

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Martin Christoph Wittmann in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 4. Jänner 2018 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 20. November 2017, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Umsatzsteuer 2010 und 2011 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II: Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin ***Bf1*** (im Folgenden kurz: Bf), FN ***1***, firmierte im Firmenbuch bis zum **28.6.2014** unter der Bezeichnung „***2***“.

Mit **Spaltungs- und Übernahmevertrag** vom **10.8.2012** (im Folgenden: Vertrag), abgeschlossen zwischen der Bf als übertragender Gesellschaft einerseits sowie der ***3*** AG (seit 31.10.2014 nunmehr ***4*** AG, im Folgenden: ***4***), FN ***5***, als übernehmender Gesellschaft andererseits, wurde der **Spaltungsstichtag** rückwirkend mit **31.12.2011** festgelegt. Darin wurde ua festgehalten, dass die Übertragung des abgespaltenen Vermögens durch Abspaltung zur Aufnahme (§ 2 Abs 1 Z 2 SpaltG) im Wege der Gesamtrechtsnachfolge ohne Anteilsgewährung an der ***4*** erfolgt. Im Vertrag wurde unter Punkt 10. eine Beschreibung und Zuordnung von Vermögensteilen (das abgespaltene Vermögen) vorgenommen. Danach besteht dieses aus dem Teilbetrieb „***6***“ und dem diesem Teilbetrieb gewillkürt zugeordneten Vermögen samt der dazugehörigen Vertragsverhältnisse (sog „Non-Core Bereich“). Der **Teilbetrieb** „***6***“ umfasst den am Spaltungsstichtag vorhandenen Geschäftsbetrieb der ehemaligen sog „***7***-Filiale ***8***“ der Bf inkl ua sämtlicher aus dieser Filiale heraus getätigter und zum Stichtag noch nicht abgeschlossener Finanzierungstransaktionen. Nach dem Vertrag werden ua dem Non-Core Bereich zum Stichtag

sämtliche in der Übertragungsbilanz genannten Passiva, dazu gehören gem Punkt 10.1.11. sämtliche in Anlage 10.1.11. genannten Rechtsstreitigkeiten der Bf, zugeordnet. Gem der Zweifelsregel in Punkt 11. des Vertrages sind alle nicht in Punkt 10. explizit als zurückbleibende Vermögen genannten Lasten – ua Verpflichtungen, Verbindlichkeiten, Haftungen, etc – Teil des abgespaltenen Vermögens und werden der ***4*** als übernehmender Gesellschaft zugeordnet.

Ab Eintragung der Änderung der Firmenbezeichnung im Firmenbuch wurden seitens der Bf spätere Erklärungen bereits unter der Firmenbuchbezeichnung ***Bf 1*** AG eingereicht.

Die **Großbetriebsprüfung** hat im Jahr **2017** unter dem zu Grunde liegenden Prüfungsauftrag des ***FA***, AbNr.: ***9***, eine **abgabenrechtliche Überprüfung** der USt der Jahre 2010 – 2014 und 2015 – 2016 als Nachschauzeitraum bei der Bf durchgeführt. Die Großbetriebsprüfung überprüfte hier ua die Vorsteuer, wobei festgestellt wurde, dass die Bf die Vorsteuerschlüsselung gem § 12 Abs 5 UStG in Bezug auf anteiligen Vorsteuerabzug **unecht steuerfreier Drittlandsumsätze** und steuerpflichtiger Umsätze angewendet hat. Die Großbetriebsprüfung stellte bei der Überprüfung fest, dass in den Drittlandsumsätzen auch Umsätze mit Unternehmen in anderen EU-Staaten erfasst wurden. Nach Angaben der Bf war dies aufgrund einer veralteten EDV-Schlüsselung passiert. Die Vorsteuerschlüsselungen wurden daraufhin mit „bereinigten“ Drittlandsumsätzen (ohne EU-Mitgliedstaatenumsätze) neu errechnet, womit es im Prüfungszeitraum zu USt-Nachforderungen gekommen ist.

Als Folge der abgabenbehördlichen Außenprüfung erfolgte eine Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend USt 2010 und 2011 und die belangte Behörde erließ jeweils am **20.11.2017 USt-Bescheide** für die Jahre 2010 und 2011 sowie die Bescheide über die Säumniszuschläge. Daraus ergab sich eine Abgabennachforderung USt 2010 iHv 25.878,83 Euro und USt 2011 iHv 38.234,32 Euro. Weiters wurden mit Bescheiden vom 11.12.2017 Säumniszuschläge auf die USt-Nachforderungen iHv 517,58 Euro (USt 2010) und 764,69 Euro (USt 2011) verhängt.

Mit Eingabe vom **19.12.2017** stellte die Bf einen **Fristverlängerungsantrag** gem § 245 Abs 3 BAO bis zum 15.1.2018.

In ihrer **Beschwerde** vom **2.1.2018** erklärte die Bf, dass der Vertrag vom 10.8.2012 keine explizite Regelung über die Aufteilung von bereits dem Grunde nach entstandenen, aber bilanziell nicht erfassten Abgabenverbindlichkeiten vorsehe. Mangels eines entsprechenden Anhaltspunktes im Vertrag für die konkrete Zuordnung von steuerlichen Verbindlichkeiten komme also die Zweifelsregel des Punktes 11.1 des Vertrages zur Anwendung, wonach Verbindlichkeiten und sonstige Lasten (insb auch wenn sie bilanziell in der Restvermögensbilanz oder der Übertragungsbilanz nicht erfasst sind) Teil des abgespaltenen Vermögens gewesen und daher der ***4*** als übernehmender Gesellschaft zuzuordnen seien. Bei einer Gesamtrechtsnachfolge gingen alle Rechtspositionen eines Rechtssubjektes auf

den Rechtsnachfolger über. Dies betreffe insb die Rechte und Pflichten, die sich aus dem Abgabenschuldverhältnis (§ 4 BAO) ergeben, und zitiert hiebei das VwGH-Judikat vom 14.7.1994, 92/17/0176, wonach der Gesamtrechtsnachfolger in materiell und in verfahrensrechtlicher Hinsicht bezüglich aller Rechte und Pflichten in die gesamte Rechtsstellung des Rechtsvorgängers tritt. Bei Gesamtrechtsnachfolge gingen daher bereits entstandene Abgabenschulden (VwGH 12.10.1989, 88/16/0050) auf den Rechtsnachfolger über. Dies gelte auch für eine im Zuge einer Spaltung eingetretene partielle Gesamtrechtsnachfolge, wobei für die Zuordnung die Regelungen im Spaltungs- und Übernahmevertrag maßgeblich seien (VwGH 1.9.1999, 98/16/0121; 4.6.2008, 2005/13/0135; 26.2.2013, 2010/15/0017), sodass eine allfällige USt-Schuld 2010 und 2011 der Bf auf die ***4*** übergegangen sei. Deshalb seien die angefochtenen Bescheide aufzuheben und dementsprechend auch keine Säumniszuschläge zu verhängen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom **3.4.2018** wies das Finanzamt die Beschwerde vom 2.1.2018 als unbegründet ab. Darin führte es – auf das Wesentlichste zusammengefasst – aus, dass für den konkreten Sachverhalt wesentlich sei, dass der betriebliche Bereich, für welchen die Vorsteuern geltend gemacht wurden, in demselben Unternehmen verblieben sei. Die VSt-Berechnungen beträfen im gesamten Prüfungszeitraum ein und dasselbe Unternehmen, dieselbe Steuernummer, dieselbe FN und dieselbe Adresse. Es habe sich nur die Firmenbezeichnung geändert. Folglich habe auch die Bf die Steuernachforderungen nach den Bestimmungen der BAO zu tragen. Der Vertrag vom 10.8.2012 sage auch nicht explizit aus, dass Steuernachzahlungen an die ***4*** abgespalten worden seien. Dies wäre steuerlich gegenüber der Abgabenbehörde gar nicht möglich, da der Begriff des Abgabenschuldners öffentlich-rechtlich geregelt sei und daher nicht durch zivil- bzw unternehmensrechtliche Vereinbarungen in einem abgabenrechtlichen Verfahren einem Dritten übertragen werden könnten. Der Besteuerung werde der zivil- bzw unternehmensrechtliche Sachverhalt zugrunde gelegt. Eine Gesamtrechtsnachfolge trete gar nicht ein. Die Bf habe eine steuerrechtlich unzulässige Interpretation des Vertrages vorgenommen, indem sie die Verbindlichkeiten aus Steuernachzahlungen gegenüber dem Finanzamt auf ein anderes Unternehmen abgespalten sehen wolle. Die in der Beschwerde von der Bf zitierten VwGH-Judikate fänden im Streitfall keine Anwendung, da kein Fall der Gesamtrechtsnachfolge eingetreten sei, weil der Betrieb, in welchem die umsatzsteuerrechtlichen Feststellungen getroffen worden seien, nicht abgespalten worden und der steuerverfangene Sachverhalt somit im selben Unternehmen verblieben sei. Dieses sei somit Abgabenschuldner, auch für Sachverhalte aus dem in der Vergangenheit liegenden Prüfungszeitraum.

Gegen diese Beschwerdevorentscheidung brachte die Bf am **2.5.2018** einen **Vorlageantrag** ein. Darin wiederholte sie im Wesentlichen ihr Vorbringen aus der Beschwerde vom 2.1.2018. Darüber hinaus führte die Bf aus, dass die belangte Behörde höchstgerichtliche Judikatur sowie einschlägige Fachliteratur außer Acht lasse und damit zu einer unrichtigen rechtlichen

Beurteilung gelange. Im Rahmen der Abspaltung zur Aufnahme werde definiertes Vermögen im Wege der (partiellen) Gesamtrechtsnachfolge auf eine übernehmende Gesellschaft übertragen. Das Vorsehen einer Zweifelsregel über die Zuordnung von Vermögensteilen, die sonst aufgrund des Spaltungs- und Übernahmungsvertrages keiner der an der Spaltung beteiligten Gesellschaft zugeordnet werden könne, sei nicht nur zulässig, sondern gesetzlich gefordert. Diese Regelung bezwecke, dass vertraglich auch solche Vermögensgegenstände, die bei Abschluss des Vertrages noch nicht erkennbar bzw detailliert bestimmbar seien, erfasst werden könnten. Die Vermögenszuordnung laut Vertrag gelte uneingeschränkt für das Steuerrecht und umfasse auch Abgaben- und Zahlungsansprüche. Dies ergebe sich unmittelbar aus § 19 Abs 1 BAO. Die zivilrechtliche Gesamtrechtsnachfolge der Spaltung sei iSd § 19 BAO auch für steuerliche Zwecke maßgeblich. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gälten sodann die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes. Entgegen der Ansicht der belangten Behörde könnten zivilrechtliche Vereinbarungen daher sehr wohl auch steuerliche Auswirkungen entfalten. Die im Rahmen der Spaltung bewirkte Gesamtrechtsnachfolge gelte diesbzgl gerade auch für öffentliche Rechte, wodurch vollumfänglich sowohl Abgabenschulden, als auch damit verbundene verfahrensrechtliche Positionen iSv Parteienrechten und -pflichten übergängen. Der Übergang umfasse auch allenfalls im Zuge einer Betriebsprüfung festgestellte Nachzahlungspflichten. Bescheide hinsichtlich übergegangener Abgabenschulden könnten daher nur an die übernehmende Gesellschaft ergehen. Betreffend den zurückbleibenden „Core Bereich“ sei unter Bezugnahme auf die Spaltungsbilanz im Vertrag im Detail definiert, was umfasst sein solle. Es finde sich in diesem Vertrag die sonst übliche Klausel, dass alle dem Betrieb zugehörigen Aktiva und Passiva umfasst seien, gerade nicht. Dies werde durch die oben zitierte Zweifelsregel in Punkt 11.1. unterstrichen, wonach alle nicht in Punkt 10.2. explizit als zurückbleibendes Vermögen genannten Aktiva und Passiva dem abgespaltenen Vermögen zugeordnet würden. Diese Vertragstechnik sei absichtlich gewählt worden. Mit dieser Spaltung sei die Bf von allen „Non-Core Assets“ befreit worden, damit sie nachher verkauft werden könne. Der Käufer habe explizit nur die „Core Assets“ erwerben und nicht mit „Altlasten“ der Vergangenheit belastet sein wollen. Überraschend hervorkommende Verbindlichkeiten, wie zB USt-Nachzahlungen 2010 und 2011, sollten gerade mit dem „Non-Core Vermögen“ abgespalten werden. Die Vertragsauslegung ergebe somit ein eindeutiges Ergebnis betreffend Zuordnung von im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses unbekannten Verbindlichkeiten. Dies schlage unmittelbar auf die steuerrechtliche Würdigung durch.

Im **Vorlagebericht** vom **25.7.2018** führte die belangte Behörde zusätzlich zum bereits in ihrer Beschwerdeentscheidung vom 3.4.2018 Vorgebrachten aus, dass die UmgrStR 2002 nicht ausdrücklich darauf Bezug nähmen, ob im Wege der partiellen Gesamtrechtsnachfolge die Abgabenverbindlichkeiten einer anderen juristischen Person zugesprochen werden könnten als jener, welcher das Vermögen des Geschäftsfalles zugesprochen wird, auf das die Steuern

erhoben wurden. Nach Ansicht des Finanzamtes könne die Bf als abspaltende Körperschaft grundsätzlich nur nach Maßgabe zivilrechtlicher Vorschriften zur Haftung für Steuerschulden herangezogen werden; hinsichtlich der nicht übergegangenen Vermögensteile verbleibe sie Steuerschuldnerin für daraus entspringende Abgabenverbindlichkeiten. Bei der im konkreten Fall durchgeführten Abspaltung zur Aufnahme nach § 17 SpaltG (partielle Gesamtrechtsnachfolge) würden Abgaben- und Zahlungsansprüche daher entsprechend ihrer Zuordnung zum betreffenden Vermögensteil aufzuteilen und dem jeweiligen Gesamtrechtsnachfolger zuzuordnen sein. Maßgebend sei die im Spaltungsplan vorgenommene Zuordnung. Die von der Bf vorgenommene Interpretation des Vertrages vom 10.8.2012, wonach gem der Zweifelsregel in Punkt 11.1 die Abgabenverbindlichkeiten der übernehmenden Gesellschaft, also der *****4*****, zuzuordnen seien, sei unzulässig. Der Spaltungsplan enthalte nämlich keine explizite Anordnung, dass die noch nicht bekannten Abgabenverbindlichkeiten auf den Teilbetrieb „*****6*****“ abgespalten werden sollten. Diese Abgabenverbindlichkeiten stünden nämlich in keinem Zusammenhang zur „*****6*****“. Die Geschäftsfälle, auf welche sich die Abgabenverbindlichkeiten stützen, seien ebenso bei der Bf verblieben. Darüber hinaus sei seit dem Spaltungstichtag 31.12.2011 bis zur Beschwerdeerhebung im Jänner 2018 ein langer Zeitraum vergangen, innerhalb dessen die Bf etwa im November 2013 Gelder für die USt-Bescheide für die Jahre 2005 bis 2009 an das Finanzamt überwiesen habe. Am **19.12.2013** wurden **USt-Bescheide** für **2010** und **2011** erlassen, wobei laut dem Abgabekonto der Bf der Großbetriebsprüfung zufolge die Bf die **Abgabenschuld** aus beiden USt-Bescheiden am **30.12.2013** an das Finanzamt **überwiesen** habe, ohne zu monieren, dass diese Bescheide nicht an diese, sondern an die *****4***** zu richten gewesen wären. Die Bf habe somit die bis zum Spaltungstichtag 31.12.2011 nachträglich bekannt gewordenen Abgaben bezahlt und auch keine Rechtsmittel dahingehend erhoben, dass laut Vertrag vom 10.8.2012 diese Abgabenverbindlichkeiten eigentlich der *****4***** vorzuschreiben gewesen wären. Ebenso seien die USt-Nachforderungen der letzten Außenprüfung (abgeschlossen 2013) von der Bf entrichtet worden. Zu diesem Zeitpunkt (laut offenem Firmenbuch seit 7.2.2014) sei die *****10*** Pte. Ltd.** bereits Alleinaktionärin der Bf gewesen. Ebenso wenig habe die Bf dem Finanzamt bislang mitgeteilt, dass für unbekannte steuerliche Verbindlichkeiten betreffend Abgaben vor dem Spaltungstichtag 31.12.2011 die *****4***** nunmehr Gesamtrechtsnachfolgerin sei.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist wie im Verfahrensgang geschildert aktenkundig, wurde von keiner Partei bestritten und kann daher als erwiesen angenommen werden.

2. Rechtslage

Das Bundesgesetz, mit dem abgabenrechtliche Maßnahmen bei der Umgründung von Unternehmen getroffen werden (Umgründungssteuergesetz – **UmgrStG**), BGBl 1991/699 idF BGBl I 2015/118, lautet auszugsweise:

„Sonstige Rechtsfolgen der Spaltung

§ 38.

[...]

(3) Spaltungen gelten nicht als steuerbare Umsätze im Sinne des Umsatzsteuergesetzes 1994; neue oder übernehmende Körperschaften treten für den Bereich der Umsatzsteuer unmittelbar in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein.

[...]“

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Im Beschwerdefall ist strittig, wer rechtsnachfolgender Unternehmer hinsichtlich der Feststellungen der Großbetriebsprüfung ist.

Die Bf vertritt diesbzgl die Auffassung, dass die festgestellten Abgabenverbindlichkeiten (USt-Schulden) im Rahmen der mit Stichtag 31.12.2011 durchgeführten Abspaltung rechtswirksam von der Bf auf die ***4*** übergegangen sind, da unter Punkt 11.1. des Spaltungs- und Übernahmevertrages vom 10.8.2012 geregelt wurde, dass alle nicht in Punkt 10. explizit als zurückbleibende Vermögen genannten ua Verpflichtungen, Verbindlichkeiten, Haftungen oder sonstige Lasten Teil des abgespaltenen Vermögens sind und der ***4*** als übernehmender Gesellschaft zugeordnet werden.

Diese Auffassung greift jedoch zu kurz: Abgabenverbindlichkeiten können nicht mit der Wirkung auf Dritte übertragen werden, dass der Dritte zum Abgabenschuldner wird. Übernommen werden kann allenfalls die Tragung der finanziellen Lasten, nicht jedoch die Unternehmereigenschaft. Die Steuerschuldnerschaft ist eine Rechtsposition, die durch das unternehmerische Handeln einer Person entsteht. Eine solche Position kann nicht willkürlich

übertragen werden. Im Fall der (partiellen) Rechtsnachfolge ist daher ausschließlich maßgebend, ob die Steuerschuld aufgrund des Handelns des Rechtsvorgängers entstanden ist.

Im Falle von Spaltungen treten übernehmende Körperschaften gem § 38 Abs 3 UmgrStG für den Bereich der USt unmittelbar in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein. Im Umkehrschluss bedeutet das, dass die übernehmende Körperschaft hinsichtlich des Vermögens, das nicht auf sie übergegangen ist, eben nicht in die Rechtsstellung als Unternehmer eintritt.

Im Beschwerdefall ist der gesamte operative Geschäftsbetrieb (Core Bereich), dh auch der Bankbetrieb, in dem die Vorsteuern lukriert wurden, laut Vertrag vom 10.8.2012 bei der Bf verblieben. Die hier fraglichen Abgabenverbindlichkeiten stehen im Zusammenhang mit Geschäftsfällen, die das verbliebene Bankgeschäft der Bf verkörpern.

Auf Basis des Verursacherprinzips erweist sich folglich die durch die belangte Behörde vorgenommene Zuordnung der Abgabenverbindlichkeiten zur Bf als zutreffend.

Diese Zuordnung ist auch insofern sachgerecht, als die Bf selbst keine Beschwerde gegen die nach dem Spaltungsstichtag ergangenen (ursprünglichen) USt-Bescheide 2010 und 2011 vom 19.12.2013 zB mit der Begründung erhoben hat, dass sie nicht Rechtsnachfolgerin ist. Dementsprechend hat sie auch die Verbindlichkeiten auf ihrem Abgabenkonto entrichtet. Warum diese Rechtsnachfolge nicht hinsichtlich der nachträglichen Feststellungen in den angefochtenen Bescheiden gelten soll, konnte die Bf nicht dartun.

Zum von der Bf ins Treffen geführten Judikat des BFG vom 1.6.2018, RV/7104647/2017, ist auszuführen, dass in diesem Fall der gesamte operative Geschäftsbetrieb – dh auch die verlustverursachenden Betriebe, aufgrund derer anrechenbare Mindeststeuern entstanden – an die B-GmbH abgespalten wurde, womit sie auch Rechtsnachfolgerin der A-AG hinsichtlich der Anrechnung von Mindeststeuer der A-AG selbst sowie von auf die A-AG verschmolzenen Gesellschaften war. Diesbzgl ergibt sich auch kein Widerspruch zu der hier getroffenen Beurteilung.

Die Beschwerde war daher wie im Spruch ersichtlich abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Im vorliegenden Fall hing die Entscheidung von den Umständen des Einzelfalles sowie von auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortenden Sachverhaltsfragen ab. Es waren in casu keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung zu lösen. Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Graz, am 13. Jänner 2022