

TE Vwgh Erkenntnis 2018/9/13 Ro 2016/15/0010

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 13.09.2018

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

32/08 Sonstiges Steuerrecht;

Norm

KStG 1988 §7 Abs2;

KStG 1988 §8 Abs4;

UmgrStG 1991 §21 Z1;

UmgrStG 1991 §21;

UmgrStG 1991 §35;

1. KStG 1988 § 7 heute
 2. KStG 1988 § 7 gültig ab 22.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
 3. KStG 1988 § 7 gültig von 08.01.2021 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
 4. KStG 1988 § 7 gültig von 01.03.2014 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
 5. KStG 1988 § 7 gültig von 01.04.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
 6. KStG 1988 § 7 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
 7. KStG 1988 § 7 gültig von 24.05.2007 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
 8. KStG 1988 § 7 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
 9. KStG 1988 § 7 gültig von 31.12.2004 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
 10. KStG 1988 § 7 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
 11. KStG 1988 § 7 gültig von 30.12.2000 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
 12. KStG 1988 § 7 gültig von 01.05.1996 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
 13. KStG 1988 § 7 gültig von 01.09.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
 14. KStG 1988 § 7 gültig von 30.12.1989 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
 15. KStG 1988 § 7 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989
-
1. KStG 1988 § 8 heute
 2. KStG 1988 § 8 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
 3. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2021 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
 4. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2017 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
 5. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
 6. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
 7. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
 8. KStG 1988 § 8 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015

9. KStG 1988 § 8 gültig von 30.12.2014 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
10. KStG 1988 § 8 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
11. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.2009 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 151/2009
12. KStG 1988 § 8 gültig von 24.05.2007 bis 30.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
13. KStG 1988 § 8 gültig von 05.06.2004 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
14. KStG 1988 § 8 gültig von 25.11.1994 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 922/1994
15. KStG 1988 § 8 gültig von 01.12.1993 bis 24.11.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
16. KStG 1988 § 8 gültig von 31.12.1991 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 699/1991
17. KStG 1988 § 8 gültig von 30.07.1988 bis 30.12.1991

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision des Finanzamtes Linz in 4020 Linz, Bahnhofplatz 7, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 27. Jänner 2016, Zl. RV/5101064/2013, betreffend Körperschaftsteuer 2007, berichtigt mit Beschluss vom 11. Februar 2016 (mitbeteiligte Partei: D GmbH als (partielle) Gesamtrechtsnachfolgerin der D X GmbH in W, vertreten durch die LeitnerLeitner GmbH, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in 4040 Linz, Ottensheimer Straße 32), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

1 Die mitbeteiligte Partei ist (partielle) Gesamtrechtsnachfolgerin der X GmbH, die 2007 mit dem Betrieb von - unbestritten als Teilbetriebe anzusehenden - Tankstellen einen steuerlichen Verlust von 4,239.321,85 EUR geltend gemacht.

2 Mit Stichtag 31. Dezember 2007 wurden von der X GmbH im Rahmen einer Spaltung elf Tankstellen (Teilbetriebe) auf die neu errichtete R GmbH, eine 100%ige Tochtergesellschaft, übertragen (Art. VI UmgrStG). Die R GmbH selbst wurde mit Stichtag 31. Oktober 2010 als übertragende Gesellschaft mit der M GmbH verschmolzen. 2 Mit Stichtag 31. Dezember 2007 wurden von der X GmbH im Rahmen einer Spaltung elf Tankstellen (Teilbetriebe) auf die neu errichtete R GmbH, eine 100%ige Tochtergesellschaft, übertragen (Artikel römisch sechs, UmgrStG). Die R GmbH selbst wurde mit Stichtag 31. Oktober 2010 als übertragende Gesellschaft mit der M GmbH verschmolzen.

3 Die X GmbH wurde entsprechend einem Umgründungsplan (§ 39 UmgrStG) vom 29. Juni 2009 zum Stichtag 31. Dezember 2008 in einem ersten Umgründungsschritt mit der D GmbH als übernehmender Gesellschaft verschmolzen. Im zweiten Umgründungsschritt wurde auf den gleichen Stichtag im Wege der Spaltung (Art. VI UmgrStG) der Betrieb der X GmbH (mit Ausnahme von im Spaltungs- und Übernahmevertrag taxativ angeführten Positionen) auf die mitbeteiligte Partei übertragen. 3 Die X GmbH wurde entsprechend einem Umgründungsplan (Paragraph 39, UmgrStG) vom 29. Juni 2009 zum Stichtag 31. Dezember 2008 in einem ersten Umgründungsschritt mit der D GmbH als übernehmender Gesellschaft verschmolzen. Im zweiten Umgründungsschritt wurde auf den gleichen Stichtag im Wege der Spaltung (Artikel römisch sechs, UmgrStG) der Betrieb der X GmbH (mit Ausnahme von im Spaltungs- und Übernahmevertrag taxativ angeführten Positionen) auf die mitbeteiligte Partei übertragen.

4 In den Jahren 2011 bis 2013 fand eine die Jahre 2007 und 2008 umfassende Außenprüfung bei der X GmbH statt, bei welcher der Prüfer den steuerlichen Verlust der X GmbH für das Jahr 2007 - durch nicht verfahrensgegenständliche Feststellungen - von 4,239.321,85 EUR auf 3,632.188,29 EUR kürzte und die Gewinne/Verluste der einzelnen Tankstellen im Jahr 2007 sowie die in diesem Jahr auf abgespaltene, geschlossene und verkaufte Tankstellen entfallenden Anteile am Gesamtverlust ermittelte.

5 Im Gefolge der Prüfung erließ das Finanzamt Körperschaftsteuerbescheide für das Jahr 2007 an die Mitbeteiligte, die D GmbH und die M GmbH, als (partielle) Gesamtrechtsnachfolger der X GmbH. Das Finanzamt teilte den Verlust, der im Jahr 2007 mit dem Betrieb von Tankstellen erzielt worden war, zwischen der Mitbeteiligten und der M GmbH auf, welcher im Wege der Verschmelzung die zunächst auf die R GmbH übergegangenen 11 Tankstellen zugekommen

waren. Der Mitbeteiligten (die den Standpunkt vertrat, dass die im Jahr 2007 erzielten Verluste jener elf Tankstellen, die im Wege einer Spaltung auf die R GmbH übergegangen waren, im Rahmen des innerbetrieblichen Verlustausgleichs vorrangig mit den Gewinnen der bei der X GmbH verbliebenen Tankstellen zu verrechnen seien) wurde damit im Ergebnis die ausschließliche Zurechnung des Verlustes, der von der X GmbH im Jahr 2007 erzielt worden ist, verweigert. 6 Die mitbeteiligte Partei berief gegen den (an sie als partielle Rechtsnachfolgerin der X GmbH) ergangenen Körperschaftsteuerbescheid 2007 und führte aus, das Vermögen der X GmbH habe im Jahr 2007 im Wesentlichen aus 84 Tankstellen bestanden. Im Jahr 2007 sei durch die X GmbH ein steuerlicher Verlust erwirtschaftet worden, der im Wesentlichen auf die Kosten im Zusammenhang mit der Integration der Tankstellen in das Netz und das "Umbranding" der Tankstellen zurückzuführen sei.

7 Im Jahr 2008 seien elf Tankstellen im Rahmen einer Spaltung mit Rückwirkung auf den 31. Dezember 2007 auf die neu errichtete R GmbH übertragen worden. Der Prüfer habe von dem im Jahr 2007 erzielten Verlust einen Betrag von 882.676,16 EUR den elf in der Folge auf die R GmbH übertragenen Tankstellen zugeordnet. Dieser Verlust sei nach Ansicht des Finanzamtes in einem zweiten Schritt im Rahmen des "innerbetrieblichen Verlustausgleichs" mit dem (aliquoten) positiven Ergebnis anderer Teilbetriebe von 216.864,04 EUR auszugleichen, sodass im Zuge der Abspaltung der elf Tankstellen gemäß §§ 35 iVm 21 UmgrStG ein verbleibender Verlust von 665.812,12 EUR auf die R GmbH übergegangen sei und die vortragsfähigen Verluste der X GmbH kürze. 7 Im Jahr 2008 seien elf Tankstellen im Rahmen einer Spaltung mit Rückwirkung auf den 31. Dezember 2007 auf die neu errichtete R GmbH übertragen worden. Der Prüfer habe von dem im Jahr 2007 erzielten Verlust einen Betrag von 882.676,16 EUR den elf in der Folge auf die R GmbH übertragenen Tankstellen zugeordnet. Dieser Verlust sei nach Ansicht des Finanzamtes in einem zweiten Schritt im Rahmen des "innerbetrieblichen Verlustausgleichs" mit dem (aliquoten) positiven Ergebnis anderer Teilbetriebe von 216.864,04 EUR auszugleichen, sodass im Zuge der Abspaltung der elf Tankstellen gemäß Paragraphen 35, in Verbindung mit 21 UmgrStG ein verbleibender Verlust von 665.812,12 EUR auf die R GmbH übergegangen sei und die vortragsfähigen Verluste der X GmbH kürze.

8 Der streitgegenständliche Sachverhalt sei von einer Universitätsprofessorin einer eingehenden rechtlichen Würdigung unterzogen worden, deren Gutachten einen integralen Bestandteil der Berufung darstelle. Die gutachtlichen Schlussfolgerungen könnten wie folgt zusammengefasst werden:

- -Strichaufzählung
Die Gewinnermittlung für 2007 ist auf der Ebene der (X GmbH) nach allgemeinen Grundsätzen durchzuführen, da der Vermögensübergang hinsichtlich der 11 Tankstellen auf die (R GmbH) erst mit Ablauf des Spaltungsstichtages, dh per 1.1.2008 stattgefunden hat.
- -Strichaufzählung
Die einzelnen Tankstellen der (X GmbH) sind jeweils als eigenständige Teilbetriebe zu qualifizieren, für die jeweils gesondert der (Teilbetriebs)Gewinn zu ermitteln ist.
- -Strichaufzählung
Die Gewinne bzw Verluste der einzelnen Teilbetriebe sind zuerst im Wege eines innerbetrieblichen Verlustausgleiches zu saldieren.
- -Strichaufzählung
Mangels gesetzlicher Vorgaben, aufgrund der

diesbezüglichen VwGH-Rechtsprechung und nach Ansicht des BMF ist es dem Steuerpflichtigen freigestellt, in welcher Reihenfolge er den innerbetrieblichen Verlustausgleich vornimmt, dh wie er die positiven Ergebnisse einzelner Teilbetriebe mit den negativen Ergebnissen anderer Teilbetriebe saldiert, dh der Steuerpflichtige kann die für ihn günstigste Form des Verlustausgleichs wählen.

- -Strichaufzählung
Dementsprechend durfte die (X GmbH) jene Verluste, die den per 31.12.2007 auf die (R GmbH) abgespaltenen Tankstellen zuzurechnen sind, vorrangig (und nicht wie von der Betriebsprüfung vorgesehen nur aliquot) im Wege eines innerbetrieblichen Verlustausgleiches mit Gewinnen anderer Teilbetriebe ausgleichen.
- -Strichaufzählung
Da nach Vornahme des innerbetrieblichen

Verlustausgleiches kein auf die 11 abgespaltenen Tankstellen entfallender Verlust verblieben ist, kann es im Zuge der Abspaltung auch nicht zu einem Übergang von derartigen Verlusten auf die übernehmende Gesellschaft kommen.

- -Strichaufzählung

Der bei der (X GmbH) im Jahr 2007 insgesamt entstandene Verlust steht daher nach Vornahme des innerbetrieblichen Verlustausgleiches ausschließlich im Zusammenhang mit den übrigen bei der (X GmbH) verbliebenen Tankstellen, sodass dieser Verlust zur Gänze zu negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb und damit zu vortragsfähigen Verlusten führt."

9 Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Berufung (nunmehr) Beschwerde Folge und begründete dies auf das wesentliche zusammengefasst damit, dass sich die Einkommensermittlung aus § 2 Abs. 2 EStG 1988 und den ergänzenden Regelungen des § 7 Abs. 2 und 3 KStG 1988 ergebe und der Einkommensbegriff des EStG 1988 zumindest insoweit auch für Körperschaften gelte, als bei diesen ein innerbetrieblicher Verlustausgleich durchzuführen sei. Die einheitliche Gewinnermittlung einer Körperschaft iSd § 7 Abs. 3 KStG 1988 stehe dem nicht entgegen, weil durch diese Bestimmung kein "einheitlicher Betrieb" entstehe und die Transformation der Einkünfte nur eine vereinfachte Gewinnermittlung sicherstelle.⁹ Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht der Berufung (nunmehr) Beschwerde Folge und begründete dies auf das wesentliche zusammengefasst damit, dass sich die Einkommensermittlung aus Paragraph 2, Absatz 2, EStG 1988 und den ergänzenden Regelungen des Paragraph 7, Absatz 2, und 3 KStG 1988 ergebe und der Einkommensbegriff des EStG 1988 zumindest insoweit auch für Körperschaften gelte, als bei diesen ein innerbetrieblicher Verlustausgleich durchzuführen sei. Die einheitliche Gewinnermittlung einer Körperschaft iSd Paragraph 7, Absatz 3, KStG 1988 stehe dem nicht entgegen, weil durch diese Bestimmung kein "einheitlicher Betrieb" entstehe und die Transformation der Einkünfte nur eine vereinfachte Gewinnermittlung sicherstelle.

10 Die Reihenfolge der Saldierung der einzelnen zum Einkommen führenden Komponenten (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen) habe nach der Judikatur weit über die Festlegung des Anwendungsbereiches des § 37 EStG 1988 hinausgehende Bedeutung, z. B. in welchem Ausmaß in einem negativen Gesamtbetrag der Einkünfte vortragsfähige Verluste enthalten seien. Nach der Systematik des Ertragsteuerrechtes seien zunächst die Ergebnisse der einzelnen Einkunftsquellen zu ermitteln, danach seien die Ergebnisse zum Gesamtbetrag der Einkünfte zusammenzufassen, wobei ein Ausgleich der positiven und negativen Ergebnisse erfolge (Verlustausgleich). Danach erfolgten die weiteren Schritte der Einkommensermittlung (Abzug der Sonderausgaben usw.).¹⁰ Die Reihenfolge der Saldierung der einzelnen zum Einkommen führenden Komponenten (Betriebseinnahmen, Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen) habe nach der Judikatur weit über die Festlegung des Anwendungsbereiches des Paragraph 37, EStG 1988 hinausgehende Bedeutung, z. B. in welchem Ausmaß in einem negativen Gesamtbetrag der Einkünfte vortragsfähige Verluste enthalten seien. Nach der Systematik des Ertragsteuerrechtes seien zunächst die Ergebnisse der einzelnen Einkunftsquellen zu ermitteln, danach seien die Ergebnisse zum Gesamtbetrag der Einkünfte zusammenzufassen, wobei ein Ausgleich der positiven und negativen Ergebnisse erfolge (Verlustausgleich). Danach erfolgten die weiteren Schritte der Einkommensermittlung (Abzug der Sonderausgaben usw.).

11 Beim innerbetrieblichen Verlustausgleich habe der Gesetzgeber keine Reihenfolge der Verrechnung von Gewinnen und Verlusten aus einer Einkunftsquelle vorgesehen. Da im gegenständlich zu beurteilenden Fall mehrere Einkunftsquellen (Teilbetriebe mit Gewinnen und Verlusten) vorlägen, sei ein innerbetrieblicher Verlustausgleich durchzuführen.

12 Nur Verluste, die bis zum Ende des Veranlagungszeitraums nicht verrechnet seien, in den der Einbringungsstichtag falle, gingen über (§ 21 Z 1 UmgrStG). Die spaltende Gesellschaft habe bis zum Spaltungsstichtag entstandene Verluste des gespaltenen Vermögens primär mit anderen Einkünften desselben Jahres zu verrechnen. Nur ein darüber hinausgehender Verlust gehe über (Hinweis auf Jann, Umgründungen im Steuerrecht, Pkt 7.8.1., S. 292). Sowohl den Kommentaren als auch den UmgrStR (Rz 1184) sei zu entnehmen, dass die vom Finanzamt aufgegriffene aliquote Verlustverteilung erst dann eintrete, wenn nach dem Verlustausgleich (nach manchen Kommentaren nach dem vertikalen Verlustausgleich) noch ein Restverlust bestehe, der dem Einbringungsvermögen nicht eindeutig zugeordnet werden könne. Nach dieser Rechtsmeinung wäre aber ein innerbetrieblicher oder horizontaler Verlustausgleich auch bei Körperschaften iSd § 7 Abs. 3 KStG 1988 möglich.¹² Nur Verluste, die bis zum Ende des Veranlagungszeitraums nicht verrechnet seien, in den der Einbringungsstichtag falle, gingen über (Paragraph 21, Ziffer eins, UmgrStG). Die spaltende Gesellschaft habe

bis zum Spaltungsstichtag entstandene Verluste des gespaltenen Vermögens primär mit anderen Einkünften desselben Jahres zu verrechnen. Nur ein darüber hinausgehender Verlust gehe über (Hinweis auf Jann, Umgründungen im Steuerrecht, Pkt 7.8.1., S. 292). Sowohl den Kommentaren als auch den UmgrStR (Rz 1184) sei zu entnehmen, dass die vom Finanzamt aufgegriffene aliquote Verlustverteilung erst dann eintrete, wenn nach dem Verlustausgleich (nach manchen Kommentaren nach dem vertikalen Verlustausgleich) noch ein Restverlust bestehe, der dem Einbringungsvermögen nicht eindeutig zugeordnet werden könne. Nach dieser Rechtsmeinung wäre aber ein innerbetrieblicher oder horizontaler Verlustausgleich auch bei Körperschaften iSd Paragraph 7, Absatz 3, KStG 1988 möglich.

13 Die X GmbH habe jene Verluste, die den per 31. Dezember 2007 auf die R GmbH abgespaltenen Tankstellen zuzurechnen seien, vorrangig im Wege eines innerbetrieblichen Verlustausgleiches mit Gewinnen anderer Tankstellen (Teilbetriebe) ausgeglichen, weshalb der Beschwerde Folge zu geben sei, sodass im (an die Mitbeteiligte als Rechtsnachfolgerin der X GmbH ergehenden) Körperschaftsteuerbescheid 2007 ein Verlust von 3.632.188,28 EUR auszuweisen sei.

14 Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht für zulässig, weil zur Frage des innerbetrieblichen Verlustausgleichs von Körperschaften keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliege.

15 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vom Finanzamt erhobene ordentliche Revision. In der Anfechtungserklärung wendet sich das Finanzamt gegen die dem angefochtenen Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts zugrunde liegende Verlustzuordnung.

16 Die mitbeteiligte Partei hat eine Revisionsbeantwortung erstattet, aber keinen Aufwandsatz geltend gemacht.

17 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

18 Die X GmbH hat im Wege einer Spaltung elf Tankstellen (Teilbetriebe) auf die neu errichtete R GmbH übertragen, wobei die mit Stichtag 31. Dezember 2007 erfolgte Abspaltung zur Aufnahme laut Punkt 3.1 des Spaltungs- und Übernahmungsvertrages vom 18. August 2008 in Anwendung des Spaltungsgesetzes und des Umgründungssteuergesetzes erfolgte.

19 Strittig ist, ob für Zwecke der Anwendung des § 35 UmgrStG den abgespaltenen Tankstellen (Teilbetrieben) zuzurechnende Verluste 2007 von 882.676,16 EUR vorrangig mit Gewinnen 2007 von der X GmbH verbliebenen Tankstellen (Teilbetrieben) in Höhe von 1.183.053,01 EUR verrechnet werden (so die Mitbeteiligte) oder ob dies nicht der Fall ist (so das Finanzamt). In Streit steht also letztlich, welcher Teil des Jahresverlustes 2007 der X GmbH in Anbetracht des § 35 UmgrStG von der X GmbH in den auf das Jahr 2007 folgenden Jahren als Verlustvortrag iSd § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 geltend gemacht werden kann. 19 Strittig ist, ob für Zwecke der Anwendung des Paragraph 35, UmgrStG den abgespaltenen Tankstellen (Teilbetrieben) zuzurechnende Verluste 2007 von 882.676,16 EUR vorrangig mit Gewinnen 2007 von der X GmbH verbliebenen Tankstellen (Teilbetrieben) in Höhe von 1.183.053,01 EUR verrechnet werden (so die Mitbeteiligte) oder ob dies nicht der Fall ist (so das Finanzamt). In Streit steht also letztlich, welcher Teil des Jahresverlustes 2007 der X GmbH in Anbetracht des Paragraph 35, UmgrStG von der X GmbH in den auf das Jahr 2007 folgenden Jahren als Verlustvortrag iSd Paragraph 8, Absatz 4, Ziffer 2, KStG 1988 geltend gemacht werden kann.

20 § 1 des Bundesgesetzes über die Spaltung von Kapitalgesellschaften (SpaltG) lautet auszugsweise 20 Paragraph eins, des Bundesgesetzes über die Spaltung von Kapitalgesellschaften (SpaltG) lautet auszugsweise:

"Begriff der Spaltung

§ 1. (1) Eine Kapitalgesellschaft kann ihr Vermögen nach diesem Bundesgesetz spalten Paragraph eins, (1) Eine Kapitalgesellschaft kann ihr Vermögen nach diesem Bundesgesetz spalten.

1. (2) Absatz 2, Die Spaltung ist möglich

(...)

2. unter Fortbestand der übertragenden Gesellschaft durch

Übertragung eines oder mehrerer Vermögensteile dieser Gesellschaft im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf eine oder mehrere dadurch gegründete neue Kapitalgesellschaften (Abspaltung zur Neugründung) oder auf übernehmende Kapitalgesellschaften (Abspaltung zur Aufnahme) gegen Gewährung von Anteilen (Aktien oder Geschäftsanteilen) der neuen oder übernehmenden Kapitalgesellschaften an die Anteilsinhaber der übertragenden Gesellschaft.

(...)"

21 Nach dem den Verlustabzug im Falle einer Spaltung regelnden § 35 UmgrStG ist § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 nach Maßgabe des § 21 UmgrStG anzuwenden. Diese Bestimmung (in der Fassung BGBl. I Nr. 24/2007) lautet auszugsweise: 21 Nach dem den Verlustabzug im Falle einer Spaltung regelnden Paragraph 35, UmgrStG ist Paragraph 8, Absatz 4, Ziffer 2, KStG 1988 nach Maßgabe des Paragraph 21, UmgrStG anzuwenden. Diese Bestimmung (in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 24 aus 2007,) lautet auszugsweise:

"Verlustabzug

§ 21. § 18 Abs. 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 und § 8 Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen anzuwenden: Paragraph 21, Paragraph 18, Absatz 6, und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 und Paragraph 8, Absatz 4, Ziffer 2, des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen anzuwenden:

1. Verluste des Einbringenden, die bis zum

Einbringungsstichtag entstanden und bis zum Veranlagungszeitraum, in den der Einbringungsstichtag fällt, nicht verrechnet sind, gelten im Rahmen einer Buchwerteinbringung (§ 16 Abs. 1) ab dem dem Einbringungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft, als sie dem übertragenen Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 zugerechnet werden können. Voraussetzung ist weiters, dass das übertragene Vermögen am Einbringungsstichtag tatsächlich vorhanden ist. § 4 Z 1 lit. c und d ist anzuwenden. Im Falle der Einbringung durch eine Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, gelten auch die Mitunternehmer als Einbringende. (...) "Einbringungsstichtag entstanden und bis zum Veranlagungszeitraum, in den der Einbringungsstichtag fällt, nicht verrechnet sind, gelten im Rahmen einer Buchwerteinbringung (Paragraph 16, Absatz eins,) ab dem dem Einbringungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft, als sie dem übertragenen Vermögen im Sinne des Paragraph 12, Absatz 2, zugerechnet werden können. Voraussetzung ist weiters, dass das übertragene Vermögen am Einbringungsstichtag tatsächlich vorhanden ist. Paragraph 4, Ziffer eins, Litera c, und d ist anzuwenden. Im Falle der Einbringung durch eine Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, gelten auch die Mitunternehmer als Einbringende. (...) "

22 Gemäß § 12 Abs. 2 Z 1 UmgrStG zählen zum Vermögen Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dienen, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz (§ 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) für den gesamten Betrieb des Einbringenden vorliegt. 22 Gemäß Paragraph 12, Absatz 2, Ziffer eins, UmgrStG zählen zum Vermögen Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß Paragraph 2, Absatz 3, Ziffer eins, bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dienen, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz (Paragraph 4, Absatz eins, des Einkommensteuergesetzes 1988) für den gesamten Betrieb des Einbringenden vorliegt.

23 § 21 Z 1 UmgrStG ordnet einen zwingenden objektbezogenen Verlustvortragsübergang auf die übernehmende Körperschaft mit Wirkung ab dem dem Einbringungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum an (vgl. beispielsweise Wiesner/Helbich, Umgründungen5, 171). § 21 UmgrStG verdrängt damit die Folgen des allgemeinen Steuerrechts, nach dem der Verlustabzug grundsätzlich nur dem Steuerpflichtigen zusteht, der den Verlust erwirtschaftet hat (vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht I11, Tz 1197). 23 Paragraph 21, Ziffer eins, UmgrStG ordnet einen zwingenden objektbezogenen Verlustvortragsübergang auf die übernehmende Körperschaft mit Wirkung ab dem dem Einbringungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum an vergleiche , beispielsweise Wiesner/Helbich, Umgründungen5, 171). Paragraph 21, UmgrStG verdrängt damit die Folgen des allgemeinen Steuerrechts, nach dem der Verlustabzug grundsätzlich nur dem Steuerpflichtigen zusteht, der den Verlust erwirtschaftet hat vergleiche , Doralt/Ruppe, Steuerrecht I11, Tz 1197).

24 Die mitbeteiligte Partei zeigt zutreffend auf, dass für die Berechnung der Körperschaftsteuer der X GmbH für das Jahr 2007 im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung 2007 zur Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens ein innerbetrieblicher Verlustausgleich vorzunehmen ist, bei dem es zu einem Ausgleich der positiven und negativen Ertragskomponenten des Betriebes der GmbH kommt. Ein solcher Ausgleich ist vom Finanzamt vorgenommen worden und hat dazu geführt, dass - aufgrund eines steuerlichen Jahresverlustes 2007 von 3,632.188,29 EUR - die Körperschaftsteuer 2007 Null Euro beträgt.

25 Eine andere Frage ist es, von wem dieser Jahresverlust - in Anbetracht der zum Ablauf des 31. Dezember 2007 vorgenommenen Spaltung der X GmbH - in den Folgejahren als Verlustvortrag iSd § 8 Abs. 4 KStG 1988 geltend gemacht werden kann. Dieser Übergang des Verlustvortragsrechts ergibt sich aus der Spezialregelung des § 35 UmgrStG iVm § 21 UmgrStG. Diese Spezialregelung kennt kein Wahlrecht, sondern stellt darauf ab, ob die Verluste dem abgespaltenen Vermögen (Teilbetrieb) zuzuordnen sind oder nicht (objektbezogener Verlustvortragsübergang).

26 Nach § 21 Z 1 UmgrStG gehen alle bis zum Einbringungsstichtag entstandenen und dem eingebrachten Vermögen zuzurechnenden Verluste, die bis zum Veranlagungszeitraum, in den der Einbringungsstichtag fällt, noch nicht verrechnet werden konnten, auf die übernehmende Körperschaft über. Dabei gelten Verluste als "verrechnet", wenn sie zur Minderung des Einkommens iSd § 7 Abs. 2 KStG 1988 geführt haben. Auf den Gesamtbetrag der "nicht verrechneten" Verluste, im gegenständlichen Fall den Betrag von 3,632.188,29 EUR, findet die Spezialregelung des objektbezogenen Verlustvortrages nach § 35 UmgrStG iVm § 21 UmgrStG Anwendung.

26 Nach Paragraph 21, Ziffer eins, UmgrStG gehen alle bis zum Einbringungsstichtag entstandenen und dem eingebrachten Vermögen zuzurechnenden Verluste, die bis zum Veranlagungszeitraum, in den der Einbringungsstichtag fällt, noch nicht verrechnet werden konnten, auf die übernehmende Körperschaft über. Dabei gelten Verluste als "verrechnet", wenn sie zur Minderung des Einkommens iSd Paragraph 7, Absatz 2, KStG 1988 geführt haben. Auf den Gesamtbetrag der "nicht verrechneten" Verluste, im gegenständlichen Fall den Betrag von 3,632.188,29 EUR, findet die Spezialregelung des objektbezogenen Verlustvortrages nach Paragraph 35, UmgrStG in Verbindung mit Paragraph 21, UmgrStG Anwendung.

27 Um in Bezug auf den Verlust des Jahres, in welches der Spaltungsstichtag fällt, einen objektbezogenen Verlustvortragsübergang zu gewährleisten, ist der Gesamtbetrag des nicht verrechneten Verlustes (also das negative Jahreseinkommen der GmbH) jenem Vermögen zuzurechnen, durch das er verursacht wurde. Eine willkürliche Zuordnung von Verlustbeträgen zum abgespaltenen bzw. zum verbleibenden Vermögen stünde im Widerspruch zu den Grundsätzen des objektbezogenen Verlustvortragsübergangs. In gleicher Weise ist eine willkürliche (sei es eine vorrangige, sei es eine nachrangige) Verrechnung von dem abgespaltenen Vermögen (Teilbetrieben) zuzurechnenden laufenden Verlusten mit laufenden Gewinnen des zurückbehaltenen Vermögens (Teilbetriebe) gesetzlich nicht vorgesehen. Der Spezialregelung des § 35 UmgrStG wird nur durch eine objektbezogene Zuordnung entsprochen.

27 Um in Bezug auf den Verlust des Jahres, in welches der Spaltungsstichtag fällt, einen objektbezogenen Verlustvortragsübergang zu gewährleisten, ist der Gesamtbetrag des nicht verrechneten Verlustes (also das negative Jahreseinkommen der GmbH) jenem Vermögen zuzurechnen, durch das er verursacht wurde. Eine willkürliche Zuordnung von Verlustbeträgen zum abgespaltenen bzw. zum verbleibenden Vermögen stünde im Widerspruch zu den Grundsätzen des objektbezogenen Verlustvortragsübergangs. In gleicher Weise ist eine willkürliche (sei es eine vorrangige, sei es eine nachrangige) Verrechnung von dem abgespaltenen Vermögen (Teilbetrieben) zuzurechnenden laufenden Verlusten mit laufenden Gewinnen des zurückbehaltenen Vermögens (Teilbetriebe) gesetzlich nicht vorgesehen. Der Spezialregelung des Paragraph 35, UmgrStG wird nur durch eine objektbezogene Zuordnung entsprochen.

28 Für den Revisionsfall folgt daraus: Die X GmbH hat - unter Berücksichtigung der unstrittigen Feststellungen des Prüfers - im Jahr 2007 einen Gesamtverlust von 3,632.188,29 EUR erzielt, der für Zwecke des Verlustvortrages in nachfolgenden Veranlagungsjahren gemäß § 35 UmgrStG iVm § 21 UmgrStG entsprechend dem Verursachungszusammenhang auf die bei der X GmbH verbliebenen und auf die im Wege einer Spaltung auf die R GmbH übergegangenen Tankstellen aufzuteilen ist. Insoweit hat das Bundesfinanzgericht die Rechtslage verkannt.

28 Für den Revisionsfall folgt daraus: Die X GmbH hat - unter Berücksichtigung der unstrittigen Feststellungen des Prüfers - im Jahr 2007 einen Gesamtverlust von 3,632.188,29 EUR erzielt, der für Zwecke des Verlustvortrages in nachfolgenden Veranlagungsjahren gemäß Paragraph 35, UmgrStG in Verbindung mit Paragraph 21, UmgrStG

entsprechend dem Verursachungszusammenhang auf die bei der X GmbH verbliebenen und auf die im Wege einer Spaltung auf die R GmbH übergegangenen Tankstellen aufzuteilen ist. Insoweit hat das Bundesfinanzgericht die Rechtslage verkannt.

29 Entscheidend ist allerdings, dass im Veranlagungsjahr 2007 die Spaltung noch nicht erfolgt ist und der gesamte Verlust des Veranlagungsjahres 2007 von 3,632.188,29 EUR durch die X GmbH erzielt worden ist.

30 Auch wenn der X GmbH bzw. der mitbeteiligten Partei als Rechtsnachfolgerin der X GmbH der Verlustvortrag in den Jahren nach 2007 nur in der zuvor dargestellten (mittels objektbezogener Zuordnung zu ermittelnden) Höhe und somit nicht in der im angefochtenen Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts dargestellten Höhe zusteht, erweist sich der Spruch des angefochtenen Erkenntnisses nicht als rechtswidrig. Mit dem Spruch des Erkenntnisses wird nämlich nicht normativ über die Höhe der Verlustvorträge, die vor dem Hintergrund des § 35 UmgrStG der X GmbH verbleiben, abgesprochen. 30 Auch wenn der X GmbH bzw. der mitbeteiligten Partei als Rechtsnachfolgerin der X GmbH der Verlustvortrag in den Jahren nach 2007 nur in der zuvor dargestellten (mittels objektbezogener Zuordnung zu ermittelnden) Höhe und somit nicht in der im angefochtenen Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts dargestellten Höhe zusteht, erweist sich der Spruch des angefochtenen Erkenntnisses nicht als rechtswidrig. Mit dem Spruch des Erkenntnisses wird nämlich nicht normativ über die Höhe der Verlustvorträge, die vor dem Hintergrund des Paragraph 35, UmgrStG der X GmbH verbleiben, abgesprochen.

31 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. 31 Die Revision war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 13. September 2018

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2018:RO2016150010.J00

Im RIS seit

25.10.2018

Zuletzt aktualisiert am

13.12.2018

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at