

# Gruppenbesteuerung

Überblick und Sonderfragen zur  
Berücksichtigung von Auslandsverlusten

TAX

Dr. Kornella Ramsauer  
Tax  
Linz  
31. Mai 2005

AUDIT • TAX • ADVISORY

## Inhalt

### I. Überblick

- ◆ Allgemeines
- ◆ Wesen der Gruppenbesteuerung

### II. Sonderfragen zur Berücksichtigung von Auslandsverlusten

- ◆ Ausländische Körperschaft als Gruppenmitglied
- ◆ Ergebniszurechnung und Ergebnisermittlung
- ◆ Teilwertabschreibung
- ◆ Nachversteuerung
- ◆ Alternativen

### III. Gruppenbesteuerung im Lichte der EU

- ◆ Stand in der EU
- ◆ Marks & Spencer

# Überblick

## Allgemeines

- ◆ Rechtsgrundlagen und Erlass
  - Steuerreformgesetz 2005 (BGBl I 2004/57);  
Abgabenänderungsgesetz 2004 (BGBl I 2004/180)
  - Gruppenbesteuerungserlass (BMF vom 23.2.2005)
- ◆ Wirksam ab Veranlagung 2005

# Überblick

## Wesen der Gruppenbesteuerung

- ◆ Ablösung der bisherigen Organschaft
  - Keine organisatorische und wirtschaftliche Eingliederung
  - Kein Ergebnisabführungsvertrag
- ◆ Merkmale der Gruppenbesteuerung
  - Steuerliche Verrechnung von Gewinnen und Verlusten
  - Voraussetzung:
    - Finanzielle Verbindung
    - Gruppenantrag
    - Mindestdauer 3 Jahre

# Überblick

## Wesen der Gruppenbesteuerung

- ◆ Merkmale der Gruppenbesteuerung
  - Vor- und Außergruppenverluste
    - Beim Gruppenmitglied: 100%ige Verrechnung mit eigenen Gewinnen
    - Beim Gruppenträger: 75%ige Verrechnung mit dem gesamten Ergebnis
  - Keine steuerwirksame Teilwertabschreibungen möglich
  - Firmenwertabschreibung
  - Einbeziehung ausländischer Körperschaften - Verlustverwertung

## Sonderfragen zur Berücksichtigung von Auslandsverlusten

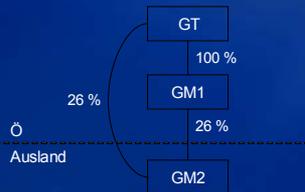
### Ausländische Körperschaft als Gruppenmitglied

- ◆ Voraussetzungen:
  - Keine unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich
  - Vergleichbarkeit mit inländischer Kapitalgesellschaft (GmbH, AG) oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft
  - Ausschließliche finanzielle Verbundenheit mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger

# Sonderfragen zur Berücksichtigung von Auslandsverlusten

## Ausländische Körperschaft als Gruppenmitglied

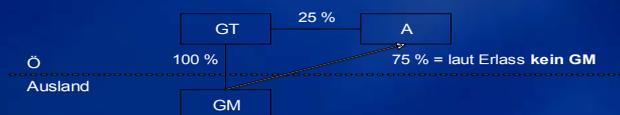
- ◆ Was heißt ausschließliche finanzielle Verbundenheit gemäß § 9 Abs 2 KStG?
  - Nur unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder oder der Gruppenträger dürfen mit der ausländischen Körperschaft finanziell (Sd § 9 Abs 4 KStG) verbunden sein (müssen mehr als 50 % am Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital beteiligt sein und die Mehrheit der Stimmrechte haben)
  - Die finanzielle Verbundenheit eines ausländischen Gruppenmitglieds schadet (Begrenzung auf eine Auslandsebene)
  - Das Vorhandensein weiterer Anteilsinhaber schadet nicht



# Sonderfragen zur Berücksichtigung von Auslandsverlusten

## Ausländische Körperschaft als Gruppenmitglied

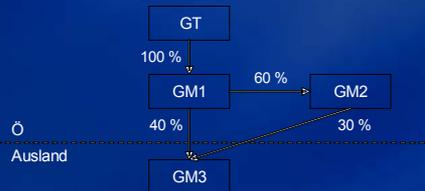
- ◆ Welche Bedeutung hat der Passus in § 9 Abs 2 KStG: „beteiligte inländische Körperschaften“?
  - Das übergeordnete Gruppenmitglied muss eine inländische Körperschaft sein
  - Sind inländische Tochtergesellschaften von ausländischen Gruppenmitgliedern von der Unternehmensgruppe ausgeschlossen?



# Sonderfragen zur Berücksichtigung von Auslandsverlusten

## Ergebniszurechnung/Ergebnisermittlung

- ◆ Ausschließliche Berücksichtigung von Verlusten - keine Zurechnung von Gewinnen!
- ◆ Vorgruppenverluste werden nicht berücksichtigt
- ◆ Verlustzurechnung
  - Im Ausmaß der unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen aller Gruppenmitglieder
  - Soweit keine Verlustverrechnung im Ausland erfolgt (double dip)



Beteiligung: 58 % (Durchrechnung) = finanzielle Verbindung mit GT  
Verlustzurechnung: 70 % (direkte Beteiligung an GM3)



9

# Sonderfragen zur Berücksichtigung von Auslandsverlusten

## Ergebniszurechnung/Ergebnisermittlung

- ◆ Inländische Betriebsstättenergebnisse des ausländischen Gruppenmitglieds - Zurechnung?
  - 100%ige Zurechnung der Gewinne und Verluste zum inländischen Gruppenmitglied (bzw. dem Gruppenträger)
- ◆ Außerbetriebliche inländische Einkünfte des ausländischen Gruppenmitglieds bleiben von der Gruppenzurechnung ausgeschlossen
- ◆ Verlustermittlung nach inländischem Recht
  - Eigenständige Buchführung nicht Voraussetzung (EuGH Rs Futura Participations SA und Singer)



10

# Sonderfragen zur Berücksichtigung von Auslandsverlusten

## Teilwertabschreibung

### ◆ Keine Teilwertabschreibung möglich

- Dies gilt auch, wenn zur Steuerwirksamkeit optiert wurde (Teilwert-AfA und Veräußerungsverlust sind nicht abzugsfähig!)
- Beispiel: Erwerb von ausländischer T-GmbH durch M-AG per 24.3.2005; AK = 1.000  
Verluste 2006-2008: 40;  
Abschreibung in 2008: 700; Veräußerung in 2009: 300

	Gruppe		ohne Gruppe
AK	1000		1000 <sup>1)</sup>
- TW-AfA	- 700	neutral	-700 (7telung)
- BW hrl und strll	<u>300</u>		<u>300</u>
Verkaufserlös	300		300
BW	<u>-300</u>		<u>-300</u>
Gewinn/Verlust	0		0
Nachversteuerung	-40		-
Verlustverwertung:	<u>0</u>		<u>700</u>

<sup>1)</sup> Option zur Steuerwirksamkeit der Beteiligung



11

# Sonderfragen zur Berücksichtigung von Auslandsverlusten

## Nachversteuerung

### ◆ Nachversteuerungsauslösender Moment

- Gewinn des ausländischen Gruppenmitglieds und Verrechnung mit ausländischem Verlust
  - Vorgruppenverluste des ausländischen Gruppenmitglieds – „First in – first out“
  - Untergang des ausländischen Verlustvortragsrechts (z.B. im Zuge einer Umgründung)?
- Veräußerung der Beteiligung
  - Veräußerung innerhalb der Gruppe – Nachversteuerung?
  - Veräußerung eines Teils der Beteiligung am ausländischen Gruppenmitglied – Nachversteuerung?
- Wechsel in die unbeschränkte Steuerpflicht



12

# Sonderfragen zur Berücksichtigung von Auslandsverlusten

## Nachversteuerung

- ◆ Nachversteuerungsauslösender Moment
  - Umgründungen
    - Umhängen auf ein anderes Gruppenmitglied – Nachversteuerung?
    - Umgründungsbedingter Untergang des ausländischen Gruppenmitglieds – Nachversteuerung?
  - Kündigung der Gruppenmitgliedschaft
  - Auflösung der Gruppe
  - Wechsel des Gruppenträgers
  - Untergang des ausländischen Gruppenmitglieds (Liquidation oder Insolvenz)
    - Geändert durch AbgÄG 2004 – Nachversteuerung!
    - Kürzung um die nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen



13

# Sonderfragen zur Berücksichtigung von Auslandsverlusten

## Nachversteuerung

- ◆ ACHTUNG Steuerfalle: 75 %-Grenze im Falle von Verlustvorträgen beim Gruppenträger

	2005	2006	2007	2008
Inl. Ergebnis	0	0	0	100
Ausl. Ergebnis	-50	-50	100	0
Gesamt- ergebnis	-50	-50	100	100
Verlustabzug			-75	-25
Einkommen			25	75



14

# Sonderfragen zur Berücksichtigung von Auslandsverlusten

## Alternativen

### ◆ Gruppenbesteuerung

- Nutzung laufender Verluste - keine Nutzung von Außer- oder Vorgruppenverlusten
- Nachversteuerung bei Austritt, Gewinnen etc. (Nachversteuerungsgarantie!)
- Keine Beteiligungsabschreibung

# Sonderfragen zur Berücksichtigung von Auslandsverlusten

## Alternativen

### ◆ Grenzüberschreitende Umgründung/Umwandlung

- Übergang und Nutzung der ausländischen Verlustvträge bei Umwandlung in Personengesellschaft
- Übergang und Nutzung der ausländischen Verlustvträge durch neue rechtliche Möglichkeiten mit SE
  - Verlusttransfer durch Hereinverschmelzung auf eine österreichische SE (zurück bleibt eine ausländische Betriebsstätte)
  - Verlusttransfer durch Sitzverlegung ins Inland (von EStR nicht gedeckt; warum andere Behandlung wie grenzüberschreitende Verschmelzung?)
- Nutzung laufender Verluste der Betriebsstätte
- Nachversteuerung nur bei Gewinnen

# Sonderfragen zur Berücksichtigung von Auslandsverlusten

## Alternativen

- ◆ Internationale Schachtelbeteiligung (Option zur Steuerwirksamkeit)
  - Teilwert-AfA
  - Siebentelverrechnung
  - Zuschreibung bei späterer Wertaufholung

# Gruppenbesteuerung im Lichte der EU

## Gruppenbesteuerung in der EU

- ◆ Gruppenbesteuerung nur für inländische Körperschaften:  
18 Mitgliedstaaten
- ◆ Gruppenbesteuerung auch für ausländische Körperschaften:  
4 Mitgliedstaaten (Verlustverwertung über die Grenze = Österreich,  
Dänemark, Frankreich, Italien)
- ◆ Keine Gruppenbesteuerung: 3 Mitgliedstaaten
- ◆ Verschiedenste Arten der Gruppenbesteuerung
- ◆ Fakt: keine Harmonisierung vorhanden

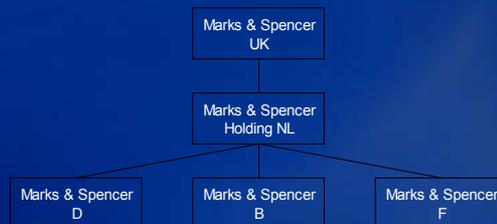
# Gruppenbesteuerung im Lichte der EU

## EuGH - Marks & Spencer

- ◆ Zur Zeit noch keine EuGH-Entscheidung zur Gruppenbesteuerung
- ◆ Anhängiges Verfahren: Marks & Spencer (Schlussanträge des Generalanwalts vom 7.4.2005)
- ◆ Beeinflussung der österreichischen Gruppenbesteuerung?
- ◆ Gleichstellung mit Betriebsstätten - Verlustverwertung ohne Gruppe?

# Gruppenbesteuerung im Lichte der EU

## EuGH - Marks & Spencer



- ◆ Ständige Verluste der Tochtergesellschaften
- ◆ Verkauf der Tochter in F, Einstellung der Tätigkeit der Töchter in D und B
- ◆ Beantragung eines Konzernabzuges in UK (Ausgleich von Gewinnen und Verlusten)

# Gruppenbesteuerung im Lichte der EU

## EuGH - Marks & Spencer

### ◆ Antwort des Generalanwalts

- Keine grundsätzliche Pflicht, Betriebsstätten und Tochtergesellschaften gleich zu behandeln
- Keine Verletzung der Niederlassungsfreiheit, wenn das Recht auf einen Verlustabzug von der Voraussetzung abhängig gemacht wird, dass nachgewiesen ist, dass Verluste der in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Tochtergesellschaften in diesen anderen Mitgliedstaaten keine gleichwertige steuerliche Behandlung erfahren. Diese Behandlung kann die Form entweder einer Übertragung von Verlusten auf einen Dritten oder eines Verlustvortrags bei ein und demselben Steuerpflichtigen auf ein anderes Steuerjahr annehmen.

# Gruppenbesteuerung im Lichte der EU

## EuGH - Marks & Spencer

### ◆ Auslegung

- Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit: Versagung ausschließlich aufgrund Ansässigkeit im Ausland
- Jedoch legitim, wenn doppelte Verlustnutzung ausgeschlossen wird – hierzu reicht es aus, dass die Verluste anderen Personen zugerechnet bzw. dass die Verluste vorgetragen werden können.
- Frage der Verlustverwertung bei Liquidation - sollte bei der Muttergesellschaft verwertbar sein; was ist bei Verlust zB durch Mantelverkauf etc?
- KEINE abschließende Beurteilung

**Kontakt:**  
**Dr. Kornelia Ramsauer**  
**KPMG Linz**  
**+43 (0) 732/6938-2312**  
**kramsauer@kpmg.at**  
**www.kpmg.at**

