

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter MMag. Gerald Erwin Ehgartner in den gemäß § 267 BAO verbundenen Beschwerdesachen der

- Beschwerdeführerin, vertreten durch Deloitte Audit Wirtschaftsprüfungs GmbH, Renngasse 1, 1010 Wien,
- A,
- X,
- V,

über die gemeinsame Beschwerde vom 25.8.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 27.04.2016, betreffend Gruppenfeststellung 2015 zu Recht:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die abgeänderten Feststellungen sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen (Punkt III. 3.1.5) und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Die Revision ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Ausgangslage

#### 1. Zugrundeliegender Sachverhalt und beschwerdegegenständliche Fragen

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2010 wurde für Gruppenmitglieder die Möglichkeit abgeschafft, Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft zu sein. Nach der Übergangsregelung des § 26c Z 18 TS 3 KStG 1988 dürfen jedoch entsprechende Beteiligungsgemeinschaften ("Beteiligungsgemeinschaften auf mittlerer Ebene"), die zum 30.6.2010 bereits existierten, bis Ende 2020 weiter bestehen. Dies jedoch nur,

sofern (unter Anderem) das Beteiligungsausmaß der Beteiligungsgemeinschaft an der Beteiligungskörperschaft unverändert bleibt.

Im beschwerdegegenständlichen Fall wurden die Beteiligungsverhältnisse zwischen Mitbeteiligten an derartigen Beteiligungsgemeinschaften verschoben. Das Beteiligungsausmaß der Beteiligungsgemeinschaften (als Ganze) an den jeweiligen Beteiligungskörperschaften blieb unverändert. Verfahrensgegenständlich war zu klären, ob die vorgenommenen Verschiebungen ein vorzeitiges Ende der Beteiligungsgemeinschaften auslösen konnten.

Aufgeworfen wurde weiter folgende Frage: Es erfolgten zwar Verschiebungen der Beteiligungsverhältnisse zwischen Mitbeteiligten an Beteiligungsgemeinschaften, die konkret beschwerdegegenständlichen Beteiligungskörperschaften waren davon jedoch nicht unmittelbar betroffen; vielmehr beschränkten sich die vorgenommenen Verschiebungen auf Beteiligungen an anderen Beteiligungskörperschaften.

Aufgrund des Umstandes, dass sich Beteiligungsgemeinschaften aus denselben Mitgliedern bildeten und Beteiligungen an weiteren Beteiligungskörperschaften in denselben Beteiligungsverhältnissen bestanden, ging die belangte Behörde von einer einheitlichen Beteiligungsgemeinschaft aus, bzw lehnte sie die Ansicht, dass formal jeweils separat zu beurteilende Beteiligungsgemeinschaften vorlägen, als unzutreffend ab. Qualifiziert man hingegen separate Beteiligungsgemeinschaften, lägen bei den beschwerdegegenständlichen Beteiligungsgemeinschaften keinerlei Veränderungen vor.

## **2. Darstellung der Konzernstruktur und der vorgenommenen Abtretungen**

Gruppenträgerin:

- BF (im Folgenden „Beschwerdeführerin“)

Die Beschwerdeführerin ist Gruppenträgerin iSd § 9 KStG 1988.

Bereits bei der Veranlagung 2010 bestanden auf Gruppenmitglieds-Ebene Beteiligungsgemeinschaften („Beteiligungsgemeinschaften auf mittlerer Ebene“):

Beteiligungsgemeinschaften nach Typus 1:

- A (Hauptbeteiligte; 100%-Tochtergesellschaft der Beschwerdeführerin), im Folgenden „A GmbH“
- B, im Folgenden „B GmbH“
- C, im Folgenden „C GmbH“

beteiligt an:

- X, im Folgenden „X-GmbH“

- Y, im Folgenden „Y GmbH“
- Z, im Folgenden „Z GmbH“

An den drei Gesellschaften X GmbH, Y GmbH und Z GmbH war die A GmbH zunächst zu jeweils 50% beteiligt und die Minderbeteiligten zu jeweils 25%, die Beteiligungsgemeinschaften hielten somit 100%.

Im Jahr 2014 erwarb die A GmbH mit Wirksamkeit zum 1.1.2015 von den Minderbeteiligten B GmbH und C GmbH jeweils 0,5% an der Y GmbH und der Z GmbH.

Die Y GmbH und Z GmbH wurden daraufhin ab der Veranlagung 2015 in die Unternehmensgruppe der Beschwerdeführerin als Gruppenmitglied aufgenommen.

Das beschwerdegegenständliche Beteiligungsverhältnis der Beteiligungsgemeinschaft an der X GmbH blieb unberührt, es fanden keinerlei Veränderungen in den Beteiligungsverhältnissen statt (auch nicht zwischen den Mitbeteiligten der Beteiligungsgemeinschaft).

Beteiligungsgemeinschaften nach Typus 2:

- A GmbH (A; Hauptbeteiligte; 100%-Tochtergesellschaft der Beschwerdeführerin)
- B GmbH (B)
- D, im Folgenden „D GmbH“

beteiligt an:

- V, im Folgenden „V GmbH“
- W, im Folgenden „W GmbH“

An den zwei Gesellschaften V GmbH und W GmbH war die A GmbH zunächst zu jeweils 50% beteiligt, die B GmbH zu jeweils 25% und die D GmbH zu jeweils 20%, die Beteiligungsgemeinschaften hielten somit 95%.

Im Jahr 2014 erwarb die A GmbH mit Wirksamkeit zum 1.1.2015 von den Minderbeteiligten B GmbH und D GmbH jeweils 0,5% an der W GmbH.

Die W GmbH wurde mittlerweile ab der Veranlagung 2015 in die Unternehmensgruppe der Beschwerdeführerin aufgenommen.

Das beschwerdegegenständliche Beteiligungsverhältnis der Beteiligungsgemeinschaft an der V GmbH blieb unberührt, es fanden keinerlei Veränderungen in den Beteiligungsverhältnissen statt (auch nicht zwischen den Mitbeteiligten der Beteiligungsgemeinschaft).

Mit dem beschwerdegegenständlichem Gruppenfeststellungsbescheid 2015 vom 27.4.2016 wurde die Beendigung sämtlicher dargestellter Beteiligungsgemeinschaften und das Ausscheiden der Gruppenmitglieder X GmbH, Y GmbH, Z GmbH sowie V GmbH und W GmbH mit der Veranlagung 2014 festgestellt.

## **II. Verfahrensgang**

### **1. Verfahren vor der belangten Behörde**

Mit Gruppenfeststellungsbescheiden 2008 und 2010 wurde die Zugehörigkeit der X GmbH, Y GmbH, Z GmbH, V GmbH und W GmbH zur Unternehmensgruppe der Beschwerdeführerin ab der Veranlagung 2008 bzw ab der Veranlagung 2010 festgestellt. Für die A GmbH, B GmbH, C GmbH und D GmbH wurde die Zugehörigkeit zu einer Beteiligungsgemeinschaft ab der Veranlagung 2008 bzw ab der Veranlagung 2010 festgestellt.

Mit Bescheid vom 27.4.2016 betreffend Gruppenfeststellung 2015 wurde für folgende Gruppenmitglieder das Ende der Zugehörigkeit zur Unternehmensgruppe der Beschwerdeführerin mit der Veranlagung 2014 festgestellt:

- X GmbH
- Y GmbH
- Z GmbH
  
- V GmbH
- W GmbH

Zudem wurde für folgende Beteiligte das Ende der Zugehörigkeit zu Beteiligungsgemeinschaften mit der Veranlagung 2014 festgestellt:

- A GmbH
- B GmbH
- C GmbH
- D GmbH

In der gesonderten Bescheidbegründung vom 27.4.2016 führte die belangte Behörde im Wesentlichen wie folgt aus: Im Jahr 2014 habe die A GmbH als Hauptbeteiligte von den Minderbeteiligten (B GmbH, C GmbH und D GmbH) Anteile an der Y GmbH, der Z GmbH und der W GmbH erworben. Diese Abtretungen stellten eine Verletzung einer Voraussetzung des § 26c Z 18 TS 3 KStG dar, da es zu einer Veränderung

der Beteiligungsverhältnisse und somit zu einer Änderung bei der quotenmäßigen Ergebniszurechnung gekommen sei. Die Abtretungen führten daher zur Auflösung der Beteiligungsgemeinschaften (aller fünf Beteiligungsgemeinschaften) per 31.12.2014.

Mit eingebrochter Beschwerde vom 25.8.2016 beantragte die Beschwerdeführerin, die Gruppenzugehörigkeit der beiden Gesellschaften X GmbH und V GmbH aufrecht zu lassen. Es sei das subjektive Recht auf Gruppenmitgliedschaft verletzt worden: Das Ausscheiden aus der Gruppe sei festgestellt worden, obwohl die Voraussetzungen der Gruppenmitgliedschaft weiterhin gegeben gewesen seien und die Gruppenmitgliedschaft nicht gekündigt worden, bzw dem Finanzamt dies nicht angezeigt worden sei.

Begründend führte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen aus, dass (hinsichtlich der Beteiligungsgemeinschaften nach dem Typus 1) die A GmbH mit Abtretungsverträgen vom 17.12.2014 und Wirksamkeit zum 1.1.2015 von den Minderbeteiligten (B GmbH und C GmbH) jeweils 0,5% an der Y GmbH und der Z GmbH erworben habe. Das Beteiligungsverhältnis an der X GmbH sei davon unberührt geblieben, es haben keine Veränderungen der Beteiligungsverhältnisse stattgefunden.

Die Y GmbH und Z GmbH seien mittlerweile auf Antrag und mit rechtskräftigem Feststellungsbescheid vom 11.5.2016 ab der Veranlagung 2015 in die Unternehmensgruppe der Beschwerdeführerin als Gruppenmitglieder aufgenommen worden. Für die Y GmbH und Z GmbH würden daher die betreffenden Beteiligungsgemeinschaften mit 31.12.2014 enden.

Hinsichtlich der Beteiligungsgemeinschaften nach dem Typus 2 habe die A GmbH ebenfalls mit Abtretungsverträgen vom 17.12.2014 und Wirksamkeit zum 1.1.2015 von den Minderbeteiligten (B GmbH und D GmbH) jeweils 0,5% an der W GmbH erworben. Das Beteiligungsverhältnis an der V GmbH sei davon unberührt geblieben, es haben keine Veränderungen der Beteiligungsverhältnisse stattgefunden.

In rechtlicher Hinsicht brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor, dass eine Beteiligungsgemeinschaft nach Intention des Gesetzgebers mit der Übergangsvorschrift in § 26c Z 18 KStG zwar in ihrer Struktur unverändert bleiben solle, jede Beteiligungsgemeinschaft aber gemeinsam mit den jeweiligen Gemeinschaftsunternehmen eine eigene Unternehmensgruppe bilde. Es bestehe somit formalrechtlich immer eine eigene steuerliche Unternehmensgruppe zwischen der Beteiligungsgemeinschaft und ihrer Beteiligungskörperschaft. Damit sei die Erfüllung der Voraussetzungen des § 26c Z 18 KStG für jede dieser Unternehmensgruppen gesondert zu prüfen. Vorgänge in einer Beteiligungsgemeinschaft könnten keinen Zerfall einer anderen Beteiligungsgemeinschaft bewirken, auch wenn diese von den gleichen Gesellschaftern als Mitbeteiligte gebildet worden sei.

Im Fazit sei jede Beteiligungskörperschaft gemeinsam mit der Beteiligungsgemeinschaft als eigene Gruppe anzusehen. Die Rechtsfolgen des § 26c Z 18 KStG seien für jede dieser Gruppen separat zu beurteilen und festzustellen. Im konkreten Fall lägen insgesamt fünf voneinander unabhängig zu betrachtende steuerliche Unternehmensgruppen vor.

Die X GmbH und die V GmbH würden jeweils (mit einer Beteiligungsgemeinschaft) eine eigene Gruppe bilden. In beiden Gruppen sei es weder zu einer Veränderung bei den Mitbeteiligten der Beteiligungsgemeinschaft gekommen, noch seien irgendwelche Anteile zwischen den Mitbeteiligten oder mit Dritten verschoben worden. Die Voraussetzungen des § 26c Z 18 KStG seien daher weiterhin erfüllt.

Selbst bei Verneinung der genannten Rechtsansicht, stelle § 26c Z 18 TS 3 KStG, so die Beschwerdeführerin, für den Fortbestand der Beteiligungsgemeinschaft darauf ab, dass das Beteiligungsausmaß der Beteiligungsgemeinschaft an der Beteiligungskörperschaft unverändert zu bleiben habe. Eine wörtliche Auslegung führe zum Ergebnis, dass unter „Ausmaß“ nur die Höhe der Beteiligung gemeint sein könne. Die Bestimmung stelle weiters explizit auf das Ausmaß der Beteiligung, gehalten durch die Beteiligungsgemeinschaft als Ganzes ab und nicht auf das Beteiligungsausmaß der einzelnen Mitglieder. Da im gegenständlichen Fall ausschließlich Anteile zwischen den einzelnen Beteiligungsgemeinschaften verschoben worden seien, habe die Beteiligungsgemeinschaft sowohl vor als auch nach den Anteilstransaktionen ein unverändertes Beteiligungsausmaß gehalten. Die Voraussetzungen um die Beteiligungskörperschaften bis 31.12.2020 aufrecht zu erhalten, seien somit gemäß § 26c Z 18 KStG erfüllt. Die Bestimmung könne somit, selbst wenn man die obigen Argumente negiere, nicht so zu verstehen sein, dass sie auch in Bezug auf die Beteiligungskörperschaften, bei denen es zu keinerlei Anteilsverschiebungen gekommen ist, zur Anwendung komme.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 12.1.2017 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Ausgeführt wurde, dass die Rechtsansicht, wonach für jedes Gruppenmitglied eine separate Betrachtung zu erfolgen habe, nach Ansicht der Abgabenbehörde aus dem Gesetzeswortlaut des § 26c Z 18 KStG nicht ableitbar sei. Vielmehr sei der Bestimmung zu entnehmen, dass die Verletzung einer der drei Voraussetzungen zur Auflösung der Beteiligungsgemeinschaft führe. Diese Rechtsansicht werde auch durch Aussagen in den Materialien zum AbgÄG 2010 gestützt. Sowohl in der Verwaltungspraxis (KStR 2013 Rz 1016) als auch in der Literatur werde vertreten, dass zum 30.6.2010 bestehende Strukturen nur dann weiter anzuerkennen seien, wenn sie völlig unverändert bzw eingefroren blieben. Die Einfrierlösung stelle ein Gegengewicht zur langen Übergangsfrist dar und stelle sicher, dass die durch die Gesetzesänderung beabsichtigte langfristige Reduktion der Komplexität nicht durch die Ausnutzung

bestehender Beteiligungsgemeinschaften unterlaufen werde (Verweis auf Schlager, RdW 2010, 309 f).

Mit Vorlageantrag vom 7.2.2017 beantragte die Beschwerdeführerin, die Beschwerde gegen den Gruppenfeststellungsbescheid 2015 vom 27.4.2016 dem Bundesfinanzgericht vorzulegen. Ergänzend zu den Ausführungen in der Beschwerde brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen noch wie folgt vor:

Nach den Gesetzesmaterialien habe „die Beteiligungsgemeinschaft als solche“ unverändert zu bleiben. Der Bezug der Materialien richte sich auf die Beteiligungsgemeinschaft als Ganzes. Dass die bestehenden Strukturen total unverändert („eingefroren“) bleiben müssten, könne aus den Materialien nicht abgeleitet werden. Beteiligungsverschiebungen zwischen Mitgliedern der Beteiligungsgemeinschaft wären folglich unbeachtlich. Gegenständlich sei dies für die X GmbH und V GmbH aber ohnehin nicht der Fall gewesen.

Auch nach den Körperschaftsteuerrichtlinien 2013 bleibe die Struktur der Beteiligungsgemeinschaft unter Anderem dann unverändert, wenn „das Beteiligungsausmaß der Beteiligungsgemeinschaft an den Beteiligungskörperschaften unverändert“ bleibe. Der Bezug erfolge auch hier auf die Beteiligungsgemeinschaft als Ganzes und nicht auf die einzelnen Mitglieder der Beteiligungsgemeinschaft.

Der Verweis auf Schlager, RdW 2010, 310 sei nicht maßgeblich, denn nach den zitierten Gesetzesmaterialien sei dies eindeutig nicht der Wille des Gesetzgebers. Im Übrigen seien bei der X GmbH und der V GmbH derartige Änderungen gar nicht erfolgt. Die von § 26c Z 18 KStG aufgestellten Bedingungen für einen Fortbestand der Beteiligungsgemeinschaft seien daher sogar „übererfüllt“.

Maßgeblich sei gemäß § 26c Z 18 TS 3 KStG das unveränderte Beteiligungsausmaß der Beteiligungsgemeinschaft an den einzelnen Gruppenmitgliedern, nicht jedoch das unveränderte Beteiligungsausmaß jedes einzelnen Mitgliedes der Beteiligungsgemeinschaft an den Gruppenmitgliedern.

Zudem unterscheide der Gesetzeswortlaut in § 26c Z 18 KStG klar zwischen „Beteiligungsgemeinschaft“ und „Mitbeteiligte der Beteiligungsgemeinschaft“. Diese Differenzierung lasse nur den Schluss zu, dass dem Gesetzgeber die an diese Unterscheidung geknüpften unterschiedlichen Rechtsfolgen sehr wohl bewusst gewesen seien und er diese beabsichtigt habe. Aufgrund des unzweifelhaften Gesetzeswortlautes und der Differenzierung zwischen beiden Begriffen innerhalb ein und derselben Vorschrift könne nach Ansicht der Beschwerdeführerin eine teleologische Interpretation auch zu keinem anderen Ergebnis führen, wenngleich aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlautes die Norm ohnehin dem einfachen Wortlaut und dem klaren Wortsinn entsprechend auszulegen sei.

Schädlich sei bloß das Hinzutreten eines neuen Mitbeteiligten, im Umkehrschluss seien alle anderen Änderungen zwischen den Mitbeteiligten der Beteiligungsgemeinschaft (so auch Beteiligungsverschiebungen zwischen bestehenden Mitbeteiligten) unbeachtlich.

Nach § 26c Z 18 TS 1 KStG führe nur das Hinzutreten neuer Körperschaften in die Unternehmensgruppe als Gruppenmitglied zur Auflösung einer bestehenden Beteiligungsgemeinschaft. Das Ausscheiden von Körperschaften müsse daher e contrario bei unverändertem Beteiligungsausmaß der Beteiligungsgemeinschaft an den Beteiligungskörperschaften unschädlich sein.

Auch eine systematische Betrachtung der gegenständlichen Norm spreche gegen die Sichtweise der belangten Behörde: Würden auch Verschiebungen des Beteiligungsausmaßes zwischen den Mitgliedern der Beteiligungsgemeinschaft schaden, würde dies den 2. TS der Bestimmung gegenstandslos machen: Da nach § 26c Z 18 TS 2 KStG nur das Hinzutreten neuer Mitglieder in die Beteiligungsgemeinschaft schädlich sei, hieße dies im Umkehrschluss, dass ein Ausscheiden bei Weiterbestehen der Beteiligungsgemeinschaft grundsätzlich möglich sein müsse. Allerdings fordere der 3. TS ein unverändertes Beteiligungsausmaß der Beteiligungsgemeinschaft an den Beteiligungskörperschaften. Um dies zu ermöglichen müsse es zulässig sein, bei Ausscheiden eines Mitgliedes der Beteiligungsgemeinschaft dessen Anteile auf die verbleibenden Mitglieder zu übertragen, um das Beteiligungsausmaß der Beteiligungsgemeinschaft insgesamt unverändert zu halten. Wäre eine Beteiligungsverschiebung zwischen Mitgliedern der Beteiligungsgemeinschaft schädlich, verbliebe für § 26c Z 18 TS 2 KStG kein Anwendungsbereich, was vom Gesetzgeber nicht gewollt sein konnte und vielmehr im Widerspruch zu den Materialien stehe.

## **2. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht**

Im Rahmen des am 14.3.2018 am Bundesfinanzgericht abgehaltenen Erörterungstermins wurde mit den Parteien die Sach- und Rechtslage erörtert.

Die Beschwerdeführerin zog dabei die Anträge auf Entscheidung durch den Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

## **III. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen**

### **1. Feststellungen**

Die Beschwerdeführerin ist Gruppenträgerin und hält 100 % der Anteile an der A GmbH.

Auf „mittlerer Ebene“ (auf „Ebene von Gruppenmitgliedern“) bestanden bereits zum Zeitpunkt 30.6.2010 Beteiligungsgemeinschaften (nach „Typus 1“) zwischen der A GmbH (als Hauptbeteiligte) mit der B GmbH und der C GmbH (als Minderbeteiligte), die (jeweils

im Ausmaß A 50%, B 25% und C 25%) an der X GmbH, Y GmbH und Z GmbH beteiligt waren.

Mit Abtretungsverträgen vom 17.12.2014 erwarb die A GmbH als Hauptbeteiligte von den Minderbeteiligten (B GmbH und C GmbH) jeweils 0,5 % der Anteile an der Y GmbH und Z GmbH. (Die Y GmbH und Z GmbH wurden in der Folge ab der Veranlagung 2015 als Gruppenmitglieder in die Unternehmensgruppe der Beschwerdeführerin aufgenommen.)

An den Beteiligungsverhältnissen an der X GmbH erfolgten keine Veränderungen. Das Beteiligungsausmaß der Beteiligungsgemeinschaft (als Ganze) an der X GmbH blieb unverändert und es blieb auch das jeweilige Beteiligungsausmaß der Mitglieder an der Beteiligungsgemeinschaft unverändert.

Weitere Beteiligungsgemeinschaften auf „mittlerer Ebene“ bestanden (nach „Typus 2“) ebenso bereits zum Zeitpunkt 30.6.2010 zwischen der A GmbH (als Hauptbeteiligte) mit der B GmbH und der D GmbH (als Minderbeteiligte), die (jeweils im Ausmaß A 50%, B 25% und D 20%) an der V GmbH und der W GmbH beteiligt waren.

Mit Abtretungsverträgen vom 17.12.2014 erwarb die A GmbH als Hauptbeteiligte von den Minderbeteiligten (B GmbH und D GmbH) jeweils 0,5% der Anteile an der W GmbH. (Die W GmbH wurde in der Folge ab der Veranlagung 2015 als Gruppenmitglied in die Unternehmensgruppe der Beschwerdeführerin aufgenommen.)

An den Beteiligungsverhältnissen an der V GmbH erfolgten keine Veränderungen. Das Beteiligungsausmaß der Beteiligungsgemeinschaft (als Ganze) an der V GmbH blieb unverändert und es blieb auch das jeweilige Beteiligungsausmaß der Mitglieder an der Beteiligungsgemeinschaft unverändert.

## **2. Beweiswürdigung**

Die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus den dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Dokumenten und vorgenommenen Einsichten in das Firmenbuch und in die Steuerakten. Sie wurden im Rahmen des abgehaltenen Erörterungstermins bestätigt und können als unstrittig angesehen werden.

## **3. Rechtliche Beurteilung**

### **3.1 Zu Spruchpunkt I. (Beschwerdestattgabe)**

#### **3.1.1 Verbindung der Beschwerden**

Beschwerde und Vorlageantrag wurden von der Gruppenträgerin BF (bezeichnet als „Beschwerdeführerin“), sowie von der A GmbH (A), der X GmbH ( X ) und der V GmbH ( V ) eingebracht. Alle vier genannten Gesellschaften stellen somit Beschwerdeführer dar. (Vereinfachend wird im Erkenntnistext bloß die BF als Beschwerdeführerin bezeichnet).

Da der beschwerdegegenständliche Bescheid (betreffend Gruppenfeststellung 2015, erlassen am 27.4.2016) von allen vier genannten Gesellschaften angefochten wurde, werden die Beschwerden gemäß § 267 BAO zu einem gemeinsamen Verfahren verbunden.

### **3.1.2 Ausgangslage**

Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2010 (AbgÄG 2010, BGBl I 34/2010) wurde mit 01.07.2010 für Gruppenmitglieder die Möglichkeit abgeschafft, Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft zu sein. Nach der entsprechenden Übergangsvorschrift des § 26c Z 18 KStG können zum 30.6.2010 bereits bestehende Beteiligungsgemeinschaften auf Ebene von Gruppenmitgliedern unter konkret genannten Voraussetzungen bis zum 31.12.2020 bestehen bleiben.

§ 26c Z 18 KStG lautet:

*Auf zum 30. Juni 2010 bestehende Beteiligungsgemeinschaften sind § 9 Abs. 2 und 3 in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 34/2010 bis 31. Dezember 2020 unter folgenden Voraussetzungen weiter anzuwenden:*

- *Die Beteiligungsgemeinschaft nimmt keine neuen Körperschaften in die Unternehmensgruppe auf.*
- *Es werden keine neuen Mitbeteiligten in die Beteiligungsgemeinschaft aufgenommen.*
- *Das Beteiligungsausmaß der Beteiligungsgemeinschaft an den Beteiligungskörperschaften bleibt unverändert.*

*Die Verletzung einer dieser Voraussetzungen führt im Zeitpunkt der Verletzung zur Auflösung der Beteiligungsgemeinschaft. Zum 1. Jänner 2021 noch bestehende Beteiligungsgemeinschaften, die nicht Gruppenträger sind, gelten als an diesem Tag aufgelöst.*

Nach rechtlicher Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht erweisen sich die gegenständlich vorgenommenen (in den obigen Feststellungen dargestellten) Anteilsabtretungen als in Einklang mit der zitierten gesetzlichen Bestimmung stehend. Keine der angeführten Voraussetzungen des § 26c Z 18 KStG wurde demnach verletzt, weshalb es – entgegen der durch die belangte Behörde getroffenen Beurteilung – nicht zur zwingenden Auflösung der Beteiligungsgemeinschaften kommt.

Dies aus den nachfolgend dargestellten Gründen:

### **3.1.3 Maßgeblichkeit des unveränderten Beteiligungsausmaßes der Beteiligungsgemeinschaft (als Ganze) an den einzelnen Gruppenmitgliedern**

Der Ansicht der belangten Behörde, dass die Anteilsabtretungen eine Verletzung der Bestimmung des § 26c Z 18 TS 3 KStG darstellen würde, die zur Auflösung der Beteiligungsgemeinschaften führe, wird vom Bundesfinanzgericht nicht gefolgt.

Nach rechtlicher Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht kann die Bestimmung des § 26c Z 18 TS 3 KStG nur so auszulegen sein, dass das Beteiligungsausmaß der Beteiligungsgemeinschaft (als Ganze) an der jeweiligen Beteiligungskörperschaft unverändert zu bleiben hat. Diese Voraussetzung ist im beschwerdegegenständlichen Fall erfüllt.

Nicht kann es erforderlich sein, dass jedes einzelne Mitglied der Beteiligungsgemeinschaft ein unverändertes Beteiligungsausmaß an der jeweiligen Beteiligungskörperschaft zu halten hat, bzw dass sich das Beteiligungsverhältnis der Mitbeteiligten an der Beteiligungsgemeinschaft nicht ändern darf.

Diese Beurteilung ergibt sich bereits aus dem eindeutigen Wortlaut und klaren Wortsinn der Bestimmung des § 26c Z 18 KStG. Wie die Beschwerdeführerin zutreffend vorbringt, unterscheidet der Gesetzeswortlaut in § 26c Z 18 KStG klar zwischen „Beteiligungsgemeinschaft“ (1. und 3. TS) und „Mitbeteiligten [einer] Beteiligungsgemeinschaft“ (2. TS). Wenn der Gesetzeswortlaut somit – entsprechend dieser verbalen Abgrenzung – in TS 3 bloß fordert, dass das Beteiligungsausmaß „der Beteiligungsgemeinschaft“ an den Beteiligungskörperschaften unverändert bleiben muss, kann eben nur das Beteiligungsausmaß der Beteiligungsgemeinschaft (als Ganze) an den Beteiligungskörperschaften gemeint sein. Der gesetzliche Bezug auf die Beteiligungsgemeinschaft als Ganze und die sprachliche Differenzierung bzw Abgrenzung in der Vorschrift zu "Mitbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft" sind eindeutig.

Eine Änderung im Beteiligungsverhältnis der Mitbeteiligten der Beteiligungsgemeinschaft ist vom Wortlaut des TS 3 explizit nicht umfasst, kann dem klaren Wortlaut auch nicht beigelegt werden und kann somit nicht schädlich sein.

Beide Parteien beziehen sich in ihren Vorbringen auch auf die Materialien zum AbgÄG 2010 (662 BlgNR 21. GP 10). Der konkrete Text lautet:

*Zu Z 2 und 6 (§ 9 und § 26c Z 17 bis 19 KStG 1988):*

*Die bisherigen Erfahrungen mit der Unternehmensgruppe haben gezeigt, dass nicht als Gruppenträger auftretende Beteiligungsgemeinschaften praktisch fast keine Bedeutung haben. Dem gegenüber steht, insbesondere dann, wenn ein Mitbeteiligter zusätzlich noch einer anderen Unternehmensgruppe angehört, ein sehr hoher Verwaltungsaufwand.*

*Im Sinne der Vereinfachung und Beschleunigung der Verfahren sollen daher ab 1. Juli 2010 keine „Gruppenmitglieder-Beteiligungsgemeinschaften“ mehr eingerichtet werden können. Dies bringt die Änderung des letzten Satzes in § 9 Abs. 2 zum Ausdruck.*

*In § 9 Abs. 3 wird festgelegt, dass es den Mitbeteiligten einer als Gruppenträger auftretenden Beteiligungsgemeinschaft nicht mehr möglich sein soll, gleichzeitig einer anderen Unternehmensgruppe als Gruppenträger oder als Gruppenmitglied anzugehören.*

*Durch die großzügig bemessene Übergangsfrist bis 31. Dezember 2020 soll für bestehende Unternehmensgruppen mit Beteiligungsgemeinschaften, die nicht als Gruppenträger auftreten, sichergestellt werden, dass sie einerseits ausreichend Zeit für eine Strukturbereinigung haben, andererseits aber auch noch auf längere Zeit von den Vorteilen des Gruppenbesteuerungsregimes profitieren. Dabei hat aber die Beteiligungsgemeinschaft als solche während der Übergangsfrist in ihrer Struktur unverändert zu bleiben (keine weiteren Mitbeteiligten, keine neuen Beteiligungskörperschaften und unverändertes Beteiligungsausmaß an bestehenden Beteiligungskörperschaften). Jede Änderung der Struktur der Beteiligungsgemeinschaft während der Übergangsfrist führt im Zeitpunkt der Änderung zur Auflösung der Beteiligungsgemeinschaft.*

*Auch für Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft, die gleichzeitig Gruppenmitglied oder Gruppenträger einer anderen Unternehmensgruppe sind, soll diese Übergangsfrist unter denselben Voraussetzungen gelten. Spätestens zum 1. Jänner 2021 scheiden solche Mitbeteiligte aus der Beteiligungsgemeinschaft aus.*

Auch die Materialien beziehen sich somit auf die Beteiligungsgemeinschaft als Ganze und nicht auf die einzelnen Mitglieder der Beteiligungsgemeinschaft. Es soll demnach keine Änderung der Struktur der Beteiligungsgemeinschaft geben, wobei explizit angeführt wird, dass darunter (bloß) zu verstehen ist, dass es keine weiteren Mitbeteiligten geben darf, keine neuen Beteiligungskörperschaften aufgenommen werden und sich das Beteiligungsausmaß der Beteiligungsgemeinschaft an bestehenden Beteiligungskörperschaften nicht ändern darf. Nicht abgeleitet werden kann, dass bestehende Strukturen völlig unverändert ("eingefroren") bleiben müssen.

Zur Untermauerung der getroffenen Beurteilung kann auch auf § 26c Z 18 TS 2 KStG hingewiesen werden, wonach keine neuen Mitbeteiligten in die Beteiligungsgemeinschaft aufgenommen werden dürfen. Im Umkehrschluss ergibt sich daraus, dass ein Ausscheiden bei Weiterbestehen der Beteiligungsgemeinschaft grundsätzlich möglich sein muss. Da nach TS 3 ein unverändertes Beteiligungsausmaß der Beteiligungsgemeinschaft an der Beteiligungskörperschaft erforderlich ist, muss es zulässig sein, bei Ausscheiden eines Mitgliedes der Beteiligungsgemeinschaft, dessen Anteile auf die verbleibenden Mitglieder zu übertragen und so das Beteiligungsausmaß der Beteiligungsgemeinschaft an der Beteiligungskörperschaft insgesamt unverändert zu halten. TS 2 könnte sonst kein Anwendungsbereich zugemessen werden, was vom Gesetzgeber nicht gewollt sein konnte. Es ergibt sich somit auch aus dieser Betrachtung, dass eine Verschiebung von Beteiligungsverhältnissen zwischen den

Mitbeteiligten der Beteiligungsgemeinschaft – wenn sich in Summe keine Veränderung der Beteiligungsquote der Beteiligungsgemeinschaft an der Beteiligungskörperschaft ergibt – nicht schädlich sein kann.

Nach Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht fordert § 26c Z 18 TS 3 KStG somit (bloß) ein unverändertes Beteiligungsausmaß der Beteiligungsgemeinschaft (als Ganze) an der jeweiligen Beteiligungskörperschaft und nicht ein unverändertes Beteiligungsausmaß jedes einzelnen Mitglieds der Beteiligungsgemeinschaft an der Beteiligungskörperschaft.

### **3.1.4 Separate Beteiligungsgemeinschaften für jede Beteiligungskörperschaft**

Entsprechend der obigen Feststellungen kam es zwar zu Verschiebungen innerhalb der Beteiligungsverhältnisse zwischen Mitbeteiligten an Beteiligungsgemeinschaften, die direkt beschwerdegegenständlichen Beteiligungskörperschaften X GmbH und V GmbH waren davon jedoch nicht unmittelbar betroffen; vielmehr beschränkten sich die vorgenommenen Verschiebungen auf Beteiligungen an den anderen Körperschaften Y GmbH, Z GmbH und W GmbH.

Die belangte Behörde ging - offenbar aufgrund des Umstandes, dass sich die Beteiligungsgemeinschaften aus denselben Mitgliedern bildeten und Beteiligungen an weiteren Beteiligungskörperschaften im selben Beteiligungsausmaß bestanden - von einer einheitlichen Beteiligungsgemeinschaft betreffend die Beteiligungen an der X GmbH, Y GmbH und Z GmbH, sowie von einer einheitlichen Beteiligungsgemeinschaft an der V GmbH und W GmbH aus. Die von der Beschwerdeführerin geäußerte Rechtsansicht, dass formal jeweils separat zu beurteilende Beteiligungsgemeinschaften vorlägen (insgesamt somit fünf separate Beteiligungsgemeinschaften), lehnte die belangte Behörde als unzutreffend ab.

Das Bundesfinanzgericht trifft diesbezüglich die rechtliche Beurteilung, dass für jede Beteiligungskörperschaft von einer formal jeweils eigenständigen Beteiligungsgemeinschaft auszugehen sein muss. Ob die A GmbH, B GmbH und C GmbH im selben Ausmaß an der X GmbH, Y GmbH und Z GmbH beteiligt sind oder aber in einem unterschiedlichen Ausmaß, kann nicht bedingen, dass in einem Fall eine einheitliche Beteiligungsgemeinschaft und im anderen Fall separate Beteiligungsgemeinschaften anzunehmen sind, insbesondere vor dem Hintergrund, wenn dies unterschiedlichen Rechtsfolgen auslösen würde. Zudem ergibt sich weder aus dem Gesetzeswortlaut noch aus den Gesetzesmaterialien ein Hinweis darauf, dass diesbezüglich formalrechtlich eine einheitliche Beteiligungsgemeinschaft anzunehmen sein würde.

Beschwerdegegenständlich konnte daher – umso weniger – ein Verstoß gegen die Bestimmung des § 26c Z 18 TS 3 KStG vorliegen. Vorgänge in

einer Beteiligungsgemeinschaft können keine Auswirkungen auf eine andere Beteiligungsgemeinschaft haben. Dies muss eben auch gelten, wenn die Beteiligungsgemeinschaft von den gleichen Gesellschaftern gebildet wurde.

Im Ergebnis kann daher eine allfällige Verletzung der Bestimmung des § 26c Z 18 KStG (die laut Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht - Punkt III. 3.1.3 - ohnehin nicht vorliegt) bloß Auswirkungen auf die jeweils konkret betroffene Beteiligungskörperschaft haben und nicht auf die beschwerdegegenständlichen Beteiligungsgemeinschaften an der X GmbH und der V GmbH, die völlig unverändert geblieben waren.

### **3.1.5 Abgeänderte Feststellungen - Spruchbestandteil**

Der Bescheid vom 27.4.2016 betreffend Gruppenfeststellung 2015 wird folgendermaßen abgeändert:

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

• Y

*Bilanzstichtag 31.12.2010, Finanzamt 09 Wien 1/23, Steuernummer: NR*

• Z

*Bilanzstichtag 31.12.2008, Finanzamt 09 Wien 1/23, Steuernummer: NR*

• W

*Bilanzstichtag 31.12.2008, Finanzamt 09 Wien 1/23, Steuernummer: NR*

*Es endet für keine Beteiligte(n) die Zugehörigkeit zu einer Beteiligungsgemeinschaft mit der Veranlagung 2014.*

Im Übrigen bleibt der Bescheid unverändert. Die Gesellschaften X und V bleiben Gruppenmitglieder.

### **3.2 Zu Spruchpunkt II. (Zulässigkeit 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.

Mangels Vorliegens einschlägiger Rechtsprechung war die Revision im gegenständlichen Fall zuzulassen.

Wien, am 22. März 2018

