

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch V und die weiteren Senatsmitglieder S1, S2 und S3 im Beisein der Schriftführerin SX über die als Beschwerden zu erledigenden Berufungen der V.AG, vertreten durch St,

1. vom 12.05.2011 gegen den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2007 des Finanzamtes Graz-Stadt vom 15.03.2011, St.Nr. 99, und den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2008 des Finanzamtes Graz-Stadt

vom 21.03.2011, St.Nr. 99, und

2. vom 06.12.2012 gegen den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2009 des Finanzamtes Graz-Stadt vom 05.11.2012, St.Nr. 99, und den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2010 des Finanzamtes Graz-Stadt

vom 05.11.2012, St.Nr. 99,

nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Körperschaftsteuer 2007 bis 2010 sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Mit dem Einbringungsvertrag vom 13.12.2002 brachte die Beschwerdeführerin (Bf.) unter Bezugnahme auf Art. III UmgrStG ihren an der V.KG gehaltenen Kommanditanteil rückwirkend zum 30.09.2002 in die V.GmbH (zuvor U.GmbH, nunmehr W.GmbH) als übernehmende Gesellschaft ein.

Mit dem Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO vom 15.11.2007 stellte das Finanzamt 2 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der V.KG für das Jahr 2001 mit -21.598.150,48 Euro fest und wies den Verlust zur Gänze der Bf. zu.

Mit der gemäß § 293 BAO berichtigten, in Rechtskraft erwachsenen Berufungsvorentscheidung vom 24.06.2010 wurden die im Kalenderjahr 2002 erzielten Einkünfte der V.KG in der Höhe von -5.530.812,50 Euro zur Gänze der V.GmbH (nunmehr W.GmbH) zugewiesen.

Die mit dem Kommanditanteil verbundenen Verluste für die Jahre 2001 und 2002 in der Höhe von -21.598.150,48 Euro bzw. -5.530.812,50 Euro wurden in der Folge von der GmbH bzw. deren Rechtsnachfolgern als Verlustvorträge geltend gemacht.

Mit den hier angefochtenen Bescheiden vom 15.03.2011 und vom 21.03.2011 setzte das Finanzamt Graz-Stadt die Körperschaftsteuer der Bf. für das Jahr 2007 mit 1.997.335,93 Euro und für das Jahr 2008 mit 213.737,97 Euro fest.

Gegen diese Bescheide brachte die Bf. am 12.05.2011 das Rechtsmittel der Berufung mit der Begründung ein, bestehende Verlustvorträge seien nicht im erforderlichen Ausmaß berücksichtigt worden. Die Einbringung nach Art. III UmgrStG sei nicht rechtmäßig zu Stande gekommen, weil die Erstellung einer Bilanz der Mitunternehmerschaft zum Einbringungsstichtag gänzlich unterblieben sei. Die dem Einbringungsvertrag beigelegte "Einbringungsbilanz" stelle nicht wie gefordert das Einbringungsvermögen dar und der Nachweis des positiven Verkehrswertes der eingebrachten Mitunternehmeranteile sei unterblieben. Da die Einbringung somit nicht unter das UmgrStG falle, trete die Rechtsfolge des § 21 UmgrStG nicht ein.

Die Bf. beantragte, ihre Verlustvorträge um die Verluste aus der Kommanditbeteiligung an der V.KG in den Jahren 2001 (-21.598.150,48 Euro) und 2002 (-5.530.812,50 Euro) zu erhöhen.

Mit den weiteren hier angefochtenen Bescheiden vom 05.11.2012 setzte das Finanzamt Graz-Stadt die Körperschaftsteuer der Bf. für die Jahre 2009 mit 1.466.845,57 Euro und für das Jahr 2010 mit 2.114.082,53 Euro fest.

Auch gegen diese Bescheide brachte die Bf. am 06.12.2012 - unter Wiederholung ihres Vorbringens in der Eingabe vom 12.05.2011 - das Rechtsmittel der Berufung mit der Begründung ein, in den angefochtenen Bescheiden werde der Abzug von Sonderausgaben, resultierend aus vorgetragenen steuerlichen Verlusten, in unrichtiger Weise nicht anerkannt.

Mit den Berufungsvorentscheidungen vom 19.02.2013 bzw. vom 14.03.2013 wies das Finanzamt die Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide Gruppe 2007 bis 2010 als unbegründet ab.

Im Vorlageantrag vom 25.03.2013 beantragte die Bf. die Vorlage der Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2007 bis 2010 und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

Die Höhe der Verlustvorträge stehe fest, die Verlustvorträge seien geprüft und aktenkundig. Die geänderte Meinung der Finanzbehörde hinsichtlich der Verlustvorträge sei weder der Bf. noch ihrer steuerlichen Vertretung zugegangen; diese sei der Bf. erst mit dem Bescheid vom 15.03.2011 bekannt geworden.

Zum Sachverhalt wird ergänzend auf die Ausführungen in der Berufungsentscheidung des UFS vom 12.09.2013, RV/0232-G/13, verwiesen, in der dem Begehren der Bf. auf Anerkennung der auf die Kommanditbeteiligung entfallenden Verluste der Jahre 2001 und 2002 als Verlustvorträge für das Jahr 2007 nicht Rechnung getragen wurde.

Mit dem Erkenntnis vom 21.04.2016, 2013/15/0289, hob der Verwaltungsgerichtshof die Berufungsentscheidung des UFS vom 12.09.2013, RV/0232-G/13, wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften auf.

Im Schriftsatz vom 08.11.2016 führte die Bf. ergänzend aus:

Sie vertrete weiterhin die Ansicht, dass es sich bei der Einbringung des Kommanditanteils an der V.KG zum 30.09.2002 nicht um eine Einbringung nach Art. III UmgrStG handle.

Folgende Voraussetzungen lägen für eine Einbringung nach dem UmgrStG nicht vor:

- a) eine Bilanz der Mitunternehmerschaft zum Einbringungsstichtag, die zumindest den Erfordernissen des § 4 Abs. 1 EStG 1998 entspreche,
- b) eine steuerliche Einbringungsbilanz gemäß § 12 Abs. 1 iVm § 15 UmgrStG zum Einbringungsstichtag - das einzubringende Vermögen und das sich daraus ergebende Einbringungskapital seien ziffernmäßig nicht dargestellt worden,
- c) ein positiver Verkehrswert des Einbringungsvermögens sei nicht vorgelegen und
- d) eine rechtzeitige Meldung beim zuständigen Finanzamt sei nicht erfolgt.

Darüber hinaus habe der VwGH im Erkenntnis lediglich in einem obiter dictum festgehalten, dass eine Erhöhung der Verlustvorträge der Bf. in Bezug auf die Verluste der KG des Jahres 2002 nicht in Betracht komme. Das BFG sei an diese Rechtsansicht nicht gebunden, weil es sich um keinen Teil der den Spruch tragenden Begründung handle.

Die Rechtsansicht des VwGH sei zudem unzutreffend, weil die Bf. in dem Verfahren, in dem der Verlust der KG für das Jahr 2002 der V.GmbH zugewiesen wurde, nicht Partei gewesen sei. "Es sei aber nicht zulässig, dass in einem Verfahren, in welchem die Bf. gar nicht Partei war, eine Entscheidung zu ihren Lasten getroffen wird".

Richtigerweise sei die Frage, ob der GmbH ein Verlustabzug zugestanden wurde, für den vorliegenden Fall unerheblich, da Verlustvorträge nur umgangssprachlich "verbraucht" werden könnten. Richtigerweise handle es sich beim Verlustabzug um ein Recht des

jeweiligen Steuersubjektes, wobei ihm dieses Recht nicht entzogen werden könne, ohne dass ein Verfahren abgeführt werde, bei dem dieses Steuersubjekt Partei sei.

Es möge richtig sein, dass sich Gegenteiliges auch nicht aus dem Körperschaftsteuerbescheid der Bf. für das Jahr 2002 ergebe, jedoch sei dies unerheblich, weil es keinen Grund gebe, weshalb sich dieser Umstand aus dem genannten Bescheid ergeben sollte. Ein Verlustabzug durch die GmbH habe mit dem Körperschaftsteuerbescheid der Bf. schlicht und ergreifend nichts zu tun. Es überrasche daher nicht, dass sich aus diesem Bescheid nichts Gegenteiliges ergebe.

Es werde beantragt, der Beschwerde statzugeben und den Körperschaftsteuerbescheid 2007 dahingehend abzuändern, dass die Körperschaftsteuer für das Jahr 2007 auf Null herabgesetzt werde.

In der am 28.11.2016 abgehaltenen mündlichen Verhandlung vor dem Senat führte der Vertreter der Bf. zu Punkt d) des Schriftsatzes ergänzend aus, er habe in den Akt der V.AG Einsicht genommen und dabei festgestellt, dass eine Meldung im Sinne des § 13 Abs. 1 UmGrStG an das zuständige Finanzamt nicht erfolgt sei. Zur Einsicht in den Akt der V.GmbH sei er nicht befugt.

Seitens des Senates wurde festgestellt, dass eine Meldung im Sinne des § 13 Abs. 1 UmGrStG weder in den Betriebsprüfungsakten der Bf. bzw. der V.GmbH noch im Körperschaftsteuerakt der V.GmbH aufliegt.

Der Prüfer P. wurde als Auskunftsperson einvernommen. Er führte aus, dass die Überprüfung der strittigen Verlustvorträge nicht Gegenstand der im Jahr 2009 bei der Bf. und der V.GmbH durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung gewesen sei. Der in den Prüfungsakten enthaltene Einbringungsvertrag vom 13.12.2002 sei ihm im Zuge der Prüfung - glaublich vom steuerlichen Vertreter - vorgelegt worden. Da in den Prüfungsakten die Meldung der Umgründung nicht enthalten sei, gehe er davon aus, dass ihm diese zum damaligen Zeitpunkt nicht bekannt gewesen sei.

Der Vertreter der Bf. verwies auf sein bisheriges schriftliches Vorbringen.

Der Vertreter des Finanzamtes gab keine Stellungnahme ab.

Über die als Beschwerden zu erledigenden Berufungen wurde erwogen:

In Folge der Aufhebung der Berufungsentscheidung des UFS durch das angeführte VwGH-Erkenntnis ist die Berufung der Bf. vom 12.05.2011 gegen den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2007 vom 15.03.2011 wieder unerledigt.

Diese nunmehr vom BFG als Beschwerde zu erledigende Berufung wurde zur Beschleunigung und Vereinfachung des Verfahrens mit den als Beschwerden zu erledigenden Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide Gruppe 2008 bis 2010 verbunden.

Das Bundesfinanzgericht ist an die Rechtsanschauung des Höchstgerichtes gebunden. Diese Bindung besteht in allen Fragen, die eine notwendige Voraussetzung des aufhebenden Erkenntnisses bildeten (vgl. VwGH 19.11.2009, 2008/07/0167; BFG 26.03.2014, RV/6100510/2013).

Zum Vorbringen der Bf. zum Verlust des Jahres 2001 stellte der VwGH im aufhebenden Erkenntnis (Rz 11) fest, dass die Abgabepflichtige, die neun Jahre nach der Einbringung das Fehlen der Voraussetzungen des Art. III UmgrStG behauptete und die Verlustvorträge aus dem eingebrachten Vermögen nunmehr (auch) bei ihr berücksichtigt wissen will, dafür beweispflichtig ist, dass die sachverhaltsmäßigen Voraussetzungen des Art. III UmgrStG nicht erfüllt wurden.

Dazu brachte die Bf. im Schriftsatz vom 08.11.2016 vor, es sei nicht nur die Erstellung einer Stichtagsbilanz und der erforderlichen Einbringungsbilanz unterblieben, sondern es habe auch keine Meldung der Einbringung bei dem für die V.GmbH zuständigen Finanzamt stattgefunden.

Zum Nachweis dieses Vorbringens verweist die Bf. auf ihre Akteneinsicht bei der Bf. sowie deren beim Finanzamt aufliegenden Abgabenakt.

Gemäß § 13 Abs. 1 UmgrStG idF BGBl 797/1996 ist Einbringungsstichtag der Tag, zu dem das Vermögen mit steuerlicher Wirkung auf die übernehmende Körperschaft übergehen soll. Der Stichtag kann auch auf einen Zeitpunkt vor Unterfertigung des Einbringungsvertrages rückbezogen werden, wenn innerhalb der in § 202 Abs. 2 des Handelsgesetzbuches genannten Frist nach Ablauf des Einbringungsstichtages - die Anmeldung der Einbringung im Wege der Sachgründung bzw einer Kapitalerhöhung zur Eintragung in das Firmenbuch und - in den übrigen Fällen die Meldung der Einbringung bei dem gemäß § 58 der Bundesabgabenordnung für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt erfolgt. Erfolgt die Anmeldung oder Meldung nach Ablauf der genannten Frist, gilt als Einbringungsstichtag der Tag des Einlangens.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Da eine Meldung der Einbringung im Sinne des § 13 Abs. 1 UmgrStG bei dem gemäß § 58 BAO für die übernehmende Körperschaft zuständigen Finanzamt weder

im Körperschaftsteuerakt noch im Betriebsprüfungsakt der V.GmbH noch in den Prüfungsakten der Bf. aufliegt, und auch dem Prüfer das Vorliegen einer solchen Meldung nicht erinnerlich war, gelangte der Senat in freier Beweiswürdigung zur Auffassung, dass nach den Erfahrungen des täglichen Lebens eine Meldung der Einbringung an das zuständige Finanzamt unterblieben ist.

Da somit eine der zwingenden Voraussetzungen für eine Einbringung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes nicht erfüllt wurde, konnte die Aufnahme weiterer, von der Bf. angebotener Beweise zum Nachweis der Nichtaufstellung der Einbringungs- und Stichtagsbilanz unterbleiben.

Im aufhebenden Erkenntnis, Rz 8, führte der Verwaltungsgerichtshof weiters aus, eine Erhöhung der Verlustvorträge der Bf. um den Verlust aus der Beteiligung an der V.KG für das Jahr 2002 komme nicht in Betracht, weil dieser Verlust in einem nach § 188 Abs. 1 BAO ergangenen, rechtskräftigen Feststellungsbescheid der V.GmbH zugewiesen worden sei.

Dem diesbezüglichen (neuerlichen) Vorbringen der Bf., es sei nicht zulässig, in einem Verfahren, in dem die Bf. nicht Partei war, eine Entscheidung zu ihren Lasten zu treffen, ist auf die ständige Rechtsprechung des VwGH zu verweisen, wonach ein Bescheid, dem Entscheidungen zu Grunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, nicht mit der Begründung angefochten werden können, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind (VwGH 15.12.1994, 92/15/0030). Die Bindungswirkung des § 192 BAO besteht auch im Körperschaftsteuerverfahren hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte im Feststellungsverfahren nach § 188 Abs. 1 BAO (VwGH 20.02.2008, 2008/15/0019).

Im in Rechtskraft erwachsenen Feststellungsbescheid vom 24.06.2010 (gemäß § 293 BAO berichtigter Bescheid) wurden die im Kalenderjahr 2002 erzielten Einkünfte der V.KG in der Höhe von -5.530.812,50 Euro zur Gänze der V.GmbH zugewiesen. Ein Verlustvortrag hinsichtlich dieses Verlustes kann von der Bf. daher nicht geltend gemacht werden.

Die Verlustvorträge der Bf. zum 01.01.2001 in der Höhe des von beiden Verfahrensparteien unbestrittenen Betrages von -4.901.323,22 Euro sind daher um die vom Finanzamt nicht berücksichtigten Verluste aus der KG-Beteiligung für das Jahr 2001 in der Höhe von -21.598.150,48 Euro zu erhöhen. Die Verlustvorträge betragen nach Abzug der in den Jahren 2003 bis 2006 in Anspruch genommenen Verlustabzüge in der Höhe von 31.296.316,05 Euro zum 01.01.2007 insgesamt -24.464.016,42 Euro.

Gemäß § 2 Abs. 2b Z 2 EStG 1988 BGBI 100/2006, können bei der Ermittlung des Einkommens Verluste, die in vorangegangenen Jahren entstanden sind, nur im Ausmaß

von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte abgezogen werden (Vortragsgrenze).
Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht abgezogen werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Vortragsgrenze abzuziehen.

Die Bemessungsgrundlagen für die Jahre 2008 bis 2010 waren unter Berücksichtigung der in der Zwischenzeit im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Feststellungsbescheiden Gruppenträger 2008, 2009 und 2010 vom 01.08.2013 sowie aus gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Feststellungsbescheiden Gruppenmitglied M.GmbH 2009 und 2010 festzusetzen.

Die in den Streitjahren im höchstmöglichen Ausmaß geltend zu machenden Verlustvorräte betragen daher für 2007 7.701.156,33 Euro (75% von 10.268.208,44), für 2008 1.735.391,63 Euro (75% von 2.313.855,51), für 2009 4.889.433,08 Euro (75% von 6.519.244,11) und für 2010 7.221.613,01 Euro (75% von 9.628.817,35).

Für Zeiträume nach dem 01.01.2011 verbleiben demnach Verlustvorräte in der Höhe von 2.916.422,37 Euro.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zur Bindungswirkung des § 192 BAO auch im Körperschaftsteuerverfahren hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte im Feststellungsverfahren nach § 188 Abs. 1 BAO wird auf die zitierte ständige Rechtsprechung des VwGH verwiesen. Eine Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, liegt daher nicht vor.

Im Übrigen war das BFG an die Rechtsausführungen des VwGH im Erkenntnis vom 21.04.2016, 2013/15/0289, gebunden. Gegen die in freier Beweiswürdigung ergangene Entscheidung ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Graz, am 28. November 2016