

TE Vwgh Erkenntnis 2015/9/16 2012/13/0060

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 16.09.2015

Index

E6j;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

62007CJ0418 Papillon VORAB;

62008CJ0337 X Holding VORAB;

62011CJ0018 Philips Electronics UK VORAB;

62013CJ0039 SCA Group Holding VORAB;

KStG 1966 §9 Abs6 Z6;

KStG 1988 §9 Abs6;

1. KStG 1988 § 9 heute
2. KStG 1988 § 9 gültig ab 01.01.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
3. KStG 1988 § 9 gültig von 20.07.2024 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
4. KStG 1988 § 9 gültig von 01.01.2016 bis 19.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
5. KStG 1988 § 9 gültig von 01.01.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
6. KStG 1988 § 9 gültig von 01.03.2014 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
7. KStG 1988 § 9 gültig von 15.12.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
8. KStG 1988 § 9 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
9. KStG 1988 § 9 gültig von 01.07.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
10. KStG 1988 § 9 gültig von 18.06.2009 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
11. KStG 1988 § 9 gültig von 29.12.2007 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
12. KStG 1988 § 9 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
13. KStG 1988 § 9 gültig von 31.12.2005 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
14. KStG 1988 § 9 gültig von 31.12.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
15. KStG 1988 § 9 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
16. KStG 1988 § 9 gültig von 01.01.1994 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
17. KStG 1988 § 9 gültig von 01.01.1994 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 532/1993
18. KStG 1988 § 9 gültig von 01.12.1993 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
19. KStG 1988 § 9 gültig von 30.07.1988 bis 30.11.1993

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski,

MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Krawarik, über die Beschwerde der C GmbH in M, vertreten durch die Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH in 1010 Wien, Renngasse 1, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 19. April 2012, Zl. RV/1643-W/11, betreffend Körperschaftsteuer 2009, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der beschwerdeführenden Partei Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende GmbH mit Geschäftsleitung und Sitz in Deutschland ist wie ihre österreichische Muttergesellschaft Mitglied einer Unternehmensgruppe mit ihrer österreichischen Großmutter als Gruppenträger. Sie erzielt aus der Beteiligung an einer KG Einkünfte (ausschließlich) in Österreich, von denen unstrittig ist, dass sie gemäß § 21 Abs. 1 KStG 1988 in Verbindung mit § 98 Abs. 1 Z 3 dritter Teilstrich EStG 1988 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Zusammenhang mit unbeweglichem Vermögen im Inland der beschränkten Steuerpflicht unterliegen würden. Die beschwerdeführende GmbH mit Geschäftsleitung und Sitz in Deutschland ist wie ihre österreichische Muttergesellschaft Mitglied einer Unternehmensgruppe mit ihrer österreichischen Großmutter als Gruppenträger. Sie erzielt aus der Beteiligung an einer KG Einkünfte (ausschließlich) in Österreich, von denen unstrittig ist, dass sie gemäß Paragraph 21, Absatz eins, KStG 1988 in Verbindung mit Paragraph 98, Absatz eins, Ziffer 3, dritter Teilstrich EStG 1988 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Zusammenhang mit unbeweglichem Vermögen im Inland der beschränkten Steuerpflicht unterliegen würden.

In ihrer Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2009 machte die beschwerdeführende Partei geltend, diese von ihr als ausländischem Gruppenmitglied im Inland erzielten Einkünfte von rund 300.000 EUR seien ihrer (österreichischen) Muttergesellschaft als übergeordnetem Gruppenmitglied zuzurechnen.

Das Finanzamt folgte dieser Auffassung nicht und erließ einen Körperschaftsteuerbescheid, mit dem es die Einkünfte als Einkünfte der beschwerdeführenden Partei im Rahmen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht erfasste. Es berief sich dazu auf Rz 423 der Körperschaftsteuerrichtlinien 2001 in der Fassung des Wartungserlasses 2007 (vgl. jetzt Rz 1078 der Körperschaftsteuerrichtlinien 2013). Die inländischen Ergebnisse eines ausländischen Gruppenmitgliedes (d.h. hier: der beschwerdeführenden GmbH) fließen danach nur über dessen Gesamtergebnis in die Gruppe ein, soweit sich insgesamt ein Verlust ergibt. Das Finanzamt folgte dieser Auffassung nicht und erließ einen Körperschaftsteuerbescheid, mit dem es die Einkünfte als Einkünfte der beschwerdeführenden Partei im Rahmen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht erfasste. Es berief sich dazu auf Rz 423 der Körperschaftsteuerrichtlinien 2001 in der Fassung des Wartungserlasses 2007 vergleiche , jetzt Rz 1078 der Körperschaftsteuerrichtlinien 2013). Die inländischen Ergebnisse eines ausländischen Gruppenmitgliedes (d.h. hier: der beschwerdeführenden GmbH) fließen danach nur über dessen Gesamtergebnis in die Gruppe ein, soweit sich insgesamt ein Verlust ergibt.

In ihrer mit Schriftsatz vom 20. Mai 2011 erhobenen Berufung gegen diesen Bescheid machte die beschwerdeführende Partei geltend, die Entscheidung sei sowohl nach innerstaatlichem Recht als auch aus unionsrechtlicher Sicht rechtswidrig. Innerstaatlich seien die Erläuterungen zum Steuerreformgesetz 2005, mit dem die Gruppenbesteuerung eingeführt wurde, zu berücksichtigen. Darin sei auf das gemeinschaftsrechtliche Diskriminierungsverbot verwiesen und zu § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 ausdrücklich festgehalten worden, inländische Betriebsstättenergebnisse eines ausländischen Gruppenmitgliedes seien "unabhängig und damit getrennt von der Erfassung ausländischer Verluste der beteiligten Körperschaft bzw. dem Gruppenträger zuzurechnen" (451 BlgNR 22. GP 5 und 24). Bei Einführung der Gruppenbesteuerung sei dies auch noch die Ansicht der Finanzverwaltung gewesen (vgl. Rz 423 der Körperschaftsteuerrichtlinien in der Fassung des Wartungserlasses 2006, mit dem der Erlass zur Besteuerung von Unternehmensgruppen vom 23. Februar 2005 eingearbeitet wurde). In ihrer mit Schriftsatz vom 20. Mai 2011 erhobenen Berufung gegen diesen Bescheid machte die beschwerdeführende Partei geltend, die Entscheidung sei sowohl nach innerstaatlichem Recht als auch aus unionsrechtlicher Sicht rechtswidrig. Innerstaatlich seien die Erläuterungen zum Steuerreformgesetz 2005, mit dem die Gruppenbesteuerung eingeführt wurde, zu berücksichtigen. Darin sei auf das gemeinschaftsrechtliche Diskriminierungsverbot verwiesen und zu Paragraph 9, Absatz 6, Ziffer 6, KStG 1988 ausdrücklich festgehalten worden, inländische Betriebsstättenergebnisse eines

ausländischen Gruppenmitgliedes seien "unabhängig und damit getrennt von der Erfassung ausländischer Verluste der beteiligten Körperschaft bzw. dem Gruppenträger zuzurechnen" (451 BlgNR 22. Gesetzgebungsperiode 5. und 24). Bei Einführung der Gruppenbesteuerung sei dies auch noch die Ansicht der Finanzverwaltung gewesen (vergleiche, Rz 423 der Körperschaftsteuerrichtlinien in der Fassung des Wartungserlasses 2006, mit dem der Erlass zur Besteuerung von Unternehmensgruppen vom 23. Februar 2005 eingearbeitet wurde).

Unionsrechtlich sei das Urteil des EuGH vom 27. November 2008, C-418/07, Papillon, zu beachten. Danach liege eine unionsrechtswidrige Verletzung der Niederlassungsfreiheit vor, wenn inländische Einkunftsquellen von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Steuersubjekten im Hinblick auf nationale Gruppenbesteuervorschriften schlechter behandelt würden als solche von inländischen Steuersubjekten. Aus unionsrechtlicher Sicht könne es daher auch nicht zulässig sein, nur von inländischen Gruppenmitgliedern erzielte inländische Einkünfte in das Gruppenergebnis einzubeziehen.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 19. April 2012 wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Sie hielt der auf innerstaatliches Recht bezogenen Argumentation der beschwerdeführenden Partei entgegen, die zitierten Erläuterungen stünden "zweifelloso" im Widerspruch zum Gesetzeswortlaut, der in einem solchen Fall Vorrang habe. Unionsrechtlich scheine der Standpunkt der beschwerdeführenden Partei im Hinblick auf das dazu zitierte Urteil des EuGH vom 27. November 2008, Papillon, "nicht unplausibel". Die Heranziehung dieses Urteils wäre bei Betrachtung der weiteren Entwicklung in der Rechtsprechung des EuGH aber "vollkommen verfehlt". Mit dem von der beschwerdeführenden Partei unerwähnt gelassenen Urteil vom 25. Februar 2010, C-337/08, X Holding, habe der EuGH nämlich klargestellt, dass Betriebsstätten und Tochtergesellschaften bei der Gruppenbesteuerung in grenzüberschreitenden Fällen nicht gleich behandelt werden müssen. Dieses Urteil habe "in der Fachwelt teilweise enttäuschte Reaktionen" ausgelöst, weil der EuGH den auf das frühere Urteil gegründeten "Vorstellungen mancher Autoren" darin "eine klare Absage erteilt" habe. Auch im vorliegenden Fall argumentiere die beschwerdeführende Partei mit dem Urteil in der Rechtssache Papillon, doch erweise sich "dieses Gedankengebäude in Anbetracht der weiteren Entwicklung der Rechtsprechung des EuGH als überholt". Die von der beschwerdeführenden Partei geäußerten "Zweifel" seien durch das Urteil in der Rechtssache X Holding "vollständig beseitigt" worden, und es müsse "nunmehr zur Kenntnis genommen werden, dass der EuGH in Sachen grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung eine restriktive Haltung einnimmt". Die von der beschwerdeführenden Partei "aufgezeigte Ungleichbehandlung" möge "eine Diskriminierung darstellen", verstoße aber "nicht gegen die Niederlassungsfreiheit". Die zur Anwendung gelangte Regelung sei "durch das Erfordernis, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren, gerechtfertigt und im Hinblick auf die mit ihr verfolgten Ziele verhältnismäßig".

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende, mit Schriftsatz vom 1. Juni 2012 erhobene Beschwerde, in der zunächst eingeräumt wird, Gesetzeswortlaut und Erläuterungen stünden in einem "scheinbar unlösbaren Widerspruch". Den in den Erläuterungen zum Ausdruck gebrachten Absichten lasse sich aber Rechnung tragen, wenn man den restriktiven Wortlaut des § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 nur auf Verluste im Ausland beziehe. An ausländischen Gewinnen habe Österreich kein Besteuerungsrecht, sodass die Beschränkung der Zurechnung auf Verluste verständlich sei. Die Regelung müsse aber nicht so verstanden werden, dass sie inländische Ergebnisse von der Zurechnung zum Gruppenergebnis ausschließe. Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende, mit Schriftsatz vom 1. Juni 2012 erhobene Beschwerde, in der zunächst eingeräumt wird, Gesetzeswortlaut und Erläuterungen stünden in einem "scheinbar unlösbaren Widerspruch". Den in den Erläuterungen zum Ausdruck gebrachten Absichten lasse sich aber Rechnung tragen, wenn man den restriktiven Wortlaut des Paragraph 9, Absatz 6, Ziffer 6, KStG 1988 nur auf Verluste im Ausland beziehe. An ausländischen Gewinnen habe Österreich kein Besteuerungsrecht, sodass die Beschränkung der Zurechnung auf Verluste verständlich sei. Die Regelung müsse aber nicht so verstanden werden, dass sie inländische Ergebnisse von der Zurechnung zum Gruppenergebnis ausschließe.

Der Schwerpunkt der Beschwerde liegt auf dem Nachweis, dass ein solches Verständnis unionsrechtlich nicht zulässig wäre. Es liege eine diskriminierende Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vor, wenn die inländischen Ergebnisse einer ausländischen Tochtergesellschaft der inländischen Muttergesellschaft der beschwerdeführenden Partei von der Einbeziehung in das Gruppenergebnis ausgeschlossen seien, während dies bei einer inländischen Tochtergesellschaft nicht der Fall wäre. Der daraus resultierende Nachteil - Unmöglichkeit des Ausgleichs der im vorliegenden Fall erzielten Gewinne mit Verlusten innerhalb der Gruppe - würde eine Schlechterstellung allein auf Grund des Sitzes der Tochtergesellschaft bedeuten. Es liege auch kein zwingender Grund vor, der eine solche Ungleichbehandlung

rechtfertigen könnte. Dies gelte - abgesehen von Rechtfertigungsgründen, auf die sich die belangte Behörde gar nicht berufen habe - auch für die Notwendigkeit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten, die der EuGH in der Rechtssache X Holding als Rechtfertigungsgrund akzeptiert habe. Wenn die belangte Behörde sich darauf stütze, so verkenne sie dabei, dass es im vorliegenden Fall nicht um die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse gehe, weil die Besteuerungsrechte Österreichs und Deutschlands in Bezug auf die Einkünfte aus der in Österreich gelegenen Immobilie von der Frage einer Einbeziehung dieser Einkünfte in das Gruppenergebnis nicht berührt würden. In der Rechtssache X Holding sei es um die Einbeziehung nicht der inländischen Steuerhoheit unterliegender Einkünfte gebietsfremder Tochtergesellschaften gegangen, wovon sich der vorliegende Sachverhalt grundlegend unterscheide. Zur Ansicht, Rz 423 der Körperschaftsteuerrichtlinien 2001 in der Fassung des Wartungserlasses 2007 lasse sich damit verteidigen, dass das Urteil des EuGH in der Rechtssache Papillon "überholt" sei, verweist die Beschwerde aber auch auf eine gegenteilige BMF-Information vom 16. Mai 2012 (vgl. nunmehr Rz 1014 der Körperschaftsteuerrichtlinien 2013). Der Schwerpunkt der Beschwerde liegt auf dem Nachweis, dass ein solches Verständnis unionsrechtlich nicht zulässig wäre. Es liege eine diskriminierende Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vor, wenn die inländischen Ergebnisse einer ausländischen Tochtergesellschaft der inländischen Muttergesellschaft der beschwerdeführenden Partei von der Einbeziehung in das Gruppenergebnis ausgeschlossen seien, während dies bei einer inländischen Tochtergesellschaft nicht der Fall wäre. Der daraus resultierende Nachteil - Unmöglichkeit des Ausgleichs der im vorliegenden Fall erzielten Gewinne mit Verlusten innerhalb der Gruppe - würde eine Schlechterstellung allein auf Grund des Sitzes der Tochtergesellschaft bedeuten. Es liege auch kein zwingender Grund vor, der eine solche Ungleichbehandlung rechtfertigen könnte. Dies gelte - abgesehen von Rechtfertigungsgründen, auf die sich die belangte Behörde gar nicht berufen habe - auch für die Notwendigkeit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten, die der EuGH in der Rechtssache X Holding als Rechtfertigungsgrund akzeptiert habe. Wenn die belangte Behörde sich darauf stütze, so verkenne sie dabei, dass es im vorliegenden Fall nicht um die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse gehe, weil die Besteuerungsrechte Österreichs und Deutschlands in Bezug auf die Einkünfte aus der in Österreich gelegenen Immobilie von der Frage einer Einbeziehung dieser Einkünfte in das Gruppenergebnis nicht berührt würden. In der Rechtssache X Holding sei es um die Einbeziehung nicht der inländischen Steuerhoheit unterliegender Einkünfte gebietsfremder Tochtergesellschaften gegangen, wovon sich der vorliegende Sachverhalt grundlegend unterscheide. Zur Ansicht, Rz 423 der Körperschaftsteuerrichtlinien 2001 in der Fassung des Wartungserlasses 2007 lasse sich damit verteidigen, dass das Urteil des EuGH in der Rechtssache Papillon "überholt" sei, verweist die Beschwerde aber auch auf eine gegenteilige BMF-Information vom 16. Mai 2012 vergleiche , nunmehr Rz 1014 der Körperschaftsteuerrichtlinien 2013).

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet, in der sie dem Standpunkt der beschwerdeführenden Partei, soweit er das Unionsrecht betrifft, "Plausibilität" zugesteht, sich jedoch "nicht vorbehaltlos" überzeugt zeigt und auf den Hinweis, die Entscheidung in der Rechtssache X Holding habe einen anders gelagerten Sachverhalt betroffen, erwidert, auch die Rechtssache Papillon sei mit dem vorliegenden Fall "nicht unmittelbar vergleichbar". Das Urteil in der Rechtssache X Holding lasse "eine grundlegende Tendenz gegen eine weitestgehende Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern erkennen".

Zu der - in der Beschwerde auch erwähnten, vom EuGH aber zum Zeitpunkt der Gegenschrift noch nicht entschiedenen - Rechtssache Philips Electronics merkt die belangte Behörde an, dort gehe es um Verluste und nicht, wie im vorliegenden Fall, um Gewinne.

Die beschwerdeführende Partei hat darauf mit Schriftsatz vom 14. August 2012 repliziert und angeregt, das bevorstehende Urteil in der Rechtssache Philips Electronics abzuwarten.

Mit einem weiteren Schriftsatz hat die beschwerdeführende Partei schließlich das Urteil des EuGH vom 6. September 2012, C- 18/11, Philips Electronics, vorgelegt und der belangten Behörde entgegengehalten, eine diskriminierende Beeinträchtigung der Niederlassungsfreiheit liege nicht nur dann vor, wenn inländische Verluste eines ausländischen Gruppenmitgliedes nicht mit Gewinnen in der Gruppe verrechenbar seien, sondern auch dann, wenn dies wie im vorliegenden Fall in Bezug auf inländische Gewinne des ausländischen Gruppenmitgliedes und Verluste in der Gruppe zutreffe. In beiden Fällen resultiere der Nachteil aus der Auslands-Ansässigkeit der im Inland tätigen Gesellschaft. Das Urteil des EuGH in der Rechtssache Philips Electronics, das im Zusammenhang mit der verweigerten Einbeziehung von Verlusten eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit festgestellt habe, sei daher auch

für den vorliegenden Fall einschlägig. Wesentlich seien die Bejahung der Vergleichbarkeit der Situation einer gebietsfremden Gesellschaft, die nur über eine Betriebsstätte im Inland verfügt, mit der einer gebietsansässigen Gesellschaft (Rz 19 des Urteils vom 6. September 2012) und die Verneinung des Vorliegens von Rechtfertigungsgründen (Rz 35).

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

§ 9 KStG 1988 lautet in der für das Streitjahr 2009 maßgeblichen Fassung auszugsweise: Paragraph 9, KStG 1988 lautet in der für das Streitjahr 2009 maßgeblichen Fassung auszugsweise:

"§ 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."§ 9. (1) Abweichend von Paragraph 7, können finanziell verbundene Körperschaften (Absatz 2 bis 5) nach Maßgabe des Absatz 8, eine Unternehmensgruppe bilden. Dabei wird das steuerlich maßgebende Ergebnis des jeweiligen Gruppenmitglieds (Absatz 6 und Absatz 7,) dem steuerlich maßgebenden Ergebnis des beteiligten Gruppenmitglieds bzw. Gruppenträgers jenes Wirtschaftsjahres zugerechnet, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres des Gruppenmitgliedes fällt.

1. (2) Absatz 2, Gruppenmitglieder (als Beteiligungskörperschaften oder als beteiligte inländische Körperschaften) können sein:

- -Strichaufzählung
unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die unter § 7 Abs. 3 fallen, unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die unter Paragraph 7, Absatz 3, fallen,
- -Strichaufzählung
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), 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 (Absatz 4,).

Inländische unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder können auch Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft nach Maßgabe des Abs. 3 und 4 sein. Inländische unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder können auch Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft nach Maßgabe des Absatz 3 und 4 sein.

(...)

2. (6) Absatz 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. 1. Als Ergebnis eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds gilt das Einkommen unter Berücksichtigung der Ziffer 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. 2. Das Einkommen im Sinne der Ziffer eins, ist dem am Gruppenmitglied nach Absatz 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. Bei Beteiligungsgemeinschaften ist das Einkommen des Gruppenmitglieds im Sinne der Z 1 und 2, an dem die Beteiligung besteht, den Mitbeteiligten im Ausmaß ihrer Beteiligung an der Beteiligungsgemeinschaft zuzurechnen. 3. Bei Beteiligungsgemeinschaften ist das Einkommen des Gruppenmitglieds im Sinne der Ziffer eins und 2, an dem die Beteiligung besteht, den Mitbeteiligten im Ausmaß ihrer Beteiligung an der Beteiligungsgemeinschaft zuzurechnen.

4. Vortragsfähige Verluste (§ 8 Abs. 4 Z 2) des unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds aus Zeiträumen vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe (Vorgruppenverluste) oder aus einer umgründungsbedingten Übernahme durch ein Gruppenmitglied (Außergruppenverluste) können bis zur Höhe des eigenen Gewinnes des jeweiligen Gruppenmitglieds verrechnet werden. 4. Vortragsfähige Verluste (Paragraph 8, Absatz 4, Ziffer 2,) des unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds aus Zeiträumen vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe (Vorgruppenverluste) oder aus einer umgründungsbedingten Übernahme durch ein Gruppenmitglied (Außergruppenverluste) können bis zur Höhe des eigenen Gewinnes des jeweiligen Gruppenmitglieds verrechnet werden.

Außergruppenverluste liegen nicht vor, wenn vortragsfähige Verluste innerhalb der Gruppe entstanden sind und umgründungsbedingt auf ein anderes Gruppenmitglied übergehen.

5. Steuerumlagen zum Zwecke des Ausgleichs der steuerlichen Wirkungen, die sich aus der Zurechnung der Einkommen der Gruppenmitglieder zum Gruppenträger ergeben, sind steuerneutral.

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. (...)" 6. Bei nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitgliedern sind nur die nach Paragraph 5, Absatz eins 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. (...)"

Schon der Ministerialentwurf und die Regierungsvorlage zum Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, mit dem die Gruppenbesteuerung eingeführt wurde, sahen im ersten Satz des § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 vor, dass bei ausländischen Gruppenmitgliedern "nur die (...) Verluste aus Einkunftsquellen des jeweiligen Wirtschaftsjahres (...) zuzurechnen" seien. Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 451 BlgNR 22. GP 24, enthielten jedoch folgende - in den Erläuterungen zum Ministerialentwurf noch nicht enthaltenen - Sätze: Schon der Ministerialentwurf und die Regierungsvorlage zum Steuerreformgesetz 2005, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 57 aus 2004,, mit dem die Gruppenbesteuerung eingeführt wurde, sahen im ersten Satz des Paragraph 9, Absatz 6, Ziffer 6, KStG 1988 vor, dass bei ausländischen Gruppenmitgliedern "nur die (...) Verluste aus Einkunftsquellen des jeweiligen Wirtschaftsjahres (...) zuzurechnen" seien. Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage, 451 BlgNR 22. Gesetzgebungsperiode 24, , enthielten jedoch folgende - in den Erläuterungen zum Ministerialentwurf noch nicht enthaltenen - Sätze:

"Sollte das ausländische Gruppenmitglied inländische Einkünfte haben, sind inländische Betriebsstättenergebnisse unabhängig und damit getrennt von der Erfassung ausländischer Verluste der beteiligten Körperschaft bzw. dem Gruppenträger zuzurechnen. Außerbetriebliche Einkünfte bleiben von der Gruppenzurechnung ausgeschlossen und sind als beschränkt steuerpflichtige Einkünfte der ausländischen Körperschaft zu erfassen."

Diese von der Finanzverwaltung erst seit dem Wartungserlass 2007 zu den Körperschaftsteuerrichtlinien 2001 nicht mehr geteilte und von der belangten Behörde im vorliegenden Fall verworfene Meinung in den Erläuterungen, auf die sich die beschwerdeführende Partei zum Nachweis der Absichten des Gesetzgebers beruft, lässt sich zum Gesetz selbst nur über § 9 Abs. 1 zweiter Satz KStG 1988 in Beziehung setzen, soweit dort in allgemein gehaltener Form die Zurechnung des steuerlich maßgebenden Ergebnisses des jeweiligen Gruppenmitglieds angeordnet wird. Das Gesetz verweist dazu in der Klammer u.a. auf § 9 Abs. 6 KStG 1988, nach dessen Einleitungssatz "(b)ei Ermittlung des zuzurechnenden steuerlich maßgebenden Ergebnisses (...) Folgendes zu beachten" ist. Eine ausdrückliche Regelung betreffend inländische Einkünfte ausländischer Gruppenmitglieder ist in den folgenden sechs Ziffern nicht enthalten. Das Wort "nur" im ersten Satz des § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 steht der in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage

vertretenen Meinung in Bezug auf die im vorliegenden Fall strittigen Gewinne jedoch entgegen, wenn man es nicht - im Sinne des von der beschwerdeführenden Partei vorgeschlagenen Verständnisses - (isoliert) nur auf den Ausschluss ausländischer Gewinne bezieht, an denen Österreich kein Besteuerungsrecht zukommt. Dass "Gewinne der ausländischen Beteiligungskörperschaft (...) mangels eines Besteuerungsrechtes der Republik Österreich unbeachtlich, Verluste hingegen" nach Umrechnung anzusetzen seien, wurde schon in den Erläuterungen zum Ministerialentwurf im Zusammenhang mit der Anordnung einer Zurechnung "nur" von Verlusten dargelegt und in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (a.a.O.) wiederholt, was angesichts des damit offengelegten Motivs ("mangels eines Besteuerungsrechtes der Republik Österreich") die Frage aufwirft, ob sich der Ausschluss von Gewinnen nach dem Willen des Gesetzgebers auch auf in Österreich steuerpflichtige Gewinne beziehen sollte. Dass ein Ausschluss solcher Gewinne planwidrig und eine teleologische Reduktion des Wortes "nur" im Sinne des von der beschwerdeführenden Partei vorgeschlagenen Verständnisses angebracht wäre, ist somit schon nach innerstaatlichem Recht nicht auszuschließen. Diese von der Finanzverwaltung erst seit dem Wartungserlass 2007 zu den Körperschaftsteuerrichtlinien 2001 nicht mehr geteilte und von der belangten Behörde im vorliegenden Fall verworfene Meinung in den Erläuterungen, auf die sich die beschwerdeführende Partei zum Nachweis der Absichten des Gesetzgebers beruft, lässt sich zum Gesetz selbst nur über Paragraph 9, Absatz eins, zweiter Satz KStG 1988 in Beziehung setzen, soweit dort in allgemein gehaltener Form die Zurechnung des steuerlich maßgebenden Ergebnisses des jeweiligen Gruppenmitglieds angeordnet wird. Das Gesetz verweist dazu in der Klammer u.a. auf Paragraph 9, Absatz 6, KStG 1988, nach dessen Einleitungssatz "(b)ei Ermittlung des zuzurechnenden steuerlich maßgebenden Ergebnisses (...) Folgendes zu beachten" ist. Eine ausdrückliche Regelung betreffend inländische Einkünfte ausländischer Gruppenmitglieder ist in den folgenden sechs Ziffern nicht enthalten. Das Wort "nur" im ersten Satz des Paragraph 9, Absatz 6, Ziffer 6, KStG 1988 steht der in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage vertretenen Meinung in Bezug auf die im vorliegenden Fall strittigen Gewinne jedoch entgegen, wenn man es nicht - im Sinne des von der beschwerdeführenden Partei vorgeschlagenen Verständnisses - (isoliert) nur auf den Ausschluss ausländischer Gewinne bezieht, an denen Österreich kein Besteuerungsrecht zukommt. Dass "Gewinne der ausländischen Beteiligungskörperschaft (...) mangels eines Besteuerungsrechtes der Republik Österreich unbeachtlich, Verluste hingegen" nach Umrechnung anzusetzen seien, wurde schon in den Erläuterungen zum Ministerialentwurf im Zusammenhang mit der Anordnung einer Zurechnung "nur" von Verlusten dargelegt und in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (a.a.O.) wiederholt, was angesichts des damit offengelegten Motivs ("mangels eines Besteuerungsrechtes der Republik Österreich") die Frage aufwirft, ob sich der Ausschluss von Gewinnen nach dem Willen des Gesetzgebers auch auf in Österreich steuerpflichtige Gewinne beziehen sollte. Dass ein Ausschluss solcher Gewinne planwidrig und eine teleologische Reduktion des Wortes "nur" im Sinne des von der beschwerdeführenden Partei vorgeschlagenen Verständnisses angebracht wäre, ist somit schon nach innerstaatlichem Recht nicht auszuschließen.

Zum Wartungserlass 2007 vom 18. Juni 2008, mit dem die Finanzverwaltung in diesem Punkt (in Abkehr von der Isolationstheorie) ihre Meinung änderte, wurde nach dem Vorliegen des Urteils des EuGH vom 27. November 2008, C-418/07, Papillon, im Schrifttum die Ansicht vertreten, der Ausschluss inländischer Einkünfte von der direkten Zurechnung verletze nach den Maßstäben dieses - unmittelbar den Ausschluss über ausländische Tochtergesellschaften gehaltener inländischer Enkelgesellschaften betreffenden - Urteils die Niederlassungsfreiheit (vgl. etwa Stefaner/Weninger in Lang/Schuch/Staringer, KStG, 2009, § 9 Rz 190, m.w.N.; Hohenwarter, Verlustverwertung im Konzern, 2009, 614 ff). Die belangte Behörde führt dagegen das spätere Urteil des EuGH vom 25. Februar 2010, C-337/08, X Holding, ins Treffen, das die Ausweitung der Gruppenbesteuerung auf grenzüberschreitende Sachverhalte betraf und zudem im Schrifttum zum Teil kritisch kommentiert wurde (vgl. etwa Kühbacher, SWI 2013, 293 (297 f)). Dass die von der belangten Behörde aus diesem Urteil gezogenen Schlüsse nicht zutreffen, steht seit dem Urteil des EuGH vom 6. September 2012, C-18/11, Philips Electronics, auf das die beschwerdeführende Partei zu Recht verweist, außer Frage (vgl. dazu - mit Bezugnahmen auf den angefochtenen Bescheid - schon Hohenwarter-Mayr, GES 2012, 505 (512 f); Lehner/Zehetner, GES 2013, 38; Blum, ecolx 2013, 471; Kühbacher, a.a.O., 300; zur Fortführung des in der Rechtssache Papillon eingeschlagenen Kurses auch das Urteil des EuGH vom 12. Juni 2014, C-39/13, C-40/13 und C-41/13, SCA Group Holding, X-AG und MSA International Holdings). Zum Wartungserlass 2007 vom 18. Juni 2008, mit dem die Finanzverwaltung in diesem Punkt (in Abkehr von der Isolationstheorie) ihre Meinung änderte, wurde nach dem Vorliegen des Urteils des EuGH vom 27. November 2008, C-418/07, Papillon, im Schrifttum die Ansicht vertreten, der Ausschluss inländischer Einkünfte von der direkten

Zurechnung verletze nach den Maßstäben dieses - unmittelbar den Ausschluss über ausländische Tochtergesellschaften gehaltener inländischer Enkelgesellschaften betreffenden - Urteils die Niederlassungsfreiheit vergleiche , etwa Stefaner/Weninger in Lang/Schuch/Staringer, KStG, 2009, Paragraph 9, Rz 190, m.w.N.; Hohenwarter, Verlustverwertung im Konzern, 2009, 614 ff). Die belangte Behörde führt dagegen das spätere Urteil des EuGH vom 25. Februar 2010, C-337/08, X Holding, ins Treffen, das die Ausweitung der Gruppenbesteuerung auf grenzüberschreitende Sachverhalte betraf und zudem im Schrifttum zum Teil kritisch kommentiert wurde vergleiche , etwa Kühbacher, SWI 2013, 293 (297 ff). Dass die von der belangten Behörde aus diesem Urteil gezogenen Schlüsse nicht zutreffen, steht seit dem Urteil des EuGH vom 6. September 2012, C-18/11, Philips Electronics, auf das die beschwerdeführende Partei zu Recht verweist, außer Frage vergleiche , dazu - mit Bezugnahmen auf den angefochtenen Bescheid - schon Hohenwarter-Mayr, GES 2012, 505 (512 ff); Lehner/Zehetner, GES 2013, 38; Blum, ecolex 2013, 471; Kühbacher, a.a.O., 300; zur Fortführung des in der Rechtssache Papillon eingeschlagenen Kurses auch das Urteil des EuGH vom 12. Juni 2014, C-39/13, C-40/13 und C-41/13, SCA Group Holding, X-AG und MSA International Holdings).

Eine Regelung, die im Inland zu versteuernde Einkünfte von der Einbeziehung in das Gruppenergebnis auf die von der belangten Behörde bestätigte Weise ausschließt, weil es sich um Einkünfte eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gruppenmitgliedes handelt, kann vom Gesetzgeber auch aus den Gründen, die zu diesen Urteilen des EuGH geführt haben, nicht beabsichtigt gewesen sein, weshalb § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 nicht in dem Sinn auszulegen ist, dass er einer Einbeziehung solcher Einkünfte entgegensteht. Eine Regelung, die im Inland zu versteuernde Einkünfte von der Einbeziehung in das Gruppenergebnis auf die von der belangten Behörde bestätigte Weise ausschließt, weil es sich um Einkünfte eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gruppenmitgliedes handelt, kann vom Gesetzgeber auch aus den Gründen, die zu diesen Urteilen des EuGH geführt haben, nicht beabsichtigt gewesen sein, weshalb Paragraph 9, Absatz 6, Ziffer 6, KStG 1988 nicht in dem Sinn auszulegen ist, dass er einer Einbeziehung solcher Einkünfte entgegensteht.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008. Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden. Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß Paragraph 79, Absatz 11, letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 16. September 2015

Gerichtsentscheidung

EuGH 62008CJ0337 X Holding VORAB

EuGH 62011CJ0018 Philips Electronics UK VORAB

EuGH 62013CJ0039 SCA Group Holding VORAB

EuGH 62007CJ0418 Papillon VORAB

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2015:2012130060.X00

Im RIS seit

27.10.2015

Zuletzt aktualisiert am

05.11.2015

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at