



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision des Finanzamts Salzburg Stadt in 5026 Salzburg, Aignerstraße 10, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 10. November 2016, Zl. RV/6100706/2011, betreffend Feststellung Gruppenträger 2009 (mitbeteiligte Partei: E GmbH in H, vertreten durch die zobl.bauer. Salzburg Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung GmbH in 5020 Salzburg, Mildenburggasse 6), zu Recht erkannt:

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts aufgehoben.

Entscheidungsgründe:

- 1 Über Antrag der mitbeteiligten Partei (einer österreichischen Gesellschaft mit beschränkter Haftung) wurde mit Bescheid vom 9.3.2006 festgestellt, dass eine Gruppe gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 ab der Veranlagung 2005 bestehe. Die Mitbeteiligte war Gruppenträgerin, eine polnische Gesellschaft und eine französische Gesellschaft, deren Anteile jeweils zu 100% im Eigentum der Mitbeteiligten standen, waren als Gruppenmitglieder einbezogen. Deren Verluste wurden gemäß § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 der Mitbeteiligten zugerechnet. Bilanzstichtag sowohl der Gruppenträgerin als auch der Gruppenmitglieder war der 31.12.
- 2 Die Mitbeteiligte veräußerte ihre Anteile an beiden ausländischen Gruppenmitgliedern mit Vertrag vom 10.11.2010.
- 3 Mit Bescheid vom 24.10.2011 stellte das Finanzamt das Einkommen der mitbeteiligten Partei als Gruppenträgerin für das Jahr 2009 fest. Darin erfolgte auch eine Feststellung betreffend nachzuersteuernde Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder. Begründend führte das Finanzamt aus, durch den unterjährigen Verkauf der

==



Gruppenmitglieder im Jahr 2010 sei die Gruppe mit 2009 zu beenden. Mit der Beendigung der Gruppe schieden die Gruppenmitglieder zum selben Stichtag aus. Die Nachversteuerung der ausländischen Verluste erfolge daher im Zeitraum 2009.

- 4 Die mitbeteiligte Partei erhob gegen diesen Bescheid Berufung. Die Mitbeteiligte machte vor allem geltend, dass die Nachversteuerung der ausländischen Verluste nicht im Jahr 2009 zu erfolgen habe. In einem weiteren Schriftsatz führte sie ergänzend aus, die Tochtergesellschaften seien im Jahr 2010 ausgeschieden; die Nachversteuerung habe nicht im letzten Jahr des Bestehens der Unternehmensgruppe, sondern erst im Jahr des Ausscheidens, also im Jahr 2010 zu erfolgen.
- 5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der (nunmehrigen) Beschwerde Folge und änderte den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2009 ab. Es sprach aus, eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof sei nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig.
- 6 Das Bundesfinanzgericht führte im Wesentlichen aus, als Veräußerungszeitpunkt sei der Zeitpunkt maßgeblich, in dem das wirtschaftliche Eigentum auf den Erwerber übergehe. Dieser Zeitpunkt stehe mit 10.11.2010 außer Zweifel. Auslöser des Ausscheidens der Gruppenmitglieder sei kein gesetzlich erlaubtes rückwirkendes Ereignis, sondern jeweils ein Abtretungsvertrag mit Wirksamkeit der Vertragsunterzeichnung. Damit sei das Schicksal der Beschwerde entschieden.
- 7 Da zur beschwerdegegenständlichen Rechtsfrage Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs fehle, sei die Revision nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig.
- 8 Gegen dieses Erkenntnis wendet sich die Revision des Finanzamts. Die mitbeteiligte Partei hat sich am Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof nicht beteiligt.
- 9 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:
- 10 Die Revision ist zulässig und begründet.



11 § 9 KStG 1988 (in der Fassung BGBl. I Nr. 52/2009) lautet auszugsweise:

„(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.

[...]

(4) Als finanziell verbundene Körperschaften gelten solche, bei denen

- die beteiligte Körperschaft unmittelbar mehr als 50% des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft besitzt, [...]

(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 Anteilszerwerbe 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: [...]

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.

[...]

(9) Für Änderungen einer bestehenden Unternehmensgruppe gilt Folgendes:

- Jede Änderung ist vom betroffenen Gruppenmitglied bzw. vom betroffenen Gruppenträger dem für die Erhebung der Körperschaftsteuer des Antragstellers zuständigen Finanzamt (Abs. 8) innerhalb eines Monats anzuzeigen.
- Jedes Gruppenmitglied kann dem für den Antragsteller zuständigen Finanzamt (Abs. 8) gegenüber sein Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe erklären. Erklärt der Gruppenträger sein Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe, ist die Unternehmensgruppe beendet. [...]

(10) Die Unternehmensgruppe muss für einen Zeitraum von mindestens drei Jahren bestehen. Dabei gilt Folgendes:

- Die Mindestdauer ist nur erfüllt, wenn das steuerlich maßgebende Ergebnis von drei jeweils zwölf Monate umfassenden Wirtschaftsjahren in Sinne des Abs. 6 zugerechnet wird. [...]
- Scheidet eine Körperschaft innerhalb von drei Jahren nach dem Eintritt aus der Unternehmensgruppe aus, sind insoweit im Wege der Veranlagung oder der Wiederaufnahme des Verfahrens jene steuerlich maßgebenden Verhältnisse herzustellen, die sich ohne Gruppenzugehörigkeit ergeben hätten.“

12 In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, wurde - zu § 9 Abs. 6 KStG 1988 - u.a. ausgeführt (451 BlgNR 22. GP 25):

„Im Rahmen der Unternehmensgruppe soll eine Gegenverrechnung der umgerechneten Verluste mit ausländischen Gewinnen in jenen Jahren erfolgen, in denen der ausländische Verlust mit späteren ausländischen Gewinnen verrechnet wird. Diese Gegenverrechnung hat bei jener Körperschaft (Gruppenmitglied oder Gruppenträger) zu erfolgen, bei der die unmittelbare Verlustzurechnung erfolgt ist. Lässt das ausländische Abgabenrecht einen Verzicht auf die Verrechnung der Verluste mit nachfolgenden Gewinnen zu, ist



dennoch bei der beteiligten Körperschaft ein entsprechender Gewinn anzusetzen.

Sollte das ausländische Gruppenmitglied vor vollständiger Gegenverrechnung der übernommenen Auslandsverluste aus der Unternehmensgruppe ausscheiden, sei es dass der Gruppenvertrag gekündigt oder nur hinsichtlich des ausländischen Mitglieds nach Ablauf der Mindestdauer gekündigt wird oder die beteiligte Körperschaft die Beteiligung veräußert oder sich eine mittelbare Beteiligung durch Teilveräußerung auf ein Ausmaß von 50% oder weniger verringert, sind die offenen Verlustteile bei der beteiligten Körperschaft, die die Verluste übernommen hat bzw. bei Fehlen dieser beim Gruppenträger durch Ansatz eines entsprechenden gewinnerhöhenden Betrages nach zu versteuern. [...]“

- 13 Unbestritten ist im vorliegenden Fall, dass eine Zurechnung der im Ausland nicht verrechneten Verluste der früheren Gruppenmitglieder bei der Mitbeteiligten gewinnerhöhend zu erfolgen hat; auch die Höhe des zuzurechnenden Betrags ist im Revisionsverfahren unbestritten. Strittig ist lediglich der Zeitpunkt der Zurechnung.
- 14 Nach dem Wortlaut des § 9 Abs. 6 KStG 1988 hat die Zurechnung im Jahr des Ausscheidens des nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitgliedes aus der Unternehmensgruppe zu erfolgen. Die Zurechnung hat dabei zu erfolgen „beim Gruppenmitglied bzw. beim Gruppenträger“. Entsprechend den Erläuterungen zur Regierungsvorlage sind die offenen Verlustteile bei der beteiligten Körperschaft, die die Verluste übernommen hat, bzw. bei Fehlen dieser beim Gruppenträger durch Ansatz eines entsprechenden gewinnerhöhenden Betrages zu versteuern. Insbesondere hat daher die Nachverrechnung beim Gruppenträger zu erfolgen, wenn das Gruppenmitglied, dem die Auslandsverluste zugerechnet worden sind, nicht mehr der Unternehmensgruppe angehört (vgl. *Vock* in Renner/Strimitzer/Vock, KStG 1988, 26. Lfg, § 9 Tz 627).
- 15 Ein Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe kann etwa deswegen erfolgen, weil der Gruppenvertrag gekündigt wird oder weil die Beteiligung veräußert wird (vgl. die zitierten Erläuterungen zur Regierungsvorlage 451 BlgNR 22. GP 25). Durch Veräußerung der Anteile wird die finanzielle Verbindung (§ 9 Abs. 4 KStG 1988) beendet.



- 16 Steuerlich wirksame rückwirkende Anteilszerwerbe und Anteilsübertragungen im Sinne der Abgabenvorschriften sind auch für die Frage der finanziellen Verbindung maßgebend. Eine derartige - etwa nach dem UmgrStG (vgl. dazu 451 BlgNR 22. GP 22) - rückwirkende Verfügung liegt hier nicht vor.
- 17 Der Zeitpunkt der Veräußerung ist mit dem Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den Anteilen zu bestimmen. Von diesem Zeitpunkt ist aber der Zeitpunkt des Ausscheidens aus der Unternehmensgruppe zu unterscheiden. Da die finanzielle Verbindung nach § 9 Abs. 5 KStG 1988 während des gesamten Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitgliedes vorliegen muss, erfolgt das Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe nicht erst mit dem Zeitpunkt der unterjährigen Veräußerung der Anteile an der Beteiligungskörperschaft, sondern bereits mit Jahreswechsel (vgl. - wenn auch zur „Austrittserklärung“ nach § 9 Abs. 9 KStG 1988 - *Vock*, aaO, Tz 921).
- 18 Strittig kann hiebei sein, ob das Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe (iSd § 9 Abs. 6 KStG 1988) sohin mit Ablauf des vorangegangenen Jahres oder mit Beginn des neuen Jahres erfolgt (vgl. hierzu nunmehr auch § 26c Z 45 lit. a KStG 1988 idF BGBl. I Nr. 13/2014).
- 19 *Pinetz/Stefaner* (in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG², § 9 Tz 201) führen hierzu aus, die Nachversteuerung erfolge in jenem Wirtschaftsjahr der inländischen, beteiligten Gruppengesellschaft, in das der Zeitpunkt des Ausscheidens des ausländischen Gruppenmitglieds fällt. Relevant sei daher jenes Wirtschaftsjahr der beteiligten Körperschaft, in den der erste Tag des ersten Wirtschaftsjahres des beschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds außerhalb der Unternehmensgruppe (auch bei späterer unterjähriger Erklärung des Austritts) falle. *Plott* (ÖStZ 2009/890, 436 ff [437 f]) legt hingegen dar, das ausländische Gruppenmitglied scheide in der letzten Sekunde des Jahres der Gruppenzugehörigkeit aus. Die Nachversteuerung sei noch im Bestehenszeitraum (in der letzten Sekunde) der Gruppenzugehörigkeit vorzunehmen. *Mayr/Schlager* (RdW 2010/253, 241 ff [244]) führen wiederum aus, die Nachversteuerung erfolge im letzten Jahr des Bestehens der Gruppe, wenn die Gruppe durch ein unterjähriges Ereignis rückwirkend aufgelöst werde



und dadurch auch ausländische Gruppenmitglieder ausscheiden. Dies sei deshalb konsequent, weil im Jahr des Ausscheidens des ausländischen Gruppenmitglieds die Gruppe nicht mehr bestehe, wobei die Nachversteuerung in der letzten logischen Sekunde der Gruppe zu erfolgen habe.

- 20 Da ein „Ausscheiden“ aus der Gruppe voraussetzt, dass die Beteiligungskörperschaft bis zu diesem Zeitpunkt Bestandteil der Gruppe war, dies aber wiederum voraussetzt, dass die finanzielle Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres vorliegt, erfolgt das Ausscheiden aus der Gruppe mit dem Ende jenes Wirtschaftsjahres, für welches diese Voraussetzung zuletzt erfüllt ist. Das Ausscheiden erfolgt sohin noch in jenem Wirtschaftsjahr (in der letzten Sekunde), in welchem betreffend diese Beteiligungskörperschaft noch die Wirkungen der Gruppenbesteuerung anzuwenden sind.
- 21 Dieses Interpretationsergebnis wird durch folgende Erwägung gestützt: Nach Beendigung der Gruppe sind weder Gruppenträger noch Gruppenmitglied vorhanden. Die nicht verrechneten ausländischen Verluste könnten in diesem Fall also nur mehr einem ehemaligen Gruppenträger oder einem ehemaligen Gruppenmitglied zugerechnet werden. Das Gesetz geht aber davon aus, dass diese Verluste einem Gruppenmitglied oder - bei dessen Fehlen - einem Gruppenträger gewinnerhöhend zugerechnet werden könnten.
- 22 Dies gilt aber auch in dem Fall, in dem die Gruppe selbst nicht beendet wird. Wie insbesondere *Plott* darlegt, könnte das Ausscheiden einer ausländischen Beteiligungskörperschaft auch in der Weise erfolgen, dass Anteile an deren inländischer Muttergesellschaft, die ebenfalls Gruppenmitglied ist, vom Gruppenträger veräußert werden. Würde eine derartige Veräußerung - wie im vorliegenden Fall - unterjährig (also abweichend von den Bilanzstichtagen) erfolgen, so könnte eine Zurechnung der ausländischen Verluste im Jahr der Veräußerung an den (bisherigen) Gruppenträger nicht erfolgen, da die ausländische Beteiligungskörperschaft und auch deren inländische Muttergesellschaft nicht mehr Teil einer Unternehmensgruppe wären, in deren Rahmen Verluste an einen Gruppenträger gewinnerhöhend zugerechnet werden könnten.



- 23 Im vorliegenden Fall erfolgte die Veräußerung der Anteile an allen Gruppenmitgliedern im November 2010. Damit bestand nicht während des gesamten (mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden) Wirtschaftsjahres 2010 eine finanzielle Verbindung. Die Rechtswirkungen der Unternehmensgruppe endeten unbestritten mit Ende 2009. Die bisher noch nicht verrechneten Verluste sind damit im Kalenderjahr 2009 gewinnerhöhend zuzurechnen.
- 24 Da das angefochtene Erkenntnis von einer anderen Rechtsansicht ausgeht, war es gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit aufzuheben.

W i e n , am 27. November 2017

