

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden R1 und die weiteren Senatsmitglieder R2-3 im Beisein der Schriftführerin S in den gemäß § 267 BAO verbundenen Beschwerdesachen der GT-alt, Adresse1, der GM1, Adresse2, der GM2, Adresse4 und der GM3, Adresse4, alle vertreten durch V, gegen den Bescheid des FA Wien 1/23 vom 11. Mai 2010, betreffend Feststellung der Beendigung der Unternehmensgruppe mit der Veranlagung 2007, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird insoweit stattgegeben als der Spruch des Feststellungsbescheides vom 11. Mai 2011 über die Beendigung der Unternehmensgruppe mit der Veranlagung 2007 wie folgt geändert wird:

Die steuerlichen Wirkungen der mit Bescheid vom 18. Jänner 2006 festgestellten Unternehmensgruppe mit der GT-alt als Gruppenträgerin enden mit der Veranlagung der Gruppenträgerin GT-alt (Bilanzstichtag 31. Oktober 2008) für das Jahr 2008.

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

Entscheidungsgründe

Die GT-alt (im folgenden Bf.) war gemäß Gruppenfeststellungsbescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 18. Jänner 2006 ab der Veranlagung 2005 Gruppenträgerin einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG 1988 mit den Gruppenmitgliedern GM1, GM2, GM3, GM4, GM5, GM6, GM7 und GM8.

Die Bf. als Gruppenträgerin und alle Gruppenmitglieder hatten einen einheitlichen Bilanzstichtag zum 31. Dezember.

Mit Bescheid vom 27. März 2008 wurde das rückwirkende Ausscheiden der Gruppenmitglieder GM4 und GM7 ab der Veranlagung 2005 festgestellt.

Am 16. Oktober 2008 stellte die Bf. (bisherige Gruppenträgerin) einen Antrag auf Zustimmung zur Umstellung des Wirtschaftsjahres und Wechsel des Bilanzstichtages auf den 31. Oktober. Die Änderung sollte erstmals mit 31. Oktober 2008 wirksam werden und somit ein Rumpfwirtschaftsjahr vom 1. Jänner 2008 bis 31. Oktober 2008 entstehen.

Als Grund für die angestrebte Änderung wurde die Möglichkeit einer zeitnäheren Ausschüttung an die Muttergesellschaft angeführt.

Diesem Antrag wurde vom Finanzamt mit Bescheid vom 23. Dezember 2008 stattgegeben. Der Gruppenfeststellungsbescheid wurde mit Bescheid vom 14. Juli 2010 dementsprechend geändert.

Am 13. November 2009 erstattet die Bf. beim Finanzamt Wien 1/23 eine Anzeige gemäß § 9 Abs. 9 KStG 1988 betreffend die Beendigung ihrer Unternehmensgruppe. Sie gab bekannt dass sie und folgende bisherige Gruppenmitglieder, nämlich GM2, GM3, GM5, GM6 und GM8 einen Antrag auf Aufnahme in eine neue Unternehmensgruppe mit der GT-neu ab dem Veranlagungsjahr 2009 gestellt hätten. Die alte Unternehmensgruppe gelte daher gemäß § 9 Abs. 9 TS 2 KStG 1988 mit 23. Oktober 2009, dem Datum der Einbringung des Gruppenantrages durch die GT-neu, als beendet.

Unter Hinweis auf den abweichenden Bilanzstichtag der Bf. zum 31. Oktober und der Bilanzstichtage der alten Gruppe zum 31.12. habe die Unternehmensgruppe für die Gruppenmitglieder noch im gesamten Wirtschaftsjahr 2008 bestanden. Daher seien deren Ergebnisse noch der Bf. bei der Veranlagung für das Wirtschaftsjahr 2008/2009 zuzurechnen und in weiterer Folge bei der Veranlagung 2009 des neuen Gruppenträgers zu berücksichtigen.

Mit Bescheid vom 11. Mai 2011 stellte das Finanzamt fest, dass die Unternehmensgruppe mit der Veranlagung 2007 beendet sei.

Zur Begründung wurde sinngemäß ausgeführt, dass das steuerlich maßgebende Ergebnis der Bf. betreffend das Wirtschaftsjahr 1. November 2008 bis 31. Oktober 2009 gemäß § 9 Abs. 1 KStG 1988 bereits der GT-neu (Gruppenträgerin neue Gruppe) zuzurechnen sein werde. Dieser Umstand habe aber zwingend zur Folge, dass die steuerlich maßgebenden Ergebnisse der alten Gruppenmitglieder für das Jahr 2008 (Bilanzstichtage jeweils 31.12.2008) für das Veranlagungsjahr 2008 der Bf. als Gruppenträgerin der alten Gruppe nicht mehr zugerechnet werden könnten.

Am 16. Mai 2011 erließ das Finanzamt einen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2008, mit dem der Bf. Körperschaftsteuer in Höhe von 123.886,13 Euro vorgeschrieben wurde.

Gegen diese Bescheide erhob die Bf. und die Gruppenmitglieder GM1, GM2 und GM3 Berufungen, die nunmehr als Beschwerde gelten, und beantragte die ersatzlose Aufhebung der bekämpften Bescheide.

Zur Begründung wurde zusammengefasst folgendes vorgebracht:

Alle Gruppenmitglieder seien bis zum 31. Dezember 2008 finanziell mit dem Gruppenträger GT-alt verbunden gewesen. Die finanzielle Verbindung und somit die materiellen Voraussetzungen für das Bestehen einer Gruppe habe während des gesamten Wirtschaftsjahres 2008 der Gruppenmitglieder bestanden. Die Gruppe der GT-alt sei daher erst mit der Veranlagung 2008 zu beenden. Dies gelte für sämtliche

Gruppenmitglieder. Da das Veranlagungsjahr dem Kalenderjahr entspreche, seien die steuerlichen Ergebnisse der Gruppenmitglieder im Veranlagungsjahr 2008 noch von den Wirkungen der Gruppenbesteuerung umfasst und daher an den Gruppenträger GT-alt weiterzuleiten.

Aufgrund der unterschiedlichen Bilanzstichtage ergebe sich der Sonderfall, dass die steuerlich maßgebenden Ergebnisse der Gruppenmitglieder für die Veranlagung 2008 daher dem Gruppenträger in dem Wirtschaftsjahr zuzurechnen seien, in das die Bilanzstichtage der Gruppenmitglieder fallen würden. Im Falle der Bf. sei dies das Wirtschaftsjahr 2008/09. Konkret bedeute dies, dass die Ergebnisse der Gruppenmitglieder 2008 im Veranlagungsjahr 2009 des Gruppenträgers zu berücksichtigen und somit dem steuerlich maßgebenden Ergebnis der Bf. im Veranlagungsjahr 2009 zuzurechnen seien.

In der mündlichen Verhandlung verwies die Bf. auf ihr bisheriges Vorbringen. Das Finanzamt brachte vor, dass die Gruppe mit der Veranlagung 2007 zu beenden gewesen sei, weil der Gruppenträgerin bei der Veranlagung 2008 keine Ergebnisse der Gruppenmitglieder mehr zuzurechnen waren.

Das Bundesfinanzgericht legt seiner Entscheidung den am Beginn des Erkenntnisses angeführten Sachverhalt als erwiesen zu Grunde. Dieser ergibt sich aus den in den vorgelegten Finanzamtsakten enthaltenen Unterlagen und ist zwischen den Parteien nicht strittig.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Ist ein Bescheid von mehreren Beschwerdeführern angefochten oder sind gegen einen Bescheid mehrere Bescheidbeschwerden eingebracht, so sind diese Beschwerden gemäß § 267 BAO zu einem gemeinsamen Verfahren zu verbinden

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.

Gemäß § 9 Abs. 8 KStG erstreckt sich die Gruppenbesteuerung auf den Gruppenträger und die Gruppenmitglieder, die in einem schriftlichen Gruppenantrag genannt sind. Dabei gilt folgendes:

TS 1 Der Gruppenantrag ist von den gesetzlichen Vertretern des Gruppenträgers und aller einzubeziehenden inländischen Körperschaften zu unterfertigen.

TS 2 Der Gruppenantrag muss nachweislich vor dem Ablauf jenes Wirtschaftsjahres jeder einzubeziehenden inländischen Körperschaft unterfertigt werden, für das die Zurechnung des steuerlich maßgebenden Ergebnisses erstmalig wirksam sein soll.

TS 5 Der Gruppenantrag ist vom Gruppenträger, bei Vorliegen einer Beteiligungsgemeinschaft vom Hauptbeteiligten oder im Zweifel von einem von der Beteiligungsgemeinschaft bestimmten Mitbeteiligten bei dem für den Antragsteller für die Erhebung der Körperschaftsteuer zuständigen Finanzamt, unter Verwendung des amtlichen Vordruckes, innerhalb eines Kalendermonats nach der Unterfertigung des letzten gesetzlichen Vertreters zu stellen. Alle übrigen einzubeziehenden inländischen Körperschaften haben dem jeweils für jede Körperschaft zuständigen Finanzamt die Tatsache einer Antragstellung anzuzeigen.

TS 6 Das für die Erhebung der Körperschaftsteuer des Antragstellers zuständige Finanzamt hat das Vorliegen der Voraussetzungen für das Bestehen der Unternehmensgruppe gegenüber allen den Antrag unterfertigten Körperschaften bescheidmäßig festzustellen.

Gemäß § 9 Abs. 9 KStG 1988 gilt für Änderungen einer bestehenden Unternehmensgruppe u.a. folgendes:

TS 2 Jedes Gruppenmitglied kann dem für den Antragsteller zuständigen Finanzamt (Abs. 8) gegenüber sein Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe erklären. Erklärt der Gruppenträger sein Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe, ist die Unternehmensgruppe beendet.

TS 4 Der Feststellungsbescheid (Abs. 8) ist in allen Fällen der Änderung gegenüber dem Gruppenträger und dem betroffenen Gruppenmitglied abzuändern.

Gegenständlich ist einerseits strittig, zu welchem Zeitpunkt die Gruppe mit der GT-alt als Gruppenträgerin endet und ob die Wirkungen der Gruppe für die Gruppenmitglieder insoweit weiter gegeben sind, als Ergebnisse der Gruppenmitglieder für Veranlagungszeiträume, die den Gruppenträger erst zu einem Zeitpunkt erreichen, zu dem er bereits aus der Gruppe ausgeschieden, diesem trotzdem noch zuzurechnen wären.

Gemäß § 9 TS 2 KStG 1998 ist die Unternehmensgruppe beendet, wenn der Gruppenträger ausscheidet. Da es nach der grundsätzlichen Konzeption der Gruppenbesteuerung ausgeschlossen ist, dass ein Gruppenträger gleichzeitig Gruppenmitglied einer anderen Gruppe sein kann (vgl. Grünberger SWK11/2005, S 383) ist der Beitritt des bisherigen Gruppenträgers zu einer anderen Gruppe jedenfalls als Beendigungsgrund für die bisherige Gruppe anzusehen.

Der bisherige Gruppenträger GT-alt ist einer neuen Gruppe als Gruppenmitglied beigetreten ist und hat den Gruppenantrag am 23.10.2008, also vor Ablauf seines Wirtschaftsjahres 1. November 2008 bis 31. Oktober 2009 unterschrieben. Daher sind die Ergebnisse dieses Wirtschaftsjahres gemäß § 9 Abs. 8 TS 2 KStG 1988 bereits dem neuen Gruppenträger zuzurechnen.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes endet eine Unternehmensgruppe mit dem letzten Tag, an dem noch eigenes Einkommen des Gruppenträgers bzw. steuerlich maßgebende Ergebnisse der Gruppenmitglieder dem Gruppenträger noch zugerechnet werden können.

Der 31. Oktober 2008 ist daher der letzte Tag, an dem die alte Gruppe noch eine steuerliche Wirkung im Sinne des § 9 KStG 1988 entfalten konnte.

Bei der Ergebniszurechnung innerhalb der Unternehmensgruppe wird das Ergebnis der Gruppenmitglieder nicht automatisch dem Gruppenträger, sondern dem unmittelbar übergeordneten Gruppenmitglied zugerechnet (stufenweise oder ebenenweise Zurechnung). § 9 Abs. 1 KStG 1988 konkretisiert den Zeitpunkt der Zurechnung. Danach wird das steuerlich maßgebende Ergebnis des jeweiligen Gruppenmitglieds dem steuerlich maßgebenden Ergebnis des unmittelbar übergeordneten, beteiligten Gruppenmitgliedes bzw. des Gruppenträgers in jenem Wirtschaftsjahr zugerechnet, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres des Gruppenmitgliedes fällt (vgl. Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Praxiskommentar Gruppenbesteuerung K44).

Die Ergebniszurechnung gilt gleichermaßen auch für Rumpfwirtschaftsjahre und kann dazu führen, dass im Falle eines Rumpfwirtschaftsjahres eines Gruppenmitglieds dem übergeordneten Gruppenmitglied bzw. dem Gruppenträger in einem Wirtschaftsjahr die Ergebnisse des Gruppenmitglieds von zwei Wirtschaftsjahren zugerechnet werden (vgl. Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Praxiskommentar Gruppenbesteuerung K45) aber auch dazu, dass bei einem Rumpfwirtschaftsjahr beim übergeordneten Gruppenmitglied oder des Gruppenträgers in einem Wirtschaftsjahr kein Ergebnis eines Gruppenmitglieds zuzurechnen ist.

Die Zurechnungsregelung in der Unternehmensgruppe kann bei zeitlich „verschobenen Bilanzstichtagen“ zu einer späteren Besteuerung von Ergebnissen von Gruppenmitgliedern führen (vgl. Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Praxiskommentar Gruppenbesteuerung K48).

In der Literatur wurde zu den verschobenen Bilanzstichtagen aber auch darauf hingewiesen, dass sich diese Verschiebung durchaus auch als nachteilig erweisen kann (vgl. Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Praxiskommentar Gruppenbesteuerung K48). Die in diesem Zusammenhang im Ministerialentwurf zum BBG 2009 vorgesehene zwingende Vereinheitlichung der Bilanzstichtage wurde in weiterer Folge nicht beschlossen (vgl. Achatz/Kirchmayer Körperschaftsteuer Kommentar, Wien 2011, Tz 22 zu § 9)

Der von der Bf. vertretenen Rechtsansicht, dass bei Ausscheiden des bisherigen Gruppenträgers und Beitritt zu einer neuen Gruppe, die aufgrund abweichender Bilanzstichtage noch nicht zugerechneten Ergebnisse seiner Gruppenmitglieder gleichsam an den neuen Gruppenträger weiterzuleiten wären, steht die grundsätzlichen Konzeption der Gruppenbesteuerung entgegen.

Durch den am 23. Oktober 2009 gestellten Gruppenantrag ist die bisherige Gruppenträgerin GT-alt aus der mit Bescheid vom 18. Jänner 2006 festgestellten Unternehmensgruppe ausgeschieden und die Unternehmensgruppe dadurch beendet worden. Dies hat abgabenrechtlich zur Folge, dass letztmals für das Veranlagungsjahr 2008 der GT-alt (alter Gruppenträger) eine Besteuerung nach dem Regime des § 24a KStG 1988 für die alte Gruppe vorzunehmen war. Das steuerlich maßgebende Ergebnis

der GT-alt des Jahres 2009 (Wirtschaftsjahr 1. November 2008 bis 31. Oktober 2009) ist infolge der Unterzeichnung des Gruppenantrages vor dem 31. Oktober 2009 bereits der GT-neu (neuer Gruppenträger) zuzurechnen. Eine Zurechnung der steuerlich maßgebenden Ergebnisse der bisherigen Mitglieder der Gruppe (Bilanzstichtag 31. Dezember 2008) an die GT-neu (neuer Gruppenträger) hätte gemäß § 9 TS 2 KStG 1988 nur dann erfolgen können, wenn die Vertreter der Bf. den Gruppenantrag betreffend Bildung der Gruppe mit der GT--neu (neuer Gruppenträger) vor dem 31. Dezember 2008 unterschrieben hätten. Der Antrag wurde aber erst 2009 unterschrieben.

Daraus ergibt sich die rechtliche Folge, dass bei den bisherigen Gruppenmitgliedern eine Individualbesteuerung gemäß § 7 Abs. 1 iVm § 24 KStG 1988 für den Veranlagungszeitraum 2008 vorzunehmen ist, weil die steuerlich maßgebenden Ergebnisse zum 31. Dezember 2008 den bisherigen Gruppenträger nicht mehr erreichen und dem neuen Gruppenträger noch nicht zugerechnet werden können (siehe dazu auch W/K/M K411, Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, Die Körperschaftsteuer KStG 1988, Tz 973 zu § 9).

Es waren daher dazu keine weiteren Feststellungen im Spruch des Erkenntnisses zu treffen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision 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.

Gegenständlich ist einerseits strittig, wann die steuerlichen Wirkungen einer Unternehmensgruppe mit unterschiedlichen Bilanzstichtagen enden und ob die Wirkungen der Gruppe für die Gruppenmitglieder insoweit weiter gegeben sind, als Ergebnisse der Gruppenmitglieder für Veranlagungszeiträume, die den Gruppenträger erst zu einem Zeitpunkt erreichen, zu dem er bereits aus der Gruppe ausgeschieden, diesem trotzdem noch zuzurechnen sind. Da eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dazu fehlt, war die Revision zuzulassen.

Wien, am 15. Dezember 2015

