



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs sowie Senatspräsident Dr. Nowakowski, die Hofräte MMag. Maislinger und Mag. Novak und die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision der 1. C GmbH, 2. E GmbH, 3. C Holding GmbH, 4. C GmbH, 5. C International GmbH, 6. C GmbH, 7. C GmbH und 8. C GmbH in W (1. bis 3., 5., 7. und 8.) und W (4. und 6.), alle vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 1090 Wien, Porzellangasse 51, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 2. Jänner 2018, Zl. RV/7103554/2016, betreffend Gruppenfeststellungsbescheide 2008 und 2009 sowie Feststellung nach § 9 Abs. 8 KStG 1988 für 2010, beschlossen und zu Recht erkannt:

1. Die Revision wird insoweit, als sie sich gegen die Abweisung der Beschwerde vom 1. Juni 2011 gegen die Bescheide vom 15. April 2011 und vom 2. Mai 2011 und gegen die Zurückweisung der Beschwerde der Erstrevisionswerberin vom 6. Juli 2011 gegen den Bescheid vom 27. Juni 2011 richtet, zurückgewiesen.

2. Im Übrigen (hinsichtlich der Abweisung der Beschwerde der weiteren revisionswerbenden Parteien vom 6. Juli 2011 gegen den Bescheid vom 27. Juni 2011) wird die Revision als unbegründet abgewiesen.

Die revisionswerbenden Parteien haben dem Bund Aufwendungen in der Höhe von € 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Zur Vorgeschichte des Revisionsfalles ist auf das Erkenntnis vom 28. Juni 2016, 2013/13/0066, zu verweisen, mit dem eine Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben wurde. Hauptstreitpunkt des Verfahrens war zu diesem Zeitpunkt die Frage, ob die im Jahr 2010



durchgeführte Verschmelzung eines Gruppenträgers (einer Aktiengesellschaft) auf eine gruppenfremde GmbH (die nunmehrige Erstrevisionswerberin) im Rahmen eines Upstream-Mergers zur Beendigung der Gruppe geführt hatte. Der Verwaltungsgerichtshof bejahte diese vom unabhängigen Finanzsenat verneinte Frage und gab einer Beschwerde des Finanzamts gegen die Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates statt.

- 2 Der unabhängige Finanzsenat hatte über zwei Berufungen entschieden, die sich gegen drei Bescheide richteten. Die Berufung vom 1. Juni 2011 richtete sich gegen Bescheide vom 15. April 2011 und vom 2. Mai 2011 über die Beendigung der Gruppe und daraus abzuleitende Rechtsfolgen für zwei Gruppenmitglieder. Diese Bescheide hatte der unabhängige Finanzsenat mit der Begründung, es sei nicht zur Beendigung der Gruppe gekommen, in Stattgebung der Berufung ersatzlos behoben.
- 3 Für den Fall, dass es zur Beendigung der Gruppe gekommen sei, hatte die nunmehrige Erstrevisionswerberin in ihrem Schriftsatz vom 22. Dezember 2010, in dem sie die Verschmelzung anzeigte, mit einem ersten Eventualantrag die Feststellung einer Unternehmensgruppe mit ihr als Gruppenträgerin ab dem Veranlagungsjahr 2010 beantragt. Mit einem zweiten Eventualantrag hatte sie für den Fall, dass dem nicht stattgegeben werde, die Feststellung einer Unternehmensgruppe mit ihr als Gruppenträgerin ab dem Veranlagungsjahr 2011 beantragt.
- 4 Das Finanzamt hatte mit Bescheid vom 10. Mai 2011 dem zweiten Eventualantrag Folge gegeben und erst danach mit Bescheid vom 27. Juni 2011 den ersten Eventualantrag abgewiesen. Gegen diese Abweisung richtete sich die u.a. von den acht jetzt revisionswerbenden Parteien (der Erstrevisionswerberin als Gruppenträgerin und sieben Gruppenmitgliedern) erhobene Berufung vom 6. Juli 2011, die der unabhängige Finanzsenat - ausgehend vom Fortbestand der bisherigen Unternehmensgruppe mit der Erstrevisionswerberin als neuer Gruppenträgerin - hinsichtlich aller Berufungswerber mit Ausnahme der Erstrevisionswerberin „mangels Beschwer“ abwies. Die Berufung der Erstrevisionswerberin wies der unabhängige Finanzsenat zurück, weil statt der Erstrevisionswerberin die auf



sie verschmolzene frühere Gruppenträgerin (die bis auf den Gesellschaftszusatz gleichnamige Aktiengesellschaft) Bescheidadressatin gewesen sei.

- 5 Ein Rechtsmittel gegen den Bescheid vom 10. Mai 2011, mit dem dem zweiten Eventualantrag vor Erledigung des ersten Folge gegeben worden war, wurde zumindest bis zur Einbringung der jetzt gegenständlichen Revision nicht erhoben. Der Bescheid wurde auf Grund wiederholter (dem Verwaltungsgerichtshof im ersten Rechtsgang nicht zur Kenntnis gebrachter) Anträge auf Verlängerung der Frist für ein solches Rechtsmittel bis zur Fällung des nunmehr angefochtenen Erkenntnisses und darüber hinaus aber nicht rechtskräftig.
- 6 Nach Aufhebung der Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates mit dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Juni 2016 und Durchführung einer Verhandlung wies das Bundesfinanzgericht, das die Berufungen nun als Beschwerden zu behandeln hatte, mit dem angefochtenen Erkenntnis die Beschwerde vom 1. Juni 2011 gegen die auf die Beendigung der bisherigen Unternehmensgruppe und damit verbundene Rechtsfolgen bezogenen Bescheide vom 15. April 2011 und vom 2. Mai 2011 als unbegründet ab.
- 7 Über die Beschwerde vom 6. Juli 2011 gegen den Bescheid vom 27. Juni 2011 entschied das Bundesfinanzgericht - dem Spruch nach - wie zuvor der unabhängige Finanzsenat. Es wies die Beschwerde, soweit sie nicht von der Erstrevisionswerberin erhoben wurde, als unbegründet ab, was sich nun aber nicht mehr auf die Annahme einer Fortdauer der ursprünglichen Unternehmensgruppe gründete. Das Bundesfinanzgericht vertrat vielmehr die Ansicht, der Verwaltungsgerichtshof habe sich in seinem aufhebenden Erkenntnis der Rechtsmeinung des Finanzamts auch insoweit angeschlossen, als dieses das Vorliegen der Voraussetzungen für eine schon im Jahr 2010 wirksame neue Gruppenbildung verneint hatte. Darüber hinaus, so das Bundesfinanzgericht, dem die Fristverlängerungsanträge offenbar nicht vorlagen, sei es verabsäumt worden, den Bescheid vom 10. Mai 2011, mit dem dem zweiten Eventualantrag stattgegeben worden war, zu bekämpfen. Das „Antragsrecht für das Bestehen einer Unternehmensgruppe ab 2010“ sei daher „konsumiert“.



- 8 Die Beschwerde der Erstrevisionswerberin gegen den Bescheid vom 27. Juni 2011 wies das Bundesfinanzgericht - wie schon der unabhängige Finanzsenat - zurück, weil die Erstrevisionswerberin nicht Bescheidadressatin gewesen sei.
- 9 Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht im Hinblick auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Juni 2016 für nicht zulässig.
- 10 Die nunmehr vorliegende außerordentliche Revision enthält in ihrem Vorbringen zur Zulässigkeit (§ 28 Abs. 3 VwGG) nur Ausführungen dazu, dass sich das Bundesfinanzgericht in der Entscheidung über die Berufung vom 6. Juli 2011 gegen den Bescheid vom 27. Juni 2011 zu Unrecht durch das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Juni 2016 präjudiziert erachtet habe. Die Frage, ob die im November 2010 zum Stichtag 30. Juni 2010 herbeigeführte Gesamtrechtsnachfolge durch Verschmelzung der bisherigen Gruppenträgerin auf die Erstrevisionswerberin auch für die erste Jahreshälfte eine finanzielle Verbindung zwischen der Erstrevisionswerberin und den Gruppenmitgliedern bewirkt und damit die Bildung der neuen Gruppe schon für das Jahr 2010 ermöglicht habe, sei nicht Gegenstand der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes gewesen. Judikatur dazu fehle.
- 11 Auf die Abweisung der Beschwerde vom 1. Juni 2011 und die Zurückweisung der Beschwerde der Erstrevisionswerberin vom 6. Juli 2011 wird im Vorbringen zur Zulässigkeit der Revision nicht eingegangen.
- 12 Das Finanzamt hat in seiner Revisionsbeantwortung zur Frage der Rechtsnachfolge in der finanziellen Verbindung mit den Gruppenmitgliedern Stellung genommen. Die revisionswerbenden Parteien erstatteten dazu eine Gegenäußerung.
- 13 Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nur zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Ob dies der Fall ist, hat der Verwaltungsgerichtshof gemäß § 34 Abs. 1a zweiter Satz VwGG bei einer außerordentlichen Revision im Rahmen der dafür in der Revision



vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen. Liegen die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht vor, so ist die Revision gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG in jeder Lage des Verfahrens mit Beschluss zurückzuweisen.

- 14 Im vorliegenden Fall richtet sich das Zulässigkeitsvorbringen gemäß § 28 Abs. 3 VwGG (wie im Übrigen auch die Revisionspunkte und -gründe) nur gegen die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes über die Beschwerde vom 6. Juli 2011 gegen den Bescheid vom 27. Juni 2011, wobei im Vorbringen zur Zulässigkeit auch insoweit nicht darauf eingegangen wird, dass die Erstrevisionswerberin vom Bundesfinanzgericht nicht als Adressatin dieses Bescheides angesehen wurde. Hinsichtlich der Abweisung der Beschwerde vom 1. Juni 2011 und der Zurückweisung der Beschwerde der Erstrevisionswerberin vom 6. Juli 2011 war die Revision daher gemäß § 34 Abs. 1 und 3 VwGG zurückzuweisen, was der Verwaltungsgerichtshof in einem gemäß § 12 Abs. 2 VwGG gebildeten Senat beschlossen hat.
- 15 In Bezug auf die damit noch verbleibende Abweisung der Beschwerde der weiteren revisionswerbenden Parteien vom 6. Juli 2011 gegen den Bescheid vom 27. Juni 2011 (den „ersten Eventualantrag“ betreffend) ist die Revision zulässig, aber nicht begründet.
- 16 Im Vorerkenntnis vom 28. Juni 2016 wurde klargestellt, dass die im Wege der Verschmelzung herbeigeführte Gesamtrechtsnachfolge keine Nachfolge der gruppenfremden Erstrevisionswerberin in die Rechtsstellung der auf sie verschmolzenen Aktiengesellschaft als Gruppenträgerin bewirkte, sondern die Unternehmensgruppe infolge Ausscheidens der Gruppenträgerin beendete. Eine Nachfolge zwar nicht in die Rechtsstellung als Gruppenträgerin, aber in der Form einer Zurechnung der finanziellen Verbindung der Gruppenmitglieder mit der bisherigen Gruppenträgerin an die Erstrevisionswerberin wurde damit zwar nicht nahegelegt, entgegen der Ansicht des Bundesfinanzgerichtes aber auch nicht ausgeschlossen.
- 17 Von der vom Bundesfinanzgericht nicht mehr weiter geprüften Frage, ob eine solche Zurechnung zu erfolgen hat, ist die Entscheidung über das Bestehen der



neuen Unternehmensgruppe ab dem Jahr 2010 ungeachtet des Bescheides vom 10. Mai 2011, der nicht rechtskräftig wurde, auch abhängig. Die Revision ist in diesem Umfang daher zulässig.

- 18 Die Bildung einer Unternehmensgruppe setzt nach § 9 Abs. 1 erster Satz KStG 1988 „finanziell verbundene Körperschaften (Abs. 2 bis 5)“ voraus. Im vorliegenden Fall ist nicht strittig, dass diese Voraussetzung bis zur Verschmelzung der früheren Gruppenträgerin auf die Erstrevisionswerberin mit Stichtag 30. Juni 2010 für die Gruppenmitglieder und die frühere Gruppenträgerin und ab der Verschmelzung für die Gruppenmitglieder und die Erstrevisionswerberin erfüllt war.
- 19 Gemäß § 9 Abs. 5 erster Satz KStG 1988 muss die finanzielle Verbindung aber „während des gesamten Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitgliedes vorliegen“. (Wirtschaftsjahr der Gruppenmitglieder, wie auch der Erstrevisionswerberin, war im vorliegenden Fall das Kalenderjahr.) Die Voraussetzungen für eine schon im Jahr 2010 wirksame Bildung einer Unternehmensgruppe mit der Erstrevisionswerberin als Gruppenträgerin waren daher nur erfüllt, wenn die finanzielle Verbindung der Gruppenmitglieder mit der früheren Gruppenträgerin in der Zeit zwischen dem Jahresbeginn und der Verschmelzung auf Grund der Gesamtrechtsnachfolge der Erstrevisionswerberin zuzurechnen ist.
- 20 Die Erstrevisionswerberin vertrat in den Ausführungen zu ihrem ersten Eventualantrag schon im Schriftsatz vom 22. Dezember 2010 die Ansicht, dies sei der Fall. Im Hinblick auf die Gesamtrechtsnachfolge genüge es, dass davor die übertragende ursprüngliche Gruppenträgerin ausreichende Mehrheitsbeteiligungen gehalten habe.
- 21 Das Finanzamt folgte dem in den Bescheiden vom 10. Mai 2011 und vom 27. Juni 2011 nicht und führte dazu in der Begründung des Bescheides vom 10. Mai 2011, auf die im Bescheid vom 27. Juni 2011 verwiesen wurde, aus, die gesetzlichen Voraussetzungen seien für das Jahr 2010 noch nicht erfüllt, weil die Erstrevisionswerberin mit den Gruppenmitgliedern erst seit dem 1. Juli 2010 finanziell verbunden sei.



- 22 An diesem Standpunkt hält das Finanzamt auch in der Revisionsbeantwortung fest. Die Verschmelzung bedeute unstrittig eine Gesamtrechtsnachfolge, doch komme es für die Möglichkeit einer Nachfolge in einzelne Rechtspositionen auch auf die jeweiligen Materiengesetze an. Vorrangig sei im Revisionsfall § 9 Abs. 5 KStG 1988, nach dessen drittem Satz steuerlich wirksame rückwirkende Anteilserwerbe und Anteilsübertragungen im Sinne der Abgabenvorschriften auch für die Frage der finanziellen Verbindung maßgebend seien. Somit sei im Fall einer Verschmelzung (Art. I UmgrStG) auf den Zeitpunkt abzustellen, ab dem die Anteile an den Gruppenmitgliedern dem neuen Gruppenträger zuzurechnen seien. Gemäß § 3 Abs. 1 Z 4 UmgrStG sei dies der Beginn des auf den Verschmelzungstichtag folgenden Tages.
- 23 In ihrer Gegenäußerung dazu verweisen die revisionswerbenden Parteien auf § 19 Abs. 1 erster Satz BAO, wonach bei Gesamtrechtsnachfolge „die sich aus den Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers“ auf den Rechtsnachfolger übergehen. Die finanzielle Verbindung mit den Gruppenmitgliedern sei eine im Sinne dieser Vorschrift nachfolgefähige Rechtsposition. Der in der Revisionsbeantwortung zitierte dritte Satz des § 9 Abs. 5 KStG 1988 führe zu keinem Ausschluss dieser Rechtsnachfolge. Die Annahme eines solchen Ausschlusses sei „verfehlt“ und „auch“ nicht aus § 3 Abs. 1 Z 4 UmgrStG ableitbar. § 3 Abs. 1 Z 4 UmgrStG betreffe in Verbindung mit § 2 Abs. 3 UmgrStG die Einkommensermittlung, enthalte aber „keine allgemeine abgabenrechtliche Fiktion einer Vermögenszurechnung zum dem Verschmelzungstichtag folgenden Tag“.
- 24 Ein Vergleich mit § 5 Abs. 1 Z 1 UmgrStG (gemeint: der mit dem Budgetbegleitgesetz 2007, BGBl. I Nr. 24, eingeführte zweite Satz) bestätige das Ergebnis. Hier fingiere der Gesetzgeber, „dass die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft (somit auf der Gesellschafterebene) mit Beginn des dem Verschmelzungstichtag folgenden Tages als erworben gelten. Nur für diesen Fall regelt § 9 Abs 5, 3. Satz, KStG, dass diese Rückwirkung auch für die finanzielle Verbindung gilt.“



25 § 9 Abs. 5 KStG 1988 lautet:

„(5) Die finanzielle Verbindung im Sinne des Abs. 4 muss während des gesamten Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitgliedes vorliegen. Erfüllen im Falle einer Beteiligungsgemeinschaft die Mitbeteiligten die Voraussetzungen des Abs. 4 zu Beginn des Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitglieds, kann die Beteiligungsgemeinschaft bis zum Gruppenantrag gebildet werden. Steuerlich wirksame rückwirkende Anteilszerwerbe 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.“

26 Der nunmehr strittige dritte Satz dieser Vorschrift verknüpft die Regelungen des KStG 1988 über die Gruppenbesteuerung mit denen des UmgrStG (vgl. etwa *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 9 Tz 221). Kommt es - wie im vorliegenden Fall im November 2010 rückwirkend zum Verschmelzungstichtag 30. Juni 2010 - zu einer Gesamtrechtsnachfolge in der Form einer Verschmelzung, so ergibt sich aus § 9 Abs. 5 dritter Satz KStG 1988, dass die steuerrechtliche Rückwirkung bis zum Verschmelzungstichtag „auch für die Frage der finanziellen Verbindung maßgebend“ ist. Die Ansicht, dieser Anknüpfungspunkt sei wegen der Gesamtrechtsnachfolge bedeutungslos, stünde mit dieser auf Umgründungsfälle und damit auch auf Fälle einer Gesamtrechtsnachfolge abzielenden Anordnung des Gesetzgebers (vgl. zu dieser Anordnung die Erläuterungen der Regierungsvorlage zum Steuerreformgesetz 2005, 451 BlgNR 22. GP 22: „die im Zusammenhang mit Umgründungen bestehenden Rückwirkungsfiktionen“) nicht im Einklang und wird vom Verwaltungsgerichtshof daher nicht geteilt.

27 Für die „Frage der finanziellen Verbindung“ zwischen der Erstrevisionswerberin und den Gruppenmitgliedern ist somit der Verschmelzungstichtag „maßgebend“, was einer neuen Gruppenbildung schon für das Jahr 2010 gemäß § 9 Abs. 5 erster Satz KStG 1988 entgegenstand. Dass - unabhängig von der Verschmelzung - eine finanzielle Verbindung zwischen der Erstrevisionswerberin und den Gruppenmitgliedern während des gesamten



Wirtschaftsjahres 2010 vorgelegen sei, machen die Revisionswerber nicht geltend.

28 Das angefochtene Erkenntnis erweist sich damit in Bezug auf die Abweisung der Beschwerde vom 6. Juli 2011 als im Ergebnis richtig, weshalb die Revision insoweit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen war.

29 Von der beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

30 Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014.

W i e n , am 15. Mai 2019

