



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Fa. Bw., 0000 Wien, A-Str. 2c, vertreten durch A WP/Stb GmbH, Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung, XXXX YYYYYYYYYY, ZZZZZZZZZZ 201, vom 29. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Mag. Thomas Zach, vom 7. April 2008, mit dem der Antrag der Fa. Bw. vom 10. September 2007 auf Feststellung einer Gruppe gem. § 9 Abs. 8 KStG 1988 ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2007 abgewiesen wurde, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine im Jahr 2007 gegründete Kapitalgesellschaft, deren Gesellschafter J. G., geboren am 00. Mai ----, und J. G., geboren am ?? Mai xxxx, je € 8.750 auf die Stammeinlage/Gesellschafter von € 17.500 geleistet haben. Der Gesellschaftsvertrag der Bw. wurde am **19. Juni 2007** abgeschlossen.

Die Ersterfassung der von der Bw. als Gruppenmitglied geplanten Fa. A-GmbH war im Firmenbuch am 7. Oktober 1994 abgeschlossen. Infolge des beim Firmenbuchgericht am **13. Juli 2007** eingelangten Änderungsantrags zur Firmenbucheinlage der Fa. A-GmbH sind seit dem 21. Juli 2007 die Bw. und deren beiden Gesellschafter als Gesellschafter der Fa. A-GmbH im Firmenbuch eingetragen; der Eintrag der beiden früheren Gesellschafter der Fa. A-GmbH - P. und C. D. – im Firmenbuch wurde am 21. Juli 2007 gelöscht. Kraft des zwischen den beiden Gesellschaftern der Fa. A-GmbH als Verkäufer einerseits und der Bw., J. G. sen. und jun. als Käufer andererseits abgeschlossenen Abtretungsvertrages unter Beitritt der Fa. A-GmbH zu Punkt IV. dieses Vertrages war der **1. Juli 2007** der Stichtag des Übergangs aller mit den vertragsgegenständlichen Geschäftsanteilen verbundenen Rechte und Pflichten der

letztgenannten GmbH auf die Käufer (Bw., J. G. sen. und jun.); an der Fa. A-GmbH ist die Bw. als Gesellschafterin mit einer Stammeinlage von € 490.000 beteiligt.

Strittig ist, ob der Gründungszeitpunkt des Gruppenträgers für Zwecke der Gruppenbesteuerung vor oder nach dem Erwerbstichtag jener Beteiligung an der Fa. A-GmbH gelegen war, mit der eine Gruppe gebildet werden sollte.

Mit dem beim Finanzamt am 10. September 2007 eingelangten Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe im Sinn des § 9 Abs. 8 KStG 1988 für den Gruppenträger - Bw., J. G. und J. G. jun. – und das Gruppenmitglied Fa. A-GmbH mit Wirksamkeitsbeginn ab der Veranlagung 2007 wurde der Abgabenbehörde I. Instanz angezeigt, dass der Gruppenträger Bw. mit der Fa. A-GmbH in Form einer unmittelbaren Beteiligung im Ausmaß von 98 % am Stammkapital seit 1. Juli 2007 finanziell verbunden sei.

Über Ersuchen des Finanzamts, den Vertrag über den Anteilserwerb der Fa. A-GmbH in Kopie vorzulegen, legte der steuerliche Vertreter seinem Schreiben vom 10. Jänner 2008 den angeforderten Abtretungsvertrag der Fa. A-GmbH bei und ersuchte um Erweiterung der Gruppe ab 1. Jänner 2008. Als weitere Beilagen seien betreffend die Gruppe Bw. - J. G. GmbH, ebenso wie die Gruppe Bw. - R. F. GmbH jeweils a) drei Anträge auf Feststellung jeweils einer Unternehmensgruppe; b) ein Steuerumlagevertrag; c) ein Organigramm genannt.

Mit Bescheid vom 7. April 2008 wies das Finanzamt den Antrag der Bw. vom 10. September 2007 auf Feststellung einer Gruppe gem. § 9 Abs. 8 KStG 1988 ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2007 mit nachfolgender Begründung ab:

„Gemäß § 9 Abs. 5 KStG muss die finanzielle Verbindung in der Unternehmensgruppe während des gesamten Wirtschaftsjahres des Gruppenmitgliedes vorliegen. Im Falle einer unterjährigen Neugründung einer Körperschaft muss die finanzielle Verbindung über das gesamte Rumpfwirtschaftsjahr gegeben sein. Da die Bw. am 19. Juni 2007 gegründet wurde, der Anteilserwerb an der Fa. A-GmbH mit Stichtag 1. Juli 2007 erfolgte, war der Antrag auf Bildung einer Unternehmensgruppe für das Jahr 2007 abzuweisen.“

Gegen diesen Bescheid wurde in der Berufung vorgebracht:

Die Gruppenträgerin habe in der Zeit zwischen der Unterzeichnung des Gesellschaftsvertrages der Gruppenträgerin am 19. Juni 2007 und der Eintragung dieser Gesellschaft im Firmenbuch am 3. Juli 2007 noch gar nicht existiert. Vielmehr habe in diesem Zeitraum erst eine Gründungsgesellschaft bestanden. Eine GmbH entstehe erst mit der Eintragung im Firmenbuch. Als Nachweis werde ein Literaturhinweis übermittelt. Die diesbezügliche Feststellung in der Bescheidbegründung sei daher objektiv unrichtig, weil die Gründung erst mit der Firmenbucheintragung am 3. Juli 2008 vollzogen worden sei.

Davon unabhängig sei festzustellen, dass Geschäfte der Gründungsgesellschaft der zu gründenden GmbH dann zuzurechnen seien, wenn die Gründung tatsächlich erfolgt sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 9 KStG 1988 lautet:

„(1)	<p>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.</p>
(2)	<p>Gruppenmitglieder (als Beteiligungskörperschaften oder als beteiligte inländische Körperschaften) können sein:</p> <ul style="list-style-type: none"> - unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die unter § 7 Abs. 3 fallen, - nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften, die mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar sind und ausschließlich mit unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern oder dem Gruppenträger finanziell verbunden sind (Abs. 4). <p>Inländische unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder können auch Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft nach Maßgabe des Abs. 3 und 4 sein.</p>
(3)	<p>Gruppenträger können sein</p> <ul style="list-style-type: none"> - Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, - unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die unter § 7 Abs. 3 fallen, - unbeschränkt steuerpflichtige Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit im Sinne des Versicherungsaufsichtsgesetzes, - Unbeschränkt steuerpflichtige Kreditinstitute im Sinne des Bankwesengesetzes, - beschränkt steuerpflichtige <ul style="list-style-type: none"> - in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988 in der jeweils geltenden Fassung genannten, den von den Teilstrichen 1 bis 4 umfassten inländischen Rechtsformen vergleichbaren Gesellschaften und - den Kapitalgesellschaften vergleichbare Gesellschaften, die den Ort der Geschäftsleitung und den Sitz in einem Mitgliedstaat des Europäischen Wirtschaftsraumes haben, wenn sie mit einer Zweigniederlassung im Firmenbuch eingetragen sind und die Beteiligung an den Gruppenmitgliedern (Abs. 2) der Zweigniederlassung zuzurechnen ist, und - Beteiligungsgemeinschaften (als Personengesellschaft, Beteiligungssyndikat oder im Wege gemeinsamer Kontrolle), wenn sie ausschließlich aus den in den Vorpunkten genannten Steuerpflichtigen gebildet werden, nach Maßgabe des Abs. 4. Als Beteiligungsgemeinschaft gelten jedenfalls Personen, die die Beteiligungskörperschaft gemeinsam im Sinne des Art. 3 der Fusionskontrollverordnung, (EWG) Nr. 139/2004 in der jeweils geltenden Fassung, kontrollieren oder an der gemeinsamen Kontrolle mitwirken. Ein Mitbeteiligter einer Beteiligungsgemeinschaft kann gleichzeitig Gruppenträger oder Gruppenmitglied einer anderen Unternehmensgruppe sein. <p>Ist eine Körperschaft in mehreren Staaten unbeschränkt steuerpflichtig, kann sie nur dann Gruppenträger sein, wenn sie im Inland mit einer Zweigniederlassung im Firmenbuch eingetragen ist und die Beteiligung an Gruppenmitgliedern der Zweigniederlassung zuzurechnen ist.</p>
(4)	<p>Als finanziell verbundene Körperschaften gelten solche, bei denen</p> <ul style="list-style-type: none"> - die beteiligte Körperschaft unmittelbar mehr als 50 % des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft besitzt,

	<ul style="list-style-type: none"> - die beteiligte Körperschaft mittelbar über eine Personengesellschaft oder zusammen mit einer unmittelbar gehaltenen Beteiligung in einem Ausmaß beteiligt ist, dass sie unter Berücksichtigung der an der Personengesellschaft bestehenden Beteiligungsquote mehr als 50 % des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft besitzt, - die beteiligte Körperschaft mittelbar über eine oder mehrere unmittelbar gehaltene Beteiligung(en) an Gruppenmitgliedern, die für sich nicht im Sinne des ersten Teilstriches an der Beteiligungskörperschaft beteiligt sind, allein oder zusammen mit einer unmittelbar gehaltenen Beteiligung insgesamt eine Beteiligung von mehr als 50 % des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte der Beteiligungskörperschaft besitzt, - die Beteiligungsgemeinschaft insgesamt unmittelbar oder mittelbar über eine Personengesellschaft mehr als 50 % des Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapitals und der Stimmrechte an einer Beteiligungskörperschaft besitzt und zumindest ein Mitbeteiligter der Gemeinschaft eine Beteiligung am Grund-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und an den Stimmrechten von mindestens 40 % der Beteiligungskörperschaft und jeder weitere Mitbeteiligte eine solche von mindestens 15 % besitzt.
(5)	<p>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.</p> <p>Steuerlich wirksame rückwirkende Anteilserwerbe und Anteilsübertragungen im Sinne der Abgabenvorschriften sind auch für die Frage der finanziellen Verbindung maßgebend.</p> <p>Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe gelten nicht als Änderung der Voraussetzungen für Gruppenverhältnisse, sofern die Unternehmensgruppe weiterhin finanziell verbunden bleibt.</p>
...	...
(8)	<p>Die Gruppenbesteuerung erstreckt sich auf den Gruppenträger und die Gruppenmitglieder, die in einem schriftlichen Gruppenantrag genannt sind. Dabei gilt Folgendes:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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 Beteiligungs- und Stimmrechtsverhältnisse sowie die Wirtschaftsjahre aller einzubeziehenden Körperschaften anzugeben. - 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 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

	<i>bescheidmäßig festzustellen.</i>
--	-------------------------------------

Das Wirtschaftsjahr ist der Zeitraum, für den ein Unternehmen das Ergebnis seiner geschäftlichen Tätigkeit in einem Jahresabschluss zusammenfasst. Wird ein Unternehmen im Laufe eines Jahres gegründet und soll das Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr identisch sein, dann ergibt sich für das Jahr der Gründung ein Rumpfgeschäftsjahr vom Zeitpunkt der Gründung bis zum 31. Dezember desselben Jahres.

Im Fall einer unterjährigen Neugründung einer Körperschaft muss die finanzielle Verbindung über das gesamte Rumpfwirtschaftsjahr gegeben sein. Insofern ist die formale Voraussetzung der Gruppenbesteuerung die Unterfertigung eines schriftlichen Gruppenantrags durch sämtliche Gruppenmitglieder, wobei der Gruppenantrag nachweislich vor Ablauf jenes Wirtschaftsjahrs des betreffenden Gruppenmitgliedes unterfertigt werden muss, für das die Zurechnung erstmalig wirksam sein soll. Diese Voraussetzung war im vorliegenden Fall nicht gegeben, weil die Bw. am 19. Juni 2007 gegründet wurde und der Anteilserwerb an der als Gruppenmitglied gedachten GmbH erst am 1. Juli 2007 erfolgte. Damit war die finanzielle Verbindung in der Unternehmensgruppe während des gesamten Wirtschaftsjahrs des Gruppenmitgliedes nicht gegeben. Da die Voraussetzungen für die Bildung einer Unternehmensgruppe nicht vorgelegen waren, hatte das Finanzamt keine andere Möglichkeit als den Antrag vom 10. September 2007 auf Feststellung einer Gruppe gem. § 9 Abs. 8 KStG 1988 ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2007 abzuweisen.

Aus den Ausführungen in der Berufung samt „Literaturhinweis“ war für die Bw. nichts zu gewinnen. Auch wenn grundsätzlich juristische Personen erst mit ihrer Eintragung ins Handels-, Vereins- oder Genossenschaftsregister entstehen, entsteht schon vor dieser Eintragung zwischen den Gründern die Vorgesellschaft, die ein notwendiges Durchgangsstadium im Prozess der Gründung einer Körperschaft bildet. Sie beginnt mit Zustandekommen des Gesellschaftsvertrages und endet mit Eintragung in das jeweilige Register. Eine Vorgesellschaft kann trotz fehlender Eintragung im Firmenbuch bereits Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger sein, sofern die Voraussetzungen des § 4 KStG 1988 erfüllt sind. § 4 KStG 1988 lautet:

„(1)	<i>Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 sind ab jenem Zeitpunkt steuerpflichtig, in dem die Rechtsgrundlage wie Satzung, Gesellschaftsvertrag oder Stiftungsbrief festgestellt ist und sie erstmalig nach außen in Erscheinung treten. ...</i>
(2)	<i>Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 sind bis zu jenem Zeitpunkt steuerpflichtig, in dem die Rechtspersönlichkeit untergeht, jedenfalls bis zu jenem Zeitpunkt, in dem das gesamte Vermögen auf andere übergegangen ist.“</i>

Nur für den Fall, dass die Eintragung im Firmenbuch nicht zustande kommt, ist die Vorgesellschaft steuerlich wie eine Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) zu werten und kann daher von Beginn an nicht Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger sein.

Den obigen Ausführungen im gegenständlichen Punkt zufolge beginnt die Körperschaftsteuerpflicht bei juristischen Personen des Privatrechts nicht erst mit dem Entstehen der Rechtspersönlichkeit, sondern in dem Zeitpunkt, in dem die Rechtsgrundlage (z.B. die Satzung, der Gesellschaftsvertrag, etc.) festgestellt ist und sie erstmalig nach außen in Erscheinung treten. Die Eröffnung eines Bankkontos (z.B. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 4. März 1987, 84/13/0239) genügt dazu ebenso wie eine Geldtransaktion für die Körperschaft bzw. Gesellschaft (z.B. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 4. März 1987, 84/13/0069) oder die Anmeldung der Registrierung im Firmenbuch. Körperschafts- bzw. gesellschaftsinterne Vorbereitungshandlungen sind hingegen nicht ausreichend. Wurde über den beim Firmenbuchgericht am 25. Juni 2007 eingebrachten Antrag auf Neueintragung der Firma der Titel „*Gesellschaftsvertrag vom 19. Juni 2007*“ am 3. Juli 2007 ins Firmenbuch eingetragen, so bestand kein Grund an der Annahme zu zweifeln, die Bw. sei am **19. Juni 2007** gegründet worden. Der Stichtag des Übergangs aller mit den vertragsgegenständlichen Geschäftsanteilen verbundenen Rechte und Pflichten auf die Käufer (Bw., J. G. sen. und jun.) - **1. Juli 2007** – steht außer Streit. Sind seit dem 21. Juli 2007 die Bw. und deren beiden Gesellschafter als Gesellschafter der Fa. A-GmbH infolge des beim Firmenbuchgericht am **13. Juli 2007** eingelangten Änderungsantrags zur Einlage der letztgenannten GmbH im Firmenbuch eingetragen, so ließen die unterschiedlichen Tagesangaben den einzigen und alleinigen Schluss zu: Die finanzielle Verbindung der Bw. als Gruppenträgerin und der Fa. A-GmbH als Gruppenmitglied war über das gesamte Rumpfwirtschaftsjahr nicht gegeben. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. Juni 2008