



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der JBw., vom 3. Februar 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 29. Dezember 2009 gemäß [§ 295a BAO](#) betreffend die rückwirkende Beendigung einer Gruppe als Gruppenträger ab der Veranlagung 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 16. April 2007 erließ das Finanzamt antragsgemäß einen Bescheid auf Feststellung einer zweigliedrigen Gruppe mit der Bw. als Gruppenträger (=GT) und der EGmbH als Gruppenmitglied (=GM) ab der Veranlagung 2007. Beide Gesellschaften hatten als Bilanzstichtag den 31. Dezember.

In der Folge wurde das GM mit Notariatsakt vom 25. August 2009 zum 31. Dezember 2008 auf den GT verschmolzen.

Die Verschmelzung und die gleichzeitige Löschung des GM wurden am 9. September 2009 im Firmenbuch eingetragen.

In der Folge stellte das Finanzamt mit dem angefochtenen Bescheid die rückwirkende Beendigung der steuerlichen Gruppe fest.

Die Feststellung der Rückabwicklung der Gruppe wurde vom Finanzamt damit begründet, dass durch die Verschmelzung die im [§ 9 Abs. 10 KStG 1988](#) normierte Minstdauer für das Bestehen eines Gruppenverhältnisses von mindestens drei Jahren nicht erfüllt wurde.

Die Bw. brachte gegen diesen Bescheid Berufung ein und begründete dies wie folgt:

Durch die Besteuerung in der Gruppe soll die Zusammenfassung der steuerlichen Ergebnisse finanziell verbundener Unternehmen beim GT erfolgen.

Von diesem Gedanken geleitet, sollte ein unternehmerischer Zusammenschluss von Gruppenmitgliedern und Gruppenträgern auf die steuerliche Betrachtungsweise keine Auswirkungen haben. Eine engere Verbindung zwischen Unternehmen als die Fusion, sei nicht vorstellbar.

Das Steuersubjekt „Unternehmensgruppe“ werde bei *mehrgliedrigen* Gruppen durch die Zusammenschlüsse verdichtet (siehe Rz 353d UmgrStR) und sei für die Gruppenbildung nicht schädlich. Die Verdichtung einer *Zweiergruppe* könne zu keiner anderen Sichtweise führen.

Es sei vom Gesetzgeber sicher nicht gewollt, dass auf Grund einer Verschmelzung einer 100%igen Tochter als GM auf die Mutter als GT vor Ablauf der Frist von drei Jahren rückwirkend eine gesonderte Veranlagung durchzuführen sei.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 22. Februar 2010 ab.

Mit Eingabe vom 2. April 2002 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Darin brachte die Bw. vor, dass durch den Zusammenschluss des GM mit dem GT das Fortbestehen der Gruppe gesichert sei, da das GM im aufnehmenden GT weiterlebe. Die geforderte Frist von drei Jahren sei somit erfüllt. Es trete dadurch eine dauerhafte Zusammenrechnung der Ergebnisse von GT und GM ein.

Durch den Zusammenschluss könne auch nicht von einem Ausscheiden einer Körperschaft aus der Gruppe gesprochen werden, da dies sonst auch beim Zusammenschluss einer mehrgliedrigen Gruppe gelten müsste.

Da die früheren Ergebnisabführungsverträge durch die Gruppenbesteuerung ersetzt wurden, wären somit alle zweckgegründeten Tochtergesellschaften gezwungen, nach Wegfall des Gründungszweckes bis zum Ablauf der Dreijahresfrist fortgeführt zu werden und könnten erst danach mit der Muttergesellschaft verschmolzen werden. Diese Vorgangsweise wäre aus steuerlicher Sicht nicht sinnvoll.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Berufungsfall ist strittig, ob die Verschmelzung des einzigen Gruppenmitgliedes mit dem Gruppenträger nach [Art. I UmgrStG](#) vor Erreichen der Dreijahresfrist des [§ 9 Abs. 10 KStG 1988](#) zur Rückabwicklung der Wirkungen der Gruppenbesteuerung führt.

In einer völlig gleichgelagerten Beschwerdesache hat der Verwaltungsgerichtshof am 18. Oktober 2012 zu 2009/15/0214 entschieden.

Die Beschwerdeführerin hatte sich in diesem Verfahren darauf gestützt, dass kein Grund für die Rückabwicklung der Gruppe bestehe, da diese Vorgangsweise keine steuerlichen Gestaltungsmöglichkeiten gegen die Interessen des Fiskus begünstige.

Die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes lauten wie folgt:

[§ 9 Abs. 10 KStG 1988](#) lautet seit Einführung der Gruppenbesteuerung mit dem Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I Nr. 57/2004, unverändert:

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

Die Mindestdauer ist nur erfüllt, wenn das steuerlich maßgebende Ergebnis von drei jeweils zwölf Monate umfassenden Wirtschaftsjahren in Sinne des Abs. 6 zugerechnet wird.

Die Regelung über die Mindestdauer gilt im Falle des nachträglichen Eintritts einer weiteren Körperschaft (Abs. 2) in eine bestehende Unternehmensgruppe für die eintretende Körperschaft.

Scheidet eine Körperschaft innerhalb von drei Jahren nach dem Eintritt aus der Unternehmensgruppe aus, sind insoweit im Wege der Veranlagung oder der Wiederaufnahme des Verfahrens jene steuerlich maßgebenden Verhältnisse herzustellen, die sich ohne Gruppenzugehörigkeit ergeben hätten."

Zu [§ 9 Abs. 10 KStG 1988](#) wird in den Gesetzesmaterialien des Steuerreformgesetzes 2005 (ErlRV 451 BlgNr. XXII. GP) erläuternd ausgeführt:

"Um unerwünschte Gestaltungen hintanzuhalten, sollen die steuerlichen Wirkungen der Gruppenbildung bleibend nur dann gegeben sein, wenn diese durch einen Zeitraum von drei Wirtschaftsjahren (insgesamt sechsunddreißig Monate) durch Ergebniszurechnung wirksam wird. Sollte ein Gruppenmitglied sein Wirtschaftsjahr vor Ablauf des dritten vollen Wirtschaftsjahres ändern, sodass ein Rumpfwirtschaftsjahr entsteht, verlängert sich die

Mindestdauer solange, bis ein drittes volles Wirtschaftsjahr in die Zurechnung zur beteiligten Körperschaft und damit letztlich zum Gruppenträger fällt. Dabei ist jedes einzelne in der Gruppe bestehende Zurechnungsverhältnis für sich zu betrachten. Scheidet also die Enkelgesellschaft in einer aus drei Körperschaften bestehenden Gruppe vor Ablauf der Dreijahresfrist aus der Gruppe aus, ist hinsichtlich dieses Mitgliedes die Rückabwicklung der in Vorjahren zugerechneten steuerlichen Ergebnisse durchzuführen. Der Bestand der Gruppe zwischen der verbleibenden Mutter- und Tochtergesellschaft wird davon bei rechtzeitiger Antragstellung (Abs. 9) nicht berührt, wohl aber ändert sich das Gesamtergebnis der Gruppe, das um die bisher darin enthaltenen Enkelergebnisse zu bereinigen ist. Scheidet die Zwischengesellschaft aus, kann zwischen ihr und ihrer Tochtergesellschaft gegebenenfalls die Gruppe weiterlaufen. Die Berechnung der Dreijahresfrist hat für jedes einzelne Gruppenmitglied ausgehend von dem ersten Wirtschaftsjahr zu erfolgen, in dem sein Ergebnis seinem unmittelbaren Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger zugerechnet wurde. Bei Ausscheiden nach Ablauf der Dreijahresfrist verbleiben die bis zum Austritt zuzurechnenden Ergebnisse des ausscheidenden Gruppenmitglieds - von der möglichen Nachversteuerung ausländischer Verluste abgesehen - bei der Gruppe."

„Das Rechtsinstitut der Unternehmensgruppe soll - so schon die Erläuterungen zu [§ 9 Abs. 1 KStG 1988](#) - "das Zusammenfassen der steuerlichen Ergebnisse finanziell verbundener Körperschaften bei einem Gruppenträger ohne Verschmelzungen und ohne die Hemmnisse des Erfordernisses einer wirtschaftlichen und organisatorischen Unter-/Überordnung dieser Körperschaften ermöglich(en)".

Im Gegensatz zur Verschmelzung ist die gemeinsame steuerliche Erfassung dabei jedoch nicht von der Aufgabe der eigenen Rechtssubjektivität der beteiligten Körperschaften abhängig. Vielmehr bilden alle Gruppenmitglieder mit dem Gruppenträger lediglich einen einheitlichen Zurechnungskreis beim Gruppenträger.

Die Vorteile der Unternehmensgruppe werden jedoch an verschiedene Voraussetzungen gebunden. Eine Voraussetzung ist dabei das dreijährige Bestehen der Unternehmensgruppe gemäß [§ 9 Abs. 10 KStG 1988](#). Scheidet eine Körperschaft innerhalb von drei Jahren nach dem Eintritt aus der Unternehmensgruppe aus, sind insoweit jene steuerlich maßgebenden Verhältnisse herzustellen, die sich ohne Gruppenzugehörigkeit ergeben hätten.

Die Mindestbestandsdauer von drei Jahren gemäß [§ 9 Abs. 10 KStG 1988](#) soll eine Schranke gegen die Nutzung der Gruppenbesteuerung für kurzfristige Steuergestaltungen bilden, da mit einer Gruppenbildung steuerliche Zurechnungsverschiebungen zwischen eigenständigen Steuersubjekten und damit beispielsweise kurzfristige Verlustverlagerungen möglich sind. Ausnahmen von der Mindestbestandsdauer kennt das Gesetz nicht.

Verschmilzt das einzige Gruppenmitglied mit dem Gruppenträger nach [Art. I UmgrStG](#), wird die Gruppe damit beendet, weil jede Gruppe im Sinne des [§ 9 KStG 1988](#) einen Gruppenträger und zumindest ein Gruppenmitglied aufweisen muss. Erfolgt diese Beendigung vor Erreichen der Mindestbestandsdauer von drei Jahren, ist mit ihr auch die Rückverrechnung des während des aufrechten Bestands der Gruppe vom Gruppenmitglied an den Gruppenträger zugerechneten Ergebnisses nach [§ 9 Abs. 10 Teilstich 3 KStG 1988](#) verbunden.

Wenn die Beschwerde demgegenüber darauf hinweist, dass nach einer Verschmelzung "die Effekte einer Unternehmensgruppe nur noch verstärkt bzw. vollendet" würden und kurzfristige Steuergestaltungen daher nicht zu befürchten seien (vgl. schon Beiser, SWK 2008, S 594), ist demgegenüber auf den Gesetzeswortlaut des [§ 9 Abs. 10 KStG 1988](#) zu verweisen (ebenso Urtz, in Achatz/Kirchmayr, KStG § 9 Rz 592).

Gegen die von Beiser, aaO, vorgeschlagene teleologische Reduktion spricht, dass kurzfristige Gruppenbildungen und nachfolgende Verschmelzungen entgegen der Absicht des Gesetzgebers durchaus steuerplanerisch genützt werden könnten, weil beispielsweise die Verlustberücksichtigung bei einer Verschmelzung an andere Voraussetzungen geknüpft ist als die Ergebniszurechnung im Rahmen einer Gruppe (vgl. [§ 4 UmgrStG](#)). Die Verhinderung von Steuergestaltungen über kurzfristige Gruppenbildungen war aber gerade das in den Erläuterungen zu [§ 9 Abs. 10 KStG 1988](#) betonte Ziel des Gesetzgebers bei der unbedingten Normierung der Mindestbestandsdauer von drei Jahren."

Angesichts dieser Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes gehen die Ausführungen der Bw. ins Leere, auch wenn die Begründung der Bw. im Berufungsfall zum Teil andere Überlegungen beinhaltet als die Beschwerde im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof.

Der Gerichtshof hat klar zum Ausdruck gebracht, dass die Verschmelzung des einzigen GM auf den GT bei einer zweigliedrigen Gruppe vor Ablauf der Dreijahresfrist schädlich ist und die steuerliche Gruppe rückwirkend wegfällt.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Klarstellend wird noch hinzugefügt, dass die Bw. in ihrem Vorbringen wiederholt von einem Zusammenschluss ausgeht. Ein solcher hat jedoch eindeutig nicht stattgefunden. Vielmehr liegt dem Berufungsfall ein Verschmelzungsvorgang zu Grunde. Dieser Umstand hat jedoch keinen Einfluss auf die Entscheidung.

Graz, am 8. März 2013