

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. über die Beschwerde der GT-A-GmbH, gegen den "Gruppenfeststellungsbescheid 2014, Änderung gemäß § 9 Abs. 9 KStG 1988 zu Bescheid vom 20.11.2013" des Finanzamtes Wien 1/23 vom 19. November 2014 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird dahin Folge gegeben, dass der Spruch des Bescheides wie folgt abgeändert wird:

Für folgende Gruppenmitglieder endet die Zugehörigkeit zur Unternehmensgruppe mit 1.1.2015:

GM-B-China	Bilanzstichtag:	31.12.2006
Finanzamt 09 Wien 1/23	Steuernummer:	XXXXXXXX1
GM-C-China	Bilanzstichtag:	31.12.2007
Finanzamt 09 Wien 1/23	Steuernummer:	XXXXXXXXX2
GM-D-Kasachstan	Bilanzstichtag:	31.12.2008
Finanzamt 09 Wien 1/23	Steuernummer:	XXXXXXXXX3

Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 19. November 2014 erließ das Finanzamt im Hinblick auf die mit BGBl. I Nr. 13/2014 eingetretenen Änderungen in § 9 Abs. 2 und § 26c Z 45 KStG 1988 betreffend ausländische Gruppenmitglieder einen geänderten Gruppenfeststellungsbescheid.

Der Spruch des Bescheides lautete wie folgt:

"Für folgende Gruppenmitglieder endet die Zugehörigkeit zur Unternehmensgruppe mit der Veranlagung 2014:

GM-B-China Bilanzstichtag: 31.12.2006

Finanzamt 09 Wien 1/23 Steuernummer: XXXXXXXX1

GM-C-China Bilanzstichtag: 31.12.2007

Finanzamt 09 Wien 1/23 Steuernummer: XXXXXXXXX2

GM-D-Kasachstan Bilanzstichtag: 31.12.2008

Finanzamt 09 Wien 1/23 Steuernummer: XXXXXXXXX3"

Dagegen erhob die Bf. am 19. Dezember 2014 Beschwerde und beantragte den Gruppenfeststellungsbescheid insofern zu ändern, dass

1. das Ausscheiden der ausländischen Gruppenmitglieder erst mit der Veranlagung 2015 wirksam werde und
2. das Ausscheiden der kasachischen Gesellschaft GM-D *aus der Unternehmensgruppe nicht festgestellt werde.*

Zur Begründung wurde zusammengefasst folgendes angeführt:

ad 1.

Alle österreichischen Gesellschaften (somit auch die Bf. als Gruppenträgerin) hätten ein Wirtschaftsjahr 1.10 bis 30.9.. In Kasachstan und China sei jedoch ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr nicht zulässig. Gemäß § 9 Abs. 1 KStG 1988 werde das steuerlich maßgebende Ergebnis des jeweiligen Gruppenmitglieds dem steuerlich maßgebenden Ergebnis des jeweiligen Gruppenmitglieds bzw. Gruppenträgers jenes Wirtschaftsjahres zugerechnet, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres des Gruppenmitglieds fällt.

Da die Bilanzstichtage der kasachischen und chinesischen Gruppenmitglieder bezüglich der Wirtschaftsjahre 1.1. bis 31.12.2014 in das Wirtschaftsjahr 1.10.2014 bis 30.9.2015 falle, sei deren Ergebnis noch im Rahmen der Veranlagung der Bf. betreffend das Jahr 2015 zu berücksichtigen. Diese ausländischen Gruppenmitglieder würden daher erst mit der Veranlagung 2015 aus der Gruppe auscheiden.

ad 2.

Die Feststellung des Ausscheiden des kasachischen Gruppenmitglieds beruhe auf den mit BGBl. I Nr. 13/2014 eingetretenen Änderungen in § 9 Abs. 2 und § 26c Z 45 KStG 1988.

Diese Bestimmungen seien nach Ansicht der Bf. verfassungswidrig, weil sie zu einer Ungleichbehandlung von Gruppenmitgliedern in Staaten mit umfassender Amtshilfe

und Gruppenmitgliedern in Staaten ohne umfassende Amtshilfe führe, die sachlich nicht gerechtfertigt sei. Diese Ungleichbehandlung könne dazu führen, dass die Bf. über die aufgrund der Nachversteuerung der geltend gemachten Verluste aus ihrer kasachischen Beteiligung eintretene Benachteiligung hinaus, infolge des Fehlens einer nachträglichen Teilwertabschreibungsmöglichkeit von der Verwertung der Auslandsverluste überhaupt ausgeschlossen sein könnte.

Auch wenn die fehlende Amtshilfemöglichkeit als Rechtfertigungsgrund für den Ausschluss von ausländischen Gruppenmitgliedern in Betracht komme, wenn das Ziel der Regelung die Abwehr von Steuerumgehungen sei, so sei die Regelung im Hinblick auf die möglicherweise eintretenden Rechtsfolgen unverhältnismäßig und verletze überdies Grundsätze des Vertrauensschutzes.

Das Bundesfinanzgericht legt folgenden Sachverhalt seiner Entscheidung zu Grunde:

Die Bf. war im Zeitpunkt der Erlassung des bekämpften Bescheides Gruppenträgerin einer Unternehmensgruppe, der u.a. auch zwei Gesellschaften aus China und eine Gesellschaft aus Kasachstan als ausländische Gruppenmitglieder angehörten. Das Wirtschaftsjahr der ausländischen Gruppenmitglieder entsprach dem Kalenderjahr, die Bf. hat ein vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahr vom 1.10 bis 30.9..

Mit China und Kasachstan besteht derzeit keine umfassende Amtshilfe.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Verwaltungsakten und ist nicht strittig.

Über die Beschwerde wurde erwogen.

Gemäß § 9 Abs. 1 KStG 1988 können abweichend von § 7 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 Gruppenmitgliedes fällt.

Nach Abs. 2 leg. cit. i.d.F. BGBl. I Nr. 13/2014 können Gruppenmitglieder auch mit unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die unter § 7 Abs. 3 fallen, vergleichbare nicht beschränkt steuerpflichtige Körperschaften sein, die

- in einem Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder in einem Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, ansässig sind und
- ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbunden sind (Abs. 4).

§ 26c Z 45 KStG 1988 lautet:

a) § 9 Abs. 2 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 13/2014 tritt mit 1. März 2014 in Kraft. Ausländische Gruppenmitglieder, die die Voraussetzungen des § 9 Abs. 2 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 13/2014 nicht mehr erfüllen, scheiden

am 1. Jänner 2015 aus der Unternehmensgruppe aus. Dieses Ausscheiden sowie das dadurch bewirkte Ausscheiden weiterer Gruppenmitglieder führt zu keiner Verletzung der Mindestdauer des § 9 Abs. 10.

b) Kommt es aufgrund des Ausscheidens nach lit. a zur Nachversteuerung gemäß § 9 Abs. 6 Z 7, sind die nachzuversteuernden Beträge gleichmäßig auf drei Jahre zu verteilen.

c) § 9 Abs. 2 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 13/2014 ist bei der Feststellung des Ergebnisses des unmittelbar beteiligten Gruppenmitglieds oder Gruppenträgers sowie bei der Veranlagung des Gruppeneinkommens weiterhin anzuwenden, wenn das Ergebnis eines vor dem 1. Jänner 2015 endenden Wirtschaftsjahres des nach lit. a ausgeschiedenen Gruppenmitglieds zugerechnet wird.

ad 1)

Nach dem Wortlaut des § 26c Z 45 lit. a scheiden ausländische Gruppenmitglieder, die die Voraussetzungen des § 9 Abs. 2 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 13/2014 nicht mehr erfüllen, am 1. Jänner 2015 aus der Unternehmensgruppe aus.

Da die Bilanzstichtage der kasachischen und chinesischen Gruppenmitglieder bezüglich der Wirtschaftsjahre 1.1. bis 31.12.2014 in das Wirtschaftsjahr 1.10.2014 bis 30.9.2015 der unmittelbar beteiligten Bf. als Gruppenträgerin fallen, sind die Ergebnisse der ausgeschiedenen Gruppenmitglieder im Rahmen der Veranlagung der Gruppe betreffend das Jahr 2015 zu berücksichtigen.

Da die betroffenen ausländischen Gruppenmitglieder gemäß § 26c Z 45 lit a KStG 1988 mit 1.1.2015 aus der Unternehmensgruppe ausscheiden war der Spruch des Gruppenfeststellungsbescheides dahingehend zu ändern.

ad 2)

Das Bundesfinanzgericht teilt die vom der Bf. vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken zur unterschiedlichen Behandlung ausländischer Gruppenmitglieder in Staaten mit bzw. ohne umfassende Amtshilfevereinbarung nicht.

Die Einschränkung der Gruppenmitgliedschaft auf Gruppenmitglieder, die in einem Staat ansässig sind, der der Europäischen Union angehört oder in einem Drittstaat, mit dem Österreich eine umfassende Amtshilfe gewährt erscheint im Hinblick auf das Fehlen von Vollzugs- und Kontrollmöglichkeiten der österreichischen Finanzverwaltung in anderen Drittstaaten als sachlich gerechtfertigt.

Nach § 115 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes (VwGH 26.1 .2004, 2000/17/0172; 21.2.2007, 2005/17/0088; 15.12.2009,

2006/13/0136). Die Behörde ist dabei zur Verwertung des ihr zugänglichen Aktenmaterials nach dem Grundsatz der Amtswegigkeit des Verfahrens verpflichtet (VwGH 23.5.1990, 89/17/0109; 24.5.1996, 92/17/0126; 26.1.2004, 2000/17/0172; 27.1.2010, 2009/16/0228). Aufgrund der auf das Inland beschränkten Jurisdiktionsgewalt der Abgabenbehörden, besteht für den Abgabengläubiger hinsichtlich der Überprüfung der Richtigkeit der Angaben der Gruppenträger über die Ergebnisse der ausländischen Gruppenmitglieder bzw. den Umfang von Nachversteuerungstatbeständen und damit der Durchsetzung seiner Ansprüche nur die Möglichkeit die jeweiligen ausländischen Hoheitsverwaltungen/Abgabenbehörden im Rahmen der Amtshilfe zu befragen.

Nach herrschender Rechtsansicht VwGH 22.3.1995, 93/13/0076; Schuch, SWI 1996, 395; Un'z, in Gassner/ Lang/ Lechner[Hrsg], Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, Wien 1996, 251; Toifl, SWI 1996, 527; Ritz, SWI 1997, 151; Staringer, SWI 1997, 310; Schuch/ Toifl, ÖStZ 1997, 304; Urfz, in Gassner/ Lang, Besteuerung, 443 ff; Beiser, SWK 2000, S 848; aM Loukota, SWI 1996, 252; Jirousek, 13. ÖJT III/1, 161 f; EAS 604, SWI 1995, 166; EAS 909, SWI 1996, 373; EAS 1089, SWI 1997, 426) ist die Inanspruchnahme internationaler Amtshilfemöglichkeiten im Rahmen der amtswegigen Ermittlungspflicht geboten (und löst daher keine erhöhte Mitwirkungspflicht der Abgabepflichtigen aus).

Der Begriff umfassende Amtshilfe ist im Sinne eines sogenannten großen Informationsaustausches zu verstehen, der über den Umfang der für die reine Abkommensanwendung erforderlichen Informationen hinausgeht und auch der Anwendung bzw. Durchsetzung des innerstaatlichen Steuerrechts dienlich ist. Als hierfür maßgebliche Rechtsgrundlagen kommen derzeit die EU-Amtshilfe richtlinie RL 2011/16/EU, das Multilaterale OECD-Amtshilfeabkommen (Wirkungsbeginn 1.1.2015), Doppelbesteuerungsabkommen mit „großen“ Auskunftsklauseln nach Art 26 OECD-MA bzw. das Abkommen über den Informationsaustausch (TIEA — Tax Information Exchange Agreements) in Betracht.

Daraus ist eindeutig ersichtlich, dass Österreich bei Fehlen einer umfassenden Amtshilfe keine Möglichkeiten offen stehen, die Angaben der Steuerpflichtigen hinsichtlich Höhe und allfälliger Nachversteuerung von im Ausland entstanden bzw. nachzuversteuernden Verlusten der ausländischen Gruppenmitglieder, zu überprüfen. Dieser Unterschied in der Nachprüfbarkeit der Angaben der Abgabepflichtigen stellt ein derart wesentlichen objektiven Unterschied dar, dass eine unterschiedliche Behandlung der beiden Arten von nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaften nicht nur nicht verfassungswidrig sondern vielmehr geboten erscheint.

Darüber hinaus hat der Gesetzgeber durch die Aufteilung der Nachversteuerung auf die folgenden drei Jahre allfällige Härten abgemildert. Da es in den Folgejahren ohnehin durch Gewinne der ausländischen Gruppenmitglieder zu Nachversteuerungen kommen kann, erscheint für eine hohe Anzahl von Betroffenen dadurch insgesamt keine Nachteil zu entstehen.

Die Ausführungen der Bf., dass eine Verfassungswidrigkeit auch darin zu erblicken sei, dass im Rahmen einer allfälligen Nachversteuerung im Falle des vorgesehenen ex

lege-Ausscheidens des ausländischen Gruppenmitglieds keine Nachholmöglichkeit für bisher nicht steuerwirksame Teilwertabschreibungen gegeben sei, sind ebenfalls nicht geeignet Bedenken des BFG hinsichtlich der Verfassungskonformität der Bestimmung zu erwecken, welche einen Antrag auf Normenprüfung nach Art. 140 B-VG an den Verfassungsgerichtshof rechtfertigen würden.

Wie der VfGH kürzlich zu einer anderen Bestimmung ausführte (VfGH 25.9.2015, G 111/2015), verbleibt es dem Gesetzgeber aufgrund des ihm zukommenden rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes unbenommen, die Rechtslage auch zu Lasten eines Betroffenen zu verändern. Der VfGH erkennt die Grenze des Gestaltungsspielraumes darin, als vor der Gesetzesänderung eine Rechtslage hätte bestehen müssen, mit welcher eine bestimmte Verhaltensweise gefördert worden wäre. Umgelegt auf die gegenständliche Rechtsfrage, kann das Bundesfinanzgericht nicht erkennen, dass die Fassung des § 9 Abs. 2 KStG vor dem AbgÄG 2014, BGBl I 2014/13 eine derartige Förderung einer bestimmten Verhaltensweise dargestellt hätte. Nach Ansicht des Gerichts sollte mit der Bestimmung des § 9 Abs. 2 KStG in seiner Stammfassung eine im Lichte der Judikatur des EuGH gemeinschaftsrechtskonforme Möglichkeit der Verlustverrechnung im Sitzstaat geschaffen werden. In seinem Urteil vom 13.12.2005, Rs C-446/03, Marks & Spencer kommt der EuGH zum Ergebnis, dass in jenem (Ausnahme-)Fall, in dem die potentielle Möglichkeit einer Verlustverwertung im Sitzstaat der Tochtergesellschaft endgültig wegfällt, eine "Letztverantwortung" zur Verlustberücksichtigung im Sitzstaat der Muttergesellschaft eintrete (Mamut/Schilcher Berücksichtigung von Auslandsverlusten in Lang/Schuch/Staringer, Grundfragen der Gruppenbesteuerung, S 203).

Nach den Ausführungen des EuGH steht es den Mitgliedstaaten aber frei, Maßnahmen zur Mißbrauchsabwehr vorzusehen (Rs C-446/03, Marks & Spencer, Rn 57). Die hier streitgegenständliche Neufassung des § 9 Abs. 2 KStG stellt lediglich eine derartige Maßnahme dar und überschreitet nicht zulässigen Gestaltungsspielraum des Abgabengesetzgebers.

Zusammengefasst wird daher festgehalten, dass das BFG die verfassungsrechtlichen Bedenken zur unterschiedlichen Behandlung ausländischer Gruppenmitglieder in Staaten mit bzw. ohne umfassende Amtshilfevereinbarung wegen Vorliegens objektiver Unterschiede im Faktischen nicht teilt.

Zulässigkeit einer Revision

Die gegenständliche Beschwerde betrifft im Wesentlichen verfassungsrechtliche Normenbedenken der Beschwerdeführerin gegen die mit BGBl. I Nr. 13/2014 eingetretenen Änderungen in § 9 Abs. 2 und § 26c Z 45 KStG 1988, welche vom Bundesfinanzgericht nicht geteilt werden. Die Beschwerdeentscheidung bedurfte sohin keiner Lösung einer (einfachgesetzlichen) Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, weshalb eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zuzulassen war.

Wien, am 14. Dezember 2015