

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Gerald Daniaux in der Beschwerdesache c GmbH, n, vertreten durch Geser & Partner WT u. StB GmbH & Co KG, 6866 Andelsbuch, Hof 320/9, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 11. Juni 2013 betreffend Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2010 gemäß § 299 BAO sowie den Körperschaftsteuerbescheid 2010 (Berufungsvorentscheidung) zu Recht erkannt:

1) Der Beschwerde gegen den Bescheid vom 11. Juni 2013 über die Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2010 wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird ersatzlos aufgehoben.

2) Die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2010 (Berufungsvorentscheidung) vom 11. Juni 2013 wird als unzulässig zurückgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Vertrag vom 7. Mai 2007 kaufte die c.. die Anteile an der b Holding GmbH. Der Abtretungspreis betrug lt. Punkt III des Abtretungsvertrages € 14.000,00, das entspricht laut Punkt III 3. dem wahren Wert des Geschäftsanteiles. Tatsächlich wurden € 15.000,00 bezahlt.

Zudem wurde eine Verschmelzung der b GmbH auf die c.. per 31. Dezember 2006 beschlossen. Das Vermögen der s, das aus Lizenzen besteht, ist damit auf die c.. übergegangen.

Mit Körperschaftsteuerbescheid vom 2. Mai 2012 wurde diese Steuer mit € 24.884,33 (anrechenbare Körperschaftsteuer € 1.750,00) festgesetzt. Aufgrund der Berufung vom 1. Juni 2012 wurde dieser Bescheid mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Juni 2012 abgeändert und Körperschaftsteuer in Höhe von € 5.316,74 vorgeschrieben, wobei eine Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von € 21.317,59 (die Mikö b beinhaltend) angerechnet wurde.

Mit Bescheid vom 11. Juni 2013 wurde der Bescheid vom 12. Juni 2012 unter Hinweis auf die Begründung des Sachbescheides gemäß § 299 BAO aufgehoben und mit Berufungsvorentscheidung vom 11. Juni 2013 Körperschaftsteuer in Höhe von € 21.386,21 festgesetzt, wobei eine Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von € 5.248,12 angerechnet wurde. Begründend wurde hierzu vom Finanzamt ausgeführt, dass die Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuer iHv € 16.069,47, stammend aus dem Beteiligungserwerb der b Holding GmbH zu unrecht erfolgt sei, da laut dem Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 147 BAO (Körperschaftsteuerbescheide vom 3.4.2012) die Anschaffung nicht im betrieblichen Bereich der c GmbH erfolgt sei. Im Übrigen werde auf den Schriftverkehr zwischen dem steuerlichen Vertreter und der Abgabenbehörde verwiesen (Emails vom 23.5. und 29.5.2013).

Anmerkung des Bundesfinanzgerichts: In der Email vom 23. Mai 2013 vom Steuerberater an die GBP wird von diesem angeführt, dass das Finanzamt Bregenz (BP 2013) der Ansicht sei, dass die aufgrund der Verschmelzung der b GmbH mit der c.. auf die c.. übergegangene Mindestkörperschaftsteuer aus der b GmbH nicht verrechenbar sein solle. Der Sachverhalt der vom GBP-Prüfer geleiteten Schlussbesprechung vom 6.3.2012 stelle sich aus der Sicht des Steuerberaters so dar, als dass der verschmelzungsvorbereitende Anteilserwerb an der b GmbH als verdeckte Ausschüttung und die erworbenen Softwarerechte nicht abschreibbar seien. Der Mindestkörperschaftsteuersatz sei damals als verrechenbar erachtet und dem insofern Rechnung getragen worden, dass dafür eine verdeckte Einlage angesetzt worden sei. Es werde um Mitteilung gebeten, ob tatsächlich von der Verrechenbarkeit dieser Mindestkörperschaftsteuer ausgegangen worden sei bzw. aus welchem Grund diese verdeckte Einlage in der Niederschrift angeführt worden sei. In der mit Email vom 29. Mai 2013 erfolgten Beantwortung der GBP wird ausgeführt, dass die verdeckte Einlage deshalb unreflektiert und unkommentiert in die Niederschrift aufgenommen worden sei, weil sie Gegenstand der Diskussion gewesen sei. Bei der rechtlichen Beurteilung des festgestellten Sachverhalts im Zuge der Berichtserstellung sei klar hervorgekommen, dass aufgrund des Umstandes, wonach der Beteiligungserwerb durch Herrn c., steuerlich in dessen Privatsphäre angesiedelt werden müsse, auch die nachfolgende Verschmelzung steuerlich zu negieren sei. Dies habe zur Konsequenz, dass die Mikö nicht angerechnet und folglich auch nicht als

verdeckte Einlage in Ansatz gebracht werden könne. Aus den dargelegten Gründen werde die im Zuge der Schlußbesprechung andiskutierte verdeckte Einlage in der Bescheidbegründung (Tz. 1 des BP-Berichtes) nicht mehr angeführt. Der Prüferin sei nicht mehr Erinnerung, ob sie diesen Umstand mit Herrn a oder Herrn e telefonisch besprochen habe. Sollte dies nicht geschehen sein, so werde das sehr bedauert. In der durch das Finanzamt erfolgten Email vom 29. Mai 2013 an den Steuerberater wird verfahrenswesentlich ausgeführt, dass bei der Vorprüfung durch die GBP (Zeitraum 2007-2009) schon der Anschaffungsvorgang als nicht betrieblich veranlasst und damit steuerlich unbeachtlich beurteilt worden sei, weshalb konsequenterweise beim nachgelagerten Verschmelzungsvorgang (trotz Rückwirkungsfiktion) nicht zu einer Anrechenbarkeit der aus der b Holding GmbH resultierenden Mindestkörperschaftsteuerbeträge kommen könne. Ein Verschmelzungsvorgang möge unternehmensrechtlich stattgefunden haben, steuerrechtlich sei dieser jedenfalls unwidersprochen nicht anerkannt worden. Somit käme aber im vorliegenden Fall auch die abgabenrechtliche Gesamtrechtsnachfolge nach § 19 BAO nicht zum Zuge. Die Relevanz betreffend Mantelkaufbestimmungen der §§ 8 Abs. 4 KStG iVm 4 Z 4 UmgrStG sowie zur allgemeinen Mindestkörperschaftsteuerpflicht gemäß § 24 Abs. 4 KStG könne für den konkreten Fall nicht erkannt werden.

In den Schriftsätzen vom 17. und 18. Juni 2013 gegen den Aufhebungsbescheid und den Sachbescheid wird ausgeführt, dass die Feststellungen der Außenprüfung für die Jahre 2007 bis 2009, abgeschlossen bei der Schlussbesprechung vom 6. März 2012, Punkt 1 der Beilagen zur Niederschrift, rechtlich haltlos seien. Die f GmbH habe ihren Gewinn nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln. Der Erwerb der Beteiligung an der b Holding GmbH durch die Bf. sei sehr wohl betrieblich erfolgt. Durch Aufnahme des Beteiligungskaufs in die Bücher der Bf. sei gewillkürtes Betriebsvermögen begründet worden, was gleich wie notwendiges Betriebsvermögen zu behandeln sei. Die Beteiligung an der b sei auch nicht dem notwendigen Privatvermögen zuzuordnen. Eine private Bedürfnisbefriedigung könne beim Erwerb einer Unternehmensbeteiligung durch eine GmbH wohl ausgeschlossen werden. Weiters sei anzuführen, dass unbestrittenermaßen eine Verschmelzung nach § 96 GmbHG erfolgt sei, was zwingend einen Gesamtrechtsnachfolgetatbestand begründet habe. Nach § 19 Abs. 1 BAO würden bei einer Gesamtrechtsnachfolge die sich aus den Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger übergehen. Schon daraus lasse sich ableiten, dass die Mindestkörperschaftsteuer der b Holding GmbH auf die f GmbH übergegangen sei.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO bzw. dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung gemäß § 150 BAO des Finanzamtes Bregenz vom 13. Juni 2013, u.a. die Körperschaftsteuer für die Jahre 2010 und 2011 umfassend, wird in Tz. 4 verfahrensgegenständlich festgestellt, dass, nachdem der Körperschaftsteuerbescheid 2010 mit 2. Mai 2010 ergangen sei, mittels elektronischem Anbringen vom 1. Juni 2012 vom steuerlichen Vertreter die Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuer iHv insgesamt

€ 21.319,47 begehrt worden sei. Diesem Anbringen sei seitens der Abgabenbehörde mittels Bescheid vom 12. Juni 2012 stattgegeben worden. Die angeführte Mindestkörperschaftsteuer stamme mit einem Betrag von € 16.069,47 aus der Beteiligung an der b Holding GmbH, welche per 31. Dezember 2006 auf die f Handels GmbH verschmolzen worden sei. Nach Tz 1 des Betriebsprüfungsberichtes vom 3. April 2012 (Vorprüfung durch GBP) sei der Kauf der Beteiligung an der b Holding GmbH als nicht betrieblich veranlasst eingestuft worden. Zwingende Folge dieser Einstufung sei aber die Nichtanrechnung der aus der b Holding GmbH stammenden Mindestkörperschaftsteuerbeträge. Die Berichtigung der anrechenbaren Mindestkörperschaftsteuer für 2010 sei auf Grundlage von § 299 BAO erfolgt.

Im o.a. Bericht der GBP, die Jahre 2007 bis 2009 umfassend, wird in der Beilage zum Bericht über die Außenprüfung zu Tz 1 betreffend Kauf der Beteiligung an der b Holding GmbH festgestellt, dass der Geschäftsführer Herr c,, bei der Erstbefragung nichts über die b Holding GmbH gewusst habe. Von der Steuerberatung sei die damalige ER über den Kauf der Lizenzen vorgelegt worden, aus deren Anhang ersichtlich sei, um was für Lizenzen es gehe: g (Kunden-, Lieferanten-, Artikelverwaltung, Statistikmodul, Buchhaltung, Mahnwesen,...); h Mandantenfähiges Kassabuch, Adressenverwaltung; MAKLER SW für Rechtsanwälte; PRÜFSOFTWARE Fallproben zur Absturzversicherung; NETPROJEKTS webbasierende Taskmanager; NETBACKUP webbasierte Backup Services; SECURE EMAIL EINSCHREIBEN; SECURE EMAIL VERSCHLÜSSELUNG; Div. Netzsicherheitstools. Herr c,, habe daraufhin angegeben, dass die c, das g Fakturierungsprogramm selber nutze und er deswegen die Beteiligung gekauft habe. In einer späteren Anfragebeantwortung sei eine Vereinbarung mit der i Ltd vorgelegt worden, aus der ersichtlich sei, dass diese für die nächsten 5 Jahre den Support erbringe werde, wenn die c, die Beteiligung an der bG kaufe, weil diese aufgelassen werde und ein Support bzw. künftige Anpassungen durch die bG nicht mehr erfolgen könne und die c, dadurch die Software umstellen hätte müssen. Laut Anfragebeantwortung seien Teile der SW durch die j Ltd unentgeltlich zur Verfügung gestellt worden, allerdings in einer nicht netzfähigen Version. Auch der bisher gering anfallende Support sei durch die j Ltd. erfolgt. Es sei für die Betriebsprüfung nicht nachvollziehbar, weshalb wegen der Auflassung der bG bei der c, eine SW-Umstellung erfolgen hätte sollen. Zudem scheinen auch die Lizenzen der bG wertlos gewesen zu sein, denn im Zuge der Verschmelzung habe Steuerberater a bestätigt, dass der Wert der bG zumindest € 16.069,47 betrage. Dies entspreche exakt der bei der Verschmelzung übergehenden und damit anrechenbaren Mindestkörperschaftsteuer. Damit wäre auch der Wert der Lizenzen null. Aus Sicht der Betriebsprüfung sei der Kauf der Beteiligung an der b Holding GmbH nicht betrieblich veranlasst und sei daher steuerlich als verdeckte Ausschüttung zu beurteilen.

Das Bundesfinanzgericht hat hierzu erwogen:

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob der Aufhebungsbescheid betreffend Körperschaftsteuer 2010 zu Recht ergangen ist.

Die Abgabenbehörde erster Instanz kann gemäß § 299 Abs. 1 BAO idF Abgaben-Änderungsgesetz 2003 (AbgÄG 2003), BGBl I 2003/124, auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden (§ 299 Abs. 2 BAO). Durch die Aufhebung des aufgehobenen Bescheides (§ 299 Abs. 1 BAO) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (§ 299 Abs. 1 BAO) befunden hat (§ 299 Abs. 3 BAO).

Aufhebungen gemäß § 299 Abs. 1 BAO setzen die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraus, die bloße Möglichkeit reicht nicht. Der Inhalt eines Bescheides ist im Sinne des § 299 Abs. 1 BAO rechtswidrig, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist, dh. nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 BAO nicht ausschlaggebend. Der Spruch eines Bescheides ist somit nicht nur dann rechtswidrig, wenn eine Rechtsvorschrift unzutreffend ausgelegt oder übersehen wurde. Ein Bescheid ist überdies inhaltlich rechtswidrig, wenn entscheidungserhebliche Tatsachen oder Beweismittel nicht berücksichtigt wurden; dies auch dann, wenn die Nichtberücksichtigung auf mangelnde Kenntnis der Abgabenbehörde (z.B. aus Folge mangelnder Offenlegung durch die Partei) zurückzuführen ist (*Ritz*, BAO³, § 299, Tz. 9f).

Die Aufhebung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde. Dies unabhängig davon, ob sie von Amts wegen oder auf Antrag erfolgt oder ob sich die Maßnahme zu Gunsten oder zu Ungunsten des Abgabepflichtigen auswirkt. Ermessensentscheidungen erfordern eine Abwägung und Anführung der ermessensrelevanten Umstände. Diese Abwägung ist nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit a BAO in der Begründung des Aufhebungsbescheides darzustellen. Ermessensentscheidungen sind weiters nach § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen (*Ritz*, Aufhebung von Bescheiden nach § 299 BAO, ÖStZ 2003/240).

Die Begründung des Aufhebungsbescheides hat nach Maßgabe des § 93 Abs. 3 lit. a BAO das Vorliegen der Voraussetzungen des § 299 BAO darzulegen (*Ritz*, Aufhebung von Bescheiden nach § 299 BAO, ÖStZ 2003/240). In der Bescheidbegründung von Aufhebungsbescheiden muss nämlich nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 2.7.1998, 98/16/0105) der/die Aufhebungsgrund/Aufhebungsgründe enthalten sein. Die Begründung hat weiters die Gründe für die Ermessensübung eingehend darzustellen (VwGH 29.9.1993, 92/13/0102), wobei ein Hinweis auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung

vielfach ausreichend sein wird (VwGH 16.11.1993, 89/14/0287; VwGH 22.2.2001, 98/15/0123; *Ritz*, BAO³, § 299 Tz 40).

Ein Aufhebungsgrund im Sinne des § 299 Abs. 1 BAO ist ein Sachverhalt, der bewirkt, dass der Spruch eines Bescheides sich als nicht richtig erweist. Dieser Sachverhalt ist nach der ständigen Rechtsprechung des UFS im Begründungsteil des Aufhebungsbescheides festzustellen und darzulegen (vgl. UFS 2. 1. 2008, RV/0231-G/06, UFS 4. 7. 2007, RV/0005-I/05; UFS 10. 10. 2006, RV/0557-I/06; UFS 7. 6. 2006, RV/0815-W/06). Im Rechtsmittelverfahren (vgl. auch VwGH 26.4.2012, 2009/15/0119) darf kein anderer (neuer) Aufhebungsgrund herangezogen werden.

Die verfahrensgegenständliche Mindestkörperschaftsteuer stammt mit einem Betrag in Höhe von € 16.069,47 aus der Beteiligung f GmbH an der r GmbH, welche per 31. Dezember 2006 auf die Bf. verschmolzen wurde.

Unbestritten ist, dass eine zivilrechtliche Verschmelzung gemäß § 96 GmbHG der b mit der c.. zum o.a. Zeitpunkt stattgefunden hat.

§ 19 Abs. 1 BAO besagt, dass bei Gesamtrechtsnachfolge - die auch bei einer Verschmelzung nach § 96 GmbHG eintritt (vgl. zB VwGH 22.6.2001, 2001/13/0051; 9.9.2004, 2001/15/0073; 27.9.2012, 2009/16/0185) - die sich aus den Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger übergehen. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes.

Aufgrund der Gesamtrechtsnachfolge gehen sämtliche sich aus den Abgabenvorschriften ergebende Rechte und Pflichten im Zuge einer Verschmelzung iSd Art UmgrStG vom Rechtsvorgänger auf den Rechtsnachfolger über, soweit nicht höchstpersönliche (und damit unübertragbare) Rechtspositionen berührt werden oder sich aus einzelnen Bestimmungen - insb des UmStrG - etwas Anderes ergibt. Die durch die übertragende Körperschaft angesammelte und noch nicht nach § 24 Abs. 4 KStG verrechnete Mindestkörperschaftsteuer geht daher ebenfalls auf den Rechtsnachfolger über. In Bezug auf den Anrechnungszeitpunkt der übernommenen anrechenbaren Mindestkörperschaftsteuer iZm Verschmelzungen schließt sich der UFS mangels ausdrücklicher gesetzlicher Regelung der bisher in der Fachliteratur überwiegend vertretenen Ansicht an und kommt zum Schluss, dass bis zum Verschmelzungstichtag von der übertragenden Gesellschaft angesammelte und noch nicht verrechnete Mindestkörperschaftsteuer von der übernehmenden Gesellschaft ab dem Verschmelzungszeitraum, in dem der Verschmelzungstichtag liegt (und nicht erst auf den Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagung), auf die Körperschaftsteuerschuld angerechnet werden kann. Bei unterjährigen Verschmelzungstichtagen kann daher eine unmittelbare Anrechnung erfolgen (Wundsam/Zöchling/Huber/Khun: UmgrStG).

Damit ist das Schicksal der Beschwerde aber auch - ohne auf das eigentliche Beschwerdevorbringen eingehen zu müssen - schon im Sinne der Beschwerdeführerin entschieden, da hier zweifellos eine Gesamtrechtsnachfolge im Sinne des § 19 BAO samt den abgabenrechtlichen Konsequenzen vorliegt.

Der Beschwerde war demzufolge stattzugeben und ist daher die Mindestkörperschaftsteuer aus dem Kauf/Verschmelzung der b mit der c.. im Körperschaftsteuerbescheid 2010 anrechenbar.

Ergänzend führt das Bundesfinanzgericht aus:

Die steuerrechtlichen Möglichkeiten des UmgrStG können Anlass für missbräuchliche Gestaltungen sein. Das UmgrStG ist aber nicht anzuwenden, wenn die Umgründungsmaßnahmen der missbräuchlichen Umgehung oder Minderung der Abgabepflicht dienen (§ 44 UmgrStG, "Missbräuchliche Anwendungen"); das Vorliegen eines Missbrauches richtet sich vor allem nach § 22 BAO, "Missbrauch von Formen und Gestalten des bürgerlichen Rechtes". Im Vordergrund der Umgründung muss immer eine wirtschaftliche Strukturveränderung stehen.

Wenn auch das Finanzamt ausführt, dass der Kauf der b nicht aus betrieblichen Gründen erfolgte und diese Gründe darlegt, so wurde nicht explicit behauptet, dass hier etwa das UmgrStG deswegen nicht anwendbar sei, weil hier ein Missbrauch der Formen und Gestaltungsmöglichkeiten nach § 22 BAO vorliegen würde.

D.h., konkrete Feststellungen in der Richtung einer allfälligen ausschließlichen Verschmelzung der b zur Übertragung bzw. Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer bei der c.. wurden nicht getätigt bzw. auf die o.a. §§ 44 UmgrStG und 22 BAO verwiesen und diese entsprechend ausgeführt.

Weitere derartige Überlegungen stehen jedoch für das Bundesfinanzgericht nicht an, da das Gericht nur die im Aufhebungsbescheid erwähnten Gründe zur Überprüfung der Rechtsrichtigkeit des Aufhebungsbescheides heranziehen kann.

Abschließend wird die Bf. darauf aufmerksam gemacht, dass in dem rechtskräftigen wiederaufgenommen (nach der Außenprüfung der GBP) Körperschaftsteuerbescheid 2009 vom 3. April 2012 der Hinweis auf die verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer für die nächsten Veranlagungsjahre mit € 1.750,00 (nicht beinhaltend die Mikö der b) angefügt ist.

Sachbescheid (Körperschaftsteuerbescheid 2010 vom 11. Juni 2013):

Mit der ersatzlosen Aufhebung (§ 289 Abs. 2 BAO) des Aufhebungsbescheides vom 11. Juni 2013 durch das Bundesfinanzgericht tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung befunden hat (§ 299 Abs. 3 BAO). Damit lebt der Körperschaftsteuerbescheid 2010 (Berufungsvorentscheidung) vom 12. Juni 2012 wieder auf, während jener vom 11. Juni 2013 ex lege aus dem Rechtsbestand ausscheidet.

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.

Die zu lösende Rechtsfragen betreffend Vorliegen von Aufhebungsgründen ist hinreichend in Lehre und Rechtsprechung dokumentiert, siehe die angeführten Lehrmeinungen und Rechtsprechung (vgl. VwGH 26.4.2012, 2009/15/0119) dokumentiert, weshalb eine ordentliche Revision nicht zulässig ist.

Feldkirch, am 29. April 2016