Umwandlungen: Rückwirkendes Ausscheiden des umgewandelten Gruppenmitglieds?

Dr. Ernst Komarek, MSc. (WU), Steuerberater in Wien / Dr. Jürgen Reinold, Mitarbeiter einer international tätigen Steuerberatungsgesellschaft in Wien / Dr. Berndt Zinnöcker, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in Wien

Bereits seit Längerem ist fraglich, ob eine errichtende Umwandlung gem Art II UmgrStG eines Gruppenmitglieds einer Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG vor Ablauf der dreijährigen Mindestbestandsdauer (§ 9 Abs 10 KStG) zu einem rückwirkenden Ausscheiden des umgewandelten Gruppenmitglieds führt. Vor Kurzem wurde auch der VwGH mit dieser Fragestellung befasst. Im Unterschied zum BFG, das in diesen Fällen das rückwirkende Ausscheiden aus der Gruppe aussprach, kommt der VwGH zum gegenteiligen Ergebnis.

VwGH 31. 5. 2017, Ro 2016/13/0002; BFG 14. 10. 2015, RV/7101313/2010; 30. 6. 2017, RV/7103122/2017 (fortgesetztes Verfahren)	§ 9 KStG 1988; § 19 BAO; Art II UmgrStG

1. Allgemeines

Die Vorteile der Gruppenbesteuerung iSd § 9 KStG sind an verschiedene Voraussetzungen geknüpft. Gem § 9 Abs 1 KStG können finanziell verbundene (gruppenfähige) Körperschaften nach Maßgabe des § 9 Abs 8 KStG (Gruppenantrag) eine Unternehmensgruppe bilden. Damit sind die beiden Anwendungsvoraussetzungen für die Gruppenbildung bereits genannt. Als materielle Voraussetzung ist eine ausreichende finanzielle Verbindung, als formelle Voraussetzung ein schriftlicher Gruppenantrag erforderlich. Weitere Voraussetzungen müssen für die Bildung einer Unternehmensgruppe nicht erfüllt werden.

Damit die Gruppenbesteuerung finale steuerliche Wirkung entfaltet, muss die Unternehmensgruppe gem § 9 Abs 10 KStG für einen Zeitraum von mindestens drei Jahren bestehen. Die dreijährige Mindestdauer bezieht sich sowohl auf die Mindestbestandsdauer der Unternehmensgruppe (§ 9 Abs 10 Satz 1 KStG) als auch auf die Mindestzugehörigkeitsdauer der einzelnen Körperschaft (§ 9 Abs 10 TS 1 KStG). Die Mindestbestandsdauer der Unternehmensgruppe zielt primär auf den Gruppenträger ab, die Mindestzugehörigkeitsdauer betrifft das einzelne Gruppenmitglied. Die Berechnung der Mindestdauer hat anhand der Zurechnung des steuerlich maßgebenden Ergebnisses zu erfolgen. Demnach ist die Mindestdauer erst dann erfüllt, wenn das Einkommen aus drei vollen (zwölf Kalendermonate umfassenden) Wirtschaftsjahren der beteiligten Körperschaft bzw dem Gruppenträger zugerechnet wurden. 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 (§ 9 Abs 10 TS 3 KStG). Nach den ErlRV zum StRefG 2005[1]) soll die Mindestbestandsdauer von drei Jahren eine Schranke gegen die Nutzung der Gruppenbesteuerung für kurzfristige Steuergestaltungen bilden, nachdem mit einer Gruppenbildung steuerliche Zurechnungsverschiebungen zwischen eigenständigen Steuersubjekten und damit bspw kurzfristige Verlustverlagerungen möglich sind.[2])

[1]) Vgl ErlRV 451 BlgNR 22. GP, 29.
[2]) VwGH 18. 10. 2012, 2009/15/0214.

Eine Ergebniszurechnung kann nur dann erfolgen, wenn eine ausreichende finanzielle Verbindung im Ausmaß von mehr als 50 % am Nennkapital und den Stimmrechten (§ 9 Abs 4 KStG) zwischen den verbundenen Körperschaften besteht, wobei die finanzielle Verbindung auch mittelbar über Personengesellschaften hergestellt werden kann. § 9 Abs 5 KStG regelt die zeitlichen Anforderungen der finanziellen Verbindung iSd § 9 Abs 4 KStG, wonach diese während des gesamten Wirtschaftsjahres der jeweiligen Beteiligungskörperschaft vorliegen muss.[3]) Bei Umgründungen innerhalb einer bestehenden Unternehmensgruppe kann diesem Erfordernis idR nicht entsprochen werden. Deshalb normiert § 9 Abs 5 Satz 4 KStG, dass Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe nicht als Änderung der Voraussetzungen für die Gruppenbildung gelten, sofern die Unternehmensgruppe weiterhin finanziell verbunden bleibt. Die aufnehmende Körperschaft tritt in die dreijährige Mindestzugehörigkeitsdauer ein und setzt diese fort.[4]) Nach dem Gesetzeswortlaut sind nur gruppeninterne Vermögensübertragungen erfasst (dh Übertragungen zwischen gruppenzugehörigen Körperschaften).[5]) Von der Vorschrift sind sowohl entgeltliche als auch unentgeltliche Übertragungen und Umgründungsvorgänge erfasst.[6]) Eine Rückabwicklung des Gruppenmitglieds bei Ausscheiden vor Erreichen der Mindestbestandsdauer von drei Jahren unterbleibt, wenn eine gruppeninterne Vermögensübertragung iSd § 9 Abs 5 Satz 4 KStG stattfindet.

Wann eine gruppeninterne Vermögensübertragung im Sinne eines Umgründungsakts vorliegt, ist in den meisten Fällen weitgehend klar (zB bei Down- und Up-Stream-Konzernverschmelzungen). In bestimmten Umgründungsfällen ist das Vorliegen einer Vermögensübertragung innerhalb der Unternehmensgruppe aber zweifelhaft, so zB bei errichtenden Umwandlungen.

2. Aktueller Meinungsstand

Die errichtende oder verschmelzende Umwandlung des Gruppenträgers (bzw des Hauptbeteiligten einer Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft) führt nach Meinung der Ministerialverwaltung jedenfalls zur Beendigung der Gruppe, weil die Mitunternehmerschaft (im Falle der errichtenden Umwandlung) bzw der Hauptgesellschafter (im Falle der verschmelzenden Umwandlung) als Gruppenfremder gilt.[7]) Diese Ansicht scheint in der VwGH-Rechtsprechung vom 28. 6. 2016, 2013/13/0066,[8]) wonach die Verschmelzung des Gruppenträgers auf eine gruppenfremde Körperschaft zur Beendigung der Unternehmensgruppe führt, ihre Bestätigung gefunden zu haben.[9]) Der Wegfall der Gruppenträgereigenschaft führt bei Nichterfüllen der Mindestzugehörigkeitsdauer aller Gruppenmitglieder iSd § 9 Abs 10 KStG zur vollständigen Rückabwicklung der Unternehmensgruppe.

Für Umwandlungen von inländischen Gruppenmitgliedern ist nach den UmgrStR 2002 zu differenzieren, ob eine verschmelzende oder eine errichtende Umwandlung vorge-

---

[3]) Vgl zB *Pinetz/Stefaner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer* (Hrsg), KStG^2 (2016) § 9 Rz 82.

[4]) Vgl *Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG (26. Lfg) § 9 Rz 978 mwN.

[5]) Vgl dazu auch *Mechtler/Pinetz*, Errichtende Umwandlung von Gruppenmitgliedern, RdW 2016, 291 (294); siehe auch VwGH 28. 6. 2016, 2013/13/0066, wonach die Verschmelzung des Gruppenträgers auf eine gruppenfremde Körperschaft zum Untergang der Unternehmensgruppe führt.

[6]) Vgl stellvertretend *Pinetz/Stefaner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG^2, § 9 Rz 86; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung^2 (2009), K 231.

[7]) Vgl UmgrStR 2002, Rz 622a; siehe zB auch *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung^2, K 518; aM zB *Zöchling/Haslinger*, Gruppenbesteuerung und Umgründungen, in *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel* (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005) Rz 12.

[8]) Vgl dazu stellvertretend *Komarek/Reinold/Zinnöcker*, Verschmelzung und Umwandlung in der Unternehmensgruppe, SWK 13/14/2017, 687.

[9]) Kritisch *Jann/Rittsteuer/Schneider* in *Kofler* (Hrsg), UmgrStG^6 (2017) § 9 KStG Rz 125.

nommen wird. Die verschmelzende Umwandlung[10]) auf den Gruppenträger bzw das nächst höhere Gruppenmitglied berührt den Bestand einer Unternehmensgruppe grundsätzlich nicht.[11]) Eine Rückabwicklung der umgewandelten Körperschaft ist bei Umwandlungen innerhalb der dreijährigen Mindestbestandsdauer nicht vorzunehmen, wenn diese von der übernehmenden Körperschaft erfüllt wird.[12]) Ebenso verbleiben auch allfällige unterhalb der umgewandelten Körperschaft befindliche Gruppenmitglieder nach der verschmelzenden Umwandlung in der Unternehmensgruppe, weil die ausreichende finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 KStG erhalten bleibt.[13])

Im Falle einer errichtenden Umwandlung eines inländischen Gruppenmitglieds endet mit dem Umwandlungsstichtag die persönliche und sachliche Körperschaftsteuerpflicht der Körperschaft. Mit Ablauf des Umwandlungsstichtags tritt die errichtete Mitunternehmerschaft an die Stelle des Gruppenmitglieds.[14]) Der umwandlungsbedingte Untergang des Gruppenmitglieds führt nicht zum Ausscheiden allfälliger, unterhalb der umgewandelten Körperschaft befindlicher Gruppenmitglieder. Dies gilt unabhängig davon, ob die dreijährige Mindestbestandsdauer iSd § 9 Abs 10 KStG von der umgewandelten Körperschaft bereits erfüllt wurde oder nicht. Die erforderliche ausreichende finanzielle Verbindung kann nämlich auch mittelbar über die übernehmende Mitunternehmerschaft hergestellt werden. Ein Ausscheiden der unterhalb der umgewandelten Körperschaft befindlichen Gruppenmitglieder liegt allerdings dann vor, wenn die mittelbare Beteiligung über die Mitunternehmerschaft nicht mehr ausreicht, um eine finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 KStG herzustellen.[15])

- **Beispiel A**[16])

  Die A-GmbH ist Gruppenträgerin einer mit der B- und C-GmbH vertikal verbundenen Unternehmensgruppe. Die A-GmbH ist an der B-GmbH zu 60 % und Letztere zu 75 % an der C-GmbH beteiligt. Die B-GmbH wird zum 31. 12. in die B-OG umgewandelt, an der in der Folge die A-GmbH mit 60 % und der Zweitgesellschafter, die gruppenfremde D-GmbH, mit 40 % beteiligt sind. Mit Ablauf des Umwandlungsstichtages ist die ausreichende finanzielle Verbindung der A-GmbH über die Personengesellschaft an der C-GmbH nicht mehr gegeben. Die A-GmbH ist an der C-GmbH durchgerechnet nur mehr zu 45 % (60 % x 75 % ergibt 45 %) beteiligt. Damit scheidet nicht nur die C-GmbH aus der Unternehmensgruppe aus, sondern die ganze Unternehmensgruppe wird beendet. Ein Ausscheiden der C-GmbH lässt sich gegebenenfalls mittels Bildung einer Gruppenträgerbeteiligungsgemeinschaft mit der D-GmbH vermeiden.[17])

---

[10]) Dies gilt nur insoweit, als diese auf eine Körperschaft, zB Genossenschaft, zulässig ist.

[11]) Erfolgt die verschmelzende Umwandlung des einzigen Gruppenmitglieds auf den Hauptgesellschafter vor Erreichen der Mindestbestandsdauer von drei Jahren, ist die Gruppe rückabzuwickeln (vgl UmgrStR 2002, Rz 622); aM *Beiser*, Gruppenende durch Umwandlung vor Ablauf der Mindestdauer, SWK 29/2008, S 785 (S 787), wonach die *„ertragsteuerrechtliche Erfolgskonsolidierung“* durch die (verschmelzende) Umwandlung beim Hauptgesellschafter *„verdichtet/verstärkt“* wird. Der Ansicht *Beisers* hat der VwGH mit Erkenntnis vom 18. 10. 2012, 2009/15/0214 (vgl dazu zB *Pinetz*, Auflösung der Gruppe durch Verschmelzung innerhalb der Mindestbestandsdauer, ecolex 2013, 375), eine Absage erteilt. Sachverhaltsmäßig ging es zwar um eine Verschmelzung (das einzige Gruppenmitglied wurde auf den Gruppenträger vor Erreichen der Mindestbestandsdauer von drei Jahren verschmolzen), jedoch wird der Tenor des VwGH uE auch für verschmelzende Umwandlungen gelten müssen. Dies gilt gleichermaßen für eine errichtende Umwandlung des einzigen Gruppenmitglieds einer Unternehmensgruppe. Siehe nunmehr auch VwGH 31. 5. 2017, Ro 2016/13/0002; kritisch zu dieser Auffassung *Jann/Rittsteuer/Schneider* in *Kofler*, UmgrStG[6], § 9 KStG Rz 119 iVm Rz 76.

[12]) Vgl UmgrStR 2002, Rz 620h.

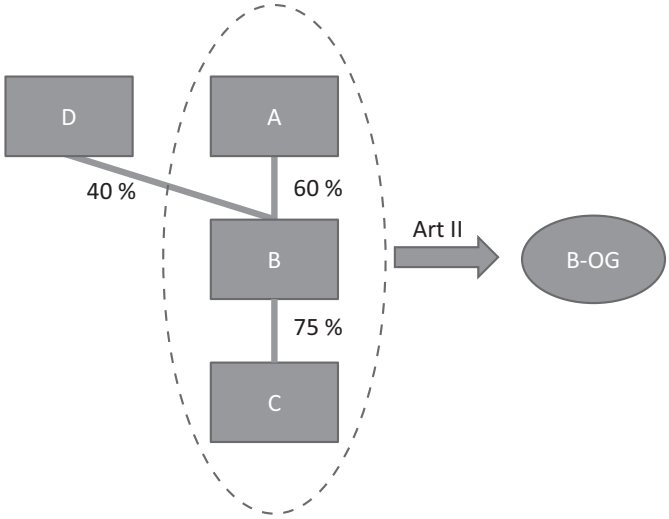
[13]) Vgl *Jann/Rittsteuer/Schneider* in *Kofler*, UmgrStG[6], § 9 KStG Rz 116.

[14]) Vgl UmgrStR 2002, Rz 620.

[15]) Vgl UmgrStR 2002, Rz 620b; *Jann/Rittsteuer/Schneider* in *Kofler*, UmgrStG[6], § 9 KStG Rz 112; siehe auch ErlRV 451 BlgNR 22. GP, 22.

[16]) In Anlehnung an das Beispiel bei *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung[2], K 517.

[17]) Vgl KStR 2013, Rz 1028; siehe auch *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung[2], K 137b.



Nach Rz 620d UmgrStR 2002 führt die errichtende Umwandlung für das umgewandelte Gruppenmitglied jedenfalls zur Rückabwicklung der Wirkungen der Gruppenbesteuerung, wenn zum Umwandlungsstichtag die dreijährige Mindestbestandsdauer noch nicht erfüllt ist. Im Schrifttum wurde diese Ansicht bereits kritisch beurteilt und auch als Widerspruch zu den Aussagen zur verschmelzenden Umwandlung (hier erfolgt keine Rückabwicklung bei Umwandlung innerhalb der dreijährigen Mindestbestandsdauer) aufgezeigt.[18])

In der jüngeren Vergangenheit wurden auch das BFG[19]) und der VwGH[20]) mit der Frage konfrontiert, ob die errichtende Umwandlung eines Gruppenmitglieds innerhalb der dreijährigen Mindestbestandsdauer zum rückwirkenden Ausscheiden des Gruppenmitglieds aus der Unternehmensgruppe führt oder nicht.

3. Die Entscheidung

3.1. Die Entscheidung des BFG

3.1.1. Sachverhalt

Im gegenständlichen Fall[21]) war die A-AG Gruppenmitglied einer im Jahr 2005 gebildeten Unternehmensgruppe. Als Gruppenträgerin fungierte die GT-AG, die zugleich auch Alleinaktionärin der A-AG war. Neben der A-AG waren noch weitere Gruppenmitglieder vorhanden. Mit Vertrag vom 28. 9. 2006 wurde die A-AG (Gruppenmitglied) unter Anwendung der Vorschriften des Art II UmgrStG iVm den Bestimmungen gemäß Umwandlungsgesetz rückwirkend zum Stichtag 31. 12. 2005 errichtend in die A-AG GmbH & Co KG umgewandelt. Die errichtende Umwandlung in eine KG erfolgte unter Beitritt der C-AG als Komplementärin ohne Vermögensbeteiligung (= reine Arbeitsgesellschafte-

[18]) Vgl *Jann/Rittsteuer/Schneider* in *Kofler*, UmgrStG[6], § 9 KStG Rz 114.
[19]) Vgl zur BFG-Entscheidung auch: *Mechtler/Pinetz*, RdW 2016, 291; *Mechtler/Pinetz*, Mindestbestandsdauer bei Umwandlungen von Gruppenmitgliedern, ecolex 2016, 261; *Hirschler/Sulz/Oberkleiner*, Rückwirkendes Ausscheiden eines Gruppenmitglieds bei errichtender Umwandlung, BFGjournal 2015, 465.
[20]) Siehe dazu auch *Zorn*, VwGH: Kein rückwirkendes Ausscheiden eines Gruppenmitglieds mit dessen errichtender Umwandlung, RdW 2017, 524.
[21]) BFG 14. 10. 2015, RV/7101313/2010.

rin). Die GT-AG (bisher 100%ige Alleingesellschafterin der A-AG) wurde zur Kommanditistin der errichteten KG, wobei ihr 100 % des Vermögens der KG zustanden.

Das Finanzamt erließ daraufhin einen geänderten Gruppenfeststellungsbescheid und hob die Zugehörigkeit der umgewandelten A-AG rückwirkend ab der Veranlagung 2005 auf, weil die Mindestdauer der Gruppenzugehörigkeit iSd § 9 Abs 10 KStG nicht eingehalten wurde.

3.1.2. Erwägungen

Laut BFG stellt eine errichtende Umwandlung keine Vermögensübertragung innerhalb der Unternehmensgruppe iSd § 9 Abs 5 KStG dar, weil die Vermögensübertragung auf eine Kommanditgesellschaft erfolgt und diese gem § 9 Abs 2 KStG niemals Gruppenmitglied sein kann. Zudem spricht § 9 Abs 5 KStG von der finanziellen Verbindung von Gruppenmitgliedern, die durch Vermögensübertragungen innerhalb der Gruppe dann unberührt bleibt, wenn durch die Übertragungsvorgänge die finanzielle Verbundenheit innerhalb der Unternehmensgruppe erhalten bleibt. Unter finanzieller Verbundenheit ist die finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs 4 KStG zu verstehen, die aber nur auf Beteiligungen und nicht auf Mitunternehmerschaften abstellt. Der Umstand, dass der GT-AG als 100%ige Kommanditistin der umgewandelten Körperschaft das gesamte Ergebnis aufgrund einkommensteuerlicher Vorschriften zuzurechnen ist, vermag daran nichts zu ändern. Eine Ungleichbehandlung zur verschmelzenden Umwandlung ergibt sich nach Ansicht des BFG nicht, weil in solch einem Fall die finanzielle Verbundenheit über eine Körperschaft erhalten bleibt. Im Ergebnis bestätigt das BFG die in Rz 620h UmgrStR 2002 (keine Rückabwicklung bei verschmelzender Umwandlung) und Rz 620d (Rückabwicklung bei errichtender Umwandlung) geäußerte Ansicht der Finanzverwaltung zu Umwandlungsvorgängen innerhalb der Mindestzugehörigkeitsdauer.

Die Entscheidung des BFG wurde im Schrifttum kritisiert, wobei ua folgende Argumente vorgebracht wurden:[22])

- Die errichtende Umwandlung erfolgt unter steuerlicher (und) zivilrechtlicher Gesamtrechtsnachfolge, weil die Mitunternehmer der errichtenden Mitunternehmerschaft Rechtsnachfolger des umgewandelten Gruppenmitglieds sind.
- Die errichtende Umwandlung entspricht im vorliegenden Fall aufgrund der Sonderkonstellation (100%iger Kommanditist des bisherigen Alleingesellschafters und Gruppenträgers) einer verschmelzenden Umwandlung. Ertragsteuerlich ist dem 100%igen Kommanditisten das Ergebnis im Sinne der Bilanzbündeltheorie in voller Höhe zuzurechnen.

3.2. Das Erkenntnis des VwGH

In seinem Erkenntnis vom 31. 5. 2017, 2016/13/0002, hält der VwGH mit Verweis auf seine bisherige Judikatur[23]) einleitend fest, dass die Umgründung einer zweigliedrigen Unternehmensgruppe durch Verschmelzung des einzigen Gruppenmitglieds auf den Gruppenträger vor Ablauf der in § 9 Abs 10 KStG normierten Dreijahresfrist die Gruppe jedenfalls beendet und zur Rückabwicklung *ex tunc* führt. Eine solche Konstellation liegt im gegenständlichen Fall aber nicht vor. Nach dem VwGH treten die rückwirkenden Rechtsfolgen des § 9 Abs 10 TS 3 KStG nicht ein, weil in diesem Fall eine gruppeninterne Vermögensübertragung iSd § 9 Abs 5 Satz 4 KStG vorliegt:[24])

[22]) Vgl *Hirschler/Sulz/Oberkleiner*, BFGjournal 2015, 465; *Mechtler/Pinetz*, RdW 2016, 291; *Jann/Rittsteuer/Schneider* in *Kofler*, UmgrStG[6], § 9 KStG Rz 114.
[23]) VwGH 18. 10. 2012, 2009/15/0214.
[24]) Verweis auf die ErlRV 451 BlgNR 22. GP, 22 sowie auf VwGH 28. 6. 2016, 2013/13/0066.

„Das Bundesfinanzgericht hat das Vorliegen einer Vermögensübertragung innerhalb der Gruppe verneint, weil das Vermögen ‚auf eine Kommanditgesellschaft' übertragen worden sei. Es hat dabei aber nicht berücksichtigt, dass das Vermögen der AG ertragsteuerlich nicht auf die Personengesellschaft, sondern im vorliegenden Fall zur Gänze auf die als Gruppenträgerin der Gruppe angehörende alleinige Kommanditistin übertragen wurde."

Im Ergebnis schließt sich der VwGH mit Verweis auf die unter Pkt 3 angeführten Literaturmeinungen an und verneint eine Rückabwicklung für das im Zuge der errichtenden Umwandlung ausscheidende Gruppenmitglied. Wird ein Gruppenmitglied daher vor Ablauf der dreijährigen Mindestzugehörigkeitsdauer im Zuge einer errichtenden Umwandlung in eine Personengesellschaft (KG, OG) mit einem reinen Arbeitsgesellschafter als Komplementär umgewandelt und zudem der alleinige Kommanditist (so in diesem Fall) zum Gruppenträger, kommt es aus ertragsteuerlicher Sicht zu keiner Vermögensübertragung auf die Personengesellschaft, sondern zu einer Vermögensübertragung innerhalb der Unternehmensgruppe zur Gänze auf den alleinigen Kommanditisten. Die rückwirkenden Rechtsfolgen eines Ausscheidens iSd § 9 Abs 10 TS 3 KStG treten daher im gegenständlichen Fall nicht ein.[25])

4. Praxishinweise

Der VwGH bezieht sich offenbar – ohne es dezidiert zu nennen – auf das bei Mitunternehmerschaften zur Anwendung kommende *„Durchgriffs- bzw Transparenzprinzip"* (Steuersubjekt der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer sind die einzelnen Gesellschafter) iVm § 7 Abs 3 UmgrStG, wonach Rechtsnachfolger der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft deren Gesellschafter sind.[26]) Selbiges gilt für die Zurechnung von Wirtschaftsgütern: Wirtschaftsgüter, die im Gesamthandeigentum (Vermögen der OG, KG) stehen, werden gem § 24 Abs 1 lit e BAO steuerlich nach Bruchteilen den Gesellschaftern zugerechnet.[27]) Das Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft ist quotenmäßig nach der Anteilsquote dem jeweiligen Mitunternehmer zuzurechnen. Demnach werden das Vermögen und das Einkommen ab dem dem Umwandlungsstichtag folgenden Tag den Gesellschaftern des umgewandelten Gruppenmitglieds zugerechnet.[28])

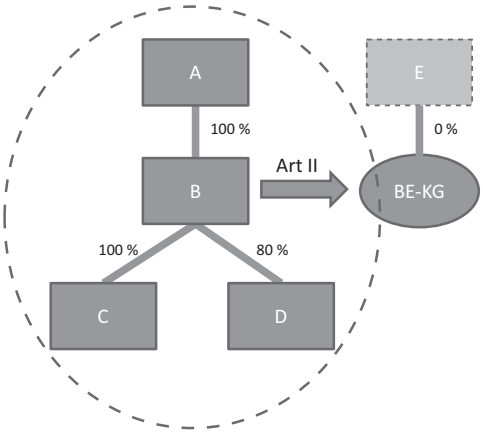
Kommt es nun – wie im vom VwGH zu beurteilenden Fall – aufgrund der Umwandlung zur vollständigen Vermögensübertragung der Kapitalgesellschaft (*„zur Gänze"*) auf deren Rechtsnachfolger, liegt auf jeden Fall ein Anwendungsfall von § 9 Abs 5 Satz 4 KStG vor. Ist das Vermögen somit nach der Umwandlung weiterhin zu 100 % der Gruppe zuzurechnen, ist ein rückwirkendes Ausscheiden des Gruppenmitglieds vor Erfüllen der Dreijahresfrist iSd § 9 Abs 10 KStG zu verneinen. Es kommt somit – wenngleich auf einem anderen Zurechnungsweg – weiterhin zur Erfassung der Einkünfte des übertragenen Vermögens im Gruppeneinkommen.[29])

- **Beispiel B**[30])

  Die inländische Unternehmensgruppe besteht seit dem Jahr X0 aus der A-GmbH als Gruppenträgerin sowie der B-GmbH, C-GmbH und D-GmbH als Gruppenmitglieder. Die A-GmbH ist an der B-GmbH zu 100 % beteiligt, Letztere ist Alleingesellschafterin der C-GmbH sowie zu 80 % an der D-GmbH beteiligt. Am 30. 8. X2 wird die B-GmbH rückwirkend zum 31. 12. X1 unter Beitritt der E-GmbH als (nicht an der Substanz beteiligte) Arbeitsgesellschafter-Komplementärin errichtend in die BE-GmbH & Co KG umgewandelt. Das Wirtschaftsjahr entspricht bei allen Gesellschaften dem Kalenderjahr.

---

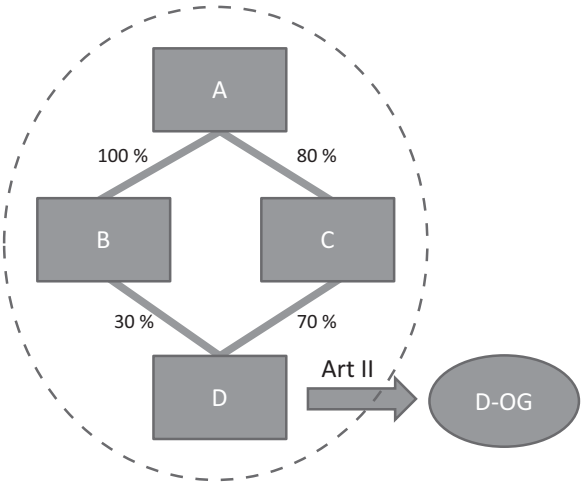
[25]) Das BFG hat der Beschwerde im fortgesetzten Verfahren (30. 6. 2017, RV/7103122/2017) Folge gegeben und den Bescheid antragsgemäß abgeändert.
[26]) Vgl *Stefaner* in *Kofler* (Hrsg), UmgrStG[6] (2017) § 7 Rz 227 mwN.
[27]) Vgl stellvertretend *Ritz*, BAO[5] (2014) § 24 Rz 16.
[28]) Vgl *Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG (26. Lfg) § 9 Rz 369.
[29]) Vgl *Mechtler/Pinetz*, RdW 2016, 291 (296).
[30]) In Anlehnung an *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung[2], K 512.



Die Steuerpflicht der operativen B-GmbH endet mit Ablauf des Umwandlungsstichtages (31. 12. X1). Damit scheidet die B-GmbH aus der Unternehmensgruppe aus. Da die finanzielle Verbindung zu den Gruppenmitgliedern C- und D-GmbH auch über eine Mitunternehmerschaft hergestellt werden kann, tritt mit 1. 1. X2 an die Stelle der Beteiligung der A-GmbH an der B-GmbH der 100%ige Kommanditanteil an der BE-GmbH & Co KG und an die Stelle der Beteiligung der B-GmbH an der C- und D-GmbH die Beteiligung der BE-GmbH & Co KG an den beiden Beteiligungskörperschaften. Die finanzielle Verbindung zur C- und D-GmbH geht somit umwandlungsveranlasst nicht verloren. Sollte die B-GmbH zum Umwandlungsstichtag noch nicht die Ergebnisse von drei vollen (zwölf Kalendermonate umfassenden) Wirtschaftsjahren an die A-GmbH zugerechnet haben, scheidet sie nach dem Tenor der aktuellen VwGH-Rechtsprechung[31]) nicht umwandlungsveranlasst rückwirkend aus der Unternehmensgruppe aus, weil 100 % des Vermögens auf die A-GmbH als Rechtsnachfolgerin iSv § 7 Abs 3 UmgrStG übertragen wurden.

- **Beispiel C**

  Die inländische Unternehmensgruppe besteht seit dem Jahr X0 aus der A-GmbH als Gruppenträgerin sowie der B-GmbH, C-GmbH und D-GmbH als Gruppenmitglieder. Die A-GmbH ist an der B-GmbH zu 100 % und an der C-GmbH zu 80 % beteiligt. Die B- und C-GmbH sind an der D-GmbH, die ebenfalls Teil der Unternehmensgruppe ist, zu 30 % bzw 70 % beteiligt. Das gesamte steuerlich maßgebende Ergebnis der D-GmbH wird der ausreichend finanziell verbundenen Körperschaft (C-GmbH) zugerechnet. Die D-GmbH wird am 17. 9. X2 zum 31. 12. X1 rückwirkend errichtend in eine OG umgewandelt. Das Wirtschaftsjahr entspricht bei allen Gesellschaften dem Kalenderjahr.

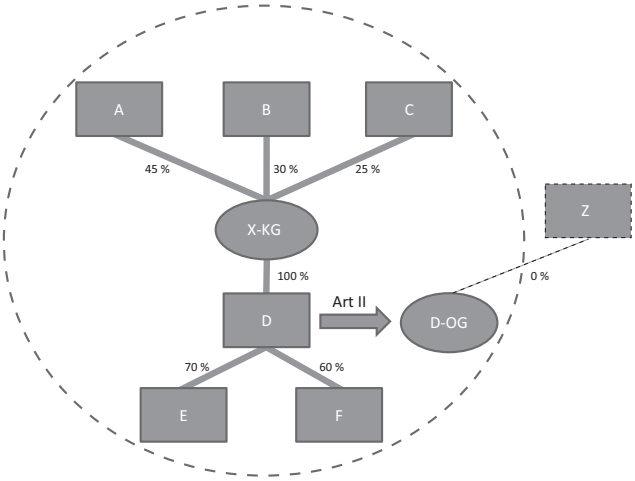


[31]) VwGH 31. 5. 2017, Ro 2016/13/0002.

Die Steuerpflicht der operativen D-GmbH endet mit Ablauf des Umwandlungsstichtags (31. 12. X1). Damit scheidet die D-GmbH aus der Unternehmensgruppe aus. Sollte die D-GmbH zum Umwandlungsstichtag noch nicht die Ergebnisse von drei vollen Wirtschaftsjahren an die C-GmbH zugerechnet haben, ist fraglich, ob die Umwandlung zu einer Rückabwicklung *ex tunc* führt oder eine Vermögensübertragung iSd § 9 Abs 5 Satz 4 KStG vorliegt und somit das rückwirkende Ausscheiden unterdrückt wird. Infolge der Umwandlung fungieren die einzelnen Mitunternehmer der errichteten Mitunternehmerschaft gem § 7 Abs 3 UmgrStG als Rechtsnachfolger. Es kommt zu einer aliquoten Zurechnung des Ergebnisses im Ausmaß der konkreten Beteiligung an der Gesellschaft. Obwohl die Ergebniszurechnung infolge der Umwandlung aliquot an die beteiligten Mitunternehmer erfolgt (vor der Umwandlung erfolgte die Zurechnung zu 100 % an Gruppenmitglied C), liegt uE auch in diesem Fall eine Vermögensübertragung innerhalb der Unternehmensgruppe im Sinne der aktuellen VwGH-Rechtsprechung vor. Begründet wird diese Rechtsansicht damit, dass 100 % des Vermögens auf die B- und C-GmbH als Rechtsnachfolgerinnen iSd § 7 Abs 3 UmgrStG übertragen wurden und daher das Vermögen (und die Zurechnung, wenngleich auf einem anderen Weg) innerhalb der Unternehmensgruppe „verbleibt".[32])

- **Beispiel D**

  Die Gruppenträger-Beteiligungsgemeinschaft, bestehend aus A, B und C sind zu 45 %, 30 % bzw 25 % an der operativ tätigen Personengesellschaft X-GmbH & Co KG (Mitunternehmerschaft) beteiligt. Die X-GmbH & Co KG hält ihrerseits 100 % der Anteile an D, die wiederum an E und F zu 70 % bzw 60 % beteiligt ist. Das gesamte Einkommen von D, E und F wird der Beteiligungsgemeinschaft (= Mitunternehmerschaft) zugerechnet und innerhalb der Beteiligungsgemeinschaft auf A, B und C im Verhältnis der Beteiligung an der Personengesellschaft von 45: 30 : 25 aufgeteilt. Die D-GmbH wird unter Beitritt der Z-GmbH errichtend in die D-OG umgewandelt, wodurch die X-GmbH & Co KG den an ihr beteiligten juristischen Personen die Mitunternehmerstellung an der D-OG vermittelt (= doppelstöckige Personengesellschaft).[33])



Die Steuerpflicht der operativen D-GmbH endet mit Ablauf des Umwandlungsstichtags. Damit scheidet die D-GmbH aus der Unternehmensgruppe aus. Da die finanzielle Verbindung zu den Gruppenmitgliedern E- und F-GmbH auch über eine (doppelstöckige) Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) hergestellt werden kann, führt die Umwandlung nicht zum Ausscheiden der E- und F-GmbH, weil die finanzielle Verbindung auch nach der Umwandlung an den beiden Beteiligungskörperschaften erhalten bleibt. Sollte die D-GmbH zum Umwandlungsstichtag noch nicht die Ergebnisse von drei vollen Wirtschaftsjahren an die Beteiligungsgemeinschaft im Verhältnis 45 : 30 : 25 zugerechnet haben, ist fraglich, ob die Umwandlung zu einer Rückabwicklung *ex tunc* führt oder wiederum eine Vermögensübertragung iSd § 9 Abs 5 Satz 4 KStG vorliegt. Auch diesfalls liegt uE eine gänzliche Vermögensübertragung innerhalb der Unternehmensgruppe vor, weil nach der Umwandlung 100 % des Vermögens der D-GmbH im Gruppenkreislauf verbleiben und auch 100 % weiterhin der Beteiligungsgemeinschaft zugerechnet werden.

---

[32]) So auch *Mechtler/Pinetz*, RdW 2016, 291 (297). Wäre die B-GmbH ein ausländisches Gruppenmitglied, sollte sich an der dargestellten Lösung nichts ändern, weil auch diesfalls 100 % des Vermögens der inländischen D-GmbH nach der errichtenden Umwandlung in der Unternehmensgruppe verbleiben. Zur Ergebniszurechnung nach der Umwandlung darf auf Rz 1078 KStR 2013 verwiesen werden.

[33]) Vgl EStR 2000, Rz 5803.

Erfolgt die errichtende Umwandlung hingegen vor Ablauf der dreijährigen Mindestzugehörigkeitsdauer unter Beitritt eines bisher noch nicht der Unternehmensgruppe zugehörigen an der Substanz beteiligten Gesellschafters, ist das Vorliegen einer Vermögensübertragung innerhalb der Unternehmensgruppe (weiterhin) fraglich. Aufgrund des in § 9 Abs 5 Satz 4 EStG zum Ausdruck kommenden Ziels, weitgehende Sicherung des Fortbestands der Unternehmensgruppe, könnte auch in diesem Fall eine begünstigte gruppeninterne Umgründung vorliegen.[34]) Eine endgültige Klärung dieser Frage bleibt wohl dem VwGH vorbehalten.

Abschließend sei darauf hingewiesen, dass nach § 9 Abs 9 KStG Änderungen einer bestehenden Unternehmensgruppe dem für die Erhebung der Körperschaftsteuer des Gruppenträgers zuständigen Finanzamtes innerhalb eines Monats anzuzeigen sind. Die Anzeigepflicht besteht für das (von der Änderung) „betroffene" Gruppenmitglied bzw den Gruppenträger. Diese Anzeigeverpflichtung besteht – zusätzlich zur Anzeigeverpflichtung gem § 43 Abs 1 UmgrStG – auch bei Umgründungsmaßnahmen.

Auf den Punkt gebracht

Wird ein Gruppenmitglied vor Ablauf der dreijährigen Mindestzugehörigkeitsdauer im Zuge einer errichtenden Umwandlung in eine Personengesellschaft (KG, OG) mit einem reinen Arbeitsgesellschafter als Komplementär umgewandelt und zudem der alleinige Kommanditist (und bisherige Alleingesellschafter des umgewandelten Gruppenmitglieds) zum Gruppenträger, kommt es aus ertragsteuerlicher Sicht zu keiner gänzlichen Vermögensübertragung auf die Personengesellschaft, sondern zu einer Vermögensübertragung innerhalb der Unternehmensgruppe zur Gänze auf den alleinigen Kommanditisten. Die rückwirkenden (nachteiligen) Rechtsfolgen eines Ausscheidens vor Ablauf der dreijährigen Mindestzugehörigkeitsdauer iSd § 9 Abs 10 TS 3 KStG treten nicht ein. Fraglich bleibt, ob es auch dann zur Rückabwicklung des umgewandelten Gruppenmitglieds kommt, wenn die Umwandlung innerhalb der dreijährigen Mindestzugehörigkeitsdauer unter Beitritt eines bisher noch nicht der Unternehmensgruppe zugehörigen an der Substanz beteiligten Gesellschafters erfolgt. Eine endgültige Klärung dieser Frage obliegt dem VwGH.

[34]) Vgl *Mechtler/Pinetz*, RdW 2016, 291 (297).

Hauptwohnsitzbefreiung – Toleranzfrist ein Jahr

Entscheidung: BFG 2. 8. 2017, RV/7103961/2015, Revision nicht zugelassen.

Norm: § 67 Abs 6 EStG 1988.

Die Hauptwohnsitzbefreiung steht dann zu, wenn zwischen Veräußerung der Liegenschaft und Aufgabe des Hauptwohnsitzes ein erkennbarer Zusammenhang besteht. Das Gesetz normiert keine Fallfrist, bei deren Überschreiten die Befreiung verwirkt wird. Es ist vielmehr im Einzelfall zu prüfen, ob der geforderte Zusammenhang der beiden Vorgänge festgestellt werden kann. Wird der Verkaufsauftrag an den Makler vor Aufgabe des Hauptwohnsitzes erteilt und verzögert sich in der Folge der Verkaufsvorgang durch nicht vom Steuerpflichtigen zu vertretende Umstände, ist auch bei einem Verkauf 15 Monate nach Aufgabe des Hauptwohnsitzes der vom Gesetz geforderte Zusammenhang gegeben.