

.IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den RichterRi in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 27. Mai 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 29. April 2014 betreffend den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2009 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird - ersatzlos - aufgehoben.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Bei der BF, der Gruppenträgerin einer international tätigen Unternehmensgruppe mit ausländischen Tochtergesellschaften, wurde im Jahr 2014 eine Betriebsprüfung über die Jahre 2009 bis 2012 durchgeführt. Einzige Feststellung dieser Betriebsprüfung war – soweit das Jahr 2009 betroffen war - die Nachversteuerung der in den Jahren 2007 und 2008 geltend gemachten und noch offenen Verluste eines polnischen Gruppenmitgliedes im Jahr 2009. Begründet wurde dies mit dem wirtschaftlichen Ausscheiden dieses ausländischen Gruppenmitgliedes zum 31.12.2009. Das polnische Tochterunternehmen habe im Jahr 2007 noch Umsätze von € 1.982.423,18 getätigt und in den Jahren von 2008-2012 keine Umsätze mehr erzielt. Damit sei keine Vergleichbarkeit im Sinn des § 4 Z. 1 lit. c UmgrStG mehr gegeben, es sei nach § 9 Abs. 6 Z. 6 KStG 1988 i.V.m. § 26c Z. 16 KStG 1988 von einem wirtschaftlichen Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitgliedes zum 31.12.2009 auszugehen.

Das FA folgte diesen Feststellungen und erließ in der Folge mit Datum 29.04.2014 für das Jahr 2009 einen Wiederaufnahmebescheid für den Feststellungsbescheid der Gruppenträgerin und mit gleichem Datum einen neuen Feststellungsbescheid für die Gruppenträgerin für dieses Jahr.

Gegen diesen Bescheid erhob die BF durch ihren ausgewiesenen Vertreter fristgerecht Beschwerde und führte darin im Wesentlichen aus, dass das vom FA angenommene wirtschaftliche Ausscheiden des polnischen Gruppenmitgliedes nicht in der vom FA gewählten Form berücksichtigt werden könne, da die vom FA zitierte Bestimmung des § 9 Abs. 6 Z. 6 KStG 1988 erstmals auf Sachverhalte nach dem 30.06.2009 anzuwenden sei, während im gegenständlichen Fall der Verlust der Vergleichbarkeit auch vom FA unbestritten im Jahr 2008 und somit vor Inkrafttreten der Bestimmungen über das wirtschaftliche Ausscheiden aus einer Gruppe eingetreten sei. Steuerliche Konsequenzen für diesen Sachverhalt im Jahr 2009 könnten daraus nicht gezogen werden.

Darauf erließ das FA mit 07.07.2014 eine Beschwerdeentscheidung für das Jahr 2009 in der im Wesentlichen ausgeführt wurde, dass die zitierte Bestimmung des § 6 Abs. 6 Z. 6 KStG idF BGBl. I 52/2009 so zu verstehen sei, dass ab 01.07.2009 der Vergleichsmaßstab für den Verlust der Vergleichbarkeit in der Vergangenheit (im gegenständlichen Fall Jahr 2007) als wirtschaftliches Ausscheiden im Jahr 2009 zu erfassen sei.

Die BF beantragte darauf fristgerecht die Vorlage der Beschwerde an das BFG.

Das BFG wies in einem ersten Verfahrensgang (RV/6100605/2014) diesen Vorlageantrag mit Beschluss vom 13.11.2015 als unzulässig zurück, da die Beschwerdeentscheidung die Sache des Verfahrens nicht ordnungsgemäß beschrieben habe und somit eine Beschwerdeentscheidung nicht wirksam erlassen worden sei.

Darauf erließ das FA neuerlich eine (inhaltlich unveränderte) Beschwerdeentscheidung für dieses Jahr, der BF stellte durch seine ausgewiesene Vertreterin neuerlich fristgerecht einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das BFG.

Mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses des BFG vom 15.07.2020 wurde das gegenständliche Rechtsmittel der damit belasteten Gerichtsabteilung abgenommen und der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung zugeteilt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Das BFG legt seiner Entscheidung den im folgenden dargestellten Sachverhalt zugrunde, der sich aus den Akten des Verwaltungsverfahrens, den Unterlagen der Betriebsprüfung sowie dem Vorbringen der Parteien im gegenständlichen Berufungs- bzw. Beschwerdeverfahren ergibt. Dieser Sachverhalt ist - soweit dies aus den Akten des Verwaltungsverfahrens nachvollziehbar ist - von den Parteien des Verfahrens unbestritten.

Die ***X*** Sp.Z.o.o. ist seit der Veranlagung 2005 Mitglied der Unternehmensgruppe, deren Gruppenträgerin die BF ist. Im Jahr 2005 erzielte die polnische Tochter einen Umsatz von € 1.525.976,19, im Jahr 2006 einen Umsatz von € 26.376.498,41, im Jahr 2007 einen Umsatz von € 1.982.423,18, in den Jahren 2008 bis 2011 erzielte die polnische Tochter keine Umsätze, im Jahr 2012 erzielte sie einen Umsatz von € 4.100,00. Dies führte zu einer Verlustverrechnung an die BF im Jahr 2005 i.H.v. € 4.684,84. Dieser Verlust wurde im Jahr 2006 nachversteuert. Im Jahr 2007 kam es zu einer Verlustverrechnung i.H.v. € 761.254,00, im Jahr 2008 zu einer Verlustverrechnung von € 22.503,50. Im Jahr 2009 wurden aufgrund der von der BF gelegten Steuererklärung Verluste i.H.v. € 232.866,00 nachversteuert, womit offene, der BF zugerechnete Verluste i.H.v. € 550.871,50 verblieben.

Im Jahr 2010 waren bei der ***X*** Sp.Z.o.o. Verluste i.H.v. € 3.396,37, im Jahr 2011 Verluste i.H.v. € 4.458,00 und im Jahr 2012 Verluste i.H.v. € 2.918,47 entstanden.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den Akten des Verwaltungsverfahrens und aus dem Vorbringen der BF im offenen Beschwerdeverfahren. Er ist von den Parteien des Verfahrens unbestritten.

Die BF weist in den beiden letzten abgegebenen Steuererklärungen Umsätze iHv. rd. € 11.091.000,00 für das Jahr 2018 und rd. € 11.225.000,00 für 2019 aus.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zur Zuständigkeit der Gerichtsabteilung:

Gemäß § 9 Abs. 9 BFGG kann der Geschäftsverteilungsausschuss einer Einzelrichterin oder einem Einzelrichter oder Senat eine ihr oder ihm zufallende Rechtssache durch Verfügung abnehmen, wenn die Einzelrichterin oder der Einzelrichter oder Senat verhindert oder wegen des Umfangs ihrer oder seiner Aufgaben an deren Erledigung innerhalb einer angemessenen Frist gehindert ist. Auf Grund des im Verfahrensgang dargestellten Beschlusses des Geschäftsverteilungsausschusses ist sohin die nun zur Entscheidung des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens berufene Gerichtsabteilung zuständig.

2.2. Zur Amtspartei ab 01.01.2021:

Gemäß § 323b Abs.1 BAO treten das Finanzamt Österreich und das Finanzamt für Großbetriebe für ihren jeweiligen Zuständigkeitsbereich am 01.01.2021 an die Stelle des jeweils am 31.12.2020 zuständig gewesenen Finanzamtes.

Gemäß § 323b Abs. 2 BAO werden die am 31. Dezember 2020 bei einem Finanzamt ... anhängigen Verfahren von der jeweils am 1. Jänner 2021 zuständigen Abgabenbehörde in dem zu diesem Zeitpunkt befindlichen Verfahrensstand fortgeführt.

Gemäß § 61 Abs. 1 Z. 9 lit. a BAO ist das FA für Großbetriebe in Bezug auf die in Abs. 2 ... genannten Angelegenheiten für Abgabepflichtige, die Teil einer Unternehmensgruppe im Sinn des § 9 KStG sind, zuständig, wenn der Gruppenträger oder zumindest ein Gruppenmitglied gemäß Z 1 bis 3 ... in die Zuständigkeit des FA für Großbetriebe fällt.

Gemäß § 61 Abs. 1 Z. 1 BAO ist das FA für Großbetriebe zuständig für Abgabepflichtige, die einen Gewerbebetrieb unterhalten und entweder die beiden zuletzt gemäß Abs. 5 bekannt gegebenen Umsatzerlöse (§ 189a Z 5 des Unternehmensgesetzbuches – UGB, dRGBL.

S. 219/1897) oder die in den beiden zuletzt abgegebenen Steuererklärungen gemäß § 21 Abs. 4 UStG 1994 erklärten Umsätze gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 UStG 1994 jeweils mehr als 10 Millionen Euro überschritten haben;

Gemäß § 61 Abs. Abs. 2 BAO fällt die Feststellung des Gruppenergebnisses und KöSt Besteuerung der Gruppe in die Zuständigkeit des FA für Großbetriebe.

Als belangte Behörde bzw. als Amtspartei ist damit ab 01.01.2021 das Finanzamt für Großbetriebe zuständig.

2.3. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gemäß § 9 Abs. 6 Z. 6 KStG 1988 idF BGBl. 52/2009 ist bei Ermittlung des zuzurechnenden steuerlich maßgebenden Ergebnisses Folgendes zu beachten:

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 ein Betrag im Ausmaß aller zugerechneten im Ausland nicht verrechneten Verluste beim Gruppenmitglied bzw. beim Gruppenträger als Gewinn zuzurechnen. Dem Ausscheiden ist ein Verlust der Vergleichbarkeit im Sinne § 4 Z 1 lit. c des Umgründungssteuergesetzes gleichzuhalten. Im Falle des Untergangs (Liquidation oder Insolvenz) des ausländischen Gruppenmitglieds ist bei tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust der zuzurechnende Betrag um die während der Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen zu kürzen.

Gemäß § 26c Z. 16 lit. a KStG 1988 ist § 9 Abs. 6 Z 6 idF des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 52/2009 erstmals auf Sachverhalte nach dem 30. Juni 2009 anzuwenden.

Nach den erläuternden Bemerkungen zu § 9 Abs. 6 Z 6 und § 26c Z. 16 lit. a KStG 1988 zu Art 32 des BGBl. I Nr. 52/2009 sollte die Verlustberücksichtigung nach ihrem Grundgedanken nur eine vorübergehende und nicht eine endgültige Verlustberücksichtigung sein. Grundsätzlich soll mit der Verwertung der Verluste im Ausland eine Nachversteuerung eintreten. Durch Gestaltungsmaßnahmen (wirtschaftliche Aushöhlung des ausländischen Gruppenmitgliedes unter Weiterführung als „Mantelgesellschaft“) konnte die Nachversteuerung bisher vermieden werden. § 4 UmgrStG soll nach seinem Grundgedanken ähnliche Gestaltungen vermeiden, sodass auch bei ausländischen Gruppenmitgliedern an diese Bestimmung angeknüpft werden kann. Ob ein ausländisches Gruppenmitglied mangels weiterer „wirtschaftlicher Vergleichbarkeit“ aus der Unternehmensgruppe ausscheidet, hängt danach vom Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse ab. Eine mangelnde wirtschaftliche Vergleichbarkeit kann sich etwa dann ergeben, wenn der (verlustverursachende) Betrieb eines ausländischen Gruppenmitgliedes abgespalten wird oder wenn die wirtschaftliche Vergleichbarkeit in Relation zu den Jahren der Verlustberücksichtigung auf Grund anderer Umstände verloren geht. Im Falle eines solchen wirtschaftlichen Ausscheidens sind alle noch nicht nachversteuerten ausländischen Verluste nachzuerfassen. Die Bestimmung soll erstmals auf ein wirtschaftliches Ausscheiden nach dem 30.06.2009 anzuwenden sein. (EB zum BudBG 2009, ErlRV 113, XXIV. GP 68f)

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, wie § 9 Abs. 6 Z. 6 iVm § 26c Z. 16 lit. a KStG 1988 und somit die Neuregelung der Verlustverwertung bzw. des Ausscheidens ausländischer Gruppenmitglieder aus der Gruppe auszulegen ist. Zu klären ist, ob der Passus „auf Sachverhalte nach dem 30. Juni 2009 ... anzuwenden“ lediglich Sachverhalte betrifft, die sich nach dem 30.06.2009 ereignet haben oder ob auch Sachverhalte, die sich vor diesem Termin ereignet haben, ab 01.07.2009 neu zu qualifizieren sind.

Auch im Verwaltungsrecht sind die Auslegungsvorschriften des ABGB einschließlich seiner Bestimmung über die Analogie – somit die §§ 6 und 7 ABGB – anzuwenden (zB VwGH 28.10.1988, 88/18/0091, ZfVB 1990/2/776; Ehrke-Rabel in Doralt/ Ruppe, Steuerrecht II 7, Tz 97). Es gibt keine Sondermethoden zur Auslegung des Abgabenrechtes (zB Gassner, Interpretation, 115 f; Stoll, BAO, 219). (Ritz, BAO6 § 21 Rz. 1)

Für die Auslegung einer Gesetzesvorschrift ist der in ihr zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den diese hineingestellt ist, maßgebend. (VwGH 22.1.1993, 91/17/0151; 20.11.1997, 95/15/0012).

Ziel der Auslegung ist es, den objektiven Willen einer Vorschrift zu erfassen. Diesem Auslegungsziel dienen die grammatikalische, die systematische, die teleologische und die historische Auslegung. Diese Auslegungsmethoden schließen einander nicht gegenseitig aus, sondern ergänzen sich (VwGH 7.9.1989, 89/16/0067). (Ritz, BAO6 § 21 Rz. 2)

Der äußerst mögliche Wortsinn steckt die Grenze jeglicher Auslegung ab (VwGH 25.10.1990, 89/16/0029; 25.2.2004, 99/13/0135; 18.11.2008, 2006/15/0129).

Eine allenfalls durch Analogie zu schließende Gesetzeslücke liegt vor bei einer planwidrigen Unvollständigkeit innerhalb des positiven Rechtes, gemessen am Maßstab der gesamten Rechtsordnung (VwGH 25.2.1993, 90/16/0204; 12.11.1997, 97/16/0361; 14.12.2006, 2001/14/0116; zur Analogie zu Lasten des Abgabepflichtigen siehe zB Tanzer, StuW 1981, 201; Gassner, ÖStZ 1981, 264; Stoll, BAO, 226; Ehrke-Rabel in Doralt/ Ruppe, Steuerrecht II 7, Tz 99). (Ritz, BAO6 § 21 Rz. 3)

Zum Wesen und den Voraussetzungen einer teleologischen Reduktion siehe zB VwGH 7.10.2013, 2012/17/0063. (Ritz, BAO6 § 21 Rz. 3)

Grundsätzlich sind erzeugungsmäßig niedrigere Rechtsserscheinungen unter Bedachtnahme auf die ihre Erzeugung regelnden oder determinierenden Rechtsvorschriften auszulegen (VwGH 11.2.1994, 93/17/0305). Daher sind (einfache) Gesetze möglichst verfassungskonform (VwGH 9.11.1994, 94/13/0184; 23.2.1996, 94/17/0435; 26.1.1998, 97/17/0004; 27.1.2010, 2009/16/0087; vgl zB Kotschnigg, ÖStZ 1997, 37) und Verordnungen gesetzeskonform (VwGH 25.9.1991, 90/16/0152; 27.4.1995, 93/17/0157; 20.11.1997, 96/15/0209) auszulegen. (Ritz, BAO6 § 21 Rz. 4)

Die BF interpretiert den Passus „Sachverhalte, die sie nach dem 30.06.2009“ ereignet haben so, dass der Verlust der wirtschaftlichen Vergleichbarkeit nach dem 30.06.2009 erfolgt sein müsse. Das FA versteht diesen Passus im Ergebnis so, dass ab dem 01.07.2009 die Möglichkeit besteht auch jene Fälle der neuen Regelung zu unterwerfen, bei denen der Verlust der wirtschaftlichen Vergleichbarkeit bereits vor dem 01.07.2009 erfolgt ist.

Ein Sachverhalt stellt die Gesamtheit von (in einem bestimmten Zusammenhang, unter einem bestimmten Gesichtspunkt) bedeutsamen Umständen, Tatsachen dar. Die im gegenständlichen Fall vom Gesetzgeber angesprochenen Umstände betreffen den Verlust der Vergleichbarkeit im Sinne § 4 Z 1 lit. c des Umgründungssteuergesetzes, die einem Ausscheiden gleichzuhalten sind.

§ 26c Z. 16 lit. a KStG 1988 legt fest, dass § 9 Abs. 6 Z 6 idF des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 52/2009 erstmals auf Sachverhalte **nach** dem 30. Juni 2009 anzuwenden ist.

Somit ergibt sich bereits aus dem Wortsinn, dass der zu qualifizierende Sachverhalt sich nach dem 30.06.2009 ereignet haben muss. Hätte der Gesetzgeber dieser Übergangsbestimmung einen anderen Inhalt beigemessen, hätte er die Übergangsbestimmung wohl anders formuliert und ausgesprochen, dass diese Regelung nach dem 30. Juni 2009 **erstmalig auch** auf bereits verwirklichte Sachverhalte anzuwenden sei.

Diese Rechtsansicht des BFG findet auch in den oben zitierten EB des BudBG 2009 Deckung, wonach diese „Bestimmung erstmals auf ein wirtschaftliches Ausscheiden nach dem 30.06.2009 anzuwenden“ sein soll.

Es darf dazu festgehalten werden, dass diese Rechtsansicht des BFG auch der von der Finanzverwaltung in den KStR 2013, Rz. 1099 vertretenen Rechtsansicht nicht widerspricht, auf die sich das FA zumindest implizit bezieht. Dort ist lediglich davon die Rede, dass die (aktuelle) wirtschaftliche Vergleichbarkeit sich auch auf Jahre beziehen kann, die vor dem 30.06.2009 geendet haben. Daraus lässt sich aus Sicht des BFG lediglich ableiten, dass Jahre, die vor dem 01.07.2009 geendet haben in den Vergleichsmaßstab für Sachverhalte in Zeiträumen nach dem 30.06.2009 einzubeziehen sind. Auch mit dieser Rechtsansicht der Finanzverwaltung kann keine Nacherfassung eines bereits früher erfolgten wirtschaftlichen Ausscheidens im Jahr 2009 begründet werden.

2.4. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Wie oben dargestellt, ergibt sich die gegenständliche Entscheidung direkt aus den gesetzlichen Bestimmungen; eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Salzburg, am 22. April 2021