

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache YY GmbH, Adresse, vertreten durch Stb gegen den Bescheid des FA Wien 1/23 vom 01.03.2013, betreffend Körperschaftsteuer 2007 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 1.3.2013, zugestellt am 30.7.2013 setze das Finanzamt (FA) die Körperschaftsteuer für die unter der YY GmbH (Bf) als Gruppenträgerin gebildeten Unternehmensgruppe mit 1.720.638,82 € fest. Begründend führte das FA aus, dass die Änderung gem. § 295 BAO aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes Wien 1/23 zu Steuernummer StNr vom 07.11.2012 erfolge.

Mit fristgerecht eingebrachter Berufung (nunmehr Beschwerde) wendete sich die Bf. gegen diesen Bescheid und beantragte die Berücksichtigung der Siebentelabschreibung iHv 3.813.945,67 jährlich je Wirtschaftsjahr im zu Steuernummer StNr festgestellten Ergebnis des Gruppenmitgliedes XX Beteiligungs GmbH für 2007 und führte begründend folgendermaßen aus:

Die bei Ermittlung des Einkommens abgesetzten Siebentelbeträge wurden mit der Begründung, dass sie aus einer Teilwertabschreibung einer Beteiligung aus der Zeit vor Aufnahme in die Unternehmensgruppe resultieren, den Vorgruppenverlusten zugeordnet.

Eine Teilwertabschreibung führe im Jahr der Teilwertminderung zu einem Verlust in Höhe der gesamten Teilwertabschreibung. Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass es weder eine materiellrechtliche noch verfahrensrechtliche Grundlage gibt, dass ein Gruppenmitglied nach Eintritt in die Gruppe einen auf Ebene des Gruppenmitglieds aus der Geltendmachung von schwebenden Siebentelen bestehenden Verlust in den Vorgruppenverlust "übernehmen" kann. Der hinsichtlich des Gruppenmitglieds zu erlassende Feststellungsbescheid kann nur hinsichtlich der Einkünfte des betreffenden

Jahres absprechen. Eine (ergänzende) Abänderung des letzten Veranlagungsbescheides vor Gruppenzugehörigkeit würde im Ergebnis dazu führen, dass in diesem Jahr mehr als ein Siebentel der Teilwertabschreibung bzw. des Veräußerungsverlustes geltend gemacht wird was der eindeutigen Verteilungsregel des § 12 Abs 3 KStG widerspricht.

Im Rahmen der Gruppenbesteuerung ergibt sich aus der Verwendung des Begriffs "Einkommen" im Wortlaut des § 9 Abs 6 KStG, dass unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder zunächst unabhängig von der Unternehmensgruppe ihr "Einkommen" im Sinne des § 7 Abs 2 KStG zu ermitteln haben, welches auch mit Bescheid festzustellen ist. Die steuerliche Gewinnermittlung eines Gruppenmitglieds weicht daher grundsätzlich nicht von der steuerlichen Gewinnermittlung einer Körperschaft ab, die nicht Gruppenmitglied ist und umfasst folglich auch die Geltendmachung noch offener Siebentel als Betriebsausgabe.

Im Ergebnis wird daher nach der bekämpften Rechtsansicht eine Zuordnung der noch nicht abgereiften Siebentelbeträge zu den Verlustvorträgen vorgenommen und diesen in den steuerlichen Folgewirkungen gleichgestellt. Dagegen spricht aber, dass es sich bei Verlustvorträgen gem § 8 Abs 4 Z 2 KStG und § 18 Abs 6 EStG um Jahresverluste handelt, die in Vorjahren bereits in der Ermittlung der Einkünfte berücksichtigt wurden. Nicht abgereifte Siebentel konnten aufgrund ihres Charakters als aufgeschobene Betriebsausgaben bisher noch zu keinem Zeitpunkt in der Gewinnermittlung der betroffenen Körperschaft ihren Niederschlag finden. Während im Fall von Sonderausgabenverlustvorträgen der Steuerpflichtige zumindest einmal die Möglichkeit hatte, die Verluste im Zuge der laufenden Gewinnermittlung mit positiven Einkünften zu verrechnen, bestand gerade diese Möglichkeit bei noch offenen Siebentel nicht, da sie aufgrund der zwingenden Verteilung über sieben Jahre noch nicht Eingang in die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb finden konnten. Erst wenn die Berücksichtigung einer Siebentelabschreibung in einem Jahr zu einem abzugsfähigen Verlust führt, liegt ein "Sonderausgaben-Verlust" iSd § 18 Abs 6 EStG vor.

Auch der Steuergesetzgeber hat in der Vergangenheit ganz bewusst zwischen Sonderausgaben-Verlustvorträgen und Siebentelbeträgen unterschieden. Im Zuge der Verlustsistierung gem § 117 Abs 7 EStG in den Jahren 1996/97 konnten die Siebentelbeträge gem § 12 Abs. 3 KStG weiterhin im Rahmen der Gewinnermittlung berücksichtigt werden, während die Geltendmachung von Verlustvorträgen ausgesetzt war. Außerdem unterliegen Verluste iSd § 18 Abs 6 EStG gem § 2 Abs 2b Z 2 grundsätzlich einer Verrechnungsgrenze in Höhe von 75% welche für noch schwebende Siebentel keine Gültigkeit hat.

Hinsichtlich der vortragsfähigen Verluste, die aus Zeiträumen vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe stammen (Vorgruppenverluste) verweist § 9 Abs 6 Z 4 KStG auf § 18 Abs. 6 EStG iVm § 8 Abs 4 Z 2 KStG . Die Gleichstellung der Siebentelbeträge iSd § 12 Abs 3 Z 2 KStG mit noch nicht verwerteten Verlustvorträgen iSd § 18 Abs 6 EStG ist daher vom Wortlaut des § 9 Abs. 6 Z 4 KStG nicht gedeckt.

Eine Zuordnung zu den "vortragsfähigen Verlusten" könnte daher nur im Wege eines Analogieschlusses erfolgen. Die Anwendung eines solchen Analogieschlusses setzt nach ständiger Rechtsprechung des VwGH eine planwidrige, durch Analogie zu schließende Lücke voraus, die dort anzunehmen sei, wo das Gesetz, "gemessen an seiner eigenen Absicht und immanenten Teleologie, unvollständig, also ergänzungsbedürftig ist und wo seine Ergänzung nicht etwa einer vom Gesetz gewollten Beschränkung widerspricht" ... "Die bloße Meinung, eine Regelung sei wünschenswert, reicht hingegen nicht zur Annahme einer Gesetzeslücke. Im Zweifel ist davon auszugehen, dass die Lücke beabsichtigt ist" (vgl Apfelthaler SWK 11 /2011, S 518).

Ein Analogieschluss ist aber nur unter Einschränkungen zulässig und kann nur dann als angebracht ansehen werden, wenn die für einen gesetzlichen Fall getroffene Wertung auf einen gleichgelagerten, gesetzlich nicht geregelten Fall umgelegt wird, oder aber um zu verhindern, dass gleichgelagerte bzw unterschiedlich gelagerte Fälle gleich behandelt werden (Apfelthaler, aao; mit weiteren Nachweisen).

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass der VwGH in seinem Erkenntnis 2008/15/0212 vom 14.10.2010 mit seiner Aussage in erster Linie festhält, dass offene Siebentel aus Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverlusten nach Maßgabe der Voraussetzung des § 35 UmgrStG auf die übernehmende Körperschaft übergehen, obwohl die betreffende Beteiligung am Spaltungsstichtag nicht mehr vorhanden ist. Es geht aus diesem Urteil allerdings nicht hervor, dass offene Siebentel generell dem Verlustvortragsbereich zuzurechnen sind. Vielmehr wendet der VwGH die Verlustvortragsbeschränkung auch auf schwebende Siebentel an, da man nach seiner Ansicht nur so der dem UmgrStG immanenten Wertungsentscheidung (objektbezogene Übertragung von Verlustvorträgen) gerecht werden kann. Eine "Ausdehnung" der Judikatur des VwGH zu § 35 UmgrStG auf § 9 Abs 6 Z 4 KStG führt aufgrund der völlig unterschiedlichen Zielsetzungen der Bestimmungen zu völlig unsachlichen Ergebnissen.

*Wir stellen daher den **Antrag, den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2007 ersatzlos aufzuheben**, und das Einkommen des Gruppenmitgliedes im Jahr 2007 mit minus 3,913.859,92 Euro festzusetzen **sowie den Körperschaftsteuerbescheid 2007 entsprechend anzupassen**.*

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung am 6.12.2013 an den Unabhängigen Finanzsenat vorlegt und ist nunmehr durch das Bundesfinanzgericht (BFG) als Beschwerde zu behandeln.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Der Entscheidung wird folgender unstrittiger Sachverhalt zugrunde gelegt:

Die YY GmbH ist seit 2007 Gruppenträgerin einer Unternehmensgruppe deren einziges Gruppenmitglied die XX Beteiligungs GmbH (GM) ist. Das Ergebnis des Rumpfwirtschaftsjahres des GM vom 1.3.2007 bis 31.3.2007 ist in das körperschaftsteuerpflichtige Einkommen der Gruppe für 2007 einzubeziehen.

Dem bekämpften Bescheid wurde das festgestellte Einkommen des Gruppenmitgliedes für 2007 gem. § 295 Abs. 1 BAO zugrunde gelegt. Der Feststellungsbescheid über die Höhe des Einkommens des Gruppenmitgliedes für 2007 vom 7.11.2012 wurde der Bf. nach ihrem eigenen Beschwerdevorbringen am 30.7.2013 zugestellt und weist als Bescheidadressaten die Bf. (als Gruppenträgerin) und die XX Beteiligungs GmbH (als Gruppenmitglied) aus.

§ 24a KStG 1988 idF AbgÄG 2005, BGBl. I Nr. 161/2005 lautet auszugsweise:

"(1) 1. Das Ergebnis jedes unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedes (§ 9 Abs. 2) ist mit Bescheid (**§ 92 Abs. 1 lit. b der Bundesabgabenordnung**) festzustellen. In diesem Bescheid ist abzusprechen über:

-Das eigene Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z 1

.....

(2) Der Feststellungsbescheid im Sinne des Abs. 1 ergeht an das jeweilige Gruppenmitglied, den Gruppenträger und im Falle einer dem Gruppenmitglied unmittelbar übergeordneten Beteiligungsgemeinschaft den Minderbeteiligten. Der Feststellungsbescheid ist Grundlage für die Festsetzung der Körperschaftsteuer beim Gruppenträger.

(3) ..."

Die ErlRV zum AbgÄG 2005 (1187 BlgNR XXII. GP, 14) führen hiezu aus:

"Da die Besteuerung von Unternehmensgruppen, anders als die Organschaftsbesteuerung, nicht an eine enge gesellschaftsrechtliche Verflechtung der Mitglieder durch Ergebnisabführungsverträge anknüpft, scheint das Besteuerungsverfahren für Unternehmensgruppen regelungsbedürftig. Mit der Einführung eines neuen § 24a sollen alle das Besteuerungsverfahren der Unternehmensgruppen betreffenden Bestimmungen vereinigt werden (Grundlagenfeststellung, Veranlagung und Mindestkörperschaftsteuer) und ergänzend zu § 9 die Überschaubarkeit verbessert werden.

Das Besteuerungsverfahren soll bei der Unternehmensgruppe zweistufig erfolgen: In der ersten Stufe werden die Einkommen aller in der Gruppe zusammengefassten unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften und alle für die Steuerbemessung der Gruppe relevanten Tatsachen in eigenen Feststellungsverfahren ermittelt und bescheidmäßig festgestellt. Bescheidadressat soll das jeweilige Gruppenmitglied bzw. hinsichtlich seines eigenen Einkommens der Gruppenträger sein. Um einerseits Verfahrensverzögerungen zu vermeiden, andererseits aber die Rechtsschutzinteressen aller von dem Feststellungsbescheid unmittelbar Betroffenen sicherzustellen, sollen sowohl das Gruppenmitglied selbst als auch jene ihm übergeordneten Gruppenzugehörigen, bei denen die Feststellung direkt steuerliche Wirkung erzeugt, Parteistellung und damit die Rechtsmittelmöglichkeit haben. Das sollen der Gruppenträger und im Falle einer Beteiligungsgemeinschaft als Gruppenträger auch die Mitbeteiligten der Beteiligungsgemeinschaft sein.

.....

Der rechtskräftige **Feststellungsbescheid** hat im weiteren Besteuerungsverfahren **Bindungswirkung**.

In der zweiten Stufe wird im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung des Gruppenträgers durch Zusammenrechnung der Feststellungsergebnisse das Gruppeneinkommen ermittelt, wobei die Sonderausgaben des Gruppenträgers zu berücksichtigen sind, die Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage ermittelt und die Steuerfestsetzung durchgeführt wird.

.....

Gemäß § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zu Grunde gelegt.

Es besteht sohin eine Bindung im Körperschaftsteuerverfahren an die Feststellung des Einkommens der Gruppenmitglieder einer Gruppe (Feststellungsbescheid Gruppenmitglied, FGM).

Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er gem. § 295 Abs. 1 BAO ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, ua. im Falle der Abänderung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen.

§ 295 Abs. 1 BAO hat daher die Funktion, abgeleitete Bescheide mit den Inhalten erstmalig erlassener Feststellungsbescheide oder deren Abänderung in Einklang zu bringen. Änderungen (Aufhebungen) gem § 295 BAO haben zwingend (kein Ermessen) zu erfolgen (VwGH 20.11.1985, 84/13/0168; 28.3.1996, 94/16/0254; 19.10.2006, 2006/14/0027; 5.9.2012, 2012/15/0062).

Der Feststellungsbescheid iSd § 24a Abs 1 Z 1 KStG 1988 über das Ergebnis des unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedes entfaltet Bindungswirkung für das Körperschaftsteuerverfahren des Gruppenträgers; er bildet einen Grundlagenbescheid für dieses abgeleitete Körperschaftsteuerverfahren (VwGH 30.10.2014, 2012/15/0054; Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG, § 24a Tz 34).

Wie oben dargestellt stellt der Feststellungsbescheid Gruppenmitglied (FGM) gem § 24a Abs. 1 KStG 1988 für 2007 den Grundlagenbescheid für den hier angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2007 dar.

Gemäß § 252 Abs. 1 BAO, kann ein Bescheid dem Entscheidungen zu Grunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien. § 252 Abs. 1 BAO schränkt das Beschwerderecht gegen abgeleitete Bescheide ein; Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Bescheidbeschwerde diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (zB VwGH

28.5.1997, 94/13/0273; 23.3.2000, 2000/15/0001; 19.3.2002, 2002/14/0005; 7.7.2004, 2004/13/0069). Eine solche Abweisung setzt voraus, dass der Grundlagenbescheid dem Bescheidadressaten des abgeleiteten Bescheides gegenüber wirksam geworden ist (VwGH 22.3.1983, 82/14/0210).

Das gegenständliche Beschwerdevorbringen richtet sich ausschließlich gegen die rechtlichen Beurteilungen im Grundlagenbescheid, welcher der Bf. gegenüber am 30.7.2013 wirksam geworden ist, weshalb die Beschwerde gegen den abgeleiteten Bescheid abzuweisen war.

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.

Wie der VwGH im Bereich der Gruppensteuerung bereits in seinen Erkenntnissen VwGH vom 30.10.2014, 2011/15/0112 und 2012/15/0054 klargestellt hat, bildet der Feststellungsbescheid Gruppenmitglied den Grundlagenbescheid für die Körperschaftsteuer des Gruppenträgers. Da dieses Erkenntnis der Judikatur des VwGH folgt ist eine (ordentliche) Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 13. Juli 2015