

23. Februar 2005

BMF-010216/0031-IV/6/2005

An

Bundesministerium für Finanzen
Steuer- und Zollkoordination
Finanzämter
Großbetriebsprüfungen

Gruppenerlass, Besteuerung von Unternehmensgruppen

Mit dem Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, wurde unter anderem die Besteuerung von Unternehmensgruppen eingeführt. Das Bundesministerium für Finanzen gibt im Folgenden seine Rechtsansicht zur Auslegung der Bestimmungen des § 9 KStG 1988 in der Fassung des StRefG wieder. Über gesetzliche Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten werden dadurch nicht berührt.

1 Allgemeines

So wie das Einkommensteuerrecht ist auch das Körperschaftsteuerrecht vom Grundsatz der Individualbesteuerung geprägt, das heißt, von der Zurechnung des Einkommens zu einem bestimmten Körperschaftsteuersubjekt, welches das Einkommen bezogen hat (§ 7 Abs. 1 KStG 1988). Dementgegen enthält § 9 KStG 1988 ab der Veranlagung für das Jahr 2005 eine spezielle Zurechnungsanordnung für das steuerliche Ergebnis von Unternehmensgruppen.

Kerngedanke der Gruppenbesteuerung ist die Zusammenfassung der steuerlichen Ergebnisse finanziell verbundener Körperschaften beim Gruppenträger ohne die organschaftlichen Hemmnisse einer wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung und ohne Ergebnisabführungsvertrag. Nach § 9 Abs.1 KStG 1988 wird das Einkommen des jeweiligen Gruppenmitglieds bzw. der Verlust eines ausländischen Gruppenmitglieds dem Einkommen des beteiligten Gruppenmitglieds (bzw. dem Einkommen des Gruppenträgers vor dem Sonderausgabenabzug) jenes Wirtschaftsjahres zugerechnet, in das der Bilanzstichtag des

Wirtschaftsjahres des Gruppenmitglieds fällt. Diese Zurechnung gilt auch für Rumpfwirtschaftsjahre. In der Unternehmensgruppe werden die Ergebnisse beim Gruppenträger vereinigt und besteuert. Eine Ergebniskonsolidierung ist gesetzlich nicht zulässig.

Die in der Unternehmensgruppe vereinigten Körperschaften bleiben zwar subjektiv steuerpflichtig, sind aber (abgesehen von der Mindestkörperschaftsteuer) objektiv nicht steuerpflichtig. An der Spitze der Unternehmensgruppe steht der Gruppenträger; beim Gruppenträger werden die Ergebnisse letztlich vereinigt und nach den allgemeinen Grundsätzen des Körperschaftsteuerrechts der Besteuerung unterworfen.

Da die Gruppenbesteuerung nur eine steuerliche Ergebniszurechnung beinhaltet, bleiben die handelsrechtlichen Ergebnisse der Mitglieder einer Unternehmensgruppe, abgesehen vom Steuerausgleich, davon unberührt. In der Unternehmensgruppe sind damit sowohl offene Ausschüttungen an die beteiligten Gruppenmitglieder und an die sonstigen Gesellschafter wie auch Gesellschaftereinlagen möglich.

2 Gruppenmitglieder

2.1 Allgemeines

Mit dem Begriff der Gruppenmitglieder werden nach § 9 Abs. 2 KStG 1988 alle Körperschaften angesprochen, die unter dem Gruppenträger in der Unternehmensgruppe vereinigt sind. Im Hinblick auf die mögliche vertikale Struktur verbundener Gruppenmitglieder ist der Begriff Gruppenmitglied doppelsinnig: Zum einen ist ein Gruppenmitglied in seiner Eigenschaft als untergeordnetes Gruppenmitglied "Beteiligungskörperschaft", zum anderen kann ein Gruppenmitglied in seiner Eigenschaft als übergeordnetes Gruppenmitglied auch "beteiligte Körperschaft" sein. Jede beteiligte Körperschaft ist zugleich auch Beteiligungskörperschaft. Beteiligte Körperschaften können nur inländische Körperschaften sein (siehe Pkt. 2.6.2).

Die Gruppenmitgliedschaft ist auf die in Abs. 2 taxativ aufgezählten Körperschaften beschränkt.

2.2 Rechtsform

Gruppenmitglieder als Beteiligungskörperschaft (untergeordnetes Gruppenmitglied) oder als beteiligte inländische Körperschaft (übergeordnetes Gruppenmitglied) können nach § 9 Abs. 2 erster TS KStG 1988 nur unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sein.

Nach § 5 KStG 1988 oder nach einem Sondergesetz persönlich von der Körperschaftsteuer befreite Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sind nur

beschränkt körperschaftsteuerpflichtig und kommen daher als Gruppenmitglied nicht in Betracht. Ist eine subjektiv steuerbefreite Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft partiell unbeschränkt steuerpflichtig (siehe KStR 2001 Rz 142) und sind die Beteiligungen an gruppenfähigen Körperschaften dem unbeschränkt steuerpflichtigen Betrieb zuzurechnen, steht die subjektive Teilsteueraufhebung der Eigenschaft dieser Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft als Gruppenmitglied nicht entgegen.

Nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften können nach § 9 Abs. 2 zweiter TS KStG 1988 Gruppenmitglied sein, wenn sie mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar sind und innerhalb der Unternehmensgruppe "ausschließlich" mit inländischen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbunden sind (siehe Pkt. 2.6.1). Die Gruppenmitgliedschaft ist im Ausland auf eine Ebene begrenzt; Tochterkörperschaften von ausländischen Gruppenmitgliedern sind von der Unternehmensgruppe ausgeschlossen (siehe Pkt. 2.6.2).

2.3 Unternehmensgegenstand des Gruppenmitglieds

Die Qualifikation der in § 9 Abs. 2 KStG 1988 genannten Körperschaften als operativ oder vermögensverwaltend ist, abgesehen von der Frage der Zulässigkeit einer Firmenwertabschreibung (siehe Pkt. 7.2), ohne Bedeutung.

2.4 Vorgesellschaft

Eine Vorgesellschaft (dazu KStR 2001 Rz 120 bis 122) kann trotz fehlender Eintragung im Firmenbuch bereits Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger sein, sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind. Kommt die Eintragung im Firmenbuch nicht zustande, ist die Vorgesellschaft steuerlich wie eine Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) zu behandeln und kann daher von Beginn an nicht Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger sein. Die bescheidmäßige Anerkennung der beantragten Unternehmensgruppe (siehe Pkt. 8.3.4) hat daher erst nach der Eintragung des Gruppenträgers und der Mitglieder zu erfolgen.

2.5 Doppelt ansässige Gruppenmitglieder

Aus § 7 Abs. 3 KStG 1988 und aus der gesetzlichen Normierung der doppelt ansässigen Körperschaften beim Gruppenträger (siehe Pkt. 3.3) ergibt sich, dass doppelt ansässige Körperschaften auch als Gruppenmitglieder in Betracht kommen (zur Einstufung als ausländische oder inländische Körperschaft siehe Pkt. 2.6.1). Sollte ein in- oder ausländisches Gruppenmitglied einer bestehenden Unternehmensgruppe doppelt ansässig werden, ergeben sich dadurch für den Gruppenaufbau keine Änderungen.

Beispiel:

- a) Eine GmbH mit Geschäftsleitung und Sitz in Deutschland ist Mitglied einer Unternehmensgruppe. Verlegt die deutsche GmbH ihre Geschäftsleitung nach Österreich, wird sie zum unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglied. Da sie aber weiterhin keine "inländische" Körperschaft ist (siehe Pkt. 2.6.1), kann durch die Verlegung der Geschäftsleitung keine weitere ausländische Ebene (Tochtergesellschaft der deutschen GmbH) in die Unternehmensgruppe einbezogenen werden, weil als beteiligte (übergeordnete) Körperschaft nach dem Gesetzeswortlaut nur eine "inländische" Körperschaft in Betracht kommt.
- b) Verlegt umgekehrt eine GmbH mit Geschäftsleitung und Sitz in Österreich die Geschäftsleitung ins Ausland, bleibt sie eine unbeschränkt steuerpflichtige "inländische" Kapitalgesellschaft. Die ausländischen Töchter der österreichischen GmbH ("erste Auslandsebene") können unverändert Gruppenmitglieder bleiben.

Bei doppelt ansässigen Gruppenmitgliedern sind, anders als bei doppelt ansässigen Gruppenträgern (siehe Pkt. 3.4), keine zusätzlichen Voraussetzungen wie die im Firmenbuch eingetragene Zweigniederlassung und die Zurechnung der Beteiligung an Gruppenmitgliedern an die Zweigniederlassung erforderlich. Ein inländischer Betrieb oder eine inländische Betriebsstätte ist daher für ein doppelt ansässiges Gruppenmitglied nicht erforderlich.

2.6 Ausländische Gruppenmitglieder

2.6.1 Ausländische Körperschaft und Vergleichbarkeit

Nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften kommen nach § 9 Abs. 2 zweiter TS KStG 1988 als Gruppenmitglieder in Betracht, wenn sie mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar sind. Eine "ausländische" Körperschaft liegt dann vor, wenn sich der Sitz der Körperschaft nicht in Österreich befindet. Ob eine ausländische Körperschaft mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft "vergleichbar" ist, ist aus dem Blickwinkel des österreichischen Gesellschaftsrechts zu beurteilen. Die ausländische Körperschaft muss hinsichtlich ihrer Wesensmerkmale einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft entsprechen (Typenvergleich, s. KStR 2001 Rz 551).

Steht ein ausländisches Gruppenmitglied seinerseits an der Spitze einer ausländischen nach ausländischem Abgabenrecht gebildeten "Gruppe" oder "Organschaft", kann nur das ausländische Gruppenmitglied individuell als solches in die (nationale) Gruppe einbezogen werden, weil nur das ausländische Gruppenmitglied einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar ist (siehe auch Pkt. 4 und Pkt. 6.6.4.1 zur "Nachverrechnung").

2.6.2 Ausschluss der Gruppenzugehörigkeit von Tochtergesellschaften von ausländischen Gruppenmitgliedern

Ein ausländisches Gruppenmitglied darf nach § 9 Abs. 2 zweiter TS KStG 1988 innerhalb der Unternehmensgruppe "ausschließlich" mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell iSd § 9 Abs. 4 KStG 1988 verbunden sein. Die Gruppenbildung im Ausland ist daher auf eine Ebene begrenzt; ausländische Tochterkörperschaften eines ausländischen Gruppenmitglieds sind von der Unternehmensgruppe ausgeschlossen. Die erforderliche "ausschließliche" finanzielle Verbindung hat nur für die Gruppenzugehörigkeit Bedeutung, eine Beteiligung anderer nicht zur Gruppe gehörender Personen an der ausländischen Körperschaft hindert die Gruppenzugehörigkeit nicht.

Auch eine inländische Tochterkörperschaft eines ausländischen Gruppenmitglieds, die mit diesem gemäß § 9 Abs. 4 finanziell verbunden ist, kann nicht in die Unternehmensgruppe einbezogen werden, weil nach § 9 Abs. 2 KStG 1988 die "beteiligte Körperschaft" (übergeordnetes Gruppenmitglied) eine "inländische" Körperschaft sein muss. Tochterkörperschaften von ausländischen Gruppenmitgliedern sind daher von der Unternehmensgruppe unabhängig davon ausgeschlossen, ob die Tochterkörperschaft eine inländische oder eine ausländische Gesellschaft ist.

2.7 Gruppenmitglieder als Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft

Nach § 9 Abs. 2 KStG 1988 können inländische unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder auch Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft nach Maßgabe des Abs. 3 und des Abs. 4 sein (zu den Voraussetzungen der Beteiligungsgemeinschaft siehe Pkt. 3.5). Die Bildung einer Beteiligungsgemeinschaft ist daher auch auf einer "mittleren Ebene" einer Unternehmensgruppe möglich. Ausländische Gruppenmitglieder können nicht Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft sein.

Die hier angesprochene Beteiligungsgemeinschaft steht nicht an der Spitze der Unternehmensgruppe (dazu siehe Pkt. 3.5), weil es sich hier um Gruppenmitglieder handelt, die auch Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft sein können. Ob die anderen Mitbeteiligten der Beteiligungsgemeinschaft ebenfalls Gruppenmitglieder einer (anderen) Unternehmensgruppe sind oder nicht, ist für die Bildung der Beteiligungsgemeinschaft ohne Bedeutung.

Im Hinblick auf die in § 9 Abs. 4 beschriebenen Mindestbeteiligungsquoten (40% und 15%) können maximal fünf Mitbeteiligte eine Beteiligungsgemeinschaft bilden (40% + 15% + 15%

+ 15% + 15%). Ob nur ein Mitbeteiligter einer Unternehmensgruppe angehört oder mehrere oder alle Mitbeteiligte(n) je einer Unternehmensgruppe angehören, ist nicht beachtlich.

Für die Anerkennung einer Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft ist Voraussetzung, dass ihr als Mitbeteiligte nur inländische unbeschränkt steuerpflichtige mitgliedsfähige Körperschaften angehören. Zur Beteiligungsgemeinschaft siehe insbesondere auch Pkt. 3.5 und Pkt. 4.3.7 bis 4.3.9.

2.8 Finanzielle Verbindung

Die Einbeziehung in eine Unternehmensgruppe setzt eine finanzielle Verbindung von mehr als 50% am Nennkapital und an den Stimmrechten voraus (siehe Pkt. 4). Ausländische Gruppenmitglieder dürfen in diesem Ausmaß nur mit unbeschränkt steuerpflichtigen inländischen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbunden sein. Bis zu einem Ausmaß von höchstens 50% können ausländische Gruppenmitglieder untereinander finanziell verbunden sein. Ist daher zB der inländische Gruppenträger GT an ausländischen Gruppenmitglied GM1 zu 100% beteiligt und GM1 am ausländischen Gruppenmitglied GM2 zu 50% beteiligt, kann GM2 in die Unternehmensgruppe einbezogen werden, wenn auch GT an GM2 (zB zu 10%) unmittelbar beteiligt ist.

3 Gruppenträger

3.1 Allgemeines

Mit dem Gruppenträger wird jene Funktion beschrieben, die an der Spitze der Unternehmensgruppe steht und die die vereinigten steuerlichen Ergebnisse zu versteuern hat. § 9 Abs. 3 KStG 1988 sieht in einer taxativen Aufzählung die Gruppenträgereigenschaft vor für

- bestimmte inländische unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften (Pkt. 3.2)
- bestimmte ausländische beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften (Pkt. 3.3 und 3.4)
- Beteiligungsgemeinschaften (Pkt. 3.5).

3.2 Inländische unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenträger

Gruppenträger können nach § 9 Abs. 3 TS 1 bis 4 KStG 1988 wie bei der Organschaft nur unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung), Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit im Sinne des VAG und Kreditinstitute im Sinne des BWG sein. Andere Körperschaftsteuersubjekte wie Privatstiftungen, Vereine, Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts, nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten,

Stiftungen und andere Zweckvermögen können nicht Gruppenträger sein. Die Qualifikation der genannten Körperschaften als operativ oder vermögensverwaltend ist für die Gruppenträgereigenschaft ohne Bedeutung.

Zur Eignung befreiter Körperschaften siehe Pkt. 2.2. Zur Vorgesellschaft siehe Pkt. 2.4.

3.3 Ausländische beschränkt steuerpflichtige Gruppenträger

Nach § 9 Abs. 3 fünfter TS KStG 1988 sind ausländische beschränkt steuerpflichtige Körperschaften gruppenfähig, wenn sie entweder EU-Körperschaften laut Anlage 2 zum EStG 1988, die den inländischen gruppenfähigen Körperschaften vergleichbar sind, oder den österreichischen Kapitalgesellschaften vergleichbare Gesellschaften mit Sitz und Geschäftsleitung im EWR-Raum (zusätzlich Norwegen, Island und Liechtenstein) sind. Diese beschränkt steuerpflichtigen EU/EWR-Körperschaften müssen zudem einen inländischen Anknüpfungspunkt haben, dh sie müssen mit einer Zweigniederlassung im österreichischen Firmenbuch eingetragen sein und die Beteiligungen an Gruppenmitgliedern müssen zum (notwendigen oder gewillkürten) Betriebsvermögen der Zweigniederlassung gehören. Ob eine Zweigniederlassung vorliegt, ist nach § 13 HGB bzw. § 254 AktG zu beurteilen.

Fehlt es an einer Zweigniederlassung, liegt aber eine Beteiligung einer ausländischen Körperschaft an einer im Firmenbuch eingetragenen inländischen Personengesellschaft (OHG, KG, OEG oder KEG), die den Gewinn nach § 5 EStG 1988 ermittelt, vor, kann darin eine Zweigniederlassung nur dann angenommen werden, wenn die inländische Personengesellschaft operativ tätig ist und die Beteiligungen an den Gruppenmitgliedern zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft gehören. Es ist nicht erforderlich, dass die ausländische Körperschaft 100%iger Mitunternehmer ist, solange die ausreichende finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs. 4 KStG 1988 (siehe Pkt. 4) vorliegt. Unter den genannten Voraussetzungen kann auch eine inländische GmbH & CoKG als Zweigniederlassung eingestuft werden. Die unwesentliche Beteiligung von mehreren ausländischen Kapitalgesellschaften an einer inländischen Personengesellschaft kann nicht als Zweigniederlassung angesehen werden, weil es dann an der für die Zweigniederlassung handelsrechtlich notwendigen Unternehmensidentität fehlt.

3.4 Doppelt ansässige ausländische Gruppenträger

Nach § 7 Abs. 3 erster Satz KStG 1988 gelten mit inländischen vergleichbaren ausländischen Körperschaften mit Geschäftsleitung im Inland nicht mehr als sonstige juristische Personen, sondern als die entsprechenden Körperschaften und sind damit gruppenfähig. § 9 Abs. 3 KStG 1988 idF AbgÄG 2004 (BGBl. I 180/2004) sieht im Interesse einer

systemkonformen Gleichbehandlung mit den beschränkt steuerpflichtigen Trägerkörperschaften für doppelt ansässige Körperschaften denselben inländischen Anknüpfungspunkt vor. Eine in mehreren Staaten unbeschränkt steuerpflichtige ("doppelt ansässige") Körperschaft kann nur dann Gruppenträger sein, wenn sie im Inland mit einer Zweigniederlassung im Firmenbuch eingetragen ist und die Beteiligung an Gruppenmitgliedern der Zweigniederlassung zuzurechnen ist. Die Ausführungen in Pkt. 3.3 gelten entsprechend.

3.5 Beteiligungsgemeinschaft

3.5.1 Allgemeines

Nach § 9 Abs. 3 letzter TS KStG 1988 ist eine sog. Mehrmüttergruppe im Wege einer die Gruppenträgereigenschaft vermittelnde Beteiligungsgemeinschaft möglich, wenn sie ausschließlich aus den in den Pkt. 3.2 bis 3.4 genannten gruppenträgerfähigen Körperschaften gebildet wird. Die Zusammensetzung der Mitbeteiligten der Beteiligungsgemeinschaft hinsichtlich der Rechtsformen (Kapitalgesellschaft, Genossenschaft, Sparkasse, Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit) bleibt der Privatautonomie der Körperschaften überlassen. Die für die Bildung einer Beteiligungsgemeinschaft notwendigen Beteiligungsverhältnisse gibt § 9 Abs. 4 letzter TS KStG 1988 vor (siehe Pkt. 4.3.7).

Die in § 9 Abs. 3 KStG 1988 angesprochenen Beteiligungsgemeinschaft steht an der Spitze einer Unternehmensgruppe. Die Mitbeteiligten dieser Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft können zugleich aber auch einer anderen Unternehmensgruppe zugehören. Dabei ist Folgendes zu beachten: Die Minderbeteiligten einer Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft (siehe Pkt. 3.5.1) können sowohl Gruppenträger als auch Gruppenmitglied einer anderen Unternehmensgruppe sein. Der Hauptbeteiligte einer Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft kann zugleich nur Gruppenträger einer anderen Unternehmensgruppe sein. Ist der Hauptbeteiligte der Beteiligungsgemeinschaft zugleich Gruppenmitglied, liegt nicht eine Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft, sondern eine Beteiligungsgemeinschaft auf mittlerer Ebene der Unternehmensgruppe vor.

Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft auf mittlerer Ebene können nach § 9 Abs. 2 letzter Satz KStG 1988 nur inländische unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften sein (siehe Pkt. 4.6). Mitbeteiligte einer Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft können alle die in § 9 Abs. 3 KStG 1988 genannten Körperschaften sein, das heißt, auch beschränkt steuerpflichtige EU/EWR-Körperschaften unter den genannten Voraussetzungen (eingetragenen Zweigniederlassung und Zurechnung der Beteiligung zum Betriebsvermögen; siehe Pkt. 3.4).

3.5.2 Erscheinungsformen der Beteiligungsgemeinschaft

Formal ist die Beteiligungsgemeinschaft im Wege einer eigens dafür gegründeten Personengesellschaft oder mittels Syndikatsvertrages zu bilden. Der gesetzliche Verweis auf die Fusionskontrollverordnung stellt den Begriff der Syndizierung klar und ermöglicht die Bildung einer Beteiligungsgemeinschaft auch in jenen Fällen, in denen ein Beteiligungsgleichstand von 50 zu 50 vorliegt.

3.5.3 Geltungsbereich der Beteiligungsgemeinschaft

Die Beteiligungsgemeinschaft kann zunächst dafür eingesetzt werden, die sonst nicht ausreichende finanzielle Verbindung an einer gruppenmitgliedsfähigen Körperschaft herzustellen; dies ist der Fall, wenn keine Körperschaft für sich eine mehr als 50%ige Beteiligung besitzt. Die Beteiligungsgemeinschaft kann aber auch dazu dienen, trotz Vorliegen einer ausreichenden finanziellen Verbindung einer Körperschaft eine oder mehrere minderbeteiligte Körperschaften in die Wirkungen einer Unternehmensgruppe einzubeziehen (zu den Beteiligungsvoraussetzungen siehe Pkt. 3.4.7).

3.6 Keine Zugehörigkeit zu mehreren Gruppen

Abgesehen von den Fällen der Beteiligungsgemeinschaft können unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften immer nur einer Unternehmensgruppe als Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger angehören. Ein Gruppenträger kann daher nicht zugleich Gruppenträger einer anderen Unternehmensgruppe sein.

Beispiel:

Eine unbeschränkt steuerpflichtige AG besitzt drei 100%ige Beteiligungen an den inländischen GmbH 1, 2 und 3. Sie kann frei disponieren, ob sie eine Gruppe mit 1, mit 2, mit 3, mit 1 und 2, mit 2 und 3 oder mit 1, 2 und 3 bilden will. Sie kann aber nicht je eine Gruppe mit 1, mit 2, mit 3 etc bilden. Hat sie zB zunächst nur mit 1 eine Gruppe gebildet, kann sie die anderen Tochtergesellschaften nur im Wege der Erweiterung der bestehenden Gruppe einbeziehen.

Ebenso ist (abgesehen von den Fällen der Zugehörigkeit zu einer Beteiligungsgemeinschaft) eine Doppelstellung einer Körperschaft als Gruppenträger und Gruppenmitglied einer anderen Unternehmensgruppe nicht möglich. Ausländische Gruppenmitglieder können ihrerseits ausländischen nach ausländischem Abgabenrecht gebildeten "Gruppen" oder "Organschaften" angehören, was allerdings für die inländische Gruppenzugehörigkeit unbedeutlich ist.

Beschränkt steuerpflichtige Gruppenträger können auch dann nur einmal Gruppenträger sein, wenn sie mehrere eingetragene Zweigniederlassungen im Inland haben (siehe Pkt. 3.3). Jede inländische Zweigniederlassung ist in die Unternehmensgruppe einzubeziehen; hinsichtlich der von den Zweigniederlassungen gehaltenen Beteiligungen besteht keine Verpflichtung, alle die

Gruppenvoraussetzungen erfüllenden Beteiligungen in die Unternehmensgruppe einzubeziehen.

4 Finanzielle Verbindung

4.1 Kapitalbeteiligung und Stimmrechtsmehrheit

Nach § 9 Abs. 4 KStG 1988 ist materielle Voraussetzung für die Bildung einer Unternehmensgruppe die finanzielle Verbindung von mehr als 50% am Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und an den Stimmrechten der einzubeziehenden Körperschaft. Diese Voraussetzung bezieht sich auf alle Körperschaften in der Unternehmensgruppe. Durch die kapitalmäßige Beschränkung auf das gesellschaftsrechtliche Nennkapital kann Surrogatkapital (Partizipations- und Substanzgenussrechtskapital) ebenso wenig die finanzielle Verbindung vermitteln wie Wandel-, Gewinnschuldverschreibungen, eine Darlehensgewährung (auch bei Annahme von verdecktem Grund- oder Stammkapital) oder der Fruchtgenuss an Anteilen. Ein kapitalmäßiger Anteilsbesitz erfordert das wirtschaftliche Eigentum (§ 24 BAO) am Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital. Die finanzielle Verbindung kann auch über eine entsprechende Treuhandschaft hergestellt werden, sofern die Treuhandschaft gegenüber der Abgabenbehörde offen gelegt wurde. Umgekehrt vermitteln als verdeckte Treuhänder fungierende Körperschaften nicht die Voraussetzungen für eine finanzielle Verbindung.

Die Stimmrechtsmehrheit ist quantitativ zu verstehen und bedeutet mehr als 50% der Stimmrechte. Besondere Mehrheitserfordernisse für Beschlussfassungen und Stimmrechtsbindungen (durch Syndikatsverträge) sind unbeachtlich. Stimmrechtslose Vorzugsaktien (§ 115 AktG) sind bei aufrechter Stimmrechtsbeschränkung bei Ermittlung der notwendigen Stimmenzahl nicht einzubeziehen. Eigene Anteile und solche, die treuhändisch gehalten werden, verschaffen kein Stimmrecht (§ 114 Abs. 6 AktG, § 39 GmbHG) und sind bei Ermittlung der Stimmrechtsmehrheit nicht zu berücksichtigen. Auch das Stimmrechtsverbot eines abhängigen Unternehmens im herrschenden Unternehmen (§ 116 Abs. 6 AktG) ist bei der Beurteilung des maßgebenden Stimmrechtsausmaßes zu beachten. Ebenso sind Stimmrechtsbeschränkungen wie Höchststimmrechte und Abstufungen nach § 114 Abs. 1 AktG, Kopfstimmrechte oder das diesem entsprechende in der Rechtsgrundlage verankerte Einstimmigkeitsprinzip zu berücksichtigen. Soziäre Genussrechte (Substanzgenussrechte) und Partizipationskapital im Sinne des § 8 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 vermitteln keine Stimmrechte und sind daher bei der Mehrheit nicht zu berücksichtigen.

Beispiel:

An der Zielgesellschaft sind die Gesellschaft A mit 51 % die Gesellschaft B mit 25 % und die Gesellschaft C mit 24 % am Nennkapital beteiligt. Die Satzung legt aber fest, dass

pro Gesellschafter maximal 25 % Stimmrechte zum Tragen kommen. Es liegt somit keine Stimmrechtsmehrheit von A vor.

Weichen die Mehrheitsbeteiligungen am Nennkapital und an den Stimmrechten der Höhe nach voneinander ab, ist auf die Beteiligung am Nennkapital abzustellen (ist insbesondere bei der Firmenwertabschreibung und bei ausländischen Gruppenmitgliedern von Bedeutung).

4.2 Disposition über Gruppenbildung

Hinsichtlich der Gruppenbildung besteht dem Grunde nach volle Autonomie der betroffenen Körperschaften. Bei Vorliegen einer finanziellen Verbindung von mehr als 50% am Nennkapital und an den Stimmrechten bleibt es den verbundenen Körperschaften überlassen, ob und inwieweit sie sich zu einer Unternehmensgruppe vereinigen.

Beispiel:

Die Kapitalgesellschaften 1 bis 4 sind vertikal jeweils zu 100% miteinander verbunden. Es ist von der Kapitalgesellschaft 1 aus gesehen eine Gruppenbildung

- a) aller 4 Gesellschaften,*
- b) von 1 bis 3 oder*
- c) von 1 und 2 möglich.*

Im Falle c) kann die Kapitalgesellschaft 3 mit ihrer Tochtergesellschaft 4 eine zweite Gruppe bilden. Verzichtet die Kapitalgesellschaft 1 auf die Gruppenbildung, kann die Kapitalgesellschaft 2 eine Gruppe a) 2 bis 4 oder b) 2 und 3 bilden. Verzichtet die Kapitalgesellschaft 2 auf eine Gruppenbildung, kann die Kapitalgesellschaft 3 mit ihrer Tochtergesellschaft 4 eine Gruppe bilden.

Eine Gruppenbildung der Gesellschaft 1 mit 3 oder mit 4 ist nicht möglich, es sei denn, dass die dazwischen liegende(n) Gesellschaft(en) in die Gruppe einbezogen wird (werden).

4.3 Möglichkeiten des Herstellens der finanziellen Verbindung

Nach dem Wortlaut des § 9 Abs. 4 KStG 1988 kann die finanzielle Verbindung an der Beteiligungskörperschaft begründet werden

- unmittelbar
- mittelbar über eine Personengesellschaft
- mittelbar über Gruppenmitglieder
- über eine Beteiligungsgemeinschaft.

Die finanzielle Verbindung kann neben der unmittelbaren Beteiligung auch durch die Kombination mit den anderen aufgezählten Möglichkeiten hergestellt werden. Folgende Varianten stehen daher insbesondere zur Verfügung:

- Unmittelbare Beteiligung (siehe Pkt. 4.3.1)

-
- Mittelbare Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en) (siehe Pkt. 4.3.2)
 - Unmittelbare Beteiligung in Kombination mit mittelbarer Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en) (siehe Pkt. 4.3.3)
 - Unmittelbare Beteiligung in Kombination mit mittelbarer Beteiligung über ein oder mehrere Gruppenmitglied(er) (siehe Pkt. 4.3.4)
 - Mittelbare Beteiligung über zwei oder mehrere Gruppenmitglieder (siehe Pkt. 4.3.5)
 - Unmittelbare Beteiligung in Kombination mit mittelbarer Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en) und über ein oder mehrere Gruppenmitglied(er) (siehe Pkt. 4.3.6)
 - Unmittelbare Beteiligung über eine Beteiligungsgemeinschaft (siehe Pkt. 4.3.7)
 - Mittelbare Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en) in Kombination mit einer Beteiligungsgemeinschaft (siehe Pkt. 4.3.8)
 - Mittelbare Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en) und über ein oder mehrere Gruppenmitglied(er) in Kombination mit einer Beteiligungsgemeinschaft (siehe Pkt. 4.3.9).

Auch ausländische Gruppenmitglieder oder ausländische Personengesellschaften können die finanzielle Verbindung vermitteln (siehe Pkt. 4.3.6).

4.3.1 Unmittelbare finanzielle Verbindung

Ist der Gruppenträger bzw eine beteiligte Körperschaft an einer Beteiligungskörperschaft unmittelbar zu mehr als 50% am Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und an den Stimmrechten beteiligt, liegt die finanzielle Verbindung nach § 9 Abs. 4 erster TS KStG 1988 vor.

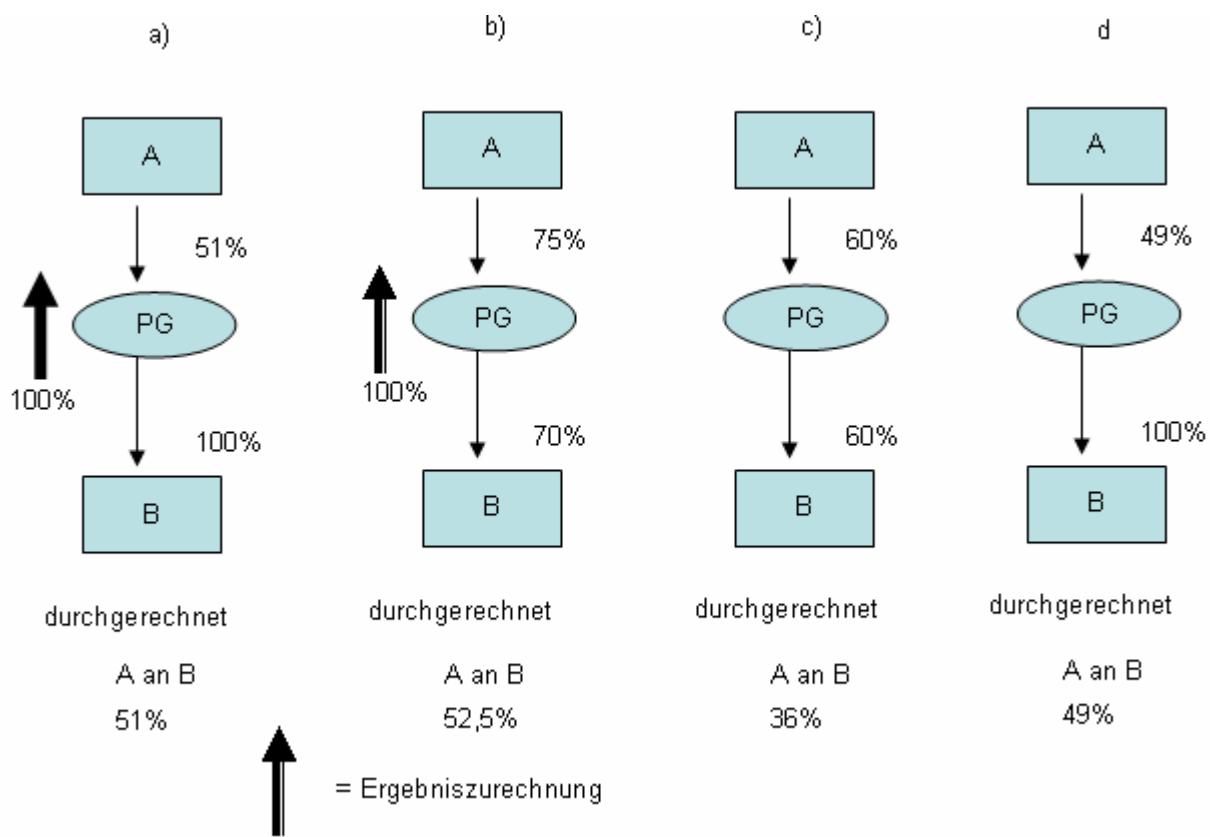
4.3.2 Mittelbare Beteiligung über Personengesellschaft(en)

4.3.2.1 Allgemeines

Nach § 9 Abs. 4 zweiter TS KStG 1988 kann die finanzielle Verbindung von mehr als 50% am Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und an den Stimmrechten mittelbar über eine Personengesellschaft oder zusammen mit einer unmittelbaren Beteiligung hergestellt werden. Die Beteiligung an einer Personengesellschaft ist durchzurechnen. Bei der Beteiligung an der Personengesellschaft ist auf die Vermögensbeteiligung an der Personengesellschaft (laut Gesellschaftsvertrag) abzustellen.

Beispiele:

- a) Die beteiligte Körperschaft A ist 51% Mitunternehmer einer Personengesellschaft, die ihrerseits 100% der Anteile an einer Beteiligungskörperschaft B hält.
- b) Die beteiligte Körperschaft A ist 75% Mitunternehmer einer Personengesellschaft, die ihrerseits 70% der Anteile an einer Beteiligungskörperschaft B hält.
- c) Eine ausreichende Beteiligung liegt nicht vor, wenn die beteiligte Körperschaft A zB 60% Mitunternehmer einer Personengesellschaft ist, die ihrerseits 60% der Anteile einer Körperschaft B hält.
- d) Eine ausreichende Beteiligung liegt ebenfalls nicht vor, wenn die beteiligte Körperschaft A zB 49% Mitunternehmer einer Personengesellschaft ist, die ihrerseits 100% der Anteile einer Körperschaft B hält: Es ist weder die Beteiligung über 50% noch die Stimmrechtsmehrheit gegeben (die Bildung einer Beteiligungsgemeinschaft mit den Mitgesellschaftern der Personengesellschaft ist unter Umständen möglich).



4.3.2.2 Personengesellschaften

Unter Personengesellschaft nach § 9 Abs. 4 zweiter TS KStG 1988 ist neben der OHG, KG, OEG und KEG auch die GesBR und die stille Mitunternehmerschaft (atypisch stille Gesellschaft) zu verstehen. Durch eine atypisch stille Beteiligung kann die zivilrechtlich unmittelbare Verbindung der Inhaber der Handelsgewerbe-Körperschaft (IdH-Körperschaft) an einer gruppenfähigen Körperschaft auf Grund des Übergangs des Vermögens einschließlich der Beteiligung auf die Mitunternehmerschaft mittelbar gegeben oder auch nicht mehr gegeben sein. Bestand zB vor der stillen Mitunternehmerschaft eine ummittelbare Beteiligung von 60% und ist die IdH-Körperschaft auf Grund ihrer 60%igen Beteiligung an der stillen

Mitunternehmerschaft mittelbar nur mehr zu 36% beteiligt, erlischt die finanzielle Verbindung (kann auch nicht über eine Beteiligungsgemeinschaft hergestellt werden, siehe Pkt. 3.5).

Je nach Stellung der IdH-Körperschaft kann sich Folgendes ergeben:

- Ist jemand am Handelsgewerbe des Gruppenträgers atypisch still beteiligt, bleibt der Gruppenträger als Mitunternehmer bei entsprechender Beteiligung immer noch Gruppenträger.
- Ist der Gruppenträger am Handelsgewerbe eines anderen durch Einlage seines gesamten Vermögens atypisch still beteiligt, geht die Gruppenträgereigenschaft verloren, da die Beteiligungen an den Gruppenmitgliedern in das Eigentum des Inhabers des Handelsgewerbes übergehen und der Gruppenträger auch bei Wahrung der mittelbaren finanziellen Verbindung keine Stimmrechte mehr besitzt
- Ist jemand am Handelsgewerbe eines Gruppenmitglieds GM 1, das beteiligte Körperschaft des Gruppenmitgliedes GM 2 ist, atypisch still beteiligt, ist die finanzielle Verbindung zwischen der beteiligten Körperschaft GM 1 und der Beteiligungskörperschaft GM 2 bei entsprechender mittelbarer Beteiligung weiterhin gegeben.
- Ist das Gruppenmitglied am Handelsgewerbe eines anderen durch Einlage seines gesamten Vermögens atypisch still beteiligt, ergibt sich die gleiche Rechtsfolge wie beim Gruppenträger als stillem Mitunternehmer.

4.3.2.3 Beteiligung an der Personengesellschaft

Da die ausreichende finanzielle Verbindung neben einer Mehrheitsbeteiligung am Nennkapital auch eine Stimmrechtsmehrheit erfordert, ist bei mittelbarer Beteiligung über eine Personengesellschaft (insbesondere in Verbindung mit einer unmittelbaren Beteiligung) auch die Höhe der Beteiligung an der Personengesellschaft von Bedeutung. Die Beteiligung an der Personengesellschaft muss mehr als 50% betragen, um mit der Beherrschung in der Personengesellschaft neben der Nominalbeteiligung auch die Stimmrechtsmehrheit an der Beteiligungskörperschaft zu erreichen (es sei denn Gesellschaftsvertrag sieht eine von der Beteiligung abweichende Stimmrechtsverteilung vor).

Beispiel:

Eine Körperschaft ist an der Zielkörperschaft unmittelbar mit 10% beteiligt und über eine Personengesellschaft mittelbar beteiligt.

a) Die Beteiligung an der Personengesellschaft beträgt 50%, diese hält 90% der Anteile an der Zielkörperschaft. Die Zusammenrechnung der unmittelbar und mittelbar gehaltenen Beteiligung ergibt zwar 55%, die Zugehörigkeit zur Gruppe scheitert allerdings an der fehlenden Beherrschung der Personengesellschaft.

b) Die Beteiligung an der Personengesellschaft beträgt 60%, diese hält zB 75% der Anteile an der Zielkörperschaft. Die Zusammenrechnung der unmittelbar und mittelbar gehaltenen Beteiligung ergibt 55%, die Zugehörigkeit zur Gruppe ist damit gegeben.

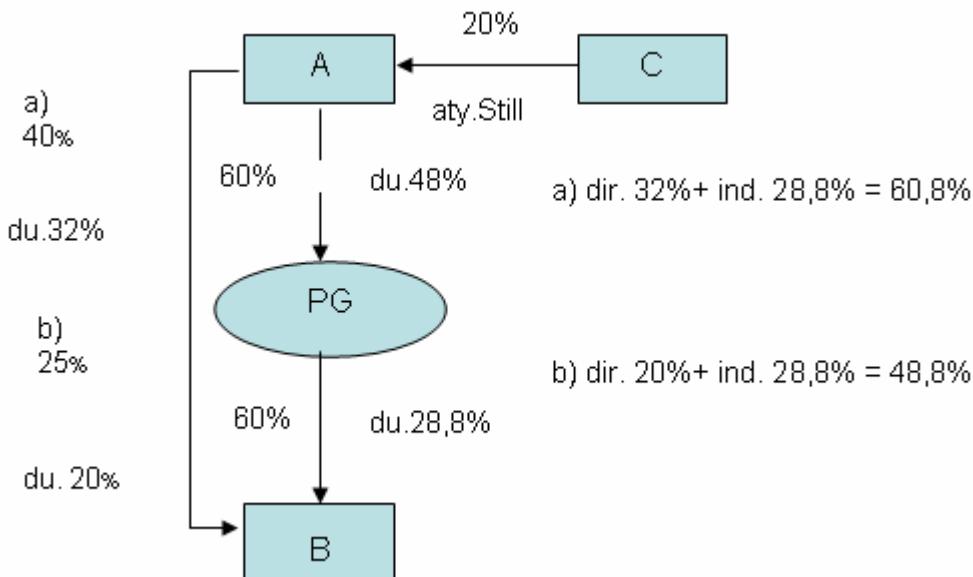
4.3.2.4 Mehrfache Personengesellschaftsbeteiligungen

Das Begründen der ausreichenden finanziellen Verbindung kann auch über zwei oder mehrere Beteiligungen an Personengesellschaften erreicht werden.

Beispiele:

a) Die beteiligte Körperschaft A ist einerseits 60% Mitunternehmer einer Personengesellschaft, die ihrerseits 60% der Anteile einer Körperschaft B hält, und andererseits zivilrechtlich unmittelbar mit 40%, auf Grund einer atypisch stillen Beteiligung des C am Handelsgewerbe der Körperschaft A ($C : A = 20\% : 80\%$) aber nur mittelbar mit 32% an der Körperschaft B beteiligt. Insgesamt liegt eine mehr als 50%ige Beteiligung (60,8%) an der Körperschaft B vor (die 60,8% ergeben sich aus 32%, das sind 80% von 40% + 28,8%; das sind 60% von 48%).

b) Die beteiligte Körperschaft A ist einerseits 60% Mitunternehmer einer Personengesellschaft, die ihrerseits 60% der Anteile einer Körperschaft B hält, und andererseits zivilrechtlich unmittelbar mit 25%, auf Grund einer atypisch stillen Beteiligung des C am Handelsgewerbe der Körperschaft A ($C : A = 20\% : 80\%$) aber nur mittelbar mit 20% an der Körperschaft B beteiligt. Insgesamt liegt keine mehr als 50%ige Beteiligung an der Körperschaft B vor (die Beteiligung beträgt nur 48,8%).



c) Die beteiligte Körperschaft A ist einerseits 75% Mitunternehmer einer inländischen Personengesellschaft, die 50% der Anteile einer Körperschaft B hält, und mit 55% an einer ausländischen OHG beteiligt, die die restlichen 50% an der Körperschaft B hält. Insgesamt liegt eine 65%ige Beteiligung (37,5% + 27,5%) an der Körperschaft B vor.

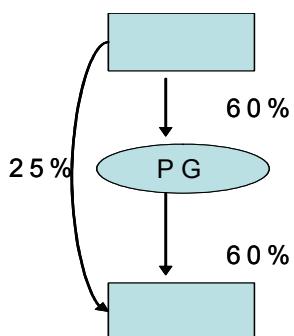
4.3.3 Unmittelbare Beteiligung in Kombination mit mittelbarer Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en)

Ergibt sich aus der unmittelbaren Beteiligung keine ausreichende finanzielle Verbindung, kann diese durch eine zusätzlich mittelbar gehaltene Beteiligung über Personengesellschaften

erreicht werden. Die mittelbar durchgerechnete Beteiligung und die unmittelbare Beteiligung sind zusammen zuzählen.

Beispiel:

In Pkt. 4.3.2.1 ergibt sich im Beispiel c) keine ausreichende Beteiligung, wenn die beteiligte Körperschaft A zB 60% Mitunternehmer einer Personengesellschaft ist, die ihrerseits 60% der Anteile einer Körperschaft B hält. Zusammen mit einer unmittelbaren Beteiligung von zB 25% kann die ausreichende Beteiligung hergestellt werden.



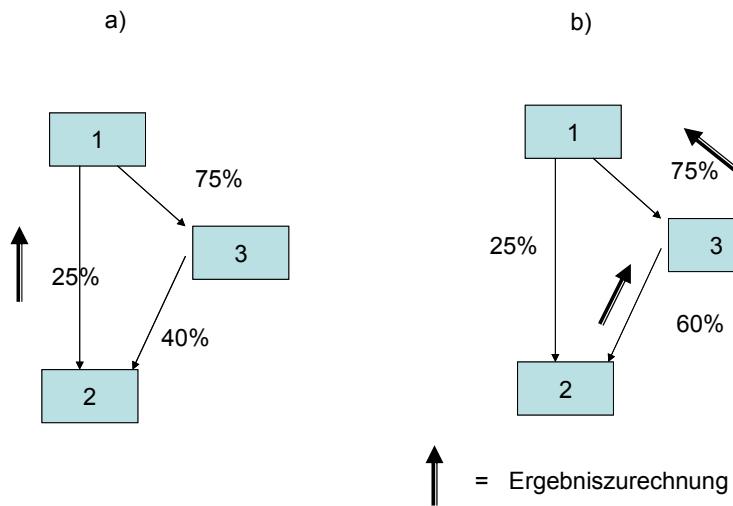
Durchgerechnet 36 %
unmittelbar 25 %
in Summe 61 %

4.3.4 Unmittelbare Beteiligung in Kombination mit mittelbarer Beteiligung über ein oder mehrere Gruppenmitglied(er)

Nach § 9 Abs. 4 dritter TS KStG 1988 (idF AbgÄG 2004) ist die finanzielle Verbindung gegeben, wenn die beteiligte Körperschaft (bzw. der Gruppenträger) mittelbar über eine oder mehrere unmittelbar gehaltene Beteiligung(en) an Gruppenmitgliedern, die für sich nicht im Sinne des ersten Teilstriches an der Beteiligungskörperschaft beteiligt sind, allein oder zusammen mit einer unmittelbar gehaltenen Beteiligung insgesamt eine Beteiligung von mehr als 50% des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft besitzt.

Beispiel:

- Die beteiligte Körperschaft 1 hält 25% der Anteile an der Beteiligungskörperschaft 2 und 75% der Anteile an der Beteiligungskörperschaft 3. Letztere ist als beteiligte Körperschaft mit 40% an der Beteiligungskörperschaft 2 beteiligt.
- Die beteiligte Körperschaft 1 hält 25% der Anteile an der Beteiligungskörperschaft 2 und 75% der Anteile an der Beteiligungskörperschaft 3. Letztere (3) ist als beteiligte Körperschaft mit 60% an der Beteiligungskörperschaft 2 beteiligt. Eine mittelbare Beteiligung der beteiligten Körperschaft 1 an der Beteiligungskörperschaft 2 liegt nicht vor, das Einkommen von 2 wird 3 zugerechnet.



Im Beispielsfall a) ist isoliert betrachtet weder 1 noch 3 an 2 ausreichend zu mehr als 50% beteiligt. Da aber 1 an 2 nicht nur unmittelbar, sondern auch mittelbar über 3 beteiligt ist, beträgt die Beteiligung von 1 an 2 insgesamt 55% (25% unmittelbar und 30% mittelbar) und reicht daher aus. 3 dient 1 gewissermaßen als "Vehikel" zur Herstellung der ausreichenden Beteiligung; das "Vehikel" (3) ist nur in Bezug auf 1 Gruppenmitglied.

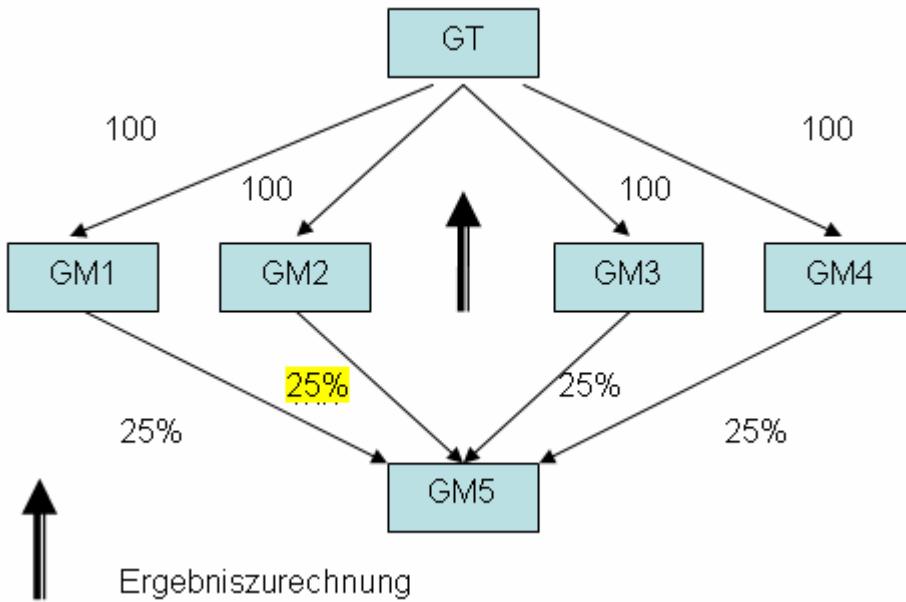
Da im Beispielsfall b) 1 an 3 ebenso ausreichend beteiligt ist wie 3 an 2, ergibt sich die dreigliedrige Unternehmensgruppe 1-3-2; eine unmittelbare ausreichende Beteiligung (3 an 2) geht einer mittelbaren Beteiligung immer vor (zur Ergebniszurechnung siehe Pkt. 6).

4.3.5 Mittelbare Beteiligung über zwei oder mehrere Gruppenmitglieder

§ 9 Abs. 4 dritter TS KStG 1988 idF AbgÄG 2004 stellt einerseits klar, dass die finanzielle Verbindung auch über mehrere mittelbare Beteiligungen hergestellt werden kann (siehe Pkt. 4.3.7), erweitert aber auch die Herstellung der finanziellen Verbindung dahingehend, dass das Erfordernis einer unmittelbaren Beteiligung bei mehreren mittelbaren Beteiligungen entfällt.

Beispiel:

Der Gruppenträger ist an vier Gruppenmitgliedern (GM1 bis GM4) zu je 100% beteiligt, die vier Gruppenmitglieder sind ihrerseits an einer Körperschaft (GM5) zu je 25% beteiligt. Der Gruppenträger ist an GM5 mittelbar ausreichend finanziell verbunden.



4.3.6 Mittelbare Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en) und über ein oder mehrere Gruppenmitglied(er) mit oder ohne einer unmittelbaren Beteiligung

Die ausreichende finanzielle Verbindung kann auch durch die Kombination von mehreren mittelbaren Beteiligungen unterschiedlicher Art mit oder ohne einer unmittelbaren Beteiligung erreicht werden.

Beispiele:

- a) Die GmbH-A ist an der GmbH-B unmittelbar zu 10% und mittelbar über eine 100%ige Kommanditbeteiligung zu 40% und über eine von der 60%igen Tochter-GmbH-C gehaltene 50%ige Beteiligung ausreichend beteiligt.
- b) Die GmbH-A ist an der GmbH-B mittelbar über eine 100%ige Kommanditbeteiligung zu 50% und über eine von der 60%igen Tochter-GmbH-C gehaltene 25%ige Beteiligung ausreichend beteiligt.

4.3.7 Ausschließliche Beteiligung über eine Beteiligungsgemeinschaft

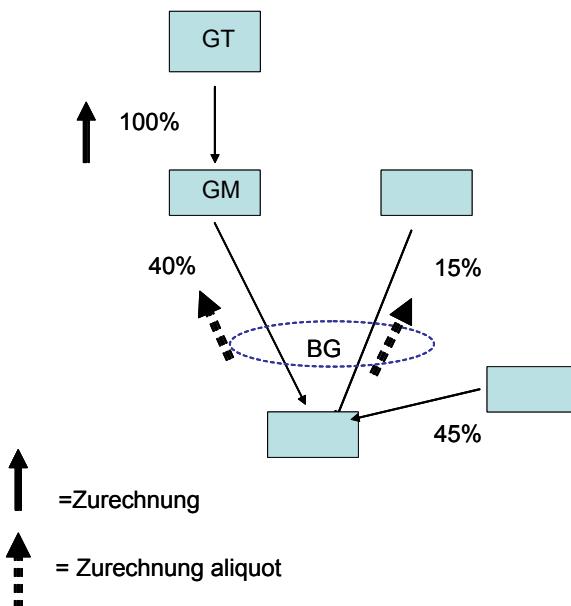
4.3.7.1 Unmittelbare Beteiligung über eine Beteiligungsgemeinschaft

Die finanzielle Verbindung kann auch über eine Beteiligungsgemeinschaft hergestellt werden (siehe Pkt. 3.5). Dabei muss ein Mitbeteiligter ("Kerngesellschafter") zumindest 40% am Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und an den Stimmrechten der Beteiligungskörperschaft besitzen und jeder weitere Mitbeteiligte zumindest 15%. Eine Beteiligungsgemeinschaft kann daher maximal fünf Mitbeteiligte umfassen.

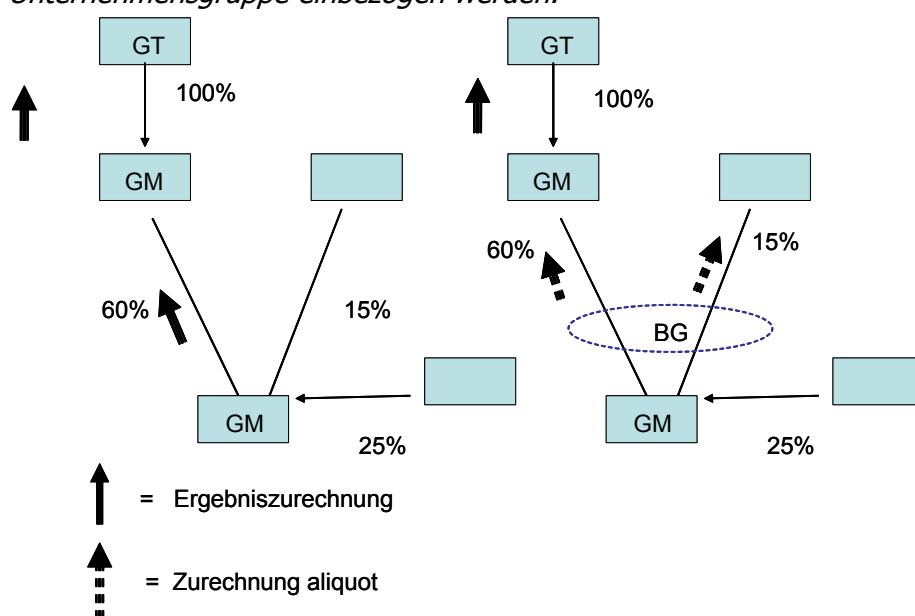
Beispiel:

Ein Gruppenträger ist zu 100% an einer Beteiligungskörperschaft beteiligt, die ihrerseits als beteiligte Körperschaft 40% der Anteile an einer weiteren Beteiligungskörperschaft besitzt. Durch die Bildung einer Beteiligungsgemeinschaft mit der zu 15% beteiligten Körperschaft kann die Zielkörperschaft in die Unternehmensgruppe einbezogen werden. Ohne Beteiligungsgemeinschaft ist die Einbeziehung der Zielkörperschaft mangels

ausreichender finanzieller Verbindung nicht möglich. Die zu 45% an der Zielkörperschaft beteiligte Körperschaft könnte ebenfalls an der Beteiligungsgemeinschaft teilnehmen, nimmt aber – aus welchen Gründen auch immer – nicht teil.



Eine Beteiligungsgemeinschaft kann auch dann (zB zwecks Firmenwertabschreibung, siehe Pkt. 7.2) gebildet werden, wenn auch ohne Beteiligungsgemeinschaft die ausreichende finanzielle Verbindung vorliegt. Im folgenden Beispiel ist das Gruppenmitglied bereits ausreichend zu 60% an der Zielkörperschaft beteiligt; die Zielkörperschaft kann daher mit oder ohne Beteiligungsgemeinschaft in die Unternehmensgruppe einbezogen werden.



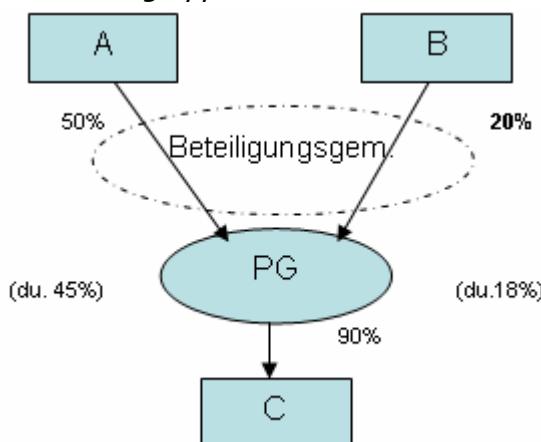
4.3.7.2 Mittelbare Beteiligung über eine Beteiligungsgemeinschaft

Da eine Beteiligungsgemeinschaft als solche einer einzelnen (ausreichend beteiligten) Körperschaft gleichgestellt ist, kann die Beteiligungsgemeinschaft auch mittelbar durch eine ausreichende Beteiligung an einer Personengesellschaft gebildet werden. Mittelbar durchgerechnet muss dafür ein Beteiligungspartner zu mindestens 40%, jeder weitere zu

mindestens 15% an der einzubeziehenden Körperschaft beteiligt sein. Die für die Stimmrechtsmehrheit idR erforderliche Mehrheitsbeteiligung an der Personengesellschaft (siehe Pkt. 4.3.2.1) ist nicht individuell auf den Hauptbeteiligten der Beteiligungsgemeinschaft, sondern auf die Mitbeteiligten zu beziehen.

Beispiel:

GmbH A ist zu 50 % Mitunternehmer an einer Personengesellschaft, GmbH B ist Mitunternehmer zu 20 %; die Personengesellschaft hält ihrerseits 90 % der Anteile an der GmbH C. Da A und B mittelbar an C ausreichend beteiligt sind (durchgerechnet zu 45 % und 18 %), können sie eine Beteiligungsgemeinschaft bilden und GmbH C in die Unternehmensgruppe einbeziehen.



Sollte im Beispiel A an Gruppenmitglied C darüber hinaus auch unmittelbar zu zB 5% beteiligt sein, sind diese 5% verpflichtend im Gruppenantrag anzuführen, bei der Ergebnisaufteilung zwischen A und B zu berücksichtigen und der durchgerechneten Beteiligung von A iHv 45% hinzu zu zählen (der Aufteilungsschlüssel zwischen A und B ergibt sich dann aus dem Verhältnis 50% zu 18%).

Die Bildung einer Beteiligungsgemeinschaft ist auch möglich, wenn ein Mitbeteigter unmittelbar und ein Mitbeteigter mittelbar an der einzubeziehenden Körperschaft ausreichend beteiligt ist.

Beispiel:

Das Gruppenmitglied A ist an einer Zielkörperschaft C unmittelbar zu 40% beteiligt. Eine GmbH B ist zu 60% Mitunternehmer einer Personengesellschaft, die ihrerseits 60% der Anteile an der Zielkörperschaft C hält (mittelbar durchgerechnet ist B an C daher zu 36% beteiligt). A und B können eine Beteiligungsgemeinschaft bilden und damit die Zielkörperschaft C in die Unternehmensgruppe einbeziehen.

4.3.8 Mittelbare Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en) in Kombination mit einer Beteiligungsgemeinschaft

Diese Kombination kann im Hinblick darauf, dass die Mindestbeteiligungen der Mitbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft 40% und 15% betragen müssen, nicht zur Begründung, sondern nur zur Erweiterung der finanziellen Verbindung eingesetzt werden.

Beispiel:

Die GmbH-A ist an einer Zielkörperschaft unmittelbar zu 40% und über eine 60%ige Beteiligung an einer Personengesellschaft, die einen 15%-Anteil an der Zielkörperschaft hält, zusammen mit 49% beteiligt. Die GmbH-B bietet sich als 15%-Gesellschafterin der Zielkörperschaft als Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft an. Die Beteiligungsgemeinschaft wird mit den unmittelbaren Beteiligungen von 40% und 15% gebildet. Auch die mittelbare Beteiligung von der GmbH-A ist im Gruppenantrag anzuführen und bei der Ergebnisaufteilung zu berücksichtigen. Das Einkommen der Zielkörperschaft als Gruppenmitglied ist der GmbH-A mit $49/64 = 76,56\%$ und der GmbH-B mit $15/64 = 23,44\%$ zuzurechnen.

4.3.9 Mittelbare Beteiligung über eine oder mehrere Personengesellschaft(en) und über ein oder mehrere Gruppenmitglied(er) in Kombination mit einer Beteiligungsgemeinschaft

Ebenso wie im Vorpunkt kann diese Kombination nur zur Erweiterung einer schon durch die Beteiligungsgemeinschaft begründeten finanziellen Verbindung eingesetzt werden.

4.3.10 Mittelbare Beteiligung über ausländische Gesellschaften

Ausländische Gruppenmitglieder dürfen im Ausmaß von über 50% am Nennkapital und an den Stimmrechten ausschließlich mit übergeordneten inländischen Gruppenmitgliedern bzw. dem Gruppenträger finanziell verbunden sein. Bis zum Ausmaß von höchstens 50% dürfen ausländische Gruppenmitglieder untereinander verbunden sein (siehe Pkt. 2.6.2). Hinsichtlich der mittelbaren Herstellung der finanziellen Verbindung ergeben sich bei ausländischen Gesellschaften keine Einschränkungen. Die finanzielle Verbindung nach § 9 Abs. 4 dritter TS KStG 1988 kann daher auch mittelbar über eine (mehrere) ausländische Mitgliedskörperschaft(en) hergestellt werden.

Beispiel:

Der Gruppenträger ist an einem ausländischen Gruppenmitglied zu 100% und an einer ausländischen Kapitalgesellschaft zu 40% beteiligt. Ist das ausländische Gruppenmitglied zu mehr als 10% und zu höchstens 50% an der ausländischen Kapitalgesellschaft beteiligt, kann die ausländische Kapitalgesellschaft auf Grund der ausreichenden (unmittelbaren und mittelbaren) finanziellen Verbindung in die Unternehmensgruppe einbezogen werden. Wäre das ausländische Gruppenmitglied zu mehr als 50% an der ausländischen Kapitalgesellschaft beteiligt, läge eine ausreichende aber die Mitgliedschaft gem. § 9 Abs. 2 KStG 1988 ausschließende finanzielle Verbindung vor. Dasselbe gilt auch, wenn es sich bei der einzubeziehenden Zielkörperschaft um eine inländische Kapitalgesellschaft handelt.

Die für die Gruppenbildung notwendige finanzielle Verbindung kann auch mittelbar über eine (mehrere) ausländische(n) Personengesellschaft(en) hergestellt werden, sofern diese mit einer inländischen Personengesellschaft (siehe Pkt. 4.3.2.2) vergleichbar ist (sind). Ist daher zB der Gruppenträger an einer ausländischen Kapitalgesellschaft unmittelbar zu 40% und mittelbar über eine ausländische Personengesellschaft zu 15% beteiligt, kann die ausländische Kapitalgesellschaft in die Unternehmensgruppe einbezogen werden.

Ist ein ausländisches Gruppenmitglied umgekehrt Mitunternehmer einer ausländischen Personengesellschaft, ist das Ergebnis beim ausländischen Gruppenmitglied sowie ein sich nach Umrechnung ergebendes negatives Gesamtergebnis in der Unternehmensgruppe entsprechend zu berücksichtigen (siehe Pkt. 6.6). Sollte die ausländische Personengesellschaft, an der das ausländische Gruppenmitglied beteiligt ist, in ihrem Vermögen eine Beteiligung an einer weiteren ausländischen Kapitalgesellschaft aufweisen, kann diese nicht Gruppenmitglied sein.

5 Dauer der finanziellen Verbindung

5.1 Allgemeines

Die finanzielle Verbindung von mehr als 50% (siehe Pkt. 4.1) muss nach § 9 Abs. 5 KStG 1988 während des gesamten Wirtschaftsjahres des jeweils einzubeziehenden Gruppenmitglieds vorliegen. Besteht diese finanzielle Verbindung an einer Körperschaft an einem Tag im Wirtschaftsjahr nicht, kann die Körperschaft (für das betreffende Wirtschaftsjahr) nicht in die Unternehmensgruppe einbezogen werden. Der Anteilserwerb am ersten Tag des Wirtschaftsjahrs der erworbenen Körperschaft bzw. die Anteilsübertragung nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs der Beteiligungskörperschaft erfüllen die Voraussetzungen der vollen Zugehörigkeit. Wird daher die finanzielle Verbindung zB erst einen Tag nach Beginn eines Wirtschaftsjahres begründet (bei Regelbilanzstichtag der Zielkörperschaft daher am 2. Jänner) oder vor Ablauf des Wirtschaftsjahrs der Körperschaft beendet, ist die Gruppenmitgliedschaft sowie die Ergebniszurechnung (siehe Pkt. 6.) für das betreffende Wirtschaftsjahr nicht möglich. Im Falle einer unterjährigen Neugründung einer Körperschaft muss die finanzielle Verbindung über das gesamte Rumpfwirtschaftsjahr gegeben sein.

Die Herstellung der finanziellen Verbindung erfolgt durch die Anschaffung der Beteiligung. Die Anschaffung und die Veräußerung sind nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen zu verstehen. Bei der Anschaffung kommt es daher auf den Zeitpunkt des Erwerbs des wirtschaftlichen Eigentums an (siehe Pkt. 7.2.4). Dies wird idR jener Zeitpunkt sein, der im Kaufvertrag als Wirksamkeitszeitpunkt vorgesehen ist; dieser Zeitpunkt kann auch in der Zukunft liegen (zB „mit Ablauf des Wirtschaftsjahres der Beteiligungskörperschaft“).

5.2 Rückwirkender Anteilserwerb

Wie bereits bei der Organschaft gelten auch bei der Unternehmensgruppe die in Zusammenhang mit Umgründungen bestehenden Rückwirkungsfiktionen für die zeitliche Beurteilung des Beteiligungserwerbs.

Beispiel:

Die Einbringung einer Beteiligung zum 31.12.00 an einer zum 31.12. bilanzierenden Gesellschaft gibt der übernehmenden Körperschaft die Möglichkeit, ab dem Jahr 01 mit der erworbenen Gesellschaft eine Gruppe zu bilden. Erfolgt die Einbringung der Beteiligung zum 1.1.01, ist die Gruppenbildung nicht für 01, sondern erst ab dem Jahr 02 möglich, da der Beteiligungserwerb nach § 18 Abs. 1 UmgrStG am 2.1.01 erfolgt.

Dies gilt auch dann, wenn die rückwirkende Einbringung der Beteiligung in eine neu gegründete übernehmende Körperschaft erfolgt.

5.3 Dauer finanziellen Verbindung bei Vorliegen einer Beteiligungsgemeinschaft

Bei Vorliegen einer Beteiligungsgemeinschaft ist betreffend des ununterbrochenen Beteiligungsbesitzes an der Zielkörperschaft unabhängig davon, ob die Beteiligungsgemeinschaft als Gruppenträger fungiert oder innerhalb der Unternehmensgruppe besteht, nicht auf den Zeitpunkt der Bildung der Beteiligungsgemeinschaft abzustellen, sondern auf die Beteiligungen der Mitbeteiligten an der Zielkörperschaft. Erfüllen die Mitbeteiligten die Beteiligungsvoraussetzungen, kann die Beteiligungsgemeinschaft bis zur Unterfertigung des Gruppenantrags gebildet werden.

Beispiel:

An der GmbH-C (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) sind die GmbH-A mit 40% und die GmbH-B mit 15% beteiligt. Am 1.7.01 wird eine Beteiligungsgemeinschaft vereinbart. Eine Unternehmensgruppe A und C bzw. B und C ist für das Jahr 01 gegeben, wenn die Beteiligungen von A und von B an der GmbH-C am 1.1.01 bestanden haben und bis 31.12.01 bestehen.

Hinsichtlich der Veränderung von Beteiligungsgemeinschaften siehe Pkt. 9.

5.4 Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe

Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe (wie Umgründungen oder Beteiligungsveräußerungen) ändern nichts am ununterbrochenen zeitlichen Fortbestand der Unternehmensgruppe, sofern die finanzielle Verbindung in der Gruppe erhalten bleibt. Dies gilt auch für den Fall, dass der Gesellschafterwechsel während des Wirtschaftsjahres der Beteiligungskörperschaft erfolgt.

Beispiele:

a) *Veräußerung: Der Gruppenträger A hält 100% der Anteile an den Gruppenmitgliedern GM1 und GM2; GM1 hat seinerseits 100% der Anteile an GM3 und veräußert diese an GM2. Die Veräußerung ändert an der bestehenden Gruppe als solcher nichts (nur der Gruppenaufbau hat sich geändert).*

b) *Verschmelzung: In einer aus den jeweils zu 100% verbundenen Körperschaften A bis D bestehenden Unternehmensgruppe wird die Tochtergesellschaft B auf die Enkelgesellschaft C verschmolzen. Die nunmehr verbundenen Körperschaften A, C und D ändern an der bestehenden Gruppe als solcher nichts.*

c) *Umwandlung: In einer Unternehmensgruppe ist der Gruppenträger A zu 60% an der Gesellschaft B und diese zu 100% an der Gesellschaft C beteiligt. B wird errichtet auf*

die B-OHG umgewandelt. A ist nunmehr mittelbar zu 60% an C beteiligt, sodass die Unternehmensgruppe zwischen A und C weiter besteht.

d) Einbringung: In einer aus der Muttergesellschaft A und ihren jeweils 100%igen Tochtergesellschaften B und C bestehenden Unternehmensgruppe (Wirtschaftsjahr ist jeweils das Kalenderjahr) bringt A ihre Beteiligung an C zum 30.6. eines Jahres in die B ein. Obwohl A an C nur bis 30.6. beteiligt ist und die übernehmende B erst am 1.7. an C beteiligt ist und damit die Beteiligung an C nicht das gesamte Wirtschaftsjahr von einer Körperschaft gehalten wird, führt dies zu keiner "Unterbrechung" der Gruppenzugehörigkeit von C. Gleches gilt auch im Falle einer Veräußerung der Beteiligung C durch A an B (siehe a).

Alle Umgründungstatbestände im Zusammenhang mit der Unternehmensgruppe sind im Lichte von § 9 Abs. 5 KStG 1988 zu würdigen (siehe Pkt. 14).

6 Ergebniszurechnung

6.1 Allgemeines

Nach § 9 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 hat jedes Gruppenmitglied sein steuerliches Ergebnis (siehe Pkt. 6.2 bis 6.7) zunächst unabhängig von anderen Gruppenmitgliedern zu ermitteln. Sodann wird das steuerliche Ergebnis dem am Gruppenmitglied finanziell ausreichend beteiligten (nächsthöheren) Gruppenmitglied (bzw. Gruppenträger) zugerechnet, bis beim Gruppenträger alle Ergebnisse zusammengefasst (und saldiert) der Besteuerung unterworfen werden. Die Ergebniszurechnung folgt immer der ausreichenden finanziellen Verbindung (siehe Pkt. 4.). Die Ergebniszurechnung ist eine rein steuerliche. Auf Grund der Ergebniszurechnung unterbleibt bei den Gruppenmitgliedern eine Besteuerung. Das in der Körperschaftsteuererklärung erklärte Einkommen des Gruppenmitglieds wird mittels Bescheides (siehe Pkt 11.) festgestellt und geht in die Gruppenverrechnung ein.

6.2 Unbeschränkt steuerpflichtige inländische Gruppenmitglieder

6.2.1 Einkommen des Gruppenmitglieds

6.2.1.1 Allgemeines

Als Ergebnis eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds gilt das Einkommen unter Berücksichtigung der Sonderbestimmung für Vor- und Außergruppenverluste des Gruppenmitglieds (volle ungekürzte Verrechnung mit den eigenen Gewinnen nach § 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988, siehe Pkt. 6.5). Das unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglied hat daher zunächst individuell und unabhängig von der Unternehmensgruppe sein "Einkommen" im Sinne des § 7 KStG 1988 zu ermitteln. Im Zuge der Einkommensermittlung sind daher zB auch § 2 Abs. 2a oder § 2 Abs. 8 EStG 1988 anzuwenden (§ 7 Abs. 2 KStG 1988; hinsichtlich der unter § 2 Abs. 2a EStG 1988 fallenden Gesellschaften siehe EStR 2000 Rz 163; § 2 Abs. 2b

EStG 1988 gilt nicht, siehe Pkt. 6.5). Ebenso sind zB Prämien wie die Forschungs- oder Lehrlingsausbildungsprämie vom betreffenden Gruppenmitglied bis zur Rechtskraft des Feststellungsbescheides geltend zu machen. Ab 1.1.2001 kann kein Investitionsfreibetrag mehr geltend gemacht werden (§ 10b EStG 1988), es können jedoch aus Zeiträumen davor noch Schwebeverluste (Wartetastenverluste) vorliegen. Die IFB-Schwebeverluste sind im Zuge der Einkommensermittlung beim jeweiligen Gruppenmitglied zu berücksichtigen. Da es sich bei den IFB-Schwebeverluste nicht um Sonderausgaben handelt (§ 10 Abs. 8 EStG 1988), greift die 75%-Grenze nach § 2 Abs. 2b EStG 1988 beim Gruppenmitglied. Die im Organkreis bereits zum Organträger überrechneten Schwebeverluste bleiben bei Übergang in die Unternehmensgruppe beim nunmehrigen Gruppenträger. Zu den Steuerumlagen siehe Pkt. 6.4.

6.2.1.2 Einkommensquellen der Beteiligungskörperschaft

Beim Gruppenmitglied muss eine Einkunftsquelle vorliegen, um eine Zurechnung zur beteiligten Körperschaft bzw. zum Gruppenträger zu ermöglichen. Es gelten die allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätze der Voluptuareigenschaft, die auch bei Körperschaften gegeben sein können. Die allgemeinen Grundsätze der Voluptuareigenschaft verhindern missbräuchliche Gestaltungen, die mangels einer wirtschaftlichen Eingliederung im Sinne des auslaufenden Organschaftsrechtes denkbar sind. Sie gelten für in- und ausländische Gruppenmitglieder sowie für den Gruppenträger. Es können daher bei allen Mitgliedskörperschaften (Teil)Voluptuareinkünfte vorliegen. Ausgeschlossen von einer Zurechnung sind weiters allfällige außerhalb des Einkünftebereichs liegende Vermögensteile des Gruppenmitglieds oder des Gruppenträgers (zB Luxusvilla bei Vorliegen der Umstände im Sinne des VwGH v 20.6.2000, 98/15/0169, VwGH v 24.6.2004, 01/15/0002).

Die Maßgeblichkeit der Einkommensermittlung nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen schließt auch die Erfassung verdeckter Ausschüttungen und verdeckter Einlagen ein.

6.2.1.3 Sonderausgaben

Da der Jahresverlust, den ein Gruppenmitglied erleidet, der beteiligten Körperschaft bzw. dem Gruppenträger zugerechnet wird, können sich beim Gruppenmitglied während der Gruppenzugehörigkeit keine vortragsfähigen Verluste iSd § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 ergeben. Das Gruppenmitglied kann nur vortragsfähige Verluste aus der Zeit vor dem Eintritt in die Unternehmensgruppe (Vorgruppenverluste) besitzen oder solche auf Grund einer Umgründung iSd UmgrStG als übernehmende Körperschaft (Außergruppenverluste) erhalten (siehe dazu Pkt. 6.3).

Da allgemeines Ertragsteuerrecht zur Anwendung kommt, ist auch der Manteltatbestand des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 und der vergleichbaren umgründungssteuerrechtlichen Bestimmungen innerhalb der Gruppe anzuwenden. Kommt es während der Gruppenzugehörigkeit im Zusammenhang mit dem Einbeziehen eines neuen Mitglieds zu einem Mantelkauf, geht bei diesem die Vortragsfähigkeit der Verluste verloren.

6.2.2 Zurechnung bei unmittelbare finanzieller Verbindung

Das vom Gruppenmitglied (Beteiligungskörperschaft) ermittelte Einkommen ist dem am Gruppenmitglied ausreichend finanziell verbundenen Gruppenmitglied (beteiligte Körperschaft) bzw. dem Gruppenträger in voller Höhe zuzurechnen. Die beteiligte Körperschaft (bzw. der Gruppenträger) vereinigt (saldiert) das zugerechnete Einkommen sodann mit dem zuvor individuell ermittelten eigenen Einkommen und rechnet das vereinigte Einkommen wiederum dem an ihm ausreichend finanziell verbundenen Gruppenmitglied (bzw. Gruppenträger) zu. Dieser Vorgang setzt sich bis zum Gruppenträger fort.

6.2.3 Zurechnung bei mittelbarer Beteiligung über eine Personengesellschaft

Die Einkommenszurechnung erfolgt immer zu jenem Gruppenmitglied (bzw. zum Gruppenträger), das ausreichend finanziell verbunden ist (siehe Pkt. 4). Dies gilt auch dann, wenn die finanzielle Verbindung mittelbar über eine (mehrere) Personengesellschaft(en) hergestellt wird (Pkt. 4.3.2.3) außerhalb einer Beteiligungsgemeinschaft.

Die an der Personengesellschaft beteiligten Nichtmitglieder der Unternehmensgruppe können an der Einkommenszurechnung nicht partizipieren. Die Gewinnermittlung und die Gewinnverteilung der Personengesellschaft auf die Gesellschafter bleiben von der Gruppe unberührt. Bei natürlichen Personen und Körperschaften, die nicht Gruppenmitglieder sind, als Gesellschafter der Personengesellschaft kann im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung nur eine offene oder verdeckte Ausschüttung der Beteiligungskörperschaft oder eine Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an der in der Gruppe befindlichen Gesellschaft steuerwirksam sein. Bei nicht zur Unternehmensgruppe gehörenden Körperschaften als Gesellschafter fällt eine Ausschüttung unter die Beteiligertragsbefreiung des § 10 KStG 1988 und eine steuerwirksame Teilwertabschreibung unter die Siebentelverteilung gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988. Auch in den Fällen der Beteiligung einer Person als atypisch stiller Gesellschafter am Handelsgewerbe eines Gruppenmitglieds (siehe Pkt. 4.3.2.3) ist das Ergebnis des in die stille Mitunternehmerschaft übertragenen Betriebes dem Gruppenmitglied nach Maßgabe seiner Beteiligung zuzurechnen, während ihm das Einkommen der Beteiligungskörperschaft unmittelbar zur Gänze zuzurechnen ist. Dem stillen Mitunternehmer ist allenfalls eine offene

oder verdeckte Ausschüttung oder eine Einlagenrückzahlung der Beteiligungskörperschaft quotal zuzurechnen.

Beispiel:

An der X-KG sind das Gruppenmitglied A zu 75% und die gruppenfremde Person B zu 20% als Kommanditisten und die X-GmbH zu 5% als Komplementär beteiligt. Die KG hält eine 75%ige Beteiligung an der Z-GmbH, die infolge der mittelbaren ausreichenden Beteiligung Gruppenmitglied, dh Beteiligungskörperschaft zum beteiligten Gruppenmitglied A ist.

Die KG erzielt im Jahre 01 einen steuerlichen Gewinn von 1.000, in dem eine offene Ausschüttung der Z-GmbH iHv 100 enthalten ist. Die Z-GmbH hat 01 ein Einkommen von 1.200 erzielt.

Bei der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der X-KG entfällt auf A ein Gewinnanteil von 750, der um die anteilige Ausschüttung iHv 75 zu vermindern ist und daher von A mit 675 in die Einkommensermittlung einzubeziehen ist. Daneben wird A das Einkommen der Z-GmbH iHv 1.200 zugerechnet.

B und die X-GmbH haben die auf sie entfallenden Gewinntangenten zu erklären, die Zurechnung des Einkommens der Z-GmbH an A berührt diese beiden nicht.

Auch in den Fällen der Beteiligung einer Person als atypisch stiller Gesellschafter am Handelsgewerbe eines Gruppenmitglieds (siehe Pkt. 4.3.2.3) ist das Ergebnis des in die stille Mitunternehmerschaft übertragenen Betriebes dem Gruppenmitglied nach Maßgabe seiner Beteiligung zuzurechnen, während ihm das Einkommen der Beteiligungskörperschaft unmittelbar zur Gänze zuzurechnen ist. Dem stillen Mitunternehmer ist allenfalls eine offene oder verdeckte Ausschüttung oder eine Einlagenrückzahlung der Beteiligungskörperschaft quotal zuzurechnen.

Beispiel:

Die natürlichen Personen B, C, D und E haben sich mit Geldeinlagen am Handelsgewerbe des Gruppenmitglieds A atypisch still beteiligt. Steuerlich ist damit eine Mitunternehmerschaft zwischen A bis E entstanden, bei der A seinen Betrieb als Sacheinlage übertragen hat (Zusammenschluss gem Art. IV UmgrStG). Zum Betriebsvermögen von A bzw nunmehr der stillen Mitunternehmerschaft gehört die 100%ige Beteiligung an der F-GmbH. Auf Grund der 60%igen Beteiligung von A an der stillen Mitunternehmerschaft gehört die F-GmbH auch nach dem Zusammenschluss der Unternehmensgruppe an.

B, C, D und E nehmen quotal am steuerlichen Ergebnis des Handelsgewerbes teil, A wird ebenfalls die der 60%igen Beteiligung entsprechende Tangente zugerechnet. Der Verlust der F-GmbH wird A zu 100% zugerechnet, B, C, D und E sind davon nicht berührt. Eine in der stillen Mitunternehmerschaft vorgenommene sachlich begründete Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an der F-GmbH wirkt sich bei den natürlichen Personen quotal steuerwirksam aus, bei A liegt eine steuerneutrale Abschreibung vor, die allerdings den auf A entfallenden Buchwertanteil absenkt.

6.2.4 Zurechnung bei mittelbarer Beteiligung über Gruppenmitglieder

Ebenso erfolgt bei mittelbarer Beteiligung über ein (mehrere) Gruppenmitglied(er) (Pkt. 4.3.5) die Einkommenszurechnung an das finanziell ausreichend beteiligte Gruppenmitglied (bzw. den Gruppenträger), weil das die maßgebende Beteiligung vermittelnde Gruppenmitglied selbst nicht maßgebend beteiligt sein kann.

Beispiel:

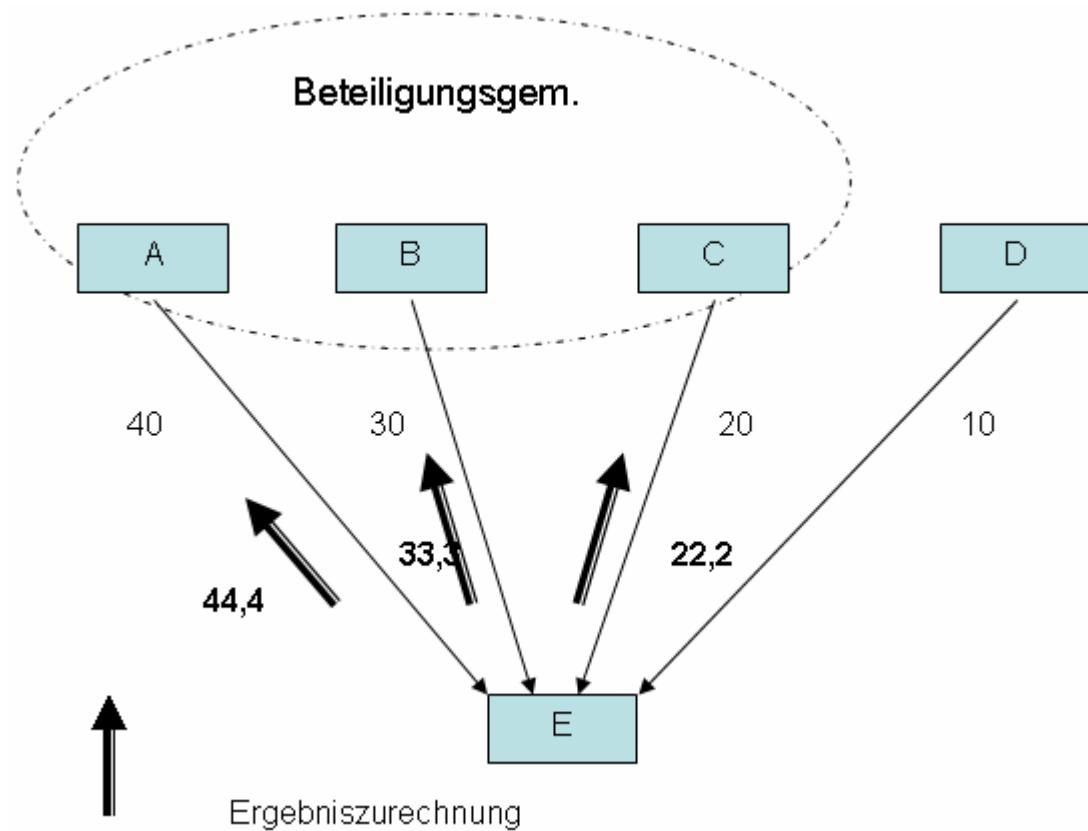
Der Gruppenträger ist an vier Gruppenmitgliedern (GM1 bis GM4) zu je 100% beteiligt, die vier Gruppenmitglieder sind ihrerseits an einer Körperschaft (GM5) zu je 25% beteiligt (Graphik oben Pkt. 4.3.5). Der Gruppenträger ist an GM5 mittelbar ausreichend finanziell verbunden und erhält das Einkommen von GM5 zugerechnet, auch wenn es an einer unmittelbaren Beteiligung des Gruppenträgers fehlt.

6.2.5 Zurechnung bei Vorliegen einer Beteiligungsgemeinschaft

Bei Vorliegen einer Beteiligungsgemeinschaft erhält auch diese als solche das gesamte Einkommen der inländischen Beteiligungskörperschaft. Dieses Einkommen ist in der Beteiligungsgemeinschaft unter den Mitbeteiligten entsprechend der Beteiligungsverhältnisse aufzuteilen.

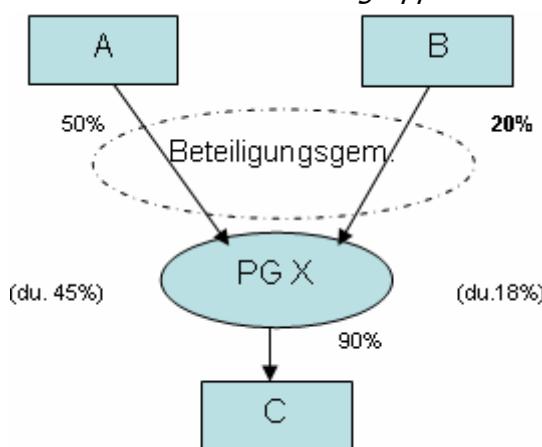
Beispiel:

Die Kapitalgesellschaften A, B, C und D sind an der einzubziehenden Zielkörperschaft E zu 40%, 30%, 20% und 10% beteiligt. A, B und C syndizieren sich, bilden eine Beteiligungsgemeinschaft und beziehen E in die Unternehmensgruppe ein (D kann mangels ausreichender Beteiligung an der Beteiligungsgemeinschaft nicht teilhaben). Das von E in weiterer Folge der Beteiligungsgemeinschaft zugerechnete Einkommen wird in der Beteiligungsgemeinschaft entsprechend der Beteiligungsverhältnisse von A, B und C aufgeteilt. Die Aufteilung bezieht sich auf eine Beteiligungssumme von 90%. A erhält daher rund 44,4%, B 33,3% und C 22,2% des Einkommens von E zugerechnet.



Beispiel:

An der operativ tätigen Personengesellschaft X sind die GmbH A zu 50 % und die GmbH B zu 20% beteiligt, die Personengesellschaft hält ihrerseits 90 % der Anteile an der GmbH C. A und B sind an C jeweils mittelbar nicht ausreichend beteiligt (durchgerechnet zu 45 % und 18 %). Sie bilden daher eine Beteiligungsgemeinschaft und beziehen GmbH C in die Unternehmensgruppe ein.



Das gesamte Einkommen von C wird der Beteiligungsgemeinschaft zugerechnet und innerhalb der Beteiligungsgemeinschaft auf A und B im Verhältnis der durchgerechneten Beteiligungsverhältnisse von 45% zu 18% aufgeteilt.

Variante:

Sollte im Beispiel A an Gruppenmitglied C darüber hinaus auch unmittelbar zu zB 5% beteiligt sein, so sind auch diese 5 % bei der Ergebnisaufteilung zwischen A und B zu berücksichtigen und der durchgerechneten Beteiligung von A iHv 45% hinzuzuzählen

(der Aufteilungsschlüssel zwischen A und B ergibt sich dann aus dem Verhältnis von 50% zu 18%).

6.3 Vor- und Außergruppenverluste

6.3.1 Allgemeines

Vortragsfähige Verluste des unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds aus der Vorgruppenzeit (Vorgruppenverluste) oder aus einer umgründungsbedingten Übernahme durch ein Gruppenmitglied (Außergruppenverluste) können nur bis zur Höhe des eigenen Gewinnes des Gruppenmitglieds verrechnet werden und werden daher beim jeweiligen Gruppenmitglied kanalisiert. Unter den Begriff der Vor- und Außergruppenverluste fallen auch vor- bzw. außerorganischaftliche Verluste im Falle des Übergangs aus der Vollorganschaft in die Unternehmensgruppe (siehe Pkt. 13.1).

Vorgruppen- und Außergruppenverluste von Gruppenmitgliedern sind in Höhe der eigenen (späteren) Gewinne des Gruppenmitglieds zu verrechnen. Die 75%-Grenze nach § 2 Abs. 2b EStG 1988 gilt für die Gruppenmitglieder – im Unterschied zum Gruppenträger – nicht. Zur Behandlung des Gruppenträgers siehe Pkt. 6.7.

Beispiel:

Die beteiligte Körperschaft 1 (Tochtergesellschaft des Gruppenträgers) erzielt im Jahr 01 einen Gewinn von 60.000 und besitzt Vorgruppenverluste von 50.000. Ihr wird von der Beteiligungskörperschaft 2 ein Einkommen von -20.000 zugerechnet.

Es ist zunächst der Gewinn von 60.000 um den vollen Vorgruppenverlust von 50.000 zu kürzen und in der Folge der Verlust von 20.000 zuzurechnen. Insgesamt ist dem Gruppenträger ein vereinigtes Einkommen von -10.000 zuzurechnen.

6.3.2 Umgründungsbedingter Verlustvortragsübergang in der

Unternehmensgruppe

Außergruppenverluste liegen vor, wenn vortragsfähige Verluste einer nicht an der Gruppe teilnehmenden Körperschaft umgründungsbedingt auf ein Gruppenmitglied oder den Gruppenträger übergehen oder übergegangen sind. Außergruppenverluste liegen nicht vor, wenn vortragsfähige Verluste innerhalb der Gruppe entstanden sind und umgründungsbedingt auf ein anderes Gruppenmitglied übergehen. Vortragsfähige Verluste können nur beim Gruppenträger entstehen. Dies gilt auch für Verluste die während einer aufrechten Organschaft iSd § 9 KStG 1988 idF vor dem StReformG 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, entstanden sind. Verlustvorträge, die beim Gruppenträger bei aufrechter Gruppe entstehen und umgründungsbedingt innerhalb der Gruppe übertragen werden, stellen keine Außergruppenverluste dar, sondern sind beim übernehmenden Gruppenmitglied im auf den Umgründungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum als Jahrsverlust zu erfassen. Bringt daher der Gruppenträger zB Vermögen nach Art III UmgrStG in ein Gruppenmitglied ein und

gehen dabei (unter anderem) objektbezogen vortragsfähige Verluste aus der Gruppenzeit mit, liegen (insoweit) keine Außergruppenverluste vor; der übernommene Verlust ist damit in dem dem Umgründungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum wie ein Jahresverlust des Gruppenmitglieds zu behandeln. Kann er nicht mit einem positiven Jahresergebnis des Gruppenmitgliedes bzw des überrechneten Ergebnisses der Beteiligungskörperschaft ausgeglichen werden, kommt es im vollen Umfang zu einer Saldierung mit den übrigen Einkünften und zu einer Zurechnung zur beteiligten Körperschaft bzw zum Gruppenträger. Hat das Gruppenmitglied selbst Vorgruppenverluste und erzielt es im der Einbringung folgenden Wirtschaftsjahr einen Gewinn, ist dieser Gewinn zunächst um die einbringungsbedingt übergegangenen Verluste zu kürzen, bevor eine Verrechnung mit den Vorgruppenverlusten stattfinden kann.

Beispiel:

Der Gruppenträger bringt einen Teilbetrieb nach Art III UmgrStG zum 31.3.01 in eine zur Gruppe gehörende Tochtergesellschaft ein. Der objektbezogene vortragsfähige Verlust kann mit 10.000 aus Zeiträumen vor der Gruppenbildung und mit 20.000 aus der Gruppenzeit definiert werden. Der übernehmenden zum 31.12. bilanzierenden Enkelgesellschaft kommen daher 30.000 an Verlusten zu. Im Jahr 02 erzielt die Enkelgesellschaft einen Gewinn iHv a) 40.000, b) 15.000. Sie hat c) keinen Vorgruppenverlust, d) einen solchen von 5.000. Ihr wird von ihrer Beteiligungskörperschaft e) ein Einkommen von 0, f) 12.000, g) -16.000 zugerechnet.

Bei den einzelnen Varianten ergibt sich Folgendes:

a) + c) + e) Der Gewinn von 40.000 ist um den übernommenen als laufenden Verlust zu behandelnden Betrag von 20.000 auf 20.000 zu saldieren. Der übernommene nunmehrige Außergruppenverlust von 10.000 kann voll verrechnet werden. Das Einkommen iHv 10.000 ist dem Gruppenträger zuzurechnen.

b) + c) + e) Der Gewinn von 15.000 ist um den übernommenen als laufenden Verlust zu behandelnden Betrag von 20.000 auf -5.000 zu saldieren. Der übernommene nunmehrige Außergruppenverlust von 10.000 schwebt. Das negative Einkommen von 5.000 wird dem Gruppenträger zugerechnet.

a) + d) + e) Der Gewinn von 40.000 ist um den übernommenen als laufenden Verlust zu behandelnden Betrag von 20.000 auf 20.000 zu saldieren. Der übernommene nunmehrige Außergruppenverlust von 10.000 ergibt zusammen mit dem eigenen Vorgruppenverlust einen Betrag von 15.000. Dieser kann voll mit dem Gewinn verrechnet werden, der Saldo von 5.000 ist dem Gruppenträger zuzurechnen.

b) + d) + e) Der Gewinn von 15.000 ist um den übernommenen als laufenden Verlust zu behandelnden Betrag von 20.000 auf -5.000 zu saldieren. Der übernommene nunmehrige Außergruppenverlust von 10.000 ergibt zusammen mit dem eigenen Vorgruppenverlust einen Betrag von 15.000. Dieser schwebt.

a) + c) + f) Der Gewinn von 40.000 ist um den übernommenen als laufenden Verlust zu behandelnden Betrag von 20.000 auf 20.000 zu saldieren. Der übernommene nunmehrige Außergruppenverlust von 10.000 kann voll verrechnet werden. Nach Zurechnung des Einkommens der Beteiligungskörperschaft iHv 12.000 ergibt sich ein Einkommen iHv 22.000, das dem Gruppenträger zuzurechnen ist.

b) + c) + f) Der Gewinn von 15.000 ist um den übernommenen als laufenden Verlust zu behandelnden Betrag von 20.000 auf -5.000 zu saldieren. Der übernommene nunmehrige Außergruppenverlust von 10.000 schwebt. Das negative Einkommen von 5.000 wird nun mit dem Einkommen der Beteiligungskörperschaft iHv 12.000 auf 7.000 saldiert und ist in dieser Höhe dem Gruppenträger zuzurechnen.

a) + d) + f) Der Gewinn von 40.000 ist um den übernommenen als laufenden Verlust zu behandelnden Betrag von 20.000 auf 20.000 zu saldieren. Der übernommene nunmehrige Außergruppenverlust von 10.000 ergibt zusammen mit dem eigenen Vorgruppenverlust einen Betrag von 15.000. Dieser kann voll mit dem Gewinn verrechnet werden. Der Saldo von 5.000 ist nun mit dem Einkommen der Beteiligungskörperschaft iHv 12.000 zu vereinigen, die Summe von 17.000 ist dem Gruppenträger zuzurechnen.

b) + d) + f) Der Gewinn von 15.000 ist um den übernommenen als laufenden Verlust zu behandelnden Betrag von 20.000 auf -5.000 zu saldieren. Der übernommene nunmehrige Außergruppenverlust von 10.000 ergibt zusammen mit dem eigenen Vorgruppenverlust einen Betrag von 15.000. Dieser schwebt. Der Verlust iHv 5000 ist nunmehr mit dem Einkommen der Beteiligungskörperschaft von 12.000 zu saldieren, der Saldo von 7.000 ist dem Gruppenträger zuzurechnen.

a) + c) + g) Der Gewinn von 40.000 ist um den übernommenen als laufenden Verlust zu behandelnden Betrag von 20.000 auf 20.000 zu saldieren. Der übernommene nunmehrige Außergruppenverlust von 10.000 kann voll verrechnet werden. Nach Zurechnung des Einkommens der Beteiligungskörperschaft iHv -16.000 ergibt sich ein Einkommen iHv -6.000, das dem Gruppenträger zuzurechnen ist.

b) + c) + g) Der Gewinn von 15.000 ist um den übernommenen als laufenden Verlust zu behandelnden Betrag von 20.000 auf -5.000 zu saldieren. Der übernommene nunmehrige Außergruppenverlust von 10.000 schwebt. Das negative Einkommen von 5.000 wird erhöht um das negative Einkommen der Beteiligungskörperschaft iHv 16.000, die Summe von -21.000 ist dem Gruppenträger zuzurechnen.

a) + d) + g) Der Gewinn von 40.000 ist um den übernommenen als laufenden Verlust zu behandelnden Betrag von 20.000 auf 20.000 zu saldieren. Der übernommene nunmehrige Außergruppenverlust von 10.000 ergibt zusammen mit dem eigenen Vorgruppenverlust einen Betrag von 15.000. Dieser kann voll mit dem Gewinn verrechnet werden. Der Saldo von 5.000 ist nun mit dem Einkommen der Beteiligungskörperschaft iHv -16.000 zu saldieren, der Saldo von -11.000 ist dem Gruppenträger zuzurechnen.

b) + d) + g) Der Gewinn von 15.000 ist um den übernommenen als laufenden Verlust zu behandelnden Betrag von 20.000 auf -5.000 zu saldieren. Der übernommene nunmehrige Außergruppenverlust von 10.000 ergibt zusammen mit dem eigenen Vorgruppenverlust einen Betrag von 15.000. Dieser schwebt. Der Verlust iHv 5000 ist nunmehr um das negative Einkommen der Beteiligungskörperschaft von 16.000 auf 21.000 zu summieren und dem Gruppenträger zuzurechnen.

Überträgt ein Gruppenmitglied Vermögen im Wege einer Umgründung iSd UmgrStG auf ein anderes Gruppenmitglied und gehen dabei Vor- oder Außergruppenverluste objektbezogen auf das übernehmende Gruppenmitglied über, behalten diese die Eigenschaft von nur mit den Gewinnen des übernehmenden Gruppenmitglieds verrechenbaren Außergruppenverlusten.

Überträgt ein Gruppenmitglied Vermögen im Wege einer Umgründung iSd UmgrStG auf den Gruppenträger und gehen dabei Vor- oder Außergruppenverluste objektbezogen auf den

übernehmenden Gruppenträger über, sind diese ab dem dem Umgründungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum uneingeschränkt vortragsfähige unter Beachtung der 75%-Grenze verrechenbare Verluste.

6.4 Anrechnung ausländischer Quellensteuern

Da die Steuerrechtssubjektivität der Gruppenmitglieder durch die Mitgliedschaft an einer Unternehmensgruppe nicht untergeht, sind die Gruppenmitglieder auf Grundlage der dem Art. 1 und 4 OECD-Musterabkommen nachgebildeten Bestimmungen der österreichischen DBA vom persönlichen Anwendungsbereich der Abkommen umfasst und daher selbständig abkommensberechtigt. Nicht umfasst sind aber inländische Zweigniederlassungen von beschränkt steuerpflichtigen Gruppenträgern.

- Bei DBA mit Befreiungsmethode sind die Gewinnteile, die abkommenskonform der inländischen Besteuerung entzogen sind, bei der Ergebnisermittlung des Gruppenmitglieds auszuscheiden. Dies gilt sinngemäß bei Steuerfreistellung auf Grund der Doppelbesteuerungsverordnung (BGBl. II Nr. 474/2002).
- Bei DBA mit Anrechnungsmethode und in Anrechnungsfällen auf Grund der Doppelbesteuerungsverordnung sind die ausländischen Einkünfte Teil der Ergebnisermittlung des Gruppenmitglieds. Die allgemeinen Anwendungsgrundsätze des Anrechnungssystems finden beim Gruppenmitglied grundsätzlich Anwendung (siehe EStR 2000 Rz 7583 ff). Da aber in der Unternehmensgruppe die Besteuerung des gesamten Gruppeneinkommens beim Gruppenträger erfolgt, sind die bei den Gruppenmitgliedern (fiktiv) anrechenbaren ausländischen Quellensteuern zeitgleich mit der Ergebniszurechnung dem übergeordneten Gruppenmitglied bzw. dem Gruppenträger weiterzuleiten, weil die anrechenbaren ausländischen Quellensteuern mit dem vom Gruppenmitglied weiterzuleitenden Ergebnis verbunden sind. Hat daher zB das inländische Gruppenmitglied GM2 (Enkel) eine gewinnbringende Betriebsstätte in Italien und Gewinne im Inland, sind die anrechenbaren italienischen Quellensteuern mit der Ergebniszurechnung von GM2 an Gruppenmitglied GM1 (Tochter) weiterzuleiten. Sowie GM1 das vereinigte (saldierte) Ergebnis an den Gruppenträger GT weiterleitet, sind auch die anrechenbaren italienischen Quellensteuern von GM2 ungekürzt an den Gruppenträger weiterzuleiten. Die tatsächliche Anrechnung der italienischen Quellensteuern erfolgt sodann beim Gruppenträger. Heben sich bei GM2 hingegen die italienischen Betriebsstättengewinne mit inländischen Verlusten auf, besteht für GM2 keine fiktive Anrechnungsmöglichkeit und es können daher keine italienischen Quellensteuern angerechnet und weitergeleitet werden.

Beispiel:

Das Gruppenmitglied X (WJ = Kalenderjahr) hat neben dem inländischen Betrieb auch eine italienische Betriebsstätte. Im inländischen Betrieb wird im Jahr 06 ein negatives Betriebsergebnis von 50, in der Betriebsstätte ein positives von 100 erwirtschaftet. Die italienische Steuer auf das Betriebsstättenergebnis beträgt 35. Das Einkommen des Gruppenmitgliedes beträgt daher 50 (-50 + 100 = +50), die darauf entfallende Körperschaftsteuer beträgt 12,5. Da ein negatives inländisches Ergebnis gegeben ist, entfällt diese zur Gänze auf das Betriebsstättenergebnis und ist daher in Höhe von 12,5 anrechenbar und dem Gruppenträger zuzurechnen.

Der Gruppenträger (WJ = Kalenderjahr) verfügt im Jahr 06 über ein eigenes Einkommen von 200 und erhält aus der Gruppe kumuliert Verluste von 160 zugerechnet. Das Gruppenergebnis beträgt daher 40 (200 – 160) sodass die Körperschaftsteuer 10 beträgt. Die vom Gruppenmitglied X zugerechnete Quellensteuer von 12,5 kann daher mit einem Betrag von 10 angerechnet werden, sodass die Körperschaftsteuer der Gruppe im Jahr 06 mit 0 festzusetzen ist.

- Beim Gruppenträger ist bei DBA mit Anrechnungsmethode folgendermaßen vorzugehen:
Da der Gruppenträger sein Einkommen mit der Maßgabe zu ermitteln hat, dass die Sonderausgaben vom zusammengefassten Ergebnis abzuziehen sind (siehe Pkt. 6.7), sind beim Gruppenträger die anrechenbaren eigenen Quellensteuern auf das zusammengefasste Ergebnis zu beziehen. Im Ergebnis besteht beim Gruppenträger daher kein Unterschied, ob eigene oder von Gruppenmitgliedern zugerechnete ausländische Quellensteuern anzurechnen sind.

6.5 Steuerumlagen

Nach § 9 Abs. 8 dritter TS KStG 1988 hat der Gruppenantrag eine Erklärung über eine Steuerausgleichsvereinbarung zu enthalten (siehe Pkt. 8.3.2). Das Konzept der Gruppenbesteuerung macht Steuerumlagen im Regelfall bereits aus zivil- und gesellschaftsrechtlicher Sicht erforderlich. Steuerumlagen zum Zwecke des Ausgleichs der körperschaftsteuerlichen Wirkungen, die sich aus der Zurechnung der steuerlichen Ergebnisse der Gruppenmitglieder an den Gruppenträger ergeben, sind bilanzwirksam aber steuerneutral. Ergebnisabführungsverträge, wie sie bei früheren Organkreisen noch bestehen, stellen ebenso wie neu abgeschlossene Ergebnisabführungsverträge einen Steuerausgleich dar. Sollte sich später (zB durch die Judikatur) die Unzulässigkeit einer ursprünglich als zweckmäßig erachteten Steuerausgleichsvereinbarung erweisen, berührt dies den Bestand der Unternehmensgruppe nicht, wenn spätestens innerhalb eines Jahres eine entsprechende Anpassung der Steuerausgleichsvereinbarung erfolgt. Im Übrigen siehe auch Abschn. 8.3.2.

6.6 Ausländische Gruppenmitglieder

6.6.1 Allgemeines

Die Unternehmensgruppe kann auch ausländische im Ausland ansässige Gruppenmitglieder umfassen. Da Gewinne ausländischer Gruppenmitglieder mangels Besteuerungsrechts nicht zugerechnet werden können, sind Verluste im Ausmaß aller unmittelbaren Beteiligungen von beteiligten Körperschaften oder/und des Gruppenträgers am ausländischen Gruppenmitglied dem finanziell ausreichend beteiligten inländischen Gruppenmitglied bzw. dem Gruppenträger zuzurechnen. Der ausländische Verlust ist nach inländischem Steuerrecht gemäß § 5 Abs. 1 EStG 1988 zu ermitteln (Umrechnung).

Beispiel:

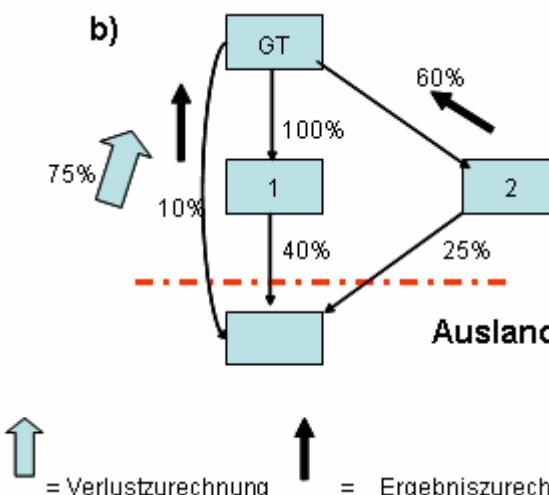
- a) Der inländische Gruppenträger (GT) ist zu 54% an einer ausländischen Körperschaft beteiligt. Das ausländische Gruppenmitglied erleidet einen Verlust von 1200, der umgerechnet (nach inländischem Recht) ein Verlust von 1.000 ist. Der inländischen Körperschaft ist – entsprechend der Beteiligung - ein Verlust iHv 540 zuzurechnnen.

a)



- b) Die inländische beteiligte Körperschaft 1 ist eine hundertprozentige Tochtergesellschaft des Gruppenträgers (GT) und unmittelbar zu 40% an der ausländischen Körperschaft beteiligt. Der Gruppenträger ist unmittelbar zu 10% an der ausländischen Körperschaft beteiligt. Weiters ist der Gruppenträger zu 60% an der inländischen Körperschaft 2 beteiligt, die ihrerseits zu 25% an der ausländischen Körperschaft beteiligt ist.

b)



Die Verlustzurechnung ist bei ausländischen Gruppenmitgliedern (im Beispiel) auf die unmittelbaren Beteiligungen eingeschränkt; rechnet man im Beispiel die unmittelbaren

Beteiligungen am ausländischen Gruppenmitglied zusammen, ergibt das 75% (10% + 40% + 25%); 75% des Verlustes werden daher zugerechnet. Im Falle einer mittelbaren Beteiligung über eine Personengesellschaft am ausländischen Gruppenmitglied ist diese mittelbare Beteiligung – wie auch bei inländischen Gruppenmitgliedern – durchgerechnet zu berücksichtigen.

Beispiel:

An der ausländischen X-GmbH sind das inländische Gruppenmitglied A unmittelbar mit 10% und die inländische AB-OHG mit 90% beteiligt. Da A an der OHG mit 75% beteiligt ist, liegt insgesamt eine Beteiligung von 77,5% (10% + 67,5%) vor.

Die Verlustzurechnung vom ausländischen Gruppenmitglied erfolgt zu jenem inländischen Gruppenmitglied (bzw. zum Gruppenträger), das über die ausreichende finanzielle Verbindung von mehr als 50% verfügt. Da im (graphisch dargestellten) Beispiel weder Körperschaft 1 noch 2 am ausländischen Gruppenmitglied zu mehr als 50% beteiligt sind, erfolgt die Verlustzurechnung des ausländischen Gruppenmitglieds zum Gruppenträger (dieser ist unmittelbar und mittelbar über 1 und 2 ausreichend beteiligt). Erleidet nun das ausländische Gruppenmitglied einen Verlust iHv 1.000, sind dem Gruppenträger 750 (75%) zuzurechnnen.

Liegen bei der ausländischen Körperschaft neben den ausländischen auch inländische Einkünfte vor, unterbleibt im Hinblick auf die Sonderregelung über die Zurechnung der ausländischen Verluste eine Zusammenrechnung mit den inländischen Einkünften. Es gilt die Isolationstheorie. Inländische Betriebsstättenergebnisse sind in die Gruppenbesteuerung einzubeziehen, inländische außerbetriebliche Einkünfte bleiben außer Ansatz und sind im Rahmen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht des Gruppenmitglieds zu erfassen, sofern dies nach DBA-Recht zulässig ist (siehe auch Pkt. 6.6.2).

6.6.2 Verlustermittlung

Nach § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 sind die Ergebnisse ausländischer Gruppenmitglieder nach § 5 Abs. 1 EStG 1988 und den übrigen relevanten Bestimmungen des EStG 1988 und KStG 1988 zu ermitteln. Es kann sich daher auch bei einem notorischen Gewinnausweis in den Abschlüssen der ausländischen Körperschaft auf Grund der Umrechnung ein Verlust ergeben, der uU zur Voluptuarprüfung Anlass gibt.

Die Verlustzurechnung von ausländischen Gruppenmitgliedern entspricht grundsätzlich der Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste nach § 2 Abs. 8 EStG 1988 (siehe EStR 2000 Rz 187 ff), auch wenn die Verlustzurechnung von ausländischen Gruppenmitgliedern auf das Ausmaß aller unmittelbarer Beteiligungen begrenzt ist (siehe Pkt. 6.6.1). Um Doppelverlustverwertungen zu vermeiden, erfolgt wie bei der Nachversteuerung ausländischer Betriebsstättenverluste auch in der Unternehmensgruppe eine "Nachverrechnung"

(nachträgliche Gewinnzurechnung s. Pkt. 6.6.4.2), wenn im Ausland die ausländischen Verluste mit ausländischen Gewinnen verrechnet werden bzw. verrechnet werden könnten (Ermittlung nach ausländischem Recht).

Bei der Verlustzurechnung von ausländischen Gruppenmitgliedern ist daher § 2 Abs. 8 EStG 1988 sinngemäß anzuwenden. Liegt daher bei einem ausländischen Gruppenmitglied ein handelsrechtlich ordnungsmäßig ermitteltes Ergebnis vor, ist einerseits von einer Umrechnung auf das ausländische steuerliche Ergebnis auszugehen (Zuständigkeit der ausländischen Abgabenbehörde, das Ergebnis hat nur für eine Nachverrechnung Bedeutung) und gesondert davon eine Umrechnung auf ein nach inländischem Steuerrecht ermitteltes Ergebnis vorzunehmen (Überprüfung durch die inländische Abgabenbehörde).

Sofern die umzurechnenden Ergebnisse nach dem dritten Buch des HGB vergleichbaren Vorschriften (etwa IFRS oder US GAAP) ermittelt wurden, können diese zum Umrechnungskurs zum Bilanzstichtag des ausländischen Gruppenmitgliedes zur steuerlichen Verlustermittlung adaptiert werden. Liegen keine nach vergleichbaren handelsrechtlichen Vorschriften ermittelten Ergebnisse vor, hat sich die beteiligte Körperschaft um die Vorlage eines als Grundlage für die Umrechnung tauglichen Ergebnisses zu kümmern (siehe Pkt. 6.6.3).

Bei der Umrechnung ist auf Art und Umfang der Maßgeblichkeit der vergleichbaren handelsrechtlichen Vorschriften für die steuerliche Gewinnermittlung Bedacht zu nehmen. Sieht das ausländische Handelsrecht die entsprechenden Wahlrechte wie das österreichische Handelsrecht vor (zB Ingangsetzungskosten), besteht eine Bindung an die im Ausland getroffene Entscheidung.

Bei der steuerlichen Gewinnermittlung sind ua die Regelungen des § 2 Abs. 8 EStG 1988 iVm § 7 Abs. 2 KStG 1988 und des § 10 KStG 1988 anzuwenden. Eine ausländische Betriebsstätte des ausländischen Gruppenmitgliedes liegt nur dann vor, wenn sich die Betriebsstätte weder in Österreich noch im Ansässigkeitsstaat des ausländischen Gruppenmitgliedes befindet. Eine internationale Schachtelbeteiligung des ausländischen Gruppenmitgliedes im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 ist dann anzunehmen, wenn die genannten Körperschaften, an denen die Beteiligungen bestehen, nicht noch im Ansässigkeitsstaat des Gruppenmitgliedes ansässig sind. Die Option zur Steuerhängigkeit der internationalen Schachtelbeteiligung gem § 10 Abs. 3 KStG 1988 ist vom unmittelbar in ausreichendem Ausmaß beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger im Jahr des Eintrittes der ausländischen Körperschaft in die Gruppe abzugeben. Es sind ua auch die Regelungen der §§ 11 und 12 KStG 1988 anzuwenden. Sollte die ausländische Körperschaft auf Grund einer nicht über 50%igen Beteiligung an einer

Körperschaft zur Gruppenzugehörigkeit dieser Körperschaft beitragen, bleiben Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung bei der Verlustermittlung außer Ansatz.
Hat ein ausländisches Gruppenmitglied in Österreich außerbetriebliche Einkünfte, sind diese im Rahmen der Verlustermittlung des ausländischen Gruppenmitglieds nach § 2 Abs. 8 EStG 1988 zu berücksichtigen. Die Anwendung der nationalen Vorschriften bei der Verlustzurechnung erstreckt sich ua auch auf die Gläubiger- und Empfängerbenennung gemäß § 162 BAO.

Ergibt die Umrechnung einen Verlust, ist dieser bei der ausreichend beteiligten Mitgliedskörperschaft in Höhe der gesamten Beteiligungsquote am Nennkapital anzusetzen. Dies gilt auch dann, wenn sich zB nach ausländischem Abgabenrecht ein positives Einkommen ergeben sollte. Ergibt sich auch nach ausländischem Abgabenrecht ein Verlust, ist der umgerechnete Verlust dann anzusetzen, wenn der ausländische steuerliche Verlust nicht schon im betreffenden Jahr verrechnet wird (zB ausländischer Verlustrücktrag).

Ist der umgerechnete Verlust im Inland anzusetzen, wird in jedem Jahr geprüft, ob der ausländische steuerliche Verlust ganz oder teilweise verrechnet wird (siehe Pkt. 6.6.4). Wie bei der Verlustzurechnung ist auch bei der Nachverrechnung auf das Beteiligungsausmaß abzustellen (bei einer zB 75%-Beteiligung sind 75% der im Ausland verwerteten Verluste nachzuverrechnen). Die Nachverrechnung richtet sich nach ausländischem Abgabenrecht und ist auf die Höhe der zugerechneten Verluste begrenzt. Wie die Verlustzurechnung hat auch die Nachverrechnung bei jenem Gruppenmitglied (bzw. beim Gruppenträger) stattzufinden, das über die ausreichend finanzielle Verbindung am ausländischen Gruppenmitglied verfügt.

6.6.3 Verlusterklärung

Die umgerechneten Verluste des ausländischen Gruppenmitglieds finden beim ausreichend beteiligten inländischen Gruppenmitglied (bzw. Gruppenträger) ihren Niederschlag. Die inländische Mitgliedskörperschaft hat daher das Vorliegen eines zuzurechnenden Verlustes zu erklären, dh das ausländische Bilanzergebnis und die Grundlagen für die Umrechnung auf einen nach innerstaatlichem Recht ermittelten Verlust vorzulegen. Bei Abgabe einer elektronischen Körperschaftsteuererklärung hat ein Nachweis des steuerlichen Verlustes des ausländischen Mitglieds in Papierform zu erfolgen. Es ist Sache der inländischen Mitgliedskörperschaft, die Glaubwürdigkeit der ausländischen Abschlüsse zu dokumentieren und im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandsbeziehungen den Umfang der verrechenbaren Auslandsverluste nachzuweisen.

Sollte die ausländische Abgabenbehörde den Verlust auf Grund einer Wiederaufnahme des Verfahrens ändern, dh vermindern, streichen oder erhöhen, ändert sich nichts an der

Umrechnung, wohl aber etwas an der Verrechenbarkeit. Dies muss im Wege einer Bescheidänderung beim Gruppenträger hinsichtlich des nachträglich unrichtigen Einkommens des betreffenden Jahres des inländischen Gruppenmitglieds erfolgen (sofern nicht der Gruppenträger selbst ausreichend beteiligt ist). Sollte die inländische Abgabenbehörde den umgerechneten steuerlichen Verlust ändern, weil die ausländische handelrechtliche Grundlage fehlerhaft ist oder die Umrechnung unrichtig ist, wirkt sich dies wie jede Korrektur im Rahmen der Wiederaufnahme des Verfahrens auf die Besteuerung des Gruppenträgers aus.

6.6.4 Verlustnachverrechnung

6.6.4.1 Verlustverrechnung während der Gruppenzugehörigkeit

Die Nachverrechnung von zugerechneten ausländischen Verlusten hat zu erfolgen, wenn der ausländische Verlust mit ausländischen Gewinnen verrechnet wird oder verrechnet werden könnte. Besteht zB die Möglichkeit eines ausländischen Verlustrücktrages, hat insoweit eine Verlustzurechnung zu unterbleiben, weil Verlustzurechnung und Nachverrechnung zusammenfallen.

Als Nachweis für die Verluste bzw. Verlustverrechnung im Ansässigkeitsstaat des ausländischen Gruppenmitgliedes ist eine beglaubigte Übersetzung der Steuererklärung/en und des/der Steuerbescheide der ausländischen Finanzverwaltung vorzulegen.

Auch Umgründungen können zu einer Nachverrechnung führen. Geht das ausländische Gruppenmitglied umgründungsbedingt unter (Verschmelzung, Umwandlung oder Aufspaltung), ist zu unterscheiden: Im Falle einer Auslandsumgründung ist ein Ausscheiden im Sinne des § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 nicht gegeben, wenn der ausländische Rechtsnachfolger ein Gruppenmitglied ist und bei ihm eine Nachverrechnung vorgenommen werden kann. In allen anderen Fällen und bei grenzübergreifenden Umgründungsfällen auf inländische Angehörige der Unternehmensgruppe liegt ein Fall des Ausscheidens des Mitglieds mit Nachverrechnung vor. Dies ist umso mehr begründet, als die Importumgründung nach Maßgabe des UmgrStG zu einer objektbezogenen Verlustvortragsübernahme führen. Sollte die umgründungsbedingte Übertragung des ausländischen (Teil)Vermögens auf ein ausländisches Gruppenmitglied zur Gewinnverwirklichung im Ausland führen, kommt es im Ausmaß der ausländischen Verlustverwertung zur Nachverrechnung im Inland.

Erfolgt im Ausland eine Vermögensübertragung mit einer Verlustvortragsverrechnung auf einen Rechtsnachfolger, ist dies ebenfalls (insoweit) ein Nachverrechnungstatbestand. Lediglich die umgründungsbedingte Übertragung des (Teil)Vermögens auf ein ausländisches Gruppenmitglied führt nur dann zur Nachversteuerung, wenn der Vorgang im Ausland zur Verlustverwertung führt. Der Nachversteuerungstatbestand kommt aber auch dann zum Zug,

wenn das ausländische Mitglied ausländisches Vermögen nach dem UmgrStG auf die beteiligte Körperschaft überträgt und wenn dabei vortragsfähige Verluste objektbezogen auf das Mitglied übergehen sollten, weil andernfalls eine Doppelverlustverwertung im Inland vorläge.

Steht ein ausländisches Gruppenmitglied seinerseits an der Spitze einer ausländischen nach ausländischem Abgabenrecht bestehenden "Gruppe" oder "Organschaft", können für Zwecke der Verlustzurechnung an das inländische Mitglied nur die sich aus der Umrechnung der eigenen (individuellen) Ergebnisse des ausländischen Gruppenmitglieds ergebenden Verluste berücksichtigt werden (siehe 2.6.2). Hinsichtlich der Nachverrechnung der ausländischen Verluste kommt hingegen der ausländischen "Gruppe" Bedeutung zu. Denn sowie die Verluste des ausländischen Gruppenmitglieds im Ausland mit Gewinnen verrechnet werden, kommt es zur Nachverrechnung im Inland. Eine Verrechnung im Ausland liegt auch bei einer Verrechnung in der ausländischen "Gruppe" vor. Werden daher zB die "hauseigenen" Verluste des ausländischen Gruppenmitglieds sogleich mit Gewinnen in der ausländischen "Gruppe" verrechnet, fallen Verlustzurechnung und Nachverrechnung zusammen und heben sich auf.

Sollte ein ausländisches Gruppenmitglied Verlustvorträge sowohl aus der Vorgruppenzeit ("ausländische Vorgruppenverluste") als auch aus der Gruppenzeit haben, sind die Verlustvorträge im Sinne eines "first in – first out" Verfahrens zu berücksichtigen. Es kommt daher erst dann zu einer Nachverrechnung, wenn die Verlustvorträge aus der Vorgruppenzeit aufgebraucht und die Verluste aus der Gruppenzeit verrechnet werden.

6.6.4.2 Verlustverrechnung bei Veränderung oder Beendigung der Gruppenzugehörigkeit

Scheidet ein ausländisches Gruppenmitglied aus der Unternehmensgruppe vor vollständiger Nachverrechnung der zugerechneten Verluste aus, ist im Jahr des Ausscheidens ein Betrag in Höhe aller offenen, noch nicht nachverrechneten Verluste beim ausreichend beteiligten inländischen Gruppenmitglied (bzw. beim Gruppenträger) als Gewinn zuzurechnen. Diesbezüglich unterscheidet sich die Gruppenbesteuerung von der Berücksichtigung ausländischer Betriebsstättenverluste nach § 2 Abs. 8 EStG 1988, weil in der Unternehmensgruppe die Berücksichtigung von Verlusten selbständiger ausländischer Gesellschaften nicht endgültig belasten soll. Bei Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds kommt es jedenfalls und unabhängig davon zur Nachverrechnung, ob es bei aufrechter Mitgliedschaft (zB mangels Verwertbarkeit der Verluste im Ausland) zur Nachverrechnung kommen kann. Der Nachversteuerungsbetrag ist unterjährig im Wirtschaftsjahr, in das der Zeitpunkt des Ausscheidens des ausländischen Gruppenmitglieds fällt, zu erfassen.

Eine Verminderung der Beteiligungsquote an einem ausländischen Gruppenmitglied (teilweise Beteiligungsveräußerung) führt zu entsprechenden Nachversteuerung, weil auch die (quotale) Zurechnung der ausländischen Verluste auf das Beteiligungsausmaß abstellt. Wäre das Beteiligungsausmaß immer schon niedriger gewesen (zB 51% statt 100%), wären auch nur die niedrigeren (aliquoten) Verluste zugerechnet worden. Dieser Zustand ist bei einer Verminderung der Beteiligungsquote herzustellen. Die Verminderung der Beteiligungsquote führt als Teilausscheiden zu einer teilweisen (aliquoten) Nachversteuerung.

Im Falle des Untergangs (Liquidation oder Insolvenz) des ausländischen Gruppenmitglieds ist bei tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust der zuzurechnende Betrag um die während der Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen zu kürzen. Ein gezieltes Liquidieren ausländischer Gruppenmitglieder (ohne tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust) zur Vermeidung einer Nachverrechnung ist daher nicht möglich. Die Kürzung der Nachverrechnung bei Untergang lehnt sich an die Systematik von § 10 Abs. 3 KStG 1988 an. Bei Untergang mit tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust erfolgt eine Kürzung des zuzurechnenden (nachzuversteuernden) Betrages um die in der Gruppenzeit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen. Die Kürzung hängt nicht davon ab, ob nach § 10 Abs. 3 KStG 1988 in die Steuerwirksamkeit optiert worden ist oder nicht. Der bei Ausscheiden zuzurechnende Betrag kann bis auf höchstens Null gekürzt werden.

Eine Kürzung des Nachversteuerungsbetrages bei Untergang eines ausländischen Gruppenmitglieds setzt einen tatsächlichen und endgültigen Vermögensverlust voraus. Im Falle einer Liquidation ist ein formeller Auflösungsbeschluss erforderlich. Ob der Vermögensverlust tatsächlich und endgültig ist, ist im Zeitpunkt des Abschlusses der Liquidation zu beurteilen. Dabei ist eine Liquidationsschlussbilanz vorzulegen, das zur Verteilung an die Gesellschafter gelangende Restvermögen ist zu berücksichtigen. Diese Grundsätze gelten entsprechend auch für die Insolvenz eines ausländischen Gruppenmitglieds, sofern die ausländische Insolvenz einer österreichischen Insolvenz vergleichbar ist.

6.6.5 Unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Gruppenmitglieder

Verlegt ein beschränkt steuerpflichtiges ausländisches Gruppenmitglied die Geschäftsleitung in das Inland und wird als doppelansässige Körperschaft unbeschränkt steuerpflichtig, kommt es – wenn die Verlegung nicht zum Jahresende erfolgt - nach allgemeinem Steuerrecht in diesem Kalenderjahr zu zwei getrennten Ermittlungsperioden. Bis zur Verlegung hat nur eine

Verlustverrechnung iSd § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 Platz zu greifen, in der Folge eine Einkommensermittlung iSd § 7 Abs. 3 KStG 1988.

Der Wechsel zur unbeschränkten Steuerpflicht bedeutet ein "Ausscheiden" aus der nicht unbeschränkten Steuerpflicht und führt daher zur Nacherfassung der im Zeitpunkt des Wechsels noch offenen Verluste bei der beteiligten Körperschaft bzw. dem Gruppenträger. Denn die anteilig zugerechneten ausländischen Verluste sollen das Gruppenergebnis nicht endgültig reduzieren.

Ab dem Wechsel in die unbeschränkte Steuerpflicht werden sowohl die Gewinne als auch die Verluste des Gruppenmitglieds voll zugerechnet (soweit ein Besteuerungsrecht der Republik Österreich nach DBA-Grundsätzen besteht). Bleibt die finanzielle Verbindung dauerhaft bestehen, soll aber in Hinblick auf § 9 Abs. 5 KStG 1988 die Mindestdauer nicht neu zu laufen beginnen (siehe Pkt. 10).

Unabhängig davon, ob die Körperschaft nach dem Wechsel in- und ausländische oder unverändert nur Einkünfte im ausländischen Sitzstaat erzielt, sind die (vollen) ausländischen Betriebsstättenverluste nach dem nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 maßgebenden § 2 Abs. 8 EStG 1988 anzusetzen. Hatte die ausländische Körperschaft bis zum Wechsel auch inländische Einkünfte, unterbleibt die bis dahin getrennte Ermittlung der in- und ausländischen Einkünfte, es gilt § 7 Abs. 3 KStG 1988.

6.7 Einkommen des Gruppenträgers und Gruppeneinkommen

Nach § 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 gilt als Ergebnis des Gruppenträgers das Einkommen mit der Maßgabe, dass Sonderausgaben erst vom zusammengefassten Ergebnis abzuziehen sind.

Auch der Gruppenträger hat daher zunächst individuell nach § 7 KStG 1988 (daher sind zB § 2 Abs. 2a erster TS oder § 2 Abs. 8 EStG 1988 anzuwenden) sein Einkommen zu ermitteln. Die Sonderausgaben – wie insbesondere vortragsfähige Verluste – sind vom zusammengefassten Ergebnis abzuziehen.

Für den Gruppenträger haben die Begriffe Vor- und Außergruppenverluste keine Bedeutung. Er kann somit seine gesamten vortragsfähigen Verluste – also auch die vor der Gruppenbildung entstandenen oder ihm umgründungsbedingt zugekommenen Verluste - mit dem gesamten Gruppenergebnis verrechnen. Im Unterschied zu den Gruppenmitgliedern (siehe Pkt. 6.3.1) ist der Gruppenträger allerdings an die 75%-Grenze nach § 2 Abs. 2b EStG 1988 gebunden.

Beispiel:

Der Gruppenträger erzielt im Jahr 01 einen Gewinn von 100.000 und verfügt über Verlustvorträge von 150.000. In der Gruppe sind zwei 100%ige Tochtergesellschaften

vereinigt. Gruppenmitglied 1 erzielt 01 ein Einkommen von 60.000, Gruppenmitglied 2 ein solches von -70.000. Das Gesamteinkommen 01 ermittelt sich durch die Saldierung von +100.000, +60.000 und -70.000 = +90.000, sodass sich nach Abzug der Sonderausgaben unter Berücksichtigung der 75%-Grenze ein steuerpflichtiges Gruppeneinkommen von 22.500 ergibt. Es verbleiben Verlustvorträge in Höhe von 87.500 (150.000 – 67.500).

Ist das Gesamteinkommen der Unternehmensgruppe negativ (Verlust), geht dieses in den Verlustvortrag des Gruppenträgers ein.

7 Behandlung von Beteiligungen

7.1 Teilwertabschreibung und Zuschreibung

Mit der Ergebniszurechnung in der Gruppe ist der Ausschluss steuerwirksamer Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an Gruppenmitgliedern verbunden, um mehrfache Verlustverwertungen in der Gruppe zu vermeiden, weil die wertmindernden Verluste des Gruppenmitglieds weitergeleitet und damit in der Gruppe steuerlich verwertet werden. Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an Gruppenmitgliedern sind nach § 9 Abs. 7 erster Satz KStG 1988 nicht abzugsfähig (steuerneutral); auf Grund dieser Spezialbestimmung kommt § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 nicht zur Anwendung.

Die gesetzliche Bezeichnung "nicht abzugsfähig" entspricht § 12 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 ("ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung") und bedeutet wie dort eine Minderung des Buchwertes. Die Teilwertabschreibung mindert den Buchwert der Beteiligung, ist aber dem Gewinn außerbilanzmäßig wieder hinzuzurechnen, wodurch es zur Neutralisierung des Aufwands kommt. Dasselbe gilt auch für Veräußerungsverluste aus dem Verkauf von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern, weil ein solcher Veräußerungsverlust in wirtschaftlicher Betrachtungsweise einer vorweggenommenen (unterjährigen) Teilwertabschreibung entspricht.

Erfolgt zunächst eine steuerneutrale Teilwertabschreibung auf eine Beteiligung, fallen die Gründe für die Teilwertabschreibung später aber wieder weg und es erfolgt daher handelsrechtlich wie steuerrechtlich eine Zuschreibung, ist diese spiegelbildlich zur Teilwertabschreibung steuerneutral und erhöht den Buchwert. § 208 Abs. 1 HGB entsprechend müssen aber genau jene Gründe wieder wegfallen, die zur Teilwertabschreibung (außerplanmäßigen Abschreibung) geführt haben. Die Zuschreibung ist auf das Ausmaß der Teilwertabschreibung begrenzt. Sollte die Beteiligung unterjährig vor der (steuerneutralen) Zuschreibungsmöglichkeit veräußert werden, ist der Veräußerungsgewinn insoweit steuerneutral zu behandeln. Dies gilt daher nur für jenen Teil des Veräußerungsgewinnes, der mit einer vorgenommenen Teilwertabschreibung zusammenhängt und als "unterjährige Zuschreibung" anzusehen ist.

Die angesprochene Steuerneutralität gilt nur für Teilwertabschreibungen, Veräußerungsverluste, Zuschreibungen und Veräußerungsgewinne auf Beteiligungen an Gruppenmitgliedern. Für Beteiligungen von Angehörigen einer Unternehmensgruppe an Nichtgruppenmitgliedern oder von Nichtgruppenmitgliedern an Angehörige einer Unternehmensgruppe gelten die allgemeinen Körperschaftsteuergrundsätze (Teilwertabschreibung mit "Siebentelverteilung"; Steuerneutralität internationaler Schachtelbeteiligungen mit Optionsmöglichkeit).

7.2 Firmenwertabschreibung oder -zuschreibung

7.2.1 Allgemeines

Für Beteiligungen an inländischen Gruppenmitgliedern, die nach dem 31.12.2004 vom Gruppenträger oder einem Gruppenmitglied angeschafft werden, sieht § 9 Abs.7 KStG 1988 eine als Firmenwertabschreibung bezeichnete rein steuerbilanzmäßige Abschreibung bzw. bei negativen Komponenten eine Zuschreibung auf 15 Jahre vor. Damit wird in der Unternehmensgruppe der "share deal" einem "asset deal" angenähert. Die Firmenwertabschreibung bzw. –zuschreibung ist bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen zwingend vorzunehmen. Die Firmenwertab(zu)schreibung ist zeitlich auf die Anschaffung bezogen und auf die Gruppenzugehörigkeit beschränkt.

7.2.2 Firmenwertermittlung

7.2.2.1 Allgemeines

Der der Ab- oder Zuschreibung unterliegende Firmenwert ergibt sich aus den Anschaffungskosten abzüglich des anteiligen handelsrechtlichen Eigenkapitals und abzüglich der anteiligen handelsrechtlichen stillen Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen, ist aber mit 50% der Anschaffungskosten begrenzt.

Abschreibbarer Firmenwert:

Anschaffungskosten
- anteiligem handelsrechtlichem Eigenkapital
- anteiligen stillen Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen
abschreibbarer Firmenwert (höchstens 50% der Anschaffungskosten)

Für die Ermittlung des abschreibbaren Firmenwerts sind die steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten der Beteiligung um den dem Beteiligungsprozentsatz am Nennkapital entsprechenden Teil des handelsrechtlichen Eigenkapitals der gekauften Gesellschaft (Summe

oder Saldo aus aufgebrachtem Grund- oder Stammkapital, Kapital- und Gewinnrücklagen, Bilanzgewinn bzw. Bilanzverlust) und um die stillen Reserven im handelsrechtlichen nicht abnutzbaren Anlagevermögen (im wesentlichen Grund und Boden, Kapitalbeteiligungen, selbst geschaffene unkörperliche Wirtschaftsgüter) zu vermindern. Ergibt der ermittelte Firmenwert einen Betrag von weniger als 50% der steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten, ist dieser die Bemessungsgrundlage, andernfalls sind es 50% der steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten.

Übersteigen die abzuziehenden Eigenkapitalpositionen die Anschaffungskosten, liegt ein negativer Firmenwert vor, der zur Zuschreibung führt.

7.2.2.2 Abweichen des Anschaffungszeitpunktes vom Bilanzstichtag der erworbenen Körperschaft

Die in Pkt. 7.2.2.1 beschriebene Vorgangsweise ist in idealer Weise erfüllt, wenn die Anschaffung der Beteiligung mit Ablauf des letzten Tages des Wirtschaftsjahres der erworbenen Körperschaft erfolgt (s. Pkt. 5.1). Der Erwerb mit Ablauf des ersten Tages des Wirtschaftsjahrs ist aber ausreichend.

Sollte der Anschaffungszeitpunkt nicht mit dem Bilanzstichtag der erworbenen Körperschaft übereinstimmen, ist eine "Fortschreibung" der handelsrechtlichen Eigenkapitalstände zum letzten Bilanzstichtag vor dem Anschaffungszeitpunkt hinsichtlich der handelsrechtlich wirksamen Eigenkapitalveränderungen vorzunehmen. Gewinn- oder Verlusterwartungen bleiben unberücksichtigt. An Stelle der Fortschreibung kann auch ein Zwischenabschluss zum Anschaffungszeitpunkt aufgestellt werden.

Beispiel:

Die GmbH-A erwirbt am 1.10.01 75% der Anteile an der GmbH-B um 850.000. Das handelsrechtliche Eigenkapital laut letztem Jahresabschluss zum 31.12.00 beträgt 180.000, die stillen Reserven im nichtabnutzbaren Anlagevermögen zum Bilanzstichtag 400.000. Nach dem Bilanzstichtag ist am 10.5.01 eine offene Ausschüttung iHv 50.000 beschlossen worden. Ferner wurde am 25.9.01 ein Gesellschafterzuschuss iHv 200.000 vorgenommen. Das Eigenkapital von 180.000 beträgt daher im Anschaffungszeitpunkt der Anteile 330.000. Die stillen Reserven im nichtabnutzbaren Anlagevermögen sind zum Anschaffungszeitpunkt zB mit 420.000 ermittelt worden. Die Bemessungsgrundlage für die Firmenwertabschreibung beträgt 100.000.

7.2.2.3 Berichtigungen des Firmenwertes

Sollte im Rahmen eines abgabenbehördlichen Verfahrens festgestellt werden, dass der erklärte Firmenwert zu berichtigen ist, ist der berichtigte Wert in allen Jahren, in denen eine Wiederaufnahme des Verfahrens möglich ist, für die Ab(Zu)schreibung maßgebend. Es ist weder eine nachträgliche Kürzung hinsichtlich rechtskräftig abgesetzter (zugeschriebener)

Fünfzehntel noch eine Nachholung von in rechtskräftig veranlagten Jahren nicht abgesetzten (zugeschriebenen) Firmenwertteilen möglich.

7.2.3 Rechtsfolgen des Vorliegens eines Firmenwertes

Der ermittelte Firmenwert ist von der beteiligten Körperschaft zwingend auf fünfzehn Wirtschaftsjahre gleichmäßig verteilt steuerbilanzmäßig ab- oder zuzuschreiben und ist Teil des steuerlichen Jahresergebnisses. Die Firmenwertab(zu)schreibung gem. § 9 Abs. 7 KStG 1988 ist eine besondere Ab(Zu)schreibungsform, die ausschließlich innerhalb der Gruppenbesteuerung Geltung hat. Sie ist von der Firmenwertabschreibung gemäß § 8 Abs. 3 EStG 1988 zur Gänze abgekoppelt. Es ist daher weder eine Halbjahresabschreibung noch eine Teilwertabschreibung auf den gruppenbezogenen Firmenwert noch eine Restabschreibung offener Fünfzehntel im Jahr der Veräußerung der Beteiligung möglich. Die Verteilung des Firmenwertes auf 15 Jahre erfolgt weiters unabhängig davon, wieweit die einzelnen Fünfzehntel steuerwirksam abgesetzt werden können. Es ist daher bei Aufnahme einer Körperschaft in die Unternehmensgruppe nach dem Anschaffungsjahr auch eine steuerwirksame Nachholung von Teilwertabschreibungsteilen nicht möglich. Bei vorzeitigem Ausscheiden aus der Gruppe gehen die noch nicht ab/zugeschriebenen Fünfzehntelbeträge verloren. Schließlich ist bei einer vorzeitigen Beendigung der Firmenwertabschreibung die Nachholung einer vom Abzugsverbot in der Gruppe betroffene Teilwertabschreibung auf die Beteiligung ausgeschlossen.

7.2.4 Voraussetzungen bzw. Ausschluss der Firmenwertabschreibung

Die Firmenwertab(zu)schreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 erfolgt unter folgenden Voraussetzungen:

- Anschaffung (Pkt. 7.2.4.1) einer Beteiligung (Pkt. 7.2.4.2)
- Fremdbezogene Beteiligungsanschaffung (Pkt. 7.2.4.3)
- Vorliegen einer unmittelbare Beteiligung (Pkt. 7.2.4.4)
- Vorliegen einer unbeschränkt steuerpflichtige gruppenfähige Körperschaft (Pkt. 7.2.4.5)
- Vorliegen einer betriebsführenden Körperschaft (Pkt. 7.2.4.6)
- Vorliegen der Gruppenzugehörigkeit (Pkt. 7.2.4.7)
- Anschaffung nach dem 31.12.2004 (Pkt.7.2.4.8).

7.2.4.1 Anschaffung und Anschaffungskosten

Zum Anschaffungsbegriff siehe EStR 2000 Rz 2164ff. Die steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten umfassen neben dem eigentlichen Kaufpreis allfällige Nebenkosten, die auf die Beteiligung zu aktivieren sind.

Als Anschaffung gilt ertragssteuerlich nicht nur der unmittelbare Anteilskauf, sondern auch der Tausch von Anteilen, soweit er nicht umgründungssteuerrechtlich aus den Tauschwirkungen (Realisierung) herausgehalten wird. Einlagen in Körperschaften und Einbringungen im Rahmen des Art. III UmgrStG führen zwar ebenfalls zu Anschaffungen; allerdings sind Einlage für die Firmenwertabschreibung nur dann relevant, wenn auf Grund eines tatsächlich erbrachten Agios ein "Einkauf in die stillen Reserven und in den Firmenwert" gegeben ist.

7.2.4.2 Beteiligung und Beteiligungsveränderung

Auf Grund des Verweises auf Abs. 4 liegt eine der Firmenwertab(zu)schreibung unterworfenen Beteiligung bei Anschaffung einer solchen von mehr als 50% des Nennkapitals vor.

Wird zunächst eine maximal 50%ige Beteiligung angeschafft und in einem späteren Jahr eine zusätzliche Beteiligung, mit der die maßgebliche Beteiligung iSd Abs. 4 gegeben ist, ist ab dem Jahr der Gruppenzugehörigkeit eine geteilte Betrachtung für beide Beteiligungsquoten anzustellen.

Beispiele:

- a) Eine inländische Kapitalgesellschaft kauft am 1.1.06 alle Anteile einer anderen inländischen Kapitalgesellschaft, deren Gewinnermittlungszeitraum das Kalenderjahr ist. Die Gruppenbildung und Firmenwertabschreibung ist ab dem Jahr 06 möglich. Erfolgt die Gruppenbildung erst zB zum 1.1.07, geht 1/15 der Firmenwertabschreibung verloren.
- b) Die inländische Kapitalgesellschaft A kauft im Jahr 01 40% der Anteile an der inländischen Kapitalgesellschaft B um 100.000. Eine Gruppenbildung ist mangels einer mittelbaren Zusatzbeteiligung nicht möglich. Die Kapitalgesellschaft A kauft im Jahr 03 weitere 35% um 90.000 und ist nunmehr mit 75% beteiligt. Ab dem Jahr 04 ist die Gruppenbildung möglich. Für die Firmenwertabschreibung ist der Firmenwert der Erstanschaffung zB mit 39.000 und der Zweitanschaffung zB mit 40.500 festzustellen. Das Fünfzehntel aus der Erstanschaffung iHv jährlich 2600 ist in den Jahren 01 bis 03 nicht absetzbar, ab dem Jahr 04 können jährlich 2600 bis längstens zum Jahr 15 abgesetzt werden. Das Fünfzehntel aus der Zweitanschaffung iHv jährlich 2700 kann im Jahr 03 nicht abgesetzt werden, ab dem Jahr 04 können 2700 längstens bis zum Jahr 17 abgesetzt werden.
- c) Die inländische Kapitalgesellschaft A ist zu 100% an der Kapitalgesellschaft C beteiligt, die ihrerseits an der inländischen Kapitalgesellschaft B zu 30% beteiligt ist. A kauft im Jahr 01 40% der Anteile an der inländischen Kapitalgesellschaft B um 102.000. Der Firmenwert wird zB mit 60.000 ermittelt, abzugsfähig sind höchstens 51.000. Eine Gruppenbildung ist infolge der mittelbaren Beteiligung einer hundertprozentigen Beteiligungskörperschaft C an der Kapitalgesellschaft B ab dem Jahr 02 möglich. Bemessungsgrundlage für die Firmenwertabschreibung bei A kann nur der eigene

Erwerb von 40% sein. Das Fünfzehntel im Anschaffungsjahr iHv 3400 kann nicht abgesetzt werden, ab dem Jahr 02 können jährlich 3400 längstens bis zum Jahr 15 abgesetzt werden. Bei C ist die Möglichkeit einer Firmenwertabschreibung gesondert zu prüfen.

d) Das Gruppenmitglied A erwirbt am 27.7.05 von einer Körperschaft, die zum Kalenderjahr bilanziert, 51% der Anteile. Die Körperschaft wird mit 1.1.06 in die Unternehmensgruppe aufgenommen, dem Gruppenmitglied A steht ab dem Jahr 06 die Firmenwertabschreibung zu (1/15 der Firmenwertabschreibung geht verloren). Erwirbt das Gruppenmitglied A am 31.3.07 sodann die restlichen 49% der Körperschaft, geht für die hinzu erworbenen 49% wiederum 1/15 der Firmenwertabschreibung verloren, weil die volle (100%) finanzielle Verbindung nicht während des gesamten Wirtschaftsjahres 07 besteht. Ab dem Jahr 08 steht die volle Firmenwertabschreibung zu.

Im Falle einer späteren Erweiterung einer ausreichenden Beteiligung beginnt eine anschaffungsbezogene Firmenwertab(zu)schreibung für diesen Teil der Beteiligung.

Im Falle einer späteren Verminderung der Beteiligung, ohne dass das für die finanzielle Verbindung erforderliche Mindestausmaß unterschritten wird, vermindert sich die Firmenwertab(zu)schreibung entsprechend. Mit der Veräußerung oder dem sonstigen Ausscheiden der Beteiligung endet die Firmenwertab(zu)schreibung, eine Fortsetzung durch einen erwerbenden Gruppenangehörigen ist ebenso wenig möglich wie eine anschaffungsveranlasste Firmenwertab(zu)schreibung wegen des Konzernanschaffungstatbestandes.

Im Falle einer umgründungsveranlassten Übertragung der Beteiligung durch den Gruppenträger auf ein Gruppenmitglied oder durch ein Gruppenmitglied auf ein anderes Gruppenmitglied oder den Gruppenträger zum Buchwert geht die restliche Firmenwertab(zu)schreibung auf die übernehmende Körperschaft über. Die umgründungsveranlasste Beteiligungsübertragung im Laufe des Wirtschaftsjahres der Beteiligungskörperschaft stellt im Hinblick auf die tatsächliche oder materiellrechtliche Gesamtrechtsnachfolge und die weiterhin gegebene finanzielle Verbindung in der Unternehmensgruppe keine Verletzung des Grundsatzes des Ganzjahresbeteiligung dar. Ergibt sich dabei kein nahtloser Anschluss eines folgenden Wirtschaftsjahres der übernehmenden Körperschaft, ist eine Doppelabsetzung eines Fünfzehntels ausgeschlossen. Dem übertragenden Angehörigen der Unternehmensgruppe steht jedenfalls in dem mit dem Umgründungsstichtag endenden Zeitraum die zutreffende Jahresquote von einem Fünfzehntel zu. Der übernehmende Angehörige der Unternehmensgruppe hat die restlichen Fünfzehntel ab dem dem Umgründungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr geltend zu machen.

Beispiele:

1. Das Gruppenmitglied A und das Gruppenmitglied B bilanzieren auf den 31.12. A bringt die Beteiligung am Gruppenmitglied C in das Gruppenmitglied B zum 31.12.01

ein. A macht im Jahr 01 zB das dritte Fünfzehntel geltend, B macht als Rechtsnachfolgerin im Jahr 02 das vierte Fünfzehntel geltend.

2. Das Gruppenmitglied A bilanziert auf den 31.12., das Gruppenmitglied B auf den 30.6. A bringt die Beteiligung am Gruppenmitglied C in das Gruppenmitglied B

- a) zum 31.12.01*
- b) zum 30.6.01 ein.*

A macht in beiden Fällen im Jahr 01 zB das dritte Fünfzehntel geltend.

B kann im Fall a) im Hinblick auf die Übernahme der Beteiligung im laufenden Wirtschaftsjahr 01/02 noch kein Fünfzehntel geltend machen, B kann zu Lasten des Wirtschaftsjahrs 02/03 das vierte Fünfzehntel geltend machen. B schließt mit seinem Wirtschaftsjahr im Fall b) nahtlos an das mit dem Einbringungsstichtag von A fiktiv endende Wirtschaftsjahr an und kann das vierte Fünfzehntel zu Lasten des Wirtschaftsjahrs 01/02 geltend machen.

3. Das Gruppenmitglied A bilanziert auf den 30.6., das Gruppenmitglied B auf den 31.12. A bringt die Beteiligung am Gruppenmitglied C in das Gruppenmitglied B

- a) zum 30.6.01*
- b) zum 30.9.01,*
- c) zum 31.12.01 ein.*

A macht in allen Fällen im Jahr 01 zB das dritte Fünfzehntel geltend.

B kann im Fall a) wie im Fall b) im Hinblick auf die Übernahme der Beteiligung im laufenden Wirtschaftsjahr 01/02 noch kein Fünfzehntel geltend machen, B kann zu Lasten des Wirtschaftsjahrs 03 das vierte Fünfzehntel geltend machen, B schließt mit seinem Wirtschaftsjahr im Falle c) nahtlos an das mit dem Einbringungsstichtag von A fiktiv endende Wirtschaftsjahr an und kann das vierte Fünfzehntel zu Lasten des Wirtschaftsjahrs 02 geltend machen.

Wird die Firmenwertab(zu)schreibung auslösende Beteiligung bei der beteiligten Körperschaft umgründungsbedingt durch eine andere Beteiligung ersetzt, ohne dass ein Anschaffungstatbestand vorliegt (Verschmelzung, Spaltung), und besteht in der Folge die Beziehung zum Betrieb der rechtsnachfolgenden Beteiligungskörperschaft weiter, kommt es auch zur Fortsetzung der Firmenwertab(zu)schreibung. Geht die Beteiligung auf eine Körperschaft außerhalb der Gruppe über, scheidet die Beteiligungskörperschaft aus der Gruppe aus. Der Rechtsnachfolger hat nur im Falle des späteren Beitritts zu jener Gruppe, in der die Firmenwertab(zu)schreibung begründet wurde, die offenen Fünfzehntel ab(an)zusetzen.

7.2.4.3 Fremdbezogene Beteiligungsanschaffung

Eine Firmenwertab(zu)schreibung ist ausgeschlossen, wenn die Beteiligung an einer mitgliedsfähigen Körperschaft direkt oder indirekt

- von einem konzernzugehörigen Unternehmen oder
- von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter

erworben wird.

Der Konzernbegriff ist § 10 Abs. 5 EStG 1988 (Investitionsfreibetrag) entsprechend im Sinne des § 15 AktG 1965 zu verstehen.

Der beherrschenden Einfluss geht hinsichtlich des Personenkreises über den aktienrechtlichen Konzernbegriff hinaus und erfasst alle Gesellschafter (natürliche Personen, Personengesellschaften, Körperschaften wie zB Privatstiftungen oder Körperschaften des öffentlichen Rechts), die an einer Körperschaft konzernartig beteiligt sind, dh, im Sinne des § 228 HGB zu mindestens 20% beteiligt sind und einen beherrschenden Einfluss ausüben.

Ein indirekter Beteiligungserwerb liegt im Wege zwischengeschalteter Personen oder Gesellschaften vor.

7.2.4.4 Vorliegen einer unmittelbare Beteiligung

Die Firmenwertabschreibung stellt auf die Anschaffung einer Beteiligung im Sinne des § 9 Abs. 4 KStG 1988 ab. Nur das unmittelbar beteiligte Gruppenmitglied bzw. der unmittelbar beteiligte Gruppenträger kann eine der unmittelbaren Beteiligung entsprechende Firmenwertabschreibung vornehmen.

Beispiel:

a) *Der Gruppenträger ist am Gruppenmitglied 1 zu 100%, an einer weiteren Körperschaft 2 zu 40% beteiligt. Da auch Gruppenmitglied 1 an der Körperschaft 2 zu 30% beteiligt ist, kann die Körperschaft 2 über die unmittelbare und mittelbare Beteiligung in die Gruppe einbezogen werden. Firmenwertabschreibungen stehen ausschließlich dem Gruppenträger zu. Der Gruppenträger hat auf das Gruppenmitglied 1 die volle Firmenwertabschreibung iHv 100%, auf die in die Gruppe einbezogenen Körperschaft 2 entsprechend der unmittelbaren Beteiligung iHv 40%.*

b) *Der Gruppenträger ist 80% Mitunternehmer an einer Personengesellschaft, die ihrerseits zu 70% an einer GmbH beteiligt ist. Mittelbar durchgerechnet ist der Gruppenträger ausreichend zu 56% an der GmbH beteiligt und die GmbH kann in die Gruppe einbezogen werden. Mangels unmittelbarer Beteiligung steht dem Gruppenträger keine Firmenwertabschreibung auf die GmbH zu. Wäre der Gruppenträger an der GmbH zusätzlich zu 10% unmittelbar beteiligt, hätte der Gruppenträger eine Firmenwertabschreibung iHd unmittelbaren Beteiligung von 10%.*

7.2.4.5 Vorliegen einer unbeschränkt steuerpflichtigen gruppenfähigen Körperschaft

Im Hinblick auf den Verweis auf Abs. 2 erstreckt sich die Firmenwertab(zu)schreibung auf die Beteiligung an einer unbeschränkt steuerpflichtigen betriebsführenden Kapitalgesellschaft und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft.

7.2.4.6 Vorliegen einer betriebsführenden Körperschaft

7.2.4.6.1 Allgemeines

Das gesetzliche Erfordernis der Betriebsführung leitet sich aus der Nähe zum asset deal ab, da nur mit dem Anteilserwerb einer betriebsführenden Körperschaft mittelbar ein Betrieb der Körperschaft erworben wird und ein in den Anschaffungskosten abgegolter Firmenwert vorliegen kann. Die Betriebsführung der erworbenen Körperschaft ist im Sinne der allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätze zu verstehen. Ob die Körperschaft ausschließlich, überwiegend oder nur geringfügig betriebsführend ist, ist nicht von Bedeutung, dieser Faktor wirkt sich allenfalls auf das Ausmaß des in den Anschaffungskosten enthaltenen Firmenwertes aus. Das Vorliegen einer kleinsten betrieblichen Einheit einer erworbenen Körperschaft wird daher zu einem idR geringfügigen Firmenwert führen. Nach der gesetzlichen Firmenwertermittlung ist das handelsrechtliche Eigenkapital um die stillen Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen zu erhöhen. Damit werden - ausgehend vom Einheitsgewinnbegriff des § 7 Abs. 3 KStG 1988 – die wesentlichen bei der Körperschaft vorhandenen stillen Reserven (im Wesentlichen in Beteiligungen und im Grund und Boden) bei der Differenzrechnung unabhängig davon ausgeschieden, ob sie unmittelbar einem Betrieb oder den sonstigen Einkünften der Körperschaft zuzurechnen sind.

7.2.4.6.2 Betriebsführung

Der Begriff der Betriebsführung umfasst zunächst das aktive Unterhalten eines land- und forstwirtschaftlichen, freiberuflichen oder gewerblichen Betriebes oder mehrerer Teilbetriebe oder mehrerer sachlich getrennter Betriebe. Liegt ein die Firmenwertabschreibung auslösender Betrieb vor, steht diese in den einzelnen Jahren auch dann zu, wenn sich der Umfang oder der Wert des Betriebes ändert.

Im Falle der späteren Verpachtung des zunächst aktiv geführten Betriebes ist nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen zu beurteilen, ob eine Betriebsaufgabe und damit das Ende der Betriebsführung vorliegt oder nur ein Ruhens des weiter bestehenden Betriebes. Gleichermaßen ist im Fall des Erwerbes eines Anteiles an einer in diesem Zeitpunkt ihren Betrieb verpachtenden Körperschaft zu prüfen.

Besteht das Vermögen der Beteiligungskörperschaft ausschließlich aus einem Mitunternehmeranteil oder einem solchen neben sonstigem außerbetrieblichen Vermögen, ist zu unterscheiden: Liegt nur eine Arbeitsgesellschafterfunktion oder eine atypisch stille Beteiligung, die kein nach Außen erkennbares unternehmerische Engagement darstellt, vor, kann nicht von einer Betriebsführung gesprochen werden.

7.2.4.6.3 Dauerhaftigkeit der Betriebsführung

Aus der Verknüpfung der Beteiligung mit einer solchen an einer betriebsführenden Beteiligungskörperschaft ist abzuleiten, dass die Betriebsführung auf den Anschaffungszeitpunkt der Beteiligung bezogen ist und für die "volle" Firmenwertabschreibung dauerhaft über die 15 Jahre gegeben sein muss; die Firmenwertabschreibung ist nach dem Gesetzeswortlaut auf die Dauer der Zugehörigkeit der beteiligten Körperschaft und des Betriebes oder der Teilbetriebe der Beteiligungskörperschaft zur Unternehmensgruppe begrenzt. Wird die Betriebsführung zB im Laufe des vierten Jahr nach der Anschaffung der Beteiligung beendet, steht ab diesem Jahr keine Firmenwertabschreibung auf die Beteiligung zu. Es ist nach den Umständen des Einzelfalles zu beurteilen, ab wann in Fällen einer stufenweisen Betriebseinstellung oder –aufgabe die Betriebsführung als beendet gilt. Eine Fortsetzung der Firmenwertab(zu)schreibung im Falle der Beendigung der Betriebsführung ist auch dann ausgeschlossen, wenn der ausgeschiedene Betrieb durch einen anderen Betrieb ersetzt wird. Wird der Betrieb der Beteiligungskörperschaft erst nach dem Beteiligungserwerb erworben, ist die gruppenbezogene Firmenwertabschreibung ebenso ausgeschlossen, wie im Falle der umgründungsveranlasst rückwirkenden Übertragung eines Betriebes auf einen Zeitpunkt vor dem Beteiligungserwerb.

7.2.4.6.4 Objektverknüpfung

Die enge Verzahnung von Beteiligungserwerb und dadurch mittelbar erworbenem Betrieb hat weiters zur Folge, dass im Falle des Vorliegens mehrerer Teilbetriebe im Anschaffungszeitpunkt das spätere Ausscheiden eines dieser Teilbetriebe (zB Veräußerung, Einbringung) ab dem Jahr des Ausscheidens dieses Teilbetriebes aus der Beteiligungskörperschaft die Firmenwertab(zu)schreibung dem beteiligten Gruppenmitglied bzw. dem Gruppenträger im Ausmaß des auf den ausgeschiedenen Teilbetrieb entfallende Firmenwertanteils nicht mehr zusteht.

Verändern sich die betrieblichen Parameter nach dem Anschaffungsjahr, ohne dass die Identität des Betriebes verloren geht, berührt dies die Firmenwertabschreibung nicht.

Im Falle der umgründungsveranlassten Übertragung des gesamten zur Firmenwertabschreibung Anlass gebenden Betriebes der Beteiligungskörperschaft liegt bei der beteiligten Körperschaft ab dem dem Umgründungsstichtag folgenden Tage keine Beteiligung an einer betriebsführenden Beteiligungskörperschaft vor. Wird die Beteiligungskörperschaft nach den Vorschriften des Umwandlungsgesetzes iVm Art II UmgrStG in eine Personengesellschaft umgewandelt, wird die die Firmenwertabschreibung auslösende

Beteiligung durch einen eine Firmenwertabschreibung ausschließenden Mitunternehmeranteil ersetzt.

7.2.4.7 Vorliegen der Gruppenzugehörigkeit

Bei unterjähriger Beteiligungsanschaffung geht das erste Fünfzehntel der Firmenwertabschreibung verloren, weil nach § 9 Abs. 5 KStG 1988 die Gruppenzugehörigkeit davon abhängt, dass die finanzielle Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres des (einzuzeichnenden) Gruppenmitglieds vorliegt. Erfolgt die Anschaffung daher nicht zum Bilanzstichtag der einzubeziehenden Körperschaft (bzw am nächsten Tag, s. Pkt 5.1.), sondern unterjährig, kann die Körperschaft erst im folgenden Wirtschaftsjahr in die Unternehmensgruppe einbezogen werden. Ebenso geht auch bei unterjähriger anschaffungsbedingter Beteiligungserhöhung das auf die Erhöhung entfallende erste Fünfzehntel der Firmenwertabschreibung verloren. Die Firmenwertabschreibung kann nur in der Höhe vorgenommen werden, in der die maßgebende finanzielle Verbindung im Wirtschaftsjahr dauerhaft (ohne Unterbrechung) vorliegt. Vermittelt eine Beteiligungsanschaffung nicht das erforderliche Beteiligungsausmaß und liegt eine solche im Anschaffungsjahr auch mittelbar nicht vor, kann eine Gruppenbildung und Firmenwertabschreibung erst ab dem Jahr erfolgen, in dem das Beteiligungsausmaß durch einen unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligungserwerb auf das erforderliche Ausmaß erhöht wird. Die Firmenwertabschreibung ist in diesem Fall auf die einzelnen Beteiligungserwerbe der beteiligten Körperschaft zu beziehen (siehe Pkt. 7.2.4.2).

7.2.4.8 Anschaffung nach dem 31.12.2004

Die Firmenwertab(zu)schreibung ist auf Beteiligungen an unbeschränkt steuerpflichtigen betriebsführenden Gruppenmitgliedern vorzunehmen, die nach dem 31.12.2004 angeschafft werden. Die "Anschaffung" ist nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen zu verstehen; es kommt daher auf den Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums an. Verpflichtungsgeschäfte (Kaufverträge) vor dem 1.1.2005 schaden der Firmenwertabschreibung nicht, wenn der Zeitpunkt der Einräumung der Verfügungsgewalt in die Zukunft (insbesondere auf den 1.1.2005) verlegt wird. Um eine Firmenwertabschreibung schon im Jahr 2005 vornehmen zu können, muss bei auf den 31.12 bilanzierenden Zielkörperschaften die Verfügungsgewalt exakt zum 1.1.2005 übergehen (zB im vorangehenden Notariatsakt wird die Wirksamkeit mit 1.1.2005 verankert). Sollte die Anschaffung unter einer aufschiebenden Bedingung (zB kartellrechtliche Genehmigung) erfolgen, liegt erst mit Bedingungseintritt die Anschaffung vor.

Bestanden schon vor dem 1.1.2005 Beteiligungen an in die Gruppe einbezogenen Körperschaften, ist die Firmenwertabschreibung bei Anschaffung zusätzlicher Anteile nach dem 31.12.2004 auf diese Anteile vorzunehmen.

7.2.5 Firmenwertabschreibung und vorherige Teilwertabschreibung

7.2.5.1 Teilwertabschreibung vor der Firmenwertabschreibung

Sollte auf eine Beteiligung vor der Gruppenzugehörigkeit eine steuerwirksame Teilwertabschreibung vorgenommen worden sein, ist der abschreibbare Firmenwert um die volle Teilwertabschreibung (samt noch offener Teilwert-Siebentel) zu kürzen. Der Siebentelverteilung nach § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 kommt als bloße Verteilungsmaßnahme insofern keine Bedeutung zu; noch offene Teilwert-Siebentel laufen daher auch nach der Gruppenbildung – und neben der gekürzten Firmenwertabschreibung – weiter. Der steuerlich maßgebende Buchwert der Beteiligung wird sowohl durch die Teilwertabschreibung als auch durch die Firmenwertabschreibung gesenkt.

Beispiel:

Das Gruppenmitglied A kauft im Jahr 01 die 75%-Beteiligung an der gruppenfähigen Kapitalgesellschaft B, ohne B in die Gruppe aufzunehmen. A nimmt im Jahr 04 eine steuerwirksame Teilwertabschreibung iHv 700 vor, die in den Jahren 04, 05 und 06 mit jeweils 100 steuerwirksam abgesetzt wird. Im Jahr 07 wird die Kapitalgesellschaft B in die Gruppe aufgenommen. Der im Anschaffungsjahr ermittelte Firmenwert von 2350 ist um 700 zu vermindern. Vom verbleibenden Firmenwert von 1650 entfallen insgesamt 660 auf die Jahre 01 bis 06 (und können daher nicht abgesetzt werden), sodass A ab dem Jahr 07 bei Gruppenzugehörigkeit bis zum Jahr 15 jährlich 110 steuerwirksam absetzen kann. Daneben können in den Jahren 07 bis 10 die restlichen Siebentel der Teilwertabschreibung iHv jeweils 100 berücksichtigt werden.

7.2.5.2 Teilwertabschreibung während der Zeit der Gruppenzugehörigkeit

Teilwertabschreibungen während der Gruppenzugehörigkeit sind steuerneutral (siehe Pkt. 7.1). Fallen in der Zeit der Gruppenzugehörigkeit Teilwertabschreibung und Firmenwertabschreibung zusammen, geht zunächst die steuerwirksame Firmenwertabschreibung vor. Nur ein die Firmenwertabschreibung übersteigender Teilwertabschreibungsbetrag führt zu einer weiteren (steuerneutralen) Absenkung des Buchwertes. Das im Jahr der Teilwertabschreibung zutreffende Firmenwertfünfzehntel bleibt daher steuerwirksam absetzbar. In den Folgejahren ist die Firmenwertabschreibung auf den teilwertberichtigten steuerlichen Buchwert zu beziehen. Sollte vor Abschreibung aller Firmenwertfünfzehntel der Buchwert auf null absinken, bleiben die restlichen Firmenwertfünfzehntel dennoch absetzbar und führen zu einem negativen Buchwert.

Beispiel:

Das Gruppenmitglied A erwirbt mit Beginn des Jahres 0 100% an der operativen Gesellschaft B, das sofort in die Gruppe einbezogen wird. Die Anschaffungskosten betragen 3.000 der abschreibbare Firmenwert 1500. In der Folge treten Wertverluste ein, die zu Teilwertabschreibungen führen:

<i>Steuerlicher Bw 31.12.03 (Ak 3.000 – 3/15tel 300)</i>	<i>2.700</i>
<i>Jahr 04 Twa auf 500 erforderlich = Abschreibungsbedarf 2.200</i>	
<i>Steuerwirksam 1/15tel Jahr 04</i>	<i>100</i>
<i>Steuerneutral 2.200 – 100</i>	<i>2.100</i>
<i>Steuerlich maßgeblicher Bw 31.12.04</i>	<i>500</i>
<i>Steuerlich maßgeblicher Bw 31.12.09 (Jahre 05 bis 09 4/15tel = 400)</i>	<i>100</i>
<i>Steuerlich maßgeblicher Bw 31.12.10 (1/15tel für Jahr 10 = 100)</i>	<i>0</i>
<i>Steuerlich maßgeblicher Bw 31.12.15 (5/15tel Jahre 11 bis 15 = 500)</i>	<i>- 500</i>

7.2.6 Negativer Firmenwert

Nach § 9 Abs. 7 vierter TS KStG 1988 gelten die Ausführungen zum positiven Firmenwert für einen allfälligen negativen Firmenwert entsprechend (jährlich gewinnerhöhender Ansatz mit einem Fünfzehntel). Der negative Firmenwert ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem handelsrechtlichen Eigenkapital, erhöht um die handelsrechtlichen stillen Reserven im nichtabnutzbaren Anlagevermögen, und den darunter liegenden Anschaffungskosten. Ebenso wie beim positiven Firmenwert ist die zwingende Zurechnung mit 50% der Anschaffungskosten begrenzt. Sollte der Anschaffungswert theoretisch wegen unterlassener Teilwertabschreibungen bei der erworbenen Körperschaft entstanden sein, können diese infolge der handelsrechtlichen Maßgeblichkeit nicht berücksichtigt werden.

8 Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe (Gruppenantrag)

8.1 Allgemeines

Voraussetzung für die Bildung einer Unternehmensgruppe ist ein schriftlicher Gruppenantrag. Als Gruppenantrag sind die standardisierten Formulare G 1 bis G 4a zu verwenden. Zu den Antragsformularen siehe Pkt. 8.3.1.

Im Gruppenantrag sind sowohl der Gruppenträger als auch alle (auch die ausländischen) Gruppenmitglieder zu nennen. Bei fehlender Nennung ist eine Einbeziehung der betreffenden Körperschaft in die Unternehmensgruppe nicht möglich. Der Gruppenantrag ist von den gesetzlichen Vertretern des Gruppenträgers und aller einzubeziehenden inländischen Körperschaften zu unterfertigen. Diese Unterfertigung ist durch einer firmenmäßigen

Zeichnung im Sinne der Rechtsgrundlage der Körperschaft und der entsprechenden Firmenbuchlage gegeben.

Da sich für ausländische Gruppenmitglieder aus der Einbeziehung in die Unternehmensgruppe hinsichtlich der Besteuerung im Ausland keine Auswirkungen oder Änderungen ergeben, müssen ausländische Gruppenmitglieder den Gruppenantrag grundsätzlich auch nicht unterfertigen. Sollte ein ausländisches Gruppenmitglied den Gruppenantrag dennoch unterfertigen, ist dies rein informativ und schadet dem Gruppenantrag nicht; eine solche Unterfertigung hat keine Auswirkungen auf die Gruppenbildung. Hat ein ausländisches Gruppenmitglied allerdings eine inländische Betriebsstätte, muss auch das ausländische Gruppenmitglied den Gruppenantrag unterfertigen (die inländischen Betriebsstättenergebnisse sind unabhängig und getrennt von den ausländischen Verlusten bei der beteiligten inländischen Körperschaft bzw. dem Gruppenträger zuzurechnen).

8.2 Rechtzeitige Unterfertigung

8.2.1 Allgemeines

Der Gruppenantrag muss von jeder inländischen Körperschaft nachweislich vor dem Ende jenes Wirtschaftsjahres unterfertigt werden, für das die steuerliche Ergebniszurechnung erstmals wirksam sein soll. Nachweislich bedeutet mit Beweis; für die Beweisführung stehen die Beweismittel von §§ 166 ff BAO zur Verfügung. Beweisen heißt, ein behördliches Urteil über die Gewissheit des Vorliegens einer entscheidungsrelevanten Tatsache herbeizuführen (Fax oder sonstige elektronische Übermittlung, notarielle Beglaubigung, uam).

Beispiel:

Die inländische Kapitalgesellschaft M ist seit mehreren Jahren Alleingesellschafterin der Tochtergesellschaften 1, 2 und 3. Die Gewinnermittlungszeiträume sind bei der

<i>Muttergesellschaft</i>	<i>1.1. bis 31.12.</i>
<i>Tochtergesellschaft 1</i>	<i>1.2. bis 31.1.</i>
<i>Tochtergesellschaft 2</i>	<i>1.7. bis 30.6.</i>
<i>Tochtergesellschaft 3</i>	<i>1.1. bis 31.12.</i>

Der Gruppenantrag zwischen der als Gruppenträger vorgesehenen Kapitalgesellschaft M und den als Gruppenmitgliedern vorgesehenen Tochtergesellschaften 1, 2 und 3 wird unterfertigt

- a) am 30.1.01,*
- b) am 28.2.01,*
- c) am 28.12.01.*

Die Gruppenbildung bezieht sich steuerlich im Jahre 01 im Fall

- a) auf 1, 2 und 3,*
- b) auf 2 und 3, aber 1 ist ab dem Jahr 02 Mitglied,*
- c) auf 3, aber 1 und 2 sind ab dem Jahr 2 Mitglieder.*

8.2.2 Unterfertigung bei Vorliegen einer Beteiligungsgemeinschaft

Den Antrag einer Gruppenträger- oder Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft hat stets der Hauptbeteiligte zu unterfertigen, die Mitbeteiligten sind in dem/den dem Gruppenantrag Formular(en) G1a beizufügenden Formular zu benennen (siehe Pkt. 8.3.3). Für die Minderbeteiligten reicht die für die Bildung der Beteiligungsgemeinschaft notwendige Syndizierung oder Personengesellschaft aus, sie müssen den Gruppenantrag nicht unterfertigen. Unabhängig von der Beteiligungsgemeinschaft, können die Mitbeteiligten der Beteiligungsgemeinschaft ihrerseits Gruppenträger oder Gruppenmitglied einer anderen (von der Beteiligungsgemeinschaft unabhängigen) Unternehmensgruppe sein. Sollten die Mitbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft ihrerseits Gruppenmitglieder verschiedener Unternehmensgruppen sein, haben die durch die Beteiligungsgemeinschaft einbezogenen Gruppenmitglieder die Gruppenanträge aller über der Beteiligungsgemeinschaft liegenden Unternehmensgruppen zu unterfertigen. Die Mitbeteiligten der Beteiligungsgemeinschaft haben hingegen die Gruppenanträge der anderen Unternehmensgruppen nicht zu unterfertigen. Sollten die Mitbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft zugleich Gruppenträger einer anderen (von der Beteiligungsgemeinschaft unabhängigen) Unternehmensgruppe sein, haben die durch die Beteiligungsgemeinschaft einbezogenen Gruppenmitglieder die Gruppenanträge der anderen Unternehmensgruppen nicht zu unterfertigen.

8.3 Pflichtangaben im Antrag

8.3.1 Antragsformulare

Im Antragsformular G 1 sind die Daten des Gruppenträgers (Name, Sitz, Firmenbuchnummer, gesetzlicher Vertreter, Art der Steuerpflicht, Bilanzstichtag), im Falle einer Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft auch der Hauptbeteiligte und im Antragsformular G 1a die Mitbeteiligten anzugeben.

Im Antragsformular G 2 sind die Daten für jedes inländische Gruppenmitglied, im Antragsformular G 3 die Daten für jedes ausländische Gruppenmitglied anzugeben.

Im Antragsformular G 4 und G 4a sind die Beteiligungs- und Stimmrechtsverhältnisse aller (in- und ausländischen) einzubeziehenden Körperschaften anzugeben.

8.3.2 Steuerausgleich

Im Gruppenantrag ist weiters zu erklären, dass zwischen den finanziell verbundenen inländischen Körperschaften jeweils eine Regelung über den Steuerausgleich vereinbart worden ist. Im Antragsformular G 1 ist dazu das Ankreuzen des Kästchens "Ja" erforderlich. Die konkreten Steuerausgleichsvereinbarungen sind dem Gruppenantrag nicht beizulegen. Die Überprüfung der Steuerausgleichsvereinbarungen wird idR im Rahmen der Außenprüfung erfolgen.

Die Steuerausgleichsvereinbarung ist zwischen den jeweils ausreichend finanziell verbundenen inländischen Körperschaften zu treffen und betrifft die durch die Ergebniszurechnung zum Gruppenträger veranlasste Verschiebung der Körperschaftsteuerbelastung (siehe Pkt. 6). Grundsätzlich ist in der Unternehmensgruppe zwischen dem Gruppenträger und sämtlichen inländischen Gruppenmitgliedern eine einheitliche Steuerausgleichsvereinbarung zu treffen. Im sachlich begründeten Einzelfall (Beteiligungsgemeinschaft im Rahmen eines 50 : 50 – Joint Ventures) ist aber eine von der allgemeine Gruppenmethode abweichende Steuerumlagenmethode zulässig. Ein Verzicht auf eine Steuerausgleichsvereinbarung erfüllt die gesetzlichen Voraussetzungen für die Bildung einer Unternehmensgruppe nicht. Ansonsten besteht hinsichtlich der Methode der Steuerausgleichsvereinbarung Vertragsfreiheit, sofern die vereinbarte Methode zu betriebswirtschaftlich sinnvollen Ergebnissen führt (wie zB die Verteilungs- oder Belastungsmethode). Ein willkürlicher Methodenwechsel ist nicht möglich. Sollte in Ausnahmefällen civil- und gesellschaftsrechtlich ein Steuerausgleich nicht notwendig sein, kann auch steuerlich begründet und dokumentiert auf den Steuerausgleich verzichtet werden ("vereinbarter begründeter Verzicht"). Auch in diesen Fällen ist im Gruppenantragsformular G 1 beim Steuerausgleich das Kästchen "Ja" anzukreuzen. Der Gruppenträger und die inländischen Gruppenmitglieder haben schriftlich zu begründen, warum civil- und gesellschaftsrechtlich auf eine Steuerausgleichsvereinbarung verzichtet werden kann. Im Falle von weiter bestehenden organschaftlichen Ergebnisabführungsverträgen bestehen keine Bedenken, diese als Steuerausgleichsvereinbarung anzuerkennen.

8.3.3 Zuständigkeit und Antragsfrist

Der Gruppenantrag ist vom Gruppenträger oder, wenn der Gruppenträger eine Beteiligungsgemeinschaft ist, vom Hauptbeteiligten (bei zwei im selben Ausmaß Hauptbeteiligten von dem von der Beteiligungsgemeinschaft bestimmten Hauptbeteiligten) bei dem für den Antragsteller zum Zeitpunkt der Antragstellung für die Erhebung der Körperschaftsteuer zuständigen Finanzamt innerhalb eines Kalendermonats nach

Unterfertigung des letzten gesetzlichen Vertreters zu stellen. Eine dem entsprechende Antragstellung ist jedenfalls fristwährend. Wird diese Monatsfrist versäumt, kann die Unternehmensgruppe nicht zustande kommen. Gegen die Versäumung der Frist kommt eine Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach §§ 308 ff BAO in Betracht. Für eine Wiedereinsetzung hat die Partei aber glaubhaft zu machen, dass sie durch ein unvorhergesehenes oder unabwendbares Ereignis verhindert war, die Frist einzuhalten.

Steht im Laufe des Jahres nicht fest, wann die letzte gruppenfähige Körperschaft als einzubeziehendes Mitglied anzunehmen ist, können die gesetzlichen Vertreter des Gruppenträgers mit ihrer Unterschrift bis zum Ablauf des Wirtschaftsjahrs des Gruppenträgers zuwarten, um in der darauf folgenden Einmonatsfrist die Anmeldung der Unternehmensgruppe vorzunehmen. Sollte der Gruppenantrag abgegeben worden sein, obwohl bei Zuwartern in der Folge eine weitere gruppenfähige Körperschaft mit Wirkung für das betreffende Jahr hätte aufgenommen werden können, kann diese Körperschaft mit Hilfe eines Ergänzungsantrages die Aufnahme in die neue Gruppe erwirken.

Hinsichtlich der Finanzamtszuständigkeit sieht § 8 Abs. 3 AVOG idF des AbgÄG 2004 eine Erweiterung der Verordnungsermächtigung auf Unternehmensgruppen vor. Grundsätzlich kommt es in der Unternehmensgruppe im Vergleich zur bisherigen Organschaft zu keinen Änderungen hinsichtlich der Zuständigkeiten.

Umfassend zuständiges Finanzamt für alle in einer Unternehmensgruppe vereinigten Körperschaften ist:

- Das Finanzamt mit erweiterten Aufgabenkreis (§ 8 Abs. 1 AVOG), in dessen Amtsbereich sich der Sitz des Gruppenträgers oder bei Vorliegen einer Beteiligungsgemeinschaft des Hauptbeteiligten befindet.
- Das Sitzfinanzamt des Gruppenträgers, wenn die inländischen Gruppenmitglieder und der Gruppenträger ausschließlich kleine und mittlere GmbH im Sinne des § 221 Abs. 1 und 2 HGB sind, und keine Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses nach § 244 iVm § 246 HGB besteht.

Die Rechtsform und Größe der ausländischen Gruppenmitglieder ist für die Zuständigkeit ohne Bedeutung, ausgenommen es liegt eine inländische Betriebsstätte des ausländischen Gruppenmitglieds vor, die das Größenkriterium des § 221 Abs. 3 HGB erfüllt.

8.3.4 Feststellungsbescheid

Das für den Gruppenträger zuständige Finanzamt, bei dem der Gruppenantrag eingegangen ist, hat umgehend seine Zuständigkeit für die Erhebung der Abgaben der in der

Unternehmensgruppe vereinigten Körperschaften (§ 8 Abs. 1 Z 1 bis 6 AVOG iVm § 3 Unternehmensgruppenverordnung) zu prüfen und falls diese nicht gegeben ist, den Antrag an das zuständige Finanzamt weiterzuleiten. Liegen die Voraussetzungen für die Bildung einer Unternehmensgruppe vor, hat das zuständige "Gruppenfinanzamt" gegenüber allen zur Unterfertigung des Gruppenantrags verpflichteten Körperschaften das Bestehen der Unternehmensgruppe bescheidmäßigt festzustellen (Feststellungsbescheid gem § 92 BAO); alle inländischen Körperschaften haben Parteistellung.

Bei Nichtvorliegen der Voraussetzungen hat ein "Nichtfeststellungsbescheid" zu ergehen. Der Feststellungsbescheid kann auch eine "Teilanerkennung" umfassen. Dabei handelt es sich um ein zweistufiges Verfahren: Zunächst hat ein Ablehnungsbescheid hinsichtlich der die Voraussetzungen nicht erfüllenden Körperschaft(en) zu ergehen; der Ablehnungsbescheid ergeht aber an alle den Gruppenantrag unterfertigten inländischen Körperschaften, weil alle Körperschaften ein begründetes Interesse an der Unternehmensgruppe haben. Dieser Bescheid bildet die Grundlage für den Feststellungsbescheid an die die Voraussetzungen "erfüllenden" Körperschaften. Die beiden Bescheide können gleichzeitig ergehen.

9 Nachträgliche Änderungen

9.1 Allgemeines

Die Konzeption der Gruppenbesteuerung ist nicht starr und lässt nachträgliche Änderungen einer bestehenden Unternehmensgruppe weitgehend zu, ohne dass die Unternehmensgruppe als solche endet. Jede nachträgliche Änderung der Unternehmensgruppe ist dem zuständigen "Gruppenfinanzamt" (Finanzamt des Gruppenträgers) innerhalb eines Monats anzugeben. Dies gilt auch für Änderungen im Sinne des § 9 Abs. 5 KStG 1988, die keinerlei Auswirkungen auf den zeitlich ungebrochenen Fortbestand der Unternehmensgruppe haben. Daher sind auch Vermögensübertragungen (zB Umgründungen oder Beteiligungsveräußerungen) innerhalb der Unternehmensgruppe anzugeben. Die anzeigenpflichtigen Änderungen können durch ein faktisches Ereignis oder durch Gestaltung (zB Beteiligungsveräußerung, Erwerb zusätzlicher Anteile eines Mitbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft oder der Abschluss von Umgründungsverträgen) ausgelöst werden. Auch das Ausscheiden eines Gruppenmitglieds oder der Neueintritt einer Körperschaft in die Unternehmensgruppe ist eine nachträgliche Änderung (s. Pkt. 9.2 und 9.3). In allen Fällen der nachträglichen Änderungen ist der (ursprüngliche) Feststellungsbescheid abzuändern.

9.2 Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe

Jedes Gruppenmitglied hat einseitig das Recht, gegenüber dem zuständigen "Gruppenfinanzamt" sein Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe zu erklären (zu den Folgen des Ausscheidens siehe Pkt. 10). Erklärt der Gruppenträger oder das letzte (verbliebene) Gruppenmitglied das Ausscheiden, ist die Unternehmensgruppe beendet; denn jede Unternehmensgruppe setzt einen Gruppenträger und zum mindesten ein Gruppenmitglied voraus (zu den zulässigen Umgründungsvorgängen innerhalb der Unternehmensgruppe siehe Pkt. 6.3.2). Ist das sein Ausscheiden erklärende Gruppenmitglied beteiligte Körperschaft und daher nicht in der untersten Ebene der Unternehmensgruppe, sind vom Ausscheiden auch die unter der ausscheiden Körperschaft befindlichen Beteiligungskörperschaften betroffen. Dasselbe gilt, wenn durch das Ausscheiden eines Gruppenmitglieds die ausreichend (mittelbare) finanzielle Verbindung zu weiteren Gruppenmitgliedern verloren geht.

Ausländische Gruppenmitglieder können das Ausscheiden aus der Gruppe nicht erklären. So wie die Einbeziehung eines ausländischen Gruppenmitglieds durch die am ausländischen Gruppenmitglied ausreichend finanziell verbundene inländische Mitgliedskörperschaft erfolgt, kann auch nur die inländische Mitgliedskörperschaft (oder der Gruppenträger) das Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds aus der Unternehmensgruppe erklären.

Eine allfällige vertragliche Vereinbarung zwischen allen Gruppenmitgliedern zur Verhinderung einer einseitigen Vorgangsweise ist abgabenrechtlich unbeachtlich.

9.3 Nachträglicher Eintritt in eine Unternehmensgruppe

Bei nachträglichem Eintritt einer Körperschaft in die Unternehmensgruppe gilt das Antragsverfahren (siehe Pkt. 8) sinngemäß für den Gruppenträger und die eintretende Körperschaft. Liegen bei der neu eintretenden Körperschaft die Voraussetzungen vor, ist der Feststellungsbescheid abzuändern. In allen Fällen der nachträglichen Änderung besteht die Unternehmensgruppe ohne Unterbrechung fort.

10 Mindestdauer der Gruppenzugehörigkeit

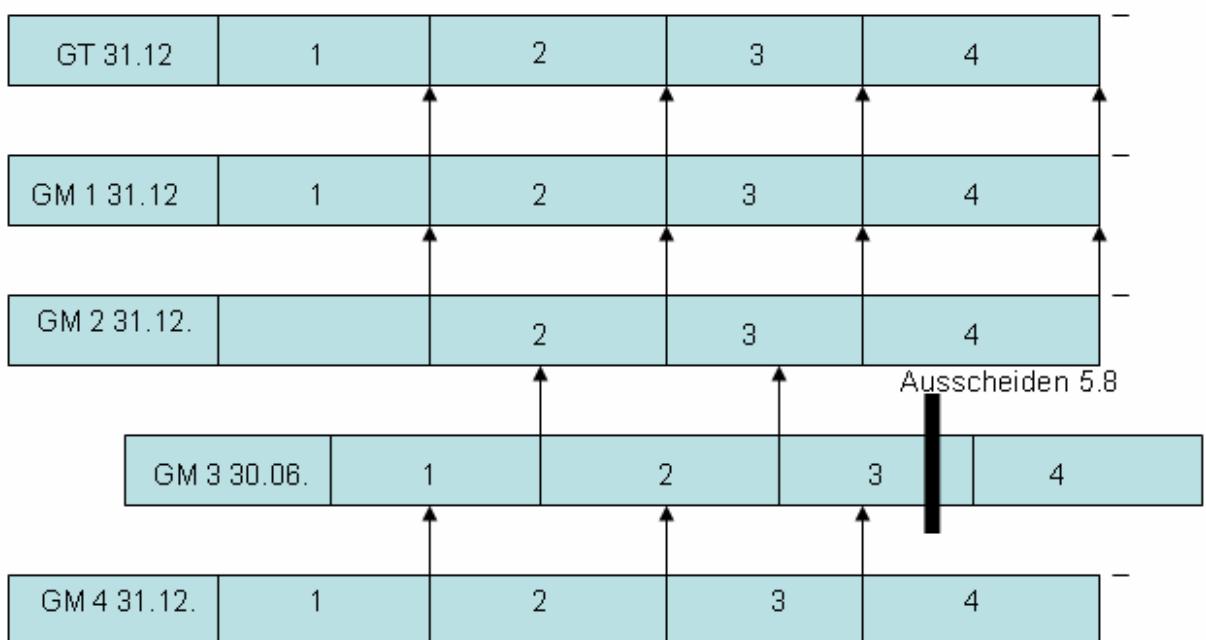
Um unerwünschte Gestaltungen hintan zu halten, bleiben die steuerlichen Wirkungen der Gruppenbesteuerung nur dann bestehen, wenn die Mindestdauer von drei (vollen) Wirtschaftsjahren erfüllt wird. Die Mindestdauer ist erfüllt, wenn das Einkommen aus drei vollen Wirtschaftsjahren (letztlich) beim Gruppenträger tatsächlich zu einer Zurechnung geführt hat. Da für die Mindestdauer nur volle – jeweils einen Zeitraum von zwölf Monaten umfassenden – Wirtschaftsjahre zählen, sind Rumpfwirtschaftsjahre bei der Mindestdauer

nicht zu berücksichtigen. Bei Vorliegen eines Rumpfwirtschaftsjahres verlängert sich die Mindestdauer bis zur Ergebniszurechnung des dritten vollen Wirtschaftsjahres.

Die Berechnung der Dreijahresfrist hat für jedes Gruppenmitglied unabhängig und ausgehend vom ersten Wirtschaftsjahr zu erfolgen, in dem sein Ergebnis dem nächst höheren Gruppenmitglied bzw. dem Gruppenträger zugerechnet wurde.

Beispiel:

Gruppenträger und die vertikal verbundenen Gruppenmitglieder GM 1,2 und 4 haben den 31.12 als Bilanzstichtag. GM 3 als Beteiligungskörperschaft zu 2 hat den 30.6. als Bilanzstichtag. GM 3 erklärt am 5.8. seines Jahres 3 den Austritt aus der Gruppe. Dies hat zur Folge, dass GM 3 und GM 4 aus der Gruppe ausscheiden und eine Rückabwicklung mangels Erfüllung der drei Jahres Frist erfolgt. Von GM 3 sind keine drei Jahresergebnisse an GM 2 bzw den GT zugerechnet worden. GM 4 hat zwar bis zum Ausscheiden von GM 3 drei volle Jahre hinter sich gebracht, die Zurechnung des Ergebnisses des Jahres 3 muss aber wegen des unterjährigen Ausscheidens von GM 3 unterbleiben.



Scheidet ein Gruppenmitglied während der Mindestdauer aus der Unternehmensgruppe aus, sind steuerlich jene Verhältnisse herzustellen, die sich ohne Mitgliedschaft der ausscheidenden Körperschaft ergeben hätten. Bei Ausscheiden eines Gruppenmitglieds während der Mindestdauer sind daher die in den Vorjahren zugerechneten Ergebnisse rückabzuwickeln. Dies gilt für inländische und ausländische Gruppenmitglieder gleichermaßen. § 205 BAO kommt in den Fällen der Rückabwicklung zur Anwendung; auf Antrag sind die Anspruchszinsen gemäß § 205 Abs. 6 BAO herabzusetzen bzw. nicht festzusetzen. Das vorzeitige Ausscheiden eines Gruppenmitglieds hat auf den Bestand der Unternehmensgruppe im Übrigen keine Auswirkung.

Scheidet ein inländisches Gruppenmitglied erst nach Ablauf der drei Jahre aus der Unternehmensgruppe aus, berührt dies die Ergebniszurechnung während der

Gruppenzugehörigkeit nicht. Bei Ausscheiden eines ausländischen Gruppenmitglieds nach Ablauf der Mindestdauer sind hingegen alle beim ausländischen Gruppenmitglied noch offenen (zugerechneten, aber nicht nachversteuerten) Verluste nachzuerfassen. Scheidet daher zB ein ausländisches Gruppenmitglied im vierten Jahr der Gruppenzugehörigkeit aus und sind in den beiden ersten Jahren der Gruppenzugehörigkeit Verluste iHv 10.000 € zugerechnet und im dritten Jahr (auf Grund ausländischer Gewinne) 2.000 € nachverrechnet worden, ist im Zeitpunkt des Ausscheidens des ausländischen Gruppenmitglieds die Differenz in voller Höhe von 8.000 € nachzuverrechnen. Zur Sonderregelung in den Fällen der Liquidation und Insolvenz siehe Pkt. 6.6.4.2.

Verlegt ein nicht unbeschränkt steuerpflichtiges Gruppenmitglied die Geschäftsleitung ins Inland, erfolgt ein Wechsel in die unbeschränkte Steuerpflicht, der als Ausscheiden aus der nicht unbeschränkten Steuerpflicht zur Nacherfassung der noch offenen Verluste führt. Siehe Pkt. 6.6.5. Bleibt die finanzielle Verbindung zum Gruppenmitglied dauerhaft bestehen, beginnt in Hinblick auf § 9 Abs. 5 die Mindestdauer nicht neu zu laufen.

Scheidet ein Gruppenmitglied, das beteiligte Körperschaft ist, während der Mindestdauer aus der Unternehmensgruppe aus, betrifft das Herstellen der steuerlichen Verhältnisse, die sich ohne Mitgliedschaft der ausscheidenden Körperschaft ergeben hätten, auch die unter dem ausscheidenden Mitglied befindlichen Mitglieder. Scheidet eine beteiligte Körperschaft nach Ablauf der Mindestdauer aus der Unternehmensgruppe aus und hat es bis zum Ausscheiden von seinen Beteiligungskörperschaften Ergebnisse zugerechnet bekommen, die auf Grund abweichender Bilanzstichtage noch nicht mit dem eigenen Einkommen verrechnet und weitergeleitet werden konnten, sind diese beim ausscheidenden Gruppenmitglied hängen gebliebenen Ergebnisse im Zeitpunkt des Ausscheidens den betreffenden Beteiligungskörperschaften zurückzurechnen.

11 Steuererklärung und Veranlagung

Der Gruppenträger und jedes unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder haben jährlich eine eigene Körperschaftsteuererklärung abzugeben. Soweit Gruppenmitglieder die Eigenschaft einer beteiligten Körperschaft haben, ist zunächst das eigene Einkommen sowie allfällige Verluste ausländischer Gruppenmitglieder zu erklären und in der Folge das Einkommen der Beteiligungskörperschaft(en) anzugeben. Soweit Gruppenmitglieder Mitbeteiligte einer Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaft sind, geben sie auch ihre Ergebnisquote bezüglich der Beteiligungskörperschaft(en) an.

Ungeachtet der Tatsache, dass ein Gruppenmitglied für sich nicht sachlich steuerpflichtig ist, ergeht an jedes Gruppenmitglied und jeweils auch an den Gruppenträger (bzw den Mitbeteiligten einer Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft) jährlich ein Feststellungsbescheid gem. § 92 Abs. 1 lit. b BAO über das eigene Einkommen des Gruppenmitglieds im Sinne des § 9 Abs. 6 und 7 KStG 1988. Dieser Bescheid ist rechtsmittelfähig und hat Bindungswirkung. Parteien im Feststellungsverfahren sind:

- das jeweilige Gruppenmitglied
- der Gruppenträger und gegebenenfalls
- die Minderbeteiligten einer direkt dem Gruppenmitglied übergeordneten in der Gruppe eingebetteten Beteiligungsgemeinschaft.

Ist dem Gruppenmitglied direkt eine Beteiligungsgemeinschaft übergeordnet, ist die Feststellung um eine Zuteilung zu den an der Beteiligungsgemeinschaft beteiligten Körperschaften zu ergänzen. An das direkt übergeordnete Gruppenmitglied bzw an die Beteiligten einer in die Gruppe eingebetteten Beteiligungsgemeinschaft ergeht eine entsprechende Mitteilung.

Der Feststellungsverfahren hat zu umfassen:

- Einkommensermittlung des Gruppenmitgliedes (s. Pkt. 6.2.1)
 - Gewinn aus Einkunftsquellen (Mehr/Wenigerrechnung),
 - Firmenwertabschreibung (s. Pkt. 7),
 - allfällige umgründungsbedingte Verlustübernahme von in der Gruppe entstandenen Verlusten (s. Pkt. 6.3.2),
 - Wartetasten- und Schwebeverluste (s. Pkt. 6.2.1.1),
 - Verrechnung von Vor- und Außergruppenverlusten (s. Pkt. 6.3.1).
- Feststellungsbescheid mit folgendem Inhalt:
 - Feststellung des zuzurechnenden eigenen Einkommens,
 - Die zu berücksichtigende Verluste ausländischer Gruppenmitglieder (s. Pkt. 6.6),
 - allfällig nachzuversteuernde Verluste ausländischer Gruppenmitglieder (s. Pkt. 6.6).
 - Feststellung von anrechenbaren Quellensteuern (Anrechnungshöchstbetrag s. Pkt. 6.4),

-
- Feststellung der Zurechnung des Einkommens unter Berücksichtigung einer allenfälligen Aufteilung auf die Beteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft,
 - Feststellung einer zu verrechnenden Vorguppen – Mindestkörperschaftsteuer.
 - Ausfertigung entsprechender Mitteilungen an das direkt übergeordnete Gruppenmitglied und die Mitglieder einer allfälligen Beteiligungsgemeinschaft.

Der Gruppenträger bzw jeder Mitbeteiligte einer Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft erklären ihren eigenen Jahresgewinn oder –verlust. Daneben sind tabellarisch aufgeschlüsselt die auf Grund der oben angeführten Feststellungsbescheide zuzurechnenden Einkommen und anzurechnenden Quellensteuern der Gruppenmitglieder und die Sonderausgaben der Gruppenmitglieder zu erklären. Der Körperschaftsteuerbescheid ergeht an den Gruppenträger. Gegen diesen Bescheid kann der Gruppenträger bzw die Mitbeteiligten einer Gruppenträgerbeteiligungsgemeinschaft nur hinsichtlich der nicht die Ergebnisse der Gruppenmitglieder betreffenden Teile des Einkommens das Rechtsmittel ergreifen.

12 Körperschaftsteuervorauszahlungen und Mindeststeuer

12.1 Körperschaftsteuervorauszahlungen

Da Gruppenmitglieder subjektiv nicht körperschaftsteuerpflichtig sind, kommt es zu keiner Vorschreibung von Körperschaftsteuervorauszahlungen. Die Verpflichtung zur Entrichtung von Körperschaftsteuervorauszahlungen entfällt für das Gruppenmitglied, sobald der Feststellungsbescheid über die Anerkennung der Gruppe und der Mitgliedschaft des jeweiligen Gruppenmitgliedes erfolgt ist. Die Vorauszahlungen sind daher für jenes Jahr, in dem erstmalig die Ergebniszurechnung erfolgt, auf Null zu stellen. Beantragt der Gruppenträger eine Herabsetzung der Körperschaftsteuervorauszahlungen, hat der Gruppenträger diesem Antrag eine detaillierte Prognoserechnung von sich selbst und allen Gruppenmitgliedern anzuschließen.

12.2 Erhebung der Mindeststeuer

In der Unternehmensgruppe unterliegen die unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften der Mindeststeuer. Doppelt ansässige Kapitalgesellschaften mit Geschäftsleitung im Inland unterliegen aber weder als Gruppenträger noch als Gruppenmitglied der Mindeststeuer, weil § 24 Abs. 4 KStG 1988 auf Kapitalgesellschaften nach österreichischem AktG oder GmbHG abstellt.

In Übereinstimmung mit der Verwaltungspraxis zur Organschaft kommt es nach § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 auch bei der Gruppenbesteuerung hinsichtlich der Mindeststeuer auf das

Gesamteinkommen der Unternehmensgruppe an. Zu einer Mindeststeuer kommt es aber nur dann, wenn das Gesamteinkommen der Unternehmensgruppe nicht ausreichend positiv ist. In dieses Gesamteinkommen sind auch nicht mindeststeuerpflichtige Gruppenmitglieder und Gruppenträger (zB Genossenschaften) mit einzubeziehen. Sodann ist zu prüfen, ob das Gesamteinkommen ausreichend positiv ist. Das Gesamteinkommen ist dann nicht ausreichend positiv, wenn es unter dem Betrag liegt, der sich für alle mindeststeuerpflichtigen Gruppenmitglieder und dem mindeststeuerpflichtigen Gruppenträger nach § 24 Abs. 4 Z 1 bis 3 KStG 1988 ergibt. Die Beurteilung der ausreichenden Höhe des Gesamteinkommens erfolgt daher ausschließlich nach den mindeststeuerpflichtigen Gruppenmitgliedern und dem mindeststeuerpflichtigen Gruppenträger.

Beispiel:

Eine Unternehmensgruppe besteht aus zwei unbeschränkt steuerpflichtigen GmbH und einer Genossenschaft, das Gesamteinkommen in der Unternehmensgruppe beträgt:

- a) 20.000 €
- b) -20.000 €
- c) 10.000 €.

Für die beiden GmbH würde sich bei einem Körperschaftsteuersatz von 25 % eine Erfolgskörperschaftsteuer ab einem Einkommen von 14.000 € ergeben ($1.750 \times 4 \times 2$).

Da dieser Betrag im Fall a) unter dem Gesamteinkommen von 20.000 € liegt, ist für die beiden GmbH keine Mindeststeuer zu berechnen. Da im Fall b) das Gesamteinkommen negativ (Verlust) oder im Fall c) nicht ausreichend positiv (unter 14.000 €) ist, wäre für beide GmbH die Mindeststeuer zu berechnen. Im Fall c) ist vom Unterschiedsbetrag zwischen dem Gesamteinkommen von 10.000 € und dem Schwellenbetrag von 14.000 € (4.000 €) bei einem Körperschaftsteuersatz von 25 % iHv 1.000 € dem Gruppenträger als Mindeststeuer vorzuschreiben.

12.3 Vorgruppen-Mindeststeuer

Mindeststeuerbeträge, die bei Gruppenmitgliedern aus der Vorgruppenzeit stammen, sind nach § 24 Abs. 4 Z 4 lit. 4 KStG 1988 folgendermaßen zu verrechnen:

- Sobald ein Gruppenmitglied die eigenen Vorgruppenverluste verrechnet hat und eigene Gewinne an das ausreichend beteiligte (übergeordnete) Gruppenmitglied bzw. den Gruppenträger weiterleitet, ist entsprechend auch die eigene Vorgruppen-Mindeststeuer weiterzuleiten. Bei einem Körperschaftsteuersatz von 25 % ist bei einer Weiterleitung eines Jahreseinkommens von zB 10.000 € ein Betrag von 2.500 € an offener Vorgruppen-Mindeststeuer weiterzuleiten.
- Wird die Vorgruppen-Mindeststeuer an das beteiligte Gruppenmitglied weitergeleitet, kann das beteiligte Gruppenmitglied die erhaltene Vorgruppen-Mindeststeuer in jener Höhe weiterleiten, die auf das vom beteiligten Gruppenmitglied weitergeleitete (saldierte)

Einkommen anrechenbar wäre. Erzielt die beteiligte Körperschaft zB ein eigenes Einkommen von -4.000, ergibt sich nach Zurechnung des Einkommens der Beteiligungskörperschaft von 10.000 ein weiterzuleitendes summiertes Einkommen von 6.000. Bei einem Körperschaftsteuersatz von 25% kann die von der Beteiligungskörperschaft übernommene Vorgruppenmindeststeuer von 2.500 mit 1.500 weitergeleitet werden, der Restbetrag von 1.000 schwebt, bis die beteiligte Körperschaft in den Folgejahren ein entsprechendes summiertes Erfolgseinkommen erzielt.

- Der Gruppenträger kann von den Gruppenmitgliedern zugerechnete und eigene Vorgruppen-Mindeststeuerbeträge uneingeschränkt auf die auf das Gesamteinkommen entfallende tatsächliche Körperschaftsteuer der Unternehmensgruppe anrechnen.

Beispiel:

Die Beteiligungskörperschaft A (Tochtergesellschaft der beteiligten Körperschaft B) erzielt im Jahr 01 ein Einkommen von 40.000. Die Erfolgs-KöSt wäre 10.000. A kann daher von der gespeicherten Vorgruppen-Mindeststeuer iHv 20.000 einen Teilbetrag von 10.000 weiterleiten. Der beteiligten Körperschaft B werden daher die 40.000 und die Mindeststeuer von 10.000 zugerechnet.

Die beteiligte Körperschaft B (Tochtergesellschaft des Gruppenträgers C) hat ebenfalls eine Vorgruppen-Mindeststeuer iHv 7.000 gespeichert. Sie erhöht sich daher um die übernommenen 10.000 auf 17.000. Das eigene Einkommen der beteiligten Körperschaft B im Jahr 01 beträgt

- a) 8.000
- b) -70.000.

Im Falle a) beträgt das vereinigte Einkommen 48.000. Da darauf eine Erfolgs-KöSt iHv 12.000 entfiele, kann neben der Zurechnung des Einkommens von 48.000 ein Mindeststeuerbetrag von 12.000 an den Gruppenträger übertragen werden. Der Restbetrag von 5.000 bleibt weiterhin bei der beteiligten Körperschaft B gespeichert.

Im Falle b) beträgt das vereinigte Einkommen -30.000. Die Vorgruppen-Mindeststeuer von insgesamt 17.000 bleibt bei der beteiligten Körperschaft B stehen.

Der Gruppenträger C weist für das Jahr 01 insgesamt eine eigene Mindeststeuer von 6.000 aus, die im Fall

- a) um die übernommene iHv 12.000 auf 18.000 summiert wird,
- b) unverändert 6.000 beträgt.

Vortragsfähige Verluste bestehen beim Gruppenträger iHv 30.000. Der Gruppenträger erzielt im Jahre 01 einen Gewinn von 40.000.

Im Falle a) ergibt sich aus der Ergebnisvereinigung vor Sonderausgaben ein Betrag von 88.000. Das Gesamteinkommen beträgt daher 58.000. Darauf entfällt eine Erfolgs-KöSt von 14.500, auf die die 14.500 an Mindeststeuer angerechnet werden, der Restbetrag von 3.500 bleibt bestehen.

Im Falle b) ergibt sich aus der Ergebnisvereinigung vor Sonderausgaben ein Betrag von 10.000. Der nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 anzuwendende § 2 Abs. 2b EStG 1988 bewirkt, dass sich nach Abzug der vortragsfähigen Verluste ein Mindesteinkommen der

Unternehmensgruppe von 2.500 ergibt. Es ergibt sich daher eine Mindeststeuer von 1.125 (1.750 – 625) und eine Steigerung für die beiden Gruppenmitglieder iHv je 1.750, in Summe daher 4.625. Die bestehende Mindeststeuer von 6.000 bleibt bestehen und erhöht sich für das Folgejahr auf 10.625.

13 Inkrafttreten und Übergang bestehender Organschaften

13.1 Inkrafttreten

Nach § 26c Z 3 KStG 1988 gilt die neue Gruppenbesteuerung erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2005. Das Inkrafttreten ist auf die Veranlagung des Gruppenträgers zu beziehen. Im Falle des Vorliegens eines vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahres beim Gruppenträger können auf Grund des veranlagungsbezogenen Inkrafttretens (künftige bzw potentielle) Gruppenmitglieder bereits mit deren "Veranlagung 2004" in das Gruppenbesteuerungsregime einbezogen werden, wenn diese (künftigen) Gruppenmitglieder nachweislich bis zum eigenen Bilanzstichtag den Gruppenantrag unterfertigt haben. Hat der Gruppenträger zB den Bilanzstichtag 31.3. und das (künftige) Gruppenmitglied den Bilanzstichtag 31.12., kann das (künftige) Gruppenmitglied durch rechtzeitige Unterfertigung bis zum 31.12.2004 in die Unternehmensgruppe und in die "Gruppenveranlagung 2005" einbezogen werden. Ein im Kalenderjahr 2005 beim zuständigen Körperschaftsteuerfinanzamt des Gruppenträgers rechtzeitig eingebrachter Gruppenantrag (2004 unterfertigen müssen, bei abweichendem Wirtschaftsjahr des Gruppenträgers, nur Gruppenmitglieder mit Bilanzstichtag zum 31. 12. 2004 oder vorher) kann daher zu einer 2005 wirksam werdenden Unternehmensgruppe führen.

13.2 Maßgebender Körperschaftsteuersatz

Ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2005 gilt für Körperschaften ein Steuersatz iHv 25%. Um ungerechtfertigte Steuersatzvorteile für Körperschaften mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr 2004/05 auszuschließen, sieht § 26c Z 2 KStG 1988 für die Besteuerung des Einkommens entweder eine pauschale Aufteilung nach Kalendermonaten oder eine genaue Aufteilung nach den Gewinnrelationen mit einem Zwischenabschluss zum 31.12.2004 vor. Dies gilt sinngemäß für das Einkommen des Gruppenträgers und der Gruppenmitglieder. Hinsichtlich des für die Unternehmensgruppe anzuwendenden Steuersatzes (34% oder 25%) ist daher jedes Gruppenmitglied und der Gruppenträger gesondert zu behandeln und dem jeweils zutreffenden Steuersatz zu unterwerfen. Gewinne von Gruppenmitgliedern aus der Zeit vor dem 1. Jänner 2005 sind auch dann mit einem Steuersatz von 34% zu erfassen, wenn sie auf Grund abweichender Bilanzstichtage beim Gruppenträger erst 2006 oder später veranlagt werden. Auf Grund der Verrechnung von Gewinnen und Verlusten in der Unternehmensgruppe sind zwar gewisse "Überschneidungen"

hinsichtlich der theoretisch anzuwendenden Steuersätze möglich (der Gewinn eines Gruppenmitglieds aus dem Jahr 2004 wird mit dem Verlust des Gruppenträgers 2005 verrechnet), das beim Gruppenträger zur Veranlagung gelangende Gesamteinkommen ist aber auf die mit 34% und 25% zu besteuernden Einkommenanteile zu untersuchen und entsprechend aufzuteilen.

Beispiele::

Der Gruppenträger (GT) ist am Gruppenmitglied 1 (GM1) zu 100% beteiligt, GM1 ist an GM2 zu 100% beteiligt. die Mitgliedskörperschaften haben folgende Bilanzstichtage:

<i>GT</i>	<i>31. 1.</i>
<i>GM1</i>	<i>31. 3.</i>
<i>GM2</i>	<i>31.12.</i>

GM2 unterfertigt den Gruppenantrag rechtzeitig bis zum 31.12.2004. Auf Grund der abweichenden Bilanzstichtage wird das Einkommen 2004 von GM2 beim Gruppenträger erst bei der Veranlagung 2006 erfasst.

a) GM2 erzielt im Jahr 2004 einen Gewinn von 100, GM1 erleidet im abweichenden Wirtschaftsjahr 2004/05 einen Verlust von -60, GT erzielt im abweichenden Wirtschaftsjahr 2005/06 einen Gewinn von 100. Das Gesamteinkommen bei der Veranlagung 2006 beträgt 140. Da die Gewinne von GM2 (34%) und von GT (25%) gleichhoch sind, unterliegt die Hälfte des Gesamteinkommens einem Steuersatz von 34%.

b) GM2 erzielt im Jahr 2004 einen Gewinn von 400, GM1 erleidet im abweichenden Wirtschaftsjahr 2004/05 einen Verlust von -180, GT erzielt im abweichenden Wirtschaftsjahr 2005/06 einen Gewinn von 250. Das Gesamteinkommen bei der Veranlagung 2006 beträgt 470. Da die Gewinne von GM2 (34%) und von GT (25%) 61,5 % bzw 38,5 % des Gesamteinkommens betragen, ist der Verlust von GM1 in diesem Verhältnis auf den Gewinn von GM2 und GT aufzuteilen. Dies ergibt für GM1 einen bereinigten Gewinn von 289,3 (400 – 110,7) und für GT eine solchen von 180,7 (250 – 69,3), zusammen 470. Davon sind 289,3 mit 34 % = 98,36 und 180,7 mit 25% = 45,17 zu besteuern.

c) GM2 erleidet im Jahr 2004 einen Verlust von -110, GM1 erzielt im abweichenden Wirtschaftsjahr 2004/05 einen Gewinn von 60, GT erzielt im abweichenden Wirtschaftsjahr 2005/06 einen Gewinn von 100. Das Gesamteinkommen bei der Veranlagung 2006 beträgt 50. Die Aufteilung des Gesamteinkommens erfolgt im Verhältnis der auf GM1 und GT anzuwendenden Steuersätze. GM1 unterliegt zu 9/12 einem Steuersatz von 34% und zu 3/12 einem Steuersatz von 25%. Von den Gewinnen von GM1 und GT iHv 160 würden daher 45 einem Steuersatz von 34% und 115 einem Steuersatz von 25% unterliegen. Diese Relation ist auf das zu versteuernde Gesamteinkommen iHv 50 zu übertragen. 14,63 (45/160)sind daher mit 34% und 35,94 (115/160) mit 25% zu besteuern.

13.3 Übergang bestehender Organschaften

Nach § 26c Z 3 KStG 1988 geht ein bestehendes Organschaftsverhältnis unabhängig davon, ob der Ergebnisabführungsvertrag aufgelöst wird oder nicht, nahtlos auf eine Unternehmensgruppe über, wenn der Gruppenantrag bis zum 31.12.2005 dem für die

Unternehmensgruppe zuständigen Finanzamt, oder dem bisher zuständigen FA für die Organschaft übermittelt wird. Besteht die Organschaft schon längere Zeit und ist dabei die Zurechnung von mindestens drei vollen Wirtschaftsjahresergebnissen der jeweiligen Organgesellschaften bereits erfolgt, ist keine neue Mindestdauerverpflichtung gegeben. Besteht die Organschaft erst kurzfristig, werden die Zurechnungsjahre innerhalb der Organschaft auf die Mindestdauer des § 9 Abs. 10 KStG 1988 angerechnet.

Wird ein Organschaftsverhältnis mangels einer Antragstellung nicht überbunden, kommt es bei der Veranlagung für 2004 letztmalig zu einer Organschaftsverrechnung. Ist dabei die für die neue Gruppenbesteuerung erforderliche Mindestdauer von drei Jahren für die Organschaft nicht gegeben, kommt es zur Aufrollung und Nichtanerkennung des Organschaftsverhältnisses. Liegt die dreijährige Mindestdauer bei der Organschaft bereits vor, ergeben sich ab 2005 keine steuerlichen Folgen, alle organschaftlich verbundenen Körperschaften sind ab 2005 selbständig steuerpflichtig. Sollte der Ergebnisabführungsvertrag nicht aufgehoben werden, bleibt er handelsrechtlich wirksam, dh abgeführte Gewinne der steuerpflichtigen Tochter werden bei der Mutter als nach § 10 Abs. 1 KStG 1988 beteiligungsertragsbefreit behandelt, übernommene Verluste werden bei der Mutter als auf die Beteiligung zu aktivierende Einlagen iSd § 8 Abs. 1 KStG 1988 und bei der Tochter als auf Kapitalrücklage einzustellende steuerneutrale Vermögensvermehrungen behandelt.

14 Gruppenbesteuerung und Umgründungen

14.1 Allgemeines

Nach § 9 Abs. 5 dritter Satz KStG 1988 ist die Rückwirkungsfiktion im Zusammenhang mit einer umgründungsveranlassten Beteiligungsübertragung bzw. –übernahme auch für die Gruppenbesteuerung maßgebend (siehe Pkt. 5.2.).

Nach § 9 Abs. 5 vierter Satz KStG 1988 sind Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe für ihren Bestand nicht schädlich, sofern sich an den finanziellen Verbindungen nichts ändert (siehe Pkt. 5.4.).

Alle Umgründungstatbestände sind im Lichte dieser beiden Aussagen zu würdigen. Es ist daher zu prüfen, ob und wie weit sich auf den Gruppenbestand Auswirkungen durch Umgründungen innerhalb der bestehenden Unternehmensgruppe, Umgründungen aus der Gruppe heraus und solchen in die Gruppe hinein ergeben und welche Bedeutung das umgegründete Vermögen auf den Gruppenbestand hat. Es gilt zu beantworten, ob es umgründungsbedingt schon im Umgründungsjahr zu einer Gruppenbildung kommen kann, ob

eine nahtlose Fortsetzung möglich ist und ob nicht umgründungsbedingt das Ende einer Zugehörigkeit zur Unternehmensgruppe oder das Ende der gesamten Gruppe denkbar ist.

Zum umgründungsbedingten Verlustvortagsübergang siehe Pkt. 6.3 und Pkt 6.7.

Zu Umgründungsfragen in Zusammenhang mit ausländischen Gruppenmitgliedern siehe Pkt. 6.6.4.1.

Zur umgründungsbedingten Behandlung von Beteiligungen und der Firmenwertabschreibung siehe Pkt. 7.2.4.2 und Pkt. 7.2.4.6.4.

Zur Anzeigepflicht siehe Pkt. 9.1.

14.2. Umgründungstatbestände

- Bei **Verschmelzungen** von Gruppenmitgliedern ergeben sich für Konzernverschmelzungen keine Probleme hinsichtlich des Gruppenbestandes, bei Konzentrationsverschmelzungen ist auf eine umtauschverhältnisbedingte Beteiligungsveränderung zu achten. Bei der Verschmelzung des Gruppenträgers auf die unmittelbare Beteiligungskörperschaft (down stream merger) kann mangels einer Unterbrechung der finanziellen Verbindungen zu den übrigen Mitgliedern auch der Wegfall des Gruppenträgers nicht als gruppenbeendende Tatsache gesehen werden. Bei Verschmelzungen von Gruppenmitgliedern hinaus scheiden diese rückwirkend aus der Gruppe aus, bei Verschmelzung des Gruppenträgers auf eine gruppenfremde Körperschaft, sei es im Wege einer Konzentrationsverschmelzung oder eines up stream mergers, wird die Gruppe insgesamt beendet.
- Bei **Umwandlung** eines Gruppenmitglieds ergibt sich bei einer errichtenden Umwandlung auf unterster Ebene die Vermögenszurechnung auf die beteiligte Körperschaft als Mitunternehmer, bei der Umwandlung einer beteiligten Körperschaft die Möglichkeit einer mittelbaren finanziellen Verbindung zu den durch die übernehmende Personengesellschaft gehaltenen Beteiligungen. Die verschmelzende Umwandlung eines Gruppenmitglieds entspricht dem up stream merger und stört die Unternehmensgruppe nicht. Die errichtende oder verschmelzende Umwandlung des Gruppenträgers beendet in jedem Fall die Unternehmensgruppe.
- Die **Einbringung** von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen stört die Unternehmensgruppe an sich nicht, es kommt dadurch allerdings zur Verminderung oder zum Ende der Firmenwertabschreibung. Die Einbringung von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern in Gruppenmitglieder (oder in den Alleingesellschafter-Gruppenträger) stellt eine Umschichtung dar, die den Gruppenbestand nicht stört. Die

anschaffungsveranlasste Firmenwertabschreibung geht diesfalls auf den Rechtsnachfolger über. Bei Einbringungen aus der Gruppe heraus oder in die Gruppe hinein ist bei Anteilsgewährung die entsprechende finanzielle Verbindung zu sichern, sonst kann die Gruppenzugehörigkeit enden.

- **Zusammenschlüsse**, die sich auf Beteiligungen an Gruppenmitgliedern beziehen, stören im Hinblick auf die Möglichkeit einer mittelbaren finanziellen Verbindung solange nicht, als die Beteiligungsverhältnisse an der Personengesellschaft diese Verbindung sichern. Die Übertragung von (Teil)Betrieben beendet für die beteiligte Körperschaft die Firmenwertabschreibung, da nur eine unmittelbare Verbindung zum mittelbar erworbenen Betrieb eine solche rechtfertigt.
- Bei der **Realteilung** einer Mitunternehmerschaft kann eine mittelbare Beteiligung an einem Gruppenmitglied zur unmittelbaren bzw zu einer maßgeblichen Beteiligung werden oder für verbleibende Mitglieder in der Mitunternehmerschaft die finanzielle Verbindung beenden.
- Bei **Spaltungen** nach dem SpaltG ist auf die Spaltungsform Bedacht zu nehmen. Die Aufspaltung eines Gruppenmitglieds als beteiligte Körperschaft kann zu einer Beteiligungsumschichtung führen, die fallbezogen die Verbindung erhält oder beendet. Die Aufspaltung des Gruppenträgers zur Neugründung beendet in der Regel die gesamte Gruppe. Eine Aufspaltung zur Aufnahme auf Gruppenmitglieder wird ebenso zu behandeln sein, da nicht mehr eine Führungskörperschaft vorliegt. Auf Abspaltungen sind die für Einbringungen genannten Überlegungen mit der Maßgabe anzuwenden, dass im Falle einer Anteilsgewährung die Anteilsinhaber der spaltenden Körperschaft die Anteile erhalten, was sich auf die bisherige finanzielle Verbindung positiv oder negativ auswirken kann.