

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf, Adr, vertreten durch STB, Adr2, über die Beschwerde vom 07.02.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt A vom 15.01.2013, mittels welchem der Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 ab der Veranlagung 2013 abgewiesen wurde, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A) Nachfolgendes ergibt sich aus der Aktenlage:

1.) Die Beschwerdeführerin ist eine seit tt.03.2012 im Firmenbuch eingetragene unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft (aaa) und ermittelt ihr steuerliches Ergebnis gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 nach § 5 Abs. 1 EStG 1988.

2.) Per Notariatsakt bzw. mit Abtretungsvertrag vom **02.04.2012** erwarb die Bf., vertreten durch ihren selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführer, 100% der Anteile an der Gruppenmitglied (bbb) von der abtretenden B. Privatstiftung.

In Punkt Fünftens („Geschäftsanteilsübergang“) Absatz 1 dieses Abtretungsvertrages ist festgehalten, dass der „Übergang aller mit dem vertragsgegenständlichen Geschäftsanteil verbundenen Rechte und Pflichten auf die übernehmende Gesellschafterin mit 01.04.2012 als vollzogen gilt“.

3.) In Folge stellte die Bf. mittels den Formularen „G1, G2 und G4“ einen mit 15.05.2012 datierten und vom Geschäftsführer sowohl der Bf. als auch des intentierten Gruppenmitglieds (Gruppenmitglied) unterfertigten Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe gem. § 9 Abs. 8 KStG 1988 mit Wirksamkeit ab der Veranlagung 2013, wobei die Gruppe aus der Bf. als Gruppenträgerin und der Gruppenmitglied als Gruppenmitglied bestehen sollte.

Im Formular „G4 – Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe (finanzielle Verbindung des Gruppenträgers“ gem. § 9 Abs. 5 KStG 1988)“ wurde zur finanziellen Verbindung „*in Form einer a) unmittelbaren Beteiligung im Ausmaß von 100% am Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital seit*“ als Datum 02.04.2012 eingetragen.

Bilanzstichtag beider Gesellschaften ist der 31.03. (vgl. Auszüge aus dem Firmenbuch).

4.) Dem Antrag auf Gruppenfeststellung entsprach das Finanzamt mit **Bescheid vom 15.01.2013** nicht, da eine finanzielle Verbindung von mehr als 50 % während des gesamten Wirtschaftsjahres vorliegen müsse. Weil die finanzielle Verbindung mit dem beantragten Gruppenmitglied Gruppenmitglied erst ab 02.04.2012 bestehe, sei diese Voraussetzung für das Wirtschaftsjahr 2013 (01.04.2012 bis 31.03.2013) nicht erfüllt.

5.) In der gegen den abweisenden Gruppenfeststellungsbescheid erhobenen **Beschwerde vom 07.02.2013** führte die Bf. ins Treffen, dass laut Abtretungsvertrag die Anteilsabtretung mit 01.04.2012 erfolgt sei und es bei der Anschaffung auf den Zeitpunkt des Erwerbs des wirtschaftlichen Eigentums ankomme und dies in der Regel jener Zeitpunkt sein werde, der im Kaufvertrag als Wirksamkeitszeitpunkt vorgesehen sei.

6.) Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 18.12.2014** wies das Finanzamt die Beschwerde ab und legte begründend dar, dass auf Grund des Rückwirkungsverbotes des allgemeinen Steuerrechts ein rückwirkender Anteilserwerb nicht möglich sei und Ausnahmen nur für Umgründungen bestünden. Ein Zeitpunkt, der im Kaufvertrag als Wirksamkeitszeitpunkt vorgesehen ist, könne daher nur ein zukünftiger Zeitpunkt sein. Der Anteilserwerb sei daher erst mit 02.04.2012 wirksam.

7.) Im fristgerecht erhobenen **Vorlageantrag vom 27.01.2015** ergänzte die Bf., dass im allgemeinen Steuerrecht gesetzlich kein Rückwirkungsverbot verankert sei und auch eine

rückwirkende Inkraftsetzung von Gesetzen grundsätzlich verfassungsrechtlich zulässig wäre, da das B-VG kein Verbot rückwirkender Gesetzgebung kenne.

B) Über die Beschwerde wurde erwogen:

1.) Rechtslage:

§ 9 KStG 1988 (in der Fassung BGBl. I Nr. 22/2012) lautet auszugsweise:

"Unternehmensgruppen

§ 9. (1) Abweichend von § 7 können finanziell verbundene Körperschaften (Abs. 2 bis 5) nach Maßgabe des Abs. 8 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.

(2) Gruppenmitglieder (als Beteiligungskörperschaften oder als beteiligte inländische Körperschaften) können sein:

- unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die unter § 7 Abs. 3 fallen, (...)

(3) Gruppenträger können sein

- unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften,
- unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die unter § 7 Abs. 3 fallen, (...)

(4) Als finanziell verbundene Körperschaften gelten solche, bei denen

- die beteiligte Körperschaft unmittelbar mehr als 50% des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft besitzt, (...)

(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 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.

(...)

8) Die Gruppenbesteuerung erstreckt sich auf den Gruppenträger und die Gruppenmitglieder, die in einem schriftlichen Gruppenantrag genannt sind. Dabei gilt Folgendes:

- Der Gruppenantrag ist von den gesetzlichen Vertretern des Gruppenträgers und aller einzubeziehenden inländischen Körperschaften zu unterfertigen.
- 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.
- Im Gruppenantrag ist zu erklären, dass zwischen den finanziell verbundenen inländischen Körperschaften jeweils eine Regelung über den Steuerausgleich vereinbart worden ist.
- Im Gruppenantrag sind die Beteiligungs- und Stimmrechtsverhältnisse sowie die Wirtschaftsjahre aller einzubeziehenden Körperschaften anzugeben. (...).
- 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. (...)

2.) Feststellungen:

Fest steht, dass mit dem am **02.04.2012 abgeschlossenen Abtretungsvertrag** die Bf. per Notariatsakt, vertreten durch ihren selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführer, 100% der Anteile an der Gruppenmitglied (bbb) von der abtretenden Alleingeschafterin erwarb.

In Punkt Fünftens („Geschäftsanteilsübergang“) Absatz 1 dieses Abtretungsvertrages ist festgehalten, dass der „Übergang aller mit dem vertragsgegenständlichen Geschäftsanteil verbundenen Rechte und Pflichten auf die übernehmende Gesellschafterin mit 01.04.2012 als vollzogen gilt“.

Beide Gesellschaften ermitteln ihr steuerliches Ergebnis für ein abweichendes Wirtschaftsjahr zum 31.03. eines jeden Jahres (vgl. Auszüge aus dem Firmenbuch).

Dies ist zwischen beiden Parteien unstrittig.

3.) Daraus folgt:

Wie oben ausgeführt, muss gemäß § 9 Abs. 5 KStG 1988 die finanzielle Verbindung zwischen Gruppenträger und Gruppenmitglied 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.“**

Strittig ist, ob die Bf. während des gesamten Wirtschaftsjahres 2013, also vom 01.04.2012 bis 31.03.2013 mit der Gruppenmitglied iSd § 9 Abs. 5 KStG 1988 finanziell verbunden war.

Während die Bf. in ihrer Beschwerde darauf verweist, dass nach dem Abtretungsvertrag die Anteilsabtretung mit 01.4.2012 erfolgt sei und es bei der Anschaffung auf den Zeitpunkt des Erwerbs des wirtschaftlichen Eigentums ankomme und dies in der Regel jener Zeitpunkt sein werde, der im Kaufvertrag als Wirksamkeitszeitpunkt vorgesehen sei, sodass die Anteile bereits mit 01.04.2012 an die Bf. übergegangen seien und demzufolge während des gesamten Wirtschaftsjahres 2013 eine finanzielle Verbindung bestanden habe, hält das Finanzamt dem entgegen, dass im Steuerrecht rückwirkende Vereinbarungen nur im Falle einer diesbezüglichen ausdrücklichen Regelung maßgebend seien.

Grundsätzlich beginnt die finanzielle Verbindung mit dem Anschaffungszeitpunkt, also jenem Zeitpunkt, zu dem das wirtschaftliche Eigentum erlangt wird (vgl. Trenkwalder in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel, Gruppenbesteuerung, Linde 2005, 124).

Ist ein Abgabenanspruch entstanden, ist grundsätzlich der Wegfall des Abgabenanspruches durch nachträgliche Dispositionen des Abgabepflichtigen ausgeschlossen. Daher kann der Abgabenanspruch durch rückwirkende Rechtsgeschäfte nicht zum Wegfall gebracht werden, ausgenommen der Gesetzgeber selbst durchbricht diesen Grundsatz durch eine besondere Vorschrift ausdrücklich oder schlüssig (VwGH 25.1.1995, 93/15/0027).

Rückwirkende Rechtsgeschäfte sind daher ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Zulässigkeit für den Bereich des Steuerrechtes nicht anzuerkennen, es sei denn, der Gesetzgeber selbst hätte den dargestellten Grundsatz durch eine besondere Vorschrift ausdrücklich oder schlüssig zugunsten einer steuerlichen Relevanz rückwirkender Tatbestände durchbrochen (VwGH 16.9.2003, 99/14/0324, u. v. a.).

Eine derartige Durchbrechung des Rückwirkungsverbots sieht etwa das UmgrStG vor.

Nun normiert § 9 Abs. 5 KStG 1988 nicht schlechthin die Beachtlichkeit rückwirkender Anteilserwerbe und Anteilsübertragungen für die Frage der finanziellen Verbindung, sondern nur "steuerlich wirksame(r)" Anteilserwerbe und Anteilsübertragungen.

§ 9 Abs. 5 dritter Satz KStG 1988 hat zur Folge, dass die Rückwirkungsfiktionen des UmgrStG auch bei der Beurteilung des Zeitpunktes des Beteiligungserwerbs gelten und

damit die finanzielle Verbindung im Sinne des § 9 Abs. 4 KStG 1988 rückwirkend durch Umgründungsmaßnahmen hergestellt werden kann (Hohenwarter/Staringer in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner, Grundfragen der Gruppenbesteuerung, Linde 2007, 391, m. w. N.).

Durch Einbringung von ausreichend hohen Anteilen an einer nicht gruppenzugehörigen Körperschaft in ein Gruppenmitglied oder den Gruppenträge gemäß Art. III UmgrStG innerhalb der Neun-Monats-Frist rückwirkend auf einen Stichtag, der **vor dem Beginn** des Wirtschaftsjahres der Körperschaft liegt, deren Anteile eingebbracht werden, kann daher die finanzielle Beteiligung i. S. d. §§ 9 Abs. 4 und 5 KStG 1988 zur übernehmenden beteiligten Körperschaft hergestellt werden (Hohenwarter/Staringer in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner, Grundfragen der Gruppenbesteuerung, Linde 2007, 393, m. w. N.).

Die Rückwirkungsfiktion des UmgrStG gilt generell und außerhalb des Anwendungsbereiches des UmgrStG für Verschmelzungen, Umwandlungen und Handelsspaltungen. Die Rückwirkungsfiktion gilt generell auch für Einbringungen, Zusammenschlüsse, Realteilungen und Steuerspaltungen innerhalb der Art. III bis VI UmgrStG, wenn das zu übertragende Vermögen dem Übertragenden zum Umgründungsstichtag zuzurechnen war und für Umgründungen außerhalb der Art. III bis VI UmgrStG, soweit Vermögen i. S. d. UmgrStG betroffen ist (vgl. Trenkwalder in Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel, Gruppenbesteuerung, Linde 2005, 126 f. mit Aufzählung der jeweiligen Maßnahmen im Einzelnen).

Keiner der Anwendungsfälle des UmgrStG ist hier gegeben.

Die Bf. hat im Jahr 2012 - außerhalb eines umgründungssteuerrechtlichen Einbringungsvorganges - Anteile an dem (späteren) Gruppenmitglied nach Beginn dessen Wirtschaftsjahres 2013 erworben. Eine umgründungssteuerrechtliche Rückwirkungsfiktion kommt daher hier nicht zum Tragen.

Dafür, dass bereits vor dem 02.04.2012 wirtschaftliches Eigentum durch die Bf. an den von ihr erworbenen Anteilen bestanden hätte, bestehen keine Anhaltspunkte, bezieht sich die Bf. in ihrer Beschwerde lediglich auf den alleinigen Umstand des im Abtretungsvertrag angeführten - rückwirkenden - Zeitpunktes, ab welchem die Rechte und Pflichten als Gesellschafter laut diesem Notariatsakt auf die Bf. übergehen.

Da jedoch - wie ausgeführt - rückwirkende Vereinbarungen im Steuerrecht grundsätzlich hinsichtlich der Rückwirkung unbeachtlich sind und auch kein Fall einer gesetzlichen

Rückwirkungsfiktion vorliegt, bestand im Wirtschaftsjahr 2013 keine durchgehende finanzielle Verbindung.

Denn die finanzielle Verbindung i.S. d. § 9 Abs. 4 KStG 1988 muss während des **gesamten** Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitglieds vorliegen, also ab dem **ersten** Tag des jeweiligen Wirtschaftsjahres des Gruppenmitglieds bestehen und bis zum Ende des Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitglieds durchgängig gegeben sein.

Diesbezüglich kann auch auf die Ausführungen der KStR 2013 in RZ 1055 verwiesen werden

(vgl.: ... *Besteht diese finanzielle Verbindung an einer Körperschaft an einem Tag im Wirtschaftsjahr nicht, kann die Körperschaft (für das betreffende Wirtschaftsjahr) nicht in die Unternehmensgruppe einbezogen werden. Der Anteilserwerb am ersten Tag des Wirtschaftsjahrs der erworbenen Körperschaft bzw. die Anteilsübertragung nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs der Beteiligungskörperschaft erfüllen die Voraussetzungen der vollen Zugehörigkeit. Wird daher die finanzielle Verbindung zB erst einen Tag nach Beginn eines Wirtschaftsjahres begründet (bei Regelbilanzstichtag der Zielkörperschaft daher am 2. Jänner) oder vor Ablauf des Wirtschaftsjahrs der Körperschaft beendet, ist die Gruppenmitgliedschaft sowie die Ergebniszurechnung (siehe Rz 1059 bis Rz 1105) für das betreffende Wirtschaftsjahr nicht möglich.).*

Auch keine andere Betrachtungsweise kann dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.11.2017 zu Ro/2017/15/0010 entnommen werden, mit welchem der Zeitpunkt der Zurechnung der im Ausland nicht verrechneten Verluste der früheren Gruppenmitglieder, somit letztlich die Frage des Zeitpunktes der Beendigung der Gruppe zu beantworten war:

nach dem zu beurteilendem Sachverhalt hielt die österreichische Gesellschaft m.b.H. als Gruppenträgerin jeweils zu 100% Anteile an ihren (ausländischen) Gruppenmitgliedern, welche die Gruppenträgerin mit Vertrag vom 10.11.2010 veräußerte. Bilanzstichtag der beteiligten Gesellschaften war der 31.12. .

Hierzu führte das Höchstgericht u.a. aus:

„Ein Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe kann etwa deswegen erfolgen, weil der Gruppenvertrag gekündigt wird oder weil die Beteiligung veräußert wird. Durch Veräußerung der Anteile wird die finanzielle Verbindung (§ 9 Abs. 4 KStG 1988) beendet.

Der Zeitpunkt der Veräußerung ist mit dem Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den Anteilen zu bestimmen. Von diesem Zeitpunkt ist aber der Zeitpunkt des Ausscheidens aus der Unternehmensgruppe zu unterscheiden. Da die finanzielle Verbindung nach § 9 Abs. 5 KStG 1988 während des gesamten Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitgliedes vorliegen muss, erfolgt das Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe nicht erst mit dem Zeitpunkt der unterjährigen Veräußerung der

Anteile an der Beteiligungskörperschaft, sondern bereits mit Jahreswechsel (vgl. - wenn auch zur "Austrittserklärung" nach § 9 Abs. 9 KStG 1988 - Vock in Renner/Strimitzer/Vock, KStG 1988, 26. Lfg, §9 Tz 921). ...

Da ein "Ausscheiden" aus der Gruppe voraussetzt, dass die Beteiligungskörperschaft bis zu diesem Zeitpunkt Bestandteil der Gruppe war, dies aber wiederum voraussetzt, dass die finanzielle Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres vorliegt, erfolgt das Ausscheiden aus der Gruppe mit dem Ende jenes Wirtschaftsjahres, für welches diese Voraussetzung zuletzt erfüllt ist. Das Ausscheiden erfolgt sohin noch in jenem Wirtschaftsjahr (in der letzten Sekunde), in welchem betreffend diese Beteiligungskörperschaft noch die Wirkungen der Gruppenbesteuerung anzuwenden sind. Dieses Interpretationsergebnis wird durch folgende Erwägung gestützt: Nach Beendigung der Gruppe sind weder Gruppenträger noch Gruppenmitglied vorhanden

Nach Dafürhalten des Bundesfinanzgerichtes sprechen keine sachlichen Argumente dafür, diese Betrachtungsweise nicht umgekehrt auch auf den Zeitpunkt des Entstehens einer Unternehmensgruppe anzuwenden.

Setzt ein "Ausscheiden" aus der Gruppe voraus, dass die Beteiligungskörperschaft bis zu diesem Zeitpunkt Bestandteil der Gruppe war, muss das auch für das „Entstehen einer Gruppe“ gelten. Die Gruppe kann grundsätzlich erst dann „entstehen“, wenn die finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs. 5 KStG 1988 das erste Mal erfüllt ist.

Im Hinblick darauf, dass – wie bereits erläutert - steuerlich wirksame rückwirkende Anteilserwerbe und Anteilsübertragungen im Sinne der Abgabenvorschriften auch für die Frage der finanziellen Verbindung maßgebend sind und derartige - etwa nach dem UmgrStG – steuerlich zu beachtende rückwirkende Verfügungen streitgegenständlich nicht vorliegen, war eine finanzielle Verbindung iSd § 9 Abs. 5 KStG 1988 am 01.04.2012 (damit am ersten Tag des Wirtschaftsjahres 2013) nicht gegeben.

Die finanzielle Verbindung kann bei einem Anteilserwerb nicht dadurch auf einen für die Gruppenbildung "passenden" Stichtag rückbezogen werden, dass der Übergang der Verfügungsgewalt zu einem rückwirkenden Stichtag vereinbart wird (Widinski in Bruckner/Bartos/Rabel/Seidl/Widinski, Gruppenbesteuerung, Linde 2005, 107).

Mangels „gegebener steuerlicher“ finanzieller Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres, fehlt das Erfordernis einer durchgehenden finanziellen Verbindung der Bf. an der Gruppenmitglied während des gesamten vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres vom 01.04.2012 bis 31.03.2013.

Dem beschwerdegegenständlichen Antrag der Bf. auf Feststellung einer Unternehmensgruppe für das Wirtschaftsjahr 2013 war daher nicht Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

C) 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.

Streitgegenständlich fehlt eine solche Rechtsprechung nicht, da im Erkenntnis VwGH vom 27.11.2017, Ro 2017/15/0010 zur Frage des Bestehens einer Unternehmensgruppe entsprechende Ausführungen getätigt wurden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 26. März 2018