

JYU TAX

02/17

Ausgabe 14

STEUERRECHT UND
STEUERMANAGEMENT
JOHANNES KEPLER
UNIVERSITÄT LINZ

© iStockphoto.com

UNTERNEHMENS- UND STEUERRECHT ALS QUERSCHNITTMATERIE

Editorial	S 2 - 4
News und Highlights	S 6 - 28
Steuerwissenschaften und Steuerpraxis in Linz	S 30 - 33
Unternehmens- und Steuerrecht als Querschnittsmaterie (Themenschwerpunkt)	S 34 - 49
Lehrveranstaltungen im SS 2017	S 50 - 59
Veranstaltungen im SS 2017	S 60

tax

ERGEBNISABFÜHRUNGS- ERTRÄGE IM NEUEN EINLAGEN- RÜCKZAHLUNGSREGIME

Autoren

Assoz. Univ.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann, LL.M. MBA lehrt und forscht am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der JKU Linz und ist Mitarbeiter einer international tätigen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungskanzlei in Wien



Univ.-Ass. Mag Gustav Wurm ist Assistent am Institut für Finanzrecht und Steuerpolitik der JKU Linz



Das Einlagenrückzahlungsregime des § 4 Abs 12 EStG wurde mit dem StRefG 2015/2016¹ und dem AbgÄG 2015² 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. Einleitung

Obwohl Einlagenrückzahlungen einen der ertragsteuerlichen Kernbereiche der Beziehungen zwischen Körperschaften und ihren Anteilsinhabern ansprechen,³ erfolgte ihre erstmalige gesetzliche Regelung in § 4 Abs 12 EStG erst mit dem StruktAnpG 1996⁴. Bereits seit der Ursprungsfassung normiert die Bestimmung ausdrücklich, dass Körperschaften erhaltene Einlagen im Wege eines Evidenzkontos zu erfassen haben und der Evidenzkontostand im Falle 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 erstmalig die Verpflichtung verankert, neben dem Einlagenstand auch den Stand der Innenfinanzierung evident zu halten. Die mit dieser Neuregelung einhergehende Kritik bewog den Gesetzgeber zwar, das „Primat der Gewinnausschüttung“ bereits mit dem AbgÄG 2015 wieder abzuschaffen, doch wurde dabei die gesonderte Evidenzierungspflicht betreffend den Innenfinanzierungsstand und damit einhergehend der Grundsatz beibehalten, 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.⁵ Bei der Feststellung der steuerlichen Eigenschaft von causa societatis veranlassten Vermögensstransfers zwischen Körperschaften und ihren Anteilsinhabern als Gewinnausschüttungen oder Einlagenrückzahlungen kommt ihnen als Beweismittel entscheidende Bedeutung zu.⁶

In der österreichischen Konzernpraxis spielen Ergebnisabführungsverträge eine nicht unbedeutende Rolle. Mit dem Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrages verpflichtet sich eine untergeordnete Konzerngesell-

1 BGBl I Nr 118/2015.

2 BGBl I Nr 163/2015.

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

4 BGBl Nr 201/1996.

5 Vgl zum Einlagenevidenzkonto *Kirchmayr*, Besteuerung von Beteiligungserträgen (2004) 164; *dieselbe* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹¹ § 4 Tz 452; *dieselbe* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 10 Tz 103; *Mayr/Schlager*, Entstehungsgeschichte, bisherige Problemstellungen und das neue Konzept der Einlagenrückzahlung, in *Mayr/Schlager/Zöchling*, Handbuch Einlagenrückzahlung (2016) 1 (4).

6 Vgl zum Einlagenevidenzkonto *Kirchmayr* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*,

EStG¹¹ § 4 Tz 452; *dieselbe* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 10 Tz 103; *dieselbe*, Besteuerung von Beteiligungserträgen 164; *Marschner*, Einlagen in Kapitalgesellschaften (2015) 583.

7 Vgl *Geist* in *Jabornegg*, HGB § 232 Rz 7; *Bergmann* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB³ § 232 Rz 24.

8 Vgl *Weiler* in Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung³ § 232 Abs 3 Rz 4; *Bergmann* in *Straube/Ratka/Rauter*, UGB³ § 232 Rz 24.

9 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“.

schaft 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. 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. Abs 3 Z 25 UGB) zu erfolgen,⁷ welcher im Falle einer gänzlichen Ergebnisüberrechnung durch den gesonderten Überrechnungsausweis auf Null gestellt wird.⁸ Die gesonderte Ausweispflicht betrifft nur die Tochtergesellschaft.⁹ Auf Ebene der Muttergesellschaft sind Ergebnisüberrechnungen in der Gewinn- und Verlustrechnung 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.¹⁰

Da Ergebnisüberrechnungen nach dem gesetzlichen GuV-Gliederungsschema erst nach dem GuV-Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ (§ 231 Abs 2 Z 21 bzw. 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 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, welcher aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrages 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 grundsätzlich¹¹ 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. 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 auf Grund des Ergebnisabführungsvertrages – um den Jahresüberschuss zu erhöhen. Fraglich ist in diesem Zusammenhang jedoch, ob die Gewinnabfuhr aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrages 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,¹² oder ob insoweit vielmehr von einer für Zwecke der Innenfinanzierung unbeachtlichen verdeckten Ausschüttung¹³ bzw. einem sonstigen, den Innenfinanzierungsstand nicht beeinflussenden Vorgang auszugehen ist. Für die Frage der Auswirkung der unternehmensrechtlichen Gewinnabfuhr auf Grund eines Ergebnisabführungsvertrages auf den Stand der steuerlichen Innenfinanzierung der Tochtergesellschaft kommt somit deren ertragsteuerlicher Qualifikation als offene oder als verdeckte Ausschüttung bzw. als sonstiger Vorgang entscheidende Bedeutung zu.

¹⁰ Vgl *Vanas* in *Zib/Dellinger*, UGB § 232 Rz 44; *Weiler* in *Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung*³ § 232 Abs 3 Rz 2; *Achatz-Kandut* in *Berti/Mandl*, *Handbuch zum RLG*¹¹ B.III./3.4.c, 6; *Konezny* in *Hirschler*, *Bilanzrecht* § 232 Rz 17.

¹¹ Etwas anderes wäre nur in dem Fall denkbar, dass eine Gewinnabfuhr auf Grund eines unternehmensrechtlichen Ergebnisabführungsvertrages 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 insbesondere von der grundsätzlichen ertragsteuerlichen Qualifikation

einer Gewinnabfuhr als offene oder verdeckte Ausschüttung bzw. als sonstiger Vorgang abhängen (siehe dazu sogleich die weiteren Ausführungen).

¹² Sofern keine Qualifikation als Einlagenrückzahlung erfolgt (zu dieser Thematik siehe FN 12).

¹³ Vgl *Kofler/Marschner/Wurm*, Neukonzeption der Einlagenrückzahlung nach § 4 Abs 12 EStG, SWK 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*, *Handbuch Einlagenrückzahlung* (2016) 15 (20).

¹⁴ BGBl I Nr 57/2004.





Im Rahmen des bis zur Einführung des Gruppenbesteuerungsregimes durch das StRefG 2005¹⁴ in § 9 KStG normierten Konzepts der körperschaftsteuerlichen Organschaft stellte der Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrages nach § 9 Abs 4 KStG idF vor dem StRefG 2005 eine Anwendungsvoraussetzung dar¹⁵ und wurde die Gewinnabfuhr auf Grund eines solchen Ergebnisabführungsvertrages an den Organträger nach hA nicht als Ausschüttung, sondern als Rechtsfolge des § 9 Abs 1 KStG idF vor dem StRefG 2005 eingestuft.¹⁶ Auf Ebene der abführenden Organgesellschaft galt die Gewinnabfuhr zwar als Einkommensverwendung iSd § 8 Abs 2

KStG¹⁷, doch waren in diesem Zusammenhang nach hA die Vorschriften über den KEST-Abzug gem den §§ 93 ff EStG bzw. die Beteiligungsertragsbefreiung gem § 10 KStG mangels Qualifikation als Ausschüttung nicht anzuwenden.¹⁸ Um in Folge der steuerlichen Zurechnung des Ergebnisses der Organgesellschaft auf Ebene des Organträgers eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, wurde nach hA im Rahmen der Einkommensermittlung des Organträgers eine außerbilanzmäßige Neutralisierung des im unternehmensrechtlichen Ergebnis des Organträgers enthalten Ertrags aus dem Ergebnisabführungsvertrag direkt aus der Regelung des § 9 KStG idF vor dem StRefG 2005 abgeleitet.¹⁹ Sofern trotz des Bestehens eines Ergebnisabführungsvertrages nicht alle Voraussetzungen des § 9 KStG idF vor dem StRefG 2005 gegeben waren („verunglückte Organschaft“), war nach hA in der Gewinnabfuhr eine verdeckte Gewinnausschüttung zu sehen, weil hierbei keine Gewinnverteilung vorliegt, die auf der Grundlage eines den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschlusses beruht.²⁰ Bei der Obergesellschaft war die Gewinnabfuhr diesfalls als Beteiligungsertrag gem § 10 KStG steuerbefreit.²¹

Im Unterschied zur vormaligen körperschaftsteuerlichen Organschaft stellt der Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrages im Rahmen des



15 Vgl KStR 2001 Rz 414 idF AÖF 2006/89.

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

17 Vgl KStR 2001 Rz 463 und 470 idF AÖF 2006/89.

18 Vgl KStR 2001 Rz 451 idF AÖF 2006/89; *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG § 9 Anm 3; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I⁸ (2007) Rz 944; *Bauer*, Die körperschaftsteuerrechtliche Organschaft aus aktueller Sicht; Grundsätze und Einzelfragen, in *Bertl*, Praxis und Zukunft der Unternehmensbesteuerung – FS Heidinger (1995) 171 (181); *Damböck*, ÖStZ 1998, 515 (518); *Stoll*, GesRZ 1982, 225 (236).

19 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.

20 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 1974 II 323; 26. 4. 1989, I R 152/84, BStBl 1989 II 668; 13. 9. 1989, I R 110/88, BStBl 1990 II 24; *Neumann* in *Gosch*, KStG³ § 14 Rz 540 mwN.

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

22 Vgl *Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG²⁷ § 9 Rz 402; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung² (2008) K59; *Pinetz/Stefaner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 9 Rz 6.

23 Vgl KStR 2013 Rz 951; *Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG²⁷ § 10 Rz 137; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung² K59 und K261; *Fürsinn/Massoner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 10 Rz 47; *Pinetz/Stefaner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 9 Rz 6; *Staringer*, Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT 2012, IV/1, 35 f; aA hingegen *Achatz/Tumpel*

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.²² Ähnliches gilt nach überwiegender Auffassung für jene Fälle, in denen zwischen Gruppenmitgliedern bzw. Gruppenträger unternehmensrechtlich Ergebnisabführungsverträge abgeschlossen bzw. beibehalten werden (z.B. anstelle einer Steuerausgleichsvereinbarung). Die Gewinnabfuhr auf Grund eines Ergebnisabführungsvertrages stellt demzufolge im Gruppenbesteuerungsregime des § 9 KStG – im Unterschied zur hA zur körperschaftsteuerlichen Organschaft iSd § 9 KStG idF vor dem StRefG 2005 – einen Beteiligungsertrag iSd § 10 KStG dar.²³ Die außerbilanzmäßige Neutralisierung des im unternehmensrechtlichen Ergebnis 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 auf Grund eines unternehmensrechtlichen Ergebnisabführ-

rungsvertrags als Beteiligungsertrag iSd § 10 KStG besteht demzufolge kein Unterschied mehr, ob es sich um eine Gewinnabfuhr innerhalb oder außerhalb des Gruppenbesteuerungsregimes handelt.²⁴

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

- Geht man entsprechend der überwiegenden Auffassung²⁵ davon aus, dass die Gewinnabfuhr auf Grund eines Ergebnisabführungsvertrages innerhalb und außerhalb von Unternehmensgruppen aus steuerlicher Sicht eine Ausschüttung darstellt, welche auf Ebene der empfangenden Körperschaft als Beteiligungsertrag iSd § 10 KStG zu qualifizieren ist, und ist die Gewinnabfuhr – in Anlehnung an die hA zur verunglückten Organschaft²⁶ – 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. Da die unternehmensrechtliche Ergebnisüberrechnung den Jahresüberschuss der Tochtergesellschaft nicht beeinflusst, diese gleichzeitig aber in den Jahresüberschuss bzw. -fehlbe-

trag der Muttergesellschaft eingeht, erhöht demnach das unternehmensrechtliche Ergebnis der Tochtergesellschaft nach sowohl den steuerlichen Innenfinanzierungsstand der Tochtergesellschaft als auch jenen der Muttergesellschaft.

- Wenn man demgegenüber in Anlehnung an die hA zum körperschaftsteuerlichen Organschaftsregime – und entgegen der nunmehr überwiegenden Auffassung²⁷ – die Gewinnabfuhr auf Grund eines Ergebnisabführungsvertrages innerhalb einer Unternehmensgruppe aus steuerlicher Sicht nicht als Ausschüttung qualifiziert (kein Beteiligungsertrag iSd § 10 KStG),²⁸ 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 Innenfinanzierungsstands 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 hA zur vormaligen verunglückten Organschaft in Widerspruch.

in *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel*, Gruppenbesteuerung § 9 Abs 1 Rz 25; *Wiedermann/Wilpinger*, Ergebnismittlung bzw. -zurechnung im Inland (Gewinn- und Verlustrechnung – 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.

24 Vgl *Pinetz/Stefaner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 9 Rz 6.

25 Vgl KStR 2013 Rz 951; *Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG²⁷ § 10 Rz 137; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung² K59 und K261; *Fürnsinn/Massoner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 10 Rz 47; *Pinetz/Stefaner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 9 Rz 6; *Staringer*, Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT 2012, IV/1, 35 f.

26 Vgl KStR 2001 Rz 463, 493 und 1055 idF AÖF 2006/89; zur deutschen Rechtslage vgl ua BFH 30. 1. 1974, I R 104/72, BStBl 1974 II 323; 26. 4. 1989, I R 152/84, BStBl 1989 II 668; 13. 9. 1989, I R 110/88, BStBl 1990 II 24; *Neumann* in *Gosch*, KStG² § 14 Rz 540 mwN.

27 Vgl KStR 2013 Rz 951; *Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG²⁷ § 10 Rz 137; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung² K59 und K261; *Fürnsinn/Massoner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 10 Rz 47; *Pinetz/Stefaner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 9 Rz 6; *Staringer*, Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT 2012, IV/1, 35 f.

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





3.2. Verlustübernahme

Erzielt eine Tochtergesellschaft unternehmensrechtlich einen Verlust, welcher aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrages von der Muttergesellschaft abzudecken ist, wirkt sich die Verlustabdeckung unternehmensrechtlich wie dargestellt als „Aufwendungen 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 Verlustes 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. 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 auf Grund des Ergebnisabführungsvertrages – 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 Er-

gebnis besteht dadurch eine gewisse Parallelität zum Fall der Verlustabdeckung außerhalb eines Ergebnisabführungsvertrages mittels eines Verlustabdeckungszuschusses. Auch hier kann es in Folge der Anknüpfung des § 4 Abs 12 Z 4 Satz 2 EStG an den Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag 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 Organshaft gem § 9 KStG idF vor dem StRefG 2005 galt die Verlustübernahme auf Grund eines Ergebnisabführungsvertrages bei aufrechter Körperschaftsteuerlichen Organshaft nicht als steuerliche Einlage gem § 4 Abs 12 ESG.²⁹ 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 – insbesondere Aktivierung des übernommenen Verlusts auf den steuerlichen Beteiligungsansatz an der Organshaft – bei aufrechter Organshaft durch die Regelung des § 9 KStG idF vor dem StRefG 2005 als *lex specialis* überlagert.³⁰ Dies wurde vor allem dadurch begründet,

29 Vgl Pkt. 2.2.4. Z 3 Einlagenrückzahlungserlass, AÖF 1998/88.

30 Vgl KStR 2001 Rz 463 idF AÖF 2006/89.

31 Vgl *Damböck*, ÖStZ 1998, 515 (518).

32 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.

33 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.

34 Vgl KStR 2001 Rz 493 idF AÖF 2006/89.

35 Vgl *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung² K261; *Lachmayer/Wild*, Das Einlagenevidenzkonto nach der Neuregelung des § 4 Abs 12 EStG, in

dass anderenfalls 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.³¹ 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.³²

Lagen die (sonstigen) Voraussetzungen der Organshaft iSd § 9 KStG idF vor dem StRefG 2005 trotz Bestehens eines unternehmensrechtlichen Ergebnisabführungsvertrages nicht vor („verunglückte Organshaft“), traten hingegen nach Rsp und hA durch die Verlustübernahme auch die steuerlichen Folgen einer verdeckten Einlage ein.³³ Bei der Tochtergesellschaft stellte die Übernahme des Verlustes 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.³⁴

Im Schrifttum wird von mehreren Autoren vertreten, dass die Auffassung, wonach Verlustübernahmen aus einem Ergebnisabführungsvertrag bei aufrechter Organshaft 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.³⁵ Eine nähere Begründung für die Übertragbarkeit dieser Grundsätze zur körperschaftsteuerlichen Organshaft 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 auf Grund des Ergebnisabführungsvertrages auf Ebene des Gruppenträgers nicht mehr aus der Regelung des § 9 KStG als *lex specialis*, sondern aus der Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG abgeleitet wird.³⁶ 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, in dem 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 Organshaft 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.

Für den Fall einer Verlustübernahme auf Grund eines Ergebnisabführungsvertrages außerhalb einer Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG wird in Hinblick auf die Rechtsprechung³⁷ und hA³⁸ zu den Rechtsfolgen einer verunglückten Organshaft wohl jedenfalls eine steuerliche verdeckte Einlage anzunehmen sein.

Die Abdeckung des Verlusts durch die Muttergesellschaft auf Grundlage eines Ergebnisabführungsvertrages wirkt sich uE dabei im Fall der Qualifikation des Vorgangs als steuerliche verdeckte Einlage auf Ebene der Tochtergesellschaft nur auf das Einlagenevidenzkonto aus.³⁹ 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 unternehmensrechtlich Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag auswirken. Da die Abdeckung eines Verlustes durch die Muttergesellschaft auf Ebene der Tochtergesellschaft gem § 232 Abs 3 UGB entsprechend dem gesetzlichen

Mayr/Schlager/Zöchling, Handbuch Einlagenrückzahlung, 31 (33).

³⁶ Vgl KStR 2013 Rz 951; *Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG² § 10 Rz 137; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung² K59 und K261; *Fürnsinn/Massoner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 10 Rz 47; *Pinetz/Stefaner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG² § 9 Rz 6; *Starin-*

ger, Konzernsteuerrecht, 18. ÖJT 2012, IV/1, 35 f.

³⁷ Vgl VwGH 29. 4. 1992, 90/13/0228, 90/13/0229.

³⁸ Vgl KStR 2001 Rz 463 und 493 idF AÖF 2006/89; *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG § 9 Anm 20.



Beiträge zum Themenschwerpunkt



GuV-Gliederungsschema erst nach dem GuV-Posten „Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag“ (§ 231 Abs 2 Z 21 bzw. Abs 3 Z 20 UGB) zu erfassen ist und sich folglich nicht auf den Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag der Tochtergesellschaft auswirken kann, sollte insoweit auch keine Adaptierung der Innenfinanzierung iSd § 4 Abs 12 Z 4 Satz 2 EStG vorzunehmen sein.

4. Fazit

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.

39 Davon zu unterscheiden sind die vorangehenden Auswirkungen des von der Tochtergesellschaft erzielten unternehmensrechtlichen Jahresfehlbetrag, der

- wie oben gezeigt - nach § 4 Abs 12 Z 4 Satz 2 EStG eine Verminderung der steuerlichen Innenfinanzierung der Tochtergesellschaft bewirkt.

Rehder.

www.mic-cust.com

SIE DENKEN AN ZOLL?

WIR HABEN DIE LÖSUNGEN!

MIC Customs Solutions ist der weltweit führende Anbieter für globale Zoll- und Trade Compliance Softwarelösungen mit über 700 Kunden in über 48 Ländern auf sechs Kontinenten. Kunden wie Syngenta, Panasonic, Siemens, P&G, Ford, General Motors, ITG, Infineon, ZF oder Scania zählen beim wichtigen Thema Zoll auf MIC.

Was uns im Vergleich zur Konkurrenz auszeichnet?

- Volle Flexibilität beim Lösungsangebot
 - 1 System, 1 Datenbank, 1 Benutzeroberfläche, 1 Wartungs- und Supportcenter weltweit
 - Verfügbarkeit als Inhouse-Lösung oder als Software as a Service (SaaS)
- Nutzung von Einsparungspotentialen aus der Anwendung von mehr als 90 Freihandelsabkommen (Ursprungskalkulation)
- Minimierung Ihrer Exportrisiken mittels Sanktionslistenprüfung und Exportkontrolle
- Rechtssicherheit durch enge Behördenkontakte
- Zollsoftware, Services und Projektmanagement aus einer Hand
- Internationale Erfahrung in der Projektabwicklung, Implementierung und Integration der Produkte in bestehende Unternehmensprozesse
- Qualitätsführerschaft: höchste Kundenzufriedenheit seit mehr als 25 Jahren

Wir zeigen Ihnen praxiserprobte Lösungen die in Sachen Funktionalität und Komfort keine Wünsche offen lassen. Interessiert? Kontaktieren Sie uns: