



GZ. RV/3755-W/09,
miterledigt RV/3753-W/09,
RV/3754-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der A S.p.A. als Rnf der B S.p.A., der C GmbH und der D GmbH, alle 1040 Wien, Operngasse 21, vom 18. und 23 Juni 2009 gegen den Gruppenfeststellungsbescheid 24.6.2008/Änderung gemäß [§ 9 Abs. 10 KStG 1988](#) des Finanzamtes Wien 1/23 vom 25. März .2009 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die in Italien ansässige B S.p.A., die über eine im Firmenbuch eingetragene Zweigniederlassung in Wien verfügte, bildete als Gruppenträgerin gemeinsam mit den beiden österreichischen Gruppenmitgliedern C GmbH und D GmbH eine Unternehmensgruppe. Bilanzstichtag aller Gruppenmitglieder war jeweils der 31. Dezember. Das Vorliegen der Voraussetzungen für das Bestehen der Unternehmensgruppe wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 24. Juni 2008 gemäß [§ 9 Abs. 8 KStG 1988](#) ab der Veranlagung 2007 festgestellt.

Mit Schreiben vom 15. Jänner 2009 meldete die B S.p.A., dass sie aufgrund eines Verschmelzungsvertrages vom 16. Dezember 2008 als übertragende Gesellschaft mit Wirkung 1. Jänner 2009 auf die italienische Gesellschaft E S.p.A. als übernehmende Gesellschaft verschmolzen worden sei. Die E S.p.A. war zu diesem Zeitpunkt eine 100%ige

Tochtergesellschaft der Gruppenträgerin. Der Firmenname der aufnehmenden Gesellschaft E S.p.A. wurde im Zuge dieses Vorganges auf A S.p.A. geändert.

Über Vorhalt des Finanzamtes wurde in weiterer Folge der Verschmelzungsvertrag samt englischer Übersetzung vorgelegt.

Mit Bescheid vom 25. März 2009 änderte das Finanzamt den Gruppenfeststellungsbescheid vom 24. Juni 2008 gemäß [§ 9 Abs. 10 KStG 1988](#) und stellte fest, dass die Gruppe rückwirkend ab der Veranlagung 2007 gemäß [§ 295a BAO](#) als innerhalb der 3 Jahresfrist als beendet gelte.

Gegen diesen Bescheid wurde von allen Gruppenmitgliedern innerhalb verlängerter Berufungsfrist rechtzeitig Berufung erhoben und die Aufhebung des angefochtenen Bescheides beantragt.

Das Finanzamt erließ in weiterer Folge abweisende Berufungsvorentscheidungen gegen die von den Berufungswerbern rechtzeitig Vorlageanträge an die Abgabenbehörde 2. Instanz eingebracht wurden.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren ausschließlich die Rechtsfrage, ob durch die Verschmelzung der B S.p.A. auf die 100%ige italienische Tochtergesellschaft der Gruppenträger der bestehenden Gruppe ausgeschieden ist oder die Gruppenträgereigenschaft im Zuge der Verschmelzung auf die aufnehmende italienische Tochtergesellschaft übergegangen ist.

Das Finanzamt vertritt die Auffassung, dass für das Bestehen einer Unternehmensgruppe neben dem Abschluss einer Steuerumlagenvereinbarung im Wesentlichen der Bestand einer ausreichenden finanziellen Verbindung erforderlich sei. Scheide durch einen umgründungsrechtlichen Übertragungsvorgang (Untergang des Rechtsträgers) der bisherige Gruppenträger aus der Unternehmensgruppe aus sei die Unternehmensgruppe gemäß [§ 9 Abs. 10 KStG 1988](#) aufgelöst und im Falle der Nichterfüllung der Mindestbestandsdauer von drei Wirtschaftsjahren sogar rückwirkend aufgelöst. Werde also wie in diesem Fall der Gruppenträger auf eine andere Körperschaft, die bisher nicht Gruppenträger gewesen sei, verschmolzen, gehe die Unternehmensgruppe unter und die steuerlichen Folgen der Auflösung kämen zur Anwendung.

Das Umgründungssteuergesetz enthalte keine Sonderbestimmungen über die Auswirkung von Umgründungen auf Unternehmensgruppen. Umgekehrt nehme [§ 9 Abs. 5 KStG 1988](#) auf die Rückwirkungen des Umgründungssteuergesetzes bzw. Vermögensübertragungen Bezug. Das bedeute wohl, dass dem Gesetzgeber bewusst gewesen sei, dass Umgründungen Wirkungen

auf die Begründung, den Bestand bzw. die Erweiterung (Anm. einer Gruppe) haben können und habe dieser wohl auch bewusst darauf verzichtet, die "Übertragbarkeit" der Gruppenträgereigenschaft festzuschreiben. Da die Rechtsposition als Gruppenträger einem als "höchstpersönliches Recht" zu bezeichnenden Status sehr nahe komme, könne auch eine Übertragbarkeit im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge der im Ausland verwirklichten Verschmelzung nicht bejaht werden.

Ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit liege nicht vor, weil auch dann, wenn der Gruppenträger eine inländische Kapitalgesellschaft gewesen wäre, es gegenständlich zu den genau gleichen Konsequenzen gekommen wäre.

Als zulässig erachte die Abgabenverwaltung lediglich den Fortbestand einer Unternehmensgruppe im Fall eines down-stream mergers des Gruppenträgers auf dessen "Gruppenmitgliedstochter". Da inländische und ausländische Körperschaften durch die Abgabenverwaltung gleich behandelt würden, sei eine Diskriminierung einer ausländischen Gruppenträgerin nicht ersichtlich. Ein Verstoß gegen EU-Recht (Niederlassungsfreiheit) liege daher nicht vor.

Seitens der Berufungswerber wurde vorgebracht, dass es unbestritten sei, dass der Gesetzgeber die "Übertragbarkeit" der Gruppenträgereigenschaft nicht ausdrücklich festgeschrieben habe. Die Frage der Übertragbarkeit der Gruppenträgerstellung sei vielmehr anhand der in [§ 9 Abs. 5 KStG 1988](#), im Umgründungssteuergesetz und in [§ 19 BAO](#) normierten Grundsätze zu prüfen.

Die verfahrensgegenständliche Verschmelzung der italienischen Körperschaften sei im Wege der zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge aufgrund von Verschmelzungsvorschriften, die dem österreichischen Recht vergleichbar seien, erfolgt. Für die Wahl der Verschmelzungsrichtung sei dabei aus betriebswirtschaftlicher Sicht insbesondere ausschlaggebend gewesen, dass die E S.p.A. als operative Leasinggesellschaft mehr als 100.000 Leasingverträge abgeschlossen habe, deren Übertragung trotz der zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge erhebliche administrative Schwierigkeiten und Kosten (z.B. Verständigungspflichten) und etwa auch aufgrund der Rechtswahlklauseln auch juristische Probleme verursacht hätte. Besondere steuerliche Gründe seien für die Wahl der Verschmelzungsrichtung nicht ausschlaggebend gewesen. Im Falle einer zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge sehe [§ 19 BAO](#) vor, dass die sich aus den Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger übergehen. Es komme in materieller und in verfahrensrechtlicher Hinsicht zu einer steuerlichen Gesamtrechtsnachfolge (Ritz, BAO, 3. Auflage, § 19 Rz 4; VwGH 23.10.1985, [82/17/0065](#); 9.11.200, 2000/16/0376).

Lediglich höchstpersönliche Rechtspositionen gingen nicht im Wege der steuerlichen Gesamtrechtsnachfolge über (Ritz, BAO, 3. Auflage., § 19 Rz 4; VwGH 23.10.1985, [82/17/0065](#); 9.11.200, 2000/16/0376). "Höchstpersönliche Rechtspositionen" lägen nach Ansicht der Berufungswerber jedoch nur dann vor, wenn die Rechtsposition nach Wegfall des Rechtsträgers dem Sinn und Zweck der sie begründenden Rechtsnorm nicht mehr gerecht würde (Ritz, BAO, Rz 4). Eine Unvereinbarkeit der Übertragung der Gruppenträgerstellung mit dem Sinn und Zweck des [§ 9 KStG 1988](#) erscheine aber schon deshalb ausgeschlossen, weil [§ 9 Abs. 5 KStG 1988](#) bei Fortbestand der finanziellen Verbindung in der Unternehmensgruppe (z.B. bei Verschmelzung auf ein Gruppenmitglied) jedenfalls von einer Übertragbarkeit auch der Gruppenträgerstellung ausgehe. Wäre die Gruppenträgerstellung als "höchstpersönliches Recht" anzusehen, wäre auch in dieser Fallkonstellation eine Übertragung der Gruppenträgerstellung mit dem Sinn und Zweck des [§ 9 KStG 1988](#) unvereinbar.

Anzumerken sei auch, dass das BMF im Zusammenhang mit den früheren Organschaftsregelungen des § 9 KStG davon ausgegangen sei, dass die erforderliche finanzielle Beteiligung des Organträgers umgründungsbedingt rückwirkend einer andern organträgerfähigen Körperschaft als Rechtsnachfolger zugerechnet werden könne (BMF, KStR 2001, Rz 491 aF). Die Organträgerstellung sei insofern durch Umgründung auf eine nicht dem Organschaftskreis zugehörige Gesellschaft übertragbar gewesen, wenn auch die sonstigen Organschaftsvoraussetzungen erfüllt waren.

Zudem würde die Qualifikation der Gruppenträgerstellung als "höchstpersönliches Recht" dazu führen, dass – bei völlig gleichem wirtschaftlichen Erfolg – die Vereinigung der Rechtspositionen in einer Verschmelzungsrichtung (gruppenfremde Körperschaft auf den Gruppenträger) für den Fortbestand der Unternehmensgruppe unschädlich wäre, während die Vereinigung derselben Rechtspositionen in umgekehrter Verschmelzungsrichtung (Gruppenträger auf gruppenfremde Gesellschaft) eine Beendigung der Unternehmensgruppe bewirken würde. Dass die Vereinigung der Rechtspositionen bei völlig gleichem wirtschaftlichen Ergebnis einmal mit dem Sinn und Zweck des [§ 9 KStG 1988](#) vereinbar wäre und ein anders Mal nicht, vermöge nicht zu überzeugen. Ein Solche Auslegung wär auch augenscheinlich mit dem Gleichheitsgrundsatz ([Art 7 B-VG](#)) nicht vereinbar.

Aufgrund der steuerlichen Gesamtrechtsnachfolge nach [§ 19 BAO](#) liege im vorliegen Fall vielmehr eine Vermögensübertragung innerhalb der Gruppe im Sinne des [§ 9 Abs. 5 KStG 1988](#) vor, bei der die finanzielle Verbindung bestehen bleibe. Die E S.p.A. habe nämlich im Wege der zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge alle sich aus den Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten der übertragenden Gesellschaft B S.p.A. inklusive der (nicht höchstpersönlichen) Stellung als Gruppenträger im Wege der

Gesamtrechtsnachfolge übernommen und so die finanzielle Verbindung zu den Gruppenmitgliedern nahtlos fortgesetzt.

Die Niederlassungsfreiheit nach Art 43 EG normiere schon nach ihrem Wortlaut nicht nur ein Gebot der Inländergleichbehandlung, sondern ein Beschränkungsverbot. Art. 43 EG verbiete auch unterschiedslos anwendbare Beschränkungen nicht diskriminierender Art, wenn sie geeignet seien, die Ausübung der durch den EGV garantierten Grundfreiheiten zu behindern oder weniger attraktiv zu machen (Tiedje/Troberg, in von der Groeben/Schwarze (Hrsg) Art. 43 EG Rz 87; Kofler, Doppelbesteuerungsabkommen und Europäisches Gemeinschaftsrecht, 93 f mwN). Eine Diskriminierung der ausländischen Gruppenträgerin gegenüber inländischen Kapitalgesellschaften sei keine Voraussetzung für einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit. Diesbezüglich wurde die Einleitung eines Vorabentscheidungsverfahrens beim EuGH angeregt.

Über die Berufung wurde erwogen:

[§ 9 Abs. 10 KStG 1988](#) lautet seit Einführung der Gruppenbesteuerung mit dem Steuerreformgesetz 2005, [BGBl. I Nr. 57/2004](#), wie folgt:

Die Unternehmensgruppe muss 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.

Nach [§ 9 Abs. 3 KStG 1988](#) können unter näher genannten Voraussetzungen auch in Österreich beschränkt steuerpflichtige Gesellschaften Gruppenträger sein, wenn sie mit einer Zweigniederlassung im Firmenbuch eingetragen sind und die Beteiligung an den Gruppenmitgliedern (Abs. 2) der Zweigniederlassung zuzurechnen sind.

Für Zwecke des Abgabenrechts normiert [§ 19 Abs. 1 BAO](#), dass bei Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf

den Rechtsnachfolger übergehen. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes.

Der Entscheidung wird folgender als erwiesen festgestellter Sachverhalt zugrunde gelegt:

Die in Italien ansässige B S.p.A., die über eine im Firmenbuch eingetragene Zweigniederlassung in Wien verfügte, bildete als Gruppenträgerin gemeinsam mit den beiden der österreichischen Zweigniederlassung zuzurechnenden Gruppenmitgliedern C GmbH und D GmbH eine Unternehmensgruppe. Bilanzstichtag aller Gruppenmitglieder war jeweils der 31. Dezember. Das Vorliegen der Voraussetzungen für das Bestehen der Unternehmensgruppe wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 24. Juni 2008 gemäß [§ 9 Abs. 8 KStG 1988](#) ab der Veranlagung 2007 festgestellt.

Aufgrund eines Verschmelzungsvertrages vom 16. Dezember 2008 wurde die B S.p.A., als übertragende Gesellschaft mit Wirkung 1. Jänner 2009 auf die italienische Gesellschaft E S.p.A. als übernehmende Gesellschaft verschmolzen. Die E S.p.A. war zu diesem Zeitpunkt eine 100%ige Tochtergesellschaft der Gruppenträgerin. Der Firmenname der aufnehmenden Gesellschaft E S.p.A. wurde im Zuge dieses Vorganges auf A S.p.A. geändert. Die Zugehörigkeit der beiden Gruppenmitglieder zur Zweigniederlassung in Österreich blieb unverändert bestehen.

Der von den Berufungswerbern angegebene betriebswirtschaftliche Grund für die Verschmelzungsrichtung, nämlich, dass die E S.p.A. als operative Leasinggesellschaft mehr als 100.000 Leasingverträge abgeschlossen habe, deren Übertragung trotz der zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge erhebliche administrative Schwierigkeiten und Kosten (z.B. Verständigungspflichten) und etwa auch aufgrund der Rechtswahlklauseln auch juristische Probleme verursacht hätte, ist nachvollziehbar.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Verwaltungsakten und dem Parteienvorbringen.

Eine Verschmelzung führt sowohl nach dem österreichischen Umgründungssteuergesetz als auch nach den damit vergleichbaren italienischen Verschmelzungsvorschriften zu einer gesellschaftsrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge.

Aus der Formulierung des [§ 19 Abs. 1 BAO](#) lässt sich keine Einschränkung des Eintrittes in Rechte und Pflichten des Gesamtrechtsnachfolgers erkennen, vielmehr verweist der zweite Satz des [§ 19 Abs. 1 BAO](#) ausdrücklich auf die zivilrechtlichen (Haftungs-)Bestimmungen. Schon aus diesem Umstand lässt sich ableiten, dass die abgabenrechtliche

Gesamtrechtsnachfolge gegenüber der zivilrechtlich - gesellschaftsrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge in ihrem Umfang nicht eingeschränkt wird.

Gesellschaftsrechtliche Verschmelzungen führen - auch bei Aufwertungen nach [§ 2 Abs. 2 UmgrStG](#) - zur steuerlichen Gesamtrechtsnachfolge gemäß [§ 19 Abs. 1 BAO](#). Diese Auffassung vertritt offensichtlich auch das BMfF, welches in Rz 135 UmgrStR ausdrücklich ausgeführt:

Im Hinblick auf die zivilrechtliche Gesamtrechtsnachfolge und die daran anknüpfende Rechtsnachfolgeregelung des [§ 19 Abs. 1 BAO](#) ist eine gesonderte steuerrechtliche Rechtsnachfolgeregelung für Verschmelzungen nach Art. I UmgrStG nicht erforderlich (Bruckner in Helbich ua Hrsg., Handbuch der Umgründungen, Art I Rz 10).

Bei einer Gesamtrechtsnachfolge gehen alle Rechtspositionen eines Rechtssubjekts auf den Rechtsnachfolger über (Ritz, BAO, § 19 Rz 4). Der Gesamtrechtsnachfolger tritt somit in materiellrechtlicher und in verfahrensrechtlicher Sicht voll an die Stelle des Rechtsvorgängers (VwGH 25.2.1993, [92/16/0114](#)). Lediglich höchstpersönliche Rechtspositionen können iSd § 19 BAO nicht übergehen (VwGH 9.11.2000, [2000/16/0376](#)). Zu den Rechtspositionen iSd § 19 BAO gehören ebenso wie ein Steuerschuldverhältnis iSd § 4 BAO bzw der einzelnen Materiengesetze Haftungsverpflichtungen auf Grund von diesbezüglichen abgabenrechtlichen Bestimmungen. Nach Stoll (BAO, § 19 S 188ff) besteht das Wesen der Gesamtrechtsnachfolge nach § 19 Abs. 1 BAO prinzipiell darin, dass der Rechtsnachfolger in materiell-rechtlicher und verfahrensrechtlicher Sicht "voll an die Stelle des Rechtsvorgängers tritt" (VwGH 20.2.1992, 90/167185). Durch die Neufassung des § 19 BAO (BGBl. 1980/151) ist vorgesehen, dass Rechte und Pflichten schlechthin übergehen, soweit sie nicht höchstpersönlicher Natur sind oder den Gegebenheiten zufolge - unter Bedachtnahme auf die Art der Rechte und Pflichten, beurteilt nach ihrem Wesen und der sie bedingenden Vorschriften - nicht übergehen. Die abgabenrechtliche Bedeutung der Gesamtrechtsnachfolge besteht darin, dass mit dem Wirksamwerden der zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge auf dieselbe Art und Weise, wie die zivilrechtliche Gesamtrechtsnachfolge wirkt, auch die abgabenrechtlichen Ansprüche und Schulden, Berechtigungen und Pflichten in materiellrechtlicher oder verfahrensrechtlicher Art auf den (Gesamt-)Rechtsnachfolger übergehen. (VwGH 25.2.1993, [92/16/0114](#); Stoll, aao., S 191). Nicht übergangsfähig sind solche Rechte und Pflichten die unlösbar an der Person des Vorgängers (VwGH 19.9.1986, 84/15/186f) haften. Diese teilweise schwierig zu lösende Frage wird dadurch entschärft, dass zunehmend der Kreis der höchstpersönlichen Positionen zugunsten ausdrücklicher Festlegungen in den in Betracht kommenden Vorschriften vermindert wird und Rechte, Pflichten, Verhältnisse und Umstände vor allem im materiellen Recht ausdrücklich als fortsetzungs- und fortwirkungsfähig bezeichnet werden bzw. deren Übergangsfähigkeit deutlich ausgeschlossen wird. Es gibt Vorschriften, die vor dem

gedanklichen Hintergrund einer Gesamtrechtsnachfolge konzipiert wurden und entsprechende Regelungen vorsehen, dazu zählen ua. auch die Regelungen des UmgrStG (Stoll aao., S 194). Nach Ritz BAO, § 19 Rz 17 gilt die Gesamtrechtsnachfolge auch für öffentlich-rechtliche Rechtsverhältnisse (ebenso VwGH 30.9.2004, [2004/16/0164](#) zu einer Spaltung nach SpaltG).

Aus diesem Schrifttum und im Lichte der Judikatur des VwGH ist ersichtlich, dass [§ 19 Abs. 1 BAO](#) das gesamte Steuerrechtsverhältnis und daher auch komplexe Rechtspositionen des materiellen Steuerrechts (auch iZm Unternehmensgruppen) umfasst (Kofler in Jakom UmgrStG § 3 Rz 6). Nicht übergehen können nach der Judikatur des VwGH und Lehre lediglich höchstpersönliche oder solche Rechte und Pflichten denen speziellere Abgabenvorschriften (ausdrücklich) entgegenstehen.

Zu untersuchen ist, ob die oben zitierte Bestimmung des § 9 KStG 1988 eine speziellere abgabenrechtliche Norm zu § 19 Abs. 1 BAO ist und ob die Gruppenträgereigenschaft ein höchstpersönliches Recht darstellt aufgrund derer die abgabenrechtliche Gesamtrechtsnachfolge ausgeschlossen sein soll.

Betrachtet man die erläuternden Bemerkungen (EB) zur Regierungsvorlage (RV) SteuerreformG 2005, BGBl I Nr. 57/2004 mit welchem ab 1. Jänner 2005 die Bestimmungen über Organschaften durch die Gruppenbesteuerung ersetzt wurden, findet sich zu [§ 9 Abs. 9 KStG 1988](#) folgende Aussage:

"In Abs. 9 sollen die Rechtsfolgen einer Änderung einer bestehenden Unternehmensgruppe festgelegt werden. Grundsätzlich besteht für jede Änderung Anzeigepflicht. Die Änderung kann durch ein faktisches Ereignis oder durch eine Gestaltung (zB Veräußerung der Beteiligung an einem Gruppenmitglied an ein anderes Gruppenmitglied, Erwerb zusätzlicher Anteile eines Mitbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft, Abschluss eines Umgründungsvertrages) ausgelöst werden. Eine einen Abänderungsbescheid auslösende Änderung liegt auch im Falle des nachträglichen Eintritts weiterer Gruppenmitglieder in die oder des Austritts von Gruppenmitgliedern aus der Unternehmensgruppe vor.....

.....Keine Änderung mit der Folge der Änderung des Feststellungsbescheides liegt im Falle des Ausscheidens des Gruppenträgers vor, die das Ende der gesamten Unternehmensgruppe im Jahr des Ausscheidens zur Folge hat. Gleiches gilt, wenn das einzige (letzte) Mitglied einer Unternehmensgruppe sein Ausscheiden erklärt."

Aus diesen Ausführungen lässt sich zunächst erkennen, dass Umgründungsvorgänge grundsätzlich eine Meldepflicht und einen geänderten Gruppenfeststellungsbescheid auslösen sollen. Nicht abzuleiten ist aus dieser Aussage, dass die abgabenrechtliche Gesamtrechtsnachfolge bei Verschmelzungen nicht zum Tragen kommen soll. Die

Ausführungen im letzten Satz zum Ausscheiden des einzigen (letzten) Gruppenmitgliedes bzw. des Gruppenträgers sind für die vorliegende Rechtsfrage nicht weiter erhellend, da sie lediglich den Gesetzeswortlaut wiedergeben und keine erkennbaren zusätzlichen Ausführungen beinhalten.

Im allgemeinen Teil der EB zum SteuerreformG 2005 finden sich folgende Aussagen:

"An Stelle der bestehenden Organschaftsregelung soll eine moderne und international attraktive Gruppenbesteuerung treten. Die Gruppenbesteuerung führt zusammen mit den zwei anderen Eckpunkten für Unternehmer,.....zu einem starken Anreiz, Headquarters sowie Forschungs- und Entwicklungszentren nach Österreich zu verlagern.

Die Wirtschaft beklagt seit Jahren, dass die Organschaftsregelungen im Körperschaftsteuerrecht veraltet, bürokratisch und damit nicht mehr den heutigen internationalen Standards entsprechen. Österreich erfährt durch modernere Gruppenbesteuerungsregelungen anderer Länder einen großen Standortnachteil. Beim heutigen Steuerwettbewerb ist es daher ein Muss, eine nicht zeitgemäße Besteuerung von Unternehmensverbänden durch eine Neuordnung zu ersetzen.

Die derzeitigen Organschaftsregelungen gehen auf das auslaufende 19. Jahrhundert zurück. Die Unternehmensstrukturen waren damals völlig andere. Eine Anpassung der Besteuerung von Unternehmensverbänden an die modernen Wirtschaftsstrukturen von heute beseitigt ua. den gravierenden Standortnachteil Österreichs.....

Nach Darstellung der unzeitgemäßen Restriktionen der Organschaft wird ausgeführt:

Die Bundesregierung hat sich zum Ziel gesetzt, im Sinne von Best-Practice die besten Elemente internationaler Gruppenbesteuerungsmodelle in einem attraktiven Gesamtkonzept zusammen zu führen. Das bedeutet:

- Möglichst breiter Zugang zur Gruppe
- Vereinfachung des Zugangs zur Gruppe
- Möglichst einfache Handhabbarkeit
- Vermeidung von Missbrauchsanfälligkeiten
- Gemeinschaftsrechtskonforme Regelung

.....Mit dem neuen Unternehmensgruppenkonzept werden die Niederlassung von Konzernen in Österreich gefördert und moderne Organisationsstrukturen in Konzernen (Profitcenter) steuerlich berücksichtigt. Das Ziel dieser Bundesregierung, bezüglich Standortattraktivität in

die vordersten Ränge der EU aufzurücken, wird mit dem sehr attraktiven und modernen Modell der Gruppenbesteuerung, dem niedrigen Körperschaftsteuersatz und den sehr attraktiven Forschungsförderungen erreicht.

Aus diesen Aussagen lässt sich erkennen, dass das Ziel des Gesetzgebers war, bei einer ausreichenden finanziellen Verbindung möglichst großzügig Gruppenbildungen zu ermöglichen und Einschränkungen des Organschaftsrechts weitgehend abzubauen. Unstrittig war im Organschaftsregime die Übernahme der Organträger-eigenschaft im Wege eines Up-Stream Verschmelzungsvorganges bei Erfüllen der übrigen Voraussetzungen zulässig. Aus den Gesetzesmaterialien ist nicht zu erkennen, dass es Intention des Gesetzgebers war, eben diese Möglichkeit im Rahmen der Gruppenbesteuerung zu beseitigen und damit einen wesentlichen - zumeist und auch im gegenständlichen Fall wirtschaftlich begründeten - Gestaltungsspielraum (inter)-nationaler Konzerne zu beseitigen. Dass sich der Gesetzgeber hinsichtlich der Gruppenbesteuerung am damals bestehenden, von ihm selbst als restriktiv angesehenen Organschaftsregime orientierte und daher die bestehenden Gestaltungsmöglichkeiten nicht einschränken wollte, lässt sich zudem aus [§ 9 Abs. 5 KStG 1988](#) und den entsprechenden den EB zu [§ 9 Abs. 5 KStG 1988](#) ableiten:

[§ 9 Abs. 5 KStG 1988](#) normiert, dass die finanzielle Verbindung im Sinne des Abs. 4 während des gesamten Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitgliedes vorliegen muss.....Steuerlich wirksame rückwirkende Anteilserwerbe und Anteilsübertragungen im Sinne der Abgabenvorschriften sind auch für die Frage der finanziellen Verbindung maßgebend.....

Die EB zu § 9 Abs. KStG 1988 lauten:

"Analog zur früheren Organschaftsregelung soll die finanzielle Verbindung (Abs. 4) des Gruppenträgers zum Gruppenmitglied bzw. eines beteiligten Gruppenmitglieds zu einem weiteren Gruppenmitglied für das gesamte Wirtschaftsjahr der jeweiligen Körperschaft bestehen, an der die entsprechende Beteiligung besteht. Wird die finanzielle Verbindung nach dem Beginn der Wirtschaftsjahres der Beteiligungskörperschaft begründet bzw. erreicht oder vor Ablauf des Wirtschaftsjahres beendet, ist die Zurechnung des Ergebnisses des betreffenden Wirtschaftsjahres zum beteiligten Mitglied bzw. dem Gruppenträger ausgeschlossen.

Das Herstellen der finanziellen Verbindung ist dem Grunde nach vom Zeitpunkt des Erwerbes einer entsprechenden Beteiligung abhängig. Wie schon im Organschaftsrecht sollen die im Zusammenhang mit Umgründungen bestehenden Rückwirkungsfiktionen im UmgrStG, EStG

1988 und KStG 1988 auch bei der Beurteilung des Zeitpunktes des Beteiligungserwerbes wirksam sein.

Kommt es innerhalb der Unternehmensgruppe zu Vermögensübertragungen, soll dies nichts am unveränderten Fortbestand der Gruppe ändern, wenn die Unternehmensgruppe erhalten bleibt. Ungeachtet dessen, dass sich die Voraussetzungen der Unternehmensgruppe nicht ändern, gilt die Anzeigepflicht gemäß Abs. 9."

Die Finanzverwaltung vertrat demgegenüber in Rz 354d von Beginn der Gruppenbesteuerung die Rechtsansicht, dass die Verschmelzung des Gruppenträgers auf eine nicht der Unternehmensgruppe angehörende Körperschaft die Unternehmensgruppe unabhängig davon beendet, ob es sich um eine Konzentrationsverschmelzung oder eine Konzernverschmelzung handelt. Die Funktion des Gruppenträgers könne nicht auf eine Körperschaft außerhalb der Unternehmensgruppe übertragen werden. Eine Verschmelzung einer gruppenfremden Körperschaft auf den Gruppenträger, berühre nach Rz 351 UmgrStR die Unternehmensgruppe nicht. Die Änderung der Beteiligungsverhältnisse am Gruppenträger auf Grund einer Konzentrationsverschmelzung habe für die Unternehmensgruppe keine Bedeutung. Dies gelte auch für eine Down-Stream-Verschmelzung auf den Gruppenträger.

Diese vom BMfF in den UmgrStR vertretene Rechtsansicht wurde in der Literatur mehrfach kritisiert (zB. Zöchling/Haslinger in Quantschnigg ua. Hrsg. Gruppenbesteuerung, Gruppenbesteuerung und Umgründung; Hohenwarter/Staringer in Lang ua. Hrsg, Grundfragen der Gruppenbesteuerung, Erdely in Damböck ua Hrsg, Gruppenbesteuerung, 152; Urtz in Achatz/Kirchmayr Hrsg, KStG § 9 Tz 227, Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn UmgrStG § 6 Tz 25) und als Stolperstein für Übernahmen oder Konzernfusionen bezeichnet, wodurch letztlich die Zielsetzung der Schaffung einer modernen und flexiblen Konzernbesteuerung unterlaufen würde. Einzelne Autoren verweisen nach Ansicht des Senats zu Recht darauf, dass die Rechtsansicht des BMfF zu einer volkswirtschaftlich bedenklichen Versteinerung bestehender Strukturen aus steuerlichen Gründen führen würde. Nach Ansicht des Senates kann aus den EB zum SteuerreformG 2005 abgeleitet werden, dass der Gesetzgeber genau diesen Effekt mit der Einführung der Gruppenbesteuerung vermeiden wollte. Ein wirtschaftlich begründeter Wechsel des Gruppenträgers im Rahmen einer mit Gesamtrechtsnachfolge verbundenen Verschmelzung kann daher nicht die Auflösung einer Gruppe zur Folge haben.

Es ist nicht zu erkennen, dass der Gesetzgeber eine gegenüber der Organschaftsregelung eindeutig stark einschränkende Bestimmung schaffen wollte, zumal die die entsprechenden Gesetzesmaterialien in die gegenteilige Richtung weisen. Die Ansicht, dass die Organschaftsbestimmungen mit jenen der Gruppenbesteuerung nicht vergleichbar seien und

daher die dazu entwickelte Judikatur und Praxis zur Interpretation nicht heranzuziehen sei, vermag im Lichte der Gesetzesmaterialien nicht zu überzeugen. Im Gegenteil wird in den EB häufig selbst der Bezug zur Organschaft hergestellt und klargestellt, dass die Bestimmungen zur Gruppenbesteuerung als Nachfolgebestimmung mit vereinfachten Zugangskriterien anzusehen sind. Daher kann im Rahmen der historischen Interpretation sehr wohl ein Vergleich zum und eine Beurteilung anhand dieses Rechtsinstitut vorgenommen werden.

Unter "Ausscheiden eines Gruppenträgers" ist der endgültige Wegfall einer Körperschaft zu verstehen, welche die Gruppenträgerfunktion innehat. Betrachtet man die Bestimmung über das Ausscheiden des Gruppenträgers im Kontext mit dem übrigen Inhalt des § 9 Abs. 9 KStG lässt sich erkennen, dass Grundbedingung für das Bestehen einer Gruppe einerseits das Vorliegen von mindestens zwei Körperschaften (ein Gruppenmitglied und ein Gruppenträger) und andererseits die Übernahme der Gruppenträgerfunktion durch (mindestens) eine entsprechende Körperschaft ist. Da mindestens zwei Körperschaften für die Gruppenbildung erforderlich sind, führt der Wegfall (und hier auch ein verschmelzungsbedingter Wegfall) des einzigen Gruppenmitgliedes zwangsläufig zur Auflösung einer Gruppe (VwGH 18.10.2012, [2009/15/0214](#)). Weiters ist unabdingbar erforderlich, dass für jede Gruppe zumindest eine Körperschaft die Funktion des Gruppenträgers übernimmt, da bei diesem die Körperschaftssteuerschuld der gesamten Gruppe anfällt. Scheidet daher der Gruppenträger aus, könnte bei Weiterbestehen der Gruppe ein Körperschaftssteuerbescheid für die gesamte Gruppe nicht wirksam erlassen werden, weshalb bei Ausscheiden des Gruppenträgers die Gruppe aufgelöst wird. Nicht ausgeschlossen wird durch [§ 9 Abs. 9 KStG 1988](#) dabei aber die Übertragung der Gruppenträgerfunktion im Rahmen einer verschmelzungsbedingten Gesamtrechtsnachfolge, da in diesem Fall der Gruppenträger gerade eben nicht ausscheidet, sondern weiterhin ein Zurechnungssubjekt bestehen bleibt. Sämtliche auch abgabenrechtlichen Rechte und Pflichten und damit auch die Verpflichtung zur Entrichtung der Körperschaftsteuer für das gesamte Gruppenergebnis als (neuer) Gruppenträger gehen daher auf den Gesamtrechtsnachfolger über.

Wenn die Finanzverwaltung die Verschmelzung des Gruppenträgers auf eine gruppenfremde Körperschaft deswegen ablehnen sollte, weil der sich daraus ergebende Gestaltungsspielraum unerwünschte Effekte erzielen könnte, sei darauf verwiesen, dass die im Umgründungssteuerrecht bestehenden Regelungen und Einschränkungen betreffend Verrechnung und Übernahme von Verlustabzügen und Mantelkauf auch im Gruppenbesteuerungsregime zu beachten sind.

In [§ 9 Abs. 9 KStG 1988](#) kann daher keine Regelung erblickt werden, die als speziellere materiell-rechtliche Bestimmung der Anwendung der abgabenrechtlichen

Gesamtrechtsnachfolge des [§ 19 Abs. 1 BAO](#) entgegensteht (siehe ebenso UFS RV/0088-W/12).

Weiters stellt sich die Frage, ob die Gruppenträgereigenschaft als höchstpersönliches Recht ausgestaltet ist, welches nicht auf den Gesamtrechtsnachfolger übergehen kann.

Höchstpersönliche Rechte sind solche Rechtspositionen, die nach Wegfall des Rechtsträgers dem Sinn und Zweck der sie begründenden Rechtsnorm nicht mehr gerecht werden.

Bezogen auf die Gruppenträgereigenschaft kann eine solche Rechtsposition schon deshalb nicht vorliegen, weil die Neubildung der Gruppe unter dem "neuen Gruppenträger" jedenfalls möglich ist. Daraus allein kann bereits erkannt werden, dass Gruppenträgerfunktionen keine höchstpersönlichen Rechte darstellen, die aus der Gesamtrechtsnachfolge herausfallen.

Da somit weder ein höchstpersönliches Recht erkannt werden kann noch in [§ 9 Abs. 9 KStG 1988](#) eine speziellere Vorschrift zu erblicken ist, die eine Gesamtrechtsnachfolge ausschließt, wurde aufgrund der Verschmelzung zum 1. Jänner 2009 die Gruppenträgerfunktion von der der B S.p.A. auf die E S.p.A. übertragen und damit die Gruppe nahtlos fortgesetzt.

Im Hinblick auf diese Ausführungen war auf das weitere Vorbringen der Berufungswerber betreffend behauptete Verstöße gegen die Niederlassungsfreiheit nicht mehr einzugehen.

Den Berufungen war daher stattzugeben.

Wien, am 12. Dezember 2013

