

Gruppenbesteuerung: § 9 KStG 1988 und Durchführungserlass 23.2.2005

Dr Werner Wiesner

auf Basis: Wiesner/Kirchmayr/Mayr:
Gruppenbesteuerung Praxiskommentar, LexisNexis

1

StRefG 2005 + AbgÄG 2004: Neue Gruppenbesteuerung

Konzept:

- Wie bisher: Ebenenzurechnung bei finanziell verbundenen Körperschaften, Ergebnis/Einkommensvereinigung und Besteuerung bei der Spitzenkörperschaft
- Neu: nur mehr finanzielle Eingliederung notwendig
- Neu: Keine Ergebnisübernahme, bloße Zurechnung
- Neu: Mehrmüttergruppe und Mehrtöchtergruppe durch Beteiligungsgemeinschaften
- Neu: Ausländische Gruppenangehörige sowohl an der Spitze als auch als Mitglied

2

Gruppenangehörige



Spitzenkörperschaft = Gruppenträger (GT):

- wie bisher: Unbeschränkt stpfl. Kapitalges, Genossensch, VersV aG, Spark, Hypo-Banken
- neu: Beschränkt stpfl. EU-und EWR-Körpersch mit eingetragener Zweigniederl. und Beteiligungen im BV; laut Erlass uU auch inländische § 5 EStG-PG statt Zwn bei maßg Beteilung!?
- Neu: Beteiligungsgemeinschaft bei mind 40%- und 15%-Beteiligung (PersGes, Syndikat, gems Kontrolle bei 50%:50%),

Unterkörperschaften = Gruppenmitglieder (GM):

Unterste Ebene = „Beteiligungskö“; darüber „beteiligte Kö.“

- unbeschr stpfl. Kapitalges und Genossensch
 - Beschränkt stpfl Kapitalges und Genossensch, nur 1. Ebene! mehrschichtig! (Diskussion betr Marks&Spencer, C-446/03)
- als Einzelmitglieder oder in einer Bet.gemeinschaft

3

Finanzielle Verbindung



- Unmittelbar bei Beteiligung von **mehr als 50%** am NK an Stimmrechten; Surrogatkap zählt nicht mit
- Mittelbar über PersGes, wenn mehr als 50%ige Beteiligig an dieser (Durchrechnung); klare Trennung zw einh u geso Gewinnfestst und Zurechnung an GM!
- Summe von unm und mb über PersGes
- Summe von unm und mb über GM (Durchrechnung)
- Summe von nur mb über Gruppenmitglieder
- Summe von unm und mb über PersGes und GM
- Quotal bei Vorliegen einer Beteiligungsgemeinschaft (mindestens 40% + 15%); Änderungen in BG stören nicht, solange Leitkörperschaft erhalten bleibt; PersG kann uU glz auch BG sein
- Umgründung in der Gruppe stören nicht, wenn finanz Verbinung erhalten bleibt

4

Einkommenszurechnung



- **Unbeschr stpfl Mitgl:** Selbständige Einkommensermittlung, jährliche KSt-Erklärung; Sonderregelung: Vor- und Außergruppenverluste können 100%ig mit eigenem Gewinn verrechnet werden
- **Beschr stpfl Mitgl:** Ergebnisumrechnung auf inl Steuerrecht, § 5-EStG-Gewinnermittlung unter Nutzung aller Möglichkeiten; maßgeblich nur Verluste (wie bei § 2 Abs 8 EStG 1988), Verlustnachverrechnung bei Auslandsgewinnen (wie bei § 2 Abs 8 EStG 1988), Sonderregelung: Nachverrechnung restlicher Verluste bei Ausscheiden oder anteilig bei Beteiligungsverminderung (ausgenommen Liquidation und Insolvenz); bei Auslandsumgründung uU keine Nachverrechnung

5

Einkommenszurechnung



- Steuerliches Ergebnis wird dem jeweils finanziell ausreichend beteiligten (nächst höheren) GM zugerechnet uzw immer zu 100%, ausgenommen in der Bet.gem. (aliquot bezogen auf Mitgl) und bei ausl Verlusten (aliquot bezogen auf die Summe der Beteiligungen aller Mitgl)
- Beim Gruppenträger: Gewinnermittlung, dann Vereinigung (Saldierung) aller Ergebnisse, dann Verlustabzug (75%) und konkrete Besteuerung (Erfolgs-KSt oder Mindest-KSt für alle Mitgl)
- Handelsrechtliche Ergebnisse bleiben unberührt
- Steuerumlagen steuerneutral, Vereinbarung notwendig (Gewinnübernahme = bilanzw Verr.schuld des GM, Verlustübernahme = bilanzw Verr.forderung des GM), Ergebnisabführungsvertrag deckt ab; uU Verzichtsvereinbarung

6

Teilwert- und Firmenwertabschreibung



- Teilwertabschreibung auf Beteiligung an GM (und nach Zuschreibung) steuerneutral (beeinflusst Buchwert)
- Dafür Firmenwertabschreibung in der Gruppe:
 - Abschreibbarer Firmenwert: AK – anteiliges hr Ek – anteilige stRes im nichtabn AV; höchstens 50% der AK
 - Keine FWA für Beteiligung an Holdinggesellschaften, ausländischen Gruppenmitgliedern
 - Keine FWA bei Beteiligungsanschaffung im Konzern (20%) oder von beherrschenden Einfluß ausüb. Geser.
 - Fremdfin. Beteiligungserwerb: § 11 (1) 4 KStG gilt, dh nur Zinsen abzugsfähig!!

Firmenwertabschreibung



- Abschreibungsdauer: Zwingend auf 15 Jahre
 - ab Anschaffungsjahr, wenn gleichz Mitgliedschaft, sonst ab späterem Eintrittsjahr (Vorjahre gehen verloren)
 - steuerwirksame TWA auf die Beteiligung (vor Eintritt oder bei Zwischenaustritt) kürzen Firmenwert; offenen TWA-Siebel laufen weiter
 - nur in den Jahren der Mitgliedschaft (auch bei Wiederzugehörigkeit); Verminderung bei Teilveräußerung oder umtauschbedingter Bet.absenkung; Ende bei umgründungsbedingtem Wegfall (Art I und II)
 - Fünfzehntelabschreibung nur in den Jahren der Betriebsführung (MU-Anteile gelten als Betrieb: Durchgriff!); Verminderung oder Wegfall bei Betriebsänderung möglich
 - Abgeschriebene Fünfzehntel kürzen (wie TWA) den Buchwert der Beteiligung
 - Bei Beteiligungsumgründung geht FWA auf Nachfolger über

Verfahren



- **Schriftlicher Gruppenantrag** als formale Voraussetzung für die Gruppenbesteuerung beim FA des künftigen GT
- **Unterfertigung** von den gesetzlichen Vertretern aller inländischen Körperschaften nachweislich vor Ablauf des einzubeziehenden WJ
- **Angaben** über Beteiligungs- und Stimmrechtsverhältnisse, über Wirtschaftsjahre und Vorliegen einer Steuerausgleichsvereinbarung
- **Antragsfrist** = 1 Monat nach letzter Unterschrift (Fallfrist)
- **Feststellungsbescheid** positiv, negativ (bei Fristversäumnis, unzulässigen Körperschaften), teilnegativ (bei verspäteter Unterschrift = Zugehörigkeit erst ab Folgejahr)
- **GT-Finanzamt** ist für alle Gruppenmitglieder zuständig (Unternehmensgruppen-Verordnung, BGBl II 2005/50), dieses prüft seine Zuständigkeit (AVOG- oder Sitz-FA)

9

Verfahren



- **Strukturänderungen:** Anzeigepflicht beim Gruppenfinanzamt
- **Ausscheiden:** Jedes GM kann sein Ausscheiden erklären; auch GT kann Gruppe beenden
- **Eintritt** in bestehende Gruppe: Ergänzungsantrag und Ergänzungsbescheid
- **Mindestzugehörigkeit:** Zurechnung drei 12monatige Wj, sonst Rückabwicklung, bei Ausscheiden danach keine Auswirkungen (außer bei ausländische GM)

10

- **Überführung** bestehender Organschaften nahtlos bei „Gruppenantrag“ bis 31.12.2005 an das bisherige OT-Finanzamt, sonst Selbständigkeit aller Körperschaften
- Organschaftsjahre zählen auf die Mindestdauer
- Bei Überführung keine Erweiterung nach oben möglich
- **KSt-Vz**-Herabsetzung auf Null für GM ab positiven Gruppenbescheid; neue (erhöhte) KSt-VZ für GT nur nach Vorhaltsverfahren