



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Peter Steurer und die weiteren Mitglieder Dr. Wolfgang Kofler, Bernd Feldkircher und Dr. Klaus Holbach über die Berufung der X AG, vertreten durch die Rödl und Partner GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 1030 Wien, Zaunergasse 4/4.OG, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Änderung des Gruppenfeststellungsbescheides gemäß § 9 Abs. 10 KStG 1988 nach der am 12. November 2009 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheid vom 12. Juli 2006 hat das Finanzamt antragsgemäß das Bestehen einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 mit der X AG als Gruppenträger und ihrer 100%igen Tochter, der Y Handelsgesellschaft m.b.H., als einzigem Gruppenmitglied ab der Veranlagung 2006 festgestellt. Bilanzstichtag beider Unternehmen ist jeweils der 31. März.

Mit Verschmelzungsvertrag vom 22. März 2007 wurde die Y Handelsgesellschaft m.b.H. mit Wirkung zum 31. Dezember 2006 durch Übertragung ihres Vermögens als Ganzes mit der X AG im Wege der Gesamtrechtsnachfolge unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Artikel I UmgrStG verschmolzen. Am 29. März 2007 wurde die Verschmelzung verbunden mit der Auflösung und Löschung der Y Handelsgesellschaft m.b.H im Firmenbuch eingetragen.

Das Finanzamt sah infolgedessen die in § 9 Abs. 10 KStG 1988 statuierte Mindestdauer von drei Jahren für das Bestehen einer Gruppe als nicht erfüllt an und erklärte die Gruppe mit Bescheid vom 4. Februar 2009 rückwirkend ab der Veranlagung 2006 als beendet, Gruppenträger und Gruppenmitglied seien ab 2006 wieder gesondert zu veranlagern.

Dagegen wandte sich die Berufungsführerin mit Berufung und nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung mit Vorlageantrag. Begründend wurde unter Hinweis auf Beiser, SWK 22/2008, S 594, im Wesentlichen ausgeführt, die Mindestbehaltefrist des § 9 Abs. 10 KStG 1988 sei im Falle einer Verschmelzung von Gruppenmitgliedern nicht zu beachten, weil dies mit Sinn und Zweck der Rechtsvorschrift nicht vereinbar sei. Die Gesetzesmaterialien zeigten, dass Sinn und Zweck der Mindestbestandsdauer des § 9 Abs. 10 KStG 1988 darin bestünden, "unerwünschte Gestaltungen hintan zu halten". Wenn somit diese Vorschrift eine Schranke zur Verhinderung von kurzfristigen Steuergestaltungen darstellen solle, könne sie konsequenterweise nicht zur Anwendung gelangen, wenn durch eine Verschmelzung der Gruppenmitglieder das mit der Unternehmensgruppe verfolgte Ziel einer Ertragskonsolidierung nicht beendet, sondern vielmehr verstärkt werde. Eine Verschmelzung von Gruppenmitgliedern intensiviere die Konsolidierung von ertragsteuerlichen Gewinnen und Verlusten innerhalb einer Unternehmensgruppe im Sinne des § 9 KStG 1988 zu einem Anfall der Gewinne und Verluste bei einem neuen Zurechnungssubjekt, das aus der Verschmelzung hervorgehe. Nach einer Verschmelzung würden die Effekte einer Unternehmensgruppe nur noch verstärkt bzw. vollendet. Eine Verschmelzung zwischen Gruppenmitgliedern könne daher keinesfalls als "unerwünschte Gestaltung" zur willkürlichen Verlustverlagerung gewertet werden und somit auch nicht zu einer Rückabwicklung einer Unternehmensgruppe führen.

Den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, bei einer Verschmelzung könnten Verluste unter Umständen nicht auf die übernehmende Körperschaft übergehen und die übernehmende Körperschaft könne die Vortragsfähigkeit ihrer eigenen Verluste verlieren, während bei der Gruppenbesteuerung Verluste auch bei fehlender Betriebseigenschaft mit dem Gruppenergebnis verrechnet werden könnten, sodass die Regelung sehr wohl dem Gesetzeszweck, "unerwünschte Gestaltungsmöglichkeiten hintan zu halten" entspreche, hielt die steuerliche Vertretung entgegen, das Finanzamt ziehe aus der an sich zutreffenden Feststellung einen falschen Schluss. Wenn sich die beteiligten Körperschaften bei einer Verschmelzung aufgrund des eventuellen Untergangs von steuerlichen Verlusten schlechter stellen könnten, als bei einer Gruppenbesteuerung, könne eine Verschmelzung keine unerwünschte Gestaltungsmöglichkeit im Sinne der Gesetzesmaterialien sein.

### ***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.

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 § 9 Abs. 10 KStG 1988 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 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."*

Nach dem unzweifelhaften Gesetzeswortlaut muss eine Unternehmensgruppe für einen Zeitraum von mindestens drei Wirtschaftsjahren bestehen. Ein Wirtschaftsjahr hat hierbei einen Zeitraum von mindestens zwölf 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: Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel, Gruppenbesteuerung, § 9 Abs. 10, Rz 4). Ausnahmen von der 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, UmgrStG<sup>4</sup>, § 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, a.a.O., 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 mehr Teilnehmer voraus, was bei der Verschmelzung der einzigen bzw. letzten beiden Teilnehmer nicht erfüllt ist (vgl. Damböck, ecolex 2007, 158).

Entgegen der von der Berufungsführerin unter Bezugnahme auf Beiser (SWK 22/2008, S 594) eingewendeten Sichtweise vermag der Unabhängige Finanzsenat im Hinblick auf die gegebene Fallkonstellation auch keine Notwendigkeit für die geforderte Interpretation des Gesetzeswortlautes im Wege der teleologischen Reduktion zu erkennen.

Die teleologische Reduktion ist dann notwendig, wenn das Gesetz "zu viel geregelt hat", also vom Wortlaut Fälle erfasst werden, die dem Sinn nach nicht erfasst sein sollten. Bei der teleologischen Reduktion wird daher eine im Gesetz enthaltene, aber zu weit gefasste Regel auf den ihr nach dem Zweck oder dem Sinnzusammenhang des Gesetzes zukommenden Anwendungsbereich zurückgeführt (Koziol/Welser, Bürgerliches Recht, Band I<sup>13</sup>, Seite 32, mwN; VwGH 14.09.2005, [2002/08/0071](#)).

Zu § 9 Abs. 10 KStG 1988 in der Fassung des Steuerreformgesetzes 2005 wird in den Gesetzesmaterialien (ErlRV 451 BlgNr. XXII. GP) erläuternd 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 Minstdauer 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."

Der Gesetzeswortlaut fordert eine dreijährige Bestandsdauer einer Unternehmensgruppe, ohne eine Ausnahme hiervon vorzusehen. Auch aus den oben wiedergegebenen 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 Unabhängigen Finanzsenates auch nicht unsachlich.

Gesamthaft gesehen vermag der Unabhängige Finanzsenat daher keinen überschießenden Gesetzeswortlaut zu erkennen, der eine teleologische Reduktion der Bestimmung des § 9 Abs. 10 KStG 1988 im Sinne der Ausführungen der Berufungsführerin angezeigt erscheinen ließe und war der Berufung sohin ein Erfolg zu versagen.

Feldkirch, am 17. November 2009