



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A-AG als Rechtsnachfolgerin der B-GmbH, Wien, vertreten durch Deloitte Audit Wirtschaftsprüfungs GmbH, 1013 Wien, Renngasse 1/Freyung, vom 10. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 8. April 2008 betreffend Änderung des Gruppenfeststellungsbescheides gemäß § 9 Abs. 10 KStG 1988 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 6. Februar 2006 stellte das Finanzamt antragsgemäß das Bestehen einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 mit der C-AG als Gruppenträger und ihrer 100%igen Tochtergesellschaft, der B-GmbH, als einzigem Gruppenmitglied ab der Veranlagung 2005 fest.

Mit Verschmelzungsvertrag vom 21. Mai 2007 wurde die B-GmbH mit Wirkung zum 31. Dezember 2006 durch Übertragung ihres Vermögens als Ganzes mit der C-AG im Wege der Gesamtrechtsnachfolge unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Artikel I UmgrStG verschmolzen. Am 25. Juli 2007 wurde die Verschmelzung verbunden mit der Auflösung und Löschung der B-GmbH im Firmenbuch eingetragen.

Das Finanzamt sah mit dem angefochtenen, auf § 295a BAO gestützten Bescheid vom 8. April 2008 die in § 9 Abs. 10 KStG 1988 statuierte Mindestdauer von drei Jahren für das Bestehen

einer Gruppe als nicht erfüllt an, da die Verschmelzung des Gruppenträgers auf die einzige Beteiligungskörperschaft oder umgekehrt mit dem, dem Verschmelzungstichtag folgenden Tag die Unternehmensgruppe beende. In diesem Sinne stellte deshalb das Finanzamt unter Änderung des Bescheides vom 6. Februar 2006 fest, dass die Unternehmensgruppe rückwirkend nicht bestehe.

Dagegen wurde Berufung und nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung Vorlageantrag erhoben. Begründend heißt es, dass die rückwirkende Verschmelzung der B-GmbH auf die C-AG zum Stichtag 31. Dezember 2006 nach dem Gesetzeswortlaut des § 9 Abs. 10 KStG 1988 nicht zu einer Nachversteuerung führe, da eine Wiederaufnahme des Verfahrens bzw. die maßgebenden Verhältnisse, die sich ohne Gruppenzugehörigkeit ergeben hätten, ausdrücklich nur bei Ausscheiden einer Körperschaft innerhalb von drei Jahren aus der Gruppe vorgeschrieben seien. Ein Ausscheiden sei bei einer Verschmelzung jedoch nicht gegeben, es handle sich vielmehr um eine Verdichtung der Unternehmensgruppe. Des Weiteren sei gemäß § 9 Abs. 10 erster Teilstrich KStG 1988 die Mindestdauer nur erfüllt, wenn das steuerlich maßgebliche Ergebnis von drei Wirtschaftsjahren, welche jeweils zwölf Monate umfassten, zugerechnet werde. Eine Zurechnung bzw. Zusammenrechnung des steuerlich maßgeblichen Ergebnisses erfolge durch die Verschmelzung jedenfalls. Überdies sei die erstmalige Regelung in den Umgründungssteuerrichtlinien (Rz 354c, wonach die Verschmelzung des Gruppenträgers auf die einzige Beteiligungskörperschaft oder umgekehrt mit dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Tag die Unternehmensgruppe beende und bei erfolgter Verschmelzung vor Ablauf der Mindestdauer von drei Jahren eine Rückabwicklung im Sinne des § 9 Abs. 10 KStG 1988 stattfinde) ausdrücklich erst auf Umgründungen mit Vertragstag ab dem 1. September 2007 anzuwenden. Es werde deshalb der Antrag gestellt, den Bescheid vom 8. April 2008 aufzuheben.

In der Folge wurde die C-AG als übertragende Gesellschaft mit der D-GmbH, später umbenannt in A-AG, als übernehmende Gesellschaft verschmolzen.

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 steuerlichen maßgebenden Ergebnis des beteiligten Gruppenmitglieds bzw. Gruppenträgers jenes Wirtschaftsjahres zugerechnet, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres des Gruppenmitgliedes fällt.

Als finanziell verbunden gelten Körperschaften nach Abs. 4 leg.cit. grundsätzlich bei einer Beteiligungsquote von mehr als 50 %.

Die finanzielle Verbindung im Sinne des Abs. 4 muss während des gesamten Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitgliedes vorliegen (Abs. 5 erster Satz leg.cit.). Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe gelten nicht als Änderung der Voraussetzungen für Gruppenverhältnisse, sofern die Unternehmensgruppe weiterhin finanziell verbunden bleibt (Abs. 5 letzter Satz leg.cit.).

Die die gegenständlich strittige notwendige Bestandsdauer einer Unternehmensgruppe regelnde Bestimmung des Abs. 10 leg.cit. lautet wie folgt:

„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 im 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.“*

Nach diesem unzweifelhaften Gesetzeswortlaut muss eine Unternehmensgruppe für einen Zeitraum von mindestens drei Wirtschaftsjahren bestehen. Kommt es wie im konkreten Fall vor Ablauf dieser dreijährigen Mindestbestandsdauer der Gruppe zu einer Verschmelzung des einzigen Gruppenmitgliedes mit dem Gruppenträger, führt dies nach der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates (idF UFS) vom 17. November 2009, RV/0197-F/09, zur Beendigung der Gruppe und damit zu einer Rückabwicklung der Ergebnisverrechnung. In dieser Entscheidung, der auch im vorliegenden Fall gefolgt wird, ist der UFS von folgenden Überlegungen ausgegangen:

Nach § 9 Abs. 10 KStG 1988 hat ein Wirtschaftsjahr einen Zeitraum von mindestens 12 Monaten zu umfassen und eine Unternehmensgruppe sohin mindestens 36 Monate zu bestehen, um die Zurechnung der Ergebnisse der Gruppenmitglieder zum Gruppenträger auf Dauer zu gewährleisten (vgl. Achatz/Pichler/Stockinger in Quatschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel, Gruppenbesteuerung, § 9 Abs. 10, Rz 4). Ausnahmen von der dreijährigen Mindestbestandsdauer sieht das Gesetz nicht vor.

Mit der Verschmelzung zweier Kapitalgesellschaften nach Art I UmgrStG geht das Vermögen der übertragenden Gesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die übernehmende Gesellschaft über. Die übernehmende Gesellschaft tritt in die Rechtsstellung der übertragenden Gesellschaft ein. Mit der Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch ist die übertragende Gesellschaft aufgelöst und beendet (vgl. Duursma/Duursma-Kepplinger/Roth, Handbuch zum Gesellschaftsrecht, Rz 3285).

Die Verschmelzung des einzigen Gruppenmitgliedes mit dem Gruppenträger zieht damit die Beendigung der Gruppe nach sich (vgl. Zöchling in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG⁴, § 6, Rz 31). Ist dabei die in § 9 Abs. 10 KStG 1988 normierte Drei-Jahres-Frist nicht erfüllt, kommt es unter Erlassung eines entsprechend geänderten Feststellungsbescheides zur Rückabwicklung der Wirkungen der Gruppenbesteuerung und somit zu einer Rückverrechnung der während des aufrechten Bestands der Gruppe von den Gruppenmitgliedern an den Gruppenträger zugerechneten Ergebnisse (vgl. Achatz/Pichler/Stockinger, aaO, Rz 15 und 26).

Hierfür spricht neben dem klaren Wortlaut des § 9 Abs. 10 KStG 1988 auch § 9 Abs. 5 letzter Satz, der normiert, dass bei Vermögensübertragungen innerhalb der Gruppe die „finanzielle Verbundenheit in der Gruppe“ aufrecht bleibt. Zudem setzt eine Gruppe tatbestandsmäßig zwei oder mehrere Teilnehmer voraus, was bei der Verschmelzung der einzigen bzw. letzten beiden Teilnehmer nicht erfüllt ist (vgl. Damböck, Verschmelzung und Gruppenbesteuerung, ecolex 2007, 158).

Weiters wird zu § 9 Abs. 10 KStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes 2005 in den Gesetzesmaterialien (ErlRV 451 BlgNr. XXII. GP) Folgendes ausgeführt:

„Um unerwünschte Gestaltungen hintan zu halten, sollen die steuerlichen Wirkungen der Gruppenbildung bleibend nur dann gegeben sein, wenn diese durch einen Zeitraum von drei - insgesamt sechsunddreissig Monate umfassende - Wirtschaftsjahre 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.“

Auch aus diesen Gesetzesmaterialien lässt sich keine Absicht des Gesetzgebers erkennen, Ausnahmen von der Mindestbestandsdauer vorzusehen bzw. die Bestimmung des § 9 Abs. 10 KStG 1988 nur dann zur Anwendung kommen zu lassen, wenn im konkreten Fall tatsächlich eine „unerwünschte Gestaltung“ vorliegt, zumal die BAO ohnedies ein entsprechendes Instrumentarium für die Nichtanerkennung missbräuchlicher Gestaltungen vorsieht. Vielmehr wird eine Mindestdauer statuiert, um damit „unerwünschte Gestaltungen“ jedweder Art von vornherein hintan zu halten. Gerade im Hinblick auf die durch die Gruppenbesteuerung eröffneten steuerlichen Möglichkeiten und den dadurch auch verursachten Verwaltungsaufwand erscheint das Erfordernis einer solchen Mindestbestandsdauer nach Dafürhalten des UFS auch nicht unsachlich.

Der von Beiser, Gruppenende durch Verschmelzung vor Ablauf der Mindestdauer - Rückabwicklung der Verlustverrechnung - Gruppenbesteuerung und Verschmelzung, SWK 2008, 594 und 785, vorgeschlagenen „teleologische Reduktion“ des auch von ihm statuierten eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 9 Abs. 10 KStG 1988 im Falle von Verschmelzungen von Gruppenmitgliedern wird deshalb vom UFS nicht gefolgt.

In Bezug auf die in der Berufung erwähnten Umgründungssteuerrichtlinien sei lediglich darauf hingewiesen, dass es sich dabei um für den UFS nicht verbindliche Ausführungen der Finanzverwaltung handelt und auch der Abgabepflichtige daraus keine Rechte ableiten kann.

Es war deshalb spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 7. Jänner 2010