

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 

Körperschaftsteuersatzsenkung und Gruppenbesteuerung

Die Senkung des allgemeinen Körperschaftsteuersatzes von 34% auf 25% im Rahmen des StRefG 2005 ist erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2005 anzuwenden (§ 26 c Z 2 KStG). Zur Vermeidung der ungerechtfertigten Inanspruchnahme des gesenkten Satzes für Steuerpflichtige mit abweichendem Wirtschaftsjahr 2004/2005 sind in § 26 c Z 2 KStG Übergangsvorschriften vorgesehen, die im Wesentlichen eine Einkommensaufteilung auf die Jahre 2004 – Versteuerung mit 34% – und 2005 – Versteuerung mit 25% – normieren.¹⁾ Der folgende Beitrag soll die Auswirkungen der Körperschaftsteuersatzsenkung auf die Gruppenbesteuerung untersuchen.

DIETMAR AIGNER / GEORG KOFLER

A. ABSENKUNG DES KÖRPERSCHAFTSTEUERSATZES UND EINKOMMENSABGRENZUNG (§ 26 C Z 2 LIT A, C UND D KSTG)

Die Senkung des allgemeinen Körperschaftsteuersatzes von 34% auf 25% ab der Veranlagung 2005 stellt einen Kernpunkt der Steuerreform 2005 dar, machte aber auch Übergangsregeln erforderlich, die der Vermeidung der ungerechtfertigten Inanspruchnahme des gesenkten Satzes für Steuerpflichtige mit abweichendem Wirtschaftsjahr 2004/2005 dienen. So normiert § 26 c Z 2 KStG, dass bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr, das vor dem 1. 1. 2005 beginnt und nach dem 31. 12. 2004 endet, „*der dem Jahr 2004 zuzurechnende Einkommensteil zwar im*

Einkommen des Kalenderjahres 2005 zu erfassen, aber mit dem Steuersatz des § 22 Abs 1 in der Fassung vor diesem Bundesgesetz“, also mit 34%, „*zu besteuern*“ ist. Aus § 26 c Z 2 KStG ergibt sich auch klar, dass auch bei abweichendem Wirtschaftsjahr nur ein Einkommen zu ermitteln ist,²⁾ und damit Verlustvorträge nicht vorweg mit dem höher besteuerten Einkommensteil aus 2004 verrechnet werden können.

Univ.-Ass. 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 ausf. *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) *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung K456.

§ 26 c Z 2 KStG erfordert also eine Einkommensaufteilung auf die Jahre 2004 (Versteuerung mit 34%) und 2005 (Versteuerung mit 25%). Für diese Aufteilung sieht das Gesetz zwei Möglichkeiten vor, zwischen denen der Steuerpflichtige frei wählen kann:³⁾

- Nach § 26 c Z 2 lit a KStG kann das Einkommen pauschal nach der Anzahl der in das jeweilige Jahr fallenden Kalendermonate aufgeteilt werden, wobei das den Kalendermonaten im Jahr 2004 zugewiesene Einkommen mit 34% und das den Kalendermonaten im Jahr 2005 zugewiesene Einkommen mit 25% zu versteuern ist. Zur Berechnung dieser pauschalen Aufteilung ist „das Einkommen durch die Anzahl der Kalendermonate dieses Wirtschaftsjahres zu teilen und mit der Anzahl der in das Kalenderjahr 2004 fallenden Kalendermonate zu vervielfachen. Angefangene Kalendermonate gelten als volle Kalendermonate.“

Beispiel: Eine GmbH mit Bilanzstichtag 31. 3. kann nach § 26 c Z 2 lit a KStG bei der Veranlagung 2005 das Einkommen des abweichenden Wirtschaftsjahres 2004/2005 pauschal nach Anzahl der Kalendermonate im Verhältnis 9:3 der Besteuerung unterwerfen ($\frac{9}{12}$ des Einkommens sind mit 34%, $\frac{3}{12}$ mit 25% zu versteuern).⁴⁾

- Nach § 26 c Z 2 lit c KStG steht es dem Steuerpflichtigen frei, den bis zum 31. 12. 2004 angefallenen Gewinn durch Zwischenabschluss zu ermitteln und das Einkommen entsprechend der Gewinnrelation aufzuteilen. Diese Vorgehensweise ist insb dann sinnvoll, wenn es am Schluss des im Jahr 2005 endenden abweichenden Wirtschaftsjahres zu einer erheblichen Gewinnrealisierung kommt, für die sodann bereits der reduzierte Steuersatz beansprucht werden kann.

Im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens zum AbgÄG 2004⁵⁾ ist in § 26 c Z 2 lit d KStG auch eine Regelung hinsichtlich der im Einkommen einer Körperschaft enthaltenen Ergebnisse aus mitunternehmerischen Beteiligungen aufgenommen worden. Diese Ergänzung soll der Vermeidung von Umgehungen und Gestaltungen dienen, durch Nutzung von Mitunternehmenschaften der Einkommensaufteilung beim Übergang vom 34%igen auf den 25%igen Steuersatz zu entgehen. Nach der nunmehrigen Regelung in § 26 c Z 2 lit d KStG ist hinsichtlich des anzuwendenden Steuersatzes zeitlich auf die Mitunternehmenschaft abzustellen, wobei folgende zwei Konstellationen unterschieden werden können:⁶⁾

- Hat die Mitunternehmenschaft ein abweichendes Wirtschaftsjahr 2004/2005, so erfolgt nach § 26 c Z 2 lit d TS 1 KStG zwingend (arg „ist ... nach lit a) aufzuteilen“) eine pauschale Aufteilung der Gewinntangente nach der Anzahl der im Jahr 2004 bzw 2005 liegenden Kalendermonate der Mitunternehmenschaft.
- Folgt das Wirtschaftsjahr der Mitunternehmenschaft zwar dem Kalenderjahr, hat aber die an ihr beteiligte Körperschaft ein abweichendes Wirtschaftsjahr 2004/2005, so ist nach § 26 c Z 2 lit d TS 2 KStG die Gewinntangente aus der Mitunternehmenschaft mit 34% zu versteuern.

B. MASSGEBENDER KÖRPERSCHAFTSTEUERSATZ IN DER UNTERNEHMENSGRUPPE (§ 26 C Z 2 LIT B KSTG)

Die allgemeinen Regeln des § 26 c Z 2 KStG – pauschale Aufteilung nach Kalendermonaten oder genaue Aufteilung nach den Gewinnrelationen mittels Zwischenabschluss – gelten nach § 26 c Z 2 lit b erster Satz KStG sinngemäß auch für das Einkommen des Gruppenträgers und der Gruppenmitglieder.⁷⁾ Hinsichtlich des für die Unternehmensgruppe anzuwendenden Steuersatzes (34% oder 25%) ist dabei nach dem insofern klaren Gesetzeswortlaut jedes Gruppenmitglied und der Gruppenträger gesondert zu behandeln und dem jeweils zutreffenden Steuersatz zu unterwerfen.⁸⁾ Jedes Gruppenmitglied und der Gruppenträger kann die „Aufteilungstechnik“ (pauschale Aufteilung oder exakte Aufteilung über Zwischenabschluss) für das abweichende Wirtschaftsjahr 2004/2005 eigenständig wählen.⁹⁾

Nach § 26 c Z 2 lit b zweiter Satz KStG ist für „Wirtschaftsjahre von Gruppenmitgliedern, die vor dem 1. Jänner 2005 beginnen und auf die Z 2 zweiter Satz [Erfassung mit 34% im Jahr 2005] nicht zur Anwendung kommt“, der 34%ige Körperschaftsteuersatz anzuwenden, was „für Veranlagungen ab dem Kalenderjahr 2005“ gilt. Gewinne von Gruppenmitgliedern aus der Zeit vor dem 1. 1. 2005 sind also auch dann mit einem Steuersatz von 34% zu erfassen, wenn sie auf Grund abweichender Bilanzstichtage beim Gruppenträger erst 2006 oder später veranlagt werden.¹⁰⁾ Erzielen daher in einer Unternehmensgruppe alle Mitgliedskörperschaften Gewinne, so ist der Gesamtgewinn entsprechend den Gewinnzeiträumen der Mitgliedskörperschaften aufzuteilen und der Besteuerung mit 34% und 25% zu unterwerfen.

Eine komplexere Situation liegt allerdings vor, wenn in der Unternehmensgruppe einige Mitgliedskörperschaften Gewinne, andere aber Verluste erzielen. Diesfalls sind nach Ansicht des BMF die Verluste aliquot mit den 34%-Gewinnen und den 25%-Ge-

3) Zu diesem Wahlrecht siehe auch *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung (2005) K456; weiters *Wiesner/Mayr*, Neues zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004/583, 629 (636).

4) Siehe auch *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung (2005) K457.

5) Siehe dazu den Abänderungsantrag zur Regierungsvorlage des Abgabenänderungsgesetzes 2004 (686 BlgNR 22. GP) und den Bericht des Finanzausschusses in 734 BlgNR 22. GP.

6) *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung (2005) K458.

7) Pkt 13.2. GrpBest-E; obwohl sich § 26 c Z 2 lit b KStG sprachlich lediglich auf § 26 c Z 2 lit a KStG (pauschale Aufteilung) bezieht, ist unstrittig, dass auch eine exakte Ermittlung mittels Zwischenabschluss gem § 26 c Z 2 lit c KStG zulässig ist; siehe etwa *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung (2005) K460; ausdrücklich auch ErlRV 686 BlgNR 22. GP: „Im Falle eines abweichenden Wirtschaftsjahres gelten auch für die Gruppenmitglieder und den Gruppenträger die Aufteilungsregelungen nach § 26[c] Z 2 lit a und c.“

8) ErlRV 686 BlgNR 22. GP; Pkt 13.2. GrpBest-E; *Wiesner/Mayr*, Neues zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004/583, 629 (636).

9) Ebenso *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung (2005) K460.

10) Pkt 13.2. GrpBest-E; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung (2005) K461; *Wiesner/Mayr*, Neues zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004/583, 629 (636).

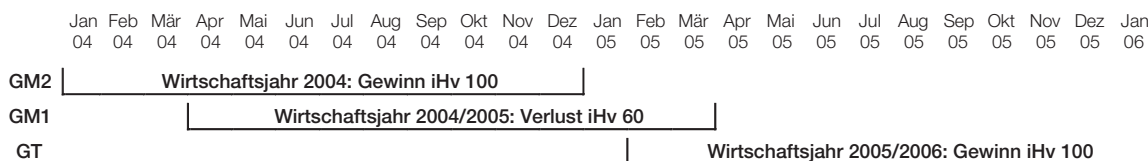


Abbildung 1

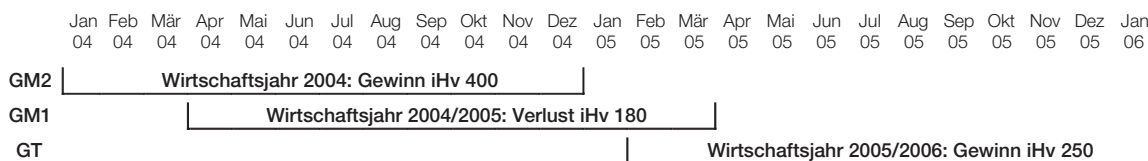


Abbildung 2

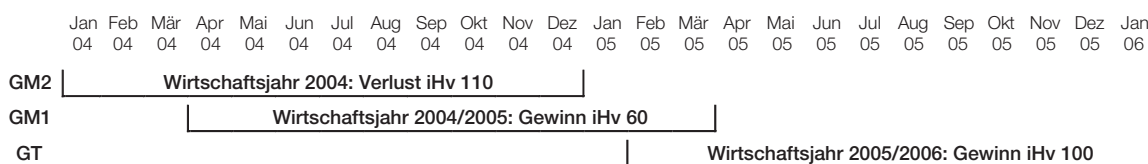


Abbildung 3

winnen zu verrechnen, unabhängig davon, ob die Verluste vor oder nach dem 31. 12. 2004 erwirtschaftet wurden.¹¹⁾ Auf Grund der vom BMF geforderten Methode der Verrechnung von Gewinnen und Verlusten in der Unternehmensgruppe kann es freilich zu gewissen „Überschneidungen“ hinsichtlich der theoretisch anzuwendenden Steuersätze kommen, wie zB, wenn der Gewinn eines Gruppenmitglieds aus dem Jahr 2004 mit dem Verlust des Gruppenträgers aus dem Jahr 2005 verrechnet wird.¹²⁾ Entgegen der Ansicht des BMF wäre es allerdings uE auf Basis des Gesetzeswortlautes naheliegender, Verluste ebenso wie Gewinne durch Zwischenabschluss festzustellen oder monatsweise pauschal aufzuteilen;¹³⁾ diese Auffassung kann sich freilich zu Gunsten, aber auch zu Lasten des Steuerpflichtigen auswirken, sie vermeidet jedoch willkürliche Aufteilungsergebnisse. Die unterschiedlichen Vorgehensweisen sollen in folgenden Beispielen illustriert werden.¹⁴⁾

Beispiel 1 (Grundfall): Der Gruppenträger (GT) ist am Gruppenmitglied 1 (GM1) zu 100% beteiligt, GM1 ist an GM2 zu 100% beteiligt. Die Mitgliedskörperschaften haben folgende Bilanzstichtage: GT: 31. 1., GM1: 31. 3., GM2: 31. 12. 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. 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 (siehe Abbildung 1).

Das Gesamteinkommen bei der Veranlagung 2006 beträgt 140. Nach Ansicht des BMF unterliegt, da die Gewinne von GM2 (34%) und von GT (25%) gleich hoch sind, die Hälfte des Gesamteinkommens einem Steuersatz von 34%. Nach der hier vertretenen Auffassung wären hingegen bei

pauschaler monatsweiser Aufteilung des Verlustes idH von 60 den 34%-Gewinnen zuzuordnen, ¼ den 25%-Gewinnen. Dh, 55 unterliegen einem Steuersatz von 34% und 85 einem Steuersatz von 25%.

Beispiel 2 (Variante): 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 (siehe Abbildung 2).

Das Gesamteinkommen bei der Veranlagung 2006 beträgt 470. Nach Ansicht des BMF ist dieser Fall folgendermaßen zu lösen: 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 einen 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. Nach der hier vertretenen

11) Siehe Pkt 13.2 GrpBest-E; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2005) K462; siehe auch Wiesner/Mayr, Highlights aus dem Gruppenbesteuerungserlass, RWZ 2005/30. Die ebenfalls vertretene Ansicht, wonach sich aus § 9 KStG das Erfordernis ergebe, von unten zu beginnen und das Einkommen des untersten Gruppenmitglieds dem jeweils übergeordneten Gruppenmitglied zuzurechnen und dabei den verlustbedingten Saldierungseffekt mitzuberechnen, ist somit im Erlass nicht umgesetzt worden; dazu auch Wiesner/Mayr, Highlights aus dem Gruppenbesteuerungserlass, RWZ 2005/30.

12) So explizit Pkt 13.2 GrpBest-E; siehe auch Wiesner/Mayr, Neues zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004/583, 629 (636).

13) Siehe auch Bruckner/Bartos/Rabel/Seidl/Widinski, Gruppenbesteuerung (2005) § 26 c Rz 6.

14) Siehe auch die Beispiele in Pkt 13.2 GrpBest-E; ausf. D. Aigner/G. Kofler, Übergangsbestimmungen zur Gruppenbesteuerung (§ 26 c Z 2 und 3 KStG), in Achatz et al (Hrsg), Kommentar zur Gruppenbesteuerung (in Druck).

Auffassung wären hingegen lediglich 265 mit 34% zu versteuern, der Rest von 205 mit 25%.

Beispiel 3 (Variante): 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 (siehe Abbildung 3).

Das Gesamteinkommen bei der Veranlagung 2006 beträgt 50. Nach Ansicht des BMF ist dieser Fall folgendermaßen zu lösen: Die Aufteilung des Gesamteinkommens erfolgt im Verhältnis der auf GM1 und GT anzuwendenden Steuersätze. GM1 unterliegt bei pauschaler Aufteilung nach § 26 c Z 2 lit a KStG zu $\frac{9}{12}$ (= 45) einem Steuersatz von 34% und zu $\frac{3}{12}$ (= 15) 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. Nach der hier vertretenen Auslegung wäre hingegen das Gesamteinkommen von 50 zur Gänze mit 25% zu erfassen, da uE aufgrund der monatweisen Abgrenzung eine primäre Verrechnung der 34%-Verluste mit den 34%-Gewinnen zu erfolgen hat.

SCHLUSSSTRICH

Auch im Rahmen der Gruppenbesteuerung machte die Senkung des Körperschaftsteuersatzes von 34% auf 25% Übergangsbestimmungen erforderlich, um Verschiebungseffekte auf die Jahre ab 2005 zu verhindern: Gewinne sind – monatsweise pauschal oder mittels Zwischenabschluss – den entsprechenden Besteuerungsperioden (34% oder 25%) zuzuordnen. Wenn allerdings in der Unternehmensgruppe einige Mitgliedskörperschaften Gewinne, andere aber Verluste erzielen, sollen nach Ansicht des BMF die Verluste aliquot mit den 34%-Gewinnen und den 25%-Gewinnen zu verrechnen sein, unabhängig davon, ob die Verluste vor oder nach dem 31. 12. 2004 erwirtschaftet wurden. Nach dem Gesetzeswortlaut und zur Vermeidung arbiträrer Ergebnisse sind uE aber auch Verluste – monatsweise pauschal oder mittels Zwischenabschluss – der jeweiligen Besteuerungsperiode zuzuordnen und dabei auch vorrangig mit den korrespondierenden Gewinnen (34% oder 25%) zu verrechnen.