

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden R1 und die weiteren Senatsmitglieder R2-4 im Beisein der Schriftführerin S in der Beschwerdesache GM1, Adresse, vertreten durch V, 1010 Wien, gegen den Bescheid des FA Wien 1/23 vom 12. Mai 2011, betreffend Körperschaftsteuer 2008 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Die GM1 (im folgenden Bf.) war gemäß Gruppenfeststellungsbescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 18. Jänner 2006 ab der Veranlagung 2005 Gruppenmitglied einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG 1988 mit der Gruppenträgerin GT-alt und den weiteren Gruppenmitgliedern GM2 , GM3 , GM4 , GM5 , GM6 , GM7 und GM8 .

Die Gruppenträgerin und alle Gruppenmitglieder hatten einen einheitlichen Bilanzstichtag zum 31. Dezember.

Mit Bescheid vom 27. März 2008 wurde das rückwirkende Ausscheiden der Gruppenmitglieder GM4 und GM7 ab der Veranlagung 2005 festgestellt.

Am 16. Oktober 2008 stellte die Gruppenträgerin einen Antrag auf Zustimmung zur Umstellung des Wirtschaftsjahres und Wechsel des Bilanzstichtages auf den 31. Oktober. Die Änderung sollte erstmals mit 31. Oktober 2008 wirksam werden und somit ein Rumpfwirtschaftsjahr vom 1. Jänner 2008 bis 31. Oktober 2008 entstehen. Als Grund für die angestrebte Änderung wurde die Möglichkeit einer zeitnäheren Ausschüttung an die Muttergesellschaft angeführt.

Diesem Antrag wurde mit Bescheid vom 23. Dezember 2008 stattgegeben.

Der Gruppenfeststellungsbescheid wurde mit Bescheid vom 14. Juli 2010 dementsprechend geändert.

Am 29. Oktober 2009 erstattet die Bf. beim Finanzamt Wien 1/23 eine Anzeige gemäß § 9 Abs. 9 KStG 1988 und teilte mit, dass sie mit Schreiben vom 23. Oktober 2009 einen Antrag auf Einbeziehung in eine Unternehmensgruppe mit der GT-neu ab dem Veranlagungsjahr 2009 gestellt habe.

Mit Bescheid vom 11. Mai 2011 stellte das Finanzamt fest, dass die Unternehmensgruppe mit der Veranlagung 2007 beendet sei.

Zur Begründung wurde sinngemäß ausgeführt, dass das steuerlich maßgebende Ergebnis der Bf. betreffend das Wirtschaftsjahr 1. November 2008 bis 31. Oktober 2009 gemäß § 9 Abs. 1 KStG 1988 bereits der GT-neu (Gruppenträgerin neue Gruppe) zuzurechnen sein werde. Dieser Umstand habe aber zwingend zur Folge, dass die steuerlich maßgebenden Ergebnisse der alten Gruppenmitglieder für das Jahr 2008 (Bilanzstichtage jeweils 31. Dezember 2008) für das Veranlagungsjahr 2008 der Bf. als Gruppenträgerin der alten Gruppe nicht mehr zugerechnet werden könnten.

Am 12. Mai 2011 erließ das Finanzamt einen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2008, mit dem der Bf. Körperschaftsteuer in Höhe von 1.750 Euro vorgeschrieben wurde.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bf. Berufung, die nunmehr als Beschwerde gilt, und beantragte die ersatzlose Aufhebung des bekämpften Bescheides.

Zur Begründung wurde zusammengefasst folgendes vorgebracht:

Die Bf. sei bis zum 31. Dezember 2008 als Gruppenmitglied finanziell mit dem Gruppenträger GT-alt verbunden gewesen. Die finanzielle Verbindung und somit die materiellen Voraussetzungen für das Bestehen einer Gruppe waren während des gesamten Wirtschaftsjahres 2008 der Bf. gegeben. Die Gruppe der GT-alt sei mit der Veranlagung 2008 zu beenden. Dies gelte für sämtliche Gruppenmitglieder. Da das Veranlagungsjahr dem Kalenderjahr entspreche, sei das steuerliche Ergebnis der Bf. im Veranlagungsjahr 2008 noch von den Wirkungen der Gruppenbesteuerung umfasst und daher an den Gruppenträger GT-alt weiterzuleiten. Aufgrund der unterschiedlichen Bilanzstichtage ergebe sich der Sonderfall, dass das steuerlich maßgebende Ergebnis der Bf. für die Veranlagung 2008 daher dem Gruppenträger erst in dem Wirtschaftsjahr zuzurechnensei, in das der Bilanzstichtag des Gruppenmitgliedes falle (siehe die in der Bescheidbegründung angeführte Bestimmung des § 9 Abs 1 KStG 1988). Im Falle der GT-alt sei das das Wirtschaftsjahr 2008/2009. Konkret bedeute dies, dass das Ergebnis der Bf. im Veranlagungsjahr 2009 des Gruppenträgers zu berücksichtigen und somit dem steuerlich maßgebenden Ergebnis der GT-alt im Veranlagungsjahr 2009 zuzurechnen sei.

In der mündlichen Verhandlung verwies die Bf. und das Finanzamt auf ihr bisheriges Vorbringen.

Das Bundesfinanzgericht legt seiner Entscheidung den am Beginn des Erkenntnisses angeführten Sachverhalt als erwiesen zu Grunde. Dieser ergibt sich aus den in den vorgelegten Finanzamtsakten enthaltenen Unterlagen und ist zwischen den Parteien nicht strittig.

Mit Erkenntnis vom 15. Dezember 2015, RV/7101945/2011 gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid vom 11. Mai 2011 über die Beendigung der Unternehmensgruppe mit der Veranlagung 2007 insofern statt als der Spruch dahingehend geändert wurde, dass die steuerlichen Wirkungen der mit Bescheid vom 18. Jänner 2006 festgestellten Unternehmensgruppe mit der GT-alt als Gruppenträgerin mit der Veranlagung der Gruppenträgerin GT-alt (Bilanzstichtag 31. Oktober 2008) für das Jahr 2008 enden.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 7 Abs. 1 KStG 1988 ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr ist gemäß § 7 Abs. 5 KStG 1988 der Gewinn bei Ermittlung des Einkommens für jenes Kalenderjahr zu berücksichtigen, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

Nach § 9 Abs. 1 KStG 1988 idF BGBl. I Nr. 161/2005, können finanziell verbundene Körperschaften abweichend von § 7 nach Maßgabe des Abs. 8 eine Unternehmensgruppe bilden. Dabei wird das steuerlich maßgebende Ergebnis des jeweiligen Gruppenmitglieds dem steuerlich maßgebenden Ergebnis des beteiligten Gruppenmitglieds bzw. Gruppenträgers jenes Wirtschaftsjahres zugerechnet, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres des Gruppenmitgliedes fällt.

Gemäß § 9 Abs. 8 KStG erstreckt sich die Gruppenbesteuerung auf den Gruppenträger und die Gruppenmitglieder, die in einem schriftlichen Gruppenantrag genannt sind. Dabei gilt folgendes:

TS 1 Der Gruppenantrag ist von den gesetzlichen Vertretern des Gruppenträgers und aller einzubeziehenden inländischen Körperschaften zu unterfertigen.

TS 2 Der Gruppenantrag muss nachweislich vor dem Ablauf jenes Wirtschaftsjahres jeder einzubeziehenden inländischen Körperschaft unterfertigt werden, für das die Zurechnung des steuerlich maßgebenden Ergebnisses erstmalig wirksam sein soll.

TS 5 Der Gruppenantrag ist vom Gruppenträger, bei Vorliegen einer Beteiligungsgemeinschaft vom Hauptbeteiligten oder im Zweifel von einem von der Beteiligungsgemeinschaft bestimmten Mitbeteiligten bei dem für den Antragsteller für die Erhebung der Körperschaftsteuer zuständigen Finanzamt, unter Verwendung des amtlichen Vordruckes, innerhalb eines Kalendermonats nach der Unterfertigung des letzten gesetzlichen Vertreters zu stellen. Alle übrigen einzubeziehenden inländischen Körperschaften haben dem jeweils für jede Körperschaft zuständigen Finanzamt die Tatsache einer Antragstellung anzuzeigen.

TS 6 Das für die Erhebung der Körperschaftsteuer des Antragstellers zuständige Finanzamt hat das Vorliegen der Voraussetzungen für das Bestehen der Unternehmensgruppe gegenüber allen den Antrag unterfertigten Körperschaften bescheidmäßig festzustellen.

Gemäß § 9 Abs. 9 KStG 1988 gilt für Änderungen einer bestehenden Unternehmensgruppe u.a. folgendes:

TS 2 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.

TS 4 Der Feststellungsbescheid (Abs. 8) ist in allen Fällen der Änderung gegenüber dem Gruppenträger und dem betroffenen Gruppenmitglied abzuändern.

Gemäß § 24a Abs. 1 KStG 1988 ist das Ergebnis jedes unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedes (§ 9 Abs. 2) mit Bescheid (§ 92 Abs. 1 lit. b der Bundesabgabenordnung) festzustellen. Nach Abs. 3 leg.cit wird die Körperschaftsteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) nach dem Gruppeneinkommen veranlagt, das dem Gruppenträger zuzurechnen ist (§ 9 Abs. 6 Z 2).

Ansonsten wird bei unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften gemäß § 24 KStG 1988 die Körperschaftsteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) nach dem Einkommen oder dem Gesamtbetrag der Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger im Sinne des § 21 Abs. 1 und 3 veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat.

Strittig ist, ob das steuerlich maßgebende Ergebnis der Bf. für das Jahr 2008 (Bilanzstichtag 31.12.2008), das aufgrund des abweichenden Bilanzstichtages der Gruppenträgerin GT-alt (Bilanzstichtag 31. Oktober 2008) erst zu einem Zeitpunkt (30. September 2009) erreicht, in dem dieser bereits aus der Gruppe ausgeschieden war (Aufnahme in eine neue Gruppe ab der Veranlagung 2009), zu einer Individualbesteuerung gemäß § 7 Abs. 1 KStG 1988 bei der Bf. führt, oder nach Ansicht der Bf. an die GT-neu als Gruppenträgerin der neuen Gruppe weiterzuleiten ist.

Unbestritten ist, dass die Bf. im Veranlagungszeitraum 2008 die Voraussetzungen für die finanzielle Eingliederung in die alte Gruppe erfüllt hat. Dessen ungeachtet kann das Ausscheiden des Gruppenträgers oder eines Gruppenmitglieds zu einem danach liegenden Zeitpunkt dazu führen, dass die abgabenrechtliche "Hauptwirkung" der Unternehmensgruppenbesteuerung, nämlich die Zurechnung des steuerlich maßgebenden Ergebnisses beim Gruppenträger nicht erfolgt, obwohl die Voraussetzungen für die finanzielle Eingliederung während des gesamten Veranlagungszeitraumes des Gruppenmitglieds vorlagen (vgl. etwa das Ausscheiden einer Körperschaft innerhalb von drei Jahren nach Eintritt in die Unternehmensgruppe gemäß § 9 Abs. 10 TS 3 KStG 1988).

Bei der Ergebniszurechnung innerhalb der Unternehmensgruppe wird das Ergebnis der Gruppenmitglieder nicht automatisch dem Gruppenträger, sondern dem unmittelbar übergeordneten Gruppenmitglied zugerechnet (stufenweise oder ebenenweise Zurechnung). § 9 Abs. 1 KStG 1988 konkretisiert den Zeitpunkt der Zurechnung. Danach wird das steuerlich maßgebende Ergebnis des jeweiligen Gruppenmitglieds dem steuerlich

maßgebenden Ergebnis des unmittelbar übergeordneten, beteiligten Gruppenmitgliedes bzw. des Gruppenträgers in jenem Wirtschaftsjahr zugerechnet, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres des Gruppenmitgliedes fällt (vgl. Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Praxiskommentar Gruppenbesteuerung K44).

Die Ergebniszurechnung gilt gleichermaßen auch für Rumpfwirtschaftsjahre und kann dazu führen, dass im Falle eines Rumpfwirtschaftsjahres eines Gruppenmitglieds dem übergeordneten Gruppenmitglied bzw. dem Gruppenträger in einem Wirtschaftsjahr die Ergebnisse des Gruppenmitglieds von zwei Wirtschaftsjahren zugerechnet werden (vgl. Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Praxiskommentar Gruppenbesteuerung K45) aber auch dazu, dass bei einem Rumpfwirtschaftsjahr beim übergeordneten Gruppenmitglied oder des Gruppenträgers in einem Wirtschaftsjahr kein Ergebnis eines Gruppenmitglieds zuzurechnen ist.

Die Zurechnungsregelung in der Unternehmensgruppe kann bei zeitlich „verschobenen Bilanzstichtagen“ zu einer späteren Besteuerung von Ergebnissen von Gruppenmitgliedern führen (vgl. Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Praxiskommentar Gruppenbesteuerung K48).

In der Literatur wurde zu den verschobenen Bilanzstichtagen aber auch darauf hingewiesen, dass sich diese Verschiebung durchaus auch als nachteilig erweisen kann (vgl. Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Praxiskommentar Gruppenbesteuerung K48). Die in diesem Zusammenhang im Ministerialentwurf zum BBG 2009 vorgesehene zwingende Vereinheitlichung der Bilanzstichtage wurde in weiterer Folge nicht beschlossen (vgl. Achatz/Kirchmayer Körperschaftsteuer Kommentar, Wien 2011, Tz 22 zu § 9)

Der von der Bf. vertretenen Rechtsansicht, dass bei Ausscheiden des bisherigen Gruppenträgers und Beitritt zu einer neuen Gruppe, die aufgrund abweichender Bilanzstichtage noch nicht zugerechneten Ergebnisse seiner Gruppenmitglieder gleichsam an den neuen Gruppenträger weiterzuleiten wären, steht die grundsätzlichen Konzeption der Gruppenbesteuerung entgegen.

Gemäß § 9 TS 2 KStG 1998 ist die Unternehmensgruppe beendet, wenn der Gruppenträger ausscheidet. Da es nach der grundsätzlichen Konzeption der Gruppenbesteuerung ausgeschlossen ist, dass ein Gruppenträger gleichzeitig Gruppenmitglied einer anderen Gruppe sein kann (vgl. Grünberger SWK11/2005, S 383) ist der Beitritt des bisherigen Gruppenträgers zu einer anderen Gruppe jedenfalls als Beendigungsgrund für die bisherige Gruppe anzusehen.

Durch den am 23. Oktober 2008 gestellten Gruppenantrag ist die bisherige Gruppenträgerin GT-alt aus der mit Bescheid vom 18. Jänner 2006 festgestellten Unternehmensgruppe ausgeschieden und die Unternehmensgruppe dadurch beendet worden. Dies hat abgabenrechtlich zur Folge, dass letztmals für das Veranlagungsjahr 2008 der GT-alt (alter Gruppenträger) eine Besteuerung nach dem Regime des § 24a KStG 1988 für die alte Gruppe vorzunehmen war. Das steuerlich maßgebende Ergebnis der GT-alt des Jahres 2009 (Wirtschaftsjahr 1. November 2008 bis 31. Oktober 2009)

ist infolge der Unterzeichnung des Gruppenantrages vor dem 31. Oktober 2008 bereits der GT-neu (neuer Gruppenträger) zuzurechnen. Eine Zurechnung der steuerlich maßgebenden Ergebnisse der bisherigen Mitglieder der Gruppe (Bilanzstichtag 31. Dezember 2008) an die GT-neu (neuer Gruppenträger) hätte gemäß § 9 TS 2 KStG 1988 nur dann erfolgen können, wenn die Vertreter der Bf. den Gruppenantrag betreffend Bildung der Gruppe mit der GT-neu. (neuer Gruppenträger) vor dem 31. Dezember 2008 unterschrieben hätten. Der Antrag wurde aber erst 2009 unterschrieben.

Daraus ergibt sich die rechtliche Folge, dass bei den bisherigen Gruppenmitgliedern eine Individualbesteuerung gemäß § 7 Abs. 1 iVm § 24 KStG 1988 für den Veranlagungszeitraum 2008 vorzunehmen ist, weil die steuerlich maßgebenden Ergebnisse zum 31. Dezember 2008 den bisherigen Gruppenträger nicht mehr erreichen und dem neuen Gruppenträger noch nicht zugerechnet werden können (siehe dazu auch W/K/M K411, Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, Die Körperschaftsteuer KStG 1988, Tz 973 zu § 9).

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall ist strittig, ob der Umstand, dass das steuerlich maßgebende Ergebnis eines Gruppenmitgliedes, das aufgrund abweichender Bilanzstichtage den Gruppenträger erst zu einem Zeitpunkt erreicht, in dem dieser bereits aus der Unternehmensgruppe ausgeschieden ist, zu einer Individualbesteuerung gemäß § 7 Abs. 1 KStG 1988 beim Gruppenmitglied führt. Da eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dazu fehlt, war die Revision zuzulassen.

Wien, am 16. Dezember 2015