



GZ. RV/1176-W/10,
GZ. RV/1224-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Dr. A als Masseverwalter der B GmbH, Adresse, und der C GmbH, Adresse, beide vertreten durch D, vom 1. April 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 19. Februar 2010 betreffend Abweisung eines Antrags auf Feststellung einer Unternehmensgruppe ab 2009 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 19. Februar 2010 wies das Finanzamt einen Antrag vom 16. Dezember 2009 auf Feststellung einer Unternehmensgruppe ab der Veranlagung 2009 betreffend die B GmbH als Gruppenträger und deren 90%iger Tochtergesellschaft C GmbH als Gruppenmitglied als unbegründet ab.

Ausfertigungen dieses Bescheides wurden sowohl der B GmbH als auch der C GmbH zugestellt.

In der Begründung des Bescheides führte das Finanzamt zunächst aus, dass über das Vermögen der B GmbH mit Beschluss des Handelsregisters Wien vom XX.XX 2009 und Eintragung im Firmenbuch vom YY.YY 2009 das Konkursverfahren eröffnet worden sei, wodurch die Gesellschaft als aufgelöst gelte.

Das Konkursverfahren sei bei dato nicht abgeschlossen, aufgrund der Aktenlage finde auch kein Fortbetrieb statt.

Nach Ansicht des Finanzamtes könnten Körperschaften in Liquidation nicht in die Gruppe aufgenommen werden, weil die gesetzlich vorgesehene Mindestdauer des Bestehens der Gruppe gemäß § 9 Abs. 10 KStG 1988 nicht erfüllt werden könne. Für die Erfüllung der dreijährigen Mindestdauer der Gruppe sei es erforderlich, dass seit dem Hinzutreten zur Gruppe zwei volle Wirtschaftsjahre vor der Liquidation vergangen seien und der folgende Abwicklungszeitraum zumindest 12 Monate umfasse.

Gemäß § 19 KStG 1988 sei bei einem unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Steuerpflichtigen, der seine Auflösung beschlossen habe bzw. bei einem gesetzlichen Auflösungstatbestand - wie der Konkurseröffnung bei einer AG oder GmbH - , dann, wenn tatsächlich eine Abwicklung erfolgt, der Liquidationsgewinn der Besteuerung zugrunde zu legen.

In Fällen der Abwicklung im Insolvenzverfahren dürfe der Besteuerungszeitraum grundsätzlich fünf Jahre nicht übersteigen.

Daraus folge, dass der steuerliche Einkommensermittlungszeitraum in diesen Fällen vom normalen Besteuerungszeitraum abweicht und im Auflösungszeitraum verwirklichte Gewinne und Verluste in einem einheitlichen Gewinnermittlungszeitraum zusammengefasst würden.

Daher könne eine periodengerechte Zurechnung des jeweils 12 Monate umfassenden Jahresergebnisses des Gruppenmitglieds, wie dies § 9 Abs. 10 KStG 1988 bestimme, zum jeweiligen jahresweise ermittelten Einkommen des Gruppenträgers jenes Wirtschaftsjahres, in das der Bilanzstichtag des Gruppenmitglieds falle (§ 9 Abs. 1 KStG 1988) nicht erfolgen.

Dagegen erhoben sowohl die B GmbH als auch die C GmbH Berufung und beantragten die Feststellung einer Unternehmensgruppe ab der Veranlagung 2009 entsprechend dem Gruppenantrag vom 16. Dezember 2009.

Die Ausführungen im Bescheid, wonach es für die Erfüllung der gesetzlich geforderten dreijährigen Mindestdauer der Gruppe erforderlich sei, dass seit dem Hinzutreten zur Gruppe zwei volle Wirtschaftsjahre vor der Liquidation vergangen seien und der folgende Abwicklungszeitraum zumindest 12 Monate umfasse, seien für den konkreten Fall nicht maßgebend. Dies deshalb nicht, da in Rz 1565 der KStR auf das Gruppenmitglied und nicht auf den Gruppenträger Bezug genommen werde. Lediglich wenn ein Gruppenmitglied in die Liquidation eintrete, sollten für die Erfüllung der Mindestdauer obige Erfordernisse gelten.

In § 9 Abs. 10 KStG 1988 werde auf die Zurechnung des steuerlich maßgebenden Ergebnisses von drei jeweils zwölf Monate umfassenden Wirtschaftsjahre im Sinne des Abs. 6 Bezug

genommen. Zugerechnet – nämlich dem Gruppenträger- würden allerdings nur die Ergebnisse der Gruppenmitglieder. Diesbezüglich wurde auf die Ausführungen in Wiesner/Kirchmayer/Mayer, Gruppenbesteuerung, K 400 und Bruckner, Gruppenbesteuerung, 213f verwiesen.

Dass der Gruppenträger im konkreten Fall im Konkurs sei, stehe einer Gruppenbesteuerung nicht entgegen, solange die gesetzlichen Bestimmungen erfüllt seien. Trotz Konkurs und der durch den Masseverwalter zu erfolgenden Abwicklung der Gesellschaft handle es sich weiterhin um eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft im Sinne des § 9 Abs. 3 iVm § 1 Abs. 2 KStG 1988.

Für den Bestand einer Unternehmensgruppe sei es nicht von Bedeutung, dass das Einkommen des Gruppenträgers im Rahmen der Liquidation nach den besonderen Bestimmungen des § 19 bestimmt werde, da es sich trotzdem um Einkommen handle. Durch den Eintritt eines Auflösungsstatbestandes komme es demnach nicht zwingend zur Beendigung der Gruppe, da durch dessen bloßen Eintritt noch nicht entschieden sei, dass die dreijährige Minstdauer nicht erfüllt werden könne (siehe Hristov in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg) KStG, Rz 69).

Die Entscheidung des UFS vom 31. Oktober 2006, RV/0194-K/06, wonach eine Unternehmensgruppe ex tunc aufgelöst werde, wenn der Gruppenträger zu einem Zeitpunkt in Liquidation trete, zu dem die Minstdauer der Unternehmensgruppe noch nicht erfüllt sei, werde in der einschlägigen Literatur nicht geteilt. Diesbezüglich wurde auf Ausführungen von Vock/Steiner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, Die Körperschaftsteuer I 4, Rz 957 verwiesen.

Betreffend der im Bescheid geforderten periodengerechten Zurechnung des Ergebnisses des Gruppenmitglieds zu Einkommen des Gruppenträgers sei nach Ansicht der Bw. darauf zu verweisen, dass es sich laut Gesetzestext um die (periodengerechte) Zurechnung der Ergebnisse der Gruppenmitglieder handle. Da sich im konkreten Fall das Gruppenmitglied nicht in Liquidation befinde und grundsätzlich die steuerlich maßgebenden Ergebnisse von jeweils drei zwölf Monate umfassende Wirtschaftsjahre zugewiesen werden können, seien die in § 9 KStG 1988 geforderten Voraussetzungen für die Zurechnung erfüllt.

Auch Urtz führe aus, dass der „Umstand, dass während der Abwicklung ein eigener Besteuerungszeitraum zur Anwendung kommt....der vom Kalenderjahr abweicht, und in dem es keine jährlichen Veranlagungen...- sondern nur eine Gesamtveranlagung für den Abwicklungszeitraum- gibt“ seiner Einschätzung nach, nicht zwingend für eine Beendigung der Unternehmensgruppe spreche (siehe Urtz, Liquidation de Gruppenträgers beendet die Unternehmensgruppe, GeS 2007, 29ff).

Zusammenfassend sei somit ausdrücklich festzuhalten, dass die in § 9 KStG 1988 normierten Voraussetzungen für die Bildung einer Gruppe vorliegen würden und alleine der Umstand, dass es sich beim Gruppenträger um eine in Konkurs befindliche Gesellschaft handle, noch nicht dazu führen könne, dass die Bildung der Unternehmensgruppe von vornherein versagt werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

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 § 2 Abs. 5 EStG 1988 ist Gewinnermittlungszeitraum das Wirtschaftsjahr. Das Wirtschaftsjahr deckt sich grundsätzlich mit dem Kalenderjahr. Buchführende Land- und Forstwirte und rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende (§ 5) dürfen jedoch ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr haben; in diesem Fall ist der Gewinn bei Ermittlung des Einkommens für jenes Kalenderjahr zu berücksichtigen, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

Nach Abs. 6 leg.cit umfasst das Wirtschaftsjahr einen Zeitraum von zwölf Monaten. Einen kürzeren Zeitraum darf es dann umfassen, wenn ein Betrieb eröffnet oder aufgegeben wird oder das Wirtschaftsjahr bei einem buchführenden Land- und Forstwirt oder einem rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden auf einen anderen Stichtag umgestellt wird.

Gemäß § 19 Abs. 1 KStG 1988 ist bei der Abwicklung eines unter § 7 Abs. 3 fallenden Steuerpflichtigen, der seine Auflösung beschlossen hat, der Liquidationsgewinn der Besteuerung zugrunde zu legen.

Liquidationsgewinn ist gemäß Abs. 2 leg.cit der im Zeitraum der Abwicklung erzielte Gewinn, der sich aus der Gegenüberstellung des Abwicklungs-Endvermögens und des Abwicklungs-Anfangsvermögens ergibt.

Gemäß Abs. 3 dieser Bestimmung darf der Besteuerungszeitraum drei Jahre, in den Fällen der Abwicklung im Insolvenzverfahren fünf Jahre nicht übersteigen. Das Finanzamt kann diesen Zeitraum in berücksichtigungswürdigen Fällen auf Antrag verlängern.

Gemäß Abs. 5 leg.cit. sind auf die Gewinnermittlung im Übrigen die sonst geltenden Vorschriften anzuwenden.

Gemäß § 9 Abs. 10 KStG 1988 muss die Unternehmensgruppe für einen Zeitraum von mindestens drei Jahren bestehen. Dabei gilt Folgendes:

- Die Minstdauer 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 Minstdauer 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.

Unstrittig ist, dass über das Vermögen der B GmbH mit Beschluss des Handelsregisters Wien vom XX.XX 2009 und Eintragung im Firmenbuch vom YY.YY 2009 bereits vor Einbringung des Gruppenantrages am 16. Dezember 2009 das Konkursverfahren eröffnet wurde.

Daraus folgt, dass im Hinblick auf die nunmehrige Abwicklung des Gruppenträgers in einem Konkursverfahren der steuerlicher Gewinnermittlungszeitraum, abweichend von § 2 Abs. 5 EStG 1988, nicht mehr das Wirtschaftsjahr mit 12 Monaten umfasst, sondern ein besonderer Besteuerungszeitraum gemäß § 19 Abs. 3 KStG 1988, der sich auf bis zu 5 Jahre erstrecken kann, an seine Stelle tritt.

§ 9 Abs. 1 KStG 1988 fordert aber u.a. als Voraussetzung für eine Gruppenbildung die Zurechnung des steuerlich maßgebende Ergebnisses des jeweiligen Gruppenmitglieds zum steuerlich maßgebenden Ergebnis jenes Wirtschaftsjahres des Gruppenträgers, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres des Gruppenmitglieds fällt.

Da bei der als Gruppenträger vorgesehenen Gesellschaft aber nunmehr eine periodengerechte Zurechnung des jeweils 12 Monate umfassenden Jahresergebnisses des Gruppenmitglieds, wie dies § 9 Abs. 10 KStG 1988 bestimmt, zum jeweiligen jahresweise ermittelten Einkommen des Gruppenträgers jenes Wirtschaftsjahres, in das der Bilanzstichtag des Gruppenmitglieds fällt (§ 9 Abs. 1 KStG 1988) nicht erfolgen kann, liegen die Voraussetzungen für eine Gruppenbildung jedenfalls nicht vor.

Eine teleologische Reduktion des Wortlautes der Bestimmungen des § 9 Abs. 1 und 10 KStG 1988 dahingehend, dass die periodengerechte Zurechnung der Ergebnisse sich im Hinblick auf den Verweis auf § 9 Abs. 6 KStG 1988 nur auf die Ergebnisse der Gruppenmitglieder bezieht, erscheint im Hinblick auf die aus den Gesetzesmaterialien (ErlRV 451 BlgNr. XXII. GP) hervorgehende Absicht des Gesetzgebers, unerwünschte Gestaltungen hintanzuhalten, bei der gegenständlichen Fallkonstellation – Gründung einer neuen Gruppe mit einer in Abwicklung befindlichen Gesellschaft als Gruppenträger - unangebracht.

Wien, am 7. Dezember 2010