

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

B-FGmbH als Rechtsnachfolgerin der B Holding Gesellschaft m.b.H., Adr1 vertreten durch STB, Adr2, gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt X vom 21.11.2012, Steuernummer, betreffend **Körperschaftsteuer 2008 und Anspruchszinsen 2008**

zu Recht erkannt:

1) Der Beschwerde betreffend **Körperschaftsteuer 2008** wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem am Ende der Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt, das einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses bildet, zu entnehmen.

2) Die Beschwerde betreffend **Anspruchszinsen 2008** wird als unbegründet abgewiesen.

3) a) Gegen dieses Erkenntnis ist hinsichtlich Körperschaftsteuer 2008 eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

b) Hinsichtlich Anspruchszinsen 2008 ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf:

1. Die Beschwerdeführerin "B – FGmbH" (in der Folge kurz Bf) ist nach einer Verschmelzung (Verschmelzungsvertrag und Generalversammlungsbeschlüsse vom 01.09.2008) als übernehmende Gesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge in sämtliche Rechtspositionen der B Holding Gesellschaft m.b.H. (= übertragende bzw. den Anlass des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens bildende Gesellschaft) eingetreten. Die Eintragung der Löschung der Firma der B Holding Gesellschaft m.b.H. im Firmenbuch erfolgte am 23.12.2008.

2. Die B Holding Gesellschaft m.b.H. (in der Folge kurz Bf/Holding) wurde am 16.01.1978 gegründet. Gegenstand des Unternehmens war gemäß Gesellschaftsvertrag die Beteiligung an anderen Unternehmen jeder Art, insbesondere an der B - FGmbH mit dem Sitz in X in der Form einer Holding-Gesellschaft. Darüber hinaus war der Gegenstand der Gesellschaft der Handel mit Waren aller Art. Tatsächlich erzielte die Gesellschaft als Muttergesellschaft des Familienkonzerns "B" Erträge aus der Vermietung von Liegenschaften an die Bf und an die A Gesellschaft m.b.H. & Co KG sowie aus der Beteiligung an anderen Unternehmen des Konzerns. Als allein vertretungsberechtigte Geschäftsführer fungierten C, D und F B.

3.1. Im Jahr 2008 kam es zu einer Neuordnung der Unternehmen des B-Konzernes. Zu diesem Zwecke wurde am 01.09.2008 ein **Umgründungsplan** erstellt, der von folgenden an der Umgründung beteiligten Unternehmen bzw. Beteiligten beschlossen wurde: Bf/Holding, Bf, B Beteiligungsges.m.b.H., G Gesellschaft m.b.H. & Co KG, A Gesellschaft m.b.H. & Co KG, H Immobilien GmbH, C B, D B, F B

3.2. Vorgesehen waren folgende fünf Umgründungsschritte:

Umgründungsschritt 1: C B als alleiniger Kommanditist der G Gesellschaft m.b.H.

& Co KG übereignete per Stichtag 31.01.2008 seinen gesamten Anteil an deren Komplementärin, an die Bf/Holding (Einbringung gemäß Art. III § 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG)

Umgründungsschritt 2: C und I B als Kommanditisten der A Gesellschaft m.b.H. & Co KG übereigneten per Stichtag 31.01.2008 ihre gesamten Mitunternehmeranteile an die B Beteiligungsges.m.b.H. (Einbringung gemäß Art. III § 12 Abs. 2 Z 2 UmgrStG)

Umgründungsschritt 3: Die Bf/Holding übertrug per 31.01.2008 *"im Wege der Spaltung Vermögenswerte, die einen Teilbetrieb darstellen – insbesondere Liegenschaft Einlagezahl Gb1 – mit allen Aktiven und Passiven, auf die Firma B Beteiligungsges.m.b.H."* (Spaltung gemäß Art. VI § 32 Abs. 1 Z 1 UmgrStG)

Umgründungsschritt 4: Die Bf/Holding übertrug per 31.01.2008 *"im Wege der Spaltung Vermögenswerte, die einen Teilbetrieb darstellen – insbesondere Liegenschaft Einlagezahl GBEZ Ort2 – mit allen Aktiven und Passiven, auf die Firma Bb Immobilien GmbH"* (Spaltung gemäß Art. VI § 32 Abs. 1 Z 1 UmgrStG)

Umgründungsschritt 5: Die Bf/Holding übertrug im Wege der Verschmelzung ihre Vermögenswerte als Ganzes auf die Bf per 01.09.2008 (Verschmelzung gemäß Art. I § 1 Abs. 1 Z 1 UmgrStG)

Weiters wurde festgehalten, dass der Firmenwortlaut der B Beteiligungsges.m.b.H. in A Gesellschaft m.b.H. geändert würde.

Die beschriebenen Umgründungen nach dem UmgrStG wurden – mit Ausnahme von Umgründungsschritt 5/Stichtag 31.08.2008 – auf den Stichtag 31.01.2008 bezogen.

3.3. Der Umgründungsplan samt den dazugehörigen Verträgen betreffend die einzelnen Umgründungsschritte wurde mit Schreiben vom 28.10.2008 an das Finanzamt übermittelt.

3.4. Zum Umgründungsschritt 3/Standort X:

Aus dem **"Spaltungs- und Übernahmevertrag" vom 01.09.2008**, mit dem *"unter Anwendung der Bestimmungen des SpaltG und der Bestimmungen des Artikel VI UmgrStG die in der Spaltungsbilanz (Verweis auf Beilage) näher bezeichneten Vermögenswerte von der Bf/Holding auf die durch Umgründung entstehende A Gesellschaft m.b.H. als aufnehmende Gesellschaft unter (zwischenzeitlichem) Fortbestand der übertragenden Gesellschaft abgespalten"* wurden (Punkt B, 1.), gehen folgende für das gegenständliche Beschwerdeverfahren wesentlichen Umstände hervor:

Beim Abspaltungsvorgang handelte es sich um eine nicht verhältnismäßige (entflechtende) Abspaltung mit Einbringung von Vermögen in die aufnehmende Gesellschaft (Punkt B, 2.). **Spaltungsstichtag war der 31.01.2008** (Punkt B, 8.).

Hinsichtlich jener Vermögensteile, welche an die (zukünftige) A Gesellschaft m.b.H. als aufnehmende Gesellschaft übertragen wurden, erfolgte der Hinweis auf den Jahresabschluss der Bf/Holding zum 31.01.2008 inkl. Anlagenspiegel. Für die (zukünftige) A Gesellschaft m.b.H. ergaben sich diese Vermögensteile auch aus der Eröffnungsbilanz. Die Vermögensanteile und deren Zuordnung für die Bf/Holding ergaben sich aus der Spaltungs-(Restvermögens-)bilanz (Verweis auf Beilagen/Punkt B, 11.).

Laut Punkt B, 16. gehört *"zum abgespaltenen Vermögen insbesondere die Liegenschaft EZ Gb1, Bezirksgericht X"*.

In Punkt C, 1. wurde festgehalten, dass die übertragende Gesellschaft keine Dienstnehmer beschäftigte. Die vorliegenden Spaltungsvorgänge sollten den Bestimmungen des Spaltungsgesetzes und des Umgründungssteuergesetzes, insbesondere dessen Bestimmungen im Artikel IV unterliegen; es würden die abgabenrechtlichen Begünstigungen dieses Gesetzes im höchsten Ausmaß in Anspruch genommen. ... Die beabsichtigte Spaltung sei eine solche gemäß § 32 (1) Ziffer 1 UmgrStG (Punkt C, 4.).

3.5. Zum Umgründungsschritt 4/Niederlassung Y:

Aus dem **"Spaltungs- und Übernahmevertrag" vom 01.09.2008**, mit dem *"unter Anwendung der Bestimmungen des SpaltG und der Bestimmungen des Artikel VI UmgrStG die in der Spaltungsbilanz (Verweis auf Beilage) näher bezeichneten Vermögenswerte von der Bf/Holding GmbH auf die in Gründung befindliche Bb Immobilien GmbH als aufnehmende Gesellschaft unter Fortbestand der übertragenden Gesellschaft abgespalten"* wurden (Punkt B, 1.), gehen folgende für das gegenständliche Beschwerdeverfahren wesentlichen Umstände hervor:

Beim Abspaltungsvorgang handelte es sich um eine nicht verhältnismäßige (entflechtende) Abspaltung mit Einbringung von Vermögen in die aufnehmende Gesellschaft (Punkt B, 2.). **Spaltungsstichtag war der 31.01.2008** (Punkt B, 7.).

Hinsichtlich jener Vermögensteile, welche an die Bb Immobilien GmbH als aufnehmende Gesellschaft übertragen wurden, erfolgte der Hinweis auf den Jahresabschluss der Bf/Holding zum 31.01.2008 inkl. Anlagenspiegel. Für die Bb Immobilien GmbH ergaben sich diese Vermögensteile auch aus der Eröffnungsbilanz. Die Vermögensanteile und deren Zuordnung für die Bf/Holding ergaben sich aus der Spaltungs-(Restvermögens-)bilanz (Verweis auf Beilagen/Punkt B, 10.).

Laut Punkt B, 15. gehört *"zum abgespaltenen Vermögen insbesondere die Liegenschaft Gb2, BG1"*.

In Punkt C, 1. wurde festgehalten, dass die übertragende Gesellschaft keine Dienstnehmer beschäftigte. Die vorliegenden Spaltungsvorgänge sollten den Bestimmungen des Spaltungsgesetzes und des Umgründungssteuergesetzes, insbesondere dessen Bestimmungen im Artikel IV unterliegen; es würden die abgabenrechtlichen Begünstigungen dieses Gesetzes im höchsten Ausmaß in Anspruch genommen. ... Die beabsichtigte Spaltung sei eine solche gemäß § 32 (1) Ziffer 1 UmgrStG (Punkt C., 4.).

4. Mit Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom 02.02.2010 – gerichtet an die Bf/Holding zu Händen deren zustellbevollmächtigten steuerlichen Vertreters – wurde die Bf/Holding zunächst erklärungsgemäß zur Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 veranlagt.

5. In der Folge wurde vom Finanzamt bei der Bf/Holding eine Betriebsprüfung betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer für die Jahre 2007 und 2008 durchgeführt, in deren Zuge unter anderem Folgendes festgestellt wurde:

5.1. Punkt 1 (Abspaltung von Teilbereichen zur Aufnahme) der Niederschrift vom 26.06.2012 über das Ergebnis der Außenprüfung zum **Betriebsprüfungsbericht vom 03.07.2012:**

Die Bf/Holding GmbH sei bis zum 31.01.2008

- mit 100% an der Bf beteiligt gewesen;*
- mit 100% an der G Gesellschaft m.b.H. beteiligt gewesen, wobei diese ihrerseits Komplementärin der G Gesellschaft m.b.H. & Co KG gewesen war, welche die Kundendienstaufträge für die Bf erledigt habe, und*
- einzige Komplementärgesellschaft der ehemaligen A Gesellschaft m.b.H. & Co KG gewesen.*

Zudem habe die Bf/Holding zwei Grundstücke in ihrem Vermögen gehabt, welche sie an Unternehmen im Konzernverbund vermietet habe:

- a) Grundstück Straße2, PLZ2 Y, Ort2, vermietet an die Bf (Niederlassung Y)*
- b) Grundstück Straße1, X, vermietet an die Ort2 KG (Standort X).*

Zum Stichtag 31.01.2008 sei es zu einer Neuordnung der Konzernunternehmen gekommen. Dafür sei dem Finanzamt ein mehrstufiger Umgründungsplan vorgelegt, die entsprechenden Verträge unterzeichnet und in den Firmenbüchern eingetragen worden.

Mit den Verschmelzungs-, Einbringungs- und Abspaltungsverträgen seien die bisherigen Teilbereiche der Bf/Holding aufgeteilt worden:

Die Unternehmensbeteiligungen seien letztlich in die Bf gelangt.

Das Grundstück Straße2 sei aus der Holding nicht verhältnismäßig abgespalten und in die neu gegründete Bb Immobilien GmbH aufgenommen worden.

Das andere Grundstück Straße1 sei ebenfalls nicht verhältnismäßig aus der Holding abgespalten und von der B Beteiligungsges.m.b.H. (als Rechtsvorgängerin zur A Gesellschaft m.b.H.) übernommen worden.

Bei den abgespaltenen Grundstücken habe es sich nach Auffassung der ehemaligen Bf/Holding um Teilbetriebe iSd § 12 Abs. 2 UmgrStG gehandelt.

Die Holding habe im Wirtschaftsjahr 2008/08 (Anmerkung: wohl richtig 2007/2008) Mieterlöse aus der Grundstücksvermietung im Ausmaß von 736.699,00 € neben einem Aufwandsersatz von 1.200,00 € erzielt. Eine gesonderte Erfassung der Erlöse für die einzelnen Grundstücke (für sich) sei aus der VuG nicht ersichtlich. Die Holding habe im Wj 2007/08 umfangreiche Instandhaltungs- bzw. Umbauarbeiten (Grundstück/A) durchführen lassen. Eigenes Personal sei in der Holding nicht vorhanden gewesen und seien Aufwand für Beheizung, Energie oder sonstige Betriebskosten nicht als Betriebsausgaben ersichtlich. Über die Vermietungstätigkeit hinausgehende Aktivitäten seien hinsichtlich der Grundstücke nicht erkennbar.

Zusammenfassung/Prüferfeststellung:

Das UmgrStG sei nur anzuwenden (Buchwertfortführung), wenn durch die Umgründung ein Vermögen iSd § 12 Abs. 2 UmgrStG übertragen werde. In dieser Gesetzesstelle sei als umgründungsfähiges Vermögen ua der Teilbetrieb genannt.

*Unter Bezugnahme auf den einkommensteuerrechtlichen Teilrechtsbegriff wurde festgestellt, dass in der vorliegenden Tätigkeit nur eine **Vermögensverwaltung** erkannt werden könne, wodurch die Qualifizierung als Teilbetrieb ausscheide. Mangels Vorliegens von Teilbetrieben iSd UmgrStG sei in den betreffenden Umgründungsvorgängen die Buchwertfortführung ausgeschlossen. Stattdessen sei der Tauschgrundsatz anzuwenden, was zu einer Versteuerung der stillen Reserven führe.*

In der Folge ging der Prüfer auf die rechtlichen Einwendungen des steuerlichen Vertreters der Bf ein und wurden in der Niederschrift die Ermittlung der Buch- und Verkehrswerte sowie die Berechnung der "Stillen Reserven" in Höhe von insgesamt 4.413.946,00 € (siehe Punkt 1 der Niederschrift) dargestellt.

5.2. Im Betriebsprüfungsbericht vom 03.07.2012 wurden in Tz 1 (Abspaltung/stille Reserven) und Tz 2 (Herst.Aufw. Straße1) unter Verweis auf den jeweiligen Punkt in der Niederschrift die Feststellungen entsprechend festgehalten.

Der **Gewinn bzw. die Einkünfte des Jahres 2008** wurden folgendermaßen ermittelt (Beträge in €):

Vor BP	107.634,84
Abspaltung/stille Reserven	4.413.946,00

Herst. Aufw. Straße1	308.019,00
Nach BP	4.829.599,84

Anmerkung/Herstellungsaufwand Straße1

Vom Unternehmen ursprünglich als Reparaturaufwand behandelte Umbaukosten beim Objekt am Standort X wurden als Herstellungsaufwand mit einem AfA-Satz von 4% qualifiziert (Zugang 2008 314.304,00 € abzüglich AfA für 1/2 Jahr von 6.286,00 € ergibt zum 31.01.2008 308.019,00 €).

Hinsichtlich der Wiederaufnahme wurde auf die Tz 1 und 2 verwiesen und das Ermessen begründet.

5.3. Mit Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend

Körperschaftsteuer vom 13.08.2012 wurde "das Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 (Bescheid vom 02.02.2010)" unter Verweis auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung wieder aufgenommen.

Gleichzeitig erging der **Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom 13.08.2012**, mit dem die Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 abweichend vom bisher vorgeschriebenen Betrag festgesetzt wurde.

Schließlich erging auch ein **Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2008 vom 13.08.2012**, mit dem – basierend auf der nunmehr festgesetzten Körperschaftsteuer 2008 – Anspruchszinsen für den Zeitraum vom 01.10.2009 bis 13.08.2012 festgesetzt wurden.

Sämtliche Bescheide vom 13.08.2012 ergingen an die Bf/Holding.

6. In seinem **Schriftsatz vom 13.09.2012** wendete der steuerliche Vertreter der Bf - einerseits die Bescheidausfertigung und Zustellung der Bescheide vom 13.08.2012 an eine **nicht (mehr) existente Kapitalgesellschaft** ein und - erhob andererseits **Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2008** sowie den **Anspruchszinsenbescheid 2008**

Den Einwand betreffend die **Zustellung der Bescheide an eine nicht existente Person** begründete er damit, dass die Bf/Holding *mit Wirkung vom 23.12.2008 im Firmenbuch des zuständigen Landesgerichtes gelöscht worden sei, weshalb ein an sie gerichteter Bescheid nicht mehr rechtswirksam an sie zugestellt habe werden können.*

In seiner gegen den Körperschaftsteuer- und Anspruchszinsenbescheid 2008 gerichteten **Berufung** wies der steuerliche Vertreter der Bf zusammengefasst im Wesentlichen darauf hin, dass *die geplanten Mehrfachumgründungen in einem Schriftsatz, in dem auch die Spaltungspläne beinhaltet gewesen seien, dem Finanzamt gegenüber uneingeschränkt offengelegt worden seien. Damit habe es davon Kenntnis erlangt, dass die Gesellschaft die Teilbetriebe (= gewerblich genutzte und vermietete Liegenschaften in Y und X) unter die Bestimmung des § 12 Abs. 2 UmgrStG subsumiere und für diese Teilbetriebe und Abspaltungen die Steuerbegünstigungen des UmgrStG in Anspruch nehme.*

Zweck und Ziel des dem Finanzamt übermittelten Spaltungsplanes bzw. der Darstellung von Umgründungsschritten sei unter anderem auch, dass die steuerpflichtige Gesellschaft

erwarten könne, dass das Finanzamt sich während der "einmonatigen Wartefrist" zumindest grundsätzlich mit dem Umgründungsvorhaben auseinandersetze. Nachdem das Finanzamt keine Bedenken geäußert habe, habe die Gesellschaft durchaus darauf vertrauen können, dass es sich bei den abzusplittenden und in der Folge abgesplitteten Teilbetrieben um Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG handle.

Im übergebenen Spaltungsplan werde eine frühzeitige Ermittlungshandlung in Bezug auf den zukünftigen Steuerbescheid gesehen und seien gegenteilige Feststellungen nach circa dreieinhalb Jahren unzulässig.

Aus § 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG sei kein Hinweis auf den einkommensteuerrechtlichen Teilbetriebsbegriff ersichtlich. Auch die unterschiedlichen Zielsetzungen von EStG und UmgrStG erlaubten keine gleiche Interpretation.

Durch die in § 32 Abs. 1 Z 1 UmgrStG erfolgte "gesetzliche Verbindung" mit dem Spaltungsgesetz werde ausdrücklich anerkannt, dass als abgesplittetes Vermögen "die Übertragung eines oder mehrerer Vermögensteile" der absplittenden Gesellschaft normiert werde. Es werde bestritten, dass nunmehr Abs. 2 des § 32 UmgrStG auch als Voraussetzung von Spaltungen im Sinne des Spaltungsgesetzes angesehen werde.

Das UmgrStG unterstütze als Begünstigungsvorschrift die Veränderung von Betriebsvermögen zur organisatorischen, wettbewerbsorientierten, strukturellen Verbesserung der Unternehmen und nehme für den Fortbestand auch auf Eigentümerinteressen Rücksicht, wobei aus steuerlicher Sicht das Ziel verfolgt werde, die Umgründungen grundsätzlich zu Buchwerten vorzunehmen, um damit zu verhindern, dass stille Reserven in wirtschaftlich nicht gewolltem Umfang frühzeitig realisiert und Steuerbelastungen normiert würden, dass aber "dereinst" keine Bemessungsgrundlagen der Besteuerung entzogen würden.

Unter Verweis auf die in den EStR und der VwGH-Judikatur festgehaltenen Kriterien für die Annahme eines Teilbetriebes hob der steuerliche Vertreter der Bf besonders hervor, dass die Zuordnung der Wirtschaftsgüter zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen sich einerseits aus der Art des Betriebes und andererseits nach deren Funktion innerhalb des konkreten Betriebes ergäbe. Abzustellen sei somit auf die Besonderheiten des jeweiligen Betriebstypus.

Bei der Beurteilung, ob ein Teilbetrieb vorliege, sei daher grundsätzlich jenes Unternehmen zu betrachten, von welchem abgesplittet werde, und sei dabei auf die Besonderheit dieses Unternehmens Rücksicht zu nehmen. Bei Berücksichtigung dieser Vorgangsweise ergäben sich bei der "vierteiligen Funktion" der ehemaligen Bf/Holding ausreichend Merkmale für die jeweilige Qualifikation eines Teilbetriebes. Dies seien:

- der Betriebsteil eines (bisherigen) Gesamtbetriebes,
- die organisatorischen Einheiten,
- die Selbständigkeit der Einheiten und
- die Fähigkeit der Einheiten, in der Zukunft Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erzielen, wobei es nicht darauf ankomme, ob die Nachfolgeunternehmen den Teilbetrieb auch tatsächlich in dieser Form fortführten.

Unter Hinweis auf die Richtlinie 90/434/EWG vom 23.07.1990 und 2005/19/EG des Rates vom 17.02.2005 sei nach eigener Beurteilung und aufgrund der Tatsache, dass es sich bei Umgründungsgesetzen um Begünstigungsvorschriften handle, der Teilbetrieb weit auszulegen, um das Ziel von Strukturverbesserungen in Unternehmensbereichen zu erhalten.

Abschließend wurde darauf hingewiesen, dass sich aus der mehrfach veränderten Terminologie des § 32 UmgrStG nicht eindeutig ableiten lasse, dass abzuspalten des Vermögen im Sinne des Spaltungsgesetzes in Konkurrenz zum Vermögensbegriff gemäß UmgrStG getreten sei.

Es wurde daher **beantragt**, die Körperschaftsteuer 2008 abweichend vom bisherigen Bescheid vom 02.02.2010 lediglich erhöht um die Feststellung laut Punkt 2 (Anmerkung: dieser betraf die unstrittige Feststellung betreffend Herstellungsaufwand/Straße1) der Niederschrift über die Außenprüfung festzusetzen und die Anwendbarkeit der Bestimmungen des UmgrStG für die Abspaltung von Teilbetrieben der ehemaligen Bf/Holding in die Bb Immobilien GmbH und die A Gesellschaft m.b.H. anzuerkennen. Bezüglich der Anspruchszinsen wurde festgehalten, dass bekannt sei, dass in einem fortzusetzenden Verfahren eine eventuelle Anpassung der Anspruchszinsen – wenn der Sachbescheid abgeändert werde – ohnehin einer verfahrensrechtlichen Automatik unterläge.

7. Mit Zurückweisungsbescheid vom 09.10.2012 wurde die Berufung gegen den "Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2008, den Körperschaftsteuerbescheid 2008 und den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2008, alle vom 13.08.2012" vom Finanzamt zurückgewiesen; dies mit der Begründung, dass die genannten Bescheide nicht rechtswirksam erlassen worden seien.

Dementsprechend erging am **10.10.2012** ein **neuerlicher Anspruchszinsenbescheid 2008** (nunmehr an die Bf als Rechtsnachfolgerin der Bf/Holding), mit dem die ursprünglich vorgeschriebenen Anspruchszinsen wieder gutgeschrieben wurden.

8. Mit Datum vom 21.11.2012 wurden vom Finanzamt folgende – nunmehr an die Bf als Rechtsnachfolgerin der Bf/Holding gerichtete – Bescheide erlassen:

- **Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2008**, mit dem das Verfahren hinsichtlich Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 (Bescheid vom 02.02.2010) gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen wurde. Die Begründung war ident mit jener laut Erledigung vom 13.08.2012.

- **Körperschaftsteuerbescheid 2008**, der nunmehr in der Begründung auf die Niederschrift über das Ergebnis der Außenprüfung vom 26.06.2012 verwies, ansonsten aber - insbesondere hinsichtlich der Höhe der Festsetzung der Körperschaftsteuer - mit der Erledigung vom 13.08.2012 ident war.

- **Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2008**, mit dem – basierend auf der festgesetzten Körperschaftsteuer 2008 – Anspruchszinsen für den Zeitraum vom 01.10.2009 bis 21.11.2012 festgesetzt wurden.

9. Gegen diese Bescheide vom **21.11.2012** erhob die Bf mit Schriftsatz vom 14.12.2012 durch ihren steuerlichen Vertreter wiederum **Berufung**, nunmehr auch gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2008. Insgesamt wurde beantragt, den Körperschaftsteuerbescheid 2008 mangels Vorliegens von Wiederaufnahmegründen ersatzlos aufzuheben. In eventu wurde eine Festsetzung der Körperschaftsteuer 2008 wie laut ursprünglicher Berufung vom 13.09.2012 gegen die Bescheide vom 13.08.2012 beantragt, welcher Antrag im Übrigen auch gleichlautend begründet wurde (siehe oben unter Punkt 6). Die Berufung gegen den Anspruchszinsenbescheid 2008 bezog sich auf die akzessorisch abgeleitete Höhe der Anspruchszinsen. Schließlich wurde die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat beantragt.

10. Mit **Bescheid vom 04.02.2013** wurde vom Finanzamt der Zurückweisungsbescheid vom 09.10.2012 betreffend die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 13.08.2012 gemäß § 299 BAO aufgehoben, da eine solche nicht eingebracht worden war (siehe oben Punkt 7).

11. Mit **Vorlagebericht vom 05.03.2013** wurde die Berufung vom 14.12.2012 vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat als damaliger Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

12. Mit BGBl I 51/2012 (**Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012**) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBl I 51/2012).

Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBl I 14/2013 (**Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012**) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Auch die gegenständliche Berufung war daher als Beschwerde zu behandeln und darüber mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu entscheiden.

13. Im Gefolge der Aktenanforderung durch das Bundesfinanzgericht wurde vom Finanzamt eine Würdigung der Berechnungen der Betriebsprüfung betreffend die **gemeinen Werte** der beschwerdegegenständlichen Liegenschaften durch den Fachbereich Liegenschaftsbewertung vom 19.11.2012 vorgelegt, die im weiteren Beschwerdeverfahren durch eine gutachterliche Stellungnahme des Fachexperten Immobilienbewertung vom 17.02.2017 ergänzt wurde. Letztere ließ höhere Werte, als bisher angesetzt, vermuten und wurde darin die Vorlage eines qualifizierten Gutachtens durch die Bf angeregt.

14. Mit Schreiben vom 23.03.2017 wurden die Stellungnahmen des Fachbereiches bzw. Fachexperten Immobilienbewertung vom 19.11.2012 und 17.02.2017 der Bf zur Gegenäußerung übermittelt.

Darüber hinaus wurde die Bf darauf hingewiesen, *dass bereits der Körperschaftsteuer(erst)bescheid vom 02.02.2010 an die Bf/Holding adressiert gewesen sei, obwohl diese nach der Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch am 23.12.2008 bereits untergegangen war. Die Körperschaftsteuerveranlagung 2008 sei daher erstmalig mit Bescheid vom 21.11.2012 erfolgt.* Auch diesbezüglich wurde um Stellungnahme gebeten.

Weiters wurde um Vorlage der Mietverträge und für den Fall, dass durch die Vermieterin neben der bloßen Vermietung irgendwelche Nebenleistungen zu erbringen gewesen wären, um Vorlage der entsprechenden Zusatzvereinbarungen ersucht.

15. Mit Antwortschreiben vom 18.04.2017 - vorab per E-Mail beim Bundesfinanzgericht am 03.05.2017, postalisch eingelangt am 17.05.2017 (im Weg über das Finanzamt) - nahm der steuerliche Vertreter der Bf hierzu im Wesentlichen, wie folgt, Stellung:

Nach Darstellung des Sachverhaltes und der Verfahrensablaufes kam er zum Ergebnis, *dass die Bf zum 31.01.2008 (= Ende des Wirtschaftsjahres 2007/2008 der Bf/Holding) noch nicht Rechtsnachfolgerin habe sein können, weil die Verschmelzung erst am 31.08.2008 oder am 23.12.2008 Rechtswirkung erlangt habe. Dem Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom 21.11.2008 liege kein Wiederaufnahmebescheid zugrunde.*

Der Wiederaufnahmebescheid vom 13.08.2012 sei ebenso wie der Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom selben Tag an die Bf/Holding ergangen und demgemäß ein Nichtbescheid. Die Bf gehe davon aus, dass die beiden Bescheide vom 13.08.2012 keine Rechtswirkungen entfalten hätten können. Eine neuerliche Aufnahme des Verfahrens 2008 zum Zeitpunkt 21.11.2012 scheide damit aus.

Darüber hinaus ergebe sich die Frage, ob bei richtiger Beurteilung (richtig nach Auffassung des Finanzamtes) die erhöhte Bemessungsgrundlage aus der Feststellung der Außenprüfung nicht ohnehin gleich bei der Bf zu erfassen gewesen wäre. Dies habe aber am 21.11.2012 nicht mehr erfolgen können, weil zwischenzeitlich bereits das erste Wiederaufnahmeverfahren zur Bf für 2008 - Wiederaufnahme- und Sachbescheid vom 13.08.2012 - erledigt gewesen sei.

Mit der Nichtanerkennung des UmgrStG ergebe sich, dass die nicht verhältnismäßigen Abspaltungen keiner Rückwirkungsfunktion zugänglich seien.

In diesem Zusammenhang wurde auf die Körperschaftsteuerrichtlinien (Rz 1468) sowie Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn, UmgrStG⁵, § 32 Rz 4, Seite 516 verwiesen. *Eine Erfassung des tauschähnlichen Umsatzes, wie von der Außenprüfung festgestellt, könne nicht zum 31.01.2008 vorliegen, sondern erst zum 23.12.2008, dem Tag der Eintragung der Spaltung im Firmenbuch. Da zu diesem Zeitpunkt die Bf/Holding keine Rechtspersönlichkeit mehr besessen habe, wäre zunächst anzunehmen, dass die tauschähnlichen Umsätze hinsichtlich der Körperschaftsteuerpflicht zwar der Bf*

zuzuordnen seien. Für eine solche Zuordnung liege jedoch ein mit der Eintragung im Firmenbuch wirksames und damit zu berücksichtigendes Rechtsgeschäft vor, welches sich sodann ausschließlich im Wirtschaftsjahr 2008/2009 (01.02.2008 bis 31.01.2009) der Bf auswirken könne. Ein Körperschaftsteuerbescheid 2008 sei daher aus zweierlei Gründen rechtswidrig. Zunächst weil es sich um handle, und zum anderen, weil nach dem Erstbescheid zur Körperschaftsteuerveranlagung 2008 für die Bf bereits eine Wiederaufnahme erfolgt sei, welche mit Bescheid vom 13.08.2012 abgeschlossen worden sei.

Der im Schriftsatz des Bundesfinanzgerichtes vom 23.03.2017 geäußerten Ansicht, dass das Körperschaftsteuerverfahren 2008 der ehemaligen Bf/Holding nicht bescheidmäßig abgeschlossen worden sei, werde entgegnet, dass es ein solches Verfahren gar nicht geben habe können, weil bereits im Zeitpunkt der Außenprüfung und der Erkenntnis, dass das UmgrStG keine Anwendung finde, die Prüfungshandlungen gegenüber der - vermeintlichen Rechtsnachfolgerin - begonnen und/oder fortzusetzen gewesen wären. Im Hinblick auf die (trotz Einigung im Betriebsprüfungsverfahren) erfolgte Berechnung der Verkehrswerte durch das Finanzamt wurde Folgendes vorgebracht:

Es sei aus diesem Grund eine nochmalige, eingehende Befassung der Bf mit dem Sachverhalt und den verfahrensrechtlichen Abläufen erfolgt. Die Konsequenzen der Nichtanerkennung der Steuerbegünstigungen des UmgrStG lösten einerseits, wie bereits ausgeführt, keine Rückwirkungsfunktion aus, andererseits seien in diesem Fall jene Gesellschaften mit der Körperschaftsteuer aus dem Tausch zu belasten, welche Nutznießer aus der fehlgeschlagenen nicht verhältnismäßigen Abspaltung im Sinne des UmgrStG geworden seien. Eine Körperschaftsteuerfestsetzung habe daher nicht an die Bf zu erfolgen, sondern - bezogen auf die zwei nicht anerkannten Teilbetriebe - an einerseits die Bb Immobilien GmbH und andererseits an die A Gesellschaft m.b.H.

Wenn das Bundesfinanzgericht diese Beschwerdeargumentation aufnehme und für rechtskonform einstufe, habe der Körperschaftsteuerbescheid vom 21.11.2012 an die Bf als Rechtsnachfolgerin der Bf/Holding als rechtswidrig aufgehoben und aus dem Rechtsbestand entfernt zu werden.

Angeregt wurde abschließend, zunächst über die verfahrensrechtliche Seite der Beschwerde zu entscheiden, um dann nicht mehr notwendige wertmäßige Argumente hinsichtlich der Höhe der Tauschsummen vorbringen zu müssen und damit das Verfahren weiter zu verlängern.

Zur Vermietungstätigkeit (Punkt 2 des Vorhaltes) wurde Folgendes vorgelegt:

- E-Mail vom 15.03.2017 an Mag. Z/Großbetriebsprüfung, aus der folgende für das Beschwerdeverfahren wesentlichen Punkte hervorgehen:

" ...

d) Bis zum 31.01.2008 habe die Bf/Holding für den Betriebsstandort X Mieten an die Bf und die A Gesellschaft m.b.H. & Co KG und für den Standort Y an die Bf verrechnet. Aus den Akten des Außenprüfungsverfahrens sollte hervorgehen, dass für diese Vermietungen - aus Gründen der Einsparung von erheblichen Gebühren - keine unterschriebenen Mietverträge existierten. Die monatlichen Mieten würden verrechnet, Belege ausgefertigt

und bei Änderungen (bezüglich Fläche oder Preis) aktualisiert. Soweit die Höhe der verrechneten Mieten Prüfungsgegenstand gewesen sei, habe es keine abweichenden Feststellungen zum vorgelegenen Sachverhalt gegeben.

e) Entsprechend den Bestimmungen zur Umsatzsteuer sei sodann eine Verrechnung von Mieten der Bb Immobilien GmbH für den Betriebsstandort Y an die Bf und in der Folge auch an die A Gesellschaft m.b.H. & Co KG erfolgt.

Im Kalenderjahr 2012 nach Abschluss der Außenprüfung für das Wirtschaftsjahr 2008 sei ein Mietvertragstext angefertigt worden, der jedoch ebenfalls nicht unterschrieben worden sei. Nach diesem erfolge bisher und bis laufend die Verrechnung von Mieten durch die Bb Immobilien GmbH an die Bf und die A Gesellschaft m.b.H. Diese Vorgangsweise sei unternehmerischer Wille des verstorbenen C B gewesen, welcher für seine Tochter auch Geltung haben sollte. Der nicht unterschriebene Mietvertragstext wurde beigelegt.

f) Mit dem Eigentumserwerb des Standortes X Straße 1 durch die A Gesellschaft m.b.H. habe es Verrechnungen von Mieten an die Bf von noch durch diese benutzten Flächen gegeben (zB Rechnungswesen). Beigelegt waren auch zwei Belastungsanzeigen vom 01.03.2017, adressiert an die A Gesellschaft m.b.H. sowie die Bf, betreffend die Verrechnung von Miete für März 2017.

16. Mit E-Mail vom 31.07.2017 legte der steuerliche Vertreter der Bf über Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes (Mail vom 01.06.2017) um Vorlage der Spaltungs- und Restvermögensbilanzen zu den jeweiligen Abspaltungen, von Schluss- und Verschmelzungsbilanz zur Verschmelzung sowie der steuerlichen Ergebnisse (insbesondere der Einkünfte aus der Vermietung der streitgegenständlichen Liegenschaften) für das Rumpfwirtschaftsjahr 01.02. bis 31.08.2008 folgende Unterlagen vor:

- Verschmelzungsvertrag (Notariatsakt) zwischen der Bf/Holding und der Bf vom 01.09.2008 samt Verschmelzungs- und Schlussbilanz zum 31.08.2008 (die bebauten Grundstücke wurden in der Schlussbilanz mit einem Betrag von 4.576.209,00 € ausgewiesen, in der Verschmelzungsbilanz mit 0,00 €);
- Spaltungs- und Übernahmevertrag (Notariatsakt) zwischen der Bf/Holding und der B Beteiligungsges.m.b.H. (bei gleichzeitiger Änderung der Firma in A Gesellschaft m.b.H.) vom 01.09.2008 betreffend den Standort X samt Gesellschaftsverträgen und Übergabebilanz 2 (inkl. Eröffnungsbilanz, Spaltungsbilanz/Immobilie X und Restvermögensbilanz der Bf/Holding zum 31.01.2008) und Grundbuchsauszug vom 24.07.2008 sowie Einbringungsbilanzen/ A Gesellschaft m.b.H. & Co KG - B Beteiligungsges.m.b.H. sowie G Gesellschaft m.b.H. & Co KG - Bf/Holding zum 31.01.2008;
- Spaltungs- und Übernahmevertrag (Notariatsakt) zwischen der Bf/Holding und der Bb Immobilien GmbH vom 01.09.2008 betreffend den Standort Y samt Gesellschaftsverträgen und Übergabebilanz 1 (inkl. Eröffnungsbilanz, Spaltungsbilanz/Immobilie Y und Restvermögensbilanz der Bf/Holding zum 31.01.2008) und Grundbuchsauszug vom 24.07.2008;

- Beiden Spaltungsverträgen war eine Übergabebilanz 1 und 2 der Bf/Holding beigelegt, die die Eröffnungsbilanz, die Spaltungsbilanz Immobilie Y und die Spaltungsbilanz X sowie die Restvermögensbilanz der Bf/Holding - jeweils zum 31.01.2008 - beinhaltete.

Ergänzend hielt der steuerliche Vertreter fest, *dass es kein steuerliches Ergebnis mehr gegeben habe. Die Abspaltungen seien unabhängig von den BP-Feststellungen im Jahr 2012 zum Stichtag 31.01.2008 erfolgt. Zu diesem Stichtag seien auch die rückwirkenden Vermögensübergaben und -übernahmen erfolgt. Deshalb gebe es keine Vermietungseinkünfte der beschwerdegegenständlichen Liegenschaften. Die von der Bf und der A Gesellschaft m.b.H. & Co KG im Zeitraum 01.02.2008 bis 31.08.2008 bezahlten Mieten an die Bf/Holding seien durch "confusio" der Mietaufwände und übergegangenen Mieterträge steuerlich neutralisiert worden.*

17. Im folgenden Beschwerdeverfahren wurden auf schriftlichem und telefonischem Wege (Telefonat und E-Mail an den steuerlichen Vertreter der Bf vom 22.08.2017, Antwort/Schriftsatz vom 18.09.2017, E-Mail und Telefonat mit der Vertreterin der belangten Behörde vom 19. und 25.09.2017 sowie E-Mails an bzw. von beiden Parteien des Beschwerdeverfahrens vom 28.09.2017, 02.10. und 13.10.2017; Schriftsatz vom 12.10.2017) übereinstimmend die Einkünfte des Rumpfwirtschaftsjahres 01.02. bis 31.08.2008 der Bf/Holding mit 297.761,17 € sowie die gesamten **Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2008** mit 713.415,01 € (Gewinn des Wirtschaftsjahres 2007/2008 samt unstrittigem BP-Ergebnis plus Gewinn des Rumpfwirtschaftsjahres 2008) ermittelt.

18. Mit **Schriftsatz vom 12.10.2017** wurden vom steuerlichen Vertreter der Bf die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat zurückgezogen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I) Sachverhalt:

Aufgrund des geschilderten Verfahrensablaufes und der aktenkundigen Unterlagen ergibt sich zusammengefasst folgender entscheidungsrelevante Sachverhalt:

Die Bf wurde infolge einer Verschmelzung im Jahr 2008 (Vertrag und Generalversammlungsbeschlüsse vom 01.09.2008, Eintragung im Firmenbuch am 23.12.2008) zur Gesamtrechtsnachfolgerin der Bf/Holding, von der die Abspaltungen des beschwerdegegenständlichen Vermögens erfolgten. Diese Maßnahme war der letzte von fünf Umgründungsschritten im Zuge einer Neuordnung der Unternehmen des B-Konzernes.

Der Umgründungsplan (ebenfalls vom 01.09.2008) wurde dem Finanzamt mit Schreiben vom 28.10.2008 vorgelegt.

Die Bf/Holding hatte folgende Funktionen ausgeübt:

- 100%ige Beteiligung an der Bf sowie an der G GmbH (= Komplementärin der G Gesellschaft m.b.H. & Co KG, die die Kundendienstaufträge der Bf erledigte);
- einzige Komplementärin der A Gesellschaft m.b.H. & Co KG;
- Vermietung von Grundstücken in Y, Ort2/Niederlassung Y (vermietet an die Bf) und in X, Straße1/Standort X (vermietet an die A Gesellschaft m.b.H. & Co KG).

Die (nicht streitrelevanten) Umgründungsschritte 1 und 2 betrafen die Abtretung von Mitunternehmeranteilen durch die Kommanditisten der beteiligten Personengesellschaften.

Mit den streitrelevanten Umgründungsschritten 3 und 4 laut Umgründungsplan (Verträge und Generalversammlungsbeschlüsse vom 01.09.2008) übertrug die Bf/Holding im Wege der Spaltung laut Umgründungssteuergesetz Vermögenswerte, die sie in den zugehörigen Umgründungsverträgen jeweils als Teilbetrieb auswies. Die Übertragung sollte per 31.01.2008 erfolgen. Bei den übertragenen Vermögenswerten handelte es sich jeweils um ein bebautes Grundstück:

- das Grundstück Straße2 in Y, Ort2, vermietet an die Bf (Niederlassung Y), ging an die Bb Immobilien GmbH über;
- das Grundstück Straße1 in X, vermietet an die A Gesellschaft m.b.H. & Co KG (Standort X), ging an die B Beteiligungsges.m.b.H. (aufgrund einer gleichzeitigen Namensänderung A Gesellschaft m.b.H.) über.

Die Beteiligungen sollten letztlich aufgrund des Verschmelzungsvertrages vom 01.09.2008 (= Umgründungsschritt 5) von der Bf/Holding an die Bf gelangen.

Sämtliche notariellen **Verträge (insbesondere die Spaltungs- und Übernahmeverträge betreffend die Standorte X und Y sowie der Verschmelzungsvertrag)** betreffend die oben angeführten fünf Umgründungsschritte wurden am **01.09.2008** abgeschlossen; ebenso wurden alle erforderlichen **Generalversammlungsbeschlüsse** der beteiligten Gesellschaften am **01.09.2008** gefasst. In der Schlussbilanz der Bf/Holding zum 31.08.2008 wurden die bebauten Grundstücke (= beschwerdegegenständlichen Liegenschaften) ausgewiesen, nicht mehr jedoch in der Verschmelzungsbilanz.

Die Bf/Holding erklärte für das Wirtschaftsjahr 2007/2008 (abweichender Bilanzstichtag 31.01.2008) Vermietungserlöse aus beiden Vermietungsobjekten in Y und X in Höhe von 736.699,00 € sowie einen Aufwandsersatz von 1.200,00 €. In diesem Wirtschaftsjahr waren von der Bf/Holding am Grundstück in X umfangreiche Instandhaltungs- bzw. Umbauarbeiten durchgeführt worden. Die Bf/Holding verfügte über kein eigenes Personal. Aufwand für Beheizung, Energie oder sonstige Betriebskosten wurden weder als Betriebsausgaben geltend gemacht noch über die Holding verrechnet. Über die Vermietungstätigkeit hinausgehende Aktivitäten hinsichtlich der Grundstücke wurden von der Vermieterin nicht getätigt und erbrachte die Bf zusätzlich zur Vermietungstätigkeit keine wesentlichen Nebenleistungen.

Mit **Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom 02.02.2010** – gerichtet an die Bf/Holding – wurde die Bf/Holding GmbH erklärungskgemäß zur Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 veranlagt (darin enthalten das Ergebnis des Wirtschaftsjahres 2007/2008).

Im Zuge einer **Betriebsprüfung** wurde seitens des Finanzamtes die Teilbetriebseigenschaft hinsichtlich der Vermietungstätigkeit bezüglich der beiden Grundstücke und damit die Anerkennung einer Spaltung nach Art. VI UmgrStG verneint und die stillen Reserven der Grundstücke ermittelt. Außerdem wurden ursprünglich als Reparaturaufwand behandelte Umbaukosten bei der Liegenschaft XStraße1 als Herstellungsaufwand qualifiziert.

Die dadurch bewirkten Gewinnerhöhungen wurden in der Folge vom Finanzamt nach Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens im neuerlichen Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom 13.08.2012 der Besteuerung unterzogen. Gleichzeitig wurden Anspruchszinsen für das Jahr 2008 vorgeschrieben. Die entsprechenden Bescheide vom 13.08.2012 ergingen wiederum an die Bf/Holding.

In seiner gegen den Körperschaftsteuer- und Anspruchszinsenbescheid 2008 gerichteten **Berufung** wies der steuerliche Vertreter der Bf darauf hin, dass die Bf/Holding seit Eintragung der Verschmelzung mit der Bf am 23.12.2008 über keine eigene Rechtspersönlichkeit mehr verfügt habe.

Gegen die Besteuerung der stillen Reserven wendete er zusammengefasst im Wesentlichen folgende Punkte ein:

- Umgründungsplan samt Spaltungsverträgen seien zeitnah an das Finanzamt übermittelt worden. Das Finanzamt habe innerhalb der "einmonatigen Wartefrist" keine Bedenken geäußert. Die Feststellung nach circa dreieinhalb Jahren, dass kein Teilbetrieb vorläge, sei unzulässig, da es sich bei der Übermittlung des Spaltungsplanes um einen Ermittlungsschritt in Bezug auf den zukünftigen Steuerbescheid handeln müsse, da die Erstellung eines Spaltungsplanes sonst keinen Sinn machen würde.
- Die Heranziehung des ertragsteuerrechtlichen Teilbetriebsbegriffes finde im Umgründungssteuergesetz keine Deckung.
- § 32 Abs. 2 UmgrStG könne nicht als zusätzliche Voraussetzung von Spaltungen iSd Spaltungsgesetzes angesehen werden.
- Ziel des UmgrStG sei eine Begünstigung der Veränderung von Betriebsvermögen zur organisatorischen, wettbewerbsorientierten und strukturellen Verbesserung der Unternehmen.
- Bei der "vierteiligen Funktion" der ehemaligen Bf/Holding ergäben sich ausreichend Merkmale eines Teilbetriebes: der Betriebsteil eines (bisherigen) Gesamtbetriebes, die organisatorischen Einheiten, die Selbständigkeit der Einheiten, die Fähigkeit der Einheiten, in der Zukunft Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erzielen.
- Unter Hinweis auf die Richtlinie 90/434/EWG vom 23.07.1990 und 2005/19/EG des Rates vom 17.02.2005 sei nach eigener Beurteilung und aufgrund der Tatsache, dass es sich bei Umgründungsgesetzen um Begünstigungsvorschriften handle, der Teilbetrieb weit auszulegen, um das Ziel von Strukturverbesserungen in Unternehmensbereichen zu erhalten.

Nach Zurückweisung der Berufung mangels rechtswirksamer Zustellung der angefochtenen Bescheide wurden **neuerliche Bescheide betreffend Wiederaufnahme**

des Verfahrens, Körperschaftsteuer 2008 und Anspruchszinsen 2008 vom 21.11.2012 erlassen, die nunmehr an die **Bf als Rechtsnachfolgerin der Bf/Holding** gerichtet waren.

Gegen sämtliche dieser Bescheide erhob die Bf durch ihren steuerlichen Vertreter wiederum mit denselben Argumenten wie in der Berufung gegen die Erledigungen vom 13.08.2012 Berufung. Die Berufung gegen den Anspruchszinsenbescheid 2008 bezog sich auf die akzessorisch abgeleitete Höhe der Anspruchszinsen.

Strittig war somit

- die Zulässigkeit der **Wiederaufnahme**,
- die **Besteuerung der "Stillen Reserven"** der Grundstücke wegen Versagung der Anerkennung der Anwendung des **Art. VI UmgrStG** auf die gegenständlichen **Spaltungsvorgänge** infolge fehlender **Teilbetriebseigenschaft**,
- die Zulässigkeit der Vorschreibung von **Anspruchszinsen** im Zusammenhang mit der Vorschreibung von zusätzlicher Körperschaftsteuer für das Jahr 2008.

Im weiteren Beschwerdeverfahren wurde auch der **Zeitpunkt der Gewinnrealisierung hinsichtlich der stillen Reserven** infolge Versagung der Begünstigungen des UmgrStG, konkret die Frage der Rückwirkung bei fehlender Teilbetriebseigenschaft des übertragenen Vermögens streitgegenständlich.

Die Einkünfte der Bf/Holding für das Rumpfwirtschaftsjahr 01.02. bis 31.08.2008 betrugen unter Einbeziehung der Ergebnisse der Vermietung der streitgegenständlichen Liegenschaften 297.761,17 €.

Über die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid vom 21.11.2012 wurde vom Bundesfinanzgericht mittels Beschluss vom 23.10.2017, GZ. RV/5100232/2013, abgesprochen, da der angefochtene Bescheid ins Leere gegangen war (siehe hiezu ausführliche Begründung des do. Beschlusses).

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren war über die Beschwerde gegen den **Körperschaftsteuerbescheid 2008** sowie den **Anspruchszinsenbescheid 2008** zu erkennen.

II) Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Akten der belangten Behörde, insbesondere dem Körperschaftsteuerakt der Bf/Holding.

Daraus sowie auch aus dem Arbeitsbogen des Betriebsprüfers sind der Umgründungsplan sowie die bezughabenden Spaltungs- und Übernahmeverträge vom 01.09.2008 ersichtlich.

Die Tätigkeitsbeschreibung der Bf/Holding ist der Niederschrift des Betriebsprüfers vom 26.06.2012 zu entnehmen; dies blieb auch im gesamten Verfahren - sowohl im Betriebsprüfungsverfahren als auch Beschwerdeverfahren - seitens der Bf unwidersprochen.

Die Feststellung, dass sämtliche bezug habenden Verträge (insbesondere die Spaltungs- und Übernahmeverträge betreffend die Standorte X und Y und der Verschmelzungsvertrag) am 01.09.2008 abgeschlossen und die zugehörigen Generalversammlungsbeschlüsse ebenfalls am 01.09.2008 gefasst wurden, ergibt sich eindeutig aus folgenden Unterlagen:

- Umgründungsplan vom 01.09.2008 (laut Körperschaftsteuerakt und Arbeitsbogen/ Betriebsprüfung)
- **Verschmelzungsvertrag (Notariatsakt) vom 01.09.2008** zwischen der Bf/Holding als übertragender und BFGmbH als übernehmender Gesellschaft (vorgelegt vom steuerlichen Vertreter der Bf am 31.07.2017 samt zugehörigen Bilanzen)
 - aus Punkt XII. (Genehmigung durch die Generalversammlungen) geht hervor, dass die Rechtswirksamkeit des Verschmelzungsvertrages aufschiebend bedingt durch die Genehmigung der Generalversammlungen beider Gesellschaften ist;
 - in der Schlussbilanz der Bf zum 31.08.2008 waren die bebauten Grundstücke noch mit einem Wert von 4.576.209,00 € erfasst, in der Verschmelzungsbilanz zum 31.08.2008 mit einem Wert von 0,00 €
- **Firmenbuchauszüge betreffend Bf/Holding und Bf**
 - daraus geht hervor, dass sämtliche Generalversammlungsbeschlüsse betreffend die Verschmelzung vom 01.09.2008 stammen
- **Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 01.09.2008** zwischen der Bf/Holding als übertragender und der Bb Immobilien GmbH als übernehmender Gesellschaft betreffend die Liegenschaft in **Y, Straße2** (vorgelegt vom steuerlichen Vertreter der Bf am 31.07.2017 samt Spaltungsbilanz)
- **Protokoll vom 01.09.2008 über den Generalversammlungsbeschluss der Bf/Holding** betreffend den Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 01.09.2008 bezüglich der Liegenschaft in Y, Straße2
- **Protokoll vom 01.09.2008 über den Generalversammlungsbeschluss der Bb Immobilien GmbH** betreffend den Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 01.09.2008 bezüglich der Liegenschaft in Y, Straße2
- **Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 01.09.2008** zwischen der B Beteiligungsgesellschaft m.b.H. als übertragender und der Bb Immobilien GmbH als übernehmender Gesellschaft betreffend die Liegenschaft in **X, Straße1** (vorgelegt vom steuerlichen Vertreter der Bf am 31.07.2017 samt Spaltungsbilanz);
- **Protokoll vom 01.09.2008 über den Generalversammlungsbeschluss der Bf/Holding** betreffend den Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 01.09.2008 bezüglich der Liegenschaft in X, Straße1
- **Protokoll über den Generalversammlungsbeschluss der B Beteiligungsges.m.b.H.** betreffend den Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 01.09.2008 bezüglich der Liegenschaft in X, Straße1
- **Firmenbuchauszug der Bf**, aus dem hervorgeht,
 - dass die Spaltungs- und Übernahmeverträge sowie die zugehörigen Generalversammlungsbeschlüsse vom 01.09.2008 stammen;

- dass die Firma der Bf am 23.12.2008 infolge der Verschmelzung gelöscht wurde.

Die Berechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Kalenderjahres 2008 samt Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinnes des Rumpfwirtschaftsjahres 01.02. bis 31.08.2008 auf Basis der im Arbeitsbogen der Betriebsprüfung erliegenden Bilanz für das Rumpfwirtschaftsjahr erfolgte in Übereinstimmung mit beiden Parteien des Beschwerdeverfahrens (siehe Mails vom 28.09, 02. und 13.10.2017; Schriftsatz vom 12.10.2017).

III) Rechtliche Beurteilung:

A) Zur Körperschaftsteuer:

1. Rechtsgrundlagen:

1.1. § 20 KStG 1988 ("Umgründungen") lautet folgendermaßen (Fettdruck durch Bundesfinanzgericht):

"(1) Geht das Vermögen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft auf einen anderen über, sind

1. bei Verschmelzungen, Umwandlungen, Aufspaltungen und vergleichbaren Vermögensübertragungen § 19,

2. bei Einbringungen und Abspaltungen § 6 Z 14 des Einkommensteuergesetzes 1988 und

3. bei Zusammenschlüssen und Realteilungen § 24 Abs. 7 des Einkommensteuergesetzes 1988

anzuwenden, wenn die Voraussetzungen des Umgründungssteuergesetzes nicht gegeben sind oder das Umgründungssteuergesetz dies vorsieht.

(2) Für die Ermittlung des Liquidations- oder Veräußerungsgewinnes gilt Folgendes:

1. In den Fällen des Abs. 1 Z 1 tritt an die Stelle des zur Verteilung kommenden

Vermögens der Wert der für die Vermögensübertragung gewährten Gegenleistung

- nach dem Stand im Zeitpunkt der tatsächlichen Übertragung, jedenfalls aber nicht vor der Eintragung im Firmenbuch,

- im Falle der Verschmelzung, Umwandlung oder Aufspaltung nach dem Stand zum Verschmelzungs-, Umwandlungs- oder Spaltungsstichtag im Sinne des Umgründungssteuergesetzes.

2. In den Fällen des Abs. 1 Z 2 und 3 ist der Wert der Gegenleistung nach dem Stand zum Einbringungs-, Spaltungs-, Zusammenschluß- oder Realteilungsstichtag im Sinne des Umgründungssteuergesetzes anzusetzen.

Soweit eine Gegenleistungen in Form von Gesellschafts- oder anderen Mitgliedschaftsrechten nicht gewährt wird, ist der Teilwert der Wirtschaftsgüter einschließlich selbstgeschaffener unkörperlicher Wirtschaftsgüter anzusetzen.

(3) Der Rechtsnachfolger hat das übernommene Vermögen mit den nach Abs. 2 jeweils maßgebenden Werten anzusetzen. Die Einkünfte sind ihm ab dem Beginn

des Tages zuzurechnen, der dem gemäß Abs. 2, § 6 Z 14 oder § 24 Abs. 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 maßgebenden Stichtag folgt."

1.2. § 6 Z 14 EStG 1988 lautet folgendermaßen (Fettdruck durch das Bundesfinanzgericht):

"a) Beim Tausch von Wirtschaftsgütern liegt jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Als Veräußerungspreis des hingegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes sind jeweils der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen.

b) Die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft (§ 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) gilt als Tausch im Sinne der lit. a, wenn sie nicht unter das Umgründungssteuergesetz fällt oder das Umgründungssteuergesetz dies vorsieht. Die Einbringung von (Teil)Betrieben, Mitunternehmer- und Kapitalanteilen im Sinne des § 12 Abs. 2 des Umgründungssteuergesetzes ist auf den nach dem Umgründungssteuergesetz maßgeblichen Einbringungsstichtag zu beziehen."

1.3. Artikel I UmgrStG/Verschmelzung:

Nach **§ 2 Abs. 1 UmgrStG** ist bei der Ermittlung des Gewinnes der übertragenden Körperschaft für das mit dem Verschmelzungsstichtag endende Wirtschaftsjahr das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt.

Gemäß **§ 2 Abs. 3 UmgrStG** ist das Einkommen der übertragenden Körperschaft so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Verschmelzungsstichtages erfolgt wäre.

Nach **§ 2 Abs. 5 UmgrStG** ist Verschmelzungsstichtag der Tag, zu dem die Schlussbilanz aufgestellt ist, die der Verschmelzung zugrunde gelegt wird. Zum Verschmelzungsstichtag ist weiters eine Verschmelzungsbilanz aufzustellen, in der die nach Abs. 1 und 2 steuerlich maßgebenden Buchwerte oder Werte und das sich daraus ergebende Verschmelzungskapital unter Berücksichtigung nachträglicher Veränderungen im Sinne des Abs. 4 darzustellen sind.

1.4. Artikel VI UmgrStG/Spaltung:

§ 32 UmgrStG lautet folgendermaßen (Fettdruck durch Bundesfinanzgericht):

"(1) Spaltungen im Sinne dieses Bundesgesetzes sind

1. Auf- und Abspaltungen zur Neugründung oder zur Aufnahme auf Grund des Bundesgesetzes über die Spaltung von Kapitalgesellschaften, BGBl. Nr. 304/1996, und

2. Spaltungen ausländischer Körperschaften im Ausland auf Grund vergleichbarer Vorschriften,

wenn nur Vermögen im Sinne der Abs. 2 und/oder 3 auf die neuen oder übernehmenden Körperschaften tatsächlich übertragen wird und soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes beim Rechtsnachfolger nicht eingeschränkt wird.

(2) Zum Vermögen zählen Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile und Kapitalanteile im Sinne des § 12 Abs. 2.

(3) Abweichend von Abs. 2 gilt Folgendes:

1. Liegen bei einem Forstbetrieb keine Teilbetriebe im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 1 vor, gilt als Teilbetrieb die Übertragung von Flächen, für die ein gesetzlicher Realteilungsanspruch besteht und die von der neuen oder übernehmenden Körperschaft für sich als Forstbetrieb geführt werden können.

2. Liegen bei einem Betrieb, dessen wesentliche Grundlage der Klienten- oder Kundenstock ist, keine Teilbetriebe im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 1 vor, gilt bei einer nicht verhältniswahrenden Auf- oder Abspaltung als Teilbetrieb die Übertragung jenes Teiles des Klienten- oder Kundenstocks, der in der spaltenden Körperschaft bereits vor der Spaltung von einem Anteilsinhaber dauerhaft betreut worden ist und in der neuen oder übernehmenden Körperschaft für sich als Betrieb geführt werden kann.

(4) Auf Spaltungen im Sinne des Abs. 1 sind die §§ 33 bis 38 anzuwenden."

1.5. Nach § 12 Abs. 2 UmgrStG (Art. III/Einbringungen; Fettdruck durch Bundesfinanzgericht) zählen zum Vermögen nur

1. Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dienen, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz (§ 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) für den gesamten Betrieb des Einbringenden vorliegt,

2. Mitunternehmeranteile, das sind Anteile an Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz (§ 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) der Mitunternehmerschaft vorliegt, an der die Beteiligung besteht,

3. Kapitalanteile, das sind Anteile an inländischen und vergleichbaren ausländischen Kapitalgesellschaften sowie Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, weiters an anderen ausländischen Gesellschaften eines Mitgliedstaates der Europäischen Union, die die in der Anlage zu diesem Bundesgesetz vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 3 der Richtlinie Nr. 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 (ABl. EG Nr. L 225 S. 1) in der Fassung des Vertrages über den Beitritt Österreichs zur Europäischen Union erfüllen,

- wenn sie mindestens ein Viertel des gesamten Nennkapitals oder des rechnerischen Wertes der Gesamtanteile umfassen oder

- wenn die eingebrachten Anteile der übernehmenden Gesellschaft für sich oder gemeinsam mit ihr bereits vor der Einbringung gehörenden Anteilen unmittelbar die

Mehrheit der Stimmrechte an der Gesellschaft, deren Anteile eingebracht werden, vermitteln oder erweitern.

Zum Begriff des Kapitalanteiles zählt bei vertraglicher Einbeziehung auch der am Einbringungsstichtag ausstehende Teil des nachweisbar ausschließlich zur Anschaffung des einzubringenden Anteiles aufgenommenen Fremdkapitals.

1.6. § 39 UmgrStG sieht für den Fall **mehrfacher Umgründungen auf einen Stichtag** Folgendes vor:

"Werden mehrere Umgründungen, die dasselbe Vermögen ganz oder teilweise betreffen, auf einen Stichtag bezogen, gilt für ertragsteuerliche Zwecke erst die letzte Vermögensübertragung für den oder die davon betroffenen Rechtsnachfolger als mit dem Beginn des auf den ersten Umgründungsstichtag folgenden Stichtages bewirkt, wenn dies von sämtlichen an den Umgründungen Beteiligten in einem Umgründungsplan festgelegt wird. Voraussetzung ist, daß der Umgründungsplan spätestens am Tag der Beschlußfassung der ersten Umgründung gefaßt und in allen Umgründungsverträgen auf diesen Plan Bezug genommen wird."

2. Erwägungen:

2.1. Zur Anwendungsvoraussetzung des § 32 Abs. 2 iVm § 12 Abs. 2 UmgrStG (Vorliegen qualifizierten Vermögens):

2.1.1. Im gegenständlichen Fall war strittig, ob auf zwei Umgründungsvorgänge der Abspaltung, die im Rahmen mehrfacher Umgründungen innerhalb einer Konzerngruppe erfolgte, die Begünstigung des Umgründungssteuergesetzes anzuwenden war.

Unbestritten ist im gegenständlichen Fall, dass die Bf/Holding, deren Rechtsnachfolgerin die Bf ist, mit Spaltungs- und Übernahmeverträgen vom 01.09.2008 im Wege zweier Abspaltungsschritte per 31.01.2008 Vermögen übertragen hat.

Spaltungen im Sinne des UmgrStG liegen gemäß dessen § 32 Abs. 1 Z 1 UmgrStG vor bei Auf- und Abspaltungen zur Neugründung oder zur Aufnahme auf Grund des Bundesgesetzes über die Spaltung von Kapitalgesellschaften, BGBl. Nr. 304/1996, wenn nur **Vermögen im Sinne der Abs. 2 und/oder 3** auf die neuen oder übernehmenden Körperschaften tatsächlich übertragen wird und soweit das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes beim Rechtsnachfolger nicht eingeschränkt wird.

Im vorliegenden Fall lagen nach den vorliegenden Verträgen Abspaltungen vor. Dass kein Vermögen im Sinne des Abs. 3 betroffen und auch das Besteuerungsrecht Österreichs hinsichtlich der stillen Reserven gegeben ist, stand außer Streit.

Strittig war zunächst nur, ob im Rahmen der Spaltung nach dem Spaltungsgesetz tatsächlich Vermögen im Sinne des § 32 Abs. 2 UmgrStG übertragen wurde.

2.1.2. Als Vermögen im Sinne des § 32 Abs. 2 UmgrStG gelten Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile und Kapitalanteile im Sinne des **§ 12 Abs. 2 UmgrStG**.

Die **Erläuterungen der Regierungsvorlage des StRefG 1993 zu Art VI UmgrStG und zu § 32 UmgrStG** (1237 BlgNR 18. GP) lauten auszugsweise wie folgt (Fettdruck durch Bundesfinanzgericht):

"Die Neufassung des gesamten Art VI ist auf Grund der Schaffung eines handelsrechtlichen Spaltungsgesetzes (Art I des Gesellschaftsrechtsänderungsgesetzes, BGBl Nr 458/1993) erforderlich geworden. Zum einen soll ebenso wie in Art I und II UmgrStG die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Umgründungsfigur festgelegt, zum anderen aber die weiter gehende Spaltung nach Art VI für jene Fälle aufrechterhalten werden, in denen die handelsrechtliche Figur nicht zur Anwendung kommen kann. Im Interesse eines steuerlichen Gleichklanges innerhalb der Spaltungen sollen die für Art VI bisher maßgebenden wesentlichen Voraussetzungen, nämlich die der Einschränkung der Teilungsmasse auf Vermögen im Sinne des § 12 Abs 2 und der Steuerneutralität der Neugestaltung der Anteilsverhältnisse bei Vorliegen wertgleicher Anteilsveränderungen, auch für Spaltungen nach dem Spaltungsgesetz Bedeutung haben.

Um der im Bericht des Justizausschusses zum Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 1993 (NR: GP XVIII AB 1016) festgehaltenen Interpretation über die steuerliche Behandlung von Spaltungen auf Grund des Spaltungsgesetzes eine formalgesetzliche Deckung zu verschaffen, soll sich die Neufassung des Art VI auf alle seit 1. Juli 1993 beschlossenen Spaltungen nach dem neuen Gesetz, die die steuerlichen Voraussetzungen erfüllen, erstrecken. Soweit sich auf Grund einer solchen Spaltung noch Wirkungen im Bereich der auslaufenden Gewerbe- und Vermögensteuer ergeben, sollen diese Wirkungen ungeachtet des Fehlens in den neuen Spaltungsvorschriften im Sinne der bisherigen Regelungen des Art VI eintreten.

Zu § 32:

Abs 1 zählt als steuerwirksame Spaltungen in Z 1 jene nach dem SpaltG (im Folgenden ‚Handels-Spaltung‘) und in Z 2 die bisher nur abgabenrechtlich geregelten (im Folgenden ‚Steuer-Spaltung‘) auf, Abs 2 beschreibt in genauerer Weise als bisher die Steuer-Spaltungen.

Die in Abs 1 Z 1 angesprochenen Handels-Spaltungen fallen nur dann unter Art VI, wenn die Teilungsmasse ausschließlich begünstigtes Vermögen im Sinne des § 12 Abs 2 umfasst.

Beispiel:

Eine nach SpaltG zulässige Aufspaltung einer GesmbH in eine neue Betriebs-GesmbH und eine (für die Betriebsliegenschaften zuständige) BesitzGesmbH kann nicht unter Art VI fallen. In diesem Fall wäre eine unter Art VI fallende Abspaltung nach dem SpaltG dahingehend möglich, dass die spaltende GesmbH den Realbesitz behält und den Betrieb in die neue GesmbH überträgt."

Entsprechend der dargelegten Zielsetzung des UmgrStG, nur Umgründungen unter Fortsetzung des wirtschaftlichen Engagements zu begünstigen, darf auch bei

Handelsspaltung nur begünstigtes Unternehmensvermögen iSd Abs 2 und 3 auf die neuen oder übernehmenden Gesellschaften übertragen werden (§ 32 Abs 1). Spaltungen, bei denen anderes Vermögen übertragen wird, fallen zwar unter das SpaltG, nicht jedoch unter das UmgrStG. Die Einschränkung des übertragenden Vermögens auf § 12 entspricht den Art III bis V (vgl. Huber in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen, RZ 50 zu Art VI § 32; UFS 15.10.2008, RV/1353-W/05).

Damit kann dem Einwand des steuerlichen Vertreters der Bf nicht beigetreten werden, dass im Spaltungsgesetz als abspaltbares Vermögen "die Übertragung eines oder mehrerer Vermögensteile" normiert sei. **Spaltungen im Sinne des Spaltungsgesetzes können nur dann unter Art. VI UmgrStG fallen, wenn Vermögen im Sinne des Art. 12 Abs. 2 UmgrStG betroffen ist.**

2.1.3. Zum Vermögen gemäß § 12 Abs 2 UmgrStG zählen nur

1. Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 des EStG dienen, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz für den gesamten Betrieb des Einbringenden vorliegt,
2. Mitunternehmeranteile, sowie
3. Kapitalanteile, das sind Anteile an inländischen und vergleichbaren ausländischen Kapitalgesellschaften, ..., wenn sie mindestens ein Viertel des gesamten Nennkapitals umfassen

2.1.4. Die Begriffe "Betrieb" und "Teilbetrieb" sind laut Rechtsprechung, Finanzverwaltung und herrschender Meinung mangels eigenständiger Begriffsbestimmung im UmgrStG nach den Regeln des EStG auszulegen. Für die Beurteilung des Vorliegens eines (Teil)Betriebes iSd § 12 Abs. 2 ist auf die Judikatur, Verwaltungspraxis und Lehre zu § 24 EStG zurückzugreifen (siehe VwGH 18.11.2009, 2006/13/0160; VwGH 26.06.2014, 2010/15/0140). Ein Betrieb bzw. Teilbetrieb ist demnach die Zusammenfassung von menschlicher Arbeitskraft und sachlichen Produktionsmitteln zu einer selbständigen organisatorischen Einheit zur Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit oder Gewerbebetrieb (VwGH 18.11.2009, 2006/13/0160; VwGH 26.06.2014, 2010/15/0140 m.w.N.; Jakom/*Marschner*, EStG, 2016, § 4 Rz 3 unter Verweis auf VwGH 18.07.1995, 91/14/0217; *Furherr* in *Kofler*, UmgrStG⁵ § 12 Rz 74 m.w.N.).

Wie den angeführten Zitaten zu entnehmen ist, basiert die Übernahme des einkommensteuerlichen Teilbetriebsbegriffes vor allem auf entsprechenden Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes (siehe VwGH 18.11.2009, 2006/13/0160; VwGH 26.06.2014, 2010/15/0140), die von Literatur und Verwaltungspraxis übernommen wurden. Der Einwand der Bf, dass die Zugrundelegung eines solchen unter Hinweis auf die Richtlinien zum UmgrStG (ohne normativen Charakter - darin ist der Bf zuzustimmen) im (Spezial-)Gesetz keine Deckung finde und dessen Übernahme aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzung der Normierung des Begriffes Teilbetrieb im EStG und im UmgrStG unzulässig sei, kann somit nicht gefolgt werden.

2.1.4.1. Das Vorliegen **betrieblicher Einkünfte** ist losgelöst von der Rechtsform des Einbringenden (rechtsformunabhängig) zu prüfen. Der Umstand, dass bei Körperschaften nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 idR umfassend Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen und bei einer Personengesellschaft nach § 2 Abs. 4 Z 3 EStG 1988 die geringste gewerbliche Tätigkeit sämtliche betriebliche Aktivitäten zu gewerblichen Tätigkeiten macht (*Bergmann*, GeS 2011, 86), führt nicht zur (automatischen) Einbringungsfähigkeit des Vermögens. Eine vermögensverwaltende Personen- oder Kapitalgesellschaft (insbesondere ausschließliche Holding Kapitalgesellschaften) verfügt daher über keinen Betrieb oder Teilbetrieb iSd § 12 Abs. 2 Z 1 (*Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁵, § 12 Rz 39, 43). Die Übertragung von nicht betrieblichen Tätigkeiten oder Einzelwirtschaftsgütern auf eine Körperschaft unterliegt nicht den Bestimmungen des Art. III (*Furherr in Kofler*, UmgrStG⁵, § 12 Rz 78 unter Verweis auf UmgrStR Rz 692; *Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁵, § 12 Rz 39; zur Gewerblichkeit und damit Einbringungsfähigkeit einer Immobilienverwaltung *Pröll*, UFSaktuell 2008, 180, wonach gewerbliche Nebenleistungen im "erheblichen Umfang" vorliegen müssen).

2.1.4.2. Die Bf/Holding war Komplementärin der A Gesellschaft m.b.H. & Co KG (= Mieterin des Grundstückes in X).

Nach § 22 Z 3 bzw. § 23 Z 2 EStG 1988 zählen Vergütungen, die ein Gesellschafter für die Überlassung von Wirtschaftsgütern im Rahmen des Leistungsaustausches bezieht, zu seinen Gewinnanteilen und nicht zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (VwGH 28.11.2002, 2000/13/0097).

Der Bezug von Gewinnanteilen bedeutet nicht, dass der Mitgesellschafter über einen eigenen Betrieb oder Teilbetrieb verfügt. Wirtschaftsgüter, die der Mitunternehmer der Mitunternehmerschaft zur Verfügung stellt, sind vielmehr notwendiges Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft (notwendiges Sonderbetriebsvermögen; siehe VwGH 19.05.2005, 2000/15/0179).

Weiters stellt auch allein das Halten von Beteiligungen noch keine gewerbliche Betätigung dar (VwGH 29.11.2006, 2003/13/0065).

Eine Einkünfte aus Gewerbebetrieb bedingende Teilbetriebseigenschaft der Vermietung der einzelnen Grundstücke der Bf/Holding könnte sohin nur unterstellt werden, wenn die Tätigkeit an sich zu betrieblichen Einkünften führen würde.

2.1.4.3. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist **Gebäudevermietung grundsätzlich Vermögensverwaltung**. Als maßgebliches Unterscheidungskriterium zwischen Vermögensverwaltung und gewerblicher Tätigkeit hat der Gerichtshof in seiner Rechtsprechung stets die Frage angesehen, ob, in welcher Richtung und in welchem Ausmaß die Tätigkeit des Vermieters über die bloße Überlassung des Bestandgegenstandes hinausgeht, dabei aber daran festgehalten, dass die durch jede Art von Vermietung bedingte laufende Verwaltungsarbeit und die durch sie gleichfalls oft erforderliche Werbetätigkeit allein die Betätigung noch nicht zu einer gewerblichen wird, solange zur bloßen Vermietung nicht besondere, mit der

Vermietung nicht im Regelfall oder stets verbundene Umstände hinzutreten, durch die eine weitere Tätigkeit des Vermieters, die über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgeht, bedingt wird. Adaptierungs- und Ausbauarbeiten an einem Gebäude, die seiner besseren Vermietbarkeit dienen sollen, sprengen auch dann noch nicht den Rahmen der Vermögensverwaltung, wenn sie beträchtliche Fremdmittel erfordern (VwGH 10.12.1997, 95/13/0115, mwN).

Es müssten Nebenleistungen, die über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehen, erbracht werden. Weder die Führung eines in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetriebes "zur Durchführung der Baumaßnahmen" noch der Einsatz eines kaufmännisch geschulten Mitarbeiters noch das Führen kaufmännischer Bücher machen die ohne jegliche Nebenleistung erbrachte entgeltliche Raumüberlassung zu einer gewerblichen Betätigung. Für die Verwaltung umfangreichen Liegenschaftsvermögens durch wirtschaftlich optimale Vermietung mag alles das nützlich sein, bleibt aber dann, wenn eigenes Vermögen in der sachlich gebotenen aufwändigen Weise verwaltet wird, trotzdem Vermögensverwaltung im Sinne des § 32 BAO (VwGH 10.12.1997, 95/13/0115; VwGH 22.04.2004, 2000/15/0105).

Die **Abgrenzung der Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb** geht von Art und Umfang der zusätzlichen Leistungen aus. Die Entscheidung richtet sich danach, ob die zusätzlichen Aufwendungen einen über die bloße Vermögensverwaltung hinausgehenden Ertrag und/oder Nutzen erwarten lassen. Die Grenze der Vermögensverwaltung wird überschritten, wenn Maßnahmen gesetzt werden, um mehr Einkünfte zu erzielen, als sich alleine aufgrund des bloßen Kapitaleinsatzes erzielen ließen (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188; *Doralt*, EStG¹⁰, § 23 Tz 106).

2.1.4.4. Im gegenständlichen Fall wurde im Rahmen der Betriebsprüfung unwidersprochen festgestellt, dass die Vermietungstätigkeit der Bf/Holding betreffend die beiden Liegenschaften in Y und X keine darüber hinausgehenden Aktivitäten umfasste. Die Bf/Holding verfügte auch nicht über entsprechendes Personal und wurden offensichtlich auch Beheizung, Energie und Betriebskosten nicht über die Vermieterin abgerechnet, da kein entsprechender Aufwand verbucht wurde. Es war daher aufgrund der oben zitierten Rechtsprechung jedenfalls von **reiner Vermögensverwaltung**, die keinen Gewerbebetrieb begründet, auszugehen. Auch die umfangreichen Instandhaltungs- und Umbauarbeiten am Grundstück in X konnten keine andere Sichtweise begründen, da solche nach den zitierten Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes einer besseren Vermietbarkeit dienten und damit nicht die im Rahmen der Vermögensverwaltung übliche Bewirtschaftung eines Mietobjektes sprengten.

Insgesamt waren für das Bundesfinanzgericht **keine über die bloße Vermögensverwaltung hinausgehenden Nebenleistungen**, die die Annahme einer gewerblichen Betätigung gerechtfertigt hätten, erkennbar und wurden solche von der Bf im gesamten Verfahren auch niemals behauptet oder diesbezüglich den Feststellungen der Betriebsprüfung entgegen getreten.

Mangels Vorliegens einer betrieblichen Tätigkeit konnte daher auch nicht von einer Übertragung von "Teilbetrieben", die gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 gedient hätten, ausgegangen werden. Der gesetzliche Tatbestand des § 32 Abs. 2 UmgrStG, der auch für Spaltungen die Übertragung von Teilbetrieben im Sinne des § 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG vorsieht, war sohin nicht erfüllt.

2.1.5. Zum Teilbetriebsbegriff laut Fusionsrichtlinie:

Zwecks Harmonisierung der ertragsteuerlichen Behandlung grenzüberschreitender Umgründungen wurden die "Richtlinie des Rates über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedsstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedsstaat in einen andern Mitgliedsstaat" (**Fusionsrichtlinie, FRL**), idF **RL 90/434/EWG** vom 23.07.1990, ABI L 225/1 vom 20.08.1990 sowie die Änderungsrichtlinie 2005/19/EG vom 17.02.2005, ABI L 58/19 vom 04.03.2005, erlassen.

Mit **Richtlinie 2009/133/EG** des Rates vom 19.10.2009 wurde die mehrfach geänderte Richtlinie vom 23.07.1990 neu kodifiziert.

Art. 1 der Fusionsrichtlinie lautet folgendermaßen:

" Jeder Mitgliedstaat wendet diese Richtlinie auf folgende Vorgänge an:

a) Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, wenn daran Gesellschaften aus zwei oder mehr Mitgliedsstaaten beteiligt sind;

b)"

Die gemeinschaftsrechtliche Fusionsrichtlinie verpflichtet die Mitgliedsstaaten zur steuerneutralen Behandlung von bestimmten Umgründungsvorgängen, wenn daran Gesellschaften aus zwei oder mehr EU-Mitgliedsstaaten beteiligt sind. In ihrem sachlichen Anwendungsbereich erfasst sie Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Anteilstausch. Soweit an den genannten Umgründungen Gesellschaften verschiedener Mitgliedsstaaten beteiligt sind, dürfen diese Vorgänge nicht durch besondere Beschränkungen, Benachteiligungen oder Verfälschungen aufgrund steuerlicher Vorschriften der Mitgliedsstaaten eingeschränkt werden (*Kofler/Schindler* SWI 2006/262f; siehe hierzu auch die einleitend angeführten Gründe für die Erlassung der Fusionsrichtlinie).

Die FRL regelt die ertragsteuerlichen Folgen bestimmter EU-grenzüberschreitender Umgründungen (Fusion, Spaltung, Einbringung von Unternehmensteilen und Austausch von Anteilen, wenn daran Gesellschaften aus zwei oder mehreren Mitgliedsstaaten beteiligt sind) und von EU-grenzüberschreitenden Sitzverlegungen einer Europäischen Gesellschaft (*Societas Europaea, SE*) oder Europäischen Genossenschaft (*SCE*)

von einem Mitgliedsstaat in den anderen. Laut überwiegendem Schrifttum gilt der weitergefasste europäische Teilbetriebsbegriff iRd richtlinienkonformen Auslegung nicht nur für grenzüberschreitende Einbringungen, sondern auch für rein nationale Einbringungen, weil Art. III nicht zwischen nationalen und grenzüberschreitenden Einbringungen unterscheidet (*Furherr in Kofler*, UmgrStG⁵ § 12 Rz 56 und 88 mwH; *Wolf* in SWK 26/2005, S 769).

Ihrem klaren Wortlaut nach ist die Fusionsrichtlinie jedoch nur auf Umgründungsvorgänge anzuwenden ist, wenn daran Gesellschaften aus **zwei oder mehr Mitgliedsstaaten beteiligt** sind (in diesem Sinne auch UFS 28.07.2011, RV/0441-S/04).

Darüber hinaus lagen im gegenständlichen Fall auch keine "Teilbetriebe" im Sinne der FRL vor, dies aufgrund folgender Erwägungen:

Art. 2 lit. i FRL definiert den Begriff **Teilbetrieb** als *"Gesamtheit der in einem Unternehmensteil einer Gesellschaft vorhandenen aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die in organisatorischer Hinsicht einen selbständigen Betrieb, dh eine aus eigenen Mitteln funktionsfähige Einheit, darstellen"*.

Kernelement des Teilbetriebsbegriffes ist somit ein Betrieb, der in organisatorischer Hinsicht selbständig funktionsfähig ist. Hinsichtlich des Merkmales Betrieb fordert die FRL nicht zwingend eine betriebliche Tätigkeit iSd EStG, wenngleich strittig ist, ob schon eine umfangreiche Vermögensverwaltung ausreicht (*Posautz/Six*, taxlex 2005, 136 mwH; *Herzig*, IStR 1994, 3; negativ jedenfalls zu einem Beteiligungsbündel EuGH 13.12.1991, C-164/90). Nach *Wolf* in SWK 26/2005, S 769, kann einem bloß vermögensverwaltenden Betrieb mit guten Gründen die Eigenschaft von einbringungsfähigem Vermögen abgesprochen werden, zumal eine besondere Förderungswürdigkeit hier nicht ersichtlich sei. Auch die Fusionsrichtlinie verfolge unzweifelhaft nicht das Ziel, die Übertragung von vermögensverwaltenden Gebilden zu fördern. Wenn ein Begriff im jeweils anzuwendenden Gesetz nicht definiert ist, muss nach dem Sinn und Zweck der jeweiligen Norm in teleologischer Auslegung eine Begriffsdefinition gefunden werden. Gemäß der Betriebswirtschaftslehre wird der Betrieb als das organisatorische Zusammenwirken von Produktionsfaktoren definiert. Insbesondere wird dem Einsatz von menschlicher Arbeitskraft eine Schlüsselrolle bei der Begriffsfindung zukommen (*Wolf* in SWK 26/2005, S 769). Jedenfalls ist eine Leistungserbringung am Markt erforderlich, eine bloß interne Dienstleistungsfunktion wie etwa zB Buchhaltung, Produktion oder Vertrieb genügt nicht (*Posautz/Six*, taxlex 2005, 136 mwH; *Herzig*, IStR 1994, 4; siehe hiezu *Furherr in Kofler*, UmgrStG⁵ § 12 Rz 88).

Im gegenständlichen Fall wurden aufgrund der Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens lediglich Liegenschaften abgespaltet, die von der Bf im Rahmen der Vermögensverwaltung innerhalb des B Konzerns bewirtschaftet wurden.

Im Hinblick auf obige Erwägungen, insbesondere unter Bedachtnahme auf die betriebswirtschaftliche Definition des Betriebes als organisatorisches Zusammenwirken

von Produktionsfaktoren konnte im vorliegenden Fall auch der Teilrechtsbegriff der Fusionsrichtlinie nicht als erfüllt betrachtet werden.

2.1.6. Im Ergebnis stellte das der Abspaltung unterzogene Vermögen somit **weder nach innerstaatlichem Recht noch nach der Fusionsrichtlinie auf unionsrechtlicher Ebene qualifiziertes Vermögen** gemäß § 12 Abs. 2 UmgrStG dar.

2.1.7. Anzumerken ist an dieser Stelle, dass diese Feststellung unabhängig davon zu erfolgen hatte, dass der Umgründungsplan von der Bf/Holding schon im Jahr 2008 an das Finanzamt übermittelt wurde. Die vom steuerlichen Vertreter der Bf in seiner Beschwerde relevierte einmonatige Wartefrist, innerhalb derer sich das Finanzamt zum Umgründungsplan äußern müsse, ist dem Gesetz nicht zu entnehmen.

Auch eine Berufung auf den Vertrauensgrundsatz konnte dem Beschwerdebegehren nicht zum Erfolg verhelfen, da einerseits das Unterlassen von Handlungen (= hier Prüfung der einzelnen Umgründungsschritte durch das Finanzamt bereits im Jahr 2008) keine Grundlage für Treu und Glauben bilden kann (VwGH 22.11.2012, 2008/15/0265). Andererseits kommt nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (siehe zB VwGH 03.11.2005, 2003/15/0136) dem Legalitätsprinzip der Vorrang gegenüber dem Grundsatz von Treu und Glauben zu. Die Teilbetriebseigenschaft war daher aufgrund der geltenden gesetzlichen Bestimmungen zu prüfen.

2.2. Zum Zeitpunkt der Gewinnrealisierung mangels Vorliegens qualifizierten Vermögens:

2.2.1. In § 20 KStG 1988 legte der Gesetzgeber fest, mit welchen **Werten** das Vermögen bei Vermögensübertragungen, auf die die **Voraussetzungen des Umgründungssteuergesetzes nicht zutreffen**, bei der übertragenden Gesellschaft sowie der übernehmenden Gesellschaft in Ansatz zu bringen sind.

Im Zusammenhang mit Einbringungen und Abspaltungen normiert § 20 Abs. 1 Z 2 KStG 1988 die Anwendung von **§ 6 Z 14 EStG 1988**. Dort sind die Grundsätze festgelegt, die für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens gelten.

Nach dessen **lit. b** gilt die Einbringung bzw. die Einlage von Wirtschaftsgütern, wenn sie nicht unter das Umgründungssteuergesetz fällt, als **Tausch** im Sinne der lit. a. Das heißt, dass eine Anschaffung und eine Veräußerung vorliegen; als Veräußerungspreis des abgegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes ist jeweils der gemeine Wert des abgegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen. Zusätzlich zu diesem Bewertungsgrundsatz wird im zweiten Satz des § 6 Z 14 lit. b EStG 1988, was den **Zeitpunkt der Gewinnrealisierung** anlangt, festgehalten, dass die Einbringung von (Teil)Betrieben, Mitunternehmer- und Kapitalanteilen im Sinne des § 12 Abs. 2 des UmgrStG auf den nach dem Umgründungssteuergesetz maßgeblichen Einbringungstichtag zu beziehen ist.

Hinsichtlich der Ermittlung des Liquidations- oder Veräußerungsgewinnes bestimmt **§ 20 Abs. 2 Z 2 KStG 1988** unter anderem für Abspaltungen, dass der Wert der Gegenleistung

nach dem Stand zum Spaltungsstichtag im Sinne des Umgründungssteuergesetzes anzusetzen ist.

Aus einer Zusammenschau der Bestimmungen des § 6 Z 14 EStG 1988 und des § 20 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 haben Teile der Literatur und die frühere Verwaltungspraxis (Rz 1808 UmgrStR in der bis 21.08.2007 geltenden Fassung) abgeleitet, dass auch in Fällen, in denen **nicht qualifiziertes Vermögen** übertragen wird und deswegen das Umgründungssteuergesetz nicht anzuwenden ist, hinsichtlich der Gewinnrealisierung eine Rückwirkung auf den Einbringungs- bzw. Spaltungsstichtag anzunehmen ist.

2.2.2. Hierzu ist Folgendes auszuführen:

Die Bestimmungen des § 6 Z 14 EStG 1988 sowie des § 20 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 sind grundsätzlich Bewertungsvorschriften, die die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter bzw. des Vermögens bei den Gesellschaften regeln sollen, die an einer Vermögensübertragung beteiligt sind, bezüglich welcher die Voraussetzungen des Umgründungssteuergesetzes nicht gegeben sind.

Mit Ausnahme der Bestimmung des § 6 Z 14 lit. b zweiter Satz EStG 1988, wonach die Einbringung von qualifiziertem Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG auf den nach dem Umgründungssteuergesetz maßgeblichen Einbringungsstichtag zu beziehen ist, ist diesen Bestimmungen **keine Aussage über den Zeitpunkt der Gewinnrealisierung** zu entnehmen.

Dieser Zeitpunkt ist folglich nach den **allgemeinen Regeln des Ertragssteuerrechts** zu beurteilen.

Als Anschaffungs- bzw. Veräußerungszeitpunkt im Rahmen des Tauschgeschäftes ist entsprechend der Judikatur (zB VwGH 08.05.2003, 99/15/0036; Jakom/Laudacher, EStG, 2016, § 6 Rz 25) der **Zeitpunkt des Erwerbs bzw. Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums** anzunehmen.

Die Steuerschuld entsteht mit der Verwirklichung des Steuertatbestandes unmittelbar auf Grund des Gesetzes und kann in der Regel durch nachträgliche privatrechtliche Vereinbarungen, mag diesen von den Parteien auch Rückwirkung beigelegt worden sein, nicht beseitigt werden. Diese **Unbeachtlichkeit rückwirkender Vereinbarungen** vertrat der Verwaltungsgerichtshof auch in Fällen, in denen ein steuerrelevanter Sachverhalt nachträglich geändert wurde. Er verwies in diesem Zusammenhang auf die österreichische steuerrechtliche Literatur, wonach privatrechtliche Vereinbarungen auch innerhalb eines Geschäftsjahres grundsätzlich abgabenrechtlich keine rückwirkende Bedeutung haben könnten (VwGH 03.05.1983, 82/14/0277). Rückwirkende Rechtsgeschäfte sind ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Zulässigkeit für den Bereich des Steuerrechtes nicht anzuerkennen, es sei denn, der Gesetzgeber selbst hätte diesen Grundsatz durch eine besondere Vorschrift ausdrücklich oder schlüssig zu Gunsten einer steuerlichen Relevanz rückwirkender Tatbestände durchbrochen (VwGH 25.03.1999, 96/15/0079 mwN; *Kofler/Six in Kofler, UmgrStG*⁵, § 13 Rz 11).

2.2.3. Dies bedeutet im Zusammenhang mit der Übertragung von nicht qualifiziertem Vermögen im Zuge einer Spaltung Folgendes:

2.2.3.1. Die Rückwirkungsbestimmung des zweiten Satzes des **§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988** gilt **explizit nur für qualifiziertes Vermögen** und ist hier somit nicht anwendbar.

2.2.3.2. Die frühere Verwaltungspraxis (siehe Rz 1808 UmgrStR vor dem Wartungserlass vom 22.08.2007 geltenden Fassung), die der Bestimmung des § 20 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 normativ offensichtlich eine viel breitere Wirkung zumaß, ging ursprünglich auch im Zusammenhang mit der Übertragung von nicht qualifiziertem Vermögen von einer Rückwirkung aus (siehe hierzu *Hirschler* in SWK 17/18/2003, S 466). Demgegenüber wurde aber in den Körperschaftsteuerrichtlinien (siehe Rz 1468) hinsichtlich des Zeitpunktes der Realisation des Tauschgewinnes bei nicht qualifiziertem Vermögen wie zB Liegenschaften eine Rückwirkung abgelehnt. Da es sich begrifflich um keine Umgründung handle, liege nur eine Einlage in eine Körperschaft vor, für die eine rückwirkende Gewinnrealisierung nicht vorgesehen sei. Der Tauschgewinn werde daher am Tag der Beschlussfassung der Spaltung realisiert.

2.2.3.3. Auch nach Ansicht des erkennenden Gerichts kann diese Bestimmung nicht als Grundlage für eine entsprechende Rückwirkungsfiktion herangezogen werden, da sie lediglich Aussagen darüber trifft, welcher Wert (= jener laut Spaltungsstichtag) in Ansatz zu bringen ist. Eine gesetzliche Anordnung, dass auch der Vermögensübergang mit diesem Zeitpunkt angenommen werden müsse, ist dieser Norm nicht zu entnehmen. Das Erfordernis einer restriktiven Interpretation in Bezug auf eine aus einer gesetzlichen Bestimmung allenfalls hervorgehende Rückwirkungsfiktion (hier des § 20 Abs. 2 Z 2 KStG 1988) ergibt sich auch aus der jüngsten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. In seinem Erkenntnis VwGH 20.01.2016, 2012/13/0013, wies der Gerichtshof explizit darauf hin, dass angesichts der grundsätzlichen Rückwirkungsfeindlichkeit des Ertragssteuerrechts **Rückwirkungsfiktionen** (hier im Umgründungssteuerrecht) als Ausnahmebestimmungen **nicht weit auszulegen** seien.

2.2.3.4. Nach allgemeinen ertragsteuerlichen Regeln kann somit von einem Tauschzeitpunkt (= zugleich Anschaffungs- und Veräußerungszeitpunkt) **erst zum Zeitpunkt der Beschlussfassung bzw. der Spaltungsvereinbarung** ausgegangen werden. Dieser privatrechtlichen Vereinbarung rückwirkende Geltung auf ertragsteuerlichen Ebene zu verleihen, wäre nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, wie oben dargelegt, nur dann möglich, wenn sich eine solche zu Gunsten einer steuerlichen Relevanz rückwirkender Tatbestände aus einer besonderen Vorschrift ergäbe.

2.2.3.5. *Hristov* vermeint in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG², § 20 Rz 46, dass sich eine Rückwirkung im Zusammenhang mit Abspaltungen deswegen ergeben könne, weil es sich bei der **Abspaltung** im Gegensatz zur Einbringung um einen **gesellschaftsrechtlichen Umgründungstyp** handle, der in seiner Gesamtheit von § 20 Abs. 1 Z 2 erfasst sei.

Dem könnte aber nach h.o. Ansicht nur gefolgt werden, wenn sich daraus eine entsprechende Rückwirkungsfiktion für steuerliche Belange ergäbe.

Eine solche kann aber aus dem Spaltungsgesetz nicht ersehen werden. Aus § 14 Abs. 2 SpaltG geht hervor, dass die unternehmensrechtliche Vermögensübertragung mit Eintragung im Firmenbuch vollzogen wird. Am zivilrechtlichen Zeitpunkt des Vermögensüberganges ändert auch der Umstand nichts, dass die Spaltung für Verrechnungszwecke im Innenverhältnis schuldrechtlich auf den Spaltungsstichtag bezogen wird (*Walter*, Umgründungssteuerrecht¹¹, 2016, 7. Abschnitt, Rz 857f).

Der Spaltungsstichtag legt lediglich den Tag fest, von dem an die Handlungen der übertragenden Gesellschaft als für Rechnung der neuen Gesellschaften vorgenommen gelten (§ 2 Abs. 1 Z 7 SpaltG). Aus dieser rückwirkenden schuldrechtlichen Verpflichtung im Innenverhältnis kann aber keine rückwirkende Übertragung wirtschaftlichen Eigentums an den von der Abspaltung betroffenen Wirtschaftsgütern zum Spaltungsstichtag abgeleitet werden. In diesem Sinne sprechen sich auch *Sulz/Wiesner* in RWZ 2/2001, 33 aus, wenn sie dem möglichen Einwand, dass infolge der schuldrechtlichen Rückwirkung der Spaltung im Innenverhältnis diese auch ertragsteuerlich anerkannt werden sollte, entgegenhalten, dass eine Rückwirkung außerhalb des Umgründungssteuergesetzes nur in den ausdrücklich geregelten Fällen anerkannt wird und diese Rückwirkung für alle Steuerpflichtigen gleich gelten müsse. Der Regelungsinhalt des § 20 Abs. 2 Z 2 KStG 1988 sei daher im Zweifel so zu verstehen, dass lediglich die ertragsteuerlichen Rückwirkungen im Rahmen des § 6 Z 14 (und § 24 Abs. 7) EStG 1988 finden sollten. Im Übrigen wird explizit und logisch nachvollziehbar darauf verwiesen, dass aus der Wortinterpretation des § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 der Umkehrschluss gezogen werden müsse, dass die Rückwirkungsfiktion nicht gelten könne, wenn nicht unter § 12 Abs. 2 UmgrStG fallendes Vermögen wie zB eine Liegenschaft oder Bargeld abgespalten würden.

2.2.3.6. Aufgrund obiger Erwägungen hat sich der weitaus überwiegende Teil der Literatur (*Zöchling/Andreaus* in *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁵, § 32 Rz 4; *Waitz-Ramsauer* in *Kofler*, UmgrStG⁵, 2016, § 32 Rz 92) der Meinung angeschlossen, dass der **Vermögensübergang von nicht qualifiziertem Vermögen nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen frühestens zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses bzw. der Beschlussfassung** erfolgen kann.

Nach *Strimitzer* (siehe in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, Die Körperschaftsteuer – KStG 1988, 24. Lfg. [November 2013], § 20 Rz 14, sowie in der Jubiläumsausgabe 25 Jahre KStG 1988, § 20 Rz 48) liegt bei Einbringungen und Abspaltungen von nicht qualifiziertem Vermögen ohnehin gar keine Umgründung vor, sodass § 20 KStG 1988 gar nicht zur Anwendung kommt, sondern allgemeines Ertragssteuerrecht. Die Anwendung von § 20 auf die Übertragung nicht qualifizierten Vermögens ist diesfalls somit gar nicht erforderlich.

Auch nach nunmehr einheitlicher Verwaltungspraxis (siehe Rz 1808 UmgrStR in der laut Wartungserlass vom 22.08.2007 geänderten Fassung sowie Rz 1468 KStR und Rz 1281

UmgrStR bereits vorher) kann im Hinblick auf die Anwendung der ertragsteuerlichen Grundsätze bei **Übertragung nicht qualifizierten Vermögens kein rückwirkender Vermögensübergang** angenommen werden.

2.2.4. Bezogen auf den gegenständlichen Fall bedeuten obige Ausführungen Folgendes:

2.2.4.1. Wie sich aus den vorliegenden Verträgen ergibt, erfolgten die **Beschlussfassung durch die Generalversammlungen** der beteiligten Gesellschaften **sowie der Vertragsabschluss** im Zusammenhang mit der Übertragung der Liegenschaften, die im Wege der Spaltung rückwirkend per 31.01.2008 übergehen sollten, erst am **01.09.2008**.

2.2.4.2. Am selben Tag – also am **01.09.2008** - wurde auch die Verschmelzung der Bf/Holding mit der Bf **beschlossen** und der **Verschmelzungsvertrag abgeschlossen**, dies zum **Verschmelzungstichtag 31.08.2008** (siehe Punkt IV des Vertrages). Die entsprechende Verschmelzung wurde am 23.12.2008 im Firmenbuch eingetragen.

2.2.4.3. Eine im Firmenbuch eingetragene Verschmelzung ist steuerlich so lange zu beachten, als sie nicht für nichtig erklärt wurde (**Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechts**) . Hinsichtlich des Anmeldezeitpunktes und der Rückwirkungsfristen gelten ausschließlich gesellschaftsrechtliche Regeln. Die Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechts betrifft nur die erste Anwendungsvoraussetzung des Art. I UmgrStG. Die in §§ 2 bis 6 UmgrStG angeführten Rechtsfolgen gehen abweichenden gesellschaftsrechtlichen Regeln vor (siehe hiezu *Zöchling/Paterno in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁵, § 1 Rz 12).

2.2.4.4. Im **gegenständlichen Fall** war vom Vorliegen einer (weil gesellschaftsrechtlich gültigen) steuerrechtlich gültigen Verschmelzung auszugehen, auf die die Regeln der §§ 2ff UmgrStG anzuwenden waren:

§ 2 Abs. 5 Satz 1 UmgrStG definiert den **Verschmelzungstichtag** als den Tag, zu dem die unternehmensrechtliche Schlussbilanz aufzustellen ist. Darin ist das Vermögen der übertragenden Gesellschaft entsprechend den Vorschriften des UGB auszuweisen. Aus steuerlicher Sicht besteht ein „Doppelbilanzierungsprinzip“: In der steuerlichen **Schlussbilanz nach § 2 Abs. 1 UmgrStG** wird das Vermögen stichtagsbezogen zum Verschmelzungstichtag nach steuerlichen Wertmaßstäben ausgewiesen, in der Verschmelzungsbilanz nach § 2 Abs. 5 Satz 2 das tatsächlich zu übertragende Vermögen, also einschließlich der rückwirkenden Vermögensänderungen gemäß § 2 Abs. 4 (= Gewinnausschüttungen der übertragenden Gesellschaft, Einlagenrückzahlungen durch die übertragende Körperschaft, Einlagen in die übertragende Körperschaft zwischen Verschmelzungstichtag und Tag des Abschlusses des Verschmelzungsvertrages). Die bilanzmäßige Darstellung in der Verschmelzungsbilanz soll die Bindungswirkung der übernehmenden Körperschaft an die steuerlich maßgebenden Werte der übertragenden Körperschaft erhärten und besser dokumentieren (*Kofler/Six in Kofler*, UmgrStG⁵, § 2 Rz 76). Das Erfordernis des Aufstellens einer Verschmelzungsbilanz ist lediglich eine Ordnungsvorschrift und gehört nicht zu den Anwendungsvoraussetzungen des

Art. 1 UmgrStG (*Zöchling/Tüchler in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁵, § 2 Rz 17). Unabhängig davon, ob eine Verschmelzungsbilanz erstellt wird oder nicht, ist die übernehmende Körperschaft nach § 3 Abs. 1 UmgrStG zur Übernahme und Fortführung der steuerlich maßgebenden Buchwerte (laut Verschmelzungsbilanz) verpflichtet (*Kofler/Six in Kofler*, UmgrStG⁶, 2017, § 2 Rz 78).

Aus § 2 Abs. 5 Satz 1 UmgrStG ergibt sich, dass der gesellschaftsrechtliche **Verschmelzungsstichtag auch steuerrechtlich maßgeblich** ist (*Kofler/Six in Kofler*, UmgrStG⁵, § 2 Rz 44; *Zöchling/Tüchler in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁵, § 2 Rz 11). Weicht der Verschmelzungsstichtag vom Regelbilanzstichtag ab, so ist für das entstehende Rumpfwirtschaftsjahr der Gewinn nach allgemeinen Grundsätzen zu ermitteln; die Besteuerung des Rumpfwirtschaftsjahres erfolgt in jenem Veranlagungszeitraum, in dem das Rumpfwirtschaftsjahr endet (*Kofler/Six in Kofler*, UmgrStG⁵, § 2 Rz 45).

Wenngleich im gegenständlichen Fall im Verschmelzungsvertrag (siehe Punkt VII) wegen der vermeintlichen Abspaltung der Liegenschaften per 31.01.2008 festgehalten wurde, dass sich im Vermögen keine Liegenschaften befänden, wurden die Buchwerte dieser Liegenschaften in der **Schlussbilanz zum 31.08.2008**, die der Verschmelzung zugrunde gelegt wurde, aufgrund der oben zitierten Bestimmung des § 2 UmgrStG richtigerweise erfasst. Lediglich die Verschmelzungsbilanz wies diese nicht aus. Da diese jedoch keine Anwendungsvoraussetzung des Art. I UmgrStG ist, konnte dieser Umstand die Verschmelzung nicht beeinträchtigen.

2.2.4.5. Mit Ablauf des Verschmelzungsstichtages (= 31.08.2008, 24.00 Uhr) ist das **gesamte Vermögen** (inklusive Liegenschaften) der Bf/Holding auf die Bf übergegangen. Die Spaltungsvereinbarung (Übertragung wirtschaftlichen Eigentums) wurde am 01.09.2008 – also erst nach Übergang des Betriebsvermögens der übertragenden Bf/Holding inklusive Liegenschaften – von der zu diesem Zeitpunkt zivilrechtlich noch aufrechten und handlungsfähigen Bf/Holding abgeschlossen, sodass deren Werte in der Schlussbilanz des übertragenden Unternehmens noch zu erfassen waren.

Die Abspaltung der Liegenschaften wurde mangels Rückwirkung der Vereinbarung infolge Vorliegens von nicht qualifiziertem Vermögen erst mit Vertragsabschluss am 01.09.2008 wirksam.

Darauf, dass das wirtschaftliche Eigentum schon von der Bf/Holding vor dem 01.09.2008 an jene Gesellschaften, die die abgespaltenen Liegenschaften übernahmen, übertragen worden wäre, liegen keinerlei Hinweise vor. Die Bf/Holding konnte bis zum Abschluss der Verträge am 01.09.2008 noch eigenständig als Eigentümer der Liegenschaften über diese schalten und walten, was bestimmend für das Vorliegen wirtschaftlichen Eigentums ist. Selbst im Falle der Verschmelzung wird in der Regel nicht von einem wirtschaftlichen Eigentumsübergang vor dem zivilrechtlichen Erwerb durch Eintragung ausgegangen, es sei denn, es wäre im Vertrag festgehalten, dass der übertragende Rechtsträger nur

mit Einwilligung des Übernehmers über die Vermögensgegenstände verfügen könnte (*Damböck* in ÖStZ 19/1999, 502).

Dies bedeutet, dass die Bf/Holding als wirtschaftliche und zivilrechtliche Eigentümerin (= bis zur Eintragung im Firmenbuch) am 01.09.2008 die Verträge über die Abspaltung noch abschließen konnte. In steuerlicher Hinsicht konnten die Einkünfte aus der Aufdeckung der stillen Reserven am 01.09.2008 nicht mehr bei der Bf/Holding erfasst werden, da deren letztes Wirtschaftsjahr infolge Verschmelzung am 31.08.2008 abgelaufen war.

2.2.5. Im Ergebnis bedeuten obige Ausführungen zusammenfassend Folgendes:

2.2.5.1. Aufdeckung der stillen Reserven/Zurechnung des Veräußerungsgewinnes:

Nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen gilt die Einbringung von Vermögen in eine Körperschaft als Tausch (§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988). Da beim Tausch jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vorliegt (§ 6 Z 14 lit. a EStG 1988), werden nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen die im eingebrachten Vermögen enthaltenen steuerhängigen stillen Reserven aufgedeckt und versteuert.

Die Spaltungsverträge vom 01.09.2008 betreffend die beschwerdegegenständlichen Liegenschaften wurden zwar von der an diesem Tag noch zivilrechtlich handlungsfähigen und bis zum Tag der Eintragung der Verschmelzung ins Firmenbuch noch als zivilrechtliche und wirtschaftliche Eigentümerin zu betrachtenden Bf/Holding abgeschlossen.

Steuerlich konnten wegen des – wie oben dargelegt – zwingenden Vermögensüberganges des gesamten Vermögens (also inklusive der Liegenschaften) der Bf/Holding auf die Bf mit 31.08.2008, 24.00 Uhr zufolge Verschmelzung die betreffenden Veräußerungsgeschäfte nur zu einer Aufdeckung der im eingebrachten Vermögen enthaltenen steuerhängigen stillen Reserven bzw. deren Versteuerung bei der übernehmenden Gesellschaft Bf führen, zumal der übertragenden Gesellschaft Bf/Holding nach Ablauf des Rumpfwirtschaftsjahres am Verschmelzungstichtag 31.08.2008 keine Einkünfte mehr aus dem übertragenen Vermögen mehr zufließen konnten.

Gemäß § 19 Abs. 1 BAO sind auf die Bf als Gesamtrechtsnachfolgerin der Bf/Holding zwar sämtliche abgabenrechtlichen Rechte und Pflichten übergegangen und hatte sie daher ab deren Löschung im Firmenbuch auch als Bescheidadressatin der an diese gerichteten Bescheide aus der Veranlagung von deren Einkünften zu gelten. Diese Veranlagung hat aber nur jene Einkünfte zu enthalten, die bis zum Erlöschen der Abgabepflicht der Bf/Holding (§ 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO), das heißt bis zum Ende des letzten Wirtschaftsjahres der übertragenden Gesellschaft (= 31.08.2008) erzielt wurden.

2.2.5.2. Zurechnung der Einkünfte bis zum 31.08.2008:

Durch § 2 Abs. 1 iVm Abs. 3 UmgrStG soll für steuerliche Zwecke eine klare zeitliche Abgrenzung der steuerlichen Sphären und eine nahtlose Einkommens- und Vermögenszurechnung hinsichtlich übertragender und übernehmender Körperschaft gesichert werden. Dadurch wird erreicht, dass mit dem Verschmelzungstichtag das

letzte Wirtschaftsjahr der übertragenden Körperschaft und deren Steuerrechtssubjektivität enden. Für jenes Jahr, in das der Verschmelzungstichtag fällt, hat daher noch eine eigenständige Einkommensermittlung stattzufinden. Die übertragende Körperschaft wird mit dem Gewinn oder Verlust aller im Kalenderjahr des Verschmelzungstichtages endenden Wirtschaftsjahres bzw. Rumpfwirtschaftsjahre letztmalig veranlagt (*Kofler/Six in Kofler, UmgrStG*⁵, § 2 Rz 4, 5 und 50).

Lässt man – wie oben dargelegt – eine Rückwirkung der Einlage nicht qualifizierten Vermögens nicht zu, so sind dem Rechtsnachfolger die Einkünfte aus dem übertragenen Vermögen ab dem der tatsächlichen Übertragung folgenden Tag zuzurechnen (*Hristov in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG*², § 20 Rz 68).

Im gegenständlichen Fall waren die Einkünfte aus den streitgegenständlichen Liegenschaften wegen nicht anerkannter Rückwirkung des Spaltungsgeschäftes den übernehmenden Gesellschaften Bb Immobilien GmbH und B Beteiligungsges.m.b.H. bzw. A Gesellschaft m.b.H. erst ab dem Tag der Beschlussfassung durch die beteiligten Gesellschaften (= 01.09.2008) zuzurechnen. Bis dahin waren sie noch bei der übertragenden Gesellschaft Bf/Holding zu erfassen.

Das letzte Wirtschaftsjahr der Bf/Holding (= übertragende Gesellschaft) endete aufgrund des Verschmelzungsvorganges am 31.08.2008. Die Einkünfte aus der Vermietung der Liegenschaften waren infolge dessen bis zu diesem Tag bei ihr in Ansatz zu bringen.

Rechnerisch bedeutet dies Folgendes:

Der **Gewinn des Rumpfwirtschaftsjahres vom 01.02. bis 31.08.2008** wurde in Übereinstimmung mit beiden Parteien des Beschwerdeverfahrens auf Basis der vorliegenden Bilanz, wie folgt, ermittelt (Beträge in €):

Umsatzerlöse	484.001,28
- AfA laut Bilanz	-100.104,00
- Sonstige Aufwendungen laut Bilanz	- 41.803,97
Zwischensumme	342.093,31
- Zinsertrag	894,43
- Zinsenaufwand	-32.654,57
Zwischensumme	310.333,17
- AfA laut Tz 2 BP-Bericht/ Herst. Aufw. Straße1	-12.572,00
Steuerpflichtiger Gewinn	297.761,17

Die **Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Bf/Holding des Kalenderjahres 2008** waren insgesamt somit folgendermaßen zu berechnen:

Steuerpflichtiger Gewinn - Wirtschaftsjahr 2007/2008 vor BP	107.634,84
+ Herstellungsaufwand Straße 1 laut Tz 2 des BP-Berichtes (unbestritten)	308.019,00
+ Steuerpflichtiger Gewinn – Rumpfwirtschaftsjahr 01.02.-31.08.2008	297.761,17
Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2008	713.415,01

Dem Beschwerdebegehren war im Ergebnis sohin insgesamt teilweise stattzugeben und spruchgemäß zu entscheiden.

B) Zu den Anspruchszinsen:

1. Rechtsgrundlagen:

1.1. § 205 BAO lautet in den hier maßgeblichen Stellen folgendermaßen:

"(1) Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen). Dies gilt sinngemäß für Differenzbeträge aus

*a) Aufhebungen von Abgabenbescheiden,
b) Bescheiden, die aussprechen, dass eine Veranlagung unterbleibt,
c) auf Grund völkerrechtlicher Verträge oder gemäß § 240 Abs. 3 erlassenen Rückzahlungsbescheiden.*

(2) Die Anspruchszinsen betragen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

..."

1.2. § 252 Abs. 1 und 2 BAO lauten:

"(1) Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

(2) Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Abgaben-, Mess-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid getroffen worden sind, so gilt Abs. 1 sinngemäß."

2. Erwägungen:

Nach dem Normzweck des § 205 BAO gleichen Anspruchszinsen die Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile aus, die für den Abgabepflichtigen dadurch entstehen, dass für eine bestimmte Abgabe der Abgabenanspruch immer zum selben Zeitpunkt entsteht, die Abgabefestsetzung aber zu unterschiedlichen Zeitpunkten erfolgt.

Wie der Verwaltungsgerichtshof festgehalten hat (siehe zB VwGH 27.08.2008, 2006/15/0150), erfasst § 252 Abs. 2 BAO Fälle, in denen ein Abgabenbescheid die gesetzlich ausdrücklich vorgesehene Grundlage für einen davon abzuleitenden anderen Abgabenbescheid abgibt. Dazu gehören auch die Anspruchszinsen.

Anspruchszinsen sind zur festgesetzten Abgabe (hier: Körperschaftsteuer) formell akzessorisch. Sie sind insoweit von der festgesetzten Abgabe zu berechnen, als ihre Bemessungsgrundlage von der Höhe der festgesetzten Abgabe abhängt. In dieser Hinsicht sind Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Spruch des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden (vgl. VwGH 27.03.2008, 2008/13/0036).

Anspruchszinsenbescheide sind zwar mit Berufung anfechtbar. Aufgrund der beschriebenen Bindungswirkung des Zinsenbescheides an die im Spruch des zur Nachforderung führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung können diese gemäß § 252 Abs. 1 iVm Abs. 2 BAO jedoch nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Abgabenbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Erweist sich der Stammapgabenbescheid als rechtswidrig und wird er entsprechend geändert (oder aufgehoben), so ist diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung zu tragen. Es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides, sondern ergeht ein weiterer Zinsenbescheid (VwGH 28.5.2009, 2006/15/0316).

Im gegenständlichen Fall bezog sich das Beschwerdebegehren hinsichtlich Anspruchszinsen tatsächlich lediglich auf die akzessorisch abgeleitete Höhe des festgesetzten Zinsbetrages von der sich aus dem ebenfalls angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid ergebenden Nachforderung.

Wie oben dargelegt, war der Zinsenbescheid jedoch nicht mit der Begründung anfechtbar, dass der maßgebende Körperschaftsteuerbescheid inhaltlich rechtswidrig sei (VwGH 27.8.2008, 2006/15/0150).

Der geänderten Festsetzung der Körperschaftsteuer durch das gegenständliche Erkenntnis wird gemäß § 205 Abs. 1 BAO ein weiterer Zinsenbescheid zu erlassen sein, der diesem Umstand Rechnung trägt.

Die Beschwerde gegen den Anspruchszinsenbescheid 2008 war aufgrund obiger Ausführungen hingegen abzuweisen.

IV) Zur Zulässigkeit der 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

1) Zum Abspruch über die Revision betreffend Körperschaftsteuer 2008:

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren war ursprünglich nur das Vorliegen von qualifiziertem Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 iVm § 32 Abs. 2 UmgrStG (Vorliegen eines Teilbetriebes) streitgegenständlich. Im weiteren Beschwerdeverfahren erlangte die Frage nach dem Zeitpunkt der Gewinnrealisierung bei Nichtvorliegen qualifizierten Vermögens (Rückwirkungsfiktion/Aufdeckung stiller Reserven) maßgebliche Bedeutung. Zu dieser Rechtsfrage fehlt es noch an einer Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes.

Das gegenständliche Erkenntnis war somit von der Lösung einer Rechtsfrage abhängig, der grundsätzliche Bedeutung zukommt und war folglich die Revision zuzulassen.

2) Zum Abspruch über die Revision betreffend Anspruchszinsen 2008:

Diesbezüglich ist im Hinblick auf die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 27.08.2008, 2006/15/0150) eine Revision nicht zulässig.

Linz, am 24. Oktober 2017