



GZ. RV/0088-W/12,
miterledigt RV/0080-W/12 bis
RV/0087-W/12; RV/2082-W/11,
RV/2083-W/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch Senat über die Berufung der Bw1-neu (zuvor Bw1 GmbH, davor Bw-alt GmbH) als RNF der Bw1 AG, Bw8-neu (zuvor Bw8), Bw2 , Bw3 , Bw5 nunmehr Bw5-neu, Bw6 , Bw7 , Bw9 nunmehr Bw9-neu, Bw4, Bw6 als RNF der Bw6vorg1 GmbH; Bw6 als RNF der Bw6vorg2 alle Adresse vertreten durch WTH, vom 1. Juni 2011 und 6. Juli 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 15. April 2011, 2. Mai 2011 und 27. Juni 2011 betreffend Gruppenfeststellungsbescheid 2008, Gruppenfeststellungsbescheid 2009 und Feststellung gemäß [§ 9 Abs. 8 KStG 1988](#) für 2010 nach der am 3. April 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung vom 1. Juni 2011 gegen den Gruppenfeststellungsbescheid 2008 der Bw1-neu (zuvor Bw1 GmbH, davor Bw-alt) sowie der Bw2 und Bw3 wird stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Der Berufung vom 1. Juni 2011 gegen den Gruppenfeststellungsbescheid 2009 der Bw1-neu (zuvor Bw1 GmbH, davor Bw-alt GmbH), Bw8-neu (zuvor Bw8), Bw2 , Bw3 , Bw5 nunmehr Bw5-neu, Bw6 , Bw7 , Bw9 nunmehr Bw9-neu, Bw4, Bw6 als RNF der Bw6vorg1 GmbH; Bw6 als RNF der Bw6vorg2 wird stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Die Berufung der Bw1-neu (zuvor Bw1 GmbH, davor Bw-alt) vom 6. Juli 2011 gegen den Feststellungsbescheid gemäß [§ 9 Abs. 8 KStG 1988](#) wird als unzulässig zurückgewiesen. Hinsichtlich der übrigen Berufungswerberinnen Bw8-neu (zuvor Bw8), Bw2, Bw3 , Bw5 nunmehr Bw5-neu, Bw6 , Bw7 , Bw9 nunmehr Bw9-neu, Bw4, Bw6 als

RNF der Bw6vorg1 GmbH; Bw6 als RNF der Bw6vorg2 wird die Berufung vom 6. Juli 2011 abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Anbringen vom 22. Dezember 2010 zeigte die Bw1 GmbH vormals Bw-alt nunmehrige Bw1-neu (Berufungswerberin 1, Bw.1) die Verschmelzung der als Gruppenträgerin einer Gruppe iSd § 9 KStG fungierenden Bw1 AG auf die Bw.1 als aufnehmende Gesellschaft an und führte aus, dass durch diesen Verschmelzungsvorgang aufgrund der gegebenen zivil- und unternehmensrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge und der damit gegebenen Anwendbarkeit des [§ 19 BAO](#) die bestehende Unternehmensgruppe von der Bw.1 als nunmehriger Gruppenträgerin fortgesetzt werde. Die Gruppenbezeichnung bleibe daher entgegen den Rz 354d und 354e der UmgrStR weiter aufrecht. Lediglich die Gruppenträgerstellung werde von der Bw1 AG auf die Bw1 GmbH übertragen. Das Anbringen stelle eine Anzeige iSd. § 9 Abs. 9 KStG dar.

Falls das Finanzamt (FA) dem obigen Anbringen nicht folgen könne, wurde in eventu der Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe gem. § 9 Abs. 8 KStG mit der Bw1 GmbH als Gruppenträgerin ab dem Veranlagungsjahr 2010 gestellt. Diesbezüglich wird begründend ausgeführt, dass nach Ansicht der Bw.1 trotz des Verschmelzungstichtages 30.Juni 2010 eine Gruppenbildung rückwirkend ab 1. Jänner 2010 erfolgen könne, da die Gesamtrechtsnachfolge des [Art. I UmgrStG](#) dazu führe, dass die übernehmende Gesellschaft Bw1 GmbH in alle Rechtspositionen der Bw1 AG eintrete und somit auch die Besitzzeiten vor dem Verschmelzungstichtag der übernehmenden Bw.1 zuzurechnen seien. Dies gelte auch dann, wenn die übernehmende Gesellschaft am Tag der Begründung der Unternehmensgruppe noch nicht mit der übertragenden Gesellschaft finanziell verbunden war.

Die beiden ersten Anträge wurden mit zahlreichen Literaturverweisen und weiteren umfangreichen rechtlichen Ausführungen versehen.

Falls das FA keinem dieser beiden Anbringen folgen sollte, wurde in eventu der Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe gem § 9 Abs. 8 KStG mit der Bw1 GmbH als Gruppenträgerin ab dem Veranlagungsjahr 2011 gestellt.

Dem Schreiben waren die unterschriebenen amtlichen Formulare der Anträge auf Feststellung einer Unternehmensgruppe (Formulare G1 und G2) samt Darstellung der jeweiligen finanziellen Verbindungen (Formulare G4 und G4a) für die einzelnen Gruppenmitglieder und nunmehrigen Berufungswerberinnen angefügt. Sämtliche Formulare trugen ein Unterschriftsdatum vor dem 31. Dezember 2010.

Mit Bescheid vom 15. April 2011 gerichtet an die Bw-alt als Rechtsnachfolgerin (RNF) der Bw1 AG, die Bw2 und an die Bw3 als Bescheidadressaten stellte das FA fest, dass für die Gruppenmitglieder Bw2 und Bw3 rückwirkend ab der Veranlagung 2008 die Zugehörigkeit zur Unternehmensgruppe gemäß [§ 295a BAO](#) iVm. §9 Abs. 10 KStG 1988 aufgehoben sei. Begründend führte das FA aus, dass aufgrund der Verschmelzung gem Art I UmgrStG der Gruppenträgerin Bw1 AG als übertragende Gesellschaft auf die gruppenfremde Bw-alt als aufnehmende Gesellschaft zum 30. Juni 2010 die Unternehmensgruppe mit Ablauf des Jahres 2009 beendet worden sei. Die Funktion des Gruppenträgers könne nicht auf eine Körperschaft außerhalb der Unternehmensgruppe übertragen werden. Dies gelte sowohl für Konzentrations- als auch Konzernverschmelzungen. Aufgrund der Auflösung der Gruppe zum 31.12.2009 würden die beiden Gruppenmitglieder die Mindestzugehörigkeitsdauer von drei Wirtschaftsjahren nicht erfüllen.

Mit Bescheid vom 2. Mai 2011 erließ das FA einen Bescheid über die Beendigung der Unternehmensgruppe und stellte fest, dass die Unternehmensgruppe mit der Veranlagung 2009 endete. Dieser Bescheid erging an folgende Bescheidadressaten: Bw-alt als RNF der Bw1 AG, Bw4, Bw5, Bw6, Bw7, Bw8, Bw9, Bw10 und Bw11. Begründend führte das FA neuerlich aus, dass aufgrund der Verschmelzung gem Art I UmgrStG der Gruppenträgerin Bw1 AG als übertragende Gesellschaft auf die gruppenfremde Bw-alt als aufnehmende Gesellschaft zum 30. Juni 2010 die Unternehmensgruppe mit Ablauf des Jahres 2009 beendet worden sei. Die Funktion des Gruppenträgers könne nicht auf eine Körperschaft außerhalb der Unternehmensgruppe übertragen werden. Dies gelte sowohl für Konzentrations- als auch Konzernverschmelzungen.

Mit gemeinsamem Schriftsatz vom 1. Juni 2011 erhoben die Bw-alt als RNF der Bw1 AG, die Bw2 und Bw3 Berufung gegen den Gruppenfeststellungsbescheid für 2008 und die Bw-alt als RNF der Bw1 AG, Bw4, Bw5, Bw6, Bw7, Bw8, Bw9, Bw10 und Bw11 Berufung gegen den Bescheid über die Beendigung der Unternehmensgruppe mit Ende 2009.

Begründend wird ausgeführt, dass nach Ansicht sämtlicher Bw. die Unternehmensgruppe nach der Verschmelzung der Gruppenträgerin Bw1 AG auf die nunmehrige Bw1 GmbH nahtlos fortzusetzen sei. Die Verschmelzung stelle eine zivil- und gesellschaftsrechtliche Gesamtrechtsnachfolge dar, wodurch sämtliche Rechtsverhältnisse der untergehenden Gesellschaft auf ihre Rechtsnachfolgerin übergegangen seien. Bei Gesamtrechtsnachfolge im Zuge einer Verschmelzung nach Art. I UmgrStG sei nach einhelliger Meinung [§ 19 BAO](#) anwendbar. Daraus ergebe sich, dass auch sämtliche nach den Abgabenvorschriften bestehenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger übergingen. Die übernehmende Gesellschaft trete daher in die Steuerschulden und sämtliche

Verfahrenspositionen ein. Lediglich höchstpersönliche Rechtspositionen würden nicht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übergehen. Eine derartige höchstpersönliche Rechtsposition der untergegangenen Gruppenträgerin liege nicht vor. Dies ergebe sich auch aus [§ 9 Abs. 5 KStG 1988](#), weil diese Bestimmung rückwirkende Umgründungen und Vermögensübertragungen als für die Gruppenbesteuerungsregelungen maßgebend ansehe. Der Wortlaut der genannten Bestimmung untersage dabei die Übertragung der Gruppenträgereigenschaft nicht. Gegen die Qualifikation als höchstpersönliches Recht spreche auch der Umstand, dass der Bestand der Gruppe nach Ansicht der Finanzverwaltung in den UmgrStR bei Verschmelzung einer gruppenfremden Gesellschaft auf den Gruppenträger unberührt bleibe. Die umgekehrte Verschmelzungsrichtung führe wirtschaftlich zum selben Ergebnis und es fehle an einer gesetzlichen Regelung, auf der die Differenzierung nach der Verschmelzungsrichtung basieren könnte.

Die Gesamtrechtsnachfolge führe weiters dazu, dass sämtliche Besitz- und Behaltefristen nicht neu zu laufen beginnen würden, der Gesamtrechtsnachfolger trete damit steuerlich in die originären Anschaffungszeitpunkte der übertragenen Wirtschaftsgüter ein. In Bezug auf [§ 9 KStG 1988](#) sei klar geregelt, dass Behalteaauern der übertragenden im Rückwirkungszeitraum jedenfalls der übernehmenden Gesellschaft zuzurechnen seien. Durch diese Regelung sei eine rückwirkende Bildung der Unternehmensgruppe – selbst wenn erst durch die Verschmelzung eine ausreichende Beteiligung entstehe – jedenfalls mit Wirkung des dem Verschmelzungstichtag folgenden Tages möglich.

Neben Vergleichen mit der deutschen Rechtslage und Judikatur verweisen die Bw. auf die historische Entwicklung der Gruppenbesteuerung in Österreich. Auch im System der Organschaft habe es keine expliziten Regelungen über die Auswirkungen von Umgründungen auf die Organschaft gegeben. Im Rahmen des Organschaftssystems sei bei Verschmelzungen ebenfalls der nahtlose Übergang des bestehenden Organschaftsverhältnisses auf die Nachfolgekörperschaft bejaht worden, sofern sämtliche Eingliederungsmerkmale des damaligen § 9 KStG zu Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft – unter Beachtung der Rückwirkungsfunktion des UmgrStG – gegeben waren. Die finanzielle Eingliederung habe aufgrund der Rückwirkungsfunktion in Verbindung mit der handels- und steuerrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft rückprojiziert werden können. Mit dem SteuerreformG 2005 sollten Restriktionen des Organschaftssystems beseitigt werden und daher widerspreche die vom FA vertretene Rechtsansicht dem Gesetzesziel.

Die Bw. führen in ihrer Zusammenfassung wie folgt aus:

Durch Verschmelzungen gehen Rechtspositionen im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge auf die übernehmende Kapitalgesellschaft über.

Der Umstand, dass Anschaffungszeitpunkt und Behaltefristen auf die übernehmende Gesellschaft übergehen, entspricht der Ansicht der Finanzverwaltung. Folglich gelten die ursprünglichen Anschaffungszeitpunkte der Beteiligungen an den Gruppenmitgliedern für die übernehmende Bw1 GmbH.

Auch in der Gruppenträgerstellung ist kein höchstpersönliches Recht zu sehen. Folglich geht auch sie im Rahmen der Verschmelzung auf die übernehmende Bw1 GmbH über.

Dass die Stellung als Gruppenträger kein höchstpersönliches Recht ist zeigt sich auch daran, dass auch nach der Verwaltungspraxis die Stellung als Gruppenträger bei (gewissen) Umgründungen mit (steuerrechtlicher) Gesamtrechtsnachfolge übergehen kann. Dies muss für alle Fälle von Umgründungen mit Gesamtrechtsnachfolge gelten.

Nach der Verwaltungspraxis ist die Stellung als Gruppenträger offenbar nicht nur kein höchstpersönliches Recht, sondern scheint sogar eine noch geringere Haftung an den handelnden juristischen Personen, als gewöhnliche Rechtspositionen zu haben, da bei Umgründungen auch eine Übertragung auf nicht an der Umgründung beteiligte Personen möglich ist.

Da die Stellung als Gruppenträger mittels Gesamtrechtsnachfolge auf die Bw1 GmbH übergeht, liegt eine gruppeninterne Umgründung vor und § 9 Abs. 5 KStG führt zu einer nahtlosen Fortführung der Gruppe.

Die fehlende Übertragbarkeit der Stellung als Gruppenträger lässt sich weder aus den parlamentarischen Materialien, noch teleologisch, noch historisch ableiten. Im Gegenteil: Eine Erweiterung der Gruppe durch Umgründungen wird auf allen Ebenen von der herrschenden Ansicht und auch der Verwaltungspraxis anerkannt.

Eine Differenzierung zwischen den Verschmelzungsrichtungen, die eine Verschmelzung auf den Gruppenträger zulässt, bei einer Verschmelzung durch den Gruppenträger als übertragende Gesellschaft jedoch eine Auflösung der Gruppe vorsieht widerspricht Verfassungsrecht. In verfassungskonformer Auslegung muss daher auch die Verschmelzung durch den Gruppenträger unter Fortbestand der Unternehmensgruppe möglich sein.

Da durch beide Verschmelzungsrichtungen das vergleichbare wirtschaftliche Ergebnis erreicht wird, bedarf eine unterschiedliche steuerliche Behandlung der Rechtfertigung. Da eine Rechtfertigung nicht ersichtlich ist, liegt ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz ([Art. 7 B-VG](#)) vor.

Da keine explizite gesetzliche Regelung vorliegt, die die Unterscheidung fordert, ist eine unterschiedliche Behandlung auch aufgrund des Legalitätsprinzips ([Art. 18 B-VG](#)) bedenklich.

Bei der in den fraglichen Punkten vergleichbaren deutschen Regelung, ist durch jüngere höchstgerichtliche Judikatur (die der Verwaltungsmeinung und der Literatur entspricht) abgesichert, dass ein nahtloser Übergang der Organschaft möglich ist, wenn der Organträger auf eine nicht an der Organschaft teilnehmende Gesellschaft verschmolzen wird. Dies ist auch dann möglich, wenn der Verschmelzungstichtag nach dem Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft liegt.

Auch im früheren Regime der österreichischen Organschaft war das Fortbestehen der Organschaft möglich, wenn der Organträger auf eine nicht an der Organschaft teilnehmende Gesellschaft verschmolzen wurde. Auch war das Fortbestehen möglich, wenn der Verschmelzungstichtag nach Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft lag. Die finanzielle Eingliederung wurde in diesem Fall rückprojiziert. Da die Organschaft nach dem Willen des Gesetzgebers durch ein flexibleres Gruppenbesteuerungsregime abgelöst werden

sollte, widerspricht es dem Willen des Gesetzgebers, wenn die Unternehmensgruppe in Fällen untergeht, in dem die Organschaft weiter bestanden hätte.

Abweichend von der Meinung des Finanzamtes vertreten wir daher die Meinung, dass die bestehende Unternehmensgruppe der Bw1 AG nicht beendet wird sondern durch die Gesamtrechtsnachfolge weiterhin aufrecht bleibt und vom Rechtsnachfolger Bw1 GmbH fortgesetzt wird.

Mit Bescheid vom 10. Mai 2011 stellte das FA das Bestehen einer Unternehmensgruppe ab dem Veranlagungsjahr 2011 fest.

Mit Bescheid vom 27. Juni 2011 wies das FA den Antrag auf Bildung einer Unternehmensgruppe ab 2010 ab. Der Abweisungsbescheid erging an folgende Bescheidadressaten Bw1 **AG** als Gruppenträger und die Gruppenmitglieder Bw8-neu, Bw2, Bw3, Bw5, Bw6, Bw7, Bw9, Bw4. In der Begründung führte das FA aus, dass für eine Gruppenbildung ab der Veranlagung 2010 die ausreichende finanzielle Verbindung zwischen dem Gruppenträger Bw1 GmbH und den im Antrag genannten Gruppenmitgliedern gem [§ 9 Abs. 4 und Abs. 5 KStG 1988](#) noch nicht gegeben sei. Die finanzielle Verbindung müsse während des gesamten Wirtschaftsjahres vorliegen. Der Zeitpunkt der (un-)mittelbaren Beteiligung der Gruppenträgerin sei aber erst mit dem dem Verschmelzungstichtag (30.6.2010) folgenden Tag sohin am 1. Juli 2010 gegeben. Da sowohl die Gruppenträgerin als auch die Gruppenmitglieder auf den Stichtag 31. Dezember bilanzieren würden, sei erst ab dem Veranlagungsjahr 2011 das Erfordernis des Vorliegens der finanziellen Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres erfüllt. Nach herrschender Lehre sei eine verschmelzungsbedingte Gruppenbildung nicht möglich. Eine Ausnahme bilde lediglich eine Konzentrationsverschmelzung zweier Beteiligungen haltender Körperschaften, wenn durch deren Verschmelzung am Stichtag eine ausreichende finanzielle Verbindung entstehe oder fortgesetzt werde, was aber auf den Streitfall nicht zutreffe, da die Bw1 GmbH nicht bereits vor dem Verschmelzungstichtag neben der untergegangenen Bw1 AG an den genannten Gruppenmitgliedern beteiligt gewesen wäre.

In der am 6. Juli 2011 eingebrachten Berufung bringen die Bw. Bw1 GmbH als Gruppenträger und die Gruppenmitglieder Bw8-neu, Bw2, Bw3, Bw5, Bw6, Bw7, Bw9, Bw4 im Wesentlichen dieselben Argumente wie in der Berufung vom 1. Juni 2011 vor und führen hinsichtlich der rückwirkenden Bildungsmöglichkeit einer Gruppe an, dass bei einer Up-Stream Verschmelzung zu einem Stichtag an dem die übernehmende Gesellschaft noch nicht an der übertragenden Gesellschaft beteiligt ist, eine Gruppenbildung im Rückwirkungszeitraum möglich sei. Auch im Fall einer Konzentrationsverschmelzung sei – wie auch das FA ausführe - eine rückwirkende Gruppenbildung möglich. Weiters sei steuersystematisch sogar in Fällen ohne rückwirkende Umgründung eine Einbeziehung in die Gruppe möglich. Dies ergebe sich aus der stufenweise Ermittlung der finanziellen Verbindung.

Wesentlich sei jedoch auch für diesen Fall, dass aufgrund der gegebenen Gesamtrechtsnachfolge bei Verschmelzungen kein Unterschied zwischen Begründung der Gruppe im Rückwirkungszeitraum und vor dem Verschmelzungstichtag bestehen könne. Die Gesamtrechtsnachfolge umfasse auch die finanzielle Verbindung der untergehenden Gesellschaft zu ihren Beteiligungen. Eine Qualifikation als höchstpersönliches Recht sei nicht überzeugend, da auch die Finanzverwaltung für down-stream Verschmelzungen das Fortbestehen der finanziellen Verbindung bejahe.

Zusammenfassend führen die Bw. aus:

Durch Verschmelzungen gehen Rechtspositionen im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge auf die übernehmende Kapitalgesellschaft über. Der Umstand, dass Anschaffungszeitpunkt und Behaltefristen auf die übernehmende Gesellschaft übergehen, entspricht der Ansicht der Finanzverwaltung. Folglich gelten die ursprünglichen Anschaffungszeitpunkte der Beteiligungen an den Gruppenmitgliedern für die übernehmende Bw1 GmbH.

Auch in der Gruppenträgerstellung ist kein höchstpersönliches Recht zu sehen. Folglich geht auch sie im Rahmen der Verschmelzung auf die übernehmende Bw1 GmbH über.

Dass die Stellung als Gruppenträger kein höchstpersönliches Recht ist zeigt sich auch daran, dass auch nach der Verwaltungspraxis die Stellung als Gruppenträger bei (gewissen) Umgründungen mit (steuerrechtlicher) Gesamtrechtsnachfolge (rückwirkend) übergehen kann. Dies muss für alle Fälle von Umgründungen mit Gesamtrechtsnachfolge gelten.

Auch der Vergleich mit der Rechtslage in Deutschland zeigt, dass die Stellung als Gruppen- bzw. Organträger kein höchstpersönliches Recht ist.

Nach der Verwaltungspraxis ist die Stellung als Gruppenträger offenbar nicht nur kein höchstpersönliches Recht, sondern scheint sogar eine noch geringere Haftung an den handelnden juristischen Personen, als gewöhnliche Rechtspositionen zu haben, da bei Umgründungen auch eine Übertragung auf nicht an der Umgründung beteiligte Personen möglich ist.

Da die Stellung als Gruppenträger mittels Gesamtrechtsnachfolge auf die Bw1-Kurzform GmbH übergeht, kann die Bw1 GmbH (unter Einhaltung der allgemeinen Fristen) als Gruppenträger eine Gruppe auch für Perioden bilden, bei denen der Beginn des Wirtschaftsjahres vor dem Verschmelzungstichtag liegt. Dies ist möglich, da die finanzielle Verbindung in Zeiträumen vor dem Verschmelzungstichtag mit der übertragenden Gesellschaft bestanden hat.

Die fehlende Übertragbarkeit der Stellung als Gruppenträger lässt sich weder aus den parlamentarischen Materialien, noch teleologisch, noch historisch ableiten.

Eine Differenzierung zwischen den Verschmelzungsrichtungen, die eine Verschmelzung auf den Gruppenträger zulässt, bei einer Verschmelzung durch den Gruppenträger als übertragende Gesellschaft jedoch eine Auflösung der Gruppe vorsieht, widerspricht Verfassungsrecht. In verfassungskonformer Auslegung muss daher auch eine Gruppenbildung möglich sein, wenn die finanzielle Verbindung während eines Teils des Wirtschaftsjahres der Gruppenmitglieder mit dem übertragenden und während des restlichen Zeitraums (ohne Unterbrechung) mit dem übernehmenden Rechtsträger besteht.

Da durch beide Verschmelzungsrichtungen das vergleichbare wirtschaftliche Ergebnis erreicht wird, bedarf eine unterschiedliche steuerliche Behandlung der Rechtfertigung. Da eine Rechtfertigung nicht ersichtlich ist, liegt ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz ([Art. 7 B-VG](#)) vor.

Da keine explizite gesetzliche Regelung vorliegt, die die Unterscheidung fordert, ist eine unterschiedliche Behandlung auch aufgrund des Legalitätsprinzips ([Art. 18 B-VG](#)) bedenklich.

Bei der in den fraglichen Punkten vergleichbaren deutsche Regelung, ist durch jüngere höchstgerichtliche Judikatur (die der Verwaltungsmeinung und der Literatur entspricht) abgesichert, dass eine Bildung der Organschaft mit der übernehmenden Gesellschaft als Organträger möglich ist, auch wenn der Verschmelzungstichtag nach Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft liegt.

Auch im früheren Regime der österreichischen Organschaft war die Bildung einer Organschaft möglich, wenn der Gesellschafter auf eine nicht an der Organschaft teilnehmende Gesellschaft verschmolzen wurde. Auch war die Bildung der Organschaft möglich, wenn der Verschmelzungstichtag nach Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft lag. Die finanzielle Eingliederung wurde in diesem Fall rückprojiziert. Entsprechendes galt (bei Vorliegen der Voraussetzungen auch beim übernehmenden Rechtsträger) sogar für die wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung. Da die Organschaft nach dem Willen des Gesetzgebers durch ein flexibleres Gruppenbesteuerungsregime abgelöst werden sollte, widerspricht es dem Willen des Gesetzgebers, wenn die Bildung einer Unternehmensgruppe in Fällen nicht möglich ist, in dem die Begründung einer Organschaft möglich war.

Abweichend von der Meinung des Finanzamtes vertreten wir daher die Meinung, dass die Bildung einer Unternehmensgruppe durch die Bw1-Kurzform GmbH durch die Gesamtrechtsnachfolge bereits für die Wirtschaftsjahre 2010 der Gruppenmitglieder möglich ist.

In der am 3. April 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde über Frage der Vorsitzenden, weshalb keine Downstream-, sondern eine Upstream-Verschmelzung vorgenommen worden sei, ergänzend ausgeführt, dass durch eine Downstream-Verschmelzung große zivilrechtliche Nachteile entstanden wären. Auf Grund eines Squeeze-Out Verfahrens, welches bis dato noch nicht abgeschlossen sei, hätten sich eine ganze Reihe von Abfindungsproblematiken ergeben, welche bei einem Downstream Merger verstärkt aufgetreten wären.

Weiters habe nur bei der Upstream-Verschmelzung die handelsrechtliche Aufwertungsmöglichkeit auf den Verkehrswert bei den Beteiligungsgesellschaften bestanden. Diese Aufwertung sei wirtschaftlich sinnvoll gewesen. Auf Grund der Aufwertung in der Upstream-Verschmelzung auf den Verkehrswert entstehe ein handelsrechtlicher Gewinn der nicht in der Kapitalrücklage auszuweisen sei, sondern über ao. Ertrag in den Jahresgewinn einfließe und damit nicht der handelsrechtlichen Ausschüttungssperre unterliege.

Die Bw. führten im Rahmen der Verhandlung weitere Begründungen aus, welche sie in einem Schriftsatz vom 11. April 2013 nochmals folgendermaßen zusammenfassten:

1. Reduzierte Kapitalbindung:

Die Bw1 AG (Bw1-Kurzform AG als übertragende Gesellschaft hatte vor der Verschmelzung ein gebundenes Eigenkapital iHv EUR 39,4 Mio: jenes der Bw1 GmbH (Bw1-Kurzform GmbH), vormals Bw-alt betrug nur EUR 35.000.

Durch die "up-stream" Verschmelzung der Bw1-Kurzform AG auf die Bw1-Kurzform GmbH kam es auf Ebene der Bw1-Kurzform GmbH lediglich zu einer temporäre Bindung von freien Rücklagen in gebundene Rücklagen im Ausmaß von EUR 39,4 Mio. für einen Zeitraum von 6 Monaten (siehe auch Punkt 5.3. Verschmelzungsvertrag) Nach Ablauf dieses Zeitraumes waren die gebundenen Rücklagen wieder entsperrt.

Die "up-stream" Verschmelzung hatte somit den Vorteil, dass das gebundene Kapital um EUR 39,4 Mio. reduziert werden konnte. Dies hätte bei einem Down-Stream-Merger nur mittels formeller Kapitalherabsetzung samt Gläubigeraufruf erreicht werden können.

2. Handelsrechtlicher Aufwertungsgewinn durch die "up-stream" Verschmelzung

Im Fall einer "up-stream" Verschmelzung erhält der übernehmende Rechtsträger (hier die Bw1-Kurzform GmbH) Vermögen von seiner Tochtergesellschaft (hier Bw1-Kurzform AG). Da sich die Vermögenslage der übernehmenden Muttergesellschaft durch die Übertragung des Vermögens der Tochtergesellschaft nicht ändert, liegt keine Vermögensmehrung und daher keine Einlage oder Zuwendung vor.

Das übernommene Vermögen ist nach den für Tauschgeschäfte geltenden Grundsätzen (dh zum beizulegenden Wert) zu bewerten. Der Unterschiedsbetrag zwischen dem Buchwert der untergehenden Beteiligung und dem Saldo des zu Buchwerten oder zu beizulegenden Werten bewerteten übernommenen Vermögens ist in der Gewinn- und Verlustrechnung auszuweisen (vgl. zB Fachgutachten des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zur Rechnungslegung bei Umgründungen, KFS/RL 25 vom 3.12.2012. RN 1061). Nachdem bei up stream Umgründungen keine Kapitalrücklage, sondern eben nur ein Aufwertungsgewinn entsteht, kann daher auch keine Ausschüttungssperre bestehen.

Im konkreten Fall entstand durch die "up-stream" Verschmelzung ein außerordentlicher Ertrag iHv rd. EUR 316 Mio. Das handelsrechtliche Eigenkapital der Bw1-Kurzform GmbH wurde durch die "up-stream" Verschmelzung auf EUR 914 Mio. erhöht (siehe Jahresabschluss der Bw1-Kurzform GmbH zum 31.12.2010). Das handelsrechtliche Eigenkapital der Bw1-Kurzform AG vor der Verschmelzung betrug dagegen nur EUR 332 Mio. (siehe Schlussbilanz der Bw1-Kurzform AG zum 30.6.2010 11. Beilage zum Verschmelzungsvertrag).

3. GmbH statt Aktiengesellschaft

Durch die "up-stream" Verschmelzung der Bw1-Kurzform AG in die Bw1-Kurzform GmbH trat der Effekt ein, dass die österreichische Konzernobergesellschaft mit der rechtsformübergreifenden Verschmelzung gleichzeitig zu einer GmbH (statt einer Aktiengesellschaft) wurde. Neben den geringeren Kosten für eine „GmbH“ hat man sich durch die gewählte Verschmelzungsrichtung eine separate Umwandlung der Aktiengesellschaft in eine GmbH erspart. Eine derartige Umwandlung wäre ansonsten aus US-amerikanischer steuerlicher Sicht notwendig gewesen.

In diesem Zusammenhang verweisen wir darauf, dass sämtliche andere im Konzern der Bw1-Kurzform GmbH befindliche Tochteraktiengesellschaften in GmbHs umgewandelt wurden. Nach dem vorgenommenen Delisting bestand auch keine Notwendigkeit mehr die Bw1-Kurzform AG in der Rechtsform der Aktiengesellschaft zu belassen.

4. Down-stream Verschmelzung rechtlich nicht möglich

Zudem ist darauf hinzuweisen, dass eine Downstream-Verschmelzung nach österreichischem Gläubigerschutz- und Gesellschaftsrecht nur eingeschränkt möglich ist (6 Ob 4/99b); hier wird ein besonders strenger Maßstab angelegt und verlangt, dass das Vermögen der übertragenden Gesellschaft bei Wegdenken der Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft (Tochtergesellschaft) einen positiven Verkehrswert hat. Dies ist gerade bei Akquisitionsfahrzeugen, die den Erwerb fremdfinanzieren, häufig nicht der Fall.

Auch im gegenständlichen Fall wies die Bw1-Kurzform GmbH ein Fremdkapital idHv rd. EUR 112 Mio auf, was eine Downstream-Verschmelzung ohne zusätzliche handelsrechtliche Begleitmaßnahmen nicht ermöglicht hätte.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, dass die Gesamtrechtsnachfolge nicht im Sinne der zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge zu verstehen sei. Für das Abgabenrecht sei auf [§ 19 BAO](#) abzustellen. Dieser werde in unterschiedlicher Form ausgelegt. Hierzu gebe es zunächst eine weite Auslegungsform welche die abgabenrechtliche Gesamtrechtsnachfolge der zivilrechtlichen gleichstelle. Diese Form der abgabenrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge schließe daher nur den Übergang höchstpersönlicher Rechte aus. Dem gegenüber vertrete Gassner eine enge Auslegung, welche sich auf [§ 19 Abs. 1 BAO](#) vor der Novelle 1980 stütze und nur bereits entstandene Abgabenschulden als übergehend betrachte. Herrschende Lehre sei der mittlere Begriff der abgabenrechtlichen Gesamtnachfolge, wobei anhand der materiell rechtlichen Vorschriften zu prüfen sei ob eine Rechtsnachfolge gegeben sei. Im gegenständlichen Fall sei die materielle Bestimmung in § 9 KStG zu finden. Der Gesetzgeber habe mit dem Gruppenbesteuerungssystem zwar ein flexibles System schaffen wollen, vertrete aber hinsichtlich des Gruppenträgers eine starre Rechtsansicht. Dies zeige sich aus § 9 Abs. 9 KStG welcher normiere, dass das Ausscheiden des Gruppenträgers jedenfalls die Beendigung der Gruppe nach sich ziehe. Diese Beendigung könne nur dann nicht eintreten, wenn eine spezielle Regelung normieren sollte, dass die Gruppe trotz des Ausscheidens eines Gruppenträgers weiter besteht. Diese Regelung finde sich im § 9 Abs. 5 letzter Satz aus welcher ersichtlich sei, dass eine Downstream-Verschmelzung unschädlich sei. Die umgekehrte Verschmelzungsrichtung beende aber die Gruppe.

In diesem Zusammenhang sei auch auf die Materialien zum Abgabensicherungsgesetz 2007 zu verweisen, aus welchen sich in einem dort dargestellten Beispiel der Wille des Gesetzgebers nach Auflösung der Gruppe bei Verschmelzung des Gruppenträgers auf eine gruppenfremde Körperschaft eindeutig ableiten lasse.

Hinsichtlich der behaupteten Verfassungswidrigkeit werde auf die weitgehenden Begünstigungsvorschriften des Gruppenbesteuerungsregimes verwiesen, weshalb keine verfassungsrechtlichen Diskriminierungen erkannt werden könnten.

Hinsichtlich des Vergleiches mit der deutschen Organschaftsregelung bzw. der alten österreichischen Organschaft werde darauf verwiesen, dass hier keine Vergleichbarkeit der Rechtsinstitute vorliege.

Zur deutschen Organschaft werde darauf verwiesen, dass die in Deutschland geführte Diskussion zur rückwirkenden Begründung einer Organschaft für das hier strittige Rechtsproblem keine Auswirkungen haben könne, da die rückwirkende Bildung einer Gruppe

unter bestimmten Voraussetzung in Österreich grundsätzlich unstrittig sei. Eine derartige Konstellation liege aber im gegenständlichen Fall nicht vor.

Weiters gebe es bei der deutschen Organschaft auch bei Wegfall beispielsweise des Ergebnisabführungsvertrages nicht die negative Konsequenz der vollständigen Rückabwicklung wie bei der österreichischen Gruppenauflösung.

Ergänzend verweist das Finanzamt auf die Berufungsentscheidung UFS, RV/1426-L/02 vom 12.2.2008.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung wird folgender unstrittiger Sachverhalt zugrunde gelegt:

Die Bw-alt erwarb aus Eigenmitteln mit Kaufvertrag vom 12. Oktober 2009 90% der Anteile an der Bw1 AG, wobei das wirtschaftliche Eigentum mit 24. Juni 2010 (Tag des „Closing“) auf die Käuferin überging. Die Bw1 AG war seit 2005 Gruppenträgerin einer Unternehmensgruppe (Gruppenfeststellungsbescheid vom 19.12.2005), welche zum Zeitpunkt des Anteilserwerbes bzw. des Verschmelzungstichtages folgende Mitglieder umfasste:

	FBNr	Name
GT*	FBNr1	Bw1 AG
GM**	FBNr2	Bw4
GM	FBNr.3	Bw5
GM	FBNr.4	Bw6
GM	FBNr.5	Bw7
GM	FBNr.6	Bw9
GM	FBNr.7	Bw8
GM	FBNr.8	Bw2
GM	FBNr.9	Bw3
GM	FBNr.10	Bw10
GM	FBNr.11	Bw11

*GT Gruppenträger, **GM Gruppenmitglied

Sowohl der Gruppenträger als auch die Gruppenmitglieder hatten und haben das Kalenderjahr als Bilanzstichtag.

Die verbleibenden 10% der Anteile/Aktien wurden im Rahmen eines Squeeze-Out Verfahrens erworben, welches wirtschaftlich entsprechend den glaubwürdigen Ausführungen der Bw. bis dato noch nicht abgeschlossen ist. Das Handelsgericht Wien trug am 6. Oktober 2010 mit Wirkung vom 7. Oktober 2010 den in der 16. ordentlichen Hauptversammlung der Bw1 AG vom 24. August 2010 beschlossenen Gesellschafterausschluss gemäß

Gesellschafterausschlussgesetz (Squeeze-out) in das Firmenbuch ein, sodass die Bw-alt ab diesem Zeitpunkt über 100% der Gesellschaftsanteile der Gruppenträgerin hielt.

Mit Verschmelzungsvertrag vom 24. November 2010 wurde die Gruppenträgerin Bw1 AG als untergehende Gesellschaft auf die Bw-alt als aufnehmende Gesellschaft zum Verschmelzungstichtag 30. Juni 2010 nach Art. I UmgrStG verschmolzen. Die Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch erfolgte am 1. Dezember 2010 aufgrund eines Antrages vom 29. November 2010.

Am selben Tag erfolgte die Eintragung der Namensänderung der Bw-alt auf Bw1 GmbH, mit 26. April 2012 erfolgte die Eintragung einer neuerlichen Namensänderung von Bw1 GmbH auf nunmehr Bw1-neu.

Aus den von den Bw. im Rahmen der Berufungsverhandlung vorgebrachten und im Schriftsatz vom 11. April 2013 nochmals zusammengefassten Ausführungen ist für den Senat eindeutig erkennbar, dass die umgekehrte Verschmelzungsrichtung im gegenständlichen Fall – nämlich die Down-Stream Verschmelzung der Bw-alt auf die Gruppenträgerin Bw1 AG wirtschaftlich problematisch und vermutlich wegen fehlendem positiven Verkehrswert der übertragenden Gesellschaft rechtlich unzulässig gewesen und daher vom Firmenbuchgericht nicht eingetragen worden wäre. Die Entscheidung eine Up-Stream Verschmelzung vorzunehmen, war daher nicht aus steuerlichen sondern beachtenswerten wirtschaftlichen und rechtlichen Gründen erfolgt.

Strittig ist zunächst die Rechtsfrage, ob bei Konzernverschmelzung eines Gruppenträgers auf eine gruppenfremde Körperschaft die Gruppenträgereigenschaft im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge auf die aufnehmende Körperschaft übergeht und damit die Gruppe nahtlos fortgeführt wird oder die Gruppe beendet wird.

Im Fall der Verneinung der Fortführung der Gruppe, ob ein rückwirkender Anteilserwerb im Rahmen eines Verschmelzungsvorganges eine nahtlose finanzielle Verbindung der aufnehmenden Gesellschaft zu den Beteiligungskörperschaften der untergehenden Gesellschaft herstellt und damit eine Gruppenbildung bereits ab der Veranlagung 2010 unter der neuen Gruppenträgerin möglich ist.

Aus dem Akteninhalt wird weiters festgestellt wird, dass der Bescheid betreffend Abweisung eines Antrages auf Bildung einer Unternehmensgruppe ab 2010 vom 27. Juni 2011 ausdrücklich an die zu diesem Zeitpunkt aufgrund der Verschmelzung bereits untergegangene Bw1 AG als Bescheidadressat gerichtet ist.

Gemäß [§ 225a Abs. 3 AktG](#) treten mit der Eintragung einer Verschmelzung durch das Firmenbuchgericht bei der übernehmenden Gesellschaft folgende Rechtswirkungen ein:
 Zif.1 leg.cit.:Das Vermögen der übertragenden Gesellschaft geht einschließlich der Schulden auf die übernehmende Gesellschaft über. Treffen bei einer Verschmelzung aus gegenseitigen Verträgen, die zur Zeit der Verschmelzung von keiner Seite vollständig erfüllt sind, Abnahme-, Lieferungs- oder ähnliche Verpflichtungen zusammen, die miteinander unvereinbar sind oder die beide zu erfüllen eine schwere Unbilligkeit für die übernehmende Gesellschaft bedeuten würde, so bestimmt sich der Umfang der Verpflichtungen nach Billigkeit unter Würdigung der vertraglichen Rechte aller Beteiligten.

Zif. 2 leg.cit: Die übertragende Gesellschaft erlischt. Einer besonderen Löschung der übertragenden Gesellschaft bedarf es nicht. Nach Zif. 3 leg. cit. werden die Aktionäre der übertragenden Gesellschaft Aktionäre der übernehmenden Gesellschaft, soweit sich aus [§ 224 AktG](#) nichts anderes ergibt.

Eine Verschmelzung führt daher unstrittig zu einer gesellschaftsrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge.

Für Zwecke des Abgabenrechts normiert [§ 19 Abs. 1 BAO](#), dass bei Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger übergehen. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes. Aus dieser Formulierung lässt sich keine Einschränkung des Eintrittes in Rechte und Pflichten des Gesamtrechtsnachfolgers erkennen, vielmehr verweist der zweite Satz des [§ 19 Abs. 1 BAO](#) ausdrücklich auf die zivilrechtlichen (Haftungs-)Bestimmungen. Schon aus diesem Umstand lässt sich nach Ansicht des Senates ableiten, dass die abgabenrechtliche Gesamtrechtsnachfolge gegenüber der zivilrechtlich – gesellschaftsrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge in ihrem Umfang nicht eingeschränkt wird.

Gesellschaftsrechtliche Verschmelzungen führen – auch bei Aufwertungen nach [§ 2 Abs. 2 UmgrStG](#) – zur steuerlichen Gesamtrechtsnachfolge gemäß [§ 19 Abs. 1 BAO](#). Diese Auffassung vertritt offensichtlich auch das BMfF, welches in Rz 135 UmgrStR ausdrücklich ausgeführt:

*„Für die gesellschaftsrechtliche Gesamtrechtsnachfolge im Sinne des [§ 225a Abs. 3 Z 1 AktG](#) ist die umgründungssteuerrechtliche Unterscheidung in Buchwertverschmelzung oder (fakultative) Aufwertungsverschmelzung gemäß [§ 2 Abs. 2 UmgrStG](#) nicht von Bedeutung. Da [§ 19 Abs. 1 BAO](#) an die gesellschaftsrechtliche Gesamtrechtsnachfolge anknüpft, liegt auch anlässlich einer Aufwertungsverschmelzung abgabenrechtlich eine Gesamtrechtsnachfolge vor.
Die aufnehmende Körperschaft übernimmt daher auch bei Aufwertungsverschmelzungen grundsätzlich sämtliche Rechtspositionen der*

übertragenden Körperschaft. *Hinsichtlich der gewinnermittlungsrechtlichen Positionen ist allerdings zu beachten, dass solche, die an eine Fortführung der Buchwerte anknüpfen, nicht auf die übernehmende Körperschaft übergehen können.*"

Im Hinblick auf die zivilrechtliche Gesamtrechtsnachfolge und die daran anknüpfende Rechtsnachfolgeregelung des [§ 19 Abs. 1 BAO](#) ist eine gesonderte steuerrechtliche Rechtsnachfolgeregelung für Verschmelzungen nach Art. I UmgrStG nicht erforderlich (Bruckner in Helbich ua Hrsg., Handbuch der Umgründungen, Art I Rz 10).

Bei einer Gesamtrechtsnachfolge gehen alle Rechtspositionen eines Rechtssubjekts auf den Rechtsnachfolger über (Ritz, BAO, § 19 Rz 4). Der Gesamtrechtsnachfolger tritt somit in materiellrechtlicher und in verfahrensrechtlicher Sicht voll an die Stelle des Rechtsvorgängers (VwGH 25.2.1993, [92/16/0114](#)). Lediglich höchstpersönliche Rechtspositionen können iSd [§ 19 BAO](#) nicht übergehen (VwGH 9.11.2000, [2000/16/0376](#)). Zu den Rechtspositionen iSd [§ 19 BAO](#) gehören ebenso wie ein Steuerschuldverhältnis iSd [§ 4 BAO](#) bzw der einzelnen Materiengesetze Haftungsverpflichtungen auf Grund von diesbezüglichen abgabenrechtlichen Bestimmungen. Nach Stoll (BAO, § 19 S 188ff) besteht das Wesen der Gesamtrechtsnachfolge nach [§ 19 Abs. 1 BAO](#) prinzipiell darin, dass der Rechtsnachfolger in materiell-rechtlicher und verfahrensrechtlicher Sicht „voll an die Stelle des Rechtsvorgängers tritt“ (VwGH 20.2.1992, 90/167185). Durch die Neufassung des [§ 19 BAO](#) (BGBl. 1980/151) ist vorgesehen, dass Rechte und Pflichten schlechthin übergehen, soweit sie nicht höchstpersönlicher Natur sind oder den Gegebenheiten zufolge – unter Bedachtnahme auf die Art der Rechte und Pflichten, beurteilt nach ihrem Wesen und der sie bedingenden Vorschriften – nicht übergehen. Die abgabenrechtliche Bedeutung der Gesamtrechtsnachfolge besteht darin, dass mit dem Wirksamwerden der zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge auf dieselbe Art und Weise, wie die zivilrechtliche Gesamtrechtsnachfolge wirkt, auch die abgabenrechtlichen Ansprüche und Schulden, Berechtigungen und Pflichten in materiellrechtlicher oder verfahrensrechtlicher Art auf den (Gesamt-)Rechtsnachfolger übergehen. (VwGH 25.2.1993, [92/16/0114](#); Stoll, aao., S 191). Nicht übergangsfähig sind solche Rechte und Pflichten die unlösbar an der Person des Vorgängers (VwGH 19.9.1986, 84/15/186f) haften. Diese teilweise schwierig zu lösende Frage wird dadurch entschärft, dass zunehmend der Kreis der höchstpersönlichen Positionen zugunsten ausdrücklicher Festlegungen in den in Betracht kommenden Vorschriften vermindert wird und Rechte, Pflichten, Verhältnisse und Umstände vor allem im materiellen Recht ausdrücklich als fortsetzungs- und fortwirkungsfähig bezeichnet werden bzw. deren Übergangsfähigkeit deutlich ausgeschlossen wird. Es gibt Vorschriften, die vor dem gedanklichen Hintergrund einer Gesamtrechtsnachfolge konzipiert wurden und entsprechende Regelungen vorsehen, dazu zählen ua. auch die Regelungen des UmgrStG (Stoll aao., S 194). Nach Ritz BAO, § 19 Rz 17 gilt die Gesamtrechtsnachfolge auch für öffentlich-rechtliche Rechtsverhältnisse (ebenso VwGH 30.9.2004, [2004/16/0164](#) zu einer Spaltung nach SpaltG).

Aus diesem Schrifttum und im Lichte der Judikatur des VwGH ist nach Ansicht des Senates ersichtlich, dass § 19 Abs. 1 BAO das gesamte Steuerrechtsverhältnis und daher auch komplexe Rechtspositionen des materiellen Steuerrechts (auch iZm Unternehmensgruppen) umfasst (Kofler in Jakom UmgrStG § 3 Rz 6). Nicht übergehen können nach der Judikatur des VwGH und Lehre lediglich höchstpersönliche oder solche Rechte und Pflichten denen speziellere Abgabenvorschriften (ausdrücklich) entgegenstehen.

In diesem Zusammenhang - Entgegenstehen speziellerer materiellrechtlicher Bestimmungen - ist auch das Vorbringen des FA zu sehen, welches seine Rechtsansicht auf § 9 Abs. 9 KStG stützt. § 9 Abs. 9 KStG lautet auszugsweise:

„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.....“ Nach den Ausführungen des FA ist die Bekanntgabe einer Verschmelzung des Gruppenträgers auf eine gruppenfremde Körperschaft als Erklärung des Ausscheidens zu werten, weshalb die Gruppe diesfalls beendet sei.

Fraglich ist daher, ob die oben zitierte Bestimmung des § 9 KStG eine speziellere abgabenrechtliche Norm zu [§ 19 Abs 1 BAO](#) oder die Gruppenträgereigenschaft ein höchstpersönliches Recht darstellt aufgrund derer die abgabenrechtliche Gesamtrechtsnachfolge ausgeschlossen sein soll.

Betrachtet man die erläuternden Bemerkungen (EB) zur Regierungsvorlage (RV) SteuerreformG 2005, BGBl I Nr. 57/2004 mit welchem ab 1. Jänner 2005 die Bestimmungen über Organschaften durch die Gruppenbesteuerung ersetzt wurden, findet sich zu § 9 Abs. 9 KStG folgende Aussage:

*„In Abs. 9 sollen die Rechtsfolgen einer Änderung einer bestehenden Unternehmensgruppe festgelegt werden. Grundsätzlich besteht für jede Änderung Anzeigepflicht. Die Änderung kann durch ein faktisches Ereignis oder durch eine Gestaltung (zB Veräußerung der Beteiligung an einem Gruppenmitglied an ein anderes Gruppenmitglied, Erwerb zusätzlicher Anteile eines Mitbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft, Abschluss eines Umgründungsvertrages) ausgelöst werden. Eine einen Abänderungsbescheid auslösende Änderung liegt auch im Falle des nachträglichen Eintritts weiterer Gruppenmitglieder in die oder des Austritts von Gruppenmitgliedern aus der Unternehmensgruppe vor.....
.....Keine Änderung mit der Folge der Änderung des Feststellungsbescheides liegt im Falle des Ausscheidens des Gruppenträgers vor, die das Ende der gesamten Unternehmensgruppe im*

Jahr des Ausscheidens zur Folge hat. Gleiches gilt, wenn das einzige (letzte) Mitglied einer Unternehmensgruppe sein Ausscheiden erklärt."

Aus diesen Ausführungen lässt sich zunächst erkennen, dass Umgründungsvorgänge grundsätzlich eine Meldepflicht und einen geänderten Gruppenfeststellungsbescheid auslösen sollen. Nicht abzuleiten ist aus dieser Aussage, dass die abgabenrechtliche Gesamtrechtsnachfolge bei Verschmelzungen nicht zum Tragen kommen soll. Die Ausführungen im letzten Satz zum Ausscheiden des einzigen (letzten) Gruppenmitgliedes bzw. des Gruppenträgers sind für die vorliegende Rechtsfrage nicht weiter erhellend, da sie lediglich den Gesetzeswortlaut wiedergeben und keine erkennbaren zusätzlichen Ausführungen beinhalten.

Im allgemeinen Teil der EB zum SteuerreformG 2005 finden sich folgende Aussagen:
„An Stelle der bestehenden Organschaftsregelung soll eine moderne und international attraktive Gruppenbesteuerung treten. Die Gruppenbesteuerung führt zusammen mit den zwei anderen Eckpunkten für Unternehmer,.....zu einem starken Anreiz, Headquarters sowie Forschungs- und Entwicklungszentren nach Österreich zu verlagern.

Die Wirtschaft beklagt seit Jahren, dass die Organschaftsregelungen im Körperschaftsteuerrecht veraltet, bürokratisch und damit nicht mehr den heutigen internationalen Standards entsprechen. Österreich erfährt durch modernere Gruppenbesteuerungsregelungen anderer Länder einen großen Standortnachteil. Beim heutigen Steuerwettbewerb ist es daher ein Muss, eine nicht zeitgemäße Besteuerung von Unternehmensverbänden durch eine Neuordnung zu ersetzen.

Die derzeitigen Organschaftsregelungen gehen auf das auslaufende 19. Jahrhundert zurück. Die Unternehmensstrukturen waren damals völlig andere. Eine Anpassung der Besteuerung von Unternehmensverbänden an die modernen Wirtschaftsstrukturen von heute beseitigt ua. den gravierenden Standortnachteil Österreichs.....

Nach Darstellung der unzeitgemäßen Restriktionen der Organschaft wird ausgeführt:

Die Bundesregierung hat sich zum Ziel gesetzt, im Sinne von Best-Practice die besten Elemente internationaler Gruppenbesteuerungsmodelle in einem attraktiven Gesamtkonzept zusammen zu führen. Das bedeutet:

- Möglichst breiter Zugang zur Gruppe*
- Vereinfachung des Zugangs zur Gruppe*
- Möglichst einfache Handhabbarkeit*
- Vermeidung von Missbrauchsanfälligkeiten*
- Gemeinschaftsrechtskonforme Regelung*

.....Mit dem neuen Unternehmensgruppenkonzept werden die Niederlassung von Konzernen in Österreich gefördert und moderne Organisationsstrukturen in Konzernen (Profitcenter) steuerlich berücksichtigt. Das Ziel dieser Bundesregierung, bezüglich Standortattraktivität in die vordersten Ränge der EU aufzurücken, wird mit dem sehr attraktiven und modernen Modell der Gruppenbesteuerung, dem niedrigen Körperschaftsteuersatz und den sehr attraktiven Forschungsförderungen erreicht.

Aus diesen Aussagen lässt sich nach Ansicht des Senates erkennen, dass das Ziel des Gesetzgebers war, bei einer ausreichenden finanziellen Verbindung möglichst großzügig Gruppenbildungen zu ermöglichen und Einschränkungen des Organschaftsrechts weitgehend

abzubauen. Unstrittig war im Organschaftsregime die Übernahme der Organträgereigenschaft im Wege eines Up-Stream Verschmelzungsvorganges bei Erfüllen der übrigen Voraussetzungen zulässig. Der Senat kann aus den Gesetzesmaterialien nicht erkennen, dass es Intention des Gesetzgebers war, eben diese Möglichkeit im Rahmen der Gruppenbesteuerung zu beseitigen und damit einen wesentlichen – zumeist und auch im gegenständlichen Fall wirtschaftlich begründeten - Gestaltungsspielraum (inter)-nationaler Konzerne zu beseitigen. Die vom FA angenommene Konsequenz der Beendigung der Gruppe und der nach der Verschmelzung bestehenden Möglichkeit der Neubildung der Gruppe (inklusive Neueinbringung des Gruppenantrages samt allen Beilagen) unter dem neuen Gruppenträger verbunden mit einer Unterbrechung der Gruppenbesteuerung für ein Veranlagungsjahr wegen fehlender ganzjähriger finanzieller Verbindung, läuft der Intentionen des Gesetzgebers nach Schaffung moderner Strukturen, einfacher Handhabbarkeit und Bürokratieabbau diametral entgegen.

Dass sich der Gesetzgeber hinsichtlich der Gruppenbesteuerung am damals bestehenden, von ihm selbst als restriktiv angesehenen Organschaftsregime orientierte und daher die bestehenden Gestaltungsmöglichkeiten nicht einschränken wollte, lässt sich zudem aus § 9 Abs. 5 KStG und den entsprechenden den EB zu § 9 Abs. 5 KStG ableiten:

§ 9 Abs. 5 KStG normiert, dass die finanzielle Verbindung im Sinne des Abs. 4 während des gesamten Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitgliedes vorliegen muss.....Steuerlich wirksame **rückwirkende Anteilerwerbe und Anteilsübertragungen im Sinne der Abgabenvorschriften sind auch für die Frage der finanziellen Verbindung maßgebend.....**

Die EB zu § 9 Abs. KStG lauten:

„Analog zur früheren Organschaftsregelung soll die finanzielle Verbindung (Abs. 4) des Gruppenträgers zum Gruppenmitglied bzw. eines beteiligten Gruppenmitglieds zu einem weiteren Gruppenmitglied für das gesamte Wirtschaftsjahr der jeweiligen Körperschaft bestehen, an der die entsprechende Beteiligung besteht. Wird die finanzielle Verbindung nach dem Beginn der Wirtschaftsjahres der Beteiligungskörperschaft begründet bzw. erreicht oder vor Ablauf des Wirtschaftsjahres beendet, ist die Zurechnung des Ergebnisses des betreffenden Wirtschaftsjahres zum beteiligten Mitglied bzw. dem Gruppenträger ausgeschlossen.

*Das Herstellen der finanziellen Verbindung ist dem Grunde nach vom Zeitpunkt des Erwerbes einer entsprechenden Beteiligung abhängig. **Wie schon im Organschaftsrecht sollen die im Zusammenhang mit Umgründungen bestehenden Rückwirkungsfiktionen im UmgrStG, EStG 1988 und KStG 1988 auch bei der Beurteilung des Zeitpunktes des Beteiligungserwerbes wirksam sein.***

Kommt es innerhalb der Unternehmensgruppe zu Vermögensübertragungen, soll dies nichts am unveränderten Fortbestand der Gruppe ändern, wenn die Unternehmensgruppe erhalten

bleibt. Ungeachtet dessen, dass sich die Voraussetzungen der Unternehmensgruppe nicht ändern, gilt die Anzeigepflicht gemäß Abs. 9."

Die Finanzverwaltung vertrat demgegenüber in Rz 354d von Beginn der Gruppenbesteuerung die Rechtsansicht, dass die Verschmelzung des Gruppenträgers auf eine nicht der Unternehmensgruppe angehörende Körperschaft die Unternehmensgruppe unabhängig davon beendet, ob es sich um eine Konzentrationsverschmelzung oder eine Konzernverschmelzung handelt. Die Funktion des Gruppenträgers könne nicht auf eine Körperschaft außerhalb der Unternehmensgruppe übertragen werden. Eine Verschmelzung einer gruppenfremden Körperschaft auf den Gruppenträger, berühre nach Rz 351 UmgrStR die Unternehmensgruppe nicht. Die Änderung der Beteiligungsverhältnisse am Gruppenträger auf Grund einer Konzentrationsverschmelzung habe für die Unternehmensgruppe keine Bedeutung. Dies gelte auch für eine Down-Stream-Verschmelzung auf den Gruppenträger.

Diese vom BMfF in den UmgrStR vertretene Rechtsansicht wurde in der Literatur mehrfach kritisiert (zB. Zöchling/Haslinger in Quantschnigg ua. Hrsg. Gruppenbesteuerung, Gruppenbesteuerung und Umgründung; Hohenwarter/Staringer in Lang ua. Hrsg, Grundfragen der Gruppenbesteuerung, Erdely in Damböck ua Hrsg, Gruppenbesteuerung, 152; Urtz in Achatz/Kirchmayr Hrsg, KStG § 9 Tz 227, Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn UmgrStG § 6 Tz 25) und als Stolperstein für Übernahmen oder Konzernfusionen bezeichnet, wodurch letztlich die Zielsetzung der Schaffung einer modernen und flexiblen Konzernbesteuerung unterlaufen würde. Einzelne Autoren verweisen nach Ansicht des Senats zu Recht darauf, dass die Rechtsansicht des BMfF zu einer volkswirtschaftlich bedenklichen Versteinerung bestehender Strukturen aus steuerlichen Gründen führen würde. Nach Ansicht des Senates kann aus den EB zum SteuerreformG 2005 abgeleitet werden, dass der Gesetzgeber genau diesen Effekt mit der Einführung der Gruppenbesteuerung vermeiden wollte. Ein wirtschaftlich begründeter Wechsel des Gruppenträgers im Rahmen einer mit Gesamtrechtsnachfolge verbundenen Verschmelzung kann daher nicht die Auflösung einer Gruppe zur Folge haben.

Auch vermag der Senat nicht zu erkennen, dass der Gesetzgeber eine gegenüber der Organschaftsregelung eindeutig stark einschränkende Bestimmung schaffen wollte, zumal die die entsprechenden Gesetzesmaterialien in die gegenteilige Richtung weisen. Die Ausführungen des FA, dass die Organschaftsbestimmungen mit jenen der Gruppenbesteuerung nicht vergleichbar seien und daher die dazu entwickelte Judikatur und Praxis zur Interpretation nicht heranzuziehen sei, vermag im Lichte der Gesetzesmaterialien nicht zu überzeugen. Im Gegenteil wird in den EB häufig selbst der Bezug zur Organschaft hergestellt und klargestellt, dass die Bestimmungen zur Gruppenbesteuerung als Nachfolgebestimmung mit vereinfachten Zugangskriterien anzusehen sind. Daher kann im

Rahmen der historischen Interpretation sehr wohl ein Vergleich zum und eine Beurteilung anhand dieses Rechtsinstitut vorgenommen werden.

Das FA verwies zur Stützung seiner Argumentation, dass der Gesetzgeber bei Verschmelzung des Gruppenträgers auf eine gruppenfremde Körperschaft die Auflösung der Gruppe als von § 9 Abs. 9 KStG umfasst sehen wollte auf die EB zur RV AbgabensicherungsG 2007 im Zuge dessen § 9 Abs. 7 KStG abgeändert wurde. In den EB findet sich ein Berechnungsbeispiel zum Firmenwert in welchem wörtlich ausgeführt wird:

„Sollte der Gruppenträger auf eine gruppenfremde Körperschaft verschmolzen werden, geht zwar die Gruppe unter; da die Nachversteuerung aber nicht an den Bestand der Unternehmensgruppe anknüpft, geht durch die Verschmelzung auch die Nachversteuerungshängigkeit auf die übernehmende Körperschaft über.....“

Dazu ist festzuhalten, dass diese EB nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der mit SteuerreformG 2005 eingeführten Gruppenbesteuerung bestehen, sondern zwei Jahre nach Einführung der Gruppenbesteuerung - und der durch die vom BMfF und Teilen der Literatur unterschiedlich ausgelegten Bestimmung des § 9 Abs. 9 KStG – der Erläuterung einer anderen Bestimmung dienen. Durch Aufnahme eines Berechnungsbeispiels in die erläuternden Bemerkungen zu einer anderen und zeitlich jüngeren - wenn auch inhaltlich verbundenen - Regelung, können nach Ansicht des Senates keine Schlüsse auf den Willen des Gesetzgebers bei Erlassung der älteren Bestimmung gezogen werden. Zudem ist auch aus diesem Beispiel ersichtlich, dass der Gesetzgeber grundsätzlich die steuerliche Gesamtrechtsnachfolge einer Verschmelzung auch im Rahmen der Gruppenbesteuerung nicht verneint. Auch das BMfF selbst sieht keine Einschränkungen bei anderen Umgründungsvorgängen innerhalb der Gruppe.

Nach Ansicht des Senates ist die vom BMfF in den UmgrStR geäußerte Rechtsansicht nicht vom Gesetzeswortlaut gedeckt. Unter „Ausscheiden eines Gruppenträgers“ ist der endgültige Wegfall einer Körperschaft zu verstehen, welche die Gruppenträgerfunktion innehat. Betrachtet man die Bestimmung über das Ausscheiden des Gruppenträgers im Kontext mit dem übrigen Inhalt des § 9 Abs. 9 KStG lässt sich erkennen, dass Grundbedingung für das Bestehen einer Gruppe einerseits das Vorliegen von mindestens zwei Körperschaften (ein Gruppenmitglied und ein Gruppenträger) und andererseits die Übernahme der Gruppenträgerfunktion durch (mindestens) eine entsprechende Körperschaft ist. Da mindestens zwei Körperschaften für die Gruppenbildung erforderlich sind, führt der Wegfall (und hier auch ein verschmelzungsbedingter Wegfall) des einzigen Gruppenmitgliedes zwangsläufig zur Auflösung einer Gruppe (VwGH 18.10.2012, [2009/15/0214](#)). Weiters ist unabdingbar erforderlich, dass für jede Gruppe zumindest eine Körperschaft die Funktion des Gruppenträgers übernimmt, da bei diesem die Körperschaftssteuerschuld der gesamten

Gruppe anfällt. Scheidet daher der Gruppenträger aus, könnte bei Weiterbestehen der Gruppe ein Körperschaftsteuerbescheid für die gesamte Gruppe nicht wirksam erlassen werden, weshalb bei Ausscheiden des Gruppenträgers die Gruppe aufgelöst wird. Nicht ausgeschlossen wird durch § 9 Abs. 9 KStG dabei aber die Übertragung der Gruppenträgerfunktion im Rahmen einer verschmelzungsbedingten Gesamtrechtsnachfolge, da in diesem Fall der Gruppenträger gerade eben nicht ausscheidet, sondern weiterhin ein Zurechnungssubjekt bestehen bleibt. Sämtliche auch abgabenrechtlichen Rechte und Pflichten und damit auch die Verpflichtung zur Entrichtung der Körperschaftsteuer für das gesamte Gruppenergebnis als (neuer) Gruppenträger gehen daher auf den Gesamtrechtsnachfolger über.

Wenn die Finanzverwaltung die Verschmelzung des Gruppenträgers auf eine gruppenfremde Körperschaft deswegen ablehnen sollte, weil der sich daraus ergebende Gestaltungsspielraum unerwünschte Effekte erzielen könnte, sei darauf verwiesen, dass die im Umgründungssteuerrecht bestehenden Regelungen und Einschränkungen betreffend Verrechnung und Übernahme von Verlustabzügen und Mantelkauf auch im Gruppenbesteuerungsregime zu beachten sind.

In § 9 Abs. 9 KStG kann daher keine Regelung erblickt werden, die als speziellere materiellrechtliche Bestimmung der Anwendung der abgabenrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge des [§ 19 Abs. 1 BAO](#) entgegensteht.

Weiters stellt sich die Frage, ob die Gruppenträgereigenschaft als höchstpersönliches Recht ausgestaltet ist, welches nicht auf den Gesamtrechtsnachfolger übergehen kann. Höchstpersönliche Rechte sind solche Rechtspositionen, die nach Wegfall des Rechtsträgers dem Sinn und Zweck der sie begründenden Rechtsnorm nicht mehr gerecht werden. Bezogen auf die Gruppenträgereigenschaft kann eine solche Rechtsposition schon deshalb nicht erkannt werden, weil die Neubildung der im Wesentlichen unveränderten Gruppe unter dem neuen Gruppenträger auch nach der vom FA im bekämpften Bescheid geäußerten Rechtsansicht jedenfalls ab 2011 möglich ist. Daraus allein kann bereits erkannt werden, dass Gruppenträgerfunktionen keine höchstpersönlichen Rechte darstellen, die aus der Gesamtrechtsnachfolge herausfallen.

Das FA verwies überdies zur Stützung seines Vorbringens auf eine Entscheidung des UFS Linz, RV/1426-L/02. Die vom FA zitierte Entscheidung kann keine Auswirkungen auf die hier strittige Rechtsfrage entfalten. Die genannte Berufungsentscheidung befasst sich mit der Rechtsfrage, ob die Verschmelzung zweier Aktiengesellschaften unter Ausgabe neuer Aktien an der der übernehmenden Gesellschaft der Börsenumsatzsteuer unterliegen, wenn zum Vermögen der übertragenden Gesellschaft Wertpapiere gehören und kommt zu dem Ergebnis, dass der Verschmelzungsvertrag ein Anschaffungsvorgang iSd [§ 18 KVG](#) ist und daher der

Börsenumsatzsteuer unterliegt. Die Frage des Vorliegens eines Anschaffungsgeschäftes iSd der KVG lässt jedoch keine Rückschlüsse für die hier strittigen Fragen zu. Auch lässt sich daraus nicht erkennen, dass der UFS Linz der Ansicht wäre, dass § 19 Abs.1 BAO eine Gesamtrechtsnachfolge der Verschmelzung für das Abgabenrecht im Allgemeinen oder bezogen auf die Gruppenträgereigenschaft im Besonderen verneint.

Da somit weder ein höchstpersönliches Recht erkannt werden kann noch in § 9 Abs. 9 KStG eine speziellere Vorschrift zu erblicken ist, die eine Gesamtrechtsnachfolge ausschließt wurde aufgrund der Verschmelzung zum 30.6.2010 die Gruppenträgerfunktion von der der Bw1 GmbH auf die Bw1 AG (vormals Bw-alt nunmehr Bw1-neu) übertragen und damit die Gruppe nahtlos fortgesetzt.

Aufgrund der nahtlosen Fortsetzung der Gruppe sind die Gruppenfeststellungsbescheide vom 15. April 2011 für 2008 und 2. Mai 2011 für 2009 (Bescheide über die Beendigung der Unternehmensgruppe) mit welchen die Zugehörigkeit zur Gruppe hinsichtlich der Gruppenmitglieder Bw3 und Bw2 für die Veranlagung 2008 bzw. 2009 gem [§ 295a BAO](#) iVm § 9 Abs. 10 KStG als rückwirkend aufgehoben gelten würden unzutreffend und der Berufung daher stattzugeben.

Das Eventualbegehren auf Gruppenbildung ab dem Veranlagungsjahr 2010 unter der neuen Gruppenträgerin ist daher grundsätzlich bedeutungslos. Der Abweisungsbescheid betreffend Gruppenantrag 2010 vom 27. Juni 2011 erging ausdrücklich an die Bw1 AG sowie an die übrigen Berufungswerberinnen. Da die Bw1 AG zu diesem Zeitpunkt bereits aufgrund der Verschmelzung untergegangen war, erging der Bescheid insoferne nicht rechtswirksam und die dagegen erhobene Berufung ist daher als unzulässig zurückzuweisen. Die Berufung der übrigen Berufungswerberinnen gegen den Bescheid über die Abweisung eines Gruppenantrages ab 2010 unter der neuen Gruppenträgerin Bw1 GmbH (nunmehr Bw1-neu) ist mangels Beschwer abzuweisen, da die Gruppe ohnedies wie oben dargestellt aufgrund der Verschmelzung nahtlos fortgeführt wurde.

Aus Gründen der Vollständigkeit sei darauf hingewiesen, dass der Senat in diesem Berufungspunkt (Eventualantrag auf Gruppenbildung ab 2010) die in der Berufung unter Punkt 1.3. dargestellte Auffassung der Bw. teilt. Grundsätzlich führt nach [§ 19 Abs. 1 BAO](#) eine Gesamtrechtsnachfolge für abgabenrechtliche Belange zu einer Besitzzeitenzusammenrechnung und Abstellen auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers. Diese Frage ist daher auch für das Entstehen bzw. Übernehmen einer ausreichenden finanziellen Verbindung von Bedeutung. Die finanzielle Verbindung, welche Voraussetzung für die Gruppenbildung ist, stellt aus den bereits oben genannten Gründen kein höchstpersönliches Recht dar. Darüber hinaus stellt § 9 Abs. 5 KStG klar, dass

rückwirkende Anteilserwerbe eine Gruppenbildung ermöglichen, was ebenfalls den Schluss zulässt, dass die finanzielle Verbindung kein unübertragbares höchstpersönliches Recht des Anteilseigentümers sein kann. Beachtet man zudem die EB zum SteuerreformG 2005 ist zu erkennen, dass die vom FA vertretene Rechtsansicht der nicht gegebenen Möglichkeit im strittigen Fall bereits ab 2010 unter dem neuen Gruppenträger eine Gruppenbesteuerung vorzunehmen, da die Neubildung einer Gruppe erst ab 2011 möglich ist nicht den Intentionen der Gesetzgebers entsprechen kann. Die oben zitierten EB des SteuerreformG zu § 9 Abs. 5 KStG verweisen überdies ausdrücklich auf die im Umgründungssteuerrecht bestehenden Rückwirkungsfiktionen, welche auch bei der Beurteilung des Zeitpunktes des Beteiligungserwerbes wirksam sein sollen. Dass die sonstigen Wirkungen des Umgründungssteuerrechtes – wie hier die (auch abgabenrechtliche) Gesamtrechtsnachfolge ausgeschlossen werden sollen, lässt sich daraus jedoch nicht ableiten.

Wollte man daher der Ansicht des FA folgen und die Gruppe aufgrund der Verschmelzung der Gruppenträgers auf eine gruppenfremde Körperschaft als aufgelöst ansehen, wäre aufgrund des Abstellens auf den Anschaffungszeitpunkt der Gesamtrechtsvorgängerin die finanzielle Verbindung für die Bw.1 bereits im Jahr 2010 erfüllt gewesen und eine Neubildung der Gruppe ab 1.1.2010 unter der Bw.1 als neuem Gruppenträger jedenfalls möglich gewesen. In diesem Fall wären allerdings die beiden Gruppenmitglieder Bw3 und Bw2 wegen Nichterfüllung der Mindestzugehörigkeitsdauer zur „alten“ Gruppe rückwirkend ab dem Jahr 2008 ausgeschieden, daher wäre die Berufung gegen die Gruppenfeststellungsbescheide 2008 und 2009 in diesem Fall abzuweisen und der Berufung gegen den Nichtfeststellungsbescheid (soweit nicht als unzulässig zurückzuweisen) stattzugeben gewesen.

Wien, am 25. April 2013