

Univ.-Prof. Dr. Hanns F. HÜGEL, Rechtsanwalt, Mödling

Steuerausgleich in der Unternehmensgruppe*)

Gruppenbesteuerung iSd § 9 KStG setzt eine zivilrechtlich zulässige Steuerausgleich-Vereinbarung voraus. Diese soll den Steueraufwand des Gruppenträgers verursachungsgerecht auf die Gruppengesellschaften umlegen, zugerechnete Verluste vergüten und den Gruppenvorteil aus der Saldierung von Gewinnen und Verlusten angemessen verteilen. Dabei sind die Interessen von Gläubigern und gruppenexternen Gesellschaftern zu berücksichtigen. Der vorliegende Beitrag analysiert die unterschiedlichen Methoden des Steuerausgleichs anhand der gesellschaftsrechtlichen Parameter und vergleicht zulässige Gestaltungsvarianten anhand ihrer wirtschaftlichen Auswirkungen. Er behandelt ferner die übrigen Regelungen des Gruppenvertrags. Zuletzt werden die gesellschaftsrechtlichen Folgen unzulässiger Steuerausgleich-Vereinbarungen dargestellt.

Inhaltsübersicht

- I. Gesellschaftsrechtlich zulässige Steuerausgleich-Vereinbarung als steuerrechtliche Voraussetzung der Unternehmensgruppe iSv § 9 KStG
- II. Auseinanderfallen von Steuerschuldner und „Verursacher“ – Tragung einer materiell fremden Steuerschuld als Grund des Steuerausgleichs
- III. Gemeinsamkeiten und Unterschiede zum Steuerausgleich bei der gewerbsteuerlichen Organschaft
- IV. Ergebniszurechnungs-Konstellationen
 1. Verlust der Beteiligungskörperschaft – Gewinn des Gruppenträgers
 2. Gewinn der Beteiligungskörperschaft – Gewinn des Gruppenträgers
 3. Verlust des Gruppenträgers – Verlust der Beteiligungskörperschaft
 4. Verlust des Gruppenträgers – Gewinn der Beteiligungskörperschaft
- V. Exkurs: Konzerninterne Dienstleistungen, Verrechnungspreise und Gewinnkomponenten
- VI. Gestaltung von Steuerausgleich-Vereinbarungen
 1. Periodenabrechnungsmethode: Jährliche Steuerausgleichs-Abrechnung zum Ende des Geschäftsjahres des Gruppenträgers
 2. Verteilungsmethode: Ausgleich aktueller Steuerbelastungen – kein negativer Steuerausgleich
 3. Methodenvergleich
 - 3.1. Verteilungsmethode
 - 3.2. Periodenabrechnungsmethode
 - 3.3. Belastungsmethode
 4. Zusammenfassende Würdigung der Methoden
- VII. Andere Regelungen des Gruppenvertrags
 1. Verteilung der Mindeststeuer
 2. Vor- und Außergruppenverluste
 3. Wechselseitige Informations- und Einsichtsrechte
 4. Mitwirkung in Abgabeverfahren des Gruppenträgers
 5. Dauer der Unternehmensgruppe, Kündigung, Ausscheiden
 6. Außenprüfungen
 7. Änderung der Unternehmensgruppe
 8. Änderung der Steuerausgleich-Vereinbarung
 9. Dienstleistungen des Gruppenträgers und Vergütung
 10. Schiedsgericht
- VIII. Bewährungsproben der Steuerausgleich-Vereinbarung: Außenprüfung, Minderheitsgesellschafter, Anteilsverkauf, Konkurs
- IX. Ergebnisse

I. Gesellschaftsrechtlich zulässige Steuerausgleich-Vereinbarung als steuerrechtliche Voraussetzung der Unternehmensgruppe iSv § 9 KStG

Die Bildung einer Unternehmensgruppe erfordert gem § 9 Abs 8 KStG einen schriftlichen *Gruppenantrag*. Dieser ist von den gesetzlichen Vertretern des Gruppenträgers und aller einzubeziehenden inländischen Körperschaften zu unterfertigen. Im Gruppenantrag ist zu erklären, dass zwischen den finanziell verbundenen inländischen Körperschaften jeweils eine *Regelung* über den *Steuerausgleich vereinbart* worden ist („*Steuerausgleich-Vereinbarung*“).

Obwohl der Wortlaut des § 9 Abs 8 KStG nur eine „*Erklärung*“ über den Abschluss einer Steuerausgleich-Vereinbarung verlangt, ist nicht nur diese Erklärung, sondern auch der *tatsächliche Abschluss* der Steuerausgleich-Vereinbarung Anwendungsvoraussetzung des § 9 KStG.¹⁾ Denn eine wahrheitswidrige Erklärung im Gruppenantrag kann nicht mit (positiven) Steuerrechtsfolgen verbunden sein. Auch der Erlass des BMF vom 23.2.2005, GZ 010216/0031-IV/6/2005 („Gruppenbesteuerungs-Erlass“) geht in Punkt 8.3.2 offenkundig von diesem Verständnis aus. Danach soll die Überprüfung der Steuerausgleich-Vereinbarung idR im Rahmen der Außenprüfung erfolgen. Dies macht nur Sinn, wenn der Abschluss der Vereinbarung

*) Für interessante Diskussionen danke ich *Eveline Artmann, Hans-Georg Koppensteiner, Christian Nowotny, Walter Platzer, Friedrich Ruffler und Hans Zöchling*.

¹⁾ *Wiesner/Mayr*, RdW 2004, 635 f; offenkundig auch *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung (2005) Rz K34: „In steuerlicher Hinsicht ist ausreichend, dass eine Vereinbarung über den Steuerausgleich vorliegt.“ Wohl auch *Zöchling/Fraberger*, SWK 2004, S 507: „... eine unkorrekte Vorgangsweise bei der Steuerumlage gefährdet die Anwendung der Gruppenbesteuerung“.

Anwendungsvoraussetzung der Gruppenbesteuerung ist. Unter Punkt 6.5 geht das BMF schließlich davon aus, dass „Steuerumlagen im Regelfall bereits aus zivil- und gesellschaftsrechtlicher Sicht erforderlich (sind)“.

Warum § 9 KStG die Erfüllung zivil- und gesellschaftsrechtlicher Pflichten zum steuerrechtlichen Tatbestandsmerkmal erhebt, ist nicht ohne Weiteres ersichtlich.²⁾ Freilich ist die Anknüpfung an gesellschaftsrechtliche Vorgänge dem modernen Ertragsteuerrecht nicht fremd. So kommen etwa die Art I, II und VI § 32 UmgrStG nur dann zur Anwendung, wenn eine gesellschaftsrechtlich wirksame Umgründung vorliegt.³⁾

Ist der Abschluss einer Steuerausgleich-Vereinbarung somit *Anwendungsvoraussetzung des § 9 KStG*, darf nicht angenommen werden, dass diese durch den Abschluss einer Vereinbarung *beliebigen Inhalts* erfüllt ist. Nach den Erläuterungen zum SteuerreformG 1995⁴⁾ ist der Inhalt der Steuerausgleich-Vereinbarung dem Steuerrechtsgesetzgeber nicht gleichgültig. Danach soll die „Erklärung über einen vertraglich vereinbarten Verzicht auf einen Steuerausgleich ... die Voraussetzung für einen ordnungsgemäßen Antrag nicht (erfüllen)“. Punkt 8.3.2 des BMF-Erlasses vom 23.2.2005 statuiert, dass eine für die Unternehmensgruppe *einheitliche* Steuerausgleich-Vereinbarung zu treffen sei. Im Übrigen bestehe hinsichtlich der Methode Vertragsfreiheit, sofern die vereinbarte Methode zu „betriebswirtschaftlich sinnvollen Ergebnissen führt“. Als Beispiele nennt der Erlass die *Verteilungs- oder Belastungsmethode*. Weiter heißt es: „Sollte in Ausnahmefällen *zivil- und gesellschaftsrechtlich* ein Steuerausgleich nicht notwendig sein, kann auch steuerlich begründet und dokumentiert auf den Steuerausgleich verzichtet werden.“ Dies wird als „vereinbarter begründeter Verzicht“ bezeichnet.⁵⁾ Zu begründen sei, warum *zivil- und gesellschaftsrechtlich* auf eine Steuerausgleich-Vereinbarung verzichtet werden kann. Kurzum: Der BMF-Erlass vom 23.2.2005 begründet das (steuerrechtlich relevante) *Erfordernis* der Steuerausgleich-Vereinbarung mit zivil- und gesellschaftsrechtlichen Überlegungen. Dann ist es nur folgerichtig, auch die *inhaltliche Ausgestaltung* der Steuerausgleich-Vereinbarung am Zivil- und Gesellschaftsrecht zu messen.⁶⁾ Allerdings erkennt Punkt 6.5 des Gruppenbesteuerungserlasses in realistischer Einschätzung der Problemlage auch die Notwendigkeit, künftige Rechtsentwicklungen abzuwarten: „Sollte sich später (zB durch die Judikatur) die Unzulässigkeit einer ursprünglich als zweckmäßig erachteten Steuerausgleich-Vereinbarung erweisen, berührt dies den Bestand der Unternehmensgruppe nicht, wenn spätestens innerhalb eines Jahres eine entsprechende Anpassung der Steuerausgleich-Vereinbarung erfolgt.“ Für diesen pragmatischen Zugang muss der Rechtsanwender dankbar sein, denn die Problemlage ist schwierig und alles andere als geklärt. Gleichwohl zeigen auch diese Ausführungen, dass das BMF die Anwendung der Gruppenbesteuerungsregelungen grundsätzlich von der *zivil- und gesellschaftsrechtlich zulässigen Ausgestaltung* der Steuerumlage-Vereinbarung abhängig macht. Diese ist Gegenstand der vorliegenden Untersuchung.

II. Auseinanderfallen von Steuerschuldner und „Verursacher“ der Steuerschuld – Tragung einer materiell fremden Steuerschuld als Grund des Steuerausgleichs

In der Unternehmensgruppe werden die steuerlichen Ergebnisse des Gruppenträgers und aller Gruppenmitglieder zusammengefasst. Dies geschieht durch *Zurechnung* der steuerlichen Einzelergebnisse der Beteiligungskörperschaften (Einkommen iSd § 9 Abs 6 Z 2 KStG)⁷⁾ an die beteiligte Körperschaft oder den Gruppenträger (§ 9 Abs 1 Satz 2 und Abs 6 Z 2 KStG).

In einem ersten Schritt sind die Einzelergebnisse der Gruppenmitglieder zu ermitteln: Vor- und Außergruppenverluste von Gruppenmitgliedern kürzen das Ergebnis des Gruppenmitglieds (§ 9 Abs 6 Z 4 KStG), können aber nicht zu einem gem § 9 Abs 6 Z 2 KStG den beteiligten Körperschaften zuzurechnenden, negativen Ergebnis der Beteiligungskörperschaft führen.

Die Ergebnisse der Beteiligungskörperschaften wandern kraft *Zurechnung* zum jeweils übergeordneten Gruppenmitglied und somit letztlich – entlang der Beteiligungskette – zum Gruppenträger. Die *Zurechnung* erfolgt in jenem Wirtschaftsjahr der Obergesellschaft (beteiligte Körperschaft, Gruppenträger), in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres der Beteiligungskörperschaft fällt (§ 9 Abs 1 Satz 2 KStG). Aufgrund dieser ebenenweisen *Zurechnung*⁸⁾ kann es im Vergleich zum Nicht-Gruppenfall („Stand-alone-Situation“) zum Hinausschieben von Steuerzahlungen kommen.

Aufgrund der *Zurechnung* ihrer steuerlichen Ergebnisse erzielen die Gruppenmitglieder kein Einkommen. Das Einkommen des Gruppenträgers ist die Summe der positiven Einzelergebnisse unter Abzug der negativen Einzelergebnisse sämtlicher Gruppenmitglieder sowie der dem Gruppenträger zustehenden Sonderausgaben (§ 9 Abs 6 Z 2 Satz 2 KStG). Zu den Sonderausgaben des Gruppenträgers zählt der eigene Verlustabzug gem § 8 Abs 4 KStG, in den auch negative Ergebnisse anderer Gruppenmitglieder aus früheren Perioden der Unternehmensgruppe eingegangen sind. Negative Ergebnisse der Gruppenmitglieder aus der aktuellen Gewinnermittlungsperiode kürzen das

²⁾ Versuch einer Begründung bei *Wiesner/Mayr*, RdW 2004, 635: Die Gruppenbesteuerung führt zur Verschiebung von Steuerlasten, was dem allgemeinen Körperschaftsteuerrecht widerspricht. Der Vor- oder Nachteil aus der Steuerlastverschiebung solle ausgeglichen werden.

³⁾ Maßgeblichkeit des Handelsrechts (Gesellschaftsrechts) – dazu UmgrStR Rz 46 ff; *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG, Einl Rz 35 ff.

⁴⁾ 451 BlgNR 22. GP.

⁵⁾ So schon *Wiesner/Mayr*, RdW 2004, 635.

⁶⁾ Ähnlich wohl *Zöchling/Fraberger*, SWK 2004, S 507; aA *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung, Rz K260.

⁷⁾ Zur Einkommensermittlung der Gruppenmitglieder vgl Punkt 6.2.1.1 des Gruppenbesteuerungserlasses, insb zur Anwendung von § 2 Abs 2a EStG, § 2 Abs 8 EStG unter Berücksichtigung der 75%-Grenze nach § 2 Abs 2b EStG. Zur Außer- und Vorgruppenverlusten von Gruppenmitgliedern vgl sogleich im Text.

⁸⁾ *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung, Rz K44.

Ergebnis des Gruppenträgers indessen gem Zurechnung gem § 9 Abs 6 Z 2 Satz 1 KStG.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass in das steuerpflichtige Einkommen des Gruppenträgers – abgesehen von Sonderausgaben iSv § 18 Abs 1 Z 1, 6 und 7 EStG iVm § 8 Abs 4 Z 1 KStG – folgende Ergebnisbeiträge eingehen:

- a) Das positive oder negative steuerliche Ergebnis – kurz: Gewinn oder Verlust – des Gruppenträgers des jeweiligen Veranlagungszeitraums;
- b) alle im jeweiligen Veranlagungszeitraum zugerechneten Gewinne und Verluste der Gruppenmitglieder;
- c) alle noch nicht verbrauchten Verlustvorträge des Gruppenträgers, beinhaltend sowohl eigene Verluste⁹⁾ als auch in vorangegangenen Veranlagungszeiträumen zugerechnete Verluste anderer Gruppenmitglieder, wobei der so zusammengesetzte (Gesamt-)Verlustvortrag des Gruppenträgers gem § 2 Abs 2b Z 1 EStG iSv § 7 Abs 2 KStG nur bis zu 75 % der positiven Einkünfte – das ist der Saldo der Erfolgsbeiträge lit a) und lit b) – berücksichtigt wird.

Daraus folgt: Wird das Einkommen des Gruppenträgers durch Verluste¹⁰⁾ einer Gruppengesellschaft gemindert, ist das steuerpflichtige „Gruppen-Einkommen“ niedriger als die Summe der steuerpflichtigen Einkommen in der Stand-alone-Situation. Die Differenz ist ein *Verbundvorteil* (Synergieeffekt); denn die Gruppenmitglieder können diesen Vorteil nur im Rahmen der Unternehmensgruppe erzielen.¹¹⁾ Vergleichbare Verlustverrechnungsvorteile im Rahmen der gewerbsteuerlichen Organschaft werden gelegentlich als „Konzernprämie“ bezeichnet.¹²⁾ Da es sich um einen spezifischen Effekt der Gruppenbesteuerung handelt, wird im Folgenden der Begriff „*Gruppenvorteil*“ verwendet.

Über welchen „Weg“ ein Verlust einer Beteiligungskörperschaft zur Verrechnung mit Gewinnen des Gruppenträgers gelangt, ist für die Anwendbarkeit des § 2 Abs 2b Z 1 EStG relevant: Kürzen die Verluste „periodengleich“ Gewinne derselben Einkommensermittlungsperiode des Gruppenträgers, beträgt der Gruppenvorteil entsprechend dem Körperschaftsteuersatz (§ 22 Abs 1 KStG) stets 25 % des Verlustbetrags. Wurde der Verlust dem Gruppenträger hingegen in einer früheren „gewinnlosen“ Periode zugerechnet und kürzt er das (positive) Einkommen des Gruppenträgers in einer späteren Periode im Wege des Verlustabzugs, ist der Gruppenvorteil aufgrund der Abzugsbeschränkung des § 2 Abs 2b Z 2 EStG manchmal (zunächst) niedriger. Dies folgt aus § 9 Abs 6 Z 2 KStG.¹³⁾

Danach ist das Einkommen des Gruppenträgers der *Saldo aus Gewinnen und Verlusten* aller Gruppengesellschaften (Gruppenträger und Gruppenmitglieder), gemindert um die Sonderausgaben des Gruppenträgers.

Sowohl die Zurechnung von Gewinnen als auch die Zurechnung von Verlusten begründet die Notwendigkeit eines Steuerausgleichs:

- Die Zurechnung von Gewinnen führt zu einem Auseinanderfallen von Steuerschuldner und „Verursacher“ des

Gewinns. Der Gruppenträger bezahlt eine *materiell fremde* Steuerschuld. Ein Steuerausgleich kommt somit als Ersatz des Steueraufwandes des Gruppenträgers durch den „Verursacher“ des Gewinns in Betracht. Dies gilt im Grundsatz auch in Perioden, in denen das Gruppen-Einkommen negativ ist und der Gruppenträger somit keine Steuer bezahlt; denn durch den Verbrauch der (eigenen oder zugerechneten) Verluste „bezahlt“ der Gruppenträger die auf die Gewinn-Körperschaften entfallende Steuer.

- Wird dem Gruppenträger hingegen ein Verlust zugerechnet, mindert dies seine (gegenwärtige oder künftige) Steuerbelastung; berücksichtigt man, dass die Gewinne in aller Regel (auch) von Gruppenmitgliedern verursacht sind, kann man von einer Minderung der Gruppen-Steuerbelastung sprechen. Die Verlust-Körperschaft hingegen gibt den Verlust ab, der in der Stand-alone-Situation von ihren Gewinnen abgezogen würde. Aufgrund der Minderung der Gruppen-Steuerbelastung „bezahlt“ die Verlust-Körperschaft durch Hingabe ihres Verlustes eine *materiell fremde* Steuerschuld. Spätestens dann, wenn die Verlust-Körperschaft aus der Unternehmensgruppe ausscheidet, kann sich die Abgabe des Verlustes als nachteilig erweisen; denn die Verlust-Körperschaft kann die abgegebenen Verluste nicht mehr mit künftigen Gewinnen verrechnen.

Erfolgswirksame Dispositionen der Beteiligungskörperschaften wirken sich auf Vermögen und Ertrag des Gruppenträgers aus: Gewinne der Beteiligungskörperschaften erhöhen die (gegenwärtige oder künftige) Steuerbelastung und mindern folglich Vermögen und Ertrag des Gruppenträgers. Verluste von Beteiligungskörperschaften haben den umgekehrten Effekt. Verursacher der Steuerschuld und Steuerschuldner fallen auseinander. Der *Grund* des Steuerausgleichs ist sowohl bei der Gewinn- als auch bei der Verlustzurechnung die *Tragung eines Steueraufwands für einen anderen*. Ziel des Steuerausgleichs ist die *verursachungsgerechte Umlage des Steueraufwands*.

⁹⁾ Während Vorgruppenverluste von Gruppenmitgliedern und Außergruppenverluste, die umgründungsbedingt von gruppenexternen Gesellschaften auf Gruppenmitglieder übergehen, gem § 9 Abs 6 Z 4 KStG e contrario von der Zurechnung gem § 9 Abs 6 Z 2 KStG ausgenommen sind und somit nicht mit positiven steuerlichen Ergebnissen anderer Gruppenmitglieder verrechnet werden können, besteht eine entsprechende Beschränkung hinsichtlich des Gruppenträgers nicht. Dieser kann vielmehr sowohl Verluste aus Veranlagungszeiträumen vor der Gruppenbildung als auch während bestehender Unternehmensgruppe umgründungsbedingt von gruppenexternen Gesellschaften übernommene Verluste vom „Gruppenergebnis“ abziehen. Vgl ErläutRV zum StReformG 2005, 451 BIGNR 22. GP, 20: „Das Begriffspaar (i.e. Vor- und Außergruppenverluste) hat für die Beurteilung beim Gruppenträger wie bisher beim Organträger keine Bedeutung“. Weiters Punkt 6.7 des Gruppenbesteuerungs-Erlasses; dazu *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung, Rz K246.

¹⁰⁾ Anstatt von positiven oder negativen Ergebnissen wird künftig von „Gewinn“ und „Verlust“ gesprochen.

¹¹⁾ Zur Einordnung als Verbundvorteil vgl allgemein *Koppensteiner* in KK-AktG³, § 305 Rz 66 mwN in Fn 193.

¹²⁾ Vgl etwa die zur gewerbsteuerlichen Organschaft ergangene Entscheidung des BGH 1.3.1999, DB 1999, 951 = NZG 1999, 658 mit Anm *Maul*; eingehend *Artmann*, Gesellschaftsrechtliche Fragen der Organschaft – zugleich ein Beitrag zum Konzernrecht (2004) 400 ff.

¹³⁾ Vgl Punkte 6.2.1.1 sowie 6.7 des Gruppenbesteuerungs-Erlasses.

Die Höhe des Steuerausgleichs könnte zunächst durch Vergleich mit der Stand-alone-Situation bestimmt werden. Dann hätte eine Gewinn-Körperschaft den fiktiven KöSt-Betrag in voller Höhe an den Gruppenträger anstatt an das Finanzamt abzuführen. Dies hätte zur Folge, dass der oben beschriebene Gruppenvorteil aus der Verrechnung mit Verlusten als Ertrag und Liquiditätsvorteil ausschließlich beim Gruppenträger anfiel. Eine Verlust-Körperschaft erzielte bei strenger Durchführung des Vergleichs mit der Stand-alone-Situation einen Steuerausgleich für die abgegebenen Verluste nur dann und insoweit, als die betreffende Körperschaft (später) Gewinne erzielt. Wird der Verlust-Körperschaft dann die ganze fiktive KöSt-Belastung ersetzt, fällt der Gruppenvorteil – abgesehen vom Zinsenvorteil des Gruppenträgers – nachträglich weg.

Anders ist dies, wenn eine Gruppengesellschaft während ihrer Gruppenzugehörigkeit ausschließlich Verluste oder höhere Verluste als Gewinne abgibt. Dann verbleibt ein Gruppenvorteil in der Höhe der KöSt-Ersparnis aufgrund des (Mehr-)Betrags der Verluste, den die Verlust-Körperschaft in der Stand-alone-Situation nicht hätte verbrauchen können.

In der Organschaftspraxis haben sich zwei Methoden zur Bemessung des Steuerausgleichs herausgebildet, die der Gruppenbesteuerungs-Erlass in Punkt 8.3.2 als „betriebswirtschaftlich sinnvoll“ bezeichnet:

Die *Belastungsmethode* (auch Stand-alone-Methode) bemisst die positive Steuerumlage¹⁴) nach der fiktiven KöSt-Belastung. Bei Verlust-Körperschaften tritt an die Stelle des steuergesetzlichen Verlustvortrags ein *gruppeninterner Verlustvortrag*. Die Gleichstellung mit der Stand-alone-Situation löst indessen nicht die Probleme von Verlust-Körperschaften beim Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe, weil dann der Verlustvortrag endgültig „verloren“ ist. Spätestens zu diesem Zeitpunkt muss eine *negative Steuerumlage*¹⁵) geleistet werden; der Vergleich mit der Stand-alone-Situation versagt hier.¹⁶) Der Haupteinwand gegen die Belastungsmethode besteht darin, dass der Gruppenvorteil in der Höhe der Minderung der Gruppen-Steuerbelastung aufgrund von Verlusten automatisch beim Gruppenträger verbleibt. Zu eklatant unbefriedigenden Ergebnissen führt die Belastungsmethode, wenn die Gruppe insgesamt Verluste erzielt. Obwohl der Gruppenträger keine KöSt bezahlt, haben Gewinn-Körperschaften dennoch eine positive Steuerumlage in der Höhe der fiktiven KöSt-Belastung abzuführen.

Aus diesen Gründen wird vielfach der *Verteilungsmethode* der Vorzug gegeben. Diese verteilt nur den tatsächlichen Steueraufwand nach einem Schlüssel auf die Gruppengesellschaften.¹⁷) Dies führt gleichzeitig zu einer Verteilung des Gruppenvorteils.

III. Gemeinsamkeiten und Unterschiede zum Steuerausgleich bei der gewerbsteuerlichen Organschaft

Wie bereits erwähnt, stellten sich Probleme des Steuerausgleichs früher im Rahmen der *Organschaft*. Geringe

Bedeutung hatte der Steuerausgleich bei der *körperschaftsteuerlichen Organschaft*, weil diese den Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrages voraussetzte. Leistete die Organgesellschaft einen positiven Steuerausgleich, so kürzte dies den abzuführenden Bilanzgewinn. Erhielt sie für die Verlustüberrechnung einen negativen Steuerausgleich, minderte dies den abzuführenden Verlust. Der Steuerausgleich beeinflusste somit bloß den Ergebnisausweis, nicht die Höhe des Eigenkapitals. Ob und in welcher Höhe ein Steuerausgleich geleistet wurde, war für allfällige Minderheitsaktionäre der Organgesellschaft gleichgültig, denn sie hatten Anspruch auf eine garantierte Dividende, nicht auf einen Anteil am Bilanzgewinn.¹⁸) Auch die Gläubiger wurden durch einen zu hoch bemessenen positiven Steuerausgleich (zB ohne Berücksichtigung einer Konzernprämie infolge Anwendung der Belastungsmethode) und/oder durch das Fehlen eines negativen Steuerausgleichs jedenfalls im Ergebnis nicht beeinträchtigt, denn die Erhaltung des Kapitals der Organgesellschaft wurde durch die Verlustübernahmeverpflichtung des Organträgers gesichert.¹⁹)

Die *gewerbsteuerliche Organschaft* hingegen war eine Rechtsfolge bloß der *Eingliederung* (§ 1 Abs 2 Z 2 GewStG). Des Abschlusses eines Ergebnisabführungsvertrages bedurfte es nicht.²⁰) Insoweit gleicht die Gruppenbesteuerung der gewerbsteuerlichen Organschaft. Mangels Ergebnisabführungsvertrags mindert ein positiver Steuerausgleich das Eigenkapital der Beteiligungskörperschaft, ein negativer Steuerausgleich erhöht es. Judikatur²¹) und Schrifttum²²) zum Steuerausgleich bei der gewerbsteuerlichen Organschaft sind somit für die vorliegende Untersuchung relevant. Allerdings besteht ein wesentlicher Unterschied: Die gewerbsteuerliche Organschaft hatte nur *objektive* Voraussetzungen. War die (bloß faktische) Eingliederung verwirklicht, führte dies zur steuerlichen Zurechnung des Ergebnisses der Organgesellschaft zum Organträger. Die Verpflichtung zur Bezahlung einer materiell fremden Steuerschuld war vom Willen der beteiligten Gesellschaften unabhängig. Folglich stellte sich die Frage, ob der Steueraus-

¹⁴) Zum Begriff vgl. *Zöchling/Fraberger*, SWK 2004, S 510 f.

¹⁵) Zum Begriff vgl. *Zöchling/Fraberger*, SWK 2004, S 509 f.

¹⁶) Zur Belastungsmethode vgl. *Bucek*, GeS 2004, 324 f.

¹⁷) *Bucek*, GeS 2004, 325 f.

¹⁸) Vgl. nur *Artmann*, *Organschaft*, 354 ff.

¹⁹) Zu den damit im Einzelnen durchaus umstrittenen Fragen vgl. zuletzt *Artmann*, *Organschaft*, 358 ff.

²⁰) Die gewerbsteuerliche Organschaft nach deutschem Recht ist seit dem Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz vom 20.12.2001, dBGBl I 2001, 3858 hingegen an dieselben Voraussetzungen wie die körperschaftsteuerliche Organschaft geknüpft (§ 2 Abs 2 Satz 2 dGewStG). Erforderlich ist somit ein Ergebnisabführungsvertrag. Vgl. dazu *Schlagheck*, *GmbHHR* 2003, 985.

²¹) BFH 30.4.1980, BStBl II 1980, 521; BGH 22.10.1992, BGHZ 120, 50 = DB 1993, 368; BGH 1.3.1999, DB 1999, 951 = NZG 1999, 658 mit Anm. *Maul*; BGH 22.10.1992, BGHZ 120, 50 = DB 1993, 368; BGH 1.12.2003, BB 2004, 175. Österreichische Judikatur fehlt.

²²) Österreich: *Kohlhauser*, SWK 1993, A 356. Nachweise zum deutschen Schrifttum bei *Reich-Rohrwig* in *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, *Gruppenbesteuerung*, 290 Fn 14; weiters *Wiedemann/Strohm*, AG 1979, 113; *Röhrich* in *VGR* (Hrsg.), *Gesellschaftsrecht* in der Diskussion 1999 II (2000) 3, 8 ff.; *Wiedemann/Fleischer*, JZ 2000, 159; *Dietlein*, JR 2000, 258; *Herlinghaus*, *GmbHHR* 2002, 989.

gleich – auch bei Fehlen einer Steuerausgleich-Vereinbarung – aufgrund *zivilrechtlicher* und/oder *gesellschaftsrechtlicher Normen* geschuldet war. In Deutschland wurde der Anspruch auf Steuerausgleich auf eine verbotene Einlagenrückgewähr, konzernrechtlichen Nachteilsausgleich (§§ 311, 317 dAktG), Geschäftsführung ohne Auftrag, Bereicherung oder, da die Organgesellschaft neben dem Organträger für die Steuerschuld haftete, auf den Ausgleich unter Gesamtschuldnern gestützt.²³⁾ Gesetzliche Ansprüche präjudizieren naturgemäß die Pflichten der Geschäftsführer im Zusammenhang mit Steuerausgleich-Vereinbarungen. Beugt sich die abhängige Organgesellschaft dem Willen des beherrschenden Organträgers und akzeptiert sie eine ungünstigere als die gesetzliche Regelung, spricht dies für eine Vermögensverschiebung *causa societatis*, somit für eine verbotene Einlagenrückgewähr.

Bei der Gruppenbesteuerung ist die gesetzliche Ausgangslage anders: Da der Gruppenantrag vom Gruppenträger und allen inländischen Gruppenmitgliedern gestellt werden muss (§ 9 Abs 8 Teilstrich 1 KStG), hängt die Gruppenbesteuerung von der Zustimmung jeder einzelnen Gruppengesellschaft ab. Gleiches gilt aufgrund des Erfordernisses der Steuerausgleich-Vereinbarung: Ohne Zustimmung aller Gruppengesellschaften und ohne Steuerausgleich-Vereinbarung greifen Gruppenbesteuerungsfolgen nicht ein,²⁴⁾ kommt es mithin nicht zum Auseinanderfallen von Steuerschuldner und „Verursacher“ der Steuerschuld. Ein *gesetzlicher* Anspruch auf Steuerausgleich infolge einer ohne Zutun der Beteiligten eintretenden Gruppenbesteuerung ist somit nicht möglich.²⁵⁾ Anders als bei der gewerbsteuerlichen Organschaft stellt sich somit nicht die Frage, ob die Steuerausgleich-Vereinbarung inhaltlich von einem *auf Gesetz beruhenden* Anspruch auf Steuerausgleich abweichen kann. Die in der deutschen Diskussion zur gewerbsteuerlichen Organschaft angestellten Überlegungen, den Steuerausgleich auf zivil- und gesellschaftsrechtliche Anspruchsgrundlagen zurückzuführen, sind im Rahmen der Gruppenbesteuerung obsolet. Vielmehr müssen sich die Vorstandsmitglieder oder Geschäftsführer (im Folgenden nur „Geschäftsführer“) der beteiligten Gesellschaften fragen, von welcher inhaltlichen Ausgestaltung der Steuerausgleich-Vereinbarung sie die Mitwirkung an der Stellung des Gruppenantrags – und damit den Eintritt der Gruppenbesteuerungsfolgen – abhängig machen müssen. Die Geschäftsführer kommen ihrer *Leitungsaufgabe* (§ 70 AktG) unter Einhaltung der *erforderlichen Sorgfalt* (§ 84 Abs 1 AktG, § 25 Abs 1 GmbHG) nur nach, wenn sie eine inhaltlich angemessene Steuerausgleich-Vereinbarung abschließen. Die Geschäftsführer der Beteiligungskörperschaften haben dabei vor allem das *Verbot der Einlagenrückgewähr* (§ 52 AktG, § 82 GmbHG) zu beachten. Weder die faktische Beherrschung durch den Gruppenträger (oder eine andere beteiligte Körperschaft) noch das Weisungsrecht gem § 20 GmbHG²⁶⁾ dürfen sie zu einem für die Beteiligungskörperschaft nachteiligen Rechtsgeschäfts veranlassen. Maßstab ist der *Drittvergleich* (dazu unten IV.1.). Auch die Geschäftsführer des Gruppenträgers müssen darauf achten, keine für den Gruppen-

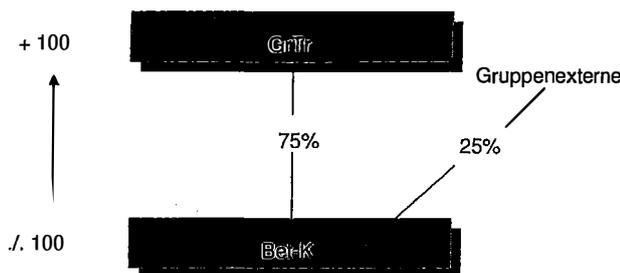
träger und die Unternehmensgruppe insgesamt nachteilige Steuerausgleich-Vereinbarung abzuschließen.

IV. Ergebniszurechnungs-Konstellationen

Bei Abschluss der Steuerausgleich-Vereinbarung haben die Geschäftsführer verschiedene Konstellationen zu bedenken. Sowohl bei der Beteiligungskörperschaft als auch beim Gruppenträger können entweder (eigene) Gewinne oder (eigene) Verluste anfallen. Durch Kombination ergeben sich vier Konstellationen. Von Bedeutung ist schließlich in manchen Konstellationen, ob der Gruppenträger (unmittelbar oder mittelbar) alle Anteile der Beteiligungskörperschaft hält oder ob an einer Beteiligungskörperschaft auch außenstehende („gruppenexterne“) Gesellschafter, etwa Kleinaktionäre, beteiligt sind.

1. Verlust der Beteiligungskörperschaft – Gewinn des Gruppenträgers

Die Beteiligungskörperschaft erleidet einen eigenen Verlust von 100, der Gruppenträger erzielt – vor Verlustzurechnung – einen Gewinn von 100, der entweder auf eigenen Gewinnen oder auf Gewinnen anderer Beteiligungskörperschaften beruht.



Aufgrund der Verlustzurechnung hat der Gruppenträger kein steuerpflichtiges Einkommen zu versteuern. Für ihn hat der Verlust somit einen Wert, der nach oben mit der Steuerersparnis (im Beispiel: 25) begrenzt ist. Um die Zustimmung der potentiellen Verlust-Gesellschaften zum Gruppenantrag zu erzielen, wird der Geschäftsführer des Gruppenträgers für den Fall der Zurechnung von Verlusten eine Abgeltung – einen *negativen Steuerausgleich* – versprechen.

Auch für die Beteiligungskörperschaft weist der Verlust in der Stand-alone-Situation einen Wert auf.²⁷⁾ Weist die Ergebnisprognose in künftigen Jahren Gewinne aus, ent-

²³⁾ Nachweise in BGH 22.10.1992, BGHZ 120, 50, 54 ff; gesetzliche Ansprüche ablehnend BFH 21.12.2004, GmbHR 2005, 567.

²⁴⁾ So auch Reich-Rohrwig in Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung, Rz K666 sowie K662.

²⁵⁾ Außer Betracht bleibt die Nichtigkeit der Steuerausgleich-Vereinbarung, die unter den Voraussetzungen des § 23 Abs 2 BAO der Anwendung des § 9 KStG nicht entgegensteht.

²⁶⁾ Vgl Artmann, Organschaft, 153 f, 219 zu einer gegen § 82 GmbHG verstoßenden Weisung; weiters zur Unverbindlichkeit nichtiger Weisungen Koppensteiner, GmbHG², § 20 Rz 9.

²⁷⁾ Nach IAS 12.34 ff und IFRS 3.65 sind für Verlustvorträge (aktive) latente Steueransprüche („Deferred Tax Asset“) anzusetzen. Hingegen ist eine Aktivierung nach § 198 Abs 10 HGB nicht zulässig (Nowotny/M. Tichy in Straube, HGB², § 198 Rz 185 mwN).

spricht der Wert der Verluste dem Barwert der (künftigen) Steuerersparnis. Im Rahmen der Unternehmensbewertung werden Verluste regelmäßig werterhöhend angesetzt.²⁸⁾ Bei Unternehmenstransaktionen erzielen auch Verluste ihren Preis. Nicht ohne Anlass ist schließlich der Steuererzeuger der Verlustmantelverwertung, die keineswegs gratis erfolgte, entgegengetreten (§ 8 Abs 4 Z 2 KStG, § 4 UmgrStG samt Verweisungen).

Würden die Geschäftsführer der Beteiligungskörperschaft einer Steuerausgleich-Vereinbarung zustimmen, die keine Abgeltung von Verlusten vorsieht, läge darin eine *verbotene Einlagenrückgewähr iSv § 52 AktG, § 82 GmbHG*.²⁹⁾ Entgegen ihrem Wortlaut erfassen diese Vorschriften nicht nur die von den Gesellschaftern geleisteten Einlagen. Vielmehr ist nach einhelliger Ansicht das *gesamte Vermögen* der Kapitalgesellschaft gebunden („Vermögensbindung“).³⁰⁾ Unzulässig ist danach jede *Vermögensverschiebung* von der Gesellschaft zu einem Gesellschafter, die nicht Verteilung von Bilanzgewinn oder eine andere Form einer gesetzlich zugelassenen Vermögensverteilung³¹⁾ ist.³²⁾ Trefender wird somit von „verbotener Ausschüttung“ gesprochen. Nicht nur die offene Ausschüttung – die Auszahlung von Barmitteln oder die Entnahme von Vermögensgegenständen – ist verboten; Gleiches gilt vielmehr auch für Vermögensverschiebungen zu Gunsten des Gesellschafters, die in *schuldrechtliche Rechtsgeschäfte über Lieferungen oder Leistungen* eingekleidet sind. Ob das Rechtsgeschäft zu angemessenen Bedingungen erfolgt oder eine verdeckte Ausschüttung begründet, wird im Wege des *Drittvergleichs* überprüft. Keine verdeckte Ausschüttung liegt vor, wenn die Bedingungen des Rechtsgeschäfts, insb das Verhältnis von Leistung und Gegenleistung, angemessen sind. Soweit vorhanden, ist dabei auf *Marktpreise* abzustellen.³³⁾ Ergänzend zu diesem marktbezogenen Kriterium wird darauf abgestellt, ob das Rechtsgeschäft von einem sorgfältigen, nach kaufmännischen Grundsätzen handelnden Geschäftsführer auch mit einem gesellschaftsfremden Dritten („at arms' length“) abgeschlossen worden wäre.³⁴⁾ Zu Recht wird in diesem Zusammenhang auf die sachlichen Übereinstimmungen mit den steuerrechtlichen Kriterien der verdeckten Gewinnausschüttung verwiesen.³⁵⁾ Nach überwiegender Ansicht kommt es auf *subjektive Kriterien*, insb auf das Bewusstsein, das Rechtsgeschäft gerade im Hinblick auf die Gesellschaftereigenschaft des Leistungsempfängers zu seinen Gunsten auszugestalten, *nicht an*.³⁶⁾

Bei Rechtsgeschäften, die aufgrund ihrer Art *nur zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern* abgeschlossen werden können, versagt der Drittvergleich naturgemäß.³⁷⁾ Das gesellschaftsrechtliche Schrifttum verweist hier auf betriebswirtschaftliche Methoden zur Ermittlung der Gegenleistung.³⁸⁾ Dabei wird auch die Sachnähe zu den *steuerrechtlichen Verrechnungspreisgrundsätzen* erkannt.³⁹⁾ Bedeutung hat dies vor allem bei Konzernumlagen, die Lieferungen und Leistungen abgelenken, die zwar im Konzern, nicht hingegen an Dritte erbracht werden, wie etwa die Lieferung halbfertiger Güter, die

Nutzung von Gemeinschaftseinrichtungen mehrerer verbundener Unternehmen, die zentralisierte Durchführung von Forschung und Entwicklung sowie die Erbringung konzerninterner Dienstleistungen, zB Cash-Pooling, Controlling, Reporting.⁴⁰⁾ Freilich ist für die Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung nicht nur die Kalkulation der leistenden Konzerngesellschaft maßgeblich; vielmehr kommt es auch auf den Nutzen bzw die Vorteile der leistungsempfangenden Konzerngesellschaft an. Dies ist im Rahmen der steuerrechtlichen Verrechnungspreisgrundsätze unstrittig.⁴¹⁾ So sind etwa Dienstleistungen, die eine

²⁸⁾ Dies entspricht ständiger Judikatur in den deutschen Spruchstellenverfahren zur Bemessung von konzernrechtlichen Abfindungsansprüchen und des verschmelzungsrechtlichen Umtauschverhältnisses: OLG Düsseldorf 11.4.1988, DB 1988, 1109; *Koppensteiner* in KK-AktG³, § 311 Rz 61; OLG Stuttgart 4.2.2000, DB 2000, 709 mit Anm *Drüke*; OLG Düsseldorf 14.4.2000, NZG 2000, 1079 mit Anm *Behnke*; LG Frankfurt 8.8.2001, AG 2002, 357; weiters *Koppensteiner*, KK-AktG³, § 305 Rz 66 Fn 193 mwN; aA *Mertens*, AG 1992, 334 f, dem die Spruchpraxis indessen nicht gefolgt ist.

²⁹⁾ *Artmann*, Organschaft, 398 f; *Zöchling/Fraberger*, SWK 2004, S 508; *Reich-Rohrwig* in *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung, Rz K656 ff; *Kauba/Krickl*, RdW 2004, 314 Fn 7; *Sedlaczek/Tissot*, ÖStZ 2004, 536. Entsprechend bejaht das deutsche Schrifttum im Falle der Übernahme eines Verlustes der Organgesellschaft eine Nachteilsausgleichshaftung des Organträgers gem den konzernrechtlichen Regelungen der §§ 311, 317 dAktG: *Simon*, DStR 2000, 431, 433.

³⁰⁾ Jüngst eingehend *Reich-Rohrwig*, Grundsatzfragen der Kapitalerhaltung (2004) 96 mwN in Fn 454; *Hügel* in Urteilsanmerkung zu OGH 25.6.1996, JBl 1997, 108, 113; *Koppensteiner/Rüffler*, GesRZ 1999, 86 ff; *Artmann* in *Jabornegg/Strasser*, AktG⁴, § 52 Rz 1; *Lutter* in KK-AktG², § 57 Rz 5; *Bayer* in MünchKomm AktG², § 57 Rz 7 ff; *Henze* in Großkomm AktG⁴, § 57 Rz 8.

³¹⁾ ZB Erwerb eigener Aktien nach § 65 AktG, Kapitalherabsetzung, Verteilung des Liquidationserlöses.

³²⁾ *Lutter* in KK-AktG², § 57 Rz 5; *Bayer* in MünchKomm AktG², § 57 Rz 7; *Henze* in Großkomm AktG⁴, § 57 Rz 9; *Hügel*, JBl 1997, 113.

³³⁾ *Saurer* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG, § 52 Rz 20; *Artmann* in *Jabornegg/Strasser*, AktG⁴, § 52 Rz 12; *Henze* in Großkomm AktG⁴, § 57 Rz 41; *Bayer* in MünchKomm AktG², § 57 Rz 28.

³⁴⁾ *Koppensteiner/Rüffler*, GesRZ 1999, 88; ebenso im Zusammenhang mit der Besicherung von Gesellschafterverbindlichkeiten: OGH 25.6.1996, JBl 1997, 108, 111; *Artmann* in *Jabornegg/Strasser*, AktG⁴, § 52 Rz 26; *Lutter* in KK-AktG², § 57 Rz 15; *Bayer* in MünchKomm AktG², § 57 Rz 26; *Henze* in Großkomm AktG⁴, § 57 Rz 35 ff; *Wiesner*, Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts² IV, § 16 Rz 43; *Jäger*, Aktiengesellschaft (2004) § 29 Rz 9 – jeweils mwN.

³⁵⁾ *Lutter* in KK-AktG², § 57 Rz 21; *Henze* in Großkomm AktG⁴, § 57 Rz 42; *Koppensteiner*, GmbHG², § 82 Rz 15.

³⁶⁾ *Reich-Rohrwig*, Grundsatzfragen, 120 mwN; weiters *Hügel*, JBl 1997, 113 unter Berufung auf OGH 25.6.1996, JBl 1997, 108; *Artmann* in *Jabornegg/Strasser*, AktG⁴, § 52 Rz 15; *Bayer* in MünchKomm AktG², § 57 Rz 40; wohl auch *Koppensteiner*, GmbHG², § 82 Rz 16; differenzierend *Saurer* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG, § 52 Rz 32.

³⁷⁾ *Saurer* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, § 52 AktG Rz 30; *Henze* in Großkomm AktG⁴, § 57 Rz 45. Demgegenüber nimmt *Bayer* in MünchKomm AktG², § 57 Rz 37 in solchen Fällen an, dass das Rechtsgeschäft unzulässig ist. Dagegen zutreffend *Saurer*, aaO, Fn 115.

³⁸⁾ *Saurer* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG, § 52 Rz 26.

³⁹⁾ *Artmann* in *Jabornegg/Strasser*, AktG⁴, § 52 Rz 27; *Reich-Rohrwig*, Grundsatzfragen, 122. Fehlen Marktpreise, kommt zur Gegenleistungsbemessung insb die *Kostenaufschlagsmethode* („Cost plus method“) in Betracht.

⁴⁰⁾ Vgl etwa Tz 2.32 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze; weiters *Vögele/Borstell/Engler*, Handbuch der Verrechnungspreise² (2004) D Rz 161 ff.

⁴¹⁾ Vgl etwa Tz 7.6, 7.23 und 7.27 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze; weiters *Vögele/Borstell/Engler*, Verrechnungspreise², O Rz 65.

Service-Gesellschaft an mehrere Konzerngesellschaften erbringt, primär entsprechend dem Nutzen der leistungsempfangenden Gesellschaft und nur, wenn dieser nicht quantifiziert werden kann, nach „pauschalen Schlüsseln“ (wie zB nach den Umsätzen der leistungsempfangenden Gesellschaften) umzulegen.⁴²⁾

Zusammengefasst: Versagt der Drittvergleich, weil bestimmte konzerninterne Lieferungen oder Leistungen nicht auf dem Markt angeboten werden, ist das Entgelt einerseits nach betriebswirtschaftlich anerkannten Methoden zu bemessen, andererseits ist der von der empfangenden Gesellschaft erzielte Nutzen zu berücksichtigen. Stets müssen die Gesellschaften aber – soweit möglich – wie unabhängige Unternehmen, at arms' length, agieren. Gleichgültig, ob der Drittvergleich zur Anwendung kommen kann oder eine Kalkulation aufgrund der Kosten der leistenden und des Nutzens der empfangenden Gesellschaft maßgeblich ist, ist ein Abweichen vom Arms'-length-Prinzip im „allgemeinen Konzerninteresse“ unzulässig.⁴³⁾

Das Vorliegen einer verbotenen Ausschüttung hängt nicht davon ab, ob der Gruppenträger oder ein anderes Gruppenmitglied alle Anteile an der Beteiligungskörperschaft hält oder an dieser auch gruppenexterne (außenstehende) Gesellschafter beteiligt sind. Denn § 52 AktG und § 82 GmbHG verfolgen mehrere Schutzzwecke: Als Korrelat der Haftungsbeschränkung dient die Vermögensbindung zunächst dem *Gläubigerschutz*. Das Verbot unzulässiger Ausschüttungen bezweckt aber auch die *Gleichbehandlung der Aktionäre*. Zuletzt geht es um die Wahrung der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilungskompetenzen bei AG und GmbH, die nicht durch verdeckte Ausschüttungen umgangen werden dürfen.⁴⁴⁾ Zuletzt widerspricht die verbotene Ausschüttung – was im gesellschaftsrechtlichen Schrifttum zu wenig Beachtung findet – der *Informationsfunktion der Rechnungslegung*, weil die verschleierte Vermögensverschiebung die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft verzerrt (§ 222 Abs 2 HGB).

Es liegt auf der Hand, dass gruppenexterne Minderheitsgesellschafter durch den Abgang von steuerlichen Verlusten ohne (angemessene) Entschädigung benachteiligt werden. Ihnen stehen auch Rechtsbehelfe zur Geltendmachung der verbotenen Ausschüttung zur Verfügung (dazu unten VIII). Aber auch im Falle der 100%igen Gruppenzugehörigkeit ist ein Ausgleich für die abgegebenen Verluste im Interesse des Gläubigerschutzes und der Vermittlung eines möglichst getreuen Bildes der Vermögens- und Ertragslage erforderlich.

Wendet man diese Grundsätze auf die Bemessung des Steuerausgleichs an, so ist danach zu fragen, welcher Preis im Rahmen einer Unternehmenstransaktion mit einem unabhängigen Dritten für die Übernahme des Verlustes angesetzt würde. Ausgangspunkt der Berechnung ist die Steuerersparnis in der Höhe von 25% des Verlustes. Ein Dritterwerber nimmt allerdings einen Risikoabschlag vor, denn jegliche Gewinnprognose ist mit Unsicherheiten behaftet. Künftige Steuervorteile sind abzuzinsen. Schließlich wird der Dritterwerber nicht bereit sein, den Vorteil aus der

Steuerersparnis zur Gänze weiterzugeben; insb wenn die Transaktion ausschließlich oder vorwiegend der Verlustverwertung dient, will auch der Dritterwerber einen Teil – oft den überwiegenden Teil – der Steuerersparnis lukrieren. Zumal nur der Erwerber das Verwertungsrisiko trägt, das nicht nur aufgrund der Unsicherheit von Gewinnprognosen, sondern insb auch aufgrund der bereits erwähnten steuerrechtlichen Schranken gegen die Verlustmantelverwertung nicht unbeträchtlich ist, wird der auf die Übernahme eines Verlustes entfallende Kaufpreisbestandteil in aller Regel niedriger sein als die Hälfte der nominellen Steuerersparnis, somit weniger als 12,5 % des Verlustes betragen.

Allerdings ist die Verlustverrechnung in der Unternehmensgruppe – anders als beim „entgeltlichen Erwerb von Verlusten“ – nicht mit dem Risiko der Anerkennung durch die Finanzverwaltung verbunden. Stellt eine ausreichende Gewinnprognose die Verlustverrechnung somit nicht in Zweifel, kann für Zwecke der Bemessung des Steuerausgleichs ein Risikoabschlag unterbleiben. Dann ist auch eine *hälftige Teilung* der Steuerersparnis nicht unangemessen. Dies ist indessen keine feste, für alle Fälle geltende Regelung. Dabei dürften weniger die konkreten Umstände der Unternehmensgruppe oder gar einzelner Gruppengesellschaften von Bedeutung sein,⁴⁵⁾ denn je nach der Ergebnisprognose einzelner Gruppengesellschaften divergierende Regelungen innerhalb derselben Unternehmensgruppe dürften nicht bloß unpraktikabel, sondern in aller Regel auch rechtlich nicht erforderlich sein. Steuerausgleich-Vereinbarungen sind naturgemäß auf längere Zeiträume angelegt. Gewöhnlich wird dabei zu unterstellen sein, dass Verlust-Körperschaften wieder in die Gewinnzone kommen und auch Gewinn-Körperschaften künftig einmal Verluste erleiden können. In solchen Fällen sind einheitliche Steuerausgleichsmethoden für alle Gruppengesellschaften zulässig.⁴⁶⁾ Abweichendes mag gelten, wenn einzelne Gruppengesellschaften aufgrund ihrer betrieblichen Struktur oder aufgrund ihres spezifischen Marktes innerhalb des Planungshorizonts keine Gewinne machen können.

Gruppenspezifische Besonderheiten werden allerdings Berücksichtigung bei der Bemessung der Höhe des negativen Steuerausgleichs finden. Sind etwa Zeitpunkt und Höhe der Steuerersparnis aufgrund des (beträchtlichen) Umfangs der voraussichtlich anfallenden Verluste fraglich, rechtfertigt dies aufgrund von Risikoabschlägen und

⁴²⁾ Vgl Tz 7.25 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze zur Bemessung der Gegenleistung für Lohnverrechnungsdienstleistungen nach der Anzahl der Dienstnehmer der Gesellschaften.

⁴³⁾ Artmann in Jabornegg/Strasser, AktG⁴, § 52 Rz 26 f; Saurer in Doralt/Nowotny/Kalss, AktG, § 52 Rz 67; Reich-Rohrwig, Grundsatzfragen, 189 f – jeweils mwN.

⁴⁴⁾ Eingehend Artmann in Jabornegg/Strasser, AktG⁴, § 52 Rz 2; Saurer in Doralt/Nowotny/Kalss, AktG, § 52 Rz 4; Reich-Rohrwig, Grundsatzfragen, 99 ff.

⁴⁵⁾ So aber in der Tendenz eindeutig Reich-Rohrwig in Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung, Rz K674 ff.

⁴⁶⁾ Der Gruppenbesteuerungs-Erlass hält eine für „sämtliche inländische Gruppenmitglieder ... einheitliche Steuerausgleichvereinbarung“ sogar für (steuerrechtlich) erforderlich (Punkt 8.3.2).

Abzinsung naturgemäß einen geringeren negativen Steuerausgleich. Überwiegen demgegenüber die Gewinne bei Weitem die in der Gruppe anfallenden Verluste, ist die hälftige Teilung zulässig; sie ist gleichwohl nicht strikt geboten, denn auch der Drittvergleich ergibt eine Bandbreite der angemessenen Abfindungen. Angemessen wäre es insb. den Beitrag der Gewinn-Körperschaften zur Steuerersparnis höher zu bewerten als jenen der Verlust-Körperschaften.⁴⁷⁾ Der negative Steuerausgleich kann dann weniger als die hälftige Steuerersparnis, somit weniger als 12,5 % des Verlustes, betragen.

Nach unten ist der negative Steuerausgleich durch die der Verlust-Körperschaft entgehende Steuerersparnis begrenzt. Deren Berechnung wird in vielen Fällen indessen mit erheblichen Unsicherheiten belastet sein. Denn erzielt eine Gesellschaft aktuell Verluste, wird der Zeitpunkt des Turn around häufig nur schwer abzusehen sein.

Unabhängig von diesen Bemessungsfragen ist nicht zu bezweifeln, dass die Aufteilung des Vorteils aus der Verlustverrechnung zwischen der Verlustkörperschaft und dem Gruppenträger (bzw der Unternehmensgruppe insgesamt) gesellschaftsrechtlich geboten ist. Da Verluste aufgrund der grundsätzlich gegebenen Verwertbarkeit im Rahmen eines Drittgeschäfts einen *objektiven Wert* aufweisen und wegen der Verrechnbarkeit mit künftigen Gewinnen der Verlust-Körperschaft für diese auch einen *subjektiven Wert* haben, muss der Geschäftsführer der Beteiligungskörperschaft den Beitritt zur Unternehmensgruppe von der Leistung eines *negativen Steuerausgleichs* abhängig machen. Andernfalls liegt eine gem § 52 AktG, § 82 GmbHG *verbotene Ausschüttung* vor.⁴⁸⁾ Dies gilt auch dann, wenn der Verlust einer Beteiligungskörperschaft aufgrund besonderer Umstände im Wege eines Drittgeschäftes nicht verwertbar wäre. Denn die Beteiligungskörperschaft verliert jedenfalls die Möglichkeit, den Verlust mit Gewinnen späterer Perioden zu verrechnen.

Anstatt der Leistung eines negativen Steuerausgleichs, kommt auch ein „gruppeninterner Verlustvortrag“ in Betracht. Denn der Geschäftsführer der Beteiligungskörperschaft wird keinesfalls bereit sein, in Gewinnjahren, die auf Verlustjahre folgen, für die Gewinnzurechnung einen ungeminderten Steuerausgleich an den Gruppenträger zu bezahlen, denn dann stünde die Beteiligungskörperschaft – im Ausmaß des fehlenden Verlustabzugs – schlechter als in der Stand-alone-Situation. Der Geschäftsführer der Beteiligungskörperschaft wird den Beitritt zur Unternehmensgruppe zumindest davon abhängig machen, dass die Beteiligungskörperschaft in Gewinnjahren einen positiven Steuerausgleich erst dann zu bezahlen hat, wenn die eigenen Gewinne die Verluste vorangegangener Jahre übersteigen.⁴⁹⁾ Diese fordert die Evidenthaltung abgegebener Verluste im Wege des „gruppeninternen Verlustvortrags“.⁵⁰⁾

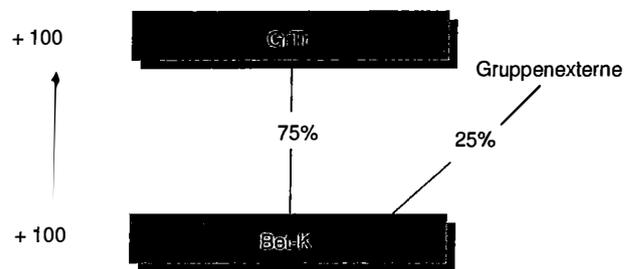
Unterbleibt danach der sofortige negative Steuerausgleich, so muss dieser doch zumindest für den Fall des *Ausscheidens eines Gruppenmitglieds* vereinbart werden, wenn die Verluste des betreffenden Gruppenmitglieds zum Ausscheidenszeitpunkt seine Gewinne überwiegen.⁵¹⁾ Andern-

falls hat das Gruppenmitglied endgültig eine Vermögens-einbuße erlitten, die als verbotene Ausschüttung einzuordnen wäre.

Aus Praktikabilitätsgründen wird es indessen oft vorzugswürdig sein, eine *jährliche Abrechnung* des Steuerausgleichs vorzunehmen.⁵²⁾ Dies erspart die Evidenthaltung im Rahmen des gruppeninternen Verlustvortrags, ferner die Bildung einer Rückstellung sowie deren jährliche Neubewertung beim Gruppenträger.

2. Gewinn der Beteiligungskörperschaft – Gewinn des Gruppenträgers

Gruppenträger und Beteiligungskörperschaft erzielen Gewinne. Wieder macht es keinen Unterschied, ob beim Gruppenträger eigene oder zugerechnete Gewinne anfallen.



Der Gewinn der Beteiligungskörperschaft wird dem Gruppenträger zugerechnet und erhöht dessen steuerpflichtiges Einkommen. Der Gruppenträger wird die Leistung eines *positiven Steuerausgleichs* in Höhe der KöSt verlangen, die auf den zugerechneten Gewinn entfällt. Verlangt der Gruppenträger hingegen keinen Steuerausgleich, erzielt die Beteiligungskörperschaft gegenüber der Stand-alone-Situation einen Vermögensvorteil. Dieser kommt anteilig den gruppenexternen Gesellschaftern der Beteili-

⁴⁷⁾ Zu einem derartigen Ansatz im Zusammenhang mit der Berücksichtigung von Verlusten bei Festsetzung der Verschmelzungs-relation vgl Hügel, Verschmelzung und Einbringung (1993) 206.

⁴⁸⁾ Artmann, Organshaft, 402; Reich-Rohrwig in Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung, Rz K656 ff; Zöchling/Fraberger, SWK 2004, S 509; aA Kauba/Krickl, RdW 2004, 367 mit dem Argument, die Zurverfügungstellung des Verlustes begründe keinen aktuellen oder zukünftigen Nachteil der Verlust-Körperschaft, zumal die Steuerlast für allfällige künftige Gewinne vom Gruppenträger zu tragen sei. Indessen ist § 52 AktG, § 82 GmbHG nicht bereits dann Genüge getan, wenn ein Rechtsgeschäft für die Kapitalgesellschaft nicht nachteilig ist. Vielmehr können auch dem Gesellschafter überlassene Vorteile eine verbotene Ausschüttung begründen. Maßgeblich ist der Drittvergleich, und dieser zeigt, dass steuerliche Verluste einen Wert verkörpern und an Dritte nicht entschädigungslos abgegeben werden.

⁴⁹⁾ Zum organschaftsinternen Verlustvortrag vgl Simon, DStR 2000, 541.

⁵⁰⁾ Dazu vgl Bucek, GeS 2004, 324 f. In ähnlicher Weise hält Reich-Rohrwig in Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung, Rz K675 ff die Berücksichtigung von Gewinnen und Verlusten im Rahmen eines mehrjährigen Beobachtungs- und Durchrechnungszeitraums für zulässig.

⁵¹⁾ Reich-Rohrwig in Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung, Rz K682.

⁵²⁾ Simon, DStR 2000, 541.

gungskörperschaft zugute; im selben Ausmaß mindert sich das Vermögen des Gruppenträgers und der Unternehmensgruppe insgesamt. Nimmt der Geschäftsführer des Gruppenträgers dies hin, verletzt er seine Sorgfaltspflicht (§ 84 AktG, § 25 GmbHG).⁵³⁾

Hält der Gruppenträger hingegen *alle Anteile* an der Beteiligungskörperschaft, ist die Leistung eines Steuerausgleichs gesellschaftsrechtlich nicht gefordert.⁵⁴⁾ Zwar tritt bei der Beteiligungskörperschaft im Vergleich zur Stand-alone-Situation eine Vermögensmehrung ein, der ein entsprechender Mittelabfluss aufgrund der Steuerbelastung beim Gruppenträger gegenübersteht. Der Mittelabfluss wird jedoch durch die Erhöhung des Wertes der (100%igen) Beteiligung ausgeglichen. Die Wertzufuhr ist gesellschaftsrechtlich ebenso unbedenklich wie der *causa societatis* erklärte Verzicht des Gesellschafters auf eine Forderung gegenüber der Kapitalgesellschaft. Dieser begründet eine Einlage (sonstige Zuzahlung iSd § 229 Abs 2 Z 5 HGB)⁵⁵⁾ und führt zu einer Vermögensmehrung der Kapitalgesellschaft.

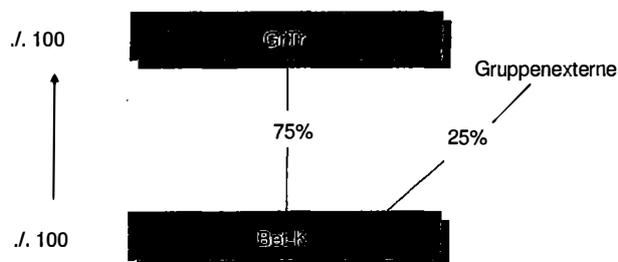
Näherer Untersuchung bedarf die Frage, ob das Unterbleiben des Steuerausgleichs – wie der Verzicht auf eine Forderung – gem § 229 Abs 2 Z 5 HGB zur Dotierung einer Kapitalrücklage bei der Gewinn-Beteiligungskörperschaft (und bei allfälligen Zwischengesellschaften)⁵⁶⁾ führt.⁵⁷⁾ Gegen das Vorliegen einer „sonstigen Zuzahlung“ spricht, dass – mangels einer entsprechenden Steuerausgleich-Vereinbarung – kein Anspruch auf positiven Steuerausgleich besteht, denn wie bereits ausgeführt (oben III.), existiert insb kein von der Steuerausgleich-Vereinbarung unabhängiger *gesetzlicher Anspruch* auf Steuerausgleich. Somit fehlt es auch an einer Erhöhung des (bilanziellen) Eigenkapitals. Denn nur dann, wenn zunächst eine sich aus dem Gesetz ergebende Steuerausgleich-Verpflichtung passiviert worden wäre, könnte der Verzicht durch den Gläubiger zu einer Eigenkapitalerhöhung führen. Eine gesetzliche Verpflichtung zum Steuerausgleich existiert aber gerade nicht (oben III.). Mangels vertraglicher Festlegung des Steuerausgleichs wäre im Übrigen auch die Höhe der Rücklagendotierung offen. Somit erfolgt keine Einstellung in eine Kapitalrücklage iSd § 229 Abs 2 Z 5 HGB.

Aus den gleichen Gründen ist auch für die Annahme eines Forderungsverzichts, der gem § 2 Z 4 lit b KVStG zum Anfall einer Gesellschaftsteuer führen könnte, kein Raum.

Eine sonstige Zuzahlung iSd § 229 Abs 2 Z 5 HGB liegt allerdings vor, wenn die Vereinbarung einen positiven Steuerausgleich anordnet und der Gruppenträger (nachträglich) im Einzelfall auf eine Steuerausgleichsforderung verzichtet. In der Bilanz des Gruppenträgers (und gegebenenfalls in den Bilanzen von Zwischengesellschaften) ist der Beteiligungsansatz in aller Regel um nachträgliche Anschaffungskosten zu erhöhen.⁵⁸⁾ Der im Einzelfall vereinbarte Verzicht auf den vertraglich festgelegten Steuerausgleich führt gem § 2 Z 4 lit b KVStG zur *Gesellschaftsteuerpflicht*.

3. Verlust des Gruppenträgers – Verlust der Beteiligungskörperschaft

Der Gruppenträger verfügt über (eigene und/oder zuge-rechnete) Verluste. Dies kann auch (teilweise) aufgrund eines Verlustabzugs beruhen. Zu betrachten ist die Situation einer Beteiligungskörperschaft, deren Verluste dem Gruppenträger zugerechnet werden.



Die Auswirkungen der Verlustzurechnung sind für die Beteiligungskörperschaft nicht anders als im Fallbeispiel IV.1. Der abgegebene Verlust weist einen objektiven, innerhalb bestimmter Grenzen feststellbaren Wert auf, den eine unabhängige Gesellschaft nicht ohne Gegenleistung aufgeben würde. Im Vergleich mit der Stand-alone-Situation verliert die Beteiligungskörperschaft die Möglichkeit der Minderung künftiger Steuerbelastungen. Selbst die Abgabe von Verlusten während der Dauer der Unternehmensgruppe ist nachteilig, weil die Beteiligungskörperschaft den Verlustabzug jedenfalls im Hinblick auf Gewinne nach dem Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe verliert.

Der Geschäftsführer des Gruppenträgers wird dazu tendieren, für den Fall von Gruppen-Verlusten keine negative Steuerumlage zu vereinbaren. Denn: Erzielt die Gruppe auch künftig keine Gewinne, erhält der Gruppenträger keinen Gegenwert für die Leistung des Steuerausgleichs. Werden die Anteile an der Verlust-Beteiligungskörperschaft

⁵³⁾ Reich-Rohrwig in Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung, Rz K659.

⁵⁴⁾ Ebenso Zöchling/Fraberger, SWK 2004, S 510; Reich-Rohrwig in Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung, Rz K659.

⁵⁵⁾ Ansatzweise Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen V (1997) § 272 HGB Rz 135: „Wegfall einer Schuld“; zur Diskussion im Rahmen der Redaktion der Parallelvorschrift des § 272 Abs 2 Nr 4 dHGB im Zusammenhang mit der Berücksichtigung des Forderungsverzichts und anderer „verdeckter Einlagen“ vgl Hügel, Verschmelzung und Einbringung, 291 ff. Zur Eigenkapitalzufuhr im Wege eines Forderungsverzichts vgl auch § 2 Z 4 lit b KVStG.

⁵⁶⁾ Zur Bilanzierung von Großmutterzuschüssen vgl BMF 8.1.1993, RdW 1993, 130; Hügel, Umgründungsbilanzen (1997) Rz 4.65.

⁵⁷⁾ Die Dotierung der Kapitalrücklage steht jedenfalls nicht im Ermessen der Beteiligten; sie ist insb nicht von dem Willen des leistenden Gesellschafters abhängig, eine Leistung „in das Eigenkapital“ vorzunehmen. Vgl Hofians in Straube, HGB², § 229 Rz 22; Hügel, Verschmelzung und Einbringung, 292 ff, 296 f.

⁵⁸⁾ Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen VI, § 253 HGB Rz 45 und § 255 HGB Rz 44 – allerdings beschränkt auf den Fall der dauernden Wertsteigerung der Anteile an der Gesellschaft, die den Zuschuss erhalten hat; ferner Weber, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Beteiligungen (1980) 83 f.

(unmittelbar oder mittelbar) zu 100 % vom Gruppenträger gehalten, bewirkt der „verlorene Steuerausgleich“ – wie die Leistung einer Einlage – allerdings keine Vermögens-einbuße des Gruppenträgers und der Gruppe insgesamt (dazu oben IV.2.). Im Falle einer nur mehrheitlich gehaltenen Verlust- Beteiligungskörperschaft könnte die Leistung eines negativen Steuerausgleichs für Verluste, die von Gruppenträgern in der Folge nicht verwertet werden können, indessen zu einer Vermögensverschiebung zugunsten der gruppenexternen Gesellschafter führen. Allerdings muss ein negativer Steuerausgleich zumindest für den Fall des Ausscheidens der Beteiligungskörperschaft vereinbart werden; andernfalls liegt eine verbotene Ausschüttung vor.

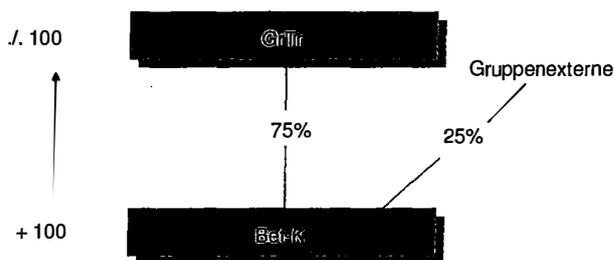
Folgende Regelungen zugunsten von Verlust-Beteiligungskörperschaften in Verlustjahren des Gruppenträgers kommen in Betracht:

Die Interessen aller Gruppengesellschaften können auch hier durch einen *gruppeninternen Verlustvortrag* gewahrt werden. Die Leistung des negativen Steuerausgleichs könnte zunächst bis zur Verrechnung des Verlustes mit Gewinnen aufgeschoben werden. Dies erscheint aber kaum praktikabel, weil zusätzliche Regelungen über die Reihenfolge des Verbrauchs oder des anteiligen Verbrauchs der Verluste verschiedener Beteiligungskörperschaften getroffen werden müssten. Als Alternative verbleibt der gruppeninterne Verlustvortrag bis zur Verrechnung mit (eigenen) Gewinnen der Beteiligungskörperschaft. Beim Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe ist für nicht verrechnete Verluste eine negative Steuerumlage zu leisten.

Ist die Ergebnisprognose der Gruppe mittel- oder langfristig positiv, darf der Geschäftsführer des Gruppenträgers auch für Verlustjahre des Gruppenträgers die Leistung einer negativen Steuerumlage für zugerechnete Verluste zusagen. Um Vermögensverschiebungen zu gruppenexternen Gesellschaftern von Verlust-Beteiligungskörperschaften zu vermeiden, könnte für den Fall nachhaltiger Verluste der Gruppe die Erstattung des negativen Steuerausgleichs vereinbart werden. Praktikabel wäre auch die Einräumung eines Wahlrechts an den Gruppenträger, bei Gruppen-Verlusten einen gruppeninternen Verlustvortrag anstatt der Leistung eines negativen Steuerausgleichs anzuordnen.

4. Verlust des Gruppenträgers – Gewinn der Beteiligungskörperschaft

Aufgrund eigener Verluste, zugerechneter Verluste oder eines Verlustabzugs liegt beim Gruppenträger – vor Zurechnung des Ergebnisses der Beteiligungskörperschaft – insgesamt ein Verlust vor. Die Beteiligungskörperschaft erzielt einen Gewinn, der dem Gruppenträger zugerechnet wird. Angenommen wird, dass dies zu keinem positiven (Gesamt-)Einkommen des Gruppenträgers führt, sodass der Gruppenträger für die betreffende Periode keine KöSt zu bezahlen hat.



Gegen die Leistung eines positiven Steuerausgleichs an die Beteiligungskörperschaft scheint auf den ersten Blick zu sprechen, dass dem Gruppenträger kein (aktueller) Steuer-aufwand zu ersetzen ist. Allerdings „bezahlt“ der Grup-penträger mit den Gruppen-Verlusten die auf die Gewinn-Körperschaft entfallende KöSt. Die verbrauchten Verluste fehlen in späteren Gewinnperioden der Gruppe. Für die Verwendung seiner (eigenen oder zugerechneten) Verluste zur Verrechnung mit den zugerechneten Gewinnen kann der Gruppenträger durch die Leistung eines positiven Steuer-ausgleichs durch die Gewinn-Körperschaft entschädigt werden. Hält der Gruppenträger alle Anteile an der Gewinn-Körperschaft, ist der Verzicht auf einen positiven Steuer-ausgleich indessen zulässig. Dazu und zur Frage der Do-tierung der Kapitalrücklage iSd § 229 Abs 2 Z 5 HGB kann auf die Ausführungen zur Fallgruppe IV.2. verwie-sen werden.

Im Fall einer bloß mehrheitlichen Beteiligung des Grup-penträgers an der Beteiligungskörperschaft kann das Unter-bleiben des Steuerausgleichs zu einer Vermögensverschie-bung zugunsten der gruppenexternen Gesellschafter der Beteiligungskörperschaft und einer entsprechenden Min-derung des Vermögens des Gruppenträgers und der Unter-nehmensgruppe insgesamt führen. Denn die Gewinnzu-rechnung kürzt die Verluste des Gruppenträgers und erhöht entsprechend die latente Steuerbelastung. Definitiv wird die Vermögensverschiebung, wenn dem Gruppenträger Gewinne zu 100 % gehaltener Gruppenmitglieder zuge-rechnet werden; denn dann fehlen dem Gruppenträger jene (eigenen) Verluste, die er in früheren Perioden zur „Bezah-lung“ der Gewinne des bloß mehrheitlich gehaltenen Gruppenmitgliedes verbraucht hat.

Folgende Varianten des Steuerausgleichs kommen in Be-tracht:

Zunächst könnte der Steuerausgleich bis zu einer Ge-winnperiode des Gruppenträgers aufgeschoben werden. Dies führt – spiegelbildlich zum bereits erörterten gruppen-internen Verlustvortrag – zu einem *gruppeninternen Ge-winnvortrag*. Die Gewinn-Körperschaft hat im Hinblick auf den bloß aufgeschobenen Steuerausgleich eine Rück-stellung zu bilden.

In der Gewinnperiode des Gruppenträgers hat die Be-teiligungskörperschaft den positiven Steuerausgleich zu leisten. Hat die Beteiligungskörperschaft in Zwischenpe-rioden Verluste erlitten, mindern diese den Gewinnvortrag. Alle dem Gruppenträger zugerechneten Gewinne und Ver-luste sind für jede Beteiligungskörperschaft in einem *Er-*

gebniisevidenz-Konto zu erfassen. Die Leistung des Steuerausgleichs findet nur in Gewinnperioden der Gruppe statt. Dies entspricht der *Verteilungsmethode*. In Verlustperioden der Gruppe werden Gewinne und Verluste bei jeder Beteiligungskörperschaft und beim Gruppenträger evident gehalten.

Analog einer Rangfolge-Regelung betreffend den Verbrauch der Verluste mehrerer Beteiligungs-Körperschaften in späteren Gewinnjahren der Gruppe (oben Punkt IV.3.) muss im Rahmen einer Steuerausgleich-Vereinbarung, die den positiven Steuerausgleich bis zum Eintritt von Gruppen-Gewinnen aufschiebt, geregelt werden, mit welchen Anteilen die Gewinn-Körperschaften zur Tragung des Steueraufwands des Gruppenträgers in späteren Jahren beizutragen haben.⁵⁹⁾ Denn nach Verlustperioden der Gruppe wird der erste Gewinn des Gruppenträgers häufig niedriger sein als die bis dahin vorgetragenen Gewinne der Gewinn-Körperschaften.

Als Alternative kommt die *jährliche Abrechnung des Steuerausgleichs* – unabhängig vom Ergebnis des Gruppenträgers – in Betracht. Dies dient einerseits der Übersichtlichkeit der Verrechnung, andererseits vermeidet es die Rückstellungsbildung für latent geschuldeten Steuerausgleich. Freilich ist es problematisch, in Verlustperioden der Gruppe (Annahmen laut Fallbeispiel IV.4.) Gewinn-Körperschaften mit einem Steuerausgleich in der Höhe der ungeminderten fiktiven KöSt zu belasten. Denn dies hätte zur Folge, dass der Gruppenvorteil zur Gänze vom Gruppenträger vereinnahmt wird. Darin könnte eine verbotene Ausschüttung der Gewinn-Körperschaft an den Gruppenträger liegen.⁶⁰⁾ Gleiches gilt im Prinzip, wenn der Steuerausgleich bis zu einer Gewinn-Periode des Gruppenträgers aufgeschoben wird. Auch hier stellt sich die Frage, ob die Gewinn-Körperschaft zur Leistung eines Steuerausgleichs in der Höhe der fiktiven KöSt-Belastung verpflichtet werden darf oder nur zur anteiligen Tragung des aktuell beim Gruppenträger anfallenden Steueraufwands.

Freilich liegt das Gegenargument nahe, durch die Leistung des Steuerausgleichs in der Höhe der vollen (wenn auch fiktiven) KöSt-Zahlung sei die Gewinn-Körperschaft gegenüber der Stand-alone-Situation nicht benachteiligt. Plakativ formuliert: Die Gewinn-Körperschaft zahlt anstatt an das Finanzamt doch bloß an den Gruppenträger. Doch darf der Geschäftsführer der Beteiligungskörperschaft (idR über Veranlassung des beherrschenden Gruppenträgers) einer Steuerausgleich-Vereinbarung zustimmen, die seine Körperschaft in der Gewinnsituation nicht an dem Gruppenvorteil angemessen teilhaben lässt? Darf er den Synergievorteil, den keine Gruppengesellschaft in der Stand-alone-Situation erzielt hätte, der somit durch das Zusammenwirken der Gewinn- und Verlust-Körperschaften in der Gruppe erzielt wird, zur Gänze dem Gruppenträger überlassen?

Der *Drittvergleich* zeigt, dass die Gewinn-Körperschaft an dem Gruppenvorteil beteiligt werden muss. Mit einem Dritten schließt ein sorgfältig handelnder Geschäftsführer

keine Rechtsgeschäfte ab, die den gesamten Vorteil aus dem Geschäft – den Gewinn – dem Dritten überlassen, für die Gesellschaft aber ergebnisneutral sind.⁶¹⁾ Danach wäre die reine Belastungsmethode unzulässig.

Diese Position hat der BGH in seinem viel diskutierten Urteil vom 1.3.1999 zur gewerbesteuerlichen Organschaft vertreten.⁶²⁾ In dem entschiedenen Fall war die Problematik in einer für die Analyse geradezu exemplarischen Weise zugespitzt. Die klagende Organgesellschaft Buderus AG – früher Teil des F-Konzerns – hatte ca zweieinhalb Jahre dem Konzern der Metallgesellschaft angehört.⁶³⁾ Zeitweise bestand zwischen der Buderus AG und der beklagten Konzerngesellschaft aufgrund finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Eingliederung eine gewerbesteuerliche Organschaft. Auf Veranlassung des beklagten Organträgers hatte die Buderus AG in der Höhe ihrer fiktiven Steuerpflicht eine Gewerbesteuerumlage entrichtet, die nicht mehr – wie zur Zeit der Zugehörigkeit der Organgesellschaft zum F-Konzern – durch Verteilung der tatsächlichen Steuerschuld des Organträgers auf den gesamten Organkreis ermittelt wurde, sondern ihrer fiktiven Steuerpflicht ohne Bestehen einer Organschaft entsprach; ein Ausgleich für den Fall einer geringeren oder gänzlich entfallenden Steuerlast des Organträgers war nicht vorgesehen. Die Organgesellschaft bezahlte insgesamt ca 44,7 Mio DM an Steuerumlage. Später beantragte die Organträgerin aufgrund von Verlusten von ca 3,5 Mrd DM die Rückerstattung der gesamten von ihr bezahlten Gewerbesteuer. Offenkundig erst nach Ausscheiden der Organgesellschaft aus dem Konzern der Metallgesellschaft erhob die frühere Organgesellschaft Stufenklage auf Rechnungslegung und Rückzahlung zuviel abgeführter Steuerumlage.

Der BGH ordnete die Steuerumlage als nachteilige Maßnahme iSd §§ 311, 317 dAktG und zusätzlich als *verdeckte und folglich aktienrechtlich unzulässige Gewinnverwendung* ein. In Übereinstimmung mit der Praxis der Finanzverwaltung dürfen im Durchschnitt mehrerer Jahre nur die tatsächlich gezahlten Steuerbeträge umgelegt werden. Nach Ansicht des BGH ist als zeitliche Grenze in jedem Fall höchstens die Periode anzusehen, in der die Organgesellschaft dem Organkreis angehört; die in diesem

⁵⁹⁾ Dazu siehe die von *Beril/Kofler*, ÖStZ 1985, 173, 176 ff und *Bucek*, GeS 2004, 323, 325 f vorgestellten Berechnungsmethoden. Im Einzelnen dazu unten VI.

⁶⁰⁾ Tatsächlich liegen – entlang der Beteiligungskette – mehrere verdeckte Ausschüttungen – nämlich jeweils an die Ober-Körperschaft – vor. Dies darf gesellschaftsrechtlich keineswegs vernachlässigt werden, denn jede der benachteiligten Körperschaften hat eigene Rückgewähransprüche, die – entsprechend der durch den Konzernaufbau bewirkten Vor- und Nachrangigkeit des Gläubigerzugriffs – unterschiedlichen Gläubigergruppen zugute kommen.

⁶¹⁾ *Artmann* in *Jabornegg/Strasser*, AktG⁴, § 52 Rz 13; *Henze* in *Großkomm AktG⁴*, § 57 Rz 57 mwN in Fn 175. Anders ist dies, wenn ein ergebnisneutrales oder ein isoliert betrachtet zu einem negativen Ergebnisbeitrag führendes Geschäft andere Vorteile verspricht. Zu derartigen Fällen „betrieblicher Rechtfertigung“ vgl *Saurer* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG, § 52 Rz 21.

⁶²⁾ DB 1999, 951 = NZG 1999, 658 mit Anm *Maul*.

⁶³⁾ Angaben laut *Feddersen*, ZGR 2000, 523 f.

Zeitraum anfallende Steuerlast müsse „nach einem betriebswirtschaftlich vernünftigen Schlüssel“ auf die Organgesellschaften aufgeteilt werden.⁶⁴⁾ Andernfalls liege eine verdeckte Gewinnverwendung iS einer Vermögensminderung vor, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sei. Fehle es an einem steuerlichen Aufwand des Organträgers, sei auch kein Aufwand zu verteilen; das vom Organträger durchgesetzte Umlageverfahren überschreite schon begrifflich den Rahmen einer „Umlage“. Die auf die fiktive Steuerbelastung der Organgesellschaft abgestellte Belastungsmethode, die den tatsächlichen Steuer- aufwand nicht berücksichtigt, sei somit unzulässig.

Die Entscheidung des BGH kann sich auf literarische Vorarbeiten stützen,⁶⁵⁾ sie hat – wie das BFH-Urteil vom 7.11.2001⁶⁶⁾ penibel auflistet – sowohl Zustimmung als auch Kritik erfahren.

Nicht alle Begründungselemente des BGH sind nach österreichischem Recht relevant. Dies gilt vor allem für die Ausführungen zum konzernrechtlichen Nachteilsausgleich gem §§ 311, 317 dAktG, der dem öAktG fremd ist.⁶⁷⁾ Allerdings hat der BGH nicht nur ein nachteilige Maßnahme iS dieser Vorschriften, sondern gleichzeitig auch eine *verdeckte* und folglich *unzulässige Gewinnverwendung* bejaht. Plakativ formulierte der BGH, ohne Steuer- aufwand könne es auch keine Steuerumlage geben.

Dieses Argument gilt freilich nicht nur dann, wenn die Obergesellschaft überhaupt keine Steuern bezahlt. Folgerichtig hat der BGH auch betont, „dass – mindestens im Durchschnitt mehrerer Jahre – nur die tatsächlich gezahlten Steuerbeträge umgelegt werden (dürfen)“. Bezieht man dies auf die Umlagen aller Gewinn-Körperschaften, folgt daraus das Gebot zur Umverteilung des Gruppenvorteils. Denn ein Steuerausgleich in der Höhe der Summe der fiktiven KöSt-Belastungen führt eben zu einer Steuerumlage, die höher als die tatsächlichen (durch die Verlustverrechnung geminderten) Steuerzahlungen ist.

Warum die Zuweisung des gesamten Gruppenvorteils an den Organträger eine verbotene Ausschüttung ist, hat der BGH streng genommen nicht dargelegt. Denn im Mittelpunkt der Begründung stand das Vorliegen eines Nachteils iSv §§ 311, 317 dAktG. Zu eklatant war auch die Benachteiligung der Organgesellschaft mit einer Umlage in der Höhe der fiktiven Steuerbelastung angesichts des Fehlens jeglicher Steuerzahlungen des Organträgers.

Wie bereits ausgeführt, folgt die Unzulässigkeit der Belastungsmethode bereits aus dem Drittvergleich, der dem Abschluss gewinnloser (ergebnisneutraler) Geschäfte grundsätzlich entgegensteht. Der Vergleich der Fallkonstellation IV.4. mit einer entgeltlichen Verlustverwertung bestätigt dies: Betrachtet man die Fallkonstellation IV.4. – Verlust des Gruppenträgers/Gewinn der Beteiligungskörperschaft –, so wird deutlich, dass diese nicht anders beurteilt werden kann als die spiegelbildliche Fallkonstellation IV.1. – Gewinn des Gruppenträgers/Verlust der Beteiligungskörperschaft. In beiden Fällen kommt es zur Steuerfreiheit eines Gewinns infolge der Verrechnung mit einem Verlust. In beiden Fällen „bezahlt“ die Verlust-Körperschaft

durch Hingabe ihres Verlusts die Steuer der Gewinn-Körperschaft.

In der Fallkonstellation IV.1. erfolgte der Drittvergleich anhand einer entgeltlichen Verlustverwertung. Die den Verlust „erwerbende“ Gewinn-Gesellschaft setzt – wie dargelegt – in solchen Fällen eine Beteiligung an dem Steuervorteil durch. Daraus folgt, dass der Gewinn-Gruppenträger an dem Steuervorteil zu Recht partizipiert und nicht die gesamte Steuerersparnis (25 % des Verlusts) als negativen Steuerausgleich an die Verlust-Körperschaft zu bezahlen hat.

Nichts anderes kann bei vertauschten Rollen gelten: Auch der Gewinn-Beteiligungskörperschaft steht ein Teil des Steuervorteils zu, der aufgrund der Verrechnung mit Gruppen-Verlusten entsteht.⁶⁸⁾ Denn auch die Fallkonstellation IV.4. ähnelt einer entgeltlichen Verlustverwertung. Behandelt die Gewinn-Körperschaft den Verlust-Gruppenträger besser als einen dritten „Verkäufer“ eines Verlustes, begründet dies eine *verbotene Ausschüttung* (§ 52 AktG, § 82 GmbHG). Die Gewinn-Beteiligungskörperschaft würde zB beim Kauf einer Verlust-Gesellschaft keinesfalls den gesamten Steuervorteil dem Verkäufer überlassen, denn dann hätte sie aus dem Geschäft keinen Gewinn gezogen.

V. Exkurs: Konzerninterne Dienstleistungen, Verrechnungspreise und Gewinnkomponenten

Auch sonst ist es unzulässig, Gewinne aus konzerninternen Rechtsgeschäften ausschließlich bei der Konzernobergesellschaft eintreten zu lassen. Wie bereits erwähnt (oben IV.1.), besteht weitgehend Übereinstimmung zwischen dem gem § 52 AktG, § 82 GmbHG bei Rechtsgeschäften

⁶⁴⁾ Dabei beruft sich der BGH auf *Welf Müller*, FS Beisse (1997) 363, 371

⁶⁵⁾ Insb *Marx*, DB 1996, 950; *Welf Müller*, FS Beisse, 363.

⁶⁶⁾ DB 2002, 712; neuerdings wieder BFH 21.12.2004, GmBHR 2005, 567.

⁶⁷⁾ Gegen das BGH-Urteil wurde ferner eingewendet, dass dem Organträger bei Fehlen einer Steuerausgleich-Vereinbarung ein Bereicherungsanspruch (§ 812 BGB) in der Höhe der bei der Organgesellschaft eingetretenen Steuerersparnis zustehe. So *Pyszka*, GmBHR 1999, 812 sowie GmBHR 1999, 648; *Simon*, DSiR 2000, 431; *Berg/Schmich*, FR 2003, 14. Auch dies ist auf den Steuerausgleich bei der Gruppenbesteuerung nicht übertragbar, weil die steuerlichen Wirkungen des § 9 KStG einen einvernehmlichen Gruppenantrag und den Abschluss einer Steuerausgleich-Vereinbarung voraussetzen und somit für gesetzliche Ansprüche auf Steuerausgleich kein Raum bleibt. Deswegen ist auch das Argument *Pyszkas*, GmBHR 1999, 650, eine Steuerumlagevereinbarung aufgrund der Belastungsmethode konzetisiere lediglich den gesetzlichen Ausgleichsanspruch (Bereicherungsanspruch), auf die Gruppenbesteuerung nicht übertragbar.

⁶⁸⁾ Dies verkennt *Pyszka*, GmBHR 1999, 650: Spricht der Drittvergleich für die Beteiligung der Gewinn-Körperschaft an der Gruppen-Steuerersparnis, so steht diese Vermögensmehrung naturgemäß auch anteilig den gruppenexternen Gesellschaftern der Gewinn-Körperschaft zu. Auch der Gruppenträger (und mittelbar die anderen Gruppengesellschaften) partizipieren an der Steuereinsparung (Gruppenvorteil). Gleichbehandlungsüberlegungen sprechen somit – entgegen *Pyszka* – entschieden dafür, die gruppenexternen Gesellschafter der Gewinn-Körperschaft in gleicher Weise an dem Gruppenvorteil zu beteiligen wie den Gruppenträger. Rechtlich folgt dies nicht bloß aus dem gesellschaftsrechtlichen Gleichbehandlungsgebot, sondern insb. aus dem Verbot der Einlagenrückgewähr (§ 52 AktG, § 82 GmbHG), das Vermögensverschiebungen zu Lasten der Kapitalgesellschaft auch im Interesse der Gleichbehandlung der Gesellschafter verbietet (dazu oben IV.1.).

zwischen Gesellschaftern und der Kapitalgesellschaft gebotenen Drittvergleich und der steuerrechtlichen Angemessenheitskontrolle konzerninterner Liefer- und Leistungsbeziehungen. So geht eine steuerrechtliche verdeckte Gewinnausschüttung, die vor allem der Abgrenzung der betrieblichen Sphäre der Körperschaft von jener des Gesellschafters dient,⁶⁹⁾ in aller Regel mit einer verbotenen Einlagenrückgewähr einher (oben IV.1.). Innerhalb eines grenzüberschreitenden Betriebs erfolgt die Ergebnisabgrenzung im Wege der Regelung des § 6 Z 6 EStG. Auch hier wird auf den Drittvergleich abgestellt. Zur Konkretisierung dieser Gewinnabgrenzungsvorschriften tragen insb die OECD-Richtlinien über Verrechnungspreisgrundsätze bei.⁷⁰⁾ Wie nach § 52 AktG, § 82 GmbHG kommt auch hier Vorrang dem *Fremdvergleich* zu.⁷¹⁾ Zwischen unabhängigen Dritten vereinbarte Preise schließen zwangsläufig eine *Gewinnkomponente* ein. Scheidet die Anwendung der *Preisvergleichsmethode* aus, weil es, wie dies insb bei konzerninternen Leistungen häufig der Fall ist, an Anbietern auf dem Markt fehlt, kann im Einzelfall die *Kostenaufschlagsmethode* („Cost-plus-Methode“) zur Anwendung gelangen.⁷²⁾ Auch hier beinhaltet der Preis eine Gewinnspanne.

Auch das gesellschaftsrechtliche Schrifttum befasst sich mit der Vergütung konzerninterner Leistungen. So ist etwa anerkannt, dass alle Konzerngesellschaften aus der Teilnahme an *zentralen Konzernfinanzierungen* Vorteile erwachsen müssen und den Risiken von *Cash-Pooling-Vereinbarungen* ein angemessener Anteil der Pool-Gesellschaften an dem lukrierten Zinsvorteil gegenüberstehen müsse.⁷³⁾ Entscheidend sind somit konkrete Vorteile der Einzelgesellschaft; ein „allgemeines Konzerninteresse“ ist unbeachtlich.⁷⁴⁾ Die Berücksichtigung von Konzerninteressen wird im österreichischen Schrifttum auch als Rechtfertigung der Gewährung von Sondervorteilen abgelehnt. Insb handelt es sich um keine „schutzwürdigen Interessen“ iSv § 100 Abs 3 AktG.⁷⁵⁾ Vielmehr ist Einflussnahme unter Berufung auf „Konzerninteressen“ gerade jener Gesellschaftereinfluss, der – wenn auf Vermögensminderung der Kapitalgesellschaft gerichtet – eine verbotene Einlagenrückgewähr (§ 52 AktG, § 82 GmbHG)⁷⁶⁾ und unter den sonstigen (insb subjektiven) Voraussetzungen einen unzulässigen Sondervorteil (§ 100 AktG) begründet. Somit darf die leistungserbringende Konzerngesellschaft nicht zu einem Verzicht auf eine Gewinnkomponente in einem Dienstleistungsentgelt veranlasst werden. Dies stimmt mit den steuerrechtlichen Ergebnisabgrenzungsregelungen, insb in der Konkretisierung durch die OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, überein.

VI. Gestaltung von Steuerausgleich-Vereinbarungen

1. *Periodenabrechnungsmethode: Jährliche Steuerausgleichs-Abrechnung zum Ende des Geschäftsjahrs des Gruppenträgers*

Praktikabilitätsgründe sprechen für die jährlich – nämlich zum Bilanzstichtag des Gruppenträgers – erfolgende

Abrechnung des Steuerausgleichs:⁷⁷⁾ Der gruppeninterne Gewinn- und Verlustvortrag entfällt ebenso wie die Rückstellungsbildung für noch nicht fällige oder drohende Steuerausgleichs-Ansprüche. Diese Methode soll *Periodenabrechnungsmethode* genannt werden. Zweckmäßig erscheinen getrennte Regeln für Gewinn-Perioden des Gruppenträgers und Verlust-Perioden.

Entspricht der Gruppenträger-Gewinn der Summe der Gewinne der anderen Gruppengesellschaften, weil in das Gruppenergebnis keine Verluste eingehen, hat jede Gewinn-Körperschaft einen positiven Steuerausgleich in Höhe der fiktiven KöSt-Belastung zu leisten. Damit wird die gesamte KöSt-Belastung des Gruppenträgers auf die Gewinn-Körperschaften umgelegt.

Wird die Steuerbelastung des Gruppenträgers hingegen aufgrund von Verlusten gemindert, hat die Verlust-Körperschaft zunächst einen negativen Steuerausgleich zu erhalten.⁷⁸⁾ Der *Gruppenvorteil* entspricht der Steuerersparnis (25 % der Verluste)⁷⁹⁾ abzüglich des negativen Steuerausgleichs. In Ermangelung eines Marktpreises für die Übernahme steuerlicher Gewinne ist der Gruppenvorteil nach dem Nutzen der Gewinn-Körperschaften auf diese zu

⁶⁹⁾ Vgl etwa *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 8 Rz 45.3 Entgegen den dort vorgetragenen Bedenken bestehen keine Wesensunterschiede zum Handelsrecht. Zwar bezweckt das Verbot der Einlagenrückgewähr (vorrangig, wenn auch nicht ausschließlich) den Gläubigerschutz; die Verhinderung einer unangemessenen Vermögensminderung, die dem Gesellschaftsrecht am Herzen liegt, läuft aber parallel mit der Verhinderung eines unangemessenen Aufwands oder Betriebsausgabenabzuges, die Stoßrichtung des steuerrechtlichen Rechtsinstituts der verdeckten Gewinnausschüttung ist. Zwar hat der statische Gläubigerschutz das Reinvermögen im Blick, während das Ertragsteuerrecht den „richtigen“ Gewinn erfassen will; im Ergebnis ist die Stoßrichtung indessen dieselbe. Zu diesen wertungsmäßigen Zusammenhängen zwischen Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht vgl *Hügel*, Verschmelzung und Einbringung, 5 ff, 213 ff und passim.

⁷⁰⁾ Auf die Parallelität der Problemlage im Zusammenhang mit den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen weisen *Reich-Rohrwig*, Grundsatzfragen, 122 und *Artmann* in *Jabornegg/Strasser*, AktG⁴, § 52 Rz 27 sowie *Wiedemann/Fleischer* in *Lutter/Scheffler/Schneider*, Handbuch der Konzernfinanzierung (1998) § 29.5 hin.

⁷¹⁾ Tz 2.5 und 2.6 ff OECD-Verrechnungspreisgrundsätze.

⁷²⁾ Tz 2.32 ff OECD-Verrechnungspreisgrundsätze.

⁷³⁾ Vgl *Artmann* in *Jabornegg/Strasser*, AktG⁴, § 52 Rz 28 f mwN.

⁷⁴⁾ *Artmann* in *Jabornegg/Strasser*, AktG⁴, § 52 Rz 26; *Sauer* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG, § 52 Rz 48; *Reich-Rohrwig*, Grundsatzfragen, 189 f (zur zentralen Konzernfinanzierung) und 194 (zum Cash-Pooling). Allgemein *Artmann* in *Jabornegg/Strasser*, AktG⁴, § 52 Rz 26.

⁷⁵⁾ *Sauer* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG, §§ 100, 101 Rz 20; *Strasser* in *Jabornegg/Strasser*, AktG⁴, § 100, 101 Rz 17; eingehend *Artmann*, Organschaft, 75 ff – jeweils mwN.

⁷⁶⁾ Nachweise oben IV.1.

⁷⁷⁾ So schon *Zöchling/Fraberger*, SWK 2004, S 512; *Reich-Rohrwig* in *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung, Rz K676.

⁷⁸⁾ Dies gilt naturgemäß nur für noch nicht vergütete Verluste. Sieht die Steuerausgleich-Vereinbarung jährliche Abrechnung vor, ist ein aus Vorperioden stammender Verlust, der in den Verlustvortrag des Gruppenträgers eingegangen ist, bereits vergütet worden.

⁷⁹⁾ Unterstellt wird, dass aufgrund höherer Gewinne alle Verluste zur Verrechnung gelangen. Ist dies nicht der Fall, weil die Gewinne niedriger sind, entspricht der Gruppenvorteil 25 % der (infolge Verlustverrechnung) nicht versteuerten Gewinne abzüglich des negativen Steuerausgleichs.

verteilen.⁸⁰⁾ Es liegt auf der Hand, dass das Abstellen auf den Nutzen der Gewinn-Körperschaften zu einer Umlage der tatsächlichen Steuerbelastung im Verhältnis der Einzel-Gewinne führt. Der von den Gewinn-Körperschaften zu leistende positive Steuerausgleich entspricht somit der fiktiven KöSt-Belastung abzüglich des anteilig zugewiesenen Gruppenvorteils.

Schwieriger ist die Gestaltung einer Regelung für Verlust-Perioden des Gruppenträgers. Soll auch hier im Interesse der Vermeidung der Rückstellungsbildung eine endgültige, jährliche Abrechnung stattfinden, hat die Gewinn-Körperschaft auch hier einen positiven Steuerausgleich zu leisten. Da der Gruppenträger in dieser Periode keinen Steueraufwand hat, ist die Periodenabrechnungsmethode keine Form der Verteilungsmethode, sondern eine – neben Verteilungs- und Belastungsmethode tretende – dritte Steuerausgleichsmethode.

Soll – entsprechend ihrem Anliegen – die Periodenabrechnungsmethode jährlich eine endgültige Abrechnung bewirken, muss auch in Verlustperioden der Unternehmensgruppe der Gruppenvorteil, obwohl dieser erst zukünftig realisiert wird, auf die Gewinn-Körperschaften umgelegt werden. Zu diesem Zweck ist bei der Bemessung des positiven Steuerausgleichs ein Abschlag von der fiktiven KöSt-Belastung (25 % des Gewinns) vorzunehmen. Auch hier ist der Drittvergleich mit einer Verlustverwertung zwischen unabhängigen Gesellschaften maßgeblich. Hätte die Gewinn-Körperschaft von einem Dritten Verluste zur „Bezahlung“ der eigenen Steuerbelastung „gekauft“, hätte sie dafür wahrscheinlich weniger als die Hälfte des Steuervorteils bezahlt (siehe oben IV.1.). Da bei Gruppenverlusten kein Verlustverwertungsrisiko besteht (dazu oben IV.1.), ist die Pauschalierung des positiven Steuerausgleichs mit 50 % der fiktiven KöSt-Belastung (12,5 %) nicht unangemessen. Die Reduktion gegenüber der fiktiven KöSt-Belastung hat die Funktion einer (pauschalierten) Beteiligung am Gruppenvorteil.

Auf den ersten Blick könnte als Nachteil dieser Methode angesehen werden, dass der positive Steuerausgleich in Gewinnperioden der Gruppe anders bemessen wird als in Verlustperioden. Doch ist dies – wie noch gezeigt wird (unten VI.2.) – auch bei der Verteilungsmethode der Fall. Als Alternative käme in Betracht, den positiven Steuerausgleich auch in Gewinnperioden mit demselben Steuerausgleichs-Betrag wie in Verlust-Perioden zu pauschalieren. Dies kann in Gewinnperioden zu Mehr- oder Minderzahlungen gegenüber dem tatsächlichen Steueraufwand des Gruppenträgers führen. Freilich erhält der Gruppenträger auch in Verlustperioden Mehrzahlungen. Tendenziell werden sich Chancen und Risiken für jedes Gruppenmitglied ausgleichen. Dies ist auch bei manchen Rechtsgeschäften, die mit Dritten abgeschlossen werden, wie insb. Versicherungsverträgen oder Kurssicherungsgeschäften, der Fall und hält somit dem Drittvergleich stand.

Da jede Periode endgültig abgerechnet wird, ist es nicht erforderlich, eine (zusätzliche) Abrechnung beim Ausschei-

den eines Gruppenmitglieds vorzunehmen. Denn abgegebene Verluste sind durch den pauschalierten Steuerausgleich endgültig abgegolten.

Die vorstehenden Regelungen können im Rahmen von Unternehmensgruppen, in denen der Gruppenträger unmittelbar oder mittelbar an allen Beteiligungskörperschaften zu 100 % beteiligt ist, vereinfacht werden. Zwar sind auch hier Vermögensverschiebungen zu Lasten von Untergesellschaften als verbotene Ausschüttungen (§ 52 AktG, § 82 GmbHG) unzulässig. Gegenläufige Vermögensverschiebungen sind demgegenüber gesellschaftsrechtlich und somit auch im Kontext des § 9 KStG (dazu oben IV.2.) zulässig.

Somit kann der Gruppenträger auf die Leistung eines positiven Steuerausgleichs durch Beteiligungskörperschaften ganz oder teilweise verzichten. Erfolgt der Verzicht nicht generell in der Steuerausgleich-Vereinbarung, sondern im Einzelfall, fällt allerdings Gesellschaftsteuer an. Ferner führt der Verzicht auf den Steuerausgleichs-Anspruch zur Dotierung einer Kapitalrücklage gem § 229 Abs 2 Z 5 HGB (oben IV.2.).

2. Verteilungsmethode: Ausgleich aktueller Steuerbelastungen – kein negativer Steuerausgleich

*Bertl/Kofler*⁸¹⁾ und *Bucek*⁸²⁾ haben eine Form der Verteilungsmethode vorgestellt, bei der ein positiver Steuerausgleich nur in Perioden mit (aktueller) Steuerbelastung erfolgt und Verluste bis zur Verrechnung mit positiven Steuerausgleichsleistungen der betreffenden Gruppengesellschaft vorgetragen werden, hingegen – von Sonderfällen (zB Ausscheiden der Verlust-Körperschaft aus der Unternehmensgruppe) abgesehen – nicht zu negativen Steuerausgleichsleistungen führen.

Die Steuerbelastung einer Periode wird im Verhältnis der unversteuerten Gewinne der Gruppengesellschaften auf diese umgelegt. Die unversteuerten Gewinne jeder Gruppengesellschaft setzen sich aus einem allfälligen Gewinn der jeweiligen Periode und/oder aus früheren Perioden vorgetragenen, noch unversteuerten Gewinnen zusammen. Verlust-Gesellschaften leisten erst dann einen positiven Steuerausgleich, wenn sie aufgrund der Verrechnung mit nachfolgenden eigenen Gewinnen einen Saldo unversteueter Gewinne aufweisen.

Für jede Gesellschaft ist somit für Zwecke des Steuerausgleichs ein *Ergebnisevidenz-Konto* zu führen. Zu erfassen sind darin freilich nicht nur die „eigenen“ Gewinne und Verluste des Gruppenmitglieds, sondern auch die gem § 9 Abs 6 Z 2 Satz 1 KStG *zugerechneten Ergebnisse* der jeweiligen Unter-Gruppenmitglieder. Dies ist einerseits zweckmäßig, weil auch die steuerliche Zurechnung

⁸⁰⁾ Der Drittvergleich versagt, weil die Gewinnzurechnung gegen Leistung eines positiven Steuerausgleichs ein Rechtsgeschäft ist, das nur mit Gruppenmitgliedern abgeschlossen werden kann. Dazu oben IV.1. und V.

⁸¹⁾ ÖStZ 1985, 177.

⁸²⁾ GeS 2004, 325.

stets zur „nächsthöheren“ Gruppengesellschaft erfolgt und das Ergebnisevidenz-Konto somit anhand der Steuererklärungen aufgestellt und weiter entwickelt wird. Die Einbeziehung der Ergebnisse der Untergesellschaften ist andererseits auch *gesellschaftsrechtlich geboten*. Anhand der Berücksichtigung von Verlusten: Jedes Gruppenmitglied muss einen Ausgleich nicht nur für eigene Verluste, sondern auch für Verluste von Untergesellschaften erhalten, denn auch diese beeinflussen den Wert der Beteiligung und somit auch den Wert des Gesellschaftsvermögens. Nicht anders ist die Situation im Falle einer Gewinn-Körperschaft: Die positive Steuerausgleichs-Zahlung einer Gewinn-Körperschaft der dritten Ebene wäre eine unzulässige Minderung des Vermögens der Mutter-Körperschaft der zweiten Ebene, solange diese noch über ausreichende Verluste verfügt.

3. Methodenvergleich

Die Effekte der oben vorgestellten periodischen Abrechnung sollen anhand des folgenden Beispiels mit der von *Bertl/Kofler* und *Bucek* dargestellten Verteilungsmethode verglichen werden:

Angenommen wird, dass in der Periode 01 der Gruppenträger und das Gruppenmitglied A je einen Verlust von 100 erleiden, während das Gruppenmitglied B einen Gewinn von 200 erzielt. In der Periode 02 erzielen alle drei Gruppengesellschaften jeweils einen Gewinn von 200.

3.1. Verteilungsmethode

	GM A	GM B	GT	Gruppe	KöSt
Ergebnisse 01	-100	200	-100	0	0
St-Ausgleich	-	-	-	-	-
Ergebnisse 02	200	200	200	600	150
unversteuert	100	400	100		
St-Ausgleich	25	100	125 ⁸³⁾ + 25 ⁸⁴⁾		150
versteuert	100	400	100		
unversteuert	0	0	0		

3.2. Periodenabrechnungsmethode

Beim Steuerausgleich durch jährliche Abrechnung bezahlt der Gruppenträger in der Periode 01 an das Gruppenmitglied A einen negativen Steuerausgleich von 50 % des Steuervorteils aus der Verlustverrechnung, somit 12,5. Auch dem Gruppenträger steht ein negativer Steuerausgleich von 12,5 zu. Der positive Steuerausgleich in Höhe von 25 (50 % der fiktiven KöSt-Belastung von 50), der vom Gruppenmitglied B zu leisten ist, dient somit in der Periode 01 nur zur Abdeckung der negativen Steuerausgleichsbeträge von insgesamt 25.

Die Steuerersparnis von 50 (25 % von 200) wird somit gruppenintern wie folgt verteilt: Die Verlust-Körperschaften (Gruppenmitglied A, Gruppenträger) erhalten für ihre Verluste sofort eine Abgeltung von 12,5. Dies hält dem Drittvergleich stand (IV.1.) und ist für sie auch insoweit günstiger als die Stand-alone-Situation, weil es in aller Regel ungewiss sein wird, ob und wann sie die höhere Steuerer-

sparnis von 25 durch Verrechnung mit eigenen Gewinnen in späteren Perioden erzielen können. Das Gruppenmitglied B partizipiert an dem Gruppenvorteil dadurch, dass es einen positiven Steuerausgleich von 25 zu leisten hat, wohingegen die Steuerbelastung in der Stand-alone-Situation 50 betragen würde.

In der Periode 02 existiert mangels Verlustverrechnung kein Gruppenvorteil. Die Gruppenmitglieder A und B bezahlen jeweils einen positiven Steuerausgleich von 50. Der Gruppenträger hat KöSt in Höhe von 150 zu bezahlen.

3.3. Belastungsmethode

In der Periode 01 leistet das Gruppenmitglied B einen positiven Steuerausgleich in Höhe der fiktiven KöSt-Belastung, somit 50. Der Verlust des Gruppenmitglieds A wird gruppenintern vorgetragen.

In der Periode 02 saldiert das Gruppenmitglied A den Gewinn von 200 mit dem Verlustvortrag von 100 und bezahlt vom Restgewinn von 100 in Höhe der fiktiven KöSt-Belastung einen positiven Steuerausgleich von 25. Das Gruppenmitglied B leistet einen positiven Steuerausgleich von 50. Der Gruppenträger erhält in beiden Perioden somit insgesamt 125 und ist mit KöSt von 150 belastet.

Die drei Methoden führen zu folgenden Abflüssen (Leistung von Steuerausgleich, Steuerzahlungen – negative Vorzeichen) und Zuflüssen (Erhalt von Steuerausgleich – positive Vorzeichen):

	Periodenabrechnungsmethode	Verteilungsmethode	Belastungsmethode
GM A	12,5 – 50 = –37,50	–25	–25
GM B	–25 – 50 = –75	–100	–50 – 50 = –100
GT	112,50 – 150 = –37,50	125 – 150 = –25	125 – 150 = –25

Die Belastungsmethode weist dem Gruppenträger in Perioden mit Verlustverrechnung den gesamten Gruppenvorteil zu: In der Periode 01 erhält der Gruppenträger vom Gruppenmitglied B den positiven Steuerausgleich in Höhe der fiktiven KöSt-Belastung von 50, ohne mit Steuer belastet zu sein und ohne den verbrauchten Verlust des Gruppenmitglieds A zu vergüten. Erzielt das Gruppenmitglied A danach keine Gewinne mehr, mit denen es den Verlust der Periode 01 steuerausgleichsmindernd verrechnen kann, ist es definitiv benachteiligt. Bei isolierter Betrachtung der Periode 01 ist auch das Gruppenmitglied A benachteiligt, weil es vom Gruppenvorteil ausgeschlossen ist.

Bezieht man die Periode 02 in die Betrachtung ein, führt die Belastungsmethode zum gleichen Ergebnis wie die Verteilungsmethode, weil – zufolge der Beispielsannahmen – in dieser Periode die Verlustvorträge zur Gänze verbraucht werden.⁸⁵⁾

⁸³⁾ Vom Gruppenträger vereinnahmter positiver Steuerausgleich.

⁸⁴⁾ Auf die (eigenen) Gewinne des Gruppenträgers entfallende KöSt.

⁸⁵⁾ Ebenso *Bucek*, GeS 2004, 326.

Dennoch werden die Gruppenmitglieder A und B selbst unter diesen Annahmen durch die Zinseneffekte der Belastungsmethode benachteiligt: Der Gruppenträger hat im Ergebnis mit der in der Periode 01 vom Gruppenmitglied B geleisteten Steuerausgleichszahlung die KöSt-Zahlungen für die eigenen Gewinne und jene des Gruppenmitglieds A in der Periode 02 finanziert. Die Zinsen aus einer Periode hat er vereinnahmt. Das Gruppenmitglied B hat hingegen Auszahlungen geleistet wie in der Stand-alone-Situation. Werden alle Verluste verrechnet, beschränkt sich die Benachteiligung der Gruppenmitglieder durch die Belastungsmethode darauf, dass der Zinsenvorteil beim Gruppenträger verbleibt.⁸⁶⁾

Während die Belastungsmethode den Gruppenvorteil stets dem Gruppenträger zuweist, teilt die Verteilungsmethode den Vorteil aus der Verlustverrechnung den Gewinn-Körperschaften zu. Verlust-Körperschaften gehen nach beiden Methoden leer aus.

Beide Methoden erfordern somit einen negativen Steuerausgleich bei Ausscheiden einer Verlust-Körperschaft, deren Verluste noch nicht mit eigenen Gewinnen verrechnet wurden. Ungelöst ist die Abgeltung von Verlusten, wenn die Gruppe nach Gewinnjahren, in denen die Verluste verbraucht wurden, in eine nachhaltige Verlustsituation gerät.

Selbst wenn Verluste durch spätere Gewinne ausgeglichen werden, kommt es zu einer einseitigen Zuordnung der Zinsenvorteile: Die Belastungsmethode weist die Zinsenvorteile stets dem Gruppenträger zu. Die Verteilungsmethode weist die Zinsenvorteile den Gewinn-Körperschaften zu.

Die dargestellten Benachteiligungen von Verlust-Körperschaften durch den Ausschluss vom Gruppenvorteil und den positiven Zinseneffekten begründen indessen keine verbotene Ausschüttung (§ 52 AktG, § 82 GmbHG), solange Chancen und Risiken im Prinzip gleich verteilt sind. Dies ist bei der Verteilungsmethode der Fall, wenn keine Gesellschaft eine dauernd negative Ergebnisprognose aufweist; denn dann wird ein- und dieselbe Körperschaft einmal als Gewinn-Körperschaft begünstigt, ein anderes Mal als Verlust-Körperschaft benachteiligt.

Die Belastungsmethode hingegen begünstigt schematisch den Gruppenträger. Er lukriert stets den Gruppenvorteil, ihm verbleiben stets die Zinsenvorteile aus positiven Steuerausgleichszahlungen, die in Perioden mit Verlustverrechnung zwangsläufig höher sind als der Steuer- aufwand. Dies begründet eine verbotene Ausschüttung (§ 52 AktG, § 82 GmbHG) zu Lasten der anderen Gruppengesellschaften.

Die *Periodenabrechnungsmethode* unterscheidet von der Verteilungs- und Belastungsmethode, dass Gewinne und Verluste in jeder Periode (Geschäftsjahr des Gruppenträgers) endgültig abgegolten werden.

Allerdings wird eine retrospektive Beurteilung unter Einbeziehung der Folgeperioden regelmäßig ergeben, dass entweder die Gewinn-Körperschaften oder die Verlust-Kör-

perschaften ein „schlechtes Geschäft“ gemacht haben. Dies berührt indessen die Zulässigkeit der jährlichen Abrechnung nicht, denn die Einbeziehung weiterer Folgeperioden kann das Bild wieder umkehren.

Dies zeigt das obige Beispiel: Da die Verlustvorträge aufgrund einer kurzfristig, nämlich bereits in der Folgeperiode 02 eingetretenen Ergebnisverbesserung verbraucht werden, haben die Verlust-Körperschaften (Gruppenmitglied A, Gruppenträger) retrospektiv ihre Verluste „zu billig verkauft“. Sie sind mit Auszahlungen von jeweils 37,5 belastet, obwohl sie stand alone in der Periode 02 nur mit Steuerzahlungen von 25 belastet worden wären. Die beiden anderen Methoden belasten sie ebenfalls nur mit Auszahlungen von jeweils 25.

Gerät die Gruppe ab der Periode 02 hingegen in eine nachhaltige Verlustsituation, führt die jährliche Abrechnung zu gegenteiligen Ergebnissen: Bei bloß gruppeninternem Verlustvortrag (Verteilungsmethode, Belastungsmethode) hat die Verlust-Körperschaft keinen Ausgleich erhalten, und dies wird auch in den folgenden Verlustjahren nicht der Fall sein; die Periodenabrechnungsmethode begünstigt sie hingegen mit einem negativen Steuerausgleich von 12,5, obwohl die Verluste in der Folge nicht verwertet werden können. Anders schneiden wiederum Gewinn-Körperschaften ab: Die Verteilungsmethode erspart dem Gruppenmitglied B in der Periode 01 eine positive Steuerumlage, und auch in den folgenden Verlustjahren wird B folgerichtig nicht zur Kasse gebeten; demgegenüber belastet die Periodenabrechnungsmethode das Gruppenmitglied B in der Periode 01 mit einem positiven Steuerausgleich von 25.

4. Zusammenfassende Würdigung der Methoden

Die *Periodenabrechnungsmethode* führt den Steuerausgleich für jeweils eine Periode, zweckmäßigerweise für ein Geschäftsjahr des Gruppenträgers, bindend und endgültig durch. Periodenübergreifende Berechnungen aufgrund vorgetragener Gewinne und Verluste sind entbehrlich. Entsteht in der jeweiligen Periode aufgrund einer Verlustverrechnung⁸⁷⁾ ein Gruppenvorteil, wird dieser unter Berücksichtigung der Gewinn- und Verlustzahlen der jeweiligen Periode auf alle Gruppengesellschaften aufgeteilt. Da Verluste ohne Rücksicht auf ihren Verbrauch in der jeweiligen Periode vergütet werden (negativer Steuerausgleich), sind – anders als beim gruppeninternen Verlustvortrag – Sonderregelungen, die für den Fall des Ausscheidens der Verlust-Körperschaft oder einer nachhaltigen Verlustsituation für die Abgeltung der abgegebenen Verluste sorgen, entbehrlich. Auch die Rückstellungsbildung entfällt. Die Periodenabrechnungsmethode ist somit klar und einfach.

⁸⁶⁾ Ebenso Bucek, GeS 2004, 326.

⁸⁷⁾ Diese kann auf periodengleichen Verlusten (zugerechnete Verluste oder Verluste des Gruppenträgers) oder auf Verlustvorträgen (früher zugerechnete Verluste oder frühere Verluste des Gruppenträgers) beruhen.

Demgegenüber wird eine mehrjährige Betrachtung, insb bei unstetem Verlauf der Ergebnisse der Gruppe und/ oder einzelner Körperschaften, oft zu einer erheblich abweichenden Verteilung des Gruppenvorteils führen. Die Steuerzahlungen des Gruppenträgers werden oft vom Saldo aus Ein- und Auszahlungen für Steuerausgleich abweichen. Doch dies ist in aller Regel unproblematisch. Denn: Eine unzumutbare Liquiditätsverteilung lässt sich dadurch verhindern, dass der Steuerausgleich im Wege der Gutschrift (Buchung von Forderungen und Verbindlichkeiten) vorgenommen wird, ohne dass Zahlungen erfolgen. Meist wird der Steuerausgleich ohnehin in das konzerninterne Cash-Pooling einbezogen. Die bilanziellen Auswirkungen des Steuerausgleichs können im Einzelfall durch Einlagen oder Gewinnausschüttungen korrigiert werden. Überdies geht die Leistung eines negativen Steuerausgleichs tendenziell in die richtige Richtung: Funktionell liegt eine partielle Verlustabdeckung vor, auf welche die Verlust-Körperschaft in vielen Fällen im Interesse einer ausgeglichenen Bilanz und ausreichender Liquidität ohnehin angewiesen sein wird. Der positive Steuerausgleich kommt hingegen einer teilweisen Gewinnabführung gleich, die auch ohne (strikte) Verknüpfung mit dem beim Gruppenträger anfallenden Steueraufwand zu keinem wirtschaftlich unvernünftigen Ergebnis führt.

Die *Verteilungsmethode* ist unübersichtlicher als die Periodenabrechnungsmethode, weil ein periodenübergreifendes *Ergebnisevidenz-Konto* zu führen ist, in welchem Verluste und nicht versteuerte (genauer: weder durch positive Steuerausgleichszahlungen abgegoltene noch durch Verlustverrechnung getilgte) Gewinne der jeweiligen Gruppengesellschaft und ihrer Unter-Gruppengesellschaften zu erfassen sind. Entstehen in einer späteren Periode Zweifel an der Richtigkeit der Berechnung, müssen alle Vorperioden aufgerollt werden. Insoweit ist das Fehlen (bindender) Zwischenabrechnungen nachteilig. Auscheidenden Beteiligungskörperschaften ist ein negativer Steuerausgleich für noch nicht mit (eigenen) Gewinnen verrechneten Verlusten zu leisten.

Ungelöst ist meines Wissens die Abgeltung von verbrauchten Verlusten, wenn die Verlust-Körperschaft – weil sie nicht in die Gewinnzone kommt – keine Verrechnung mit eigenen Gewinnen vornehmen kann (vgl oben VI.3.3).

In aller Regel werden auch Rückstellungen im Einzelabschluss zu bilden sein: Weist der Gruppenträger aufgrund einer Verlustverrechnung keinen oder einen geminderten Gewinn aus, müssen die Gewinn-Körperschaften für die vorgetragenen Gewinne eine Rückstellung für latenten positiven Steuerausgleich bilden.⁸⁸⁾ Dies erfordert eine Bewertung der latenten Steuerausgleichsverbindlichkeiten, die wiederum von der Ergebnisprognose abhängt. Diese Bewertung ist jährlich neu vorzunehmen. Darin dürfte ein gravierender Nachteil der Verteilungsmethode liegen.

Demgegenüber wird bei der Periodenabrechnungsmethode im Rahmen der Steuerausgleich-Vereinbarung ein pauschalierter negativer Steuerausgleich für Verluste festgelegt. Die positiven Steuerausgleichsbeträge werden in einer einfachen Rechnung aus der Steuerersparnis und den negativen Steuerausgleichsbeträgen ermittelt.

VII. Andere Regelungen des Gruppenvertrags

Die Regelung des Steuerausgleichs ist zwar der *steuerrechtlich erforderliche Kern* des Gruppenvertrags (siehe oben I.); im Interesse einer vorausschauenden Regelung wahrscheinlicher oder zumindest möglicher gruppeninterner Konfliktsituationen sowie aus Gründen der Zweckmäßigkeit ist gleichwohl die Aufnahme weiterer Regelungen in den Gruppenvertrag empfehlenswert.

1. Verteilung der Mindeststeuer

Ein besonderer Schlüssel ist für die *Verteilung der Mindeststeuer* (§ 24 Abs 4 KStG) festzusetzen. Eine Verteilung nach Gewinnzahlen scheidet aus, weil auch Verlust-Körperschaften die Höhe der vom Gruppenträger geschuldeten Mindeststeuer beeinflussen (§ 24 Abs 4 Z 4 lit a KStG). In Betracht kommt wohl nur eine Umlage nach „Köpfen“, wobei die Höhe der Mindeststeuer rechtsformabhängig differiert. Da die Mindeststeuer auf künftige KöSt-Schulden angerechnet wird, ist die jeder Gruppengesellschaft angelastete Mindeststeuer bei der Bemessung des positiven Steuerausgleichs in Folgeperioden abzuziehen.

2. Vor- und Außergruppenverluste

Vor- und Außergruppenverluste können nur mit Gewinnen des jeweiligen Gruppenmitglieds verrechnet werden (§ 9 Abs 6 Z 4 KStG). Im Rahmen der Periodenabrechnungsmethode mindert dies den umlagepflichtigen, dem Gruppenträger zugerechneten Gewinn der betreffenden Körperschaft und folglich auch den positiven Steuerausgleich. Gleiches gilt im Rahmen der Verteilungsmethode; allenfalls wird der vorzutragende (noch unversteuerte) Gewinn gekürzt.

Anders ist dies bei „Vor- und Außergruppenverlusten“ des Gruppenträgers. Sie mindern die Steuerbelastung der Gruppe und kommen folglich allen Gewinn-Körperschaften der Gruppe zugute.⁸⁹⁾ Dafür kann sich der Gruppenträger einen Steuerausgleich ausbedingen. Unterlässt er dies, liegt eine zulässige Einlage in die Tochtergesellschaften vor, die allerdings zu Vermögensverschiebungen zugunsten gruppenexterner Gesellschafter führen kann (vgl oben Punkt IV.2.).

3. Wechselseitige Informations- und Einsichtsrechte

Zur Ermittlung des Gruppenergebnisses, der Abgabe der Steuererklärungen, der sachgerechten Führung von Abgabeverfahren und zur Berechnung der Steuerausgleichsbeträge benötigt der *Gruppenträger* Informationen über die steuerlichen Ergebnisse der Gruppenmitglieder. Zwar bestehen umfassende Informations- und Einsichtsansprüche des Gesellschafters im GmbH-Konzern;⁹⁰⁾ demgegen-

⁸⁸⁾ Ist ein negativer Steuerausgleich nur für den Fall des Ausscheidens der Verlust-Körperschaft vorgesehen, dürfte die Bildung einer entsprechenden Rückstellung beim Gruppenträger, solange das Ausscheiden nicht „droht“, entbehrlich sein.

⁸⁹⁾ Nachweise in FN 9.

⁹⁰⁾ Nachweise bei *Koppenssteiner*, GmbHG², § 22 Rz 36 ff.

über können Auskunftsansprüche gegenüber einer AG nur in der Hauptversammlung geltend gemacht werden.⁹¹⁾ Die Regelung von Informations- und Einsichtsrechten gegenüber den Gruppenmitgliedern ist vor allem dann geboten, wenn gruppenexterne Gesellschafter vorhanden sind.

Umgekehrt sollen Informations- und Einsichtsrechte auch den *Gruppenmitgliedern* die Überprüfung der Steuerausgleichsberechnung ermöglichen. Dies ist vor allem zur Erfüllung von Informationsansprüchen gruppenexterner Gesellschafter notwendig, die Rechenschaft über die Steuerausgleichszahlungen ihrer Gesellschaft begehren.

4. Mitwirkung in Abgabenverfahren des Gruppenträgers

Abgabenverfahren des Gruppenträgers, insb Außenprüfungen, haben Auswirkungen auf Steuerausgleichsfordernungen und -verbindlichkeiten der anderen Gruppenmitglieder. Diesen sollten daher *Informations- und Mitwirkungsrechte* zustehen. Die Rechtssituation ähnelt in ihren *materiellen Auswirkungen* jener bei einer Mitunternehmerschaft. Zwar ist die Abgabensfestsetzung gegenüber dem Gruppenträger nicht für *Abgabenschulden* der Gruppenmitglieder maßgeblich (vgl demgegenüber §§ 188, 191 Abs 3 lit b, § 252 Abs 1 BAO); sie beeinflusst aber die Höhe der (zivilrechtlichen) Steuerausgleichsfordernungen und -verbindlichkeiten. Zumal den Gruppenmitgliedern – anders als den Mitunternehmern (vgl § 246 Abs 2 BAO) – keine Parteistellung und Rechtsmittelbefugnis in Abgabenverfahren des Gruppenträgers zukommt, sind entsprechende Informations- und Mitwirkungsregelungen als Bestandteil des Gruppenvertrags umso dringlicher.

5. Dauer der Unternehmensgruppe, Kündigung, Ausscheiden

Regelungsbedürftig ist schließlich die *Dauer der Unternehmensgruppe und/oder der Gruppenzugehörigkeit jeder Gruppengesellschaft*. Gem § 9 Abs 9 Teilstrich 2 KStG kann jedes Gruppenmitglied sein Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe erklären. Die Erklärung des „Ausscheidens“ des Gruppenträgers führt zur Beendigung der Unternehmensgruppe. Entsprechend ihrem systematischen Standort ist dies lediglich eine Regelung der *abgabenrechtlichen* Auswirkungen auf das Bestehen der Unternehmensgruppe. Sie steht einer abweichenden *zivilrechtlichen Vereinbarung* über die *Zulässigkeit* derartiger Erklärungen nicht entgegen.

Im Hinblick auf die Mindestdauer nach § 9 Abs 10 KStG wird der Ausschluss der ordentlichen Kündigung für die Dauer von drei Jahren zweckmäßig sein. Auch der Ausschluss für eine längere Zeit, ja sogar der unbefristete Ausschluss des Rechts zur ordentlichen Kündigung ist zivilrechtlich zulässig.⁹²⁾ Das Recht zur jederzeitigen Auflösung aus *wichtigem Grund* ist indessen zwingend.⁹³⁾ Insb im Falle der Periodenabrechnungsmethode sollte eine dauerhafte (im Vertrag näher zu definierende) Verlustsituation der Gruppe als wichtiger Grund gelten, um dem Grup-

penträger die Befreiung von der Verpflichtung zum negativen Steuerausgleich zu ermöglichen. Sowohl ordentliche als auch außerordentliche Kündigung sollten nur zum Ende des Wirtschaftsjahres des Gruppenträgers möglich sein.

Für den Fall der Nichteinhaltung der Mindestdauer sind die Folgen der *steuerlichen Rückabwicklung* (§ 9 Abs 10 Teilstrich 3 KStG) zu regeln.

6. Außenprüfungen

Kommt es zu einer Änderung von Steuervorschreibungen aufgrund einer Außenprüfung (§§ 147 ff BAO), führt dies zu einer Änderung des Steuerausgleichs. Steuerausgleichszahlungen und gegebenenfalls das Ergebnisevidenz-Konto sind anzupassen. Regelungsbedürftig sind insb die Auswirkungen auf bereits ausgeschiedene Gruppenmitglieder.

7. Änderung der Unternehmensgruppe

Empfehlenswert sind schließlich Regelungen über *Änderungen der Unternehmensgruppe* (§ 9 Abs 9 KStG). Bedenkenswert ist eine *Vollmacht* aller Gruppenmitglieder an den Gruppenträger zur Abgabe der Erklärungen gem § 9 Abs 8 KStG im Falle des (nachträglichen) Eintritts einer Körperschaft in die Gruppe (§ 9 Abs 9 Teilstrich 3 KStG). Von dieser Vertretungsregelung (im Außenverhältnis) ist die Regelung der Entscheidungsbefugnis über die Aufnahme der neuen Körperschaft zu unterscheiden; diese Entscheidung kann im Gruppenvertrag vorweg dem Gruppenträger eingeräumt werden.

8. Änderung der Steuerausgleich-Vereinbarung

§ 9 KStG ist nicht zu entnehmen, ob die Regelung des Steuerausgleichs, insb die anwendbare Methode (im Innenverhältnis), *nachträglich geändert* werden kann. Punkt 6.5 des Gruppenbesteuerungs-Erlasses erwähnt immerhin die Notwendigkeit der nachträglichen Änderung solcher Steuerausgleich-Vereinbarungen, die sich als unzulässig erwiesen haben (oben I.). In Punkt 8.3.2. statuiert er: „Ein willkürlicher Methodenwechsel ist nicht möglich.“ Indessen ist kein Grund ersichtlich, nachträgliche Änderungen nur unter besonderen Voraussetzungen für zulässig zu halten. Denn den Gruppengesellschaften steht (jedenfalls nach Ablauf der Mindestdauer gem § 9 Abs 10 KStG) unzweifelhaft die Möglichkeit offen, die Vereinbarung insge-

⁹¹⁾ Schmidt in Doralt/Nowotny/Kalss, AktG, § 112 Rz 12.

⁹²⁾ Vgl etwa OGH 13.11.1985, 1 Ob 629/85, JBl 1986, 310 = GesRZ 1986, 30; OGH 28.4.2003, 7 Ob 59/03g; früher schon OGH 29.2.1972, 4 Ob 302/72, SZ 45/20 = ÖBl 1972, 212 – jeweils zur Gesellschaft nach bürgerlichem Recht; die Ausführungen des OGH sind aber keineswegs auf die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht beschränkt (vgl vor allem die OGH-Entscheidung vom 13.11.1985). Zudem ist die Gesellschaftsähnlichkeit der Unternehmensgruppe evident, sodass die Aussagen des OGH auch auf die Regelung der Dauer der Unternehmensgruppe anwendbar sind. Weitere Nachweise zur Beschränkung der ordentlichen Kündigung bei Dauerschuldverhältnissen bei Rummel in Rummel, ABGB³, § 859 Rz 27, S 1237 f.

⁹³⁾ Nachweise bei Rummel in Rummel, ABGB³, § 859 Rz 27, S 1238.

samt (einvernehmlich) zu beenden und – unter Gründung einer neuen Unternehmensgruppe – „stichtagsgleich“ eine neue Steuerausgleich-Vereinbarung abzuschließen. Unproblematisch ist somit die *einvernehmliche Änderung* des Gruppenvertrags.

Nach allgemeinen zivilrechtlichen Grundsätzen kann freilich auch einer Mehrheit der Gruppenmitglieder oder dem Gruppenträger allein ein *einseitiges Änderungsrecht* eingeräumt werden. Wie die Preisbestimmung durch einen Vertragspartner⁹⁴⁾ unterliegt die Ausübung eines derartigen Gestaltungsrechts der nachträglichen gerichtlichen Angemessenheitskontrolle.

9. Dienstleistungen des Gruppenträgers und Vergütung

Der Gruppenträger erbringt *Dienstleistungen für die Unternehmensgruppe*. Diese umfassen die Ermittlung des Gruppenergebnisses als steuerpflichtiges Einkommen des Gruppenträgers, die Abgabe von Steuererklärungen und die Führung von Abgabenverfahren, insb auch Außenprüfungen, die Leistung von Steuerzahlungen und Vorauszahlungen, die Ermittlung und Abrechnung des Steuerausgleichs, ferner die gruppenweite Steuerplanung und Steuergestaltung. Für diese Dienstleistungen kann der Gruppenträger ein Entgelt an die anderen Gruppengesellschaften verrechnen. Da der Gruppenträger die Versteuerung (auch materiell fremder Ergebnisse abwickelt, handelt es sich bei den genannten Leistungen um keine nicht vergütungsfähigen Shareholders' Activities.⁹⁵⁾ Da auf dem Markt keine vergleichbaren Leistungen erbracht werden, ist die Vergütung nach der Kostenaufschlagsmethode zu berechnen.

10. Schiedsgericht

Streitigkeiten aus dem Gruppenvertrag sollten – insb zur Vermeidung der Offenlegung gruppeninterner Daten im Rahmen einer öffentlich zugänglichen Verhandlung vor den ordentlichen Gerichten – vor einem *Schiedsgericht* getragen werden. Die Relevanz (zwingender) Kapitalerhaltungsvorschriften schließt die Schiedsfähigkeit nicht aus.⁹⁶⁾

VIII. Bewährungsproben der Steuerausgleich-Vereinbarung: Außenprüfung, Minderheitsgesellschaft, Anteilsverkauf, Konkurs

Die Steuerausgleich-Vereinbarung wird zwischen ungleichen Partnern abgeschlossen. Die nach § 9 Abs 4 KStG erforderliche Kapital- und Stimmrechtsmehrheit impliziert die Beherrschung durch den Gruppenträger bzw die Abhängigkeit der Beteiligungskörperschaften iSv § 15 Abs 2 AktG, § 115 Abs 2 GmbHG. Welche Methode des Steuerausgleichs zum Einsatz kommt und wie der Steuerausgleich bemessen wird, wirkt sich spiegelbildlich auf die Einzelabschlüsse des Gruppenträgers einerseits und der Beteiligungskörperschaften andererseits aus. Selbst wenn die Publizitätswirkung des Konzernabschlusses im Vordergrund steht, in dem sich der Steuerausgleich nicht auswirkt, ist doch der Ergebnisausweis im Einzelabschluss

des Gruppenträgers nicht belanglos; denn nach dem Einzelabschluss bemessen sich *Gewinnausschüttungen* und nicht selten auch *erfolgsabhängige Vergütungen*. Im Falle einer Spartenorganisation bestehen auch unterschiedliche Interessen am Ergebnisausweis der einzelnen Sparten.

Solche Interessensgegensätze können den Gruppenträger bewegen, die abhängigen Beteiligungskörperschaften zum Abschluss nachteiliger Steuerausgleich-Vereinbarungen zu veranlassen. Gelegentlich mag auch das Absicherungsinteresse des Gruppenträgers die Steuerausgleich-Vereinbarung zu seinen Gunsten beeinflussen: Selbst wenn – mangels Ergebnisabführungsvertrags – keine Verlustübernahmeverpflichtung besteht, so geht der Gruppenträger doch immerhin die Haftung für materiell fremde Schulden gegenüber dem Fiskus ein.

Auf die Gefahren einer verbotenen Ausschüttung (§ 52 AktG, § 82 GmbHG) hinzuweisen, mag von manchen im zu 100 % verflochtenen Konzern als übervorsichtig eingestuft werden. Dies wäre indessen kurzfristig. Denn die Steuerausgleich-Vereinbarung ist durchaus mehreren *Bewährungsproben* ausgesetzt.

Zunächst ist die *zivil- und gesellschaftsrechtliche Zulässigkeit* der Steuerausgleich-Vereinbarung eine Anwendungsvoraussetzung des § 9 KStG. Die Aussagen des Gruppenbesteuerungs-Erlasses sind – wie dargelegt (oben I) – in diesem Zusammenhang ambivalent. Einerseits zeigen sie Offenheit gegenüber allen betriebswirtschaftlich „sinnvollen“ Methoden, andererseits wird die rechtliche Zulässigkeit deutlich hervorgestrichen. Die Praxis der Finanzverwaltung im Rahmen von *Außenprüfungen* bleibt abzuwarten.

Keinesfalls sollten die *gesellschaftsrechtlichen Folgen* einer unangemessenen Steuerausgleich-Vereinbarung unterschätzt werden. Das Unangemessenheitsverdict kann einerseits aus einem zu hohen positiven Steuerausgleich, etwa ohne Beteiligung an dem Gruppenvorteil, resultieren, andererseits aus einer fehlenden oder unangemessenen Abgeltung von Verlusten. Offen ist, ob der Verstoß gegen § 52 AktG, § 82 GmbHG zur *Nichtigkeit* der Steuerausgleich-Vereinbarung insgesamt oder bloß zur *Anpassung* führt.⁹⁷⁾ Zieht die Nichtigkeit der Steuerausgleich-Vereinbarung die Nichtanerkennung der Unternehmensgruppe nach sich, kommt es zur *Rückabwicklung der Gruppenbesteuerungsfolgen*. Ersatzansprüche der benachteiligten Beteiligungskörperschaften umfassen dann Folge- und Vertrauensschäden. Bleibt es bei den steuerlichen Wirkungen der Unternehmensgruppe,⁹⁸⁾ hat die verbotene Ausschüt-

⁹⁴⁾ Aicher in Rummel, ABGB³, § 1056 Rz 9.

⁹⁵⁾ Vgl Tz 7.9 OECD-Verrechnungspreisgrundätze; dazu Scholz, Konzernverrechnungspreise für Dienstleistungen (1999) 144 ff.

⁹⁶⁾ BGH 19.7.2004, ZIP 2004, 1616; zweifelnd Reich-Rohrwig in Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung, Rz K719 ff.

⁹⁷⁾ Dazu Reich-Rohrwig in Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung, Rz K712 ff mwN.

⁹⁸⁾ Die Finanzverwaltung erkennt die gesellschaftsrechtliche Unzulässigkeit der Steuerausgleich-Vereinbarung nicht oder zieht daraus keine steuerlichen Konsequenzen. Denkbar ist schließlich, dass die betreffenden Veranlagungszeiträume keiner Außenprüfung unterzogen werden.

tung – unabhängig von der Frage der Nichtigkeit der Steuerausgleich-Vereinbarung⁹⁹⁾ – *Differenz- oder Wertersatzansprüche* der benachteiligten Beteiligungskörperschaft zur Folge.¹⁰⁰⁾ Im Ergebnis führt dies zur Korrektur der unangemessenen Steuerausgleich-Vereinbarung: Gewinn-Körperschaften sind angemessen an der Gruppenprämie zu beteiligen. Verlust-Körperschaften haben eine angemessene Abgeltung für zugerechnete Verluste zu erhalten.

Zur Durchsetzung solcher Ansprüche einer zu 100 % gehaltenen Beteiligungskörperschaft wird es freilich erst dann kommen, wenn das Beherrschungsverhältnis obsolet ist: Dies ist zunächst im *Konkurs* der Beteiligungskörperschaft der Fall. Weiters ist aus der M&A-Praxis bekannt, dass Verstöße gegen die Kapitalschutzgrundsätze¹⁰¹⁾ vor allem dann zu Problemen führen, wenn die benachteiligte Gesellschaft an einen Dritten *veräußert* wird. Der neue beherrschende Gesellschafter hat es in der Hand, die Gesellschaft zur Geltendmachung der verbotenen Ausschüttung gegen den ehemaligen Gesellschafter zu veranlassen. Im Falle der BGH-Entscheidung vom 1.3.1999 (dazu oben IV.4.) dürfte denn auch das Ausscheiden der (ehemaligen) Organgesellschaft Buderus AG aus dem Konzern der Metallgesellschaft der Anlass zur Klagsführung gewesen sein.

Wird der Verstoß gegen Kapitalschutz-Grundsätze vor der Veräußerung der Gesellschaft – etwa im Rahmen einer Due-Diligence-Prüfung – erkannt, stößt die Sanierung der verbotenen Ausschüttung auf Schwierigkeiten, denn ein *Verzicht* der benachteiligten Gesellschaft auf den Wertersatzanspruch wäre *unwirksam*.¹⁰²⁾ Der Veräußerer kann zur Absicherung allenfalls eine Garantie des Erwerbers verlangen. Dies hilft freilich nur bei ausreichender Bonität des Erwerbers. Bleibt dem Veräußerer das Problem verborgen, hat die Geltendmachung des Anspruchs durch die ehemalige Tochtergesellschaft schon gelegentlich zu einem bösen Erwachen geführt – so etwas in der Causa Buderus gegen Metallgesellschaft.¹⁰³⁾

Auch ohne Beendigung der Gruppenzugehörigkeit können *Minderheitsgesellschafter* der benachteiligten Beteiligungskörperschaft die Geltendmachung des Wertersatzanspruches einfordern. GmbH-Gesellschaftern mit Beteiligungen von wenigstens 10 % steht das *Individualklagerecht* nach § 48 Abs 1 GmbHG zu. Aktionäre müssen den mühsamen Weg gem §§ 122 ff AktG gehen.¹⁰⁴⁾

Der Wertersatzanspruch richtet sich gegen den (ehemaligen) Gesellschafter (vgl § 83 Abs 1 GmbHG).¹⁰⁵⁾ Vorstandsmitglieder und Geschäftsführer der benachteiligten Gesellschaft sind Schadenersatzansprüchen ausgesetzt, insb wenn der Rückgewähranspruch gegen den Gesellschafter nicht durchgesetzt werden kann (§ 84 Abs 3 Z 1 AktG, § 25 Abs 3 Z 1 GmbHG). Bei der GmbH haften subsidiär die anderen Gesellschafter (§ 83 Abs 2 und 3 GmbHG). Der Verzicht durch die Gesellschaft gegenüber den Ersatzpflichtigen ist weitgehend ausgeschlossen (§ 84 Abs 4 Satz 3 AktG, § 83 Abs 4 GmbHG). All dies zeigt, wie ernst es dem Gesetz mit dem Kapitalschutz ist.

Wertersatzansprüche einer benachteiligten GmbH verjähren in fünf Jahren, sofern die GmbH nicht Kenntnis des Gesellschafters von der Widerrechtlichkeit des Steuerausgleichs beweisen kann (§ 83 Abs 5 GmbHG). Gelingt der Beweis, kommt die 40-jährige Verjährungsfrist gem § 1485 iVm § 1472 ABGB zur Anwendung.¹⁰⁶⁾ Wertersatzansprüche einer AG verjähren hingegen stets in fünf Jahren (§ 56 Abs 4 AktG).¹⁰⁷⁾

IX. Ergebnisse

1. Das Vorliegen einer gesellschaftsrechtlich zulässigen Steuerausgleich-Vereinbarung ist eine Anwendungsvoraussetzung der Gruppenbesteuerung gem § 9 KStG (siehe unter I.).

2. In der Unternehmensgruppe wird die von einer Gruppengesellschaft verursachte Steuerlast von einer anderen Gruppengesellschaft getragen: Der Gruppenträger trägt die von Gewinn-Körperschaften verursachte Steuerbelastung. Verlust-Körperschaften „bezahlen“ mit ihren Verlusten die von Gewinn-Körperschaften verursachte Steuerlast. Der Steuerausgleich dient der Verrechnung des Steueraufwands gegenüber dem Verursacher (siehe unter II.).

3. Da die Gruppenbesteuerung die Zustimmung aller Gruppengesellschaften zur Voraussetzung hat (Gruppenantrag, Steuerausgleich-Vereinbarung), können Gewinn- und Verlustzurechnungen – anders als bei der gewerbesteuerlichen Organschaft – nicht unabhängig vom Willen

⁹⁹⁾ Bedeutung hat diese Streitfrage vor allem für die Frage, ob veräußerte Gegenstände aufgrund der Unwirksamkeit der Übertragung zurückgefordert werden können. Vgl etwa *Saurer in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG, § 52 Rz 106. Im Übrigen führen verbotene Ausschüttungen stets zu Differenz- oder Wertersatzansprüchen, gleichgültig ob das unangemessene Rechtsgeschäft nichtig ist.

¹⁰⁰⁾ Vgl dazu *Saurer in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG, § 56 Rz 11; *Koppensteiner*, GmbHG², § 83 Rz 8.

¹⁰¹⁾ Dies betrifft fehlerhafte Gründungen und Kapitalerhöhungen, insb aufgrund einer verdeckten Sacheinlage, sowie gegen das Verbot der Einlagenrückgewähr verstoßende Umsatzgeschäfte oder Umgründungen.

¹⁰²⁾ *Saurer in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG, § 56 Rz 20; ausdrücklich § 83 Abs 4 GmbHG – dazu *Koppensteiner*, GmbHG², § 83 Rz 12.

¹⁰³⁾ Der Verfasser war mit einem gleich gelagerten Zivilprozess in Deutschland befasst, in welchem eine veräußerte Gesellschaft unter Berufung auf die BGH-Entscheidung vom 1.3.1999, DB 1999, 951 aufgrund eines fehlerhaften, vor der fraglichen Entscheidung abgeschlossenen und in der Folge nicht angepassten Gewinnabführungsvertrages Einlagenrückgewähransprüche wegen überhöhter Steuerumlagen gegen den früheren Organträger geltend machte.

¹⁰⁴⁾ Selbst wenn dem Gruppenträger die vorsätzliche Ausnutzung seines Einflusses auf die Beteiligungskörperschaft zur Erlassung eines Sondervorteils vorzuwerfen ist, scheidet die Geltendmachung von Schadenersatz durch einen Aktionär nach den §§ 100 f AktG wegen des Vorliegens eines bloßen Reflexschadens aus. Dazu *Saurer in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG, § 100, 101 Rz 16.

¹⁰⁵⁾ Zur Passivlegitimation beim aktienrechtlichen Rückgewähranspruch vgl *Saurer in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG, § 56 Rz 13.

¹⁰⁶⁾ Zu den „anderen erlaubten Körpern“ iSd § 1472 ABGB zählen auch Kapitalgesellschaften. Vgl *Schubert in Rummel*, ABGB², § 1472 Rz 1.

¹⁰⁷⁾ Eingehend *Artmann in Jabornegg/Strasser*, AktG⁴, § 56 Rz 21 funter Hinweis auf die Historie zum AktG 1937; ebenso *Doralt/Winner in MünchKomm AktG*², § 62 Rz 148; *Saurer in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG, § 56 Rz 37.

der Gruppengesellschaften eintreten. Gesetzliche Ansprüche auf Steuerausgleich kommen daher nicht in Betracht. Die Unangemessenheit einer Steuerausgleich-Vereinbarung kann sich nicht aufgrund der Abweichung von gesetzlichen Steuerausgleichsansprüchen ergeben (siehe unter III.).

4. Im Gruppenvertrag ist Gewinn-Körperschaften die Tragung der von ihnen verursachten Steuerlast durch Leistung eines positiven Steuerausgleichs aufzuerlegen. Bei 100%iger Verflechtung kann der positive Steuerausgleich entfallen (Einlage). Verluste weisen aufgrund ihrer Verwertbarkeit durch Drittgeschäfte einen objektiven Wert und aufgrund der Verrechenbarkeit mit künftigen Gewinnen der Verlust-Körperschaft auch einen subjektiven Wert auf. Zwecks Vermeidung einer verbotenen Ausschüttung (§ 52 AktG, § 82 GmbHG) sind Verluste der Verlust-Körperschaft durch einen negativen Steuerausgleich zu vergüten. Stattdessen können Verluste vorgetragen werden, um den positiven Steuerausgleich in Folgeperioden zu kürzen. Die Steuerersparnis aufgrund der Verlustverrechnung begründet einen Gruppenvorteil. Daran hat der Gruppenträger zur Vermeidung einer verbotenen Ausschüttung (§ 52 AktG, § 82 GmbHG) die anderen Gruppengesellschaften zu beteiligen. Andernfalls läge ein konzerninternes Rechtsgeschäft ohne Gewinnkomponente vor. Dies hält dem Drittvergleich nicht stand. Der Verzicht auf den positiven Steuerausgleich und die Gewährung eines unangemessen hohen negativen Steuerausgleichs sind als Vermögenszuwendungen des Gesellschafters (Gruppenträgers) gesellschaftsrechtlich unbedenklich, sofern nicht eine Vermögensverschiebung zugunsten gruppenexterner Gesellschafter der begünstigten Untergesellschaft eintritt. Der im Einzelfall vereinbarte Verzicht auf vertraglichen positiven Steuerausgleich führt als sonstige Zuzahlung iSd § 29 Abs 2 Z 5 HGB zur Dotierung einer Kapitalrücklage. Er unterliegt gem § 2 Z 4 lit b KVStG der Gesellschaftsteuer (siehe unter IV.).

5. Der Vergleich mit der Vergütung konzerninterner Dienstleistungen, die eine Gewinnkomponente zugunsten der leistenden Konzerngesellschaft enthalten muss, bestätigt das Erfordernis, alle Gruppenmitglieder an dem Gruppenvorteil aus der Verlustverrechnung zu beteiligen (siehe unter V.).

6. Neben der Verteilungsmethode unter Umlage des tatsächlichen Steueraufwands in Verbindung mit einem gruppeninternen Verlustvortrag ist auch die jährliche endgültige Abrechnung positiver und negativer Steuerausgleichsleistungen im Rahmen der Periodenabrechnungsmethode zulässig. Die Belastungsmethode begründet hingegen eine verbotene Ausschüttung (§ 52 AktG, § 82 GmbHG), weil sie den Gruppenvorteil und die positiven Zinseneffekte aus der Verlustverrechnung schematisch dem Gruppenträger zuweist. Gegenüber der Verteilungsmethode ist die Periodenabrechnungsmethode wegen ihrer Einfachheit und Übersichtlichkeit häufig vorzuziehen (siehe unter VI.).

7. Die Steuerausgleich-Vereinbarung ist der Regelungskern des Gruppenvertrags. Regelungsbedürftig sind in dessen noch mehrere andere Punkte (siehe unter VII.).

8. Gegen § 52 AktG, § 82 GmbHG verstoßende Steuerausgleich-Vereinbarungen führen zu Wertersatzansprüchen gegen den (ehemaligen) Gesellschafter, im Falle einer GmbH unter subsidiärer Ausfallhaftung der übrigen Gesellschafter. Ferner haften Vorstandsmitglieder und Geschäftsführer auf Schadenersatz. Die Geltendmachung solcher Ansprüche droht im Konkurs oder nach Veräußerung der Beteiligungskörperschaft. Die Geltendmachung der Wertersatz- und Schadenersatzansprüche kann auch von Minderheitsgesellschaftern der benachteiligten Beteiligungskörperschaft durchgesetzt werden. Sie sind unverzichtbar. Der Wertersatzanspruch verjährt im Falle einer benachteiligten GmbH in fünf Jahren, bei Kenntnis des Rechtsverstoßes hingegen in 40 Jahren. Wertersatzansprüche einer benachteiligten AG verjähren unabhängig von der Kenntnis des Rechtsverstoßes stets in fünf Jahren (siehe unter VIII.).



2005, 252 Seiten, kart.
ISBN 3-7073-0794-8
EUR 58,-

Kurzkommentar zum Firmenbuchgesetz

- Aktuell – letzte Änderungen durch das GesRÄG 2004, die ZivVerfNov 2004 und das ReLÄG 2004 berücksichtigt
- Umfassend – für Firmenbucheintragungen relevante Bestimmungen des HGB, GmbHG, AktG, GenG, VAG und SEG inkludiert
- Praxisorientiert – zahlreiche nützliche Verweise auf Literatur und Rechtsprechung

Neu!

Tel.: +43 (1) 24 630 - 0
Fax: +43 (1) 24 630 - 23

office@lindeverlag.at
www.lindeverlag.at

Scheydgasse 24
1210 Wien

Linde