



# Konzernsteuerrecht

---

Univ.-Ass. MMag. Dr. Werner Haslehner, LL.M. (LSE)



# Termine

---

- Fr, 5. 3. 13:45 - 17:00 HS 4
- Fr, 12. 3. 13:45 - 17:00 BA 9911
- ~~Fr, 19. 3. 13:45 - 17:00~~ 
- **Fr, 26. 3. 15:30 - 18:45 Ersatztermin (HS 6)**
- Fr, 16. 4. 15:30 - 17:00 Klausur (HS 10)



# Inhalt

## **I Grundlagen**

1. Grundlagen der Körperschaftsteuer
2. Umsatzsteuer im Konzern
3. Grunderwerbsteuerliche Aspekte der Konzernbesteuerung
4. Gebührenrechtliche Aspekte der Konzernfinanzierung
5. Verkehrsteuer: Gesellschaftsteuer im Konzern

## **II Gruppenbesteuerung**

1. Ziele der Gruppenbesteuerung
2. Struktur der Gruppenbesteuerung
3. Gruppenmitglied und Gruppenträger
4. Finanzielle Verbindung
5. Steuerliche Ergebniszurechnung
6. Gruppenbesteuerung über die Grenze
7. Firmenwert und Beteiligungsansatz
8. Verfahrensrechtliche Fragen
9. Steuerumlagen
10. Gruppenaustritt
11. Mindestkörperschaftsteuer
12. Gruppenbesteuerung und Umgründungen



# Unterlagen

---

- Kodex Steuergesetze 46. Auflage (Stand 15.8.2009)
  - Enthält StRefG 2009 und BBG 2009
- Skriptum „Konzernsteuerrecht“ WS 2009/10
  - Erhältlich im Sekretariat Steuerrecht
  - Enthält Klausuren + Lösungen seit 2006
  - Relevante Abschnitte der KStR und UmgrStR (zur Vertiefung!)
- Vortragsfolien
- Zusätzliche Beispiele werden online zur Verfügung gestellt.



# 1. Grundlagen der Körperschaftsteuer

---



# 1. Grundlagen der Körperschaftsteuer (1)

- Allgemeine Grundlagen
  - Körperschaftsteuer für Körperschaften
    - Unbeschränkte Steuerpflicht: § 1 Abs 2
    - Beschränkte Steuerpflicht: § 1 Abs 3 Z 1-3
    - **Individualbesteuerung**: jede Körperschaft ist selbst Steuersubjekt (auch in Gruppenbesteuerung) → „Abschirmwirkung“ durch Trennungsprinzip
  - „Ergänzung“ zu EStG – weitreichende Verweise
    - Einkommensermittlung (§ 7 Abs 2)
    - Sonderregelungen zB. § 7 Abs 3, § 8, § 9, § 11, § 12.



# 1. Grundlagen der Körperschaftsteuer (2)

## Integration mehrfacher Körperschaftsteuer

- Mehrfache Belastung von Dividenden
  - Ansätze: Befreiung, Anrechnung, keine Entlastung (klassisches System)
  - Österreich: Befreiung von Beteiligungserträgen, § 10 Abs 1; Befreiung von KESt ab 25% Beteiligung (§ 94 Z 2 EStG), sonst Anrechnung
- Mehrfache Belastung von Veräußerungsgewinnen
  - Gleiche Lösungsansätze denkbar
  - Österreich: Keine Entlastung; mehrfache Gewinnerfassung entspricht aber mehrfacher Abzugsfähigkeit bei TW-Minderung (§ 6 EStG iVm § 12 Abs 3 KStG).



# 1. Grundlagen der Körperschaftsteuer (3)

## § 10 KStG idF BBG 2009: „Befreiung für Beteiligungserträge und internationale Schachtelbeteiligungen“

- **Abs 1:** Befreiungskatalog
  - Ausländische Portfoliodividenden
  - Rechtsfolge für internationale Schachtelbeteiligung
- **Abs 2:** Definiert „internationale Schachtelbeteiligung“
  - Verweist für Rechtsfolge auf Abs 1
- **Abs 3:** Befreiung der Wertänderungen von ausländischen Beteiligungen über 10%
  - Keine Änderung: Gewinne und Verluste bleiben außer Ansatz, optionale Steuerpflicht;
- **Abs 4:** *Switch over* zur Anrechnung bei „Missbrauch“ iZm Beteiligungen **über** 10%
  - Praktisch keine Änderung; Verweis auf Abs 6
- **Abs 5:** *Switch over* zur Anrechnung bei „Missbrauch“ iZm Beteiligungen **unter** 10%
  - Methodenwechsel alleine auf Basis des Besteuerungsniveaus; Verweis auf Abs 6.



# 1. Grundlagen der Körperschaftsteuer (4)

## § 10 Abs 1

- Z 1: Gewinnanteile *inländischer* Kapitalgesellschaften und Genossenschaften aus **Gesellschafts- und Genossenschaftsanteilen**
- Z 2: **Rückvergütungen** *inländischer* Genossenschaften und Agrargemeinschaften
- Z 3: Gewinnanteile aus *inländischen* **Genussrechten**
- Z 4: Gewinnanteile aus (*inländischem*) **Partizipationskapital**
- **Z 5: Gewinnanteile von EU-Körperschaften (Anlage 2 EStG)**
- **Z 6: Gewinnanteile von vergleichbaren EWR-Körperschaften (+ Amts- und Vollstreckungshilfe → Norwegen)**
- Z 7: Gewinnanteile aus *internationaler Schachtelbeteiligung* iSd Abs 2.



# 1. Grundlagen der Körperschaftsteuer (5)

## **§ 10 Abs 2: „Internationale Schachtelbeteiligung“**

- Unbeschränkt steuerpflichtige § 7 Abs 3-Körperschaft oder „vergleichbare“ (unbeschränkt stpfl.) ausländische Körperschaft
- 10% Beteiligung
- an ausländischer „vergleichbarer“ Körperschaft oder EU-Körperschaft
- 1 Jahr Mindesthaltefrist.



# 1. Grundlagen der Körperschaftsteuer (6)

## § 10 Abs 3: Wertänderungen internationaler Schachtelbeteiligung

- **Wertänderungen** bleiben **außer Ansatz**
  - Veräußerungsgewinne
  - Teilwertminderungen
  - Veräußerungsverluste
- **Option** zur Steuerhängigkeit
  - Im Jahr des Erwerbs (mit Steuererklärung des Erwerbsjahres)
  - Kein Widerrufsrecht
  - Kein Einfluss auf Dividendenbefreiung.



# 1. Grundlagen der Körperschaftsteuer (7)

## § 10 Abs 4: Ausnahme bei Missbrauch int. Schachtelbeteiligungen

- Min. 10% Beteiligung (Anknüpfung an § 10 Abs 2)
- „Passiveinkünfte“ (überwiegend)
  - Zinsen
  - Lizenzgebühren
  - Beteiligungsveräußerungsgewinne
- Keine vergleichbare Steuer
  - VO 2004/295: „effektive“ Steuerbelastung  $\leq 15\%$
- Rechtsfolge:
  - Keine Befreiung (Dividenden und Wertänderungen)
  - § 10 Abs 6: *Switch-over* zur Anrechnungsmethode mit „Hinaufschleusungseffekt“.

kumulativ oder  
eines „besonders  
ausgeprägt“ und  
das andere  
„annähernd erfüllt“



# 1. Grundlagen der Körperschaftsteuer (8)

## § 10 Abs 5: Neue Antimissbrauchsvorschrift nach BBG 2009:

- Beteiligungen <10%
- Beteiligungen an EU- oder EWR-Körperschaften
- Ausländische Besteuerung als einziges Kriterium:
  - Überhaupt keine vergleichbare Steuer kommt zur Anwendung
  - *Oder*: prinzipiell gleichartige Steuer, aber (nomineller) KSt-Satz < 15% (→ Verhältnis zu VO 2004/295?)
  - *Oder*: Körperschaft genießt „umfassende sachliche oder persönliche Steuerbefreiungen“ (ausgenommen: Schachtelprivilegien)
- Rechtsfolge
  - Keine Befreiung (Dividenden)
  - *Switch-over* zu Anrechnungsmethode (§ 10 Abs 6).

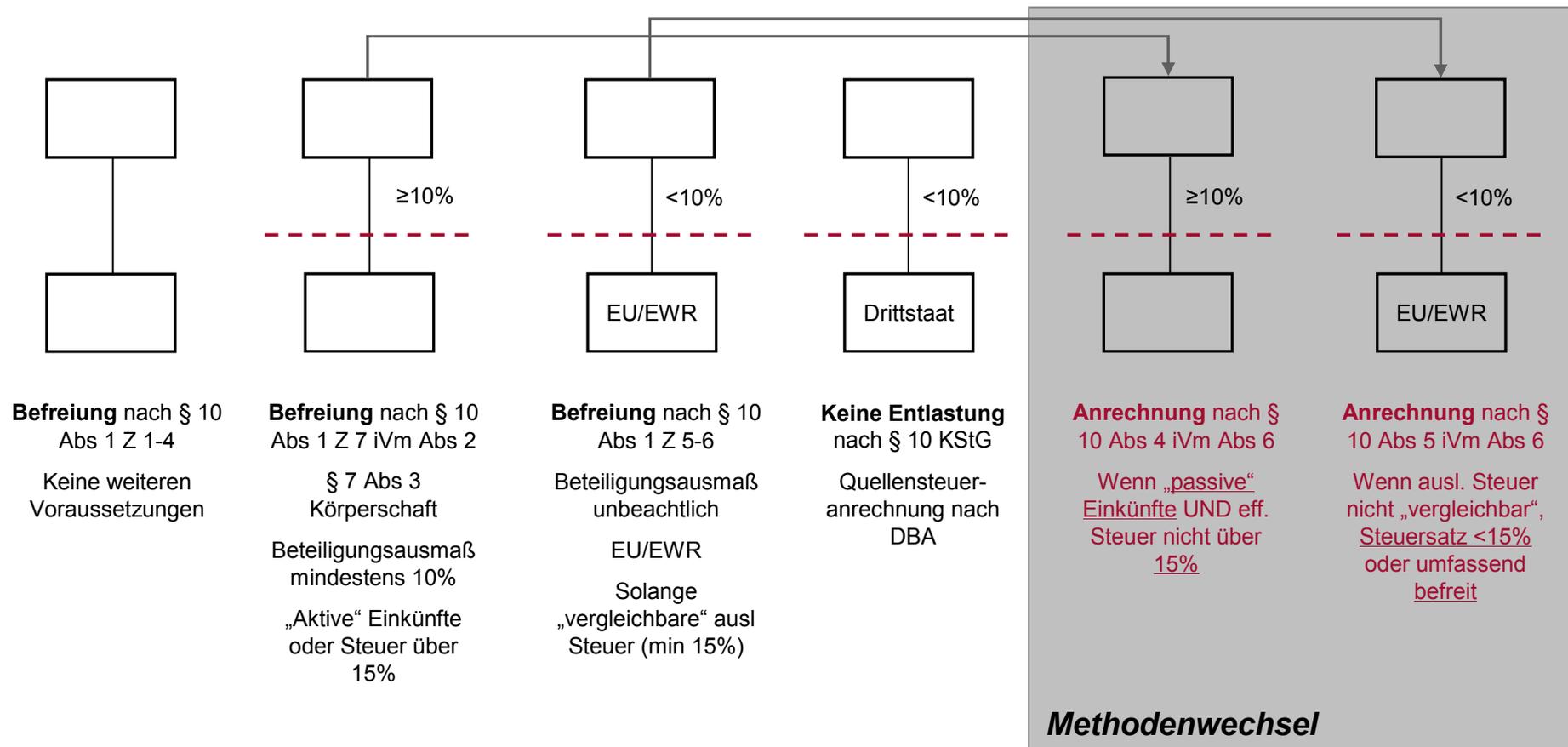


# 1. Grundlagen der Körperschaftsteuer (9)

## § 10 Abs 6: Methode der Anrechnung

- Regelt Wesen und Umfang der Anrechnung ausländischer KSt
  - In Fällen des Abs 4 und Abs 5 (zu enge Formulierung)
  - Wenn im Ausland aber gerade keine „vergleichbare“ Steuer kennt? Wie ist Vergleichbarkeit für Zwecke der Anrechnung festzustellen? zB.: Gewerbesteuer?
- Geht über Quellensteueranrechnung hinaus – diese wird idR durch DBA ohnehin gewährt (vgl Art 23A/B iVm Art 10 OECD-MA)
  - „*Indirect credit*“
- Methode:
  - Hinzurechnung ausländischer Körperschaftsteuer zu den erhaltenen Dividenden
  - Anwendung des inländischen KöSt-Satzes
  - Abzug der ausländischen Körperschaftsteuer.

# 1. Grundlagen der Körperschaftsteuer (10)





# 1. Grundlagen der Körperschaftsteuer (11)

## § 21 KStG: Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger

- Steuerpflicht für Einkünfte iSd § 98 EStG
- Grundsätzlich kein Schachtelprivileg nach § 10 KStG
  - Ausnahme: EU-Körperschaft mit Betriebsstätte (§ 21 Abs 1 Z 2 lit a KStG)
- „Ersatz“ für Schachtelprivileg: **KESt-Rückzahlung § 21 Abs 1 Z 1a (BBG 2009)**
  - **EU-Körperschaft**
  - **EWR-Körperschaft** mit umfassender Amts- und Vollstreckungsrückzahlung
    - Derzeit nur von Norwegen erfüllt (nicht Island, Liechtenstein)
    - Zulässige Einschränkung? → EuGH (Rs A, Rs KBC Bank?): hängt von Erforderlichkeit ab
  - **Keine DBA-Anrechnung (im Ansässigkeitsstaat)**
    - Hintergrund: Bei Vollarrechnung keine Diskriminierung durch Quellensteuer (Rs Denkavit, Rs Amurta)
    - Nachweiseinbringung durch ausl. Steuerbescheid.



# 1. Grundlagen der Körperschaftsteuer (12)

## Regelung des Steuerabzuges

- § 94 EStG – Inbound-Ausschüttungen
  - § 94 Z 2: KESt-Befreiung für Körperschaften: erst ab 25%, Aber in jedem Fall Anrechnung!
- § 94a EStG – Outbound-Ausschüttungen
  - Setzt Mutter-Tochter-Richtlinie um
    - EU-Körperschaft
    - 10% Beteiligung
    - 1 Jahr Mindesthaltefrist
- BBG 2009: Erweiterung auf Gewinnanteile aus Genossenschaftsbeteiligungen
- Verhältnis zu § 21 Abs 1 Z 1a KStG?



# 1. Grundlagen der Körperschaftsteuer (13)

- Zusammenfassendes Beispiel § 10 KStG

Die österreichische A-AG ist an folgenden Gesellschaften beteiligt:

<b>Gesellschaft</b>	<b>Beteiligung</b>	<b>seit</b>	<b>Ergebnis 2009</b>	<b>Effektive Steuer</b>
B SA (frz. société anonyme)	3%	2006	1,5 Mio	33,33%
C Ltd (irische Limited Co.)	5%	2008	2 Mio aus Dividenden	12,5%
D OOO (russische GmbH)	25%	2009	150.000	10%

D ist überwiegend in der Bauwirtschaft tätig und generiert dort Verluste; der Gesamtgewinn ergibt sich aus Einnahmen aus Gebäudevermietung und Zinserträgen.



# 1. Grundlagen der Körperschaftsteuer (14)

## ■ Beispiel - Lösung

- B: SA = EU-Körperschaft; Portfoliobeteiligung führt ab 2009 zur Befreiung nach § 10 Abs 1 Z 5 KStG → Steuersatz > 15%, daher steuerbefreit;  
Quellensteuer kann nach MTR von Frankreich einbehalten werden, allenfalls problematisch nach EuGH-Rechtsprechung zur Kapitalverkehrsfreiheit, da in Ö. keine Anrechnung möglich (hängt aber vom nationalen Recht Frankreichs ab!)
- C: Ltd. = EU-Körperschaft; Portfolio-Dividenden grundsätzlich befreit, aber Steuersatz < 15% → Anrechnung gemäß § 10 Abs 5 iVm Abs 6 KStG; Anrechnung der Quellensteuer (nach MTR) und KSt (Problem der Kenntnis der Steuer);  
[Art der Einkünfte spielt keine Rolle, außerdem wären Dividenden ohnedies keine schädlichen Einkünfte iSd § 10 Abs 4]
- D: keine EU oder EWR-Körperschaft. Aber Internationale Schachtel nach § 10 Abs 2: Grundsätzlich befreit. Russische Quellensteuer nach DBA (15%).  
Switch over nach § 10 Abs 4? → Steuersatz 10%, aber überwiegend „aktiv“ tätig → kein switch over.



## 2. Umsatzsteuer im Konzern

---



## 2. Umsatzsteuer (1)

---

### ■ Holdinggesellschaften

- Unternehmereigenschaft: nur, wenn „wirtschaftliche Tätigkeit“ iSd Art 9 MwStSystRL vorliegt ≠ bloßes Halten einer Beteiligung
- Dividende ist keine Gegenleistung für Halten der Beteiligung
- „Geschäftsleitende Holding“ greift in Geschäftsführung ein und erbringt administrative, finanzielle, kaufmännische oder technische Leistungen (entgeltlich)
- Folge der Unternehmereigenschaft:
  - Vorsteuerabzug für Vorleistungen iZm unternehmerischer Tätigkeit (≠ Beteiligungserwerb)
  - Direkter Zusammenhang der Vorleistung mit den erbrachten Leistungen an die Tochter ist nach EuGH nicht gefordert (anders der VwGH: wie „gemischte Holding“)
- Beteiligungsverkauf unecht steuerbefreit gem § 6 Abs 1 Z 8 lit f oder g UStG → kein VSt-Abzug, allenfalls VSt-Berichtigung nach § 12 Abs 10 UStG.



## 2. Umsatzsteuer (2)

---

### ▪ Organschaft

#### — § 2 Abs 2 Z 2 UStG

- Keine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit, weil
- Kein „eigener Wille“ der juristischen Person mehr, da
- Finanzielle, organisatorische und wirtschaftliche Eingliederung

#### — Leistungen zwischen den in der Organschaft befindlichen Unternehmen umsatzsteuerlich unbeachtlich („Innenumsätze“)

#### — Eingeschränkt auf inländische Unternehmensteile (Art 11 MwStSystRL, § 2 Abs 2)

#### — Im Außenverhältnis bleibt Unternehmereigenschaft erhalten, Organträger ist Steuerschuldner für alle Umsätze der Organgesellschaften

#### — Vorteil bei unechter Steuerbefreiung (Banken, Versicherungen):

- Steuerfreie Leistungen von verbundenen Tochtergesellschaften.



## 2. Umsatzsteuer (3)

---

- Konzernumlagen allgemein
  - „pauschale Verrechnung“ erbrachter Leistungen gegenüber Tochtergesellschaften
  - Leistungsaustausch gegeben?
  - Einheitliche Leistung bei verschiedenen Dienstleistungen?
  - Leistungsortbestimmung nach § 3a Abs 6 UStG
- Konzernumlagen nach „Poolkonzept“
  - „Pool“ als Unternehmer gem § 2 Abs 1? (als GesbR nur wenn Außengesellschaft)
  - Aufwandspool: Leistungen von Konzerngesellschaften erbracht und von allen genutzt – keine Unternehmereigenschaft des „Pools“
  - Nachfragepool: Zusammenschluss der Konzerngesellschaften zum gemeinsamen Einkauf – Unternehmereigenschaft hängt von Weiterverrechnung ab (Auftritt nach außen im eigenen Namen).



## 3. Grunderwerbsteuerliche Aspekte

---



## 3. Grunderwerbsteuer im Konzern (1)

### **Anteilsvereinigung (§ 1 Abs 3 GrEStG)**

- Betrifft Anteile an Gesellschaften, in deren Vermögen sich Grundstücke befinden
- Übertragung von einem oder mehreren Gesellschaftsanteilen (Z 1 -2)
  - Vereinigung bei einem Unternehmen oder Organschaft
  - Durch Rechtsgeschäft oder ohne
- Übertragung aller Unternehmensanteile (Z 3 – 4)
  - Durch Rechtsgeschäft oder ohne
- Zweck: Verhinderung von Umgehung der GrESt
- Aber: Keine „wirtschaftliche“ Anteilsvereinigung
  - Umgehung durch Treuhänder u/o Nichtübertragung von Zwerganteilen.



## 3. Grunderwerbsteuer im Konzern (2)

---

- Folgen der Anteilsvereinigung
  - Grunderwerbsteuerpflicht nach § 1 Abs 3
  - Steuerschuldner:
    - § 9 Z 3 lit a: Bei Vereinigung iSd § 1 Abs 3 Z 1 der Anteilserwerber
    - § 9 Z 3 lit b: Bei Vereinigung iSd § 1 Abs 3 Z 2 die Anteilserwerber (Organgesellschaften)
    - § 9 Z 4: Bei Übertragung aller Anteile alle Beteiligten
  - Bemessungsgrundlage:
    - dreifacher Einheitswert jedes Grundstücks nach § 6 Abs 1 lit b GrEStG
  - „Anteilsvereinigungskette“: Erwerb von Anteilen durch „Konzern“, später Übertragung aller Anteile auf ein Unternehmen des Konzerns, Übertragung auf ein anderes Unternehmen... → jede Transaktion steuerpflichtig
    - Bloße Anteilsverschiebungen im Konzern sind hingegen unbeachtlich.



## 4. Gebührenrechtliche Aspekte

---



## 4. Gebührenfolgen der Konzernfinanzierung (1)

- Rechtsgeschäftsgebühren: § 15 ff GebG
  - Anknüpfung an Rechtsgeschäft
  - Urkundenprinzip
- Fremdfinanzierung vs Eigenfinanzierung
  - Gebühren vs Gesellschaftsteuer (→ § 15 Abs 3 GebG)
  - Darlehensvertrag → § 33 TP 8: 0,8%
  - Kreditvertrag → § 33 TP 19: 0,8 – 1,5%.



## 4. Gebührenfolgen der Konzernfinanzierung (2)

- Gebührenvermeidung?
  - Allgemein durch Vermeidung einer Urkunde
- Unwirksam bei Gesellschafterdarlehen und –krediten
  - § 33 TP 8 Abs 4 GebG: Aufzeichnungen in den abgabenrechtlich zu führenden Büchern der Gesellschaft gelten als Urkunde (iVm § 16 Abs 6 GebG)
  - TP 33 TP 19 Abs 2 → Verweis auf Darlehensregelung.



## 5. Verkehrssteuern: Gesellschaftsteuer

---

## 5. Gesellschaftssteuer im Konzern (1)

- Europarechtlich harmonisiert durch Kapitalverkehrsrichtlinie
- Gesellschaftsteuer für Eigenkapitalzufuhr zu Kapitalgesellschaften (§ 2 KVG)
  - Erwerb von Gesellschaftsrechten
  - Nachträgliche Zufuhr von Eigenkapital
  - Sitzverlegung aus Drittstaat ins Inland
- Eigenkapitalzufuhr nur von Gesellschaftern
  - „Mittelbare Gesellschafter?“
  - Großmutterzuschüsse grundsätzlich steuerfrei
  - Aber: (doppelt) steuerpflichtig, wenn auf Anweisung der Tochter
  - EuGH verlangt „wirtschaftliche Betrachtungsweise“: EStAG, SEI BV: Steuerpflicht auch, wenn im „überragenden Interesse“ der Tochter.

