



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der V. GmbH, Adresse, vertreten durch Bollenberger & Bollenberger Steuerberatungs GmbH, 2700 Wiener Neustadt, Nikolaus August Otto-Straße 20, gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt, vertreten durch Fachvorstand Hofrat Dr. Gerhard Weinmann, vom 10. März 2006 betreffend Abweisung des Antrages der V. GmbH vom 24. Jänner 2006 (richtig wohl: 27. Dezember 2005) auf Feststellung einer Gruppe gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 ab der Veranlagung für das Jahr 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), die V. GmbH, reichte durch ihre steuerliche Vertreterin mit Fax vom 27. Dezember 2005 beim Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt einen Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 ab der Veranlagung für das Jahr 2006 ein.

Gruppenträger sei die V. GmbH (Bilanzstichtag 30.6.2006), Gruppenmitglied die N. HandelsgmbH (Bilanzstichtag 31.12.2005). Der Gruppenträger sei mit dem Gruppenmitglied in Form einer unmittelbaren Beteiligung im Ausmaß von 51% am Stammkapital verbunden.

In weiterer Folge wurde über Auftrag des Finanzamtes der Gruppenantrag mit Originalunterschriften versehen am 24. Jänner 2006 beim Finanzamt neuerlich eingereicht.

Laut aktenskundigem Firmenbuchauszug vom 25. Jänner 2006 beträgt die Stammeinlage der V. GmbH als Gesellschafterin der N. HandelsgmbH 17.850,51 € vom Kapital von 35.001 €. Der Antrag auf Eintragung der V. GmbH als Gesellschafterin (sowie weiterer Änderungen) sei am 10. Jänner 2005 eingelangt; die Eintragung sei mit 13. Jänner 2005 erfolgt.

Laut Notariatsakt vom „4.1.2005“ (Titelblatt, laut Seite 4 datiert mit „4.1.2004 (vierten Jänner zweitausendvier)“, laut Seite 5 beglaubigt am „5.1.2005 (fünften Jänner zweitausendfünf)“) hat der bisherige Gesellschafter der N. HandelsgmbH, Hannes R., seinen gesamten Geschäftsanteil an die V. GmbH abgetreten; ferner haben die Gesellschafter Thomas B. und Helga U. einen Teil ihrer Geschäftsanteile an die V. GmbH abgetreten. Punkt Fünftens des Notariatsakts zufolge gehen die abgetretenen Geschäftsanteile mit 31. Dezember 2004 auf die übernehmende Gesellschafterin über. Angezeigt wurde der Vertrag am „5.1.2005“ zu einer näher bezeichneten Erfassungsnummer.

Laut Aktenvermerk vom 30. Jänner 2006 wurde dem steuerlichen Vertreter telefonisch seitens des Finanzamtes mitgeteilt, dass die finanzielle Verbindung zwischen Gruppenträger und Gruppenmitglied mittels des Notariatsaktes vom 4. Jänner 2005 hergestellt worden sei. Die Beteiligung von mehr als 50% müsse jedoch während des gesamten Wirtschaftsjahres des einzubeziehenden Gruppenmitglieds gegeben sein, also von 1. Jänner 2005 bis 31. Dezember 2005. „Da die Beteiligung erst am 4.1.05 erworben wurde, ist die finanzielle Verbindung nicht während des gesamten Wirtschaftsjahres gegeben und der Antrag ist abzuweisen.“

In diesem Sinn erging auch der angefochtene Bescheid vom 10. März 2006, womit der Antrag der Bw. auf Feststellung einer Gruppe gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2006 abgewiesen wurde. Dessen Begründung stimmt mit der vorstehend dargestellten, bereits telefonisch bekannt gegebenen überein.

Mit Schreiben vom 13. April 2006 erhob die Bw. durch ihre steuerliche Vertretung Berufung gegen den Abweisungsbescheid mit dem Antrag, „diesen ersatzlos aufzuheben“.

„Laut Punkt Fünftens des Abtretungsvertrages gehen die abgetretenen Geschäftsanteile allerdings mit 31.12.2004 auf die übernehmende Gesellschafterin über und treffen von da an diese auch alle damit verbundenen Rechte und Pflichten. Die finanzielle Verbindung ist daher während des gesamten Wirtschaftsjahres des Gruppenmitglieds gegeben.“

Mit Bericht vom 7. Juli 2006 legte das Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt die Berufung der Bw. dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor und verwies auf die Begründung des angefochtenen Bescheides.

Einem am 13. Dezember 2006 beim Finanzamt eingelangten Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe ab der Veranlagung 2007 wurde vom Finanzamt Neunkirchen Wr. Neustadt mit Bescheid vom 17. Jänner 2007 Folge gegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 9 KStG 1988 i. d. F. BGBl. Nr. I 161/2005 lautet:

„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*
- 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).*

Inländische unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder können auch Mitbeteiligte einer Beteiligungsgemeinschaft nach Maßgabe des Abs. 3 und 4 sein.

(3) Gruppenträger können sein

- unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften,*
- unbeschränkt steuerpflichtige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften,*
- unbeschränkt steuerpflichtige Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit im Sinne des Versicherungsaufsichtsgesetzes,*
- unbeschränkt steuerpflichtige Kreditinstitute im Sinne des Bankwesengesetzes,*
- beschränkt steuerpflichtige*
 - in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988 in der jeweils geltenden Fassung genannten, den von den Teilstreichen 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.*

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.

(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,*
- *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) 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.

(6) Bei Ermittlung des zuzurechnenden steuerlich maßgebenden Ergebnisses ist Folgendes zu beachten:

- 1. Als Ergebnis eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds gilt das Einkommen unter Berücksichtigung der Z 4.*
- 2. Das Einkommen im Sinne der Z 1 ist dem am Gruppenmitglied nach Abs. 4 entsprechend unmittelbar oder mittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger zuzurechnen. Als Ergebnis des Gruppenträgers gilt das Einkommen mit der Maßgabe, dass Sonderausgaben vom zusammengefassten Ergebnis abzuziehen sind.*
- 3. Bei Beteiligungsgemeinschaften ist das Einkommen des Gruppenmitglieds im Sinne der Z 1 und 2, an dem die Beteiligung besteht, den Mitbeteiligten im Ausmaß ihrer Beteiligung an der Beteiligungsgemeinschaft zuzurechnen.*
- 4. Vortragsfähige Verluste (§ 8 Abs. 4 Z 2) des unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds aus Zeiträumen vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe (Vorgruppenverluste) oder aus einer umgründungsbedingten Übernahme durch ein Gruppenmitglied (Außergruppenverluste) können bis zur Höhe des eigenen Gewinnes des jeweiligen Gruppenmitglieds verrechnet werden. Außergruppenverluste liegen nicht vor, wenn vortragsfähige Verluste innerhalb der Gruppe entstanden sind und umgründungsbedingt auf ein anderes Gruppenmitglied übergehen.*
- 5. Steuerumlagen zum Zwecke des Ausgleichs der steuerlichen Wirkungen, die sich aus der Zurechnung der Einkommen der Gruppenmitglieder zum Gruppenträger ergeben, sind steuerneutral.*

6. Bei nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitgliedern sind nur die nach § 5 Abs. 1 und den übrigen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 und dieses Bundesgesetzes ermittelten Verluste aus Einkunftsquellen des jeweiligen Wirtschaftsjahres dem unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger im Ausmaß der Beteiligungen aller beteiligter Gruppenmitglieder einschließlich eines beteiligten Gruppenträgers zuzurechnen. In Jahren, in denen der ausländische Verlust mit einem ausländischen Gewinn verrechnet wird oder verrechnet werden könnte, ist ein Betrag in diesem Ausmaß beim beteiligten inländischen Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger, dem der Verlust zugerechnet wurde, als Gewinn zuzurechnen. Scheidet das nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Gruppenmitglied aus der Unternehmensgruppe aus, ist im Jahr des Ausscheidens ein Betrag im Ausmaß aller zugerechneten im Ausland nicht verrechneten Verluste beim Gruppenmitglied bzw. beim Gruppenträger als Gewinn zuzurechnen. Im Falle des Untergangs (Liquidation oder Insolvenz) des ausländischen Gruppenmitglieds ist bei tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust der zuzurechnende Betrag um die während der Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen zu kürzen.

(7) Bei der Gewinnermittlung sind Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) und Veräußerungsverluste hinsichtlich von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern nicht abzugsfähig. Im Falle der Anschaffung einer Beteiligung (Abs. 4) durch ein Gruppenmitglied bzw. den Gruppenträger oder eine für eine Gruppenbildung geeignete Körperschaft an einer betriebsführenden unbeschränkt steuerpflichtigen Beteiligungskörperschaft (Abs. 2), ausgenommen unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter, ist ab Zugehörigkeit dieser Körperschaft zur Unternehmensgruppe beim unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger eine Firmenwertabschreibung in folgender Weise vorzunehmen:

- Als Firmenwert gilt der dem Beteiligungsausmaß entsprechende Unterschiedsbetrag zwischen dem handelsrechtlichen Eigenkapital der Beteiligungskörperschaft zuzüglich stiller Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen und den steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten, höchstens aber 50% dieser Anschaffungskosten. Der abzugsfähige Firmenwert ist gleichmäßig auf 15 Jahre verteilt abzusetzen.
- Insoweit von den Anschaffungskosten einer Beteiligung steuerwirksame Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) vorgenommen worden sind, ist der Firmenwert im ersten Jahr der Zugehörigkeit zur Unternehmensgruppe um den vollen Betrag der Teilwertabschreibung, saldiert mit erfolgten Zuschreibungen, zu kürzen. Offene Teilbeträge der Teilwertabschreibung sind unabhängig davon gem. § 12 Abs. 3 Z 2 weiter zu berücksichtigen.

- *Findet die Gruppenbildung erst nach dem Anschaffungsjahr statt, können jene Fünfzehntel abgesetzt werden, die ab dem Jahr des Wirksamwerdens der Unternehmensgruppe offen sind. Die Firmenwertabschreibung ist auf die Dauer der Zugehörigkeit der beteiligten Körperschaft und der Zugehörigkeit des Betriebes oder der Teilbetriebe der Beteiligungskörperschaft zur Unternehmensgruppe beschränkt.*
- *Ergibt sich auf Grund der Anschaffung der Beteiligung ein negativer Firmenwert, ist dieser im Sinne der vorstehenden Sätze gewinnerhöhend anzusetzen.*
- *Die steuerlich berücksichtigten Fünfzehntelbeträge vermindern oder erhöhen den steuerlich maßgeblichen Buchwert.*

(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.*
- *Der Gruppenantrag ist vom Gruppenträger, bei Vorliegen einer Beteiligungsgemeinschaft vom Hauptbeteiligten oder im Zweifel von einem von dieser bestimmten Mitbeteiligten bei dem für den Antragsteller für die Erhebung der Körperschaftsteuer zuständigen Finanzamt 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.*
- *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.*

(9) Für Änderungen einer bestehenden Unternehmensgruppe gilt Folgendes:

- *Jede Änderung ist vom betroffenen Gruppenmitglied bzw. vom betroffenen Gruppenträger dem für die Erhebung der Körperschaftsteuer des Antragstellers zuständigen Finanzamt (Abs. 8) innerhalb eines Monats anzuzeigen.*
- *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.*
- *Im Falle des nachträglichen Eintritts einer Körperschaft (Abs. 2) gilt Abs. 8 für den Gruppenträger und die eintretende Körperschaft sinngemäß.*
- *Der Feststellungsbescheid (Abs. 8) ist in allen Fällen der Änderung gegenüber dem Gruppenträger und allen Gruppenmitgliedern der Unternehmensgruppe abzuändern.*

(10) Die Unternehmensgruppe muss für einen Zeitraum von mindestens drei Jahren bestehen. Dabei gilt Folgendes:

- *Die Mindestdauer ist nur erfüllt, wenn das steuerlich maßgebende Ergebnis von drei jeweils zwölf Monate umfassenden Wirtschaftsjahren in Sinne des Abs. 6 zugerechnet wird.*
- *Die Regelung über die Mindestdauer gilt im Falle des nachträglichen Eintritts einer weiteren Körperschaft (Abs. 2) in eine bestehende Unternehmensgruppe für die eintretende Körperschaft.*
- *Scheidet eine Körperschaft innerhalb von drei Jahren nach dem Eintritt aus der Unternehmensgruppe aus, sind insoweit im Wege der Veranlagung oder der Wiederaufnahme des Verfahrens jene steuerlich maßgebenden Verhältnisse herzustellen, die sich ohne Gruppenzugehörigkeit ergeben hätten."*

Fest steht, dass zu Beginn des Jahres 2005 Gesellschafter der N. HandelsgmbH jeweils mit einem Drittel Anteil Thomas B., Helga U. und Hannes R. waren.

Mit am 4. Jänner 2005 abgeschlossenem Abtretungsvertrag schied Hannes R. aus der Gesellschaft aus; neu eingetreten ist die Bw., die V. GmbH. Die Beteiligungsverhältnisse wurden auf 51% V. GmbH, 26% Thomas B. und 23% Helga U. geändert. Dem Vertrag zufolge gingen die abgetretenen Gesellschaftsanteile mit 31. Dezember 2004 auf die übernehmende Gesellschafterin über.

Obwohl der Notariatsakt auf Seite 4 mit „4.1.2004“ („vierten Jänner zweitausendvier“) datiert ist, ergibt sich aus der Überschrift („Notariatsakt vom 4.1.2005“), dem Datum der Beglaubigung („5.1.2005“ bzw. „fünften Jänner zweitausendfünf“) und der

Gebührenerfassung („5.1.2005“), dass es sich bei der Datierung mit 2004 um einen Schreibfehler handelt und tatsächlich der Vertrag am 4. Jänner 2005 abgeschlossen wurde.

Das Wirtschaftsjahr der N. HandelsgmbH entspricht dem Kalenderjahr, jenes der V. GmbH umfasst den Zeitraum vom 1. Juli bis 30. Juni des Folgejahres.

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 Anteilerwerbe und Anteilsübertragungen im Sinne der Abgabenvorschriften sind auch für die Frage der finanziellen Verbindung maßgebend.“

Strittig ist, ob die Bw. während des gesamten Wirtschaftsjahres 2005, also vom 1. Jänner bis 31. Dezember 2005, mit der N. HandelsgmbH finanziell verbunden war.

Während die Bw. darauf verweist, dass nach dem Abtretungsvertrag die Anteile bereits mit 31. Dezember 2004 an die Bw. übergegangen seien, sodass während des gesamten Jahres 2005 eine finanzielle Verbindung bestanden habe, hält dem das Finanzamt entgegen, dass im Steuerrecht rückwirkende Vereinbarungen nur im Falle einer diesbezüglichen ausdrücklichen Regelung maßgebend sind.

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 (VwGH 15.7.1998, 96/13/0039; VwGH 25.5.2000, 2000/16/0066-0071; VwGH 30.4.2003, 2002/16/0271) nicht zum Wegfall gebracht werden; es sei denn, 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.). Die Unbeachtlichkeit rückwirkender Rechtsgeschäfte vertritt der VwGH auch in Fällen, in denen ein steuerrelevanter Sachverhalt nachträglich geändert wurde. Privatrechtliche Vereinbarungen könnten auch innerhalb eines Geschäftsjahres

grundsätzlich abgabenrechtlich keine rückwirkende Bedeutung haben (VwGH 25.3.1999, 96/15/0079, 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.

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).

§ 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.).

Die nunmehr im Gesetz verankerte Geltung der umgründungssteuerrechtlichen Rückwirkungsfiktion hat in erster Linie für die Übertragung von Beteiligungen Bedeutung, da mit ihr die im ersten Satz des Abs. 5 geforderte ununterbrochene finanzielle Verbindung zur beteiligten Körperschaft während ihres gesamten Wirtschaftsjahres hergestellt werden kann (*Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung, LexisNexis 2005, 94).

Bei der Einbringung wird vom Einbringenden Vermögen auf eine Körperschaft übertragen, wobei der Einbringende als Gegenleistung grundsätzlich ausschließliche Anteile an der neu übernehmenden Körperschaft erhält.

Durch Einbringung von ausreichend hohen Anteilen an einer nicht gruppenzugehörigen Körperschaft in ein Gruppenmitglied oder den Gruppenträger gemäß Art. III UmgrStG innerhalb der Neun-Monats-Frist rückwirkend auf einen Stichtag, der vor dem Beginn des Wirtschaftsjahres der Körperschaft liegt, deren Anteile eingebracht 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 Bw. hat im Jahr 2005 – außerhalb eines umgründungssteuerrechtlichen Einbringungsvorganges – Anteile an dem späteren Gruppenmitglied nach Beginn dessen Wirtschaftsjahres 2005 erworben. Eine umgründungssteuerrechtliche Rückwirkungsfiktion kommt daher hier nicht zum Tragen.

Dafür, dass bereits vor dem 4. Jänner 2005 wirtschaftliches Eigentum durch die Bw. an den von ihr erworbenen Anteilen bestanden hätte, bestehen keine Anhaltspunkte.

Die Bw. setzt sich in ihrer knapp gehaltenen Berufung auch nicht mit der Argumentation des Finanzamtes, dass die finanzielle Bindung erst mit dem Notariatsakt vom 4. Jänner 2005 erworben worden sei, auseinander, und verweist lediglich auf den – rückwirkenden – Zeitpunkt, ab welchen die Rechte und Pflichten als Gesellschafter laut diesem Notariatsakt auf die Bw. 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 Jahr 2005 keine durchgehende finanzielle Verbindung.

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.

Da in dem für den Gruppenfeststellungsantrag für das Jahr 2006 maßgebenden Wirtschaftsjahr 2005/2006 der Bw. als Gruppenträgerin vom 1. Juli 2005 bis 30. Juni 2006 das Ergebnis des Wirtschaftsjahres 2005 (1. Jänner bis 31. Dezember 2005) der N. HandelsgmbH als Gruppenmitglied einfließt (siehe § 9 Abs. 1 letzter Satz KStG 1988), kommt es für den berufungsgegenständlichen Antrag auf die durchgehende finanzielle Verbindung an der N. HandelsgmbH während des gesamten Jahres 2005 an (vgl. etwa das Beispiel in *Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung*, LexisNexis 2005, 15 [K 44], oder das letzte

Beispiel bei *Trenkwalder* in *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel*, Gruppenbesteuerung, Linde 2005, 124 [Tz. 2]).

Diese durchgehende finanzielle Verbindung war im Jahr 2005 nicht gegeben.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 16. Juni 2008