

Vorlesung Konzernsteuerrecht GRUPPENBESTEUERUNG FOLIENSAMMLUNG

Univ.Prof. Dr. Markus Achatz
SS 2007

ÜBERSICHT

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

ÜBERSICHT

- 9. Verfahrensrechtliche Fragen
- 10. Steuerumlagen
- 11. Gruppenaustritt
- 12. Mindest-Körperschaftsteuer

1. ZIELE DER GRUPPENBESTEUERUNG

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

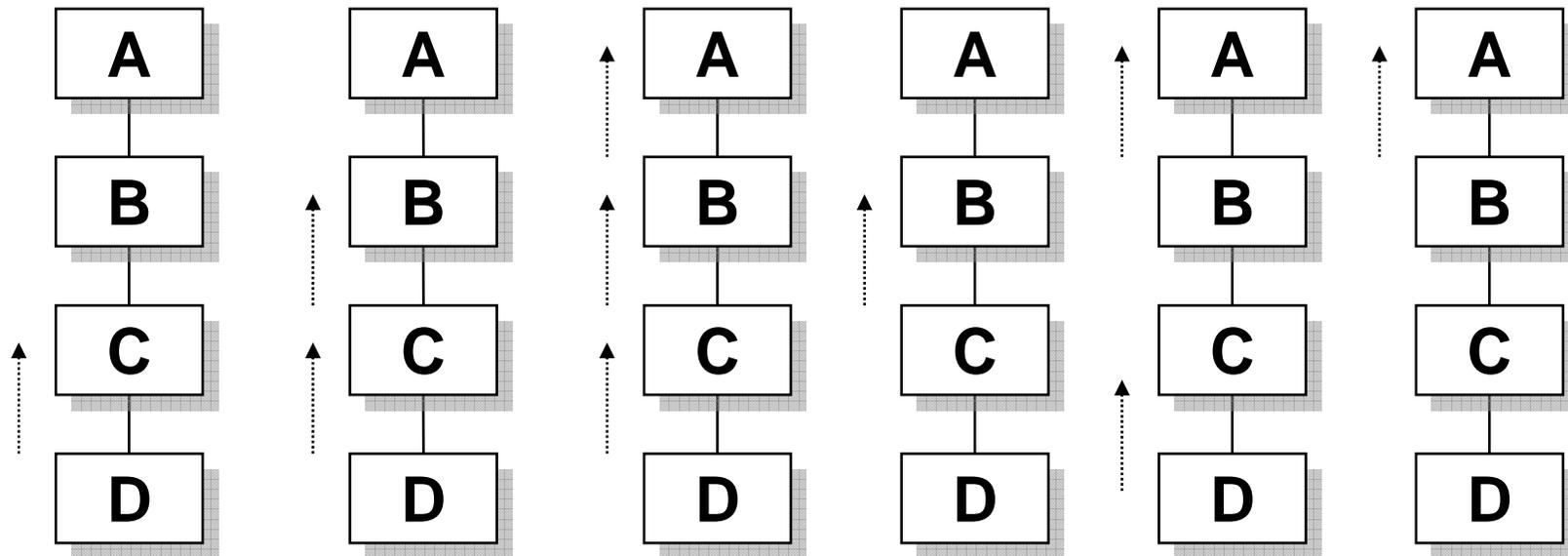
2. STRUKTUR DER NEUREGELUNG I

- > 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

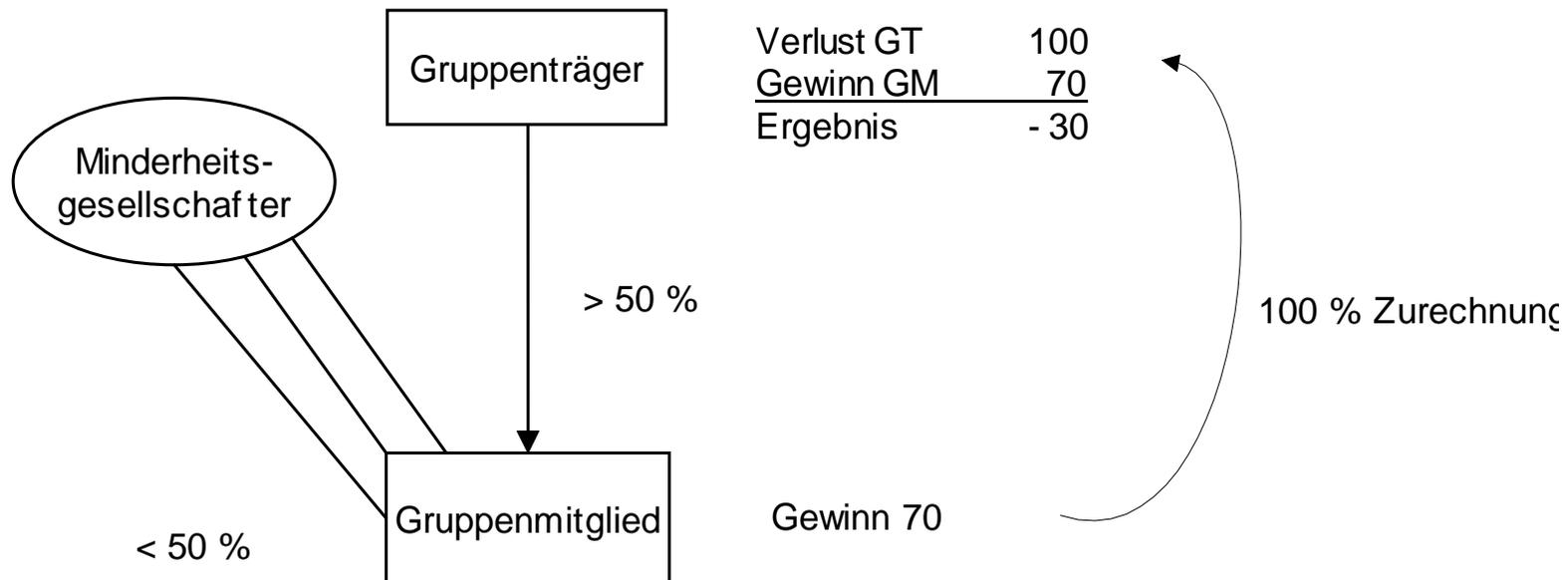
STRUKTUR DER NEUREGELUNG II

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



STRUKTUR DER NEUREGELUNG III

- > Prinzip der vollen Ergebniszurechnung
- > Unabhängig von der handelsrechtlichen Ergebnisverwendung



STRUKTUR DER NEUREGELUNG IV

- > Erfordernis eines Steuerumlagevertrages

- > Antragsprinzip: Erfordernis des Gruppenantrags
 - bestimmt den Gruppenträger und
 - die Größe der Unternehmensgruppe

- > Mindestdauer der Unternehmensgruppe bzw der Gruppenzugehörigkeit 3 Jahre ansonsten Aufrollung

- > Feststellungsbescheid

STRUKTUR DER NEUREGELUNG V

- > Gruppenbesteuerung über die Grenze
 - aliquote Verlustzurechnung im Ausmaß der Beteiligungsquote
 - Nachversteuerung insoweit als Verlust im Ausland verwertet

- > Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste steuerlich nicht wirksam

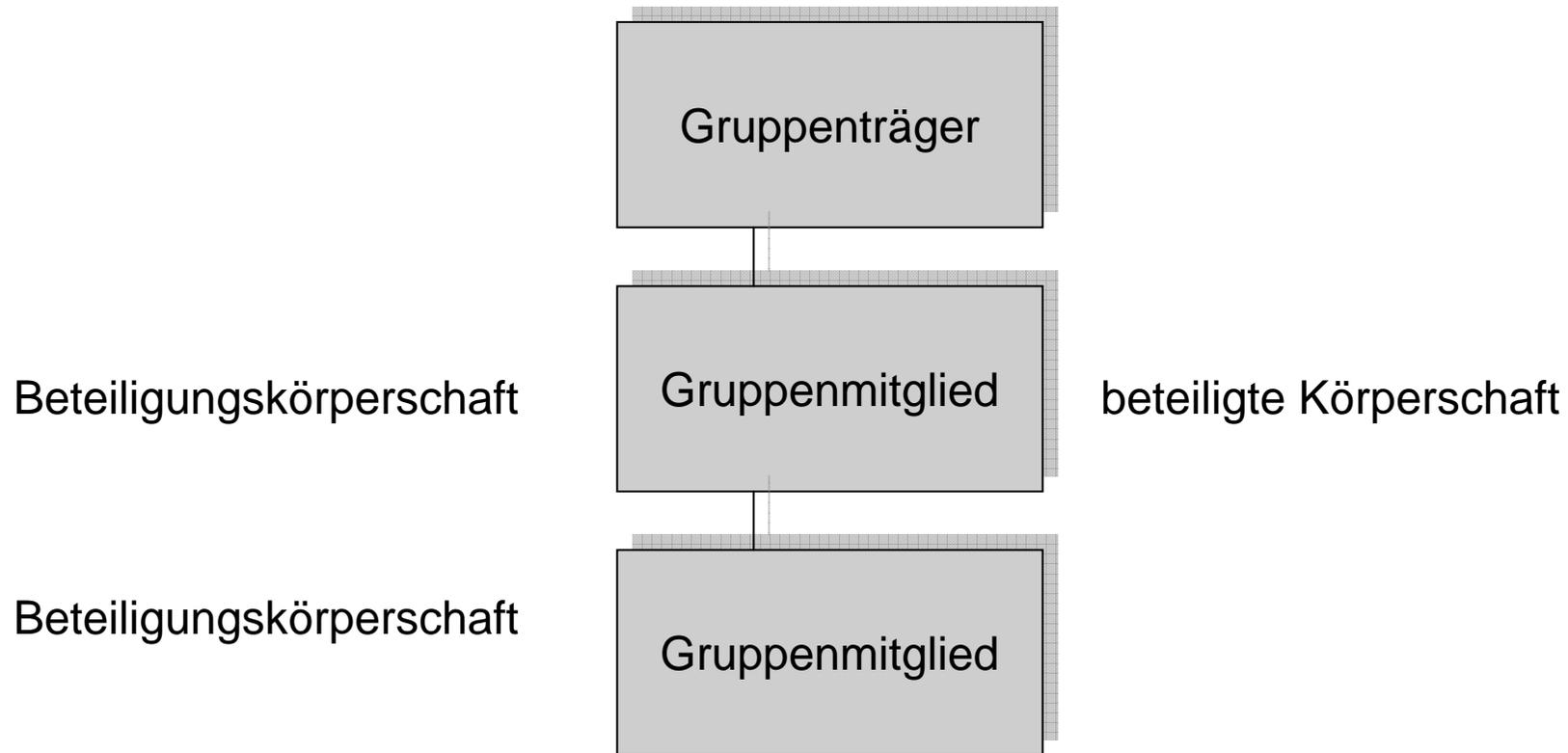
- > Firmenwertabschreibung für angeschaffte Beteiligungen ab Gruppenzugehörigkeit

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

> Gruppenmitglieder: „doppelsinnig“



> Gruppenträger

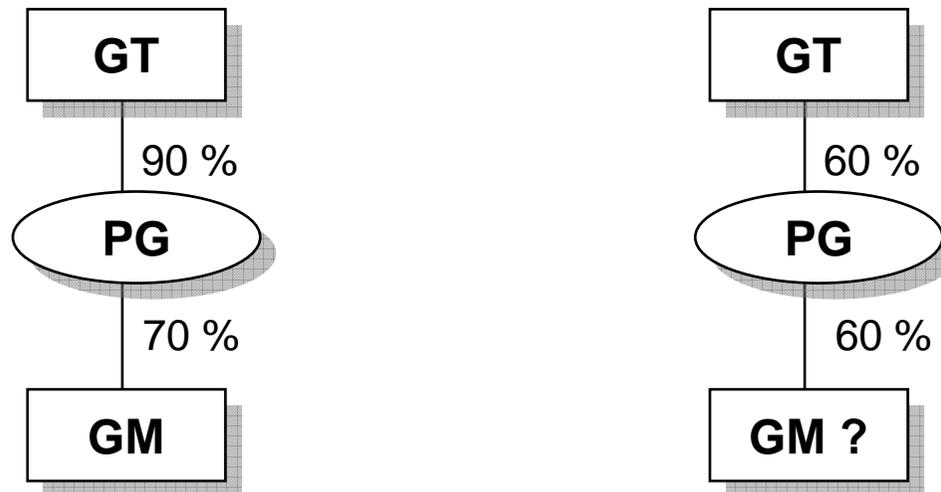
- unbeschränkte Steuerpflicht (Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit und Kreditinstitute iSd BWG)
- beschränkt steuerpflichtige EU-Gesellschaften und den Kapitalgesellschaften vergleichbare EWR-Gesellschaften, wenn
 - im Firmenbuch eingetragene Zweigniederlassung im Inland und
 - Beteiligung an den Gruppenmitgliedern der Zweigniederlassung steuerlich zuzurechnen ist

> Gruppenträger

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

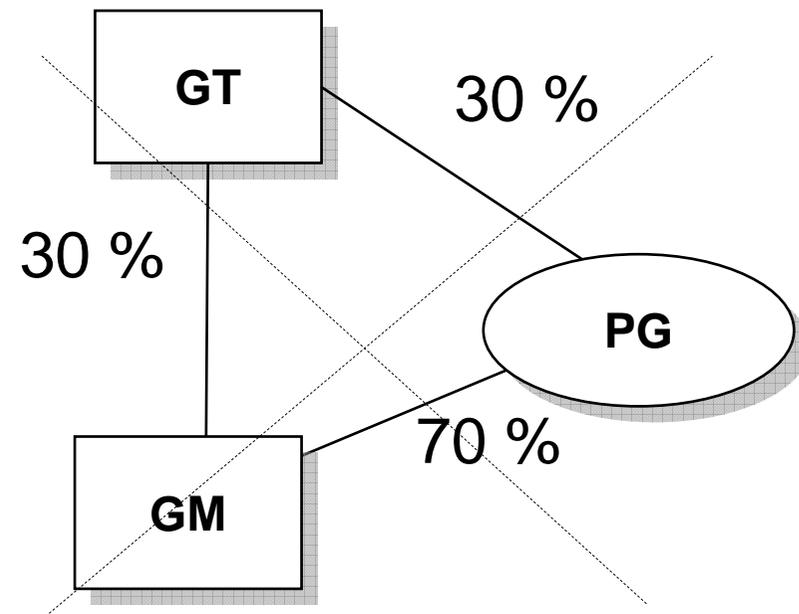
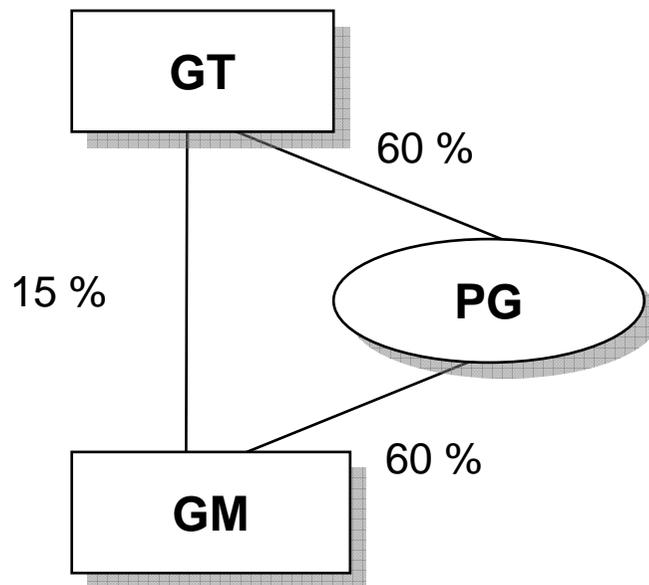
4. FINANZIELLE VERBINDUNG I - § 9 Abs 4

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



FINANZIELLE VERBINDUNG II

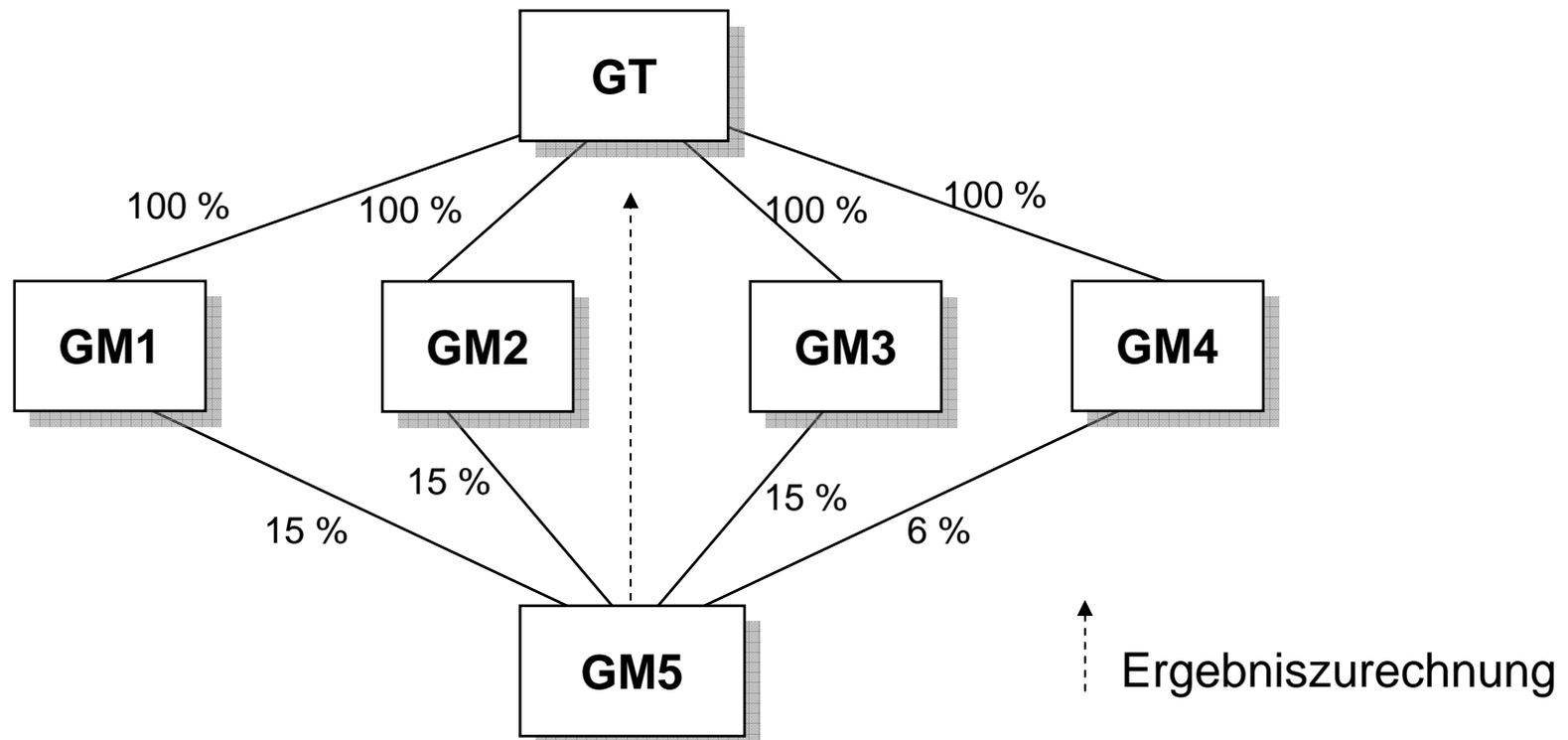
- > teils unmittelbar, teils mittelbar über Personengesellschaft + Mehrheit der Stimmrechte (TS2)



- > entscheidend ist die Beherrschung der Personengesellschaft

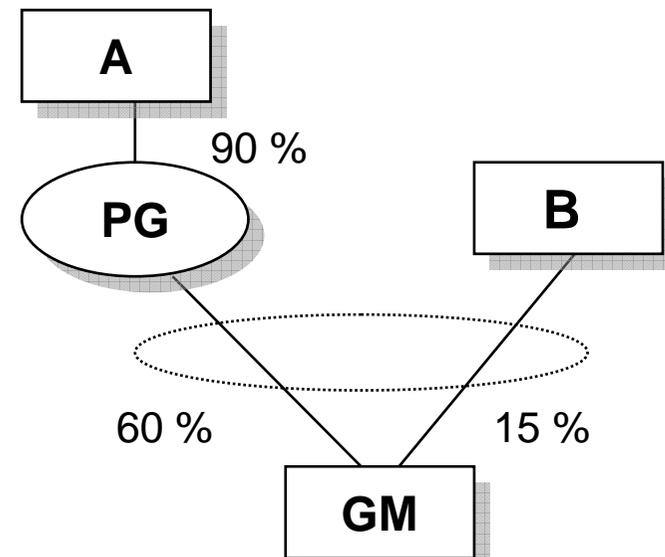
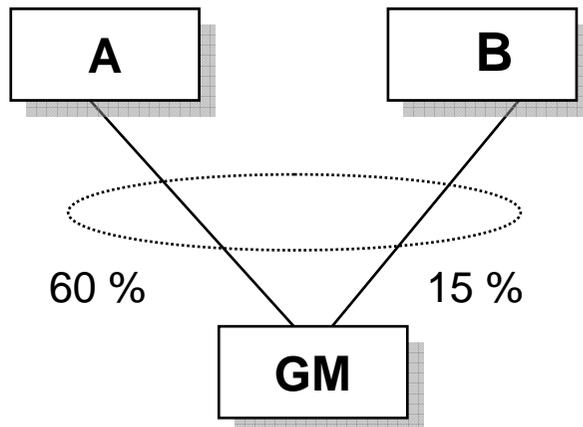
FINANZIELLE VERBINDUNG III

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



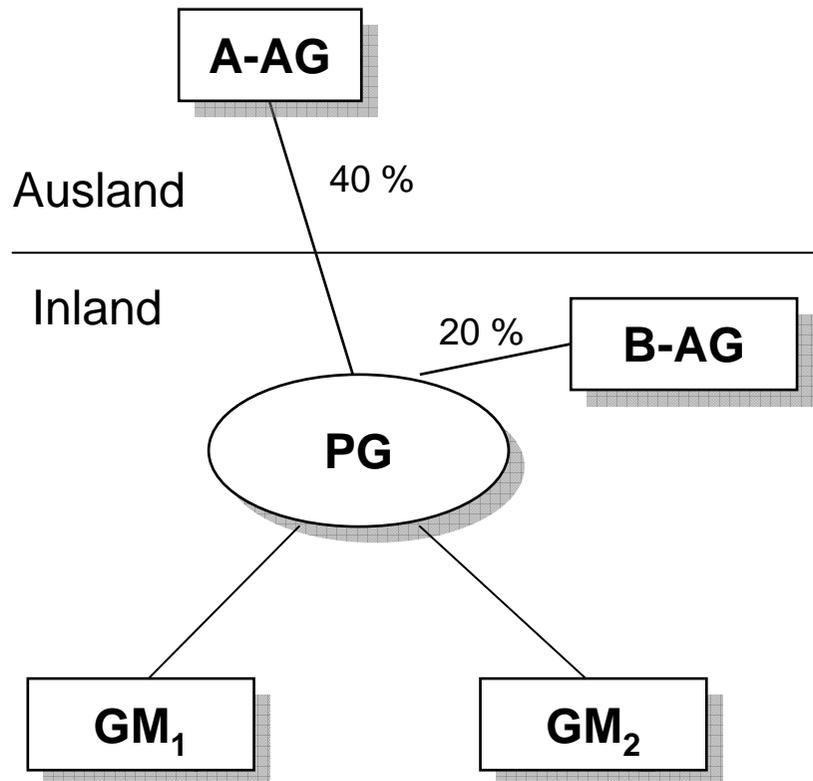
FINANZIELLE VERBINDUNG IV

- > 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

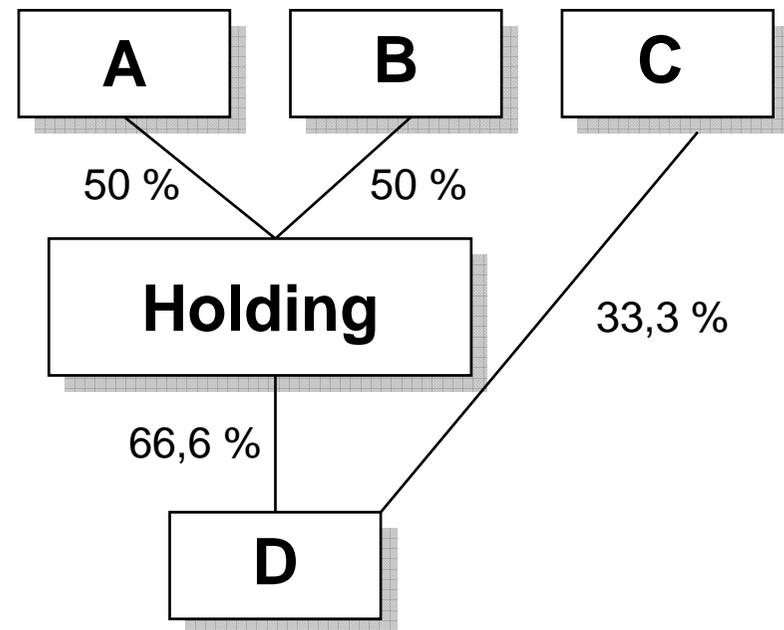
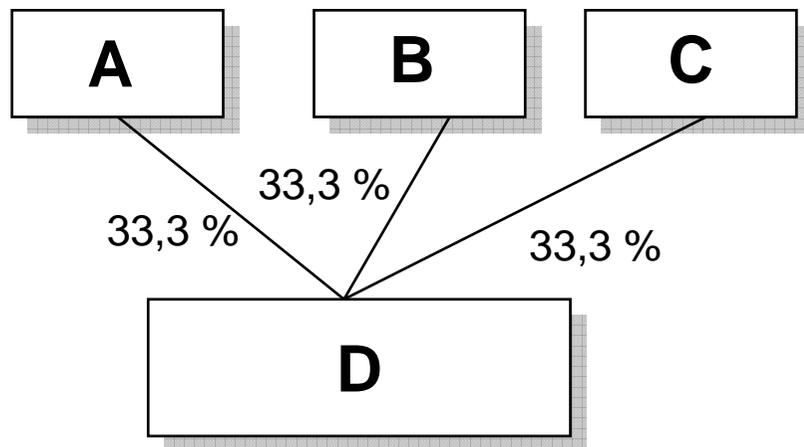
> Beteiligungsgemeinschaft



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

FINANZIELLE VERBINDUNG VII

> Herbeiführung durch Holdingkonstruktionen



FINANZIELLE VERBINDUNG – FRISTEN

(§ 9 Abs 5)

- > zeitliche Voraussetzung: während des gesamten Wirtschaftsjahres des Gruppenmitglieds
- > unterjähriger Erwerb einer Beteiligung => Einbeziehung in Gruppe ab Folgejahr
- > unterjährige Veräußerung => keine Zurechnung für dieses Wirtschaftsjahr
- > Erwerb durch Umgründung => Rückwirkungsfiction für die Frage der finanziellen Verbindung maßgebend
- > Beteiligungsgemeinschaft: finanzielle Verbindung während des gesamten WJ, Bildung der Gemeinschaft bis zum Gruppenantrag möglich
- > Vermögensübertragungen bei aufrechter Gruppenzugehörigkeit unschädlich

FINANZIELLE VERBINDUNG - GRUPPENEINTRITT

> Optimierung des Eintrittszeitpunktes

- im Hinblick auf Zurechnung, Firmenwertabschreibung, TW-Abschreibung
- Eintritt zu Beginn des betreffenden Wirtschaftsjahres
 - Anschaffungszeitpunkt (erster Tag des WJ ausreichend)
 - Übergang des wirtschaftlichen Eigentums
 - Nach BMF: bei **aufschiebender Bedingung** liegt die Anschaffung erst mit Bedingungseintritt vor (zB kartellrechtliche Genehmigung)
- Abschluss von Personengesellschaftsverträgen, Syndikatsverträgen für Beteiligungsgemeinschaften auch während des Wirtschaftsjahres des GM
- Umgründungen auf Stichtage **vor** Beginn des Wirtschaftsjahres (nicht erster Tag des Wirtschaftsjahres!) der Beteiligungskörperschaft rückbeziehen

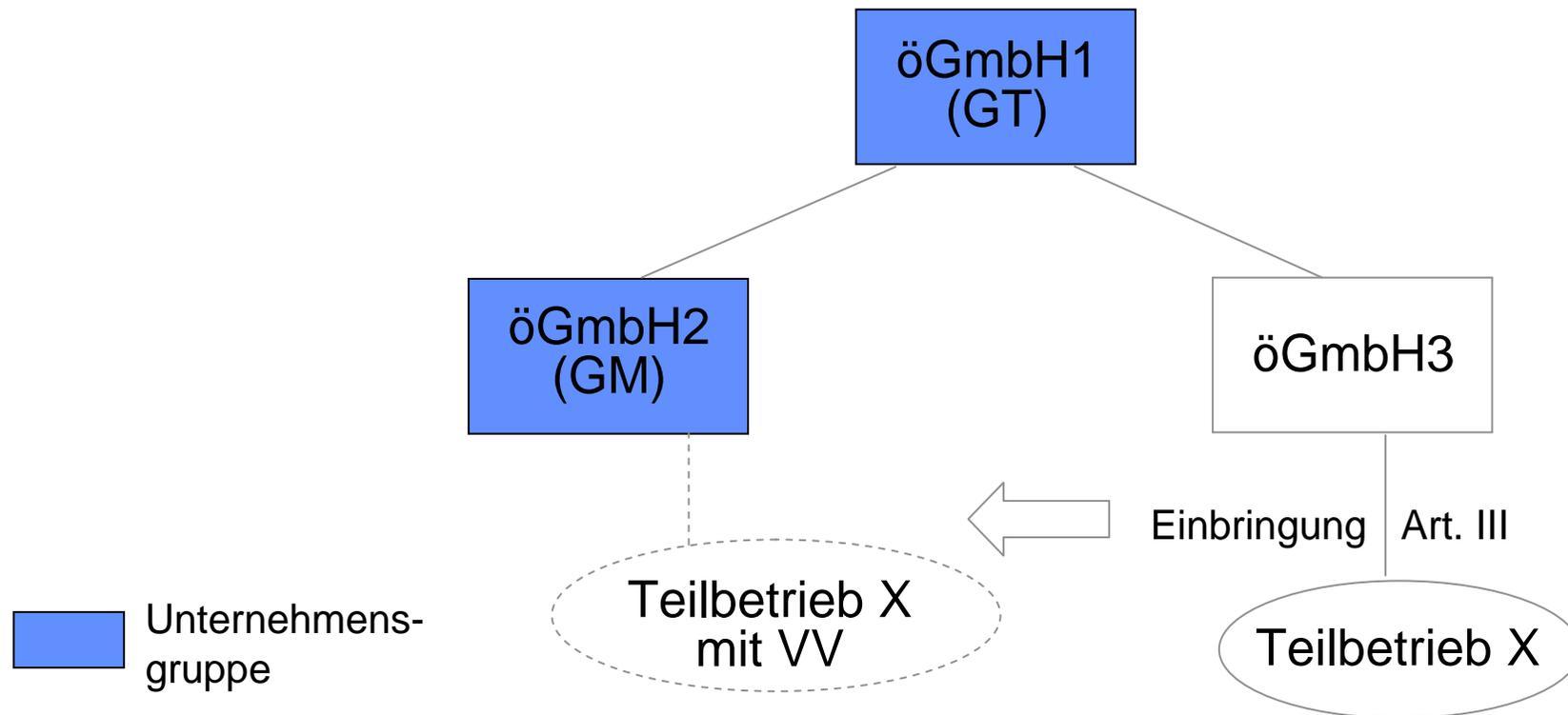
5. ERGEBNISERMITTLUNG

- > 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

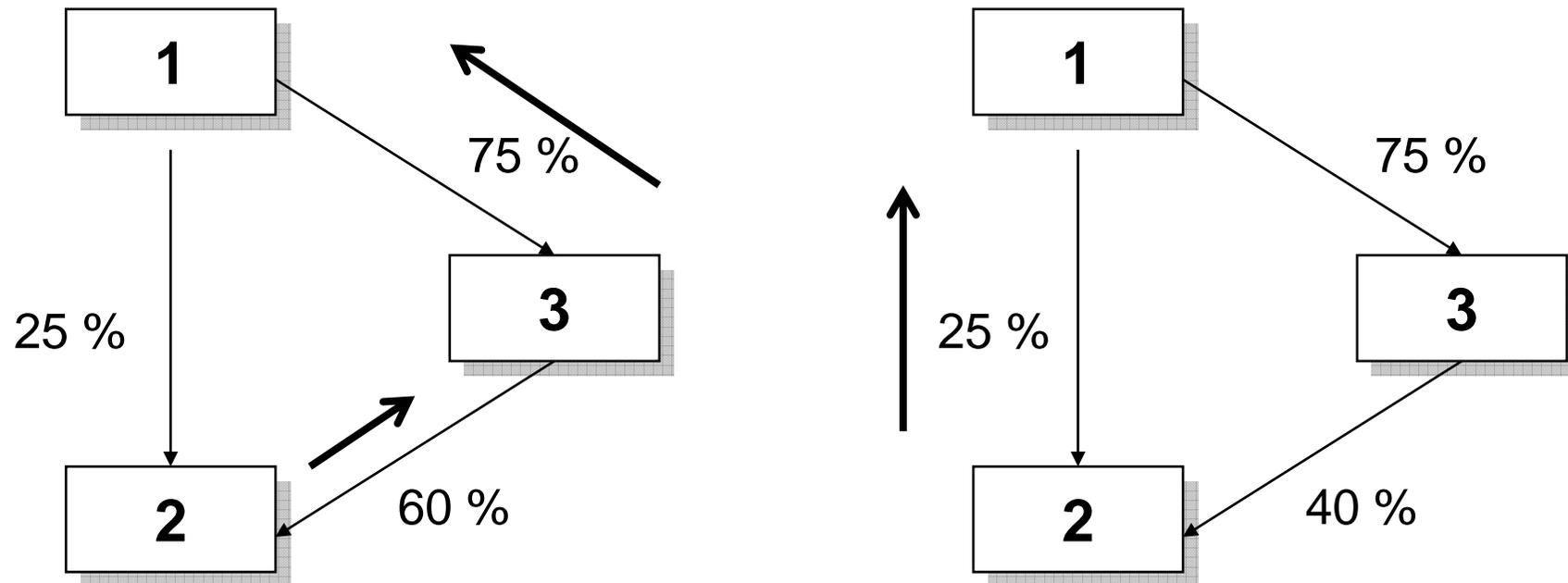
UMGRÜNDUNGEN - AUßERGRUPPENVERLUSTE



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

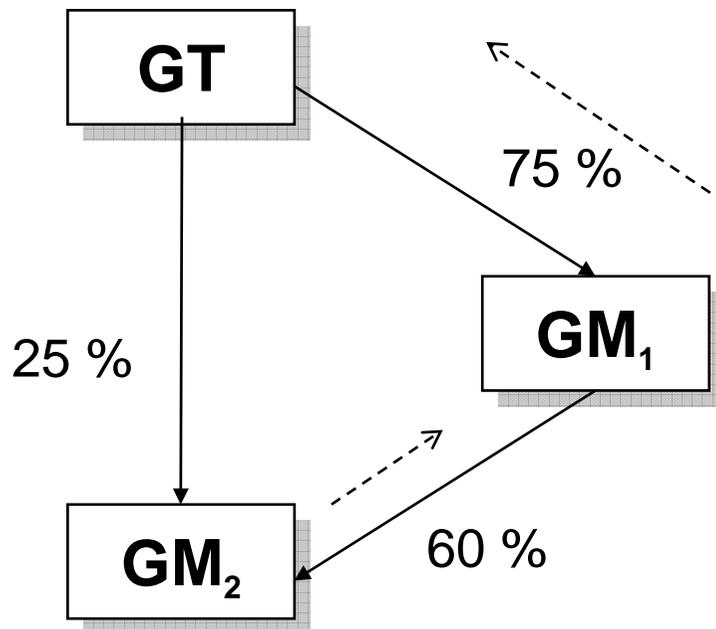
6. ERGEBNISZURECHNUNG - § 9 Abs 6 KStG

> Zurechnung primär über die unmittelbare Beteiligung > 50



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

VOR- UND AUßERGRUPPENVERLUSTE



Einkommen bei GT:	
(eigener) Gewinn:	10.000
<u>-Zugerechnete Verluste</u>	<u>-10.000</u>
Einkommen bei GT	0

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

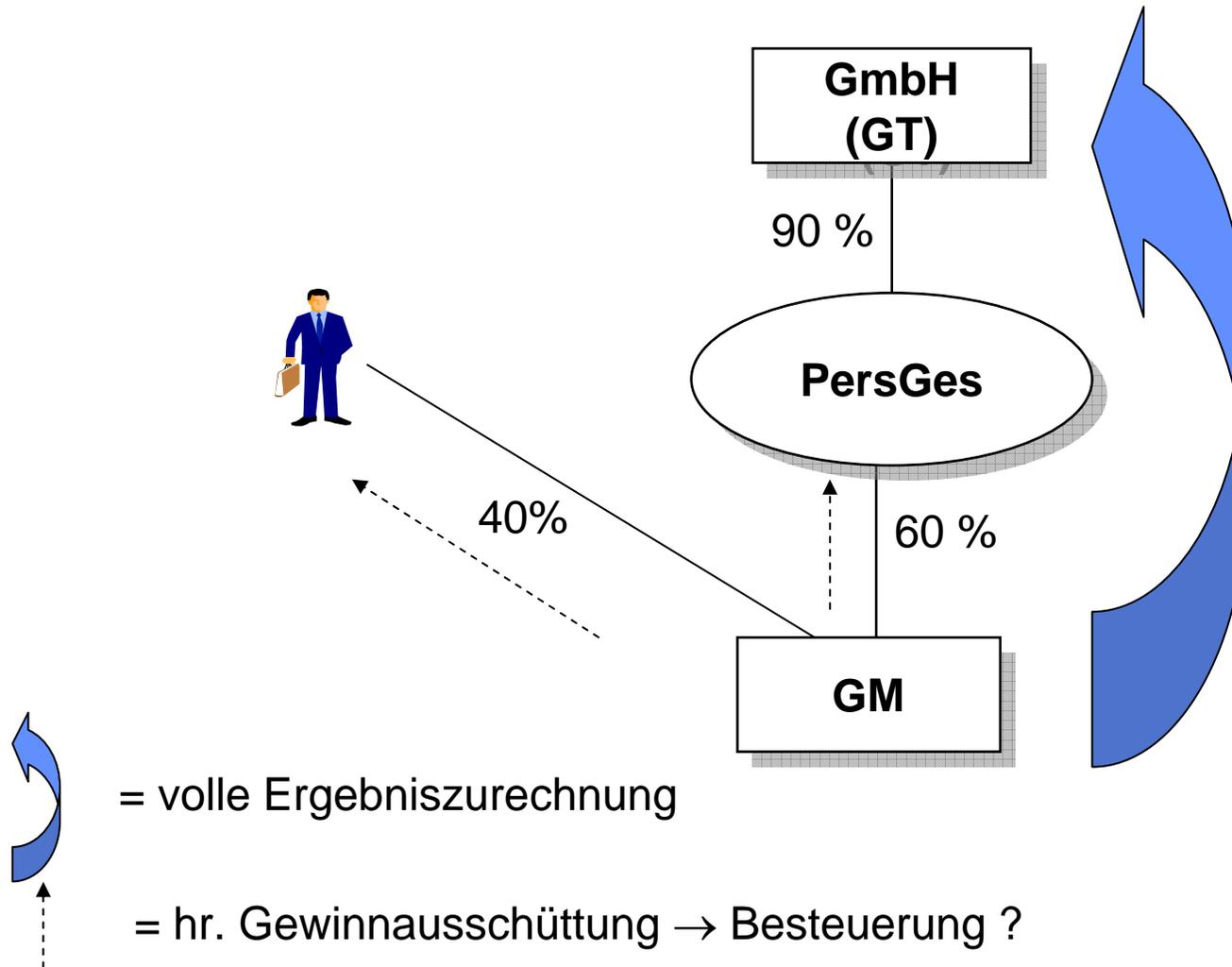
GM2:
 Verlust: -20.000

GT:
 (eigener) Gewinn: 10.000

Einkommensermittlung bei GM1:

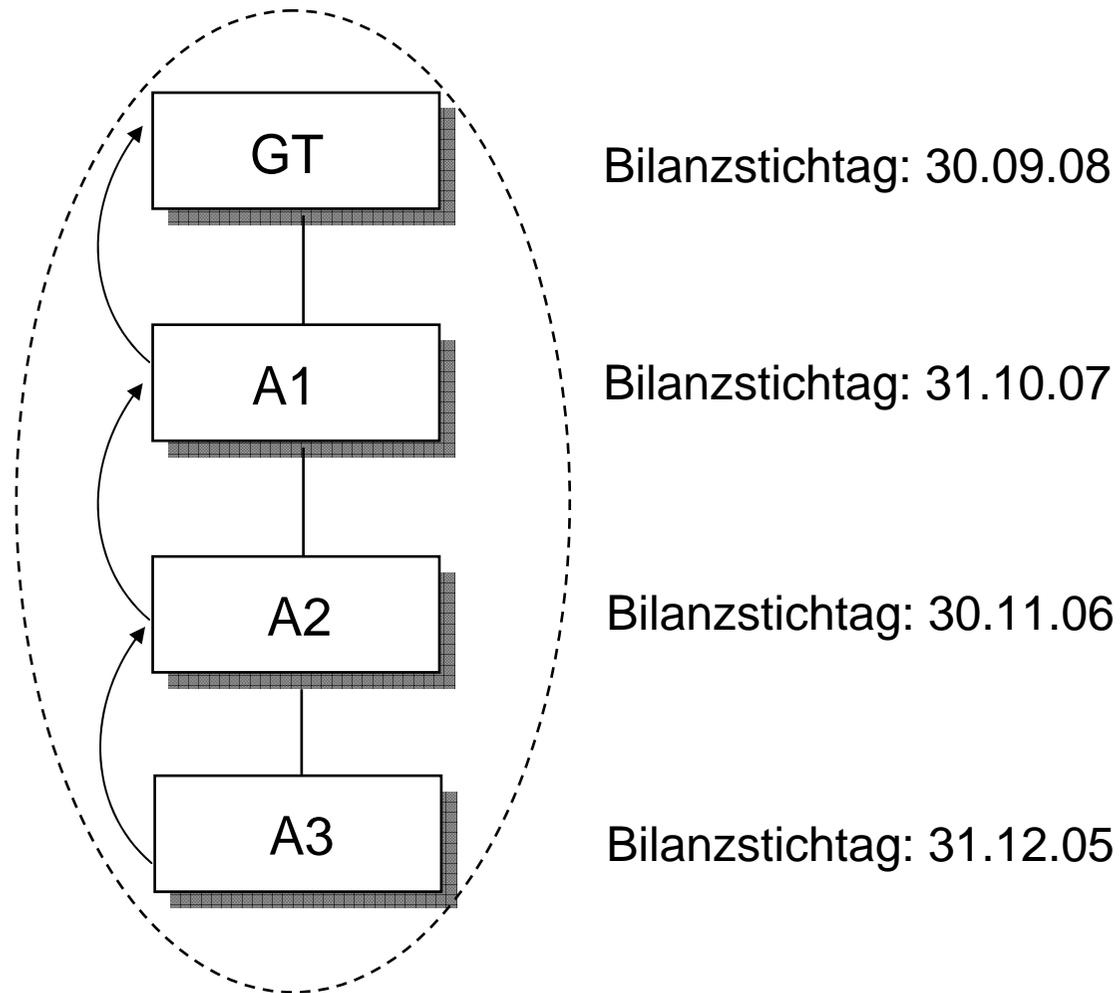
(eigener) Gewinn:	60.000
-Vorgruppenverlust:	-50.000
<u>+Einkommen GM2:</u>	<u>-20.000</u>
Zurechnung an GT:	-10.000

> Zurechnung und Ausschüttungen



> Zeitliche Aspekte der Zurechnung

Beispiel: Kaskadeneffekt



7. GRUPPENBESTEUERUNG ÜBER DIE GRENZE

> Grundsätze

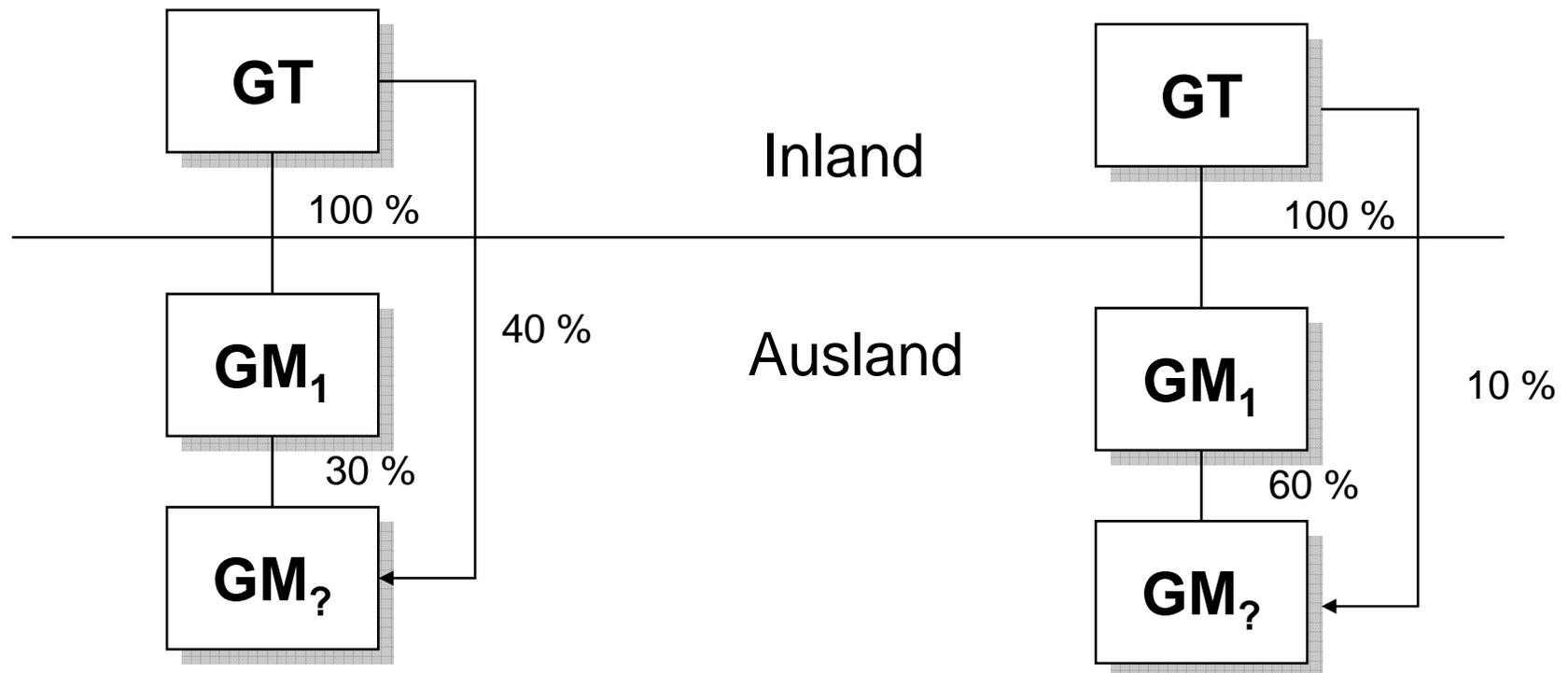
- Gewinne des ausländischen Gruppenmitglieds unbeachtlich
- Verlustzurechnung über die Grenze aliquot („im Ausmaß aller beteiligten Gruppenmitglieder und des Gruppenträgers“)
- Ermittlung des Auslandsverlustes nach inländischem Recht
- Nachversteuerung bei Verlustverwertung im Ausland
- Nachversteuerung 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

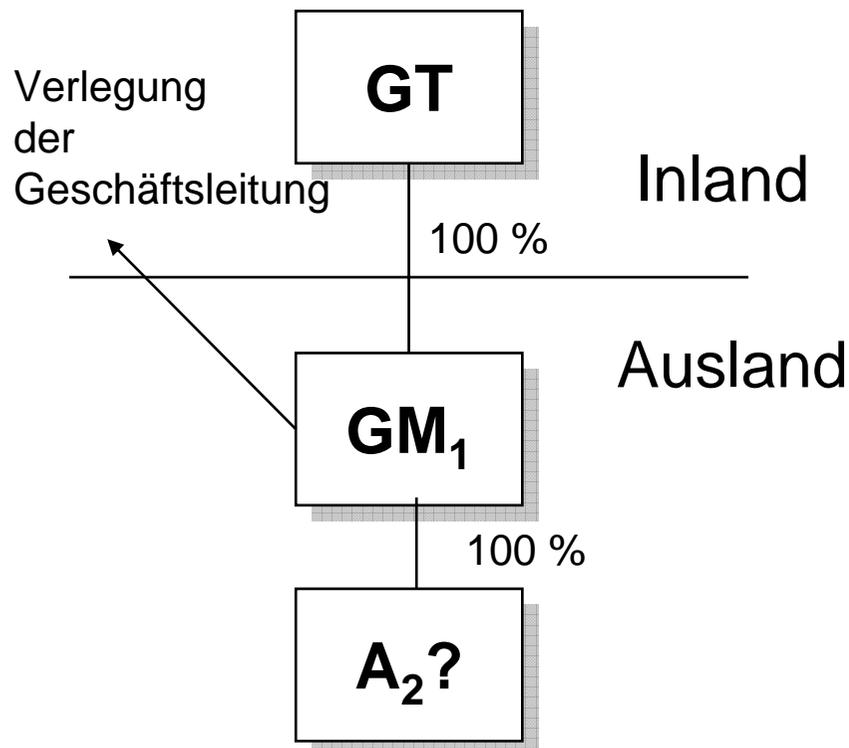
BESCHRÄNKUNG AUF DIE ERSTE EBENE II



- > Verbindung ausschließlich mit unbeschränkt stpfl Gruppenmitgliedern bzw Gruppenträgern

BESCHRÄNKUNG AUF DIE ERSTE EBENE III

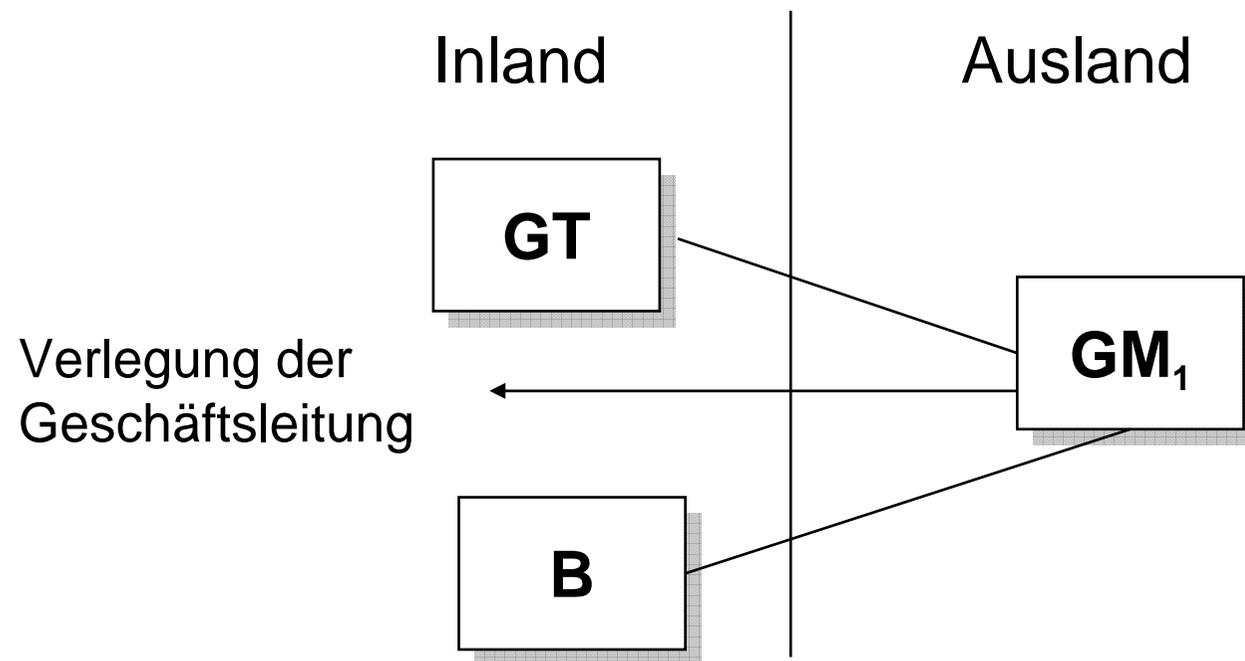
> Zuzug des ausländischen Gruppenmitglieds



- > 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

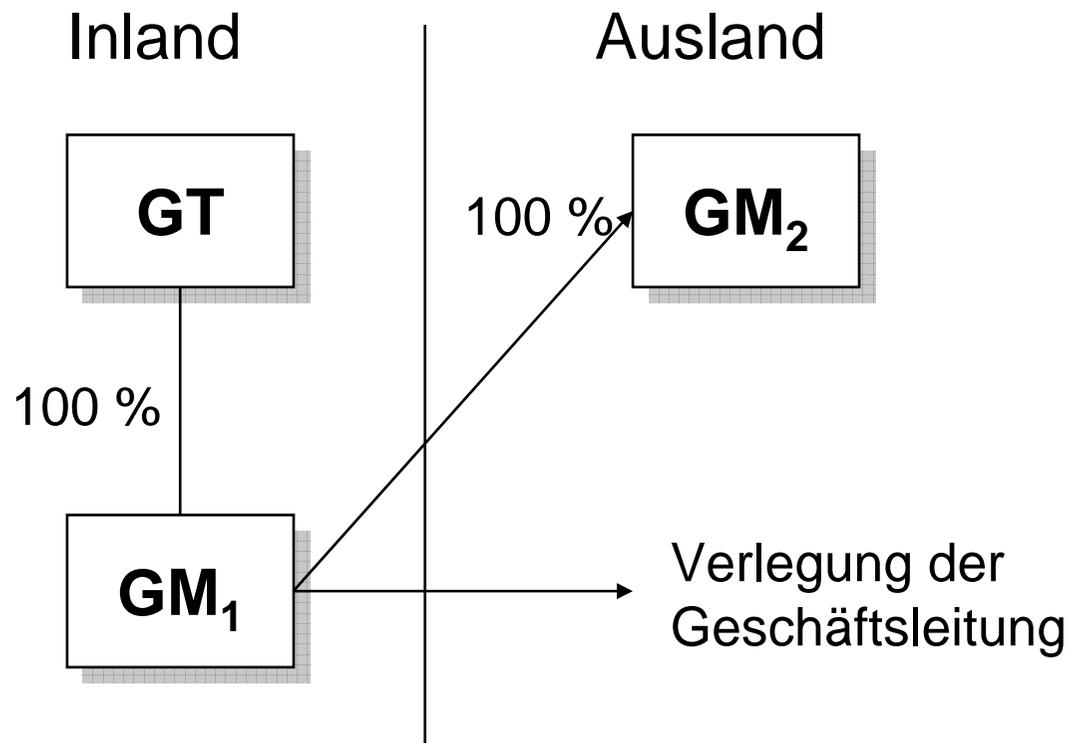


> Vor Zuzug: B kann nicht Gruppenmitglied werden, da beteiligte Körperschaft inländische sein muss

> Zuzug von GM₁ ändert nichts

BESCHRÄNKUNG AUF DIE ERSTE EBENE V

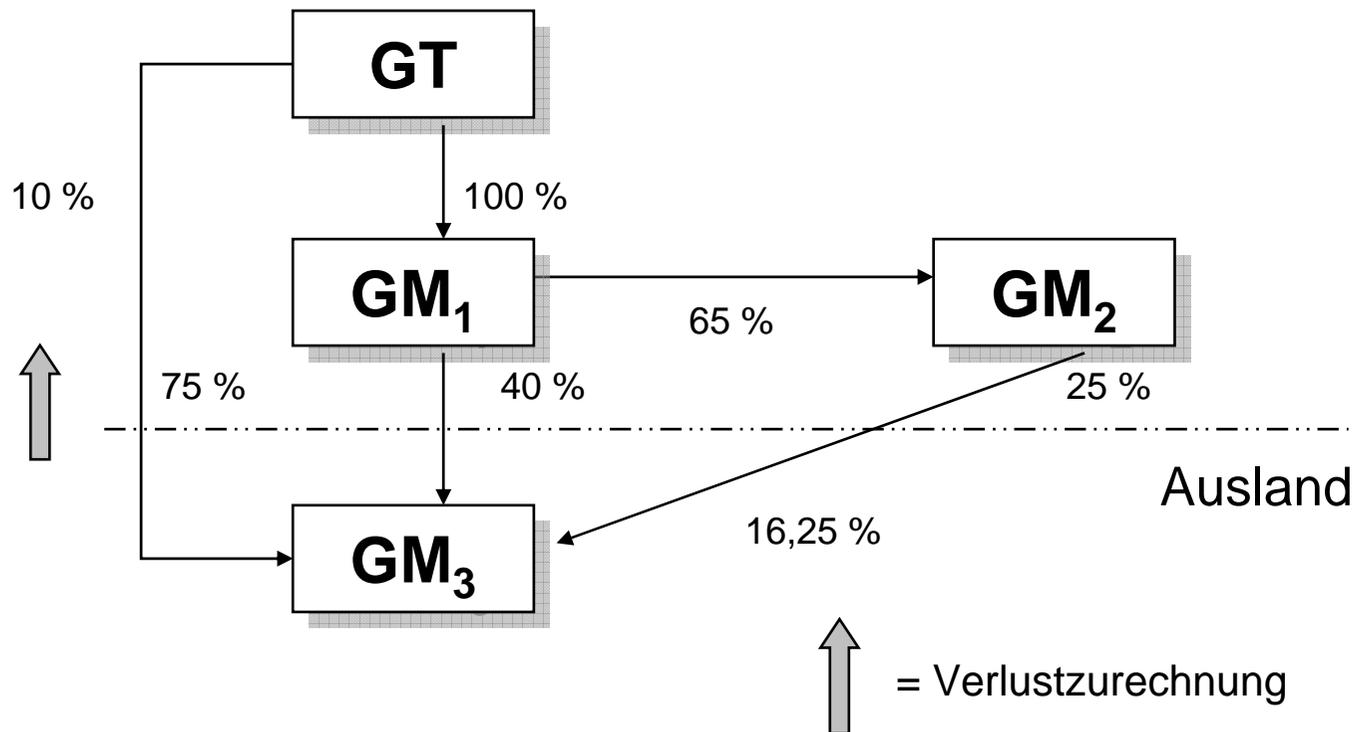
- > Verlegung der Geschäftsleitung ins Ausland



- > GM₁ bleibt inländische Gesellschaft
- > GM₂ ist Gruppenmitglied (vor und nach Wegzug)

ALIQUOTE VERLUSTZURECHNUNG

> 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
- > Nachversteuerung im Inland bei Verrechnung des ausländischen Verlusts im Ausland
 - in Höhe des im Ausland verrechneten Betrages
 - max im Ausmaß des im Inland angesetzten Verlusts
- > zwingende Nachversteuerung bei Ausscheiden aus der Gruppe

NACHVERSTEUERUNG II

- > Ausländisches steuerliches Ergebnis positiv => inländisches steuerliches Ergebnis negativ \Rightarrow Verlustverwertung im Inland \Rightarrow keine Nachversteuerung
- > Ausländisches steuerliches Ergebnis negativ => inländisches steuerliches Ergebnis negativ \Rightarrow Verlustverwertung im Inland \Rightarrow Nachversteuerung wenn Verlustverwertung im Ausland

8. FIRMENWERT UND BETEILIGUNGS- ANSATZ – § 9 Abs 7

> Teilwertabschreibung

- während Gruppenzugehörigkeit steuerlich nicht wirksam (MWR)
- mindert aber den steuerlichen Buchwert
- Zuschreibung steuerneutral
- Weiterlaufen offener Siebentel aus steuerwirksamer Teilwert-AfA vor Gruppeneintritt

> Veräußerungsverluste

- während Gruppenzugehörigkeit steuerlich nicht wirksam
- Veräußerungsverlust nach Gruppenaustritt: keine Nachholung unterlassener Teilwertabschreibungen

> Einschränkungen gelten für inländische und ausländische Beteiligungen

> Firmenwertabschreibung – Voraussetzungen

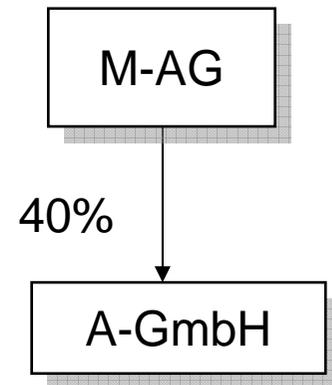
- im Fall der Anschaffung (nach dem 31.12.2004)
- ab Zugehörigkeit der Beteiligungskörperschaft zur Unternehmensgruppe
- beim unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied (Gruppenträger)
- betriebsführende Beteiligungskörperschaft (MU-Anteil als Betrieb?)
- Anschaffung von konzernfremden Unternehmen oder einem nicht beherrschenden Gesellschafter
- nur für Beteiligungen an inländischen Körperschaften
- kein Wahlrecht
- begrenzt auf Dauer der Gruppenzugehörigkeit

> Firmenwertabschreibung – Ermittlung

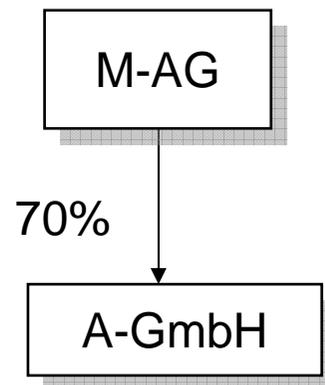
- Anschaffungskosten der Beteiligung
- abzüglich aliquotes hr EK
- abzüglich anteilige stille Reserven im nichtabnutzbaren Anlagevermögen
- Problem unterjähriger Erwerb
- max 50 % der Anschaffungskosten
- Kürzung um vorgenommene TW-Afa
- Abschreibung auf 15 Jahre
- FW-Abschreibung kürzt Buchwert

FALLBEISPIEL FIRMENWERT I

- > Ausgangslage: M-AG kauft im Jahr 2005 40% der Anteile an A-GmbH um 102.000 (fiktiver FW = 30.000) → Gruppenbildung noch nicht möglich



- > Zuerwerb von weiteren 30% im Jahr 2007 um 100.000 (FW = 34.500)



- FW-Afa: 2.000 pa bis 2019
+ 2.300 pa bis 2021

9. VERFAHRENSRECHTLICHE FRAGEN

> Gruppenantrag

- Schriftlicher Gruppenantrag von Gruppenträger bzw vom Hauptbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft beim „Gruppenfinanzamt“ (KöSt-FA GT) innerhalb eines Monats nach Unterfertigung durch das letzte (inländische) GM einzubringen
- Fristversäumung: formale Voraussetzung, Gruppe nicht zustande gekommen; evtl. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand

> Gruppenantrag

- Unterfertigung vor Ablauf des Wirtschaftsjahres des jeweiligen GM, für das die Zurechnung erstmalig erfolgen soll; ausländische GM brauchen nicht zu unterschreiben
- Anzeige beim zuständigen Finanzamt jedes Beteiligten binnen Monatsfrist ab Abschluss
- Erklärung über Steuerausgleich

> Feststellungsbescheid des Gruppen-FA

- Bei Vorliegen der Voraussetzungen: (positiver) **Feststellungsbescheid** gegenüber allen den Gruppenantrag unterfertigenden Körperschaften
- **Nichtfeststellungsbescheid** (keine Unternehmensgruppe)
- „**Teilankennung**“ (2-stufiges Verfahren, z.B. 4 von 5; mit Ablehnungsbescheid und Feststellungsbescheid)
- Bei allen Änderungen ist ursprünglicher Feststellungsbescheid gegenüber GT und (inländischen) GM abzuändern

> Nachträgliche Änderungen und Anzeigepflicht - § 9 Abs 9

- Anzeigepflicht: für jede nachträgliche Änderung (zB für Umgründungen oder Beteiligungsveräußerungen in der Gruppe) beim GT-FA
- vom betroffenen GM bzw. betroffenen GT
- **Jedes** inländische GM kann sein Ausscheiden erklären; *nicht*: ausländische GM (Erklärung durch ausreichend beteiligtes inl. GM oder GT)
- Wenn GT sein Ausscheiden erklärt, wird Gruppe beendet

10. STEUERUMLAGEN

> Steuerliche Konsequenzen

- Im Gruppenantrag muss erklärt werden, dass eine Regelung über den Steuerausgleich getroffen wurde (§ 9 Abs 8 Ts 3 KStG)
- Kein Steuerausgleich bei ausländischen Gruppenmitgliedern
- Verrechnung lediglich hrl. wirksam, keine ertragsteuerliche Wirksamkeit (keine BA/BE)
- Keine Gesellschaftssteuer
- keine Umsatzsteuer

> Zivilrechtliche Gestaltung

- Belastungsmethode
- Verteilungsmethode
- Aufteilung der Konzernprämie?
- Verbot der Einlagenrückgewähr als Mindestanforderung

> Kriterien der steuerlichen Anerkennung?

11. GRUPPENAustrITT – AUSSCHEIDEN DURCH ERKLÄRUNG DES GRUPPENTRÄGERS

- > Beendigung der Unternehmensgruppe
- > nach Ablauf der dreijährigen (36-Monate-)Mindestdauer
 - Ergebniszurechnung bleibt aufrecht
 - keine Firmenwertabschreibung nach Beendigung
 - TW-Abschreibung in Zukunft möglich
 - Nachversteuerung von zugerechneten Auslandsverlusten
- > Vor Ablauf der Mindestdauer
 - Aufrollung: Herstellung des Zustandes, der sich ohne Gruppenzugehörigkeit ergeben hätte
 - ausländische Beteiligung: Aufrollung

GRUPPENAustrITT – AUSSCHEIDEN DURCH ERKLÄRUNG DES GRUPPENMITGLIEDS

- > Einseitige Erklärung durch Gruppenmitglied – restliche Gruppe bleibt bestehen
- > Ist ausscheidendes GM auch beteiligte (Zwischen)körperschaft, so scheiden auch die nachgeordneten Beteiligungskörperschaften aus
- > Nach Ablauf der dreijährigen Mindestdauer
 - Ergebniszurechnung bleibt aufrecht
 - keine Firmenwertabschreibung nach Beendigung
 - TW-Abschreibung in Zukunft möglich
 - Nachversteuerung von zugerechneten Auslandsverlusten
- > Vor Ablauf der Mindestdauer
 - Aufrollung

GRUPPENAustrITT – VERÄUßERUNG VON ANTEILEN

- > Rechtsfolgen der Beteiligungsveräußerung nach
allgemeinem Steuerrecht
 - inländische Beteiligung
 - ausländische Beteiligung
- > finanzielle Beteiligung bleibt aufrecht
 - Veräußerungsverluste nicht steuerwirksam
 - inländische Beteiligung: Reduktion der FW-Abschreibung
 - ausländische Beteiligung: Reduktion der Verlustquote, aliquote Nachversteuerung
- > finanzielle Beteiligung geht unter
 - Veräußerungsverluste nicht steuerwirksam
 - wie Ausscheiden durch Erklärung

12. MINDEST-KÖRPERSCHAFTSTEUER – § 24 Abs 4 Z 4

- > Für jedes GM und für GT ist MiKöSt zu berechnen
- > Entrichtung nur durch GT
- > Wenn (richtig „insoweit“) Gesamteinkommen nicht ausreichend positiv

MINDEST-KÖRPERSCHAFTSTEUER

> Beispiel

Eine Unternehmensgruppe besteht aus 2 unbeschränkt stpfl GmbHs und einer Genossenschaft, das Gesamteinkommen in der Gruppe beträgt a) EUR 20.000, b) EUR -20.000, c) EUR 10.000.

Für die beiden GmbHs würde sich bei einem KöSt-Satz von 25% eine KöSt ab einem Einkommen von EUR 14.000 ergeben (EUR 1.750x4x2). Da dieser Betrag im Fall a) unter dem Gesamteinkommen von EUR 20.000 liegt, ist für die beiden GmbHs keine Mindeststeuer zu berechnen. Da im Fall b) das Gesamteinkommen negativ (Verlust) oder im Fall c) nicht ausreichend positiv (unter EUR 14.000) ist, wäre für beide GmbHs die Mindeststeuer zu berechnen. Im Fall von c) ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Gesamteinkommen von EUR 10.000 und dem Schwellenbetrag von EUR 14.000 (EUR 4.000=bei einem KöSt-Satz von 25% iHv EUR 1.000 dem Gruppenträger als Mindeststeuer vorzuschreiben.