

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, Adresse, vertreten durch zobl.bauer. Salzburg, Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung GmbH, Mildenburggasse 4a, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 22.11.2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 24.10.2011 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2009 erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben.

Der Feststellungsbescheid Gruppenträger 2009 wird wie folgt abgeändert:

Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 im Jahr 2009 beträgt	1.552.310,53 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	1.552.310,53 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	1.552.310,53 €
Einkommen des Gruppenträgers	1.552.310,53 €
Zu berücksichtigende Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder	-89.063,04 €

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

## Entscheidungsgründe

Über Antrag der Beschwerdeführerin (kurz: Bf) wurde am 09.03.2006 bescheidmäßig festgestellt, dass eine Gruppe gem. § 9 Abs. 8 KStG 1988 ab der Veranlagung 2005 besteht.

Die Bf war der inländische Gruppenträger dieser Unternehmensgruppe, sie hielt jeweils 100 % der Anteile an der französischen WM-F und an der polnischen WM-P, die als ausländische Gruppenmitglieder in die Unternehmensgruppe einbezogen waren und deren Verluste gemäß § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 der unmittelbar beteiligten Bf zugerechnet wurden.

Im Jänner 2006 verkaufte die Bf 35 % ihres Anteiles an der WM-P. Die Verlustzuweisungen aus 2005 wurden in Höhe von 35 % im Jahr 2006 nachversteuert. An der Gruppenzugehörigkeit ist dadurch keine Änderung eingetreten.

Die Bf als Gruppenträgerin und die beiden Gruppenmitglieder hatten einen einheitlichen Bilanzstichtag zum 31. Dezember.

Mit Schriftsatz vom 22.11.2010 wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass die Bf mit Notariatsakt vom 10.11.2010 ihre Anteile an den ausländischen Gruppenmitgliedern an die ER-GmbH, verkauft hat. Die Voraussetzungen für die Gruppenbesteuerung im Jahr 2010 würden daher nicht mehr vorliegen, der Nachversteuerungsbetrag sei unterjährig im Wirtschaftsjahr, in das der Zeitpunkt des Ausscheidens des ausländischen Gruppenmitglieds fällt, zu erfassen.

Im angefochtenen Bescheid traf das Finanzamt folgende Feststellungen:

Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 im Jahr 2009 beträgt	1.552.310,53 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	1.552.310,53 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	1.552.310,53 €
Einkommen des Gruppenträgers	1.552.310,53 €
Zu berücksichtigende Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder	-89.063,04 €
Nachzuversteuernde Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder	939.100,14 €

Zur Begründung wurde ausgeführt:

*"Durch den unterjährigen Verkauf der Gruppenmitglieder im Jahr 2010 war die Gruppe mit 2009 zu beenden. Mit der Beendigung der Gruppen scheiden die Gruppenmitglieder zu selben Stichtag aus. Die Nachversteuerung der ausländischen Verluste erfolgte daher im Zeitraum 2009."*

Fristgerecht wurde Rechtsmittel erhoben und vorgebracht, dass sich die Berufung gegen die Nachversteuerung der ausländischen Verluste im Jahr 2009 richtet, nachdem im Jahr 2009 die Gruppe beendet wurde. Auf die Berufung gegen den Bescheid über die Beendigung der Unternehmensgruppe wurde verwiesen. Die Summe der nachzuversteuernden Verluste würde zudem nicht € 939.100,134, sondern richtig € 839.645,92 betragen.

Das Finanzamt legte die Berufung und den entsprechenden Verwaltungsakt an den Unabhängigen Finanzsenat vor.

Im ergänzenden Schriftsatz vom 05.09.2016 hat die Bf noch einmal auf richtige Höhe des nachzuversteuernden Verlustes hingewiesen und zum Zeitpunkt der Nachversteuerung Folgendes ausgeführt:

*"Die bestehende Unternehmensgruppe wurde durch den Verkauf der Beteiligungen an den beiden ausländischen Tochtergesellschaften durch Abtretungsverträge vom 10. November 2010 beendet.*

*Ab diesem Zeitpunkt liegt die für das Bestehen einer Unternehmensgruppe erforderliche finanzielle Verbindung im Sinne des § 9 Abs. 4 KStG (Beteiligung von mehr als 50%) nicht mehr vor. Nach § 9 Abs. 5 KStG muss die finanzielle Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitgliedes vorliegen. Das Wirtschaftsjahr des Gruppenträgers und sämtlicher Gruppenmitglieder stimmen mit dem Kalenderjahr überein. Das letzte Jahr, für das die erforderliche finanzielle Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres des Gruppenmitgliedes vorlag, war somit das Jahr 2009. Die Rechtsfolgen der (laufenden) Gruppenbesteuerung kommen daher letztmals für das Jahr 2009 zur Anwendung. Diese (laufenden) Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung bestehen im Wesentlichen darin, dass Verluste ausländischer Gruppenmitglieder unter bestimmten Voraussetzungen in Österreich beim Gruppenträger geltend gemacht werden können; sollte das ausländische Gruppenmitglied ursprünglich erwirtschaftete und in Österreich geltend gemachte Verluste verwerten (Geltendmachung von Verlustvträgen durch das ausländische Gruppenmitglied), dann hat die Nachversteuerung im Rahmen der bestehenden Unternehmensgruppe beim Gruppenträger zu erfolgen. Dass die Geltendmachung von weiteren Verlusten des Jahres 2010 aufgrund des Ausscheidens per November 2010 nicht mehr möglich ist, ist unbestritten. Strittig ist alleine der Zeitpunkt der Nachversteuerung von geltend gemachten ausländischen Verlusten, die bisher in Österreich gewinnmindernd angesetzt wurden und bis zur Beendigung der Unternehmensgruppe noch nicht nachversteuert wurden. Dazu ordnet § 9 Abs. 6 Z 6 KStG an:*

*' ..... Scheidet das nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Gruppenmitglied aus der Unternehmensgruppe aus, ist im Jahr des Ausscheidens ein Betrag im Ausmaß aller zugerechneten im Ausland nicht verrechneten Verluste beim Gruppenmitglied bzw. beim Gruppenträger als Gewinn zuzurechnen.'*

*Diese Bestimmung regelt nicht die Frage, wann die Rechtsfolgen einer bestehenden (laufenden) Unternehmensgruppe enden (Verlustzurechnung beim Gruppenträger bzw. Nachversteuerung, sofern das Gruppenmitglied Verluste verwertet), viel mehr ist hier von einer Zurechnung der noch nicht nachversteuerten und in Österreich geltend gemachten ausländischen Verlusten „im Jahr des Ausscheidens“ geregelt. Aus der Unternehmensgruppe ausgeschieden sind die beiden Tochtergesellschaften durch den Verkauf der Anteile im Jahre 2010. Daher ist das Jahr 2010 das Jahr des Ausscheidens. Die Rechtsfolge, die mit diesem Ausscheiden im Jahr 2010 verbunden ist, ist die durch § 9 Abs. 6 Z 6 KStG angeordnete Nachversteuerung. Die Nachversteuerung hat daher nicht im letzten Jahr des Bestehens der Unternehmensgruppe zu erfolgen (das wäre das Jahr 2009), sondern die Nachversteuerung ist im Jahr des Ausscheidens und damit im Jahr 2010 zu berücksichtigen.*

*Die Interpretation, die durch das Finanzamt vorgenommen wird, widerspricht auch den allgemeinen Grundsätzen des Steuerrechts, die eine Rückwirkung nur dann zulassen, wenn dies ausdrücklich gesetzlich angeordnet wird. Mit Ablauf des Kalenderjahres 2009 ist die Körperschaftsteuerschuld für das Jahr 2009 unter Berücksichtigung der Wirkungen der Gruppenbesteuerung entstanden. Setzt der Steuerpflichtige im Jahr 2010 ein Verhalten, das den Tatbestand des Ausscheidens aus einer Unternehmensgruppe erfüllt, kann dieser Sachverhalt nur eine Steuer im Jahr 2010 auslösen. Anderes könnte nur dann gelten, wenn der Gesetzgeber ausdrücklich eine Rückwirkung im Gesetz anordnen würde. Dies ist aber aus § 9 KStG oder sonstigen Bestimmungen nicht zu entnehmen.*

*Rückwirkende Veränderungen des Beteiligungsausmaßes sind zB nur dann möglich, wenn das Steuergesetzgeber derartige Rückwirkungen zulässt. Dies ist insbesondere durch Umgründungen im Sinne des Umgründungssteuergesetzes der Fall. Hier ist es möglich, dass ein zivilrechtlicher Vertrag, der zB im Jahr 2010 abgeschlossen wurde, aufgrund der steuerlichen Rückwirkung von max 9 Monaten bereits im Jahr 2009 steuerliche Wirkung entfaltet. Wird zB die Beteiligung an einem Gruppenmitglied im Jahr 2010 auf den rückwirkenden Spaltungsstichtag im Jahr 2009 abgespalten, dann ist durch diese steuerlich angeordnete Rückwirkung das Jahr des Ausscheidens (rückwirkend) bereits das Jahr 2009.*

*Derartige Fälle, die mit Rückwirkung ausgestattet wären, liegen allerdings hier nicht vor. Das Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe erfolgte durch schlichte Abtretungsverträge, die nicht auf einen rückwirkenden Stichtag mit steuerlicher Wirkung bezogen werden können.*

*Abschließend wird daher noch einmal beantragt, die Nachversteuerung aufgrund der Beendigung der Unternehmensgruppe nicht im Kalender- bzw. Wirtschaftsjahr 2009 durchzuführen."*

Die Amtspartei hat in ihrer Replik vom 03.10.2016 die von der Bf monierte Höhe des nachzuversteuernden Verluste bestätigt und damit außer Streit gestellt. Zum Zeitpunkt der Nachversteuerung wurde entgegengehalten:

*" Die Unternehmensgruppe wurde durch den Verkauf der Beteiligungen an den beiden ausländischen Tochtergesellschaften durch Abtretungsverträge vom 10. November 2010 beendet. Gem. § 9 Abs. 5 KStG muss die finanzielle Verbindung von mehr als 50% während des gesamten Wirtschaftsjahres des jeweils einzubeziehenden Gruppenmitglieds gegeben sein, um in die Unternehmensgruppe einbezogen werden zu können.*

*Besteht die finanzielle Verbindung an einem einzigen Tag im Wirtschaftsjahr nicht, kann die Körperschaft (für das betreffende Wirtschaftsjahr) nicht in die Unternehmensgruppe einbezogen werden (siehe hierzu auch Körperschaftsteuerrichtlinien 2013, Rz 1055).*

*Durch das unterjährige Ausscheiden der Gruppenmitglieder waren die Voraussetzungen für eine Unternehmensgruppe betreffend dem Jahr 2010 somit nicht erfüllt. Mit dem Jahr 2009 war daher die Unternehmensgruppe zu beenden und die Gruppenmitglieder*

*schiedenen durch das Beenden der Unternehmensgruppe mit Ablauf des Jahres 2009 und nicht erst, wie von der steuerlichen Vertretung vertreten, im Jahr 2010 aus der Unternehmensgruppe aus.*

*Gem. § 9 Abs. 6 Z 7 ist beim Ausscheiden der nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitglieder aus der Unternehmensgruppe im Jahr des Ausscheidens ein Betrag im Ausmaß aller zugerechneten im Ausland nicht verrechneten Verluste beim jeweiligen Gruppenmitglied bzw. beim Gruppenträger als Gewinn zuzurechnen.*

*Wie oben dargestellt, schieden die ausländischen Gruppenmitglieder auf Grund der Beendigung der Unternehmensgruppe 2009 auch mit Ablauf des Jahres 2009 aus der Unternehmensgruppe aus. Die Nachversteuerung hat daher im Jahre 2009 als Jahr des Ausscheidens zu erfolgen (siehe hierzu Körperschaftsteuerrichtlinien 2013, Rz 1092 und Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung<sup>2</sup> S. 163).*

*Es wird darauf hingewiesen, dass hierbei keine Rückwirkung, sondern lediglich die in § 9 Abs. 6 Z 7 KStG vorgesehene zeitliche Zuordnung der Nachversteuerung 'im Jahr des Ausscheidens [aus der Unternehmensgruppe]' vorgenommen wurde."*

Gemäß § 323 Abs. 38 1. Satz BAO idF FVwGG 2012, BGBl I Nr. 14/2013, sind die am 31. Dezember 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Mit notariellen Abtretungsverträgen vom 10.11.2010 hat die Bf ihre Geschäftsanteile an den ausländischen Gruppenmitgliedern zur Gänze (außerhalb der Gruppe) veräußert. Die Übergabe und Übernahme der Anteile erfolgte mit der Unterzeichnung der Abtretungsverträge.

Unstrittig ist:

- Durch diese Transaktionen ist am 10.11.2010 die finanzielle Verbindung der Bf zu den ausländischen Gesellschaften verloren gegangen.
- Die Rechtsfolgen der (laufenden) Gruppenbesteuerung kommen letztmals für das Jahr 2009 zur Anwendung. Die Unternehmensgruppe endet daher mit der Veranlagung 2009.
- Durch das Ausscheiden der ausländischen Gruppenmitglieder kommt es zu einer Nachversteuerung der zugerechneten Verluste.
- Die Summe der nachzuversteuernden Verluste beträgt € 839.645,92.

Einziges Streitpunkt ist, in welchem Wirtschaftsjahr die nachzuversteuernden Verluste der Bf zuzurechnen sind.

Das Finanzamt vertritt die Ansicht, dass die Unternehmensgruppe mit 2009 zu beenden war und die Gruppenmitglieder durch das Beenden der Unternehmensgruppe mit Ablauf des Jahres 2009 aus der Unternehmensgruppe ausgeschieden sind. Die Verluste seien daher der Bf im (Streit-)Jahr 2009 zuzurechnen.

Die Bf ist der Auffassung, dass die ausländischen Gruppenmitglieder (unterjährig) im Jahr 2010 ausgeschieden sind, weshalb die nachzuversteuernden Verluste der Bf im Jahr 2010 zuzurechnen wären.

§ 9 KStG 1988 idF BGBl. I Nr. 34/2010 hat auszugsweise folgenden Wortlaut

*"(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) .....*

*(3) .....*

*(4) .....*

*(5) Die finanzielle Verbindung im Sinne des Abs. 4 muss während des gesamten Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitgliedes vorliegen. Erfüllen im Falle einer Beteiligungsgemeinschaft die Mitbeteiligten die Voraussetzungen des Abs. 4 zu Beginn des Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitglieds, kann die Beteiligungsgemeinschaft bis zum Gruppenantrag gebildet werden. Steuerlich wirksame rückwirkende Anteilserwerbe und Anteilsübertragungen im Sinne der Abgabenvorschriften sind auch für die Frage der finanziellen Verbindung maßgebend. Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe gelten nicht als Änderung der Voraussetzungen für Gruppenverhältnisse, sofern die Unternehmensgruppe weiterhin finanziell verbunden bleibt.*

*(6) Bei Ermittlung des zuzurechnenden steuerlich maßgebenden Ergebnisses ist Folgendes zu beachten:*

*1. Als Ergebnis eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds gilt das Einkommen unter Berücksichtigung der Z 4.*

*2. Das Einkommen im Sinne der Z 1 ist dem am Gruppenmitglied nach Abs. 4 entsprechend unmittelbar oder mittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger zuzurechnen. Als Ergebnis des Gruppenträgers gilt das Einkommen mit der Maßgabe, dass Sonderausgaben vom zusammengefassten Ergebnis abzuziehen sind.*

*3. ....*

*4. ....*

*5. ....*

*6. Bei nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitgliedern sind 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. 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. **Scheidet das nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Gruppenmitglied aus der Unternehmensgruppe aus, ist im Jahr des Ausscheidens ein Betrag im Ausmaß aller zugerechneten im Ausland nicht verrechneten Verluste beim Gruppenmitglied bzw. beim Gruppenträger als Gewinn zuzurechnen.** Dem Ausscheiden ist ein Verlust der Vergleichbarkeit im Sinne § 4 Z 1 lit. c des Umgründungssteuergesetzes gleichzuhalten. Im Falle des Untergangs (Liquidation oder Insolvenz) des ausländischen Gruppenmitglieds ist bei tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust der zuzurechnende Betrag um die während der Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen zu kürzen.*

(7) .....

(8) .....

(9) .....

(10) ..... "

§ 9 Abs. 6 KStG regelt die Einkommensermittlung und Einkommenszurechnung im Rahmen der Gruppenbesteuerung. Als Rechtsfolge der Gruppenbesteuerung wird das steuerlich maßgebliche Ergebnis (Einkommen) der Gruppenmitglieder dem am Gruppenmitglied nach § 9 Abs. 4 KStG entsprechend unmittelbar oder mittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. dem Gruppenträger zugerechnet (vgl. *Tumpel/Aigner in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel*, § 9 Abs 6 KStG Tz 1).

Da es keine gesonderte Bestimmung über die Abwicklung bzw. Ergebniszurechnung im Falle einer Beendigung einer Gruppe gibt, sind die 'allgemeinen' Bestimmungen nach § 9 Abs. 6 KStG maßgeblich.

In der oben (fett) zitierten Gesetzesstelle wird normiert, dass beim Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe "*im Jahr des Ausscheidens*" eine Gewinnzurechnung beim Gruppenträger zu erfolgen hat.

Als Möglichkeit des Ausscheidens eines ausländischen Gruppenmitgliedes ist die Veräußerung der Beteiligung durch die beteiligte Körperschaft, wodurch die finanzielle Verbindung einer Gruppenkörperschaft zur ausländischen Körperschaft verloren geht, denkbar (vgl. *Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, § 9 KStG Tz 634).

Spätestens mit Ausscheiden des Gruppenmitgliedes aus der Gruppe nach Ablauf der Mindestzugehörigkeitsdauer von 3 Jahren werden sämtliche - noch „offenen“ - Verluste nachversteuert. Es kommt dabei nicht darauf an, ob die im Rahmen der Gruppenbesteuerung zugerechneten Verluste im Inland tatsächlich verwertet worden sind. Die zugerechneten ausländischen Verluste können auch in den Verlustvortrag

des Gruppenträgers eingegangen sein. Zeitlich ist der Nachversteuerungsbetrag bei der beteiligten inländischen Körperschaft in jenem Wirtschaftsjahr zu erfassen, in das der 'unterjährige' Zeitpunkt des Ausscheidens fällt (vgl. *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung<sup>1</sup> S. 135f [K 289]).

Die Bf war an zwei ausländischen Gruppenmitgliedern beteiligt.

In zwei gesonderten Vertragswerken wurden die Beteiligungen zum gleichen Stichtag (10.11.2010) veräußert.

Es liegt daher ein zeitgleiches Ausscheiden von zwei ausländischen Körperschaften vor.

Betrachtet man nur eine der beiden Körperschaften (zB die franz. Körperschaft), so stellt sich die Frage, was als 'Jahr des Ausscheidens' anzusehen ist.

Der Wortlaut der Bestimmung enthält zunächst einmal keinen Hinweis auf eine Rückwirkung, auch nicht für den Fall, dass durch das Ausscheiden die Beendigung der Gruppe ausgelöst wird.

Das Ausscheiden wurde durch einen Veräußerungsvorgang bewirkt.

Als Veräußerungszeitpunkt ist der Zeitpunkt maßgeblich, in dem das wirtschaftliche Eigentum auf den Erwerber übergeht (vgl. *Trenkwalder in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel*, § 9 Abs 5 KStG Tz 7).

Es steht außer Zweifel, dass als Veräußerungszeitpunkt der 10.11.2010 - ein unterjähriges Ereignis - anzunehmen ist.

Betrachtet man nun das Ausscheiden der poln. Körperschaft, so kommt man zu dem gleichen Ergebnis.

Die Körperschaften scheiden am 10.11.2010 aus. Es gelten die allgemeinen Regelungen über die Einkommensermittlung und Einkommenszurechnung gemäß § 9 Abs. 6 KStG.

Die Bf hat einen Bilanzstichtag zum 31. Dezember. Das Wirtschaftsjahr des Ausscheidens ist in beiden Fällen das Jahr 2010.

Da die Anteile an sämtlichen Gruppenmitgliedern veräußert wurden, kommt aus 'in der Folge' zu einer Beendigung der gesamten Gruppe.

Das Finanzamt stützt sich in seiner Begründung auf die Körperschaftssteuerrichtlinien 2013, Rz 1092, darin wird festgehalten:

*"Scheidet ein ausländisches Gruppenmitglied aus der Unternehmensgruppe vor vollständiger Nachversteuerung der zugerechneten Verluste aus, ist im Jahr des Ausscheidens ein Betrag in Höhe aller offenen, noch nicht nachversteuerten Verluste bei jenem inländischen Gruppenmitglied, dem die Verluste zugerechnet wurden, als Gewinn zuzurechnen. Ist das inländische Gruppenmitglied, dem die Verluste zugerechnet wurden, bereits vor dem Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds selbst aus der Gruppe ausgeschieden, geht die Nachversteuerungsverpflichtung für die noch nicht nachversteuerten Verluste auf den Gruppenträger über."*



*Bei Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds kommt es jedenfalls und unabhängig davon zur Nachversteuerung, ob es bei aufrechter Mitgliedschaft (zB mangels Verwertbarkeit der Verluste im Ausland) zur Nachversteuerung gekommen wäre. Der Nachversteuerungsbetrag ist unterjährig im Wirtschaftsjahr, in das der Zeitpunkt des Ausscheidens des ausländischen Gruppenmitglieds fällt, zu erfassen.*

*Löst sich die Gruppe aufgrund eines unterjährigen Ereignisses rückwirkend zum letzten Bilanzstichtag auf und scheidet dadurch auch ein ausländisches Gruppenmitglied aus der Gruppe aus, ist der Nachversteuerungsbetrag im letzten Wirtschaftsjahr, in dem die Gruppe noch bestanden hat, zu erfassen."*

Im zweiten Absatz wird die Ansicht vertreten, dass der Nachversteuerungsbetrag 'unterjährig im Wirtschaftsjahr, in das der Zeitpunkt des Ausscheidens des ausländischen Gruppenmitglieds fällt', zu erfassen ist.

Im letzten Absatz wird ein unterjähriges Ereignis behandelt, das - steuerlich wirksam - 'rückwirkend' die Auflösung der Gruppe 'und' das Ausscheiden eines Mitglieds bewirkt. In diesem Fall wäre der Nachversteuerungsbetrag im letzten Wirtschaftsjahr, in dem die Gruppe noch bestanden hat, und damit rückwirkend, zu erfassen.

Die Bf wendet dazu ein, dass dieser Absatz nur auf gesetzlich zugelassene Rückwirkungen anzuwenden ist und die von der Abgabenbehörde vorgenommene Interpretation den allgemeinen Grundsätzen des Steuerrechts widersprechen würde.

Hiezu ist festzuhalten:

Nach ständiger Judikatur des VwGH werden rückwirkende Rechtsgeschäfte nicht anerkannt. Ist ein Abgabensanspruch entstanden, so ist grundsätzlich der Wegfall des Abgabenspruchs durch nachträgliche Dispositionen des Abgabepflichtigen ausgeschlossen. Daher kann der Abgabensanspruch durch rückwirkende Rechtsgeschäfte (VwGH 25.01.1995, 93/15/0027; 30.08.1995, 95/16/0098; 23.10.1997, 94/15/0160, 0161; 15.07.1998, 96/13/0039) nicht zum Wegfall gebracht werden; es sei denn, der Gesetzgeber selbst durchbricht diesen Grundsatz durch eine besondere Vorschrift ausdrücklich oder schlüssig ( *Ritz*, BAO <sup>2</sup>, § 4 Rz 11). Das Umgründungssteuerrecht durchbricht dieses Rückwirkungsverbot. Im gesamten Umgründungssteuerrecht gilt der Grundsatz der rückwirkenden Umgründung, die so genannte Rückwirkungsfiktion. Die handelsrechtliche 9-Monatsfrist ist steuerlich maßgebend. Im Gegensatz zur zivilrechtlich möglichen schuldrechtlichen Rückbeziehung gilt ertragsteuerlich jede Umgründung als mit Ablauf des vereinbarten Stichtages als vollzogen. Vermögen und Einkünfte sind daher dem Rechtsvorgänger bis zum Ende des Stichtags und dem Rechtsnachfolger mit Beginn des Folgetages zuzurechnen (vgl. *Trenkwalder* in *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel*, § 9 Abs 5 KStG Tz 13).

Der Verwaltungsgerichtshof hat diese Judikatur im Erkenntnis vom 20.01.2016, 2012/13/0013, neuerlich bestätigt und nachstehenden Rechtssatz verfasst:

*"Beim UmgrStG handelt es sich um ein Sondersteuergesetz, das zum allgemeinen Ertragsteuerrecht hinzutritt und auch nicht alles eigenständig regelt (vgl. z.B. Doralt/Ruppe, Steuerrecht I11, Rz 1110). Das Ertragsteuerrecht ist im Allgemeinen rückwirkungsfeindlich (vgl. nochmals Doralt/Ruppe, aaO, Rz 1115; zur versagten steuerlichen Anerkennung eines rückwirkenden Eintritts atypisch stiller Gesellschafter vgl. etwa das Erkenntnis vom 27. September 2000, 97/14/0047). Soweit das UmgrStG Rückwirkungsfiktionen enthält, sind diese daher als Ausnahmebestimmungen nicht weit auszulegen."*

Damit steht die Rz 1092 der Körperschaftssteuer Richtlinien 2013 im Einklang mit der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes:

Der zweite Absatz regelt das Ausscheiden eines Gruppenmitglieds ohne Anwendung einer Sonderbestimmung mit Rückwirkungsfiktion.

Absatz 3 behandelt die Frage, wie vorzugehen ist, wenn ein steuerlich wirksames rückwirkendes Ereignis die (rückwirkende) Beendigung der Gruppe und das (rückwirkende) Ausscheiden eines Gruppenmitglieds bewirkt. Die darin geäußerte Auffassung ist konsequent: Wird eine Ausnahmebestimmung mit Rückwirkungsfiktion in Anspruch genommen und löst dies eine Nachversteuerung aus, so führt dies zu einer rückwirkenden Ergebniszurechnung.

Der konkrete Fall ist jedoch anders gelagert: Auslöser des Ausscheidens der Gruppenmitglieder ist kein (gesetzlich erlaubtes) rückwirkendes Ereignis, sondern jeweils ein Abtretungsvertrag mit Wirksamkeit der Vertragsunterzeichnung.

Damit ist aber das Schicksal der Beschwerde entschieden und es war spruchgemäß zu entscheiden.

### **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.

Zur beschwerdegegenständlichen Rechtsfrage fehlt eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb eine Revision nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig ist.

Salzburg-Aigen, am 10. November 2016

