

## Konzernsteuerrecht

# Ergebnisabführungsverträge im neuen Einlagenrückzahlungsregime

## Auswirkungen auf die Evidenzkonten

SEBASTIAN BERGMANN / GUSTAV WURM\*)



Das Einlagenrückzahlungsregime des § 4 Abs 12 EStG wurde mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016 (StRefG 2015/2016)<sup>1)</sup> und dem Abgabenänderungsgesetz 2015 (AbgÄG 2015)<sup>2)</sup> grundlegend neustrukturiert. Betroffene Körperschaften sind fortan verpflichtet, neben dem Einlagenstand auch den Stand der Innenfinanzierung im Wege eines Evidenzkontos zu dokumentieren. Im nachfolgenden Beitrag soll der Frage nachgegangen werden, wie sich Ergebnisabführungsverträge auf die Evidenzkontostände auswirken.

### 1. Neukonzeption des Einlagenrückzahlungsregimes und Problemstellung



Obwohl Einlagenrückzahlungen einen der ertragsteuerlichen Kernbereiche der Beziehungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilshabern ansprechen,<sup>3)</sup> erfolgte ihre erstmalige gesetzliche Regelung in § 4 Abs 12 EStG erst mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 (StruktAnpG 1996).<sup>4)</sup> Bereits seit der Ursprungsfassung normiert die Bestimmung ausdrücklich, dass Körperschaften erhaltene Einlagen im Wege eines Evidenzkontos zu erfassen haben und der Evidenzkontostand im Fall von Erhöhungen bzw Verminderungen fortzuschreiben ist (§ 4 Abs 12 Z 3 EStG). Damit wird bei der betreffenden Körperschaft der Stand der Außenfinanzierung dokumentiert. Eine entsprechende Verpflichtung auch zur Evidenzierung des Standes der Innenfinanzierung existierte demgegenüber in der Vergangenheit nicht. Mit dem StRefG 2015/2016 wurde gleichzeitig mit der Einführung eines „Primats der Gewinnausschüttung“ („Verwendungsreihenfolge“) gesetzlich erstmals die Verpflichtung verankert, neben dem Einlagenstand auch den Stand der Innenfinanzierung evident zu halten. Die mit dieser Neuregelung einhergehende Kritik bewog den Gesetzgeber zwar, den „Primat der Gewinnausschüttung“ bereits mit dem AbgÄG 2015 wieder abzuschaffen, doch wurde dabei die gesonderte Evidenzierungspflicht betreffend den Innenfinanzierungsstand beibehalten und damit einhergehend der Grundsatz, dass offene Gewinnausschüttungen fortan eine positive Innenfinanzierung voraussetzen (§ 4 Abs 12 Z 4 EStG).

Die steuerlichen Evidenzkonten betreffend den Einlagen- und den Innenfinanzierungsstand dienen Dokumentationszwecken.<sup>5)</sup> Bei der Feststellung der steuerlichen Eigenschaft von *causa societatis* veranlassten Vermögenstransfers zwischen Körperschaften

\*) Assoz. Univ.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann, LL.M. MBA, lehrt und forscht am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Universität Linz und ist Mitarbeiter einer international tätigen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungskanzlei in Wien. Univ.-Ass. Mag. Gustav Wurm ist Assistent am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Universität Linz.

1) BGBl I 2015/118.

2) BGBl I 2015/163.

3) Mayr/Schlager, Entstehungsgeschichte, bisherige Problemstellungen und das neue Konzept der Einlagenrückzahlung, in Mayr/Schlager/Zöchling (Hrsg), Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 1 (3).

4) BGBl 1996/201.

5) Vgl zum Einlagenevidenzkonto Kirchmayr, Besteuerung von Beteiligungserträgen (2004) 164; Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (11. Lfg, Juli 2007) § 4 Tz 452; Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG (2011) § 10 Tz 103; Mayr/Schlager in Mayr/Schlager/Zöchling, Einlagenrückzahlung, 1 (4); Marschner, Einlagen in Kapitalgesellschaften (2015) 583.

und ihren Anteilshabern als Gewinnausschüttungen oder Einlagenrückzahlungen kommt ihnen als Beweismittel entscheidende Bedeutung zu.<sup>6)</sup>

In der österreichischen Konzernpraxis spielen Ergebnisabführungsverträge eine nicht unbedeutende Rolle. Mit dem Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrags verpflichtet sich eine untergeordnete Konzerngesellschaft typischerweise, ihre Gewinne an eine übergeordnete Konzerngesellschaft abzuführen, während Letztere die Verpflichtung übernimmt, bei der untergeordneten Konzerngesellschaft eintretende Verluste abzudecken. Die Auswirkungen solcher Ergebnisabführungsverträge auf die besagten steuerlichen Evidenzkonten betreffend den Einlagen- und den Innenfinanzierungsstand sind bisher ungeklärt und sollen nachfolgend untersucht werden.

### 2. Darstellung im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss

Gemäß § 232 Abs 3 UGB haben Gesellschaften, die „vertraglich verpflichtet [sind], ihren Gewinn oder Verlust ganz oder teilweise an andere Personen zu überrechnen“, den überrechneten Betrag unter entsprechender Bezeichnung vor dem GuV-Posten „Gewinnvortrag/Verlustvortrag aus dem Vorjahr“ (§ 231 Abs 2 Z 25 bzw § 231 Abs 3 Z 24 UGB) gesondert auszuweisen. Sofern der GuV-Posten „Gewinnvortrag/Verlustvortrag aus dem Vorjahr“ entfällt, hat der Ausweis unmittelbar vor dem „Bilanzgewinn/Bilanzverlust“ (§ 231 Abs 2 Z 26 bzw § 231 Abs 3 Z 25 UGB) zu erfolgen,<sup>7)</sup> der im Fall einer gänzlichen Ergebnisüberrechnung durch den gesonderten Überrechnungsausweis auf null gestellt wird.<sup>8)</sup> Die gesonderte Ausweispflicht betrifft nur die Tochtergesellschaft.<sup>9)</sup> Auf Ebene der Muttergesellschaft sind Ergebnisüberrechnungen in der GuV entweder als „Erträge aus Beteiligungen“ (§ 231 Abs 2 Z 10 bzw § 231 Abs 3 Z 9 UGB) oder als „Aufwendungen aus Finanzanlagen und aus Wertpapieren des Umlaufvermögens“ (§ 231 Abs 2 Z 14 bzw § 231 Abs 3 Z 13 UGB) auszuweisen.<sup>10)</sup>

Da Ergebnisüberrechnungen nach dem gesetzlichen GuV-Gliederungsschema erst nach dem GuV-Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ (§ 231 Abs 2 Z 21 bzw § 231 Abs 3 Z 20 UGB) zu erfassen sind, bleibt der Jahresüberschuss bzw Jahresfehlbetrag betroffener Tochtergesellschaften davon unberührt. Auf Ebene betroffener Muttergesellschaften wirken sich Ergebnisüberrechnungen demgegenüber aufgrund des Ausweises entweder als „Erträge aus Beteiligungen“ (§ 231 Abs 2 Z 10 bzw § 231 Abs 3 Z 9 UGB) bzw als „Aufwendungen aus Finanzanlagen und aus Wertpapieren des Umlaufvermögens“ (§ 231 Abs 2 Z 14 bzw § 231 Abs 3 Z 13 UGB) auf deren Jahresüberschuss bzw Jahresfehlbetrag aus.

### 3. Auswirkungen auf die steuerlichen Evidenzkonten

#### 3.1. Gewinnabfuhr

Gemäß § 4 Abs 12 Z 4 Satz 2 EStG erhöht sich das Innenfinanzierungsevidenzkonto „um Jahresüberschüsse im Sinne des Unternehmensgesetzbuches und vermindert

<sup>6)</sup> Vgl zum Einlagenevidenzkonto Kirchmayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (11. Lfg, Juli 2007) § 4 Tz 452; Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 10 Tz 103; Kirchmayr, Beteiligungserträge, 164; Marschner, Einlagen, 583.

<sup>7)</sup> Vgl Geist in Jabornegg, HGB (1997) § 232 Rz 7; Bergmann in Straube/Ratka/Rauter, UGB<sup>3</sup> (2011) § 232 Rz 24.

<sup>8)</sup> Vgl Weiler in Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka, Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung<sup>3</sup> (2001) § 232 Abs 3 Rz 4; Bergmann in Straube/Ratka/Rauter, UGB<sup>3</sup>, § 232 Rz 24.

<sup>9)</sup> Vgl demgegenüber die deutsche Parallelbestimmung des § 277 Abs 3 Satz 2 dHGB: „Erträge und Aufwendungen aus Verlustübernahme und auf Grund einer Gewinngemeinschaft, eines Gewinnabführungs- oder eines Teilgewinnabführungsvertrags erhaltene oder abgeführte Gewinne sind jeweils gesondert unter entsprechender Bezeichnung auszuweisen.“

<sup>10)</sup> Vgl Vanas in Zib/Dellinger, UGB (2013) § 232 Rz 44; Weiler in Kofler/Nadvornik/Pernsteiner/Vodrazka, Bilanz und Abschlussprüfung<sup>3</sup>, § 232 Abs 3 Rz 2; Achatz-Kandut in Bertl/Mandl, Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz<sup>11</sup> B.III./3.4.c. 6; Konezny in Hirscher, Bilanzrecht, Einzelabschluss (2009) § 232 UGB Rz 17.

*sich um Jahresfehlbeträge im Sinne des Unternehmensgesetzbuches sowie um offene Ausschüttungen; dabei haben verdeckte Einlagen sowie erhaltene Einlagenrückzahlungen außer Ansatz zu bleiben“.*

Erzielt eine Tochtergesellschaft einen unternehmensrechtlichen Gewinn, der aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrags an die Muttergesellschaft abgeführt werden muss, geht das übernommene Ergebnis der Tochtergesellschaft auf Ebene der Muttergesellschaft nach den geschilderten Grundsätzen als „Erträge aus Beteiligungen“ (§ 231 Abs 2 Z 10 bzw § 231 Abs 3 Z 9 UGB) in deren unternehmensrechtlichen Jahresüberschuss bzw -fehlbetrag ein und erhöht daher grundsätzlich<sup>11)</sup> auch die steuerliche Innenfinanzierung der Muttergesellschaft.

Auf Ebene der Tochtergesellschaft wirkt sich die Ergebnisüberrechnung demgegenüber nicht auf den unternehmensrechtlichen Jahresüberschuss aus, weil dieser Vorgang entsprechend dem gesetzlichen GuV-Gliederungsschema erst nach dem GuV-Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ (§ 231 Abs 2 Z 21 bzw § 231 Abs 3 Z 20 UGB) zu erfassen ist. Durch die Anknüpfung in § 4 Abs 12 Z 4 Satz 2 EStG an den Jahresüberschuss iSd UGB ist der steuerliche Innenfinanzierungsstand der Tochtergesellschaft folglich jedenfalls in einem ersten Schritt – unabhängig von der Ergebnisüberrechnung aufgrund des Ergebnisabführungsvertrags – um den Jahresüberschuss zu erhöhen. Fraglich ist in diesem Zusammenhang jedoch, ob die Gewinnabfuhr aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrags als „offene Ausschüttung“ iSd § 4 Abs 12 Z 4 Satz 2 EStG einzustufen ist und der steuerliche Innenfinanzierungsstand der Tochtergesellschaft folgerichtig in einem weiteren Schritt entsprechend zu vermindern wäre<sup>12)</sup> oder ob insoweit vielmehr von einer für Zwecke der Innenfinanzierung unbeachtlichen<sup>13)</sup> verdeckten Ausschüttung bzw einem sonstigen, den Innenfinanzierungsstand nicht beeinflussenden Vorgang auszugehen ist. Für die Frage der Auswirkung der unternehmensrechtlichen Gewinnabfuhr aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrags auf den Stand der steuerlichen Innenfinanzierung der Tochtergesellschaft kommt somit deren ertragsteuerlicher Qualifikation als offene oder verdeckte Ausschüttung bzw als sonstiger Vorgang entscheidende Bedeutung zu.

Im Rahmen des bis zur Einführung des Gruppenbesteuerungsregimes durch das StRefG 2005<sup>14)</sup> in § 9 KStG normierten Konzepts der körperschaftsteuerlichen Organshaft stellte der Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrags nach § 9 Abs 4 KStG idF vor dem StRefG 2005 eine Anwendungsvoraussetzung dar,<sup>15)</sup> und die Gewinnabfuhr aufgrund eines solchen Ergebnisabführungsvertrags an den Organträger wurde nach herrschender Ansicht nicht als Ausschüttung, sondern als Rechtsfolge des § 9 Abs 1 KStG idF vor dem StRefG 2005 eingestuft.<sup>16)</sup> Auf Ebene der abführenden Organ-

<sup>11)</sup> Etwas anderes wäre nur in dem Fall denkbar, dass eine Gewinnabfuhr aufgrund eines unternehmensrechtlichen Ergebnisabführungsvertrags unter den Voraussetzungen des § 4 Abs 12 EStG als steuerliche Einlagenrückzahlung behandelt werden könnte und folglich nach § 4 Abs 12 Z 4 Satz 2 EStG auf Ebene der Muttergesellschaft die steuerliche Innenfinanzierung nicht zu erhöhen wäre (dies zur vormaligen Vollorganshaft verneinend Pkt 2.3.2. Z 2 Einlagenrückzahlungserlass, AÖF 1998/88). Ob eine Behandlung der Gewinnabfuhr als Einlagenrückzahlung nach den Voraussetzungen des § 4 Abs 12 EStG möglich ist, dürfte insb von der grundsätzlichen ertragsteuerlichen Qualifikation einer Gewinnabfuhr als offene oder verdeckte Ausschüttung bzw als sonstiger Vorgang abhängen (siehe dazu sogleich die weiteren Ausführungen).

<sup>12)</sup> Sofern keine Qualifikation als Einlagenrückzahlung erfolgt (siehe zu dieser Thematik FN 11).

<sup>13)</sup> Vgl *Koller/Marschner/Wurm*, Neukonzeption der Einlagenrückzahlung nach § 4 Abs 12 EStG, SWK 36/2015, 1581 (1585); *Rzepa*, Einlagenrückzahlung von Körperschaften im AbgÄG 2015, RdW 2016, 62 (65); *Stanek*, Die Einlagenrückzahlung des § 4 Abs 12 EStG nach dem AbgÄG 2015, ÖStZ 2016, 168 (174); *Rzepa/Schilcher/Titz*, Die Ermittlung der Innenfinanzierung, in *Mayr/Schlager/Zöchling*, Einlagenrückzahlung, 15 (20).

<sup>14)</sup> BGBl I 2004/57.

<sup>15)</sup> Vgl KStR 2001, Rz 414 idF AÖF 2006/89.

<sup>16)</sup> Vgl KStR 2001, Rz 451 idF AÖF 2006/89; *Damböck*, Teilwertabschreibung und Organshaft, ÖStZ 1998, 515 (518); *Stoll*, Bilanzausweis von Erträgen aus Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, GesRZ 1982, 225 (236).

gesellschaft galt die Gewinnabfuhr zwar als Einkommensverwendung iSd § 8 Abs 2 KStG,<sup>17)</sup> doch waren in diesem Zusammenhang nach herrschender Ansicht die Vorschriften über den KEST-Abzug gem §§ 93 ff EStG bzw die Beteiligungsertragsbefreiung gem § 10 KStG mangels Qualifikation als Ausschüttung nicht anzuwenden.<sup>18)</sup> Um infolge der steuerlichen Zurechnung des Ergebnisses der Organgesellschaft auf Ebene des Organträgers eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, wurde nach herrschender Ansicht im Rahmen der Einkommensermittlung des Organträgers eine außerbilanzmäßige Neutralisierung des im unternehmensrechtlichen Ergebnis des Organträgers enthaltenen Ertrags aus dem Ergebnisabführungsvertrag direkt aus der Regelung des § 9 KStG idF vor dem StRefG 2005 abgeleitet.<sup>19)</sup> Sofern trotz des Bestehens eines Ergebnisabführungsvertrags nicht alle Voraussetzungen des § 9 KStG idF vor dem StRefG 2005 gegeben waren („*verunglückte Organschaft*“), war nach herrschender Ansicht in der Gewinnabfuhr eine verdeckte Gewinnausschüttung zu sehen, weil hierbei keine Gewinnverteilung vorliegt, die auf der Grundlage eines den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschlusses beruht.<sup>20)</sup> Bei der Obergesellschaft war die Gewinnabfuhr diesfalls als Beteiligungsertrag gem § 10 KStG steuerbefreit.<sup>21)</sup>

Im Unterschied zur vormaligen körperschaftsteuerlichen Organschaft stellt der Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrags im Rahmen des Gruppenbesteuerungsregimes gem § 9 KStG keine Anwendungsvoraussetzung mehr dar. Ungeachtet der aus § 9 Abs 1 KStG resultierenden steuerlichen Ergebniszurechnung sind unternehmensrechtliche Gewinnausschüttungen der Beteiligungskörperschaft an die beteiligte Körperschaft dabei auch innerhalb des Gruppenbesteuerungsregimes als Beteiligungserträge iSd § 10 KStG zu qualifizieren.<sup>22)</sup> Ähnliches gilt nach überwiegender Auffassung für jene Fälle, in denen zwischen Gruppenmitgliedern bzw Gruppenträger unternehmensrechtlich Ergebnisabführungsverträge abgeschlossen bzw beibehalten werden (zB anstelle einer Steuerausgleichsvereinbarung). Die Gewinnabfuhr aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrags stellt demzufolge im Gruppenbesteuerungsregime des § 9 KStG – im Unterschied zur herrschenden Ansicht zur körperschaftsteuerlichen Organschaft iSd § 9 KStG idF vor dem StRefG 2005 – einen Beteiligungsertrag iSd § 10 KStG dar.<sup>23)</sup> Die außerbilanzmäßige Neutralisierung des im unternehmensrechtlichen Ergeb-

<sup>17)</sup> Vgl KStR 2001, Rz 463 und 470 idF AÖF 2006/89.

<sup>18)</sup> Vgl KStR 2001, Rz 451 idF AÖF 2006/89; *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG (1996) § 9 Anm 3; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I<sup>6</sup> (2007) Rz 944; *Bauer*, Die körperschaftsteuerrechtliche Organschaft aus aktueller Sicht; Grundsätze und Einzelfragen, in *Bertl* (Hrsg), Praxis und Zukunft der Unternehmensbesteuerung, FS Heidinger (1995) 171 (181); *Damböck*, ÖStZ 1998, 515 (518); *Stoll*, GesRZ 1982, 225 (236).

<sup>19)</sup> Vgl KStR 2001, Rz 365 iVm 463 idF AÖF 2006/89; *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG, § 9 Anm 3; *Damböck*, ÖStZ 1998, 515 (518) mwN.

<sup>20)</sup> Vgl KStR 2001, Rz 463 und 1055 idF AÖF 2006/89; zur deutschen Rechtslage vgl ua BFH 30. 1. 1974, I R 104/72, BStBl II 1974, 323; 26. 4. 1989, I R 152/84, BStBl II 1989, 668; 13. 9. 1989, I R 110/88, BStBl II 1990, 24; *Neumann* in *Gosch*, KStG<sup>3</sup> (2015) § 14 Rz 540 mwN.

<sup>21)</sup> Vgl KStR 2001, Rz 463 und 1055 idF AÖF 2006/89; *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG, § 9 Anm 20; *Bauer* in *Bertl*, FS Heidinger, 171 (180).

<sup>22)</sup> Vgl *Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG (27. Lfg, 2015) § 9 Rz 402; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung<sup>2</sup> (2008) K59; *Pinetz/Stefaner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG<sup>2</sup> (2016) § 9 Rz 6.

<sup>23)</sup> Vgl KStR 2013, Rz 951; *Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG (27. Lfg, 2015) § 10 Rz 137; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung<sup>2</sup>, K59 und K261; *Fürnsinn/Massoner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG<sup>2</sup>, § 10 Rz 47; *Pinetz/Stefaner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG<sup>2</sup>, § 9 Rz 6; *Staringer*, Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT 2012, IV/1, 35 f; anderer Ansicht hingegen *Achatz/Tumpel* in *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel*, Gruppenbesteuerung (2005) § 9 Abs 1 Rz 25; *Wiedermann/Wilplinger*, Ergebnisermittlung bzw -zurechnung im Inland (Gewinn- und Verlustverrechnung – Anrechnung ausländischer Steuern – Vor- und Außergruppenverluste), in *Damböck/Haunold/Huemer/Schuch*, Gruppenbesteuerung (2006) 87 (94 f), wonach wie im Rahmen der körperschaftsteuerlichen Organschaft iSd § 9 KStG idF vor dem StRefG 2005 die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG nicht anwendbar sein soll.

nis der beteiligten Körperschaft enthalten Ertrags aus dem Ergebnisabführungsvertrag wird demnach nicht mehr aus der Bestimmung des § 9 KStG – als *lex specialis* – abgeleitet, sondern mit der Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG begründet. Hinsichtlich der ertragsteuerlichen Behandlung einer Gewinnabfuhr aufgrund eines unternehmensrechtlichen Ergebnisabführungsvertrags als Beteiligungsertrag iSd § 10 KStG besteht demzufolge kein Unterschied mehr, ob es sich um ein Gewinnabfuhr innerhalb oder außerhalb des Gruppenbesteuerungsregimes handelt.<sup>24)</sup>

In Bezug auf die Auswirkungen der Gewinnabfuhr auf den steuerlichen Innenfinanzierungsstand der Tochtergesellschaft erscheinen daher grundsätzlich folgende Ansätze denkbar:

- Geht man entsprechend der überwiegenden Auffassung<sup>25)</sup> davon aus, dass die Gewinnabfuhr aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrags innerhalb und außerhalb von Unternehmensgruppen aus steuerlicher Sicht eine Ausschüttung darstellt, die auf Ebene der empfangenden Körperschaft als Beteiligungsertrag iSd § 10 KStG zu qualifizieren ist, und ist die Gewinnabfuhr – in Anlehnung an die herrschende Ansicht zur verunglückten Organschaft<sup>26)</sup> – als verdeckte Gewinnausschüttung einzustufen, so mindert die Gewinnabfuhr den Innenfinanzierungsstand der Tochtergesellschaft nach § 4 Abs 12 Z 4 Satz 2 EStG nicht, weil nur offene Ausschüttungen zu einer Verminderung der Innenfinanzierung iSd § 4 Abs 12 Z 4 Satz 2 EStG führen. Weil die unternehmensrechtliche Ergebnisüberrechnung den Jahresüberschuss der Tochtergesellschaft nicht beeinflusst, diese gleichzeitig aber in den Jahresüberschuss bzw. -fehlbetrag der Muttergesellschaft eingeht, erhöht demnach das unternehmensrechtliche Ergebnis der Tochtergesellschaft sowohl den steuerlichen Innenfinanzierungsstand der Tochtergesellschaft als auch jenen der Muttergesellschaft.
- Wenn man demgegenüber in Anlehnung an die herrschende Ansicht zum körperschaftsteuerlichen Organschaftsregime – und entgegen der nunmehr überwiegenden Auffassung<sup>27)</sup> – die Gewinnabfuhr aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrags innerhalb einer Unternehmensgruppe aus steuerlicher Sicht nicht als Ausschüttung qualifiziert (kein Beteiligungsertrag iSd § 10 KStG),<sup>28)</sup> käme man ungeachtet dessen zu einem ähnlichen Ergebnis, weil in diesem Fall mangels steuerlicher Ausschüttung nach Maßgabe des § 4 Abs 12 Z 4 Satz 2 EStG auch keine Verminderung des steuerlichen Innenfinanzierungsstandes der abführenden Tochtergesellschaft vorzunehmen wäre.
- Eine Verminderung des steuerlichen Innenfinanzierungsstandes der Tochtergesellschaft um den an die Muttergesellschaft abgeführten Gewinn könnte auf Basis der derzeitigen Regelung in § 4 Abs 12 Z 4 Satz 2 EStG nur durch eine Qualifikation der Gewinnabfuhr als offene (und nicht als verdeckte) Ausschüttung erreicht werden. Dies stünde aber freilich mit der herrschenden Ansicht zur vormaligen verunglückten Organschaft in Widerspruch.

<sup>24)</sup> Vgl. Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG<sup>2</sup>, § 9 Rz 6.

<sup>25)</sup> Vgl. KStR 2013, Rz 951; Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG (27. Lfg, 2015) § 10 Rz 137; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung<sup>2</sup>, K59 und K261; Fürnsinn/Massoner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG<sup>2</sup>, § 10 Rz 47; Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG<sup>2</sup>, § 9 Rz 6; Staringer, Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT 2012, IV/1, 35 f.

<sup>26)</sup> Vgl. KStR 2001, Rz 463 und 1055 idF AÖF 2006/89; zur deutschen Rechtslage vgl. ua BFH 30. 1. 1974, I R 104/72, BStBl II 1974, 323; 26. 4. 1989, I R 152/84, BStBl II 1989, 668; 13. 9. 1989, I R 110/88, BStBl II 1990, 24; Neumann in Gosch, KStG<sup>3</sup>, § 14 Rz 540 mwN.

<sup>27)</sup> Vgl. KStR 2013, Rz 951; Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG (27. Lfg, 2015) § 10 Rz 137; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung<sup>2</sup>, K59 und K261; Fürnsinn/Massoner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG<sup>2</sup>, § 10 Rz 47; Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG<sup>2</sup>, § 9 Rz 6; Staringer, Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT 2012, IV/1, 35 f.

<sup>28)</sup> Vgl. Achatz/Tumpel in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel, Gruppenbesteuerung, § 9 Abs 1 Rz 25; Wiedermann/Wilplinger in Damböck/Haunold/Huemer/Schuch, Gruppenbesteuerung, 87 (94 f).

## 3.2. Verlustübernahme

Erzielt eine Tochtergesellschaft unternehmensrechtlich einen Verlust, der aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrags von der Muttergesellschaft abzudecken ist, wirkt sich die Verlustabdeckung unternehmensrechtlich, wie dargestellt, als „Aufwendung [...] aus Finanzanlagen und aus Wertpapieren des Umlaufvermögens“ (§ 231 Abs 2 Z 14 bzw § 231 Abs 3 Z 13 UGB) auf den Jahresüberschuss bzw -fehlbetrag der Muttergesellschaft aus und vermindert folglich nach Maßgabe des § 4 Abs 12 Z 2 EStG die steuerliche Innenfinanzierung der Muttergesellschaft.

Auf Ebene der Tochtergesellschaft ist die Abdeckung des Verlusts durch die Muttergesellschaft gem § 232 Abs 3 UGB entsprechend dem gesetzlichen GuV-Gliederungsschema erst nach dem GuV-Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ (§ 231 Abs 2 Z 21 bzw § 231 Abs 3 Z 20 UGB) zu erfassen. Durch die Anknüpfung in § 4 Abs 12 Z 4 Satz 2 EStG an den Jahresfehlbetrag iSd UGB ist der steuerliche Innenfinanzierungsstand der Tochtergesellschaft folglich – unabhängig von der Verlustabdeckung aufgrund des Ergebnisabführungsvertrags – um den Jahresfehlbetrag zu vermindern.

Durch die Verlustübernahmeverpflichtung aus dem Ergebnisabführungsvertrag vermindert der unternehmensrechtliche Verlust der Tochtergesellschaft daher sowohl den steuerlichen Innenfinanzierungsstand der Tochtergesellschaft als auch jenen der Muttergesellschaft. Im Ergebnis besteht dadurch eine gewisse Parallelität zum Fall der Verlustabdeckung außerhalb eines Ergebnisabführungsvertrags mittels eines Verlustabdeckungszuschusses. Auch hier kann es infolge der Anknüpfung des § 4 Abs 12 Z 4 Satz 2 EStG an den Jahresüberschuss bzw -fehlbetrag iSd UGB dem Grunde nach sowohl zu einer Verminderung der steuerlichen Innenfinanzierung der Tochtergesellschaft als auch jener der Muttergesellschaft kommen, sofern der um den Verlustabdeckungszuschuss erhöhte unternehmensrechtliche Beteiligungsansatz in weiterer Folge außerplanmäßig abgeschrieben werden muss und somit als Aufwand in den unternehmensrechtlichen Jahresüberschuss bzw -fehlbetrag der Muttergesellschaft eingeht.

Nach der Verwaltungspraxis zur körperschaftsteuerlichen Organschaft gem § 9 KStG idF vor dem StRefG 2005 galt die Verlustübernahme aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrags bei aufrechter körperschaftsteuerlicher Organschaft nicht als steuerliche Einlage gem § 4 Abs 12 ESG.<sup>29)</sup> Zwar wurde in der Verlustübernahme aus dem Ergebnisabführungsvertrag an sich eine auf der Gesellschafterstellung beruhende verdeckte Einlage gesehen, doch wurden die Rechtsfolgen der verdeckten Einlagen – insb Aktivierung des übernommenen Verlusts auf den steuerlichen Beteiligungsansatz an der Organgesellschaft – bei aufrechter Organschaft von der Regelung des § 9 KStG idF vor dem StRefG 2005 als *lex specialis* überlagert.<sup>30)</sup> Dies wurde vor allem dadurch begründet, dass andernfalls unter Umständen auf Ebene des Organträgers eine mögliche Doppelverlustverwertung eintreten könnte, sofern neben der steuerlichen Zurechnung des Verlusts der Organgesellschaft eine Teilwertabschreibung auf den durch die Verlustübernahme zusätzlich erhöhten Beteiligungsansatz an der Organgesellschaft erforderlich wäre.<sup>31)</sup> Die außerbilanzmäßige Neutralisierung des im unternehmensrechtlichen Ergebnis des Organträgers enthaltenen Aufwands iZm der Verlustübernahme aus dem Ergebnisabführungsvertrag wurde direkt aus der Regelung des § 9 KStG idF vor dem StRefG 2005 abgeleitet.<sup>32)</sup>

Lagen die (sonstigen) Voraussetzungen der Organschaft iSd § 9 KStG idF vor dem StRefG 2005 trotz Bestehens eines unternehmensrechtlichen Ergebnisabführungsvertrags nicht vor („*verunglückte Organschaft*“), traten hingegen nach Rechtsprechung und

---

<sup>29)</sup> Vgl Pkt 2.2.4. Z 3 Einlagenrückzahlungserlass, AÖF 1998/88.

<sup>30)</sup> Vgl KStR 2001, Rz 463 idF AÖF 2006/89.

<sup>31)</sup> Vgl Damböck, ÖStZ 1998, 515 (518).

<sup>32)</sup> Vgl KStR 2001, Rz 365 iVm 463 idF AÖF 2006/89; Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG, § 9 Anm 3; Damböck, ÖStZ 1998, 515 (518) mwN.

herrschender Ansicht durch die Verlustübernahme auch die steuerlichen Folgen einer verdeckten Einlage ein.<sup>33)</sup> Bei der Tochtergesellschaft stellte die Übernahme des Verlusts durch die Muttergesellschaft folglich eine steuerneutrale Einlage iSd § 8 Abs 1 KStG dar, und auf Ebene der Muttergesellschaft war der steuerliche Beteiligungsansatz an der Tochtergesellschaft entsprechend um den übernommenen Verlust zu erhöhen.<sup>34)</sup>

Im Schrifttum wird von mehreren Autoren vertreten, dass die Auffassung, wonach Verlustübernahmen aus einem Ergebnisabführungsvertrag bei aufrechter Organschaft iSd § 9 KStG idF vor dem StRefG 2005 keine Einlagewirkungen haben sollen, auch iZm dem nunmehrigen Gruppenbesteuerungsregime des § 9 KStG gelten soll, sofern zwischen Gruppenmitgliedern bzw Gruppenträger unternehmensrechtlich Ergebnisabführungsverträge abgeschlossen bzw beibehalten werden.<sup>35)</sup> Eine nähere Begründung für die Übertragbarkeit dieser Grundsätze zur körperschaftsteuerlichen Organschaft iSd § 9 KStG idF vor dem StRefG 2005 auf das Gruppenbesteuerungsregime iSd § 9 KStG ist den diesbezüglichen Ausführungen nicht zu entnehmen. Gegen die Übertragbarkeit dieser Grundsätze auf das Gruppenbesteuerungsregime gem § 9 KStG dürfte uE sprechen, dass nach überwiegender Auffassung infolge des Wegfalls der Voraussetzung eines Ergebnisabführungsvertrags im Gruppenbesteuerungsregime des § 9 KStG die außerbilanzielle Neutralisierung der unternehmensrechtlichen Gewinnabfuhr aufgrund des Ergebnisabführungsvertrags auf Ebene des Gruppenträgers nicht mehr aus der Regelung des § 9 KStG als *lex specialis*, sondern aus der Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG abgeleitet wird.<sup>36)</sup> Es wäre daher unsystematisch, im spiegelbildlichen Fall der Verlustübernahme die außerbilanzmäßige Neutralisierung des im unternehmensrechtlichen Ergebnis des Gruppenträgers enthaltenen Aufwands iZm der Verlustübernahme aus dem Ergebnisabführungsvertrag weiterhin mit der Regelung des § 9 KStG zu begründen. Naheliegender wäre wohl die außerbilanzielle Neutralisierung der unternehmensrechtlichen Verlustübernahme nach den Grundsätzen der verdeckten Einlage, indem man auf Ebene des Gruppenträgers (bzw des beteiligten Gruppenmitglieds) den übernommenen Verlust auf den steuerlichen Beteiligungsansatz an dem Gruppenmitglied (Beteiligungskörperschaft) aktiviert. Im Unterschied zur Rechtslage bei der Organschaft iSd § 9 KStG idF vor dem StRefG 2005 bestünde dabei auch nicht die Gefahr einer Doppelverlustverwertung, weil eine mögliche Teilwertabschreibung des durch die Verlustübernahme erhöhten Beteiligungsansatzes am Gruppenmitglied gem § 9 Abs 7 Satz 1 KStG nicht abzugsfähig ist.<sup>37)</sup>

Für den Fall einer Verlustübernahme aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrags außerhalb einer Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG wird im Hinblick auf die Rechtsprechung<sup>38)</sup> und herrschende Ansicht<sup>39)</sup> zu den Rechtsfolgen einer verunglückten Organschaft wohl jedenfalls eine steuerliche verdeckte Einlage anzunehmen sein.

<sup>33)</sup> Vgl VwGH 29. 4. 1992, 90/13/0228, 90/13/0229; KStR 2001, Rz 463 und 493 idF AÖF 2006/89; Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG, § 9 Anm 20.

<sup>34)</sup> Vgl KStR 2001, Rz 493 idF AÖF 2006/89.

<sup>35)</sup> Vgl Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung<sup>2</sup>, K261; Lachmayer/Wild, Das Einlagevidenzkonto nach der Neuregelung des § 4 Abs 12 EStG, in Mayr/Schlager/Zöchling, Einlagenrückzahlung, 31 (33).

<sup>36)</sup> Vgl KStR 2013, Rz 951; Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG (27. Lfg, 2015) § 10 Rz 137; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung<sup>2</sup>, K59 und K261; Fürsinn/Massoner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG<sup>2</sup>, § 10 Rz 47; Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG<sup>2</sup>, § 9 Rz 6; Staringer, Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT 2012, IV/1, 35 f.

<sup>37)</sup> Zur aktuellen Diskussion, ob § 9 Abs 7 Satz 1 KStG – entsprechend der herrschenden Ansicht – die Gewinnauswirkung unterdrückt, die sich aus dem Ansatz des niedrigeren Teilwerts der Beteiligung gem § 6 Z 2 lit a EStG ergibt, oder § 9 Abs 7 Satz 1 KStG so zu verstehen ist, dass sich Wertminderungen von Beteiligungen steuerbilanziell generell nicht auswirken, somit steuerlich auch kein Ansatz des niedrigeren Teilwerts der Beteiligung vorzunehmen ist und gegebenenfalls nach dem Ausscheiden aus der Gruppe eine steuerwirksame Teilwertabschreibung der Beteiligung am ehemaligen Gruppenmitglied möglich wäre, siehe Zorn, Gruppenbedingtes versus einlagenbedingtes Teilwertabschreibungsverbot, RdW 2016, 347 (347 ff), bzw Marchgraber, Zur Abzugsfähigkeit von Teilwertabschreibungen im Körperschaftsteuerrecht, GES 2016, 181 (181 ff).

<sup>38)</sup> Vgl VwGH 29. 4. 1992, 90/13/0228, 90/13/0229.

<sup>39)</sup> Vgl KStR 2001, Rz 463 und 493 idF AÖF 2006/89; Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG, § 9 Anm 20.

Die Abdeckung des Verlusts durch die Muttergesellschaft auf Grundlage eines Ergebnisabführungsvertrags wirkt sich uE dabei im Fall der Qualifikation des Vorgangs als steuerliche verdeckte Einlage auf Ebene der Tochtergesellschaft nur auf das Einlagenevidenzkonto aus.<sup>40)</sup> Zwar ist in § 4 Abs 12 Z 4 Satz 2 EStG vorgesehen, dass bei Ermittlung der Innenfinanzierung verdeckte Einlagen außer Ansatz zu bleiben haben. Dies sollte jedoch grundsätzlich nur für jene verdeckten Einlagen gelten, die sich auf den unternehmensrechtlichen Jahresüberschuss bzw -fehlbetrag auswirken. Weil die Abdeckung eines Verlusts durch die Muttergesellschaft auf Ebene der Tochtergesellschaft gem § 232 Abs 3 UGB entsprechend dem gesetzlichen GuV-Gliederungsschema erst nach dem GuV-Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ (§ 231 Abs 2 Z 21 bzw § 231 Abs 3 Z 20 UGB) zu erfassen ist und sich folglich nicht auf den Jahresüberschuss bzw -fehlbetrag der Tochtergesellschaft auswirken kann, sollte insoweit auch keine Adaptierung der Innenfinanzierung iSd § 4 Abs 12 Z 4 Satz 2 EStG vorzunehmen sein.



### Auf den Punkt gebracht

Ergebnisabführungsverträge spielen in der österreichischen Konzernpraxis eine nicht unbedeutende Rolle. Betroffene Konzerne und deren Berater sehen sich bei dem Bestreben nach einer korrekten steuerlichen Berücksichtigung von Gewinnabführungen bzw Verlustabdeckungen auf den steuerlichen Evidenzkonten der involvierten Gesellschaften mit mehreren offenen (teils grundsätzlichen) Fragen konfrontiert. Der vorliegende Beitrag versteht sich als Versuch, auf Basis der neuen Rechtslage dogmatisch begründete Lösungsansätze aufzuzeigen. Die Auffassung der Finanzverwaltung zu diesen Fragen bleibt mit Spannung abzuwarten.

---

---

<sup>40)</sup> Davon zu unterscheiden sind die vorangehenden Auswirkungen des von der Tochtergesellschaft erzielten unternehmensrechtlichen Jahresfehlbetrags, der – wie oben gezeigt – nach § 4 Abs 12 Z 4 Satz 2 EStG eine Verminderung der steuerlichen Innenfinanzierung der Tochtergesellschaft bewirkt.

---

## Kontenregister- und Konteneinschau-Anwendungserlass veröffentlicht

Das Kontenregister- und Konteneinschaugesetz (KontRegG), BGBl I 2015/116, stellt den Abgabenbehörden für Prüfungen und Maßnahmen der Abgabensicherung Informationen und Möglichkeiten zur Verfügung, die bisher nur den Finanzstrafbehörden unter Einhaltung strenger Verfahrensvorschriften zugänglich waren. Das BMF hat im Erlass vom 4. 10. 2016, BMF-280000/0165-IV/3/2016, seine Rechtsansicht veröffentlicht. Mit dem in zwei Teile (Abgabungsverfahren und Finanzstrafverfahren) gegliederten Erlass soll sichergestellt werden, dass die im Kontenregister vorhandenen Informationen nach ökonomischen Grundsätzen gehandhabt und ausreichend genutzt werden, standardisiert wie anlassbezogen von der Einsicht in das Kontenregister Gebrauch gemacht wird, willkürliche Entscheidungen über die Einsicht in das Kontenregister verhindert werden, alle Abgabepflichtigen, die den gleichen Verfahren unterliegen, objektiv gleichbehandelt werden, nicht der Eindruck eines Misstrauens im Einzelfall entsteht und dadurch das Prüfungsklima belastet wird, die Gleichmäßigkeit der Besteuerung gewahrt sowie den Intentionen des Gesetzgebers Rechnung getragen wird. Lesen Sie Näheres zu den wichtigsten Aussagen des Erlasses in einem der nächsten SWK-Hefte.