Konzernsteuerrecht

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

TEIL II

Gruppenbesteuerung

Inhaltsübersicht

0. Einleitung
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. Mindest-Körperschaftsteuer
12. Gruppenbesteuerung und Umgründungen

0. Einleitung

0. Einleitung: Konzernsteuerrecht

- Begriff „Konzern“: § 15 AktG → grundsätzlich nicht steuerlich relevant
  - Ausnahme: § 9 Abs 7: „konzernzugehörige Gesellschaft“ (vgl KStR Rz 463)
- Elemente eines Konzernbesteuerungsregimes
  - Reichweite der Einbeziehung (Beteiligungsausmaß, einbeziehbare Körperschaften, ausl. Körperschaften…)
  - Behandlung des positiven und negativen Einkommens (insb. Verlustnutzung)
  - Behandlung von konzerninternen Transaktionen
- 3 verbreitete Varianten
  - Vollkonsolidierung (z.B. USA, F, Lux)
  - Verlustüberlassung (z.B. GB)
  - “Einkommenskonsolidierung” (z.B. D., Ö.)

1. Ziele der Gruppenbesteuerung

1. Ziele der Gruppenbesteuerung (1)

- Erhöhung der Wettbewerbsfähigkeit des Standortes
- Ersetzen der kstl Organschaft durch modernes System
  - Die **umsatzsteuerliche Organschaft (§ 2 Abs 2 Z 2 UStG)** bleibt unverändert und erfordert finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung
- Gemeinschaftsrechtskonformität
- Ergebniszusammenfassung ohne gesellschaftsrechtliche Maßnahmen
- Berücksichtigung der Entwicklungen im Gesellschafts- bzw Konzernrecht.

1. Ziele der Gruppenbesteuerung (2)

- Eckpunkte der Gruppenbesteuerung
  - Absenkung des Mindestbeteiligungserfordernisses
  - Abschaffung der sonstigen Eingliederungsvoraussetzungen
  - Möglichkeit der Gruppenbildung zwischen in- und ausländischen Unternehmen
  - Möglichkeit der Bildung von Mehrmüttergruppen (*joint ventures*)
  - Reduzierung der Bindungsdauer der Gruppenbildung auf drei Jahre
  - Firmenwertabschreibung
- Die Gruppenbesteuerung gilt ab der Veranlagung 2005
  - § 26c Z 3 KStG
  - *Firmenwertabschreibungen* nur auf nach 31.12.2004 angeschaffte Beteiligungen.

2. Struktur der Gruppenbesteuerung

Aufbau des § 9 KStG

- Absatz (1) – Durchbrechung der Individualbesteuerung, Wahlmöglichkeit
- Absatz (2) – Gruppenmitglieder
- Absatz (3) – Gruppenträger
- Absatz (4) – Finanzielle Verbindung (mat. Voraussetzung der Gruppe)
- Absatz (5) – Dauer der finanziellen Verbindung
- Absatz (6) – Ergebnisermittlung & -zurechnung
- Absatz (7) – Behandlung von Beteiligungen (TWAfA, FWAfA)
- Absatz (8) – Gruppenantrag
- Absatz (9) – Nachträgliche Änderungen
- Absatz (10) – Mindestdauer.

2. Struktur der Gruppenbesteuerung (1)

Definitionen

- **Gruppenträger** = die an der Spitze der Gruppe stehende Körperschaft (oder Beteiligungsgemeinschaft)
- **Gruppenmitglieder** = alle Körperschaften, die in einer Unternehmensgruppe vereinigt sind, mit Ausnahme des Gruppenträgers
- **Beteiligungskörperschaft** = Gruppenmitglied in seiner Funktion als „Tochterkörperschaft“
- **beteiligte Körperschaft** = Gruppenmitglied in seiner Funktion als „Mutterkörperschaft“ oder Gruppenträger
- **Beteiligungsgemeinschaft** = Zusammenschluss mehrerer gruppenträgerfähiger Körperschaften zur Bildung einer Mehrmüttergruppe (Syndikat, Personenges.,…).

2. Struktur der Gruppenbesteuerung (2)

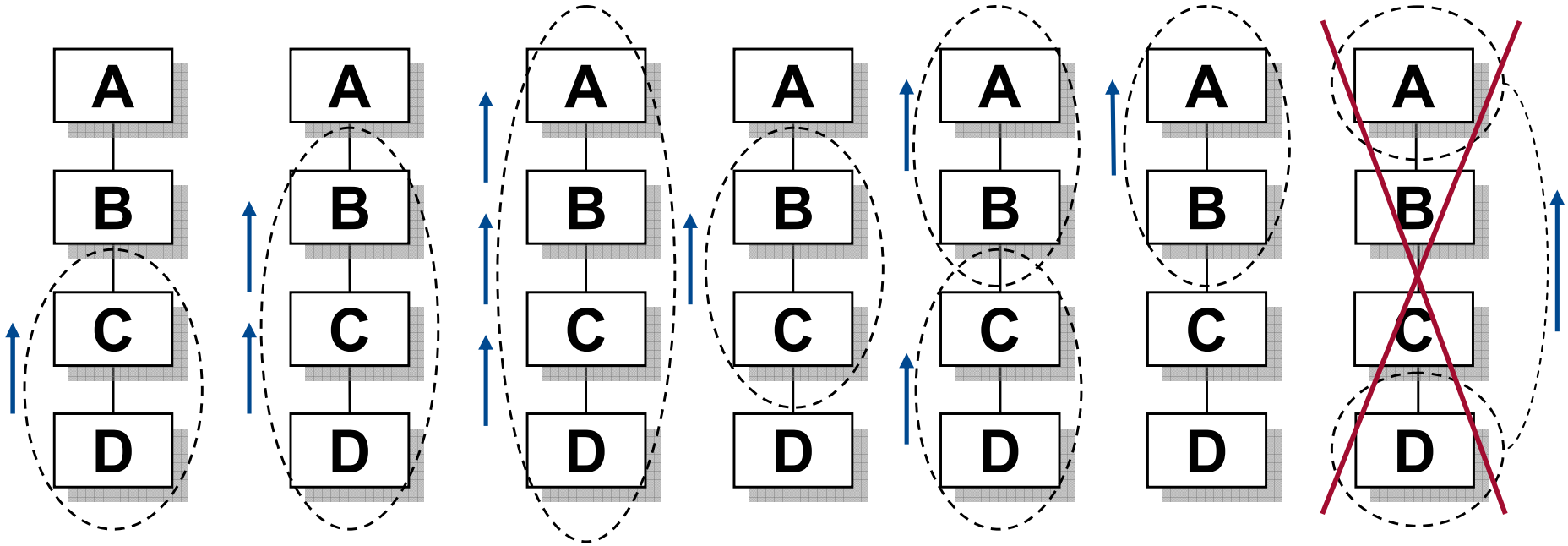
- **Grundsatz:**

Ergebniszusammenfassung innerhalb einer finanziell verbundenen Unternehmensgruppe auf Ebene des Gruppenträgers durch stufenweise Ergebniszurechnung

- **Finanzielle Verbindung als „Zentrum“ des Gruppenbesteuerungsregimes**
  - mehr als 50 % des Kapitals **und** der Stimmrechte
  - unmittelbar und mittelbar
  - auch mittelbar über Personengesellschaften
  - auch über Beteiligungsgemeinschaften.

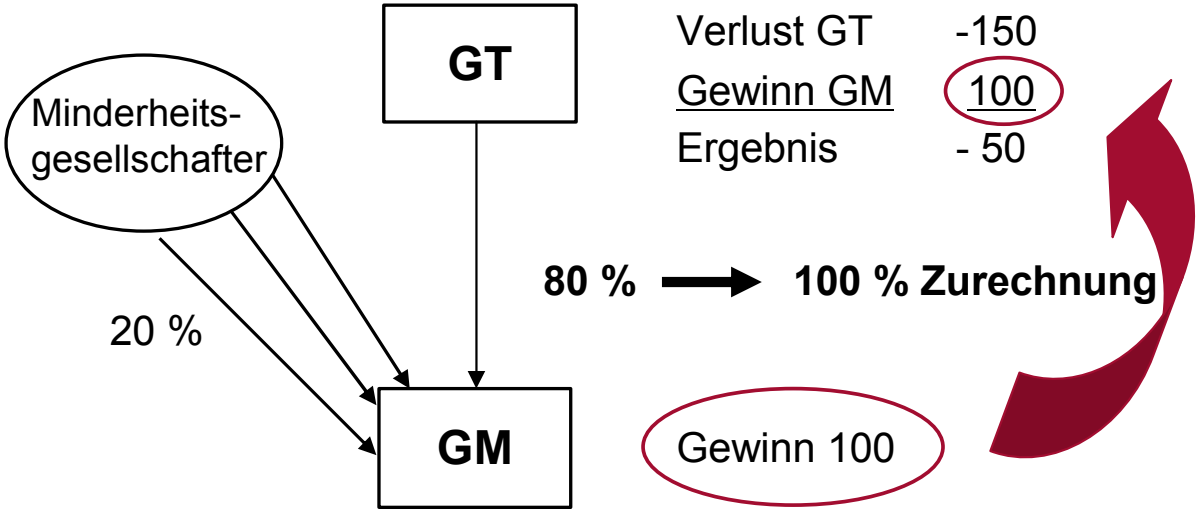
2. Struktur der Gruppenbesteuerung (3)

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



2. Struktur der Gruppenbesteuerung (4)

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



Gilt nur bei inländischem GM !

2. Struktur der Gruppenbesteuerung (5)

- Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste steuerlich nicht wirksam
- Firmenwertabschreibung für angeschaffte Beteiligungen ab Gruppenzugehörigkeit
- Besonderheiten bei Gruppenbesteuerung über die Grenze:
  - Nur Verlustzurechnung
  - Keine volle, sondern nur aliquote Zurechnung
  - Nachversteuerung insoweit Verlust im Ausland verwertet
  - Keine Firmenwertabschreibung.

2. Struktur der Gruppenbesteuerung (6)

Formalia

- Erfordernis eines **Steuerumlagevertrag**es
- Antragsprinzip: Erfordernis des **Gruppenantrag**s
  - bestimmt den Gruppenträger und
  - die Größe der Unternehmensgruppe
  - Rechtswirkungen aufgrund von Feststellungsbescheid (nicht *ex lege*)
- **Mindestdauer** der Unternehmensgruppe / Gruppenzugehörigkeit von 3 Jahren.

2. Struktur der Gruppenbesteuerung (7)

Gruppenträger gem § 9 Abs 3 KStG

+

Gruppenmitglied gem § 9 Abs 2 KStG

+

Finanzielle Verbindung gem § 9 Abs 4 KStG

+

Steuerausgleichsvereinbarung

+

Antrag beim Finanzamt gem § 9 Abs 8 KStG

Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG

Graphik entnommen von Lang/Unger, Steuerrecht graphisch dargestellt (2008), 45.

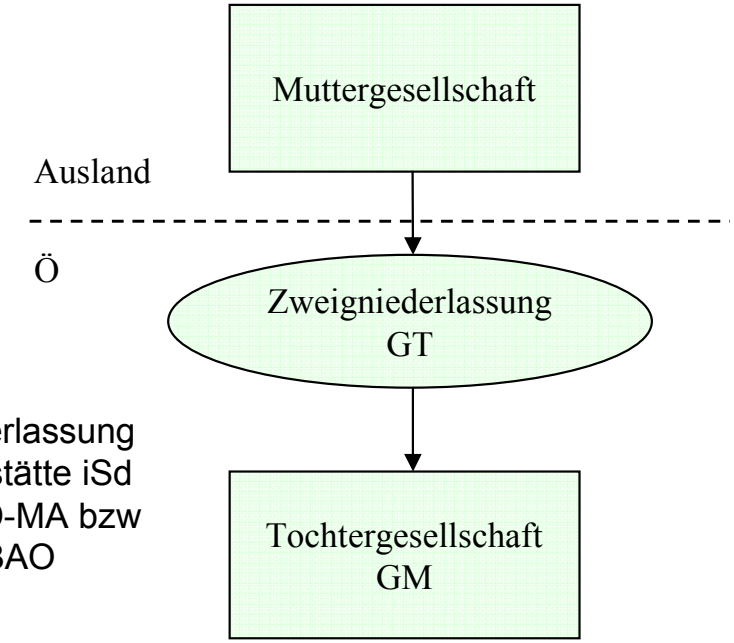
3. Gruppenmitglied und Gruppenträger (§ 9 Abs 2 und 3 KStG)

3. Gruppenmitglied und Gruppenträger (1)

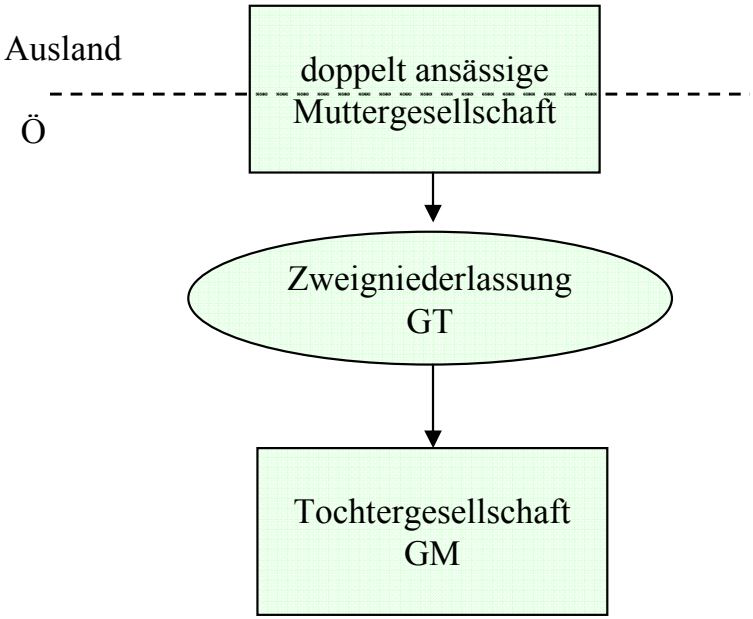
- Gruppenträger (§ 9 Abs 3 KStG)
  - **unbeschränkte steuerpflichtige** Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit und Kreditinstitute iSd BWG (inkl. entsprechender doppelt ansässiger Körperschaften mit Sitz im Inland und Ort der Geschäftsleitung Im Ausland!)
  - **beschränkt steuerpflichtige** EU-Gesellschaften iSd Art 2 MTR und den Kapitalgesellschaften vergleichbare EWR-Gesellschaften (TS 5), mit im Firmenbuch eingetragener Zweigniederlassung im Inland
  - **Beteiligungsgemeinschaften,** die aus den genannten Körperschaften gebildet werden
  - **doppelt ansässige (ausl) Körperschaften** - wie beschränkt Steuerpflichtige
  - **nicht**: Privatstiftungen, Vereine, BgA, befreite Körperschaften.

3. Gruppenmitglied und Gruppenträger (2)

- Ausländische Körperschaft als Gruppenträger (§ 9 Abs 3 KStG)



Zweigniederlassung
= Betriebsstätte iSd
Art 5 OECD-MA bzw
§ 29 BAO

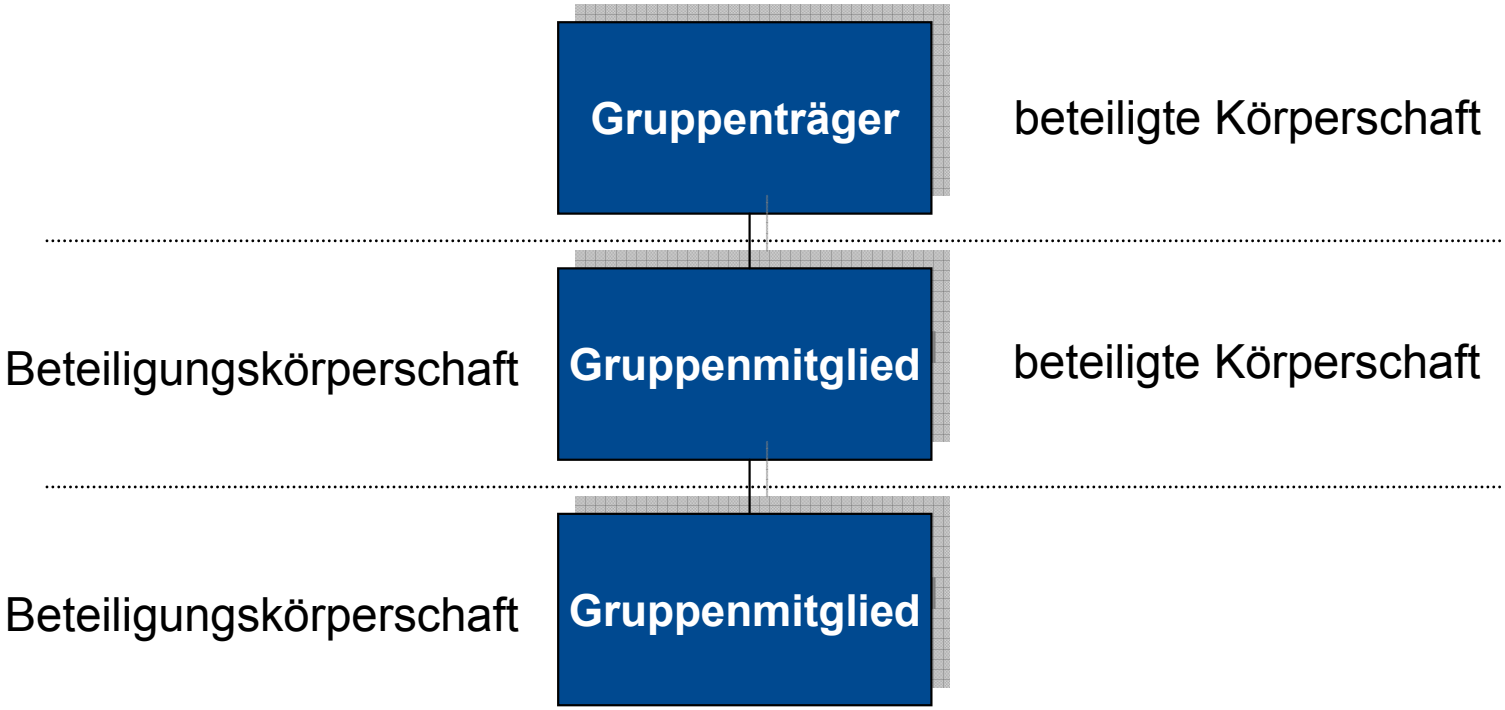


3. Gruppenmitglied und Gruppenträger (3)

- Gruppenmitglieder (§ 9 Abs 2 KStG)
  - Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die unter § 7 Abs 3 fallen (TS 1)
    - Vorgesellschaften (Rz 367 KStR; § 4 KStG)
    - Ausländische vergleichbare Körperschaften
  - Operative und vermögensverwaltende Körperschaften!
  - Nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften, wenn
    - vergleichbar mit inländischer Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften **und**
    - ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbunden (TS 2).

3. Gruppenmitglied und Gruppenträger (4)

- Doppelfunktion von Gruppenmitgliedern:



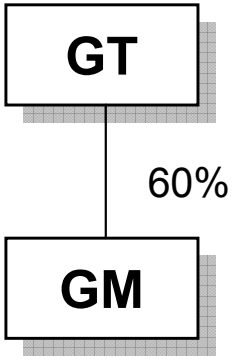
4. Finanzielle Verbindung (§ 9 Abs 4 KStG)

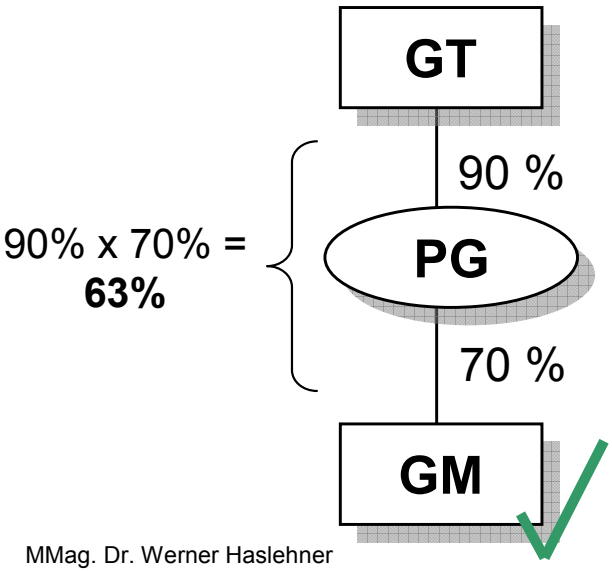
4. Finanzielle Verbindung (§ 9 Abs 4 KStG) (1)

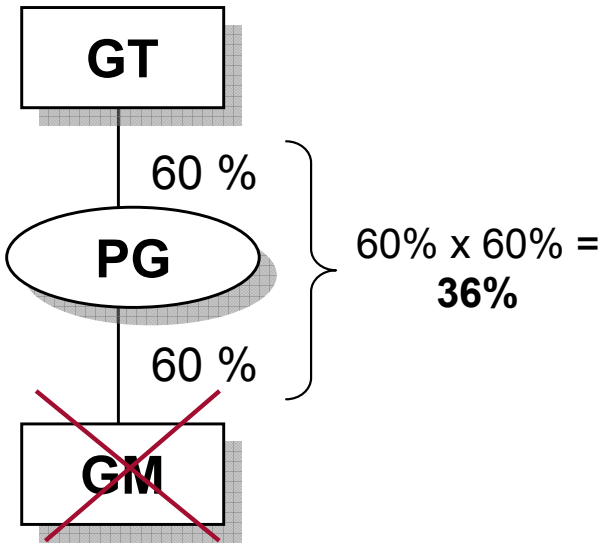
- „Kernelement der Gruppe“ – maßgebliche materielle Voraussetzung
- Herstellbar in 4 Varianten:
  - Unmittelbar
  - Mittelbar über Personengesellschaften
  - Mittelbar über Gruppenmitglieder
  - Im Wege einer Beteiligungsgemeinschaft
- Kombinationen aller Varianten grundsätzlich möglich!
  - Horizontale Kombination
  - Vertikale Kombination

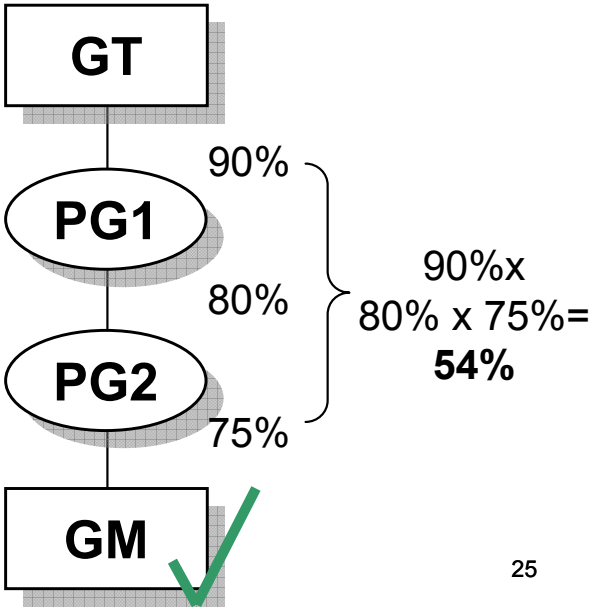
4. Finanzielle Verbindung (§ 9 Abs 4 KStG) (2)

- Mehr als 50 % des Kapitals **und** der Stimmrechte (TS 1)
- Unmittelbare Beteiligung an Beteiligungskörperschaft (TS 1)
- (ausschließlich) mittelbar über eine Personengesellschaft (TS 2)
- Mittelbare Beteiligung: Durchrechnung der Beteiligungen (TS 2)



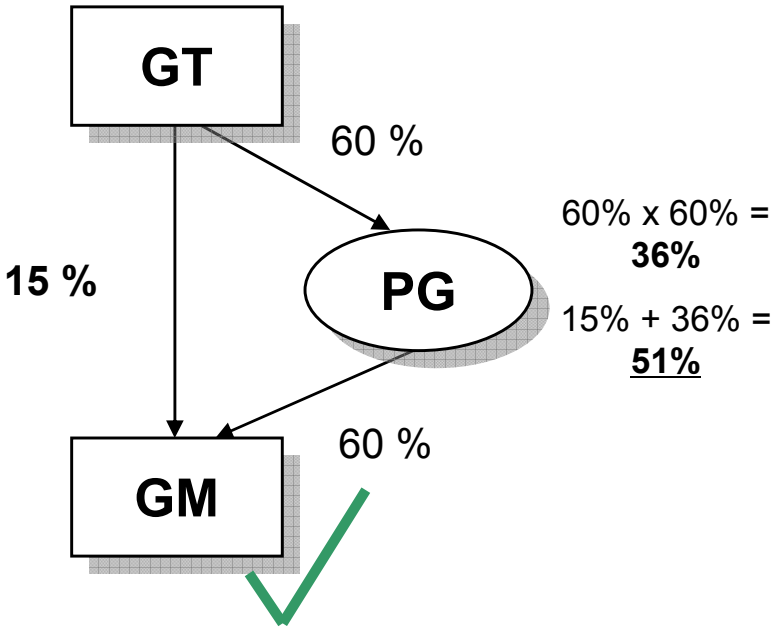


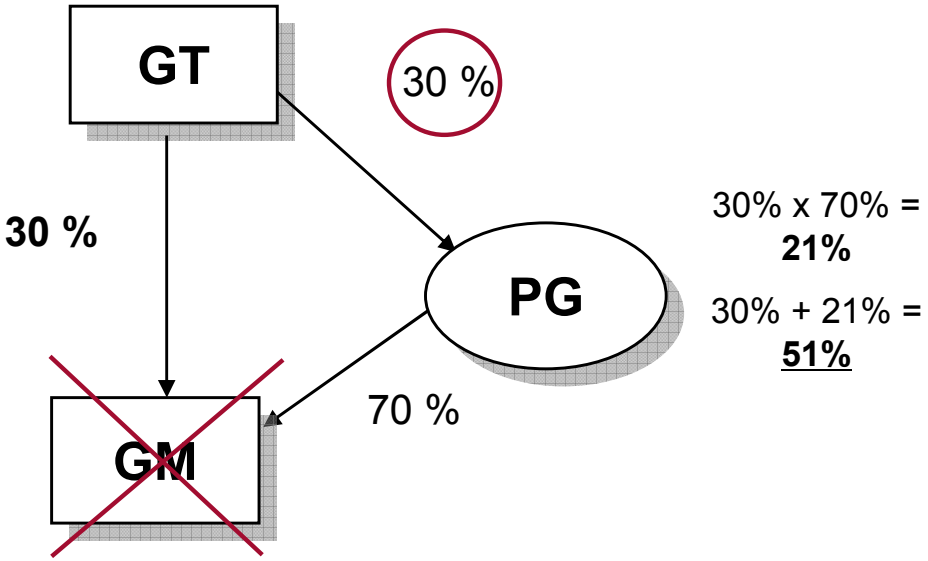




4. Finanzielle Verbindung (§ 9 Abs 4 KStG) (3)

- Teils unmittelbar, teils mittelbar über Personengesellschaft + Mehrheit der Stimmrechte (TS 2)

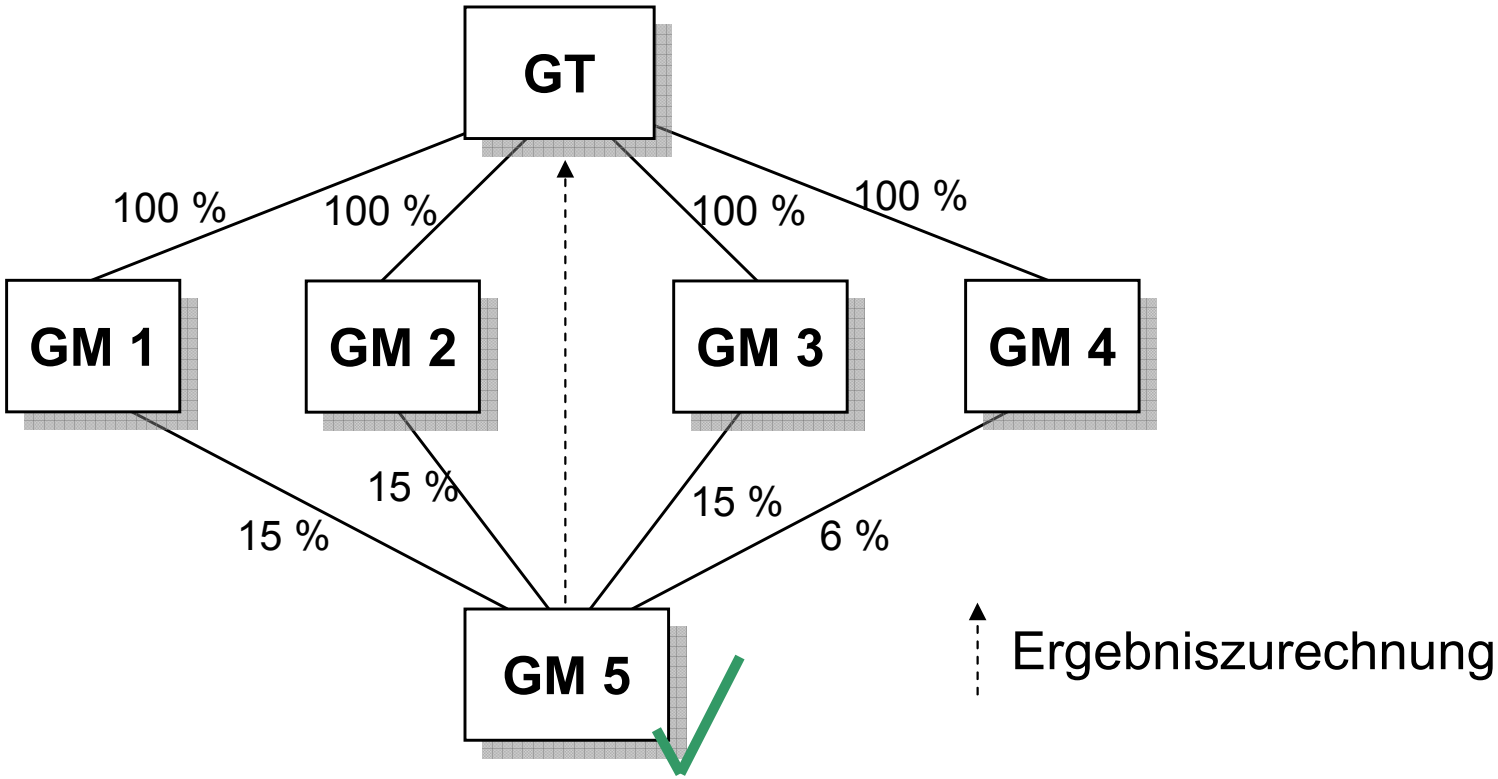




- Entscheidend ist die **Beherrschung der Personengesellschaft!**

4. Finanzielle Verbindung (§ 9 Abs 4 KStG) (4)

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

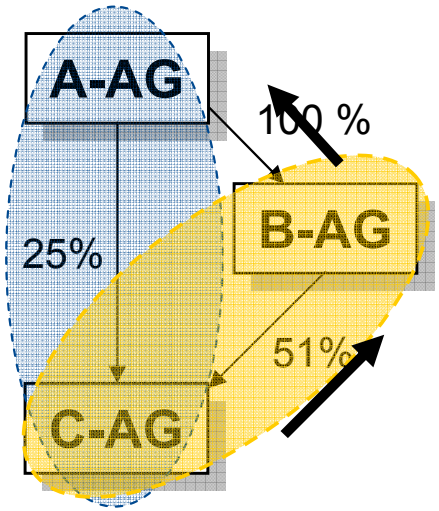


4. Finanzielle Verbindung (§ 9 Abs 4 KStG) (5)

- Mittelbare finanzielle Verbindung nach Abs 4 TS 3:
- Voraussetzung der „Vermittlung“:
  - Gruppenmitglied
  - Unmittelbare Beteiligung an „vermittelndem GM“ (allerdings reicht Kleinanteil; nach Teilen der Lehre reicht auch jede andere finanzielle Verbindung)
  - Nicht „iSd TS 1 beteiligt“ → warum? (stufenweise Zurechnung; zu Konkurrenzen siehe nächste Folie; zur Bedeutung für Beschränkung auf erste Auslandsebene siehe unten)
- Durchrechnung der Beteiligungen?
  - Wortlaut abweichend von TS 2, nicht „unter Berücksichtigung der Beteiligungsquote“
  - Materialien und BMF nehmen Durchrechnungserfordernis an
  - In der Lehre strittig

4. Finanzielle Verbindung (§ 9 Abs 4 KStG) (6)

- „Konkurrenzen“: § 9 Abs 4 TS 3 löst nur einen Fall: Vorrang des TS 1

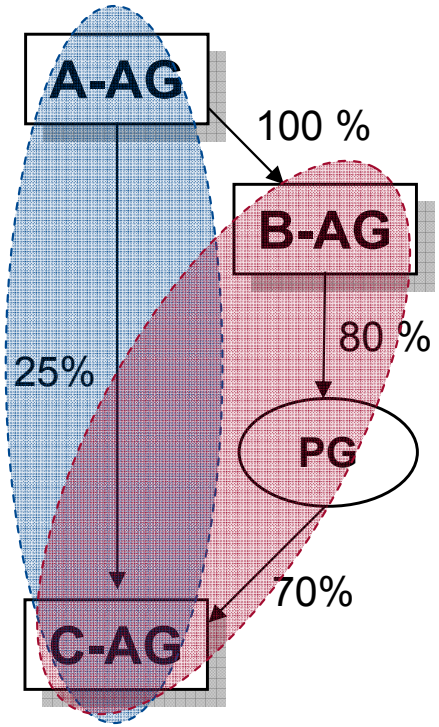


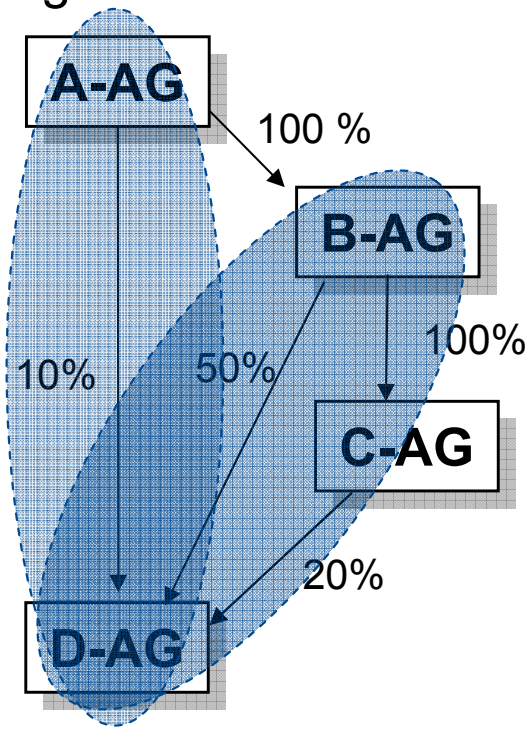
finanz. Verbindung nach TS 1

finanz. Verbindung nach TS 2

finanz. Verbindung nach TS 3

Vom Gesetz nicht angesprochen sind folgende Fälle:

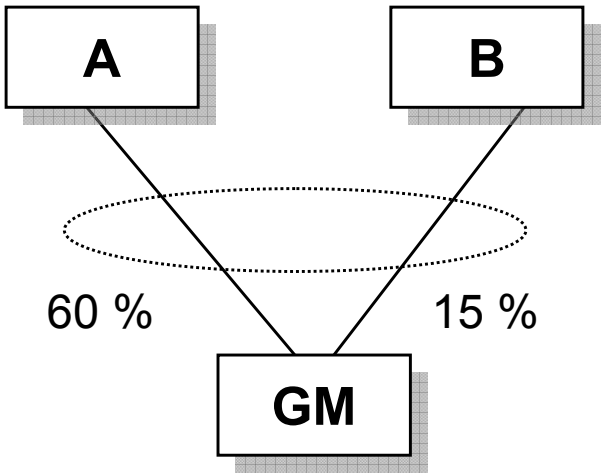


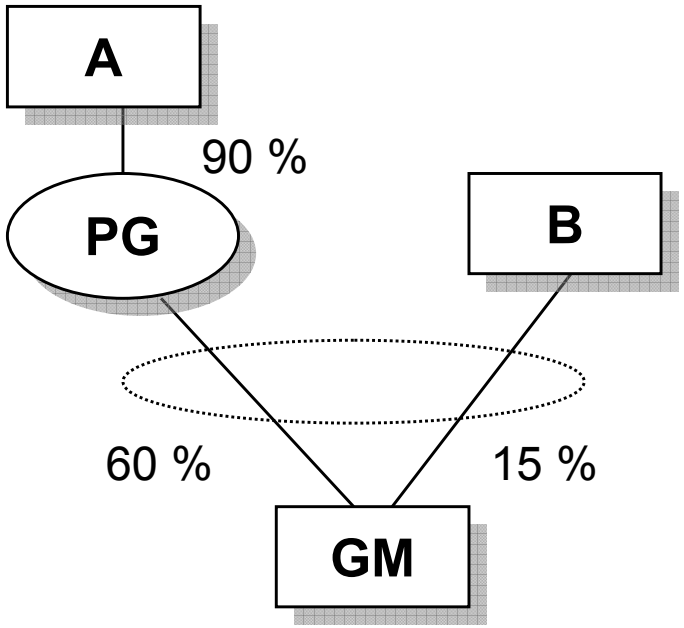


Problem: Wem zuzurechnen?

4. Finanzielle Verbindung (§ 9 Abs 4 KStG) (7)

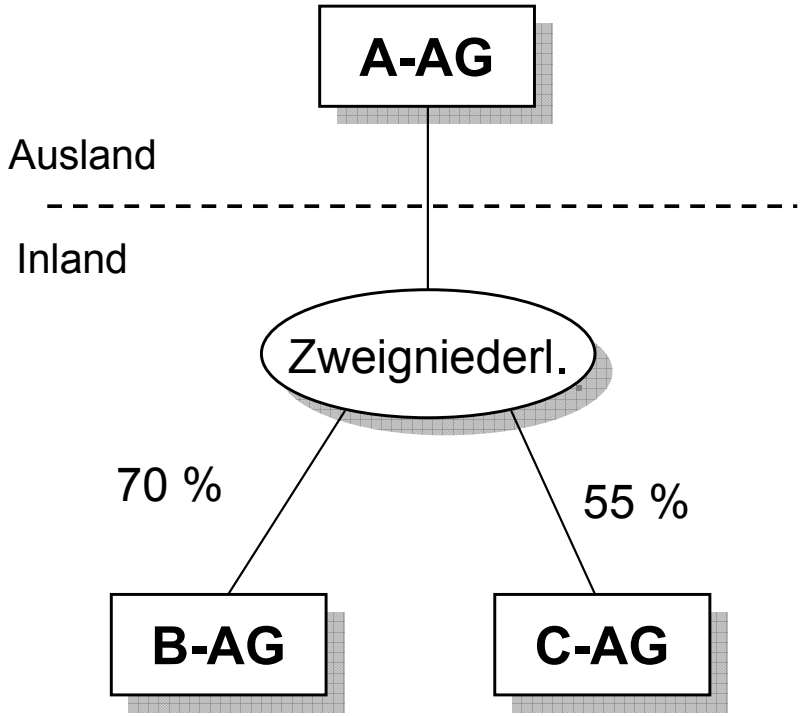
- durch eine Beteiligungsgemeinschaft (als Personengesellschaft, Syndikat oder durch Kontrolle) insgesamt unmittelbar oder mittelbar über eine Personengesellschaft (TS 4)
  - ein Mitbeteiligter mindestens 40 %
  - der Nebenbeteiligte mindestens 15 %





4. Finanzielle Verbindung (§ 9 Abs 4 KStG) (8)

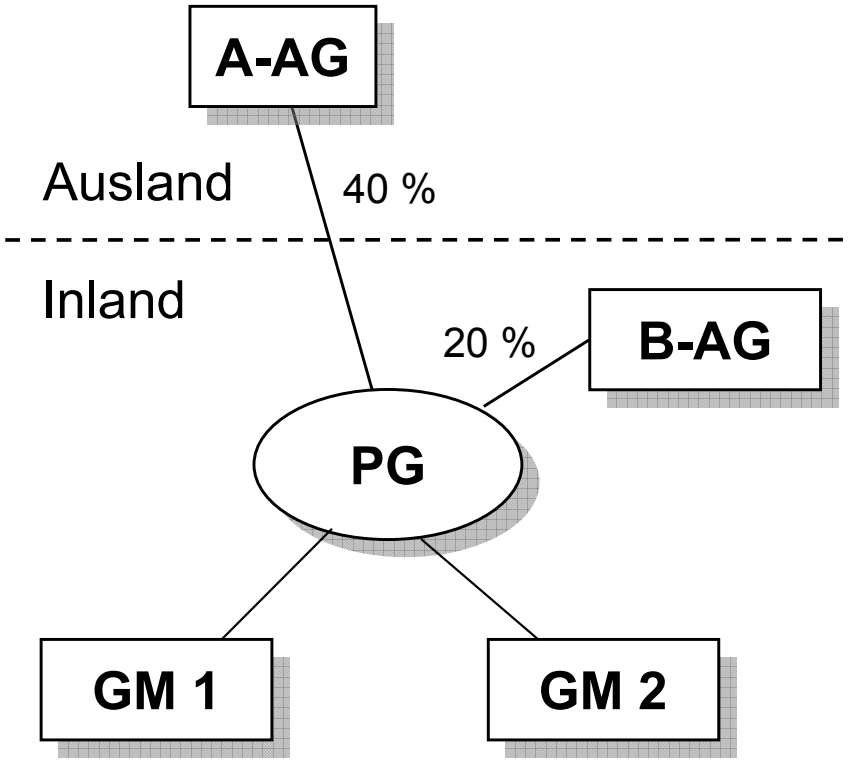
- Ausländischer Gruppenträger:



Gruppenbildung zwischen A-AG, B-AG und C-AG aufgrund der österreichischen Zweigniederlassung möglich (verlangt Firmenbucheintragung und Zurechnung der Beteiligungen an die ZN)

4. Finanzielle Verbindung (§ 9 Abs 4 KStG) (9)

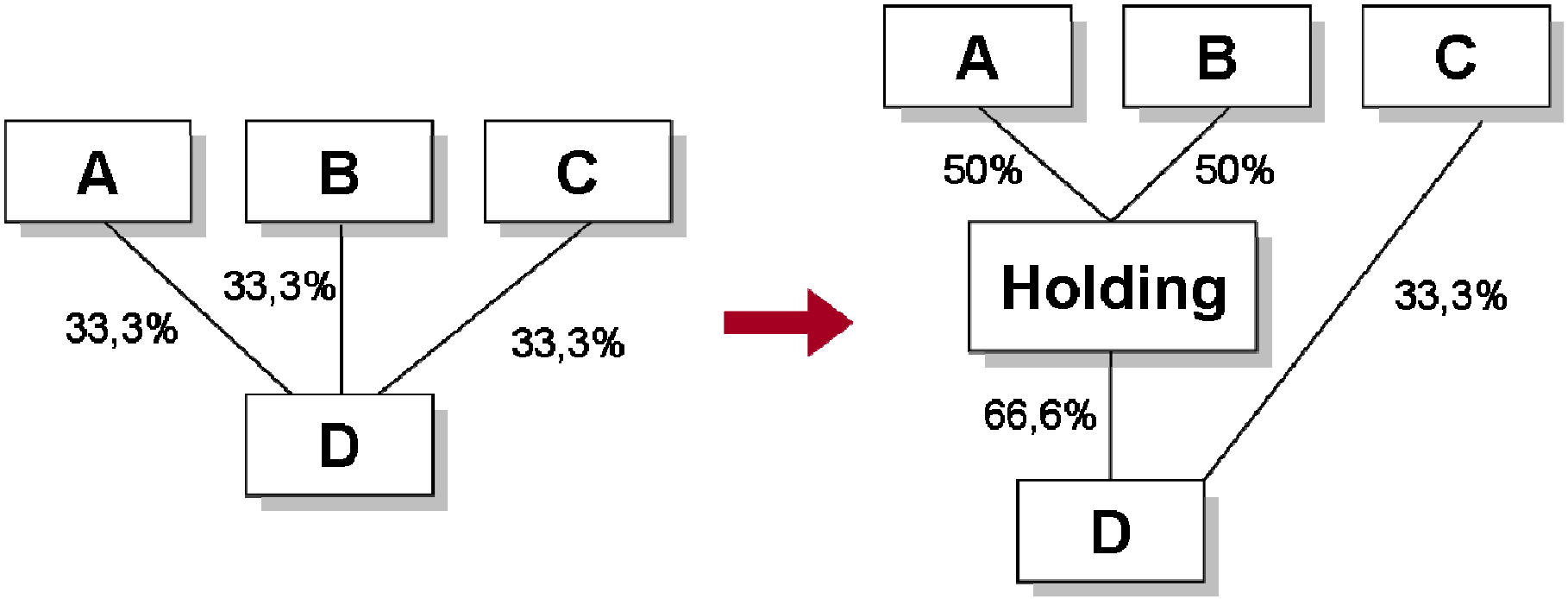
- PG als Beteiligungsgemeinschaft mit ausländischem Mitbeteiligten?



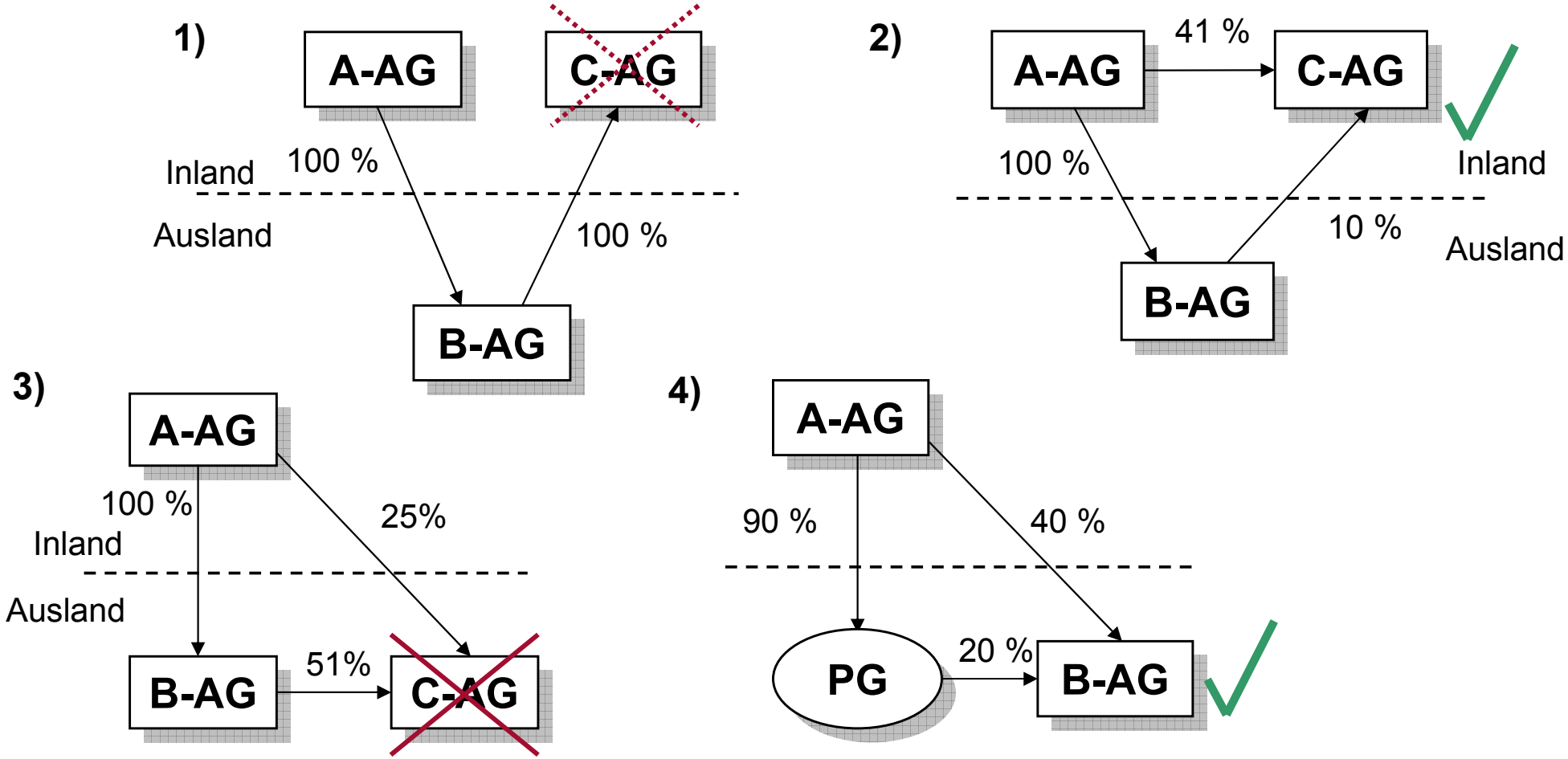
A-AG ist nicht gruppenträgerfähig (setzt Zweigniederlassung voraus → die Personen-gesellschaft könnte nur dann als solche fungieren, wenn A mehrheitlich beteiligt wäre – vgl KStR Rz 376a), daher scheitert auch eine Beteiligungsgemeinschaft von A und B

4. Finanzielle Verbindung (§ 9 Abs 4 KStG) (10)

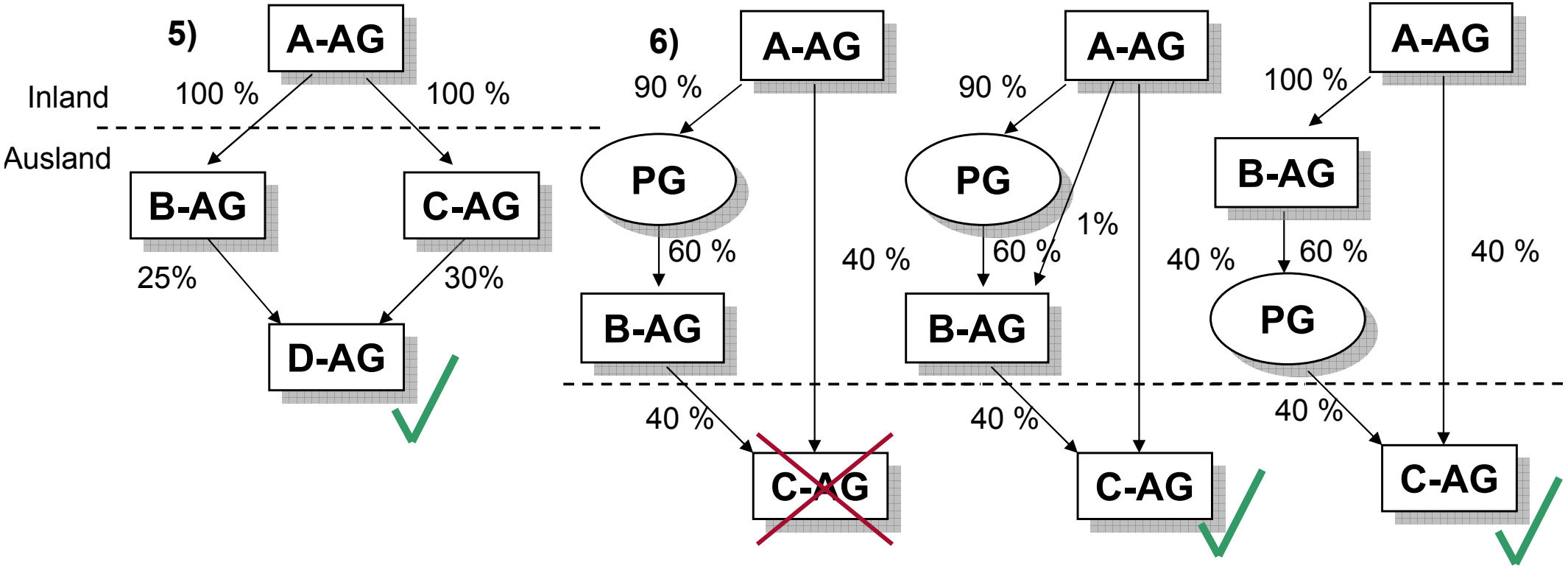
- Herbeiführung durch Holdingkonstruktionen: Betriebsführung keine Voraussetzung für Gruppenträger/Gruppenmitglied



4. Finanzielle Verbindung (§ 9 Abs 4 KStG) (11)

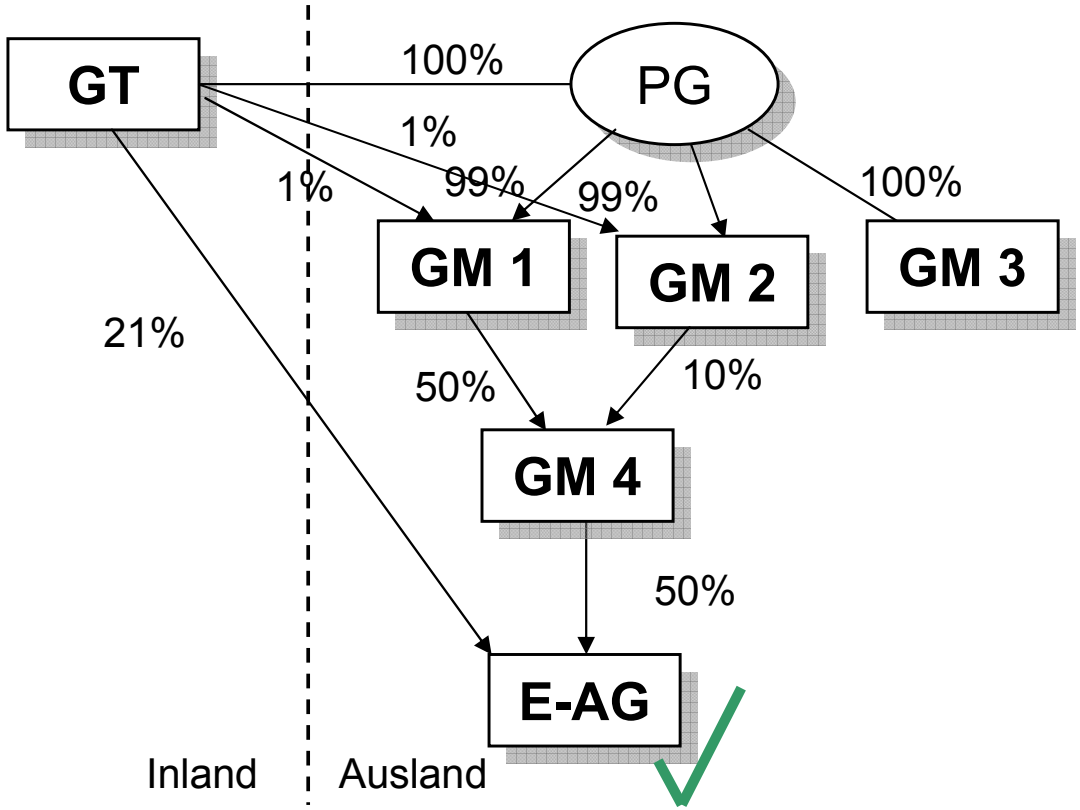


4. Finanzielle Verbindung (§ 9 Abs 4 KStG) (12)



4. Finanzielle Verbindung (§ 9 Abs 4 KStG) (13)

7)



4. Finanzielle Verbindung (§ 9 Abs 4 KStG)

- →Prüfungsbeispiele

4. Finanzielle Verbindung – Fristen (§ 9 Abs 5 KStG)

- Voraussetzung der Einbeziehung: Verbindung 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** ➔ Rückwirkungsfiktion 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.

5. Steuerliche Ergebniszurechnung (§ 9 Abs 6 KStG)

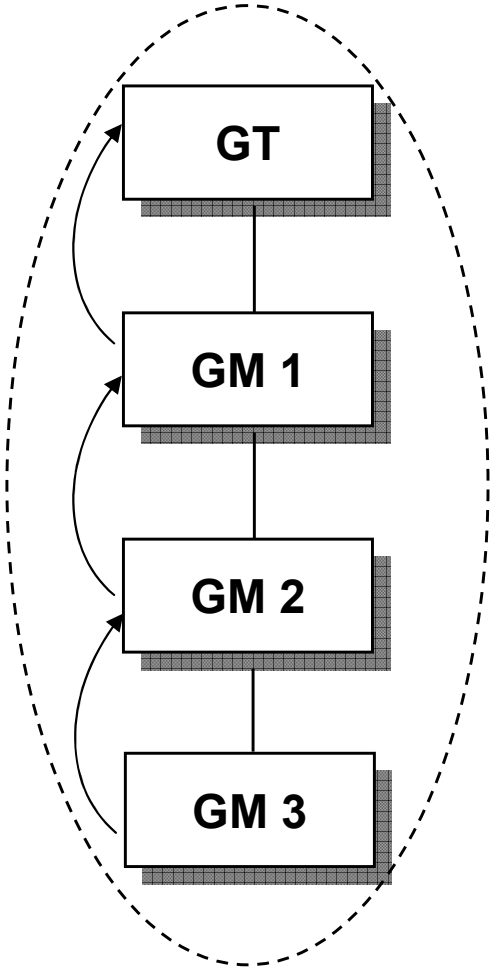
5. Steuerliche Ergebniszurechnung (1)

- Allgemeine Vorgehensweise GM – Abs 6 Z 1 iVm Z 4
  - Ausnahme vom Grundsatz der Individualbesteuerung (§ 1, § 7)
  - Gruppenmitglieder subjektiv, aber nicht objektiv steuerpflichtig
  - **Jedes GM** ermittelt jährlich seinen Gewinn/Verlust unabhängig von den anderen Gruppenmitgliedern nach dem allgemeinen Ertragsteuerrecht
  - Spezialregelung für Verlustverrechnung von Vor- und Außergruppenverluste (Z 4)
  - Eine Besteuerung unterbleibt, da das Ergebnis der beteiligten Körperschaft zugerechnet wird
  - Zurechnung zur jeweiligen beteiligten Körperschaft **in jenem Wirtschaftsjahr** der beteiligten Körperschaft, in das der **Bilanzstichtag der Beteiligungskörperschaft** fällt.

5. Steuerliche Ergebniszurechnung (2)

- Zeitliche Aspekte der Zurechnung

Beispiel: Kaskadeneffekt



Bilanzstichtag: 30.09.09

Bilanzstichtag: 31.10.08

Bilanzstichtag: 30.11.07

Bilanzstichtag: 31.12.06

5. Steuerliche Ergebniszurechnung (3)

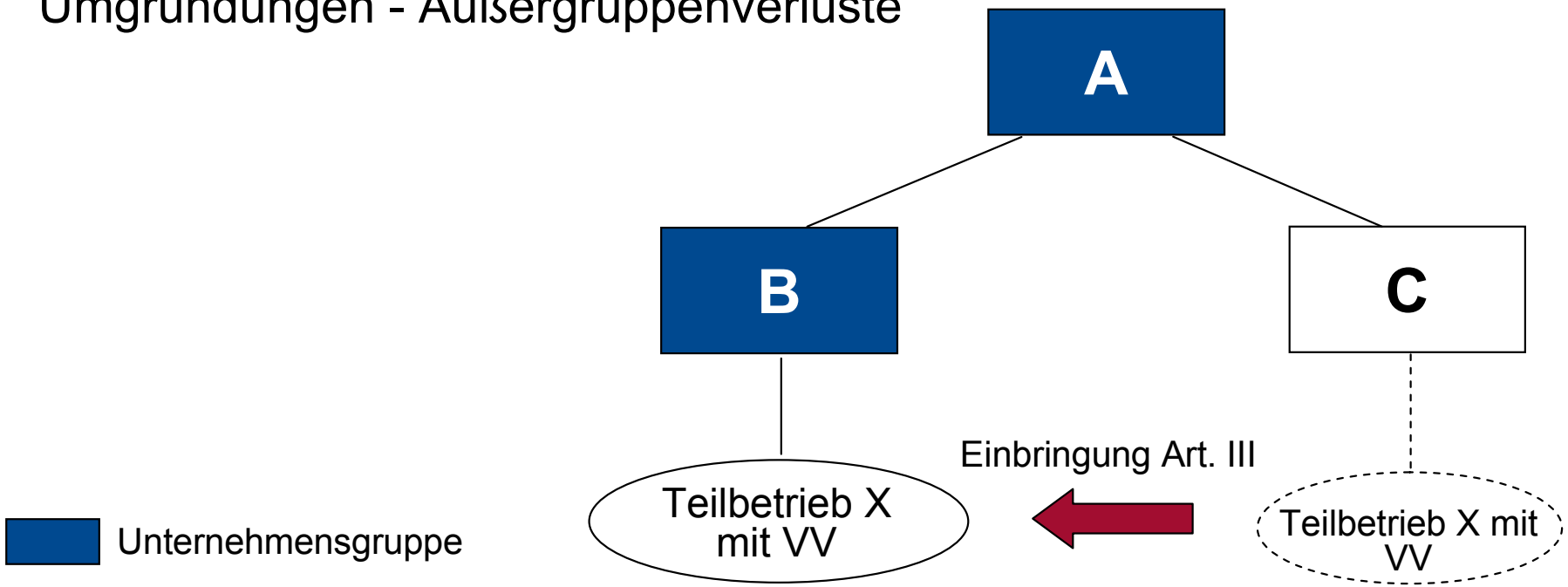
- Allgemeine Vorgehensweise GT – Abs 6 Z 2
  - Ergebnisse werden beim Gruppenträger saldiert und der Gesamtbetrag besteuert
  - Gesamtverlust ist beim Gruppenträger unter Beachtung von **§ 2 Abs 2 b EStG** (75%) vortragsfähig. In Verlustjahren (der Gruppe) ist der Gruppenträger für sämtliche Mitglieder der Unternehmensgruppe mindestkörperschaftsteuerpflichtig. Diese **Mindestkörperschaftsteuer** ist in den Folgejahren **anrechenbar**
  - **Vor- und Außergruppenverluste** des GT werden mit dem (positiven) Gesamtergebnis der Gruppe verrechnet
  - Keine tatsächliche Übertragung von Gewinnen/ Übernahme von Verlusten (allerdings Steuerumlage) - bloß **Zurechnung der steuerlichen Ergebnisse**. Gewinnabführungsvertrag (gilt als zulässige Steuerumlagevereinbarung) möglich, aber nicht zwingend!

5. Steuerliche Ergebniszurechnung (4)

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

5. Steuerliche Ergebniszurechnung (5)

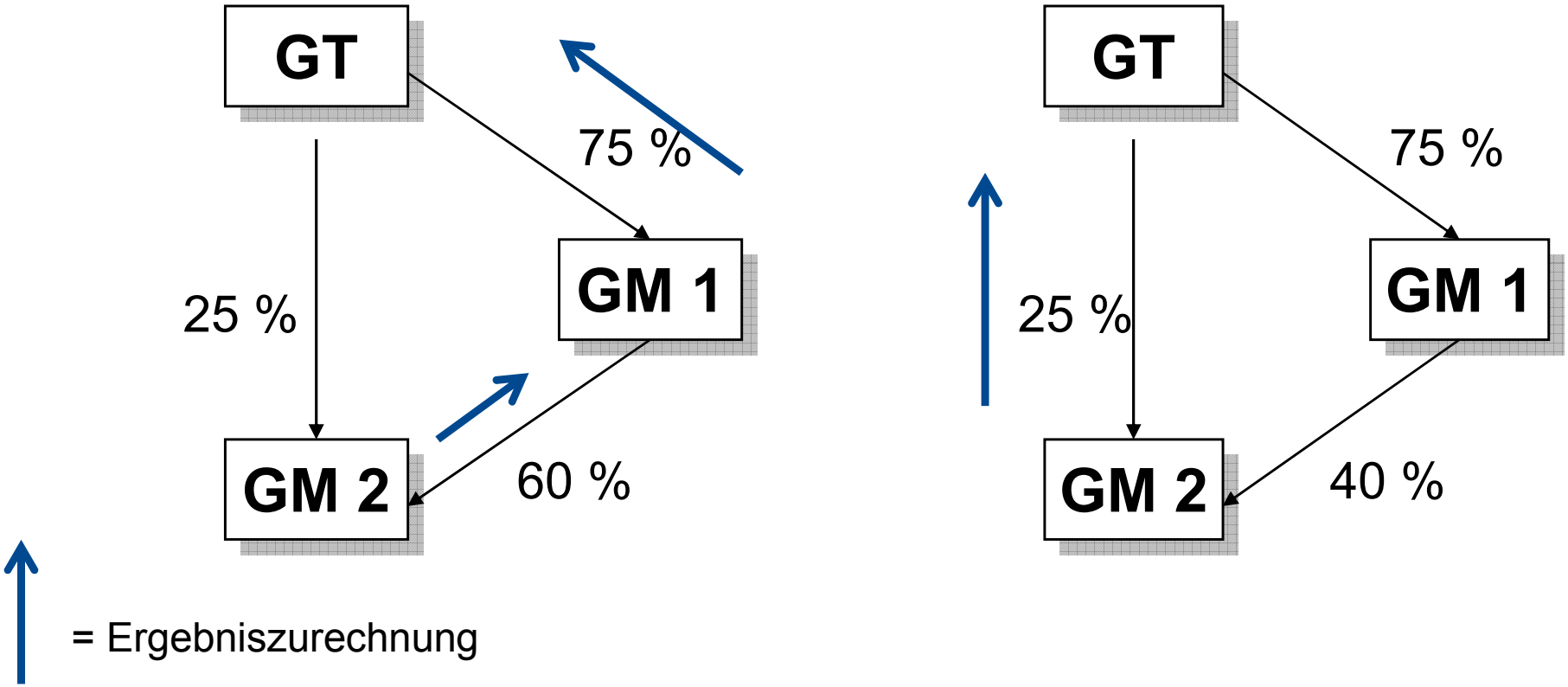
- Umgründungen - Außergruppenverluste



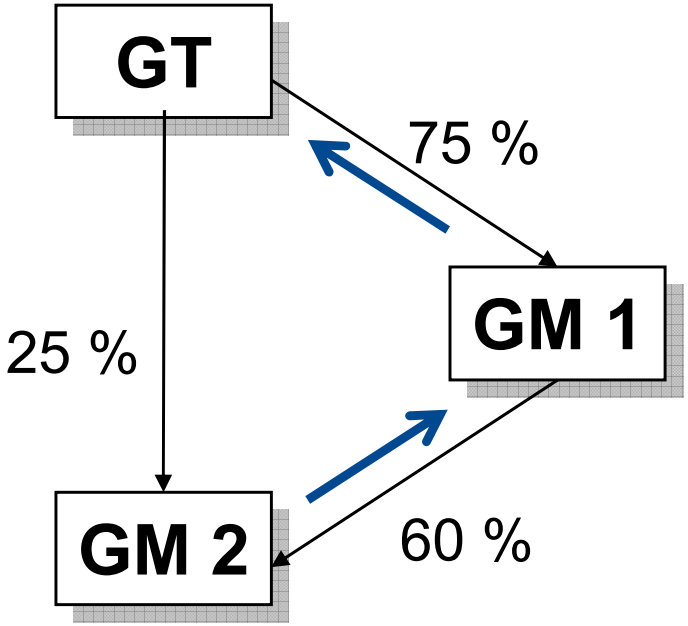
Verlustvortrag aus Teilbetrieb X nach Einbringung nur mit Gewinnen von B verrechenbar (**Außergruppenverluste**)

5. Steuerliche Ergebniszurechnung (6)

- Zurechnung immer entsprechend der **finanziellen Verbindung iSd Abs 4**



5. Steuerliche Ergebniszurechnung (7)



GM1:

Vor(Außer)gruppenverlust:	- 150.000
(eigener) Gewinn:	60.000

GM2:

Gewinn:	20.000

GT:

(eigener) Verlust:	- 10.000

Einkommen bei GT:

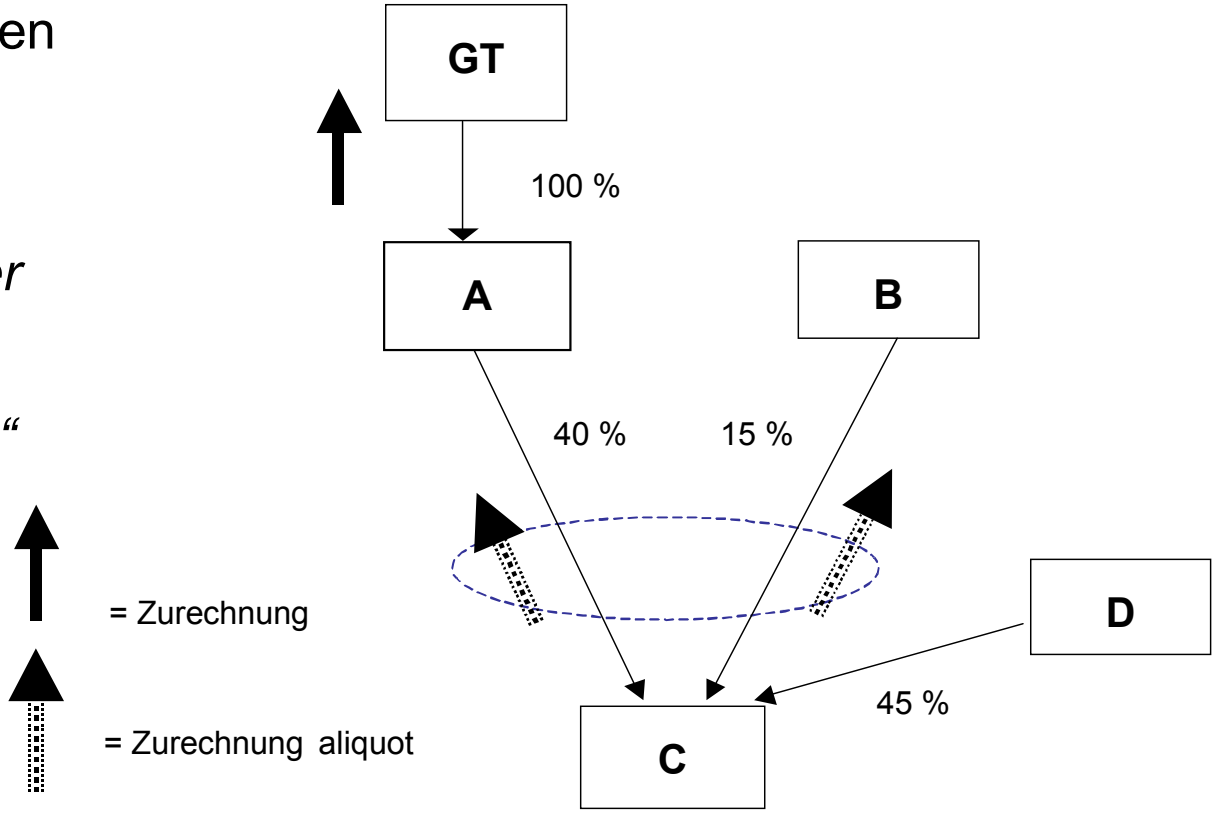
(eigener) Verlust:	-10.000
Zugerechnete Gewinne	20.000
Einkommen bei GT:	**10.000**

Einkommensermittlung bei GM1:

(eigener) Gewinn:	60.000
- Außergruppenverlust:	-60.000
+ Einkommen GM2:	20.000
Zurechnung an GT:	**20.000**

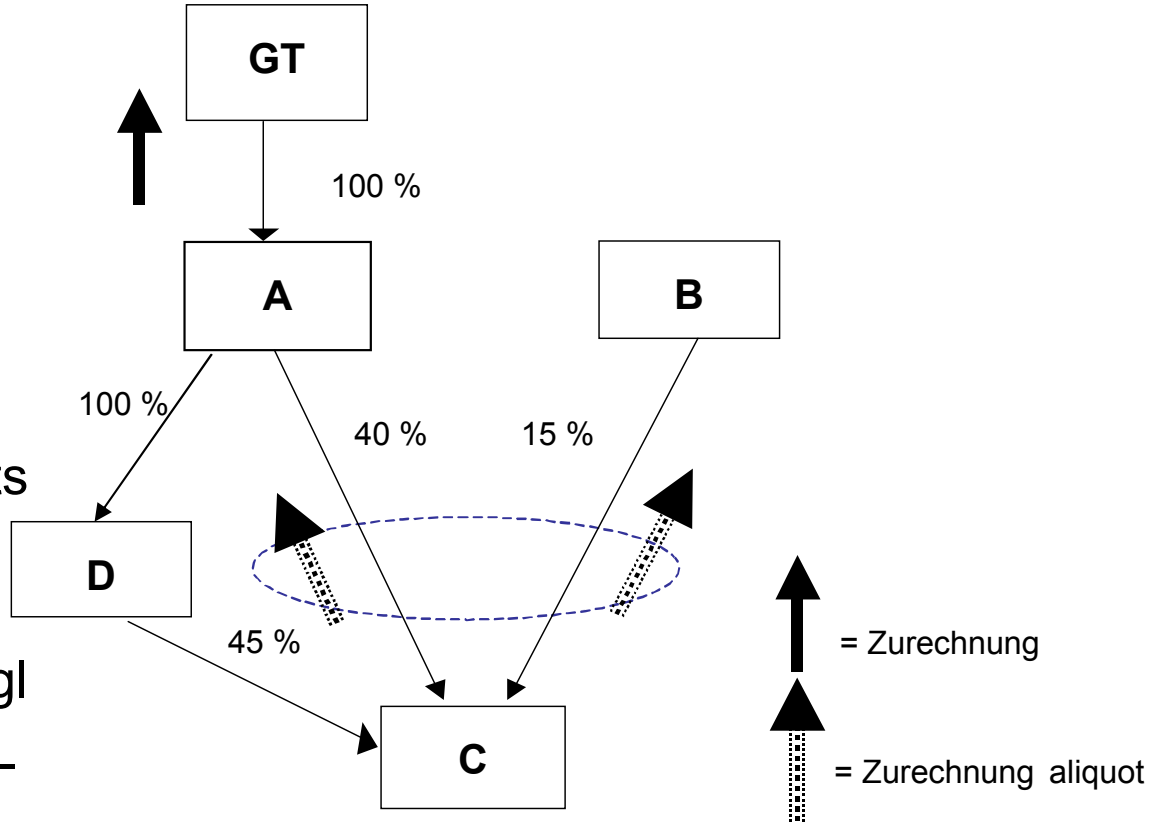
5. Steuerliche Ergebniszurechnung (8)

- Steuerliche Zurechnung bei Beteiligungsgemeinschaften
- § 9 Abs 6 Z 3
- Aufteilung *„im Ausmaß der Beteiligung an der Beteiligungsgemeinschaft“*



5. Steuerliche Ergebniszurechnung (9)

- Abgewandeltes Beispiel:
- A hält zusätzlich mittelbar außerhalb der BG 45%
- Ergebniszurechnung?
- ME aufgrund des klaren Wortlauts keine Änderung
- Andere Auffassung wohl BMF (vgl KStR Rz 415) und Wiesner/Kirchmayr/Mayr.



6. Gruppenbesteuerung über die Grenze

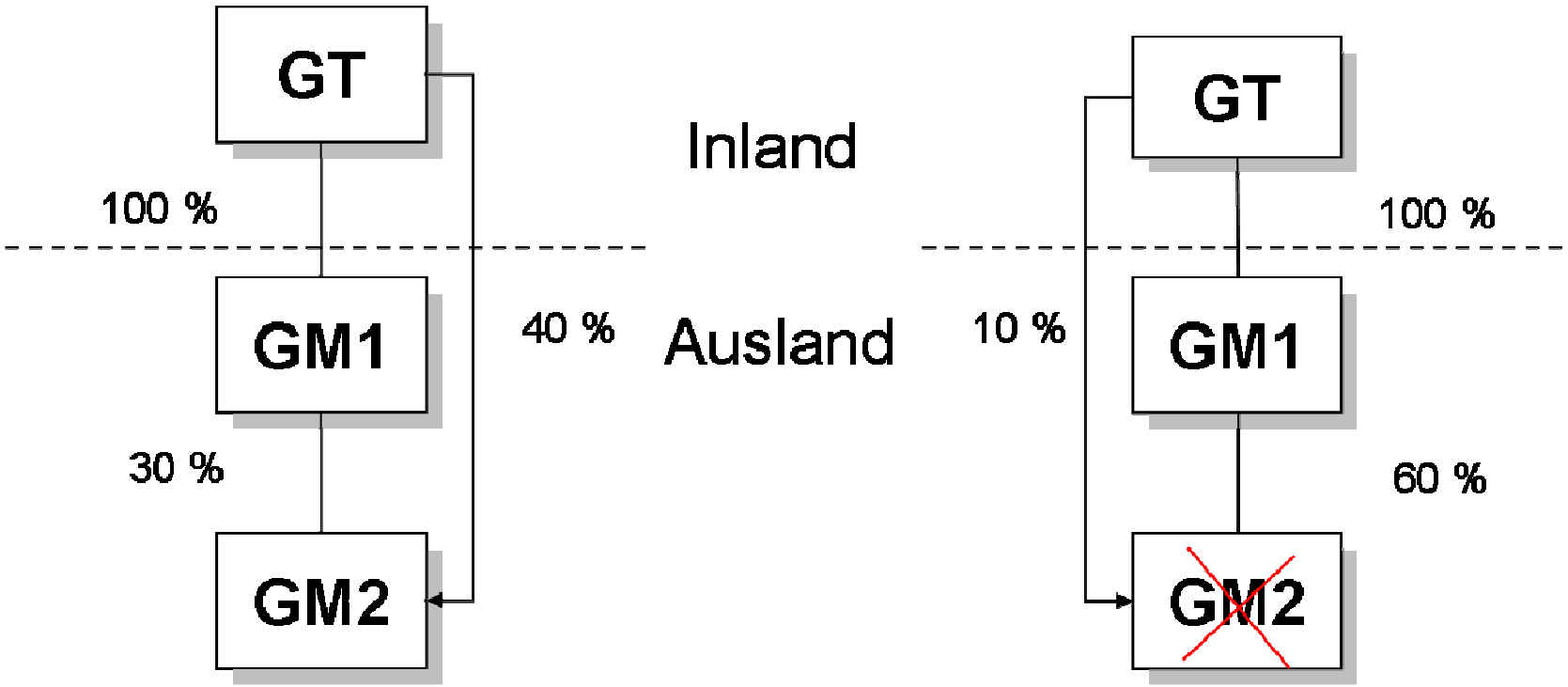
6. Gruppenbesteuerung über die Grenze (1)

- Allgemeines und Vorgehensweise
  - Gewinne des ausländischen Gruppenmitglieds unbeachtlich
  - Verlustzurechnung über die Grenze aliquot
    (§ 9 Abs 6 Z 6 KStG: **„im Ausmaß aller beteiligten Gruppenmitglieder und des Gruppenträgers“)**
  - Ermittlung des Auslandsverlustes nach österreichischem 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.

6. Gruppenbesteuerung über die Grenze (2)

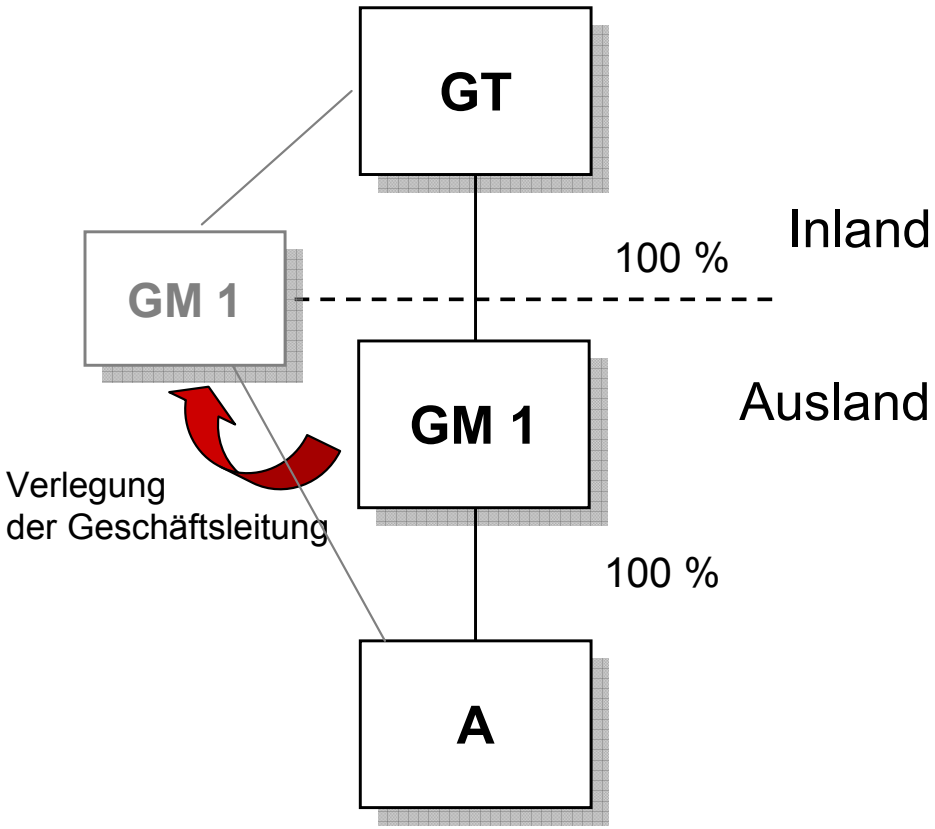
- **Beschränkung auf die erste Auslandsebene**
- Legaldefinition der Gruppenmitglieder (Wiederholung)
  - Unbeschränkt stpfl (inländische und ausländische) Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
  - Nicht unbeschränkt stpfl ausländische Körperschaften als Gruppenmitglieder
    - 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.

6. Gruppenbesteuerung über die Grenze (3)



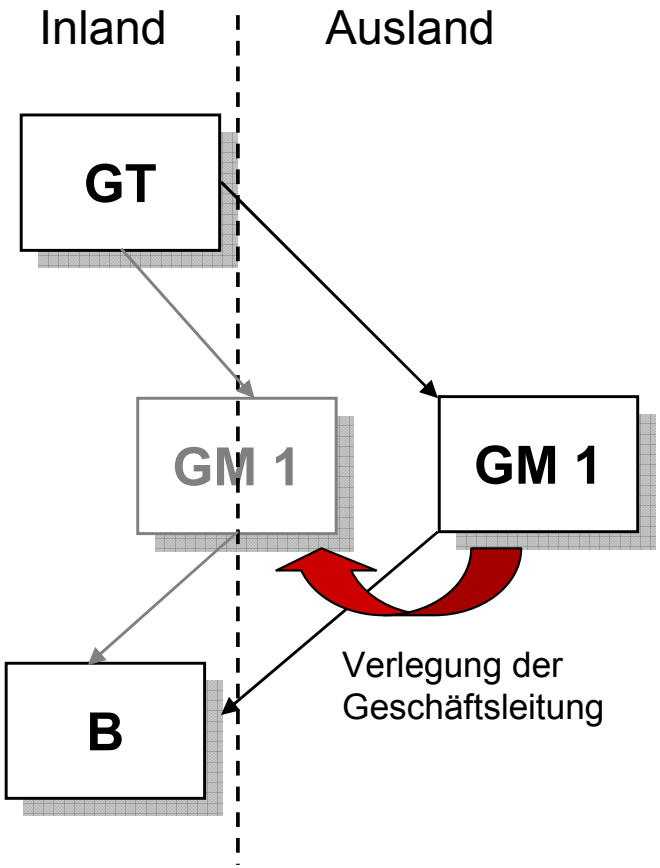
- „Erste Auslandsebene“
- Finanzielle Verbindung nur mit unbeschränkt stpfl GM bzw GT.

6. Gruppenbesteuerung über die Grenze (4)



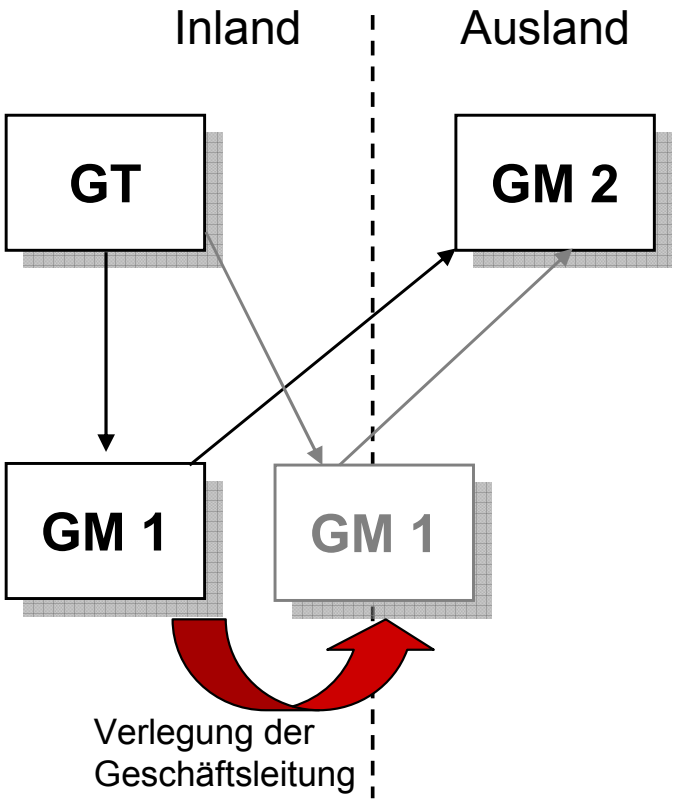
- Zuzug des ausländischen Gruppenmitglieds:
- A kann auch nach Zuzug von A nicht Gruppenmitglied werden, da GM 1 keine inländische Gesellschaft ist
- Nacherfassung nicht verrechneter Verluste
- Mindestdauer beginnt nicht neu zu laufen
- Ab Zuzug: Ergebniszurechnung nach DBA-Grundsätzen.

6. Gruppenbesteuerung über die Grenze (5)



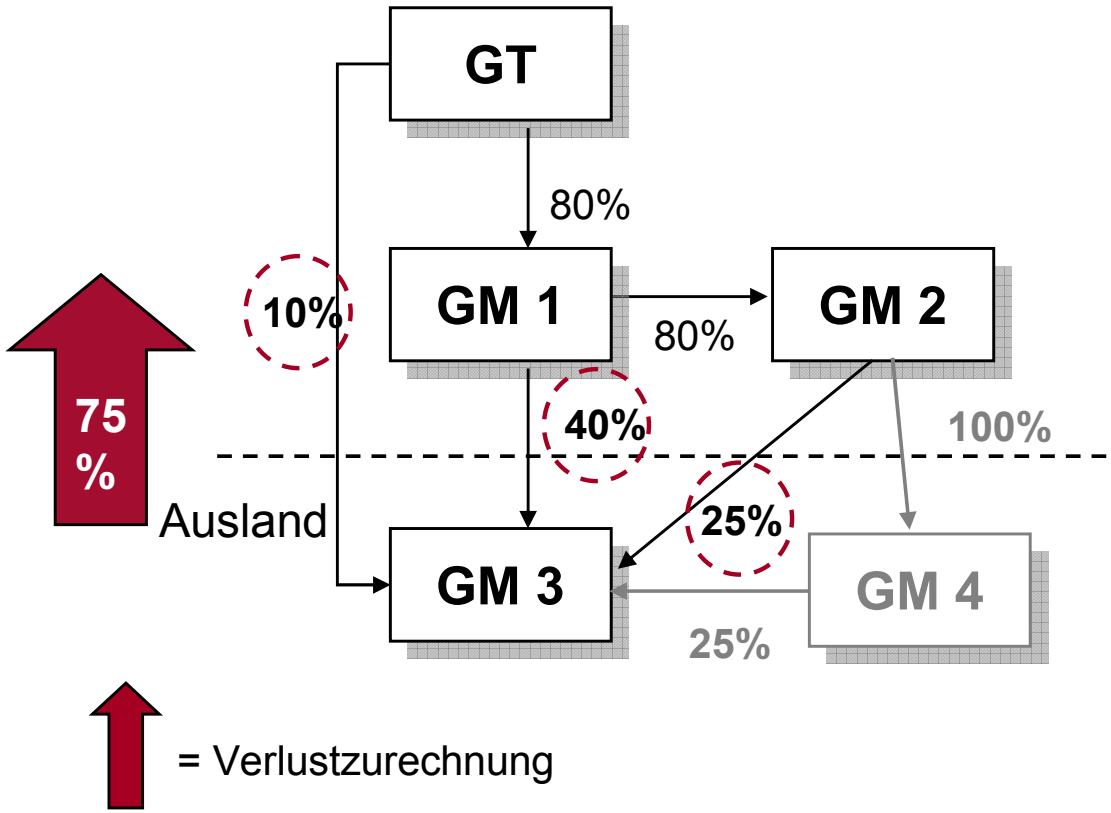
- Ausgangssituation: B kann nicht Gruppenmitglied werden, da beteiligte Körperschaft inländische sein muss
- Zuzug des ausländischen Gruppenmitglieds:
- Zuzug von GM 1 ändert daran nichts
- Nachversteuerung bei GM 1.

6. Gruppenbesteuerung über die Grenze (6)



- Verlegung der Geschäftsleitung ins Ausland
- GM1 bleibt inländische Gesellschaft
- GM1 bleibt unbeschränkt stpfl.
- GM2 ist Gruppenmitglied (vor und nach Wegzug).

6. Gruppenbesteuerung über die Grenze (7)



- **Aliquote Verlustzurechnung**
- Verlustzurechnung an GM 1 im Ausmaß der Gesamtbeteiligungsquote aller beteiligten GM + GT
- Relevanz von Beteiligungen ausländischer GM?

6. Gruppenbesteuerung über die Grenze (8)

- **Nachversteuerung**
- § 9 Abs 6 Z 6 KStG (Übertragung des Gedankens des § 2 Abs 8 EStG)
- Bei ausl. Verlustverwertung im Entstehungsjahr (zB Verlustrücktrag oder Verwertung in Auslandsgruppe) → keine Zurechnung des Verlustes
- Bei späterer Verrechnung des ausländischen Verlusts im Ausland:
  - Nachversteuerung in Höhe des im Ausland verrechneten Betrages
  - Max. im Ausmaß des im Inland angesetzten Verlusts
- zwingende Nachversteuerung bei Ausscheiden aus der Gruppe
  - Europarechtlich bedenklich nach EuGH Rs *Marks & Spencer?*
  - Bei Liquidation und Insolvenz: Kürzung der Nachversteuerung um Teilwertabschreibungen.

6. Gruppenbesteuerung über die Grenze (9)

- Nachversteuerungssondertatbestand: **Wirtschaftliches Ausscheiden**
- Beteiligung an ausl. Gruppenmitglied bleibt unverändert
- Gruppenmitglied wird „wirtschaftlich ausgehöhlt“, sodass nur der rechtliche Mantel verbleibt:
  - Verweis auf § 4 Z 1 lit c UmgrStG:
  - Bei Minderung des Betriebsumfangs um 75% gegenüber jenem zum Zeitpunkt der zugerechneten Verluste
  - Gesamtbild der Verhältnisse: Kriterien sind zB Umsatz, Anlagevermögen, Umlaufvermögen, Bilanzsumme, Beschäftigtenzahl.

6. Gruppenbesteuerung über die Grenze (10)

- **Nachversteuerung: Berechnung nach inl. Vorschriften**
- Ergebnis sowohl nach ausl. als auch nach inländischem Recht negativ:
  - Verlustverwertung im Inland und Nachversteuerung bei späterer Verlustverwertung im Ausland
  - Falls keine Verlustverwertung im Ausland: Nachversteuerung bei Ausscheiden
- Ergebnis nach ausl. Recht positiv, nach inländischem Recht negativ:
  - Verlustverwertung im Inland, aber keine Nachversteuerung bei späteren Auslandsgewinnen
  - Nachversteuerung allerdings bei Ausscheiden des ausl. GM.

7. Firmenwert und Beteiligungsansatz (§ 9 Abs 7 KStG)

7. Firmenwert und Beteiligungsansatz (1)

- Teilwertabschreibung
  - während Gruppenzugehörigkeit steuerlich nicht wirksam (§ 9 Abs 7 Satz 1) → MWR
  - mindert aber den steuerlichen Buchwert
  - Zuschreibung steuerneutral
  - Weiterlaufen offener Siebentel aus steuerwirksamer Teilwert-AfA vor Gruppeneintritt
- Veräußerungsverluste
  - während Gruppenzugehörigkeit steuerlich nicht wirksam (§ 9 Abs 7 Satz 1)
  - Veräußerungsverlust nach Gruppenaustritt: keine Nachholung unterlassener Teilwertabschreibungen
- Einschränkungen gelten für inländische und ausländische Beteiligungen.

7. Firmenwert und Beteiligungsansatz (2)

- Firmenwertabschreibung – Voraussetzungen
  - Anschaffung **nach 31.12.2004** (§ 26c Z 3 KStG)
  - **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.

7. Firmenwert und Beteiligungsansatz (3)

- Firmenwertabschreibung – Ermittlung:
  - **Anschaffungskosten** der Beteiligung
  - abzüglich **aliquotes unternehmensrechtliches Eigenkapital**
  - abzüglich **anteilige stille Reserven** im **nichtabnutzbaren Anlagevermögen**
  - **max 50 %** der Anschaffungskosten
  - **Kürzung** um vorgenommene (steuerwirksame!) **TW-AfA**
  - Abschreibung auf **15 Jahre** ab dem Anschaffungsjahr!
  - Problem des **unterjährigen** Erwerbs: Verlust von Abschreibungspotential
  - FW-Abschreibung **kürzt** steuerlichen **Buchwert**.
- Negativer Firmenwert: auf 15 Jahre gewinnerhöhend anzusetzen

7. Firmenwert und Beteiligungsansatz (4)

Steuerlich maßgebende **Anschaffungskosten**

- anteiliges unternehmensrechtliches EK der Beteiligungskörperschaft
- anteilige stille Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen

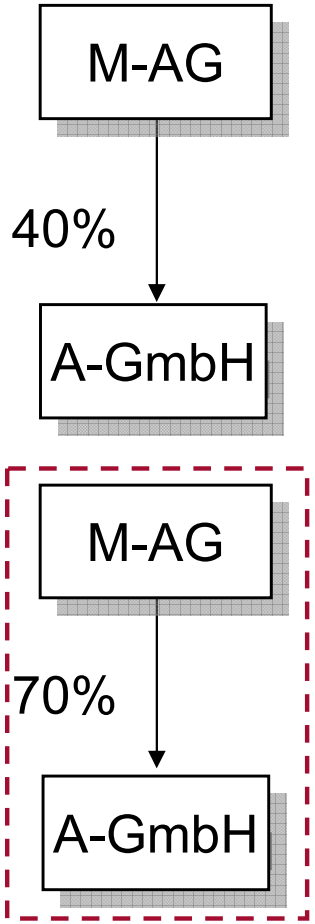
= **Firmenwert (§ 9 Abs 7 KStG) im Zeitpunkt der Anschaffung**

→ Maximalbetrag: 50% der Anschaffungskosten

→ Abzüglich vorgenommener TWAfA vor Gruppenbildung

Verteilung des ermittelten Firmenwertes auf 15 Jahre!

7. Firmenwert und Beteiligungsansatz (5)



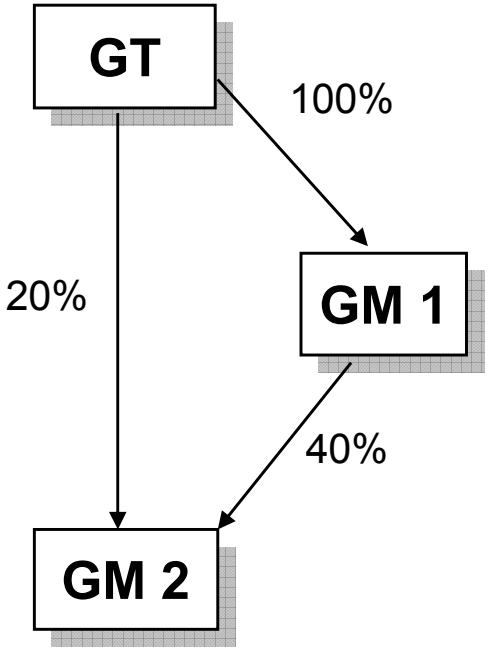
Beispiel

- 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) → Gruppe

FW-Afa: 2.000 pa 2007 bis 2019 (13 J)

\+ 2.300 pa 2007 bis 2021 (15 J)

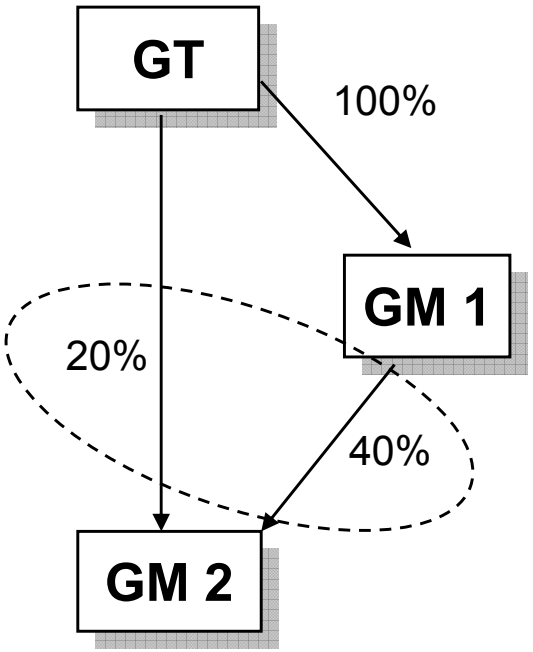
7. Firmenwert und Beteiligungsansatz (6)



- Firmenwertabschreibung (FWA) im Ausmaß der „unmittelbaren Beteiligung“:
- Bsp:
  - GT → GM 1
  - GT → GM 2 „20%“
  - GM 1 → GM 2 ?
- Nach BMF kann GM 1 keine FWA geltend machen, da nicht finanziell verbunden iSd Abs 4 (vgl KStR Rz 465).

7. Firmenwert und Beteiligungsansatz (6)

- Lösung: Firmenwertabschreibung über Beteiligungsgemeinschaft (Syndikat): alle Beteiligten nehmen an FWA teil
- FWA Im Ausmaß ihrer (kapitalmäßigen) Beteiligung am Gruppenmitglied
- ME nicht einzusehen, warum BG notwendig; enge Sichtweise des BMF abzulehnen.



8. Verfahrensrechtliche Fragen

8. Verfahrensrechtliche Fragen (1)

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.

8. Verfahrensrechtliche Fragen (2)

Gruppenantrag

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

8. Verfahrensrechtliche Fragen (3)

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

8. Verfahrensrechtliche Fragen (4)

- 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 nach KStR Rz 1563 (Erklärung durch ausreichend beteiligtes inl. GM oder GT)
  - Wenn GT sein Ausscheiden erklärt, wird Gruppe beendet.

9. Steuerumlagen

9. Steuerumlagen (1)

- 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 unternehmensrechtlich wirksam, keine ertragsteuerliche Wirksamkeit (keine BA/BE)
  - keine Gesellschaftssteuer
  - keine Umsatzsteuer.

9. Steuerumlagen (2)

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

- Kriterien der steuerlichen Anerkennung
  - Wirtschaftliche Sinnhaftigkeit
  - Gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit (eingeschränkt)
  - Kontinuität?

10. Gruppenaustritt

10. Gruppenaustritt

Ausscheiden des Gruppenträgers durch Erklärung

- 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 (Einkommen; Firmenwertabschreibung, Teilwertabschreibung, Vorgruppenverluste (→ 75%-Grenze), Vorgruppen-Mindest-KSt, Steuerumlagen)

10. Gruppenaustritt

Ausscheiden eines Gruppenmitglieds

- Durch einseitige Erklärung – restliche Gruppe kann weiterbestehen
  - Allerdings: Beteiligungskörperschaften scheiden stets mit der an ihr beteiligten Körperschaft mit aus
- Nach Ablauf der dreijährigen Mindestdauer
  - Bis zum Austritt erfolgte Ergebniszurechnung bleibt aufrecht
  - Firmenwertabschreibung endet mit Austritt
  - Teilwert-Abschreibung ab Austritt wieder möglich
  - Nachversteuerung von Verlusten, wenn ausl. GM ausscheidet
- Vor Ablauf der Mindestdauer
  - Aufrollung, soweit Gruppenergebnis durch dieses GM betroffen; nachträgliche Steuerbescheide für GM.

10. Gruppenaustritt

- Rechtsfolgen der Beteiligungsveräußerung nach allgemeinem Steuerrecht
  - inländische Beteiligung → stpfl.
  - ausländische Beteiligung → steuerfrei nach Maßgabe des § 10 Abs 3 KStG
- 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.

11. Mindestkörperschaftsteuer § 24 Abs 4 Z 4

11. Mindest-KSt – § 24 Abs 4 Z 4 KStG (1)

- Für jedes GM und für GT ist Mindest-KSt gem § 24a Abs 4 KStG zu berechnen
- Verrechnung und Entrichtung nur durch GT
- Insoweit Gesamteinkommen nicht ausreichend positiv
- Vorgruppen-Mindest-KSt:
- Wird dem GT mit den ersten zurechenbaren Gewinnen des GM zugerechnet.

11. Mindest-KSt – § 24 Abs 4 Z 4 KStG (2)

- Beispiel

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

Für die beiden GmbHs würde sich bei einem KSt-Satz von 25% eine KSt 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 KSt-Satz von 25% iHv EUR 1.000 dem Gruppenträger als Mindeststeuer vorzuschreiben.

12. Gruppenbesteuerung und Umgründungen

12. Gruppenbesteuerung und Umgründungen (1)

- Bestand der Unternehmensgruppe
  - Soweit finanzielle Verbindung auch nach der Umgründung bestehen bleibt (Verschmelzung, Einbringung von GM mit Außergruppengesellschaft bewirkt Verwässerung der Beteiligung)
  - Untergang bei Verschmelzung von GT und einzigem GM
  - Verschmelzung von Beteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft
  - Umwandlung von GM in Personengesellschaft
- Zeitliche Wirkung
  - Rückwirkungsfiktion – Stichtag **vor** erstem Tag des WJ!

12. Gruppenbesteuerung und Umgründungen (2)

- Umgründungen und Firmenwertabschreibung
  - Betriebsführung muss fortbestehen
    - Übertragung von Teilbetrieben mindert Firmenwert-AfA (laut BMF, UmgrStR Rz 349b)
    - Veräußerung von Anteilen mindert Firmenwert-AfA (bei aufrechter Gruppe)
  - Untergang der Beteiligung bedeutet Untergang der Firmenwert-AfA
    - Ausnahme: *side-stream-merger* zweier GM
  - Nachversteuerung der Firmenwertabschreibung (§ 9 Abs 7 letzter Satz)
    - Bei Untergang der Beteiligung (analog Veräußerung der Bet.) – zB.: up-stream-merger
    - Ausnahme: Übergang der Beteiligung auf eine andere Beteiligung des beteiligten GM oder GT (zB. side-stream-merger in mehrgliedriger Gruppe).

12. Gruppenbesteuerung und Umgründungen (3)

- Umgründungen und Verluste
  - Verluste gehen objektbezogen mit Einkunftsquelle auf übernehmende Körperschaft über
  - Außergruppenverluste
  - Übertragung von Vorgruppenverluste: bleiben Vorgruppenverluste
  - Nachversteuerung ausländischer Verluste: bei umgründungsbedingtem Ausscheiden ohne spätere Nachversteuerungsmöglichkeit, zB Verschmelzung auf inländisches GM.