

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Regina Vogt in der Beschwerdesache Bf., W, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 30.4.2009 betreffend Feststellung einer Unternehmensgruppe zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin, in der Folge Bf. genannt, beantragte am 30.1.2009 die Feststellung einer Gruppe zwischen der Bf. als Gruppenträgerin und der H Hefe GmbH, der X Sp.z.o.o (Firma 1) sowie der Y Sp.Z.O.O (Firma 2) als Gruppenmitglieder ab dem 1.2.2008, wirksam ab dem Veranlagungsjahr 2009, beginnend mit 1.2.2008, endend mit 31.1.2009.

Die Erfüllung der in § 9 Abs. 8 KStG 1988 geregelten Formerfordernisse unter Verwendung der amtlich aufgelegten Antragsformulare durch die Bf. steht außer Streit.

Aus diesen Antragsformularen geht weiteres hervor, dass die Bf. zu 100 % an der H mit Sitz in Österreich und an der Firma 1 mit Sitz in Polen beteiligt ist. Firma 1 wiederum ist zu 100 % beteiligt an Firma 2, ebenfalls mit Sitz in Polen

Mit Datum 30.4.2009 erging ein Gruppenfeststellungsbescheid, mit dem das Bestehen einer Unternehmensgruppe zwischen folgenden Gesellschaften festgestellt wurde:

Gruppenträger: Bf.

Inländisches Gruppenmitglied: H GmbH

Ausländisches Gruppenmitglied: Firma 1

Als Begründung wurde folgendes ausgeführt:

Gem. § 9 Abs. 2 zweiter TS KStG 1988 dürfe ein ausländisches Gruppenmitglied innerhalb der Unternehmensgruppe ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen

Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger ausreichend finanziell iSd § 9 Abs.4 KStG 1988 verbunden sein. Die Gruppenbildung im Ausland sei daher auf eine Ebene begrenzt. Ausländische Tochterkörperschaften eines ausländischen Gruppenmitgliedes seien von der Unternehmensgruppe ausgeschlossen. Die Firma 2 sei eine ausländische Körperschaft, die die Voraussetzung des § 9 Abs. 4 KStG 1988 nicht erfülle und daher nicht in die Gruppe aufgenommen werden könne.

Gegen diesen Bescheid wurde nach verlängerter Beschwerdefrist mit Schriftsatz vom 30.9.2009 Beschwerde erhoben und als Begründung folgendes ausgeführt:

Bei der Firma 2 handle es sich um eine ausländische Einzelgesellschaft. Deren Nichtaufnahme in die Unternehmensgruppe verstoße gegen die gemeinschaftsrechtlich gebotene Niederlassungsfreiheit .

Die Bf. verwies auf das Urteil des EuGH in der Rechtssache Papillon, RS C-418/07 vom 27.11.2008, worin der EuGH festgestellt habe, dass es als Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit zu werten sei, wenn eine französische Muttergesellschaft, die ihre Einzelgesellschaft mittelbar über eine EU-Tochtergesellschaft halte, von der günstigen steuerlichen Unternehmensgruppe nicht Gebrauch machen könne, dies aber sehr wohl könnte, würde sie diese Einzelgesellschaft über eine französische, also inländische Tochtergesellschaft halten.

Wäre die Firma 2 eine inländische Einzelgesellschaft der inländischen Tochtergesellschaft H GmbH oder wäre die unmittelbare Muttergesellschaft Firma 1 eine in Österreich ansässige Gesellschaft, wäre die Anerkennung der Firma 2 als Gruppenmitglied nicht in Frage gestellt. Da sie aber eine 100%-ige Tochtergesellschaft der in einem EU-Land ansässigen Tochtergesellschaft Firma 1 sei, werde ihr der Status als Gruppenmitglied versagt. Die steuerliche Schlechterstellung werde also allein damit erreicht, als ein nachteiliges Ergebnis aus der unterschiedlichen Behandlung von inländischen Körperschaften und Körperschaften mit Sitz im (EU-)Ausland resultiere.

Die in Art. 49 verankerte Niederlassungsfreiheit sei als Grundfreiheit unmittelbar anwendbar, sodass Verwaltungsbehörden, konkret das Finanzamt Wien 8/16/17, verpflichtet seien, nationale Vorschriften, die dem unmittelbaren Gemeinschaftsrecht entgegenstehen, nicht anzuwenden.

§ 9 Abs. 2 KStG 1988, wonach die Einbeziehung von ausländischen Gruppenmitgliedern nur im Fall der direkten finanziellen Verbindung mit dem inländischen Gruppenträger bzw einem inländischen Gruppenmitglied zulässig sei, verstoße gegen die in Art. 49-EG festgelegte Niederlassungsfreiheit.

Nationale Rechtsvorschriften dürften dem Grundsatz der gemeinschaftsrechtskonformen Interpretation zufolge, jedoch nicht in einer Art und Weise angewendet werden, dass das Ergebnis der Auslegung zu einem dem Gemeinschaftsrecht widersprechenden Ergebnis führen würde.

Hinsichtlich der Unverhältnismäßigkeit allfälliger Rechtfertigungsgründe werde ebenso auf das Urteil "Papillon" verwiesen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist, ob die ausländische Einzelgesellschaft Firma 2, die über die ausländische Tochtergesellschaft Firma 1 gehalten wird, Mitglied der Unternehmensgruppe sein kann.

Die belangte Behörde verneint dies im Hinblick auf die eindeutige gesetzliche Bestimmung des § 9 Abs. 2 TS 2 KStG 1988.

Die Bf. erachtet dies auf Grund des Anwendungsvorranges des Unionsrechtes infolge Verletzung der Niederlassungsfreiheit durch § 9 Abs. 2 TS 2 KStG 1988 als rechtlich geboten.

Die hier maßgeblichen Bestimmungen in der im Zeitpunkt der Bescheiderlassung (30.4.2009) gültigen Fassung lauten:

§ 9. (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 Wirtschaftsjahres des Gruppenmitgliedes fällt.

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

....

-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).

Die belangte Behörde hat für die Firma 2 die Aufnahme in die Gruppe mit der Begründung versagt, dass die Voraussetzungen des § 9 Abs. 2 nicht vorliegen.

Die Bf. stützt sich auf die Rechtsprechung des EuGH in der RS Papillon C-418/07 vom 27.11.2008 und vermeint, dass dieses Urteil die Unionsrechtswidrigkeit und damit Nichtanwendbarkeit dieser gesetzlichen Bestimmung zur Folge habe und daher auf Grund des Anwendungsvorranges des Unionsrechtes die Firma 2 in die Gruppe miteinzubeziehen sei.

Dieser Auffassung kann sich das Bundesfinanzgericht nicht anschließen.

In der RS Papillon, bestätigte der EuGH seine ständige Rechtsprechung, dass die Niederlassungsfreiheit Gesellschaften eines Mitgliedstaates das Recht zusichert,

ihre Tätigkeit in anderen Mitgliedstaaten durch eine Tochtergesellschaft, eine Zweigniederlassung oder eine Agentur auszuüben. Damit ist auch die Wahlfreiheit der Niederlassungsform verbunden. Sofern daher eine Regelung, wie im Ausgangsfall eine des französischen Steuerrechts, hinsichtlich der Einbeziehung mittelbarer Beteiligungen, die über ansässige und nichtansässige Tochtergesellschaften gehalten werden, differenziert, verstößt sie gegen die Niederlassungsfreiheit.

Als Auswirkung dieses Urteils auf die österreichische Rechtslage wurde die Anwendung des § 9 Abs. 2 TS 2 KStG bezüglich sog. "Sandwichstrukturen", also in Österreich ansässiger Gesellschaften, die über ausländische "Töchter" gehalten werden, insoweit verdrängt, als die Ergebnisse inländischer Enkelgesellschaften, die über eine finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs. 4 KStG mit einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gruppenmitglied verfügen, in die Unternehmensgruppe miteinbezogen werden können (vgl. Schimmer in ÖStZ 2014, Heft 18, S. 458). Dies führt jedoch nach dzt. Rechtsauffassung nicht zu einer Vollmitgliedschaft der einbezogenen Körperschaft.

Daher liegt auch keine Diskriminierung vor, wenn eine ausländische Enkelgesellschaft nicht in die Gruppe mit einbezogen werden kann.

Da es im gegenständlichen Fall um die Einbeziehung der ausländischen Enkelgesellschaft in die Unternehmensgruppe geht, kann eine Berufung auf die RS Papillon bei dieser Fallkonstellation nicht zu einer Unionrechtswidrigkeit des § 9 Abs. 2 TS 2 KStG führen.

Auch die in der Folge ergangenen Entscheidungen des EuGH, in denen sich dieser mit den von den jeweiligen nationalen Gerichten aufgeworfenen Fragen der Diskriminierung von grenzüberschreitenden Sachverhalten gegenüber rein innerstaatlichen und der damit verbundenen Einschränkung der Niederlassungsfreiheit auseinanderzusetzen hatte, lassen keine Unionsrechtswidrigkeit des § 9 Abs. 2 TS 2 KStG im Hinblick auf den Ausschluss ausländischer Enkelgesellschaften, die über ausländische "Töchter" gehalten werden, zu erkennen.

So schreibt Hohenwarter-Mayr in RdW 2015, 201 (Heft 3 vom 17.3.2015) als Fazit der Entscheidungen X-Holding, X-AG und MSA International Holding, EuGH vom 12.6.2014, C-39/13, C-40/13 und C-41/13, die einen weiteren Schritt nach "Papillon" der Liberalisierung nationaler Gruppenbesteuerungssysteme darstellen:

"Die Besteuerung von Unternehmensgruppen zählt zu den zentralen Elementen nationaler Konzernsteuersysteme. Während rein national agierenden Unternehmensgruppen vielfach die Möglichkeit einer Ergebnisverrechnung oder sogar konsolidierten Besteuerung offensteht, wird dies international verflochtenen Konzernen selbst für ihre inlandsbezogenen Tätigkeiten oftmals verwehrt. Bereits im Lichte des EuGH-Urteils in der Rs ICI aus dem Jahr 1998 wurde hier aus unionsrechtlichen Gründen ein Öffnungsprozess gefordert, der sich aber letztlich bis zur Rs Papillon nur sehr zögerlich entwickelte. Mit seinem Papillon-Urteil hat der EuGH jedoch die Weichen für eine umfassende Liberalisierung der Zugangsvoraussetzungen nationaler Gruppenbesteuerungssysteme gestellt, wie ein Blick auf die jüngere Judikatur des EuGH

zeigt. Dieser Liberalisierungsdruck wurde nunmehr mit den Rs SCA Group Holding, X ua und MSA International Holdings ¹ sowie Felixstowe Dock and Railway Company ² um weitere Facetten ergänzt.

Die Rs SCA, X und MSA bekräftigen einmal mehr die Notwendigkeit zur Liberalisierung der Zugangsvoraussetzungen nationaler Gruppenbesteuerungsregime für grenzüberschreitend tätige Konzerne. Es ist unionsrechtlich geboten, im Inland ansässige Gesellschaften eines Konzerns in die Gruppenbesteuerung einzubeziehen, wenn die notwendigen Eingliederungsvoraussetzungen mithilfe von Konzerngesellschaften innerhalb der EU oder des EWR erfüllt werden. Der Zugang zur Gruppenbesteuerung darf mit anderen Worten nicht von der fehlenden Inlandsansässigkeit dieser Gesellschaften abhängig gemacht werden. Gleichzeitig fordern die Art 49 iVm 54 AEUV auch eine horizontale Ergebnisverrechnung indirekt finanziell miteinander verbundener Konzerngesellschaften. Eine uneingeschränkte Ausdehnung dieser Anforderungen auf lückenhafte Konzerne, bei denen die für die finanzielle Verbundenheit der gebietsansässigen Gesellschaften ausschlaggebenden Zwischengesellschaften in Drittstaaten ansässig sind, ist angesichts des limitierten Anwendungsbereichs der Niederlassungsfreiheit nicht notwendig."

In RdW 2015, 266 (Heft 4 vom 17.4.2015) verweist Hohenwarter-Mayr auf eine dringend gebotene Gesetzesänderung des § 9 Abs. 2, um sicherzustellen, dass inländische (Ur-) Einzelgesellschaften, die innerhalb der EU oder des EWR ansässige Zwischengesellschaften gehalten werden, als Gruppenmitglieder iSd § 9 Abs. 2 KStG 1988 aufgenommen werden können.

Bis zu einer Gesetzesänderung könnte allenfalls der Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten (hier der Niederlassungsfreiheit) zu einer Verdrängung des § 9 Abs. 2 TS 2 führen. Wörtlich wird unter Hinweis aus Schrifttum und Judikatur des BFH und des VwGH ausgeführt:"

Wie diesem Anwendungsvorrang allerdings konkret Rechnung zu tragen ist, wird im Schrifttum unterschiedlich beantwortet. ⁸ Folgt man der vom BFH ⁹ entwickelten und vom VwGH teilweise ¹⁰ übernommenen Methode der "geltungserhaltenden Reduktion" bzw "Erweiterung", ¹¹ wäre § 9 Abs 2 erster Satz KStG für Eingliederungszwecke entweder dahin gehend zu reduzieren, dass das unionsrechtswidrige Tatbestandsmerkmal "inländische" ausgeblendet wird, oder im Sinne einer Extension um den Zusatz "oder EU/EWR-" nach dem Merkmal "inländische" zu erweitern. ¹² Sollte die unbeschränkt steuerpflichtige Konzerngesellschaft darüber hinaus über mehrere Auslandsgesellschaften gehalten werden, wäre zudem auch die Wortfolge "unbeschränkt steuerpflichtigen" im zweiten Unterteilstrich von § 9 Abs 2 TS 2 KStG zu "ignorieren". ¹³ Denn nur so können auch tiefere ausländische Ebenen pro forma als Gruppenmitglieder auftreten und damit insgesamt - also bis zum nächsthöheren inländischen Gruppenmitglied oder dem Gruppenträger - eine durchgängige Beteiligungskaskade iSv § 9 Abs 4 KStG herstellen. Tritt eine isländische Gesellschaft als vermittelnde Zwischengesellschaft auf,

dürfte außerdem das Erfordernis der umfassenden Amtshilfe in § 9 Abs 2 TS 2 erster Unterteilstrich KStG idF BGBl 2013/13 nicht zur Anwendung kommen.¹⁴ Hierfür müsste nach der Passage "Mitgliedstaat der Europäischen Union" der Zusatz "oder des EWR" in den Wortlaut der Bestimmung "hineingelesen" werden.

Zum gleichen Ergebnis gelangt man auch nach der zweiten Auffassung im Schrifttum, wonach der Anwendungsvorrang der Grundfreiheiten nicht am Tatbestand der (partiell) unionsrechtswidrigen Norm anzusetzen hat, sondern die strittige Rechtsfolge verdrängt. In Konstellationen, in denen es sodann an einer nationalen Vorschrift für bestimmte - aus unionsrechtlichen Gründen zu regelnde - grenzüberschreitende Sachverhalte fehlt, gelte es nach einer anderen Vorschrift zu suchen, deren Rechtsfolge analog angewendet werden kann. Wie auch sonst im Falle der Lückenschließung seien dabei jene nationalen Vorschriften heranzuziehen, die aus systematischer und teleologischer Sicht am "passendsten" sind.¹⁵ Ähnlich verhalte es sich, wenn der Anwendungsvorrang nicht zur Regelung eines Sachverhalts verpflichtet, sondern den Anwendungsbereich einer nationalen Vorschrift einschränkt und so eine Lücke entsteht, deren Schließung geboten ist.¹⁶ Dementsprechend müsste auf die in unionsrechtswidriger Weise nicht von § 9 Abs 2 iVm Abs 1 KStG mit der Rechtsfolge der Gruppenbildung bedachten EU- oder EWR-Sandwichstrukturen, die dort für vergleichbare innerstaatliche Sachverhalte enthaltene Rechtsfolge der Gruppenbildung sinngemäß zum Tragen kommen.

Aus der bisherigen EuGH-Judikatur geht nicht hervor, dass es unionsrechtlich geboten wäre, das Ergebnis einer ausländischen Enkelgesellschaft, die über eine ausländische Tochtergesellschaft gehalten wird, in das Gruppenergebnis einzubeziehen.

Würde sich die Firma 2 wiederum an einer in Österreich ansässigen Firma und damit Urenkelgesellschaft beteiligen, würden für die Ergebniszurechnung dieser Gesellschaft die in Folge der RS Papillon für "Sandwichstrukturen" entwickelten Grundsätze gelten (insbes. RS C-39/13 und RS C-41/13), sodass kein Anlass besteht von der Anwendung der gesetzlichen Bestimmung des § 9 Abs. 2 TS 2 KStG 1988 auf den gegebenen Sachverhalt abzugehen und ist somit die Firma 2, also die über eine ausländische Tochtergesellschaft gehaltene ausländische Enkelgesellschaft, von der Einbeziehung in die Gruppe auszuschließen.

Zulässigkeit einer 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.

Zu der Frage, ob es die bisherige Judikatur des EuGH gebietet, im Wege der Interpretation eine ausländische Enkelgesellschaft, die über eine ausländische Tochtergesellschaft gehalten wird, entgegen dem eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 9 Abs. 2 KStG 1988 in eine Unternehmensgruppe einzubeziehen hat sich der Verwaltungsgerichtshof bisher nicht geäußert, sodass eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorliegt.

Wien, am 25. April 2018