

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter MMag. Gerald Erwin Ehgartner in der Beschwerdesache ****BF****, Deutschland, vertreten durch ARTUS Steuerberatung GmbH & Co KG, Stubenring 24, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 15. Oktober 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 (nunmehr zuständig: Finanzamt Österreich) vom 26. Juni 2019 betreffend Abweisung des Antrags auf Feststellung einer Unternehmensgruppe zu Recht:

I. Der Beschwerde wird Folge geleistet. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO derart abgeändert, dass die beantragte Feststellung der Unternehmensgruppe mit der Beschwerdeführerin als Gruppenträger und den inländischen Gesellschaften ****T1-GmbH**** und ****T2-GmbH**** als Gruppenmitglieder, in folgender Form stattgebend erledigt wird:

Der Beschwerdeführerin wird die Funktion des Gruppenträgers zuerkannt, den inländischen Gesellschaften ****T1-GmbH**** und ****T2-GmbH**** jene von Gruppenmitgliedern. Diese Gruppenmitglieder sind dabei für Zwecke der Gruppenbesteuerung unter Einhaltung der Vorgaben des § 9 KStG wie steuerliche Betriebsstätten zu behandeln. Die Besteuerung des Gruppenergebnisses hat beim Gruppenträger zu erfolgen, das Besteuerungsrecht der zusammengefassten Ergebnisse der österreichischen Tochtergesellschaften steht Österreich zu, weil die Tochtergesellschaften – für Zwecke der Gruppenbesteuerung – als inländische Betriebsstätten des Gruppenträgers anzusehen sind. Verlustüberhänge aus dem Gesamtergebnis der österreichischen Gruppenmitglieder stellen einen vortragsfähigen Verlust des ausländischen Gruppenträgers dar.

II. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig.

Erkenntnisadressaten:

- ****BF****, Deutschland
- ****T2-GmbH****, ****Adresse****
- ****T1-GmbH****, ****Adresse****

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Zum bisherigen Verfahrensgeschehen ist eingangs auf das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 31.3.2023, RV/7100758/2023, zu verweisen. Daraus ist hervorzuheben, dass die Beschwerdeführerin (**M-GmbH**), eine in Deutschland ansässige Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die Feststellung einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 Abs 8 KStG ab dem Veranlagungsjahr 2017 beantragte. Gruppenträger sollte die Beschwerdeführerin sein, Gruppenmitglieder ihren inländischen Tochtergesellschaften **T1-GmbH** und **T2-GmbH** (Schwestergesellschaften), an denen sie unmittelbar 100 % bzw 99,8 % des Stammkapitals und der Stimmrechte besaß.

Mit Bescheid vom 26.6.2019 wies die belangte Behörde den Antrag ab, weil die Beschwerdeführerin die Voraussetzungen des § 9 Abs 3 KStG nicht erfülle. Sie sei eine in Deutschland ansässige Kapitalgesellschaft, die in Österreich weder beschränkt noch unbeschränkt steuerpflichtig sei und verfüge weder über eine im Firmenbuch eingetragene Zweigniederlassung, noch über eine Beteiligung an einer operativ tätigen, im Firmenbuch eingetragenen Personengesellschaft, die die Beteiligungen an den Gruppenmitgliedern im Betriebsvermögen hält.

Mit Beschwerde vom 15.10.2019 beantragte die Beschwerdeführerin die Aufhebung bzw Abänderung des Bescheids im Sinne einer stattgebenden Erledigung der beantragten Gruppenbildung. Begründend führte sie im Wesentlichen aus, dass durch die Ablehnung des Gruppenbildungsantrags ein grober Verstoß gegen die unionsrechtliche Niederlassungsfreiheit vorliege.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 10.7.2020 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab und führte im Wesentlichen aus, dass die Beschwerdeführerin die gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs 3 KStG nicht erfülle.

Mit Eingabe vom 29.10.2020 beantragte die Beschwerdeführerin die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Mit Bericht vom 2.12.2020 erfolgte die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Am 25.1.2022 wurde vor dem Bundesfinanzgericht eine mündliche Verhandlung abgehalten.

Mit Erkenntnis vom 31.3.2023, RV/7100758/2023, gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde aus unionsrechtlichen Gründen Folge. Es sprach aus, dass der Antrag auf Feststellung der Unternehmensgruppe in der Form stattgebend erledigt werde, dass der österreichischen Tochtergesellschaft **T2-GmbH** die steuerliche Funktion des Gruppenträgers in dem Sinne zukomme, dass ihr das gesamte inländische

Gruppeneinkommen, das sich aus den steuerlichen Einzelergebnissen der inländischen Gruppengesellschaften ergibt, zugerechnet werde. Die Funktion der Beschwerdeführerin als Muttergesellschaft der inländischen Tochtergesellschaften sei dabei auf jene eines Referenzobjekts für die inländische horizontale Ergebniszurechnung beschränkt. Ausgesprochen wurde, dass die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig sei.

Mit Erkenntnis vom 27.3.2024, Ro 2023/13/0018, hob der Verwaltungsgerichtshof das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit auf. Die Erwägungen des Verwaltungsgerichtshofs lauten:

„25 *Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:*

26 *Die Revision ist zulässig und begründet.*

27 *Gemäß § 9 Abs. 1 KStG 1988 (in der Fassung ab dem Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I Nr. 57/2004) können - abweichend von § 7 KStG 1988 - finanziell verbundene Körperschaften nach Maßgabe des § 9 Abs. 8 KStG 1988 eine Unternehmensgruppe bilden. Dabei wird das steuerlich maßgebende Ergebnis des jeweiligen Gruppenmitglieds dem steuerlich maßgebenden Ergebnis des beteiligten Gruppenmitglieds bzw. Gruppenträgers jenes Wirtschaftsjahres zugerechnet, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres des Gruppenmitgliedes fällt.*

28 *Mit der Abweichung von § 7 KStG 1988 ist das Abgehen vom Prinzip der Individualbesteuerung gemeint. Gewinne und Verluste von Mutter- und Tochtergesellschaften können durch Bildung einer Unternehmensgruppe miteinander ausgeglichen werden, wodurch sich die Steuerbelastung verringern kann (vgl. VwGH 20.12.2016, Ro 2014/15/0045, mwN).*

29 *Gruppenträger können gemäß § 9 Abs. 3 KStG 1988 u.a. beschränkt steuerpflichtige in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988 in der jeweils geltenden Fassung genannte, den von den „Teilstrichen 1 bis 4“ umfassten inländischen Rechtsformen vergleichbare Gesellschaften sein, wenn sie mit einer Zweigniederlassung im Firmenbuch eingetragen sind und die Beteiligung an den Gruppenmitgliedern der Zweigniederlassung zuzurechnen ist.*

30 *Die erstmitbeteiligte Partei (BB GmbH) ist eine Gesellschaft deutschen Rechts mit der Bezeichnung „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“; es handelt sich sohin um eine in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988 genannte Gesellschaft (Anlage 2 Z 1 lit. f zum EStG 1988); sie ist unstrittig mit den in § 9 Abs. 3 Teilstriche 1 bis 3 KStG 1988 (ein weiterer Teilstrich wurde mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014, BGBl. I Nr. 13, gestrichen) genannten Rechtsformen vergleichbar (insbesondere mit unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften). Eine Zweigniederlassung ist in Österreich allerdings unbestritten nicht eingetragen (und besteht auch tatsächlich nicht), sodass diese Voraussetzung nach dem nationalen Recht nicht erfüllt ist.*

31 Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs ist mit der in den Art. 49 und 54 AEUV garantierten Niederlassungsfreiheit für die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Union haben, das Recht verbunden, ihre Tätigkeit in anderen Mitgliedstaaten durch eine Tochtergesellschaft, Zweigniederlassung oder Agentur auszuüben. Da Art. 49 Abs. 1 Satz 2 AEUV den Wirtschaftsteilnehmern ausdrücklich die Möglichkeit lässt, die geeignete Rechtsform für die Ausübung ihrer Tätigkeiten in einem anderen Mitgliedstaat frei zu wählen, darf diese freie Wahl nicht durch diskriminierende Steuerbestimmungen eingeschränkt werden. Die Freiheit, die geeignete Rechtsform für die Ausübung von Tätigkeiten in einem anderen Mitgliedstaat zu wählen, hat insbesondere zum Ziel, es den Gesellschaften mit Sitz in einem Mitgliedstaat zu ermöglichen, eine Zweigniederlassung in einem anderen Mitgliedstaat zu eröffnen, um ihre Tätigkeiten dort unter den gleichen Bedingungen auszuüben, wie sie für Tochtergesellschaften gelten. Als Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit sind alle Maßnahmen anzusehen, die die Ausübung der in Art. 49 AEUV garantierten Freiheit unterbinden, behindern oder weniger attraktiv machen (vgl. z.B. EuGH 21.12.2023, Cofidis, C-340/22, Rn. 37 ff).

32 Eine Ungleichbehandlung eines grenzüberschreitenden Sachverhalts gegenüber einem innerstaatlichen Sachverhalt ist nur dann mit den Vertragsbestimmungen über die Niederlassungsfreiheit vereinbar, wenn sie entweder Situationen betrifft, die nicht objektiv miteinander vergleichbar sind, oder durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist (vgl. neuerlich EuGH Cofidis, Rn. 48).

33 Zentrale Rechtsfolge der Bildung einer Unternehmensgruppe ist das Zusammenfassen der steuerlichen Ergebnisse finanziell verbundener Körperschaften bei einem Gruppenträger ohne Verschmelzungen. Die Summierung oder Saldierung der steuerlichen Ergebnisse der Mitgliedskörperschaften bei der an der Spitze der Gruppe stehenden Körperschaft führt zur Besteuerung im Wege der Veranlagung nach den allgemeinen Grundsätzen des Körperschaftsteuerrechts. Das Konzept der Gruppenbesteuerung geht von einer Ergebnisvereinigung zweier unmittelbar verbundener Körperschaften aus, die in vertikaler Hinsicht weitere Ergebnisvereinigungen zum nächst höheren Körperschaftsverbund unter Mitnahme der in der unteren Verbindung gewonnenen Ergebnisse einschließen, bis die Ergebnisse beim Gruppenträger vereinigt werden. Neben einer vertikalen Verknüpfung mehrerer verbundener Körperschaften ist auch eine Mehrheit von horizontalen Verbindungen dahingehend möglich, dass ein Gruppenträger oder ein Gruppenmitglied mit mehreren verbundenen Tochterkörperschaften eine Ergebnisvereinigung anstrebt (vgl. die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Steuerreformgesetz 2005, 451 BlgNR 22. GP 14 f). Auch zwischen in- und ausländischen Unternehmen kann eine Gruppe gebildet werden. Demnach können ausländische Verluste (nicht aber Gewinne) durch die inländische Gruppenmutter verwertet werden, woraus sich ein „massiver Anreiz, Konzernleitungen mit ihren Forschungseinrichtungen und Know-How-Centern nach Österreich zu holen“ ergeben soll (vgl. 451 BlgNR 22. GP 6).

Weiterer „Eckwert“ des Gruppenbesteuerungskonzepts war die Möglichkeit der Abschreibung des mit den Anschaffungskosten bezahlten „Good Will“ (vgl. neuerlich 451 BlgNR 22. GP 6 f). Teilwertabschreibungen auf eine Beteiligung innerhalb der Gruppe sollen hingegen steuerneutral sein, weil Verluste unmittelbar bei der Gruppenmutter berücksichtigt werden (vgl. wiederum 451 BlgNR 22. GP 7).

34 Eine Ergebnissaldierung stellt für die betreffenden Gesellschaften eine Steuervergünstigung dar. Durch einen Ausgleich zwischen den positiven und negativen Ergebnissen der einbezogenen Gesellschaften und die Konsolidierung dieser Ergebnisse beim Gruppenträger verschafft das System der Gruppenbesteuerung den betroffenen Gesellschaften einen Liquiditätsvorteil (vgl. - zu einem System der „steuerlichen Integration“ in Luxemburg - EuGH 14.5.2020, B u.a., C-749/18, Rn. 23).

35 Die österreichische Regelung begründet - vergleichbar der in jener Entscheidung zu beurteilenden Rechtslage in Luxemburg - eine Ungleichbehandlung zwischen Muttergesellschaften mit Sitz in Österreich, die mittels Gruppenbildung die positiven Ergebnisse ihrer gewinnbringenden Tochtergesellschaften durch die Verluste ihrer defizitären Tochtergesellschaften ausgleichen können, einerseits und Muttergesellschaften (mit Tochtergesellschaften in Österreich), deren Sitz sich in einem anderen Mitgliedstaat befindet und die auch keine Betriebsstätte (Zweigstelle) in Österreich haben, andererseits (vgl. insoweit EuGH B u.a., Rn. 25).

36 Da die freie Wahl der geeigneten Rechtsform für die Ausübung von Tätigkeiten in einem anderen Mitgliedstaat nicht durch diskriminierende Steuerbestimmungen eingeschränkt werden darf, ist es ohne Belang, dass die Gründung einer für die bestehenden Tochtergesellschaften die Rolle der Muttergesellschaft übernehmenden Betriebsstätte in Österreich es ermöglicht hätte, die steuerliche Integration der Ergebnisse der Tochtergesellschaften zu erreichen (vgl. neuerlich EuGH B u.a., Rn. 30).

37 Da die österreichische Regelung insoweit grenzüberschreitende Sachverhalte gegenüber rein innerstaatlichen Sachverhalten steuerlich benachteiligt, liegt eine grundsätzlich verbotene Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vor (vgl. wiederum EuGH B u.a., Rn. 31).

38 Die Vergleichbarkeit eines grenzüberschreitenden Sachverhalts mit einem innerstaatlichen Sachverhalt ist unter Berücksichtigung des mit den fraglichen nationalen Bestimmungen verfolgten Ziels zu prüfen (vgl. neuerlich EuGH B u.a., Rn. 33).

39 Auch nach der österreichischen Rechtslage ist Ziel der Regelung die Ermöglichung der steuerlichen Konsolidierung der Ergebnisse der Tochtergesellschaften in Österreich. Dieses Ziel lässt sich ebenso gut bei Gruppen mit gebietsansässigen Muttergesellschaften wie bei solchen mit gebietsfremden Muttergesellschaften erreichen (vgl. wiederum EuGH B u.a., Rn. 34 ff).

40 Nach der Rechtsprechung des EuGH kann die Notwendigkeit, die Kohärenz einer Steuerregelung zu gewährleisten, eine Beschränkung der Ausübung der durch den Vertrag garantierten Grundfreiheiten rechtfertigen. Eine solche Rechtfertigung greift aber nur dann, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung besteht (vgl. EuGH Cofidis, Rn. 55).

41 Insbesondere kann - wie vom Finanzamt geltend gemacht - ein derartiger Zusammenhang zwischen der Möglichkeit der Verlustübertragung unter den Gesellschaften eines Konzerns einerseits und der steuerlichen Neutralisierung bestimmter Transaktionen zwischen diesen Gesellschaften (insbesondere „Rückstellungen“ für Wertverluste bei Beteiligungen) andererseits bestehen. Die Neutralisierung derartiger Transaktionen kann zum Ziel haben, eine doppelte Berücksichtigung von Verlusten zu verhindern und damit die Kohärenz des Steuersystems zu wahren (vgl. EuGH 12.6.2014, SCA Group Holding u.a., C-39/13 u.a., Rn. 34).

42 Wird - wie nach der niederländischen Regelung - die Beteiligung nach einer allgemeinen Regelung (und nicht durch Sonderbestimmungen zur Neutralisierung bestimmter Transaktionen) „freigestellt“ (keine Berücksichtigung der „Vorteile aus einer Beteiligung“), besteht kein derartiger unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Gewährung des mit der Bildung einer steuerlichen Einheit verknüpften steuerlichen Vorteils und dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung (vgl. neuerlich EuGH SCA Group u.a., Rn. 40).

43 Nach der österreichischen Rechtslage besteht aber keine derartige allgemeine Befreiungsregel für inländische Beteiligungen (vgl. hingegen für internationale Schachtelbeteiligungen § 10 Abs. 3 KStG 1988; vgl. dazu auch VwGH 10.2.2016, 2015/15/0001). Wenn dazu die Amtsrevision insbesondere auf das Urteil des Europäischen Gerichtshof in der Rechtssache Papillon (EuGH 27.11.2008, C-418/07) verweist, so ist zu bemerken, dass in derartigen Fällen dieser Rechtfertigungsgrund allenfalls greifen könnte. Nach der neueren Rechtsprechung des EuGH müssen die Mitgliedstaaten zudem verhindern können, dass Verluste (grenzüberschreitend) doppelt berücksichtigt werden (vgl. EuGH 4.7.2018, NN, C-28/17, Rn. 42 und 45).

44 Im vorliegenden Fall sind Verluste aus der Betätigung der österreichischen Tochtergesellschaften im Rahmen der Besteuerung ihrer Einkünfte in Österreich zu erfassen. Die damit eintretende Verringerung des Wertes der Beteiligung an diesen Gesellschaften wäre im vorliegenden Fall - wenn das deutsche Recht dies zulässt - hingegen bei der Muttergesellschaft in Deutschland zu berücksichtigen. Eine doppelte Berücksichtigung dieses Verlustes könnte einen ungerechtfertigten Vorteil gewähren (vgl. neuerlich EuGH NN, Rn. 48), was nach den Erläuternden Bemerkungen gerade die hier strittige Voraussetzung (Zweigstelle, im Sinne einer Betriebsstätte in Österreich, der auch die Beteiligung zuzurechnen ist) verhindern soll.

45 Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH dürfen aber nationale Regelungen nicht über das hinaus gehen, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist; das Ziel darf nicht auch durch Maßnahmen zu erreichen sein, die die Niederlassungsfreiheit weniger stark beschränken (vgl. wiederum EuGH NN, Rn. 49 ff, Papillon, Rn. 52 ff). Eine Ungleichbehandlung des grenzüberschreitenden Sachverhalts muss im Hinblick auf ihr Ziel daher verhältnismäßig sein.

46 Im Revisionsfall ist zunächst darauf hinzuweisen, dass das Bundesfinanzgericht keine Feststellungen zur deutschen Rechtslage getroffen hat, weshalb nicht geklärt ist, ob die Erstmitbeteiligte nach deutschem Recht überhaupt eine Teilwertabschreibung auf ihre österreichischen Tochtergesellschaften vornehmen könnte. Wäre dies nicht der Fall, bestünde keine Gefahr einer doppelten Berücksichtigung des Verlustes. Selbst wenn aber eine Teilwertabschreibung nach deutscher Rechtslage grundsätzlich zulässig ist, könnte eine doppelte Verlustberücksichtigung durch weniger beschränkende Maßnahmen verhindert werden, wie etwa durch eine gesetzliche Regelung, die im konkreten Fall der Vornahme einer Teilwertabschreibung die doppelte Verlustverwertung verhindert.

47 Es ist daher davon auszugehen, dass das Erfordernis der Zweigniederlassung (samt Zurechnung der Beteiligung an diese) über das hinausgeht, was erforderlich ist, um das Ziel der Verhinderung einer doppelten Verlustberücksichtigung zu erreichen, und damit eine verbotene Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt.

48 Belastendes nationales Recht, das in einer konkreten Konstellation im Widerspruch zu unmittelbar anwendbarem Unionsrecht steht, wird für diese Konstellation verdrängt. Nationales Recht bleibt insoweit unangewendet, als ein Verstoß gegen unmittelbar anwendbares Unionsrecht gegeben ist. Die Verdrängungswirkung des Unionsrechts hat zur Folge, dass die nationale gesetzliche Regelung in jener Gestalt anwendbar bleibt, in der sie nicht mehr im Widerspruch zum Unionsrecht steht. Die Verdrängung erreicht dabei bloß jenes Ausmaß, das gerade noch hinreicht, um einen unionsrechtskonformen Zustand herbeizuführen (vgl. VwGH 25.10.2011, 2011/15/0070, mwN).

49 Bestehen mehrere unionsrechtskonforme Lösungen, hat der Rechtsanwender nicht ein freies Wahlrecht, sondern hat jene Lösung zur Anwendung zu bringen, mit welcher materiell am wenigsten in das nationale Recht eingegriffen wird. Soweit als möglich ist die normative Anordnung des nationalen Gesetzgebers aufrechtzuerhalten (vgl. neuerlich VwGH 25.10.2011, 2011/15/0070, mwN).

50 Das Bundesfinanzgericht hat einer der beiden österreichischen Tochtergesellschaften die Funktion eines Gruppenträgers zugewiesen. Eine solche Vorgehensweise ist aber schon deshalb nicht statthaft, weil die Ermittlung des Ergebnisses (wie die Amtsrevision und die Revisionsbeantwortung übereinstimmend zutreffend darlegen) bei Gruppenträger und Gruppenmitglied insbesondere betreffend Vorgruppen- und Außergruppenverluste unterschiedlich geregelt ist (vgl. auch Reiter, taxlex 2022, 270 ff). Der Umstand, dass sich im

hier vorliegenden konkreten Einzelfall diese unterschiedliche Regelung deswegen nicht auswirkt, weil Vorgruppen- und Außengruppenverluste nicht vorliegen, kann bei allgemeiner Betrachtung dieser Rechtsfrage nicht entscheidend sein. Eine Vermischung der Gruppenmitglieds- und Gruppenträgerfunktion hat - wie die Amtsrevision zutreffend geltend macht - zu unterbleiben. Eine Zurechnung der Einkünfte an eine Schwestergesellschaft sieht das österreichische Recht (anders als das der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache B u.a., vgl. dort Rn. 16, noch nicht zugrunde liegende novellierte Recht in Luxemburg: „integrierende Tochtergesellschaft“) nicht vor.

51 Zweck der Gruppenbesteuerung ist - wie bereits dargelegt - insbesondere das Zusammenfassen (Summierung oder Saldierung) der steuerlichen Ergebnisse finanziell verbundener Körperschaften bei einem Gruppenträger ohne Verschmelzungen. Damit werden die Gruppenmitglieder steuerlich für Zwecke der Gruppenbesteuerung im Ergebnis ähnlich wie Betriebsstätten des Gruppenträgers behandelt. Den unionsrechtlichen Vorgaben zur Gruppenbesteuerung kann im Sinne einer geltungserhaltenden Reduktion mit dem materiell geringsten Eingriff dadurch entsprochen werden, dass die ausländische Muttergesellschaft als Gruppenträgerin festgestellt wird und für Zwecke der Zusammenrechnung der Ergebnisse der Gruppenmitglieder im Rahmen der Gruppenbesteuerung unter Einhaltung der Vorgaben des § 9 KStG 1988 (insbesondere betreffend Vor- und Außengruppenverluste) die unmittelbaren österreichischen Tochtergesellschaften wie österreichische Betriebsstätten der Gruppenträgerin behandelt werden.

52 Der von der Erstmitbeteiligten gestellte Antrag auf Bildung einer Gruppe mit ihren inländischen Tochtergesellschaften kann daher so verstanden werden, dass sie im Ergebnis beantragt, als Gruppenträgerin festgestellt zu werden und die inländischen Gruppenmitglieder für die Zusammenrechnung der Ergebnisse für Zwecke der Gruppenbesteuerung und in deren Grenzen als ihre Betriebsstätten zu behandeln.

53 Demnach ist aber der erstmitbeteiligten Partei - wie von ihr beantragt - die Funktion der Gruppenträgerin zuzuerkennen, den zweit- und drittmithabenden Parteien hingegen jene von Gruppenmitgliedern, wobei auch festzustellen ist, dass diese Gruppenmitglieder für Zwecke der Gruppenbesteuerung unter Einhaltung der Vorgaben des § 9 KStG 1988 wie Betriebsstätten behandelt werden.

54 Die Besteuerung des Gruppenergebnisses wird sodann beim Gruppenträger zu erfolgen haben, wobei das Besteuerungsrecht der zusammengefassten Ergebnisse der österreichischen Tochtergesellschaften schon deswegen Österreich zusteht, weil sie - für Zwecke der Gruppenbesteuerung - als inländische Betriebsstätten der Gruppenträgerin anzusehen sind. Verlustüberhänge aus dem Gesamtergebnis der österreichischen Gruppenmitglieder stellen einen vortragsfähigen Verlust des ausländischen Gruppenträgers dar.

55 *Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.“*

Im fortgesetzten Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurde die Beschwerdeführerin mit Beschluss vom 29.5.2024 aufgefordert, eine Stellungnahme zu übermitteln, in der darauf einzugehen sei, ob

1. nach deutscher Rechtslage abstrakt eine Teilwertabschreibung an den gegenständlichen österreichischen Tochtergesellschaften vorgenommen werden könne;
2. die auf Ebene der österreichischen Tochtergesellschaften eingetretenen Verluste allenfalls auf andere Art und Weise nach deutscher Rechtslage in Deutschland berücksichtigt werden könnten;
3. im konkret vorliegenden Fall eine dementsprechende Verlustberücksichtigung in Deutschland – sei es im Wege einer Teilwertabschreibung oder auf eine andere Art und Weise – tatsächlich erfolgt sei.

Der Stellungnahme sollten entsprechende Nachweise, etwa Gesetzesstellen, Kommentarauszüge sowie eine Stellungnahme eines deutschen Steuerberaters angeschlossen werden.

Mit gleichem Beschluss wurde die belangte Behörde – für den Fall, dass sie es als zweckmäßig erachtet – dazu eingeladen, dem Bundesfinanzgericht innerhalb derselben Frist eine diesbezügliche Stellungnahme zu übermitteln.

Mit Schreiben vom 18.6.2024 übermittelte die Beschwerdeführerin eine diesbezügliche Stellungnahme des deutschen Steuerberaters und Wirtschaftsprüfers *Dr. **D***, Geschäftsführer der PKF WMS GmbH & Co. KG. In der Stellungnahme findet sich zu den abgefragten Punkten wie folgt ausgeführt:

„1. [Zur Frage, ob nach deutscher Rechtslage abstrakt eine Teilwertabschreibung vorgenommen werden kann:]

Nach deutschem Steuerrecht ist insoweit zwischen der (steuer-) bilanziellen Behandlung der Teilwertabschreibung und der außerbilanziellen Behandlung zu unterscheiden.

*Ausgangspunkt für die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens im Sinne des § 23 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG) in Deutschland ist grundsätzlich die Handelsbilanz, die jede Kapitalgesellschaft und somit auch die **M-GmbH** nach den §§ 246 ff. Handelsgesetzbuch (HGB) aufzustellen hat.*

Die Handelsbilanz wird nach § 8 Abs. 1 KStG in Verbindung mit § 5 Abs. 1 und § 4 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) hinsichtlich besonderer steuerlicher Vorschriften im Einkommen bzw. Körperschaftsteuergesetz korrigiert. Dies erfolgt bei der **M-GmbH** durch Aufstellung einer gesonderten Steuerbilanz. Weitere steuerliche Korrekturen werden außerhalb der Steuerbilanz zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens vorgenommen.

Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist in der Handels- und Steuerbilanz grundsätzlich mit den Anschaffungskosten zu bewerten. Die Voraussetzungen für eine Teilwertabschreibung sind in der Handelsbilanz bzw. der Steuerbilanz jedoch nicht vollständig deckungsgleich.

Eine Teilwertabschreibung bezüglich der jeweils im Anlagevermögen, Finanzanlagevermögen, der **M-GmbH** aktivierten Beteiligungen an der **T2-GmbH**, **Adresse**, bzw. der **T1-GmbH**, **Adresse**, kann in der Steuerbilanz nach § 8 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG) in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG vorgenommen werden, wenn der Teilwert der betreffenden Beteiligungen aufgrund einer voraus sichtlich dauernden Wertminderung niedriger ist.

Der Begriff des Teilwerts wird in § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG legaldefiniert als der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Unternehmens im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde.

Zur Konkretisierung dieser Voraussetzungen liegen diverse Urteile von Finanzgerichten und vom Bundesfinanzhof vor, die jedoch im vorliegenden Fall u. E. nicht relevant sind, da es maßgeblich auf die außerbilanzielle Behandlung einer etwaigen Teilwertabschreibung ankommt.

Dies bedeutet, dass eine in der Steuerbilanz vorgenommene Teilwertabschreibung im Rahmen der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens der **M-GmbH** außerhalb der Bilanz gewinnerhöhend korrigiert wird. Die maßgebliche Vorschrift ist § 8b KStG.

§ 8b Abs. 1 bis 5 KStG gilt persönlich für alle (unbeschränkt oder beschränkt) der Körperschaftsteuer unterliegenden Steuersubjekte, ohne Rücksicht auf Rechtsform, Einkunftsart (Betriebsvermögen oder Privatvermögen), Gewinnermittlungsart oder Tätigkeit, vgl. Brandis / Heuermann, Ertragsteuerrecht, KStG, § 8b RN 60. § 8b KStG ist daher auf die **M-GmbH** anwendbar.

Ziel der Norm ist es, Doppelbesteuerungen und Kaskadeneffekte von Kapitalerträgen bei mehrstufigen Beteiligungsverhältnissen von Körperschaftsteuersubjekten zu vermeiden. § 8b Abs. 1 KStG ordnet hierzu die Steuerfreiheit von bestimmten Kapitalerträgen (insbesondere Gewinnausschüttungen), die von Körperschaftsteuersubjekten erzielt werden, an.

Die Freistellung wird auf Veräußerungsgewinne ausgedehnt, da es keinen Unterschied machen soll, auf welchem Weg Gewinne und stille Reserven realisiert werden (§ 8b Abs. 2 KStG).

Im Gegenzug sind Gewinnminderungen i. V. m. begünstigten Kapitalbeteiligungen steuerlich nicht abziehbar (§ 8b Abs. 3 Satz 3 KStG). Der Begriff der „Gewinnminderung“ erfasst u. a. auch die Teilwertabschreibung, vgl. Brandis / Heuermann, Ertragsteuerrecht, KStG, § 8b RN 280.

Letztlich entspricht das darin zum Ausdruck kommende Abzugsverbot dem allgemeinen Rechtsgedanken: Aufwendungen sollen sich nur dann steuerlich auswirken können, wenn korrespondierende Gewinnerhöhungen auch steuerlich erfasst werden, ansonsten jedoch nicht. Die Einschränkung des Verlustabzugs schafft sonach im Grundsatz eine Regelungssymmetrie zu den steuerfreien Gewinnen und wirkt deswegen prinzipiell steuersystematisch korrekt, vgl. Brandis / Heuermann, Ertragsteuerrecht, KStG, § 8b RN 281.

Das Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 S. 3 greift ferner nach seinem Wortlaut unabhängig davon ein, ob nach § 8b Abs. 2 KStG befreite Veräußerungsgewinne oder nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfreie Dividenden tatsächlich angefallen sind oder noch anfallen können.

*§ 8b Abs. 3 S. 3 KStG ist weiterhin auch bei ausländischen Beteiligungen anwendbar (BFH I R 79/09 v. 13.10.10, BStBl II 14, 943; im Ergebnis ebenso BFH I R 29/20 v. 17.5.23, BFH/NV 23, 1195). Folglich gilt § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG auch bzgl. etwaiger Teilwertabschreibungen auf die Beteiligungen an den österreichischen Tochtergesellschaften der **M-GmbH**.*

*Somit ist festzuhalten, dass eine etwaig nach § 8 Abs. 1 KStG in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG in der Steuerbilanz vorgenommene Teilwertabschreibung auf die Beteiligungen an der **T2-GmbH**, **Adresse**, bzw. der **T1-GmbH**, **Adresse**, zu einem Aufwand führen würde, der nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG für die **M-GmbH** steuerlich nicht abziehbar wäre. Der Aufwand wäre außerbilanziell wieder gewinnerhöhend hinzuzurechnen.*

2. [Zur Frage, ob eingetretene Verluste allenfalls auf andere Art und Weise nach deutscher Rechtslage in Deutschland berücksichtigt werden können:]

a) Organschaft im Sinne der §§ 14 ff. KStG

In Deutschland können Verluste inländischer Tochterkapitalgesellschaften grundsätzlich nicht bei der Mutterkapitalgesellschaft abgezogen werden, da jede Kapitalgesellschaft ein eigenständiges Steuersubjekt ist.

Etwas anderes gilt nur aufgrund der gesetzlichen Regelungen zur körperschaftsteuerlichen Organschaft, §§ 14 ff. KStG.

Grundprinzip der Organschaft ist es, juristische Personen wie z. B. Kapitalgesellschaften, die in einem tatsächlichen und rechtlichen Unterordnungsverhältnis zu einer anderen juristischen Person stehen, mit dieser zusammen als steuerliche Einheit zu betrachten. Technisch erfolgt dies, indem unter bestimmten Voraussetzungen das (positive oder negative) Einkommen einer

als sog. „Organgesellschaft“ fungierenden Gesellschaft dem sog. „Organträger“ zugerechnet wird, so dass die Besteuerung dieses Einkommens auf Ebene des Organträgers erfolgt.

Die Voraussetzungen der Organschaft im Sinne der §§ 14 ff. KStG können im Verhältnis der ****M-GmbH**** (als Organträger) zu ihren österreichischen Tochtergesellschaften (als Organgesellschaften) aber nicht erfüllt werden, da die österreichischen Tochtergesellschaften nicht ihre Geschäftsleitung in Deutschland haben, § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG.

Ferner ist nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG zwischen den Organgesellschaften der Abschluss eines Gewinnabführungsvertrages im Sinne des § 291 Abs. 1 Aktiengesetzes erforderlich. Dadurch verpflichtet sich die Tochtergesellschaft gegenüber der Muttergesellschaft, ihren ganzen Gewinn an diese abzuführen. Der Abschluss eines Gewinnabführungsvertrages über die Grenze ist in der Regel nicht möglich.

Die Möglichkeit zum Abschluss des Gewinnabführungsvertrages richtet sich nach der herrschenden Meinung nach dem Recht des Sitzstaates der ausländischen Tochtergesellschaft, da in die Finanzverfassung dieser Tochtergesellschaft eingegriffen wird, vgl. Hoene, IStR 2012, 462, 463. Das Institut eines Gewinnabführungsvertrages kennen aber nur wenige ausländische Staaten, vgl. BFH, Urteil vom 09.08.2023, IStR 2024, 111 ff, RN 20.

Die betreffenden ****B****-Gesellschaften haben dementsprechend keinen Gewinnabführungsvertrag vereinbart.

Somit liegen die Voraussetzungen der körperschaftsteuerlichen Organschaft nicht vor, so dass der operative Verlust, der in den österreichischen Tochtergesellschaften entstanden ist, nicht bei der Muttergesellschaft in Deutschland nach den §§ 14 ff. KStG abgezogen werden kann.

b) EUGH-Rechtsprechung zu „finalen Verlusten“

Jedoch nimmt der EUGH an, dass die Verluste dann im Ansässigkeitsstaat bzw. bei Tochterkapitalgesellschaften im Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft berücksichtigt werden müssen, wenn im Quellenstaat nach Ausschöpfung aller Möglichkeiten des Verlustabzugs ein nicht abgezogener Verlust verbleibt, der auch bei zukünftigen Gewinnen nicht mehr abgezogen werden kann, sog. „finale Verluste“, vgl. EUGH vom 13.12.2005, C-446/03, Marks & Spencer.

Dieser „Verlustabzug über die Grenze“ wird in Deutschland seitdem diskutiert. Die wesentliche Frage ist dabei, ob das Erfordernis des § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG, zur Begründung eines wirksamen Organschaftsverhältnisses einen Gewinnabführungsvertrag abschließen zu müssen, „als solches“ gegen das Unionsrecht verstößt und ob es im Wege der geltungserhaltenden Reduktion dadurch ersetzt werden kann, dass an seine Stelle ein Äquivalent tritt.

Bisher hat der BFH in Deutschland die vorgenannte Frage noch nicht beantwortet, so dass die Rechtslage nicht geklärt ist.

*Mit Urteil vom 09.08.2023 (AZ I R 26/09) hat der BFH jedoch entschieden, dass es für die grenzüberschreitende Verlustverrechnung unabdingbar erforderlich ist, dass die Muttergesellschaft die angefallenen Verluste tatsächlich jährlich getragen hat. Eine Verlustübernahme (erst) im Zeitpunkt der Finalität der Verluste reicht hierfür nicht aus. Da die ****M-GmbH**** jedenfalls keine durchgehende jährliche Verlustübernahme (z. B. durch Hingabe von Eigenkapital) gegenüber den österreichischen Tochtergesellschaften übernommen hat, ist u. E. eine Verlustverrechnung bereits entstandener Verluste auf Ebene der deutschen Gesellschaft angesichts der unklaren Rechtslage zweifelhaft.*

Ferner hat der BFH entschieden, dass eine Verlustübernahme frühestens nach Beendigung der Geschäftstätigkeit der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft (oder deren Liquidation) in Betracht kommt. In den Verlustentstehungsjahren ist eine Verlustverrechnung dagegen nicht möglich, vgl. BFH, Urteil vom 09.11.2010 (AZ I R 16/10). Da insofern zukünftig, vorbehaltlich einer entsprechenden BFH-Rechtsprechung, allenfalls Verluste in Deutschland gelten gemacht werden könnten, die in Österreich nicht mehr geltend gemacht werden können, besteht u. E. keine Gefahr einer doppelten Verlustnutzung.

3. [Zur Frage, ob konkret im vorliegenden Fall eine Verlustberücksichtigung in Deutschland tatsächlich erfolgte:]

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass in Deutschland keine Verlustberücksichtigung aus den österreichischen Tochterkapitalgesellschaften tatsächlich erfolgte.“

Von Seiten der belangten Behörde erfolgte keinerlei Reaktion auf die Einladung zur Abgabe einer Stellungnahme bzw erfolgte keine Replik auf die der belangten Behörde übermittelten Eingabe der Beschwerdeführerin.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

1. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Es wird (auszugsweise) auf die im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 31.3.2023, RV/7100758/2023, getroffenen Sachverhaltsfeststellungen verwiesen:

*„Bei der Beschwerdeführerin handelt es sich um eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung deutschen Rechts mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Deutschland. Der Geschäftsgegenstand liegt in der Bündelung und einheitlichen Leitung der Auslandsaktivitäten des Familienunternehmens ****B****. Die ****B-Gruppe**** ist international tätig, verfügt über etwa 40 weltweit verstreute Gesellschaften, die allesamt unter der deutschen Beschwerdeführerin gebündelt sind.*

In Österreich verfügte die Beschwerdeführerin über keinen von der Hauptniederlassung räumlich abgesonderten und organisatorisch weitgehend verselbstständigten Gesellschaftsteil, der unter eigener Leitung tätig ist und fortlaufend im Namen der Beschwerdeführerin handeln darf.

*Die Beschwerdeführerin war unmittelbar am Stammkapital und an den Stimmrechten der beiden Gesellschaften ****T2-GmbH**** (Beteiligungsausmaß 99,8 %) und ****T1-GmbH**** (Beteiligungsausmaß 100 %) beteiligt. Die beiden Schwestergesellschaften hatten sowohl Sitz als auch Ort ihrer Geschäftsleitung in Österreich und waren in Österreich operativ tätig.*

Sowohl die Beschwerdeführerin, als auch ihre beiden inländischen Tochtergesellschaften, haben ihren Bilanzstichtag jeweils zum 31.12. eines Jahres.

*Mit Schreiben vom 11.12.2017 übermittelte die Beschwerdeführerin die amtlichen Formulare (Formulare G1, G2 und G4), die am 21.11.2017 von den gesetzlichen Vertretern der Beschwerdeführerin sowie ihrer inländischen Tochtergesellschaften unterfertigt worden waren, unter Anschluss eines aktuellen Organigramms, an das (vormals zuständige) Finanzamt Wien 1/23. Beantragt wurde damit die Feststellung einer Unternehmensgruppe mit Wirksamkeit ab dem Veranlagungsjahr 2017 mit der Beschwerdeführerin als alleiniger Gruppenträgerin. Als Gruppenmitglieder wurden die ****T2-GmbH****, mit der die Beschwerdeführerin in Form einer unmittelbaren Beteiligung im Ausmaß von 99,8 % am Stammkapital seit dem 22.11.2012 finanziell verbunden war sowie die ****T1-GmbH****, mit der die Beschwerdeführerin in Form einer unmittelbaren Beteiligung im Ausmaß von 100 % am Stammkapital seit dem 2.9.2014 finanziell verbunden war, benannt. Angegeben wurde, dass ein Steuerausgleich zwischen Gruppenträger und Gruppenmitgliedern vereinbart worden war.“*

Zur deutschen Rechtslage ist festzustellen, dass von Seiten der deutschen Beschwerdeführerin zwar abstrakt eine Teilwertabschreibung an den gegenständlichen österreichischen Tochtergesellschaften vorgenommen werden könnte, diese im Rahmen der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens nach § 8b des deutschen Körperschaftsteuergesetzes jedoch außerhalb der Bilanz gewinnerhöhend wieder zu korrigieren wäre. Eine dementsprechende steuerliche Verlustberücksichtigung ist somit nach deutscher Rechtslage nicht möglich.

Mangels Geschäftsleitung der österreichischen Tochtergesellschaften kann eine Verlustberücksichtigung schließlich auch nicht über den Weg über eine körperschaftsteuerliche Organschaft iSd §§ 14 ff des deutschen Körperschaftsteuergesetzes erfolgen.

Im konkret vorliegenden Fall erfolgte in Deutschland keine steuerliche Berücksichtigung der (allenfalls) von den österreichischen Tochtergesellschaften ****T2-GmbH**** und ****T1-GmbH**** erzielten Verluste.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen ergeben sich aus dem Verwaltungsakt, insbesondere aus den vorliegenden amtlichen Formularen. Daneben erfolgten Abfragen im offenen Firmenbuch. Im Rahmen der abgehaltenen mündlichen Verhandlung wurde der festgestellte Sachverhalt von beiden Parteien bestätigt und kann derart als unstrittig angesehen werden.

Die zur deutschen Rechtslage getroffenen Feststellungen ergeben sich aus der von Seiten der Beschwerdeführerin nunmehr beigebrachten Stellungnahme des deutschen Steuerberaters und Wirtschaftsprüfers *Dr. **D***. Von Seiten des Bundesfinanzgerichts erfolgte zudem eine umfängliche Befassung mit der deutschen Rechtslage und konnten dabei keinerlei Unstimmigkeiten in der bezeichneten Stellungnahme ausgemacht werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1 Zu Spruchpunkt I. (Beschwerdestattgabe)

Zu beurteilen war die Zulässigkeit der beantragten Bildung einer Unternehmensgruppe zwischen der beschwerdeführenden deutschen ***M-GmbH*** als Gruppenträger und ihren österreichischen Tochtergesellschaften, ***T2-GmbH*** und ***T1-GmbH***, als Gruppenmitglieder. Der diesbezüglich gestellte Antrag zielt dabei darauf ab, dass die steuerlichen Ergebnisse der beiden inländischen Tochtergesellschaften (Schwestergesellschaften) miteinander ausgeglichen werden können (und nicht, dass dem deutschen Gruppenträger Ergebnisse zugerechnet werden).

Die Beschwerdeführerin ist eine GmbH nach deutschem Recht mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Deutschland. Mangels inländischer Geschäftsleitung bzw inländischem Sitz handelt es sich bei der Beschwerdeführerin gemäß § 1 Abs 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 (KStG) iVm § 27 der Bundesabgabenordnung (BAO) nicht um eine in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft. Entsprechend obiger Feststellungen verfügt die Beschwerdeführerin in Österreich auch über keinen von der Hauptniederlassung räumlich abgesonderten und organisatorisch weitgehend verselbstständigten Gesellschaftsteil, der unter eigener Leitung tätig ist und fortlaufend im Namen der Beschwerdeführerin handeln darf. Sie verfügt somit über keine inländische Zweigniederlassung, der die Beteiligungen an ihren inländischen Tochtergesellschaften zugeordnet werden kann.

Die beiden inländischen Tochtergesellschaften, an denen die Beschwerdeführerin unmittelbar 100 % bzw 99,8 % des Stammkapitals und der Stimmrechte besitzt, sind Gesellschaften mit beschränkter Haftung nach österreichischem Recht. Sie haben ihre Geschäftsleitung als auch ihren Sitz in Österreich und sind somit gemäß § 1 Abs 2 Z 1 KStG iVm § 27 BAO unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften.

Nach der nationalen Gruppenbesteuerungsregelung können gemäß § 9 Abs 1 KStG finanziell verbundene Körperschaften nach Maßgabe des § 9 Abs 8 KStG eine Unternehmensgruppe

bilden. Als Gruppenmitglieder kommen nach Abs 2 ua unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, die unter § 7 Abs 3 KStG fallen, in Betracht.

§ 9 Abs 3 KStG legt fest, wer als Gruppenträger in Frage kommt. Neben den benannten unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, erfasst die Bestimmung unter konkreten Umständen auch beschränkt steuerpflichtige Gesellschaften. Die Bestimmung lautet diesbezüglich (auszugsweise):

„(3) Gruppenträger können sein

[...]

- *beschränkt steuerpflichtige*
- *in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988 in der jeweils geltenden Fassung genannten, den von den Teilstreichen 1 bis 4 umfassten inländischen Rechtsformen vergleichbaren Gesellschaften und*
- *den Kapitalgesellschaften vergleichbare Gesellschaften, die den Ort der Geschäftsleitung und den Sitz 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

[...]“

Es handelt sich jedoch bei der als Gruppenträger beantragten Beschwerdeführerin weder um eine in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft, noch verfügt sie als nur beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft über eine inländische Zweigniederlassung, der die Beteiligungen an den inländischen Tochtergesellschaften zugerechnet werden könnten. Dem Wortlaut des § 9 Abs 3 KStG nach ist die Beschwerdeführerin somit keine gruppenträgerfähige Körperschaft.

Aufgrund der unionsrechtlichen Niederlassungsfreiheit nach Art 49 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) erledigte das Bundesfinanzgericht die gegenständliche Beschwerde bereits mit Erkenntnis vom 31.3.2023, RV/7100758/2023, stattgebend und ließ derart die beantragte Bildung einer Unternehmensgruppe nach § 9 KStG zu. Aus DBA-rechtlichen Gründen sowie aus Gründen der Zweckmäßigkeit und Einfachheit wies das Bundesfinanzgericht der inländischen Tochtergesellschaft ****T2-GmbH**** die steuerliche Funktion des Gruppenträgers in dem Sinne zu, dass ihr die inländischen steuerlichen Ergebnisse (somit das gesamte inländische Gruppeneinkommen) zugerechnet werden sollen. Die Funktion der deutschen Muttergesellschaft beschränkte es auf jene eines bloßen Referenzobjekts für die Möglichkeit zur Teilnahme an der Gruppe.

Der Verwaltungsgerichtshof hob das bezeichnete Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts mit Erkenntnis vom 27.3.2024, Ro 2023/13/0018, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf.

Wie zuvor auch das Bundesfinanzgericht beurteilte der Verwaltungsgerichtshof das Erfordernis der Zweigniederlassung (samt Zurechnung der Beteiligung an diese) als über das hinausgehend, was erforderlich ist, um das Ziel der Verhinderung einer doppelten Verlustberücksichtigung zu erreichen – womit von einer verbotenen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit auszugehen ist. Das belastende nationale Recht steht somit in der konkreten Konstellation im Widerspruch zu unmittelbar anwendbarem Unionsrecht womit ersteres für diese Konstellation verdrängt wird und insoweit unangewendet bleibt. Die Verdrängung erreicht dabei bloß jenes Ausmaß, das gerade noch hinreicht, um einen unionsrechtskonformen Zustand herbeizuführen. Die normative Anordnung des nationalen Gesetzgebers ist dabei soweit wie möglich aufrechtzuerhalten (vgl VwGH 25.10.2011, 2011/15/0070, mwN).

Die Zuweisung der Funktion des Gruppenträgers an die österreichische Tochtergesellschaft ****T2-GmbH**** wurde vom Verwaltungsgerichtshof aus diesem Grund als nicht statthaft qualifiziert, vor allem deshalb, weil die Ergebnisermittlung bei Gruppenträger und Gruppenmitglied insbesondere betreffend Vorgruppen- und Außergruppenverluste unterschiedlich geregelt ist. Nicht entscheidend für den Verwaltungsgerichtshof war dabei, dass sich die unterschiedliche Regelung im vorliegenden konkreten Einzelfall nicht auswirken konnte.

Mit Verweis auf den Zweck der Gruppenbesteuerung – insbesondere das Zusammenfassen (Summierung oder Saldierung) der steuerlichen Ergebnisse finanziell verbundener Körperschaften bei einem Gruppenträger ohne Verschmelzungen – führte der Verwaltungsgerichtshof aus, dass Gruppenmitglieder steuerlich für Zwecke der Gruppenbesteuerung im Ergebnis ähnlich wie Betriebsstätten des Gruppenträgers behandelt werden. Im Sinne einer geltungserhaltenden Reduktion mit dem materiell geringsten Eingriff kann den unionsrechtlichen Vorgaben nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofs somit dadurch entsprochen werden, dass die ausländische Muttergesellschaft als Gruppenträger festgestellt wird und für Zwecke der Zusammenrechnung der Ergebnisse der Gruppenmitglieder im Rahmen der Gruppenbesteuerung unter Einhaltung der Vorgaben des § 9 KStG (insbesondere betreffend Vor- und Außengruppenverluste) die unmittelbaren österreichischen Tochtergesellschaften wie österreichische Betriebsstätten des Gruppenträgers behandelt werden.

Der Beschwerdeführerin ist damit vom Bundesfinanzgericht die Funktion des Gruppenträgers zuzuerkennen, den inländischen Tochtergesellschaften ****T2-GmbH**** und ****T1-GmbH**** hingegen jene von Gruppenmitgliedern. Festzustellen ist dabei – entsprechend den Vorgaben des Verwaltungsgerichtshofs in seinem Erkenntnis vom 27.3.2024, Ro 2023/13/0018 –, dass

diese Gruppenmitglieder für Zwecke der Gruppenbesteuerung unter Einhaltung der Vorgaben des § 9 KStG wie Betriebsstätten behandelt werden.

Die Besteuerung des Gruppenergebnisses hat sodann beim Gruppenträger zu erfolgen, wobei das Besteuerungsrecht der zusammengefassten Ergebnisse der österreichischen Tochtergesellschaften schon deswegen Österreich zusteht, weil sie – für Zwecke der Gruppenbesteuerung – als inländische Betriebsstätten des Gruppenträgers anzusehen sind. Verlustüberhänge aus dem Gesamtergebnis der österreichischen Gruppenmitglieder stellen einen vortragsfähigen Verlust des ausländischen Gruppenträgers dar.

Schließlich hat noch eine Befassung mit der Aussage des Verwaltungsgerichtshofs zu erfolgen, dass das Bundesfinanzgericht im vorangegangenen Rechtsgang keine Feststellungen zur deutschen Rechtslage getroffen habe und damit nicht geklärt sei, ob die Beschwerdeführerin nach deutschem Recht eine Teilwertabschreibung auf ihre österreichischen Tochtergesellschaften vornehmen könnte. Wäre dies nicht der Fall, bestünde keine Gefahr einer doppelten Berücksichtigung des Verlustes. Doch selbst wenn aber eine Teilwertabschreibung nach deutscher Rechtslage grundsätzlich zulässig wäre, könnte eine doppelte Verlustberücksichtigung durch weniger beschränkende Maßnahmen verhindert werden, so der Verwaltungsgerichtshof, wie etwa durch eine gesetzliche Regelung, die im konkreten Fall der Vornahme einer Teilwertabschreibung die doppelte Verlustverwertung verhindert.

Von Seiten des Bundesfinanzgerichts erfolgte nunmehr eine diesbezügliche Befassung mit der deutschen Rechtslage. Entsprechend obiger Feststellungen erfolgte im gegenständlichen Fall in Deutschland weder konkret eine steuerliche Verlustberücksichtigung noch wäre eine Verlustberücksichtigung abstrakt möglich gewesen.

3.2 Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der 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.

Die Lösung der gegenständlich vorliegenden Rechtsfrage entspricht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs – VwGH 27.3.2024, Ro 2023/13/0018. Mangels Vorliegens einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war die Revision an den Verwaltungsgerichtshof damit gemäß Art 133 Abs 4 des Bundes-Verfassungsgesetzes (B-VG) nicht zuzulassen.

Wien, am 27. Juni 2024