

Gruppenbesteuerung

Die finanzielle Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres

Nutzung der Rückwirkungsfiktionen des UmgrStG

VON PATRICK M. PLANSKY, MARKUS C. STEFANER UND PATRICK J. WENINGER*)

Die Voraussetzung des Bestehens der finanziellen Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres (§ 9 Abs. 4 i. V. m. Abs. 5 KStG)¹⁾ für die Bildung einer Unternehmensgruppe ist mit erheblichen Folgen verknüpft. Wird dieses Erfordernis nicht erfüllt, kann das potentielle Gruppenmitglied im betroffenen Jahr nicht in die Gruppe miteinbezogen werden. Damit sind die Ergebnisverrechnung sowie eine allfällige Firmenwertabschreibung im laufenden Jahr nicht mehr möglich. Der vorliegende Beitrag behandelt drei unterschiedliche Fragestellungen im Zusammenhang mit dem Erfordernis der finanziellen Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres. Zunächst wird die Frage erörtert, wann der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bei einem Beteiligungskauf stattfindet. Im zweiten Abschnitt wird anschließend dargestellt, wann das Kriterium der finanziellen Verbindung für das gesamte Wirtschaftsjahr als erfüllt angesehen werden kann. Schließlich werden Möglichkeiten aufgezeigt, wie die finanzielle Verbindung auch bei „verspätetem“ Beteiligungserwerb mittels umgründungssteuerrechtlichen Gestaltungen doch noch für das gesamte Wirtschaftsjahr hergestellt werden kann.

I. Übergang des wirtschaftlichen Eigentums

Motiviert durch die jüngere Rspr. des BFH²⁾ zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums bei Übertragung von Gesellschaftsanteilen behandelt dieser Abschnitt die Frage, ob noch vor dem Jahreswechsel durch entsprechende Vertragsgestaltung ex ante der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums beim Kauf einer Beteiligung derart festgelegt werden kann, dass die Firmenwertabschreibung im Sinne des § 9 Abs. 7 KStG in vollem Umfang (d. h. auch das erste Fünftel) geltend gemacht werden kann. Wird nämlich bei einem Anteilserwerb z. B. im Laufe des Dezembers vertraglich vereinbart, dass die Beteiligung an einer Gesellschaft erst zu Beginn des folgenden Jahres übergeben werden soll, kann das wirtschaftliche Eigentum an dieser Beteiligung dennoch schon früher übergehen. Die Frage des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums an Anteilen an Gesellschaften spielt vorrangig für die Geltendmachung des ersten Fünftel der Firmenwertabschreibung eine Rolle. Für die Frage der Ergebnisverrechnung ist die Frage von geringerer Bedeutung, da auch ein periodenübergreifender Verlustausgleich – unter den Einschränkungen für Vorgruppenverluste – möglich ist. Für die Frage der Ergebnisverrechnung und der Geltendmachung der Firmenwertabschreibung im Folgejahr hat sie hingegen keine Bedeutung. Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an Gesellschaftsanteilen kann hingegen nicht ex post gestaltet werden.

Als Vorfrage der folgenden Untersuchung ist zunächst zu klären, wann das wirtschaftliche Eigentum an Anteilen an Kapitalgesellschaften nach den allgemeinen Vorschriften des Ertragsteuerrechts übergeht. Wirtschaftsgüter sind für steuerliche Zwecke regelmäßig dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen. Erst dann, wenn einem anderen

*) Patrick M. Plansky, Mag. Markus Christoph Stefaner und Mag. Patrick J. Weninger sind Assistenten am Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien.

1) In der Folge ist mit KStG das KStG i. d. F. StReformG 2005 (BGBl. I Nr. 57/2004) gemeint. Vgl. für einen Überblick zur neuen Regelung z. B. Stefaner/Weninger, Die Gruppenbesteuerung im österreichischen Konzernsteuerrecht, *ecolex* 2004, 508 ff.; Mühlechner/Zöchling (Hrsg.) Die neue Gruppenbesteuerung, SWK-Sonderheft (2004).

2) BFH 17. 2. 2004 VIII R 26/01, BStBl. 2004 II 651; siehe dazu auch Dommles/Hofstätter/Stefaner/Weninger, BFH-Rechtsprechungsübersicht, *ecolex* 2004, in Druck.

als dem zivilrechtlichen Eigentümer Rechte eingeräumt werden, die es ihm erlauben über ein ihm zivilrechtlich nicht gehörendes Wirtschaftsgut tatsächlich gleich einem Eigentümer zu verfügen, und der zivilrechtliche Eigentümer von dieser Verfügungsmacht auf Dauer ausgeschlossen werden kann, stellt sich die Frage des wirtschaftlichen Eigentums.³⁾ Mitgliedschaftsrechte an Kapitalgesellschaften werden nach den allgemeinen Grundsätzen durch Titel und Modus übereignet.⁴⁾ Titel wird dabei regelmäßig ein Kaufvertrag sein. Bezüglich der Übertragungsart muss differenziert werden: Aktien können gem. § 10 Abs. 1 AktG als Inhaber- oder Namensaktie ausgegeben werden.⁵⁾ Inhaberaktien sind echte Inhaberpapiere und werden durch Übereignung der Urkunde übertragen.⁶⁾ Namensaktien sind hingegen Orderpapiere und werden durch Indossament übertragen.⁷⁾ Für die Geschäftsanteile an einer GmbH werden gem. § 75 Abs. 3 GmbHG keine handelbaren Wertpapiere ausgegeben.⁸⁾ Die Übertragung von Geschäftsanteilen an einer GmbH ist gem. § 76 Abs. 2 GmbHG notariatsaktspflichtig.⁹⁾ Es ist daher grundsätzlich gestaltbar, das zivilrechtliche Eigentum an Anteilen an Kapitalgesellschaften (etwa mittels Befristung)¹⁰⁾ exakt am Beginn eines Wirtschaftsjahres zu übertragen.

Es stellt sich allerdings die Frage, ob das – für das Ertragsteuerrecht ausschlaggebende – wirtschaftliche Eigentum nicht bereits vor dem zivilrechtlichen übergehen kann, also zivilrechtlicher und wirtschaftlicher Eigentumsübergang auseinander fallen können. Nach ständiger Rspr. des BFH¹¹⁾ ist der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auch für Beteiligungen relevant. Das wirtschaftliche Eigentum ist dem Erwerber von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft dann zuzurechnen, wenn ihm die mit dem Erwerb der Anteile verbundenen wesentlichen Rechte, insbesondere Gewinnbezugs- und Stimmrecht, zustehen.¹²⁾ Weiters verlangt der BFH für die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an Anteilen von Kapitalgesellschaften grundsätzlich eine rechtlich geschützte Position, Übertragung der Gesellschafterrechte und den Übergang des Risikos der Wertminderung.¹³⁾ Eine Übertragung des Eigentums soll aber bereits dann vorliegen, wenn der Veräußerer aufgrund einer Vereinbarung zu einem bestimmten Stimmverhalten verpflichtet ist.¹⁴⁾ Ein beim Veräußerer verbliebenes Stimmrecht steht der Annahme des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums insofern nicht entgegen, als gerade bei Anteilsveräußerungen unter einer aufschiebenden Bedingung grundsätzlich davon auszugehen ist, dass Beschlüsse nicht im eigenen, sondern im wirtschaftlichen Interesse des Erwerbers zu treffen sind.¹⁵⁾

Geht man von der allgemeinen Rspr. zum wirtschaftlichen Eigentum in Österreich aus,¹⁶⁾ so wird die vom BFH entwickelte Judikatur zum wirtschaftlichen Eigentum an Anteilen

³⁾ § 21 BAO; vgl. auch *Torggler*, „Wirtschaftliches Eigentum“ im Steuerrecht II, ÖStZ 1972, 69 (69 f.); *Knobbe-Keuk*, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht⁹ (1993) 72; *Stoll*, BAO Kommentar I (1994) 285 f.; *Ritz*, BAO Kommentar² (1999) § 24 Rz. 3; *Doralt*, Kommentar zum EStG 1988³ (1.1.2004) § 2 Rz. 110 ff.; *Weninger*, Der bedingte Kauf und konfliktäre Bilanzgrundsätze, GesRZ 2004, 189 (189).

⁴⁾ Vgl. *Spielbüchler*, in *Rummel* (Hrsg.) ABGB I³ (2000) § 380 Rz. 1.

⁵⁾ Vgl. *Micheler*, in *Doralt/Nowotny/Kalss* (Hrsg.) Kommentar zum Aktiengesetz I (2003) § 10 Rz. 8; *Jabornegg* in *Schiemer/Jabornegg/Strasser* (Hrsg.) AktG³ (1993) § 10 Rz. 6 f.

⁶⁾ Vgl. *Roth*, Wertpapierrecht² (1999) 147.

⁷⁾ Vgl. *Roth*, Wertpapierrecht² 147.

⁸⁾ Vgl. *Koppensteiner*, GmbH-Gesetz Kommentar² (1999) § 75 Rz. 12.

⁹⁾ Vgl. *Koppensteiner*, GmbHG² § 76 Rz. 3 ff.

¹⁰⁾ Vgl. dazu *Koziol/Welser*, Grundriss des bürgerlichen Rechts I¹¹ (2000) 174.

¹¹⁾ Vgl. BFH 17. 2. 2004 VIII R 26/01, BStBl. 2004 II 651; insbesondere auch 18. 12. 2001 VIII R 5/00, BFH/NV 2002, 640.

¹²⁾ Vgl. BFH 18. 12. 2001 VIII R 5/00, BFH/NV 2002, 640.

¹³⁾ So BFH 15. 12. 1999 I R 29/97, BStBl. 2000 II 527.

¹⁴⁾ So BFH 10. 3. 1988 IV R 226/85, BStBl. 1988 II 832.

¹⁵⁾ Vgl. BFH 27. 9. 1988 VIII R 193/83 BStBl. II 1989, 414; BFH 17. 2. 2004 VIII R 26/01, BStBl. 2004 II 651; siehe dazu auch *Dommès/Hofstätter/Stefaner/Weninger*, BFH-Rechtsprechungsübersicht, ecolex 2004, in Druck.

¹⁶⁾ Vgl. z. B. VwGH 26. 3. 2003, 97/13/0052. Dazu ausführlich *Weninger*, Liegenschaftsverkauf: Gewinnrealisierung trotz fehlender behördlicher Genehmigung? GeS 2003, 373.

an Kapitalgesellschaften auch in Österreich zu entsprechenden Ergebnissen führen. Es ist demnach denkbar und wohl auch praktisch bedeutsam, dass das wirtschaftliche Eigentum an Anteilen an Kapitalgesellschaften bereits vor der Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums übergehen kann.

II. Zugehörigkeit für das gesamte Wirtschaftsjahr

1. Erwerb vor dem Wirtschaftsjahr erforderlich?

Um eine Gesellschaft in die Gruppe einbeziehen zu können, schreibt § 9 Abs. 5 KStG vor, dass die Beteiligung für das gesamte Wirtschaftsjahr bestehen muss. Weder der Gesetzestext noch die ErlRV¹⁷⁾ bieten eine Definition des Begriffs „gesamtes Wirtschaftsjahr“. Im Folgenden soll daher beleuchtet werden, wann die Beteiligung angeschafft werden muss, um die Gesellschaft in die steuerliche Gruppe einbeziehen zu können.

Damit verbunden ist auch die Frage der Firmenwertabschreibung.¹⁸⁾ Zur Annäherung von *Share-Deals*¹⁹⁾ mit *Asset-Deals* im Rahmen der Gruppenbesteuerung sieht § 9 Abs. 7 KStG eine „Firmenwertabschreibung“ auch für *Share-Deals* vor.²⁰⁾ Entsprechend der Firmenwertabschreibung bei Erwerben von (Teil-)Betrieben²¹⁾ ist die Firmenwertabschreibung beim *Share-Deal* über die 15 der Anschaffung folgenden Jahre zu verteilen.²²⁾ Steuerwirksam kann die Abschreibung allerdings nur in jenen Wirtschaftsjahren werden, in denen die Gesellschaft in die steuerliche Gruppe einbezogen wird.²³⁾ Ob alle Fünftel steuerwirksam werden können, hängt daher davon ab, ob es möglich ist, eine Beteiligung rechtzeitig mit Beginn des Wirtschaftsjahres – aber nicht vor Beginn desselben – zu erwerben.²⁴⁾

In Anbetracht dessen stellt sich die Frage, ob – für die Einbeziehung der Gesellschaft in die Gruppe – die finanzielle Beteiligung schon vor Beginn des Wirtschaftsjahres der erstmaligen Einbeziehung in die Unternehmensgruppe bestehen muss. Der Grund dafür liegt darin, dass, wenn die Beteiligung schon vor Beginn des Wirtschaftsjahres bestehen muss, sie *während* des vorangegangenen Wirtschaftsjahres angeschafft werden müsste. Folglich würde im Jahr der Anschaffung das erste Fünftel der Firmenwertabschreibung verloren gehen. Dies entspricht jedoch nicht dem Willen des Gesetzgebers, der in den ErlRV²⁵⁾ anführt, dass auch erst am 1. 1. X0 gekaufte Beteiligungen schon im Jahr X0 in die Gruppe einbezogen werden können. In diesem Fall soll eine Geltendmachung der gesamten Firmenwertabschreibung möglich sein.²⁶⁾

Darüber hinaus stellt sich auch die Frage, ob bzw. innerhalb welchen Zeitraums nach Beginn des Wirtschaftsjahres die Beteiligung erworben werden muss/kann, um das Erfordernis des Bestehens der finanziellen Beteiligung während des gesamten Wirtschaftsjahres²⁷⁾ zu erfüllen. Muss die Beteiligung innerhalb der ersten gedanklichen Sekunde oder innerhalb des ersten Tages des Wirtschaftsjahres erworben werden, oder hat der

¹⁷⁾ ErlRV 451 BlgNR, XXII. GP, 26.

¹⁸⁾ § 9 Abs. 7 KStG.

¹⁹⁾ Zur Frage, ob der Saldo gem. § 9 Abs. 7 KStG einen Firmenwert darstellt, vgl. *Hofstätter/Plansky*, Ein neuer „Firmenwert“ im KStG?, RWZ 2004, in Druck.

²⁰⁾ Vgl. ausführlich *Hofstätter/Plansky*, RWZ 2004, in Druck.

²¹⁾ § 8 Abs. 3 EStG.

²²⁾ § 9 Abs. 7 KStG.

²³⁾ § 9 Abs. 7 KStG.

²⁴⁾ Vgl. schon *Urtz*, Probleme der Firmenwertabschreibung im Rahmen der Gruppenbesteuerung, GeS aktuell 2004, 328 (330); *Hofstätter/Plansky*, RWZ 2004, in Druck.

²⁵⁾ ErlRV, 451 BlgNR, XXII. GP, 26.

²⁶⁾ ErlRV, 451 BlgNR, XXII. GP, 26.

²⁷⁾ § 9 Abs. 5 KStG.

Steuerpflichtige mehr Zeit für den Erwerb, um das Kriterium der finanziellen Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres herzustellen?

2. Erwerb während des Wirtschaftsjahres möglich?

Nach dem strengen Gesetzeswortlaut wäre es zumindest denkbar, die Verpflichtung zum Erwerb der Beteiligung innerhalb der ersten (gedanklichen) Sekunde des Wirtschaftsjahres vorauszusetzen. Die Anknüpfung an den Übergang innerhalb der ersten gedanklichen Sekunde des Wirtschaftsjahres würde jedoch zu der Frage führen, ob ein entsprechender Erwerb praktisch möglich wäre. Folgt man nämlich der oben vertretenen Auffassung, dass Übergang des zivilrechtlichen und des wirtschaftlichen Eigentums auseinander fallen können, muss das wirtschaftliche Eigentum genau um 00:00 am ersten Tag des Wirtschaftsjahres übergehen, um die Voraussetzung des § 9 Abs. 5 KStG zu erfüllen. Auch ein Verlegen des Verfügungsgeschäfts auf 00:00 muss nicht dazu führen, dass das wirtschaftliche Eigentum erst zu diesem Zeitpunkt übergeht.²⁸⁾ Da die Geltendmachung der gesamten Firmenwertabschreibung jedenfalls möglich sein soll,²⁹⁾ kann geschlossen werden, dass keine allzu strenge Sichtweise geboten erscheint.

Alternativ könnte auf den ersten Tag des Wirtschaftsjahres abgestellt werden, um festzulegen, ob die finanzielle Verbindung das gesamte Wirtschaftsjahr besteht. Für diese Auslegung spricht das Beispiel in den ErlRV, das den 1. 1. als möglichen Anschaffungszeitpunkt anführt.³⁰⁾ Darüber hinaus spricht auch für das Abstellen auf den ersten Tag, dass andere Regelungen im EStG, die auf Fristen von mehreren (Wirtschafts-)Jahren abstellen, zu einer taggenauen Abrechnung führen.³¹⁾ Eine taggenaue Betrachtungsweise, die auf den ersten Tag des Wirtschaftsjahres für den Erwerb der Beteiligung abstellt, kann jedoch in all jenen Fällen zu Problemen führen, in denen der erste Tag des Wirtschaftsjahres ein Feiertag (1. 1.!) ist. Die daraus resultierende Verpflichtung zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums – das eben zu einem anderen Zeitpunkt als das zivilrechtliche Eigentum übergehen kann – während des Feiertags ist nicht viel befriedigender als die Verpflichtung des Übergangs während der ersten Sekunde.

Des Weiteren könnte – nicht zuletzt bedingt durch die Problematik, die sich aus der soeben dargestellten taggenauen Betrachtung ergeben kann – als nächst größere Einheit auf die in § 19 EStG angeführte Kulanregelung abgestellt werden. „Regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die dem Steuerpflichtigen kurze Zeit vor Beginn oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, zugeflossen sind, gelten als in diesem Kalenderjahr bezogen.“ Entsprechend den EStR³²⁾ bedeutet dies, dass die Transaktionen bis zu 15 Tage nach dem Ende des Steuerjahres durchgeführt werden können. Da es eine derartige Kulanregelung im Steuerrecht gibt, könnte argumentiert werden, dass diese Regelung auch auf andere Fälle, in denen offensichtlich ist, dass der Gesetzgeber kein überspitztes Abstellen auf den Anfang oder das Ende des Steuerjahres vorsehen wollte, anwendbar sein kann. Dennoch ist es zweifelhaft, ob eine Ausdehnung der Frist für den Beteiligungserwerb zur Herstellung der finanziellen Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres, in Anlehnung an die Kulanregelung, adäquat ist. Einerseits zielt die Regelung des § 19 als Vereinfachungsregelung auf regelmäßig wiederkehrende Einnahmen kurze Zeit nach oder vor Beendigung des Steuerjahres ab, die ja gerade bei der Gruppe nicht vorliegen. Zum anderen soll das Kriterium der

²⁸⁾ Vgl. Abschnitt II.

²⁹⁾ ErlRV 451 BgNR XXII. GP, 26.

³⁰⁾ ErlRV, 451 BgNR, XXII. GP, 26.

³¹⁾ § 10 Abs. 1 und Abs. 9, § 12 Abs. 2 und Abs. 8 EStG.

³²⁾ EStR 2000, Rz. 4631.

finanziellen Verbindung während des gesamten Wirtschaftsjahres, auch im Hinblick auf den Einkauf von Verlusten, nicht allzu großzügig ausgelegt werden.

Auch ein Abstellen auf den ersten Monat erscheint denkbar.³³⁾ Eine Ausdehnung der Frist für die mögliche Anschaffung auf ein Monat erscheint allerdings nicht nötig, um eine Anschaffung mit Beginn des Wirtschaftsjahres zu ermöglichen, da auch ein faktischer Erwerb innerhalb kürzerer Frist möglich ist. Eine teleologische Ausweitung der Frist auf ein Monat erscheint daher fraglich.

Zuletzt könnte auch gefordert werden, dass die relevante Grenze das Halbjahr ist. § 7 Abs. 1 i. V. m. Abs. 2 EStG zeigt, dass eine Ganzjahresabschreibung immer dann möglich ist, wenn ein Wirtschaftsgut mehr als sechs Monate im Unternehmen genutzt wird. Da beim Firmenwert nur eine Ganzjahresabschreibung möglich sein soll,³⁴⁾ wäre auch ein Abstellen auf die Zugehörigkeit von mehr als sechs Monaten als Möglichkeit anzusehen. Gegen diese Interpretation spricht aber der Wortlaut des § 9 Abs. 5 KStG, der von der Notwendigkeit der Zugehörigkeit während des gesamten Wirtschaftsjahres spricht. Genauso wie bei der Ausweitung der Frist auf ein Monat ergibt sich auch aus der Forderung nach einer faktischen Realisierbarkeit der Anschaffung zu Beginn des Wirtschaftsjahres kein zwingender Grund zur Ausweitung der Frist auf das Halbjahr.

Zu bedenken ist noch, dass der notwendige Anschaffungszeitpunkt der Beteiligung für die Möglichkeit der Zurechnung des Ergebnisses maßgeblich ist. Sinn der Gruppenbesteuerung kann aber nur sein, dass Ergebnisse nur in jenen Perioden zugerechnet werden, in denen die Tochtergesellschaft Teil der Gruppe ist.³⁵⁾ Folglich darf das Kriterium der Zugehörigkeit während des gesamten Wirtschaftsjahres nicht zu kulant ausgelegt werden, da sonst der Einkauf von Verlusten, die noch unter anderen Eigentümern erwirtschaftet wurden, erleichtert wäre.³⁶⁾

Als Lösungsmöglichkeit des Spannungsfeldes zwischen einer möglichst strikten Auslegung (um den Einkauf von Verlusten zu vermeiden) einerseits und der Rechtssicherheit und der Möglichkeit zur faktischen Geltendmachung der gesamten Firmenwertabschreibung andererseits, ergibt sich u. E., dass auf den ersten *Arbeitstag* im Wirtschaftsjahr abzustellen ist. Da an einem Feiertag i. d. R. auch kaum wirtschaftliche Aktivitäten gesetzt werden, führt auch die Gefahr des Einkaufs von Verlusten zu keinem Widerspruch zum Abstellen auf den ersten Arbeitstag. Das Abstellen auf den ersten Arbeitstag ist vom strengen Gesetzeswortlaut zwar nicht gedeckt, könnte aber im Kulanzwege akzeptiert werden.

III. Die Nutzbarmachung der Rückwirkungsfiktionen des UmgrStG zur Herstellung der finanziellen Verbindung

Die Materialien gehen davon aus, dass rückwirkende Anteilserwerbe möglich sind.³⁷⁾ Durch die Vorschrift des § 9 Abs. 5 KStG, der rückwirkende Anteilserwerbe i. S. d. Abgabenvorschriften ermöglicht, könnte sich trotz Kauf einer Beteiligung erst während des Jahres die Möglichkeit der Einbeziehung dieser Körperschaft noch für das betroffene Jahr ergeben. Die in § 9 Abs. 4 KStG geforderte finanzielle Verbindung für das

³³⁾ Dies zeigt sich auch an § 12 Abs. 8 EStG, der auf 12 Monate anstatt eines Jahres abstellt.

³⁴⁾ Vgl. *Wiesner/Mayr*, Zweifelsfragen zur Gruppenbesteuerung, RdW 2004, 491 (498).

³⁵⁾ Vgl. zum Single-Entity-Konzept *Masui*, in IFA (Hrsg.) CDFI 89b 41. Vgl. zur Frage inwieweit das Single-Entity-Konzept in der österreichischen Gruppenbesteuerung zu finden ist: *Stefaner/Weninger*, *ecolex* 2004, 508 ff.

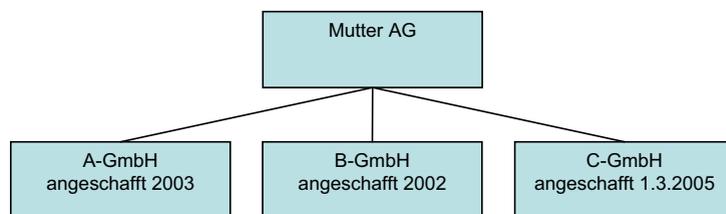
³⁶⁾ Vgl. zu der Frage der Verlustausgleichsbeschränkung innerhalb von steuerlichen Gruppen *Stefaner/Weninger*, RdW 2004, 564 ff.

³⁷⁾ Vgl. ErlRV, 451 BlgNR, XXII. GP, 22, wonach die im Zusammenhang mit Umgründungen bestehenden Rückwirkungsfiktionen im UmgrStG, EStG 1988 und KStG 1988 auch bei der Beurteilung des Zeitpunktes des Beteiligungserwerbes wirksam sein sollen.

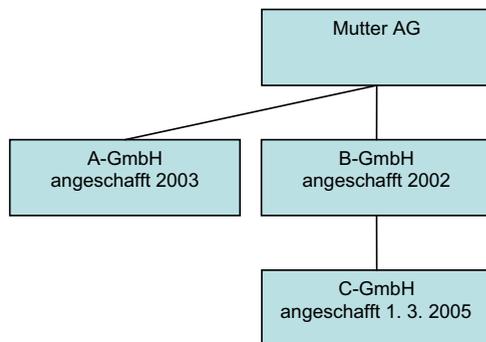
gesamte Wirtschaftsjahr kann in diesen Fällen kraft Fiktion rückwirkend erreicht werden. Die Folgen eines solchen rückwirkenden Anteilerwerbs können durchaus weitreichend sein. Z. B. sind damit die Ergebnisverrechnung gem. § 9 Abs. 6 KStG und die Firmenwertabschreibung gem. § 9 Abs. 7 KStG schon in dem Jahr möglich, in dem die Beteiligung erst unterjährig angeschafft wurde.

In der Folge werden zur Vereinfachung nur jene Möglichkeiten diskutiert, bei denen die Gesellschaften als solche erhalten bleiben.³⁸⁾ Einbringungen von Beteiligungen gem. Art. III UmgrStG sind geeignet, die finanzielle Verbindung – unter Aufrechterhaltung der beteiligten Gesellschaften³⁹⁾ – bereits ab Beginn des Wirtschaftsjahres herzustellen. Der Grund ist die Rückwirkungsfiktion gem. § 20 Abs. 1 UmgrStG, die auch auf Ebene der Gesellschafter greift. In der Folge soll diese Gestaltung anhand des Beispiels der Einbringung eines qualifizierten Kapitalanteils verprobt werden.

Den Ausgangsfall stellt eine Mutter-Kapitalgesellschaft mit zwei Tochter-Kapitalgesellschaften (A-GmbH und B-GmbH) dar, die unterjährig eine Beteiligung an der C-GmbH erwirbt.



Wünschenswert wäre es nun, die neuerworbene C-GmbH in eine der bereits bestehenden Töchter (z. B. die B-GmbH) einzubringen.



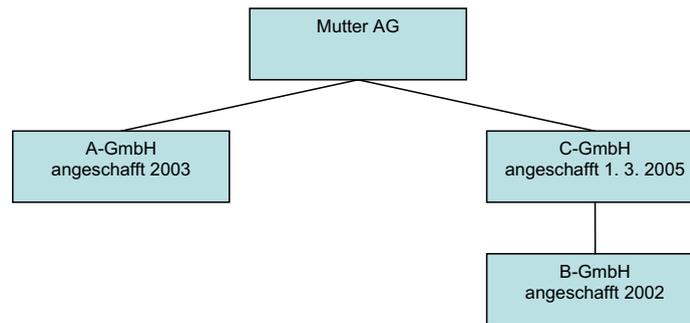
Für die B-GmbH würde in diesem Fall § 18 Abs. 2 i. V. m. § 14 Abs. 2 UmgrStG greifen. Die Einkünfte des Einbringenden (der Mutter-AG) sind daher hinsichtlich des einzubringenden Vermögens (der Kapitalanteile an der C-GmbH) so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungsstichtages erfolgt wäre. Im Verhältnis der Mutter-AG zur B-GmbH, die von nun an die Kapitalanteile an der C-GmbH hält, würden die Anteile gem. § 20 Abs. 1 UmgrStG mit dem Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages als angeschafft gelten und die Einbeziehung in die

³⁸⁾ Aus diesem Grund bleibt z. B. die Verschmelzung auf eine an der Gruppe teilnehmende Gesellschaft in der Folge unbehandelt.

³⁹⁾ Vgl. *Hügel*, in *Hügel/Mühlechner/Hirschler*, UmgrStG (2000) Einleitung, Rz. 11; *Hügel*, Verschmelzung und Einbringung (1993) 460 ff.

Gruppe wäre mit Beginn des Wirtschaftsjahres möglich. Dieser Gestaltung ist allerdings durch § 13 Abs. 2 UmgrStG ein Riegel vorgeschoben, da die Beteiligung an der C-GmbH am Einbringungsstichtag⁴⁰⁾ dem Einbringenden (Mutter-AG) noch nicht zuzurechnen war. Durch den Verstoß gegen das Zurechnungserfordernis des § 13 Abs. 2 UmgrStG verschiebt sich der Einbringungsstichtag in diesen Fällen frühestens auf den Tag des tatsächlichen Vermögenserwerbs.⁴¹⁾ Diese Variante ist daher für die Zwecke der rückwirkenden Aufnahme zu Beginn des Wirtschaftsjahres von während des Jahres gekauften Beteiligungen nicht geeignet.

Anders verhält sich die Situation, wenn, im Ausgangsfall, nicht die Anteile der „zu spät“ angeschafften Beteiligung an der C-GmbH in die bestehende B-GmbH eingebracht werden, sondern umgekehrt eine oder mehrere, schon länger bestehende Beteiligungen (z. B. die B-GmbH) in die unterjährig angeschaffte C-GmbH transferiert werden.



Auch hier wird einbringungsfähiges Vermögen (in diesem Fall ein Kapitalanteil i. S. d. § 12 Abs. 2 Z 3 UmgrStG an der B-GmbH) eingebracht. Um die Voraussetzung des § 9 Abs. 5 KStG zu erreichen, muss als Einbringungsstichtag der letzte Tag des vorigen Wirtschaftsjahres gewählt werden.⁴²⁾ Damit kommt es zu einem fiktiven Vermögensabgang beim Einbringenden (der Mutter AG) um 24:00 Uhr und einem damit korrespondierenden Vermögenszugang beim Übernehmer (der C-GmbH) um 00:00 Uhr des Folgetages.⁴³⁾ Die einbringungsgeborenen Anteile an der C-GmbH gelten daher beim Einbringenden (Mutter-AG) am Beginn des dem Einbringungsstichtag folgenden Tages als angeschafft. Die Voraussetzung zur Einbeziehung in die Unternehmensgruppe ist in diesem Fall – bei ausreichender Beteiligungsquote – mit Beginn des Wirtschaftsjahres rückwirkend erfüllt. Auch in diesem Fall ist der § 18 Abs. 2 i. V. m. § 14 Abs. 2 UmgrStG über die Behandlung der Einkünftezurechnung beim Einbringenden und bei der übernehmenden Körperschaft anwendbar. Danach sind die bis zum Einbringungsstichtag angefallenen Einkünfte dem Einbringenden zuzurechnen, die nach dem Einbringungsstichtag angefallenen Einkünfte schon der übernehmenden Körperschaft zuzurechnen.⁴⁴⁾ § 13 Abs. 2 UmgrStG ist in dieser Konstellation nicht schädlich, da die von der Mutter-AG in die neuerworbene C-GmbH eingebrachten Kapitalanteile an der B-GmbH zum Einbrin-

⁴⁰⁾ Vgl. H \ddot{u} gel, in H \ddot{u} gel/M \ddot{u} hlechner/Hirschler, UmgrStG, § 13 Rz. 32.

⁴¹⁾ Schwarzinger/Wiesner, Die Zurechnung zum Umgründungsstichtag, SWK-Heft 14/1995, Seite A 329 (A 331).

⁴²⁾ Zur Festlegung des möglichen Einbringungsstichtages ist der Rechtsanwender nur durch das Erfordernis der Zurechnung des einzubringenden Vermögens am Einbringungsstichtag (§ 13 Abs. 2 UmgrStG) und im Übertragungszeitpunkt (§ 12 Abs. 1 UmgrStG) eingeschränkt; vgl. auch Rabel, in Helbich/Wiesner/Bruckner, Umgründungen, § 13 Rz. 5; H \ddot{u} gel, in H \ddot{u} gel/M \ddot{u} hlechner/Hirschler, UmgrStG, § 13 Rz. 18 ff.

⁴³⁾ Vgl. Rabel, in Helbich/Wiesner/Bruckner, Umgründungen, § 12 Rz. 2; Staringer, Vermögensübergang und Rückwirkung im Umgründungssteuerrecht, eolex 1998, 248 (249).

⁴⁴⁾ Vgl. Rabel, in Helbich/Wiesner/Bruckner, Umgründungen, § 14 Rz. 29.

gungsstichtag schon im Besitz der Mutter standen.⁴⁵⁾ Für die Anwendbarkeit der Rückwirkungsfiktion muss lediglich der in der Vergangenheit liegende Einbringungsstichtag als solcher vereinbart werden.⁴⁶⁾

Sind diese Voraussetzungen erfüllt, kommt es gem. § 20 Abs. 1 UmgrStG auch auf Gesellschafterebene zwingend zur Rückwirkung der Einbringung. Gem. § 20 Abs. 1 UmgrStG gelten nämlich die einbringungsgeborenen Anteile *auf Gesellschafterebene* – anders als bei den anderen Umgründungsarten – am dem Einbringungsstichtag folgenden Tag als angeschafft. Dabei ist von ganz zentraler Bedeutung, dass genügend qualifiziertes Vermögen eingebracht werden muss, um rückwirkend schon am 1. 1. eine Beteiligung von über 50 % zu halten. Der Grund dafür ist, dass die Gruppenbesteuerung nur greifen kann, wenn eine ausreichende finanzielle Verbindung schon zu Beginn des Wirtschaftsjahrs bestanden hat. Da die Beteiligung an der C-GmbH jedoch erst mit 1. 3. der Mutter zuzuordnen ist, muss mehr Vermögen in die C-GmbH eingebracht werden als die C-GmbH wert war, um rückwirkend ab 1. 1. eine Beteiligung von über 50 % zu halten und damit das Kriterium der finanziellen Verbindung für das gesamte Wirtschaftsjahr zu erfüllen. Unter Umständen kann es damit nötig sein, dass nicht nur Anteile an einer (schon länger bestehenden), sondern an zwei oder mehreren Töchtern eingebracht werden, um mehr als das bestehende Vermögen in die neuangeschaffte Tochter zu transferieren. Mit dem Erwerbsdatum (1. 3. 2005) steigt die Beteiligungsquote der Mutter an der C-GmbH, da zu den einbringungsgeborenen Anteilen auch die erworbenen hinzukommen.⁴⁷⁾

IV. Zusammenfassung und Würdigung

Die Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung (insbesondere die Möglichkeit der Firmenwertabschreibung) treten gem. § 9 Abs. 4 i. V. m. Abs. 5 KStG im Jahr des Anteilerwerbs nur unter der Voraussetzung ein, dass die Beteiligung für das gesamte Wirtschaftsjahr besteht. Während es unproblematisch ist das zivilrechtliche Eigentum an Anteilen an Kapitalgesellschaften exakt am Beginn des Wirtschaftsjahrs zu übertragen, kann das für das Ertragsteuerrecht ausschlaggebende wirtschaftliche Eigentum bereits vor der zivilrechtlichen Eigentumsübertragung übergehen.

Damit die Rechtsfolgen der Gruppenbesteuerung – die Zurechnung des Ergebnisses und die Firmenwertabschreibung – bereits im Jahr des Anteilerwerbs eintreten können, erscheint eine gewisse Kulanz beim Anschaffungszeitpunkt als geboten. Darüber hinaus kann eine Einbringung gem. Art. III UmgrStG von bereits länger gehaltenen Beteiligungen in das unterjährig angeschaffte Gruppenmitglied die finanzielle Beteiligung rückwirkend herstellen. Letztere Vorgehensweise führt nämlich zur Anwendbarkeit der Rückwirkungsfiktionen nach §§ 18 Abs. 2 und 20 Abs. 1 UmgrStG. Dadurch kann auf Fehler in der Steuerplanung sowie „verspätete“ Abschlüsse von Anteilskäufen reagiert werden, ohne auf die Vorteile der Gruppenbesteuerung im Jahr des Anteilerwerbs verzichten zu müssen.

⁴⁵⁾ Vgl. *Rabel*, in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Umgründungen, § 14 Rz. 4 ff.

⁴⁶⁾ Zur privatautonomen Festlegung des Einbringungsstichtages siehe *Hügel*, in *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG, § 13 Rz. 18 ff., vgl. auch *Rabel*, in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Umgründungen, § 13 Rz. 20.

⁴⁷⁾ Die Vorgangsweise soll an einem Zahlenbeispiel verdeutlicht werden. Die C-GmbH hat am 1. 1. und am 1. 3. 2005 einen Wert von 100. Die Mutter-AG erwirbt am 1. 3. 90 % der Anteile zum Preis von 90. Am 1. 8. wird die Beteiligung an der B-GmbH (Wert 200) in die C-GmbH eingebracht. Die C-GmbH ist damit rückwirkend ab 1. 1. 2005 300 wert. Die Mutter-AG erhält rückwirkend mit 1. 1. die einbringungsgeborenen Anteile an der C-GmbH im Wert von 200. Somit hält sie ab 1. 1. 66,67 % (200 von 300) und ab 1. 3. 96,67 % (290 von 300) an der B-GmbH. Eine ausreichende finanzielle Beteiligung der Mutter-AG an der C-GmbH ist daher rückwirkend ab 1. 1. 2005 gegeben. Gleiches gilt für die finanzielle Beteiligung der C-GmbH an der B-GmbH. Einer Einbeziehung aller Gesellschaften in die steuerliche Gruppe (und einer Geltendmachung der Firmenwertabschreibung) – unter Aufrechterhaltung der Gesellschaften – steht somit nichts entgegen.