

Vorlesung Konzernsteuerrecht GRUPPENBESTEUERUNG FOLIENSAMMLUNG

MMag. Werner Haslehner
WS 2007/08

ÜBERSICHT

1. Ziele der Gruppenbesteuerung
2. Struktur der Gruppenbesteuerung
3. Gruppenmitglied und Gruppenträger
4. Finanzielle Verbindung
5. Ergebnisermittlung
6. Ergebniszurechnung
7. Gruppenbesteuerung über die Grenze
8. Firmenwert und Beteiligungsansatz

ÜBERSICHT

3

- 9. Verfahrensrechtliche Fragen
- 10. Steuerumlagen
- 11. Gruppenaustritt
- 12. Mindest-Körperschaftsteuer
- 13. Gruppenbesteuerung und Umgründungen

1. ZIELE DER GRUPPENBESTEUERUNG

4

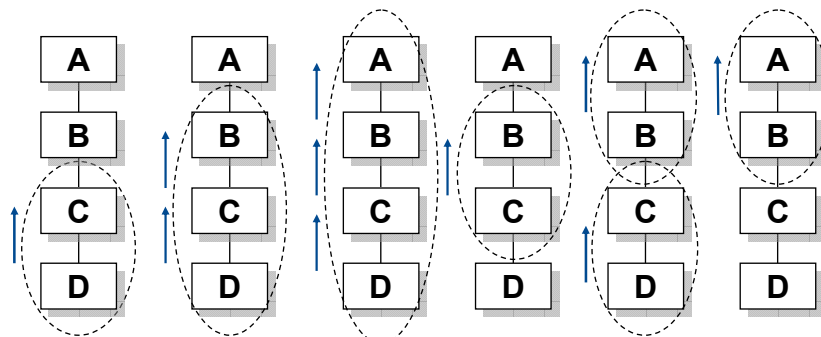
- > Erhöhung der Wettbewerbsfähigkeit des Standortes
- > Ergebniszusammenfassung ohne gesellschaftsrechtliche Maßnahmen
- > Ersetzen der Vollorganschaft durch modernes System
- > Gemeinschaftsrechtskonformität
- > Berücksichtigung der Entwicklungen im Gesellschafts- bzw Konzernrecht

2. STRUKTUR DER GRUPPENBESTEUERUNG

- > **Grundsatz:**
Ergebniszusammenfassung innerhalb einer finanziell verbundenen Unternehmensgruppe auf Ebene des Gruppenträgers durch stufenweise Ergebniszurechnung
- > Erfordernis der finanziellen Verbindung
 - mehr als 50 % des Kapitals und der Stimmrechte
 - unmittelbar und mittelbar
 - auch mittelbar über Personengesellschaften
 - auch über Beteiligungsgemeinschaften

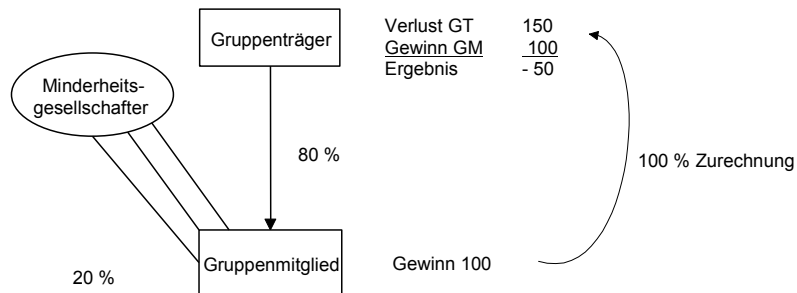
STRUKTUR DER GRUPPENBESTEUERUNG

- > Prinzip der Wahlfreiheit betreffend die Festlegung des Gruppenträgers und die Größe der Unternehmensgruppe
- > Prinzip der stufenweisen Zurechnung



STRUKTUR DER GRUPPENBESTEUERUNG ⁷

- > Prinzip der vollen Ergebniszurechnung
 - Unabhängig von der unternehmensrechtlichen Ergebnisverwendung
 - Unabhängig vom konkreten Beteiligungsausmaß



STRUKTUR DER GRUPPENBESTEUERUNG ⁸

- > Erfordernis eines Steuerumlagevertrages
- > Antragsprinzip: Erfordernis des Gruppenantrags
 - bestimmt den Gruppenträger und
 - die Größe der Unternehmensgruppe
- > Mindstdauer der Unternehmensgruppe bzw der Gruppenzugehörigkeit 3 Jahre ansonsten Aufrollung
- > Feststellungsbescheid

STRUKTUR DER GRUPPENBESTEUERUNG

- > Gruppenbesteuerung über die Grenze
 - aliquote Verlustzurechnung im Ausmaß der Beteiligungsquote
 - Nachversteuerung insoweit als Verlust im Ausland verwertet
- > Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste steuerlich nicht wirksam
- > Firmenwertabschreibung für angeschaffte Beteiligungen ab Gruppenzugehörigkeit

3. GRUPPENMITGLIED UND GRUPPENTRÄGER

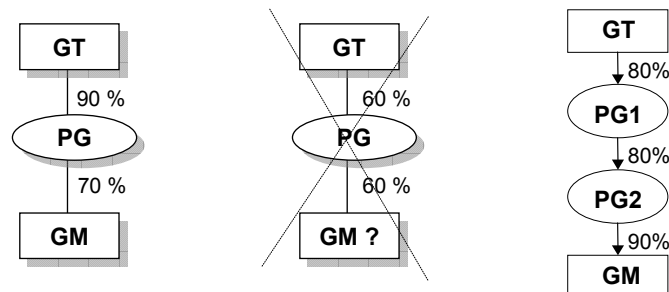
- > Gruppenmitglieder (= die dem Gruppenträger nachgeordneten Körperschaften)
 - Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
 - auch ausländische Körperschaften, wenn
 - vergleichbar mit inländischer Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und
 - ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbunden (§ 9 Abs 2 TS 2 KStG)

> Gruppenträger

- doppelt ansässige (ausländische) Körperschaften unter den Voraussetzungen, die für beschränkt Steuerpflichtige gelten
- nicht erfasst: Privatstiftungen, Vereine, BgA
- Holding als Gruppenträger zulässig, keine Betriebsführung vorausgesetzt

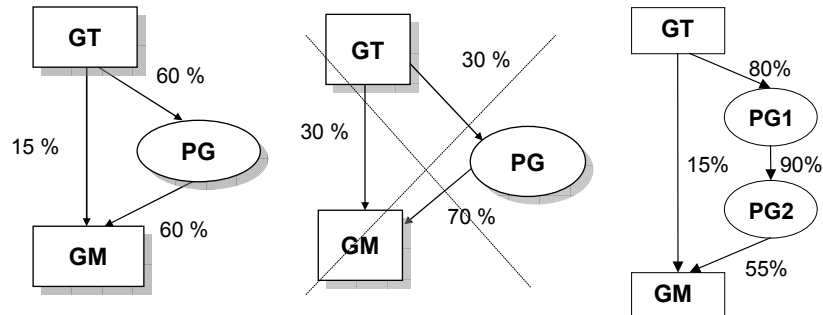
4. FINANZIELLE VERBINDUNG I - § 9 Abs 4

- > mehr als 50 % des Kapitals und der Stimmrechte (TS1)
- > unmittelbare Beteiligung an Beteiligungskörperschaft (TS1)
- > (ausschließlich) mittelbar über eine Personengesellschaft (TS2)



FINANZIELLE VERBINDUNG II

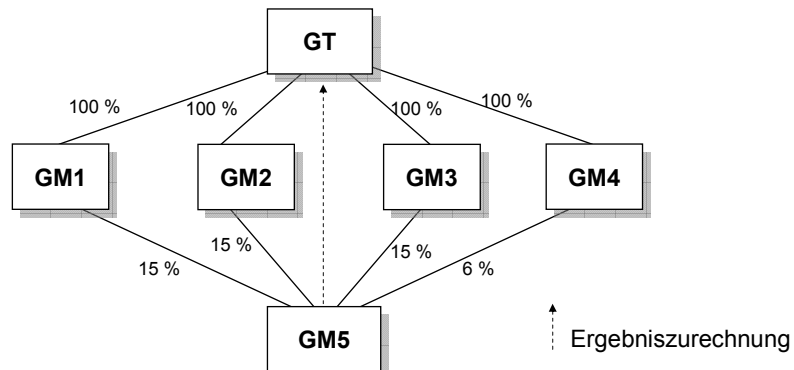
- > teils unmittelbar, teils mittelbar über Personengesellschaft + Mehrheit der Stimmrechte (TS2)



- > entscheidend ist die Beherrschung der Personengesellschaft

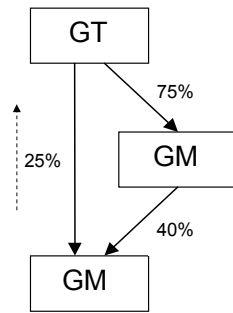
FINANZIELLE VERBINDUNG III

- > mittelbar über eine oder mehrere unmittelbare Beteiligungen an Gruppenmitgliedern (TS 3)

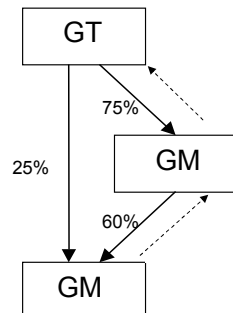


FINANZIELLE VERBINDUNG IIIa

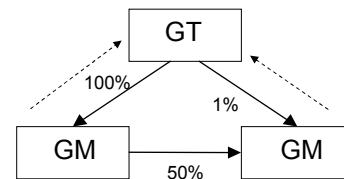
> Weitere Beispiele:



§ 9 Abs 4 TS 3



§ 9 Abs 4 TS 1

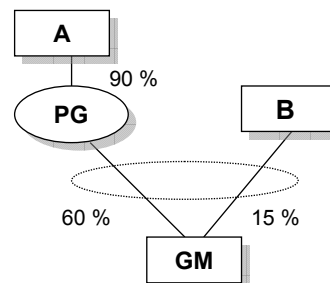
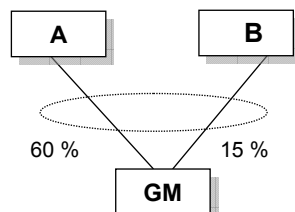


§ 9 Abs 4 TS 3

FINANZIELLE VERBINDUNG IV

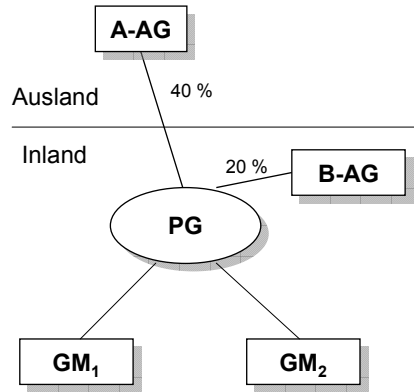
> durch eine Beteiligungsgemeinschaft (als Personengesellschaft, Syndikat oder durch Kontrolle) insgesamt unmittelbar oder mittelbar über eine Personengesellschaft (TS 4)

- ein Mitbeteiligter mindestens 40 %
- der Nebenbeteiligte mindestens 15 %



FINANZIELLE VERBINDUNG V

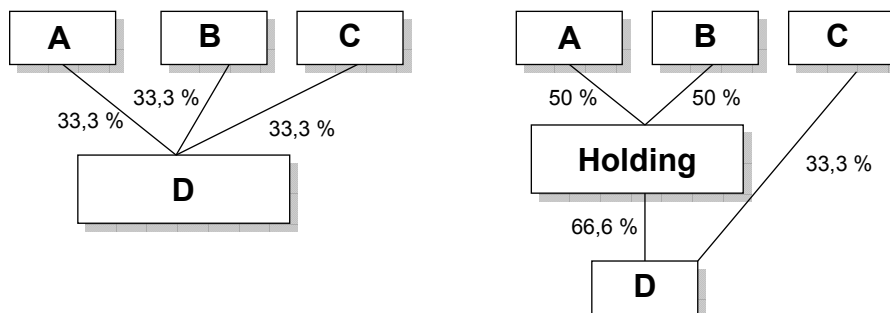
> Beteiligungsgemeinschaft



BMF: A-AG ist nicht gruppenträgerfähig, da ausreichende finanzielle Verbindung fehlt

FINANZIELLE VERBINDUNG VI

> Herbeiführung durch Holdingkonstruktionen



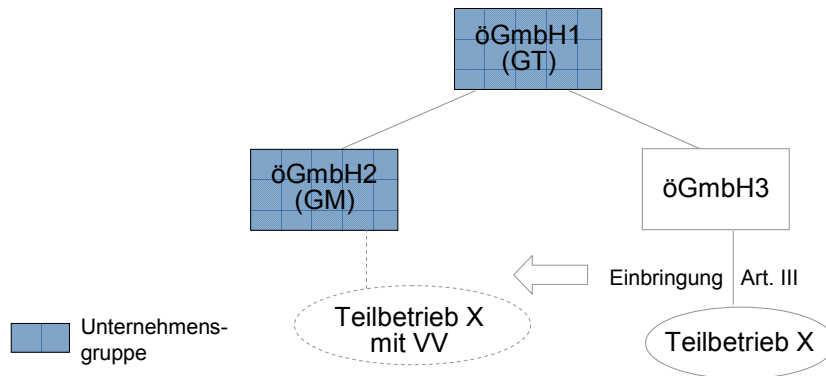
5. ERGEBNISERMITTLUNG

- > Ermittlung des (steuerlichen) Einkommens des Gruppenmitglieds (dh nach Abzug von Sonderausgaben, Berücksichtigung von Forschungsprämien, etc)
- > Liebhabereieinkünfte können nicht zugerechnet werden
- > Vorgruppen-/Außergruppenverluste können nur mit Gewinnen des GM verrechnet werden (75%-Grenze nicht anwendbar)

VORGRUPPENVERLUSTE UND AUßERGRUPPENVERLUSTE

- Vorgruppenverluste: Verlustvorträge aus der Zeit vor Wirksamwerden der Unternehmensgruppe
- Außergruppenverluste: umgründungsbedingt übernommene Verlustvorträge
- > Gruppenmitglied: Verrechnung bis zur Höhe des eigenen Gewinns (vor Ergebnisübernahme)
- > Gruppenträger: Verrechnung unter Beachtung des § 7 Abs 2 KStG (nach Ergebnisübernahme) – 75%-Grenze
- > übertragene Gruppenverlustvorträge: Verluste, die innerhalb der Gruppe entstanden sind und umgründungsbedingt auf ein anderes GM übergehen, sind keine Außergruppenverluste

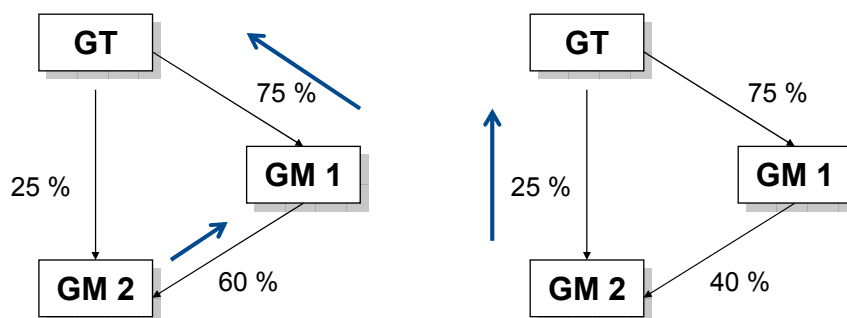
UMGRÜNDUNGEN - AUßERGRUPPENVERLUSTE



Verlustvortrag aus Teilbetrieb X nach Einbringung nur mit Gewinnen von öGmbH2 verrechenbar (Außergruppenverluste)

6. ERGEBNISZURECHNUNG - § 9 Abs 6 KStG

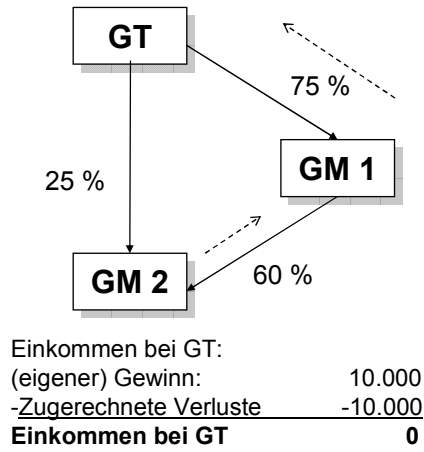
> Zurechnung folgt der finanziellen Verbindung: primär über die unmittelbare Beteiligung > 50, ansonsten die mittelbare Beteiligung > 50



↑ = volle Ergebniszurechnung (anteilige Ergebniszurechnung bei Beteiligungsgemeinschaften und bei Auslandsverlusten)

VOR- UND AUßERGRUPPENVERLUSTE

27



GM1:
Vor(Außen)gruppenverlust: -50.000
(eigener) Gewinn: 60.000

GM2:
Verlust: -20.000

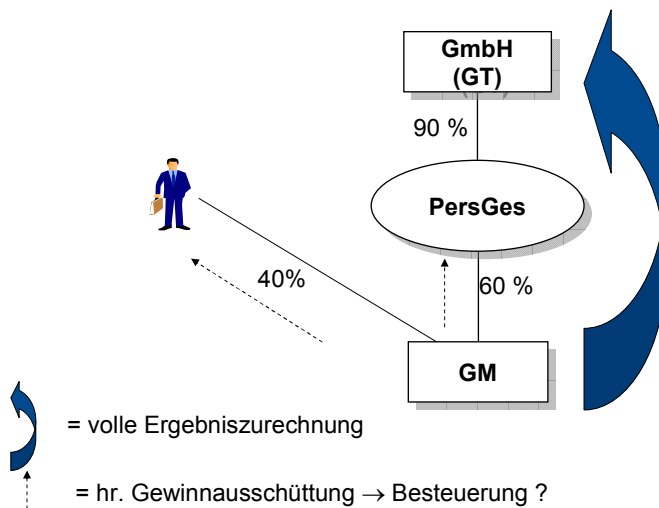
GT:
(eigener) Gewinn: 10.000

Einkommensermittlung bei GM1:

(eigener) Gewinn:	60.000
-Vorgruppenverlust:	-50.000
+Einkommen GM2:	-20.000
Zurechnung an GT:	-10.000

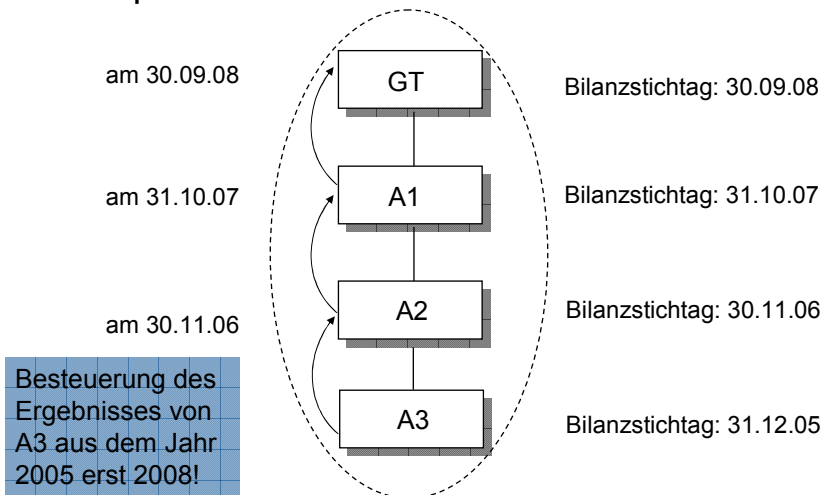
> Zurechnung und Ausschüttungen

28



> Zeitliche Aspekte der Zurechnung

Beispiel: Kaskadeneffekt



7. GRUPPENBESTEUERUNG ÜBER DIE GRENZE

> Grundsätze

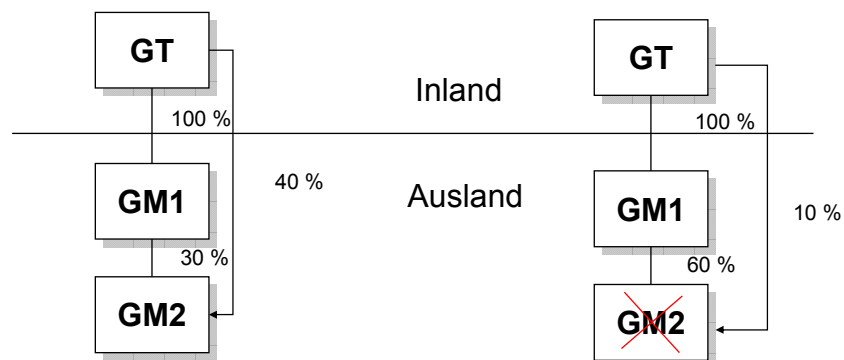
- Gewinne des ausländischen Gruppenmitglieds unbeachtlich
- Verlustzurechnung über die Grenze aliquot („im Ausmaß aller beteiligten Gruppenmitglieder einschließlich eines beteiligten Gruppenträgers“)
- Ermittlung des Auslandsverlustes nach inländischem Recht
- Nachversteuerung bei Verlustverwertung im Ausland
- Nachversteuerung zum Zeitpunkt des Ausscheidens aus der Gruppe im Ausmaß aller zugerechneten, im Ausland noch nicht verrechneten Verluste
 - im Fall der Insolvenz und der Liquidation Kürzung um die während der Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen

BESCHRÄNKUNG AUF DIE ERSTE EBENE I

> Legaldefinition der Gruppenmitglieder

- Unbeschränkt stpfl (inländische und ausländische) Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
- Nicht unbeschränkt stpfl ausländische Körperschaften als Gruppenmitglieder
 - Vergleichbar mit inländischen Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
 - finanzielle Verbindung ausschließlich mit unbeschränkt stpfl Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger
- beteiligte Körperschaft kann nur inländische Körperschaft sein

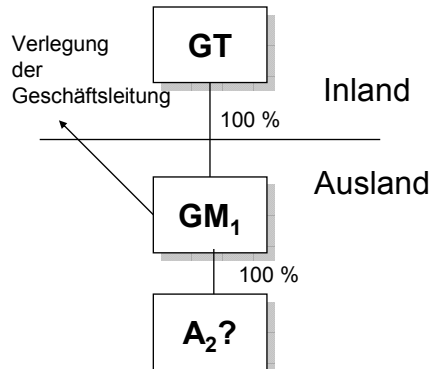
BESCHRÄNKUNG AUF DIE ERSTE EBENE II



- > Verbindung ausschließlich mit unbeschränkt stpfl Gruppenmitgliedern bzw Gruppenträgern

BESCHRÄNKUNG AUF DIE ERSTE EBENE III

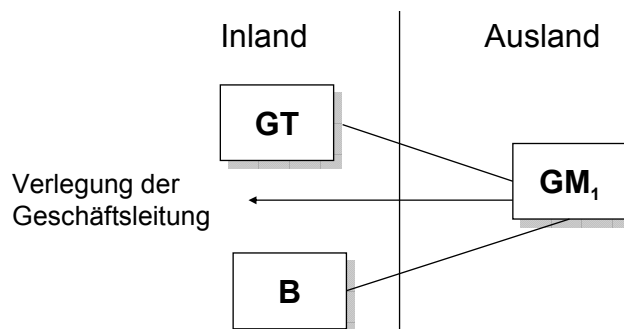
> Zuzug des ausländischen Gruppenmitglieds



- > Nacherfassung nicht verrechneter Verluste
- > Mindestdauer beginnt nicht neu zu laufen
- > Ab Zuzug:
Ergebniszurechnung nach DBA-Grundsätzen
- > A kann auch nach Zuzug von GM₁ nicht Gruppenmitglied werden, da GM₁ keine inländische Gesellschaft ist

BESCHRÄNKUNG AUF DIE ERSTE EBENE IV

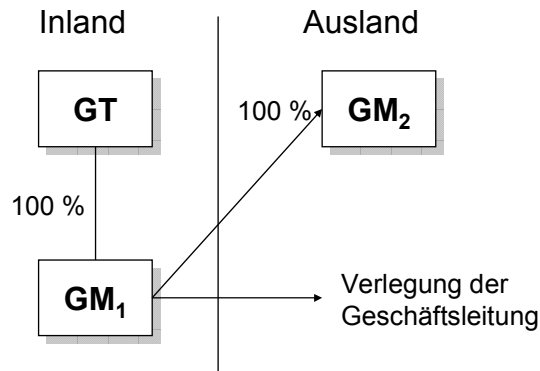
> Zuzug des ausländischen Gruppenmitglieds



- > Vor Zuzug: B kann nicht Gruppenmitglied werden, da beteiligte Körperschaft inländische sein muss
- > Zuzug von GM₁ ändert nichts

BESCHRÄNKUNG AUF DIE ERSTE EBENE V ³⁵

> Verlegung der Geschäftsleitung ins Ausland

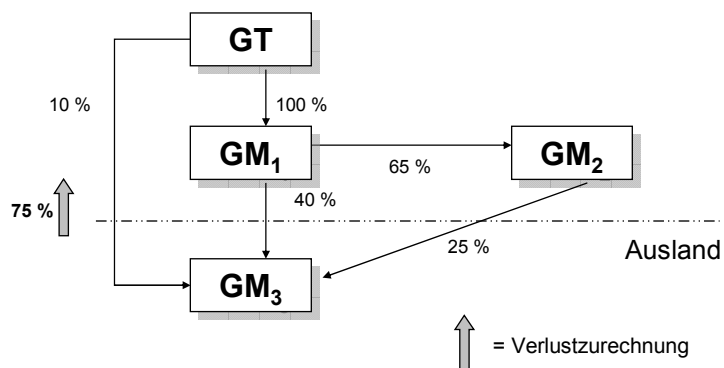


> GM₁ bleibt inländische Gesellschaft

> GM₂ ist Gruppenmitglied (vor und nach Wegzug)

ALIQUOTE VERLUSTZURECHNUNG ³⁶

> Verlustzurechnung im Ausmaß der Gesamtbeteiligungsquote



NACHVERSTEUERUNG I

- > § 9 Abs 6 Z 6 KStG (Übertragung des Gedankens des § 2 Abs 8 EStG)
- > ausländische Verlustverwertung im Verlustentstehungsjahr (zB Verlustrücktrag oder Verwertung in Auslandsgruppe) => keine Verwertung im Inland (d.h. keine Zurechnung)
- > Nachversteuerung im Inland bei Verrechnung des ausländischen Verlusts im Ausland
 - in Höhe des (aliquotierten) im Ausland verrechneten Betrages
 - maximal im Ausmaß des im Inland angesetzten Verlusts
- > zwingende Nachversteuerung bei Ausscheiden aus der Gruppe
 - Europarechtlich bedenklich nach EuGH Rs *Marks & Spencer*
 - Kürzung der Nachversteuerung um nicht geltend gemachte Teilwertabschreibungen

NACHVERSTEUERUNG II

- > Beispiel Nachversteuerung

GT	Einzelergebnisse			Gruppenergebnisse		
↓ 80%	2005	2006	2007	2005	2006	2007
GM	100	100	100	20	140	140
	-100	50	100	100	100	100
	- 80	+ 40	+ 40			