

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Mag. R.*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Deloitte Oberösterreich Wirtschafts- prüfungs GmbH, Johann-Konrad-Vogel-Straße 7-9, 4020 Linz, ***Bf2***, ***Bf2-Adr***, vertreten durch eccontis treuhand gmbh wirtschaftsprüfungs- und steuerberatungsgesellschaft, Karl-Leitl-Straße 1, 4048 Puchenau, und ***Bf3***, ***Bf3-Adr***, vertreten durch "Unitas-Solidaris" Wirtschaftstreu- handgesellschaft m.b.H., Annagasse 4, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 17. Oktober 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 19. September 2018 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:

Das Einkommen des Gruppenmitgliedes ***Bf2*** (St.Nr. ***St.Nr. xxx***) für das Jahr 2017 wird gemäß § 24a Abs. 1 KStG 1988 mit 1.906.433,90 € festgestellt.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb: 1.906.433,90 €

Gesamtbetrag der Einkünfte: 1.906.433,90 €

Einkommen des Gruppenmitglieds: 1.906.433,90 €

Das im Jahr 2017 festgestellte Einkommen des Gruppenmitgliedes ***Bf2***, sohin ein Betrag von 1.906.433,90 €, wird ausschließlich, das heißt zu 100%, dem Gruppenträger, der ***Bf3*** (St.Nr. ***St.Nr. yyy***), zugerechnet.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren ist strittig, wem das vom Gruppenmitglied ***Bf2*** im Jahr 2017 erzielte Einkommen zuzurechnen ist. Diesbezüglich wird von den Beschwerdeführern die Rechtsansicht vertreten, dass eine ausschließliche (100%-ige) Zurechnung zum Gruppenträger, der ***Bf3***, zu erfolgen hat, weil diese eine ausreichende finanzielle Verbindung im Sinn des § 9 Abs. 4 TS 1 in Verbindung mit § 9 Abs. 4 TS 3 KStG 1988 zum angeführten Gruppenmitglied aufweisen würde. Von der belangten Behörde wird hingegen in rechtlicher Hinsicht die Meinung vertreten, dass die Ergebniszurechnung über die zwischen der ***Bf3*** und der ***Bf1*** bestehende Beteiligungsgemeinschaft zu erfolgen hätte, wobei für die Aufteilung des Ergebnisses dieses Gruppenmitgliedes auch die von der ***Bf3*** unmittelbar gehaltenen Anteile an der ***Bf2*** zu berücksichtigen wären, woraus sich eine Ergebnisaufteilung im Verhältnis 75% an die ***Bf3*** und von 25% an die ***Bf1*** ergeben würde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ***Bf3***, die bis Mai 2018 ***1*** (Protokoll über die außerordentliche Generalversammlung vom 14.5.2018, die in der Urkundensammlung des Firmenbuchs zu einliegt; ***2***) geheißen hat und zu FN ***3*** im Firmenbuch eingetragen ist, ist seit der Veranlagung 2011 Gruppenträger einer Unternehmensgruppe iS des § 9 KStG 1988 (Gruppenfeststellungsbescheid des Finanzamtes ***4*** vom 23. Jänner 2012). Zu dieser Unternehmensgruppe hat auch die ***Bf2*** seit Gründung dieser Gruppe gehört. Die ***Bf2*** hat als Bilanzstichtag den 31. Dezember.

Mit Verschmelzungs- und Abtretungsvertrag vom 12.6.2017 abgeschlossen zwischen der ***5***, der ***6***, der ***1*** und der ***Bf1*** wurde die ***5*** als übertragende Gesellschaft mit der ***6*** als übernehmende Gesellschaft mit Stichtag 31.12.2016 gemäß Art. I UmgrStG verschmolzen. In diesem Verschmelzungsvertrag war unter anderem vorgesehen, dass es zu keiner Kapitalerhöhung kommt, sondern dass die Gesellschafterin der untergehenden ***5***, die ***1***, mit Anteilen der bisherigen Alleingesellschafterin an der ***6***, der ***Bf1***, abgefunden wird und zwar mit der Hälfte von deren Anteilen. Nach dieser Verschmelzung haben sohin die ***1*** als auch die ***Bf1*** jeweils 50% der Anteile an der ***6*** gehalten. Diese Verschmelzung war Bestandteil eines Umgründungsplanes gemäß § 39 UmgrStG in dessen Zuge zum Stichtag 31.12.2016 auch die Hälfte des

Geschäftsanteils der ***1*** an der ***Bf2*** (sohin 50% von 100%) die ***1*** in die ***5*** gemäß Art. III UmgrStG eingebracht hat.

Aufgrund dieser Umgründungsvorgänge ist die ***Bf3*** zu 50% unmittelbar an der ***Bf2*** beteiligt und über die ***6*** mittelbar zu 25% (50% Beteiligung an der ***6*** und hält die ***6*** 50% der Anteile an der ***Bf2***) und stellen sich diese dargestellten Beteiligungsverhältnisse grafisch wie folgt dar:

[...]

Auch die ***Bf1*** ist seit der Veranlagung 2006 Gruppenträger einer Unternehmensgruppe im Sinn des § 9 KStG 1988 (Bescheid des Finanzamtes ***7*** über die Feststellung einer Gruppe gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 vom 27.4.2007).

Mit Schreiben vom 21. Dezember 2017 haben die Beschwerdeführer sowie die ***8*** einen Antrag zur Begründung einer Beteiligungsgemeinschaft beim Finanzamt ***4*** sowie auch beim Finanzamt ***9*** wie folgt gestellt:

Beteiligungsgemeinschaft zwischen der ***1*** als Hauptbeteiligte und der ***Bf1*** als Minderbeteiligte betreffend die ***8*** als Beteiligungskörperschaft und Zurechnung des Ergebnisses der ***8*** jeweils 50% zu 50% an die ***1*** und die ***Bf1***

Mit Bescheid des Finanzamtes ***4*** vom 10. Jänner 2018 wurde hinsichtlich der Unternehmensgruppe der ***1*** die Zugehörigkeit zu einer Beteiligungsgemeinschaft sowohl der ***1*** als Hauptbeteiligte und der ***Bf1*** als Minderbeteiligte gemäß § 9 Abs. 9 KStG 1988 festgestellt. Sowohl die ***8*** als auch die ***Bf2*** wurden ohne weitere Angaben zur finanziellen Verbindung iS des § 9 Abs. 4 KStG 1988 als Gruppenmitglieder (GM) ausgewiesen.

Mit Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2017 wurde das im Jahr 2017 erzielte Einkommen der ***Bf2*** in Höhe von 1.906.433,90 € zu 66,6667% ***Bf3*** als Hauptbeteiligter einer Beteiligungsgemeinschaft und zu 33,3333% der ***Bf1*** als Minderbeteiligter einer Beteiligungsgemeinschaft zugewiesen. Eine Begründung hat dieser Bescheid nicht enthalten.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schreiben vom 17.10.2018 fristgerecht durch die Beschwerdeführer Beschwerde erhoben und eine ausschließliche Zurechnung des 2017 erzielten Einkommens der ***Bf2*** an ***Bf3*** begehrt.

Mit Beschwerde vorentscheidung vom 16.10.2019 gab das Finanzamt ***4*** dieser Beschwerde teilweise statt und wies vom Einkommen der ***Bf2*** 75% an ***Bf3*** und an die ***Bf1*** 25% zu. In der gesonderten Bescheidbegründung vom 15.10.2019 wurden

zum einen auszugsweise die Beschwerde sowie die Bestimmungen der § 9 Abs. 2 bis 6 KStG 1988 sowie eine Richtlinienaussage aus den KStR 2013 wiedergeben.

Zum anderen hat das Finanzamt ***4*** in rechtlicher Hinsicht zusammengefasst die Ansicht vertreten, dass die ***Bf2*** nur deswegen in die Gruppe hätte aufgenommen werden können (Anmerkung: gemeint ist wohl eher: in der Gruppe hat verbleiben können, weil die ***Bf2*** schon bereits seit 2011 Gruppenmitglied gewesen ist), weil die ***8*** über die Beteiligungsgemeinschaft Gruppenmitglied geworden ist.

In der Folge haben die Beschwerdeführer fristgerecht am 11.11.2019 einen Vorlageantrag gestellt und wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht des Finanzamtes ***4*** vom 2.1.2020 vorgelegt.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen ergeben sich aus den vom Finanzamt ***4*** mit dem Vorlagebericht vorgelegten Aktenteilen sowie den im festgestellten Sachverhalt in Klammern angeführten Urkunden und ist der Sachverhalt zwischen den Parteien nicht strittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

§ 9 Abs. 4 KStG 1988 lautet in der für das beschwerdegegenständliche Jahr 2017 maßgeblichen Fassung wie folgt:

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 mittelbar über eine oder mehrere unmittelbar gehaltene Beteiligung(en) an Gruppenmitgliedern, die für sich nicht im Sinne des ersten Teilstriches an der Beteiligungskörperschaft beteiligt sind, allein oder zusammen mit einer unmittelbar gehaltenen Beteiligung insgesamt eine Beteiligung von mehr als 50% des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft besitzt,
- die Beteiligungsgemeinschaft insgesamt unmittelbar oder mittelbar über eine Personengesellschaft 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.

Aus § 9 Abs. 4 TS 4 KStG 1988 ergibt sich, dass eine finanzielle Verbindung auch dadurch hergestellt werden kann, dass eine Beteiligungsgemeinschaft insgesamt entweder unmittelbar oder mittelbar (über eine Personengesellschaft) mehr als 50% des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte an der Beteiligungskörperschaft besitzt. Außerdem muss zumindest ein Mitbeteiligter der Beteiligungsgemeinschaft eine Beteiligung und Stimmrechte in Höhe von 40% besitzen und andere Mitbeteiligte zumindest 15%.

Im gegenständlichen Fall wurde eine Beteiligungsgemeinschaft zwischen *****Bf3***** als Hauptbeteiligter und der *****Bf1***** als Minderbeteiligter betreffend die *****8***** als Beteiligungskörperschaft iS des § 9 Abs. 4 TS 4 KStG 1988 gebildet. Durch diese Beteiligungsgemeinschaft wurde die *****8***** Gruppenmitglied der Unternehmensgruppe *****Bf3*****.

Entgegen der von der belangten Behörde vertretenen Ansicht (vgl. S. 7 des Vorlagebericht: „Im vorliegenden Fall ist die *****6***** nicht ein Gruppenmitglied der *****Bf3*****, sondern der Beteiligungsgemeinschaft auf Gruppenträgerebene gemeinsam mit der *****Bf1*****.“), führt die Bildung einer Beteiligungsgemeinschaft nicht dazu, dass der Hauptbeteiligte dieser Beteiligungsgemeinschaft nunmehr Mitglied zweier Unternehmensgruppen ist. Vielmehr führt die Bildung einer Beteiligungsgemeinschaft durch einen Gruppenträger einer bestehenden Unternehmensgruppe (eine Bildung einer Beteiligungsgemeinschaft auf Gruppenmitgliederebene ist seit dem AbgÄG 2010, BGBl I Nr. 34/2010 nicht mehr zulässig) nur dazu, dass die bisher bestehende Gruppe **erweitert** wird, nicht aber dass eine neue – zweite – Unternehmensgruppe entsteht, weil die Beteiligungsgemeinschaft selbst nur ein Vehikel ist, um die erforderliche finanzielle Verbindung herzustellen (vgl. Schlager, RdW 2010/330, 309 unter Punkt 4.; Haslehner, SWK 2010, S 490, unter Punkt 2.2).

Soweit sich die belangte Behörde mit Regelungen in den KStR 2013 auseinandersetzt, ist festzuhalten, dass vom Bundesministerium für Finanzen erlassene Richtlinien und Erlässe für die Verwaltungsgerichte keine Bindungswirkung entfalten, weil es sich dabei lediglich um einen Auslegungsbehelf der Finanzverwaltung handelt (vgl. zB VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0038; VwGH 22.6.2022, Ro 2021/13/0022; VwGH 16.1.2023, Ra 2022/13/0104).

Überdies kann aus den von der belangten Behörde zitierten Ausführungen der KStR 2013 (Rz 1049 lautet am Schluss wie folgt: „Sollte im Beispiel A an Gruppenmitglied C darüber hinaus auch unmittelbar zu zB 5% beteiligt sein, sind diese 5% verpflichtend im Gruppenantrag anzuführen, bei der Ergebnisaufteilung zwischen A und B zu berücksichtigen und der durchgerechneten Beteiligung von A in Höhe von 45% hinzu zu zählen (der Aufteilungsschlüssel

zwischen A und B ergibt sich dann aus dem Verhältnis 50% zu 18%.“) nichts für den gegenständlichen Fall abgeleitet werden, weil einerseits weder *****Bf3***** noch die *****Bf1***** außerhalb der gebildeten Beteiligungsgemeinschaft an der *****8***** beteiligt sind und sich das in dieser Randziffer angeführte Beispiel nur mit der Beteiligungskörperschaft befasst, für die die Beteiligungsgemeinschaft gebildet wurde. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass die Frage der Aufteilung des Ergebnisses der *****8***** nicht Gegenstand des Beschwerdeverfahrens ist.

Überdies ergibt sich aus der in § 9 Abs. 6 Z 3 KStG 1988 enthaltenen Regelung, wonach bei Beteiligungsgemeinschaften das Einkommen des **Gruppenmitglieds** im Sinne der Z 1 und 2, an dem die Beteiligung besteht, den Mitbeteiligten im Ausmaß ihrer Beteiligung an der Beteiligungsgemeinschaft zuzurechnen ist. Daher gilt die in dieser Bestimmung vorgesehene Ergebnisaufteilung für die Beteiligten der Beteiligungsgemeinschaft **nur** für jene Beteiligungskörperschaft, die unmittelbar bzw. mittelbar über eine Personengesellschaft von den Beteiligten der Beteiligungsgemeinschaft selbst gehalten wird. Die in § 9 Abs. 3 TS 3 KStG 1988 enthaltene Regelung gilt hingegen für die Frage welche Beteiligungskörperschaft von der Ergebnisaufteilungsvorschrift des § 9 Abs. 6 Z 3 KStG 1988 umfasst ist, nicht.

Daraus folgt, dass das Ergebnis der *****Bf2***** der *****Bf3***** nicht im Wege der Beteiligungsgemeinschaft mit der *****Bf1***** zugerechnet wird, weil die von dieser Beteiligungsgemeinschaft erfasste Beteiligungskörperschaft nur die *****8***** ist und durch die Beteiligungsgemeinschaft selbst keine neue Gruppe gebildet wird, sondern lediglich die bestehende Unternehmensgruppe *****Bf3***** erweitert wird.

Für die Zurechnung der Ergebnisse des Gruppenmitgliedes *****Bf2***** kommen daher die Regelungen des § 9 Abs. 4 TS 1 und TS 3 KStG 1988 – wie auch von den Beschwerdeführern in ihrer Beschwerde vertreten (vgl. S. 3 der Beschwerde) - zur Anwendung und verfügt *****Bf3***** für sich selbst über eine ausreichende finanzielle Verbindung zur *****Bf2***** weswegen ihr auch 100% des Ergebnisses dieses Gruppenmitgliedes zuzurechnen sind.

Abschließend ist festzuhalten, dass auch im Falle, dass nur einer der Beschwerdeführer eine Beschwerde gegen den angefochtenen Bescheid erhoben hätte, das gegenständliche Erkenntnis einerseits wegen der Regelung des § 24a Abs. 2 KStG 1988 (betreffend *****Bf3***** und die *****Bf2*****) und andererseits wegen der Adressierung des angefochtenen Bescheides (§ 246 Abs. 1 BAO) an alle in der Zustellverfügung angeführten Gesellschaften zu ergehen hat.

3.2. 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.

Da es bis dato keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Frage gibt, ob durch die Bildung einer Beteiligungsgemeinschaft durch den Gruppenträger einer bestehenden Unternehmensgruppe eine neue Unternehmensgruppe entsteht und welche Konsequenzen dies für die Ergebniszurechnung von Gruppenmitgliedern hat, die zum Teil an der Beteiligungskörperschaft, für die die Beteiligungsgemeinschaft gebildet wurde, „hängen“, war die Revision zuzulassen.

Linz, am 7. September 2023