



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A-GmbH, vertreten durch B-GmbH, vom 20. Mai 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 4. April 2011 betreffend Körperschaftsteuer 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungserwerberin (Bw.) mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in München, deren Betriebsgegenstand Verwaltung eigenen Vermögens, Beteiligung an in- und ausländischen Grundstücksgesellschaften sowie Grundstücksentwicklung ist, ist eine ausländische Tochtergesellschaft der X-GmbH mit Sitz in Österreich. Die Bw. und die X-GmbH sind Gruppenmitglieder in der steuerlichen Unternehmensgruppe der X-AG (Gruppenträger). Die Bw. erwirtschaftet ausschließlich in Österreich Einkünfte, und zwar durch die Vermietung der Räumlichkeiten des ABC-Gebäudes im XXXXX Wiener Gemeindebezirk. Die Bw. erklärte in der Körperschaftsteuererklärung 2009 Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv € 318.119,32.

In der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2009 (Schreiben vom 21.3.2011) wurde von der Bw. folgendes ausgeführt: Sie sei seit 2005 ausländisches Gruppenmitglied der X-AG. Die Bw. habe eine inländische Betriebsstätte und sei ausschließlich in Österreich tätig. Die in den KStR 2001 Rz 423 vor dem Wartungserlass 2007 (BMF-010216/0095-CI/6/2008) angeführte Rechtsmeinung entspreche nach Ansicht der Bw. dem Gemeinschaftsrecht. Die neue Richtlinienmeinung nach dem Wartungserlass 2007, welche besage, dass eine Einbeziehung des Ergebnisses in die Gruppenbesteuerung nur dann möglich wäre, wenn sich nach

Verrechnung mit dem Ergebnis des Stammhauses ein (ausländischer) Verlust ergebe, könne im Lichte der EuGH-Judikatur nicht aufrecht erhalten werden. Es würde ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit vorliegen, wenn differenziert werde, ob das Stammhaus der inländischen Betriebsstätte im Ausland oder im Inland liege. Aus der Körperschaftsteuererklärung der Bw. ergäben sich positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv € 318.119,32 . Dieses Ergebnis werde laut den oben angeführten KStR unmittelbar in die Gruppenbesteuerung einbezogen. Aus diesem Grund sei das steuerliche Ergebnis der Bw. für 2009 iHv € 318.119,32 auch dem steuerlichen Ergebnis der Muttergesellschaft (X-GmbH) hinzugerechnet worden. Der Betrag von € 318.119,32 sei in der Körperschaftsteuererklärung 2009 der X-GmbH unter Kz 9304 (sonstige Hinzurechnungen) berücksichtigt worden. Da die neue Richtlinienmeinung nach dem Wartungserlass 2007 nach Ansicht der Bw. nicht dem Gemeinschaftsrecht entspreche, werde um Berücksichtigung des steuerlichen Ergebnisses der Bw. für 2009 in der Gruppe ersucht. Dies entspreche der Richtlinienmeinung vor dem Wartungserlass zu den KStR, welche im Einklang mit der Rechtsprechung des EuGH gestanden sei.

Mit dem Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2009 vom 4.4.2011 wurde die Körperschaftsteuer für dieses Jahr unter Zugrundelegung eines Einkommens von € 318.119,32 mit € 79.529,83 festgesetzt. In der Begründung dieses Bescheides ist folgendes ausgeführt: „*Die in Ihrem Schreiben vom 21. März 2011 wiedergegebene Richtlinienansicht ist durch die im Juni 2008 geänderte und veröffentlichte Version der RZ 423 KStR überholt und hat somit ab der Veranlagung 2009 keine Gültigkeit mehr. Das erklärte Betriebsstättenergebnis 2009 war daher der Körperschaftsteuer zu unterziehen.*“

In der gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2009 eingebrachten Berufung vom 20.5.2011 brachte die Bw. folgendes vor:

Die Bw. habe ihren Sitz sowie ihren Ort der Geschäftsleitung in Deutschland und sei daher mit ihren österreichischen Einkünften beschränkt steuerpflichtig iSd [§ 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988](#). Sämtliche Einkünfte der Bw. würden ausschließlich in Österreich durch die Vermietung der Räumlichkeiten des ABC-Gebäudes im xxxx Wiener Gemeindebezirk erzielt. Diese seien gemäß [§ 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren. Wie in der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2009 (Schreiben vom 21.3.2011) ausgeführt worden sei, sei die Bw. seit 2005 ein ausländisches Gruppenmitglied iSd § 9 Abs. 2 2.TS KStG 1988 in der steuerlichen Unternehmensgruppe mit der X-AG als Gruppenträger. Es werde die Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2009 vom 4.4.2011 beantragt, zumal das steuerliche Ergebnis der Bw. bereits in der Steuererklärung des übergeordneten Gruppenmitglieds (X-GmbH, St.Nr. xxx/xxxx) in der Kennzahl 9304 (sonstige Hinzurechnungen) erfasst worden sei und im Rahmen der Gruppenbesteuerung der X-AG als

Gruppenträger zugerechnet werde. Die Körperschaftsteuer für das inländische Ergebnis der Bw. sei – trotz aufrechter Gruppenmitgliedschaft und Erklärung der Einkünfte beim übergeordneten Gruppenmitglied – vom Gruppenergebnis losgelöst gesondert vorgeschrieben worden. Im Begleitschreiben zur Körperschaftsteuererklärung 2009 vom 21.3.2011 sei ausführlich dargelegt worden, dass diese Vorgehensweise unionsrechtlich nicht zulässig sei. Das Finanzamt habe sich auf die in den Körperschaftsteuerrichtlinien publizierte Rechtsansicht des BMF (KStR Rz 423) berufen, wonach Betriebsstättenergebnisse ausländischer Gruppenmitglieder nur im Falle eines Gesamtverlustes im Gruppenergebnis zu berücksichtigen seien. Diese Vorgehensweise sei nach Auffassung der Bw. sowohl nach innerstaatlichem Recht als auch aus unionsrechtlicher Sicht rechtswidrig, was im Folgenden näher dargelegt werde.

1. Innerstaatliche Rechtswidrigkeit:

Gemäß Art. 18 B-VG dürfe die gesamte staatliche Verwaltung nur aufgrund der Gesetze ausgeübt werden (Legalitätsprinzip). Die Gesetzesauslegung habe hierbei nicht nur nach dem Wortsinn (Wortinterpretation), dem Zweck der Regelung (objektiv teleologische Interpretation) und der Bedeutung im Gesetzeszusammenhang, sondern auch nach der Absicht des Gesetzgebers, also nach dem historischen Willen der Legislative zu erfolgen (historische Interpretation). Nach der herrschenden Lehre seien all diese Gesetzesauslegungsmethoden gleichwertig und gleichzeitig heranzuziehen (vgl. Koziol/Welser, Bürgerliches Recht I, S. 26). Das BMF sei der von der Gesetzgebung strikt zu trennenden Staatsgewalt der Vollziehung zuzurechnen und könne somit kein Maßstab für den Willen der Gesetzgebung sein. Der Meinung des BMF sei somit bei der Interpretation von Gesetzen nicht zwingend zu folgen. Ein Blick in die Erläuternden Bemerkungen zum Steuerreformgesetz 2005 (§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG) hätte genügt, um den historischen Willen des Gesetzgebers zu erkennen, zumal dort der gegenständliche Fall schwarz auf weiß und unmissverständlich erklärt worden sei: „*Sollte das ausländische Gruppenmitglied inländische Einkünfte haben, sind inländische Betriebsstättenergebnisse unabhängig und damit getrennt von der Erfassung ausländischer Verluste der beteiligten Körperschaft bzw. dem Gruppenträger zuzurechnen*“ (EB zu Art. II StReformG 2005, BGBl. I 2004/57). Der allgemeine Tenor der Gruppenbesteuerung sei es gewesen, die Bündelung der in Österreich steuerpflichtigen Ergebnisse – inklusive der Verluste direkter Auslandsgesellschaften – aller österreichischen Unternehmen in einer Gruppe zu erzielen. Auch die Formulierungen im allgemeinen Teil der Erläuterungen zum Steuerreformgesetz 2005 würden in Bezug auf dieses Ziel eine klare Sprache sprechen. Der Gesetzgeber habe ein modernes Gruppenbesteuerungssystem schaffen wollen, das der heutigen internationalen Geschäftstätigkeit von Unternehmen gerecht werde. Bewusst sei daher der Vorteil der grenzüberschreitenden Verlustverwertung als eines der Kernstücke dieser neuen, attraktiven Gruppenbesteuerung beworben worden, um – so der

Gesetzgeber wörtlich – „*einen massiven Anreiz zu schaffen, Konzernleitungen mit ihren Forschungseinrichtungen und Know-How-Centern nach Österreich zu holen*“ (Allgemeiner Teil der Erläuterungen zum Steuerreformgesetz 2005, Körperschaftsteuergesetz 1988, B. Einführung einer attraktiven Gruppenbesteuerung, Seite 5). Weiters sei es die Absicht des Gesetzgebers gewesen, eine im Einklang mit dem Unionsrecht stehende, nicht diskriminierende Gruppenbesteuerung zu schaffen: „*Ein nicht unwesentlicher Grund für den Ersatz der derzeit bestehenden Organschaftsregelung durch eine neue Gruppenbesteuerung stellt das Diskriminierungsverbot aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht dar. Der EuGH hat in der letzten Zeit mit seiner Rechtsprechung eine Richtung eingeslagen, die befürchten lässt, dass die österreichische Organschaft mit dem Diskriminierungsverbot unvereinbar ist*“ (Allgemeiner Teil der Erläuterungen zum Steuerreformgesetz 2005, Körperschaftsteuergesetz 1988, B. Einführung einer attraktiven Gruppenbesteuerung, Seite 6). Es könne daher nicht im Sinne des Gesetzgebers gewesen sein, gewerbliche Tätigkeiten im Inland nur dann nach den Grundsätzen der Gruppenbesteuerung zu besteuern, wenn diese von einer inländischen, und nicht von einer ausländischen Gesellschaft ausgeübt werden. Dies wäre eine offenkundige Diskriminierung der ausländischen Gesellschaft, und insbesondere Diskriminierungen, die nach der Rechtsprechung des EuGH unionsrechtswidrig sein könnten (siehe Ausführungen zum nachfolgen Punkt 2), habe der Gesetzgeber beseitigen wollen. Es ergebe sich daher auch aus objektiv teleologischer Interpretation ein klarer Wille des Gesetzgebers, der mit der Rechtsansicht des BMF unvereinbar sei. Umso unverständlicher erscheine es, dass die bei Einführung der Gruppenbesteuerung noch richtig wiedergegebene Rechtsansicht in der Erstfassung von Rz 423 der KStR 2001 („*Inländische Betriebsstättenergebnisse und die Einkünfte aus inländischem unbeweglichen Vermögen sind unmittelbar in die Gruppenbesteuerung einzubeziehen ...*“) im Zuge des Wartungserlasses 2007 ohne Anführung einer Begründung – geradezu willkürlich – in die jetzige Fassung abgeändert worden sei. Der Körperschaftsteuerbescheid 2009 widerspreche somit dem geltenden innerstaatlichen Recht. Die Rechtsansicht des BMF laufe in jedem Sinne dem objektiv nachprüfbaren Willen des Gesetzgebers sowie dem Gesetzeszweck zuwider. Die Finanzverwaltung habe sich in Anwendung der Gesetze an der in den Erläuternden Bemerkungen dargelegten Rechtsansicht des Gesetzgebers zu orientieren und die entgegenstehende Rechtsansicht des BMF außer Acht zu lassen.

2. Unionsrechtliche Rechtswidrigkeit:

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH (EuGH 22.10.1998, Rs [C-10/97](#) bis C-22/97, *IN.CO.GE 90*) komme Unionsrecht gegenüber nationalem Recht ein Anwendungsvorrang zu, soweit nationales Recht im Widerspruch zum Unionsrecht stehe. Die nationale Norm bleibe zwar in diesem Fall in vollem Umfang bestehen, jedoch sei diese von der zuständigen Behörde

unionskonform auszulegen und anzuwenden. Dies gelte auch für Widersprüche zu unmittelbar anwendbaren unionsrechtlichen Rechtsgrundsätzen, die vom EuGH entwickelt worden seien (Laudacher, UFS Journal 5/2010, 164). In der Entscheidung zur Rechtssache *Papillon* (EuGH 27.11.2008, Rs [C-418/07](#)) habe der EuGH einen solchen Rechtssatz zur Gruppenbesteuerung entwickelt, der bei der Anwendung von innerstaatlichem Recht von internationalen Behörden zu berücksichtigen sei. Der EuGH habe den Rechtsgrundsatz entwickelt, dass inländische Einkunftsquellen von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Steuersubjekten in Hinblick auf nationale Gruppenbesteuerungsvorschriften nicht schlechter zu behandeln seien, als jene von inländischen Steuersubjekten. Eine Ungleichbehandlung wäre eine unionsrechtswidrige Verletzung der Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 49 AEUV. Diese Rechtsansicht bringe der EuGH im oben angeführten Urteil – in diesem Fall sei es um inländische Enkelgesellschaften gegangen – unmissverständlich zum Ausdruck: „*Art. 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Art. 43 EGV) (Anmerkung: nunmehr Art. 49 AEUV) ist dahin auszulegen, dass er Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegensteht, wonach eine Regelung der Gruppenbesteuerung auf eine in diesem Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft, die gleichfalls in diesem Staat ansässige Tochter- und Enkelgesellschaften hält, Anwendung findet, nicht aber auf eine solche Muttergesellschaft, wenn ihre gebietsansässigen Enkelgesellschaften über eine Tochtergesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat gehalten werden.*“ Gleiches müsse auch für in Österreich steuerpflichtige Ergebnisse beschränkt steuerpflichtiger Gesellschaften gelten: es liege eine ungerechtfertigte Diskriminierung vor, wenn inländische steuerliche Gewinne nur dann in das Gruppenergebnis einbezogen werden, wenn diese einem inländischen, nicht hingegen einem ausländischen Gruppenmitglied zuzurechnen seien. Die Rechtsansicht, dass dies aus unionsrechtlicher Sicht keinesfalls zulässig sein könne, werde auch einhellig in der Literatur vertreten (Lang/Schuch/Staringer, Kommentar KStG, § 9 Rz 190; Demscher/Stefaner, SWI 1/2009, 9; Stefaner/Weninger, SWI 9/2004, 441). Eine unionsrechtswidrige Diskriminierung habe der Gesetzgeber, wie oben bereits dargelegt, bei Einführung der Gruppenbesteuerung explizit vermeiden wollen. Der Gesetzestext sei daher – insbesondere im Sinne der Erläuternden Bemerkungen – unionsrechtskonform auszulegen.

Abschließend sei somit festzuhalten, dass der Körperschaftsteuerbescheid 2009 sowohl aufgrund innerstaatlicher, als auch aufgrund unionsrechtlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw., eine Gesellschaft mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in der Bundesrepublik Deutschland, die ausschließlich im Rahmen ihrer inländischen Betriebsstätte wirtschaftlich

tätig ist, begeht die Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2009, mit welchem die in Österreich aus der Vermietung der Räumlichkeiten des ABC-Gebäudes im xxxx Wiener Gemeindebezirk erzielten Einkünfte der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterzogen wurden.

Die Bw. beruft sich auf ihre seit dem Jahr 2005 bestehende Einbindung in die steuerliche Unternehmensgruppe der X-AG (Gruppenträger) als Tochtergesellschaft des inländischen Gruppenmitgliedes X-GmbH und ausländisches Gruppenmitglied iSd § 9 Abs. 2, 2. TS KStG 1988.

Die Bw. vertritt die Auffassung, dass ihre inländischen Betriebsergebnisse nicht der beschränkten Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 zu unterziehen, sondern im Wege einer Zurechnung beim Gruppenträger in die Gruppenbesteuerung zu integrieren seien. Der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid 2009 sei nach Ansicht der Bw, daher sowohl nach innerstaatlichem Recht als auch nach Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union rechtswidrig.

Die von der Bw. erstatteten Vorbringen sind den im Sachverhaltsteil dieser Entscheidung vollständig wiedergegebenen Inhalten der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung und der Berufungsschrift zu entnehmen.

Darstellung der maßgeblichen Rechtsgrundlagen:

Gemäß [§ 1 Abs. 3 Z 1 KStG 1988](#) sind Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz ([§ 27 der Bundesabgabenordnung](#)) haben, mit ihren Einkünften im Sinne des § 21 Abs. 1 beschränkt steuerpflichtig. Als Körperschaften gelten: a) Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die einer inländischen juristischen Person vergleichbar sind. b) Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen (§ 3).

Gemäß [§ 21 Abs. 3 Z 1 KStG 1988](#) erstreckt sich die Steuerpflicht iSd § 1 Abs. 3 Z 1 nur auf Einkünfte iSd [§ 98 EStG 1988](#).

Gemäß [§ 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) unterliegen u.a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23), für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder für den im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist oder bei dem im Inland unbewegliches Vermögen vorliegt, der beschränkten Einkommensteuerpflicht.

Gemäß der in Art. 7 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (BGBl. III 1982/2002) normierten zwischenstaatlichen Übereinkunft dürfen Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates im anderen Staat besteuert werden, wenn sie einer im anderen Vertragsstaat gelegenen Betriebsstätte zugerechnet werden können. Gehören zu den Gewinnen Einkünfte, die in

anderen Artikeln dieses Abkommens behandelt werden, so werden die Bestimmungen jener Artikel durch die Bestimmungen dieses Artikels nicht berührt (Abs. 8 leg.cit).

Gemäß Art. 6 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen dürfen Einkünfte, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unbeweglichem Vermögen (einschließlich der Einkünfte aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben) bezieht, das im anderen Vertragsstaat liegt, im anderen Staat besteuert werden. Gemäß Absatz 3 leg.cit. gilt Absatz 1 für Einkünfte aus der unmittelbaren Nutzung, der Vermietung oder Verpachtung sowie jeder anderen Art der Nutzung unbeweglichen Vermögens.

In [§ 9 Abs. 2 KStG 1988](#) ist angeordnet:

„(1) Abweichend von § 7 können finanziell verbundene Körperschaften (Abs. 2 bis 5) nach Maßgabe des Abs. 8 eine Unternehmensgruppe bilden. Dabei wird das steuerlich maßgebende Ergebnis des jeweiligen Gruppenmitglieds (Abs. 6 und Abs. 7) dem steuerlich maßgebenden Ergebnis des beteiligten Gruppenmitglieds bzw. Gruppenträgers jenes Wirtschaftsjahres zugerechnet, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahrs des Gruppenmitgliedes fällt.

(2) Gruppenmitglieder (als Beteiligungskörperschaften oder als beteiligte inländische Körperschaften) können sein:

- unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die unter § 7 Abs. 3 fallen,*
- nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften, die mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar sind und ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbunden sind (Abs. 4).*

Inländische unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder können auch Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft nach Maßgabe des Abs. 3 und 4 sein.“

Gemäß [§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988](#) ist bei Ermittlung des zuzurechnenden steuerlich maßgebenden Ergebnisses zu beachten, dass bei nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitgliedern nur die nach § 5 Abs. 1 und den übrigen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 und dieses Bundesgesetzes ermittelten Verluste aus Einkunftsquellen des jeweiligen Wirtschaftsjahres dem unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger im Ausmaß der Beteiligungen aller beteiligter Gruppenmitglieder einschließlich eines beteiligten Gruppenträgers zuzurechnen sind. In Jahren, in denen der ausländische Verlust mit einem ausländischen Gewinn verrechnet wird oder verrechnet werden könnte, ist ein Betrag in diesem Ausmaß beim beteiligten

inländischen Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger, dem der Verlust zugerechnet wurde, als Gewinn zuzurechnen.

Wie aus der Bescheidbegründung zu entnehmen ist, stützte sich das Finanzamt auf die in Rz 423 der KStR idF des Wartungserlasses 2007 (GZ BMF-010216/0095-VI/6/2008) publizierte Rechtsinterpretation des BMF: „*Liegen bei der ausländischen Körperschaft neben den ausländischen auch inländische Einkünfte vor, sind diese im Rahmen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht des Gruppenmitglieds zu erfassen (Betriebsstättenergebnisse und außerbetriebliche Einkünfte), sofern dies nach DBA-Recht zulässig ist (siehe auch Rz 424 bis Rz 429). Die inländischen Ergebnisse fließen über das Gesamtergebnis des ausländischen Gruppenmitgliedes in die Gruppe ein, soweit sich insgesamt ein Verlust ergibt*“ (KStR Rz 423). Das Finanzamt hatte sich bei der Erlassung des angefochtenen Körperschaftsteuerbescheides 2009 an dieser ab Juni 2008 geltenden Fassung der KStR Rz 423 zu orientieren, da Steuerrichtlinien aufgrund ihrer Rechtsnatur als generelle Weisungen für die Abgabenbehörden erster Instanz verbindlich sind.

Die vorherige Fassung der KStR Rz 423 lautete:

„*Liegen bei der ausländischen Körperschaft neben den ausländischen auch inländische Einkünfte vor, unterbleibt im Hinblick auf die Sonderregelung über die Zurechnung der ausländischen Verluste eine Zusammenrechnung mit den inländischen Einkünften. Es gilt die Isolationstheorie. Inländische Betriebsstättenergebnisse und die Einkünfte aus inländischem unbeweglichem Vermögen sind unmittelbar in die Gruppenbesteuerung einzubeziehen, andere inländische außerbetriebliche Einkünfte bleiben außer Ansatz und sind im Rahmen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht des Gruppenmitglieds zu erfassen, sofern dies nach DBA-Recht zulässig ist (siehe auch Rz 424 bis Rz 429)*“ (KStR Rz 423 idF vor dem Wartungserlass 2007).

Die Bw. vertritt die Ansicht, dass diese bis 17.6.2008 gültige Version der KStR Rz 423 rechtskonform gewesen sei, während die im konkreten Fall zur Anwendung gekommene geänderte Auslegung durch das BMF sowohl dem innerstaatlichen Recht als auch dem Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union widerspreche.

Zum von der Bw. problematisierten Thema gibt es weder eine zweitinstanzliche noch eine höchstgerichtliche Rechtsprechung.

Die Recherche in zwei Kommentaren zur Gruppenbesteuerung ergibt folgendes Bild:

A) „*Hat ein ausländisches Gruppenmitglied unbewegliches Vermögen oder eine Betriebsstätte im Inland, hat Österreich in Bezug auf die Liegenschaftseinkünfte und die Betriebsstätteneinkünfte die vollen Besteuerungsrechte. Die Liegenschaftseinkünfte und die Einkünfte der Betriebsstätte der ausländischen Gesellschaft unterliegen somit hinsichtlich der Gewinne und Verluste der österreichischen Besteuerung. Nach dem*

Gruppenbesteuerungserlass waren die Liegenschaftseinkünfte und Betriebsstätteneinkünfte des ausländischen Gruppenmitglieds voll in die Unternehmensgruppe einzubeziehen. Diese Aussage wurde in den KStR geändert. Nunmehr sind die inländischen Einkünfte eines ausländischen Gruppenmitgliedes im Rahmen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht zu erfassen; die Zugehörigkeit des ausländischen Gruppenmitgliedes zur Unternehmensgruppe ändert an der beschränkten Steuerpflicht nichts. In die Unternehmensgruppe können die inländischen Einkünfte des ausländischen Gruppenmitgliedes nur mehr über die Verlustzurechnung durch das ausländische Gruppenmitglied eingehen. Für die Gruppenbesteuerung macht es bei einem ausländischen Gruppenmitglied daher keinen Unterschied, ob es in Österreich oder in einem Drittstaat weitere Einkünfte erzielt. Inländische Verluste des ausländischen Gruppenmitgliedes erhöhen damit die Verlustzurechnung (sofern sich beim ausländischen Gruppenmitglied insgesamt auch ein Verlust ergibt), im Zeitpunkt der Verlustverwertung der inländischen Verluste kommt es zur Nachversteuerung. Zusammengefasst kommen bei ausländischen Gruppenmitgliedern mit inländischen Einkünften die beschränkte Körperschaftsteuerpflicht (für die inländischen Einkünfte) und das Gruppenbesteuerungsregime (Verlustzurechnung, wenn sich beim ausländischen Gruppenmitglied insgesamt ein Verlust ergibt) nebeneinander zur Anwendung"

(Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Praxiskommentar Gruppenbesteuerung, K275).

B) „*Sofern ein ausländisches Gruppenmitglied, welches die Kriterien des § 9 Abs 2 KStG erfüllt, im Inland beschränkt steuerpflichtige Einkünfte iSd § 21 Abs 1 KStG iVm § 98 Abs 1 EStG erzielt, unterliegen diese jedenfalls der Steuerpflicht im Inland. Fraglich ist, ob diese dem inländischen beteiligten Gruppenmitglied bzw Gruppenträger zuzurechnen sind. Nach dem Wortlaut des § 9 Abs 6 Z 6 KStG werden bei nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitgliedern nur Verluste dem Gruppenmitglied bzw Gruppenträger zugerechnet. Positive Einkünfte werden hingegen von der Zurechnungsregelung des § 9 Abs 6 Z 6 KStG nicht erfasst. Ebenso wenig trifft § 9 Abs 6 Z 2 KStG eine Vorkehrung für positive inländische Einkünfte beschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder. Nach § 9 Abs 6 Z 2 KStG sind dem Gruppenmitglied bzw Gruppenträger die Ergebnisse im Sinne der Z 1 zuzurechnen. Von § 9 Abs 6 Z 1 KStG werden hingegen nur die Ergebnisse unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder umfasst. Eine offene Lücke, die durch Analogie zu schließen wäre, kann hier nicht erblickt werden. Vielmehr müssten für diesen Fall die positiven Einkünfte vom ausländischen Gruppenmitglied selbst im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht gem. § 24 Abs 2 KStG versteuert werden. Nach den ErlRV sind inländische betriebliche Einkünfte ausländischer Gruppenmitglieder unabhängig und getrennt von der Erfassung ausländischer Verluste der beteiligten Körperschaft (übergeordnetes Gruppenmitglied oder Gruppenträger) aber zuzurechnen (vgl auch Hirschler/Schindler, IStR*

2004, 511; vgl Walter, in: Mühlehner/Zöchling [Hrsg], Gruppenbesteuerung 51 f).

Außenbetriebliche Einkünfte bleiben von der Gruppenzurechnung ausgeschlossen und sind als beschränkt steuerpflichtige Einkünfte der ausländischen Körperschaft zu erfassen (vgl ErRV)."

(Tumpel/Aigner, § 9 Abs 6 KStG Ergebniszurechnung und Ergebnisermittlung, Rz 50, in:

Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel (Hrsg.), Gruppenbesteuerung).

Die vom BMF in den KStR Rz 423 idF Wartungserlass 2007 publizierte Rechtsansicht steht somit nicht in Widerspruch zu den zitierten Kommentarmerkunigen.

Die von der Bw. im Zusammenhang mit der Behauptung der innerstaatlichen Rechtswidrigkeit vorgebrachte Tatsache, dass aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage betreffend das Steuerreformgesetz 2005 eine andere Absicht des Gesetzgebers hervorgeht, wird auch von Tumpel/Aigner mit Verweis auf Hirschler/Schindler angesprochen. Jedoch gelangen die genannten Autoren aufgrund dieses zweifellos bestehenden Widerspruchs zwischen Gesetzestext und Erläuternden Bemerkungen (im Gegensatz zur Bw.) nicht zur Schlussfolgerung, dass den Erläuternden Bemerkungen bei der Auslegung der Bestimmungen des [§ 9 Abs. 6 KStG 1988](#) eine maßgebliche, d.h. über den Wortlaut des Gesetzestextes hinausgehende Bedeutung beizumessen wäre.

Insoweit die Bw. vermeint, dass hinsichtlich der in den KStR Rz 423 dargelegten Auslegung des § 9 Abs. 6 KStG von innerstaatlicher Rechtswidrigkeit auszugehen wäre, ist folgendes festzustellen:

Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung ist auch im öffentlichen Recht bei einer Interpretation nach jenen grundlegenden Regeln des Rechtsverständnisses vorzugehen, die im ABGB für den Bereich der Privatrechtsordnung normiert sind.

§ 6 ABGB verweist zunächst auf die Bedeutung des Wortlautes in seinem Zusammenhang. Dabei ist grundsätzlich zu fragen, welche Bedeutung einem Ausdruck nach dem allgemeinen Sprachgebrauch oder nach dem Sprachgebrauch des Gesetzgebers zukommt. Dafür müssen die objektiven, jedermann zugänglichen Kriterien des Verständnisses statt des subjektiven Verständnishorizonts der einzelnen Beteiligten im Vordergrund stehen (vgl. dazu Bydlinski in Rummel, ABGB I Rz 1 zu § 6). In diesem Sinne vertreten auch Antoniolli/Koja, Allgemeines Verwaltungsrecht3, S. 101 f, 1996, die Auffassung, dass die Bindung der Verwaltung an das Gesetz nach Art. 18 B-VG einen Vorrang des Gesetzeswortlautes aus Gründen der Rechtsstaatlichkeit und der demokratischen Legitimation der Norm bewirke und den dem Gesetz unterworfenen Organen die Disposition über das Verständnis möglichst zu entziehen sei. Dies bedeute bei Auslegung von Verwaltungsgesetzen einen Vorrang der Wortinterpretation in Verbindung mit der grammatischen und der systematischen Auslegung sowie äußerste Zurückhaltung gegenüber der Anwendung sogenannter

"korrigierender Auslegungsmethoden". Daher ist zunächst nach dem Wortsinn zu fragen (vgl. zB VwGH 23.02.2010, [2009/05/0080](#)).

Den Gesetzesmaterialien kommt bei der Auslegung keine selbständige normative Kraft zu (vgl. zB VwGH 03.04.2008, [2006/09/0056](#)).

Die Gesetzesmaterialien sind nur dann zur Auslegung eines Gesetzes heranzuziehen, wenn der Wortlaut des Gesetzes selbst zu Zweifeln über seinen Inhalt Anlass gibt (vgl. zB VwGH 18.03.1997, [96/08/0167](#); VwGH 17.10.2001, [99/13/0172](#)).

Da nach dem Wortlaut des [§ 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988](#) dem Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger die Ergebnisse iSd Z 1 zuzurechnen sind, von [§ 9 Abs. 6 Z 1 KStG 1988](#) jedoch nur die Ergebnisse unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder umfasst sind, führt bereits die Wortinterpretation in Verbindung mit der grammatischen und der systematischen Auslegung zum eindeutigen Ergebnis, dass inländische Betriebsstättengewinne von ausländischen Gruppenmitgliedern im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht versteuert werden sollen.

Eine Heranziehung der Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage betreffend das Steuerreformgesetz 2005 bei der Auslegung des Gesetzes kann – entgegen der von der Bw. vertretenen Auffassung – nicht in Betracht gezogen werden, da der Wortlaut des Gesetzes selbst keinen Anlass zu Zweifeln über seinen Inhalt gibt.

Sämtliche von der Bw. erstatteten Vorbringen zur nach ihrer Sichtweise gebotenen Vorgehensweise bei der Gesetzesauslegung erweisen sich im Hinblick auf die Rechtsprechung des VwGH als unzutreffend, da von der Bw. offensichtlich nicht bedacht wurde, dass die Grenze jeder Auslegung der mögliche Wortsinn zu sein hat.

Die in den KStR Rz 423 dargelegte Rechtsinterpretation des BMF ist aus den dargelegten Gründen aus rechtswissenschaftlicher Perspektive als „lege artis“ zu beurteilen, weshalb eine innerstaatliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides für den Unabhängigen Finanzsenat nicht erkennbar ist.

Insoweit sich die Bw. auf Gemeinschaftsrechtswidrigkeit des [§ 9 Abs. 6 KStG 1988](#) wegen Verletzung der Niederlassungsfreiheit beruft, ist festzustellen, dass im Zentrum ihrer Argumentation das EuGH-Urteil vom 27.11.2008, Rs C-418/07, *Société Papillon*, steht.

Der Tenor dieses EuGH-Urtells lautet: „*Art. 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Art. 43 EG) ist dahin auszulegen, dass er Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats entgegensteht, wonach eine Regelung der Gruppenbesteuerung auf eine in diesem Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft, die gleichfalls in diesem Staat ansässige Tochter- und Enkelgesellschaften hält, Anwendung findet, nicht aber auf eine solche Muttergesellschaft, wenn ihre gebietsansässigen Enkelgesellschaften über eine Tochtergesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat gehalten werden.*“

Die von der Bw. zur Unterstützung ihrer Ansicht angeführten Publikationen von Stefaner/Weninger, SWI 9/2004, 411 und Demscher/Stefaner, SWI 1/2009 haben jeweils eine Befassung der Autoren mit gemeinschaftsrechtlichen Bedenken gegen das bestehende österreichische Gruppenbesteuerungssystem zum Inhalt.

Im Beitrag von Stefaner/Weninger, SWI 9/2004, wird zur berufungsgegenständlichen Problematik die Ansicht vertreten, dass „*eine Schlechterstellung des internationalen Sachverhalts und somit ein möglicher Verstoß gegen Gemeinschaftsrecht*“ vorliege. Weiters führen die Autoren aus: „*Diese Problematik ist offenbar auch dem Gesetzgeber aufgefallen, weshalb in die Erl. zur RV die Formulierung aufgenommen wurde, dass inländische Betriebsstättenergebnisse unabhängig vom Ergebnis der Auslandstochter der inländischen Mutter zugerechnet werden sollen. Ob allerdings lediglich eine Aufnahme in die Erl. genügt und der Wortlaut von § 9 Abs. 6 Z 6 KStG eine entsprechende Interpretation trägt, bleibt fraglich.*“

Im Beitrag von Demscher/Stefaner, SWI 1/2009, wird die Ansicht vertreten, dass das EuGH-Urteil in der Rechtssache *Société Papillon* einige Schwachstellen des österreichischen Gruppenbesteuerungssystems aufzeige, die schon bisher von der Lehre kritisiert worden seien. Zur berufungsgegenständlichen Problematik wird die Ansicht vertreten: „*Folglich sollten die österreichischen Einkunftssteile beschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder getrennt von ausländischen Einkunftstangenten behandelt werden und der österreichische Gewinn/Verlust, wie bei unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern, zu 100 % in das Gruppeneinkommen einbezogen werden.*“

Diese Ausführungen von Demscher/Stefaner erscheinen im Hinblick auf das Urteil des EuGH in der Rechtssache *Société Papillon* durchaus nicht unplausibel.

Bei Betrachtung der weiteren Entwicklung in der Rechtsprechung des EuGH zeigt sich allerdings sehr deutlich, dass die Heranziehung des im Jahr 2008 ergangenen EuGH-Urteils in der Rechtssache *Société Papillon* als Beurteilungsmaßstab im gegenständlichen Fall vollkommen verfehlt wäre.

Das Augenmerk wird vielmehr auf das - seitens der Bw. unerwähnt gebliebene - EuGH-Urteil vom 25.2.2010, Rs C-337/08, *X Holding BV* zu richten sein. In dieser Entscheidung finden sich sehr deutliche Aussagen des Gerichtshofes zur Gruppenbesteuerung im Allgemeinen, deren „aufklärende“ Wirkung unbestreitbar ist, zumal dadurch der Raum für Spekulationen rund um den Problemkreis Gemeinschaftsrechtskonformität von Gruppenbesteuerungssystemen in grenzüberschreitenden Fällen erheblich eingeschränkt wurde.

Der Tenor des EuGH-Urteils in der Rechtssache *X Holding BV* lautet:

„*Die Art. 43 EG und 48 EG stehen nicht der Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, die es einer Muttergesellschaft ermöglicht, mit ihrer gebietsansässigen Tochtergesellschaft eine*

steuerliche Einheit zu bilden, die Bildung einer solchen steuerlichen Einheit mit einer gebietsfremden Tochtergesellschaft aber nicht zulässt, weil deren Gewinne nicht den Steuervorschriften dieses Mitgliedstaats unterliegen."

Im Folgenden werden die für die Beurteilung des berufungsgegenständlichen Falles relevanten Textpassagen dieses EuGH-Urtells wiedergegeben:

In den Randnummern 38, 39 und 40 wurde vom Gerichtshof klargestellt, dass Betriebsstätten und Tochtergesellschaften bei der Gruppenbesteuerung in grenzüberschreitenden Fällen nicht gleich behandelt werden müssen:

„Betriebsstätten in einem anderen Mitgliedstaat und gebietsfremde Tochtergesellschaften befinden sich nämlich im Hinblick auf die Aufteilung der Besteuerungsgrundlage, wie sie sich aus einer Übereinkunft wie dem Doppelbesteuerungsabkommen und insbesondere dessen Art. 7 Abs. 1 und 23 Abs. 2 ergibt, nicht in einer vergleichbaren Situation. Denn während die Tochtergesellschaft als selbständige juristische Person in dem Vertragsstaat eines solchen Doppelbesteuerungsabkommens, in dem sie ihren Sitz hat, unbeschränkt steuerpflichtig ist, gilt dies nicht für die Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat, die prinzipiell und in beschränktem Umfang weiterhin der Steuerhoheit des Herkunftsstaats unterliegt.“ (Randnr. 38).

„Zwar hat der Gerichtshof in anderen Fallgestaltungen entschieden, dass die freie Wahl, die Art. 43 Abs. 1 Satz 2 EG den Wirtschaftsteilnehmern in Bezug auf die Festlegung der Rechtsform lässt, die für die Ausübung ihrer Tätigkeiten in einem anderen Mitgliedstaat am besten geeignet ist, nicht durch diskriminierende Steuerbestimmungen eingeschränkt werden darf (vgl. in diesem Sinne Urteile Kommission/Frankreich, Randnr. 22, Oy AA, Randnr. 40, und vom 23. Februar 2006, CLT-UFA, C-253/03, Slg. 2006, I-1831, Randnr. 14)“ (Randnr. 39).

„Dem Herkunftsmitgliedstaat steht es jedoch nach wie vor frei, Bedingungen und Höhe der Besteuerung der verschiedenen Niederlassungsformen von im Ausland tätigen inländischen Gesellschaften festzulegen, soweit er ihnen eine Behandlung gewährt, die gegenüber vergleichbaren inländischen Niederlassungen nicht diskriminierend ist (Urteil vom 6. Dezember 2007, Columbus Container Services, C-298/05, Slg. 2007, I-10451, Randnrs. 51 und 53). Da sich Betriebsstätten in einem anderen Mitgliedstaat und gebietsfremde Tochtergesellschaften, wie in Randnr. 33 des vorliegenden Urteils ausgeführt, im Hinblick auf die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis nicht in einer vergleichbaren Situation befinden, ist der Herkunftsmitgliedstaat somit nicht verpflichtet, gebietsfremde Tochtergesellschaften ausländischen Betriebsstätten steuerlich gleichzustellen“ (Randnr. 40).

Nach Ansicht des EuGH steht die Niederlassungsfreiheit dem an eine gebietsansässige Muttergesellschaft gerichteten Verbot, eine steuerliche Einheit mit einer gebietsfremden Tochtergesellschaft zu bilden, nicht entgegen. Eine Steuerregelung wie die im

Ausgangsverfahren in Rede stehende sieht der EuGH folglich als durch das Erfordernis, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren, gerechtfertigt und im Hinblick auf die mit ihr verfolgten Ziele als verhältnismäßig an.

Aus dem EuGH-Urteil in der Rechtssache *X Holding BV*, mit welchem der Gerichtshof den in den Rechtssachen *Marks & Spencer* und *Oy AA* begonnen Weg fortsetzt, geht somit insgesamt hervor, dass eine Einschränkung der grenzüberschreitenden Verlustverwertung von Tochtergesellschaften und Betriebsstätten im Rahmen der Gruppenbesteuerung mit dem Gemeinschaftsrechtsprinzip der Niederlassungsfreiheit vereinbar ist. Damit bestätigt sich die restriktive Haltung des EuGH in Sachen grenzüberschreitender Gruppenbesteuerung.

Dass das EuGH-Urteil in der Rechtssache *X Holding BV* in der Fachwelt teilweise enttäuschte Reaktionen auslöste, erscheint durchaus nachvollziehbar. Schließlich wurde durch das EuGH-Urteil in der Rechtssache *X Holding BV* den Vorstellungen mancher Autoren, die aufgrund des EuGH-Urteils vom 27.11.2008, Rs C-418/07, *Société Papillon* einen Impetus in Richtung weitestgehende Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern zu erkennen glaubten, eine klare Absage erteilt.

Auch im gegenständlichen Fall gründen sich die von der Bw. geäußerten gemeinschaftsrechtlichen Bedenken in erster Linie auf Überlegungen, die aus dem EuGH-Urteil in der Rechtssache *Société Papillon* hergeleitet wurden.

Wie vorstehend ausgeführt, erweist sich dieses Gedankengebäude in Anbetracht der weiteren Entwicklung der Rechtsprechung des EuGH als „überholt“.

Ebenso erlangt es den von der Bw. angeführten Fachbeiträgen an Aktualität, da die in diesen Texten problematisierten Aspekte der Gruppenbesteuerung in grenzüberschreitenden Fällen durch das EuGH-Urteil in der Rechtssache X Holding BV für die rechtliche Beurteilung des konkreten Falles hinfällig geworden sind.

Die von der Bw. geäußerten Zweifel an der Gemeinschaftsrechtskonformität der dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegenden Rechtsnormen bzw. deren Auslegung durch die Finanzverwaltung wurden durch die in der Rechtssache X Holding BV erfolgten Klarstellungen durch den Gerichtshof vollständig beseitigt. Es muss nunmehr zur Kenntnis genommen werden, dass der EuGH in Sachen grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung eine restriktive Haltung einnimmt.

Die von der Bw. im konkreten Fall aufgezeigte Ungleichbehandlung mag eine Diskriminierung darstellen, verstößt jedoch nicht gegen die Niederlassungsfreiheit.

Das EuGH-Urteil in der Rechtssache X Holding BV führt zur Überzeugung, dass die bei der Erlassung des angefochtenen Bescheides zur Anwendung gelangte Steuerregelung durch das Erfordernis, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren, gerechtfertigt und im Hinblick auf die mit ihr verfolgten Ziele verhältnismäßig ist.

Die rechtliche Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes ergibt somit, dass der angefochtene Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2009 mit keiner Rechtswidrigkeit behaftet ist.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 19. April 2012