

ANGRENZENDES STEUERRECHT

AUFSATZ

„Konzernklauseln“ im Körperschaftsteuerrecht

Das österreichische Körperschaftsteuerrecht knüpft vielfach besondere Rechtsfolgen an Vorgänge „im Konzern bzw mit einem konzernzugehörigen Unternehmen“ oder mit einem „einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter“. Weder der „Konzernatbestand“ noch der „Beherrschungstatbestand“ sind aber gesetzlich definiert. Dieser Beitrag versucht, den Wurzeln dieser beiden Konzepte nachzugehen und – in Anlehnung an den gesellschaftsrechtlichen Konzernbegriff – zu ihrer Operationalisierung beizutragen.

Deskriptoren: Konzernklausel, konzernzugehörige Unternehmen, beherrschender Einfluss.

Normen: § 9 Abs 7 KStG; § 12 Abs 1 KStG; § 15 AktG; § 115 GmbHG; § 228 UGB.

Von Dietmar Aigner/Georg Kofler/
Harald Moshhammer/Michael Tumpel

I. Überblick

Das österreichische Körperschaftsteuerrecht sieht in mehreren sogenannten „Konzernklauseln“ besondere Rechtsfolgen vor, wenn ein Vorgang „unmittelbar oder mittelbar“ im Konzern bzw mit einem konzernzugehörigen Unternehmen („Konzernatbestand“) oder „unmittelbar oder mittelbar“ mit einem „einen beherrschenden

Einfluss ausübenden Gesellschafter“ erfolgt („Beherrschungstatbestand“):

- So normierte § 9 Abs 7 KStG seit dem AbgÄG 2004¹ einen solchen zweigliedrigen, „Konzernausschluss“ für Beteiligungserwerbe für Zwecke der früheren² Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe.
- Seit dem BudBG 2011³ sieht § 12 Abs 1 Z 9 KStG idF AbgÄG 2014⁴ (zuvor: § 11 Abs 1 Z 4 KStG) eine solche Konzernausnahme für den Zinsenabzug bei fremdfinanziertem Beteiligungserwerb vor.
- Mit dem AbgÄG 2014⁵ wurden schließlich auch zwei neue Konzernklauseln geschaffen: § 12 Abs 1 Z 8 KStG enthält eine konzernbezogene Aliquotierungsbestimmung für das Abzugsverbot für bestimmte Gehaltszahlungen⁶ und § 12 Abs 1 Z 10 KStG sieht für gewisse konzerninterne Zins- und Lizenzgebühreuzahlungen ein Abzugsverbot vor.⁷

1 BGBl I 2004/180. Im ursprünglich die Gruppenbesteuerung einführenden StRefG 2005 (BGBl I 2004/57) war der „Konzernausschluss“ noch auf Erwerbe „direkt oder indirekt von einem konzernzugehörigen Unternehmen“ beschränkt. Erst durch das AbgÄG 2004 (BGBl I 2004/180) erhielt die Vorschrift den heute gültigen Wortlaut, wonach der Erwerb „unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter“ nicht zur Firmenwertabschreibung berechtigt.

2 Abgeschafft durch das AbgÄG 2014, BGBl I 2014/13; dazu zB *Schlager/Titz*, Ertragsteuerliche Änderungen im AbgÄG 2014 – ein Überblick, RWZ 2014/18, 65 (71); *Amberger/Petutschnig*, Abgabenänderungsgesetz 2014: Änderungen im EStG und KStG für Unternehmen, ÖStZ 2014/110, 70 (76 ff); *Heffermann*, Neuerliche Einschränkungen bei der Gruppenbesteuerung, GES 2014, 217 (127 ff).

3 BGBl I 2010/111.

4 BGBl I 2014/13.

5 BGBl I 2014/13.

6 Dazu *Bendlinger*, AbgÄG 2014: Die Folgen für international tätige Unternehmen, VWT 2014, 30 (32); *Kirchmayr*, Manager-

gehälter über Euro 500.000,- nicht abzugsfähig! taxlex 2014, 93 (93); *Plott*, Beschränkte Abzugsfähigkeit von (Manager-)Gehältern über 500.000 EUR, RdW 2014, 91 (91 ff); *Steuerinsider*, Vom Neid geprägte Steuerpolitik, SWK 2014, 297 (297); *Schlager/Titz*, Ertragsteuerliche Änderungen im AbgÄG 2014 – ein Überblick, RWZ 2014/18, 65 (68 ff); *Amberger/Petutschnig*, Abgabenänderungsgesetz 2014: Änderungen im EStG und KStG für Unternehmen, ÖStZ 2014/110, 70 (73 ff).

7 Dazu *Schlager/Titz*, Ertragsteuerliche Änderungen im AbgÄG 2014 – ein Überblick, RWZ 2014/18, 65 (71 ff); *Amberger/Petutschnig*, Abgabenänderungsgesetz 2014: Änderungen im EStG und KStG für Unternehmen, ÖStZ 2014/110, 70 (77 ff); *Kofler/Marschner*, Abgabenänderungsgesetz 2014: Änderungen im Außensteuerrecht, SWK 2014, 455 (461 ff); *Wimpissinger*, Ist die Nichtabzugsfähigkeit von Zinsen und Lizenzgebühren nach § 12 KStG unionsrechtswidrig? SWI 2014, 220 (220 ff); *Zöchling/Plott*, AbgÄG 2014: Das neue Abzugsverbot für niedrigbesteuerter Zinsen und Lizenzgebühren, RdW 2014/243, 215 (215 ff); *Peyerl*, Das neue Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern, ÖStZ 2014/314, 223 (223 ff).

Eine ähnliche, wenngleich nur auf den Konzerntatbestand (und nicht auch auf den Beherrschungstatbestand) rekurrierende Bestimmung findet sich bereits seit dem BudBG 2003⁸ in § 10 Abs 3 KStG, wonach die Option zur Steuerwirksamkeit einer Schachtelbeteiligung bei der Veräußerung einer solchen Beteiligung an eine „unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörige Körperschaft“ für die erwerbende Körperschaft weiter gilt.⁹ Rückgriffe auf die Konzernzugehörigkeit finden sich zB im Körperschaftsteuerrecht auch im Hinblick auf Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften¹⁰ und in mehreren Tatbeständen des UmgrStG.¹¹

Zumal das österreichische Steuerrecht keinen eigenständigen Konzernbegriff kennt,¹² ist die Auslegung dieser Klauseln entsprechend umstritten. Zur Annäherung an die Begriffsabgrenzung der „Konzernklauseln“ kann aber an der Wurzel auf § 9 Abs 7 KStG zurückgegriffen werden, der eine Ausnahme von der Firmenwertabschreibung vorsah, wenn die Beteiligungsanschaffung „unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen“ (Konzerntatbestand) „bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter“ (Beherrschungstatbestand) erfolgte. Zur Vermeidung von Gestaltungen wie einer Mehrfachverwertung der Firmenwertabschreibung innerhalb der Unternehmensgruppe sollte daher nur eine „fremdbezogene Beteiligungsanschaffung“ begünstigt werden.¹³ Die Gesetzesmaterialien geben für die Auslegung freilich nur beschränkt Hilfestellung;¹⁴ Im StRefG 2005¹⁵ war zunächst nur der „Konzerntatbestand“ in § 9 Abs 7 KStG vorgesehen („ausgenommen direkt oder indirekt von einem konzernzugehörigen Unternehmen“), wozu die Materialien lediglich anmerkten, dass für eine Firmenwertabschreibung „Anschaffungen im Konzern und damit auch innerhalb der Unternehmensgruppe [...] nicht in Betracht“ kämen.¹⁶ Daraus lässt sich zumindest

erschließen, dass der Konzernbegriff des § 9 Abs 7 KStG nicht deckungsgleich mit dem Begriff der Unternehmensgruppe ist, sondern über diesen hinausgeht.¹⁷ Erst mit dem AbgÄG 2004¹⁸ wurde die heutige zweigliedrige Formulierung geschaffen. Dabei wurde nicht nur zusätzlich der Beherrschungstatbestand eingefügt, sondern auch der Konzerntatbestand sprachlich – wohl ohne inhaltliche Änderung – modifiziert („unmittelbar oder mittelbar“ statt zuvor „direkt oder indirekt“). Die Einfügung des zusätzlichen, alternativen Beherrschungstatbestandes war nach den Materialien deswegen als erforderlich angesehen worden, um sicherzustellen „dass ein Beteiligungserwerb von einem beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter (zB Gebietskörperschaft) von der Firmenwertabschreibung ausgeschlossen ist, auch wenn diese nicht konzernzugehörige Unternehmen sind“.¹⁹ Die nachfolgend eingeführten Regelungen nehmen mehr oder weniger ausdrücklich auf das bei § 9 Abs 7 KStG geschaffene, zweigliedrige Modell Bezug: Für die Konzernklausel im Hinblick auf das Abzugsverbot für fremdfinanzierte Beteiligungserwerbe legen die Materialien die Zielsetzung offen, dass die künstliche Generierung von Betriebsausgaben durch fremdfinanzierte Beteiligungsverkäufe im „Konzernverbund“ „[i]n Anlehnung an den Konzernausschluss bei der Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 [...] künftig unterbunden werden“ solle.²⁰ Für das Abzugsverbot für bestimmte Gehälter nach § 12 Abs 1 Z 8 KStG sprechen die Materialien allgemein eine Aufteilung der Gehälter „im Konzernverbund“ an.²¹ Auch im Hinblick auf das aus Bedenken gegenüber aggressiver Steuerplanung geschaffene Abzugsverbot für gewisse Zinsen- und Lizenzgebührenzahlungen nach § 12 Abs 1 Z 10 KStG sprechen die Materialien lediglich von Aufwendungen „gegenüber konzernzugehörigen Körperschaften“,²² ohne die Begrifflichkeiten näher zu erörtern.

8 BGBl I 2003/71.

9 Dazu Kofler in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 10 Tz 242.

10 Siehe § 6b Abs 2 Z 2 lit d KStG, wonach „[e]ine Beteiligung an einem Konzernunternehmen eines Gesellschafters der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaft“ ausgeschlossen ist.

11 Siehe zB zu § 3 Abs 1 Z 3 UmgrStG Kofler/Six in *Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁴ (2015) § 3 Rz 72 mwN.

12 Siehe zB Vock in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)²⁴ (November 2013) § 9 Rz 746.

13 ErlRV 451 BlgNR XXII. GP, 26 (zum StRefG 2005); dazu weiters zB Lang, Die Firmenwertabschreibung des § 9 Abs 7 KStG aus verfassungsrechtlicher Sicht, in *Bertl et al* (Hrsg), Immaterielle Vermögenswerte (2006) 261 (268 f); Urtz in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 9 Tz 419.

14 Der VwGH misst den Erläuterungen in einer Regierungsvorlage für die Auslegung originär innerstaatlichen Rechts durchaus interpretatives Gewicht zu. Soweit nämlich die Erläuterungen einer Regierungsvorlage nach Art 41 Abs 1 B-VG, die zu einem Gesetzesbeschluss des Gesetzgebers geführt hat, Darlegungen zur inhaltlichen

Bedeutung der von der Regierung vorgeschlagenen *verba legalia* enthalten, können diese Darlegungen insofern der Interpretation des Gesetzestextes dienen, als sich (regelmäßig) aus dem Umständen ergibt, dass der Gesetzgeber von diesem Verständnis des von ihm beschlossenen Gesetzestextes ausgegangen ist. Siehe zB VwGH 27. 2. 2014, 2011/15/0199.

15 BGBl I 2004/57.

16 ErlRV 451 BlgNR XXII. GP, 26 (zum StRefG 2005).

17 Ebenso Haidenthaler/Preining in *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel* (Hrsg), Kommentar zur Gruppenbesteuerung (2005) § 9 Abs 7 Tz 45; Urtz in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 9 Tz 422.

18 BGBl I 2004/180.

19 ErlRV 686 BlgNR XXII. GP, 19 (zum AbgÄG 2004); ebenso Rz 1253 KStR 2013.

20 ErlRV 981 BlgNR XXIV. GP, 132 (zum BudBG 2011); siehe auch Mayr, Fremdfinanzierungszinsen für Beteiligungen, in *Kirchmayr/Mayr* (Hrsg), Besteuerung der grenzüberschreitenden Konzernfinanzierung (2012) 15 (17).

21 ErlRV 24 BlgNR XXV. GP, 14 (zum AbgÄG 2014).

22 ErlRV 24 BlgNR XXV. GP, 13 (zum AbgÄG 2014).

II. Konzernatbestände

Die körperschaftsteuerlichen „Konzernatbestände“ als erste Alternative der zweistufigen Konzernklauseln fassen Vorgänge ins Auge, die „unmittelbar oder mittelbar“ im „Konzern“ bzw mit einem „konzernzugehörigen“ Unternehmen erfolgen. Keiner der Konzernatbestände enthält jedoch eine explizite Definition des – insofern wohl im Körperschaftsteuerrecht einheitlich zu verstehenden²³ – Konzernbegriffes. Dennoch ergeben sich eine Reihe von Anhaltspunkten. So rekurren sowohl die Materialien²⁴ als auch Verwaltungspraxis²⁵ und Schrifttum²⁶ zu § 10 Abs 3 KStG auf den Konzernbegriff des § 15 AktG (bzw – deckungsgleich – § 115 GmbHG) und nicht etwa auf eine autonom steuerrechtliche Auslegung oder auf das Rechnungslegungsrecht (§ 244 UGB). Es spricht daher schon aus dieser Perspektive, aber auch vor dem Hintergrund der Zielsetzungen der Regelungen viel dafür, die körperschaftsteuerlichen Konzernklauseln gesellschaftsrechtlich auszulegen.²⁷ Die Verwaltungspraxis zu § 9 Abs 7 KStG lieferte einen weiteren, auslegungsharmonisierenden Anhaltspunkt für dieses Verständnis: So wurde sowohl im Erlass zur Besteuerung von Unternehmensgruppen²⁸ als auch im verwaltungsnahen Schrifttum²⁹ auf die Parallele zum – explizit auf § 15

AktG abstellenden – früheren § 10 Abs 5 EStG (Investitionsfreibetrag) hingewiesen, und sodann die Ansicht dargelegt, dass auch für Zwecke des § 9 Abs 7 KStG der Konzernbegriff „entsprechend im Sinne des § 15 AktG 1965 zu verstehen“ sei.³⁰ Dieser Hinweis auf den Konzernausschluss beim IFB nach § 10 Abs 5 EStG aF findet sich zwar nachfolgend in den KStR 2001 und 2013 nicht mehr explizit, aber implizit,³¹ und es wird weiterhin ergebnisgleich und deutlich die Ansicht vertreten, dass der „Konzernbegriff [...] im Sinne des § 15 AktG 1965 zu verstehen“ sei.³² Diese Auslegung wird von der Verwaltungspraxis auch für die Konzernklausel im Hinblick auf das Abzugsverbot für fremdfinanzierte Beteiligungserwerbe gem § 12 Abs 1 Z 9 KStG (früher: § 11 Abs 1 Z 4 KStG)³³ und das Abzugsverbot für gewisse Zins- und Lizenzgebührenzahlungen³⁴ übertragen. Letztlich hat sich auch das Schrifttum nahezu einhellig³⁵ einer Auslegung der körperschaftsteuerlichen Konzernatbestände iS des aktienrechtlichen Konzernbegriffes des § 15 AktG angeschlossen, und zwar sowohl für § 9 Abs 7 KStG,³⁶ für § 12 Abs 1 Z 9 KStG (früher: § 11 Abs 1 Z 4 KStG)³⁷ und für § 12 Abs 1 Z 10 KStG³⁸ sowie für weitere, ähnlich formulierte Tatbestände außerhalb des Körperschaftsteuergesetzes.³⁹ So lässt sich wohl auch gesetzssystematisch nur über ein gesellschaftsrechtli-

23 Ebenso wohl Rz 1253 KStR 2013; *Kohlhauser/Wette*, Was bringt die neue Firmenwertabschreibung im Rahmen der Gruppenbesteuerung? SWK 2004, S 604 (609); *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 9 Tz 422.

24 ErlRV 59 BlgNR XXII. GP, 274 (zum BudBG 2003): „Die Bindung an die getroffene Entscheidung gilt auch für den Fall der Veräußerung [...] einer internationalen Schachtelbeteiligung innerhalb eines Konzerns (§ 15 AktG)“.

25 Rz 1216 KStR 2013: „Die Option umfasst auch zukünftige Erweiterungen der internationalen Schachtelbeteiligung durch zusätzliche Anschaffungen. Sie bindet im Falle der Veräußerung oder Übertragung der internationalen Schachtelbeteiligung im Rahmen einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes auch die erwerbende Gesellschaft, wenn diese mittelbar oder unmittelbar konzernzugehörig ist (§ 15 AktG)“.

26 *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 10 Tz 242 mwN.

27 Siehe zB *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 9 Tz 422.

28 Absch 7.2.4.3, BMF-010216/0031-IV/6/2005, AÖF 2005/99.

29 *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung² (2009) K328.

30 Kritisch dazu *Staringer*, Die Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe, in *Bertl et al* (Hrsg), Immaterielle Vermögenswerte (2006) 239 (248 f).

31 Und zwar unter Heranziehung eines zu § 10 Abs 5 EStG aF ergangenen Erkenntnisses des VwGH; siehe Rz 463 KStR 2001 idF Wartungserlass BMF-010216/0016-VI/6/2010, bzw Rz 1125 KStR 2013 unter Hinweis auf VwGH 28. 10. 2009, 2008/15/0049, ÖStZ 2010/256, 116.

32 Siehe nunmehr Rz 1125 KStR 2013 und zuvor wortgleich Rz 463 KStR 2001 idF Wartungserlass BMF-010216/0038-VI/6/2007 und idF Wartungserlass BMF-010216/0016-VI/6/2010.

33 Rz 1266ae KStR 2013.

34 Rz 1266aw KStR 2013.

35 Zweifel aber bei *Lang*, Die Firmenwertabschreibung des § 9 Abs 7 KStG aus verfassungsrechtlicher Sicht, in *Bertl et al* (Hrsg), Immaterielle Vermögenswerte (2006) 261 (268); siehe auch *Marchgra-*

ber, Fremdfinanzierter Beteiligungserwerb, in *Lang/Schuch/Staringer/Storck* (Hrsg), Aktuelle Fragen der Konzernfinanzierung (2013) 133 (163 f).

36 So zB *Kohlhauser/Wette*, Was bringt die neue Firmenwertabschreibung im Rahmen der Gruppenbesteuerung? SWK 2004, S 604 (S 608 f); *Haidenthaler/Preining* in *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel* (Hrsg), Kommentar zur Gruppenbesteuerung (2005) § 9 Abs 7 Tz 45; *Staringer*, Die Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe, in *Bertl et al* (Hrsg), Immaterielle Vermögenswerte (2006) 239 (248); *Damböck*, Die Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe, in *Damböck/Haunold/Huemer/Schuch* (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2006) 123 (128); *Weninger*, Die Firmenwertabschreibung bei Share Deals (2008) 43 f; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung² (2009) K328; *Stefaner/Weninger* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG (2009) § 9 Rz 107; *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 9 Tz 421 f; *Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)²⁴ (November 2013) § 9 Rz 746; *Puchner/Tüchler*, KStR 2013: wesentliche Änderungen bei der Gruppenbesteuerung, SWK 2013, 649 (650).

37 So zB *Lehner*, Fremdfinanzierung von Beteiligungen ab 2011 – Kommentar zu § 11 Abs 1 Z 4 KStG, GES 2011, 121 (125 f); *Lehner*, Fremdfinanzierung von Beteiligungen ab 2011 – Fragen und Antworten, taxlex 2011, 358 (359 f); *Blasina/Kallina* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)²³ (September 2013) § 11 Rz 17/6.

38 So zB *Kofler/Marschner*, Abgabenänderungsgesetz 2014: Änderungen im Außensteuerrecht, SWK 2014, 455 (463); *Polivanova-Rosenauer*, AbgÄG 2014: Abzugsverbot für Zinsen und Lizenzgebühren, taxlex 2014, 105 (107); *Zöchling/Plott*, AbgÄG 2014: Das neue Abzugsverbot für niedrigbesteuerte Zinsen und Lizenzgebühren, RdW 2014/243, 215 (217); *Peyerl*, Das neue Abzugsverbot für Zins- und Lizenzzahlungen im Konzern, ÖStZ 2014/314, 223 (227).

39 Siehe zB zu § 3 Abs 1 Z 3 UmgrStG *Kofler/Six* in *Kofler* (Hrsg), UmgrStG⁴ (2015) § 3 Rz 72 mwN.

ches Verständnis der körperschaftsteuerrechtlichen Konzernatbestände iS des § 15 AktG bzw § 115 GmbHG der seit dem AbgÄG 2004 aufzufindende alternative „Beherrschungstatbestand“ erklären, der – ausweislich der Gesetzesmaterialien,⁴⁰ wenngleich wohl redundant⁴¹ – gerade dazu dienen soll, jene beherrschenden Gesellschafter einzubeziehen, die in persönlicher Hinsicht vom Konzernatbestand des § 15 AktG bzw (wortgleich) § 115 GmbHG nicht erfasst wären.⁴²

Mit diesem vorläufigen Auslegungsergebnis ist freilich nur gewonnen, dass der vage und selbst hochgradig interpretationsbedürftige Konzernbegriff des § 15 AktG bzw § 115 GmbHG steuerrechtliche Relevanz erlangt.⁴³ § 15 AktG lautet:

„§ 15. (1) Sind rechtlich selbständige Unternehmen zu wirtschaftlichen Zwecken unter einheitlicher Leitung zusammengefasst, so bilden sie einen Konzern; die einzelnen Unternehmen sind Konzernunternehmen.

(2) Steht ein rechtlich selbständiges Unternehmen auf Grund von Beteiligungen oder sonst unmittelbar oder mittelbar unter dem beherrschenden Einfluß eines anderen Unternehmens, so gelten das herrschende und das abhängige Unternehmen zusammen als Konzern und einzeln als Konzernunternehmen.“

Um von einem Konzern im Sinne des § 15 AktG sprechen zu können, bedarf es somit „entweder der einheitlichen Leitung rechtlich selbständiger Unternehmen zu wirtschaftlichen Zwecken (Abs. 1) oder des beherrschenden Einflusses eines selbständigen Unternehmens auf ein anderes (Abs. 2)“.⁴⁴ Bezüglich des Vorliegens einer „Konzernierung“ besteht kein Unterschied, ob die Verflechtung nach Abs 1 einen Konzern „bildet“ oder nach der – widerlegbaren⁴⁵ – Konzernvermutung des Abs 2 als Konzern „gilt“.⁴⁶ Beide Absätze des § 15 AktG haben dieselbe Stoßrichtung: Abs 1 sagt, was ein Konzern ist,

und Abs 2 umschreibt einen Sachverhalt, der als Konzern gilt, was ausdrückt, dass die beteiligten Unternehmen bei Vorliegen der Voraussetzungen des Abs 2 regelmäßig einheitlich geleitet werden.⁴⁷ Unstrittig ist der Konzernbegriff dabei im Kontext seiner Rechtsfolgen auszulegen⁴⁸ und allenfalls – zB im Hinblick auf das Unternehmenserfordernis – auch teleologisch zu reduzieren, wenn dies der Normzweck zwingend nahelegt.⁴⁹ Der Konzernbegriff gilt im Übrigen gleichermaßen auch für Inlands- wie Auslandssachverhalte (zB ausländische Mutter- oder Tochterunternehmen).⁵⁰

Nach der verwaltungsgerichtlichen Rechtsprechung ist § 15 AktG „eine allgemeine (nicht auf Aktiengesellschaften beschränkte) Begriffsbestimmung des Konzerns und des Konzernunternehmens“.⁵¹ Daher können auch Rechtsträger, die nicht Kapitalgesellschaften sind, die Konzernspitze bilden.⁵² Das Gesetz verwendet diesbezüglich den Terminus „rechtlich selbständiges Unternehmen“. Dabei bedarf es aber nach hA nur einer geringen Unternehmerqualität,⁵³ sodass bereits das Verfolgen „unternehmerischer Interessen“ für das Erfüllen des Unternehmenskriteriums genügen soll;⁵⁴ in diesem Sinne ist der VwGH auch ohne weitere Überprüfung davon ausgegangen, dass zwei „aktive“ Gesellschafter-Geschäftsführer als Unternehmer iSd § 15 AktG anzusehen seien und gemeinsam eine Konzernspitze bilden würden.⁵⁵ Wenn schließlich in § 15 AktG von „Unternehmen“ die Rede ist, ist damit der Rechtsträger des Unternehmens gemeint. „Rechtliche Selbständigkeit“ des Unternehmens bedeutet, dass der Rechtsträger des Unternehmens eine eigenständige rechtliche Einheit bilden muss und daher keine rechtliche Identität mit dem Unternehmensrechtsträger eines – wie auch immer – verbundenen Unternehmens bestehen darf.⁵⁶ Hierbei darf aber „rechtliche Einheit“ nicht mit eigener Rechtsper-

40 ErlRV 686 BlgNR XXII. GP, 19 (zum AbgÄG 2004); ebenso Rz 1253 KStR 2013.

41 Siehe unten Kapitel III.

42 So auch deutlich Rz 1126 KStR 2013; ebenso *Staringer*, Die Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe, in *Bertl et al* (Hrsg), Immaterielle Vermögenswerte (2006) 239 (248); *Weninger*, Die Firmenwertabschreibung bei Share Deals (2008) 44; *Blasina/Kallina* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)²³ (September 2013) § 11 Rz 17/7; *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 9 Tz 423; *Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)²⁴ (November 2013) § 9 Rz 748.

43 Siehe zum gesellschaftsrechtlichen Konzernbegriff zB die Kommentierungen von *Jabornegg* in *Jabornegg/Strasser*, AktG I⁵ (2011) § 15, und von *Doralt/Diregger* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG² (2012) § 15.

44 VwGH 26. 3. 2007, 2002/14/0062, ÖStZB 2007/373, 510; VwGH 28. 10. 2009, 2008/15/0049, ÖStZ 2010/256, 116.

45 *Jabornegg* in *Jabornegg/Strasser*, AktG I⁵ (2011) § 15 Rz 21; *Doralt/Diregger* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG² (2012) § 15 Rz 41.

46 VwGH 26. 3. 2007, 2002/14/0062, ÖStZB 2007/373, 510.

47 *Koppensteiner* in *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³ (2007) § 115 Rz 5.

48 OGH 1. 12. 2005, 6 Ob 217/05p, GesRZ 2006, 82; *Koppensteiner* in *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³ (2007) § 115 Rz 4.

49 UFS 22. 12. 2011, RV/0638-W/03; *Blasina/Kallina/Lachmayer* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)²⁵ (November 2014) § 12 Rz 122/18.

50 *Blasina/Kallina/Lachmayer* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)²⁵ (November 2014) § 12 Rz 122/17.

51 VwGH 18. 12. 1996, 94/15/0162, ÖStZB 1997, 601; aA wohl *Staringer*, Die Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe, in *Bertl et al* (Hrsg), Immaterielle Vermögenswerte (2006) 239 (248).

52 Rz 1125 KStR 2013.

53 *Jabornegg* in *Jabornegg/Strasser*, AktG I⁵ (2011) § 15 Rz 10.

54 *Doralt/Diregger* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG² (2012) § 15 Rz 42.

55 VwGH 28. 10. 2009, 2008/15/0049, ÖStZ 2010/256, 116.

56 VwGH 18. 12. 1996, 94/15/0162, ÖStZB 1997, 601.

sönlichkeit gleichgesetzt werden: Vielmehr können nach Rechtsprechung⁵⁷ und hL⁵⁸ auch gesamthänderisch organisierte Gesellschaften und sogar Gesellschaften bürgerlichen Rechts als Unternehmensrechtsträger iSd § 15 AktG in Betracht kommen. Die Rechtsprechung hat bisher bereits bejaht, dass auch eine natürliche Person⁵⁹ bzw zwei (miteinander verwandte)⁶⁰ natürliche Personen rechtlich selbständige Unternehmen zu einem Konzern verbinden können.⁶¹ Nicht gänzlich geklärt erscheint, ob auch eine Privatstiftung Konzernspitze für Zwecke des § 15 AktG sein kann. Die diesbezügliche Judikatur des OGH⁶² betrifft die in § 22 PSG vorgesehene Aufsichtsratspflicht,⁶³ die zwar auf § 15 Abs 1 AktG rekurriert, für die die Konzernannahme aber aufgrund der in der Vorschrift abgebildeten Arbeitnehmerschutzinteressen schon bei einem wesentlich geringeren Ausmaß der Ausübung von unternehmerischen Leitungsfunktionen zu bejahen sei, als dies bei einer Beurteilung nach § 15 AktG der Fall wäre. Zudem schließt es das Verbot gewerblicher Tätigkeiten des § 1 Abs 2 Z 1 und 2 PSG aus, dass eine Privatstiftung eine „straffe“ Konzernleitung innehat. Die Rechtsprechung gibt – soweit ersichtlich – darüber hinaus auch keine Anhaltspunkte für die Frage, ob bzw unter welchen Umständen der Stifter (über „seine“ Privatstiftung) beherrschenden Einfluss iS des § 15 AktG ausüben könnte. Vereinzelt wird dies im Schrifttum offenbar durchaus für möglich gehalten, zumal „der beherrschende Einfluss auch mittelbar ausgeübt werden kann (zB iZm Privatstiftungen/Stifter)“.⁶⁴ Eine „einheitliche Leitung“ iS des § 15 Abs 1 AktG soll dann vorliegen, „wenn rechtlich selbständige Unternehmen durch entsprechende Einflussnahme planmäßig so koordiniert werden, dass dies der möglichen Leitungsstruktur eines Einheitsunternehmens entspricht“.⁶⁵ Für

die Annahme einer solchen (tatsächlich wahrgenommenen⁶⁶) „einheitlichen Leitung“ bedarf es nach der steuerrechtlichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes⁶⁷ und der ihr folgenden Verwaltungspraxis⁶⁸ als Mindestfordernis, dass eine „auf Grundsätzliches beschränkende Koordinierung in den wichtigsten Fragen der Unternehmenspolitik“ vorhanden ist. Häufig lassen sich sowohl rechtliche als auch faktische Elemente feststellen, welche insgesamt die einheitliche Leitung begründen. In diesem Sinne genügt schon eine bloß faktische Einflussnahme auf die Geschicke der Gesellschaft, die zu einer Gleichschaltung der Interessen der einzelnen Konzernmitglieder führt.⁶⁹ Die „einheitliche Leitung“ kann – obwohl dies der Wortlaut des § 15 Abs 1 AktG nicht ausdrücklich anspricht – auch mittelbar erfolgen, etwa wenn die Konzernspitze die Enkelgesellschaft mittelbar über ihre Einflussnahme auf die Tochtergesellschaft leitet.⁷⁰ Soweit es um die Mittel der einheitlichen Leitung geht, ist der gesetzliche Konzerntatbestand daher offen. In Betracht kommen vor allem Beteiligungen, die nicht einmal Mehrheitsbeteiligungen sein müssen (und schon als solche Leitungsmöglichkeiten eröffnen), personelle Verflechtungen, maßgebende Finanzierungen und vertragliche Beziehungen, insbesondere auf Grund von Unternehmensverträgen (als Organisationsverträgen) oder sonstigen Verträgen.⁷¹ Eine Absicherung durch ein rechtlich verbindliches Weisungsrecht ist nicht erforderlich.⁷² Ein Konzern nach § 15 Abs 1 AktG kann auch vorliegen, wenn kein Mutterunternehmen besteht, von dem die einheitliche Leitung ausgeht: Für einen – auch von § 15 Abs 1 AktG angesprochenen⁷³ – Gleichordnungskonzern ist typisch, dass die Leitung nicht von einem „herrschenden Unternehmen“ besorgt wird, sondern von einer anderen Stelle als Konzernspitze, sodass

57 VwGH 18. 12. 1996, 94/15/0162, ÖStZB 1997, 601; VwGH 28. 10. 2009, 2008/15/0049, ÖStZ 2010/256, 116.

58 *Jabornegg in Jabornegg/Strasser*, AktG I⁵ (2011) § 15 Rz 11 mwN; siehe zu Handelsgesellschaften auch *Koppensteiner in Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³ (2007) § 115 Rz 7.

59 VwGH 18. 12. 1996, 94/15/0162, ÖStZB 1997, 601; UFS 22. 12. 2011, RV/0638-W/03.

60 VwGH 28. 10. 2009, 2008/15/0049, ÖStZ 2010/256, 116.

61 Siehe auch *Blasina/Kallina/Lachmayer in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)²⁵ (November 2014) § 12 Rz 122/18.

62 OGH 1. 12. 2005, 6 Ob 217/05p, GesRZ 2006, 82; ausführlich zur Privatstiftung *Zwick*, Die Privatstiftung als Konzernspitze, GesRZ 2009, 278 (278 ff); *Arnold*, Privatstiftungsgesetz – Kommentar³ (2013) § 22 Rz 7 ff.

63 Danach ist ein Aufsichtsrat zu bestellen, wenn „die Privatstiftung inländische Kapitalgesellschaften oder inländische Genossenschaften einheitlich leitet (§ 15 Abs. 1 Aktiengesetz 1965) oder auf Grund einer unmittelbaren Beteiligung von mehr als 50 Prozent beherrscht und in beiden Fällen die Anzahl der Arbeitnehmer dieser Gesellschaften beziehungsweise Genossenschaften im Durchschnitt dreihundert übersteigt und sich die Tätigkeit der Privatstiftung nicht nur auf die Verwaltung von Unternehmensanteilen der beherrschten Unternehmen beschränkt.“

64 *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung² (2009) K328.

65 *Doralt/Diregger in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG² (2012) § 15 Rz 25.

66 Nach hA genügt nicht die bloße Möglichkeit der einheitlichen Leitung, sondern die Leitungsfunktion muss auch tatsächlich wahrgenommen werden; siehe nur OGH 1. 12. 2005, 6 Ob 217/05p, GesRZ 2006, 82; *Koppensteiner in Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³ (2007) § 115 Rz 15; *Jabornegg in Jabornegg/Strasser*, AktG I⁵ (2011) § 15 Rz 14 mwN.

67 Siehe VwGH 28. 10. 2009, 2008/15/0049, ÖStZ 2010/256, 116.

68 Rz 1125 KStR 2013.

69 *Doralt/Diregger in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG² (2012) § 15 Rz 44.

70 Dazu OGH 1. 12. 2005, 6 Ob 217/05p, GesRZ 2006, 82 (zu § 22 PSG).

71 Siehe auch *Jabornegg in Jabornegg/Strasser*, AktG I⁵ (2011) § 15 Rz 15.

72 *Koppensteiner in Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³ (2007) § 115 Rz 15; *Doralt/Diregger in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG² (2012) § 15 Rz 44.

73 *Koppensteiner in Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³ (2007) § 115 Rz 5.

keines der Konzernunternehmen von einem anderen Konzernunternehmen abhängig ist.⁷⁴ Überdies können auch mehrere Unternehmen – unabhängig von der Annahme einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts – eine Konzernspitze bilden, sofern ihre Leitungsmacht hinreichend koordiniert ist.⁷⁵

Ein „beherrschender Einfluß“ iS des § 15 Abs 2 AktG und damit ein Beherrschungs- bzw Abhängigkeitsverhältnis wird bereits – widerleglich⁷⁶ – dann vorliegen, wenn eine bloße Beherrschungsmöglichkeit besteht,⁷⁷ also Umstände vorliegen, „aus denen sich die Wahrscheinlichkeit einflusskonformen Verhaltens der Unter-gesellschaft ergibt“⁷⁸ und diese Beherrschung nicht durch besondere rechtliche Schritte aufgegeben wurde oder entfallen ist („Entherrschung“).⁷⁹ Ein beherrschender Einfluss ist bei Mehrheitsbeteiligungen mit entsprechendem Stimmgewicht meist gegeben und indiziert („Abhängigkeitsvermutung“);⁸⁰ eine bestimmte Beteiligungsschwelle besteht aber nicht.⁸¹ Soweit es um die Mittel der einheitlichen Leitung geht, ist der Konzernatbestand des § 15 Abs 2 AktG offen (arg „auf Grund von Beteiligungen oder sonst unmittelbar oder mittelbar“). In Betracht kommen etwa Verträge, Beteiligungen, personelle Verflechtungen und ähnliche Umstände.⁸² Der Einfluss kann auch mittelbar zB über zwischengeschaltete Unternehmen erfolgen, etwa im Verhältnis Mutter-, Tochter- und Enkelgesellschaft⁸³ oder über den auf mehrere kontrollierte Rechtsträger verteilten Beteiligungsbesitz.⁸⁴ Rechtlich verbindliche Weisungsrechte sind nicht erforderlich.⁸⁵ Entscheidend ist für die Beherrschungsmöglichkeit vielmehr, dass bei der AG die Stimmkraft zur Herbeiführung von Mehrheitsbeschlüssen in der Hauptversammlung hinreicht und auf diesem Wege die Bestellung und Abberufung von Aufsichtsrat (§ 87 AktG), der wiederum den Vorstand beruft (§ 75 AktG), maßgeblich beeinflusst werden kann⁸⁶ bzw bei der GmbH der Eigen-

tümer eines Anteils mit mehrheitlichem Stimmgewicht nicht nur über die Zusammensetzung der Geschäftsführung, sondern auch über den Inhalt von Weisungsbeschlüssen entscheidet.⁸⁷ Dabei kommt es also nicht zwingend auf eine absolute, sondern auf eine relative Stimmenmehrheit an.⁸⁸

III. Beherrschungstatbestände

Die körperschaftsteuerlichen „Beherrschungstatbestände“ als zweite Alternative der zweistufigen Konzernklauseln fassen Vorgänge ins Auge, die „unmittelbar oder mittelbar“ mit einem „einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter“ erfolgen. Es fällt hier zunächst auf, dass die körperschaftsteuerlichen Beherrschungstatbestände in ihrer Formulierung dem § 15 Abs 2 AktG stark angenähert sind, mit dem einzig maßgeblichen Unterschied, dass das Gesellschaftsrecht von dem „beherrschenden Einfluß eines anderen Unternehmens“ spricht, das Körperschaftsteuerrecht hingegen – wohl enger – von einem „einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter“. Wenn aber der Konzernatbestand des beherrschenden Einflusses bereits durch § 15 Abs 2 AktG angesprochen ist und damit im Grunde von den körperschaftsteuerlichen Konzernatbeständen angesprochen wäre, stellt sich die Frage, warum das Körperschaftsteuerrecht einen eigenständigen Beherrschungstatbestand vorsieht.

Dies liegt offenbar daran, dass der Steuergesetzgeber davon ausgegangen ist, dass der Beherrschungstatbestand gerade dazu dienen sollte, jene beherrschenden Gesellschafter einzubeziehen, die in persönlicher Hinsicht vom Konzernatbestand des § 15 AktG bzw (wortgleich) § 115 GmbHG nicht erfasst wären.⁸⁹ Dementsprechend führen auch die KStR 2013 Folgendes aus, dass „[d]er beherrschende Einfluss [...] hinsichtlich des

74 VwGH 18. 12. 1996, 94/15/0162, ÖStZB 1997, 601; siehe zB auch *Jabornegg in Jabornegg/Strasser*, AktG I⁵ (2011) § 15 Rz 15.

75 VwGH 28. 10. 2009, 2008/15/0049, ÖStZ 2010/256, 116; Rz 1125 KStR 2013; ebenso *Koppensteiner in Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³ (2007) § 115 Rz 7.

76 *Jabornegg in Jabornegg/Strasser*, AktG I⁵ (2011) § 15 Rz 21; *Doralt/Diregger in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG² (2012) § 15 Rz 41.

77 *Jabornegg in Jabornegg/Strasser*, AktG I⁵ (2011) § 15 Rz 21; *Doralt/Diregger in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG² (2012) § 15 Rz 46; ebenso *Urtz in Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 9 Tz 425.

78 *Jabornegg in Jabornegg/Strasser*, AktG I⁵ (2011) § 15 Rz 21.

79 *Doralt/Diregger in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG² (2012) § 15 Rz 35 ff.

80 *Koppensteiner in Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³ (2007) § 115 Rz 13; *Jabornegg in Jabornegg/Strasser*, AktG I⁵ (2011) § 15 Rz 21; *Doralt/Diregger in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG² (2012) § 15 Rz 47.

81 *Doralt/Diregger in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG² (2012) § 15 Rz 46.

82 *Jabornegg in Jabornegg/Strasser*, AktG I⁵ (2011) § 15 Rz 22.

83 *Jabornegg in Jabornegg/Strasser*, AktG I⁵ (2011) § 15 Rz 22 f.

84 *Doralt/Diregger in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG² (2012) § 15 Rz 46.

85 *Jabornegg in Jabornegg/Strasser*, AktG I⁵ (2011) § 15 Rz 22.

86 OGH 1. 12. 2005, 6 Ob 217/05p, GesRZ 2006, 82; *Koppensteiner in Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³ (2007) § 115 Rz 9; *Doralt/Diregger in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG² (2012) § 15 Rz 46.

87 *Koppensteiner in Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³ (2007) § 115 Rz 13.

88 *Doralt/Diregger in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG² (2012) § 15 Rz 46.

89 ErlRV 686 BlgNR XXII. GP, 19 (zum AbgÄG 2004); ebenso Rz 1126 KStR 2013; weiters zB *Staringer*, Die Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe, in *Bertl et al* (Hrsg), Immaterielle Vermögenswerte (2006) 239 (248); *Urtz in Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 9 Tz 423; *Blasina/Kallina in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)²³ (September 2013) § 11 Rz 17/7; *Blasina/Kallina/Lachmayer in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)²⁵ (November 2014) § 12 Rz 122/18.

Personenkreis über den aktienrechtlichen Konzernbegriff hinaus[geht] und [...] alle Gesellschafter (natürliche Personen, Personengesellschaften, Körperschaften wie zB Privatstiftungen oder Körperschaften des öffentlichen Rechts), die an einer Körperschaft konzernartig beteiligt sind und einen beherrschenden Einfluss ausüben“, erfasst.⁹⁰ Allerdings wäre wohl schon der Konzernbegriff des § 15 AktG für Zwecke des Steuerrechts ausreichend gewesen, um auch jene Verflechtungen tatbestandlich zu erfassen, die außerhalb von Kapitalgesellschaften gelegen sind,⁹¹ und zwar insbesondere natürliche Personen⁹² und Personengesellschaften;⁹³ auch die öffentliche Hand besitzt nach hA keine „konzernrechtliche Immunität“.⁹⁴ Im Lichte dieses Verständnisses kommt dem Beherrschungstatbestand daher wohl kaum eigene Bedeutung zu: Die Aufnahme der „beherrschenden Stellung“ als Alternativtatbestand hat „nicht die gewünschte Erweiterung des Konzernbegriffs gebracht, weil jene Verflechtungen, die damit nach dem Willen des Gesetzgebers einbezogen werden sollten, ohnehin schon durch den bestehenden Konzernbegriff erfasst gewesen wären“.⁹⁵ Der körperschaftsteuerliche Beherrschungstatbestand schließt bei wortgetreuer Interpretation aber durch seine Bezugnahme auf den „Gesellschafter“ aus, dass zB ein Stifter mittelbar über „seine“ Privatstiftung von dieser gehaltene Gesellschaften beherrscht, da die Privatstiftung definitionsgemäß keine „Gesellschafter“ hat; es verbleibt damit die offene Frage, ob solche Kon-

stellationen bereits vom Konzernbegriff des § 15 AktG erfasst und daher unter den jeweiligen körperschaftsteuerlichen Konzernstatbestand fallen würden.⁹⁶

Im Übrigen ging das BMF in der Vergangenheit davon aus, dass ein beherrschender Einfluss dann vorliegt, wenn Gesellschafter „an einer Körperschaft konzernartig beteiligt sind, dh, im Sinne des § 228 HGB zu mindestens 20% beteiligt sind und einen beherrschenden Einfluss ausüben“.⁹⁷ Nach den aktuellen KStR 2013 ist die Frage, ob ein beherrschender Einfluss ausgeübt wird, von den Umständen des Einzelfalls abhängig: So kann bei einer AG, deren Aktien sich im Streubesitz befinden, bereits bei einer verhältnismäßig kleinen Beteiligung ein beherrschender Einfluss gegeben sein.⁹⁸ Hält umgekehrt ein anderer Gesellschafter die übrigen Aktien bzw. Anteile, kann auch eine größere Beteiligung (von zB 40%) keinen beherrschenden Einfluss vermitteln.⁹⁹ Im Zweifel kann aber nach der Verwaltungspraxis „auf die Vermutung des § 228 UGB zurückgegriffen werden“.¹⁰⁰ Diese Einzelfallbetrachtung unter Rückgriff auf § 228 UGB ist im Schrifttum auf vielfältige Kritik gestoßen, etwa weil § 228 UGB ein zu geringes Maß an Integration erfordern würde,¹⁰¹ die konkreten Einflussmöglichkeit von der nominellen Beteiligung (zB aufgrund von Syndikatsverträgen) abweichen kann¹⁰² oder die Einzelfallbetrachtung nicht die nötige Rechtssicherheit gewährleisten könne.¹⁰³ Diese Kritik ist aber insofern wohl weitgehend ohne praktische Relevanz, weil

90 Rz 1126 KStR 2013; ebenso bereits Absch 7.2.4.3 des Erlasses zur Besteuerung von Unternehmensgruppen (BMF-010216/0031-IV/6/2005), AÖF 2005/99; Rz 463 KStR 2001 idF Wartungserlass BMF-010216/0038-VI/6/2007 und idF Wartungserlass BMF-010216/0016-VI/6/2010; ebenso zB Vock in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)²⁴ (November 2013) § 9 Rz 748.

91 Ebenso Blasina/Kallina in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)²³ (September 2013) § 11 Rz 17/7; Blasina/Kallina/Lachmayer in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)²⁵ (November 2014) § 12 Rz 122/18.

92 VwGH 18. 12. 1996, 94/15/0162, ÖStZB 1997, 601; VwGH 28. 10. 2009, 2008/15/0049, ÖStZ 2010/256, 116; UFS 22. 12. 2011, RV/0638-W/03.

93 VwGH 18. 12. 1996, 94/15/0162, ÖStZB 1997, 601; VwGH 28. 10. 2009, 2008/15/0049, ÖStZ 2010/256, 116; Jabornegg in *Jabornegg/Strasser*, AktG I⁵ (2011) § 15 Rz 11 mwN; siehe zu Handelsgesellschaften auch Koppensteiner in *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG³ (2007) § 115 Rz 7.

94 Jabornegg in *Jabornegg/Strasser*, AktG I⁵ (2011) § 15 Rz 10.

95 Blasina/Kallina in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)²³ (September 2013) § 11 Rz 17/7; Blasina/Kallina/Lachmayer in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)²⁵ (November 2014) § 12 Rz 122/18; aA, und zwar iS der Gesetzesmaterialien, wohl Staringer, Die Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe, in Bertl et al (Hrsg), Immaterielle Vermögenswerte (2006) 239 (248); Urtz in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG (2011) § 9 Tz 423; Vock in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)²⁴ (November 2013) § 9 Rz 748.

96 Dazu oben Kapitel II.

97 Absch 7.2.4.3 des Erlasses zur Besteuerung von Unternehmensgruppen (BMF-010216/0031-IV/6/2005), AÖF 2005/99; Rz 463 KStR 2001 idF Wartungserlass BMF-010216/0038-VI/6/2007 und idF Wartungserlass BMF-010216/0016-VI/6/2010.

98 Rz 1126 KStR 2013; ebenso Mayr, Fremdfinanzierungszinsen für Beteiligungen, in Kirchmayr/Mayr (Hrsg), Besteuerung der grenzüberschreitenden Konzernfinanzierung (2012) 15 (18); Vock in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)²⁴ (November 2013) § 9 Rz 746; kritisch Puchner/Tüchler, KStR 2013: wesentliche Änderungen bei der Gruppenbesteuerung, SWK 2013, 649 (650).

99 Rz 1126 KStR 2013.

100 Rz 1126 KStR 2013; ebenso zB Vock in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)²⁴ (November 2013) § 9 Rz 748 mwN.

101 So zB Staringer, Die Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe, in Bertl et al (Hrsg), Immaterielle Vermögenswerte (2006) 239 (248); Urtz in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG (2011) § 9 Tz 424; Blasina/Kallina in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)²³ (September 2013) § 11 Rz 17/7; Blasina/Kallina/Lachmayer in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)²⁵ (November 2014) § 12 Rz 122/18.

102 So zB Staringer, Die Firmenwertabschreibung in der Unternehmensgruppe, in Bertl et al (Hrsg), Immaterielle Vermögenswerte (2006) 239 (248).

103 Siehe zB Puchner/Tüchler, KStR 2013: wesentliche Änderungen bei der Gruppenbesteuerung, SWK 2013, 649 (650), die einen Rückgriff auf § 244 Abs 2 Z 3 UGB (Konzernabschluss bei beherrschendem Einfluss) erwägen.

„auch ohne das Vorliegen einer beherrschenden Stellung [...] idR das Kriterium der einheitlichen Leitung erfüllt

sein und schon dadurch der Konzernbegriff gegeben sein [wird]“.¹⁰⁴

Zusammenfassung

Das österreichische Körperschaftsteuerrecht knüpft zB in § 12 Abs 1 Z 8, 9 und 10 KStG besondere Rechtsfolgen an Vorgänge im Konzern („Konzernklauseln“). Diese rekurrieren wiederum darauf, ob Vorgänge „im Konzern bzw mit einem konzernzugehörigen Unternehmen“ („Konzernatbestand“) oder mit einem „einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter“ („Beherrschungstatbestand“) erfolgen. Hinsichtlich des Konzernatbestands besteht weitgehende Einigkeit, dass auf den gesellschaftsrechtlichen Konzernbegriff des § 15 AktG bzw § 115 GmbHG zurückzugreifen ist, der seinerseits auf die „einheitliche Leitung“ bzw einen „beherrschenden Einfluss“ rekurriert. Zu betonen ist allerdings, dass der gesellschaftsrechtliche Konzernbegriff nach der Judikatur auch die einheitliche Leitung bzw Beherrschung durch Nicht-Kapitalge-

sellschaften, also zB durch gesamthänderisch organisierte Gesellschaften, Gesellschaften bürgerlichen Rechts, eine natürliche Person oder zwei (miteinander verwandte) natürliche Personen etc erfasst. Für den im Steuerrecht vorgesehenen, alternativen „Beherrschungstatbestand“ bleibt damit kaum ein eigenständiger Anwendungsbereich: Wenngleich dieser ausweislich der Gesetzesmaterialien eingeführt wurde, um jene beherrschenden Gesellschafter einzubeziehen, die in persönlicher Hinsicht vom Konzernatbestand des § 15 AktG bzw (wortgleich) § 115 GmbHG nicht erfasst wären, erfolgt dadurch wohl keine Erweiterung des steuerlichen Konzernbegriffs, weil jene Verflechtungen, die damit nach dem Willen des Gesetzgebers einbezogen werden sollten, ohnehin schon durch den bestehenden Konzernbegriff erfasst gewesen wären.

104 Blasina/Kallina in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock* (Hrsg), Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)²³ (September 2013) § 11 Rz 17/7; Blasina/Kallina/Lachmayer in *Quantschnigg/Ren-*

ner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg), Die Körperschaftsteuer (KStG 1988)²⁵ (November 2014) § 12 Rz 122/18.