

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den seit 13.11.2018 zuständigen Richter Dr. R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Porzellangasse 51, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 13.3.2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 7.1.2008 betreffend Körperschaftsteuer 2001-2003 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung

I. zu Recht erkannt: Die Beschwerde betreffend Körperschaftsteuer 2002 und 2003 wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. beschlossen: Die Beschwerde betreffend Körperschaftsteuer 2001 wird gemäß § 256 Abs 3 BAO als gegenstandslos erklärt.

III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die bei der beschwerdeführenden Kapitalgesellschaft (Bf) vorhandenen Teilbetriebe TB1, TB2 und TB3 sind zum Stichtag 31.12.2001 in die zuvor neu gegründeten X TB1 GmbH, X TB2 GmbH und Y TB3 GmbH nach Art VI UmgrStG abgespalten worden. Zum selben Stichtag ist die Y TB3 GmbH in eine KG mit der X TB3 GmbH als Komplementärin (Arbeitsgesellschafter) und der Bf als zu 100% beteiligter Kommanditistin umgewandelt (Art II UmgrStG) worden.

Im Zuge einer **Außenprüfung** wurde festgestellt, aus den Jahren 1999 und 2000 stammende Verlustvorträge (umgerechnet 3.182.555,49 bzw 2.036.080,90 Euro, in Summe 5.645.517,03 Euro) seien im Jahr 2001 im Ausmaß von 426.880,64 Euro ausgleichsfähig gewesen, der verbleibende Rest könne in den Folgejahren nicht zur Gänze von der Bf geltend gemacht werden, sondern sei auf die einzelnen Teilbetriebe aufzuteilen. Die Aufteilung sei mangels getrennter Aufzeichnungen für die Teilbetriebe zu schätzen. Dabei entfielen auf den TB3 im Jahr 1999 2.075.026,18 Euro und im Jahr 2000 der gesamte Verlustvortrag, auf den TB2 der restliche Verlustvortrag des Jahres 1999 (1.107.529,31 Euro).

Die auf die TB3 KG übergegangenen Verluste seien deren Mitunternehmern zuzurechnen und könnten daher zur Gänze von der Bf geltend gemacht werden. Die auf die TB2 GmbH

übergegangenen Verluste stellten im Rahmen der seit 1.1.2002 bestehenden Organschaft (bzw in der Folge Gruppe) vororganschaftliche Verluste dar, die nur nach Maßgabe der eigenen Gewinne des Organs (Gruppenmitgliedes) bei der Bf verwertbar seien.

Strittig ist nun das Schicksal jener Verluste, die bei der Bf im Jahr 1999 im Teilbetrieb TB2 entstanden sind.

In der **Berufung** (nunmehr Beschwerde, § 323 Abs 38 BAO) wird zunächst vorgebracht, die Schätzung durch die Bp sei unzutreffend. Für die Aufteilung sei das Betriebsergebnis vor Zinsen laut Protokoll der 5. AR-Sitzung herangezogen worden, das im Jahr 1999 zwar auf einzelerfassten Umsätzen basiere, die Herstellkosten seien jedoch auf Basis von Standardherstellkosten den einzelnen Teilbereichen zugeordnet worden. Wie sich jedoch auch dem Protokoll der 5. AR-Sitzung entnehmen lasse, sei im Bereich TB3 eine Mindermenge von 990 Tonnen, im TB2 von bloß 328 Tonnen erzielt worden. Diese Beschäftigungsabweichung sei zu berücksichtigen. Weiters sei dem Protokoll zur 2. bzw 3. AR-Sitzung zu entnehmen, dass die Herstellkosten im TB3 wegen Qualitätsproblemen weit über den kalkulierten Werten lägen bzw im TB3 massive Ausschuss- und Nutzungsgradprobleme mit einem Potential von rund 0,9 Mio Euro bestünden. Eine Ist-Nachkalkulation auf Produktebene sei erst Mitte 2003 eingeführt worden. Lege man einen auf Basis des Soll-Ist-Vergleiches 2004 ermittelten Umwertungsfaktor auf die Standardherstellkosten des Jahres 1999 um, ergebe das eine Erhöhung des Bruttoüberschusses im Bereich TB2 von 1,4 Mio Euro.

Eine entsprechend adaptierte Schätzung ergebe, dass der nach 2001 verbleibende Verlustvortrag aus dem Bereich TB2 nur 448.740 Euro betrage und der Rest dem TB3 zurechenbar sei. Im Zuge der Umgründung sei aber von der Bf bereits 2002 eine Schätzung vorgelegt worden, die auf den ab dem Jahr 2000 bereits vorhandenen Berechnungen der Umsatzrendite von TB2 und TB1 (basierend auf der ab dem Jahr 2000 dort vorhandenen Profitcenterrechnung) beruhe. Diese Berechnung führe im Bereich TB3 zu einem Ergebnis von -6,3 Mio und im Bereich TB2 von +1,4 Mio Euro. Damit seien die Verluste des Jahres 1999 zur Gänze dem TB3 zuzurechnen.

Weiters wird in der Berufung vorgebracht, bei Körperschaften, die ihren Gewinn nach § 7 Abs 3 KStG ermitteln, finde weder ein horizontaler noch vertikaler Verlustausgleich statt, sondern ein bloß innerbetrieblicher Verlustausgleich (*Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG, § 7 Rz 44 [nunmehr *Heinrich in Renner/Strimitzer/Vock*, KStG, § 7 Tz 112]). Da aber derartige Körperschaften nicht verpflichtet seien, steuerliche Einkünfte der verschiedenen Einkunftsquellen getrennt zu ermitteln, sei der in § 35 UmgrStG vorgesehene objektbezogene Verlustübergang systemwidrig. Er dürfe daher nicht überspitzt zu Lasten des Steuerpflichtigen vorgenommen werden, vielmehr sei die für ihn günstigste Vorgehensweise anzuwenden.

Verluste seien primär den einzelnen Quellen direkt zuzurechnen (UmgrStR 2000 Rz 197), was seitens der Bf eine Zuordnung des gesamten Verlustvortrages zum Bereich TB3 ergeben habe. Folge man hingegen der Schätzung der belangten Behörde, so

entspreche die von ihr vorgenommene Verrechnung der Ergebnisse der Teilbetriebe untereinander weder dem Gesetz noch der Verwaltungspraxis und der Rechtsprechung. Dem Steuerpflichtigen sei es nämlich freigestellt, in welcher Reihenfolge er den innerbetrieblichen Verlustausgleich vornehme (EStR 2000 Rz 152; VwGH 99/14/0250). Die Literatur räume ein, dass für nicht eindeutig zuordenbare Verluste ein Wahlrecht bestehe, sie zurückzubehalten oder zu übertragen (*Wiesner*, RWZ 1999/1).

Laut Schätzung der Bp setze sich der Verlust 1999 wie folgt zusammen: TB3 rd. -4,3 Mio, TB2 rd. -2,3 Mio, TB1 +2,9 Mio Euro. Im Rahmen des innerbetrieblichen Verlustausgleiches könne somit der gesamte Verlust aus dem Bereich TB2 bereits mit dem Gewinn aus dem TB1 verrechnet werden, womit der Verlustvortrag des Jahres 1999 zur Gänze dem Bereich TB3 zuzurechnen sei.

Letztlich sei es von der belangten Behörde inkonsequent, zwar die Verluste den Teilbetrieben zuzurechnen, die Verrechnung im Jahr 2001 jedoch nicht auch auf Ebene der einzelnen Teilbetriebe vorzunehmen.

In der **Stellungnahme** führt die belangte Behörde aus, im Jahr 1999 sei der zum Teilbetrieb TB2 gehörende Bereich TB2a stillgelegt worden. Die wesentlich höheren Auslauf- bzw Verlagerungskosten haben das Betriebsergebnis deutlich beeinflusst (Protokoll der 5. AR-Sitzung). Der Bereich TB2 sei für sich in allen Jahren (1999-2001) positiv gewesen (im Schnitt +1,5 Mio), die Schließung des Bereiches TB2a habe den Verlust 1999 verursacht. Die Daten stammten aus dem Zahlenmaterial des AR, das in die NS über die Schlussbesprechung aufgenommene Berechnungsschema sei mit Untertützung der steuerlichen Vertreter erstellt worden.

Die "Verbesserung der Schätzung" sei erstmals in der Berufung vorgebracht worden und weise folgende Unschlüssigkeiten auf: Aus Verhältnissen des Jahres 2004 könne nicht auf das Jahr 1999 geschlossen werden, zumal Serien des Streitjahres im Jahr 2004 bereits ausgelaufen seien. Die Schätzung der Bf sei schon deshalb nicht zielführend, weil auf die Schließungskosten des TB2a nicht eingegangen worden sei, die vorsichtig geschätzt 2,2-2,5 Mio Euro betragen hätten (laut Protokoll der 5. AR-Sitzung).

Die im Jahr 2002 vorgelegte Schätzung basiere eben auf den Jahren ab 2000 und berücksichtige somit nicht die Stilllegungskosten des Bereiches TB2a sowie, dass dieser Verlustbereich die Ergebnisse ab dem Jahr 2000 nicht mehr beeinflusse. Zu der von der Bf aufgeworfenen Rechtsfrage empfehle die Bp die Befassung des bundesweiten Fachbereiches oder eine Direktvorlage an den UFS, um eine Verzögerung der Rechtsmittelerledigung hintanzuhalten.

In einer **Gegenäußerung** trifft die Bf Ausführungen zu den Differenzen zwischen kostenrechnerischen Daten, aus denen die Bp ihre Schätzung ableite, und Berechnungen auf Basis von Ist-Ergebnissen, aus denen die Bf ihre Schätzung ableite. Zur Schätzung der Schließungskosten des Bereiches TB2a stellt die Bf lediglich fest, diese sei aus den vorliegenden Unterlagen nicht nachvollziehbar.

In der **mündlichen Verhandlung** wird die Beschwerde betreffend Körperschaftsteuer 2001 zurückgezogen, weil Auswirkungen der Verlustaufteilung erst in den Folgejahren eintreten, und ergänzend vorgebracht: TB2a und TB2 gehörten wirtschaftlich und technisch derart zusammen, dass auch bei Einstellung der TB2a - Produktion das verlusterzeugende Vermögen im Teilbetrieb TB2 weiter vorhanden ist und auch der Betriebsumfang sich nicht derart verändert hat, dass die Vergleichbarkeit iSd § 4 Z 1 lit c UmgrStG abhandeln käme. Die basierend auf den Berechnungen der Bp durch die Bf vorgenommenen Adaptierungen der Verlustaufteilung beinhalten durch die Ableitung aus den Berechnungsdaten der Bp auch die Schließungskosten des Bereiches TB2a und erscheinen letztlich auch der belangten Behörde plausibel. Das VwGH-Erkenntnis vom 13.9.2018, Ro 2016/15/0010, treffe laut Bf zum Ausgleich positiver und negativer Teilbetriebe keine Aussage.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Entscheidungswesentlicher Sachverhalt ist, dass im Zuge einer Spaltung zum 31.12.2001 offene Verlustvorträge aus dem Jahr 1999 im Ausmaß von 448.740 Euro dem Teilbetrieb TB2 zuzurechnen sind. Dieser Teilbetrieb ist derart abgespalten worden, dass seine Verlustvorträge nicht von der Bf verwertet werden können. Seitens der Bf wird jedoch vorgebracht, im Rahmen des innerbetrieblichen Verlustausgleiches des Jahres 1999 könnten die Verluste des Teilbetriebes TB2 mit den Gewinnen des Teilbetriebes TB1 (rund 2,9 Mio Euro) derart ausgeglichen werden, dass die offenen Verlustvorträge gänzlich dem Teilbetrieb TB3 zuzurechnen wären, der nach der Spaltung steuerlich der Bf zusteht.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den Parteivorbringen und den in der mündlichen Verhandlung getroffenen Feststellungen zur Höhe des Verlustvortrages, der nach dem Umgründungsstichtag dem TB2 zuzurechnen ist.

Bei Spaltungen war im Jahr 2001 § 8 Abs 4 Z 2 KStG nach Maßgabe des § 4 UmgrStG anzuwenden (§ 35 UmgrStG idF vor BGBl I 2003/71). Im Jahr 2003 wurde der Verweis des § 35 UmgrStG von § 4 auf § 21 UmgrStG geändert, um parallel zum Verweis des § 32 auf § 12 UmgrStG auch für Verluste die Regelungen des Art III zur Anwendung zu bringen (59 BlgNR XXII. GP). Materiell ist dadurch auf den Streitfall bezogen keine Änderung eingetreten.

Sowohl § 4 Z 1 lit a, c als auch § 21 UmgrStG sehen vor, dass Verluste der übertragenden Körperschaft bzw des Einbringenden, die bis zum Verschmelzungs- bzw Einbringungsstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, ab dem diesem Stichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft gelten, als sie den übertragenen Betrieben oder Teilbetrieben zugerechnet werden können und das übertragene Vermögen am Verschmelzungsstichtag tatsächlich vorhanden und vergleichbar ist.

Dabei gelten Verluste als "verrechnet", wenn sie zur Minderung des Einkommens iSd § 7 Abs 2 KStG geführt haben. Auf den Gesamtbetrag der "nicht verrechneten" Verluste findet die Spezialregelung des objektbezogenen Verlustvortrages nach § 35 UmgrStG

iVm § 21 UmgrStG [bzw § 4 UmgrStG] Anwendung. Eine willkürliche (sei es eine vorrangige, sei es eine nachrangige) Verrechnung von dem abgespaltenen Teilbetrieb zuzurechnenden laufenden Verlusten mit laufenden Gewinnen des zurückbehaltenen Teilbetriebes stünde im Widerspruch zu den Grundsätzen des objektbezogenen Verlustvortragsübergangs (VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0010).

Wenn die Bf ins Treffen führt, nach stRsp sei es dem Steuerpflichtigen bei der Einkommensermittlung (§ 2 EStG) freigestellt, in welcher Weise er den innerbetrieblichen Verlustausgleich vornimmt (Verweis auf VwGH 24.2.2004, 99/14/0250), so ist dazu anzumerken, dass die Anwendung dieses Judikates auf den innerbetrieblichen Verlustausgleich zwischen Teilbetrieben zu weitreichend erscheint. Der VwGH hat nämlich dort folgendes ausgesprochen (VwGH 24.2.2004, 99/14/0250): *"Für den innerbetrieblichen Verlustausgleich ordnet das Gesetz eine vorrangige Verrechnung des laufenden Verlustes mit dem Gewinn aus dem Wechsel der Gewinnermittlungsart nicht an. Der Gewinn oder Verlust aus einer Einkunftsquelle setzt sich aus einer Reihe von Komponenten zusammen. Das Gesetz regelt nicht, in welcher Reihenfolge bei Ermittlung des Gewinnes/Verlustes aus einer Einkunftsquelle positive und negative Komponenten zu verrechnen sind. Das Gesetz stellt nicht darauf ab, ob einzelne Komponenten zu Beginn des Jahres, andere erst im Laufe des Jahres entstanden sind. Solcherart ist es dem Steuerpflichtigen freigestellt, in welcher Weise er den innerbetrieblichen Verlustausgleich vornimmt (Hinweis zum innerbetrieblichen Verlustausgleich Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 2 Tz 53)."*

Solcherart steht es dem Steuerpflichtigen auch frei, beispielsweise den laufenden Verlust mit dem Gewinn aus der Veräußerung (und nicht primär mit einem nach § 37 begünstigt zu versteuerndem Übergangsgewinn) zu verrechnen (*Fuchs in Hofstätter/Reichel*, EStG⁶⁶, § 2 Tz 118). Die Aussage des VwGH bezieht sich somit auf Wahlrechte, die dem Steuerpflichtigen im Zusammenhang mit unterschiedlich zu besteuern den Einkünften einer Einkunftsquelle zustehen.

Aus der vom VwGH zitierten Literaturstelle (*Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, § 2 Tz 53) ist nichts für den gegenständlichen Fall zu gewinnen, denn das dortige Beispiel lässt den vorrangigen Ausgleich des laufenden Verlustes des mit Gewinn veräußerten Betriebes A mit dem laufenden Gewinn des Betriebes B nicht zu; vielmehr gehe der innerbetriebliche Verlustausgleich im Rahmen des Betriebes A vor). Der Verweis im VwGH-Erkenntnis vom 24.2.2004 auf *Quantschnigg/Schuch* lässt im Zusammenhang mit seinen Ausführungen somit den Schluss zu, dass ein innerbetrieblicher selektiver Verlustausgleich nur im Rahmen des selben Betriebes erfolgen kann, nicht übergreifend mit anderen Betrieben. Bezogen auf die Spezialnormen des UmgrStG zur objektbezogenen Verlustzuordnung ist die Zuordnungsschranke das jeweils tatbestandliche Umgründungsvermögen (Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil), womit zwischen einzelnen umgründungsfähigen Teilbetrieben keine gezielte Saldierung grundsätzlich gleich zu besteuender Einkommensteile in Betracht kommt.

Auf ein Wahlrecht, Ergebnisse einzelner Teilbetriebe selektiv zu saldieren, kann schon die ältere VwGH-Rechtsprechung (VwGH 24.2.2004, 99/14/0250) somit nicht hinauslaufen, wie auch das jüngste Erkenntnis (VwGH 13.9.2018, Ro 2016/15/0010) bestätigt, in dem der VwGH neben den bereits weiter oben erwähnten Punkten insbesondere ausgeführt hat:

- Der 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).
- Der Spezialregelung des § 35 UmgrStG wird nur durch eine objektbezogene Zuordnung entsprochen.
- 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) ist gesetzlich nicht vorgesehen.

Es ist herrschende Meinung, dass Verluste primär den einzelnen Verlustentstehungsquellen (Betriebe oder Teilbetriebe) direkt zuzuordnen sind. Nur wenn keine eindeutige Zuordnung der Verluste zu den noch vorhandenen und nicht mehr vorhandenen Betrieben, Teilbetrieben bzw. nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen möglich ist, ist eine sachgerechte Aliquotierung der Verlustvorträge vorzunehmen (UmgrStR 2002 Rz 197 f; *Kofler/Six in Kofler*, UmgrStG⁷, § 4 Rz 84; *Bruckner* in FS Werilly 83; *Bruckner*, ÖStZ 2004/759, 359; *Hügel*, Grenzüberschreitende und nationale Verschmelzungen im Steuerrecht (2009), § 4 Rz 54).

Die Aliquotierung ist im Regelfall durch Schätzung vorzunehmen. Dies wird insbesondere bei Vorliegen mehrerer Teilbetriebe ohne separate Ergebnisermittlung zutreffen (*Fuhrherr in Kofler*, UmgrStG⁷, § 21 Rz 25; *Peklar*, Verluste im Umgründungssteuerrecht (2001), 74).

Eine Schätzung wurde von der belangten Behörde durchgeführt, wobei letztlich im Zuge der mündlichen Verhandlung festgestellt worden ist, dass nach notwendigen Adaptierungen der dem Teilbetrieb TB2 zuzurechnende Verlustvortrag mit einem Anteil von 448.740 Euro sachgerecht erscheint. Da somit die Verluste eindeutig zugewiesen worden sind, kommt ein Wahlrecht aufgrund fehlender eindeutiger Zuordenbarkeit (*Wiesner*, RWZ 1999/1, 2) nicht in Betracht.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes hat sich der VwGH im Erkenntnis vom 13.9.2018, Ro 2016/15/0010, hinreichend deutlich zur strittigen Rechtsfrage geäußert.

Wien, am 16. Juli 2019