



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw-Adresse, vertreten durch Steuerberater, vom 14. November 2006 gegen den am 13. Oktober 2006 gemäß § 24 a KStG ausgefertigten „Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2005“ entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Die S-GmbH (Gruppenträgerin) und die G-HoldingGmbH (Gruppenmitglied) haben mit Gruppenvertrag vom 15.12.2005 eine Unternehmensgruppe im Sinne des § 9 KStG gegründet. Die Unternehmensgruppe wurde mit Bescheid des Finanzamtes vom 9.2.2007 festgestellt.

Die G-HoldingGmbH hat im Jahr 2005 (über Treuhänder) in mehreren Schritten 100 % der Kommanditanteile an der (zwischenzeitlich im Firmenbuch gelöschten) S-GmbH&CoKG erworben. Über das Vermögen dieser Firma wurde mit Beschluss vom 29.11.2004 das Konkursverfahren eröffnet. Der Konkurs wurde nach rechtskräftiger Bestätigung des am 7.3.2005 angenommenen Zwangsausgleiches aufgehoben (Beschluss vom 26.4.2005). Der Zwangsausgleich wurde gemäß § 140 ff KO erfüllt und die Überwachung der Erfüllung des gerichtlichen Zwangsausgleiches mit Beschluss vom 19.4.2006 durch das zuständige Handelsgericht beendet.

Im Gewinn der S-GmbH&CoKG ist ein Sanierungsgewinn enthalten. Der Gewinnanteil der G-HoldingGmbH wurde gemäß § 188 BAO mit 900.039,86 €, der darin enthaltene Sanierungsgewinn mit 1.513.436,34 € (erklärungsgemäß) festgestellt. Durch Verminderung

des Gewinnanteiles von 900.039,86 € um den laufenden Verlust der G-HoldingGmbH (- 51.461,91 €) wurde deren steuerliches Ergebnis mit 848.577,95 € ermittelt.

Mit dem am 13.10.2006 ausgefertigten „*Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2005 – G-HoldingGmbH*“ wurde das Einkommen des Gruppenmitgliedes (GSK-Holding GmbH) entsprechend mit 848.577,95 € festgestellt. Weiters ist eine „*Nichtfestsetzung – § 206 lit. b BAO*“ mit 169.060,39 € ausgewiesen. Ferner sind im Bescheid der Gruppenträger, das „*Jahr der Zurechnung*“ und die „*Prozentzahl der Zurechnung*“ angegeben.

Gegen den angeführten Bescheid erhoben sowohl die S-GmbH (Gruppenträgerin) als auch die G-HoldingGmbH (Gruppenmitglied) am 13.11.2006 Berufung. Sie beantragten die Abänderung des Feststellungsbescheides über das Einkommen 2005 des Gruppenmitgliedes G-HoldingGmbH dahingehend, „*dass im Einkommen von EUR 848.577,95 ein Sanierungsgewinn von EUR 1.513.436,34 enthalten*“ sei. Die Berufung wurde wie folgt begründet:

Das Konzept der Gruppenbesteuerung gehe von der Ergebnisvereinigung der Gruppenmitglieder aus bis die Ergebnisse aller Mitglieder der Unternehmensgruppe beim Gruppenträger vereinigt seien. Beim Gruppenträger werde daher nur ein vereinigtes Ergebnis besteuert. § 23 a KStG sehe eine besondere Tarifbegünstigung vor, wenn im Einkommen ein Sanierungsgewinn aufgrund der Erfüllung eines gerichtlichen Zwangsausgleiches enthalten ist. Tarifbegünstigungen seien Sondervorschriften für die Festsetzung der Steuer. Durch die Festsetzung der Körperschaftsteuer von EUR 169.060,39, die gemäß § 206 lit. b BAO nicht festgesetzt werden solle, werde die Tarifbegünstigung für den Sanierungsgewinn auf der Zwischenebene des Gruppenmitgliedes G-HoldingGmbH ermittelt. Dabei bleibe das Ergebnis des Gruppenträgers und allenfalls weiterer Gruppenmitglieder unberücksichtigt. Die isolierte Berechnung der Steuerbegünstigung auf der Zwischenebene des Gruppenmitgliedes widerspreche dem Konzept der Gruppenbesteuerung, das eine einheitliche Besteuerung der vereinigten Ergebnisse aller Mitglieder der Unternehmensgruppe vorsehe. Darüber hinaus stütze sich das Finanzamt im Feststellungsbescheid auf § 206 lit. b BAO. Dieser sei nicht anwendbar, da § 23 a KStG einen Rechtsanspruch auf eine Steuerermäßigung für einen im Einkommen enthaltenen Sanierungsgewinn normiere. Nach § 24 a Abs. 3 KStG sei die Körperschaftsteuer nach dem Gruppeneinkommen, das dem Gruppenträger zugerechnet werde, zu veranlagern. Das Gruppeneinkommen ergebe sich durch die Zusammenrechnung des eigenen Einkommens des Gruppenträgers mit den Ergebnissen der Gruppenmitglieder. § 23 a KStG sei als Tarifbestimmung im 4. Teil des Körperschaftsteuergesetzes geregelt. Bei der Veranlagung seien die Tarifbestimmungen auf das Einkommen der Unternehmensgruppe anzuwenden. Das Konzept der Gruppenbesteuerung weise hinsichtlich der Zurechnung der Ergebnisse und der Festsetzung der Steuer beim Beteiligten starke Parallelen zur einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung auf. Wie bei der Gruppenbesteuerung würden die

Einkommen für die Beteiligungsgesellschaften mit Feststellungsbescheid festgestellt und die Steuer auf Basis des Gesamteinkommens des Beteiligten bemessen und dem Beteiligten vorgeschrieben. Bei der Bemessung der Steuer seien Tarifbegünstigungen nach den Verhältnissen des Beteiligten anzuwenden. Aus diesen Gründen setze der Gewinnfeststellungsbescheid 2005 für die S-GmbH&CoKG den Gewinnanteil für die G-HoldingGmbH mit EUR 900.039,86 fest und stelle darüber hinaus fest, dass in diesem Gewinnanteil ein Sanierungsgewinn von EUR 1.513.436,34 enthalten sei, um die korrekte Besteuerung des Sanierungsgewinns beim Beteiligten sicherzustellen. Analog zur einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung sei daher in den bekämpften Bescheid die Feststellung aufzunehmen, dass im Einkommen 2005 der G-HoldingGmbH ein Sanierungsgewinn von EUR 1.513.436,34 enthalten sei.

Die Berufung der G-HoldingGmbH wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 7.2.2007 als unbegründet abgewiesen. Begründend führte das Finanzamt aus, jedes unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglied habe eine eigene Steuererklärung über das eigene, individuell und unabhängig von der Unternehmensgruppe nach § 7 KStG 1988 ermittelte Einkommen beim zuständigen Finanzamt abzugeben. Gemäß § 24 a Abs. 1 KStG 1988 sei das Ergebnis für jedes Gruppenmitglied mit Bescheid festzustellen. Im Einkommen des berufungswerbenden Gruppenmitgliedes sei der Sanierungsgewinn enthalten und führe bei diesem zur Berechnung der auf den Sanierungsgewinn entfallenden Steuerlast. Das festgestellte Einkommen des Gruppenmitgliedes, die anrechenbaren einbehaltenen Steuerbeträge sowie der Betrag betreffend die Nichtfestsetzung der Steuer gemäß § 206 lit. b BAO seien an den Gruppenträger weiterzuleiten.

Der Vorlageantrag wurde unmittelbar beim Unabhängigen Finanzsenat eingebracht.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 9 Abs. 1 KStG 1988 können abweichend von § 7 finanziell verbundene Körperschaften 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 Gruppenmitglieds fällt.

Gemäß § 9 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 gilt als steuerlich maßgebendes Ergebnis eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds das Einkommen unter Berücksichtigung der Z 4. Gemäß § 23 a Abs. 1 KStG 1988 gehören zu den Einkünften Sanierungsgewinne. Da dem Gruppenträger als „*steuerlich maßgebendes Ergebnis*“ das Einkommen des Gruppenmitgliedes

zuzurechnen ist, muss daher ein allfälliger Sanierungsgewinn - als Bestandteil des Einkommens - auf der Ebene des betreffenden Gruppenmitgliedes Berücksichtigung finden.

Gemäß § 24 a Abs 1 KStG 1988 ist das Ergebnis jedes unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedes mit Bescheid festzustellen. Unter Z 1 leg.cit. ist angeführt, worüber in diesem Bescheid abzusprechen ist. Der angefochtene Bescheid entspricht den dort angeführten Erfordernissen.

Im Vorlageantrag wird ausgeführt, § 23 a KStG sehe eine besondere Tarifbegünstigung für im Einkommen enthaltene Sanierungsgewinne vor. Durch die Vorgangsweise des Finanzamtes werde die Tarifbegünstigung auf der Zwischenebene des Gruppenmitgliedes ermittelt, wobei das Ergebnis des Gruppenträgers und allenfalls weiterer Gruppenmitglieder unberücksichtigt bleibe. Die *„isolierte Berechnung der Steuerbegünstigung auf der Zwischenebene des Gruppenmitgliedes“* widerspreche dem Konzept der Gruppenbesteuerung.

Dem ist zu entgegnen, dass die begünstigte Besteuerung von Sanierungsgewinnen keine Tarifvorschrift, sondern eine Maßnahme der Einkommensermittlung darstellt. Die Begünstigung ergibt sich aus § 23 a KStG 1988 idF BGBl I 2003/71 (mit Wirksamkeit ab 21.8.2003). Nach den ErläutRV 59/XXII GP sollte damit eine dem § 36 EStG entsprechende Regelung erfolgen. Die begünstigte Besteuerung für Sanierungsgewinne wurde für die Einkommensteuer mit dem EStG 1972 einer gesetzlichen Regelung zugeführt und später inhaltlich unverändert in das EStG 1988 übernommen. Nach Beseitigung der Begünstigung mit StruktAnpG 1996 (mit Wirkung ab 1998) wurden die Finanzämter im Erlasswege (AÖF 1999/180; EStR 2000 zunächst Rz 1005 ff, nach dem Änderungserlass vom 10.3.2004 Rz 7250 ff) angewiesen, in Fällen eines Zwangs- und gerichtlichen Ausgleiches nach § 206 lit. b BAO von einer Festsetzung einer Steuer teilweise abzusehen. Mit BGBl 2003/71 wurden die nach den erwähnten Erlässen gewährten Steuerermäßigungen für Sanierungsgewinne in einem neuen § 36 EStG legislativ verankert. Diese Bestimmung ist auf Sanierungsgewinne, die nach dem 20.8.2003 entstanden sind, anzuwenden (vgl. dazu Doralt, EStG<sup>8</sup>, § 36, Tz 4 ff).

Der Einwand im Vorlageantrag, der vom Finanzamt im Feststellungsbescheid herangezogene § 206 lit. b BAO sei nicht anwendbar, erweist sich daher zwar als zutreffend, vermag aber nicht aufzuzeigen, dass ein inhaltlich anderer Bescheid auszufertigen gewesen wäre. Auch nach dem im Berufungsjahr anzuwendenden § 23 a KStG 1988 errechnet sich die nicht festzusetzende Steuer mit 169.060,39 €. Die Berufungswerberin kann daher insofern nicht beschwert sein.

Zusammenfassend kommt der Unabhängige Finanzsenat zum Ergebnis, dass der angefochtene Bescheid den Anforderungen des § 92 BAO und der Sondervorschrift des § 24 a

KStG 1988 entspricht und alle für die gesetzeskonforme Besteuerung nötigen Angaben enthält.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 22. Oktober 2007