

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache der ***1***, vertreten durch ***2***, über die Beschwerde vom 26. Februar 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 5. Februar 2020 betreffend Körperschaftsteuer 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit **Körperschaftsteuerbescheid 2012 der ***3*** (früherer Name der Bf.) vom 30.01.2014** wurde die Körperschaftsteuer iHv 273,00 EUR festgesetzt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte sowie das Einkommen betrugen laut Bescheid 0,00 EUR. Da die bisher festgesetzte Körperschaftsteuer 273,00 EUR betrug, ergab sich eine Abgabengutschrift iHv 0,00 EUR.

Als Hinweis wurde ausgeführt, dass für die nächsten Veranlagungsjahre 273,00 EUR als verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer zur Verfügung stehen würden.

Mit **Körperschaftsteuerbescheid 2012 der ***4*** (ursprünglicher Alleingesellschafter, ab Veranlagung 2015 bis Veranlagung 2017 Gruppenträger) vom 30.01.2014** wurde die Körperschaftsteuer iHv 546,00 EUR festgesetzt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte sowie das Einkommen betrugen laut Bescheid 0,00 EUR. Da die bisher festgesetzte Körperschaftsteuer 546,00 EUR betrug, ergab sich eine Abgabengutschrift iHv 0,00 EUR.

Als Hinweis wurde ausgeführt, dass für die nächsten Veranlagungsjahre 546,00 EUR als verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer zur Verfügung stehen würden.

Mit **Körperschaftsteuerbescheid 2013 der ***4*** vom 26.05.2014** wurde die Körperschaftsteuer iHv 791,00 EUR festgesetzt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte betrug laut Bescheid -3.140,44 EUR, das Einkommen 0,00 EUR. Da die bisher festgesetzte Körperschaftsteuer 1.256,00 EUR betrug, ergab sich eine Abgabengutschrift iHv 465,00 EUR.

Als Hinweis wurde ausgeführt, dass für die nächsten Veranlagungsjahre 1.342,00 EUR als verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer zur Verfügung stehen würden.

Mit **Körperschaftsteuerbescheid 2013 der ***Bf1*** vom 21.01.2015** wurde die Körperschaftsteuer iHv 774,00 EUR festgesetzt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte betrug laut Bescheid -32.775,73 EUR, das Einkommen 0,00 EUR. Da die bisher festgesetzte Körperschaftsteuer 1.256,00 EUR betrug, ergab sich eine Abgabengutschrift iHv 482,00 EUR.

Als Hinweis wurde ausgeführt, dass für die nächsten Veranlagungsjahre 1.069,00 EUR als verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer zur Verfügung stehen würden.

Mit **Gruppenfeststellungsbescheid vom 09.03.2015** wurde dem Antrag der ***4*** vom 22.10.2013 auf Feststellung einer Unternehmensgruppe gem. § 9 Abs. 8 KStG 1988 ab der Veranlagung 2015 stattgegeben.

Der Gruppenträger sei die ***4***, Finanzamt 234 123, Bilanzstichtag: 31.01.2015, Steuernummer: 4567.

Die Gruppenmitglieder seien die inländischen Gruppenmitglieder

5, Finanzamt 234 123, Bilanzstichtag: 31.08.2014, Steuernummer: 7654 und die

Bf1, Finanzamt 234 123, Bilanzstichtag: 31.08.2014, Steuernummer: 4321.

Mit **Körperschaftsteuerbescheid 2014 der ***Bf1*** vom 05.11.2015** wurde die Körperschaftsteuer iHv 1.437,00 EUR festgesetzt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte betrug laut Bescheid -792.338,01 EUR, das Einkommen 0,00 EUR. Da die bisher festgesetzte Körperschaftsteuer 1.437,00 EUR betrug, ergab sich eine Abgabengutschrift iHv 0,00 EUR.

Als Hinweis wurde ausgeführt, dass für die nächsten Veranlagungsjahre 2.506,50 EUR als verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer zur Verfügung stehen würden.

Mit **Körperschaftsteuerbescheid 2014 der ***4*** vom 27.01.2016** wurde die Körperschaftsteuer iHv 1.434,00 EUR festgesetzt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte betrug laut Bescheid -4.718,70 EUR, das Einkommen 0,00 EUR. Da die bisher festgesetzte Körperschaftsteuer 1.437,00 EUR betrug, ergab sich eine Abgabengutschrift iHv 3,00 EUR.

Als Hinweis wurde ausgeführt, dass für die nächsten Veranlagungsjahre 2.779,50 EUR als verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer zur Verfügung stehen würden.

Mit **Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2015 der ***Bf1*** (234 4321) vom 15.02.2017** wurde das Einkommen des Gruppenmitgliedes iHv - 452.858,35 EUR festgestellt. Die Ergebniszurechnung erfolgte laut Bescheid an die ***4*** (234 4567) im Jahr 2016 iHv 100%.

Mit **Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2015 der ***6*** vom 12.06.2017** wurde die Körperschaftsteuer iHv 1.747,00 festgesetzt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte der Gruppe betrugen laut Bescheid - 109.547,17 EUR, das Einkommen der Gruppe 0,00 EUR. Da die bisher festgesetzte Körperschaftsteuer 1.747,00 EUR betrug, ergab sich eine Abgabennachforderung iHv 310,00 EUR.

Als Hinweis wurde ausgeführt, dass für die nächsten Veranlagungsjahre 4.529,50 EUR als verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer zur Verfügung stehen würden.

Mit **Feststellungsbescheid Gruppenträger 2015 der ***4*** vom 12.06.2017** wurde das Einkommen des Gruppenträgers im Jahr 2015 iHv 109.547,17 EUR festgestellt. Die anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer betrug laut Bescheid -2.779,50 EUR.

Im **Verschmelzungsvertrag vom 13.07.2017** wurde Folgendes zusammenfassend festgehalten:

„ ...

Rechtsverhältnisse:

Im Firmenbuch des Landesgerichtes Ort3 sind die an der gegenständlichen Verschmelzung beteiligten Gesellschaften wie folgt eingetragen:

*1) ***6***, FN ***7***, mit dem Sitz in Ort, im Folgenden "übertragende Gesellschaft" genannt. Die Ersteintragung der Gesellschaft im Firmenbuch erfolgte am 27.06.2012.*

*2) ***Bf1***, FN 9874, mit dem Sitz in Ort, im Folgenden "übernehmende Gesellschaft" genannt. Die Ersteintragung der Gesellschaft erfolgte am 11.10.2012. Die übertragende Gesellschaft ist Alleingesellschafterin der übernehmenden Gesellschaft.*

Die Verschmelzung der übertragenden Gesellschaft mit der übernehmenden Gesellschaft als Konzernverschmelzung durch Aufnahme bildet den Gegenstand dieses Vertrages.

Verschmelzungsabrede:

Die übertragende Gesellschaft wird durch Übertragung ihres Vermögens als Ganzes mit allen Rechten und Pflichten im Wege der Gesamtrechtsnachfolge und unter Verzicht auf die Liquidation mit der übernehmenden Gesellschaft durch Aufnahme in diese Gesellschaft und

unter Fortführung der Buchwerte der übertragenden Gesellschaft sowie unter Inanspruchnahme der abgabenrechtlichen Begünstigungen des Artikels I UmgrStG verschmolzen.

Der Geschäftsbereich der übertragenden Gesellschaft soll künftig unmittelbar von der übernehmenden Gesellschaft wahrgenommen werden. Der gegenständliche Umgründungsvorgang erfolgt zum Zwecke der Vereinfachung der organisatorischen Struktur und der Reduktion der Verwaltungskosten, die durch die übertragende Gesellschaft als selbständiges Unternehmen verursacht werden.

Bilanzstichtag und Verschmelzungstichtag:

Dieser Verschmelzung wird die Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft zum Stichtag 31.01.2017 (Beilage ./A) zugrunde gelegt. Als Verschmelzungstichtag der beiden Gesellschaften wird der 31.01.2017 (einunddreißigsten Jänner zweitausendsiebzehn) vereinbart. Zum Verschmelzungstichtag wurde eine Verschmelzungsbilanz (Beilage ./B) aufgestellt. Mit dem Ablauf des Verschmelzungstichtages gelten Handlungen der übertragenden Gesellschaft als für Rechnung der übernehmenden Gesellschaft vorgenommen.

Gesamtrechtsnachfolge – Vermögensübertragung:

1) Mit dem Ablauf des Verschmelzungstichtages ist die übertragende Gesellschaft aufgelöst und ihr Vermögen als Ganzes unter Verzicht auf die Liquidation im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die übernehmende Gesellschaft übergegangen.

2) Bestandrechte: Die übernehmende Gesellschaft tritt anstelle der übertragenden Gesellschaft in bestehende Bestandverhältnisse ein. Die Vertragsparteien erklären, vor Errichtung dieses Vertrages geklärt zu haben, ob und inwieweit Bestandverhältnisse fortgesetzt werden oder eine Anpassung des Bestandszinses nach den Bestimmungen des Mietrechtgesetzes möglich und zu erwarten ist.

3) Liegenschaften: Die Vertragsparteien erklären, dass zum Vermögen der übertragenden Gesellschaft weder Liegenschaften noch liegenschaftsähnliche Rechte oder Superädifikate zählen.

4) Die Vertragsparteien stellen übereinstimmend fest, dass die Dienstverhältnisse auf die übernehmende Gesellschaft übergehen, derzeit sind neben dem Geschäftsführer keine Mitarbeiter in der übertragenden Gesellschaft beschäftigt.

5) Die Vertragsparteien erklären, dass vom vertragsgegenständlichen Verschmelzungsvorgang keine Rechte nach dem Patentgesetz, Markenschutzgesetz oder Musterschutzgesetz betroffen sind.

6) Die Vertragsparteien sind über die Bestimmungen des Paragraph 11 Absatz 4, 5 und 6 Gewerbeordnung, betreffend den Übergang der ursprünglichen Berechtigung zur Gewerbeausübung auf den Nachfolgeunternehmer bei Umgründungen und die damit verbundene Anzeigeverpflichtung informiert.

Gegenleistung:

1) Die übertragende Gesellschaft hält in rechtlicher und wirtschaftlicher Hinsicht einhundert Prozent der Anteile an der übernehmenden Gesellschaft.

Anlässlich des vertragsgegenständlichen Verschmelzungsvorganges unterbleibt eine Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Gesellschaft und somit die Gewährung von neuen Anteilen an die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft.

Die derart von der übertragenden Gesellschaft gehaltenen Anteile an der übernehmenden Gesellschaft, welche einhundert Prozent des Stammkapitals der aufnehmenden Gesellschaft entsprechen, werden im Zuge des gegenständlichen Verschmelzungsvorganges mit der Eintragung der gegenständliche Verschmelzung in das Firmenbuch zur Abfindung der Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft für deren Anteile an der untergehenden Gesellschaft verwendet und somit im Zeitpunkt der Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch an die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft Herrn Name1, geboren am Datum1 (Datum1iW) und Herrn Name2, geboren am Datum2 (Datum2iW) im Verhältnis der Beteiligung dieser Gesellschafter an der übertragenden Gesellschaft, also im Verhältnis von 50 (fünfzig) Prozent zu 50 (fünfzig) Prozent, ausgekehrt.

Eine Schädigung der Gläubiger der aufnehmenden Gesellschaft ist im Hinblick auf das Vermögen der an diesem Verschmelzungsvorgang beteiligten Gesellschaften ausgeschlossen.

2) Da eine Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Gesellschaft unterbleibt, ist die Festlegung eines Umtauschverhältnisses und die Bestimmung eines Zeitpunktes, von dem an die neuen Anteile Anspruch auf Gewinn gewähren, nicht erforderlich (§ 220 Abs 2 Z 3 und Z 4 AktG).

3) Die Vertragsparteien stellen fest, dass keine Sonderrechte nach Paragraph 220 Absatz 2 Ziffer 6 AktG und keine Sondervorteile im Sinne des Paragraph 220 Absatz 2 Ziffer 7 AktG anlässlich des vertragsgegenständlichen Verschmelzungsvorganges gewährt werden.

Gewährleistung:

Die übertragende Gesellschaft leistet - soweit der übernehmenden Gesellschaft nicht andere Umstände bereits bekannt gegeben beziehungsweise offengelegt wurden - dafür Gewähr, dass

1) die ihrem Vermögen zuzurechnenden Sachen ihr unbeschränktes Eigentum sind und daher unbelastet auf die übernehmende Gesellschaft übergehen können;

2) die ihrem Vermögen zuzurechnenden immateriellen Rechte unbeschränkt sind, so dass die übernehmende Gesellschaft darüber auch ohne Zustimmung Dritter verfügen kann;

3) die Schlussbilanz (Beilage ./A) eine vollständige Zusammenstellung aller Vermögenswerte und Verbindlichkeiten der übertragenden Gesellschaft darstellt und die darin enthaltenen Bewertungen den gesetzlichen Vorschriften entsprechen. Die übertragende Gesellschaft haftet jedoch nicht für einen bestimmten Ertrag ihres Unternehmens.

Gläubigerschutz:

Die Vertragsparteien erklären:

1) dass sowohl das Vermögen der übertragenden Gesellschaft als auch das Vermögen der übernehmenden Gesellschaft am Verschmelzungstichtag und auch am Tag des Abschlusses dieses Vertrages einen positiven Verkehrswert besitzen;

2) dass durch die Verschmelzung der übertragenden Gesellschaft und der übernehmenden Gesellschaft und dem damit verbundenen Schuldnerwechsel für die Gläubiger der beiden Gesellschaften keine Verschlechterung der Befriedigungsaussichten eintritt;

3) dass die übertragende Gesellschaft auch ohne den Wert der Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft sowohl am Verschmelzungstichtag als auch am Tag des Abschlusses des Verschmelzungsvertrages einen positiven Verkehrswert aufweist.

Anwendung des Umgründungssteuergesetzes:

1) Für den vertragsgegenständlichen Verschmelzungsvorgang werden die umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen des Artikel I UmgrStG in Anspruch genommen.

2) Die Vertragsparteien erklären, dass das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes bei der übernehmenden Gesellschaft nicht eingeschränkt wird.

3) Die Vertragsparteien erklären, dass

a) zum Vermögen der übertragenden Gesellschaft kein ausländisches Vermögen zählt;

b) bei der übertragenden Gesellschaft keine Gewinnausschüttungen, Einlagenrückzahlungen oder Einlagen in der Zeit zwischen dem Verschmelzungstichtag und dem heutigen Tag vorgenommen wurden.

Wirksamkeit:

Die Rechtswirksamkeit dieses Verschmelzungsvertrages ist aufschiebend bedingt durch die Genehmigung der Generalversammlungen der übertragenden Gesellschaft und der übernehmenden Gesellschaft.

Kartellrechtliche Genehmigung:

Die gegenständliche Vertragsvereinbarung stellt im Sinne der kartellrechtlichen Bestimmungen keinen anmeldepflichtigen Zusammenschluss dar.

Umgründungsplan:

Ein Umgründungsplan ist im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen nicht erforderlich und wurde ein solcher nicht erstellt (§ 39 Umgründungssteuergesetz).

...“

Im Nachtrag zum Verschmelzungsvertrag vom 13.07.2017 wurde Folgendes zusammenfassend festgehalten:

„...“

Beteiligungen:

*Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft ***6*** sind Herr Name1, geb. Datum1 und Herr Ingenieur Name3, geb. Datum2 mit einer Stammeinlage in Höhe von jeweils EUR 17.500.*

Die Stammeinlagen waren bisher jeweils zur Hälfte einbezahlt. Die Parteien stellen fest, dass die Volleinzahlung auf das Konto der Gesellschaft zum 1.9.2017 (ersten September zweitausendsiebzehn) erfolgt ist. Die Volleinzahlung wird beim Firmenbuch angemeldet.

Verbesserungsauftrag:

Die Verschmelzung der Gesellschaften gemäß Verschmelzungsvertrag vom 13.7.2017 wurde dem Firmenbuch jeweils angemeldet.

Mit Beschluss vom 2.8.2017 hat das Firmenbuch einen Verbesserungsauftrag erteilt, wonach dem Firmenbuch nachzuweisen ist, dass a) durch die Verschmelzung keine Gefährdung der Gläubiger der übernehmenden Gesellschaft eintritt (zum Beispiel durch Besicherung der Bankverbindlichkeiten, bereits erfolgte Befriedigung der sonstigen Verbindlichkeiten, harte Patronatserklärung der Gesellschafter), und b) bei der aus der Verschmelzung hervorgehenden Gesellschaft keine Insolvenzreife (Zahlungsunfähigkeit, insolvenzrechtliche Überschuldung) vorliegt.

Weiters hat das Firmenbuch festgestellt, dass ein Unterbleiben der Anteilgewährung gemäß § 224 Abs 2 Z 1 AktG nicht zur Befreiung einer Einlageverpflichtung führen darf. Werden keine

Anteile ausgegeben - wie hier - müssen die alten Anteile vor der Verschmelzung voll eingezahlt werden (mit Hinweis auf Kalss, Verschmelzung-Spaltung-Umwandlung 2. Aufl. § 224 AktG Randziffer 23; § 99 GmbHG Randziffer 32). Die offene Stammeinlage bei übertragenden Gesellschaft ist daher voll einzuzahlen.

Dem Auftrag des Firmenbuches wird vollinhaltlich entsprochen.

Die gutachterliche Stellungnahme der Schwarz Wirtschaftsprüfung & Steuerberatung GmbH vom 1.9.2017 liegt vor und wird mit den Gesellschaftern besprochen. Die Gutachterliche Stellungnahme wird diesem Notariatsakt als Beilage ./1 angeschlossen, der Nachtrag Berichtigte Verschmelzungsbilanz wird von den Gesellschaftern gefertigt. In weiteren Erfüllung des Verbesserungsauftrages wurde eine Stellungnahme der Bank Region Ort vom 1.9.2017 eingeholt, diese wird diesem Notariatsakt als Beilage ./2 angeschlossen.

*Die Volleinzahlung des Stammkapitals der übertragenden Gesellschaft ***6*** ist zum 1.9.2017 (ersten September zweitausendsiebzehn) erfolgt.*

Beschlüsse:

*Festgestellt wird, dass jeweils alle Gesellschafter der ***6*** mit Sitz in der politischen Gemeinde Ort, FN ***7*** und der ***Bf1*** mit Sitz in der politischen Gemeinde Ort, FN 9874, anwesend sind. Die Gesellschafter stellen fest, dass jeweils das gesamte Stammkapital der Gesellschaften vertreten ist, und dass sie daher ohne Rücksicht auf eine formelle Einberufung, zur Fassung aller Beschlüsse berechtigt sind. Die Beschlussfassung über die Verschmelzung der ***6***, FN ***7*** als übertragende Gesellschaft auf die ***Bf1***, FN 9874 als übernehmende Gesellschaft gemäß Beschluss vom 13.7.2017 wird bekräftigt, der gegenständliche Nachtrag zum Verschmelzungsvertrag wird einstimmig genehmigt.*

*Die Gesellschafter der ***6***, Herr Name1 und Herr Name2, erklären einstimmig:*

a) auf die Einhaltung aller Vorschriften für die Einberufung einer Generalversammlung sowie der in § 97 (Paragraf siebenundneunzig) GmbHG vorgesehenen Einberufungsformalitäten;

b) auf die Einhaltung aller für die Vorbereitung und Durchführung der Generalversammlung im Verschmelzungsvorgang im § 221a Abs 1-3 AktG vorgesehenen Förmlichkeiten mit Hinweis auf § 232 Abs 2 AktG;

c) auf den Verschmelzungsbericht der Geschäftsführer im Sinne des § 220a AktG gemäß § 100 Abs 1 GmbHG;

d) auf die Prüfung des Verschmelzungsvertrages durch einen Verschmelzungsprüfer im Sinne des § 220b AktG gemäß § 100 Abs 2 GmbHG sowie

e) auf die Erhebung einer Klage auf Anfechtung oder Feststellung der Nichtigkeit des Verschmelzungsbeschlusses mit Hinweis auf § 225 Abs 2 AktG

- zu verzichten.

*Die ***6*** als Alleingesellschafterin der ***Bf1*** erklärt ausdrücklich:*

a) auf die Einhaltung aller Vorschriften für die Einberufung einer Generalversammlung sowie der in § 97 (Paragrafsiebenundneunzig) GmbHG vorgesehenen Einberufungsformalitäten;

b) auf die Einhaltung aller für die Vorbereitung und Durchführung der Generalversammlung im Verschmelzungsvorgang im § 221a Abs 1-3 AktG vorgesehenen Förmlichkeiten mit Hinweis auf § 232 Abs 2 AktG;

c) auf den Verschmelzungsbericht der Geschäftsführer im Sinne des § 220a AktG gemäß § 100 Abs. 1 GmbHG;

d) auf die Prüfung des Verschmelzungsvertrages durch einen Verschmelzungsprüfer im Sinne des § 220b AktG gemäß § 100 Abs. 2 GmbHG sowie

e) auf die Erhebung einer Klage auf Anfechtung oder Feststellung der Nichtigkeit des Verschmelzungsbeschlusses mit Hinweis auf § 225 Abs 2 AktG

zu verzichten.

...“

In einem **dazugehörenden Schriftstück (Beilage ./1) der steuerlichen Vertretung der Bf. vom 04.09.2017** wird Folgendes ausgeführt: „Verschmelzung zum 31.1.2017 der ***Bf1*** mit der ***6***

Stellungnahme zum Verbesserungsauftrag vom 2.8.2017

1. Vorbemerkungen:

*Die ***6***, Ort (FN ***7*** Landesgericht Ort3) wurde als Beteiligungs-Holdinggesellschaft mit Gesellschaftsvertrag vom 25.6.2012 gegründet und war in der Folge an folgenden drei Gesellschaften beteiligt:*

- ****Bf1*** (ursprünglich „***3***“), FN 9874, 100%, ab 2012/13*
- *Firma3 (33,33%), ab 2012/13*
- *Firma4, (ursprünglich ***5***), FN 2468 (100%), ab 2013/14, veräußert 2015/16*

*Durch die Veräußerung der Beteiligung an der Firma4 bzw. der Insolvenz der Firma3 verblieb letztendlich nur mehr die Beteiligung an der ***Bf1*** mit der Folge, dass nunmehr aus verwaltungsökonomischen Gründen die Verschmelzung der beiden Gesellschaften beschlossen wurde.*

2. Bemerkungen zu Punkt 1 des Verbesserungsauftrages:

*Der in der Schlussbilanz der übertragenden ***6*** ausgewiesene Bilanzverlust in Höhe von T€ 213,6 ergibt sich im Wesentlichen aus der 2016/17 durchgeführten Abwertung der Beteiligung an der ***Bf1*** (T€ 179) bzw. der in den Vorjahren durchgeführten Abwertung der Beteiligung an der insolvent gewordenen Firma3 (per Saldo Restbetrag auf T€ 213,6).*

*Die ***Bf1*** ist ein junges innovatives Unternehmen, welches sich größtenteils mit der Entwicklung und Herstellung des Elektro-Krafttrades namens „Elektro“ beschäftigt und in der Anfangsphase insbesondere durch die enormen Forschungs- und Entwicklungskosten entsprechende Anlaufverluste erwirtschaftete. In der Folge mussten diese durch entsprechende Zuschüsse der Holdinggesellschaft ***6*** abgedeckt werden. Buchungstechnisch wurden die Gesellschafterzuschüsse als Beteiligungszugang aktiviert. Parallel dazu wurde der Beteiligungsansatz durch eine außerplanmäßige Abschreibung wieder auf den entsprechenden Zeitwert berichtigt.*

*Aus diesen buchtechnischen Vorgängen ergab sich im wesentlichen der in der Holdinggesellschaft ausgewiesene Bilanzverlust, dem allerdings durch durchgeführte Gesellschafterzuschüsse Kapitalrücklagen in Höhe von T€ 398 gegenüberstehen, sodass letztendlich in der Schlussbilanz zum 31.1.2017 der ***6*** ein positives Eigenkapital von T€ 201 ausgewiesen wird.*

Nachdem es sich um eine reine Beteiligungsgesellschaft handelt, die keinerlei operative Tätigkeit entfaltet, kann daher durch den ausgewiesenen Bilanzverlust nicht abgeleitet werden, dass es sich dadurch nicht um ein positives Unternehmen handelt.

*Das sich nach durchgeführter Verschmelzung durch entsprechende Konsolidierungsbuchungen ergebende Eigenkapital in Höhe von T€ 26 stammt fast ausschließlich (T€ 24) aus dem Eigenkapital der aufnehmenden ***Bf1***, sodass die Verschmelzung mit der übertragenden ***6*** zu keinen negativen Eigenkapitalsauswirkungen für die aufnehmende Gesellschaft führt.*

Der Bilanzverlust der aufnehmenden Gesellschaft stammt aus den Anfangsverlusten durch Forschung und Entwicklung und wird zur Gänze durch die ausgewiesenen Kapitalrücklagen bzw. Stammkapital abgedeckt. Durch den Verschmelzungsakt entsteht uE daher keine Gefährdung der Gläubiger der übernehmenden Gesellschaft.

Die aus der Verschmelzung hervorgehende Gesellschaft ist liquide (siehe beiliegende Bankbestätigung), eine insolvenzrechtliche Überschuldung liegt laut Aussagen des Geschäftsführers gemäß den Zahlen der Buchhaltung bzw. dem Ansatz eines entsprechenden Firmenwertes zum derzeitigen Zeitpunkt nicht vor.

3. Bemerkungen zu Punkt 2 des Verbesserungsauftrages:

*Die offene Stammeinlage bei der ***6*** in Höhe von T€ 17,5 wird von den Gesellschaftern einbezahlt, in beiliegender Verschmelzungsbilanz zum 31.1.2017 wurde bereits diesem Tatbestand entsprechend Rechnung getragen.“*

Dem beigelegt war eine berichtigte Verschmelzungsbilanz zum 31.01.2017 sowie eine Kreditbestätigung der Bank, durch welche bestätigt wurde, dass der ***Bf1*** ein Betriebsmittelrahmen in Höhe von derzeit EUR 110.000,00 eingeräumt worden sei. Der Kredit sei durch eine persönliche Haftung des Gesellschafters zur Gänze besichert.

Mit **Bescheid über die Beendigung der Unternehmensgruppe (Änderung gemäß § 9 Abs. 9 KStG 1988 zu Bescheid vom 22.03.2016) vom 13.09.2017** wurde festgestellt, dass das Bestehen der Unternehmensgruppe mit der Veranlagung 2017 endet.

In der Begründung wurde angeführt, dass nach Verschmelzung des Gruppenträgers auf das (einzige) Gruppenmitglied nach der Veranlagung 2017 die Gruppe beendet sei.

Mit **Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2016 (***Bf1*** 234 4321) vom 22.11.2017** wurde das Einkommen des Gruppenmitgliedes im Jahr 2016 iHv 0,00 EUR festgestellt.

Der Gesamtbetrag der Einkünfte betrug laut Bescheid 12.123,72 EUR, der Verlustabzug - 12.123,72 EUR.

Die Ergebniszurechnung erfolge laut Bescheid an den Gruppenträger (234 4567 Name1 als RNF) im Jahr 2017 iHv 100%.

Als Hinweis wurde ausgeführt, dass für die nächsten Veranlagungsjahre 2.506,00 EUR als verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer zur Verfügung stehen würden.

Mit **Körperschaftsteuerbescheid 2017 vom 31.07.2018** wurde die Körperschaftsteuer der Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.) iHv 1.750,00 EUR festgesetzt. Das Einkommen betrug

laut Bescheid 16.303,36 EUR. Da bisher 0,00 EUR vorgeschrieben waren, ergab sich eine Abgabennachforderung iHv 1.750,00 EUR.

Als Hinweis wurde angeführt, dass für die nächsten Veranlagungsjahre 180,16 EUR als verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer zur Verfügung stehen würden.

Als Begründung wurde angeführt, dass gemäß § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 bei unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften (bzw. diesen vergleichbaren ausländischen Körperschaften) für jedes volle Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht eine Mindeststeuer in der Höhe von 5% eines Viertels der gesetzlichen Mindesthöhe des Grund- oder Stammkapitals zu entrichten sei. Bei ausländischen Körperschaften sei mindestens auf die gesetzliche Mindesthöhe des Stammkapitals für Gesellschaften mit beschränkter Haftung abzustellen. Abweichend davon würde gemäß § 24 Abs. 4 Z 3 iVm § 26c Z 51 KStG 1988 die Mindeststeuer bei nach dem 30. Juni 2013 gegründeten unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften mit beschränkter Haftung für die ersten fünf Jahre ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht für jedes volle Kalendervierteljahr 125 EUR und in den folgenden fünf Jahren für jedes volle Kalendervierteljahr 250 EUR betragen. Der berücksichtigte Verlustvortrag sei gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 ermittelt worden.

In der **Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO vom 19.10.2018** wurde ua. Folgendes zum beschwerdegegenständlichen Thema festgehalten:

„Pkt. 4: Verlustabzug 2017:

In der KöSt-Erklärung 2017 wurde ein Verlustabzug aus den Vorjahren iHv € 1.265.848,37 geltend gemacht. Der Verlustabzug bei Verschmelzungen ergibt sich gem. § 4 Z 1 UmgrStG wie folgt:

a) Verluste der übertragenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, gelten im Rahmen der Buchwertfortführung ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft, als sie den übertragenen Betrieben, Teilbetrieben oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen zugerechnet werden können. Voraussetzung ist weiters, dass das übertragene Vermögen am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden ist.

b) Verluste der übernehmenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, bleiben abzugsfähig, soweit die Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile, die die Verluste verursacht haben, am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden sind.

c) Ist in den Fällen der lit. a und b der Umfang der Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile am Verschmelzungstichtag gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist, ist der von diesen Betrieben, Teilbetrieben oder Vermögensteilen verursachte Verlust vom Abzug ausgeschlossen.

*Mit Notariatsakt vom 13.7.2017 hat die ***6*** (als übertragende) ihr Vermögen als Ganzes mit allen Rechten und Pflichten im Wege der Gesamtrechtsnachfolge mit der übernehmenden Gesellschaft ***Bf1*** gem. Artikel I UmgrStG verschmolzen.*

*Verschmelzungstichtag: 31. Jänner 2017 (= Bilanzstichtag ***6***)*

*Bilanzstichtag ***Bf1***: 31. August 2017*

Änderung Bilanzstichtag lt. Antrag: 31. Dezember 2017

*Zwischen der ***6*** (Gruppenträger) und der ***Bf1*** (Gruppenmitglied) wurde ab der Veranlagung 2015 eine Unternehmensgruppe bescheidmäßig festgestellt. Die steuerlichen Ergebnisse der ***Bf1*** sind daher für folgende Veranlagungen dem Ergebnis des Gruppenträgers zuzurechnen:*

Veranlagung GM:

2014: 1.9.2013-31.8.2014

2015: 1.9.2014-31.8.2015

2016: 1.9.2015-31.8.2016

Bei der Veranlagung für das Jahr 2014 wurde übersehen, dass in der KöSt-Erklärung ein "J" an der vorgesehenen Stelle für ein Gruppenmitglied indiziert wurde. Daher wurde dieses Ergebnis nicht dem Gruppenträger zugerechnet.

*Aus Vereinfachungsgründen wird diesbezüglich keine Änderung vorgenommen. Für die Berechnung des abzugsfähigen Verlustes im Rahmen der Veranlagung 2017 bleibt das Ergebnis 2014 der ***Bf1*** aber außer Ansatz.*

Nachdem offene Verluste der übertragenden Gesellschaft erst ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungsjahr - nach Prüfung der übrigen Voraussetzungen (verlustverursachendes Vermögen ist am Verschmelzungstichtag vorhanden; qualifizierte Umfangsminderung der übernehmenden Gesellschaft) - frühestens somit ab 2018 abzugsfähig sind, verbleiben nur offene Verluste aus den Veranlagungsjahren vor der Gruppenbildung (bis 31.8.2013).

Verlust 2013 (Bescheid 21.1.2015) -32.775,73

Verbrauch Vorgruppenverlust 2016 vor AP

(Bescheid 22.11.2017) 12.123,72

offener Verlustabzug für 2017 vor AP -20.652,01

Pkt. 5 : Anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer Veranlagung 2017:

Im Rahmen der Verschmelzung ist die Verrechnung der übergehenden Mindestkörperschaftsteuer ab dem nach dem Verschmelzungstichtag endenden Wirtschaftsjahr der übernehmenden Körperschaft möglich.

Verschmelzungstichtag: 31.1.2017

*Wirtschaftsjahrende ***Bf1***: 31.12.2017*

Die noch nicht verrechneten Beträge an MiKö sind bei der Veranlagung 2017 verrechenbar.

offene MiKö (ohne allfällige BP-Auswirkungen)

Bf1 2.506,50

6 11.529,50

14.036,00“

Diese Niederschrift ist Teil des **Berichts gem. § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung bei der Bf. vom 28.11.2018** betreffend Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Kammerumlage und Kapitalertragsteuer der Jahre 2014 bis 2017 (Nachschau-Zeitraum Umsatzsteuer 2018 bis 2018)

Mit **Feststellungsbescheid Gruppenträger 2017 vom 19.11.2018** wurde das Einkommen der Bf. (Gruppenträger) im Jahr 2017 iHv 11.440,94 EUR festgestellt.

Als Begründung wurde angeführt, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind, erfolgt sei.

Mit **Feststellungsbescheid Gruppenträger 2016 vom 19.11.2018** wurde das Einkommen der Bf. (Gruppenträger) im Jahr 2016 iHv 35.852,12 EUR festgestellt.

Als Begründung wurde angeführt, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind, erfolgt sei.

Mit Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2017 (Änderung gem. § 295 (1) BAO zu Bescheid vom 19.07.2018) vom 26.11.2018 wurde die Körperschaftsteuer der Bf. iHv 3.500,00 EUR festgesetzt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte der Gruppe betrug laut Bescheid 11.440,94 EUR, der Verlustabzug der Gruppe betrug -8.580,71. Somit verblieb ein Einkommen der Gruppe iHv 2.860,23 EUR. Da bisher 3.500,00 EUR vorgeschrieben waren, ergab sich eine Abgabengutschrift iHv 0,00 EUR.

Als Hinweis wurde angeführt, dass für die nächsten Veranlagungsjahre 10.814,44 EUR als verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer zur Verfügung stehen würden.

Als Begründung wurde angeführt, dass die Änderung gem. § 295 BAO aufgrund der bescheidmäßigen Feststellungen des Finanzamtes 123 zu Steuernummer 4567 vom 19.11.2018 erfolgt sei. Gemäß § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 sei bei unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften (bzw. diesen vergleichbaren ausländischen Körperschaften) für jedes volle Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht eine Mindeststeuer in der Höhe von 5% eines Viertels der gesetzlichen Mindesthöhe des Grund- oder Stammkapitals zu entrichten. Bei ausländischen Körperschaften sei mindestens auf die gesetzliche Mindesthöhe des Stammkapitals für Gesellschaften mit beschränkter Haftung abzustellen. Abweichend davon würde gemäß § 24 Abs. 4 Z 3 iVm § 26c Z 51 KStG 1988 die Mindeststeuer bei nach dem 30. Juni 2013 gegründeten unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften mit beschränkter Haftung für die ersten fünf Jahre ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht für jedes volle Kalendervierteljahr 125 EUR und in den folgenden fünf Jahren für jedes volle Kalendervierteljahr 250 EUR betragen. Der berücksichtigte Verlustvortrag sei gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 ermittelt worden. Die Veranlagung sei unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind, erfolgt.

Mit Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2016 (Änderung gem. § 295 (1) BAO zu Bescheid vom 23.05.2018) vom 26.11.2018 wurde die Körperschaftsteuer der Bf. iHv 3.498,00 EUR festgesetzt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte der Gruppe betrug laut Bescheid -417.006,23 EUR. Somit verblieb ein Einkommen der Gruppe iHv 0,00 EUR. Da bisher 3.498,00 EUR vorgeschrieben waren, ergab sich eine Abgabengutschrift iHv 0,00 EUR.

Als Hinweis wurde angeführt, dass für die nächsten Veranlagungsjahre 8.029,50 EUR als verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer zur Verfügung stehen würden.

Die Begründung war weitestgehend ident mit der Begründung des Körperschaftsteuerbescheides Gruppe 2017 vom 26.11.2018.

Mit **Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2017 vom 27.11.2018** wurde das Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer für das Jahr 2017 (Bescheid vom 31.07.2018) gem. § 303 (1) BAO wiederaufgenommen.

In der Begründung wurde angeführt, dass die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 (1) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind, erfolgt sei. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall habe das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit überwogen. Die steuerlichen Auswirkungen haben auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden können.

Mit **Körperschaftsteuerbescheid 2017 vom 27.11.2018** wurde die Körperschaftsteuer iHv 1.750,00 EUR festgesetzt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte betrug laut Bescheid 222.001,10, das Einkommen 55.500,27 EUR. Da die bisher festgesetzte Körperschaftsteuer 1.750,00 EUR betrug, ergab sich eine Abgabengutschrift iHv 0,00 EUR.

Als Hinweis wurde ausgeführt, dass für die nächsten Veranlagungsjahre 1.195,87 EUR als verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer zur Verfügung stehen würden.

In der Begründung wurde angeführt, dass gemäß § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 bei unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften (bzw. diesen vergleichbaren ausländischen Körperschaften) für jedes volle Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht eine Mindeststeuer in der Höhe von 5% eines Viertels der gesetzlichen Mindesthöhe des Grund- oder Stammkapitals zu entrichten sei. Bei ausländischen Körperschaften sei mindestens auf die gesetzliche Mindesthöhe des Stammkapitals für Gesellschaften mit beschränkter Haftung abzustellen. Abweichend davon würde gemäß § 24 Abs. 4 Z 3 iVm § 26c Z 51 KStG 1988 die Mindeststeuer bei nach dem 30. Juni 2013 gegründeten unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften mit beschränkter Haftung für die ersten fünf Jahre ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht für jedes volle Kalendervierteljahr 125 EUR und in den folgenden fünf Jahren für jedes volle Kalendervierteljahr 250 EUR betragen. Der berücksichtigte Verlustvortrag sei gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 ermittelt worden. Die Veranlagung sei unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind, erfolgt.

Mit dem **streitgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheid 2017 (Berichtigung gem. § 293 BAO zu Bescheid vom 27.11.2018) vom 05.02.2020** wurde die Körperschaftsteuer iHv 37.016,00 EUR festgesetzt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte betrug laut Bescheid 222.001,10 EUR, das Einkommen 201.349,09 EUR. Da die bisher festgesetzte Körperschaftsteuer 1.750,00 EUR betrug, ergab sich eine Abgabennachforderung iHv 35.266,00 EUR.

In der Begründung wurde angeführt, dass gem. § 293 BAO die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen in einem Bescheid unterlaufene Schreib- oder Rechenfehler oder ausschließlich auf dem Einsatz einer automationsunterstützten Datenverarbeitungsanlage beruhende Unrichtigkeiten berichtigen könne. Im gegenständlichen Fall sei eine Berichtigung notwendig gewesen, da der verrechenbare Verlust aufgrund eines Programmfehlers nicht in dem lt. Niederschrift vom 19.10.2019 über die Schlussbesprechung (Pkt. 4) ermittelten Wert iHv 20.652,01 Euro, sondern iHv 75% der Einkünfte aus Gewerbebetrieb berücksichtigt worden sei.

In der **Beschwerde vom 19.02.2020, eingegangen am 26.02.2020**, führte die steuerliche Vertretung des Bf. Folgendes aus:

„Sehr geehrte Damen und Herren,

mit Bescheiden des Finanzamtes 123 vom 5.2.2020 wurde unserer Klientin eine Körperschaftsteuernachzahlung 2017 in Höhe von € 35.266,00 sowie weiters mittels gesondertem Bescheid Anspruchszinsen in Höhe von € 660,67, somit insgesamt € 35.926,67 vorgeschrieben. Diese Vorschriften ergaben sich aufgrund der Feststellungen der steuerlichen Außenprüfung und erfolgten nunmehr in Form einer Bescheidberichtigung gemäß § 293 BAO.

Im Auftrag und Vollmachtsnamen unserer im Betreff angeführten Klientin erheben wir hiermit innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der

Beschwerde

*und beantragen, den Gewinn aus Gewerbebetrieb 2017 noch dem damaligen Gruppenträger, der ***6***, StNr. 234 4321 /4321, Finanzamt 123, zuzurechnen und weiters mit den vorhandenen körperschaftsteuerlichen Verlustvorträgen zu verrechnen.*

*Dem entsprechend ist die Körperschaftsteuer 2017 der ***Bf1*** (St.Nr. ***BF1StNr1***) daher mit € Null festzusetzen. Hinsichtlich des vorgeschriebenen Betrages in Höhe von € 35.926,67 beantragen wir die Aussetzung der Einhebung gemäß § 212 a BAO. Für die StNr. 4321, (vormals ***6***) ist nach unseren Berechnungen die Körperschaftsteuer 2017 wie folgt festzusetzen:*

Gewinn aus Gewerbebetrieb 2017 Elektro GmbH	€ 222.349,09
Gewinn aus Gewerbebetrieb Gruppenträger	€ 65.213,45
	€ 287.562,54

75 % mit Verlustvorträgen verrechenbar	€ -215.671.91
	€ 71.890.63
hievon 25 % KöSt	€ 17.972,66
abzüglich Mindestkörperschaftsteuern	€ -8.029.50
verbleibt	€ 9.943,15
bezahlt wurde	€ -3.498.00
Nachzahlung	€ 6.445.15

Begründung:

*Die ***Bf1*** wurde mit Errichtungserklärung vom 25.9.2012 (ursprüngliche Firma: ***3***) gegründet. 100%ige Gesellschafterin war die ***6***, FN ***7***, deren Gesellschafter je zur Hälfte die Herren Name1 und Ing. Name3 waren.*

*Ab der Veranlagung 2015 (bis einschließlich 2017) wurden die Einkünfte der beiden Gesellschaften im Rahmen einer körperschaftsteuerlichen Gruppe bei der Gruppenträgerin, der ***6***, versteuert.*

*Mit Verschmelzungsvertrag vom 13.7.2017 (Nachtrag vom 14.9.2017) wurde die ***6*** im Rahmen eines „down-stream-mergers“ rückwirkend gemäß Umgründungssteuergesetz zum 31.1.2017 mit der ***Bf1*** verschmolzen. Gesellschafter der ***Bf1*** sind nunmehr je zur Hälfte die Herren Name1 und Name3. Geschäftsführer ist Herr Name1.*

*Die ***Bf1*** hat seit ihrer Gründung 2012 bis einschließlich Veranlagung 2016 beträchtliche Verluste erzielt, sodass für 2017 beim Gruppenträger körperschaftsteuerliche Verlustvorträge in Höhe von € 1.280.813,72 zur Verrechnung bereitstanden.*

*Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung wurde in weiterer Folge die ***6*** rückwirkend zum 31.1.2017 gemäß UmgrStG in Form eines „up-stream-mergers“ mit der ***Bf1*** verschmolzen.*

Durch den Wechsel des Bilanzstichtages vom 31.8. auf den 31.12. eines Jahres umfasste die Veranlagung 2017 einerseits das Geschäftsjahr vom 1.9.2016 bis 31.8.2017 sowie das Rumpfgeschäftsjahr vom 1.9. bis 31.12.2017. Für den gesamten Zeitraum von 16 Monaten wurde ursprünglich ein Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 67.071,57 festgestellt und anlässlich der steuerlichen Außenprüfung - insbesondere durch die Nicht-Anerkennung einer Rückstellung - auf € 222.349,09 erhöht.

*Eine Verrechnung dieses Gewinnes 2017 mit den aufgrund der Gruppenbesteuerung beim Gruppenträger angesammelten Verlustvorträgen aus der ***Bf1*** wurde vom Prüfer mit dem Hinweis auf § 4 Z 1 UmgrStG verweigert, wonach diese erst in dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum, somit ab 2018, verrechenbar wären.*

Damit ergibt sich nunmehr die abstruse Situation, dass trotz der enormen Verlustvorträge bis 2016 eine Verlustvortragsverrechnung mit dem Gewinn 2016, welcher nicht operativ, sondern durch verschiedene Sanierungsmaßnahmen entstanden ist, nicht erfolgt und folglich mit Bescheid vom 5.2.2020 (Bescheidberichtigung gemäß § 293 BAO) eine Körperschaftsteuer-Restschuld 2018 in Höhe von € 35.266,00 vorgeschrieben wurde.

Wir schließen uns der Rechtsmeinung des Prüfers nicht an und halten dem Folgendes entgegen:

*Sowohl bei der ***Bf1*** als auch bei der ***6*** wurde jeweils mit Bescheiden vom 13.9.2017 (siehe Beilagen) die Beendigung der Gruppe nach der Veranlagung 2017 festgestellt mit folgendem Spruch:*

Nach Verschmelzung des Gruppenträgers auf das (einzige) Gruppenmitglied ist nach der Veranlagung 2017 die Gruppe beendet.

*Somit ist nach unserer Auffassung der von der ***Bf1*** erzielte Gewinn aus Gewerbebetrieb 2017 noch beim Gruppenträger zu versteuern und folglich mit den vorhandenen Verlustvorträgen bzw. dem Ergebnis des Gruppenträgers zu verrechnen.*

Folgt man dieser Auffassung nicht und unterstellt, dass die Gruppe mit dem Verschmelzungstichtag 31.1.2017 endet, käme es gemäß § 9 Abs 10 EStG zu einer Rückabwicklung der Gruppe, nachdem die Unternehmensgruppe für einen Zeitraum von mindestens drei Jahren bestehen muss. Die Mindestdauer ist nur dann erfüllt, wenn das steuerlich maßgebende Ergebnis von drei jeweils zwölf Monaten umfassenden Wirtschaftsjahren Berücksichtigung findet. Dies wäre dann für den Zeitraum vom 1.9.2016 bis 31.1.2017 nicht der Fall.

*Dies hätte zur Folge, dass - ohne Bestehen einer steuerlichen Gruppe - die ***Bf1*** ihre Verluste bis 2016 mit dem Gewinn aus Gewerbebetrieb 2017 verrechnen würde“*

In der **Stellungnahme der belangten Behörde vom 07.04.2020** wurde Folgendes ausgeführt:

*„Die Beschwerde richtet sich gegen die Nichtanerkennung der offenen Verluste der ***Bf1*** aus den Vorjahren in der KöSt-Veranlagung 2017.*

Dazu ist zunächst folgender Sachverhalt festzuhalten:

*****Bf1***** (FN: 9874: St.Nr.:234 4321):

*Errichtungserklärung: 25.9.2012 (als ***3***)*

Bilanzstichtag: 31. August

Wechsel Bilanzstichtag ab 2017 auf 31.Dezember

*Gesellschafter: ***6****

*****6***** (FN: ***7***: St.Nr.: 234 4567): *Gesellschaftsvertrag: 23.6.2012*

Bilanzstichtag: 31. Jänner

Gesellschafter: Name1 50 % Name3 50 %

Umgründungsschritt mit Stichtag 31.1.2017:

*Verschmelzung (down-stream-merger) der ***6*** als übertragende auf die ***Bf1*** als übernehmende Gesellschaft lt. Verschmelzungsvertrag vom 13.7.2017 (Nachtrag vom 14.9.2017) mit Verschmelzungsstichtag zum 31.1.2017 (Regelbilanzstichtag der übertragenden Gesellschaft).*

Entgegen der Ausführung der steuerlichen Vertretung auf Seite 3 oben, wo von einem „up-stream-merger“ gesprochen wird, handelt es sich bei einer Verschmelzung von der Mutter- auf die Tochtergesellschaft um einen „down-stream-merger“.

Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe vom Oktober 2013:

*Gruppenträger: ***6****

*Gruppenmitglieder: ***Bf1****

Würdigung:

*Es hätte somit das Ergebnis des GM vom 1.9.2013 bis 31.8.2014 in die Besteuerung des GT vom 1.2.2014 bis 31.1.2015 einfließen sollen. Wie bereits in der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 19.10.2018 unter Punkt 4 ausgeführt worden ist, wurde in der K1a Erklärung von der steuerlichen Vertretung nicht indiziert, dass es sich bei der ***Bf1*** um ein Gruppenmitglied handelt. Daher wurde das Ergebnis nicht dem Gruppenträger zugeordnet.*

Grundsätzlich ist jedoch festzuhalten, dass die Unternehmensgruppe volle 3 jeweils 12 Monate umfassende Veranlagungsjahre bestanden hat:

GT: 1.2.2014- 31.1.2015; 1.2.2015 -31.1.2016; 1.2.2016- 31.1.2017

GM: 1.9.2013 -31.8.2014; 1.9.2014-31.8.2015; 1.9.2015 -31.8.2016

Mit der Verschmelzung der Mutter (Gruppenträger) auf die Tochtergesellschaft (einziges Gruppenmitglied) ist die Unternehmensgruppe aus Sicht des GT nach der Veranlagung 2017 (Stichtag 31.1.2017) beendet worden.

In der Beschwerde wird ausgeführt, dass sowohl beim Gruppenträger als auch beim Gruppenmitglied am 13.9.2017 ein Bescheid über die Beendigung der Unternehmensgruppe nach der Veranlagung 2017 ergangen ist.

Der Bescheid ist aus Sicht des Gruppenmitgliedes in dieser Hinsicht nicht ganz richtig, weil es nach der Veranlagung 2016 heißen sollte. Aus diesem Schreibfehler können allerdings keine materiellrechtlichen Auswirkungen erwachsen, weil durch die Verschmelzung des GT auf das einzige GM zum Verschmelzungstichtag 31.1.2017, der dem Regelbilanzstichtag des GT entspricht, die Unternehmensgruppe jedenfalls beendet ist.

Stimmt bei einem down-stream-merger der Verschmelzungstichtag des GT nicht mit dem Bilanzstichtag des GM überein, erfolgt die letzte Einkommenszurechnung des GM an den übernehmenden GT zu seinem letzten vorangegangenen Bilanzstichtag. Es kommt immer zu einer Ergebnisverrechnung vom GM zum GT und nie in umgekehrter Form vom GT zum GM.

Durch den Wechsel des Bilanzstichtages beim ehemaligen Gruppenmitglied vom 31. August auf den 31. Dezember im Jahr 2017 haben bei diesem 2 Wirtschaftsjahre geendet (1.9.2016 bis 31.8.2017 und 1.9.2017 bis 31.12.2017). Die Ergebnisse dieser 2 Wirtschaftsjahre wurden im Rahmen der Veranlagung für 2017 zusammengerechnet. Diese Ergebnisse haben auf die zuvor bestehende Unternehmensgruppe keinerlei Auswirkungen gehabt.

Da der Jahresverlust, den ein Gruppenmitglied erleidet, der beteiligten Körperschaft bzw. dem Gruppenträger zugerechnet wird, können sich beim Gruppenmitglied während der Gruppenzugehörigkeit keine vortragsfähigen Verluste ergeben. Das Gruppenmitglied kann nur vortragsfähige Verluste aus der Zeit vor dem Eintritt in die Unternehmensgruppe (Vorgruppenverluste) besitzen oder solche auf Grund einer Umgründung iSd UmgrStG als übernehmende Körperschaft (Außergruppenverluste) erhalten (vgl. Rz 1062 UmgrStRL).

Ist das Gesamteinkommen der Unternehmensgruppe negativ (Verlust), geht dieses in den Verlustvortrag des Gruppenträgers ein.

Somit gelten im vorliegenden Fall für den Abzug und die Verrechnung von Verlusten die Regeln des UmgrStG, und hier im Speziellen die Bestimmung des § 4 Abs. 1 lit a UmgrStG.

„Verluste der übertragenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, gelten im Rahmen der Buchwertfortführung ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft

insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft, als sie den übertragenen Betrieben, Teilbetrieben oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen zugerechnet werden können. Voraussetzung ist weiters, dass das übertragene Vermögen am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden ist.“

Auf Basis dieser gesetzlichen Regelung stehen die Verluste des GT (der Unternehmensgruppe bis zu deren Beendigung mit der Veranlagung 2017), die bis zum Zeitpunkt der Verschmelzung entstanden sind ab der Veranlagung 2018 nach Maßgabe der übrigen Bestimmungen des UmgrStG als abzugsfähige Verluste zu (s.a. Rz 210 UmgrStRL).

Die vorliegende Beschwerde ist daher nach Ansicht der AP abzuweisen.“

In der Gegenäußerung des Steuerberaters der Bf. vom 15.03.2021, eingegangen am 16.03.2021, führte dieser aus wie folgt:

„Wie mit dem Finanzamt abgestimmt äußern wir uns innerhalb der uns gesetzten Frist zur Stellungnahme des Prüfers (vom 07.04.2021).

Weitgehend teilen wir die Rechtsmeinung des Prüfers. Nicht teilen wir seine Beurteilung, dass die Gruppenbesteuerung 3 Jahre bestanden hat und begründen dies wie folgt:

Gem. § 9(19) KStG muss eine Unternehmensgruppe für einen Zeitraum von mindestens drei Jahren bestehen. Für die Bestandsdauer gilt (lt Gesetz, Lehrmeinung und Rechtsprechung) dabei folgendes: Die Mindestdauer ist nur erfüllt, wenn das steuerlich maßgebliche Ergebnis von drei jeweils zwölf Monaten umfassenden Wirtschaftsjahren iS des Abs. 6 zugerechnet wird. Die Mindestdauer ist daher nur erfüllt, wenn das Einkommen aus drei vollen Wirtschaftsjahren (letztlich) beim Gruppenträger tatsächlich zu einer Zurechnung geführt hat (wie auch klarstellend den Köst RL, TZ 1593 zu entnehmen ist) und das ist im konkreten Fall nicht gegeben.

Nicht gegeben, weil im Steuerbescheid der Gruppe 2015 (vom 12.06.2017), zwar das Ergebnis des Gruppenträgers enthalten ist, NICHT aber auch das Ergebnis des Gruppenmitgliedes. (Das dies auf einen „Fehler“ in der Steuererklärung zurückzuführen ist (lt Pkt 4 des BP Berichtes: „In der Veranlagung für 2014 wurde übersehen, dass in der Köst Erklärung ein „J“ an der vorgesehenen Stelle für ein Gruppenmitglied indiziert wurde)

spielt dabei keine Rolle. Tatsache ist, dass das Ergebnis des Gruppenträgers im Kost-Bescheid der Gruppe (2015) fehlt.

§ 24a KStG (1988 idF AbgÄG 2005. BGBl I Nr 161/2005 lautet auszugsweise:

„(1) 1. Das Ergebnis jedes unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedes (§ 9 Abs 2) ist mit Bescheid (§ 92 Abs 1 lit b der BAO) festzustellen. In diesem Bescheid ist abzusprechen über:

Das eigene Einkommen....

(2) Der Feststellungsbescheid im Sinne des Abs 1 ergeht an das jeweilige Gruppenmitglied, den Gruppenträger....Der Feststellungsbescheid ist Grundlage für die Festsetzung der Köst beim Gruppenträger.

Die ErlRV zum AbgÄG 2005 führen hiezu aus: Das Besteuerungsverfahren soll bei der Unternehmensgruppe zweistufig erfolgen: In der ersten Stufe werden die Einkommen aller in der Gruppe zusammengefassten unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften und alle für die Steuerbemessung der Gruppe relevanten Tatsachen in eigenen Feststellungsverfahren ermittelt und bescheidmäßig festgestellt. ...

Der rechtskräftige Feststellungsbescheid hat im weiteren Besteuerungsverfahren Bindungswirkung.

In der zweiten Stufe wird im Rahmen der Köst-Veranlagung des Gruppenträgers durch Zusammenrechnung der Feststellungsergebnisse das Gruppeneinkommen ermittelt...die Köst-Steuerbemessungsgrundlage ermittelt und die Steuerfestsetzung durchgeführt wird. 1. Es besteht sohin eine Bindung im Köst-Verfahren an die Feststellungen des Einkommens der Gruppenmitglieder einer Gruppe (Feststellungsbescheid Gruppenmitglied).

2. Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er gem. § 295 Abs 1 BAO ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Falle der Abänderung (und nur im Falle einer Abänderung!) des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen.

§ 295 Abs 1 BAO hat daher die Funktion, abgeleitete Bescheide mit den Inhalten erstmalig erlassener Feststellungsbescheide oder deren Abänderungen in Einklang zu bringen.

Wie oben dargestellt stellt der Feststellungsbescheid des Gruppenmitglieds (gem § 24a Abs 1 KStG 1988) 2014 den Grundlagenbescheid für den hier relevanten Körperschaftsteuerbescheid der Gruppe 2015 dar. Aber wie ausgeführt fehlt im Köst-Bescheid der Gruppe (im abgeleiteten Bescheid), das Ergebnis des Gruppenmitglieds.

An sich (verfahrensrechtlich) kein Problem, da gem § 295 BAO ein Köst Bescheid einer Gruppe (als abgeleiteter Bescheid) grundsätzlich nach jeder Richtung abgeändert und damit „saniert“ werden kann; zu beachten sind jedoch die einschränkenden Bestimmungen der Absätze 1 bis 3. Auf § 295 Abs 1 und 2 gestützte Bescheide setzen die Abhängigkeit (somit ein Verhältnis Grundlagenbescheid zu abgeleiteten Bescheid) voraus. Weiters darf ein auf § 295 gestützter Bescheid nur ergehen, wenn ein Grundlagenbescheid nachträglich (somit nach Zustellung des

abgeleiteten Bescheides) erlassen oder abgeändert wird und wenn dieser nachträgliche Bescheid dem Adressaten des abgeleiteten Bescheides gegenüber wirksam ist (VwGH 6.4.1995, 93/15/0088, zit bei Ritz. . .Kommentar zur BAO, § 295, RZ 3).

Wird ein Grundlagenbescheid vor dem abgeleiteten Bescheid erlassen bzw. abgeändert und entgegen der Bindung im später ergehenden abgeleiteten Bescheid nicht berücksichtigt, so ist diese Rechtswidrigkeit nicht durch eine Änderung (Aufhebung) gem. § 295 sanierbar (so Ritz, a.a.O § 295, RZ 4, ebenso Ellinger ua. zit. Bei Ritz).

Als Ergebnis kann somit festgehalten werden:

- Der Köst Bescheid 2014 des Gruppenmitgliedes (der in die Gruppenbesteuerung 2015 einfließen müsste) ist datiert mit 05.11.2015,*
- Der Köst Bescheid des Gruppenträgers 2015 mit 12.07.2017,*
- Der Köst Bescheid der Gruppe 2015 mit 12.07.2017.*

Der Köst Bescheid des Gruppenmitgliedes erging daher VOR dem Köst Bescheid der Gruppe, eine Abänderung des abgeleiteten Bescheides der Gruppe jetzt (im offenen Verfahren) die Voraussetzung wäre, dass der Gruppe das Ergebnis tatsächlich zuzurechnen wäre jedenfalls rechtswidrig, weil

- a) der Grundlagenbescheid VOR dem abgeleiteten Bescheid erging,*
- b) idF der Grundlagenbescheid NICHT geändert wurde.*

Und da auch alle weiteren verfahrensrechtlichen Möglichkeiten zur Erfassung des rechtskräftigen Ergebnisses 2014 (außerhalb der Verjährungsfrist) des Gruppenmitgliedes im Köst Bescheid der Gruppe 2015 keine rechtliche Anwendungsmöglichkeit ermöglichen, ist eine Berücksichtigung („Weiterleitung“) des Ergebnisses des Gruppenmitgliedes 2014 im Ergebnis der Gruppe 2015 nicht mehr möglich mit der Konsequenz, dass im (nicht mehr veränderbaren) Ergebnis der Gruppe 2015, das Ergebnis des Gruppenträgers 2014 fehlt.

Abschließend ist daher zusammenfassend festzustellen:

- im Köst Gruppenbescheid fehlt das Ergebnis des Gruppenmitgliedes (2014),*
- die Zurechnung aller Ergebnisse der Gruppenmitglieder erfolgte NUR in den Jahren 2016 und 2017,*
- die Unternehmensgruppe bestand daher nur 2 Jahre,*
- die Gruppe ist daher rückabzuwickeln (mit den entsprechenden Konsequenzen).“*

In der **Beschwerdevorentscheidung vom 10.05.2021, zugestellt am 14.05.2021**, führte die belangte Behörde Folgendes aus:

„Der Körperschaftsteuerbescheid 2017 wurde entsprechend der am 28.06.2018 eingebrachten elektronischen Erklärung am 31.07.2018 erstmalig erlassen.

*Bei der ***Bf1*** (in der Folge kurz „BF“) wurde eine Außenprüfung nach § 147 BAO durchgeführt. Unter Tz. 4 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 19.10.2018 und im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 28.11.2018 wird der nun im Beschwerdeverfahren strittige Punkt „Verlustabzug 2017“ angeführt.*

Im wiederaufgenommenen Verfahren zur Körperschaftsteuer (Wiederaufnahmebescheid und Körperschaftsteuerbescheid 2017, jeweils vom 27.11.2018) wurde neben den Änderungen durch die weiteren - im Beschwerdeverfahren unstrittigen - Prüfungsfeststellungen auch der Verlustabzug unter Kennzahl 619 von 812.990,02 Euro auf 20.652,01 Euro vermindert (Verlustabzugskürzung in der Höhe von 792.338,01 Euro). Trotz dieser in der EDV des Finanzamtes vorgenommenen Änderung, wurde im Körperschaftsteuerbescheid 2017 vom 27.11.2018 der Verlustabzug mit 166.500,83 Euro entgegen der Prüfungsfeststellung berücksichtigt.

Zur Behebung dieses, durch die automationsunterstützte Datenverarbeitung entstandenen Fehlers, wurde der gegenständlich bekämpfte, gem. § 293 BAO berichtigte Körperschaftsteuerbescheid 2017 mit 05.02.2020 erlassen und dabei der im Prüfungsverfahren ermittelte Verlustabzug von 20.652,01 Euro herangezogen. Folge dessen ergab sich aus dem Körperschaftsteuerbescheid 2017 eine Abgabennachforderung von 35.266,00 Euro und aus dem Zinsbescheid, ebenfalls vom 05.02.2020, eine Abgabennachforderung von 660,67 Euro.

Gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2017 vom 05.02.2020 wurde mit Schreiben der Stb. vom 19.02.2020 das Rechtsmittel der Beschwerde erhoben. Der Prüfer der Außenprüfung gab zu dieser Beschwerde mit Schreiben vom 07.04.2020 eine Stellungnahme ab, welche auch der steuerlichen Vertretung zur Kenntnis gebracht wurde. Die Gegenäußerung der steuerlichen Vertretung vom 15.03.2021 langte am 16.03.2021 beim nunmehr zuständigen Finanzamt Österreich ein. Über die Beschwerde vom 19.02.2020 wird nun im Rahmen dieser Beschwerdeentscheidung entschieden. Sachverhalt:

*Die ***Bf1*** (FN 9874) stand bis zur Verschmelzung mit 31.01.2017 im Gesamteigentum der ***6*** (FN 8745). Anteilsinhaber der Muttergesellschaft ***6*** waren Herr Name1 und Herr Ing. Name3, jeweils zur Hälfte.*

*Ab der Veranlagung 2015 wurde die ***6*** und die ***Bf1*** (BF) als Unternehmensgruppe im Sinne des § 9 KStG veranlagt (Gruppenfeststellungsbescheid vom 09.03.2015). Dabei kam*

der ***6*** die Rolle des Gruppenträgers und der ***Bf1*** (BF) die Rolle des Gruppenmitglieds zu. Erstmalig erfolgte die Feststellung des Gruppeneinkommens für das Wirtschaftsjahr 2015 des Gruppenträgers ***6***. Das Wirtschaftsjahr des Gruppenträgers dauerte vom 01.02.2014 bis 31.01.2015 an. Das davon abweichende Wirtschaftsjahr 2014 bei der ***Bf1*** (BF) mit Bilanzstichtag 31.08.2014, welches entsprechend dem Feststellungsbescheid über die Unternehmensgruppe vom 09.03.2015 nach § 9 Abs 1 letzter Satz KStG im Gruppeneinkommen 2015 zu berücksichtigen ist, dauerte von 01.09.2013 bis 31.08.2014. Die Gruppe wurde mit Bescheid vom 13.09.2017 mit der Veranlagung 2017 beendet. Somit war die ***Bf1*** (BF) die Wirtschaftsjahre 2014 (01.09.2013 bis 31.08.2014); 2015 (01.09.2014-31.08.2015) und 2016 (01.09.2015-31.08.2016) Teil einer Unternehmensgruppe im Sinne des § 9 KStG.

Bei der Veranlagung der ***Bf1*** (BF) für das Wirtschaftsjahr 2014 wurde übersehen in der Körperschaftsteuererklärung an der vorgesehenen Stelle zu erklären, dass es sich bei der ***Bf1*** um ein Gruppenmitglied handelt. Daher wurde das Ergebnis des Gruppenmitglieds für das Wirtschaftsjahr 2014 (Verlust von 792.338,01 Euro) im Gruppenkörperschaftsbescheid 2015 vom 12.07.2017 nicht berücksichtigt (der Verlust der Gruppe entspricht dem Verlust des Gruppenträgers von 109.547,17 Euro). Weder gegen den Gruppenkörperschaftsteuerbescheid 2015, noch gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2014 des Gruppenmitglieds wurde trotz offensichtlicher, dem Gruppenfeststellungsbescheid entgegenstehender, Nichteinbeziehung des Gruppenmitglieds in die Unternehmensgruppe kein Rechtsmittel eingebracht und die Bescheide erwachsen in Rechtskraft.

Mit Notariatsakt vom 13.07.2017 hat die Muttergesellschaft ***6*** (als übertragende Gesellschaft) ihr gesamtes Vermögen mit allen Rechten und Pflichten im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die übernehmende Tochtergesellschaft ***Bf1*** (BF) gem. Artikel I UmgrStG verschmolzen. Verschmelzungsstichtag war der 31.01.2017 (=Bilanzstichtag der ***6***). Bilanzstichtag der ***Bf1*** (BF) war zu diesem Zeitpunkt der 31.08.2017. Mit Beschluss des LG Ort3 vom 22.12.2017 wurde die Eintragung der Änderung des Bilanzstichtages bei der ***Bf1*** (BF) vom 31. August auf 31. Dezember bewilligt.

Im Veranlagungsjahr 2017 erwirtschaftete die ***Bf1*** Einkünfte in der Höhe von 222.001,10 Euro. Im bekämpften Körperschaftsteuerbescheid wurde lediglich ein Verlustabzug von 20.652,01 Euro berücksichtigt. Dabei handelt es sich um sogenannte Vorgruppenverluste, also Verluste, welche vor der Gruppenbildung entstanden sind. Im konkreten Fall entstand dieser Verlust im Jahr 2013 (Verlust von 32.775,73 Euro, davon bereits aufgebraucht im Jahr 2016: 12.123,72 Euro, somit verbleiben 20.652,01 Euro). Nicht berücksichtigt wurden die im Zeitraum der Gruppenbesteuerung (drei Wirtschaftsjahre des Gruppenmitglieds ***Bf1*** 01.09.2013—31.08.2014; 01.09.2014—31.08.2015 und 01.09.2015—31.08.2016) aufgebauten Verlustvorträge, da diese nach Prüfungsfeststellung als Folge der Verschmelzung (Down-Stream-Merger) des ehemaligen Gruppenträgers auf das ehemalige Gruppenmitglied (BF) erst

im Veranlagungsjahr nach der Verschmelzung (im konkreten Fall im Veranlagungsjahr 2018) bei der aufnehmenden Gesellschaft (BF) berücksichtigt werden kann.

Erwägungen:

*Strittig ist im Wesentlichen die Berücksichtigung der weiteren Verluste im Veranlagungsjahr 2017 bei der ***Bf1*** (BF), welche im Zeitraum der Gruppenzugehörigkeit entstanden sind und damit vom Finanzamt dem Gruppenträger zugeordnet wurden. Während nach der Rechtsansicht des Finanzamts eine Berücksichtigung dieser Verluste bei der ***Bf1*** (BF) erst ab dem Veranlagungszeitraum 2018 möglich ist, begehrt die Beschwerdeführerin eine Berücksichtigung bereits im Veranlagungsjahr 2017. Nach dem Beschwerdevorbringen in der Beschwerde vom 19.02.2020 sei die Berücksichtigung der Einkünfte der ***Bf1*** (BF) aus dem Veranlagungsjahr 2017 im Rahmen der Gruppenbesteuerung erforderlich, womit eine Gegenverrechnung der Einkünfte mit den Verlusten im Rahmen der Gruppe erfolgen würde. Aufgrund der übermittelten Stellungnahme des Außenprüfers vom 07.04.2020 wurde von der steuerlichen Vertretung der BF in der Gegenäußerung vom 15.03.2021 jedoch von der Argumentation, die Einkünfte der ***Bf1*** (BF) des Wirtschaftsjahres 01.09.2016-31.12.2017 seien in der Gruppe zu veranlagern, abgegangen und nunmehr eine gänzliche Rückabwicklung der Gruppenbesteuerung aufgrund der nicht vorliegenden Mindestbestandszeit beantragt.*

Rechtliche Grundlagen:

Gem. § 9 Abs 1 KStG können abweichend von § 7 KStG finanziell verbundene Körperschaften (Abs. 2 bis 5) nach Maßgabe des Abs. 8 eine Unternehmensgruppe bilden. Dabei wird das steuerlich maßgebende Ergebnis des jeweiligen Gruppenmitglieds (Abs. 6 und Abs. 7) dem steuerlich maßgebenden Ergebnis des beteiligten Gruppenmitglieds bzw. Gruppenträgers jenes Wirtschaftsjahres zugerechnet, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres des Gruppenmitgliedes fällt.

Gem. § 9 Abs 6 KStG ist bei Ermittlung des zuzurechnenden steuerlich maßgebenden Ergebnisses Folgendes zu beachten:

- 1. Als Ergebnis eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds gilt das Einkommen unter Berücksichtigung der Z 4.*
- 2. Das Einkommen im Sinne der Z 1 ist dem am Gruppenmitglied nach Abs. 4 entsprechend unmittelbar oder mittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger zuzurechnen. Als Ergebnis des Gruppenträgers gilt das Einkommen mit der Maßgabe, dass Sonderausgaben vom zusammengefassten Ergebnis abzuziehen sind.*
- 3. Bei Beteiligungsgemeinschaften ist das Einkommen des Gruppenmitglieds im Sinne der Z 1 und 2, an dem die Beteiligung besteht, den Mitbeteiligten im Ausmaß ihrer Beteiligung an der Beteiligungsgemeinschaft zuzurechnen.*

4. Vortragsfähige Verluste (§ 8 Abs. 4 Z 2) des unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds aus Zeiträumen vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe (Vorgruppenverluste) oder aus einer umgründungsbedingten Übernahme durch ein Gruppenmitglied (Außergruppenverluste) können bis zur Höhe des eigenen Gewinnes des jeweiligen Gruppenmitglieds verrechnet werden. Außergruppenverluste liegen nicht vor, wenn vortragsfähige Verluste innerhalb der Gruppe entstanden sind und umgründungsbedingt auf ein anderes Gruppenmitglied übergehen.

Gem. § 9 Abs 10 KStG muss die Unternehmensgruppe für einen Zeitraum von mindestens drei Jahren bestehen. Dabei gilt Folgendes:

- Die Minstdauer ist nur erfüllt, wenn das steuerlich maßgebende Ergebnis von drei jeweils zwölf Monate umfassenden Wirtschaftsjahren in Sinne des Abs. 6 zugerechnet wird.*
- Die Regelung über die Minstdauer gilt im Falle des nachträglichen Eintritts einer weiteren Körperschaft (Abs. 2) in eine bestehende Unternehmensgruppe für die eintretende Körperschaft.*
- Scheidet eine Körperschaft innerhalb von drei Jahren nach dem Eintritt aus der Unternehmensgruppe aus, gilt dieses Ausscheiden als rückwirkendes Ereignis im Sinn des § 295a der Bundesabgabenordnung. Im Wege der Veranlagung und der Anpassung der abgeleiteten Bescheide gemäß § 295 der Bundesabgabenordnung sind jene steuerlich maßgebenden Verhältnisse herzustellen, die sich ohne Gruppenzugehörigkeit ergeben hätten.*

Gem. § 4 UmgrStG ist § 8 Abs 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 nach Maßgabe folgender Bestimmungen anzuwenden:

1. a) Verluste der übertragenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, gelten im Rahmen der Buchwertfortführung ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft, als sie den übertragenen Betrieben, Teilbetrieben oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen zugerechnet werden können. Voraussetzung ist weiters, dass das übertragene Vermögen am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden ist.

b) Verluste der übernehmenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, bleiben abzugsfähig, soweit die Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile, die die Verluste verursacht haben, am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden sind.

Würdigung:

*Sämtliche Darstellungen im Sachverhalt ergeben sich aus der beim Finanzamt aufliegenden Aktenlage zur ***Bf1*** (Steuernummer ***BF1StNr1***) und der ehemaligen ***6*** (Steuernummer 234-4567), deren Rechtsnachfolger die BF ist.*

Unbestritten wurde von der BF ein Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe im Sinne des § 9 KStG gestellt und diese mittels Bescheid vom 09.03.2015 festgestellt und diese Unternehmensgruppe mit Bescheid vom 13.09.2017 für beendet erklärt. Wie sich bereits aus dem Gesetzeswortlaut des § 9 Abs 1 KStG letzter Satz ergibt, sind im Rahmen der Gruppenbesteuerung die maßgeblichen Ergebnisse des Gruppenmitglieds in jenem Wirtschaftsjahr des beteiligten Gruppenträger zuzurechnen, in welche der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres des Gruppenmitglieds fällt. Daraus ergibt sich im konkreten Fall aufgrund des im Kalenderjahr (=Veranlagungsjahr) früher liegenden Bilanzstichtages des Gruppenträgers (31. Jänner) im Vergleich zum Bilanzstichtag des Gruppenmitglieds (31. August), eine zeitliche Verzögerung der Besteuerung des Einkommens des Gruppenmitglieds beim Gruppenträger (vgl. Huber/Rindler/Widinski/Zinöcker (Hrsg), Gruppenbesteuerung² (2018) 27; Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG², § 9 Rz 159).

Das Einkommen des Gruppenmitglieds im Wirtschaftsjahr 01.09.2013—31.08.2014 wäre daher mit dem Einkommen des Gruppenträgers im Wirtschaftsjahr 01.02.2014—31.01.2015 im Veranlagungsjahr 2015, das Einkommen des Gruppenmitglieds im Wirtschaftsjahr 01.09.2014— 31.08.2015 mit dem Einkommen des Gruppenträgers im Wirtschaftsjahr 01.02.2015—31.01.2016 im Veranlagungsjahr 2016 und das Einkommen des Gruppenmitglieds im Wirtschaftsjahr 01.09.2014—31.08.2016 mit dem Einkommen des Gruppenträgers im Wirtschaftsjahr 01.02.2016—31.01.2017 im Veranlagungsjahr 2017 zu besteuern gewesen. In den Veranlagungsjahren 2016 und 2017 erfolgte dies auch entsprechend der gesetzlichen Regelung, im Veranlagungsjahr 2015 wurden jedoch mangels Indizierung in der Körperschaftsteuererklärung 2014 des Gruppenmitglieds die Einkünfte des Gruppenmitglieds im Körperschaftsteuerbescheid der Gruppe abweichend zur gesetzlichen Regelung nicht berücksichtigt. Unabhängig davon war die Gruppenzugehörigkeit sowohl beim Gruppenträger, als auch beim Gruppenmitglied - wie sich aus den oben angeführten Zeiträumen und dem Gruppenfeststellungsbescheid vom 9.3.2015 und dem Bescheid über die Beendigung der Unternehmensgruppe vom 13.9.2017 ergibt - über drei volle Jahre (zu jeweils 12 Monate) vorhanden.

Mit dem auf die Verschmelzung (31.01.2017) folgenden Tag (01.02.2017) wurde die Gruppe beendet, weil mit der Verschmelzung der Gruppenträger auf das einzige Gruppenmitglied verschmolzen wurde (vgl. VwGH 18.10.2012, 2009/15/0214; UmgrStR 2002 Rz 354). Damit bestand die Gruppe für drei Veranlagungszeiträume (2015, 2016 und 2017). Wie bereits angeführt, ergibt sich aus den unterschiedlichen Bilanzstichtagen, dass das jeweilige Einkommen in den in den Feststellungsjahren 2014, 2015 und 2016 des Gruppenmitglieds in die angeführten Veranlagungszeiträume des Gruppenträgers 2015, 2016 und 2017 einfließen. Es

entspricht daher dem Bescheid über die Beendigung der Unternehmensgruppe gem. § 9 Abs 9 KStG vom 13.09.2017, dass die Gruppe mit Veranlagungsjahr 2017 beendet wurde, weil damit sowohl die Feststellung des Einkommens des Gruppenträgers für das Wirtschaftsjahr 01.02.2016-31.01.2017 als auch die Feststellung des Einkommens des Gruppenmitglieds für das Wirtschaftsjahr 01.09.2015-31.08.2016 zu verstehen ist. Wenn also in der Beschwerde damit argumentiert wird, dass im Bescheid vom 13.09.2017 das Ende der Unternehmensgruppe mit Veranlagung 2017 angegeben wurde, so wird dabei übersehen, dass zwischen Veranlagungsjahr und Wirtschaftsjahr, für welches das Einkommen festzustellen ist, unterschieden werden muss. Wie auch der Prüfer in seiner Stellungnahme vom 07.04.2020 ausführt hat, umfasst die Veranlagung 2017 beim Gruppenträger auch das festgestellte Einkommen des Gruppenmitglieds 2016. Versucht man nun die Beendigung der Unternehmensgruppe aus der Sicht des Gruppenmitglieds zu betrachten, so erfolgt die Veranlagung des Einkommens (festgestellt für das Wirtschaftsjahr, welches im Kalenderjahr 2016 endet) erst im Veranlagungsjahr 2017, was auch aus dem Bescheid vom 13.09.2017 hervorgeht. Durch die Verschmelzung im Sinne des Art 1 UmgrStG geht sowohl der Verlustvortrag als auch die anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer auf den Gesamtrechtsnachfolger (BF) über. Bereits im Zuge der Prüfung wurde festgestellt, dass unzweifelhaft eine Verschmelzung im Sinne des Art. I UmgrStG vorliegt und auch die Voraussetzungen für den Verlustübergang nach den speziellen Voraussetzungen des § 4 UmgrStG erfüllt sind. Dies wurde von der BF auch zu keinem Zeitpunkt angezweifelt und kann daher außer Streit gestellt werden.

Während jedoch für die Mindestkörperschaftsteuer keine spezielle Regelung vorliegt und damit der Übergang mit dem Verschmelzungstichtag erfolgt (vgl BFG vom 29.04.2016, RV/1100371/2013) kann neben dem bisher angesammelten Verlustvortrag der übernehmenden Körperschaft, der Verlustvortrag der übertragenden Körperschaft erst im Veranlagungszeitraum berücksichtigt werden, welcher auf den Verschmelzungstichtag folgt. Dies ergibt sich bereits aus dem Gesetzeswortlaut des § 4 Z 1 lit a UmgrStG. Als Verschmelzungstichtag wurde der 31.01.2017 gewählt. Dieser liegt im Veranlagungszeitraum 2017 der übernehmenden Körperschaft, welche für das Jahr 2017 als Bilanzstichtag den 31.12.2017 wählte. Auf diesen Veranlagungszeitraum 2017 folgt der Veranlagungszeitraum 2018, in welchem die Verluste der übertragenden Gesellschaft (welche zuvor als Gruppenträger die Gruppenverluste angesammelt hat) bei der übernehmenden Gesellschaft (der Beschwerdeführerin) berücksichtigt werden können (vgl Kofler/Six in Kofler (Hrsg), UmgrStG9 (2020) § 4 Rz 25).

Für das Finanzamt steht daher fest, dass die im Rahmen der Gruppenbesteuerung (welche über drei volle Jahre zu je 12 Monate bestanden hat) erwirtschafteten Verluste beim Gruppenträger, der ***6***, gesammelt wurden und erst in Folge der Verschmelzung in dem auf den Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungsjahr 2018 bei der aufnehmenden Körperschaft, der ***BF1*** (BF) berücksichtigt werden können.

Zum Vorbringen in der Beschwerde, die Einkünfte der BF aus dem Wirtschaftsjahr 01.09.2016-31.12.2017 seien der Gruppe zuzuordnen sei ausgeführt, dass die Gruppenbesteuerung mit 01.02.2017 in Folge der Verschmelzung endete (VwGH 18.10.2012, 2009/15/0214) und damit in Folge der abweichenden Bilanzstichtage letztmalig das Einkommen des Gruppenmitglieds aus dem Wirtschaftsjahr 2016 (01.09.2015-31.08.2016) in die Veranlagung 2017 beim Gruppenträger einfließen kann. Das Wirtschaftsjahr 2017 der Beschwerdeführerin (01.09.2016-31.12.2017) endet außerhalb des letztmalig von der Gruppenbesteuerung umfassten Wirtschaftsjahres des Gruppenträgers (01.02.2016-31.01.2017).

Zum Vorbringen in der Beschwerde die Gruppenbesteuerung für die Veranlagungsjahre 2015, 2016 und 2017 (aus Sicht des Gruppenträgers) sei in Folge der fehlenden Mindestbestanddauer rückabzuwickeln, sei ausgeführt: Die Mindestdauer von drei Jahren (zu jeweils zwölf Monaten) ist erfüllt. Wenn man - wie in der Beschwerde angeführt - davon ausgeht, die letzten zwölf Monate seien nicht erfüllt, weil das Wirtschaftsjahr vom 01.09.2016 bis 31.12.2017 durch den Verschmelzungstichtag mit 31.01.2017 abgebrochen sei, so wird dabei übersehen, dass dieses Wirtschaftsjahr in Folge der unterschiedliche Bilanzstichtag nicht mehr Teil der Gruppenbesteuerung sein kann. Wie auch in der Stellungnahme des Prüfers und im Sachverhalt dargelegt, beträgt der Zeitraum von Beginn der Gruppenbesteuerung bis zum Ende der Gruppenbesteuerung sowohl beim Gruppenmitglied (01.09.2013 - 31.08.2016) als auch beim Gruppenträger (01.02.2014 - 31.01.2017) jeweils drei Jahre zu je zwölf Monate.

In der Gegenäußerung vom 15.03.201 wird unter Hinweis auf § 9 Abs. 10 KStG hinsichtlich der Mindestdauer ausgeführt, dass diese nur dann erfüllt sei, wenn das steuerliche maßgebliche Ergebnis von drei jeweils zwölf Monate umfassende Wirtschaftsjahre im Sinne des Abs 6 dem Gruppenträger zugerechnet wird. Insbesondere unter Verweis auf KStR 2013 Rz 1593 wird die fehlende Mindestdauer damit begründet, dass in Folge der fehlenden Gruppenindikation im Jahr 2014 beim Gruppenmitglied, dessen Einkünfte nicht beim Gruppenträger im Körperschaftsteuerbescheid 2015 der Gruppe berücksichtigt wurden. Das dies aufgrund eines Fehlers in der Körperschaftsteuererklärung 2014 erfolgt ist, soll nach Ansicht der BF unmaßgeblich sein, da schlussendlich das Einkommen nicht dem Gruppenträger zugerechnet wurde.

Dieser Rechtsansicht kann sich die Abgabenbehörde nicht anschließen, da eine Einkommenszurechnung bei richtiger Indikation durch den Steuerberater bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung 2014 des Gruppenmitglieds jedenfalls erfolgt wäre. Das Finanzamt hat mit Gruppenfeststellungsbescheid vom 09.03.2015 den Beginn der Unternehmensgruppe ab der Veranlagung 2015 (für die Beschwerdeführerin betrifft dies das Wirtschaftsjahr 01.09.2013-31.08.2014) festgestellt. Für die Dauer der Gruppenzugehörigkeit und eine allfällige Rückabwicklung iSd § 9 Abs 10 KStG kann nur der vom Finanzamt festgestellte Zeitraum maßgeblich sein, da sich ansonsten willkürliche

Gestaltungsmöglichkeiten, die vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt waren, ergeben könnten, indem bei Körperschaftsteuererklärungen die Indikation als Gruppenmitglied unterlassen wird.

Entgegen der Argumentation der BF stellt der Gesetzeswortlaut nicht auf eine tatsächliche Zurechnung ab, sondern legt fest, dass die Mindestdauer dann erfüllt ist, wenn das steuerlich maßgebliche Ergebnis von drei jeweils zwölf Monate umfassenden Wirtschaftsjahre im Sinne des Abs. 6 zugerechnet wird. Der Gesetzeswortlaut nimmt Bezug auf § 9 Abs 6 KStG, in welchem hinsichtlich der Verlustverrechnung normiert ist, dass dieser beim Gruppenträger gesammelt wird. Genau dieses Ergebnis wurde durch die Außenprüfung hergestellt und damit der in Folge einer falschen Körperschaftsteuererklärung im Körperschaftsteuerbescheid der Gruppe 2015 fehlende Verlust korrigiert. Es erfolgte daher für drei jeweils 12 Monate umfassende Veranlagungszeiträume eine Zurechnung des Einkommens des Gruppenmitglieds an den Gruppenträger. Dass die Bescheide für das Feststellungsjahr 2014 bzw. Veranlagungsjahr 2015 im Zuge der Prüfung nicht geändert wurden, war der, mit dem Steuerberater vereinbarten, verwaltungsökonomischen Lösung geschuldet (siehe dazu die vom Steuerberater Unterzeichnete Niederschrift vom 19.10.2018 über die Schlussbesprechung der Außenprüfung).

Zur Rückabwicklung normiert der Gesetzestext in § 9 Abs 10 3. TS KStG zudem, dass diese nur dann vorzunehmen ist, wenn eine Körperschaft innerhalb von drei Jahren nach dem Eintritt aus der Unternehmensgruppe ausscheidet. Nur in diesen Fällen gilt das Ausscheiden als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO. § 9 Abs 10 3. TS KStG setzt also einerseits voraus, dass die Mindestdauer nicht erfüllt ist und andererseits, dass ein Gruppenmitglied aus der Unternehmensgruppe ausscheidet. Zwar hat der VwGH mit seinem Erkenntnis vom 18.10.2012 2009/15/0214 ausgesprochen, dass bei Verschmelzung des einzigen Gruppenmitglieds mit dem Gruppenträger zu einem Zeitpunkt, in welchem die Mindestdauer noch nicht erreicht wurde ebenfalls zu einer Rückabwicklung führt, jedoch wird im konkreten Fall die Mindestdauer - wie sich aus dem Bescheid gem. § 9 Abs 8 KStG vom 09.03.2015 und dem Bescheid gem. § 9 Abs 9 KStG vom 13.09.2017 ergibt - nicht unterschritten, weshalb eine Rückabwicklung im Sinne des § 9 Abs 10 3. TS KStG im vorliegenden Fall auch nicht zur Anwendung gelangen kann.

Wie der Regierungsvorlage zum Steuerreformgesetz 2005 (ErläutRV 451 BlgNR 22. GP 29) entnommen werden kann, wollte der Gesetzgeber unerwünschte Gestaltungsmöglichkeiten hintanhalten. § 9 Abs 10 KStG sieht eine Rückabwicklung vor, wenn innerhalb der 36 Monatsfrist ein Gruppenmitglied ausscheidet und damit die Mindestdauer nicht erfüllt wird. Im konkreten Fall liegt aber eine Gruppenzugehörigkeit von 36 Monaten vor. Zweck der Rückabwicklung ist nur, unerwünschte Gestaltungen hintanzuhalten, beispielsweise bei Liquidation eines Gruppenmitglieds kurz nach Teilnahme an der Gruppenbesteuerung. Im vorliegenden Fall liegt jedoch so eine unerwünschte Gestaltung nicht vor, sondern wurde vom Finanzamt im Rahmen der Außenprüfung jener Zustand hergestellt, als wäre die

Einkommenszurechnung bei richtiger Indikation in der Steuererklärung dem Gruppenträger zuzurechnen gewesen. Im Ergebnis wird daher dem Gruppenträger das Ergebnis des Gruppenmitglieds über 36 Monate zugerechnet.

Zudem stellt der Gesetzeswortlaut des § 9 Abs 10 KStG dezidiert auf eine Mindestdauer ab, womit klar zum Ausdruck kommt, dass die Dauer der Zugehörigkeit zur Unternehmensgruppe maßgeblich ist (vgl Achatz/Kirchmayr, KStG § 9 Rz 585) In diesem Zeitraum hat die Hinzurechnung nach Abs 6 zu erfolgen. Damit wird beschrieben, welcher Zeitraum für die Mindestdauer zu berücksichtigen ist, nämlich jener in dem die Zurechnung nach Abs 6 erfolgen müsste. Genau dies wäre im gegenständlichen Fall auch durchgeführt worden, hätte der Steuerberater die entsprechende Indikation gesetzt bzw. wurde diese Zurechnung nach Abs 6 im Rahmen der Prüfung auch so festgestellt, jedoch aus verwaltungsökonomischen Gründen keine Bescheide erlassen. Der Beschwerdeführer hat gegen den damaligen Körperschaftsteuerbescheid auch kein Rechtsmittel eingebracht.

Nach Ansicht des Finanzamtes kann die fehlerhafte Abgabenerklärung, welche im Zuge der Prüfung im Einvernehmen mit der Steuerberatung im Ergebnis richtiggestellt wurde, nicht zur gänzlichen Rückabwicklung der Gruppenbesteuerung führen, wenn § 9 Abs 10 KStG auf eine Mindestdauer abstellt wird und diese Mindestdauer durch den Gruppenfeststellungsbescheid und den Bescheid über die Beendigung der Unternehmensgruppe vom Finanzamt rechtskräftig festgestellt wurde. Zudem war eine Rückabwicklung der Unternehmensgruppe zu keinem Zeitpunkt des bisherigen Verfahrens vom Unternehmen angestrebt, sondern ergibt sich lediglich als Ergebnis der übermittelten Stellungnahme des Außenprüfers und der Tatsache, dass die ursprüngliche Beschwerdebeurteilung sich als rechtlich nicht zuverlässig ergeben hat.

Abschließend sei darauf hingewiesen, dass die in der Beschwerde angeführten Verluste, sowie Gewinne aus Gewerbebetrieb im Veranlagungsjahr 2017 nicht nachvollzogen werden können, gehen doch aus dem angefochtenen Bescheid und auch aus dem Bericht über die Außenprüfung abweichende Einkünfte hervor. Diesbezüglich wird auf die beiliegende Darstellung der Verlustentwicklung verwiesen. Die Beschwerde war daher spruchgemäß abzuweisen. “

Der Beschwerdevorentscheidung war eine Darstellung der Verlustentwicklung beigelegt. Demnach stellen sich die Verluste nach Ansicht der belangten Behörde wie folgt dar:

Verschmelzung	als aufnehmende Gesellschaft
Einkünfte 2018	52.441,70
Verluste aus GM	0,00 (2017 aufgebraucht)
Verluste aus GT	-1.318.169,84

Verluste nach 2018	-1.265.728,14
Einkünfte 2019	36.456,36
Verluste nach 2019	-1.229.271,78
Einkünfte 2020	-26.257,15
Verluste für 2021	-1.255.528,93

Die anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer der *****Bf1***** würde nach der Verschmelzung 2017 13.320,94 EUR betragen.

Im **Vorlageantrag vom 02.06.2021, eingegangen am 02.06.2021**, führte der steuerliche Vertreter der Bf. Folgendes aus:

„Beantragt wird unserem Antrag auf Rückabwicklung der Unternehmensgruppe, mit den entsprechenden Konsequenzen, insbesondere der Einkommenszurechnung, (wie in unserer Gegenäußerung zur Stellungnahme des Prüfers vom 10.03.2021, als Ergänzung zur Beschwerde, ausgeführt) stattzugeben.

Begründung:

Wie in oben angeführten Gegenäußerung zur Stellungnahme des Prüfers ausgeführt, teilen wir weitgehend die Rechtsmeinung des Prüfers, nicht aber die Beurteilung, dass die Gruppe, die Gruppenbesteuerung, drei Jahre bestanden hat.

Hinsichtlich der Begründung erlauben wir uns auf unser Schreiben (Gegenäußerung zur Stellungnahme des Prüfers vom 07.04.2020, vom 10.03.2021) zu verweisen.

Ergänzend dazu erlauben wir uns anzumerken, dass die fehlende Minstdauer nicht nur, wie in der Beschwerdevorentscheidung auf Seite 6, letzter Absatz, ausgeführt, mit Verweis auf die KStR 2013 RZ 1593 begründet wird (zu begründen ist).

So finden sich dazu im Praxiskommentar Gruppenbesteuerung (in der 2. neu bearbeiteten und erweiterten Auflage) von W. Wiesner, S. Kirchmayr, G. Mayr, auf Seite 221, RI 215 (Rz 1565) Nachfolgendes: „Die Minstdauer ist erfüllt, wenn das Einkommen aus drei vollen Wirtschaftsjahren (letztlich) beim Gruppenträger tatsächlich zu einer Zurechnung geführt hat.“

In einem Nachtrag zum Antrag auf Vorlage wurde mit Schreiben vom 9.6.2021 ausgeführt: Alternativ zur Rückabwicklung werde beantragt, dass der Verlust der Bf. aus 2014 bei der Verrechnung 2017 Berücksichtigung findet. Bislang sei der hier vorliegende Fall, wonach eine Ergebniszurechnung an den Gruppenträger zwar möglich und richtig gewesen wäre, aber aus Versehen nicht vorgenommen worden sei, weder in der Literatur noch in der Rechtsprechung

behandelt worden. Komme man zum Schluss, dass eine Unternehmensgruppe bestand, aber die Zurechnung des Gruppenmitglieds nicht mehr möglich sei und daher der Verlust beim Gruppenmitglied verbleibe, werde die Berücksichtigung dieses Verlustes bei der Veranlagung 2017 beantragt.

Im **Vorlagebericht vom 16.07.2021** nahm die belangte Behörde wie folgt Stellung:

„Hinsichtlich der rechtlichen Beurteilung durch das Finanzamt wird auf die ausführliche Beschwerdevorentscheidung vom 10.05.2021 verwiesen.

Zum Vorbringen der BF im Vorlageantrag, das Abstellen auf das tatsächliche Zurechnen sei auch dem Praxiskommentar Gruppenbesteuerung (Wiesner/Kirchmayr/Mayr) zu entnehmen, sei angemerkt, dass dieser – wie bereits durch den Verweis auf Rz 1565 hervorgeht – lediglich die KStR wiedergibt. Dies ergibt sich auch aus dem Nachtrag vom 09.06.2021 der steuerlichen Vertretung, wonach nur die KStR explizit von einer „tatsächlichen“ Zurechnung sprechen. Die KStR stellen auf die tatsächliche Zurechnung ab, um vom Gesetzgeber unerwünschte steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten hintanzuhalten. Eine derartige Gestaltung liegt aber im konkreten Fall nicht vor.

Die Minstdauer in § 9 Abs 10 KStG soll eine Schranke gegen die Nutzung der Gruppenbesteuerung für kurzfristige Steuergestaltung bilden, nachdem mit einer Gruppenbildung steuerliche Zurechnungsverschiebungen zwischen eigenständigen Steuersubjekten und damit bspw kurzfristige Verlustverlagerungen möglich sind. Ausnahmen von der Mindestbestandsdauer kennt das Gesetz nicht. Würde eine fehlerhafte Eintragung in der Körperschaftsteuererklärung dazu führen, dass eine Gruppe trotz nachweislicher Erfüllung der zeitlichen Mindestbestandsdauer von drei Jahren zu einer Rückabwicklung der gesamten Gruppe führen, so wäre damit gerade der vom Gesetzgeber zu verhindern gewollten nachträglichen Steuergestaltung Tür und Tor geöffnet. Eine derartige Interpretation der Regelung des § 9 Abs 10 KStG wäre teleologisch nicht gerechtfertigt.

Nach h.o. bestehender Rechtsansicht kann eine in der Steuererklärung übersehene Indikation nicht zu einer gänzlichen Rückabwicklung einer Gruppe führen, zumal im Zuge einer durchgeführten Außenprüfung die steuerlichen Auswirkungen (Verlustverrechnung in die Gruppe) entsprechend der vom Abgabepflichtigen beantragten Gruppenbesteuerung umgesetzt wurden.

Wie im Nachtrag vom 09.06.2021 zutreffend ausgeführt wurde, ist strittig, ob der Gesetzgeber in § 9 Abs 10 KStG auf die grundsätzliche Verpflichtung zur Zurechnung aufgrund des Bestehens der Gruppe oder aber auf eine tatsächlich stattgefundene Zurechnung an den Gruppenträger abgestellt hat.

§ 9 Abs 10 KStG stellt bereits dem Wortlaut darauf ab, dass die Zurechnung nach Abs 6 leg cit erfolgt. Bei Abs 6 leg cit handelt es sich um die gesetzliche Regelung über die Zurechnung des steuerlich maßgeblichen Ergebnisses. Durch den Verweis geht nach h.o. Ansicht klar hervor, dass auf die grundsätzliche Verpflichtung aufgrund des Bestehens der Gruppe abzustellen ist. Für die Mindestbestandsdauer in § 9 Abs 10 KStG kann daher nur maßgeblich sein, ob nach der gesetzlichen Regelung eine Zurechnung für drei vollständige Kalenderjahre zu erfolgen hätte. Es ist daher unbeachtlich, wenn diese Zurechnung lediglich aufgrund einer falschen Indikation in der Körperschaftsteuererklärung im Veranlagungsjahr nicht erfolgt ist, da von Gesetzes wegen die Zurechnung erfolgen hätte müssen.

Sollte das BFG die Meinung vertreten, es wäre auf die tatsächliche Zurechnung an den Gruppenträger abzustellen, so sei diesbezüglich angemerkt, dass diese Zurechnung durch die Abänderung der Verluste beim Gruppenträger im Rahmen der Außenprüfung im Einvernehmen mit dem Beschwerdeführer (unterzeichnete Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 19.10.2018) erfolgt ist. Auf die Darstellung in der Beilage zur Beschwerdeentscheidung wird verwiesen.

Zum ergänzenden Antrag im Nachtrag vom 09.06.2021 zum Vorlageantrag, der Verlust vom Jahr 2014 solle trotz aufrechter Gruppenbesteuerung in diesem Jahr nicht dem Gruppenträger zugerechnet werden, sondern beim Gruppenmitglied verbleiben um dort im Jahr 2017 verrechnet werden zu können sei angemerkt, dass diese Vorgehensweise nicht dem System der Gruppenbesteuerung entspricht. Die Beschwerdeführerin hat sich mit dem Antrag auf Gruppenbesteuerung für die konsolidierte Besteuerung des Einkommens aller Gruppenmitglieder entschieden und das Finanzamt hat die Zulässigkeit dieses Besteuerungssystems mit rechtskräftigen Bescheid vom 09.03.2015 festgestellt. Entsprechend geht der Verlust im Wirtschaftsjahr 2014 des Gruppenmitglieds im Rahmen der Gruppenbesteuerung auf den Gruppenträger über.

Es wird daher beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf., die ***Bf1*** (FN 9874), stand bis zur Verschmelzung mit 31.01.2017 im Gesamteigentum der ***6*** (FN 8745). Anteilsinhaber der Muttergesellschaft ***6*** waren jeweils zu 50% Herr Name1 und Herr Ing. Name3.

Ab der Veranlagung 2015 wurde die ***4*** und die Bf. als Unternehmensgruppe im Sinne des § 9 KStG veranlagt (Gruppenfeststellungsbescheid vom 09.03.2015). Dabei kam der

4 die Rolle des Gruppenträgers und der Bf. die Rolle des Gruppenmitglieds zu. Erstmalig erfolgte die Feststellung des Gruppeneinkommens für das Wirtschaftsjahr 2015 des Gruppenträgers ***4***.

Das Wirtschaftsjahr des Gruppenträgers dauerte vom 01.02.2014 bis 31.01.2015 an.

Das davon abweichende Wirtschaftsjahr 2014 der Bf., welches entsprechend dem Feststellungsbescheid über die Unternehmensgruppe vom 09.03.2015 nach § 9 Abs 1 letzter Satz KStG im Gruppeneinkommen 2015 zu berücksichtigen ist, dauerte von 01.09.2013 bis 31.08.2014.

Die Gruppe wurde mit Bescheid vom 13.09.2017 mit der Veranlagung 2017 beendet. Somit war die Bf. die Wirtschaftsjahre 2014 (01.09.2013 bis 31.08.2014); 2015 (01.09.2014-31.08.2015) und 2016 (01.09.2015-31.08.2016) Teil einer Unternehmensgruppe im Sinne des § 9 KStG.

Bei der Veranlagung der Bf. für das Wirtschaftsjahr 2014 wurde übersehen, in der Körperschaftsteuererklärung an der vorgesehenen Stelle zu erklären, dass es sich bei der Bf. um ein Gruppenmitglied handelt. Daher wurde das Ergebnis des Gruppenmitglieds für das Wirtschaftsjahr 2014 (Verlust iHv 792.338,01 Euro) im Gruppenkörperschaftsbescheid 2015 vom 12.07.2017 nicht berücksichtigt (der Verlust der Gruppe entspricht dem Verlust des Gruppenträgers iHv 109.547,17 Euro). Weder gegen den Gruppenkörperschaftsteuerbescheid 2015, noch gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2014 des Gruppenmitglieds wurde trotz offensichtlicher, dem Gruppenfeststellungsbescheid entgegenstehender Nichteinbeziehung des Ergebnisses des Gruppenmitglieds in das Ergebnis der Unternehmensgruppe kein Rechtsmittel eingebracht und die Bescheide erwuchsen in Rechtskraft.

Mit Notariatsakt vom 13.07.2017 hat die Muttergesellschaft ***4*** (als übertragende Gesellschaft) ihr gesamtes Vermögen mit allen Rechten und Pflichten im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die übernehmende Tochtergesellschaft (die Bf.) gem. Artikel I UmgrStG verschmolzen. Verschmelzungstichtag war der 31.01.2017 (=Bilanzstichtag der ***4***). Bilanzstichtag der Bf. war zu diesem Zeitpunkt der 31.08.2017. Mit Beschluss des LG Ort3 vom 22.12.2017 wurde die Eintragung der Änderung des Bilanzstichtages bei der Bf. vom 31. August auf 31. Dezember bewilligt.

Im Veranlagungsjahr 2017 erwirtschaftete die Bf. Einkünfte iHv 222.001,10 Euro. Im bekämpften Körperschaftsteuerbescheid wurde lediglich ein Verlustabzug iHv 20.652,01 Euro berücksichtigt. Dabei handelt es sich um sogenannte Vorgruppenverluste, also Verluste, welche vor der Gruppenbildung entstanden sind. Im konkreten Fall entstand dieser Verlust im Jahr 2013 (Verlust iHv 32.775,73 Euro, davon bereits aufgebraucht im Jahr 2016: 12.123,72 Euro, somit verbleiben 20.652,01 Euro). Nicht berücksichtigt wurden die im Zeitraum der Gruppenbesteuerung (drei Wirtschaftsjahre des Gruppenmitglieds 01.09.2013-31.08.2014; 01.09.2014-31.08.2015 und 01.09.2015-31.08.2016) aufgebauten Verlustvorräte, da diese

nach Prüfungsfeststellung als Folge der Verschmelzung (Down-Stream-Merger) des ehemaligen Gruppenträgers auf das ehemalige Gruppenmitglied (die Bf.) erst im Veranlagungsjahr nach der Verschmelzung (im konkreten Fall im Veranlagungsjahr 2018) bei der aufnehmenden Gesellschaft (Bf.) berücksichtigt werden kann.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist – soweit entscheidungsrelevant – unstrittig, ergibt sich aus dem Akteninhalt und stützt sich auf die Angaben des Bf. sowie auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen der belangten Behörde.

3. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 Körperschaftsteuergesetz 1988 (in der Fassung BGBl. Nr. 401/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017) (im Folgenden: KStG) ist der Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 nach Maßgabe folgender Bestimmungen bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen:

a) Der Verlustabzug steht nur im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte zu. Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht abgezogen werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung dieser Grenze abzuziehen.

b) Lit. a ist in folgenden Fällen insoweit nicht anzuwenden, als im Gesamtbetrag der Einkünfte enthalten sind:

- Sanierungsgewinne gemäß § 23a,
- Gewinne, die in Veranlagungszeiträumen anfallen, die von einem Insolvenzverfahren betroffen sind,
- Gewinne aus der Veräußerung sowie der Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen,
- Liquidationsgewinne gemäß § 19,
- Beträge, die gemäß § 9 Abs. 6 Z 7 oder nach § 2 Abs. 8 Z 4 des Einkommensteuergesetzes 1988 nachzuversteuern sind,

– Beträge gemäß § 6 Z 6 des Einkommensteuergesetzes 1988, ausgenommen jene nach § 6 Z 6 lit. a letzter Satz des Einkommensteuergesetzes 1988.

c) Der Verlustabzug steht ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zu, ab dem die Identität des Steuerpflichtigen infolge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur im Zusammenhang mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftlich nicht mehr gegeben ist (Mantelkauf). Dies gilt nicht, wenn diese Änderungen zum Zwecke der Sanierung des Steuerpflichtigen mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teiles betrieblicher Arbeitsplätze erfolgen. Verluste sind jedenfalls insoweit abzugsfähig, als infolge der Änderung der wirtschaftlichen Struktur bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Änderung stille Reserven steuerwirksam aufgedeckt werden.

Gemäß § 9 Abs. 1 KStG (in der Fassung BGBl. Nr. 401/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015) können abweichend von § 7 finanziell verbundene Körperschaften nach Maßgabe des Abs. 8 eine Unternehmensgruppe bilden. Dabei wird das steuerlich maßgebende Ergebnis des jeweiligen Gruppenmitglieds dem steuerlich maßgebenden Ergebnis des beteiligten Gruppenmitglieds bzw. Gruppenträgers jenes Wirtschaftsjahres zugerechnet, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres des Gruppenmitgliedes fällt.

Gem. § 9 Abs. 5 KStG muss die finanzielle Verbindung im Sinne des Abs. 4 während des gesamten Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitgliedes vorliegen. Erfüllen im Falle einer Beteiligungsgemeinschaft die Mitbeteiligten die Voraussetzungen des Abs. 4 zu Beginn des Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitglieds, kann die Beteiligungsgemeinschaft bis zum Gruppenantrag gebildet werden. Steuerlich wirksame rückwirkende Anteilerwerbe und Anteilsübertragungen im Sinne der Abgabenvorschriften sind auch für die Frage der finanziellen Verbindung maßgebend.

Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe gelten nicht als Änderung der Voraussetzungen für Gruppenverhältnisse, sofern die Unternehmensgruppe weiterhin finanziell verbunden bleibt.

Gem. § 9 Abs. 6 KStG ist bei Ermittlung des zuzurechnenden steuerlich maßgebenden Ergebnisses Folgendes zu beachten:

1. Als Ergebnis eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds gilt das Einkommen unter Berücksichtigung der Z 4.
2. Das Einkommen im Sinne der Z 1 ist dem am Gruppenmitglied nach Abs. 4 entsprechend unmittelbar oder mittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger zuzurechnen. Als

Ergebnis des Gruppenträgers gilt das Einkommen mit der Maßgabe, dass Sonderausgaben vom zusammengefassten Ergebnis abzuziehen sind.

3. Bei Beteiligungsgemeinschaften ist das Einkommen des Gruppenmitglieds im Sinne der Z 1 und 2, an dem die Beteiligung besteht, den Mitbeteiligten im Ausmaß ihrer Beteiligung an der Beteiligungsgemeinschaft zuzurechnen.

4. Vortragsfähige Verluste (§ 8 Abs. 4 Z 2) des unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds aus Zeiträumen vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe (Vorgruppenverluste) oder aus einer umgründungsbedingten Übernahme durch ein Gruppenmitglied (Außergruppenverluste) können bis zur Höhe des eigenen Gewinnes des jeweiligen Gruppenmitglieds verrechnet werden. Außergruppenverluste liegen nicht vor, wenn vortragsfähige Verluste innerhalb der Gruppe entstanden sind und umgründungsbedingt auf ein anderes Gruppenmitglied übergehen.

Gem. § 9 Abs. 8 KStG 1988 erstreckt sich die Gruppenbesteuerung auf den Gruppenträger und die Gruppenmitglieder, die in einem schriftlichen Gruppenantrag genannt sind. Dabei gilt Folgendes:

- Der Gruppenantrag ist von den gesetzlichen Vertretern des Gruppenträgers und aller einzubeziehenden inländischen Körperschaften zu unterfertigen.
- Der Gruppenantrag muss nachweislich vor dem Ablauf jenes Wirtschaftsjahres jeder einzubeziehenden inländischen Körperschaft unterfertigt werden, für das die Zurechnung des steuerlich maßgebenden Ergebnisses erstmalig wirksam sein soll.
- Im Gruppenantrag ist zu erklären, dass zwischen den finanziell verbundenen inländischen Körperschaften jeweils eine Regelung über den Steuerausgleich vereinbart worden ist.
- Im Gruppenantrag sind Beteiligungs- und Stimmrechtsverhältnisse sowie die Wirtschaftsjahre aller einzubeziehenden Körperschaften anzugeben.
- Der Gruppenantrag ist vom Gruppenträger, bei Vorliegen einer Beteiligungsgemeinschaft vom Hauptbeteiligten oder im Zweifel von einem von der Beteiligungsgemeinschaft bestimmten Mitbeteiligten bei dem für den Antragsteller für die Erhebung der Körperschaftsteuer zuständigen Finanzamt, unter Verwendung des amtlichen Vordruckes, innerhalb eines Kalendermonats nach der Unterfertigung des letzten gesetzlichen Vertreters zu stellen. Alle übrigen einzubeziehenden inländischen Körperschaften haben dem jeweils für jede Körperschaft zuständigen Finanzamt die Tatsache einer Antragstellung anzuzeigen.
- Das für die Erhebung der Körperschaftsteuer des Antragstellers zuständige Finanzamt hat das Vorliegen der Voraussetzungen für das Bestehen der Unternehmensgruppe gegenüber allen den Antrag unterfertigten Körperschaften bescheidmäßig festzustellen.

Gem. § 9 Abs. 9 KStG gilt für Änderungen einer bestehenden Unternehmensgruppe Folgendes:

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

Gem. § 9 Abs. 10 KStG muss die Unternehmensgruppe für einen Zeitraum von mindestens drei Jahren bestehen. Dabei gilt Folgendes:

- Die Minstdauer ist nur erfüllt, wenn das steuerlich maßgebende Ergebnis von drei jeweils zwölf Monate umfassenden Wirtschaftsjahren in Sinne des Abs. 6 zugerechnet wird.
- Die Regelung über die Minstdauer gilt im Falle des nachträglichen Eintritts einer weiteren Körperschaft (Abs. 2) in eine bestehende Unternehmensgruppe für die eintretende Körperschaft.
- Scheidet eine Körperschaft innerhalb von drei Jahren nach dem Eintritt aus der Unternehmensgruppe aus, gilt dieses Ausscheiden als rückwirkendes Ereignis im Sinn des § 295a der Bundesabgabenordnung. Im Wege der Veranlagung und der Anpassung der abgeleiteten Bescheide gemäß § 295 der Bundesabgabenordnung sind jene steuerlich maßgebenden Verhältnisse herzustellen, die sich ohne Gruppenzugehörigkeit ergeben hätten.

Gem. § 4 Z 1 Umgründungssteuergesetz (in der Fassung BGBl. Nr. 699/1991 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003) (im Folgenden: UmgrStG) ist § 8 Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 nach Maßgabe folgender Bestimmungen anzuwenden:

- a) Verluste der übertragenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, gelten im Rahmen der Buchwertfortführung ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft, als sie den übertragenen Betrieben, Teilbetrieben oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen zugerechnet werden können. Voraussetzung ist weiters, dass das übertragene Vermögen am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden ist.

b) Verluste der übernehmenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, bleiben abzugsfähig, soweit die Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile, die die Verluste verursacht haben, am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden sind.

Gem. § 295a Abs. 1 Bundesabgabenordnung (in der Fassung BGBl. Nr. 194/1961 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013) (im Folgenden: BAO) kann ein Bescheid auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Unbestritten ist, dass von der Bf. ein Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe im Sinne des § 9 KStG gestellt wurde, diese mittels Bescheid vom 09.03.2015 festgestellt wurde und die Unternehmensgruppe mit Bescheid vom 13.09.2017 für beendet erklärt wurde.

Gem. § 9 Abs. 1 KStG letzter Satz sind im Rahmen der Gruppenbesteuerung die maßgeblichen Ergebnisse des Gruppenmitglieds in jenem Wirtschaftsjahr des beteiligten Gruppenträgers zuzurechnen, in welche der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres des Gruppenmitglieds fällt. Daraus ergibt sich im konkreten Fall – wie in der Beschwerdeentscheidung bereits ausgeführt wurde – aufgrund des im Kalenderjahr (=Veranlagungsjahr) früher liegenden Bilanzstichtages des Gruppenträgers (31. Jänner) im Vergleich zum Bilanzstichtag des Gruppenmitglieds (31. August), eine zeitliche Verzögerung der Besteuerung des Einkommens des Gruppenmitglieds beim Gruppenträger.

Das Einkommen des Gruppenmitglieds im Wirtschaftsjahr 01.09.2013-31.08.2014 wäre daher mit dem Einkommen des Gruppenträgers im Wirtschaftsjahr 01.02.2014-31.01.2015 im Veranlagungsjahr 2015 zu besteuern gewesen.

Das Einkommen des Gruppenmitglieds im Wirtschaftsjahr 01.09.2014-31.08.2015 wäre mit dem Einkommen des Gruppenträgers im Wirtschaftsjahr 01.02.2015-31.01.2016 im Veranlagungsjahr 2016 und das Einkommen des Gruppenmitglieds im Wirtschaftsjahr 01.09.2015-31.08.2016 mit dem Einkommen des Gruppenträgers im Wirtschaftsjahr 01.02.2016-31.01.2017 im Veranlagungsjahr 2017 zu besteuern gewesen.

In den Veranlagungsjahren 2016 und 2017 erfolgte dies auch entsprechend der gesetzlichen Regelung.

Im Veranlagungsjahr 2015 wurden jedoch mangels Indizierung in der Körperschaftsteuererklärung 2014 des Gruppenmitglieds die Einkünfte des Gruppenmitglieds

im Körperschaftsteuerbescheid der Gruppe abweichend zur gesetzlichen Regelung nicht berücksichtigt.

Unabhängig davon war die Gruppenzugehörigkeit sowohl beim Gruppenträger als auch beim Gruppenmitglied über drei volle Jahre (zu jeweils 12 Monaten) vorhanden, wie sich aus dem Gruppenfeststellungsbescheid und dem Bescheid über die Beendigung der Unternehmensgruppe ergibt.

Mit dem auf die Verschmelzung vom 31.01.2017 folgenden Tag (01.02.2017) wurde die Gruppe beendet, weil mit der Verschmelzung der Gruppenträger auf das einzige Gruppenmitglied verschmolzen wurde (vgl. VwGH 18.10.2012, 2009/15/0214).

Damit bestand die Gruppe – wie in der Beschwerdevorentscheidung richtig ausgeführt – für die drei Veranlagungszeiträume 2015, 2016 und 2017.

Bereits im Zuge der Außenprüfung wurde festgestellt, dass unzweifelhaft eine Verschmelzung im Sinne des Art. I UmgrStG vorliegt und auch die Voraussetzungen für den Verlustübergang nach den speziellen Voraussetzungen des § 4 UmgrStG erfüllt sind.

Dies wurde von der Bf. auch zu keinem Zeitpunkt angezweifelt und kann daher ebenso außer Streit gestellt werden.

Strittig ist somit lediglich die Auswirkung (Fortbestand oder Rückabwicklung) der „versehentlich“ nicht erfolgten Ergebniszurechnung im Veranlagungsjahr 2015 – und somit innerhalb der Mindestbestandsdauer der Unternehmensgruppe.

Die steuerliche Vertretung der Bf. beantragte die Stattgabe des Antrags auf Rückabwicklung der Unternehmensgruppe mit den entsprechenden Konsequenzen, insbesondere der Einkommenszurechnung. Es werde weitgehend die Rechtsmeinung des Prüfers geteilt, nicht jedoch die Beurteilung, dass die Gruppe drei Jahre bestanden habe.

Nach Ansicht der Bf. fehle im Köst-Gruppenbescheid das Ergebnis des Gruppenmitgliedes 2014. Da die Zurechnung aller Ergebnisse der Gruppenmitglieder nur in den Jahren 2016 und 2017 erfolgt sei, habe die Unternehmensgruppe nur zwei Jahre bestanden. Daher sei die Gruppe mit den entsprechenden Konsequenzen rückabzuwickeln.

Die fehlende Mindestdauer werde nicht nur mit Verweis auf die KStR 2013 RZ 1593 begründet. So würde sich dazu im Praxiskommentar Gruppenbesteuerung (in der 2. neu bearbeiteten und erweiterten Auflage) von W. Wiesner, S. Kirchmayr, G. Mayr, auf Seite 221, RI 215 (Rz 1565) Nachfolgendes finden: *„Die Mindestdauer ist erfüllt, wenn das Einkommen aus drei vollen Wirtschaftsjahren (letztlich) beim Gruppenträger tatsächlich zu einer Zurechnung geführt hat.“*

Nach Meinung der belangten Behörde könne neben dem bisher angesammelten Verlustvortrag der übernehmenden Körperschaft, der Verlustvortrag der übertragenden Körperschaft erst im Veranlagungszeitraum berücksichtigt werden, welcher auf den Verschmelzungstichtag folgt. Dies ergebe sich bereits aus dem Gesetzeswortlaut des § 4 Z 1 lit. a UmgrStG.

Tatsächlich gelten gem. § 4 Z 1 lit. a UmgrStG Verluste der übertragenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, im Rahmen der Buchwertfortführung ab dem *dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum* der übernehmenden Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft, als sie den übertragenen Betrieben, Teilbetrieben oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen zugerechnet werden können.

Als Verschmelzungstichtag wurde der 31.01.2017 gewählt. Dieser liegt im Veranlagungszeitraum 2017 der übernehmenden Körperschaft, welche für das Jahr 2017 als Bilanzstichtag den 31.12.2017 wählte. Auf diesen Veranlagungszeitraum 2017 folgt der Veranlagungszeitraum 2018, in welchem die Verluste der übertragenden Gesellschaft (welche zuvor als Gruppenträger die Gruppenverluste angesammelt hat) demnach bei der übernehmenden Gesellschaft (der Bf.) berücksichtigt werden können.

Die steuerliche Vertretung der Bf. führte in ihrer Gegenäußerung unter Hinweis auf § 9 Abs. 10 KStG hinsichtlich der Minstdauer aus, dass diese nur dann erfüllt sei, wenn das steuerliche maßgebliche Ergebnis von drei jeweils zwölf Monate umfassenden Wirtschaftsjahren im Sinne des Abs. 6 dem Gruppenträger zugerechnet werde. Die fehlende Minstdauer werde damit begründet, dass in Folge der fehlenden Gruppenindikation im Jahr 2014 die Einkünfte des Gruppenmitglieds nicht beim Gruppenträger im Körperschaftsteuerbescheid 2015 der Gruppe berücksichtigt worden seien. Dass dies aufgrund eines Fehlers in der Körperschaftsteuererklärung 2014 erfolgt sei, sei nach Ansicht der Bf. unmaßgeblich, da schlussendlich das Einkommen nicht dem Gruppenträger zugerechnet worden sei.

Dieser Rechtsansicht schloss sich die Abgabenbehörde nicht an, da nach deren Meinung eine Einkommenszurechnung bei richtiger Indikation durch den Steuerberater bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung 2014 des Gruppenmitglieds jedenfalls erfolgt wäre. Das Finanzamt habe mit Gruppenfeststellungsbescheid vom 09.03.2015 den Beginn der Unternehmensgruppe ab der Veranlagung 2015 (für die Bf. betrifft dies das Wirtschaftsjahr 01.09.2013-31.08.2014) festgestellt.

Tatsächlich kann für die Dauer der Gruppenzugehörigkeit und eine allfällige Rückabwicklung iSd § 9 Abs. 10 KStG nur der vom Finanzamt festgestellte Zeitraum maßgeblich sein, da sich ansonsten willkürliche Gestaltungsmöglichkeiten ergeben können, die vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt waren, indem bei Körperschaftsteuererklärungen – wie im konkreten Fall – die Indikation als Gruppenmitglied unterlassen wird.

Wie bereits von der belangten Behörde ausgeführt, stellt der Gesetzeswortlaut entgegen der Argumentation der Bf. nicht auf eine tatsächliche Zurechnung ab, sondern legt fest, dass die Minstdauer dann erfüllt ist, wenn das steuerlich maßgebliche Ergebnis von drei jeweils zwölf Monate umfassenden Wirtschaftsjahren iSd Abs. 6 zugerechnet wird. Der Gesetzeswortlaut nimmt Bezug auf § 9 Abs. 6 KStG, in welchem hinsichtlich der Verlustverrechnung normiert ist, dass dieser beim Gruppenträger gesammelt wird. Genau dieses Ergebnis wurde durch die Außenprüfung hergestellt und damit der in Folge einer falschen Körperschaftsteuererklärung im Körperschaftsteuerbescheid der Gruppe 2015 fehlende Verlust korrigiert. Es erfolgte daher für drei jeweils 12 Monate umfassende Veranlagungszeiträume eine Zurechnung des Einkommens des Gruppenmitglieds an den Gruppenträger (2015, 2016 und 2017).

Im Zuge der Außenprüfung wurde mit dem Steuerberater der Bf. eine verwaltungsökonomische Lösung gefunden, mit welcher vereinbart wurde, dass die Bescheide für das Feststellungsjahr 2014 bzw. Veranlagungsjahr 2015 nicht geändert werden. Dies wurde auch in der vom Steuerberater der Bf. unterzeichneten Niederschrift vom 19.10.2018 über die Schlussbesprechung der Außenprüfung festgehalten.

Gemäß § 9 Abs. 10 3. TS KStG ist eine Rückabwicklung nur dann vorzunehmen, wenn eine Körperschaft innerhalb von drei Jahren nach dem Eintritt aus der Unternehmensgruppe ausscheidet. Nur in diesen Fällen gilt das Ausscheiden als rückwirkenden Ereignis im Sinne des § 295a BAO. § 9 Abs. 10 3. TS KStG setzt also einerseits voraus, dass die Minstdauer nicht erfüllt ist und andererseits, dass ein Gruppenmitglied aus der Unternehmensgruppe ausscheidet.

Der VwGH erkannte zwar in seiner Entscheidung 2009/15/0214 vom 18.10.2012, dass die Verschmelzung des einzigen Gruppenmitglieds mit dem Gruppenträger zu einem Zeitpunkt, in welchem die Minstdauer noch nicht erreicht wurde, zu einer Rückabwicklung führt. Wie bereits in der Beschwerdeentscheidung ausgeführt, wird

im beschwerdegegenständlichen Fall die Minstdauer jedoch nicht unterschritten. Dies ergibt sich aus dem Gruppenfeststellungsbescheid vom 09.03.2015 und dem Bescheid über die Beendigung der Unternehmensgruppe vom 13.09.2017. Deshalb kann es auch zu keiner Rückabwicklung gem. § 9 Abs. 10 3. TS KStG kommen.

In der oben genannten Entscheidung des VwGH wird auch auf die Regierungsvorlage zum Steuerreformgesetz 2005 (ErlRV 451 BlgNR 22. GP 29) hingewiesen, welcher entnommen werden kann, dass der Gesetzgeber unerwünschte Steuergestaltungsmöglichkeiten hintanhalten wollte. Die Verhinderung von Steuergestaltungen über kurzfristige Gruppenbildungen war gerade das in den Erläuterungen zu § 9 Abs. 10 KStG 1988 betonte Ziel des Gesetzgebers bei der unbedingten Normierung der Mindestbestandsdauer von drei Jahren.

Im Rahmen der Außenprüfung wurde von der belangten Behörde jener Zustand hergestellt, als wäre die Einkommenszurechnung bei richtiger Indikation in der Steuererklärung dem Gruppenträger zuzurechnen gewesen. Im Ergebnis wird daher dem Gruppenträger das Ergebnis des Gruppenmitglieds über 36 Monate zugerechnet.

Zudem stellt der Gesetzeswortlaut des § 9 Abs. 10 KStG dezidiert auf eine Mindestdauer ab, womit klar zum Ausdruck kommt, dass die Dauer der Zugehörigkeit zur Unternehmensgruppe maßgeblich ist (vgl. *Urtz in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 9, Rz 585).

Der Zeitraum, der für die Mindestdauer zu berücksichtigen ist, ist somit jener, in dem die Zurechnung nach § 9 Abs. 6 KStG erfolgen müsste. Bei § 9 Abs. 6 KStG handelt es sich um die gesetzliche Regelung über die Zurechnung des steuerlich maßgeblichen Ergebnisses. Durch diesen Verweis geht hervor, dass auf die grundsätzliche Verpflichtung aufgrund des Bestehens der Gruppe abzustellen ist.

Die Zurechnung wäre im gegenständlichen Fall auch durchgeführt worden, hätte der Steuerberater der Bf. die entsprechende Indikation in der Körperschaftsteuererklärung gesetzt. Ebendiese Zurechnung wurde im Rahmen der Außenprüfung auch festgestellt, jedoch wurden im Einvernehmen mit der Bf. aus verwaltungsökonomischen Gründen keine Bescheide erlassen. Die Bf. brachte gegen den damaligen Körperschaftsteuerbescheid auch kein Rechtsmittel ein.

Die Bf. beantragte in deren ergänzenden Antrag zum Vorlageantrag vom 09.06.2021, der Verlust vom Jahr 2014 solle trotz aufrechter Gruppenbesteuerung in diesem Jahr nicht dem Gruppenträger zugerechnet werden, sondern beim Gruppenmitglied verbleiben um dort im Jahr 2017 verrechnet werden zu können. Diese Vorgehensweise entspricht jedoch nicht dem System der Gruppenbesteuerung. Die Bf. hat sich mit dem Antrag auf Gruppenbesteuerung für die konsolidierte Besteuerung des Einkommens aller Gruppenmitglieder entschieden und das Finanzamt hat die Zulässigkeit dieses Besteuerungssystems rechtskräftig festgestellt. Entsprechend geht der Verlust im Wirtschaftsjahr 2014 des Gruppenmitglieds im Rahmen der Gruppenbesteuerung auf den Gruppenträger über.

Daraus resultiert folgendes Ergebnis:

Die fehlerhafte Abgabenerklärung wurde im Zuge der Außenprüfung im Einvernehmen mit der Bf. im Ergebnis richtiggestellt. § 9 Abs. 10 KStG stellt auf eine Mindestdauer ab, welche im beschwerdegegenständlichen Fall durch den Gruppenfeststellungsbescheid und den Bescheid über die Beendigung der Unternehmensgruppe vom Finanzamt rechtskräftig festgestellt wurde. Daher liegt kein Grund für eine (gänzliche) Rückabwicklung der Gruppenbesteuerung vor. Eine derartige Rückabwicklung der Unternehmensgruppe war auch von der Bf. bis zur Beschwerdeentscheidung zu keinem Zeitpunkt angestrebt, sondern ergibt sich lediglich – wie bereits in der Beschwerdeentscheidung ausgeführt – als Ergebnis der übermittelten

Stellungnahme des Außenprüfers und der Tatsache, dass sich die ursprüngliche Beschwerdebegründung als rechtlich nicht zuverlässig erwies.

Die Beschwerde war daher als unbegründet 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 gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen (oben zitierten) Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden bzw. nach Ansicht der Richterin sich klar aus dem Gesetzestext ergeben.

Linz, am 7. August 2024