

taxlex

Steuerrecht ■ Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht
für die betriebliche Praxis

Sonderheft Gruppenbesteuerung

Finanzielle Verbindung/Ergebnisermittlung

„Sandwichstrukturen“ in der Gruppenbesteuerung

Internationales Steuerrecht

Die österreichische Gruppenbesteuerung
aus der Sicht deutscher Unternehmen

Internationaler Vergleich

Gemeinschaftsrecht

Grenzüberschreitende Verlustverrechnung

Steuerumlagen

Steuerumlagen und Aufteilung des Konzernvorteils

Übergangsfragen

Übergang bestehender Organschaften
zur Gruppenbesteuerung

ZEITSCHRIFT FÜR
STEUER UND BERATUNG
JUNI 2005

4a

169 – 256

Schriftleitung:

Markus Achatz
Sabine Kirchmayr

Redaktion:

Dietmar Aigner
Gernot Aigner
Tina Ehrke-Rabel
Johann Fischlehner
Friedrich Frabeger
Klaus Hirschler
Sabine Kanduth-Kristen
Georg Kofler
Roman Leitner
Niklas Schmidt
Friedrich Schenk
Stefan Steiger
Gerhard Steiner
Johannes Stipsits
Gerald Toifl



Helwig Aubauer
Thomas Neumann
Günter Steinlechner

MANZ

Übergang bestehender Organschaften zur Gruppen- besteuerung

Mit Wirkung ab der Veranlagung 2005 wurde das bisherige Organschaftskonzept durch eine moderne Gruppenbesteuerung abgelöst. Die Organschaftsregelungen des § 9 KStG aF kommen letztmalig bei der Veranlagung 2004 zur Anwendung. Bestehende Organschaften können allerdings nahtlos in das Gruppenbesteuerungsregime übergeleitet werden.¹⁾

Rechtsfolgen der Überführung von Organschaften zur Gruppenbesteuerung

DIETMAR AIGNER / GEORG KOFLER

A. ALLGEMEINES

Die Voraussetzungen für die Bildung einer Organschaft nach § 9 KStG aF waren wesentlich umfangreicher und strenger als jene für die Bildung einer Unternehmensgruppe. Sie haben alle Voraussetzungen für die Bildung einer Unternehmensgruppe mitumfasst, sodass alle bisherigen Organschaften die Voraussetzungen für die Bildung einer Unternehmensgruppe erfüllen.²⁾ Organschaften können daher nach § 26 c Z 3 dritter Satz KStG nahtlos auf eine Unternehmensgruppe überführt werden, sofern bis zum 31. 12. 2005 dem Gruppenträgerfinanzamt ein Gruppenantrag iSd § 9 Abs 8 KStG übermittelt wird.³⁾ Zu beachten ist, dass sich bei „kleineren“ Unternehmensgruppen (nur kleine und mittlere GmbHs; kein Konzernabschluss) die bisherige Finanzamtszuständigkeit ändert.⁴⁾ Aus Vereinfachungsgründen kann der Gruppenantrag allerdings zwecks Überführung einer Organschaft in eine Unternehmensgruppe auch beim bisher für die Organschaft zuständigen Finanzamt eingebracht werden.⁵⁾

Hinsichtlich des Gruppenantrages bei Überführung ist zu beachten, dass nach der Übergangsbestimmung des § 26 c Z 3 dritter Satz KStG lediglich die Übermittlung eines Antrages „im Sinne des § 9 Abs 8“ erforderlich ist.⁶⁾ Das bedeutet, dass die Anforderungen des § 9 Abs 8 KStG nur insoweit relevant sind, als sie den Wechsel der Organschaft zur Gruppenbesteuerung betreffen.⁷⁾ Der Antrag ist daher von den Vertretern des Organträgers und sämtlicher Organgesellschaften, die in die Gruppenbesteuerung einbezogen werden sollen, zu unterfertigen. Vertreter von Organgesellschaften, die nicht in die Gruppenbesteuerung miteinbezogen werden sollen, dürfen den Antrag nicht unterfertigen.⁸⁾ Zudem hat der Antrag einen Hinweis auf das Bestehen einer Steuerausgleichsvereinbarung zu enthalten, wobei allerdings ein aufrechter Ergebnisabführungsvertrag als eine solche Vereinbarung anzusehen ist.⁹⁾

Der Übergang einer Organschaft zur Unternehmensgruppe erfolgt unabhängig davon, ob der Ergebnisabführungsvertrag aufgelöst wird oder nicht.¹⁰⁾

Der Ergebnisabführungsvertrag bleibt handelsrechtlich wirksam, dh, abgeführte Gewinne der steuerpflichtigen Tochter werden bei der Mutter als nach § 10 Abs 1 KStG beteiligungsertragsbefreit behandelt, übernommene Verluste werden bei der Mutter als auf die Beteiligung zu aktivierende Einlagen iSd § 8 Abs 1 KStG und bei der Tochter als auf Kapitalrücklage einzustellende steuerneutrale Vermögenvermehrungen behandelt.¹¹⁾ Wird ein Organschaftsverhältnis mangels einer Antragstellung nicht in eine Unternehmensgruppe überführt, 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 organschaft-

Dr. Dietmar Aigner und Univ.-Ass. DDr. Georg Kofler, LL.M. (New York) sind Mitarbeiter des Forschungsinstitutes für Steuerrecht und Steuermanagement der Johannes-Kepler-Universität Linz.

- 1) Dazu und zum Folgenden auf D. Aigner/G. Kofler, Übergangsbestimmungen zur Gruppenbesteuerung (§ 26 c Z 2 und 3 KStG), in *Achatz et al* (Hrsg), Kommentar zur Gruppenbesteuerung (in Druck).
- 2) Siehe *Wiesner*, Entwurf eines Steuerreformgesetzes 2005 – Die Auswirkungen auf Körperschaften, RWZ 2004/10; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung (2005) K464; siehe auch *Wiesner/Mayr*, Zweifelsfragen zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004/445 491 (501). Der Gruppenantrag kann unabhängig vom Ende der Wirtschaftsjahre der Organgesellschaften und des Organträgers gestellt werden; dazu Pkt 13.3 GrpBest-E.
- 3) Pkt 13.3 GrpBest-E.
- 4) *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung (2005) K464.
- 5) Dazu *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung (2005) K464; Pkt 13.3 GrpBest-E; D. Aigner/G. Kofler in *Achatz et al* (Hrsg), Kommentar zur Gruppenbesteuerung (in Druck).
- 6) Ebenso *Wiesner/Mayr*, Highlights aus dem Gruppenbesteuerungserlass, RWZ 2005/30.
- 7) Zum Folgenden *Wiesner/Mayr*, Highlights aus dem Gruppenbesteuerungserlass, RWZ 2005/30.
- 8) Bei der ausscheidenden Körperschaft ist die Mindestzugehörigkeit von drei Jahren zu prüfen.
- 9) Pkt 8.3.2 GrpBest-E.
- 10) Pkt 13.3 GrpBest-E.
- 11) Siehe dazu *Wiesner/Mayr*, Zweifelsfragen zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004/445 491 (501); Pkt 13.3 GrpBest-E.

lich verbundenen Körperschaften sind ab 2005 selbständig steuerpflichtig.¹²⁾

B. MINDESTBESTANDSDAUER NACH DEM BISHERIGEN ORGANISCHAFTSKONZEPT UND IM GRUPPENBESTEUERUNGSREGIME NACH § 9 ABS 10 KSTG

§ 9 KStG aF enthielt keine ausdrückliche gesetzliche Regelung über die Mindestbestandsdauer einer Organschaft. Die Verwaltungspraxis forderte allerdings für den Ergebnisabführungsvertrag eine Mindestbindungsdauer von fünf Jahren.¹³⁾ Bezüglich der Auflösung eines Ergebnisabführungsvertrages waren nach der Verwaltungspraxis grundsätzlich drei Fallvarianten zu unterscheiden:¹⁴⁾

- Wurde ein Ergebnisabführungsvertrag, der noch nicht fünf aufeinanderfolgende Jahre hindurch in Bestand war, durch Kündigung oder im gegenseitigen Einvernehmen beendet, blieb die steuerliche Wirksamkeit des Vertrages für die Jahre, für die er durchgeführt wurde, aufrecht, sofern die frühzeitige Beendigung wegen gewichtiger außersteuerlicher Gründe erfolgte und sie nicht missbräuchlich iSd § 22 BAO erfolgte.¹⁵⁾
- Erfolgte eine Auflösung des Ergebnisabführungsvertrages innerhalb der ersten fünf Jahre ohne gewichtige außersteuerliche Gründe, führte dies rückwirkend für den ganzen Zeitraum zum Verlust der Rechtswirkungen der Organschaft.¹⁶⁾
- Eine Kündigung des Ergebnisabführungsvertrages nach Ablauf von fünf Jahren oder eine Beendigung im gegenseitigen Einvernehmen ließ die steuerlichen Wirkungen der Organschaft für die Jahre des Vollzuges aufrecht.¹⁷⁾

Die Errichtung einer Unternehmensgruppe erfordert keinen Ergebnisabführungsvertrag, dennoch muss nach § 9 Abs 10 KStG eine Unternehmensgruppe für einen Zeitraum von mindestens drei, jeweils zwölf Monate umfassende Wirtschaftsjahren bestehen, um ihre Rechtswirkungen zu entfalten. Scheidet hingegen eine Körperschaft während der Mindestbestandsdauer aus, so ist sie steuerlich so zu stellen, als hätte eine Mitgliedschaft zur Unternehmensgruppe nicht bestanden.¹⁸⁾

Hinsichtlich der Ergebnisabführungsverträge bei Übergang einer Organschaft zur Unternehmensgruppe sind folgende Fälle zu unterscheiden:¹⁹⁾

- Die Auflösung des Ergebnisabführungsvertrages durch Übergang zur Gruppenbesteuerung vor Ablauf von fünf aufeinanderfolgenden Jahren berührt die steuerliche Wirksamkeit des Vertrages für die Jahre, für die er durchgeführt wurde, nicht. Die frühzeitige Beendigung erfolgt diesfalls aus gewichtigen (außersteuerlichen) Gründen.²⁰⁾ Unterbleibt hingegen die Kündigung des Ergebnisabführungsvertrages, so bleibt er handelsrechtlich wirksam.
- Nach zutr Ansicht des BMF stellen weitergeführte Ergebnisabführungsverträge ebenso wie neu abgeschlossene Ergebnisabführungsverträge eine Steu-

erausgleichsvereinbarung iSd § 9 Abs 8 KStG dar.²¹⁾

C. ZEITLICHE FRAGESTELLUNGEN BEIM ÜBERGANG VON DER ORGANISCHAFT ZUR GRUPPE (§ 26 C Z 3 VIERTER SATZ KSTG)

Die Mindestbestandsdauer für Unternehmensgruppen gilt grundsätzlich auch bei Übergang einer Organschaft zur Gruppenbesteuerung. Wird eine Organschaft in eine Gruppe überführt, sind allerdings die (vollen) Wirtschaftsjahre, in denen die Ergebnisse der jeweiligen Organgesellschaften dem Organträger zugerechnet wurden, für die Berechnung der Mindestdauer der Unternehmensgruppe nach § 9 Abs 10 KStG anzurechnen. Wurden im Rahmen der Organschaft bereits die Ergebnisse von mindestens drei vollen Wirtschaftsjahren der jeweiligen Organgesellschaften dem Organträger zugerechnet, so ist damit auch die Mindestdauer für den Bestand der Unternehmensgruppe nach § 9 Abs 10 KStG erfüllt.²²⁾ Besteht eine Organschaft erst kurzfristig, werden die Zurechnungsjahre innerhalb der Organschaft auf die Mindestdauer des § 9 Abs 10 KStG angerechnet.²³⁾

Wird ein Organschaftsverhältnis mangels einer Antragstellung nicht in eine Unternehmensgruppe überführt, kommt es bei der Veranlagung für 2004 letztmalig zu einer Organschaftsverrechnung.²⁴⁾ Fraglich ist allerdings, welche Bestandsdauer für die Frage einer allfälligen Aufrollung des Organschaftsverhältnisses maßgeblich ist. Der Gruppenbesteuerungserlass²⁵⁾ erachtet die dreijährige Bestands-

- 12) *D. Aigner/G. Kofler* in *Achatz et al* (Hrsg), Kommentar zur Gruppenbesteuerung (in Druck).
- 13) Rz 421 KStR 2001; *Bauer*, Die körperschaftsteuerliche Organschaft aus aktueller Sicht, in: *Beril* (Hrsg), Praxis und Zukunft der Unternehmensbesteuerung, FS Heidinger (1995) 171 (179); *Wiesner et al*, KStG, § 9 Anm 12; kritisch *Müller*, Die Mindestlaufzeit des Ergebnisabführungsvertrages bei der Organschaft, GesRZ 1989, 91 (91 ff); *Doral/Ruppe* 1⁸, 335; siehe dazu auch den Beitrag von *Achatz/Pichler/Stockinger* in *Achatz et al* (Hrsg), Kommentar zur Gruppenbesteuerung (in Druck).
- 14) *D. Aigner/G. Kofler*, in *Achatz et al* (Hrsg), Kommentar zur Gruppenbesteuerung (in Druck).
- 15) Rz 422 KStR 2001; zu Recht kritisch *Achatz*, Die Kündigung des Ergebnisabführungsvertrages: Mißbrauch RdW 1989, 314 (314 ff).
- 16) Rz 422 KStR 2001.
- 17) Rz 422 KStR 2001; siehe dazu auch den Beitrag von *Achatz/Pichler/Stockinger* in *Achatz et al* (Hrsg), Kommentar zur Gruppenbesteuerung (in Druck).
- 18) Dazu ausführlich den Beitrag von *Achatz/Pichler/Stockinger* in *Achatz et al* (Hrsg), Kommentar zur Gruppenbesteuerung (in Druck).
- 19) *D. Aigner/G. Kofler*, in *Achatz et al* (Hrsg), Kommentar zur Gruppenbesteuerung (in Druck).
- 20) Rz 422 KStR 2001.
- 21) Siehe dazu auch den Beitrag von *Achatz/Postl* zu § 9 Abs 8 KStG in *Achatz et al* (Hrsg), Kommentar zur Gruppenbesteuerung (in Druck).
- 22) *Wiesner/Mayr*, RdW 2004/445 491 (501).
- 23) Pkt 13.3 GrpBest-E.
- 24) Pkt 13.3 GrpBest-E; siehe auch *Wiesner/Mayr*, Zweifelsfragen zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004/445 491 (501).
- 25) Pkt 13.3 GrpBest-E; aA noch *Wiesner/Mayr*, Zweifelsfragen zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004/445 491 (501) (Maßgeblichkeit der fünfjährigen Mindestbestandsdauer unter dem Organschaftsregime).

dauer unter dem Gruppenbesteuerungsregime für maßgeblich, was insb deshalb sinnvoll erscheint, weil dasselbe Ergebnis – nämlich die Erlangung der Geltung der drei- statt fünfjährigen Mindestdauer – auch durch Überbindung bestehender Organschaftsverhältnisse in die Gruppe und deren nachfolgende Auflösung erreicht werden könnte. Folgende Fälle können somit unterschieden werden:²⁶⁾

- Ist die für die neue Gruppenbesteuerung erforderliche Mindestdauer von drei Jahren (§ 9 Abs 10 KStG) für die Organschaft noch nicht abgelaufen, kommt es zur Aufrollung und Nichtanerkennung des Organschaftsverhältnisses.²⁷⁾
- Ist hingegen die Mindestdauer von drei Jahren (§ 9 Abs 10 KStG) bei der Organschaft bereits abgelaufen, ergeben sich ab 2005 keine steuerlichen Folgen; alle organschaftlich verbundenen Körper-

schaften sind ab 2005 selbständig steuerpflichtig.²⁸⁾

26) Dazu ausführlich den Beitrag von *Achatz/Pichler/Stockinger* in *Achatz et al* (Hrsg), Kommentar zur Gruppenbesteuerung (in Druck).

27) Ebenso *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung (2005) K465.

28) *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung (2005) K465.

SCHLUSSSTRICH

Bestehende Organschaften können nahtlos in das Gruppenbesteuerungsregime des § 9 KStG idF des StRefG 2005 übergeleitet werden. Der Übergang einer Organschaft zur Unternehmensgruppe erfolgt unabhängig davon, ob der Ergebnisabführungsvertrag aufgelöst wird oder nicht. Wird ein Organschaftsverhältnis mangels einer Antragstellung nicht in eine Unternehmensgruppe überführt, kommt es bei der Veranlagung für 2004 letztmalig zu einer Organschaftsverrechnung.