



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 3
Schillerstraße 2
6800 Feldkirch

GZ. RV/0023-F/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch die Zinell & Madritsch GmbH, 9900 Lienz, Fanny Widmer-Pedit Str. 3, vom 24. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 9. November 2006 betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Bisheriges Verfahren, Sachverhalt

Die Berufungswerberin wurde mit Gesellschaftsvertrag am 17. September 2005 gegründet und am 3. Oktober 2005 in das Firmenbuch eingetragen. Mit Gesellschaftsvertrag und Zusammenschlussvertrag vom 27. September 2005 schloss sich die Berufungswerberin als Komplementärin mit der OKOHG gemäß Artikel IV des Umgründungssteuergesetzes (UmgrStG), BGBl 1991/699, zur OKKG zusammen.

Da das steuerliche Einkommen der Berufungswerberin im Jahr 2005 0,00 € betrug, setzte das Finanzamt mit Bescheid vom 9. November 2006 eine Mindeststeuer gemäß § 24 Abs. 4 Z 3 Körperschaftsteuergesetz 1988 (KStG), BGBl 1988/401, (273 € für jedes Kalendervierteljahr) fest, und zwar für alle vier Kalendervierteljahre.

Gegen diesen Bescheid erhob die Berufungswerberin Berufung mit der Begründung, die Mindeststeuer sei nur für ein Kalendervierteljahr vorzuschreiben, da die Berufungswerberin erst am 17. September 2005 gegründet worden sei.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Dezember 2006 als unbegründet ab: der Zusammenschluss der OKOHG mit der Berufungswerberin zur OKKG sei rückwirkend zum 31. Dezember 2004 erfolgt, weshalb die Körperschaftsteuerpflicht der Berufungswerberin am 1. Jänner 2005 begonnen habe.

Mit Schreiben vom 19. Dezember 2006 stellte die Berufungswerberin den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend führte ihre Steuervertretung darin aus, dass entgegen den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung die Berufungswerberin nicht rückwirkend entstanden sei. Dies wäre nur im Falle einer rückwirkenden Einbringung in eine GmbH der Fall gewesen. Im vorliegenden Fall habe aber eine neu gegründete GmbH lediglich an einem Zusammenschluss teilgenommen, um als Komplementärgesellschaft künftig zu fungieren. Auch sei gemäß Zusammenschlussvertrag die Komplementärin als bloße Arbeitsgesellschafterin nicht am laufenden Ergebnis der KG beteiligt und habe daher auch keinen Ergebnisanteil 2005 (rückwirkend) erhalten.

Mit dem Vorlageantrag galt die Berufung wiederum als unerledigt.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 24 Abs. 4 KStG sieht für unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften für jedes volle Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht die Entrichtung einer sog. Mindeststeuer vor. Diese beträgt gemäß § 24 Abs. 4 Z 3 KStG für die ersten vier Kalendervierteljahre ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht für jedes volle Kalendervierteljahr 273 €.

Die berufungsführende GmbH ist unstrittig eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft und damit grundsätzlich zur Entrichtung der Mindeststeuer verpflichtet. Strittig ist aber, ab welchen Zeitpunkt die unbeschränkte Steuerpflicht und damit auch die Mindeststeuerpflicht der Berufungswerberin besteht.

Gemäß § 4 Abs. 1 KStG sind Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 KStG, das sind die juristischen Personen des privaten Rechts (wie die berufungsführende GmbH), ab jenem Zeitpunkt steuerpflichtig, in dem die Rechtsgrundlage wie Satzung, Gesellschaftsvertrag oder Stiftungsbrief festgestellt ist und sie erstmalig nach außen in Erscheinung treten. Eine

vertragliche Rückbeziehung der Gründung über den Tag der tatsächlichen Gründung wird im Hinblick auf den Grundsatz der Unwirksamkeit rückwirkender Vereinbarungen steuerlich nur nach dem UmgrStG anerkannt: In Fällen, in denen eine Kapitalgesellschaft im Zusammenhang mit einer Maßnahme nach dem Umgründungssteuergesetz auf einen rückbezogenen Umgründungsstichtag rückwirkend neu gegründet wird beginnt die Mindeststeuerpflicht mit dem auf den rückbezogenen Stichtag folgenden Tag zu laufen (vgl. Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG 1988, § 4 Anm 4; Bauer/Quantschnigg, Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 24 Anm 51.1.).

Im vorliegenden Fall haben sich die OKOHG und die Berufungswerberin mit Gesellschafts- und Zusammenschlussvertrag gemäß Artikel IV (§ 23 ff) UmgrStG zur OKKG zusammengeschlossen. Hinsichtlich des Zusammenschlussstichtages verweist § 24 Abs. 1 Z 1 UmgrStG auf § 13 UmgrStG. Dieser räumt in dessen Abs. 1 im Falle der Einbringung die Möglichkeit ein, den Einbringungsstichtag auch auf einen Zeitpunkt vor Unterfertigung des Einbringungsvertrages rückzubeziehen. Von der Möglichkeit der Rückbeziehung des Umgründungsstichtages, die aufgrund des Verweises in § 24 Abs. 1 Z 1 UmgrStG auch im Falle eines Zusammenschlusses nach Artikel IV UmgrStG besteht, haben die am Zusammenschluss beteiligten Parteien Gebrauch gemacht: In Artikel V Abs. 3 des Zusammenschlussvertrages wird nämlich bestimmt, dass der Zusammenschluss rückwirkend zum 31.12.2004 erfolgt.

Die Rückdatierung des Zusammenschlusses auf den 31.12.2004 bewirkt, dass mit dessen Ablauf sämtliche das übertragende Vermögen betreffende Vorgänge mit steuerlicher Wirkung der übernehmenden Gesellschaft zuzurechnen sind (§ 25 Abs. 2 UmgrStG). Die OKKG ist somit mit Beginn des dem Zusammenschlussstichtag folgenden Tages steuerlich in die Rechtsstellung der übertragenden OHG eingetreten. Infolgedessen war sie bereits am 1.1.2005 als Mitunternehmerschaft anzuerkennen. Gleichzeitig war auch die Berufungswerberin bereits als Komplementärin und Geschäftsführerin der OKKG anzusehen. Diese mit Ablauf des Zusammenschlussstichtages am 1.1.2005 eingetretenen Wirkungen setzten aber logischerweise die ertragsteuerliche Entstehung der berufungsführenden Komplementär-GmbH an diesem Stichtag voraus. Dass die berufungsführende GmbH erst nach dem Zusammenschlussstichtag am 17.9.2005 gegründet wurde, hinderte die Wirkung des Zusammenschlusses auf den rückwirkenden Stichtag hingegen nicht (vgl. etwa Schwarzinger/Wiesner, Umgründungssteuer-Leitfaden, 2. Auflage, Band 2, Seite 1029). Ist die berufungsführende GmbH aufgrund des Zusammenschlussvertrages mit Ablauf des 31.12.2004 ertragsteuerlich entstanden, ist die unbeschränkte Steuerpflicht und damit auch die Mindeststeuerpflicht am 1.1.2005 eingetreten. Diese hat daher für alle vier

Kalendervierteljahre des Jahres 2005 bestanden. Die Mindeststeuer für das Jahr 2005 hat somit gemäß § 24 Abs. 4 Z 3 KStG 1.092 € betragen.

Der Einwand in der Berufung, die berufungswerbende GmbH sei als bloße Arbeitsgesellschafterin nicht am laufenden Ergebnis der KG beteiligt und habe daher auch keinen Ergebnisanteil 2005 rückwirkend erhalten, vermag an dieser Einschätzung nichts zu ändern, da die Mindeststeuer an die unbeschränkte Steuerpflicht anknüpft und nicht daran, ob auch tatsächlich ein zu versteuerndes Einkommen vorliegt. Die unbeschränkte Steuerpflicht der Berufungswerberin war aber, wie oben ausgeführt, bereits mit 1.1.2005 entstanden.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 29. August 2007