

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache der A-GmbH, Anschrift-GM, als Gruppenmitglied und der B-GmbH, Anschrift-GT, als Gruppenträger über die von der Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, Renngasse 1/Freyung, 1010 Wien, als deren steuerliche Vertreterin eingebrachte Berufung (nunmehr Beschwerde) vom 16. Oktober 2012 gegen den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2011 des (ormaligen) Finanzamtes Wien 1/23 (nunmehr Finanzamt Österreich), St.Nr. ***1***, vom 21. September 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	2.418.857,47 Euro
Gesamtbetrag der Einkünfte	2.418.857,47 Euro
Einkommen des Gruppenmitgliedes	2.418.857,47 Euro
Anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer	-12.029,02 Euro
Einbehaltene Steuerbeträge	-20.197,93 Euro
Gruppenträger B-GmbH	
Jahr der Zurechnung	2011
Prozentzahl der Zurechnung	100 %

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

Entscheidungsgründe

Alleiniger Beschwerdepunkt ist die Frage, wann bei der A-GmbH (vormals C-GmbH und nachfolgend als Beschwerdeführerin bzw. Bf. bezeichnet) eine bei der auf sie verschmolzenen D-GmbH angefallene und noch nicht verrechnete (Vorgruppen-)Mindestkörperschaftsteuer angerechnet werden kann.

Während die Bf., die als Bilanzstichtag den 31. Oktober aufweist, die Ansicht vertritt, dass diese Anrechnung im beschwerdegegenständlichen Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2011 zu

erfolgen habe, stellt sich das Finanzamt (FA) auf den Standpunkt, dass dies frühestens im Zuge der Veranlagung für das Jahr 2012 geschehen könne.

Der Verfahrensgang stellt sich wie folgt dar:

Danach wies das FA betreffend diese D-GmbH (Bilanzstichtag 31. Dezember) zuletzt im Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2008 darauf hin, dass für die nächsten Veranlagungsjahre 12.029,02 Euro als verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer zur Verfügung stehen.

Ab der Veranlagung 2009 wurde die D-GmbH ebenso wie auch die Bf. ein Gruppenmitglied der von der B-GmbH (Bilanzstichtag 31. Dezember) als Gruppenträger gebildeten Unternehmensgruppe (vgl. den Gruppenfeststellungsbescheid vom 13. Oktober 2009).

Da die D-GmbH in den Jahren 2009 und 2010 jeweils negative Einkünfte an den Gruppenträger weiterleitete, konnte diese Mindestkörperschaftsteuer gemäß § 24a Abs. 4 Z 2 KStG 1988 nicht verrechnet werden (vgl. die Feststellungsbescheide Gruppenmitglied vom 22. März bzw. 4. Oktober 2011, in denen gleichlautend darauf verwiesen wurde, dass für die nächsten Veranlagungsjahre 12.029,02 Euro als verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer zur Verfügung stehen).

Mit dem Verschmelzungsvertrag vom 24. April 2012 wurde die D-GmbH zum Stichtag 31. Dezember 2011 auf die Bf., die nach den obigen Ausführungen ebenfalls als Gruppenmitglied dieser Gruppe fungierte, verschmolzen. Die Firmenbucheintragung erfolgte am 16. Mai 2012.

Dem mit 21. September 2012 datierten Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2011 der D-GmbH, zugestellt sowohl der Bf. als deren Rechtsnachfolgerin als auch der B-GmbH als Gruppenträger, ist zum einen wiederum ein negatives dem Gruppenträger im Jahre 2011 zuzurechnendes Einkommen sowie zum anderen der unveränderte Hinweis zu entnehmen, dass für die nächsten Veranlagungsjahre 12.029,02 Euro als verrechenbare Mindestkörperschafteuer zur Verfügung stehen.

Die Bf. erklärte in ihrer eigenen Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2011 nach dem Ausweis von Einkünften bzw. einem Einkommen für den Zeitraum vom 1. November 2010 bis 31. Oktober 2011 in Höhe von 2.418.857,47 Euro in einer Beilage, dass aufgrund dieser per 31. Dezember 2011 erfolgten Verschmelzung der D-GmbH die offenen (Vorgruppen-)Mindestkörperschaftsteuern der übertragenden Gesellschaft in Höhe von 12.029,02 Euro noch im Veranlagungsjahr 2011 auf die Bf. übergegangen seien. Dabei verwies die Bf. auf die Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates (UFS) vom 21. Februar 2011, RV/1435-L/07, wonach die übernehmende Körperschaft bei einer Verschmelzung die verrechenbare Mindeststeuer der übertragenden Körperschaft in jenem Veranlagungszeitraum

geltend machen könne, in welchem der Verschmelzungsstichtag liege. Dies sei aber im gegenständlichen Fall das Veranlagungsjahr 2011. Dagegen stünden allfällige von der D-GmbH auf die Bf. übergehende Vorgruppenverluste erst im Rahmen der Veranlagung des nachfolgenden Jahres 2012 zur Verfügung.

Im angefochtenen und ebenfalls mit 21. September 2012 datierten Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2011 der Bf., der wiederum auch dem Gruppenträger zugestellt wurde, führte das FA demgegenüber aus, dass zwar die übernehmende Körperschaft bei einer Verschmelzung die verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer der übertragenden Körperschaft grundsätzlich bereits in jenem Veranlagungszeitraum geltend machen könne, in welchem der Verschmelzungsstichtag liege. Da im konkreten Fall aber der Verschmelzungsstichtag der 31. Dezember 2011 sei und das Veranlagungsjahr 2011 der übernehmenden Bf. bereits am 31. Oktober 2011 ende, liege der Verschmelzungsstichtag nicht im Veranlagungsjahr 2011. Die verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von 12.029,02 Euro könne daher erst im Veranlagungsjahr 2012 angerechnet werden.

Gegen diesen Bescheid erhoben mit dem Schriftsatz vom 16. Oktober 2012 sowohl die Bf. als Gruppenmitglied als auch die B-GmbH als Gruppenträger durch ihre ausgewiesene steuerliche Vertreterin das Rechtsmittel der Berufung. Begründend wurde darauf verwiesen, dass das FA zu Recht davon ausgehe, dass bei einer Verschmelzung die übernehmende Körperschaft die verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer der übertragenden Körperschaft bereits in jenem „Veranlagungszeitraum“ geltend machen könne, in welchem der Verschmelzungsstichtag liege. In diesem Zusammenhang sei aber zu beachten, dass § 7 Abs. 1 KStG 1988 eindeutig eine auf das Kalenderjahr ausgerichtete Abschnittsbesteuerung festlege (*„Der Körperschaftsteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, dass der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.“*). Gleichermaßen ergebe sich aus der Bestimmung des § 24 Abs. 1 KStG 1988, die wie folgt laute: *„Die Körperschaftsteuer wird nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) nach dem Einkommen ... veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum erzielt hat.“*. Es zeige sich somit, dass bei der Körperschaftsteuer, wie auch bei der Einkommensteuer, das Kalenderjahr grundsätzlich „Ermittlungszeitraum und Veranlagungszeitraum“ sei. Daraus sei aber abzuleiten, dass der Veranlagungszeitraum 2011 der Bf. am 31. Dezember 2011 Ende und nicht, wie vom FA angenommen, schon am 31. Oktober 2011. Der Verschmelzungsstichtag 31. Dezember 2011 falle demnach in das Veranlagungsjahr 2011, was wiederum dazu führe, dass die noch nicht verrechnete Mindestkörperschaftsteuer der D-GmbH bei der Bf. bereits bei der Veranlagung des Jahres 2011 zu berücksichtigen sei.

Diese Berufung, die vom FA ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem UFS zur Entscheidung vorgelegt wurde, gilt nunmehr gemäß § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG, über die das Bundesfinanzgericht (BFG) zu entscheiden hat.

Zuletzt ist darauf hinzuweisen, dass die gegenständliche Unternehmensgruppe mit der Veranlagung 2011 endete (vgl. den Bescheid des FA vom 14. März 2013 über die Beendigung der Unternehmensgruppe).

Das BFG hat in dieser Beschwerdesache erwogen:

Ausgehend vom unstrittigen Sachverhalt ist vorerst betreffend die Anrechnung einer Mindestkörperschaftsteuer bei einer Verschmelzung auf die schon von der Bf. in ihrer Körperschaftsteuererklärung angesprochene Rechtsprechung des UFS zu verweisen, nämlich auf die Berufungsentscheidung vom 21. Februar 2011, RV/1435-L/07, die wiederum Bezug nimmt auf die Berufungsentscheidung vom 17. September 2007, RV/0744-W/07.

Darin heißt es im Wesentlichen gleichlautend, dass im Fall einer Verschmelzung nicht die besondere Regelung des im Art II („Umwandlung“) enthaltenen § 9 Abs. 8 UmgrStG anzuwenden ist, wonach Mindeststeuern der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 24 Abs 4 KStG 1988, die bis zum Umwandlungsstichtag entstanden sind und noch nicht verrechnet sind, den Rechtsnachfolgern „*ab dem dem Umwandlungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr*“ in einem angegebenen Ausmaß zuzurechnen sind. Vielmehr kommt es bei einer Verschmelzung im Hinblick auf die zivilrechtliche Gesamtrechtsnachfolge und die daran anknüpfende Rechtsnachfolgeregelung des § 19 Abs. 1 BAO, wonach bei Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger übergehen, dazu, dass die übernehmende Körperschaft in die Abgabenschulden, in die anderen steuerschuldrechtlichen Rechtspositionen und in die Ansprüche und Pflichten der übertragenden Körperschaft aus dem Steuerpflichtverhältnis umfassend und insoweit eintritt, als nicht höchstpersönliche (und damit unübertragbare) Rechtspositionen berührt werden oder sich aus einzelnen gesetzlichen Bestimmungen, insbesondere des UmgrStG, anderes ergibt (vgl. *Bruckner*, Art. I Verschmelzung - Steuerrecht, in *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg), Umgründungen, § 3 Rz 10). Unstrittig gehen damit auch die von der übertragenden Körperschaft angesammelten und noch nicht nach § 24 Abs. 4 KStG 1988 verrechneten Beträge an Mindestkörperschaftsteuer über.

Hinsichtlich des zeitlichen Wirksamwerdens des Mindestkörperschaftsteuerübergangs ging der UFS in diesen beiden Berufungsentscheidungen davon aus, dass mangels ausdrücklicher gesetzlicher Grundlage jene bis zum Verschmelzungsstichtag noch nicht verrechneten Mindestkörperschaftsteuerbeträge, die die anlässlich der Verschmelzung untergehende Gesellschaft angesammelt hat, aufgrund dieser Gesamtrechtsnachfolge gemäß § 19 Abs. 1 BAO zum Verschmelzungsstichtag (RV/0744-W/07: 1. Jänner; RV/1435-L/07: 31. Dezember) auf die übernehmende Gesellschaft übergehen (vgl. hiezu etwa *Brandstätter/Puchner*, SWK 32/2007, S. 883; *Gatterer*, StExp 2011/207).

Dieser UFS-Judikatur schloss sich, soweit ersichtlich, auch das BFG an (vgl. die beiden ebenfalls den Stichtag 31. Dezember betreffenden Erkenntnisse vom 29. April 2016, RV/1100371/2013, mit den zustimmenden Ausführungen von *Holzinger*, ecolex 2017/375, sowie vom 1. Juni 2018, RV/7104647/2017, mit den entsprechenden Ausführungen von *Hirschler/Sulz/Oberkleiner*, BFGjournal 2018, 443).

Bei *Kofler/Six* in Kofler (Hrsg), UmgrStG, 9. Aufl. 2020, § 3 Rz 34, heißt es dementsprechend - unter ausdrücklicher Zitierung dieser vier Entscheidungen des UFS und des BFG - wie folgt:

„Noch nicht verrechnete Beträge an Mindestkörperschaftsteuer nach § 24 Abs. 4 Z 4 KStG der übertragenden Gesellschaft gehen auf die übernehmende Gesellschaft über ... Die zeitliche Einschränkung der Verrechnung offener Mindestkörperschaftsteuerbeträge durch § 9 Abs. 8 gilt für Verschmelzungen nach Art I nicht. Nach der Verwaltungspraxis ist vielmehr die Verrechnung der übergehenden Mindestkörperschaftsteuer „ab dem nach dem Verschmelzungstichtag endenden Wirtschaftsjahr der übernehmenden Körperschaft möglich“ (UmgrStR Rz 362 ...). Damit kann auch bei unterjährigen Verschmelzungen eine unmittelbare Verrechnung erfolgen ... Die Rechtsprechung geht sogar einen Schritt weiter und vertritt die Ansicht, dass das Mindestkörperschaftsteuerguthaben - entgegen der Ansicht des BMF (UmgrStR Rz 362) - bereits zum Umgründungstichtag und nicht erst mit Beginn des dem Umgründungstichtag folgenden Tages auf die übernehmende Körperschaft übergeht ...“

Liegt daher der Verschmelzungstichtag zB am 31.12.01, kann ein verbleibendes Mindestkörperschaftsteuerguthaben der übertragenden Körperschaft von der übernehmenden Körperschaft bereits im Veranlagungszeitraum 01 geltend gemacht werden. ...“

Unter Heranziehung dieser Rechtsprechung des UFS und des BFG ist demnach auch in Bezug auf den beschwerdegegenständlichen Sachverhalt davon auszugehen, dass die maßgebliche Mindestkörperschaftsteuer von 12.029,02 Euro zum Verschmelzungstichtag 31. Dezember 2011 im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Bf. als übernehmende Gesellschaft überging.

Wenn die Bf. in diesem Zusammenhang aber in der Beschwerde vorbringt, dass ungeachtet ihres Bilanzstichtags (31. Oktober) der „Veranlagungszeitraum“ aufgrund der Bestimmungen der §§ 7 Abs. 1 und 24 Abs. 1 KStG 1988 das Kalenderjahr darstellt, ist sie im Recht (vgl. hiezu lediglich *Schuchter* in Achatz/Kirchmayr, KStG § 24 Tz 16: „*Veranlagungszeitraum ist das Kalenderjahr. Auch dann, wenn der Gewinn nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt wird, ist der Veranlagungszeitraum das Kalenderjahr.*“). Auch vom VwGH wurde im Erkenntnis vom 27. Juni 2018, Ro 2017/15/0044, in Bezug auf den in § 21 Z 1 UmgrStG geregelten Verlustabzug bei einer Einbringung und den dort ebenfalls verwendeten Begriff „Veranlagungszeitraum“ explizit darauf verwiesen, dass der Veranlagungszeitraum im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht durch die ausdrücklichen Regelungen in § 24 Abs. 1 KStG 1988 bzw. § 39 Abs. 1 EStG 1988 mit dem Kalenderjahr gleichgesetzt wird und zudem korrespondierend dazu § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO regelt, dass der Abgabenanspruch bei der

Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer grundsätzlich „*für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird*“, entsteht.

In diesem Sinne kommt dem Vorbringen der Bf., der Verschmelzungstichtag (31. Dezember 2011) liege trotz ihres vom Ende des Kalenderjahrs abweichenden Bilanzstichtags (31. Oktober) im Veranlagungszeitraum 2011, auch nach Ansicht des BFG Berechtigung zu.

Das nach den obigen Ausführungen per 31. Dezember 2011 auf die Bf. übergegangene Mindestkörperschaftsteuerguthaben in Höhe von 12.029,02 Euro, bei dem es sich letztlich um eine Forderung gegenüber dem FA handelt (so etwa ausdrücklich *Brandstätter/Puchner, aaO*), kann deshalb schon im Rahmen der Veranlagung des Jahres 2011 verrechnet werden.

Demgegenüber wurde von der Bf. in der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2011 zu Recht darauf verwiesen, dass im Gegensatz zur Mindestkörperschaftsteuer die von der D-GmbH auf die Bf. übergehenden Verluste erst im Veranlagungszeitraum 2012 geltend gemacht werden könnten. Nach der ausdrücklichen Bestimmung des § 4 Z 1 lit. a UmgrStG kann nämlich bei der übernehmenden Körperschaft die Verwertung der übernommenen Verluste erst in jenem Veranlagungszeitraum erfolgen, der auf jenen folgt, in den der Verschmelzungstichtag fällt (vgl. hiezu etwa neben der Berufungsentscheidung des UFS vom 4. Juni 2013, RV/0091-W/07, und den Anmerkungen hiezu von *Kofler* in GeS 2013, 421, worin das Auseinanderfallen der beiden Begriffe Veranlagungszeitraum bzw. Wirtschaftsjahr thematisiert wurde, auch das oben schon erwähnte Erkenntnis des VwGH vom 27. Juni 2018).

Der Umstand, dass im gegenständlichen Fall eine Unternehmensgruppe vorliegt und die Bf. als Gruppenmitglied fungiert, ist im gegebenen Zusammenhang nicht von Bedeutung, hat doch auch ein Gruppenmitglied gemäß § 9 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 zunächst individuell und unabhängig von der Unternehmensgruppe sein eigenes Einkommen zu ermitteln. Da überdies angesichts der Höhe des von der Bf. im beschwerdegegenständlichen Jahr 2011 erzielten Einkommens auch nach der Bestimmung des § 24a Abs. 4 Z 2 KStG 1988 keine Bedenken gegen die Zuleitung dieser aus Zeiträumen vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe stammenden Mindeststeuer an den Gruppenträger bestehen, ist der Beschwerde vollinhaltlich Folge zu geben.

Zulässigkeit der Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis eines Verwaltungsgerichts 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.

Da nach den obigen Ausführungen zur maßgeblichen Frage des Anrechnungszeitpunkts einer verschmelzungsbedingt übergegangenen Mindestkörperschaftsteuer lediglich Entscheidungen des UFS und des BFG vorliegen, aber eine höchstgerichtliche Rechtsprechung fehlt, wird die (ordentliche) Revision zugelassen.

Wien, am 5. Mai 2021