

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Six in der Beschwerdesache D GmbH & Co KG (vormals A AG NfG & Co KG) als Rechtsnachfolger der A AG (FN XXX1), Adresse, gegen den Bescheid des FA Wien 1/23 vom 7. Juli 2008 , betreffend "Gruppenfeststellungsbescheid 2005 Änderung gemäß § 9 Abs. 9 KStG 1988 zu Bescheid vom 06.02.2006", zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Am 30. Dezember 2005 stellte die A AG (FN XXX1) gemeinsam mit anderen Körperschaften einen Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe mit dem Gruppenträger GT AG beim zuständigen Finanzamt Wien 1/23. Mit Bescheid vom 6. Februar 2006 stellte das Finanzamt das Vorliegen einer Unternehmensgruppe fest.

Mit Vertrag vom 28. September 2006 wurde die A AG gemäß Umwandlungsgesetz und unter Anwendung des Umgründungssteuergesetzes zum Stichtag 31. Dezember 2005 errichtend in die A AG Nfg & Co KG (FN XXXX2) umgewandelt.

Die errichtende Umwandlung in eine KG erfolgte unter Beitritt der C AG (FN XXXX3, Umfirmierung in A AG - NEU) als Komplementär ohne Vermögenseinlage (reiner Arbeitsgesellschafter). Der bisherige alleinige Aktionär und Gruppenträger GT AG wurde durch die errichtende Umwandlung zum alleinigen Kommanditisten, dem 100% des Vermögens der KG zustehen.

Die errichtende Umwandlung erfolgte unter Anwendung des Artikel II UmgrStG in Gesamtrechtsnachfolge.

Das Finanzamt erließ daraufhin am 7. Juli 2008 einen geänderten Gruppenfeststellungsbescheid mit dem festgestellt wurde, dass die Zugehörigkeit der A AG (FN XXX1) zur Gruppe rückwirkend ab der Veranlagung 2005 gemäß § 295a BAO in Verbindung mit § 9 Abs. 9 und Abs. 10 TS 3 KStG 1988 im Hinblick auf die Nichteinhaltung der Mindestdauer der Gruppenzugehörigkeit als aufgehoben gilt.

Dagegen erhob die A AG NfG & Co KG als Rechtsnachfolger der A AG (kurz Bf.) Berufung (gemäß § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde zu erledigen), und beantragte die Änderung des bekämpften Gruppenfeststellungsbescheides dahingehend, dass festgestellt werde, dass die Bf. für das Jahr 2005 inländisches Gruppenmitglied sei und erst mit Wirkung für die Veranlagung 2006 aus der Gruppe ausscheide.

Zur Begründung wurde folgendes vorgebracht:

"Nach § 9 Abs 10 KStG muss die Unternehmensgruppe für einen Zeitraum von mindestens drei Jahren bestehen. 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. 5 4. Satz KStG gelten Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe nicht als. Änderung der Voraussetzungen für Gruppenverhältnisse, sofern die Unternehmensgruppe weiterhin finanziell verbunden bleibt.

Gemäß Rz 620d UmgrStRI scheidet bei einer errichtenden Umwandlung, bei der zum Umwandlungsstichtag die dreijährige Mindestbestandsdauer noch nicht gegeben ist, das umgewandelte Gruppenmitglied rückwirkend von Anfang an aus der Unternehmensgruppe aus, da die Mindestdauer nicht eingehalten ist. Dieser Aussage folgend wurde unser Mandant mit geändertem Gruppenfeststellungsbescheid 2005 vom 7. Juli 2008 rückwirkend für das Jahr 2005 aus der Unternehmensgruppe der GT AG ausgeschieden.

Diese Aussage in Rz 620d UmgrStRI ist überschießend und vom Gesetzestext nicht gedeckt.

Hintergrund dieser Ansicht sei laut BMF, dass es im Falle der errichtenden Umwandlung zivilrechtlich (gesellschaftsrechtlich) zu einer Übertragung von Vermögen auf eine Personengesellschaft kommt, die niemals Gruppenmitglied sein könne. Dass das Vermögen bei einer unter § 7 Abs. 3 KStG fallenden Körperschaft im Zuge einer errichtenden Umwandlung steuerrechtlich den dahinter stehenden Personen zugerechnet wird und es somit ertragsteuerlich zu einer Übertragung auf diese Personen komme, sei unbeachtlich.

Kernfrage der Berufung ist somit, ob § 9 Abs. 5 4. Satz sowie § 9 Abs. 10 KStG eine zivilrechtliche (gesellschaftsrechtliche) oder steuerrechtliche Anknüpfung vorsehen. Unseres Erachtens ergibt sich weder aus dem Gesetzestext noch aus den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage eine zivilrechtliche (gesellschaftsrechtliche)

Anknüpfung, weswegen im Zweifel nur eine steuerrechtliche Anknüpfung unterstellt werden kann.

Für Vermögensübertragungen im Zusammenhang mit Umgründungsvorgängen kann als Grundsatz festgehalten werden, dass die Mindestdauer nach § 9 Abs. 10 iVm § 9 Abs. 5 4. Satz KStG dann nicht beeinträchtigt ist, wenn der Vermögensübergang im Rahmen einer Umgründung auf Gruppenangehörige (somit auch den Gruppenträger) als Rechtsnachfolger stattfindet (so der bisherige Gruppenerlass und auch nunmehr Rz 349b UmgrStRI). Rz 349b UmgrStRI geht im ersten Satz pauschal davon aus, dass dies auch für Umwandlungen gilt und führt im zweiten Satz aus, dass dies auch für eine errichtende Umwandlung und eine verschmelzende Umwandlung auf eine die finanzielle Verbindung an der übertragenden Gesellschaft vermittelnde Hauptgesellschafter-Personengesellschaft gilt.

Für die Verschmelzung eines Gruppenmitglieds auf den Gruppenträger sowie die verschmelzende Umwandlung eines Gruppenmitglieds auf den Gruppenträger führen Rz 353e sowie 620h iVm 362 UmgrStRI aus, dass die Nichterfüllung der dreijährigen Mindestbestandsdauer nicht zu einer selbständigen Steuerpflicht für die Jahre bis zur Verschmelzung bzw. verschmelzenden Umwandlung führt, da mit der Vermögensübernahme durch den Gruppenträger ein Fortsetzungstatbestand gegeben ist.

Das gleiche muss gelten, wenn aufgrund einer errichtenden Umwandlung das Vermögen der neu errichteten Kommanditgesellschaft zu 100% dem Gruppenträger zugerechnet wird und der neu beitretende Haftgesellschafter als bloßer Arbeitsgesellschafter keine Beteiligung am Vermögen der Kommanditgesellschaft erwirbt. Es kommt bei unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Körperschaften aus steuerlicher Sicht aufgrund des Durchgriffsprinzips zu einem wirtschaftlichen Vermögensübergang auf den Gruppenträger (in diesem Sinne wohl auch EStRI Rz 5931, KÖStRI Rz 348 sowie VwGH vom 19.5.2005).

Bei unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Körperschaften ist immer von einem einheitlichen Gewerbebetrieb auszugehen. Im Zuge einer errichtenden Umwandlung einer 100%-igen Tochtergesellschaft in eine Kommanditgesellschaft unter Beitritt eines bloßen Arbeitsgesellschafters wird somit der Betrieb der umgewandelten Tochtergesellschaft aus steuerlicher Sicht zu 100% dem bestehenden Betrieb des Kommanditisten zugerechnet.

Aus ertragsteuerlicher Sicht entspricht die errichtende Umwandlung in diesem Fall somit der Verschmelzung bzw. verschmelzenden Umwandlung. Es liegt ertragsteuerlich eine Übertragung von Vermögen innerhalb der Unternehmensgruppe vor, weswegen eine errichtende Umwandlung des Gruppenmitglieds in eine KG unter Beitritt eines reinen Arbeitsgesellschafters zu keinem Verstoß gegen die Mindestdauer der Unternehmensgruppe führt. Es liegt somit ein Fortsetzungstatbestand vor."

Das Bundesfinanzgericht legt seiner Entscheidung folgenden Sachverhalt zu Grunde.

Die Bf. war im Jahr 2005 aufgrund der Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen Mitglied einer Unternehmensgruppe mit der GT AG als Gruppenträgerin. Das Vorliegen

der Gruppenzugehörigkeit ab der Veranlagung 2005 wurde mit Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 6. Februar 2006 gemäß § 9 Abs. 8 letzter Satz KStG 1988 festgestellt.

Mit Vertrag vom 28. September 2006 wurde die A AG gemäß Umwandlungsgesetz und unter Anwendung des Umgründungssteuergesetzes zum Stichtag 31. Dezember 2005 errichtend in die A AG Nfg & Co KG (FN XXXX2) umgewandelt.

Die errichtende Umwandlung in eine KG erfolgte unter Beitritt der C AG (FN XXXX3, Umfirmierung in A AG - NEU) als Komplementär ohne Vermögenseinlage (reiner Arbeitsgesellschafter). Der bisherige alleinige Aktionär und Gruppenträger GT AG wurde durch die errichtende Umwandlung zum alleinigen Kommanditisten, dem 100% des Vermögens der KG zustehen.

Die errichtende Umwandlung erfolgte unter Anwendung des Artikel II UmgrStG in Gesamtrechtsnachfolge.

Dieser Sachverhalt ergibt sich unmittelbar aus den im Akt vorhandenen Unterlagen sowie den Angaben der Bf. und ist zwischen den Parteien unstrittig.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 1 KStG 1988 idF Steuerreformgesetz 2005, BGBl I Nr. 57/2004, können finanziell verbundene Körperschaften (Abs. 2 bis 5) abweichend von § 7 eine Unternehmensgruppe bilden. Dabei wird das steuerlich maßgebende Ergebnis des jeweiligen Gruppenmitglieds (Abs. 6 und Abs. 7) dem steuerlich maßgebenden Ergebnis des beteiligten Gruppenmitglieds bzw. Gruppenträgers jenes Wirtschaftsjahres zugerechnet, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres des Gruppenmitgliedes fällt.

Gruppenmitglieder können gemäß § 9 Abs. 2 KStG 1988 nur Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften sein.

Gemäß § 9 Abs. 4 KStG 1988 gelten als finanziell verbundene Körperschaften solche, bei denen die beteiligte Körperschaft unmittelbar mehr als 50% des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft besitzt.

Gemäß § 9 Abs. 5 KStG 1988 muss die finanzielle Verbindung im Sinne des Abs. 4 während des gesamten Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitgliedes vorliegen. Steuerlich wirksame rückwirkende Anteilserwerbe und Anteilsübertragungen im Sinne der Abgabenvorschriften sind auch für die Frage der finanziellen Verbindung maßgebend. Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe gelten nicht als Änderung der Voraussetzungen für Gruppenverhältnisse, sofern die Unternehmensgruppe weiterhin finanziell verbunden bleibt.

Nach § 9 Abs. 10 KStG 1988 muss die Unternehmensgruppe für einen Zeitraum von mindestens drei Jahren bestehen. Dabei gilt nach TS 3 folgendes:

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.

Für Änderungen einer bestehenden Unternehmensgruppe sieht § 9 Abs. 9 TS 4 KStG 1988 vor, dass der Feststellungsbescheid (Abs. 8) in allen Fällen der Änderung gegenüber dem Gruppenträger und allen Gruppenmitgliedern der Unternehmensgruppe abzuändern ist.

Gemäß § 295a BAO idF AbgÄG 2003, BGBl I Nr. 124/2003 kann ein Bescheid auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat

Zu § 9 Abs. 10 KStG 1988 wird in den Gesetzesmaterialien des Steuerreformgesetzes 2005 (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.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. 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."

Durch die Umwandlung in eine Kommanditgesellschaft weist die Bf. zum Stichtag 31. Dezember 2005 nicht mehr die für ein Gruppenmitglied erforderliche Rechtsform auf. Daher hatte jedenfalls zwingend das Ausscheiden der Bf. aus der Gruppe zu erfolgen.

Im Hinblick auf die dadurch bewirkte Nichteinhaltung der Mindestdauer der Zugehörigkeit zur Gruppe gemäß § 9 Abs. 10 TS 3 KStG 1988, die dem Finanzamt durch die Anzeige der Umwandlung der Bf. bekannt wurde, war in dem in diesem Zusammenhang zu erlassene geänderte Gruppenfeststellungsbescheid im Hinblick auf § 295a BAO auch das rückwirkende Ausscheiden der Bf. aus der Gruppe bezüglich des Veranlagungsjahres 2005 auszusprechen.

Soweit die Bf. vermeint, die errichtende Umwandlung stelle eine Vermögensübertragung innerhalb der Gruppe im Sinne des § 9 Abs. 5 KStG 1988 dar, so ist dem entgegenzuhalten, dass dies nicht zutrifft. So erfolgte im Zuge der errichtenden Umwandlung eine Vermögensübertragung auf eine Kommanditgesellschaft, die

außerhalb der Gruppe steht und nicht Gruppenmitglied ist bzw. aufgrund der gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 2 KStG 1988 auch nie sein kann.

§ 9 Abs. 5 KStG 1988 spricht von der finanziellen Verbindung von Gruppenmitgliedern, die durch Vermögensübertragungen innerhalb der Gruppe dann unberührt bleibt, wenn durch die Übertragungsvorgänge die finanzielle Verbundenheit innerhalb der Gruppe bestehen bleibt.

Unter finanzieller Verbundenheit ist die finanzielle Verbindung im Sinne des § 9 Abs. 4 KStG 1988 zu verstehen, die auf eine Beteiligung von mehr als 50% am Stamm oder Genossenschaftskapital abstellt.

Zu einer Mitunternehmerschaft kann es aber keine finanzielle Verbindung im Sinne des § 9 Abs. 4 KStG 1988 geben.

Insofern unterscheidet sich der Fall einer errichtenden Umwandlung von der verschmelzenden Umwandlung auf den Hauptgesellschafter, da in diesem Fall, wenn der Hauptgesellschafter eine Körperschaft ist, eine finanzielle Verbundenheit über die Gesellschaftsanteile weiterhin gegeben ist.

Der Umstand, dass die GT AG als 100%ige Kommanditistin der Bf. das gesamte das gesamte Ergebnis der Bf. aufgrund einkommensteuerlicher Vorschriften zuzurechnen ist (der von der Bf. angesprochene Artikel von Beiser (SWK 2008, S 594) spricht davon, dass die Effekte einer Unternehmensgruppe noch "verstärkt" bzw. "vollendet" würden), vermag aber eine Gleichbehandlung mit einer verschmelzenden Umwandlung auf den Hauptgesellschafter nicht zu rechtfertigen.

Das Rechtsinstitut der Unternehmensgruppe soll nach den Ausführungen des VwGH im Erkenntnis vom 18. Oktober 2012, 2009/15/0214, der in diesem Zusammenhang auf die oben zitierten Erläuterungen zu § 9 Abs. 1 KStG 1988 verweist, das Zusammenfassen der steuerlichen Ergebnisse finanziell verbundener Körperschaften bei einem Gruppenträger ohne Verschmelzungen und ohne die Hemmnisse des Erfordernisses einer wirtschaftlichen und organisatorischen Unter-/Überordnung dieser Körperschaften ermöglich(en). Im Gegensatz zur Verschmelzung ist die gemeinsame steuerliche Erfassung dabei jedoch nicht von der Aufgabe der eigenen Rechtssubjektivität der beteiligten Körperschaften abhängig. Vielmehr bilden alle Gruppenmitglieder mit dem Gruppenträger lediglich einen einheitlichen Zurechnungskreis beim Gruppenträger.

Die Vorteile der Unternehmensgruppe werden jedoch an verschiedene Voraussetzungen gebunden. Eine Voraussetzung ist dabei das dreijährige Bestehen der Unternehmensgruppe gemäß § 9 Abs. 10 KStG 1988. Scheidet eine Körperschaft innerhalb von drei Jahren nach dem Eintritt aus der Unternehmensgruppe aus, sind insoweit jene steuerlich maßgebenden Verhältnisse herzustellen, die sich ohne Gruppenzugehörigkeit ergeben hätten.

Die Mindestbestandsdauer von drei Jahren gemäß § 9 Abs. 10 KStG 1988 soll eine Schranke gegen die Nutzung der Gruppenbesteuerung für kurzfristige Steuergestaltungen

bilden, nachdem mit einer Gruppenbildung steuerliche Zurechnungsverschiebungen zwischen eigenständigen Steuersubjekten und damit beispielsweise kurzfristige Verlustverlagerungen möglich sind. Ausnahmen von der Mindestbestandsdauer kennt das Gesetz nicht.

Wenn es aber nach den Erläuterungen zu § 9 Abs. 10 KStG 1988 gerade das erklärte Ziel des Gesetzgeber war, durch formale Regelungen die Nutzung der Gruppenbesteuerung für kurzfristige Steuergestaltungen zu verhindern, erscheint es teleologisch nicht gerechtfertigt im interpretativen Weg von der von ihm normierten Mindestdauer der Gruppenzugehörigkeit von drei Jahren abzuweichen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Der Lösung der Rechtsfrage, ob bei einer errichtenden Umwandlung, bei der zum Umwandlungstichtag die dreijährige Mindestbestandsdauer noch nicht gegeben ist, das umgewandelte Gruppenmitglied rückwirkend von Anfang an aus der Unternehmensgruppe ausscheidet kommt eine grundsätzliche Bedeutung zu. Da eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dazu fehlt, ist die Revision zulässig.

Wien, am 14. Oktober 2015