

TE Vwgh Erkenntnis 2014/7/29 2010/13/0076

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 29.07.2014

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

EStG 1988 §10 Abs8;

EStG 1988 §10;

EStG 1988 §21;

EStG 1988 §22;

EStG 1988 §23 Z2;

EStG 1988 §23;

EStG 1988 §4;

1. EStG 1988 § 10 heute
2. EStG 1988 § 10 gültig ab 01.01.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. EStG 1988 § 10 gültig von 30.07.2026 bis 31.12.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
4. EStG 1988 § 10 gültig von 23.12.2023 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023
5. EStG 1988 § 10 gültig von 22.07.2023 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
6. EStG 1988 § 10 gültig von 15.02.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
7. EStG 1988 § 10 gültig von 15.08.2015 bis 14.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
8. EStG 1988 § 10 gültig von 01.03.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
9. EStG 1988 § 10 gültig von 15.12.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
10. EStG 1988 § 10 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
11. EStG 1988 § 10 gültig von 02.08.2011 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
12. EStG 1988 § 10 gültig von 31.12.2010 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
13. EStG 1988 § 10 gültig von 01.04.2009 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
14. EStG 1988 § 10 gültig von 29.12.2007 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
15. EStG 1988 § 10 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
16. EStG 1988 § 10 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 101/2006
17. EStG 1988 § 10 gültig von 01.05.1996 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
18. EStG 1988 § 10 gültig von 05.05.1995 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 297/1995
19. EStG 1988 § 10 gültig von 27.08.1994 bis 04.05.1995 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
20. EStG 1988 § 10 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
21. EStG 1988 § 10 gültig von 21.04.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 253/1993
22. EStG 1988 § 10 gültig von 30.12.1989 bis 20.04.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989

23. EStG 1988 § 10 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 10 heute
2. EStG 1988 § 10 gültig ab 01.01.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. EStG 1988 § 10 gültig von 30.07.2026 bis 31.12.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
4. EStG 1988 § 10 gültig von 23.12.2023 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023
5. EStG 1988 § 10 gültig von 22.07.2023 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
6. EStG 1988 § 10 gültig von 15.02.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
7. EStG 1988 § 10 gültig von 15.08.2015 bis 14.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
8. EStG 1988 § 10 gültig von 01.03.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
9. EStG 1988 § 10 gültig von 15.12.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
10. EStG 1988 § 10 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
11. EStG 1988 § 10 gültig von 02.08.2011 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
12. EStG 1988 § 10 gültig von 31.12.2010 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
13. EStG 1988 § 10 gültig von 01.04.2009 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
14. EStG 1988 § 10 gültig von 29.12.2007 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
15. EStG 1988 § 10 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
16. EStG 1988 § 10 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 101/2006
17. EStG 1988 § 10 gültig von 01.05.1996 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
18. EStG 1988 § 10 gültig von 05.05.1995 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 297/1995
19. EStG 1988 § 10 gültig von 27.08.1994 bis 04.05.1995 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
20. EStG 1988 § 10 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
21. EStG 1988 § 10 gültig von 21.04.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 253/1993
22. EStG 1988 § 10 gültig von 30.12.1989 bis 20.04.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
23. EStG 1988 § 10 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. EStG 1988 § 21 heute
2. EStG 1988 § 21 gültig ab 30.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
3. EStG 1988 § 21 gültig von 30.07.1988 bis 29.10.2019

1. EStG 1988 § 22 heute
2. EStG 1988 § 22 gültig ab 22.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
3. EStG 1988 § 22 gültig von 01.09.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
4. EStG 1988 § 22 gültig von 20.07.2022 bis 31.08.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
5. EStG 1988 § 22 gültig von 30.10.2019 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
6. EStG 1988 § 22 gültig von 01.01.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
7. EStG 1988 § 22 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
8. EStG 1988 § 22 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
9. EStG 1988 § 22 gültig von 01.01.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 99/1992
10. EStG 1988 § 22 gültig von 30.07.1988 bis 31.12.1992

1. EStG 1988 § 23 heute
2. EStG 1988 § 23 gültig ab 01.01.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
3. EStG 1988 § 23 gültig von 30.07.1988 bis 31.12.2006

1. EStG 1988 § 23 heute
2. EStG 1988 § 23 gültig ab 01.01.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
3. EStG 1988 § 23 gültig von 30.07.1988 bis 31.12.2006

1. EStG 1988 § 4 heute
2. EStG 1988 § 4 gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2026 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025
4. EStG 1988 § 4 gültig von 01.07.2025 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025
5. EStG 1988 § 4 gültig von 19.03.2025 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 7/2025
6. EStG 1988 § 4 gültig von 10.10.2024 bis 18.03.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024

7. EStG 1988 § 4 gültig von 23.12.2023 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023
8. EStG 1988 § 4 gültig von 01.09.2023 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
9. EStG 1988 § 4 gültig von 22.07.2023 bis 31.08.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
10. EStG 1988 § 4 gültig von 28.10.2022 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2022
11. EStG 1988 § 4 gültig von 20.07.2022 bis 27.10.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
12. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
13. EStG 1988 § 4 gültig von 30.10.2019 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
14. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
15. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
16. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
17. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
18. EStG 1988 § 4 gültig von 29.12.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
19. EStG 1988 § 4 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
20. EStG 1988 § 4 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
21. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2013 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
22. EStG 1988 § 4 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
23. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
24. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
25. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
26. EStG 1988 § 4 gültig von 18.06.2009 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
27. EStG 1988 § 4 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
28. EStG 1988 § 4 gültig von 01.01.2008 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
29. EStG 1988 § 4 gültig von 29.12.2007 bis 31.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
30. EStG 1988 § 4 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
31. EStG 1988 § 4 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
32. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
33. EStG 1988 § 4 gültig von 20.08.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005
34. EStG 1988 § 4 gültig von 16.02.2005 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
35. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2004 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
36. EStG 1988 § 4 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
37. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 133/2003
38. EStG 1988 § 4 gültig von 20.12.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
39. EStG 1988 § 4 gültig von 21.08.2003 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
40. EStG 1988 § 4 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
41. EStG 1988 § 4 gültig von 14.08.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
42. EStG 1988 § 4 gültig von 27.04.2002 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 68/2002
43. EStG 1988 § 4 gültig von 06.01.2001 bis 26.04.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
44. EStG 1988 § 4 gültig von 15.07.1999 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
45. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
46. EStG 1988 § 4 gültig von 31.12.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 755/1996
47. EStG 1988 § 4 gültig von 01.05.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
48. EStG 1988 § 4 gültig von 27.08.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
49. EStG 1988 § 4 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
50. EStG 1988 § 4 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
51. EStG 1988 § 4 gültig von 01.07.1990 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 281/1990
52. EStG 1988 § 4 gültig von 30.12.1989 bis 30.06.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
53. EStG 1988 § 4 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Ebner, über die Beschwerde der W AG in W, vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand AG, Wirtschaftsprüfungs-

und Steuerberatungsgesellschaft in 1090 Wien, Porzellangasse 51, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 3. März 2010, Zl. RV/0795-W/03, betreffend Körperschaftsteuer 2000, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende AG ist alleinige Kommanditistin der F GmbH & Co KG. Komplementärin ohne Vermögenseinlage ist die F GmbH.

In ihrer eigenen Körperschaftsteuererklärung für das Streitjahr 2000 beantragte die Beschwerdeführerin u.a. die Berücksichtigung von Wartetastenverlusten aus Investitionsfreibeträgen in Höhe von ATS 7.360.378,--. Diese IFB-Wartetastenverluste waren in den Jahren 1996, 1997 und 1999 bei der A GmbH im Rahmen ihres Kfz-Servicebetriebs entstanden. Diese Gesellschaft war im Jahr 2000 rückwirkend zum 31. Dezember 1999 gemäß Art. II UmgrStG in die F GmbH & Co KG umgewandelt worden. In ihrer eigenen Körperschaftsteuererklärung für das Streitjahr 2000 beantragte die Beschwerdeführerin u.a. die Berücksichtigung von Wartetastenverlusten aus Investitionsfreibeträgen in Höhe von ATS 7.360.378,--. Diese IFB-Wartetastenverluste waren in den Jahren 1996, 1997 und 1999 bei der A GmbH im Rahmen ihres Kfz-Servicebetriebs entstanden. Diese Gesellschaft war im Jahr 2000 rückwirkend zum 31. Dezember 1999 gemäß Artikel römisch zwei, UmgrStG in die F GmbH & Co KG umgewandelt worden.

Im Körperschaftsteuerbescheid für das Streitjahr 2000 berücksichtigte das Finanzamt die geltend gemachten IFB-Wartetastenverluste nicht. In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, ein bei der umzuwandelnden Körperschaft angefallener IFB-Schwebeverlustr gehe im Falle der Umwandlung auf die Mitunternehmerschaft und im Zuge des Durchgriffs anteilig auf die Gesellschafter über und sei dieser nur mit künftigen Gewinnen aus dem Mitunternehmeranteil zu verrechnen. Im Veranlagungsjahr 2000 habe die Beschwerdeführerin aus ihrem Mitunternehmeranteil an der F GmbH & Co KG jedoch einen Verlust erwirtschaftet, sodass die IFB-Schwebeverluste nicht in Abzug gebracht werden könnten.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung brachte die Beschwerdeführerin vor, die geltend gemachten Verluste seien im Zuge der errichtenden Umwandlung der A GmbH in die F GmbH & Co KG auf die Beschwerdeführerin übergegangen. Gemäß einem Erlass des BMF seien Schwebeverluste gemäß § 10 Abs. 8 EStG 1988 einer übertragenden Körperschaft im Falle der Verschmelzung gegen den nächstfolgenden Gewinn jenes Wirtschaftsjahres der übernehmenden Körperschaft zu verrechnen, in das die Verschmelzungswirkungen fielen. Nachdem § 10 Z 1 UmgrStG auf § 4 UmgrStG verweise, müsse dies auch für die Umwandlung gelten. Auch nach Hügel/Mühlehner/Hirschler, UmgrStG, § 4 Rz 88 ff, seien IFB-Wartetastenverluste der übertragenden Körperschaft beim Rechtsnachfolger sofort ausgleichsfähig. Nach Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG3, § 4 Rz 3, gingen IFB-Wartetastenverluste aufgrund der Buchwertfortführung auf die übernehmende Körperschaft über und könnten mit deren zukünftigen Gewinnen verrechnet werden. Da nach herrschender Lehre sämtliche Tätigkeiten buchführungspflichtiger Körperschaften als ein Gewerbebetrieb anzusehen seien, müssten die zukünftigen Gewinne nicht im identen "IFB-Wartetastenverlust erzeugenden" Betrieb anfallen. In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung brachte die Beschwerdeführerin vor, die geltend gemachten Verluste seien im Zuge der errichtenden Umwandlung der A GmbH in die F GmbH & Co KG auf die Beschwerdeführerin übergegangen. Gemäß einem Erlass des BMF seien Schwebeverluste gemäß Paragraph 10, Absatz 8, EStG 1988 einer übertragenden Körperschaft im Falle der Verschmelzung gegen den nächstfolgenden Gewinn jenes Wirtschaftsjahres der übernehmenden Körperschaft zu verrechnen, in das die Verschmelzungswirkungen fielen. Nachdem Paragraph 10, Ziffer eins, UmgrStG auf Paragraph 4, UmgrStG verweise, müsse dies auch für die Umwandlung gelten. Auch nach Hügel/Mühlehner/Hirschler, UmgrStG, Paragraph 4, Rz 88 ff, seien IFB-Wartetastenverluste der übertragenden Körperschaft beim Rechtsnachfolger sofort ausgleichsfähig. Nach Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG3, Paragraph 4, Rz 3, gingen IFB-Wartetastenverluste aufgrund der Buchwertfortführung auf die übernehmende Körperschaft über und könnten mit deren zukünftigen Gewinnen verrechnet werden. Da nach herrschender Lehre sämtliche Tätigkeiten buchführungspflichtiger Körperschaften als ein Gewerbebetrieb anzusehen seien, müssten die zukünftigen Gewinne nicht im identen "IFB-

Wartetastenverlust erzeugenden" Betrieb anfallen.

In einer Ergänzung zur Berufung brachte die Beschwerdeführerin unter Hinweis auf diverse Literaturstellen und Richtlinien des BMF vor, bei buchführungspflichtigen Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988 sei stets von einem einheitlichen Betriebsbegriff auszugehen und gelte dies auch, wenn die Körperschaft Mitunternehmer sei. Die Bedeutung der Verlustklausel des § 10 EStG 1988 erschöpfe sich bei solchen Körperschaften im Ausschluss vom Verlustvortrag, wobei eine Verrechnung mit zukünftigen Gewinnen vorzunehmen sei. Zwar werde die Ansicht, wonach auch bei einer Körperschaft mehrere Betriebe vorliegen könnten, durch § 12 Abs. 2 UmgrStG gestützt, da sich die dort geregelte Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Vermögensteilen auch auf Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988 beziehe, jedoch komme dieser Mehrquellenbetrachtung keine über das UmgrStG hinausgehende Bedeutung zu. Im Übrigen sei die Verrechnung von IFB-Verlusten keine Maßnahme der Gewinn-, sondern der Einkommensermittlung, sodass eine Verrechnung der IFB-Verluste bei der Ermittlung des Einkommens der Beschwerdeführerin zu erfolgen habe. Nachdem die Beschwerdeführerin als Körperschaft im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988 nur über einen einheitlichen Gewerbebetrieb verfüge, sei eine Verrechnung der IFB-Verluste mit ihrem steuerlichen Ergebnis vorzunehmen. Auch folge aus der einheitlichen Gewinnermittlung bei buchführungspflichtigen Körperschaften, dass die Bildung steuerfreier Rücklagen, wie jener nach § 12 EStG 1988, für den gesamten Einkunftsbereich zu erfolgen habe. Die Übertragung solcher Rücklagen erstreckte sich somit auch auf die Übertragung zwischen den einzelnen Einkunftsquellen. Nichts anderes könne für den IFB gelten. Da bei unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaften weder ein horizontaler noch ein vertikaler Verlustausgleich möglich sei, könne eine Verrechnung eines IFB-Schwebeverlustes nur mit dem gesamten körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn der Gesellschaft erfolgen.

In einer Ergänzung zur Berufung brachte die Beschwerdeführerin unter Hinweis auf diverse Literaturstellen und Richtlinien des BMF vor, bei buchführungspflichtigen Körperschaften im Sinne des Paragraph 7, Absatz 3, KStG 1988 sei stets von einem einheitlichen Betriebsbegriff auszugehen und gelte dies auch, wenn die Körperschaft Mitunternehmer sei. Die Bedeutung der Verlustklausel des Paragraph 10, EStG 1988 erschöpfe sich bei solchen Körperschaften im Ausschluss vom Verlustvortrag, wobei eine Verrechnung mit zukünftigen Gewinnen vorzunehmen sei. Zwar werde die Ansicht, wonach auch bei einer Körperschaft mehrere Betriebe vorliegen könnten, durch Paragraph 12, Absatz 2, UmgrStG gestützt, da sich die dort geregelte Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Vermögensteilen auch auf Körperschaften im Sinne des Paragraph 7, Absatz 3, KStG 1988 beziehe, jedoch komme dieser Mehrquellenbetrachtung keine über das UmgrStG hinausgehende Bedeutung zu. Im Übrigen sei die Verrechnung von IFB-Verlusten keine Maßnahme der Gewinn-, sondern der Einkommensermittlung, sodass eine Verrechnung der IFB-Verluste bei der Ermittlung des Einkommens der Beschwerdeführerin zu erfolgen habe. Nachdem die Beschwerdeführerin als Körperschaft im Sinne des Paragraph 7, Absatz 3, KStG 1988 nur über einen einheitlichen Gewerbebetrieb verfüge, sei eine Verrechnung der IFB-Verluste mit ihrem steuerlichen Ergebnis vorzunehmen. Auch folge aus der einheitlichen Gewinnermittlung bei buchführungspflichtigen Körperschaften, dass die Bildung steuerfreier Rücklagen, wie jener nach Paragraph 12, EStG 1988, für den gesamten Einkunftsbereich zu erfolgen habe. Die Übertragung solcher Rücklagen erstreckte sich somit auch auf die Übertragung zwischen den einzelnen Einkunftsquellen. Nichts anderes könne für den IFB gelten. Da bei unter Paragraph 7, Absatz 3, KStG 1988 fallenden Körperschaften weder ein horizontaler noch ein vertikaler Verlustausgleich möglich sei, könne eine Verrechnung eines IFB-Schwebeverlustes nur mit dem gesamten körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn der Gesellschaft erfolgen.

Die belangte Behörde wies die Berufung als unbegründet ab und führte - nach Darstellung des Verfahrensganges sowie der rechtlichen Grundlagen - u.a. aus, § 10 UmgrStG beziehe sich nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut ausschließlich auf den Verlustabzug gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 und seien Wartetastenverluste gemäß § 10 Abs. 8 EStG 1988 somit nicht von dieser Regelung erfasst. Dem Berufungsvorbringen, wonach der Wartetastenverlust beim Rechtsnachfolger sofort ausgleichsfähig sei, stehe der Objektcharakter dieser Verlustklausel entgegen, welcher durch die Umwandlung nicht tangiert werde. Danach seien Wartetastenverluste solange nur mit künftigen Gewinnen aus dem übertragenen Betrieb (im Beschwerdefall aus der Mitunternehmerbeteiligung) zu verrechnen, als der entsprechende Betrieb noch weiter bestehe. Für die Ermittlung des Einkommens von Körperschaften seien zunächst die Vorschriften des EStG über die Einkunftsarten und die Einkünfteermittlung zu beachten und würden daher auch die Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4 bis 14 EStG 1988 einschließlich der Betriebsausgabenregelung und der Investitionsbegünstigungen gelten. Unter Hinweis auf Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 10 Tz 96, führte die belangte Behörde aus, die Verlustklausel sei im Bereich der Personengesellschaften, sowohl was die Nichtausgleichsfähigkeit von Verlusten als auch deren

Verrechnung betreffe, "anteilig" anzuwenden. Die Verlustklausel beziehe sich auch auf den "innerbetrieblichen Verlustausgleich" zwischen dem Ergebnis aus einer im Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligung und dem restlichen Betrieb des beteiligten Unternehmens. Auch wenn die Beteiligung an einer Personengesellschaft im Betriebsvermögen gehalten werde, könne der IFB-Verlust der Gesellschaft nicht mit Gewinnen der Gesellschafter, sondern nur mit späteren Gewinnen der Gesellschaft verrechnet werden (Verweis auf Doralt, EStG3, § 10 Tz 89). Auch bei einer Kapitalgesellschaft gelte die Verlustklausel entsprechend. Die im Beschwerdefall strittigen Schwebeverluste in Höhe von ATS 7,360.378,-- seien nach Maßgabe des § 10 Abs. 8 EStG 1988 daher nur mit künftigen Gewinnanteilen aus der Beteiligung an der F GmbH & Co KG zu verrechnen. Die belangte Behörde wies die Berufung als unbegründet ab und führte - nach Darstellung des Verfahrensganges sowie der rechtlichen Grundlagen - u.a. aus, Paragraph 10, UmgrStG beziehe sich nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut ausschließlich auf den Verlustabzug gemäß Paragraph 8, Absatz 4, Ziffer 2, KStG 1988 in Verbindung mit Paragraph 18, Absatz 6, und 7 EStG 1988 und seien Wartetastenverluste gemäß Paragraph 10, Absatz 8, EStG 1988 somit nicht von dieser Regelung erfasst. Dem Berufungsvorbringen, wonach der Wartetastenverlust beim Rechtsnachfolger sofort ausgleichsfähig sei, stehe der Objektcharakter dieser Verlustklausel entgegen, welcher durch die Umwandlung nicht tangiert werde. Danach seien Wartetastenverluste solange nur mit künftigen Gewinnen aus dem übertragenen Betrieb (im Beschwerdefall aus der Mitunternehmerbeteiligung) zu verrechnen, als der entsprechende Betrieb noch weiter bestehe. Für die Ermittlung des Einkommens von Körperschaften seien zunächst die Vorschriften des EStG über die Einkunftsarten und die Einkünfteermittlung zu beachten und würden daher auch die Gewinnermittlungsvorschriften der Paragraphen 4, bis 14 EStG 1988 einschließlich der Betriebsausgabenregelung und der Investitionsbegünstigungen gelten. Unter Hinweis auf Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Paragraph 10, Tz 96, führte die belangte Behörde aus, die Verlustklausel sei im Bereich der Personengesellschaften, sowohl was die Nichtausgleichsfähigkeit von Verlusten als auch deren Verrechnung betreffe, "anteilig" anzuwenden. Die Verlustklausel beziehe sich auch auf den "innerbetrieblichen Verlustausgleich" zwischen dem Ergebnis aus einer im Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligung und dem restlichen Betrieb des beteiligten Unternehmens. Auch wenn die Beteiligung an einer Personengesellschaft im Betriebsvermögen gehalten werde, könne der IFB-Verlust der Gesellschaft nicht mit Gewinnen der Gesellschafter, sondern nur mit späteren Gewinnen der Gesellschaft verrechnet werden (Verweis auf Doralt, EStG3, Paragraph 10, Tz 89). Auch bei einer Kapitalgesellschaft gelte die Verlustklausel entsprechend. Die im Beschwerdefall strittigen Schwebeverluste in Höhe von ATS 7,360.378,-- seien nach Maßgabe des Paragraph 10, Absatz 8, EStG 1988 daher nur mit künftigen Gewinnanteilen aus der Beteiligung an der F GmbH & Co KG zu verrechnen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen hat:

§ 10 Abs. 8 EStG 1988 (Stammfassung) lautete: Paragraph 10, Absatz 8, EStG 1988 (Stammfassung) lautete:

"Entsteht oder erhöht sich durch gewinnmindernd geltend gemachte Investitionsfreibeträge ein Verlust, so ist der Verlust insoweit weder ausgleichs- noch gemäß § 18 Abs. 6 und 7 vortragsfähig. Ein solcher Verlust ist mit späteren Gewinnen (Gewinnanteilen) aus diesem Betrieb frühestmöglich zu verrechnen." "Entsteht oder erhöht sich durch gewinnmindernd geltend gemachte Investitionsfreibeträge ein Verlust, so ist der Verlust insoweit weder ausgleichs- noch gemäß Paragraph 18, Absatz 6, und 7 vortragsfähig. Ein solcher Verlust ist mit späteren Gewinnen (Gewinnanteilen) aus diesem Betrieb frühestmöglich zu verrechnen."

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt eine Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) ein eigenes Gewinnermittlungssubjekt dar (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 19. September 2013, 2011/15/0107, mwN). Als solches ist sie es, die einen Betrieb im Sinne der §§ 21 bis 23 EStG 1988 führt. Der Investitionsfreibetrag nach § 10 EStG 1988 kann bei der Gewinnermittlung der Personengesellschaft für deren Betrieb nur einheitlich geltend gemacht werden (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 10 Tz 90). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt eine Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) ein eigenes Gewinnermittlungssubjekt dar vergleiche , etwa das hg. Erkenntnis vom 19. September 2013, 2011/15/0107, mwN). Als solches ist sie es, die einen Betrieb im Sinne der Paragraphen 21, bis 23 EStG 1988 führt. Der Investitionsfreibetrag nach Paragraph 10, EStG 1988 kann bei der Gewinnermittlung der Personengesellschaft für deren Betrieb nur einheitlich geltend gemacht werden vergleiche , Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Paragraph 10, Tz 90).

Die Verlustklausel des § 10 Abs. 8 EStG 1988 bezieht sich auf sämtliche Formen des Verlustausgleichs. Sie versagt auch

den Ausgleich von auf Investitionsfreibeträge zurückzuführenden Verlusten aus einer im Betriebsvermögen des Gesellschafters gehaltenen Personengesellschaftsbeteiligung mit dem sonstigen Ergebnis des beteiligten Unternehmens (vgl. Quantschnigg/Schuch, aaO, § 10 Tz 80). Auch wenn der Mitunternehmer die Beteiligung an einer Personengesellschaft im Betriebsvermögen seines eigenen Betriebes hält, kann er Verluste, die auf einen in der Mitunternehmerschaft geltend gemachten Investitionsfreibetrag zurückzuführen sind, nur mit Gewinnen aus dieser Beteiligung ausgleichen (vgl. Quantschnigg/Schuch, aaO, § 10 Tz 96, und Doralt, EStG3, § 10 Tz 89). Die Verlustklausel des Paragraph 10, Absatz 8, EStG 1988 bezieht sich auf sämtliche Formen des Verlustausgleichs. Sie versagt auch den Ausgleich von auf Investitionsfreibeträge zurückzuführenden Verlusten aus einer im Betriebsvermögen des Gesellschafters gehaltenen Personengesellschaftsbeteiligung mit dem sonstigen Ergebnis des beteiligten Unternehmens (vergleiche, Quantschnigg/Schuch, aaO, Paragraph 10, Tz 80). Auch wenn der Mitunternehmer die Beteiligung an einer Personengesellschaft im Betriebsvermögen seines eigenen Betriebes hält, kann er Verluste, die auf einen in der Mitunternehmerschaft geltend gemachten Investitionsfreibetrag zurückzuführen sind, nur mit Gewinnen aus dieser Beteiligung ausgleichen (vergleiche, Quantschnigg/Schuch, aaO, Paragraph 10, Tz 96, und Doralt, EStG3, Paragraph 10, Tz 89).

Im gegenständlichen Fall ist durch die oben dargestellten Umgründungsschritte der Betrieb, in dem die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten IFB-Wartetastenverluste entstanden sind, auf die F GmbH & Co KG übergegangen und hält die Beschwerdeführerin nur eine Beteiligung als Kommanditist an dieser Mitunternehmerschaft. Es spricht auch nichts dagegen, dass diese Beteiligung zum Betriebsvermögen des (einheitlichen) Betriebs der beschwerdeführenden Körperschaft gehört. Das ändert aber nichts daran, dass die Personengesellschaft ein eigenes Gewinnermittlungssubjekt ist, sodass die im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die F GmbH & Co KG übergegangenen Wartetastenverluste nur mit dem Gesellschafter zugewiesenen Gewinnanteilen aus der Beteiligung verrechnet werden konnten.

Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war. Die Beschwerde erweist sich daher als unbegründet, weshalb sie gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen war.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008. Die Kostenentscheidung stützt sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden. Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß Paragraph 79, Absatz 11, letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 29. Juli 2014

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2014:2010130076.X00

Im RIS seit

01.12.2014

Zuletzt aktualisiert am

02.12.2014

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at