

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gabriele Krafft in der Beschwerdesache Bf. Aktiengesellschaft, Adresse, vertreten durch Parteienvertreter, gegen den Bescheid des Finanzamt Wien 1/23 vom 20.03.2015 betreffend Körperschaftsteuervorauszahlungen ab 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen, der bekämpfte Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Bf. AG (Beschwerdeführerin, Bf.) ist Gruppenträgerin einer Gruppe zu welcher im Jahr 2012 auch das russische Gruppenmitglied GM-R gehörte, dessen Verluste im Jahr 2012 über das direkt beteiligte inländische Gruppenmitglied GM-I GmbH in das Gruppenergebnis Eingang fanden.

Mit Bescheid vom 30.9.2014 setzte das Finanzamt (FA) die Vorauszahlungen Körperschaftsteuer (K-VZ) für 2015 und Folgejahre auf Basis des Jahresbescheides 2012 mit 619.425,00 € fest. Mit Antrag vom 13.4.2015 beantragte die Bf. die Anpassung der K-VZ mit der Begründung, dass aufgrund des gesetzlichen Ausscheidens des russischen Gruppenmitgliedes mit 1.1.2015 dessen Verlustzurechnung wegfalle.

Mit Bescheid vom 20.3.2015 setzte das FA die K-VZ antragsgemäß mit 697.159,00 € fest.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bf. fristgerecht am 1.4.2015 Beschwerde und führte aus, dass mangels umfassender Amtshilfe mit Russland das ausländische Gruppenmitglied GM-R mit 1.1.2015 ex lege aus der Unternehmensgruppe ausscheide.

Die Bf. halte diese ab 1.1.2015 anzuwendende Rechtsvorschriften des § 9 Abs. 2 Teilstrich 2 KStG idF AbgÄG 2014, BGBl I 2014/13, sowie § 26c Z 45 KStG 1988 für verfassungswidrig. Dies insbesondere deswegen, da eine Ungleichbehandlung von Gruppenmitgliedern in Staaten mit umfassender Amtshilfe und Gruppenmitgliedern in Staaten ohne umfassender Amtshilfe vorliege, die sachlich nicht gerechtfertigt sei.

Zudem liege ein verfassungsrechtlich bedenklicher Eingriff in den Vertrauensschutzgrundsatz vor, weil die Beschwerdeführerin als Gruppenträger durch Ausnutzung einer vom Gesetzgeber seinerzeit bewusst eröffneten Wahlmöglichkeit

im Nachhinein steuerliche Nachteile erleide. Auch im Rahmen einer allfälligen Nachversteuerung im Falle eines ex lege-Ausscheidens des ausländischen Gruppenmitglieds müsse eine Nachholmöglichkeit für bisher nicht steuerwirksame Teilwertabschreibungen gegeben sein.

Wegen ausschließlicher Geltendmachung der Verletzung von verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechten legte das FA die Beschwerde am 8.5.2015 ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung an das Bundesfinanzgericht (BFG) vor.

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt ist unstrittig und ergibt sich aus dem Vorbringen der Bf.

Nach § 9 Abs. 2 2. Teilstrich KStG 1988 idF. AbgÄG 2014, BGBl. I 2014/13 können Gruppenmitglieder vergleichbare nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften sein, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem **Staat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht**, ansässig sind und ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbunden sind (Abs. 4).

Nach § 26c Z 45 lit. a KStG 1988 tritt § 9 Abs. 2 KStG 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 13/2014 mit 1. März 2014 in Kraft. Ausländische Gruppenmitglieder, die die Voraussetzungen des § 9 Abs. 2 KStG 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 13/2014 nicht mehr erfüllen, scheiden am 1. Jänner 2015 aus der Unternehmensgruppe aus. Dieses Ausscheiden sowie das dadurch bewirkte Ausscheiden weiterer Gruppenmitglieder führt zu keiner Verletzung der Mindestdauer des § 9 Abs. 10 KStG.

Demgemäß schied das russische Gruppenmitglied GM-R mit 31.12.2014 ex lege aus der Gruppe aus.

Die Bf. sieht in der unterschiedlichen Behandlung ausländischer Gruppenmitglieder in Staaten mit bzw. ohne umfassende Amtshilfe eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes.

Die erläuternden Bemerkungen führen zu den anzuwendenden Bestimmungen auszugsweise aus: *"..... In Österreich nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften können daher nur mehr dann Gruppenmitglieder sein, wenn sie in einem Staat ansässig sind, der der Europäischen Union angehört oder in einem Drittstaat, der Österreich eine umfassende Amtshilfe gewährt. **Durch die Voraussetzung einer umfassenden Amtshilfe sollen die Vollzugs- und Kontrollmöglichkeiten der österreichischen Finanzverwaltung erhöht werden.**"*

Die unterschiedliche Behandlung ausländischer Gruppenmitglieder in Staaten mit umfassender Amtshilfe und ohne eine solche, erscheint dem BFG keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung. Durch die im Rahmen der Gruppenbesteuerung eröffnete Möglichkeit Verluste ausländischer Gruppenmitglieder (jedenfalls vorübergehend) bemessungsgrundlagenmindernd im Gruppenergebnis zu berücksichtigen, ergibt sich eine wesentliche Steuerstundung für die

Steuerpflichtigen. Damit verbunden entsteht auf Seiten des Abgabengläubigers ein (vorübergehender) Aufkommensausfall und ein endgültiger Zinsverlust. Es ist daher im Sinne des Abgabengläubigers wesentlich, mittels entsprechender Überprüfungsmaßnahmen feststellen zu können, ob hereinverrechnete Verluste im Ausland zunächst in der behaupteten Höhe überhaupt entstanden sind bzw. ob und wann Nachversteuerungstatbestände gesetzt werden. In diesem Zusammenhang ist in erster Linie das jeweils ausreichend verbundene Gruppenmitglied bzw. der Gruppenträger verpflichtet, im Rahmen der jeweiligen Körperschaftsteuererklärung die entstandenen Verluste umzurechnen sowie Nachversteuerungstatbestände von sich aus zu melden.

Das österreichische Steuersystem fußt bei der Feststellung der Bemessungsgrundlagen einerseits auf der Verpflichtung des Abgabenschuldners im Rahmen der Abgabenerklärungspflicht (§ 133 ff BAO) die für die Steuerberechnung maßgebenden Umstände gegenüber den Abgabenbehörden vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen. Was bei einer Abgabenerklärung zu einer vollständigen Offenlegung gehört, hat der Erklärungspflichtige in der Abgabenerklärung zunächst selbst nach bestem Wissen und Gewissen, dh. nach der äußersten, ihm nach seinen Verhältnissen zumutbaren Sorgfalt zu beurteilen. Objektiv setzt die Vollständigkeit die Offenlegung aller für eine ordnungsgemäße Feststellung des Sachverhaltes notwendigen Tatsachen voraus (VwGH 11.4.1991, 90/16/0231). Diese Offenlegungspflicht iSd. § 119 BAO wird andererseits durch die amtswegige Ermittlungspflicht (§ 115 BAO) sowie das Recht der Abgabenbehörden im Rahmen von Nachschau (§ 143 BAO) und Außenprüfungen (§ 147 BAO) die Angaben der Abgabepflichtigen zu überprüfen ergänzt.

Nach § 115 BAO haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes (VwGH 26.1.2004, 2000/17/0172; 21.2.2007, 2005/17/0088; 15.12.2009, 2006/13/0136). Die Behörde ist dabei zur Verwertung ihr zugänglichen Aktenmaterials nach dem Grundsatz der Amtswegigkeit des Verfahrens verpflichtet (VwGH 23.5.1990, 89/17/0109; 24.5.1996, 92/17/0126; 26.1.2004, 2000/17/0172; 27.1.2010, 2009/16/0228).

Aufgrund der auf das Inland beschränkten Jurisdiktionsgewalt der Abgabenbehörden, besteht für den Abgabengläubiger hinsichtlich der Überprüfung der Richtigkeit der Angaben der Gruppenträger über die Ergebnisse der ausländischen Gruppenmitglieder bzw. den Umfang von Nachversteuerungstatbeständen und damit der Durchsetzung seiner Ansprüche nur die Möglichkeit die jeweiligen ausländischen Hoheitsverwaltungen/Abgabenbehörden im Rahmen der Amtshilfe zu befragen.

Nach herrschender Rechtsansicht VwGH 22.3.1995, 93/13/0076; *Schuch*, SWI 1996, 395; *Urtz*, in *Gassner/ Lang/ Lechner* [Hrsg], Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, Wien 1996, 251; *Toifl*, SWI 1996, 527; *Ritz*, SWI 1997, 151; *Staringer*, SWI 1997, 310; *Schuch/ Toifl*, ÖStZ 1997, 304; *Urtz*, in *Gassner/ Lang*, Besteuerung, 443 ff; *Beiser*, SWK

2000, S 848; aM *Loukota*, SWI 1996, 252; *Jirousek*, 13. ÖJT III/1, 161 f; EAS 604, SWI 1995, 166; EAS 909, SWI 1996, 373; EAS 1089, SWI 1997, 426) ist die Inanspruchnahme internationaler Amtshilfemöglichkeiten im Rahmen der amtswegigen Ermittlungspflicht geboten (und löst daher keine erhöhte Mitwirkungspflicht der Abgabepflichtigen aus).

Der Begriff umfassende Amtshilfe ist im Sinne eines sogenannten großen Informationsaustausches zu verstehen, der über den Umfang der für die reine Abkommensanwendung erforderlichen Informationen hinausgeht und **auch der Anwendung bzw. Durchsetzung des innerstaatlichen Steuerrechts** dienlich ist. Als hierfür maßgebliche Rechtsgrundlagen kommen derzeit die EU-Amtshilferichtlinie RL 2011/16/EU, das Multilaterale OECD-Amtshilfeabkommen (Wirkungsbeginn 1.1.2015), Doppelbesteuerungsabkommen mit „großen“ Auskunftsklauseln nach Art 26 OECD-MA bzw. das Abkommen über den Informationsaustausch (TIEA – Tax Information Exchange Agreements) in Betracht.

Daraus ist eindeutig ersichtlich, dass Österreich bei Fehlen einer umfassenden Amtshilfe keine Möglichkeiten offen stehen, die Angaben der Steuerpflichtigen hinsichtlich Höhe und allfälliger Nachversteuerung von im Ausland entstanden bzw. nachzuversteuernden Verlusten der ausländischen Gruppenmitglieder, zu überprüfen. Diese Verschiedenheit in der Nachprüfbarkeit der Angaben der Abgabepflichtigen stellt ein derart wesentlichen objektiven Unterschied dar, dass eine unterschiedliche Behandlung der beiden Arten von nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaften nicht nur nicht verfassungswidrig sondern vielmehr geboten erscheint.

Die äußerst knappen Ausführungen der Bf., dass eine Verfassungswidrigkeit auch darin zu erblicken sei, dass im Rahmen einer allfälligen Nachversteuerung im Falle des vorgesehenen ex lege-Ausscheidens des ausländischen Gruppenmitglieds keine Nachholmöglichkeit für bisher nicht steuerwirksame Teilwertabschreibungen gegeben sei, ist ebenfalls nicht geeignet - hinreichend konkrete - Bedenken des BFG hinsichtlich der Verfassungskonformität der Bestimmung zu erwecken, welche einen Antrag auf Normenprüfung nach Art. 140 B-VG an den Verfassungsgerichtshof rechtfertigen würde.

Wie der VfGH kürzlich zu einer anderen Bestimmung ausführte (VfGH 25.9.2015, G 111/2015), verbleibt es dem Gesetzgeber aufgrund des ihm zukommenden rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes unbenommen, die Rechtslage auch zu Lasten eines Betroffenen zu verändern. Der VfGH erkennt die Grenze des Gestaltungsspielraumes darin, als vor der Gesetzesänderung eine Rechtslage hätte bestehen müssen, mit welcher eine bestimmte Verhaltensweise gefördert worden wäre. Umgelegt auf die gegenständliche Rechtsfrage, kann das Bundesfinanzgericht nicht erkennen, dass die Fassung des § 9 Abs. 2 KStG vor AbgÄG 2014, BGBl I 2014/13 eine derartige Förderung einer bestimmten Verhaltensweise dargestellt hätte. Nach Ansicht des Gerichts sollte mit der Bestimmung des § 9 Abs. 2 KStG in seiner Stammfassung eine im Lichte der Judikatur des EuGH gemeinschaftsrechtskonforme Möglichkeit der Verlustverrechnung im Sitzstaat geschaffen werden. In seinem Urteil vom 13.12.2005, Rs C-446/03, Marks & Spencer kommt der EuGH zum Ergebnis, dass

in jenem (Ausnahme-)Fall, in dem die potentielle Möglichkeit einer Verlustverwertung im Sitzstaat der Tochtergesellschaft endgültig wegfällt, eine "Letztverantwortung" zur Verlustberücksichtigung im Sitzstaat der Muttergesellschaft eintrete (Mamut/Schilcher Berücksichtigung von Auslandsverlusten in Lang/Schuch/Staringer, Grundfragen der Gruppenbesteuerung, S 203). Nach den Ausführungen des EuGH steht es den Mitgliedstaaten aber frei, Maßnahmen zur Mißbrauchsabwehr vorzusehen (Rs C-446/03, Marks & Spencer, Rn 57). Die hier streitgegenständliche Neufassung des § 9 Abs. 2 KStG stellt lediglich eine derartige Maßnahme dar und überschreitet nicht zulässigen Gestaltungsspielraum des Abgabengesetzgebers.

Zusammengefasst wird daher festgehalten, dass das BFG die verfassungsrechtlichen Bedenken zur unterschiedlichen Behandlung ausländischer Gruppenmitglieder in Staaten mit bzw. ohne umfassende Amtshilfevereinbarung wegen Vorliegens objektiver Unterschiede im Faktischen nicht teilt.

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 (VwGH) nicht einheitlich beantwortet wird. Die gegenständliche Beschwerde betrifft ausschließlich verfassungsrechtliche Normenbedenken der Beschwerdeführerin gegen die mit BGBl. I Nr. 13/2014 eingetretenen Änderungen in § 9 Abs. 2 und § 26c Z 45 KStG 1988, welche vom Bundesfinanzgericht nicht geteilt werden. Die Beschwerdeentscheidung bedurfte sohin keiner Lösung einer (einfachgesetzlichen) Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, weshalb eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zuzulassen war.

Wien, am 7. Dezember 2015