

TE Vwgh Erkenntnis 2010/10/14 2008/15/0212

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 14.10.2010

Index

21/07 Sonstiges Handelsrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

32/08 Sonstiges Steuerrecht;

Norm

KStG 1988 §12 Abs3 Z2;

SpaltG 1996 §1 Abs2 Z1;

SpaltG 1996 §14 Abs2 Z1;

UmgrStG 1991 §35;

1. KStG 1988 § 12 heute
2. KStG 1988 § 12 gültig ab 01.01.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2025
3. KStG 1988 § 12 gültig von 20.07.2024 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
4. KStG 1988 § 12 gültig von 30.10.2019 bis 19.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
5. KStG 1988 § 12 gültig von 15.08.2018 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
6. KStG 1988 § 12 gültig von 15.08.2015 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
7. KStG 1988 § 12 gültig von 30.12.2014 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
8. KStG 1988 § 12 gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
9. KStG 1988 § 12 gültig von 15.12.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
10. KStG 1988 § 12 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
11. KStG 1988 § 12 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
12. KStG 1988 § 12 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
13. KStG 1988 § 12 gültig von 01.04.2012 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
14. KStG 1988 § 12 gültig von 02.08.2011 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
15. KStG 1988 § 12 gültig von 18.06.2009 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
16. KStG 1988 § 12 gültig von 31.12.2005 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
17. KStG 1988 § 12 gültig von 31.12.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
18. KStG 1988 § 12 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
19. KStG 1988 § 12 gültig von 21.08.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
20. KStG 1988 § 12 gültig von 01.05.1996 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
21. KStG 1988 § 12 gültig von 01.12.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
22. KStG 1988 § 12 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
23. KStG 1988 § 12 gültig von 30.07.1988 bis 31.08.1993

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und den Senatspräsidenten Dr. Sulyok sowie die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser und MMag. Maislinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des Finanzamtes Spittal Villach in 9500 Villach, Meister-Friedrich-Straße 2, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Klagenfurt, vom 14. Mai 2008, Zl. RV/0337-K/05, betreffend Körperschaftsteuer 2003 (mitbeteiligte Partei: K GmbH in F), zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung der mitbeteiligten Partei gegen den Bescheid des beschwerdeführenden Finanzamtes betreffend Körperschaftsteuer 2003 Folge. Die belangte Behörde ging sachverhaltsmäßig davon aus, dass der Gesellschaftsvertrag der mitbeteiligten Partei am 4. November 2003 abgeschlossen und am 13. November 2003 ins Firmenbuch eingetragen worden sei. Am Stammkapital sei die H. AG zu 100 % beteiligt gewesen. Diese AG sei auch alleinige Gesellschafterin der HCE GmbH Fe. Am 11. Dezember 2003 habe die mitbeteiligte Partei als übernehmende Gesellschaft mit der HCE GmbH Fe. als übertragende Gesellschaft einen Spaltungs- und Übernahmevertrag mit Spaltungsstichtag 30. September 2003 abgeschlossen. Die Eintragung der Spaltung ins Firmenbuch sei am 19. Dezember 2003 erfolgt. Der mitbeteiligten Partei als übernehmender Gesellschaft sei im Zuge der Abspaltung zur Aufnahme der gesamte Betrieb der übertragenden GmbH übertragen worden. Die mitbeteiligte Partei führe diesen Betrieb weiter. Der nach der Abspaltung fortbestehenden übertragenden Gesellschaft sei ausschließlich die internationale Schachtelbeteiligung an einem ungarischen Unternehmen verblieben. Die übertragende GmbH habe vor der Spaltung neben der Beteiligung an einem ungarischen Unternehmen einen Betrieb geführt. Zum Anlagevermögen dieses Betriebes habe eine Beteiligung an der V.A. GmbH gehört. Diese Beteiligung sei im Jahre 2002 auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben und im Mai 2003 mit Verlust veräußert worden. Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung der mitbeteiligten Partei gegen den Bescheid des beschwerdeführenden Finanzamtes betreffend Körperschaftsteuer 2003 Folge. Die belangte Behörde ging sachverhaltsmäßig davon aus, dass der Gesellschaftsvertrag der mitbeteiligten Partei am 4. November 2003 abgeschlossen und am 13. November 2003 ins Firmenbuch eingetragen worden sei. Am Stammkapital sei die H. AG zu 100 % beteiligt gewesen. Diese AG sei auch alleinige Gesellschafterin der HCE GmbH Fe. Am 11. Dezember 2003 habe die mitbeteiligte Partei als übernehmende Gesellschaft mit der HCE GmbH Fe. als übertragende Gesellschaft einen Spaltungs- und Übernahmevertrag mit Spaltungsstichtag 30. September 2003 abgeschlossen. Die Eintragung der Spaltung ins Firmenbuch sei am 19. Dezember 2003 erfolgt. Der mitbeteiligten Partei als übernehmender Gesellschaft sei im Zuge der Abspaltung zur Aufnahme der gesamte Betrieb der übertragenden GmbH übertragen worden. Die mitbeteiligte Partei führe diesen Betrieb weiter. Der nach der Abspaltung fortbestehenden übertragenden Gesellschaft sei ausschließlich die internationale Schachtelbeteiligung an einem ungarischen Unternehmen verblieben. Die übertragende GmbH habe vor der Spaltung neben der Beteiligung an einem ungarischen Unternehmen einen Betrieb geführt. Zum Anlagevermögen dieses Betriebes habe eine Beteiligung an der römisch fünf.A. GmbH gehört. Diese Beteiligung sei im Jahre 2002 auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben und im Mai 2003 mit Verlust veräußert worden.

Die mitbeteiligte Partei als übernehmende Gesellschaft habe den aliquoten (3/12) Abzug der aus der Teilwertabschreibung und der Veräußerung stammenden Verlustsiebentel für das Jahr 2003 beantragt.

Im Zuge der Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2003 habe das beschwerdeführende Finanzamt der mitbeteiligten Partei die aliquote Geltendmachung der Siebentelabsetzungen versagt. Dieses Abgehen von der Erklärung der mitbeteiligten Partei sei damit begründet worden, dass durch den Verkauf der 100%igen Beteiligung an der V.A. GmbH im Mai 2003 das verlusterzeugende Vermögen zum Abspaltungsstichtag 30. September 2003 nicht mehr vorhanden gewesen sei und dass somit der auf dem nicht mehr vorhandenen Vermögensteil entfallende Verlustteil bei der nach der Abspaltung weiter bestehenden GmbH verbleibe. Im Zuge der Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2003 habe das beschwerdeführende Finanzamt der mitbeteiligten Partei die aliquote Geltendmachung der Siebentelabsetzungen versagt. Dieses Abgehen von der Erklärung der mitbeteiligten Partei sei damit begründet worden, dass durch den

Verkauf der 100%igen Beteiligung an der römisch fünf.A. GmbH im Mai 2003 das verlusterzeugende Vermögen zum Abspaltungsstichtag 30. September 2003 nicht mehr vorhanden gewesen sei und dass somit der auf dem nicht mehr vorhandenen Vermögensteil entfallende Verlustteil bei der nach der Abspaltung weiter bestehenden GmbH verbleibe.

Die mitbeteiligte Partei habe in ihrer gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung - auf das Wesentliche zusammengefasst - ausgeführt, der übertragenden GmbH sei nach der Spaltung lediglich die Beteiligung an dem ungarischen Unternehmen verblieben. Der Spaltungs- und Übernahmevertrag habe im Zweifelsfalle die Zuordnung von Vermögensteilen zur übernehmenden Gesellschaft vorgesehen. Der Antrag auf Berücksichtigung von einem Viertel des auf das Jahr 2003 entfallenden Siebentels der Teilwertabschreibung aus dem Jahre 2002 sowie des Veräußerungsverlustes des Jahres 2003 sei aufrechterhalten worden.

Im Erwägungsteil führte die belangte Behörde aus, der vom beschwerdeführenden Finanzamt ins Treffen geführte § 35 UmgrStG verweise auf § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988, wonach bei Ermittlung des Einkommens der Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 als Sonderausgaben abzuziehen sei. § 35 UmgrStG erfasse daher nur solche Verluste, die als Sonderausgaben bei der übertragenden Gesellschaft geltend gemacht werden könnten. Offene Verlustsiebentel aus Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverlusten aus Beteiligungen im Sinne des § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 zählten daher nicht zu den von § 35 UmgrStG erfassten Verlusten. Solche Verluste folgten objektbezogen der Beteiligung oder dem Betrieb (Teilbetrieb), dem die Beteiligung zugehörig gewesen sei. Dies gründe sich auf § 19 BAO, wonach bei einer Gesamtrechtsnachfolge die sich aus den Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger übergängen. Eine im Beschwerdefall vorgenommene Spaltung bewirke nun eine solche Gesamtrechtsnachfolge, die auch für öffentlich-rechtliche Rechtsverhältnisse gelte. Gemäß § 14 Abs. 2 Z 1 SpaltG gingen mit der Eintragung der Spaltung in das Firmenbuch die Vermögensteile der übertragenden Gesellschaft entsprechend der im Spaltungsplan vorgesehenen Zuordnung jeweils im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die neue Gesellschaft über. Im vorliegenden Falle einer Spaltung zur Aufnahme gälten die Bestimmungen des Spaltungsgesetzes sinngemäß mit der Maßgabe, dass an Stelle des Spaltungsplanes der Spaltungs- und Übernahmevertrag trete. Nach diesem Vertrag, der Spaltungsbilanz (Restvermögensbilanz) und dem Bericht über die Restvermögensprüfung der übertragenden GmbH gehe hervor, dass der übertragenden GmbH nach Spaltung ausschließlich die Beteiligung an dem ungarischen Unternehmen verbleiben sollte. Die mitbeteiligte Partei sei daher in Bezug auf das sich aus § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 ergebende öffentliche Recht auf Berücksichtigung der streitgegenständlichen Restsiebentel Gesamtrechtsnachfolgerin und daher berechtigt, diese gewinnmindernd geltend zu machen. Das Begehren der mitbeteiligten Partei auf Aliquotierung erweise sich als unbedenklich.

Im Erwägungsteil führte die belangte Behörde aus, der vom beschwerdeführenden Finanzamt ins Treffen geführte Paragraph 35, UmgrStG verweise auf Paragraph 8, Absatz 4, Ziffer 2, KStG 1988, wonach bei Ermittlung des Einkommens der Verlustabzug im Sinne des Paragraph 18, Absatz 6 und 7 EStG 1988 als Sonderausgaben abzuziehen sei. Paragraph 35, UmgrStG erfasse daher nur solche Verluste, die als Sonderausgaben bei der übertragenden Gesellschaft geltend gemacht werden könnten. Offene Verlustsiebentel aus Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverlusten aus Beteiligungen im Sinne des Paragraph 12, Absatz 3, Ziffer 2, KStG 1988 zählten daher nicht zu den von Paragraph 35, UmgrStG erfassten Verlusten. Solche Verluste folgten objektbezogen der Beteiligung oder dem Betrieb (Teilbetrieb), dem die Beteiligung zugehörig gewesen sei. Dies gründe sich auf Paragraph 19, BAO, wonach bei einer Gesamtrechtsnachfolge die sich aus den Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger übergängen. Eine im Beschwerdefall vorgenommene Spaltung bewirke nun eine solche Gesamtrechtsnachfolge, die auch für öffentlich-rechtliche Rechtsverhältnisse gelte. Gemäß Paragraph 14, Absatz 2, Ziffer eins, SpaltG gingen mit der Eintragung der Spaltung in das Firmenbuch die Vermögensteile der übertragenden Gesellschaft entsprechend der im Spaltungsplan vorgesehenen Zuordnung jeweils im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die neue Gesellschaft über. Im vorliegenden Falle einer Spaltung zur Aufnahme gälten die Bestimmungen des Spaltungsgesetzes sinngemäß mit der Maßgabe, dass an Stelle des Spaltungsplanes der Spaltungs- und Übernahmevertrag trete. Nach diesem Vertrag, der Spaltungsbilanz (Restvermögensbilanz) und dem Bericht über die Restvermögensprüfung der übertragenden GmbH gehe hervor, dass der übertragenden GmbH nach Spaltung ausschließlich die Beteiligung an dem ungarischen Unternehmen verbleiben sollte. Die mitbeteiligte Partei sei daher in Bezug auf das sich aus Paragraph 12, Absatz 3, Ziffer 2, KStG 1988 ergebende öffentliche Recht auf Berücksichtigung der streitgegenständlichen Restsiebentel Gesamtrechtsnachfolgerin und daher berechtigt, diese gewinnmindernd geltend zu machen. Das Begehren der mitbeteiligten Partei auf Aliquotierung erweise sich als unbedenklich.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die mitbeteiligte Partei über die Beschwerde des Finanzamtes erwogen:

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen davon aus, dass die mit Stichtag 30. September 2003 erfolgte Abspaltung zur Aufnahme unter die Regelungen des Art. VI UmgrStG fällt. Der Verwaltungsgerichtshof hegt keine Bedenken gegen diese Auffassung. Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen davon aus, dass die mit Stichtag 30. September 2003 erfolgte Abspaltung zur Aufnahme unter die Regelungen des Artikel römisch sechs, UmgrStG fällt. Der Verwaltungsgerichtshof hegt keine Bedenken gegen diese Auffassung.

Nach dem den Verlustabzug 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. 28/1999) lautet auszugsweise: Nach dem den Verlustabzug 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. 28 aus 1999,) 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 ..." 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 (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 ..."

Nach § 12 Abs. 2 UmgrStG zählen zum Vermögen nur Betriebe und Teilbetriebe (Z 1), Mitunternehmeranteile (Z 2) und Kapitalanteile (Z 3). § 4 UmgrStG (in der Fassung BGBl. I Nr. 71/2003) lautet auszugsweise: Nach Paragraph 12, Absatz 2, UmgrStG zählen zum Vermögen nur Betriebe und Teilbetriebe (Ziffer eins,), Mitunternehmeranteile (Ziffer 2,) und Kapitalanteile (Ziffer 3.). Paragraph 4, UmgrStG (in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 71 aus 2003,) lautet auszugsweise:

"Verlustabzug

§ 4. § 8 Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 ist nach Maßgabe folgender Bestimmungen anzuwenden: Paragraph 4, Paragraph 8, Absatz 4, Ziffer 2, des Körperschaftsteuergesetzes 1988 ist nach Maßgabe folgender Bestimmungen anzuwenden:

1. Verluste der übertragenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungsstichtag entstanden und

a) noch nicht verrechnet sind, gelten im Rahmen der Buchwertfortführung ab dem dem Verschmelzungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft, als sie den übertragenen Betrieben, Teilbetrieben oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen zugerechnet werden können. Voraussetzung ist weiters, dass das übertragene Vermögen am Verschmelzungsstichtag tatsächlich vorhanden ist.

1. b) Litera b

Verluste der übernehmenden Körperschaft, die

2. c) Litera c

Ist in den Fällen der lit. a und b der Umfang der Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile am Verschmelzungstichtag gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist, ist der von diesen Betrieben, Teilbetrieben oder Vermögensteilen verursachte Verlust vom Abzug ausgeschlossen. Ist in den Fällen der Litera a und b der Umfang der Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile am Verschmelzungstichtag gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist, ist der von diesen Betrieben, Teilbetrieben oder Vermögensteilen verursachte Verlust vom Abzug ausgeschlossen.

d) Im Falle der Verschmelzung verbundener Körperschaften sind

... "

Gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 ist - von einer hier nicht in Betracht kommenden Ausnahme abgesehen - der Verlustabzug im Sinn des § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen. Gemäß Paragraph 8, Absatz 4, Ziffer 2, KStG 1988 ist - von einer hier nicht in Betracht kommenden Ausnahme abgesehen - der Verlustabzug im Sinn des Paragraph 18, Absatz 6 und 7 EStG 1988 bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen.

Der Auffassung der belangten Behörde, offene Verlustsiefentel aus Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverlusten aus Beteiligungen im Sinne des § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 zählten nicht zu den von § 35 UmgrStG erfassten Verlusten, hält das Finanzamt Folgendes entgegen: Der Auffassung der belangten Behörde, offene Verlustsiefentel aus Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverlusten aus Beteiligungen im Sinne des Paragraph 12, Absatz 3, Ziffer 2, KStG 1988 zählten nicht zu den von Paragraph 35, UmgrStG erfassten Verlusten, hält das Finanzamt Folgendes entgegen:

Bei der Auslegung des § 35 UmgrStG sei der Zweck der darin getroffenen Regelung mitzuberücksichtigen. Sinn dieser Norm sei es, einen Verlustübergang auf die übernehmende Körperschaft nur dann zuzulassen, wenn der Objektbezug gewahrt sei, d.h. dass das verlustverursachende Vermögen am Spaltungstichtag noch vorhanden sein müsse, und zwar in einem vergleichbaren Umfang wie im Zeitpunkt der Verlustentstehung. Das reine Abstellen darauf, ob die genannten Verluste, die der Verteilungsregelung des § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 unterlägen, bei der übertragenden Körperschaft zum Spaltungstichtag bereits "abgereift" seien und daher bereits in deren Verlustvortrag eingegangen seien, weil sie nicht mit Gewinnen verwertet werden konnten, und nur solche dem § 35 UmgrStG zu unterstellen, nicht aber hinsichtlich jener Siefentel, die die übertragende Körperschaft noch nicht geltend machen konnte, verkenne den Zweck der Bestimmung des § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988. Bei dieser Bestimmung handle es sich um eine reine Verteilungsvorschrift eines bereits entstandenen und auch steuerlich anzuerkennenden Verlustes. Es werde lediglich die Möglichkeit der Geltendmachung teilweise hinausgeschoben. Der steuerliche Buchwert der Beteiligung, die von der Teilwertabschreibung betroffen sei, sinke hingegen sofort um die gesamte Teilwertabschreibung. Genauso komme es bei einem Veräußerungsverlust sofort zum vollständigen Buchwertabgang. Die Siefentelbeträge stellten lediglich die Verteilung eines bereits realisierten Verlustes dar. § 35 UmgrStG sei daher dahingehend zu interpretieren, dass für Zwecke der Prüfung des § 21 leg. cit. der gesamte Verlust aus der Teilwertabschreibung und dem Veräußerungsverlust im Spaltungstichtag fiktiv bei der übertragenden Körperschaft anzusetzen sei, weil es um den Verlust gehe, der bereits vor dem Spaltungstichtag entstanden sei und in seiner Gesamtheit einer einheitlichen Regelung, nämlich der des § 35 i.V.m. § 21 UmgrStG unterliege. Ob dieser Verlust bereits von der übertragenden Körperschaft geltend gemacht habe werden können (abgereifte Siefentel) oder die Geltendmachung hinausgeschoben worden sei, sei nicht entscheidend. Für diese Interpretation spreche auch § 4 Z 1 lit. a UmgrStG, weil darin allgemein von Verlusten der übertragenden Körperschaft die Rede sei, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet seien. Entscheidend sei, ob die Verluste bereits steuerrechtlich entstanden seien. Dass eine Geltendmachung durch die übertragende Gesellschaft bereits möglich gewesen sei, sei keine Voraussetzung. Bei der Auslegung des Paragraph 35, UmgrStG sei der Zweck der darin getroffenen Regelung mitzuberücksichtigen. Sinn dieser Norm sei es, einen Verlustübergang auf die übernehmende Körperschaft nur dann zuzulassen, wenn der Objektbezug gewahrt sei, d.h. dass das verlustverursachende Vermögen am Spaltungstichtag noch vorhanden sein müsse, und zwar in einem vergleichbaren Umfang wie im Zeitpunkt der Verlustentstehung. Das reine Abstellen darauf, ob die genannten

Verluste, die der Verteilungsregelung des Paragraph 12, Absatz 3, Ziffer 2, KStG 1988 unterlägen, bei der übertragenden Körperschaft zum Spaltungsstichtag bereits "abgereift" seien und daher bereits in deren Verlustvortrag eingegangen seien, weil sie nicht mit Gewinnen verwertet werden konnten, und nur solche dem Paragraph 35, UmgrStG zu unterstellen, nicht aber hinsichtlich jener Siebentel, die die übertragende Körperschaft noch nicht geltend machen konnte, verkenne den Zweck der Bestimmung des Paragraph 12, Absatz 3, Ziffer 2, KStG 1988. Bei dieser Bestimmung handle es sich um eine reine Verteilungsvorschrift eines bereits entstandenen und auch steuerlich anzuerkennenden Verlustes. Es werde lediglich die Möglichkeit der Geltendmachung teilweise hinausgeschoben. Der steuerliche Buchwert der Beteiligung, die von der Teilwertabschreibung betroffen sei, sinke hingegen sofort um die gesamte Teilwertabschreibung. Genauso komme es bei einem Veräußerungsverlust sofort zum vollständigen Buchwertabgang. Die Siebentelbeträge stellten lediglich die Verteilung eines bereits realisierten Verlustes dar. Paragraph 35, UmgrStG sei daher dahingehend zu interpretieren, dass für Zwecke der Prüfung des Paragraph 21, leg. cit. der gesamte Verlust aus der Teilwertabschreibung und dem Veräußerungsverlust im Spaltungsstichtag fiktiv bei der übertragenden Körperschaft anzusetzen sei, weil es um den Verlust gehe, der bereits vor dem Spaltungsstichtag entstanden sei und in seiner Gesamtheit einer einheitlichen Regelung, nämlich der des Paragraph 35, in Verbindung mit Paragraph 21, UmgrStG unterliege. Ob dieser Verlust bereits von der übertragenden Körperschaft geltend gemacht haben werden können (abgereifte Siebentel) oder die Geltendmachung hinausgeschoben worden sei, sei nicht entscheidend. Für diese Interpretation spreche auch Paragraph 4, Ziffer eins, Litera a, UmgrStG, weil darin allgemein von Verlusten der übertragenden Körperschaft die Rede sei, die bis zum Verschmelzungsstichtag entstanden und noch nicht verrechnet seien. Entscheidend sei, ob die Verluste bereits steuerrechtlich entstanden seien. Dass eine Geltendmachung durch die übertragende Gesellschaft bereits möglich gewesen sei, sei keine Voraussetzung.

Der Zweck des § 35 UmgrStG, einen Verlustübergang auf den Übernehmenden nur dann zuzulassen, wenn jenes Vermögen, das den Verlust verursacht habe, noch und zwar im vergleichbaren Umfang wie im Zeitpunkt der Verlustentstehung vorhanden sei, treffe nicht nur auf Verluste zu, die bereits im Verlustvortrag der übertragenden Gesellschaft zum Spaltungsstichtag enthalten seien, sondern auch für entstandene Verluste, deren Geltendmachung lediglich hinausgeschoben sei. Der Zweck des Paragraph 35, UmgrStG, einen Verlustübergang auf den Übernehmenden nur dann zuzulassen, wenn jenes Vermögen, das den Verlust verursacht habe, noch und zwar im vergleichbaren Umfang wie im Zeitpunkt der Verlustentstehung vorhanden sei, treffe nicht nur auf Verluste zu, die bereits im Verlustvortrag der übertragenden Gesellschaft zum Spaltungsstichtag enthalten seien, sondern auch für entstandene Verluste, deren Geltendmachung lediglich hinausgeschoben sei.

§ 1 Abs. 2 Z 2 SpaltG, BGBl. Nr. 304/1996, sieht die Spaltung des Vermögens einer Kapitalgesellschaft unter Fortbestand der übertragenden Gesellschaft durch Übertragung eines oder mehrerer Vermögensteile im Weg der Gesamtrechtsnachfolge u.a. auf eine dadurch gegründete neue Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Anteilen der neuen Kapitalgesellschaft an die Anteilsinhaber der übertragenden Gesellschaft vor (Abspaltung zur Neugründung). Paragraph eins, Absatz 2, Ziffer 2, SpaltG, Bundesgesetzblatt Nr. 304 aus 1996,, sieht die Spaltung des Vermögens einer Kapitalgesellschaft unter Fortbestand der übertragenden Gesellschaft durch Übertragung eines oder mehrerer Vermögensteile im Weg der Gesamtrechtsnachfolge u.a. auf eine dadurch gegründete neue Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Anteilen der neuen Kapitalgesellschaft an die Anteilsinhaber der übertragenden Gesellschaft vor (Abspaltung zur Neugründung).

Nach § 14 Abs. 2 Z 1 SpaltG gehen mit der Eintragung der Spaltung in das Firmenbuch die Vermögensteile der übertragenden Gesellschaft entsprechend der im Spaltungsplan vorgesehenen Zuordnung jeweils im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die neue Gesellschaft über. Dem § 1 Abs. 2 Z 1 SpaltG zufolge sind Vermögensteile im gegebenen Zusammenhang Vermögensgegenstände, Schulden und Rechtsverhältnisse (vgl. das hg. Erkenntnis vom 30. September 2004, 2004/16/0164). Die Spaltung bewirkt insoweit eine partielle Gesamtrechtsnachfolge (vgl. das hg. Erkenntnis vom 8. Juli 2009, 2008/15/0031). Nach Paragraph 14, Absatz 2, Ziffer eins, SpaltG gehen mit der Eintragung der Spaltung in das Firmenbuch die Vermögensteile der übertragenden Gesellschaft entsprechend der im Spaltungsplan vorgesehenen Zuordnung jeweils im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die neue Gesellschaft über. Dem Paragraph eins, Absatz 2, Ziffer eins, SpaltG zufolge sind Vermögensteile im gegebenen Zusammenhang Vermögensgegenstände, Schulden und Rechtsverhältnisse vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 30. September 2004, 2004/16/0164). Die Spaltung bewirkt insoweit eine partielle Gesamtrechtsnachfolge vergleiche , das hg. Erkenntnis vom 8. Juli 2009, 2008/15/0031).

Im gegenständlichen Fall bestanden bei der spaltenden Gesellschaft offene Siebentel iSd § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 aus der Teilwertabschreibung und dem Veräußerungsverlust einer Beteiligung. Die spaltende Gesellschaft hatte die betreffende Beteiligung bereits vor dem Spaltungszeitpunkt veräußert. Die Beteiligung konnte daher in der auf den Spaltungsstichtag aufgestellten Schlussbilanz der spaltenden Gesellschaft und in der Übertragungsbilanz iSd § 33 Abs. 6 erster Teilstrich UmgrStG nicht aufscheinen. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob die in Rede stehenden offenen Siebentel (im Wege der partiellen Gesamtrechtsnachfolge) auf die (neu gegründete) übernehmende Kapitalgesellschaft übergegangen oder bei der spaltenden Gesellschaft verblieben sind. Im gegenständlichen Fall bestanden bei der spaltenden Gesellschaft offene Siebentel iSd Paragraph 12, Absatz 3, Ziffer 2, KStG 1988 aus der Teilwertabschreibung und dem Veräußerungsverlust einer Beteiligung. Die spaltende Gesellschaft hatte die betreffende Beteiligung bereits vor dem Spaltungszeitpunkt veräußert. Die Beteiligung konnte daher in der auf den Spaltungsstichtag aufgestellten Schlussbilanz der spaltenden Gesellschaft und in der Übertragungsbilanz iSd Paragraph 33, Absatz 6, erster Teilstrich UmgrStG nicht aufscheinen. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob die in Rede stehenden offenen Siebentel (im Wege der partiellen Gesamtrechtsnachfolge) auf die (neu gegründete) übernehmende Kapitalgesellschaft übergegangen oder bei der spaltenden Gesellschaft verblieben sind.

Auf Grund der Anordnung des § 35 UmgrStG gehen bei der spaltenden Gesellschaft angefallene Verluste - in dem vom UmgrStG vorgegebenen Rahmen - auf die übernehmende Gesellschaft über. Teilwertabschreibung und Verlust aus der Veräußerung einer Beteiligung führen insbesondere bei Ausblendung der Streckung auf sieben Jahre (nach § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988) vielfach zu einem Jahresverlust, der dann auf Grund der Anordnung des § 35 UmgrStG auf die übernehmende Körperschaft übergeht. Aus dieser Wertungsentscheidung des Gesetzgebers ist nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes abzuleiten, dass offene Siebentel aus Teilwertabschreibung und Veräußerungsverlust einer am Spaltungsstichtag nicht mehr vorhandenen Beteiligung ebenfalls auf die übernehmende Gesellschaft übergehen, und zwar nach Maßgabe jener Voraussetzungen, unter denen nach § 35 UmgrStG Verlustvorträge auf die aufnehmende Gesellschaft übergehen. Auf Grund der Anordnung des Paragraph 35, UmgrStG gehen bei der spaltenden Gesellschaft angefallene Verluste - in dem vom UmgrStG vorgegebenen Rahmen - auf die übernehmende Gesellschaft über. Teilwertabschreibung und Verlust aus der Veräußerung einer Beteiligung führen insbesondere bei Ausblendung der Streckung auf sieben Jahre (nach Paragraph 12, Absatz 3, Ziffer 2, KStG 1988) vielfach zu einem Jahresverlust, der dann auf Grund der Anordnung des Paragraph 35, UmgrStG auf die übernehmende Körperschaft übergeht. Aus dieser Wertungsentscheidung des Gesetzgebers ist nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes abzuleiten, dass offene Siebentel aus Teilwertabschreibung und Veräußerungsverlust einer am Spaltungsstichtag nicht mehr vorhandenen Beteiligung ebenfalls auf die übernehmende Gesellschaft übergehen, und zwar nach Maßgabe jener Voraussetzungen, unter denen nach Paragraph 35, UmgrStG Verlustvorträge auf die aufnehmende Gesellschaft übergehen.

Die Voraussetzungen des Überganges nach § 35 iVm § 21 UmgrStG sind im gegenständlichen Fall dem Grunde nach erfüllt. Die Zurechnung zum "übertragenen Vermögen" iSd § 21 Z 1 UmgrStG ergibt sich - entgegen dem Beschwerdevorbringen - daraus, dass die Beteiligung bis zu ihrer Veräußerung Betriebsvermögen des übertragenen Betriebes gewesen ist. Die Voraussetzungen des Überganges nach Paragraph 35, in Verbindung mit Paragraph 21, UmgrStG sind im gegenständlichen Fall dem Grunde nach erfüllt. Die Zurechnung zum "übertragenen Vermögen" iSd Paragraph 21, Ziffer eins, UmgrStG ergibt sich - entgegen dem Beschwerdevorbringen - daraus, dass die Beteiligung bis zu ihrer Veräußerung Betriebsvermögen des übertragenen Betriebes gewesen ist.

Da sich der Übergang der (aus der am Spaltungsstichtag nicht mehr vorhandenen Beteiligung resultierenden) Siebentel iSd § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 auf die übernehmende Gesellschaft somit erst aus der entsprechenden Anwendung der Anordnung der §§ 35 und 21 UmgrStG ergibt, ist im gegenständlichen Fall von Bedeutung, dass § 21 Z 1 UmgrStG die Geltendmachung der Abzugspost (hier: Siebentel) erstmals in dem Einbringungsstichtag (Spaltungsstichtag) "folgenden Veranlagungszeitraum" der übernehmenden Körperschaft zulässt. Da sich der Übergang der (aus der am Spaltungsstichtag nicht mehr vorhandenen Beteiligung resultierenden) Siebentel iSd Paragraph 12, Absatz 3, Ziffer 2, KStG 1988 auf die übernehmende Gesellschaft somit erst aus der entsprechenden Anwendung der Anordnung der Paragraphen 35 und 21 UmgrStG ergibt, ist im gegenständlichen Fall von Bedeutung, dass Paragraph 21, Ziffer eins, UmgrStG die Geltendmachung der Abzugspost (hier: Siebentel) erstmals in dem Einbringungsstichtag (Spaltungsstichtag) "folgenden Veranlagungszeitraum" der übernehmenden Körperschaft zulässt.

Solcherart hat die belangte Behörde, indem sie bereits für das Streitjahr 2003, in dem die Spaltung erfolgte, (einen Anteil an) Siebentel iSd § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 aus der am Spaltungsstichtag nicht mehr vorhandenen Beteiligung

bei der mitbeteiligten Partei in Abzug gebracht hat, die Rechtslage verkannt. Solcherart hat die belangte Behörde, indem sie bereits für das Streitjahr 2003, in dem die Spaltung erfolgte, (einen Anteil an) Siebentel iSd Paragraph 12, Absatz 3, Ziffer 2, KStG 1988 aus der am Spaltungsstichtag nicht mehr vorhandenen Beteiligung bei der mitbeteiligten Partei in Abzug gebracht hat, die Rechtslage verkannt.

Der angefochtene Bescheid war daher wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben. Der angefochtene Bescheid war daher wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG aufzuheben.

Wien, am 14. Oktober 2010

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2010:2008150212.X00

Im RIS seit

03.12.2010

Zuletzt aktualisiert am

09.01.2015

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at