



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder HRⁱⁿ Dr.ⁱⁿ Elisabeth Hafner, Dr. Reinhold Lexer und Mag. Klaus Schönach über die Berufungen der Bw.1, und Bw.2, beide vertreten durch die Kotlik / Prokopp / Stadler Gesellschaft m. b. H., Klingerstraße 9, 2353 Guntramsdorf, vom 19. Jänner 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck, vertreten durch HRⁱⁿ Mag.^a Marlene Anderl, vom 23. Dezember 2010 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2005 (Gesellschaft m. b. H. i. Ligu.) nach der am 3. November 2011 in 6020 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und lautet wie folgt:

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 02.02.2006 wurde mit Wirksamkeit ab der Veranlagung für das Jahr 2006 zwischen der unbeschränkt steuerpflichtigen X Gesellschaft m. b. H. i. Ligu. (in der Folge Gruppenmitglied) und der unbeschränkt steuerpflichtigen Y Gesellschaft m. b. H. (in der Folge Gruppenträgerin) das Bestehen einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG 1988 festgestellt. Dies hat zur Folge, dass das steuerlich maßgebliche Ergebnis des Gruppenmitgliedes dem steuerlich maßgebenden Ergebnis des Gruppenträgers jenes Wirtschaftsjahres zugerechnet wird, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres des Gruppenmitgliedes fällt.

Das Gruppenmitglied war im Jahr 2005 Kommanditistin der S-GmbH&CoKG, über deren Vermögen im Jahr 2004 das Konkursverfahren eröffnet worden ist. Der Konkurs ist nach rechtskräftiger Bestätigung eines angenommenen Zwangsausgleiches aufgehoben (Beschluss vom 26.4.2005) und die Überwachung der Erfüllung des Zwangsausgleiches mit Beschluss des zuständigen Handelsgerichtes vom 19.4.2006 beendet worden (Ausgleichsquote 20%).

Im Gewinn des Jahres 2005 der S-GmbH&CoKG ist demnach ein Sanierungsgewinn enthalten. Die auf das Gruppenmitglied aus seiner Beteiligung an der S-GmbH&CoKG für das Jahr 2005 entfallenden Einkünfte wurden gemäß § 188 BAO vorerst mit € 900.03,86, der darin enthaltener Sanierungsgewinn mit € 1.531.436,34 festgestellt.

In weiterer Folge wurde mit dem im Spruch genannten Bescheid (vom 23. Dezember 2010) das Einkommen des Jahres 2005 des Gruppenmitgliedes nach § 24a Abs. 1 KStG 1988 mit € 848.577,95 festgestellt (Gewinnanteil aus der Beteiligung von € 900.039,86 vermindert um den laufenden Verlust des Gruppenmitgliedes von € 51.461,91). In diesem Bescheid ist zudem eine „*Nichtfestsetzung* (Anm.: der Körperschaftsteuer) - § 206 lit. b BAO" mit **€ 169.060,39** ausgewiesen. Letzteres erfolgte deshalb, weil durch das StruktAnpG 1996, BGBl. Nr. 2001, ab dem Jahr 1998 die bisherige von § 23 KStG 1988 vorgesehene Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne zwar entfallen ist, das Bundesministerium für Finanzen jedoch unter Berufung auf § 206 lit. b BAO mit Erlass angeordnet hat, von der Festsetzung von aus Sanierungsgewinnen entstehender Körperschaftsteuer insoweit Abstand zu nehmen, als die Abgabenansprüche durch die (sukzessive) Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines Zwangsausgleiches entstanden sind und den der Ausgleichsquote entsprechenden Betrag übersteigen. Die Errechnung des Nichtfestsetzungsbetrages erfolgte - unter Bedachtnahme auf die angesprochenen Grundsätze – nach Maßgabe der Einkommensverhältnisse des Gruppenmitgliedes.

Im angesprochenen Bescheid sind ferner der Gruppenträger, das „*Jahr der Zurechnung*“ (2006; weil der Bilanzstichtag des Gruppenmitgliedes in das Wirtschaftsjahr 2006 des Gruppenträgers fällt) und die „*Prozentzahl der Zurechnung*“ (100%) angegeben.

Auf diesen Feststellungsbescheid aufbauend wurde schließlich am 1. Feber 2011 an den Gruppenträger der Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 erlassen. In diesem ist das Gruppeneinkommen mit € 1.813.283,24 ausgewiesen (Einkommen Gruppenträger € 964.705,29 zuzüglich Einkommen Gruppenmitglied € 848.577,95). Von diesem Gruppeneinkommen wurde die Körperschaftsteuer mit 25% berechnet (€ 453.320,81) und hievon (neben anzurechnenden einbehaltenen Steuerbeträgen) der oben angesprochene „*Nichtfestsetzungsbetrag*“ (€ 169.060,39) abgezogen.

Mit den gegen den Feststellungsbescheid sowohl vom Gruppenmitglied als auch vom Gruppenträger eingebrachten Berufungen wird begehrt, den Spruchbestandteil „Nichtfestsetzung - § 206 lit. b BAO - € 169.060,39“ ersatzlos zu streichen und statt dessen auszusprechen, dass im Einkommen des Jahres 2005 des Gruppenmitgliedes ein Sanierungsgewinn von € 1.513.436,34 enthalten ist. Es müsse nämlich der Sanierungsgewinn als solcher zum Gruppenträger transportiert werden und die Berechnung des nichtfestzusetzenden Steuerbetrages – die im Übrigen auf § 23a KStG 1988 und nicht entsprechend einem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen auf § 206 lit. b BAO zu stützen sei - unter Bedachtnahme auf das Gesamtgruppeneinkommen erfolgen (Anm.: dies ergäbe nach den Ausführungen in der auch gegen den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 erhobenen Berufung einen Nichtfestsetzungsbetrag von **€ 302.687,27**).

Anderes widerspreche nämlich sowohl dem Konzept der Gruppenbesteuerung als auch jenem des Sanierungsgewinnes nach § 23a KStG 1988.

Das Konzept der Gruppenbesteuerung sehe die Ermittlung einer einheitlichen Bemessungsgrundlage durch Zurechnung der Ergebnisse der Gruppenmitglieder zum Ergebnis des Gruppenträgers vor (vgl. 24a Abs. 3 KStG idF BGBl. I 2005/161 und die erläuternden Bemerkungen zu § 9 Abs. 1 KStG 1988). Die Gruppenmitglieder verfügten nach der Zurechnung des Ergebnisses grundsätzlich über keine eigenen steuerpflichtigen Einkünfte mehr (vgl. Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel in Kommentar und systematische Darstellung der Gruppenbesteuerung, S. 149).

§ 23a KStG 1988 sehe eine besondere Tarifbegünstigung vor, wenn das Einkommen Sanierungsgewinne auf Grund der Erfüllung eines gerichtlichen Zwangsausgleiches enthalten. Das Finanzamt habe die Tarifbegünstigung für den Sanierungsgewinn auf Zwischenebene des Gruppenmitgliedes angewendet.

Die Körperschaftsteuer sei jedoch im Fall der Gruppenbesteuerung gemäß § 24a Abs. 3 KStG 1988 nach dem dem Gruppenträger zuzurechnenden Einkommen zu veranlagern. Tarifbegünstigungen stellten Sondervorschriften für die Festsetzung der Steuer dar. Daher könne die Tarifbestimmung des § 23a Abs. 2 KStG 1988 nur unter Bedachtnahme auf das zusammengefasste Gruppeneinkommen unter Berücksichtigung des im Gruppeneinkommen enthaltenen Sanierungsgewinnes angewendet werden.

Das Verfahren bei der Gruppenbesteuerung weise zudem Parallelen zur einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung bei Beteiligungen an Personengesellschaften auf. Gemäß § 188 BAO würden die Einkünfte für die Gesellschafter vorweg mit Bescheid festgestellt werden. Die Ertragsteuer der Gesellschafter bemesse sich sodann nach ihrem

Gesamteinkommen und werde auch ihnen gegenüber festgesetzt. Diesem System folgend seien auch die Einkünfte aus der Beteiligung des Gruppenmitgliedes an der S-GmbH&CoKG mit € 900.0039, 86 mit dem Hinweis darauf, dass dieser Gewinnanteil einen Sanierungsgewinn von € 1.513.436,34 enthalte, festgestellt worden, um die korrekte Besteuerung des Sanierungsgewinnes beim Beteiligten sicherzustellen.

Dem Erkenntnis des VwGH, 30.03.2011, 2008/13/0010, lasse sich ebenfalls entnehmen, dass die Berücksichtigung eines Sanierungsgewinnes erst nach Zusammenrechnung aller positiven und negativen Einkünfte im Zuge der Anwendung des Tarifes zu erfolgen habe. Der Umstand, dass erzielte andere (positive wie auch negative) Einkünfte eine erhebliche Auswirkung auf die auf einen Sanierungsgewinn letztlich tatsächlich entfallende Ertragsteuer haben könnten, sei vom VwGH als nicht entscheidungsrelevant erachtet worden.

In der Berufungsverhandlung hielten beide Parteienvertreter ihre Rechtsansicht aufrecht.

Der steuerliche Vertreter der Berufungswerberinnen (Bw.) verwies nochmals – unter Hinweis auf das bereits oben angesprochene Erkenntnis des VwGH – darauf, dass § 23a KStG 1988 eine Tarifbestimmung sei und das Konzept der Gruppenbesteuerung die Zusammenfassung der steuerlichen Ergebnisse aller Gruppenmitglieder vorsehe. Dieses zusammengefasste Ergebnis sei sodann einer einheitlichen Besteuerung zuzuführen. Die Ermittlung eines Steuernichtfestsetzungsbetrages auf Ebene des Gruppenmitgliedes erweise sich zudem als sinnlos, wenn das Ergebnis des Gruppenträgers bzw. der Gesamtgruppe noch nicht feststehe.

Die Vertreterin des Finanzamtes führte ins Treffen, dass auch ein Gruppenmitglied eine Steuererklärung abgeben müsse, in der – gleich wie bei einer Körperschaft außerhalb einer Gruppe – eine allfällige Ausgleichsquote anzugeben sei. Die Regelung des § 23a KStG 1988 stelle den Fiskus den anderen Gläubigern gleich, die im Rahmen eines Ausgleiches auf ihre Forderungen verzichtet hätten. Aus der Literatur gehe darüber hinaus hervor, dass es sich bei § 23a KStG 1988 um eine Einkommensermittlungsvorschrift handle.

Die Ansicht der Bw. verstieße des Weiteren gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Das Gruppenmitglied sei Eigentümer des sanierten Unternehmens. Die auf das Einkommen des Gruppenmitgliedes entfallende Steuer belaufe sich – unter Außerachtlassung des Sanierungsgewinnes – auf rund € 211.000,--. Eine den Bw. vorschwebende Steuernichtfestsetzung betrage etwa € 300.000,-- und beliefe sich auf 143% der Steuerbelastung des Gruppenmitgliedes (ohne Sanierungsgewinn). Dies sei überschießend und ungerecht.

Dem entgegnete der steuerliche Vertreter der Bw., dass die tatsächliche steuerliche Auswirkung eines Nichtfestsetzungsbetrages letztlich von der jeweiligen Konstellation

abhänge. Habe der Gruppenträger einen Verlust erwirtschaftet, erweise sich eine – wie im gegenständlichen Fall begehrte – Steuernichtfestsetzung sogar als negativ. Anzumerken sei zudem, dass der Sanierungsgewinn nicht vom Gruppenmitglied selbst, sondern von einer Mitunternehmerschaft, nämlich der S-GmbH&CoKG, erzielt worden sei. Diesen Sanierungsgewinn rechne das Finanzamt dem Gruppenmitglied zu, obwohl dieses als solches nicht vom Sanierungsverfahren betroffen gewesen sei.

Abschließend beantragte die Vertreterin des Finanzamtes, die Berufungen als unbegründet abzuweisen, während der steuerliche Vertreter der Bw. begehrte, diesen Folge zu geben.

Zum Sachverhalt merkt der Senat noch an, dass mit dem zwischen Gruppenmitglied und Gruppenträger geschlossenen Gruppenvertrag auch – wie von § 9 Abs. 8 dritter Teilstrich KStG 1988 vorgesehen – Regelungen über den Steuerausgleich folgenden Inhalts vereinbart worden sind:

„2. Steuerausgleich

2.1. Erzielen sowohl der Gruppenträger als auch das Gruppenmitglied Gewinne, so beträgt die Steuerumlage, die das Gruppenmitglied zu leisten hat, 25% des überrechneten steuerlichen Gewinnes.

2.2. Erzielt der Gruppenträger Gewinne und das Gruppenmitglied Verluste, so erhält das Gruppenmitglied eine Steuerumlage in Höhe der Steuereinsparung, die der Gruppenträger durch Überrechnung der steuerlichen Verluste des Gruppenmitgliedes erzielt.

2.3 Erzielt das Gruppenmitglied Gewinne und der Gruppenträger Verluste, so leistet das Gruppenmitglied an den Gruppenträger eine Steuerumlage von 25% des überrechneten steuerlichen Gewinns.

2.4. Erzielen sowohl der Gruppenträger als auch das Gruppenmitglied Verluste, so leistet der Gruppenträger nach Maßgabe der Verwertung der Verlustvorträge an das Gruppenmitglied eine Steuerumlage. "

Über die Berufungen wurde erwogen:

§ 23a KStG 1988 idF BGBl I 2003/71 (mit Wirksamkeit ab 21.8.2003 neu in das KStG eingefügt) mit der Überschrift „Sanierungsgewinn“ legt Folgendes fest:

Abs. 1: Zu den Einkünften gehören Sanierungsgewinne, das sind Gewinne, die durch Vermehrung des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind.

Abs. 2: Sind im Einkommen Sanierungsgewinne enthalten, die durch Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines gerichtlichen Ausgleiches im Sinne der Ausgleichsordnung oder eines Zwangsausgleiches (§140 ff der Konkursordnung) entstanden sind, gilt für die Berechnung der Steuer Folgendes:

1. Es ist die rechnerische Steuer sowohl einschließlich als auch ausschließlich des Sanierungsgewinnes zu ermitteln.

2. der Unterschiedsbetrag ist mit jenem Prozentsatz zu vervielfachen, der dem Forderungsnachlass entspricht (100% abzüglich der Ausgleichsquote).

3. Das Ergebnis ist von der nach Z 1 ermittelten Steuer einschließlich der Sanierungsgewinne abzuziehen.

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage (59 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XXII. GP) führen hiezu aus, dass die steuerliche Behandlung der Sanierungsgewinne seit dem Auslaufen der Befreiungsregelung des § 23 KStG 1988 nur über die Abstandnahme von der Besteuerung in bestimmten Sanierungsfällen erreichbar ist. Mit der Reaktivierung in einem neuen § 23a soll – den einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen entsprechend – an der Steuerpflicht dem Grunde nach festgehalten und eine Steuerentlastung in Fällen des gerichtlichen Ausgleiches und des Zwangsausgleiches vorgesehen werden.

Zum – ebenfalls wiedereingeführten, hinsichtlich der Berechnung der Steuer mit § 23a KStG inhaltsgleichen - § 36 EStG 1988 halten die angesprochenen Erläuterungen Nachstehendes fest:

„Bis einschließlich 1987 waren Sanierungsgewinne bei der Einkommensermittlung vollständig auszuscheiden. Aufgrund der „Verewigung“ des Verlustvortrages mit Wirkung ab 1998 sind Sanierungsgewinne seit der Veranlagung 1998 grundsätzlich steuerpflichtig. In der Praxis hat sich aber gezeigt, dass der auf den Sanierungsgewinn entfallende Abgabenanspruch häufig nicht voll durchsetzbar ist. Dies ist vor allem in Fällen des Abschlusses eines gerichtlichen Ausgleichs oder eines Zwangsausgleiches zu beobachten. Das Bundesministerium für Finanzen hat daher die Finanzämter gemäß § 206 lit. b BAO angewiesen, ohne vorherige Berichterstattung von der Festsetzung von aus Sanierungsgewinnen entstehender Einkommen- oder Körperschaftsteuer insoweit Abstand zu nehmen, als die Abgabenansprüche durch (sukzessiver) Erfüllung der Ausgleichsquote nach Abschluss eines gerichtlichen Ausgleiches im Sinne der Ausgleichordnung oder eines Zwangsausgleiches (§§ 140 ff Konkursordnung) entstanden sind und den der Ausgleichsquote entsprechenden Betrag übersteigen. Diese allgemeine Verwaltungsanweisung gewährleistet dem Abgabepflichtigen allerdings keinen Rechtsanspruch auf diese Steuerermäßigung (vgl. VwGH, 28.01.2003, 2002/14/0139). Die erlassmäßige Regelung soll daher im Interesse der Rechtssicherheit legislativ verankert werden. Inhaltlich entspricht diese Regelung der bisher auf § 206 BAO gestützten Verwaltungspraxis.“

Die Frage, ob die von § 23a KStG 1988 vorgesehene Verhältnisrechnung betreffend die unbestritten Platz zu greifende Nichtfestsetzung der Körperschaftsteuer unter Bedachtnahme auf das Einkommen des Gruppenmitgliedes allein oder aber an Hand des

Gesamtgruppeneinkommens vorzunehmen ist, beantwortet sich nach Ansicht des Senates unter Zugrundelegung nachstehender Erwägungen:

Gemäß § 7 Abs. 1 KStG 1988 ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zu Grunde zu legen, dass der unbeschränkt Steuerpflichtige (d. s. nach § 1 Abs. 2 Z. 1 leg. cit. u. a. juristische Personen des privaten Rechtes wie beispielsweise gegenständlichenfalls Gesellschaften mit beschränkter Haftung) innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Abweichend von § 7 können jedoch finanziell verbundene Körperschaften gemäß § 9 Abs. 1 KStG 1988 (mit Wirkung ab der Veranlagung 2005; StReformG 2005, BGBl. I 2004/57; § 9 – Unternehmensgruppen - Stammfassung) eine Unternehmensgruppe bilden. Dabei wird das steuerliche Ergebnis des jeweiligen Gruppenmitgliedes dem steuerlich maßgebenden Ergebnis des beteiligten Gruppenträgers jenes Wirtschaftsjahres zugerechnet, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres des Gruppenmitgliedes fällt.

Bei Ermittlung des zuzurechnenden steuerlichen Ergebnisses ist nach § 9 Abs. 6 KStG 1988 (idF StReformG 2005, BGBl. I 2004/57, Stammfassung) Folgendes zu beachten:

1. Als Ergebnis eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedes gilt der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 und dieses Bundesgesetzes ermittelte Gewinn oder Verlust aus Einkunftsquellen des jeweiligen Wirtschaftsjahres.
2. Das Ergebnis im Sinne der Z 1 ist dem am Gruppenmitglied beteiligten Gruppenträger zuzurechnen. Beim Gruppenträger ist auf das zusammengefasste Ergebnis § 7 Abs. 2 KStG 1988 anzuwenden.

Nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz. Anzuwenden sind § 2 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes 1988 auf Einkünfte aus einer Beteiligung, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, sowie § 2 Abs. 2b und § 2 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage (451 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XXII. GP.) führen zu § 9 Abs. 6 KStG 1988 aus, dass jedes Mitglied einer Unternehmensgruppe jährlich seinen Gewinn unabhängig von anderen Mitgliedern nach allgemeinem Ertragsteuerrecht zu ermitteln hat. Der in der (evidenzmäßigen) Körperschaftsteuererklärung erklärte Gewinn oder Verlust hat sodann nur für die behördliche

Überprüfung Bedeutung. Auf Grund der Zurechnung unterbleibt – mit Ausnahme der Mindestbesteuerung bei Kapitalgesellschaften als Mitgliedern – eine Besteuerung.

Der Gruppenträger hat das vereinigte Ergebnis aller Gruppenmitglieder mit dem eigenem Gewinn oder Verlust zusammenzurechnen und die Summe oder den Saldo als Gesamtbetrag der Einkünfte im Veranlagungswege der Körperschaftsteuer zu unterziehen. Ergibt die Summierung oder Saldierung aller Ergebnisse einen (Gesamt-)Verlust, ist dieser als vortragsfähiger Verlust im Sinne des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 zu werten und in den Folgejahren beim Gruppenträger unter Beachtung des nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 maßgeblichen § 2 Abs. 2b EStG 1988 zu verrechnen. Soweit bei Kapitalgesellschaften als Gruppenträger auf Grund des vereinigten Einkommens Mindestkörperschaftsteuer anfällt, sind auch sämtliche Gruppenmitglieder mindestkörperschaftsteuerpflichtig.

Die Z. 1 und 2 des § 9 Abs. 6 KStG (zuzurechnendes steuerrechtliches Ergebnis) wurden mit AbgÄG 2004, BGBl. I 2004/180, mit Wirksamkeit bereits ab der Veranlagung 2005, wie folgt geändert:

1. Als Ergebnis eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedes gilt das Einkommen unter Berücksichtigung der Z. 4 (diese betrifft im gegenständlichen Fall nicht relevante sog. Vorgruppen- und Außergruppenverluste)
2. Das Einkommen im Sinne der Z 1 ist dem am Gruppenmitglied beteiligten Gruppenträger zuzurechnen. Als Ergebnis des Gruppenträgers gilt das Einkommen mit der Maßgabe, dass Sonderausgaben vom zusammengefassten Ergebnis abzuziehen sind.

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage (686 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XXII. GP) führen zu dieser Gesetzesänderung aus, die Verwendung des Begriffes „Einkommen“ soll klarstellen, dass unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder zunächst unabhängig von der Unternehmensgruppe **ihr** Einkommen im Sinne des § 7 Abs. 2 zu ermitteln haben. Daher sind auch § 2 Abs. 2a (weder ausgleichs- noch vortragsfähig sind Verluste aus Beteiligungen, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht), § 2 Abs. 2 b (Verlustverrechnungs- und Vortragsgrenzen) oder § 2 Abs. 8 EStG 1988 (betrifft ausländische Einkünfte) bei der Einkommensermittlung von unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern anzuwenden. ... Auch der Gruppenträger hat sein „Einkommen“ zunächst unabhängig mit der Maßgabe zu ermitteln, dass (Anm.: erst) Sonderausgaben (wie insbesondere vortragsfähige Verluste) vom zusammengefassten Ergebnis abzuziehen sind. Steuerbegünstigungen, Freibeträge und Spenden sind ebenfalls bereits auf Ebene des Gruppenmitgliedes geltend zu machen.

Bei der Berechnung sind die Verhältnisse des einzelnen Gruppenmitgliedes maßgebend (Urtz, in Achatz / Kirchmayr, Körperschaftsteuergesetz – Kommentar, Rz. 251 z. § 9).

Da – trotz der letztlich vorzunehmenden Ergebniszurechnung – das jeweilige Gruppenmitglied persönlich steuerpflichtig bleibt und sein steuerlich maßgebendes Ergebnis selbstständig zu ermitteln hat (Urtz a.a.O. Rz. 231 z. § 9), vermögen sich dementsprechend nach Ansicht des Senates allein das Gruppenmitglied betreffende Umstände – wie gegenständlichenfalls das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes und die entsprechende Begünstigung des § 23a KStG 1988 – auch nur bei diesem niederzuschlagen.

Daran vermag auch der Hinweis der Bw. auf § 24a Abs. 3 KStG 1988 nichts zu ändern. Die genannte Gesetzesstelle bestimmt nämlich nur, dass die Körperschaftsteuer bei der Gruppenbesteuerung nach dem dem Gruppenträger zuzurechnenden Einkommen zu veranlagern ist, trifft aber keine Aussage hinsichtlich des auf dieses Einkommen anzuwendenden Steuertarifes.

Nicht zuletzt auch wegen des Bestehenbleibens der persönlichen Steuerpflicht des Gruppenmitgliedes hat der Gesetzgeber wohl auch in § 9 Abs. 8 dritter Teilstrich KStG 1988 angeordnet, dass die Bildung einer Unternehmensgruppe den Abschluss einer Vereinbarung über den Steuerausgleich voraussetzt.

Sanierungsgewinne sind zudem nach der Legaldefinition des § 23aKStG 1988 Gewinne, die durch **Vermehrung des Betriebsvermögens** infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind. Eine Betriebsvermögensvermehrung ist jedoch allein beim Gruppenmitglied und nicht auch beim Gruppenträger eingetreten.

Die Bw. meinen in diesem Zusammenhang zwar, dass der Sanierungsgewinn – ungeachtet seiner Zurechnung an das Gruppenmitglied – auch nicht vom Gruppenmitglied, sondern von einer Mitunternehmerschaft, nämlich der der S-GmbH&CoKG erzielt worden sei.

Dieses Vorbringen übersieht jedoch, dass das Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft (wie im gegenständlichen Fall jenes der S-GmbH&CoKG) den einzelnen Gesellschaftern zuzurechnen ist (siehe Jakom / Baldauf EStG 2011, § 23 Rz. 181).

Die Ansicht der Bw. widerspreche zudem der Intention des § 23a KStG 1988, wonach eine Steuerfestsetzung (maximal) in Höhe der auf die im Insolvenzverfahren nachgelassene Quote entfallende Körperschaftsteuer zu unterbleiben hat (Kofler a.a.O, Rz. 4 z. § 23a). Dies kommt auch in dem von den Bw. ins Treffen geführten Erkenntnis VwGH, 30.03.2011, 2008/13/0010, zum Ausdruck, in dem der Gerichtshof (wörtlich) Folgendes ausführt:

*„Die Begünstigung des § 36 EStG liegt in einer **Ermäßigung der Steuer**, die auf einen aus einem Schulderrlass resultierenden Gewinn entfällt, **in dem Umfang, in dem auch die Gläubiger im Rahmen des gerichtlichen Ausgleiches oder Zwangsausgleiches auf ihre Schulden verzichten.**“*

Auch der weitere Inhalt des angesprochenen Erkenntnisses stützt die Berufungsbegehren nicht. Der Gerichtshof hat nämlich den Schluss, dass sich die Frage nach der Tarifiermäßigung (des § 36 EStG) erst nach Vornahme eines Verlustausgleichsverfahrens im Rahmen des Tarifes stellt, betreffend eine natürliche Person aufbauend auf die in diesem Zusammenhang geltende Einkommensdefinition des § 2 Abs. 2 EStG 1988 gezogen, wonach Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 bezeichneten Einkunftsarten **nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben**, und nach Abzug von Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und bestimmten Freibeträgen, ist. Im gegenständlichen Fall bleibt jedoch für eine derartige Einkünfteermittlung (der Unternehmensgruppe) kein Raum, da das Gruppenmitglied persönlich steuerpflichtig bleibt.

Daher geht auch der Hinweis der Bw. auf eine Analogie zur einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung ins Leere.

Die Berufungen waren daher als unbegründet abzuweisen.

Angemerkt sei noch, dass die Erlassung eines Feststellungsbescheides der gegenständlichen Art von § 24a Abs. 1 Z. 1 KStG 1988 vorgesehen ist. Dieser Feststellungsbescheid ist gemäß § 24a Abs. 2 KStG 1988 Grundlage für die Festsetzung der Körperschaftsteuer beim Gruppenträger.

Der Ausweis eines allfälligen Steuernichtfestsetzungsbetrages gemäß § 23a KStG 1988 in einem solchen Feststellungsbescheid ist nun in § 24 a KStG 1988 zwar nicht ausdrücklich angeführt. Es entspricht aber der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, dass mit Feststellungsbescheiden, die Grundlagen für Abgabenbescheide sind, über alle abgabenrechtlich relevanten Feststellungen abgesprochen werden soll, weil sie zweckmäßigerweise in jenem Verfahren zu treffen sind, in dem der maßgebende Sachverhalt mit dem geringsten Verwaltungsaufwand ermittelt werden kann (vgl. etwa VwGH, 28.11.2001, 97/13/0204). Der Ausweis eines Steuernichtfestsetzungsbetrages im bekämpften Bescheid erfolgte daher zu Recht.

Es war jedoch der Hinweis im angefochtenen Bescheid auf § 206 lit b BAO durch § 23a KStG 1988 zu ersetzen, weil mit dieser durch das BGBl I 2003/71 mit Wirksamkeit ab 21.8.2003 neu in das KStG eingefügten Bestimmung die bisherige Regelung des diesbezüglichen Erlasses des Bundesministeriums für Finanzen im Interesse der Rechtssicherheit mit Rechtsanspruch für den Abgabepflichtigen legislativ verankert worden ist.

Der Senat hatte zudem (dem diesbezüglichen Antrag des Finanzamtes, der von den Bw. zustimmend zur Kenntnis genommen worden ist) die in den Verwaltungsakten erliegende geänderte Mitteilung über die Feststellung der Einkünfte des Gruppenmitgliedes an der S-GmbH&CoKG vom 02.09.2009 entsprechend zu berücksichtigen.

Nach all dem war spruchgemäß zu entscheiden.

Die Einkünfte des Gruppenmitgliedes errechnen sich demnach wie folgt:

Gewinnanteil S-GmbH&CoKG alt	900.039,86
Gewinnanteil neu lt. Feststellungsbescheid vom 2.9.2009	<u>909.134,70</u>
Differenz	9.094,84
Einkommen des Gruppenmitgliedes alt	848.577,95
Erhöhung lt. oben	<u>+ 9.094,84</u>
Einkommen des Gruppenmitgliedes neu	857.672,79

Berechnung Nichtfestsetzungsbetrag gemäß § 23a KStG 1988:

			KÖSt	
Einkünfte mit Sanierungsgewinn	857.672,79	857.672,79	25%	214.406,95
- Sanierungsgewinn	<u>- 1.513.436,34</u>			
Einkünfte ohne Sanierungsgewinn		- 655.763,55	MiKö 3Qu (Neugr.)	819,00
Steuerunterschiedsbetrag				213.587,95
Ausgleichsquote 20%				
Nichtfestsetzungsbetrag 80%				170.870,36

Klagenfurt am Wörthersee, am 13. Jänner 2012