verzichtet werden. Einheitliche steuerliche Gewinnermittlungsvorschriften in der EU machen Sinn und brächten den

grenzüberschreitend tätigen Unternehmen eine erhebliche Erleichterung; das betrifft nicht nur Konzerne, sondern auch z. B. kleinere Unternehmen in Grenznähe. Die Befolungs- und Bürokratiekosten für diese Unternehmen wären erheblich verringert.

Auch für die nationale Konzernbesteuerung ergäben sich Vorteile, weil bei ausländischen Gruppenmitgliedern in der EU die Verluste nicht mehr aufwendig auf österreichisches Steuerrecht umgerechnet werden müssten. Eine gemeinsame Bemessungsgrundlage (CCTB) wäre auch eine ausgezeichnete Grundlage, um ggf. das Projekt "EU-Verlust-Richtlinie" neu in Angriff zu nehmen, um einheitliche Regelungen für die Verlustberücksichtigung von ausländischen Tochtergesellschaften und die Nachversteuerung vorzusehen. Derzeit sind die Verlustregelungen der einzelnen Mitgliedstaaten nicht aufeinander abgestimmt; "unfaire Praktiken" unter den EU-Mitgliedstaaten können kaum ausgeschlossen werden.

Ausgangspunkt für die gemeinsame Bemessungsgrundlage sollte die EU-Bilanzrichtlinie sein, weil sich das Unternehmens-/Handelsrecht der einzelnen Mitgliedstaaten ohnehin danach ausrichten muss. Damit könnten national wie europäisch die UGB-Bilanz und Steuerbilanz aufeinander abgestimmt werden. Diese Vereinfachung, ggf. um eine EU-Verlust-Richtlinie ergänzt, wäre - national wie europäisch - ein erheblicher Fortschritt für die Unternehmensbesteuerung.

V.-Prof. DDr. Gunter Mayr ist seit Mai 2009 Professor für Internationales Steuerrecht an der Rechtswissenschaftlichen Fakultät. Die schriftliche Langversion seiner Antrittsvorlesung wird in der Schriftenreihe der Rechtswissenschaftlichen Fakultät (Verlag Manz) erscheinen.