

Gruppenbesteuerung im Konzernsteuerrecht
Steuerreform 2005

Ersatzfähiger Schaden?
Verlust von verbotenen Vorteilen

Kreditschädigende Äußerungen in
Online-Archiv

Verein und Genossenschaft
Neuerlicher Ausschluss

Zukunftssicherung durch
Bezugsumwandlung

Know your customer bei der
Wertpapierdienstleistung

Die neue
EG-Tabakwerbe-RL

Die Gruppenbesteuerung im österreichischen Konzernsteuerrecht

Die neue Gruppenbesteuerung löst im Rahmen der 2. Etappe der Steuerreform 2005 die Organschaft des § 9 KStG 1988 ab. Sie bildet gemeinsam mit der Beteiligungsertragsbefreiung und dem internationalen Schachtelprivileg den Kern des österreichischen Konzernsteuerrechts.¹⁾

Im Folgenden werden Tatbestand und Rechtsfolge der neuen Gruppenbesteuerung behandelt und Bezüge zur bisherigen Organschaft hergestellt.

MARKUS STEFANER / PATRICK WENINGER

A. VON DER ORGANLEHRE ZUR GRUPPENBESTEUERUNG

Unter der *Organtheorie* versteht man die Lehre von der steuerrechtlichen Anerkennung der wirtschaftlichen Einheit rechtlich selbstständiger Wirtschaftssubjekte.²⁾ Die körperschaftsteuerliche Organschaft des § 9 KStG aF³⁾ fingierte in ihrem Tatbestand die wirtschaftliche Einheit der Organgesellschaft und des Organträgers.⁴⁾ Der Tatbestand des § 9 KStG aF verbildlichte somit eine wirtschaftliche Verschmelzung von Organgesellschaft und Organträger in der Form eines funktional-zentralistischen Unterordnungsverhältnisses.⁵⁾ Die Organgesellschaft wurde als willenloses Werkzeug des Organträgers aufgefasst, weil sie finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das beherrschende Unternehmen eingegliedert war. Darüber hinaus war der Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrages Tatbestandsvoraussetzung. Ein Organverhältnis konnte daher zwischen nebengeordneten Unternehmen nicht bestehen.⁶⁾ Das Aktienrecht kennt hingegen ein nebengeordnetes Konzernverhältnis.⁷⁾ Die Organschaft basierte demnach im Allgemeinen auf einem weitaus höheren Abhängigkeitsverhältnis in ihrem Konzernbegriff als das Aktienrecht.⁸⁾ Die Rechtsfolge scheint hingegen mit ihrem Tatbestand inkompatibel: Diese geht offenbar nicht von einer besonders engen Nahebeziehung zwischen den erfassten Körperschaften aus. So fand eine bloße Zurechnung des Periodenerfolges der Organgesellschaft zum Organträger statt. Mangels Zugrundelegung einer konsolidierten Bemessungsgrundlage kam es damit zu einer Besteuerung innerorganschaftlicher Ergebnisbeiträge.⁹⁾ Doch diese bloße Zurechnung des Ergebnisses der Organgesellschaft zum Organträger trug der Fiktion einer wirtschaftlichen Verschmelzung im Tatbestand der beiden Körperschaften nicht Rechnung. Die Organgesellschaft blieb Besteuerungssubjekt und hatte ungeachtet ihrer Eingliederung in den Organträger ihren eigenen steuerlichen Gewinn zu ermitteln.¹⁰⁾

Die Organschaft wurde schon seit langem als nicht mehr zeitgemäß empfunden.¹¹⁾ Sie trug den wirtschaftlichen Gegebenheiten des ausgehenden 19. Jahrhunderts Rechnung. Sie war lediglich für eine vertikale Konzernstruktur adäquat, die zentral geführt wird, wie dies in frühindustrieller Zeit der

Fall war.¹²⁾ Aufgrund dessen war sie nicht mehr mit den Erfordernissen einer modernen Unternehmensstruktur, wie etwa der Bildung von Profitcentern und der Dezentralisierung von Entscheidungskompetenzen zu vereinbaren.¹³⁾ Jene Unternehmensgruppen, die betriebswirtschaftlich wohl strukturiert waren, gerieten gerade aufgrund ihrer betriebswirtschaftlich adäquaten Organisation und den darauf basierenden fehlenden Verlustausgleich in einen rechtsformabhängigen Wettbewerbsnachteil gegenüber ihren Konkurrenten. Diese Konkurrenten zogen also aus der Organschaftsregelung des KStG steuerliche Vorteile, gerade weil ihre Unternehmens-

Mag. Markus Christoph Stefaner und Mag. Patrick Weninger sind Assistenten am Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien. Die verschiedenen Systeme der Gruppenbesteuerung werden auch Thema des IFA-Kongresses in Wien vom 5. bis 10. 9. 2004 sein. Siehe für nähere Informationen www.ifa-vienna.at.

- 1) So *Kotrnach*, Der Konzern im österreichischen Steuerrecht, SWK 1978, A VI 61 (61).
- 2) Vgl RFH, Urteil vom 31. 1. 1930, RStBl 1930, 151; *Müller*, Voraussetzungen einer Gruppenbildung, in *Gassner/Lang/Wiesner* (Hrsg) Besteuerung von Unternehmensgruppen (1998) 29 (31).
- 3) BGBl 1989/660 idF 2003 I 124.
- 4) Siehe dazu im Detail *Göth*, Die körperschaftsteuerliche Organschaft aus der Sicht des Gleichheitsgrundsatzes, GesRZ 1991, 28 (28).
- 5) So *Gassner*, Zur Neuordnung des Rechts der Besteuerung von Unternehmensgruppen in Österreich, SWK 1990, A I 291 (291); ähnlich *Göth*, GesRZ 1991, 32.
- 6) Vgl *Kotrnach*, SWK 1978, A VI 61.
- 7) Vgl etwa *Koppensteiner*, GmbH-Gesetz Kommentar (1994) § 115 Rz 16; *Jabornegg* in *Schiemer/Jabornegg/Strasser* (Hrsg) Kommentar zum Aktiengesetz³ (1993) § 15 Rz 15.
- 8) Vgl *Kotrnach*, SWK 1978, A VI 61.
- 9) Vgl im Detail *Göth*, GesRZ 1991, 28.
- 10) Vgl *Göth*, GesRZ 1991, 33; *Gassner*, Organschaft und Konzernbesteuerung, SWK 1990, A I 187 (187).
- 11) Vgl *Göth*, GesRZ 1991, 28; *Gassner*, SWK 1990, A I 291; *Gassner*, SWK 1990, A I 187; *Müller*, Reform der Konzernbesteuerung in Österreich, Diss Univ Salzburg (1990) 54; *Perthold*, Zum Gewinn- und Verlustausgleich in Unternehmensgruppen, ecolex 1990, 442 (442); *Staringer*, Perspektiven der Konzernbesteuerung, in *Seeger* (Hrsg) Perspektiven der Unternehmensbesteuerung (2002) 73 (96); *Stefaner*, Die neue Gruppenbesteuerung in Österreich als Kernstück der Steuerreform, SWK 2004, 418 (418).
- 12) Vgl *Göth*, GesRZ 1991, 28; *Müller*, Reform 54.
- 13) So *Göth*, GesRZ 1991, 28; *Gassner*, SWK 1990, A I 188; *Müller*, Reform 44 ff; *Perthold*, ecolex 1990, 442; ähnlich *Staringer* in *Seeger* (Hrsg) Perspektiven 96; *Stefaner*, SWK 2004, 418.

strukturen einer betriebswirtschaftlich vernünftigen Organisation entbehrten.¹⁴⁾ Darüber hinaus wurde durch die Degradierung einer handelsrechtlich selbstständigen und ihren Gläubigern voll verantwortlichen Kapitalgesellschaft zu einer willenslosen Betriebsabteilung eines anderen Unternehmens, deren Geschäftsführer jeder Anreiz zur eigenverantwortlichen unternehmerischen Betätigung genommen. Außerdem wurden Verluste der Organgesellschaft unsichtbar mit dem Organträger verrechnet und diese fielen so dem Geschäftsführer der verlustbringenden Organgesellschaft nicht zur Last.¹⁵⁾ Laut *Wundsam* funktionierte dies aber auch in die andere Richtung: „Ein über das eher befriedigende Gesamtergebnis des Konzerns nicht informierter Geschäftsführer einer Organgesellschaft rühmte sich, dass er durch nachhaltige Verluste seiner Muttergesellschaft laufend Steuern sparen helfe! Statt darüber nachzudenken, wie die Gewinne maximiert werden können und wie zum Vorteil des Unternehmens Rücklagen gebildet werden sollten, wird der willenslose Geschäftsführer der Organgesellschaft durch ein antiquiertes Steuerrecht dazu angehalten, vor jeder kleinen geschäftspolitischen Entscheidung die Weisungen des ihm übergeordneten Organträgers einzuholen und sich so zivilrechtlich jeder Verantwortung zu entziehen.“¹⁶⁾

Die folgende Untersuchung soll daher zugleich überprüfen, inwieweit die neue Gruppenbesteuerung diese Mängel der überholten Organschaft zu überwinden vermag.

B. ANWENDUNGSVORAUSSETZUNGEN DER GRUPPENBESTEUERUNG

1. MITGLIEDER DER GRUPPE

§ 9 Abs 2 KStG¹⁷⁾ normiert, welche Körperschaften *Gruppenmitglieder* sein können.¹⁸⁾ Der Kreis der Gruppenmitglieder ist im Vergleich zur Organschaft weiter,¹⁹⁾ was wohl dem angestrebten Zweck des Gesetzgebers entspricht. Für ihn gehört nämlich ein möglichst breiter Zugang zur Gruppe zu den besten Elementen internationaler Gruppenbesteuerungsmodelle.²⁰⁾ Dennoch ist uE der Zugang zur Gruppe insofern zu eng ausgestaltet, als Privatstiftungen keine Gruppenträgereigenschaft zukommen kann. Im Anwendungsbereich der Organschaft kamen als Organgesellschaften lediglich unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften in Frage. Bei der früheren organschaftlichen Regelung war also eine Organschaft über die Grenze nicht möglich. § 9 Abs 2 TS 1 entspricht somit dem Anwendungsbereich der bisherigen Organschaft. TS 2 ist hingegen Neuland für die österreichische Konzernbesteuerung. Dieser ermöglicht teilweise auch eine *Gruppenbildung über die Grenze*. Die erste Anforderung besteht in der notwendigen Vergleichbarkeit der ausländischen Gesellschaft mit einer österreichischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- oder Wirtschaftsgenossenschaft. Dafür kann wohl ein Typenvergleich²¹⁾ analog zu § 10 Abs 2 KStG vorgenommen werden.²²⁾ Die zweite Anforderung stellt die notwendige ausschließliche und di-

rekte finanzielle Verbundenheit mit inländischen beteiligten Gruppenmitgliedern oder einem inländischen beteiligten Gruppenträger dar. Ausländische Tochtergesellschaften einer gruppenzugehörigen ausländischen Körperschaft sind demnach von der Teilnahme an der Unternehmensgruppe ausgeschlossen.²³⁾ Nachdem daher nur die unmittelbar „hinter der Grenze“ stehende Auslandsgesellschaft an der Gruppe teilhaben darf, sind damit Umstrukturierungen des ausländischen Gruppenaufbaus vorprogrammiert.²⁴⁾ Sieht man von diesem Fall der ausländischen Gruppenmitglieder ab, ist die unmittelbare finanzielle Verbundenheit – im Gegensatz zur bisherigen Organschaft – für den Eintritt der Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung nicht mehr erforderlich.

§ 9 Abs 3 KStG definiert die *Gruppenträger*.²⁵⁾ Auch nach der alten Organschaftskonzeption waren

- 14) Vgl dazu *Pethold*, *ecolex* 1990, 442.
- 15) Vgl *Wundsam*, *Vollorganschaft oder Beteiligungsertragsbefreiung?* FJ 1990, 236 (239).
- 16) *Wundsam*, FJ 1990, 239.
- 17) BGBl 1989/660 idF BGBl I 2004/57.
- 18) § 9 [...]
- (2) Gruppenmitglieder (als Beteiligungskörperschaften oder als beteiligte inländische Körperschaften) können sein:
 - unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
 - nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften, die mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar sind und ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbunden sind (Abs. 4).
- 19) Vgl auch *Stefaner/Weninger*, Die wesentlichen Auswirkungen der Steuerreform 2005 auf die Unternehmensbesteuerung, *ecolex* 2004, 393 (392).
- 20) Vgl EB, Urteil zur RV, 451 dB 22. GP, 6.
- 21) Vgl RFH, Urteil vom 12. 2. 1930, VI A 899/27, *Venezuela*, RStBl 1930, 444.
- 22) Vgl dazu etwa *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG 88 (1996) § 10 Anm 24: Vergleichbar ist eine ausländische Gesellschaft, wenn sie aus dem Blickwinkel des österreichischen Gesellschaftsrechts die Wesensmerkmale einer inländischen Kapitalgesellschaft aufweist. Folgende Voraussetzungen müssen daher erfüllt sein: a) die Körperschaft muss nach den für sie geltenden ausländischen Gesetzen eigene Rechtspersönlichkeit besitzen. b) Das Gesellschaftskapital muss nach den maßgebenden Gesetzen eine starre (vom jeweiligen Betriebsergebnis nicht beeinflussbare) Größe haben und im Eigentum der Körperschaft stehen. c) Am Gesellschaftskapital müssen grundsätzlich andere (natürliche oder juristische) Personen beteiligt sein. d) Die Haftung für Verbindlichkeiten der Körperschaft muss auf das Vermögen der Körperschaft beschränkt sein; eine Haftung der Gesellschafter für Verbindlichkeiten muss ausgeschlossen sein. e) Die Gesellschafter müssen berechtigt sein, an der Willensbildung der Körperschaft mitzuwirken.
- 23) So EB zur RV, 451 dB 22. GP, 18. Vgl auch *Mayr*, Die neue Gruppenbesteuerung, Konzepte und Grundlagen, RdW 2004, 246 (246).
- 24) So *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 393.
- 25) § 9 [...]
- (3) Gruppenträger können sein:
 - unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften,
 - unbeschränkt steuerpflichtige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften,
 - unbeschränkt steuerpflichtige Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit im Sinne des Versicherungsaufsichtsgesetzes,
 - unbeschränkt steuerpflichtige Kreditinstitute im Sinne des Bankwesengesetzes,
 - beschränkt steuerpflichtige
 - in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988 in der jeweils geltenden Fassung genannte Gesellschaften und

als Organträger unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, Erwerbs- und Wirtschafts-genossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit im Sinne des Versicherungsaufsichtsgesetzes oder Kreditinstitute im Sinne des Bankwesengesetzes, wenn sie Körperschaften sind, zugelassen. Dies entspricht den TS 1 bis 4 des neuen § 9 Abs 3 KStG.

Der Anwendungsbereich der neuen Gruppenbesteuerung ist auch im Bereich der Gruppenträger weiter,²⁶⁾ was wohl wiederum dem Ziel des Gesetzgebers eines möglichst weiten Zugangs zur Gruppe entspricht.²⁷⁾ TS 5 lässt unter einschränkenden Bedingungen auch beschränkt steuerpflichtige Körperschaften als Gruppenträger zu, TS 6 ermöglicht die Mehrmuttergruppe.²⁸⁾

§ 9 Abs 3 TS 5 KStG stellt zum einen auf Gesellschaften ab, die von der Mutter-Tochter-Richtlinie²⁹⁾ als EU-Kapitalgesellschaften aufgezählt werden.³⁰⁾ Darüber hinaus können auch österreichischen Kapitalgesellschaften vergleichbare Gesellschaften, die den Ort der Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraumes haben, Gruppenträger sein, wenn sie mit einer Zweigniederlassung im Firmenbuch eingetragen sind und die Beteiligung an inländischen Gruppenmitgliedern der Zweigniederlassung zuzurechnen ist.³¹⁾ Für das Kriterium der Vergleichbarkeit mit einer inländischen Kapitalgesellschaft kann auch hier analog zu § 10 Abs 2 KStG vorgegangen werden. Im Vergleich zum rein innerstaatlichen Fall ergeben sich hier Differenzierungen und somit mögliche Verstöße gegen Europarecht auf mehreren Ebenen. Zum einen sind nicht alle vergleichbaren Gesellschaften – zB ausländische Genossenschaften – gruppenträgerfähig. Zum anderen erstreckt sich die Kapitalverkehrsfreiheit auch auf Drittstaaten.³²⁾

2. EINGLIEDERUNGSVORAUSSETZUNGEN FÜR UNTERNEHMENSGRUPPEN

a) Die finanzielle Eingliederung

§ 9 Abs 4 und 5 KStG legen die *Eingliederungsvoraussetzungen* fest.³³⁾ Gegenüber der bisherigen Organschaft ist nur mehr eine *leicht modifizierte finanzielle Eingliederung* notwendig. Die organisatorische und wirtschaftliche Eingliederung ist nunmehr – anders als bei der Organschaft – keine Voraussetzung für das Vorliegen einer Gruppe.³⁴⁾ Als einzige Voraussetzung blieb eine finanzielle Eingliederung bestehen. Zum einen wurde die Höhe der Beteiligung mit mehr als 50 % im Gegensatz zur früheren Organschaftskonzeption klar umschrieben und zum anderen wurde die erforderliche Beteiligungshöhe unter jener der Organschaft festgelegt.³⁵⁾ Die Beteiligung muss wiederum seit Beginn des Wirtschaftsjahres des Gruppenmitglieds gegeben sein.³⁶⁾ Dabei stellt lediglich die Herabsetzung des geforderten Beteiligungsausmaßes eine tatsächliche Verbesserung für den Steuerpflichtigen dar. Die Beteiligungshöhe war nämlich bereits im Anwendungsbereich der bisherigen Organschaft unumstritten, obwohl der Gesetzgeber kein prozentuelles Beteiligungsausmaß als Anwendungsvoraussetzung

– den Kapitalgesellschaften vergleichbare Gesellschaften, die den Ort der Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraumes haben,

wenn sie mit einer Zweigniederlassung im Firmenbuch eingetragen sind und die Beteiligung an den Gruppenmitgliedern (Abs. 2) der Zweigniederlassung zuzurechnen ist, und

– Beteiligungsgemeinschaften (als Personengesellschaft, Beteiligungssyndikat oder im Wege gemeinsamer Kontrolle), wenn sie ausschließlich aus den in den Vorpunkten genannten Steuerpflichtigen gebildet werden, nach Maßgabe des Abs 4. Als Beteiligungsgemeinschaft gelten jedenfalls Personen, die die Beteiligungskörperschaft gemeinsam im Sinne des Art 3 der Fusionskontrollverordnung, (EWG) Nr 139/2004 in der jeweils geltenden Fassung, kontrollieren oder an der gemeinsamen Kontrolle mitwirken.

26) Vgl auch *Stefaner/Weninger*, *ecolx* 2004, 393.

27) Vgl EB zur RV, 451 dB 22. GP, 6.

28) Vgl dazu Abschn C.3.

29) 90/435/EWG vom 23. 7. 1990 (ABl EG Nr L 255 S 6).

30) Vgl Art 2 der RL Nr 90/435/EWG des Rates vom 23. 7. 1990 (ABl EG Nr L 255 S 6) über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten.

31) Vgl schon *Wiesner*, Entwurf eines Steuerreformgesetzes 2005 – Ein erster Überblick, RWZ 2004, 33 (34); *Tissot*, Die geplante Gruppenbesteuerung, SWK 2004, 412 (412).

32) Vgl schon *H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner*, in *M. Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner* (Hrsg) CFC Legislation 40 f; *Uustalu*, National Report Estonia in *M. Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner* (Hrsg) CFC Legislation 178; *Rust*, National Report Germany, in *M. Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner* (Hrsg) CFC Legislation 255 (278); *Dahlberg*, National Report Sweden, in *M. Lang/H.-J. Aigner/Scheuerle/Stefaner* (Hrsg) CFC Legislation 581 (601 ff); *Burgstaller/Haslinger*, Erbschaftsteuer und Gemeinschaftsrecht – Neue Entwicklungen in der europäischen Rechtsprechung, SWI 2004, 108 (117 f); *Stefaner/Weninger*, Gruppenbesteuerung und Europarecht, SWI 2004, in Druck.

33) § 9 [...]

(4) Als finanziell verbundene Körperschaften gelten solche, bei denen – die beteiligte Körperschaft unmittelbar mehr als 50 % des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft besitzt,

– die beteiligte Körperschaft mittelbar über eine Personengesellschaft oder zusammen mit einer unmittelbar gehaltenen Beteiligung in einem Ausmaß beteiligt ist, dass sie unter Berücksichtigung der an der Personengesellschaft bestehenden Beteiligungsquote mehr als 50 % des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft besitzt,

– die beteiligte Körperschaft zum Teil unmittelbar und zum Teil mittelbar über eine unmittelbare Beteiligung an einem Gruppenmitglied, das für sich nicht im Sinne des ersten Teilstriches an der Beteiligungskörperschaft beteiligt ist, insgesamt eine Beteiligung von mehr als 50 % des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft besitzt, – die Beteiligungsgemeinschaft insgesamt unmittelbar mehr als 50 % des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte an einer Beteiligungskörperschaft besitzt und zumindest ein Mitbeteiligter der Gemeinschaft eine Beteiligung am Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und an den Stimmrechten von mindestens 40 % der Beteiligungskörperschaft und jeder weitere Mitbeteiligte eine solche von mindestens 15 % besitzt.

(5) Die finanzielle Verbindung im Sinne des Abs 4 muss während des gesamten Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitgliedes vorliegen. Steuerlich wirksame rückwirkende Anteilsverwerbe und Anteilsübertragungen im Sinne der Abgabenvorschriften sind auch für die Frage der finanziellen Verbindung maßgebend. Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe gelten nicht als Änderung der Voraussetzungen für Gruppenverhältnisse, sofern die Unternehmensgruppe weiterhin finanziell verbunden bleibt.

34) Vgl schon *Mayr*, RdW 2004, 246.

35) Vgl *Wiesner*, RWZ 2004, 34; *Stefaner/Weninger*, *ecolx* 2004, 394.

36) § 9 Abs 5 KStG nF. Vgl auch *Tissot*, SWK 2004, 413; *Mayr*, RdW 2004, 246 f.

festgeschrieben hat.³⁷⁾ Die neue Gruppenbesteuerung ist aufgrund des Wegfalls der wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung im Gegensatz zur Organschaft eher strukturneutral.³⁸⁾ Die starren Eingliederungsvoraussetzungen der Organschaft führten nämlich dazu, dass Unternehmensgruppen ihre Strukturen oft stärker an steuerlichen als an betriebswirtschaftlichen Erfordernissen ausrichteten und die Mängel der steuerlichen Situation durch komplizierte und folglich unübersichtliche Strukturen auszugleichen hatten. Dies brachte erhebliche Schwierigkeiten der Rechtsverfolgung und der Prüfung für Minderheitsgesellschafter, den Abschlussprüfer und die Finanzverwaltung mit sich.³⁹⁾

Die neue Gruppenbesteuerung fordert zur Erzielung der finanziellen Eingliederung die kumulative Erfüllung zweier Kriterien: Erstens mehr als 50 % des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und zweitens mehr als 50 % der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft. Das Abstellen auf die Kombination von Stimmrechten und Substanzbeteiligung ist wohl als Mißbrauchsprophylaxe zu sehen. Entscheidend ist die Beteiligung am Hauptkapital der Beteiligungskörperschaft. Surrogatkapital, wie etwa Substanzgenussrechte oder Partizipationskapital, ist demnach unbeachtlich.⁴⁰⁾ Wie schon bisher ist die finanzielle Verbindung personenbezogen, dh sie ist von der Anschaffung der beteiligten Körperschaft bis zur Veräußerung oder Aufgabe gegeben. Die Eröffnung des Konkurses oder die Eintragung des Liquidationsbeschlusses beendet demnach die finanzielle Verbindung noch nicht.⁴¹⁾

Doch reichen mehr als 50 % der Stimmrechte typischerweise lediglich für das Herbeiführen von Entscheidungen im operativen Geschäft aus. Für über das operative Geschäft hinausgehende Entscheidungen trifft dies idR nicht zu. So werden Gesellschafterbeschlüsse bei der Gesellschaft mit beschränkter Haftung gem § 39 Abs 1 GmbHG grundsätzlich mit einfacher Mehrheit der abgegebenen Stimmen gefasst, soweit in Gesetz und/oder Gesellschaftsvertrag nichts anderes bestimmt ist.⁴²⁾ Die Einräumung von Vetorechten ist möglich. Darüber hinaus sind in manchen Fällen qualifizierte Mehrheiten erforderlich. So ist etwa bei der Verschmelzung mit einer anderen GmbH gem § 98 GmbHG, für die meisten Gesellschaftsvertragsänderungen gem § 50 Abs 1 GmbHG sowie für Großinvestitionen gem § 35 Abs 1 Z 7 GmbHG eine Dreiviertelmehrheit erforderlich. Bei einer Änderung des Unternehmensgegenstandes gem § 50 Abs 3 GmbHG und nach hA auch bei einer Unternehmensveräußerung oder Einbeziehung in einen Konzern gar Einstimmigkeit.⁴³⁾ Bei der Aktiengesellschaft genügt gem § 113 Abs 1 AktG mangels anderer gesetzlicher oder satzungsmäßiger Regelung die einfache Mehrheit der abgegebenen Stimmen.⁴⁴⁾ Eine Reihe besonderer Mehrheitsbestimmungen für bestimmte Beschlussgegenstände ist über das Gesetz verstreut. Die meisten Satzungsänderungen erfordern eine Dreiviertelmehrheit. Weiters wird in einzelnen Bestimmungen nicht auf die Stimmenmehrheit, sondern auf die Kapitalmehrheit abgestellt. In einzelnen Fällen wiederum stellt der Gesetzgeber auf die Zustimmung von mindestens

einem Viertel des Grundkapitals ab, etwa bei Nachgründungen im ersten Jahr gem § 45 Abs 4 AktG.⁴⁵⁾ Dem kann aus praktischer Sicht wiederum entgegengehalten werden, dass de facto Großaktionäre und ökonomisch bedeutende Investoren in andere (als Aktien) Eigenkapitaltitel die Entscheidungen in der Gesellschaft beherrschen. Dieser Gedanke liegt etwa auch dem § 22 Abs 5 ÜbG zugrunde.⁴⁶⁾

Wie ist nun vor diesem Hintergrund das Abstellen auf die mehr als 50 %ige Kapital- und Stimmrechtsmehrheit der neuen Gruppenbesteuerung zu beurteilen? Es liegt auf der Hand, dass diese Voraussetzung eine Vereinfachung darstellt. Sie ignoriert allerdings die Möglichkeit anderer Stimmrechtserfordernisse in der Satzung und die Tatsache, dass für außergewöhnliche Rechtshandlungen ex lege andere Stimmrechtserfordernisse gelten. Ist nun diese neue finanzielle Eingliederungsvoraussetzung im Rahmen der neuen Gruppenbesteuerung dennoch vernünftig gewählt? UE ist diese Frage vor allem vor dem Hintergrund der Rechtsfolge zu bejahen. Die Rechtsfolge unterstellt nämlich nicht eine besonders intensive Nahebeziehung zwischen Gruppenträger und Gruppengesellschaft.⁴⁷⁾ Wenn nun die Rechtsfolge von zwei mehr oder weniger unabhängigen Gesellschaften ausgeht, so ist uE dafür keine tatbestandliche Machtdurchdringung der Tochter seitens der Mutter in einem solchen Ausmaß erforderlich, dass die Mutter jede denkbare Entscheidung alleine herbeiführen kann. Eine Tatbestandsvoraussetzung in der Gestalt einer mehr als 50 %igen Kapitals- und Stimmrechtsmehrheit scheint daher uE der Rechtsfolge angemessen. Freilich hat sich damit der Gesetzgeber für eine „rechtliche“ und gegen eine „ökonomische“ geprägte Eingliederungsausgestaltung entschieden.

37) So *Hassler* in *Doralt/Hassler/Kranich/Nolz/Quantschnigg* (Hrsg) FS Bauer 92.
 38) So *Gassner*, Die neue Gruppenbesteuerung, SWK 2004, 473 (474); *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 394.
 39) Vgl *Gassner*, SWK 1990, 188.
 40) Vgl *Wiesner*, RWZ 2004, 34.
 41) Vgl *Wiesner*, RWZ 2004, 37.
 42) Vgl beispielsweise *Koppensteiner*, GmbH § 39 Rz 3 ff.
 43) Vgl beispielsweise *Koppensteiner*, GmbH § 35 Rz 4 ff; § 50 Rz 2 ff und 7 ff.
 44) Vgl etwa *Schmidt* in *Doralt/Nowotny/Kals* (Hrsg) Kommentar zum Aktiengesetz I (2003) § 113 Rz 1 ff; *Schiemer* in *Schiemer/Jabornegg/Strasser* (Hrsg) AktG³ § 113 Rz 1 ff.
 45) Vgl *Ettel* in *Doralt/Nowotny/Kals* (Hrsg) AktG § 45 Rz 15 ff; *Jabornegg* in *Schiemer/Jabornegg/Strasser* (Hrsg) AktG³ § 45 Rz 8 ff.
 46) § 22 Abs 5 ÜbG lautet: Die Übernahmekommission hat durch Verordnung nähere Voraussetzungen für das Entstehen einer kontrollierenden Beteiligung zu umschreiben. Hierbei ist auf die für die Entstehung eines beherrschenden Einflusses wesentlichen rechtlichen und wirtschaftlichen Gegebenheiten Bedacht zu nehmen, insbesondere auf 1. die Höhe des Hundertsatzes der Beteiligung am stimmberechtigten Grundkapital, 2. die Streuung des sonstigen stimmberechtigten Aktienbesitzes, 3. das üblicherweise in den Hauptversammlungen vertretene stimmberechtigte Grundkapital und 4. die Bestimmungen der Satzung. Vgl dazu *Huber/Löber*, Übernahmegesetz Kommentar (1999) § 22 Rz 20.
 47) So zur Organschaft bereits ausführlich *Göth*, GesRZ 1991, 28 ff (insb 34).

b) Der Gruppenantrag

§ 9 Abs 8 und 9 KStG enthalten die Bestimmungen über den *Gruppenantrag*.⁴⁸⁾ Der Begutachtungsentwurf zur Regierungsvorlage sah in Abs 8 und 9 anstelle eines Gruppenantrages noch einen Gruppenvertrag als Tatbestandsvoraussetzung vor.⁴⁹⁾ Richtigerweise wurde in der Regierungsvorlage auf das Kriterium des Gruppenvertrages verzichtet. Es wäre aus rechtsstaatlichen Gesichtspunkten nicht hinnehmbar gewesen, dass eine Verwaltungsbehörde mit Bescheid über die Gültigkeit zivilrechtlicher Verträge befindet.⁵⁰⁾ Diese Befugnis kommt allein den Gerichten zu.

Im Gruppenantrag sind Gruppenträger und Gruppenmitglieder zu bezeichnen.⁵¹⁾ Er muss nachweislich vor dem Ablauf jenes Wirtschaftsjahres jeder einzubeziehenden Körperschaft von den gesetzlichen Vertretern der teilnehmenden Körperschaften unterfertigt werden, für das die Zurechnung des steuerlich maßgebenden Ergebnisses erstmalig wirksam sein soll. Zudem hat er eine Erklärung über eine Regelung des Steuerausgleichs zwischen den finanziell verbundenen inländischen Körperschaften zu enthalten.⁵²⁾ Entgegen den allgemeinen Bestimmungen wird aber auf die Unterschrift der gesetzlichen Vertreter der ausländischen Mitglieds-körperschaften verzichtet. Des Weiteren erübrigt sich bei ausländischen Mitgliedern eine Regelung über den Steuerausgleich.⁵³⁾ Die Unternehmensgruppe kennt eine Mindestdauer von drei jeweils zwölf Monate umfassenden (Wirtschafts-)Jahren.⁵⁴⁾ Diese Festlegung der Mindestdauer ist vor allem insofern zu begrüßen, als bei der Organschaft die Frage nach einer allfälligen Mindestvertragsdauer des Ergebnisabführungsvertrages – mangels klarer Festlegung im Gesetz – heftig umstritten war.⁵⁵⁾

Mit Aufnahme des Gruppenantrages in den Tatbestand ist es dem Gesetzgeber wohl gelungen, ein höheres Maß an Rechtssicherheit zu gewährleisten. Denn die Finanzbehörden haben auf die Eingabe eines solchen Gruppenantrages mit der bescheidmäßigen Bestätigung über das Erfüllen der Tatbestandsvoraussetzungen der Gruppenbesteuerung zu reagieren.⁵⁶⁾

Die *Option auf Gruppenbesteuerung* kann in Zukunft durch den Gruppenantrag ausgeübt werden.⁵⁷⁾ Es lag de facto auch schon bei der Organschaft in der Hand der potentiellen Organkreisteilnehmer, kraft bewusster Verwirklichung oder gezielter Vermeidung der Eingliederungsmerkmale – insbesondere des Ergebnisabführungsvertrages – die Rechtsfolge der Organschaft eintreten zu lassen oder eben nicht. Auch wenn vor allem die Herbeiführung, aber auch die Vermeidung bisweilen nur mit hohem Aufwand erzielbar war, so war die alte Organschaft dennoch als faktisches Wahlrecht ausgestaltet.⁵⁸⁾

Die Gruppenbesteuerung verzichtet auf das Kriterium des *Ergebnisabführungsvertrages* als Anwendungsvoraussetzung.⁵⁹⁾ Diese Neuerung kommt vor allem Forderungen der Betriebswirtschaftslehre, der Unternehmenspraxis und massiven Bedenken aus konzernrechtlicher Sicht entgegen. Die bisherige Organschaft führte zu einer unverständlichen Vermengung der Besteuerung von Unternehmensgruppen einerseits und Fragen der handelsrechtlichen Verlustabdeckung andererseits.⁶⁰⁾ *Gassner* geht noch weiter: „Denn er [Anm: der Ergebnisabführungsvertrag] ver-

48) § 9 [...]

(8) Die Gruppenbesteuerung erstreckt sich auf den Gruppenträger und die Gruppenmitglieder, die in einem schriftlichen Gruppenantrag genannt sind. Dabei gilt Folgendes:

– Der Gruppenantrag ist von den gesetzlichen Vertretern des Gruppenträgers und aller einzubeziehende inländischen Körperschaften zu unterfertigen.

– Der Gruppenantrag muss nachweislich vor dem Ablauf jenes Wirtschaftsjahres jeder einzubeziehenden inländischen Körperschaft unterfertigt werden, für das die Zurechnung des steuerlich maßgebenden Ergebnisses erstmalig wirksam sein soll.

– Im Gruppenantrag ist zu erklären, dass zwischen den finanziell verbundenen inländischen Körperschaften jeweils eine Regelung über den Steuerausgleich vereinbart worden ist.

– Im Gruppenantrag sind die Beteiligungsverhältnisse sowie die Wirtschaftsjahre aller einzubeziehenden Körperschaften anzugeben.

– Der Gruppenantrag ist vom Gruppenträger, bei Vorliegen einer Beteiligungsgemeinschaft vom Hauptbeteiligten oder im Zweifel von einem von dieser bestimmten Mitbeteiligten bei dem für den Antragsteller für die Erhebung der Körperschaftsteuer zuständigen Finanzamt innerhalb eines Kalendermonats nach der Unterfertigung des letzten gesetzlichen Vertreters zu stellen. Alle übrigen einzubeziehenden inländischen Körperschaften haben dem jeweils für jede Körperschaft zuständigen Finanzamt die Tatsache einer Antragstellung anzuzeigen.

– Das für die Erhebung der Körperschaftsteuer des Antragstellers zuständige Finanzamt hat das Vorliegen der Voraussetzungen für das Bestehen der Unternehmensgruppe gegenüber allen den Antrag unterfertigten Körperschaften bescheidmäßig festzustellen.

(9) Für Änderungen einer bestehenden Unternehmensgruppe gilt Folgendes:

– Jede Änderung ist vom betroffenen Gruppenmitglied bzw vom betroffenen Gruppenträger dem für die Erhebung der Körperschaftsteuer des Antragstellers und des betreffenden Gruppenmitglieds zuständigen Finanzamt (Abs 8) innerhalb eines Monats anzuzeigen.

– Jedes Gruppenmitglied kann dem für den Antragsteller zuständigen Finanzamt (Abs 8) gegenüber sein Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe erklären. Erklärt der Gruppenträger sein Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe, ist die Unternehmensgruppe beendet.

– Im Falle des nachträglichen Eintritts einer Körperschaft (Abs 2) gilt Abs 8 für den Gruppenträger und die eintretende Körperschaft sinngemäß.

– Der Feststellungsbescheid (Abs 8) ist in allen Fällen der Änderung gegenüber dem Gruppenträger und allen Gruppenmitgliedern der Unternehmensgruppe abzuändern.

49) Vgl Entwurf zu StRefG 2005 § 9 Abs 8 und 9 KStG. Vgl hierzu *Wiesner*, RWZ 2004, 37; *Tissot*, SWK 2004, 416.

50) Schon bei der Organschaft war die zivilrechtliche Gültigkeit und Wirksamkeit des Ergebnisabführungsvertrages für das Steuerrecht entscheidend; so *Tanzer*, Die Zurechnung von Einkünften bei juristischen Personen im Körperschaftsteuerrecht (II), GesRZ 2000, 12 (13).

51) Vgl *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 394.

52) Vgl ausführlich *Zöchling/Fraberger*, Steuerumlagen aus gesellschafts-, bilanz- und steuerrechtlicher Sicht, SWK 2004, 703 (703 ff).

53) Vgl *Wiesner*, Abänderungsantrag zur Regierungsvorlage des Steuerreformgesetzes 2005, RWZ 2004, 129 (129 f).

54) Vgl *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 394; *Mayr*, RdW 2004, 248.

55) Zuletzt *Althuber*, Zur Mindestdauer des Ergebnisabführungsvertrages im Körperschaftsteuerrecht, *ecolex* 2003, 783 (783).

56) So § 9 Abs 8 6. TS KStG.

57) Vgl *Stefaner*, SWK 2004, 418; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 394; *Gassner/Haidenthaler*, Group taxation, IFA Bulletin 2004, in Druck.

58) So *Schuch*, Besteuerung als Unternehmensgruppe: Wahlrecht oder Pflicht? in *Gassner/Lang/Wiesner* (Hrsg) Unternehmensgruppen 75 (77).

59) Vgl *Wiesner*, RWZ 2004, 35; *Tissot*, SWK 2004, 413; *Gassner/Haidenthaler*, IFA Bulletin 2004, in Druck.

60) Vgl *Gassner*, Reform der Konzernbesteuerung in Deutschland und Europa, FR 2004, in Druck.

langt im Effekt eine Konzernhaftung der Obergesellschaft für die Untergesellschaft, führt zu Verlustabdeckungen auch in Fällen, in denen sie betriebswirtschaftlich gar nicht erforderlich ist, degradiert den Minderheitsgesellschafter zum Bezieher einer fixen Rendite und ist zu einem guten Teil daran Schuld, dass sich der Kapitalmarkt in Österreich nicht so wie in anderen Ländern entwickelt hat, weil Konzentrationen gefördert werden. Das heißt nicht, dass in Österreich das Rechtsinstitut des Ergebnisabführungsvertrages für gewisse Konzernverhältnisse nicht als zweckmäßig angesehen wird. Was jedoch allgemein kritisiert wird, ist das Erfordernis eines Vertragskonzerns mit Ergebnisübernahme als Voraussetzung für eine bestimmte Modifikation des Schuldverhältnisses.⁶¹⁾

C. NEU ERFASSTE GRUPPENSTRUKTUREN

1. ÜBERBLICK

Die neue Gruppenbesteuerung erfasst von ihrer Konzeption her eine größere Bandbreite an Konzernstrukturen als die Organschaft. So treten nunmehr die Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung auch in folgenden Fällen ein: Erstens bei einer bloß *indirekten Beteiligung* der Mutter- an der Tochtergesellschaft (wenn auch mit Einschränkungen bei einigen Auslands Sachverhalten) und zweitens bei Vorliegen einer so genannten *Beteiligungsgemeinschaft*. Die Ausdehnung auf diese Sachverhalte entspricht dabei den Zielsetzungen des Gesetzgebers, eine neue Gruppenbesteuerung mit möglichst breitem Zugang zur Gruppe zu schaffen.⁶²⁾ Diese Gruppenstrukturen werden im Folgenden dargestellt. Die Bestimmungen über diese neu erfassten Strukturen finden sich im Abs 4, bei den finanziellen Eingliederungsvoraussetzungen.⁶³⁾

2. DIE INDIREKTE BETEILIGUNG

a) Änderung der Rechtslage

Der Organschaftstatbestand setzte eine unmittelbare Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft voraus.⁶⁴⁾ Dem war nicht immer so. Die Notwendigkeit der unmittelbaren finanziellen Eingliederung wurde erst im Rahmen der Steuerreform 1988 positiviert, obwohl schon zu diesem Zeitpunkt die Inkompatibilität dieses Erfordernisses mit den realen wirtschaftlichen Gegebenheiten evident war.⁶⁵⁾ Vor besagter Steuerreform war es umstritten, ob eine mittelbare Beteiligung zur Erfüllung des Erfordernisses der finanziellen Eingliederung ausreichend sei. *Stoll* konnte allerdings nachweisen, dass das Erfordernis der finanziellen Eingliederung auch durch eine bloß mittelbare Beteiligung erfüllt werden konnte.⁶⁶⁾

Die neue Gruppenbesteuerung lässt nun ausdrücklich eine *mittelbare Beteiligung* zu.⁶⁷⁾ Schließlich ist es nicht entscheidend, auf welcher nachgeordneten oder – soweit es eine in die Gruppe einbezogene übergeordnete Gesellschaft gibt – sogar nebengeordneten Stufe das betroffene Gruppenmitglied steht. Entscheidend kann hingegen nur sein, ob das betroffene Gruppenmitglied unter einem vergleichbaren

Einfluss einer einzigen übergeordneten Person steht. Dieses Kriterium ist aber unabhängig davon, ob eine mittelbare oder bloß eine mittelbare Beteiligung vorliegt oder nicht.⁶⁸⁾ Die mittelbare Beteiligung kann sowohl über eine Personengesellschaft als auch über eine Kapitalgesellschaft hergestellt werden.⁶⁹⁾

b) Mittelbare Beteiligung über eine Personengesellschaft

Die finanzielle Eingliederung bei der *mittelbaren Beteiligung über eine Personengesellschaft* ist erfüllt, wenn die beteiligte Körperschaft entweder ausschließlich über eine Personengesellschaft oder lediglich zusammen mit einer Personengesellschaft und durch eine unmittelbar gehaltene Beteiligung in einem solchen Ausmaß beteiligt ist, dass die beteiligte Körperschaft unter Berücksichtigung der an der Personengesellschaft bestehenden Beteiligungsquote mehr als 50 % des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft hält. Bei der mittelbaren Beteiligung über eine Personengesellschaft ist also letztlich auf die durchgerechnete Quote abzustellen. Verfügt die beteiligte Körperschaft im Ergebnis über einen hinreichenden Einfluss auf die Beteiligungskörperschaft, ist das fi-

61) *Gasner*, Europarechtswidrigkeit der Organschaftsbesteuerung, DB 2004, 841 (843).

62) Vgl EB zur RV, 451dB 22. GP, 6.

63) § 9 [...]

(4) Als finanziell verbundene Körperschaften gelten solche, bei denen

– die beteiligte Körperschaft unmittelbar mehr als 50 % des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft besitzt,

– die beteiligte Körperschaft mittelbar über eine Personengesellschaft oder zusammen mit einer unmittelbar gehaltenen Beteiligung in einem Ausmaß beteiligt ist, dass sie unter Berücksichtigung der an der Personengesellschaft bestehenden Beteiligungsquote mehr als 50 % des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft besitzt,

– die beteiligte Körperschaft zum Teil unmittelbar und zum Teil mittelbar über eine unmittelbar gehaltene Beteiligung an einem Gruppenmitglied, das für sich nicht im Sinne des ersten Teilstriches an der Beteiligungskörperschaft beteiligt ist, insgesamt eine Beteiligung von mehr als 50 % des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft besitzt, – die Beteiligungsgemeinschaft insgesamt unmittelbar mehr als 50 % des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte an einer Beteiligungskörperschaft besitzt und zumindest ein Mitbeteiligter der Gemeinschaft eine Beteiligung am Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und an den Stimmrechten von mindestens 40 % der Beteiligungskörperschaft und jeder weitere Mitbeteiligte eine solche von mindestens 15 % besitzt.

64) Lediglich das Vorliegen eines Treuhandverhältnisses sollte eine Organschaft nicht ausschließen, wenn eine juristische Person über den Treuhänder so beherrscht wird, dass sie keinen eigenen Willen hat. Vgl dazu *Kotrnoch*, SWK 1978, A VI 62; VwGH 26. 5. 1966, 209/64. Auch bei einer bloß vermögensverwaltenden zwischengeschalteten Personengesellschaft ist das Kriterium der Unmittelbarkeit wohl erfüllt; vgl dazu *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG 1982 I, 5. Lfg (Juni 1997) § 9 Rz 46.

65) So *Göth*, GesRZ 1991, 28.

66) Vgl dazu grundlegend und im Detail *Stoll*, Der mehrgliedrige Organverbund im Körperschaftsteuerrecht, in *Doralt/Hassler/Kranich/Nolz/Quantschnigg* (Hrsg) FS Bauer 323 (334 ff).

67) *Wiesner*, RWZ 2004, 34; *Mayr*, RdW 2004, 246.

68) Bereits zur Organschaft *Stoll* in *Doralt/Hassler/Kranich/Nolz/Quantschnigg* (Hrsg) FS Bauer 334.

69) Vgl *Stefaner/Weninger*, ecollex 2004, 394.

nanzielle Eingliederungserfordernis erfüllt. Die beteiligte Körperschaft kann die mittelbare Beteiligung über eine Personengesellschaft beliebig mit einer unmittelbaren Beteiligung an der Beteiligungskörperschaft kombinieren. Entscheidend soll bloß sein, ob die beteiligte Körperschaft im Ergebnis über die Kapital- und Stimmrechtsmehrheit an der Beteiligungskörperschaft verfügt. Dabei ist die relevante Kapital- und Stimmrechtsmehrheit der mittelbar beteiligten Körperschaft durchgerechnet zu ermitteln. Der durchgerechnete Anteil der beteiligten Körperschaft an der Beteiligungskörperschaft ergibt sich dabei aus der Summe des unmittelbaren Anteils und dem Produkt aus der unmittelbaren Beteiligung der beteiligten Körperschaft an der Personengesellschaft und der Beteiligung der Personengesellschaft an der Beteiligungskörperschaft.⁷⁰⁾

c) Mittelbare Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft

Diese freie Kombinierbarkeit zwischen mittelbarer und unmittelbarer Beteiligung bei der Personengesellschaft existiert im Bereich der *mittelbaren Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft* nicht.⁷¹⁾ In diesem Fall ist neben der mittelbaren Beteiligung über eine Körperschaft zusätzlich eine unmittelbare Beteiligung erforderlich.⁷²⁾ Dies ergibt sich aus einer Wortinterpretation des § 9 Abs 2 3. TS KStG,⁷³⁾ aus einer systematischen Interpretation mittels Umkehrschluss aus § 9 Abs 2 2. TS KStG⁷⁴⁾ über die mittelbare Beteiligung über eine Personengesellschaft und schließlich aus einer historischen Interpretation.⁷⁵⁾ Diese Einschränkung führt uE zu kuriosen Ergebnissen. Legt man zur Beurteilung dieser Frage den einfachen Sachverhalt zugrunde, dass nur eine Tochterkörperschaft zwischengeschaltet wird und keine unmittelbare Beteiligung der Großmutter an der Enkelin besteht, so erscheint besagte Einschränkung unproblematisch. Es bestehen dann ohnehin zwei Teilgruppen, nämlich eine zwischen der Großmutter und der Tochter und eine zwischen der Tochter und der Enkelin. Die Mutter kann im Ergebnis ihre Gewinne mit den Verlusten der Enkelin ausgleichen. Genau in dieser faktischen Konsequenz liegt auch die wirtschaftliche Bedeutung der Gruppenbesteuerung.⁷⁶⁾ Wie ist hingegen die Rechtslage bei folgendem Sachverhalt zu beurteilen: Zwischen die Mutter und die Enkelin werden drei Körperschaften geschaltet. Die Mutter ist Alleingesellschafter aller drei Töchter, die Töchter sind wiederum an der Enkelin zu jeweils einem Drittel beteiligt. Eine unmittelbare Beteiligung der Mutter an der Enkelin besteht demnach nicht. In diesem Fall treten die Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung nicht ein, weil keine Tochter alleine die Kapital- und Stimmrechtsmehrheit an der Enkelin hält und diese Konstellation das Herbeiführen einer Gruppe über eine Beteiligungsgemeinschaft nicht ermöglicht.⁷⁷⁾ Die Muttergesellschaft kann in einem solchen Fall ihre Gewinne im Ergebnis nicht mit den Verlusten der Enkelin ausgleichen, obwohl sie ohne jeden Zweifel den Willen der Enkelin absolut beherrscht – obwohl der Einfluss des Gruppenträgers in dieser Konstellation sogar über den geforderten Einfluss als Eingliederungsvoraus-

setzung des § 9 KStG hinausgeht. Genau auf diesen Einfluss soll es aber ankommen.⁷⁸⁾ An diesem unbefriedigenden Ergebnis lässt sich auch im Interpretationswege nichts ändern. Dem Telos der Norm, nämlich die Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung immer dann eintreten zu lassen, wenn der nötige Einfluss auf die Beteiligungskörperschaft vorliegt, würde es zwar entgegenkommen, auch solche Konstruktionen unter den Tatbestand der Gruppenbesteuerung zu subsumieren.⁷⁹⁾ Dieser Vorgehensweise steht aber hier sowohl der Wortlaut als auch der Wille des Gesetzgebers klar entgegen, auch wenn sich dieser zu einem breiten Zugang zur Gruppe bekennt.⁸⁰⁾ Die Subsumtion solcher Strukturen unter die Gruppenbesteuerung im Wege der Analogie ist deshalb nicht möglich, weil dem Gesetzgeber nicht zugesonnen werden kann, solche Konstruktionen von den Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung erfasst haben zu wollen.⁸¹⁾ Es stellt sich aber die Frage, ob diese Beschränkung im Bereich der mittelbaren Beteiligung über Körperschaften nicht einen Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz darstellt. Schon *Göth* hat zur Organschaft gleichheitsrechtlich motivierte Bedenken dahingehend geäußert, dass ein zu enger Organschaftstatbestand

70) Vgl EB zur RV, 451 dB 22. GP, 18.
 71) Vgl *Stefaner/Weninger*, ecollex 2004, 394.
 72) Vgl EB zur RV, 451dB 22. GP, 19.
 73) Vgl § 9 Abs 2 3. TS KStG.
 74) Vgl § 9 Abs 2. TS KStG.
 75) Vgl EB zur RV, 451 dB, 22. GP, 19 f: *Die mittelbare Beteiligung im Wege einer Körperschaft kann nur bei Vorliegen einer unmittelbaren (nicht ausreichenden) Beteiligung an der Beteiligungskörperschaft in Verbindung mit einem (mehreren) Gruppenmitglied(ern), dh einer (mehreren) entsprechend finanziell verbundenen und schon in der Unternehmensgruppe befindlichen Beteiligungskörperschaft(en), erreicht werden.* Voraussetzung ist, dass die die ergänzende Beteiligung vermittelnde Mitgliedskörperschaft selbst nicht ausreichend (mehr als 50 %) an der „unteren“ Beteiligungskörperschaft beteiligt, ist. Ist dieses vermittelnde Gruppenmitglied für sich zu mehr als 50 % an der „unteren“ Beteiligungskörperschaft beteiligt, findet bereits zwischen diesen beiden Körperschaften eine Gruppenbildung statt. *Sind drei Körperschaften jeweils hundertprozentig vertikal verbunden, ist die mittelbar hundertprozentige Beteiligung der Großmutter- an der Enkelgesellschaft für die Anerkennung einer Unternehmensgruppe zwischen Großmutter- und Enkelgesellschaft nicht ausreichend.* Eine Ergebnisvereinigung ist in diesem Fall nur im Wege der Einbeziehung beider Beteiligungskörperschaften in die von der Großmutter gebildeten Beteiligungsgruppe möglich.
 76) Vgl *Stefaner/Weninger*, ecollex 2004, 393; vgl zur Organschaft *Hassler in Doralt/Hassler/Kranich/Nolz/Quantschnigg* (Hrsg) FS Bauer 92; *Achatz*, Die Kündigung des Ergebnisabführungsvertrages: Missbrauch? RdW 1989, 314 (314).
 77) Vgl Abschn C.3.
 78) Vgl zur Organschaft vor allem *Gassner*, SWK 1990, A I 292: Alleinige Voraussetzung soll die Kontrolle des Beteiligungsunternehmens sein, weil diese regelmäßig für die Leitungsmacht und die Leistungsverantwortung entscheidend ist. Da der Mehrheitseinfluß [sic] sowohl über eine direkte als auch indirekte Beteiligung geltend gemacht werden kann, sollen alle Beteiligungen in die zusammengefasste Besteuerung einbezogen werden können, bei denen die Kontrolle über die Mehrheitsbeteiligung möglich ist.
 79) Zur teleologischen Interpretation vgl beispielsweise *Koziol/Welser*, Grundriss des bürgerlichen Rechts I¹⁰ (1995) 22 f.
 80) Vgl EB zur RV, 451 dB 22. GP, 6; zur Wortinterpretation und zur historischen Interpretation vgl beispielsweise *Koziol/Welser*, Grundriss I¹⁰ 20 ff.
 81) Zur Lückenfüllung vgl beispielweise *Koziol/Welser*, Grundriss I¹⁰ 23 f.

ähnliche, aber eben nicht tatbestandliche Konzernstrukturen von den Rechtsfolgen der Organschaft ausschließt, obwohl diese – abgesehen von der Rechtsfolge des § 9 KStG – dieselben Effekte erzielen wie tatbestandliche Konzernstrukturen.⁸²⁾ Dies ist speziell bedenklich, da die Rechtsfolge – Zurechnung der Ergebnisse – keine starke Eingliederung als Tatbestandsmerkmal erfordert. Ähnlich begründete gleichheitsrechtliche Bedenken lassen sich wohl auch an dieser Stelle erheben. Eine sachliche Rechtfertigung ist uE nicht ersichtlich.

3. BETEILIGUNG ÜBER EINE BETEILIGUNGSGEMEINSCHAFT

Im Rahmen der neuen Gruppenbesteuerung ist es fortan nicht mehr unbedingt erforderlich, dass eine Körperschaft alleine als Gruppenträger auftritt. So kommt in Hinkunft auch *Beteiligungsgemeinschaften* Gruppenträgereigenschaft zu.⁸³⁾ Diese Beteiligungsgemeinschaft kann entweder eine *Personengesellschaft* oder ein *Syndikat* sein.⁸⁴⁾ Weiters kann eine Beteiligungsgemeinschaft im Wege der *gemeinsamen Kontrolle* begründeten werden. Darunter ist wohl kein rechtlicher Organisationsrahmen, sondern offenbar ein Faktum zu verstehen. Mit dem Verweis auf die Fusionskontrollverordnung ermöglicht der Gesetzgeber die Annahme einer Beteiligungsgemeinschaft auch in jenen Fällen, in denen eine 50 zu 50 % Beteiligung vorliegt.⁸⁵⁾ Doch die begrüßenswerte Idee, auf den tatsächlichen Einfluss abzustellen – und zwar unabhängig davon, ob die Macht bei einer einzigen Körperschaft oder bei einer Gemeinschaft von Körperschaften liegt –, wurde offenbar nicht konsequent zu Ende gedacht. Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Beteiligungsgemeinschaft sind nämlich äußerst restriktiv. So muss zumindest ein Mitbeteiligter wenigstens 40 % der Kapitalanteile und der Stimmrechte an der Beteiligungsgesellschaft besitzen und zusätzlich alle anderen Mitglieder der Beteiligungsgemeinschaft mindestens 15 %.⁸⁶⁾ Die Beteiligungsgemeinschaft selbst muss – ebenso wie ein einzelner Gruppenträger – mehr als 50 % des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte an der Beteiligungskörperschaft besitzen. Durch die Teiligungsanforderungen von 40 und 15 % an die an der Beteiligungsgemeinschaft beteiligten Gesellschaften ist effektiv jedoch eine Mindestbeteiligung der Beteiligungsgemeinschaft von 55 % gefordert. Aufgrund einer systematischen Interpretation müssen auch Mitglieder an einer Beteiligungsgemeinschaft den Anforderungen des Abs 3 genügen.⁸⁷⁾

Es ist allerdings nicht einzusehen, warum für das Vorliegen einer Gruppe die Machtverteilung innerhalb der Beteiligungsgemeinschaft ausschlaggebend sein soll. Entscheidend kann doch bloß sein, ob die Beteiligungsgemeinschaft als solche einen ebenso starken Einfluss auf die Leitung des Gruppenmitglieds hat wie ein einzelner Gruppenträger.⁸⁸⁾ Im Ergebnis ist so die Beteiligungsgemeinschaft – bei joint ventures mit mehr als zwei Teilnehmern – für solche *joint ventures* reserviert, bei denen es eine eindeutige Leitgesellschaft(en) gibt.⁸⁹⁾ Diese Restriktion wird vor allem Kooperationen von Klein- und Mittelbetrieben treffen. Ein rechtssystematischer oder wirt-

schaftspolitischer Grund ist nicht ersichtlich, weil für die Gruppenbesteuerung weder Eingliederungs- noch Leitungskriterien verlangt werden. Im Übrigen treffen auf diese restriktiven Anwendungsvoraussetzungen der Beteiligungsgemeinschaft dieselben verfassungsrechtlichen Bedenken wie auf die Gruppenbildung über eine mittelbare Beteiligung zu.⁹⁰⁾ Denn es erscheint uE gemessen an den Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung sachlich nicht gerechtfertigt, zwischen tatbestandlichen Beteiligungsgemeinschaften einerseits und anderen Gruppen von beteiligten Körperschaften andererseits zu differenzieren, obwohl sich auch mit nicht tatbestandlichen Gemeinschaften dieselben Effekte erzielen lassen. Es soll auch angemerkt werden, dass durch eine Lockerung der Anforderungen an die Beteiligungsgemeinschaft auch das Problem der Gruppenbildung über mittelbare Beteiligungen an Kapitalgesellschaften teilweise entschärft werden könnte.

D. RECHTSFOLGEN

1. ZURECHNUNG DES ERGEBNISSES BEI DER MUTTER

a) Zurechnung des gesamten Ergebnisses

Sind die Voraussetzungen für die Bildung einer Gruppe erfüllt, wird das Ergebnis der Tochtergesellschaft der jeweiligen Muttergesellschaft zugerechnet.⁹¹⁾ Dies entspricht dem bisherigen Konzept. Auch wenn mit der Reform versucht wurde dem ‚Single-Entity‘-Konzept⁹²⁾ – also der Behandlung des ganzen Konzerns als eine Gesellschaft – stärker Rechnung zu tragen, wurde aus Vereinfachungsgründen von einer Konsolidierung der Zwischenergebnisse – wie sie in anderen Ländern auch im Steuerrecht anzutreffen ist –⁹³⁾ abgese-

82) Vgl zur Organschaft grundlegend und im Detail *Göth*, GesRZ 1991, 28 ff.
 83) Vgl *Wiesner*, RWZ 2004, 34 f; *Tissot*, SWK 2004, 412 f; *Mayr*, RdW 2004, 246; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 394.
 84) Vgl *Gassner/Haidenthaler*, IFA Bulletin 2004, in Druck; *Tissot*, SWK 2004, 412: Diese Personengesellschaft ist ausschließlich zum Zweck der Bildung einer Beteiligungsgemeinschaft zu gründen und darf auch keiner anderen „Tätigkeit“ nachgehen.
 85) Vgl EB zur RV, 451 dB 22. GP, 18. Vgl außerdem *Wiesner*, RWZ 2004, 129: In Abs 3 wurde mit den Textänderungen über die Beteiligungsgemeinschaft klargestellt, dass die Erfordernisse der EG-Fusionskontrollverordnung nur ergänzend zu den wesentlichen Elementen der Bildung eines Syndikats oder einer Personengesellschaft zu verstehen sind.
 86) Vgl *Mayr*, RdW 2004, 246.
 87) Abs 3 definiert die möglichen Gruppenträger. Vgl dazu Abschn A.1.
 88) Vgl dazu Abschn C.2.c).
 89) *Gassner*, SWK 2004, 476.
 90) Siehe dazu Abschn C.2. Vgl für ähnliche Überlegungen zur Organschaft *Göth*, GesRZ 1991, 28 ff.
 91) Vgl *Tissot*, SWK 2004, 413; *Mayr*, RdW 2004, 246; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 394.
 92) Vgl hierzu *Masui*, General Report, in IFA (Hrsg) Group Taxation, Cahiers de Droit Fiscal International, Volume LXXXIXb (2004) in Druck.
 93) Australien, Frankreich, Japan, Neuseeland, die Niederlande, Spanien und die USA. Vgl hierzu *O'Donnell/Spence*, National Report Australia; *Borral/Bassiere*, National Report France; *Komamiya*, National Report Japan; *Plunkett/McKinney*, National Report New Zealand; *Vries*, National Report the Netherlands; *Grau Ruiz*, National Report Spain;

hen.⁹⁴⁾ Dem Vorteil der Vereinfachung steht allerdings der Nachteil der Besteuerung von Transaktionsgewinnen bei Transaktionen zwischen Gruppenmitgliedern gegenüber.⁹⁵⁾ Somit werden Gewinne besteuert, die (noch) nicht am Markt – in Beziehungen mit Dritten – realisiert wurden. Dass die Besteuerung der Intra-Gruppengewinne keine zwingende Konsequenz bei Aufsummierung der Teilergebnisse ohne vollständige Konsolidierung ist, zeigen die Gruppenbesteuerungen in Italien,⁹⁶⁾ Norwegen,⁹⁷⁾ Schweden⁹⁸⁾ und dem Vereinigten Königreich.⁹⁹⁾

Unabhängig von der Beteiligungshöhe der Mutter ist gem § 9 Abs 1 KStG das gesamte Ergebnis zuzurechnen.¹⁰⁰⁾¹⁰¹⁾ Ist die Mutter nicht Gruppenträger, sondern ihrerseits Beteiligungskörperschaft – steht sie also in Mitten der Gruppenstruktur –, meldet sie ihr gesamtes Ergebnis – inkl der ihr zugerechneten Ergebnisse anderer Gruppenmitglieder – an die nächste Ebene. Durch dieses Schneeballsystem ist am Ende das Ergebnis der gesamten Gruppe beim Gruppenträger zu versteuern.¹⁰²⁾

Diese Vorgangsweise entspricht der alten Rechtslage. Auch hier kam es bei mehrstöckigen Organisationsformen zu einer Überwälzung der Ergebnisse bis an die Spitze der Gruppe.¹⁰³⁾ Durch die gelockerten Voraussetzungen der neuen Gruppenbesteuerung¹⁰⁴⁾ ist nun eine Abfuhr des gesamten Ergebnisses nicht mehr nötig.¹⁰⁵⁾ Zahlungen sind nur noch verpflichtend, soweit sie sich aus der Vorsorge für den Ausgleich der überwälzten Steuerlast ergeben.¹⁰⁶⁾ Dadurch kann es dazu kommen, dass dem Gruppenträger der gesamte Gewinn oder Verlust jeder in die Gruppe einbezogenen Gesellschaft zugerechnet wird, obwohl er wirtschaftlich gesehen nur mehr in geringem Ausmaß an einem Gruppenmitglied einer unteren Stufe beteiligt ist.

Die Zurechnung des gesamten Ergebnisses stellt jedoch keinen Fremdkörper im Gruppenbesteuerungssystem dar, sondern ist Ausfluss des ‚Single-Entity‘-Konzepts¹⁰⁷⁾ – auch wenn dieses nicht konsequent durchgezogen wurde. Wäre die Gruppe nämlich eine Gesellschaft, gäbe es auch keine Veranlassung, nur Teile der Ergebnisse in das Gesamtergebnis aufzunehmen. Außerdem ist die Übernahme des Gesamtergebnisses auch Ausfluss des Trennungsprinzips.¹⁰⁸⁾ Denn im Gegensatz zur Besteuerung von Mitunternehmensformen wird das Ergebnis der Gesellschaft nicht auf die Gesellschafter aufgeteilt. Folglich würde sich bei anteiliger Zurechnung die Frage stellen, was mit jenem Teil des Ergebnisses geschehen sollte, der nicht dem Gruppenträger zugerechnet wird. Zwar wird das Trennungsprinzip durch das System der Gruppenbesteuerung durchbrochen – allerdings nur für die an der Gruppe teilnehmenden Gesellschaften. Daher kann auch der den Minderheitsanteilsinhabern zuzurechnende Teil ihnen nicht steuerlich wirksam zugerechnet werden. Die Zurechnung des Gesamtergebnisses an den Gruppenträger dient somit nicht nur der leichteren Aufnahme von Eigenkapital durch die Einbeziehung von Minderheitsgesellschaftern bei Tochtergesellschaften, sondern ist auch systemkonform.

Von der Regel, dass dem Gruppenträger 100 % des Ergebnisses der an der Gruppe beteiligten Gesell-

schaften zugerechnet wird, gibt es allerdings auch Ausnahmen.¹⁰⁹⁾ Zum einen wird dem Gruppenträger nur ein Teil des Ergebnisses des Gruppenmitglieds zugerechnet, wenn an diesem Gruppenmitglied eine Beteiligungsgemeinschaft besteht.¹¹⁰⁾ In diesem Fall wird das zurechenbare Ergebnis im Verhältnis der in die Beteiligungsgemeinschaft eingebrachten Beteiligungen aufgeteilt. Bilden somit zwei Gruppenträger eine Beteiligungsgemeinschaft und ist GT1 mit 40 % und GT2 mit 20 % an der Beteiligungsgesellschaft beteiligt, wird deren Ergebnis im Verhältnis 40:20 – also 66,67 % zu 33,33 % – auf GT1 und GT2 aufgeteilt.

Dies kann dazu führen, dass bei einer Gesellschaft, an der GT1 zu 40 %, GT2 zu 15 % und GT3 zu 45 % beteiligt sind, bei einer Beteiligungsgemeinschaft von GT1 und GT2 diesen beiden das gesamte Ergebnis zugerechnet wird und GT3 leer ausgeht. Auch dies geht jedoch wieder aus dem Trennungsprinzip¹¹¹⁾ hervor. Bei Körperschaften wird das Ergebnis eben gerade nicht quotale auf die Gesellschafter aufgeteilt. Da GT3 nicht an der Beteiligungsgemeinschaft beteiligt ist (sei es, weil er keine Körperschaft ist, weil er nicht teilnehmen will oder weil GT1 und GT2 ihn ausschließen wollen), kann

Sparagna, National Report USA, in IFA (Hrsg) CDFI LXXXIXb in Druck.

94) *Wiesner*, RWZ 2004, 37; *Gassner*, SWK 2004, 476.

95) Vgl schon *Gassner*, SWK 2004, 476 f. Für Lösungsmöglichkeiten siehe *Stockinger*, Die steuerliche Behandlung von Rechtsgeschäften zwischen Gruppenpartnern bei einer künftigen Gruppenbesteuerung, RWZ 2003, 321 ff.

96) *Giaconia*, National Report Italy, in IFA (Hrsg) CDFI LXXXIXb in Druck.

97) *Hauge*, National Report Norway, in IFA (Hrsg) CDFI LXXXIXb in Druck.

98) *Wiman*, National Report Sweden, in IFA (Hrsg) CDFI LXXXIXb in Druck.

99) *Rupal*, National Report United Kingdom, in IFA (Hrsg) CDFI LXXXIXb in Druck.

100) § 9 (1)

Abweichend von § 7 können finanziell verbundene Körperschaften (Abs 2 bis 5) nach Maßgabe des Abs 8 eine Unternehmensgruppe bilden. Dabei wird das steuerlich maßgebende Ergebnis des jeweiligen Gruppenmitglieds (Abs 6 und Abs 7) dem steuerlich maßgebenden Ergebnis des beteiligten Gruppenmitglieds bzw Gruppenträgers jenes Wirtschaftsjahres zugerechnet, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres des Gruppenmitglieds fällt.

101) Vgl *Wiesner*, RWZ 2004, 36; *Tissot*, SWK 2004, 413; *Mayr*, RdW 2004, 247; *Stefaner/Weninger*, ecolox 2004, 394.

102) Vgl *Wiesner*, RWZ 2004, 34, 36; *Tissot*, SWK 2004, 413; *Gassner*, SWK 2004, 475 f; *Mayr*, RdW 2004, 246 f.

103) § 9 Abs 3 letzter Satz KStG aF.

104) Vgl schon *Wiesner*, RWZ 2004, 34 ff; *Stefaner*, Government to Liberalize Group Taxation Regime in 2005, TNI 2004, Vol 33, 597; *Tissot*, SWK 2004, 412 ff; *Stefaner*, SWK 2004, 418; *Gassner*, SWK 2004, 474; *Mayr*, RdW 2004, 246; *Stefaner/Weninger*, ecolox 2004, 394.

105) Vgl Abschn B.2.a).

106) Vgl ausführlich *Zöchling/Fraberger*, SWK 2004, 703 ff.

107) Vgl hierzu *Masui*, in IFA (Hrsg) Group Taxation, CDFI LXXXIXb (2004) in Druck.

108) Vgl schon zur Organschaft *Bauer/Quantschmigg*, KStG § 9 Rz 108.

109) Vgl *Stefaner/Weninger*, ecolox 2004, 394.

110) § 9 Abs 4 KStG aF. Vgl Abschn C.3.

111) *Donalt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I⁸ (2003) Rz 902.

ihm auch kein Ergebnis(teil) zugerechnet werden. Da der Steuervorteil von GT1 und GT2 jedoch durch eine Steuerumlage ausgeglichen werden muss,¹¹²⁾ ist es die Intention des Gesetzgebers, dass GT3 kein Nachteil im Vergleich zur Situation, dass keine Gruppe gebildet wurde, entstehen soll.

Darüber hinaus kommt es gem § 9 Abs 6 Z 6 auch zu einer Zurechnung entsprechend dem Beteiligungsausmaß, wenn das Gruppenmitglied eine *ausländische Gesellschaft*¹¹³⁾ ist.¹¹⁴⁾ Ein zwingender Grund hierfür ist uE nicht ersichtlich. Es entspricht auch nicht dem System des KStG bei ausländischen Gesellschaften vom Trennungsprinzip abzugehen.¹¹⁶⁾ Ob diese Differenzierung europarechtskonform ist, bleibt an anderer Stelle zu klären.¹¹⁷⁾

b) Ergebnisermittlung nach österreichischem Steuerrecht

Ist nun geklärt, welcher Teil des Ergebnisses dem Gruppenträger zuzurechnen ist, stellt sich die Frage, welches Ergebnis dem Gruppenträger zuzurechnen ist. § 9 Abs 6 Z 1 KStG¹¹⁸⁾ legt fest, dass jedes Gruppenmitglied das Ergebnis unabhängig von den anderen Gruppenmitgliedern nach den Vorschriften des österreichischen Steuerrechts zu ermitteln hat. Hier wurde das Konzept der Gewinnermittlung in der Organshaft – also keine Eliminierung der Zwischenergebnisse – zum Vorbild genommen.¹¹⁹⁾ Somit ergeben sich auch kaum Änderungen zur bisherigen Praxis.

Eine Änderung zur bisherigen Praxis ergibt sich allerdings durch die Zurechnung und der dadurch erfolgten *Entkopplung* der Ergebnisse vom *Handelsrecht*. Bisher ergaben sich durch die Notwendigkeit eines Ergebnisabführungsvertrags und die dadurch erzwungene Abführung des gesamten Gewinns Probleme bei der Bildung von Rücklagen.¹²⁰⁾ Die Bildung der gesetzlichen Rücklage und von un versteuerten Rücklagen durch die Organgesellschaft waren nicht organschaftsschädlich.¹²¹⁾ Die Bildung anderer Rücklagen war allerdings nur sehr eingeschränkt möglich.¹²²⁾ Diese Einschränkungen entfallen mit der neuen Gruppenbesteuerung, da die Zurechnung von der handelsrechtlichen Behandlung und der Gewinnabfuhr unabhängig ist.

Eine weitere Neuerung ergibt sich durch die mögliche Einbeziehung von *Auslandstöchtern* in die Gruppenbesteuerung.¹²³⁾ Hier stellt sich das Problem, dass sich Österreich nicht dem Gewinnermittlungsrecht des Ansässigkeitsstaats der Tochtergesellschaft unterwerfen will. Daher muss das Ergebnis der Tochter nach österreichischem Recht ermittelt werden.¹²⁴⁾ Daraus resultieren Compliance Costs, da das Ergebnis des ausländischen Gruppenmitglieds nach österreichischem und nach ausländischem Recht ermittelt werden muss.

Abgesehen von den Compliance Costs bringt allerdings die Einbeziehung von Auslandstöchtern in die Gruppe vor allem Vorteile. Bei ausländischen Gruppenmitgliedern werden nämlich nur Verluste und keine Gewinne in die Bemessungsgrundlage der österreichischen Gruppenbesteuerung einbezogen.¹²⁵⁾ Einzig wenn Verluste eines ausländischen Gruppenmitglieds in Österreich berücksichtigt wur-

den, kann es später zu einer Nachversteuerung dieser Verluste kommen.¹²⁶⁾

2. ÄNDERUNGEN DES BETEILIGUNGSWERTS

a) Firmenwertabschreibung

Im Gegensatz zur alten Rechtslage berücksichtigt die neue Gruppenbesteuerung das ‚Single-Entity‘-Konzept stärker. Zwar ist man nicht so weit gegangen eine Konsolidierung einzuführen.¹²⁷⁾ Allerdings hat

- 112) Vgl *Wiesner*, RWZ 2004, 37; *Tissot*, SWK 2004, 414; *Kauba/Krickl*, Steuerreform 2005: Gruppenbesteuerung und Steuerausgleich, RdW 2004, 312 (313).
- 113) Vgl zur Frage, wann eine ausländische Gesellschaft Gruppenmitglied sein kann, Abschn B.1.
- 114) § 9 [...] (6) [...]
- 115) Bei nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitgliedern sind nur die nach § 5 Abs 1 und den übrigen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 und dieses Bundesgesetzes ermittelten Verluste aus Einkunftsquellen des jeweiligen Wirtschaftsjahres dem unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw Gruppenträger im Ausmaß der Beteiligungen aller beteiligter Gruppenmitglieder einschließlich eines beteiligten Gruppenträgers zuzurechnen. In Jahren, in denen der ausländische Verlust mit einem ausländischen Gewinn verrechnet wird oder verrechnet werden könnte, ist ein Betrag in diesem Ausmaß beim beteiligten inländischen Gruppenmitglied bzw Gruppenträger, dem der Verlust zugerechnet wurde, als Gewinn zuzurechnen. Scheidet das nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Gruppenmitglied aus der Unternehmensgruppe aus, ist im Jahr des Ausscheidens, ausgenommen in den Fällen der Liquidation oder der Insolvenz, ein Betrag im Ausmaß aller zugerechneten im Ausland noch nicht verrechneten Verluste beim Gruppenmitglied bzw Gruppenträger als Gewinn zuzurechnen.
- 116) Vgl *Tissot*, SWK 2004, 414; *Mayr*, RdW 2004, 247.
- 117) Vgl *Stefaner/Weninger*, SWI 2004, in Druck.
- 118) § 9 [...] (6) [...]
- 119) Als Ergebnis eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds gilt der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 und dieses Bundesgesetzes ermittelte Gewinn oder Verlust aus Einkunftsquellen des jeweiligen Wirtschaftsjahres.
- 120) Siehe EB zur RV, 451dB 22. GP, 15.
- 121) *Bauer*, Die körperschaftsteuerliche Organshaft aus aktueller Sicht; Grundsätze und Einzelfragen, in *Beril* (Hrsg) Praxis und Zukunft der Unternehmensbesteuerung, FS Heidinger, 171 (180 mwN).
- 122) § 9 Abs 4 KStG aF.
- 123) Vgl *Bauer/Quantschnigg*, KStG, § 9 Anm 120 f; *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, § 9 Anm 16.
- 124) Vgl Abschn B.1.
- 125) Vgl *Tissot*, SWK 2004, 414; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 394 f.
- 126) § 9 Abs 6 Z 6 1. Satz KStG. Vgl schon *Wiesner*, RWZ 2004, 36; *Tissot*, SWK 2004, 414; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 395.
- 127) § 9 Abs 6 Z 6 2. und 3. Satz KStG. Vgl *Wiesner*, RWZ 2004, 36; *Tissot*, SWK 2004, 415; *Mayr*, RdW 2004, 247. Zu den Problemen, die eine Vermischung von ausländischem und österreichischem Steuerrecht bei der Frage, ob eine doppelte Verlustverwertung vorliegt, bringt vgl *Stefaner*, Verlustfälle im Anwendungsbereich der Verordnung, in *Bauer/Burgstaller/Haslinger/Herdin/Hofbauer/M. Langl/H. Loukotal/W. Loukotal/Schilcher/Schuchl/Staringer/Stefaner/Strasser/Sutter/Zieseritsch* (Hrsg) Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (2004) 167 (180 ff); *Gassner*, SWK 2004, 478. Darüber hinaus kann es zu weiteren Problemen kommen, wenn das ausländische Gruppenmitglied selbst Teil einer ausländischen Gruppenbesteuerung ist. Vgl dazu *Tissot*, SWK 2004, 415.
- 127) Vgl Australien, Frankreich, Japan, Neuseeland, die Niederlande, Spanien und die USA als Beispiele, dass auch im Steuerrecht eine Konsolidierung möglich ist. Vgl hierzu *O'Donnell/Spence*, National-

man versucht, den Erwerb einer Tochtergesellschaft dem *Erwerb eines Betriebs gleichzustellen*, indem bei Einbeziehung der – unbeschränkt steuerpflichtigen – Tochtergesellschaft in die Gruppe gem § 9 Abs 7 eine Firmenwertabschreibung ermöglicht wird.¹²⁸⁾ ¹²⁹⁾ Der Firmenwert stellt den Unterschiedsbetrag zwischen Anschaffungskosten der Beteiligung auf der einen und anteiligem handelsrechtlichen Eigenkapital¹³⁰⁾ erhöht um die stillen Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen auf der anderen Seite dar.¹³¹⁾ Der so ermittelte Firmenwert ist jedoch auf die Hälfte der Anschaffungskosten begrenzt.¹³²⁾ Der Firmenwert wird genauso wie bei der allgemeinen Regelung zur Firmenwertabschreibung¹³³⁾ über – die der Anschaffung folgenden – 15 Jahre verteilt abgeschrieben.¹³⁴⁾ Die Abschreibung kann jedoch nur in jenen Jahren vorgenommen werden, in denen die Tochtergesellschaft Teil der Gruppe ist.¹³⁵⁾ Folglich gehen bei vorzeitigem Gruppenaustritt/verspätetem Gruppeneintritt die entsprechenden Fünftel verloren. Dies führt dazu, dass idR keine vollständige Geltendmachung der Firmenwertabschreibung möglich ist, da bei unterjährigem Kauf der Beteiligung zumindest die Firmenwertabschreibung des ersten Jahres nicht abzugsfähig ist.¹³⁶⁾

Zu einer weiteren Einschränkung der potentiellen Firmenwertabschreibung kommt es, wenn die Mutter vor Einbeziehung der Tochter in die Gruppe eine Teilwertabschreibung der Beteiligung an der Tochtergesellschaft vorgenommen hat. In diesem Fall ist der abschreibbare Firmenwert – der sich eben aus den Anschaffungskosten verringert um das adaptierte Eigenkapital zum Anschaffungszeitpunkt ergibt – um die steuerwirksame Teilwertabschreibung zu kürzen.¹³⁷⁾ Außerdem ist die Firmenwertabschreibung nur bei unbeschränkt steuerpflichtigen Tochtergesellschaften möglich.¹³⁸⁾ Durch die Beschränkung der Firmenwertabschreibung auf unbeschränkt steuerpflichtige Tochtergesellschaften entsteht auch hier Konfliktpotenzial mit Europarecht.

Entsteht ein *negativer Firmenwert*, soll dieser nach den Vorstellungen des Gesetzgebers durch eine spiegelbildliche Behandlung zu einem steuerlichen Ertrag führen.¹³⁹⁾ Fraglich erscheint eine solche Behandlung jedoch insbesondere, soweit sich ein negativer Firmenwert auf Grund der Berücksichtigung der stillen Reserven ergibt. Der Buchertrag des negativen Firmenwerts schiene allenfalls rechtfertigbar, wenn höhere Wertansätze in der Steuerbilanz der Tochter durch Abschreibungen zu zukünftigen Steuererminderungen führten. Da die stillen Reserven gerade nicht in der Steuerbilanz aufscheinen, können sie auch später nicht steuermindernd wirken. Folglich steht dem Ertrag, der sich aus der Abschreibung eines negativen Firmenwerts ergibt, keine Steuererminderung gegenüber. Darüber hinaus würde eine solche Konstellation bei einem assetdeal – der für die neue Firmenwertabschreibung in der Gruppenbesteuerung offenbar Pate gestanden hat – auch keine ertragsteuerlichen Folgen auslösen.¹⁴⁰⁾

Dogmatisch gesehen hat die Firmenwertabschreibung mit der Gruppenbesteuerung – zumindest so

lange das Single-Entity-Konzept nicht in allen Bereichen konsequent durchgezogen wird – jedenfalls nichts zu tun.¹⁴¹⁾

b) Teilwertabschreibungen

Für die Zeit der Einbeziehung einer Tochtergesellschaft in die Gruppe ist eine Teilwertabschreibung

bericht Australien, *Borral/Basserie*, Nationalbericht Frankreich, *Komamiya*, Nationalbericht Japan, *McKinley/Plunket*, Nationalbericht Neuseeland, *De Vries*, Nationalbericht Niederlande, *Grau Ruiz*, Nationalbericht Spanien, *Sparagna*, Nationalbericht USA, in IFA (Hrsg) Group Taxation, CDFI LXXXIXb (2004) in Druck.

128) § 9 [...]

(7) Bei der Gewinnermittlung sind Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit a des Einkommensteuergesetzes 1988) auf Beteiligungen an Gruppenmitgliedern nicht abzugsfähig. Im Falle der Anschaffung einer Beteiligung (Abs 4) durch ein Gruppenmitglied bzw den Gruppenträger oder eine für eine Gruppenbildung geeignete Körperschaft an einer betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft (Abs 2), ausgenommen direkt oder indirekt von einem konzernzugehörigen Unternehmen, ist ab Zugehörigkeit dieser Körperschaft zur Unternehmensgruppe beim unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw Gruppenträger eine Firmenwertabschreibung in folgender Weise vorzunehmen:

– Als Firmenwert gilt der dem Beteiligungsausmaß entsprechende Unterschiedsbetrag zwischen dem handelsrechtlichen Eigenkapital der Beteiligungskörperschaft zuzüglich stiller Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen und den steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten, höchstens aber 50 % dieser Anschaffungskosten. Der abzugsfähige Firmenwert ist gleichmäßig auf 15 Jahre verteilt abzusetzen.

– Insoweit von den Anschaffungskosten einer Beteiligung steuerwirksame Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit a des Einkommensteuergesetzes 1988) vorgenommen worden sind, ist der Firmenwert im ersten Jahr der Zugehörigkeit zur Unternehmensgruppe um den vollen Betrag der Teilwertabschreibung, saldiert mit erfolgten Zuschreibungen, zu kürzen. Offene Teilbeträge der Teilwertabschreibung sind unabhängig davon gem § 12 Abs 3 Z 2 weiter zu berücksichtigen.

– Findet die Gruppenbildung erst nach dem Anschaffungsjahr statt, können jene Fünftel abgesetzt werden, die ab dem Jahr des Wirksamwerdens der Unternehmensgruppe offen sind. Die Firmenwertabschreibung ist auf die Dauer der Zugehörigkeit der beteiligten Körperschaft und der Beteiligungskörperschaft zur Unternehmensgruppe begrenzt.

– Ergibt sich auf Grund der Anschaffung der Beteiligung ein negativer Firmenwert, ist dieser im Sinne der vorstehenden Sätze gewinnerhöhend anzusetzen.

– Die um die steuerlich berücksichtigten Fünftelbeträge verminderten oder erhöhten steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten gelten als der jeweils steuerlich maßgebende Buchwert der Beteiligung.

129) Vgl schon *Wiesner*, RWZ 2004, 36; *Tissot*, SWK 2004, 415 f; *Mayr*, RdW 2004, 247; *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 395.

130) Kritik bei *Gassner*, SWK 2004, 479; *Mitterlehner*, Firmenwertabschreibung und Gruppenbesteuerung, SWK 2004, 699 (701).

131) § 9 Abs 7 1. TS KStG.

132) § 9 Abs 7 1. TS KStG.

133) § 8 Abs 3 EStG.

134) § 9 Abs 7 1. TS KStG.

135) § 9 Abs 7 3. TS KStG. Vgl auch *Tissot*, SWK 2004, 416; *Mayr*, RdW 2004, 247.

136) Die Beteiligung muss nämlich seit Beginn des Wirtschaftsjahres gegeben sein. § 9 Abs 5 KStG.

137) § 9 Abs 7 2. TS KStG. Vgl auch *Mayr*, RdW 2004, 247 f.

138) § 9 Abs 7 2. Satz KStG. Vgl auch *Mayr*, RdW 2004, 247.

139) § 9 Abs 7 4. TS KStG.

140) Vgl auch *Gassner*, SWK 2004, 478.

141) Vgl schon *Gassner*, Die neue Gruppenbesteuerung, Eine Alternative zum Begutachtungsentwurf, SWK 2004, (510) 510.

der Beteiligung in Zukunft unmöglich.¹⁴²⁾ Dies stellt eine Änderung zur bisherigen Rechtslage dar. Dass eine Teilwertabschreibung von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern in Zukunft nicht mehr möglich sein wird, entspricht dem „Single-Entity“-Konzept, da bei einer Eingliederung in die Gesellschaft keine Beteiligung vorhanden wäre, die abgeschrieben werden könnte.

c) Veräußerungsgewinne und -verluste

Kommt es zu einer Veräußerung der Beteiligung an einem Gruppenmitglied, ist der entstehende Gewinn/Verlust – da auch bei dieser Steuerreform die Einführung der Steuerneutralität von Beteiligungen an inländischen Beteiligungen¹⁴³⁾ von Kapitalgesellschaften an Kapitalgesellschaften nicht umgesetzt wurde – zu versteuern. Dem Veräußerungserlös sind die um steuerlich geltend gemachte (negative) Firmenwertabschreibungen¹⁴⁴⁾ erhöhten/verminderten Anschaffungskosten gegenüberzustellen.¹⁴⁵⁾ Dies kann dazu führen, dass dieselben Erträge beim selben Steuerpflichtigen *zweimal besteuert* werden.¹⁴⁶⁾ Zunächst werden die Gewinne des Gruppenmitglieds im Jahr der Entstehung der laufenden Gewinne beim Gruppenträger besteuert. Werden diese Gewinne in der Tochtergesellschaft thesauriert, erhöht sich der Wert der Beteiligung. Folglich führt die spätere Veräußerung zu einer erneuten Besteuerung derselben Gewinne ebenfalls beim Gruppenträger. Eine Möglichkeit, die Gefahr der Doppelbesteuerung zu vermeiden, wäre eine (steuerneutrale) Fortschreibung des Beteiligungswerts parallel zu den zugerechneten Ergebnissen.¹⁴⁷⁾ Durch eine Erhöhung des Beteiligungsansatzes um die – der Beteiligungsquote entsprechenden – zugerechneten positiven Ergebnisse und eine Verminderung um negative Ergebnisse und Ausschüttungen würde der Beteiligungswert den – beim Gruppenträger – versteuerten thesaurierten Ergebnissen entsprechen. Daher würde es zu keiner Doppelbesteuerung kommen. Eine Parallele wäre somit zu der Behandlung von Beteiligungen an Mitunternehmenschaften gegeben. Diese Gemeinsamkeit findet sich allerdings auch im Konzept. Auch wenn das Trennungsprinzip auch bei Gruppenmitgliedern nicht gänzlich aufgegeben werden soll, entspricht die Situation – nämlich die Besteuerung des Ergebnisses der Gesellschaft bei den Gesellschaftern – jener der Mitunternehmenschaften. Eine Fortschreibung des Beteiligungswerts wäre daher zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auch im Rahmen der Gruppenbesteuerung wünschenswert.

E. ZUSAMMENFASSUNG UND WÜRDIGUNG

- Die Organschaft war mit den realen wirtschaftlichen Gegebenheiten nicht mehr vereinbar. Sie degradierte die Organgesellschaften zu Befehlsempfängern ohne eigenen Willen und stand so modernen Unternehmensstrukturen, wie etwa der Bildung von Profit Centern oder eigenverantwortlichen Bereichen, im Wege. Die Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung ist daher zu begrüßen.
- Der Kreis der Gruppenmitglieder wurde im Vergleich zu jenem der Organgesellschaften ausge-

weit. So können etwa nunmehr auch erstmals ausländische Gesellschaften Gruppenmitglieder sein. Dies allerdings nur mit Einschränkungen.

- Auch der Kreis der Gruppenträger ist im Vergleich zur Organschaft weiter. So kann nun auch beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften und so genannten Beteiligungsgemeinschaften unter bestimmten Voraussetzungen Gruppenträgereigenschaft zukommen.
- Der Tatbestand der Gruppenbesteuerung knüpft nun nicht mehr an die organisatorische und wirtschaftliche Eingliederung sowie an den Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrages an. Verlangt wird lediglich eine – im Vergleich zur Organschaft – modifizierte finanzielle Eingliederung. Darüber hinaus muss ein Gruppenantrag gestellt werden. Die Abfuhr des Ergebnisses des Gruppenmitglieds an den Gruppenträger ist fortan nicht mehr nötig.
- Die erforderliche finanzielle Eingliederung kann auch über eine mittelbare Beteiligung – sei es über eine Personengesellschaft, sei es über eine Kapitalgesellschaft – hergestellt werden. Die Voraussetzungen für die mittelbare finanzielle Eingliederung über eine Kapitalgesellschaft sind allerdings restriktiv ausgestaltet und können teils zu kuriosen Ergebnissen führen.
- Sind die Voraussetzungen erfüllt, wird der Muttergesellschaft das Ergebnis der Tochtergesellschaften zugerechnet.
- Unabhängig von der Beteiligungshöhe wird dem Gruppenträger das gesamte Ergebnis zugerechnet.
- Durch das Schneeballsystem werden auch Ergebnisse der untersten Ebene Schritt für Schritt bis an den Gruppenträger zugerechnet.
- Auch die erste Ebene ausländischer Gesellschaften kann in die Gruppe miteinbezogen werden.
- Bei ausländischen Gesellschaften werden allerdings nur Verluste in die Gruppenbesteuerung miteinbezogen. Der Verlust muss nach österreichischem Recht ermittelt werden. Der Verlust kann jedoch nur entsprechend der Beteiligungshöhe einbezogen werden.
- Erzielt die Auslandstochter später Gewinne, kommt es zu einer Nachversteuerung.
- Für unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaften, die in die Gruppe miteinbezogen werden, kann eine Firmenwertabschreibung vorgenommen werden. Eine Teilwertabschreibung ist nicht möglich.
- UE existieren verfassungsrechtliche Bedenken gegen den zu engen Tatbestand der Beteiligungsgemeinschaft sowie der mittelbaren Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft. Denn auch ähnliche, aber eben nicht tatbestandliche Gruppenstrukturen vermögen einen der Rechtsfolge ange-

142) § 9 Abs 7 1. Satz KStG. Vgl auch *Wiesner*, RWZ 2004, 36; *Tissot*, SWK 2004, 415; *Gassner*, SWK 2004, 478; *Mayr*, RdW 2004, 247.
 143) Vgl *Mitterlehner*, SWK 2004, 700.
 144) Vgl Abschn D.2.a).
 145) § 9 Abs 7 5. TS KStG.
 146) Vgl *Stefaner*, SWK 2004, 313.
 147) Vgl zB die Regelung in Japan und den USA. Vgl hierzu *Masui, Komamiya, Sparagna*, in IFA (Hrsg) Group Taxation, CDFI LXXXIXb (2004) in Druck.

messenen Einfluss auf die Gruppenmitglieder herzustellen. Eine sachliche Rechtfertigung ist uE nicht ersichtlich.

- Darüber hinaus bestehen uE auch europarechtliche Probleme. Auch wenn dem Gesetzgeber ein Bemühen, Auslandssachverhalte gleich zu behandeln, nicht abgesprochen werden kann, verbleiben dennoch weiterhin gewisse Benachteiligungen für internationale Sachverhalte. Da diese Diskriminierungen uE nicht zu rechtfertigen sind, kommt es uE auch zu einem Konflikt mit Europarecht.

SCHLUSSSTRICH

Die neue Gruppenbesteuerung führt zu einer struktureutralen Besteuerung von Konzernen. Durch die erweiterten Zugangsmöglichkeiten vergrößert sie auch den steuerlichen Gestaltungsspielraum.