

ANGRENZENDES STEUERRECHT

JUDIKATUR

Miteinbezug inländischer Einkünfte ausländischer Gruppenmitglieder im Gruppenergebnis

In seinem Erkenntnis vom 16.9.2015, 2012/13/0060 hat der VwGH entschieden, dass inländische steuerpflichtige Einkünfte ausländischer Gruppenmitglieder nicht aufgrund des Wortlautes von § 9 Abs 6 Z 6 KStG von der Berücksichtigung im Rahmen des Gruppenergebnisses ausgeschlossen werden dürfen. Bereits nach dem Telos des innerstaatlichen Rechts sei ein Ausschluss solcher Gewinne nicht nachzuvollziehen und auch unionsrechtlich könne der Ausschluss insbesondere aufgrund der EuGH-Entscheidung in der Rs Philips Electronics nicht nachvollzogen werden. Aufgrund der Entscheidung des VwGH scheint die Verwaltungspraxis der Rz 1078 der KStR 2013 überholt und inländische steuerpflichtige Ergebnisse ausländischer Gruppenmitglieder können in Zukunft im Gruppenergebnis berücksichtigt werden.

VwGH 16.9.2015, 2012/13/0060

(vorgehend UFS 19.4.2012, RV/1643-W/11)

Deskriptoren: Gruppenbesteuerung, Niederlassungsfreiheit, Zurechenbarkeit inländischer Einkünfte ausländischer Gruppenmitglieder.

Normen: § 9 KStG, Art 49 AEUV.

Von Sophie Krumböck / Sebastian Tratlehner

Ausgangssituation

Eine deutsche GmbH, die Mitglied einer österreichischen Unternehmensgruppe ist, erzielte aus der Beteiligung an einer inländischen KG (ausschließlich) Einkünfte in Österreich, die gemäß § 21 Abs 1 Z 1 KStG iVm § 98 Abs 1 Z 3 TS 3 EStG grundsätzlich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb iZm unbeweglichem Vermögen im Inland der beschränkten Steuerpflicht unterliegen (würden).

In der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2009 machte die deutsche GmbH geltend, dass die von ihr im Inland erzielten Einkünfte der österreichischen Muttergesellschaft als übergeordnetem Gruppenmitglied zuzurechnen seien. Das Finanzamt folgte dieser Auf-

fassung nicht und erfasste unter Berufung auf Rz 423 der KStR 2001 idF des Wartungserlasses 2007¹ (jetzt Rz 1078 der KStR 2013), wonach inländische Ergebnisse eines ausländischen Gruppenmitglieds nur bei Verlust-erzielung in das Gesamtergebnis der Gruppe einfließen, in einem neuen Körperschaftsteuerbescheid die Einkünfte der deutschen GmbH im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht.²

In der schriftlichen Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid machte die deutsche GmbH geltend, dass die Entscheidung sowohl nach innerstaatlichem Recht als auch nach Unionsrecht rechtswidrig sei. Innerstaatlich sei in den Erläuterungen zum Steuerreformgesetz 2005 auf das gemeinschaftsrechtliche Diskriminierungsverbot verwiesen und zu § 9 Abs 6 Z 6 KStG festgehalten worden, dass inländische Betriebsstättenergebnisse ausländischer Gruppenmitglieder „*unabhängig und damit getrennt von der Erfassung ausländischer Verluste der beteiligten Körperschaften bzw. dem Gruppenträger zuzurechnen sind*“³. Unionsrechtlich liege unter Beachtung der Rechtsprechung des EuGH in der Rs *Papillon*⁴ bei einer Schlechterstellung von inländischen Einkunftsquellen von in anderen Mitgliedsstaaten ansässigen Gruppenmitgliedern gegenüber jenen von inländischen

1 BMF-Erlass vom 18.6.2008, BMF-010216/0095-VI/6/2008.

2 Bis zur Änderung durch den Wartungserlass 2007 sahen die KStR 2001 noch vor, dass inländische Betriebsstättenergebnisse und Einkünfte aus inländischem unbeweglichem Vermögen unmittelbar in die Gruppenbesteuerung miteinzubeziehen sind.

3 Vgl ErlRV 451 BlgNR 22. GP 5 und 24.

4 EuGH 27.11.2008, C-418/07, *Société Papillon*.

Gruppenmitgliedern eine Verletzung der Niederlassungsfreiheit gemäß Art 49 AEUV vor. Es könne somit nicht zulässig sein, nur von inländischen Gruppenmitgliedern erzielte inländische Einkünfte in das Gruppenergebnis miteinzubeziehen.

Der UFS wies in seiner Entscheidung vom 19.4.2012⁵ die Berufung als unbegründet ab. Nach innerstaatlichem Recht stünden die zitierten Erläuterungen zwar „zweifellos“ im Widerspruch zum Gesetzeswortlaut, dieser habe in solch einem Falle aber Vorrang. Unionsrechtlich ist die Heranziehung des EuGH-Urteils in der Rs *Papillon* „nicht unplausibel“, jedoch bei Betrachtung der weiteren Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung „vollkommen verfehlt“, da laut UFS im von der Beschwerdeführerin unerwähnt gelassenen EuGH-Urteil in der Rs *X Holding*⁶ klargestellt wurde, dass Betriebsstätten und Tochtergesellschaften bei Gruppenbesteuerungen in grenzüberschreitenden Fällen nicht gleich behandelt werden müssen. Somit müsse laut UFS zur Kenntnis genommen werden, dass der EuGH in Sachen grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung eine restriktive Haltung einnehme. In der von der deutschen GmbH gegen den Bescheid des UFS erhobenen Beschwerde wird eingeräumt, dass Gesetzeswortlaut und Erläuterungen zwar in einem „scheinbar unlösbaren Widerspruch“ stünden, den Erläuterungen aber Rechnung getragen werden könnte, wenn man den restriktiven Wortlaut von § 9 Abs 6 Z 6 KStG nur auf ausländische Verluste und nicht auch auf „inländische Ergebnisse“ beziehe. Würde man inländische Ergebnisse von der Zurechnung zum Gruppenergebnis ausschließen, läge eine – rein auf Grund des Sitzes der Tochtergesellschaft resultierende – diskriminierende Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vor.

Der UFS hat daraufhin in einer Gegenschrift festgehalten, dass man dem von der deutschen GmbH vorgelegten unionsrechtlichen Standpunkt „Plausibilität“ zugestehen, jedoch „nicht vorbehaltslos“ überzeugt sei, da das Urteil in der Rs *X Holding* eine Tendenz gegen eine weitestgehende Harmonisierung im Bereich der direkten Steuern erkennen lasse. Zur in der Beschwerde auch erwähnten, vom EuGH aber zum Zeitpunkt der Gegenschrift noch nicht entschiedenen Rs *Philips Electronics*⁷, merkte der UFS an, dass es um Verluste und nicht wie im vorliegenden Fall um Gewinne gehe.

Die deutsche GmbH replizierte daraufhin und regte an, das bevorstehende Urteil in der Rs *Philips Electronics* abzuwarten. Nachdem das Urteil in der Rs *Philips Electronics* schließlich am 6.9.2012 ergangen war, legte die deutsche GmbH das Urteil dem UFS vor und führte aus, dass eine diskriminierende Beeinträchtigung der Nieder-

lassungsfreiheit nicht nur dann (wie in der Rs *Philips Electronics*) vorläge, wenn inländische Verluste eines ausländischen Gruppenmitglieds nicht mit Gewinnen in der Gruppe verrechenbar seien, sondern auch, wenn dies wie im vorliegenden Fall auf inländische Gewinne des ausländischen Gruppenmitglieds und Verluste in der Gruppe zutreffe. Beide Male resultiere der Nachteil aus der Auslandsansässigkeit der im Inland tätigen Gesellschaft. Das Urteil in der Rs *Philips Electronics* sei daher auch für den vorliegenden Fall einschlägig.

Entscheidung des VwGH

Der VwGH hob in seiner Entscheidung den von der deutschen GmbH angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf und verneinte somit die Rechtsansicht des Finanzamtes und des UFS. In seinem Erkenntnis führt der VwGH dabei zuerst die für das Streitjahr 2009 maßgebliche Fassung von § 9 KStG an. Diese lautet 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. [...]

(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 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. (...)

Der VwGH bezieht sich sodann auf den Ministerialentwurf und die Regierungsvorlage zum Steuerreformgesetz 2005⁸, in welchen zwar der erste Satz von § 9 Abs 6 Z 6 KStG wie oben abgedruckt vorgesehen war, die Er-

⁵ UFS 19.4.2012, RV/1643-W/11.

⁶ EuGH 25.2.2010, C-337/08, *X-Holding BV*.

⁷ EuGH 6.9.2012, C-18/11, *Philips Electronics UK Ltd.*

⁸ BGBl I Nr 57/2004.

läuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage jedoch Folgendes enthielten:

„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.“⁹

Eine Verbindung zu dieser eigentlichen Intention des Gesetzgebers lässt sich laut VwGH nur über § 9 Abs 1 zweiter Satz KStG herstellen, in dem in allgemein gehaltener Form auf das steuerlich maßgebende Ergebnis des jeweiligen Gruppenmitglieds und hierbei ua auf § 9 Abs 6 KStG verwiesen wird. Eine konkrete Regelung betreffend inländischen Einkünften ausländischer Gruppenmitglieder ist keiner der Ziffern von § 9 Abs 6 KStG zu entnehmen.

Das im ersten Satz des § 9 Abs 6 Z 6 KStG verwendete Wort „nur“ steht laut VwGH der in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage vertretenen Meinung in Bezug auf die im vorliegenden Fall strittigen Gewinnen jedenfalls entgegen, wenn man es nicht (isoliert) nur auf den Ausschluss ausländischer Gewinne bezieht, an denen Österreich kein Besteuerungsrecht zukommt. Sowohl in den Erläuterungen zum Ministerialentwurf als auch den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum Steuerreformgesetz 2005 wurde dargelegt, dass Gewinne der ausländischen Beteiligungskörperschaft mangels eines Besteuerungsrechtes der Republik Österreich unbeachtlich, Verluste hingegen nach Umrechnung anzusetzen seien. Dies wirft gemäß VwGH jedoch die Frage auf, ob sich der Ausschluss von Gewinnen nach dem Willen des Gesetzgebers auch auf in Österreich steuerpflichtige Gewinne beziehen soll.

Nach Ansicht des VwGH ist somit bereits nach innerstaatlichem Recht nicht auszuschließen, dass ein Ausschluss inländischer Gewinne ausländischer Gruppenmitglieder planwidrig und eine teleologische Reduktion des Wortes „nur“ im Sinne des von der deutschen GmbH vorgeschlagenen Verständnisses angebracht wäre.

Nach dem Vorliegen des EuGH-Urteils in der Rs *Papillon* sei im Schrifttum¹⁰ die Meinung vertreten worden, dass die durch den KStR-Wartungserlass 2007 bewirkte Änderung der Ansicht der Finanzverwaltung, wonach inländische Einkünfte ausländischer Gruppenmitglieder im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht zu erfassen seien, die Niederlassungsfreiheit verletze. Der UFS führte dahingegen unter Berufung auf die Entscheidung des EuGH in der Rs *X Holding* an, dass Betriebsstätten und Tochtergesellschaften bei Gruppenbesteuerungen in grenzüberschreitenden Fällen nicht gleich behandelt werden müssten.¹¹

Dass die vom UFS aus dem EuGH-Urteil in der Rs *X Holding* gezogenen Schlüsse nicht zutreffend sind, steht laut VwGH seit dem Urteil des EuGH in der Rs *Philips Electronics* außer Frage.¹²

Eine Regelung, die im Inland zu versteuernde Einkünfte von der Einbeziehung in das Gruppenergebnis auf die vom UFS bestätigte Weise ausschließt, weil es sich um Einkünfte eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Gruppenmitglieds handelt, kann somit laut VwGH vom Gesetzgeber – auch aus den Gründen, die zu den angesprochenen Urteilen des EuGH geführt haben – nicht beabsichtigt gewesen sein. **§ 9 Abs 6 Z 6 KStG ist laut VwGH somit nicht in dem Sinn auszulegen, dass er einer Einbeziehung inländischer Einkünfte ausländischer Gruppenmitglieder entgegensteht.**

Anmerkung

Von Sophie Krumböck / Sebastian Tratlener

Dem Wortlaut von § 9 Abs 6 Z 6 KStG zufolge können Ergebnisse ausländischer Gruppenmitglieder nur im Verlustfall beteiligungsmäßig dem Gruppenergebnis zugerechnet werden.¹³ Dieser, eine Einbeziehung inländischer Einkünfte ausländischer Gruppenmit-

glieder auch außerhalb eines Verlustfalles, ausschließende Gesetzeswortlaut widerspricht allerdings sowohl der eigentlichen Intention des Gesetzgebers als auch dem Unionsrecht. Der VwGH hat daher in seinem Erkenntnis vom 16.9.2015 eine restriktive Auslegung

9 Vgl ErlRV 451 BgNR 22. GP 24.

10 Vgl etwa *Stefaner/Weninger* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG¹, § 9 Rz 190; *Stefaner/Weninger*, Gruppenbesteuerung und Gemeinschaftsrecht, SWI 2004, 441ff; *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern, 2009, 614ff.

11 Kritisch zur Entscheidung des EuGH in der Rs *X Holding* bereits *Kühbacher*, Inländische Betriebsstätteneinkünfte ausländischer Gruppenmitglieder, SWI 2013, 293 (297).

12 Siehe zur Rs *Philips Electronics* auch *Hohenwarter-Mayr*, Die Rs *Philips Electronics*: Wende in der Verlustverwertung beschränkt

Steuerpflichtiger, GES 2012, 505 (511 ff); *Blum*, Verlustverwertung beschränkt Steuerpflichtiger in der Unternehmensgruppe, *ecolex* 2013, 471 (473); *Kühbacher*, SWI 2013, 293 (300); *Lehner/Zehetner*, UFS zu ausländischem Gruppenmitglied mit inländischer Betriebsstätte – korrekte Interpretation der bisherigen EuGH-Rechtsprechung?, GES 2013, 38 (43).

13 Siehe hierzu auch *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG¹, § 9 Rz 303; *Urtz/Stanek* in *Bergmann/Bieber*, KStG, § 9 Tz 41; *Pinetz/Stefaner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG², § 9 Rz 174.

von § 9 Abs 6 Z 6 KStG rein aufgrund des Wortlautes, die eine Ergebniszurechnung von inländischen Betriebsstätten ausländischer Gruppenmitglieder nur im Verlustfall letzterer (beteiligungsmäßig) zur Folge hat, verneint. Bis dato vertritt die österreichische Finanzverwaltung in Rz 1078 der KStR 2013 die Ansicht, dass inländische Einkünfte (auch solche aus unbeweglichem Vermögen) ausländischer Gruppenmitglieder – wohl aufgrund des Gesetzeswortlautes von § 9 Abs 6 Z 6 KStG – im Rahmen der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht zu erfassen seien und eine unmittelbare Zurechnung inländischer Betriebsstättenergebnisse ausländischer Gruppenmitglieder an eine inländische Gruppengesellschaft nicht zulässig sei. Nur im Verlustfall könnten inländische Einkünfte über das Gesamtergebnis des ausländischen Gruppenmitglieds in die Gruppe einfließen. Diese Verwaltungspraxis darf ob des Erkenntnisses des VwGH als überholt bezeichnet werden.¹⁴

Eine **vollständige Einbeziehung inländischer Betriebsstättenergebnisse** ausländischer Gruppenmitglieder in das Gruppenergebnis hat demnach **unabhängig vom Gesamtergebnis des ausländischen Gruppenmitglieds** zu erfolgen.¹⁵

Auch sollte uE aufgrund der Rechtsprechung des EuGH in den Rs *Papillon* sowie *SCA Group Holding ua*¹⁶ eine Miteinbeziehung des inländischen Betriebsstättenergebnisses **unabhängig von der Anzahl der zwischengeschalteten Auslandsebenen** möglich sein.¹⁷

Nicht nur angesichts der eigentlichen Intention des Gesetzgebers bei Einführung der Gruppenbesteuerung im Rahmen des Steuerreformgesetzes 2005, sondern insbesondere aufgrund der unionsrechtlichen Vorgaben scheint der Gesetzgeber gefordert, eine **legistische Anpassung**

in § 9 KStG vorzunehmen. Insbesondere die Entscheidung des EuGH in der Rs *Philips Electronics* gebietet es, **inländische Betriebsstättenergebnisse ausländischer Gruppenmitglieder vollständig – somit auch ohne Beachtung der Verlustdeckung des § 9 Abs 6 Z 6¹⁸ – im Gruppeneinkommen zu berücksichtigen.**¹⁹ Dies trifft uE sowohl auf positive als auch auf negative Ergebnisse inländischer Betriebsstätten zu.²⁰ Inländische Betriebsstättenverluste ausländischer Gruppenmitglieder können zudem wie Verluste inländischer Gruppenmitglieder keiner Nachversteuerungspflicht nach § 9 Abs 6 Z 7 unterliegen.²¹

Technisch hat zukünftig somit eine gesonderte Ermittlung und unmittelbare Zurechnung zum Gruppenergebnis von inländischen Einkünften ausländischer Gruppenmitglieder zu erfolgen. Fraglich ist uE, wie diesem unionsrechtlichen Erfordernis *de lege lata* nachgekommen werden kann.²²

Gemäß dem derzeitigen Wortlaut von § 24a Abs 1 Z 1 TS 2 und Abs 1 Z 2 TS 2 KStG ist mit einem Feststellungsbescheid gemäß § 92 Abs 1 lit b BAO über „*die zuzurechnenden Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder [...]*“ abzusprechen. Inländische **positive** Einkünfte ausländischer Gruppenmitglieder werden von § 24a KStG jedoch nicht umfasst, wodurch eine verfahrensrechtliche Berücksichtigung dieser Einkünfte nicht in Betracht kommt. Auch § 24a Abs 1 Z 1 TS 1 und Abs 1 Z 2 TS 1 KStG sprechen nur vom „*eigenen Einkommen [...]*“ des unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds gemäß § 9 Abs 6 Z 1 KStG bzw § 9 Abs 6 Z 2 zweiter Satz KStG. Eine Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte scheidet daher nach derzeit gültiger Rechtslage aus.

14 Im Ergebnis so auch *Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG²⁶, § 9 Tz 569; *Pinetz/Stefaner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG², § 9 Rz 181.

15 Vgl *Kühbacher*, SWI 2013, 293 (300); *Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG²⁶, § 9 Tz 569.

16 EuGH 12.6.2014, C-39/13, C-40/13 und C-41/13, *SCA Group Holding ua*.

17 So auch *Hohenwarter-Mayr*, GES 2012, 505 (513); *Lehner/Zehetner*, GES 2013, 38 (43). Vgl hierzu auch *Demschner/Stefaner*, Gruppenbesteuerung: Sandwichgruppen möglich?, SWI 2009, 9 (15f); *Tratlehner*, Konsequenzen aktueller EuGH-Rechtsprechung für die österreichische Gruppenbesteuerung, SWI 2014, 559 (561).

18 So auch *Urtz/Stanek* in *Bergmann/Bieber*, KStG, § 9 Tz 41.

19 Vgl *Hohenwarter-Mayr*, GES 2012, 505 (515); *Blum*, *ecolex* 2013, 471 (473); *Kühbacher*, SWI 2013, 293 (300); *Lehner/Zehetner*,

GES 2013, 38 (43); *Rzeszut/Riegler*, Inländische Einkünfte eines ausländischen Gruppenmitglieds als Teil des Gruppenergebnisses, SWK 2015, 1494 (1497).

20 So auch *Rzeszut/Riegler*, SWK 2015, 1494 (1497).

21 Ebenso *Rzeszut/Riegler*, SWK 2015, 1494 (1497); *Mechtler/Pinetz*, Erfassung inländischer Einkünfte eines ausländischen Gruppenmitglieds im Gruppeneinkommen, *ecolex* 2016, 246 (248). Vgl dazu auch – allerdings zwischen Verlusten iSd § 9 Abs 6 Z 6 zweiter Satz KStG idF BGBl I Nr. 161/2005 und § 9 Abs 6 Z 6 dritter Satz KStG idF BGBl I Nr. 161/2005 differenzierend – *Germuth/Toifl*, Zweifelsfragen iZm internationalen Aspekten der Gruppenbesteuerung, *taxlex* 2005, 226 (227).

22 Vgl auch *Mechtler/Pinetz*, *ecolex* 2016, 246 (248).

Um eine sachgemäße, einmalige Erfassung der inländischen Einkünfte zu gewährleisten, wird es in einem ersten Schritt notwendig sein, **inländische Einkünfte des ausländischen Gruppenmitglieds** von dessen ausländischen Einkünften **gesondert zu ermitteln** bzw. festzustellen. Die ausländischen Einkünfte sind folglich ohne Miteinbeziehung der inländischen Einkünfte zu ermitteln.

In einem zweiten Schritt ist sodann *de lege ferenda* sicherzustellen, dass die **inländischen Einkünfte** des ausländischen Gruppenmitglieds **auch im Inland** auf Ebene des übergeordneten Gruppenmitglieds oder des Gruppenträgers **berücksichtigt** werden, um eine doppelte Nichtbesteuerung der inländischen Einkünfte der ausländischen Gruppenmitglieder zu vermeiden.²³ Denkbar wäre die direkte Aufnahme des inländischen Betriebsergebnisses des ausländischen Gruppenmitglieds im Ergebnis des übergeordneten unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds oder des Gruppenträgers und die Veranlagung in dessen Feststellungsverfahren.²⁴ Zur **Schaffung eines unionsrechtskonformen und technisch auch umsetzbaren Zustandes** bedarf uE somit **neben § 9 KStG auch § 24a KStG einer legistischen Anpassung**.²⁵

Werden Gewinne einer inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Gruppenmitglieds zum (inländischen) Gruppenergebnis gerechnet, sollte in jedem Fall auch die Notwendigkeit der Vereinbarung eines entsprechenden **Steuerumlagevertrages** gemäß § 9 Abs 8 TS 3 KStG bedacht werden.²⁶ Zwar verlangt der Wortlaut von § 9 Abs 8 TS 3 KStG eine Regelung über den Steuerausgleich nur zwischen **inländischen Körperschaften**, weswegen die Frage gestellt werden darf, ob auch für eine Miteinbeziehung der Ergebnisse **inländischer Betriebsstätten** ausländischer Gruppenmitglie-

der (Körperschaften) eine Steuerumlage vereinbart werden muss. Beachtet man allerdings den gesellschaftsrechtlichen Hintergrund der Steuerumlagevereinbarung, nämlich jenen der Vermeidung von ungerechtfertigten Vermögensverschiebungen²⁷, ist es uE **erforderlich**, eine entsprechende **Steuerumlage** zu vereinbaren.²⁸ Auch hier könnte der Gesetzgeber durch eine Klarstellung in § 9 KStG zu mehr Rechtssicherheit beitragen.

Problematisch könnte eine Zurechnung inländischer Betriebsergebnisse ausländischer Gruppenmitglieder dann sein, wenn mit dem Ansässigkeitsstaat des ausländischen Gruppenmitglieds ein **DBA mit Anrechnungsmethode** besteht. Erhebt der Ansässigkeitsstaat des ausländischen Gruppenmitglieds Steuern auf dessen Ergebnis, könnte aufgrund der Tatsache, dass nicht die inländische Betriebsstätte selbst, sondern der inländische Gruppenträger die auf die inländische Betriebsstätte entfallende Steuer entrichtet, eine **Anrechnung** der auf die inländische Betriebsstätte entfallende Steuer **mangels Steuersubjektidentität ins Leere laufen**.²⁹

Eine Wiederaufnahme bereits veranlagter Gruppenergebnisse ist aufgrund der mangelnden Rückwirkung der VwGH-Entscheidung nicht möglich. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sind höchstgerichtliche Erkenntnisse wie etwa EuGH-Entscheidungen³⁰ keine neuen Tatsachen und somit keine Wiederaufnahmegründe gemäß § 303 Abs 1 lit b BAO. Ebenso wenig kommt eine Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs 1 lit c BAO in Betracht.³¹ Für noch nicht veranlagte Zeiträume sollte eine Berufung auf das besprochene VwGH-Erkenntnis und somit eine Berücksichtigung inländischer Betriebsergebnisse ausländischer Gruppenmitglieder im Gruppenergebnis allerdings möglich sein.

23 So auch *Rzeszut/Riegler*, SWK 2015, 1494 (1497); *Mechtler/Pinetz*, *ecolex* 2016, 246 (249).

24 Vgl *Rzeszut/Riegler*, SWK 2015, 1494 (1497).

25 Im Falle von Änderungen einer Unternehmensgruppe hat der VwGH jüngst klargestellt, dass ein Abänderungsbescheid gemäß § 9 Abs 9 KStG auch gegenüber denjenigen ausländischen Gruppenmitgliedern, die Inlandseinkünfte in das Gruppenergebnis miteinbeziehen, zu ergehen hat. Vgl VwGH 26.11.2015, 2012/15/0097.

26 Vgl bereits *Germuth/Toifl*, *taxlex* 2005, 226 (228).

27 Vgl *Pinetz/Stefaner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG², § 9 Rz 129.

28 So auch *Germuth/Toifl*, *taxlex* 2005, 226 (228). Vgl hierzu auch *Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG²⁶, § 9 Tz 854/1, der im Falle von sogenannten „Papillon-Körperschaften“ die Notwendigkeit einer entsprechenden Steuerumlagevereinbarung bejaht.

29 Vgl bereits *Germuth/Toifl*, *taxlex* 2005, 226 (227); *Hohenwarter-Mayr*, GES 2012, 505 (514) mwN.

30 Vgl VwGH 21.9.2009, 2008/16/0148; 27.9.2012, 2009/16/0005; 24.1.2013, 2012/16/0210.

31 Vgl *Ritz*, BAO 2014, § 303 Rz 40 mwN.