jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2019/4/3 Ro 2017/15/0030

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 03.04.2019

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag
32/04 Steuern vom Umsatz
32/08 Sonstiges Steuerrecht

Norm

EStG 1988 §24
EStG 1988 §4 Abs1
KStG 1988 §7 Abs2
KStG 1988 §7 Abs3
LiebhabereiV 1993
LiebhabereiV §2 Abs1
LiebhabereiV §2 Abs2
UmgrStG 1991 §4 Z1 lita

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn sowie die Hofrätin Dr. Büsser und die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhart, über die Revision der O GmbH in L, vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- u. Steuerberatungsgesellschaft in 4020 Linz, Kudlichstrasse 41, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 29. Mai 2017, Zl. RV/5100540/2014, betreffend u.a. Körperschaftsteuer Gruppe 2011, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Die Revisionswerberin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Die Revisionswerberin, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, an der das Bundesland X zu 100% beteiligt ist, wurde im August 2005 errichtet und ist Gruppenträgerin einer Gruppe iSd § 9 KStG 1988.

2 Mit Verschmelzungsvertrag vom 3. Juli 2006 wurde die T GmbH, die nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr zum 31. Oktober bilanzierte, als übertragende Gesellschaft unter Bezugnahme auf Art. I Umgründungssteuergesetz

(UmgrStG) rückwirkend zum 31. Oktober 2005 auf die Revisionswerberin verschmolzen.

3 Vor der Verschmelzung schloss sich die T GmbH rückwirkend zum 31. Oktober 2005 mit der X GmbH zur T GmbH Nfg. & Co KG zusammen und nahm dabei auf Art. IV UmgrStG Bezug (Zusammenschlussvertrag vom 3. Juli 2006). Dabei wurden zwei Seilbahnen und ein Kongresszentrum, die bis zum Zusammenschluss von der T GmbH betrieben worden sind, gegen die Gewährung eines 100%igen Kommanditanteils auf die KG übertragen.

4 Im Jahr 2010 wurde bei der Revisionswerberin als Rechtsnachfolgerin der T GmbH eine die Jahre 2005 und 2006 umfassende Außenprüfung durchgeführt. Der Prüfer stellte u. a. fest, dass der Betrieb der Seilbahnen und des Kongresszentrums steuerlich jeweils als Liebhaberei einzustufen sei. Bis zum Wirtschaftsjahr 2003/04 seien im Zusammenhang mit diesen (Teil)Betrieben Verluste von insgesamt 5,213.521,99 EUR angefallen. Bereits zu Beginn des Wirtschaftsjahres 2004/05 sei erkennbar gewesen, dass die Betätigung unter den gegebenen Umständen niemals gewinnbringend sein werde. Die Betriebe würden als touristische Basisinfrastruktur für die wirtschaftliche Entwicklung der eher strukturschwachen Region verstanden und aus diesem Grund erhalten. Der Fortbestand der Betriebe sichere die Existenz einer Reihe von weiteren Betrieben in der Region. Betätigungen, die unter diesen Umständen bloß aus gesamtwirtschaftlichen oder im öffentlichen Interesse liegenden Gründen aufrechterhalten würden, stellten keine Einkunftsquelle dar. Verluste aus derartigen Tätigkeiten seien daher weder vortrags- noch ausgleichsfähig und könnten auch nicht in der Gruppe verwertet werden.

5 Das Finanzamt folgte dem Prüfer und setzte, nach Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2005, das Einkommen der T GmbH für das Jahr 2005 mit 0 EUR fest.

6 Im Anschluss an eine Außenprüfung bei der T GmbH Nfg. & Co KG wurde vom Finanzamt weiters die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Feststellung von Einkünften für die Jahre 2006 und 2007 verfügt und bescheidmäßig ausgesprochen, dass eine Feststellung von Einkünften nicht zu erfolgen hat.

7 In der Körperschaftsteuererklärung Gruppe 2011 machte die Revisionswerberin u.a. jene Verluste als Sonderausgaben geltend, die bei der T GmbH in den rechtskräftigen Körperschaftsteuerbeschei den des Jahres 2004 und der Jahre davor ausgewiesen wurden (5,213.521,99 EUR).

8 Das Finanzamt setzte die Körperschaftsteuer Gruppe 2011 fest, wobei es die bei der T GmbH angefallenen Verluste außer Ansatz ließ. Zur Begründung verwies es auf den Bericht über das Ergebnis einer die Jahre 2008 bis 2011 umfassenden Außenprüfung, die bei der Revisionswerberin durchgeführt worden ist. In diesem Bericht wird u.a. ausgeführt, dass laut den Feststellungen der Vorbetriebsprüfung hinsichtlich der Verluste der T GmbH ein Verlustabzug nicht möglich sei "(da Liebhaberei)". Im Bericht über das Ergebnis der die Jahre 2005 bis 2007 umfassenden Vorbetriebsprüfung wird dazu festgehalten, ein verschmelzungsbedingter Übergang der Verluste der T GmbH auf die Revisionswerberin sei gemäß § 4 Z 1 lit. a UmgrStG nicht möglich, weil im Übertragungszeitpunkt kein ertragsteuerlicher Betrieb vorgelegen habe. Verluste seien bei der Revisionswerberin als übernehmender Körperschaft nur insoweit abziehbar, als sie einem übertragenen Betrieb zuzurechnen seien. Da der Betrieb der Seilbahnen und des Kongresszentrums als Liebhaberei beurteilt worden sei und somit keine Einkunftsquelle darstelle, komme ein Übergang der Verluste nicht in Betracht.

9 Die Revisionswerberin berief gegen den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2011 und brachte in der Berufung (nunmehr Beschwerde) u.a. vor, die bis zur Verschmelzung angefallenen Verluste der T GmbH hätten 6,272.657,92 EUR betragen. Davon entfielen 1,059.135,93 EUR auf negative Einkünfte des Wirtschafts- und Veranlagungsjahres 2005 und ein Betrag von 5,213.521,99 EUR auf Verlustvorträge bis zum Veranlagungsjahr 2004. Ab dem Wirtschaftsjahr 2005 sei für die T GmbH rechtswirksam Liebhaberei festgestellt worden. Die danach anfallenden Verluste seien daher unbeachtlich. Streitgegenstand seien die Verluste von 5,213.521,99 EUR, die bis zur Veranlagung 2004 angefallen und aufgrund der unter Anwendung des Art. I UmgrStG vorgenommenen Verschmelzung auf die Revisionswerberin übergegangen seien.

10 Die in § 4 UmgrStG geforderten Voraussetzungen für die Übertragung von Verlusten seien erfüllt. Zum Zeitpunkt der Verschmelzung (Art. I UmgrStG) sei das verlustverursachende Vermögen in Form der durch den zuvor erfolgten Zusammenschluss (Art. IV UmgrStG) an die Stelle des Betriebes getretenen Mitunternehmeranteile vorhanden gewesen. Sollte der Betrieb aufgrund der Liebhabereifeststellung nicht als Betrieb im ertragsteuerlichen Sinn anzusehen sein, lägen "nicht einem Betrieb zuordenbare Vermögensteile" im Sinne des § 4 Z 1 lit. a bis d UmgrStG vor. Dass die - nach wie vor ausgeübte - Betätigung mittlerweile als ertragsteuerliche Liebhaberei eingestuft worden sei,

ändere an den bis zur Veranlagung 2004 festgestellten Verlusten der T GmbH nichts. Derartige Verlustvorträge könnten nicht mit dem Verweis auf eine ab der Veranlagung 2005 festgestellte Liebhabereibetätigung versagt werden.

11 Das Finanzamt wies die Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2011 mit Beschwerdevorentscheidung als unbegründet ab, woraufhin die Revisionswerberin deren Vorlage an das Bundesfinanzgericht beantragte.

12 Mit dem angefochtenen Erkenntnis änderte das Bundesfinanzgericht den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2011 ab, wobei es der Beschwerde, soweit sie die Berücksichtigung der bei der T GmbH bis zur Veranlagung 2004 veranlagten Verluste in Höhe von 5,213.521,99 EUR als Sonderausgaben betraf, keine Folge gab.

13 Strittig sei - so das Bundesfinanzgericht -, ob im Zuge der rückwirkend zum 31. Oktober 2005 erfolgten Verschmelzung der Revisionswerberin mit der T GmbH, die bei der übertragenden Gesellschaft (T GmbH) bis 2004 angefallenen, in rechtskräftigen Körperschaftsteuerbescheiden ausgewiesenen und nicht verrechneten Verluste in Höhe von 5,213.521,99 EUR gemäß § 4 UmgrStG auf die Revisionswerberin übergingen, wenn der verlustverursachende Betrieb vor der Verschmelzung (rechtskräftig) als Liebhaberei beurteilt worden sei, das Vermögen in eine neu errichtete KG, welche die Liebhabereitätigkeit damit fortsetzt habe, gegen Gewährung eines 100%igen Kommanditanteils übertragen worden sei und im Zuge der Verschmelzung der Kommanditanteil und ein Bankguthaben an die Revisionswerberin übergegangen seien.

14 Die T GmbH habe ab 1. November 2004 keine Tätigkeit entfaltet, der Einkunftsquellencharakter zukomme. Der Judikatur und herrschenden Ansicht folgend, sei mit der Liebhabereibeurteilung einer bisher einkünfterelevanten (betrieblichen) Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft die Rechtsfolge verbunden, dass das der Liebhabereitätigkeit zurechenbare Vermögen als in die außerbetriebliche Sphäre überführt anzusehen und damit der Tatbestand einer Betriebsaufgabe gemäß § 24 EStG 1988 erfüllt sei. Das Vermögen der T GmbH stelle daher seit 1. November 2004 kein steuerlich relevantes Betriebsvermögen, sondern "nicht steuerverstricktes Privatvermögen" dar.

15 Mit Zusammenschlussvertrag vom 3. Juli 2006 sei der Liebhabereibetrieb der T GmbH gegen Gewährung eines 100%igen Kommanditanteils auf die T GmbH Nfg. & Co KG übertragen worden. Damit stelle - unabhängig von dem in der Zusammenschluss- und Verschmelzungsbilanz angegebenen positiven Wert - nicht nur das Gesellschaftsvermögen der KG ertragsteuerlich irrelevantes "Privatvermögen" dar, vielmehr komme auch dem das Gesellschaftsvermögen repräsentierenden Kommanditanteil nicht die Eigenschaft von steuerhängigem Betriebsvermögen im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988, sondern von "Privatvermögen" zu.

16 § 4 Z 1 lit. a UmgrStG verlange die Buchwertfortführung des übertragenen Vermögens. Die Buchwertfortführung knüpfe nach § 2 Abs. 1 UmgrStG an die Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft an, in der das Betriebsvermögen mit den sich nach steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften ergebenden Werten anzusetzen sei. Diese Werte seien von der übernehmenden Gesellschaft nach § 3 UmgrStG nach steuerlichen Bewertungsvorschriften fortzuführen. Die Buchwertfortführung setze das Vorliegen eines ertragsteuerlichen Betriebes, Teilbetriebes oder von Wirtschaftsgütern ("wie nicht einem originärem Betrieb als notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen zurechenbares Immobilienvermögen oder Kapitalvermögen") voraus, mit denen Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 EStG 1988 erzielt würden. Bei der Übertragung von "Liebhabereivermögen", das zum Verschmelzungsstichtag unstrittig vorgelegen habe, komme der Verlustübergang schon deshalb nicht in Betracht, weil für das übertragene Vermögen das Erfordernis der Buchwertfortführung gemäß § 4 Z 1 lit. a UmgrStG nicht erfüllt sei.

17 Abgesehen davon sei der in § 4 UmgrStG geforderte Objektbezug nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dahingehend zu interpretieren, dass das im Verlustentstehungszeitpunkt maßgebliche Objekt (der Betrieb, Teilbetrieb oder der nicht einem Betrieb zurechenbare Vermögensteil) als gleichgeartete Einkunftsquelle am Verschmelzungsstichtag existent sein müsse bzw. der verlustverursachende Betrieb, Teilbetrieb oder der nicht einem Betrieb zurechenbare Vermögensteil als eigenständiges Verlustzuordnungsobjekt seine Identität nicht verloren haben dürfe. Die durch den ertragsteuerlichen Betrieb verursachten, am Verschmelzungsstichtag noch vorhandenen Verluste gingen anlässlich der Verschmelzung verloren, weil sich bedingt durch die Liebhabereibeurteilung die Vermögensstruktur dahingehend geändert habe, dass im einkommensteuerlichen Sinne kein Betrieb mehr vorliege. Bei der von der Revisionswerberin vertretenen Auffassung, wonach es nur darauf ankomme, dass am Verschmelzungsstichtag das Vermögen (des seinerzeit ertragsteuerlich relevanten Betriebes), aber nicht das Verlustentstehungsobjekt selbst (der ertragsteuerlich relevante Betrieb) vorhanden sein müsse, wäre die

Anordnung in § 4 Z 1 lit. a erster Satz und lit. b UmgrStG inhaltsleer. Wenn nur dem Vermögensübergang (ohne Übergang der konkreten verlustverursachenden Einkunftsquelle) Bedeutung zukäme, hätte das Zuordnungserfordernis zu den drei genannten Verlustentstehungsquellen entfallen können.

18 Bei den in § 4 UmgrStG angesprochenen nicht einem Betrieb zuordenbaren Vermögensteilen könne es sich nur um Vermögensteile zur Erzielung von außerbetrieblichen Einkünften handeln, die keinem Betrieb oder Teilbetrieb zuordenbar seien; nicht aber um Vermögen, das der außerbetrieblichen Sphäre einer Körperschaft zuzurechnen sei.

19 Bei der gegebenen Sachlage sei somit auch das Erfordernis der Objektbezogenheit der streitgegenständlichen Verluste als nicht erfüllt anzusehen.

20 Eine Revision wurde vom Bundesfinanzgericht für zulässig erklärt, weil zur Rechtsfrage, "ob die vor Feststellung der gesamten Tätigkeit als Liebhaberei angefallenen Verluste einer Kapitalgesellschaft, die als übertragende Gesellschaft verschmolzen wird, nach § 4 Abs. 1 Z 1 lit. a UmgrStG an die übernehmende Gesellschaft übergehen können", Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehle.

21 Die gegen dieses Erkenntnis gerichtete Revision trägt u. a. vor, dass Verluste der übertragenden Gesellschaft gemäß § 4 Z 1 lit. a UmgrStG auf die übernehmende Gesellschaft übergingen, wenn es zur Buchwertfortführung komme und die Verluste dem übertragenen Betrieb, Teilbetrieb oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen zuordenbar seien. Das übertragene Vermögen müsse am Umgründungsstichtag noch vorhanden sein. Das Kriterium der Buchwertfortführung sei im Revisionsfall erfüllt, weil im Zuge der Verschmelzung Liebhabereivermögen übernommen worden sei und die Verschmelzung zu keiner Aufwertung dieses Vermögens geführt habe.

22 Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung erstattet und die kostenpflichtige Abweisung der Revision beantragt.

23 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

24 Gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 ist der Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgabe abzuziehen.

2 5 § 4 UmgrStG, der den Verlustabzug im Zusammenhang mit Verschmelzungen regelt, lautet (in der hier anwendbaren Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 1998, BGBl. I Nr. 28/1999) auszugsweise:

"Verlustabzug

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

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

26 Liebhaberei kann auch bei Körperschaften vorliegen, die gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 kraft Rechtsform Einkünfte aus Gewerbebetrieb haben (vgl. VwGH 20.12.2016, Ro 2014/15/0045, mwN).

27 Fallen bei Betätigungen iSd § 1 Abs. 1 der Liebhabereiverordnung Verluste an, so ist das Vorliegen der Absicht, einen Gesamtgewinn zu erzielen, gemäß § 2 Abs. 1 der Verordnung auf der Grundlage mehrerer Kriterien zu beurteilen. Ist demnach eine solche Absicht zu verneinen, stellt die Betätigung - vorbehaltlich der Regelung des § 2 Abs. 2 der Verordnung - keine Einkunftsquelle dar.

28 Liegt zunächst eine Einkunftsquelle in Form einer betrieblichen Tätigkeit vor, und ist erst ab einem späteren Zeitpunkt nach § 1 Abs. 1 iVm § 2 Abs. 1 und 2 der Liebhabereiverordnung von Liebhaberei auszugehen, kann ab diesem Zeitpunkt nicht mehr von einem Betriebsvermögen gesprochen werden. Im Falle eines Einzelunternehmens stellt das dieser Tätigkeit gewidmete Vermögen vielmehr Privatvermögen des Betriebsinhabers dar (vgl. z.B. Fraberger/Papst in Doralt et al, EStG18 § 24 Tz 146; Fellner in Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer-Kommentar

58. Lfg. § 24 Tz 61; Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2018, § 24 Tz 50; jeweils mwN).

29 Durch § 7 Abs. 2 KStG 1988 werden u.a. die einkommensteuerlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung in den Bereich der Körperschaftsteuer übernommen. Daraus folgt, dass die Betriebsvermögenseigenschaft von Wirtschaftsgütern bei Körperschaftsteuersubjekten nach den gleichen Grundsätzen wie bei Einkommensteuersubjekten zu beurteilen ist (vgl. z.B. VwGH 16.5.2007, 2005/14/0083, VwSlg 8229/F). Gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 sind bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind alle Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG1988) den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 EStG 1988) zuzurechnen.

30 Im Falle einer Verschmelzung nach Art. I UmgrStG hat die übertragende Körperschaft bei der Ermittlung des Gewinnes für das mit dem Verschmelzungsstichtag endende Wirtschaftsjahr das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften ergibt (§ 2 Abs. 1 UmgrStG). Die übernehmende Körperschaft hat nach § 3 Abs. 1 UmgrStG die zum Verschmelzungsstichtag steuerlich maßgebenden Buchwerte im Sinne des § 2 fortzuführen. Gemäß § 4 Z 1 lit. a UmgrStG findet der Übergang der Verluste der übertragenden Körperschaft nur "im Rahmen der Buchwertfortführung" statt.

31 Das Bundesfinanzgericht hat die Tätigkeit der T GmbH, die im Betrieb zweier Seilbahnen und eines Kongresszentrums bestand, vor der Verschmelzung (jedenfalls ab 2004) als Liebhaberei eingestuft. Gegen diese rechtliche Beurteilung wendet sich die Revision nicht. Stellt die Tätigkeit Liebhaberei dar, kann das dieser Tätigkeit gewidmete Vermögen kein Betriebsvermögen der T GmbH sein. Es stellt außerbetriebliches Vermögen der T GmbH dar; für solches Vermögen können - ungeachtet dessen, ob es sich dabei um einen Liebhabereibetrieb oder um sonstiges Liebhabereivermögen handelt - keine steuerlichen Buchwerte bestehen.

32 Indem dieses steuerlich neutrale Vermögen im Wege des Zusammenschlusses auf die T GmbH Nfg. & Co KG übertragen worden ist, der mangels einer anderen Tätigkeit keine steuerliche Relevanz zukommt, wird dieses Vermögen bei der T GmbH durch den Kommanditanteil repräsentiert; dadurch hat sich an der steuerlichen Beurteilung dieses Vermögens der T GmbH nichts geändert. Somit ist im Wege der Verschmelzung der T GmbH mit der Revisionswerberin ein dem Privatvermögen der T GmbH zuzuordnender Kommanditanteil, dem naturgemäß keine steuerlichen Buchwerte beigemessen werden können, auf die Revisionswerberin übergegangen.

33 Die Revision weist zutreffend darauf hin, dass gemäß § 4 Z 1 lit. a UmgrStG Verluste der übertragenden Gesellschaft auf die übernehmende Gesellschaft nur übergehen können, wenn es zur Buchwertfortführung kommt und die Verluste dem übertragenen Betrieb, Teilbetrieb oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen zuordenbar sind. Das diesbezüglich zentrale Vorbringen besteht darin, dass das Kriterium der Buchwertfortführung im Revisionsfall erfüllt sei, weil im Zuge der Verschmelzung Liebhabereivermögen übernommen worden sei und die Verschmelzung zu keiner Aufwertung dieses Vermögens geführt habe.

34 Die Revision verkennt allerdings, dass dem außerbetrieblichen Vermögen einer GmbH (auch in Form eines Kommanditanteils) zwar unternehmensrechtlich, nicht aber steuerlich Buchwerte zuzuordnen sind.

35 § 4 Z 1 lit. a UmgrStG verlangt - wie bereits ausgeführt - die steuerliche Buchwertfortführung, also den Übergang von steuerlichen Buchwerten. Diese Voraussetzung ist im Revisionsfall nicht erfüllt. Die Revision erweist sich schon deswegen als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

36 Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014. Wien, am 3. April 2019

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2019:RO2017150030.J00

Im RIS seit

12.07.2019

Zuletzt aktualisiert am

12.07.2019

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

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at