



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Dr. Ursula Leopold und die weiteren Mitglieder Dr. Andrea Ornig, Dr. Bernhard Koller und Mag. Petra Kühberger über die Berufung der Bw., vertreten durch ebit consulting GmbH Steuerberatungsgesellschaft, Liechtensteinstraße 45a/6, 1090 Wien, vom 12. Mai 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 15. März 2011 betreffend Körperschaftsteuer 2007 nach der am 12. September 2013 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine juristische Person in der Form einer Aktiengesellschaft. Sie hielt bis 2002 Kommanditanteile an der L.KG (im Folgenden kurz KG).

Mit dem Einbringungsvertrag vom 13. Dezember 2002 brachte die Bw. ihre Kommanditanteile rückwirkend mit 30. September 2002 in die L.GmbH (nunmehr B.GmbH) als übernehmende Gesellschaft ein.

Die Bw. berücksichtigte in der Körperschaftsteuererklärung 2001 bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb eine Verlustzuweisung von der KG in der Höhe von -27.948.933,92 €.

Im Zuge einer bei der Bw. über die Veranlagungsjahre 2000 bis 2002 durchgeführten Außenprüfung verminderte der Prüfer diesen Verlustanteil auf -21.342.502,96 €. (Bericht vom 6. August 2007, ABNr. 04).

Am 17. September 2007 erließ das Finanzamt, den Feststellungen des Prüfers folgend, im wieder aufgenommenen Verfahren den Körperschaftsteuerbescheid 2001. Dieser erwuchs in Rechtskraft.

Der an die KG ergangene Feststellungsbescheid vom 15. November 2007, in dem die Einkünfte der KG aus Gewerbebetrieb mit nunmehr -21.598.150,48 € (statt -21.342.502,96 € laut Prüfer) festgestellt und zur Gänze der Bw. zugerechnet wurden, führte nach der Aktenlage zu keiner Änderung des Körperschaftsteuerbescheides 2001 bei der Bw. (siehe dazu den Aktenvermerk vom 13. März 2008, wonach der geänderte Verlustanteil bereits vom Prüfer erfasst worden und daher keine Bescheidänderung erforderlich sei).

Im Jahr 2002 wurde der Bw. mit dem an die KG ergangenen Bescheid vom 15. November 2007 im Rahmen der Einkünftefeststellung gemäß § 188 BAO ein Verlustanteil in der Höhe von -5.530.812,50 € zugewiesen.

Gegen diesen Feststellungsbescheid 2002 brachte die KG das Rechtsmittel der Berufung ein und führte darin aus, die Kommanditanteile der Bw. an der KG seien in die L.GmbH eingebracht worden. Nach dem Einbringungsvertrag stünden Gewinnausschüttungen auf den eingebrachten Kommanditanteil ab einschließlich 1. Jänner 2002 der L.GmbH zu. Die Verlusttangente sei im Jahr 2002 daher nicht mehr der Bw., sondern bereits der L.GmbH zuzurechnen.

Mit dem Bescheid vom 1. Februar 2010 in der gemäß § 293 BAO berichtigten Fassung vom 24. Juni 2010 wurde der Berufung der KG gegen den Feststellungsbescheid 2002 stattgegeben und der Verlustanteil in der Höhe von -5.530.812,50 € zur Gänze der B.GmbH (zuvor L.GmbH) zugerechnet.

Im Zuge einer bei der Bw. über die Veranlagungsjahre 2003 bis 2006 durchgeführten Außenprüfung (Bericht undatiert, ABNr. 08) berechnete der Prüfer in Tz 12 die Höhe der vortragsfähigen Verluste zum 1. Jänner 2003 mit -22.639.505,00 €. Aus der Berechnung ist ersichtlich, dass der Verlust des Jahres 2001 in der Höhe von -50.859.009,25 € um die der Bw. im Feststellungsbescheid vom 15. November 2007 zugewiesene Verlusttangente der KG in der Höhe von -21.598.150,48 € vermindert wurde („Verlust 2001 lt. BP: -50.859.009,32 davon werden bei der KG berücksichtigt: -21.598.150,48 €“).

Am 15. März 2007 erließ das Finanzamt an die Bw. – seit dem Veranlagungsjahr 2005 Gruppenträgerin – den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2007, in dem das Einkommen der Gruppe nach Berücksichtigung eines Verlustabzuges in der Höhe von 2.048.568,96 € mit 8.219.639,48 € festgestellt und die Körperschaftsteuer 2007 mit 1.997.335,93 € festgesetzt wurde.

In der gegen diesen Bescheid gerichteten Berufung vom 12. Mai 2011 führte die Bw. aus, vortragsfähige Verluste seien nicht im erforderlichen Ausmaß anerkannt worden. Die korrekte Höhe der Verlustvorträge am 1. Jänner 2007 betrage 29.477.189,03 €. Dieser Betrag ergebe sich aus dem im Zuge der Außenprüfung ermittelten Wert zum 1. Jänner 2002 und den Verrechnungen mit steuerlichen Gewinnen der Folgejahre unter Berücksichtigung der Änderungen durch die Betriebsprüfung und durch Berufungen.

Mit dem Einbringungsvertrag vom 13. Dezember 2002 habe die Bw. ihre Kommanditanteile in die L.GmbH eingebracht. Die Rechtsfolge einer Einbringung sei gemäß § 21 UmGrStG unter anderem der Übergang der Verlustvorträge in die übernehmende Gesellschaft.

Das rechtmäßige Zustandekommen einer Einbringung nach Art. III UmGrStG setze voraus, dass alle Anwendungsvoraussetzungen des § 12 UmGrStG kumulativ erfüllt seien. Im gegenständlichen Fall sei die Erstellung einer Bilanz der Mitunternehmerschaft und der gebotene Nachweis des positiven Verkehrswertes der eingebrachten Mitunternehmeranteile unterblieben, ebenso sei die dem Einbringungsvertrag beigelegte Einbringungsbilanz mit dem vorliegenden Sachverhalt nicht in Einklang zu bringen. Die Einbringung falle somit nicht unter das UmGrStG, weshalb auch die Rechtsfolge des § 21 UmGrStG nicht eintrete.

Dies sei von der Finanzverwaltung bisher ebenso beurteilt worden.

Während der Schlussbesprechung der über die Jahre 2003 bis 2006 durchgeführten Betriebsprüfung im Jahr 2009 seien die Feststellungen der vorangegangenen Betriebsprüfungen hinsichtlich der bestehenden Verlustvorträge überraschend in Frage gestellt worden. In diesem Gespräch sei von Seiten der Bw. auf die Existenz und Verwertbarkeit der Verlustvorträge aus der Mitunternehmerschaft KG hingewiesen worden.

Ein diesen Sachverhalt betreffendes, bei U in Auftrag gegebenes Gutachten liege der Berufung bei. Dieses bestätige die bisherige Ansicht der Finanzverwaltung, dass es sich um eine formal fehlerhafte Einbringung handle, die nicht unter das UmgrStG falle.

Das Abgehen von dieser Rechtsansicht wirke sich erstmals im Körperschaftsteuerbescheid 2007 aus.

Es werde beantragt, die Verlustvorträge der Bw. um die beiden Verluste 2001 und 2002 (-21.598.150,48 € bzw. -5.530.812,50 €) aus der KG zu erhöhen und das Einkommen der Gruppe 2007 mit 2.567.052,11 € (statt mit 8.219.639,48 €) festzusetzen.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 19. Februar 2013 wies das Finanzamt die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2007 als unbegründet ab.

Der Feststellungsbescheid 2001 gemäß § 188 BAO vom 15. November 2007 stelle den Verlust mit -21.598.150,48 € fest. Dieser werde zur Gänze der Bw. zugerechnet.

Gegen den Feststellungsbescheid 2002 vom 15. November 2007, mit welchem der Bw. ein Verlustanteil von -5.530.812,50 € zugewiesen wurde, habe die Bw. berufen und ausdrücklich begehrt, die Verlusttangente 2002 nicht mehr ihr, sondern der L.GmbH zuzurechnen. Diesem Antrag sei mit Berufungsvorentscheidung vom 1. Februar 2010 vollinhaltlich entsprochen worden. Zufolge des Grundlagenbescheides nehme die Bw. an den Ergebnissen der KG für 2002 nicht mehr teil.

Im Lichte dieser Tatsachen erweise sich das Rechtsmittelbegehren als unverständlich und zum Teil mutwillig, weil dieselbe steuerliche Vertreterin hinsichtlich des Verlustentstehungszeitraumes 2002 widersprüchliche Vorbringen erstatte, indem sie im abgeleiteten Verfahren die Erhöhung der zur Verfügung stehenden vortragsfähigen Verluste begehre, die Zuweisung dieser Verluste im Grundlagenbescheid aber bestreite.

Wäre die Bw. hinsichtlich des Jahres 2001 der Auffassung gewesen, es sei ihr ein Beteiligungsverlust aus der KG zuzurechnen, hätte sie diesen unmittelbar als Beteiligungsaufwand einzubuchen und in der Bilanz als Teil ihres Betriebsvermögens bzw. ihrer Verbindlichkeiten auszuweisen gehabt. Das Finanzamt könne zwölf Jahre nach dem maßgebenden Zeitpunkt nicht mehr feststellen, ob die Verlusttangente von 21.598.150,48 € nicht ohnehin im erklärten Jahresverlust von 50.859.009,25 € enthalten sei und somit einer Verwertung zugeführt wurde. Im Falle einer Unterlassung der Verwertung läge gegebenenfalls ein Mangel in der Bilanz vor, welche nur an der Wurzel und nicht erst Jahre später unter dem Eindruck möglicher Spätfolgen berichtigt werden könne.

Jede andere Vorgehensweise ließe außer Acht, dass über die Entstehung von Verlusten nur im Jahr der Entstehung entschieden werden könne, weil der Verlust nur dort Teil des Bescheidspruches sei und eine nachfolgende „Hinzufügung“ von Verlusten alle nur erdenklichen Rechtsverletzungen, wie insbesondere eine Durchbrechung der zwingend vorgegebenen Reihenfolge der Verlustverwertung – zunächst Verlustausgleich, danach Verlustabzug im jährlich höchstzulässigen Ausmaß – bewirken würde.

Ob die Umgründung erfolgreich zustande gekommen sei, oder ob die zum Streitgegenstand erhobenen Verluste zwischenzeitig sogar von anderen Steuerrechtssubjekten verwertet worden seien, könne als rechtsunerheblich dahingestellt bleiben.

Im Vorlageantrag vom 25. März 2013 betreffend Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2007 führte die Bw. aus, die Höhe der Verlustvorträge stehe fest, diese seien geprüft und

aktenkundig. Bei der Zuweisung der Verluste gehe es zum einen um die Zurechnung des noch nicht verbrauchten Verlustvortrages bis eingeschlossen Jahr 2001 in der Höhe von -21.598.150,48 € vor dem Hintergrund einer formal gescheiterten Einbringung; zum anderen um die steuerliche Zuordnung der Ergebnisverteilung aus dem laufenden Geschäftsjahr 2002 in der Höhe von -5.530.812,50 €. Der Einwand des Finanzamtes, es werde bezweifelt, dass die Verluste in der Vergangenheit tatsächlich entstanden seien und nicht richtig eingebucht worden wären, sei nicht verständlich, zumal das Finanzamt über alle die Verlustjahre betreffenden Unterlagen verfüge. Die in Frage stehenden Besteuerungszeiträume seien vom Finanzamt geprüft und die Verluste bestätigt worden. Die geänderte Meinung des Finanzamtes hinsichtlich der Verlustvorträge sei weder der Bw. noch der steuerlichen Vertretung zugegangen; diese sei der Bw. erst mit dem angefochtenen Bescheid vom 15. März 2011 bekannt geworden.

In der am 12. September 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurden folgende Beträge von beiden Parteien außer Streit gestellt:

Ausgangswert des Verlustvortrages zum 31.12.1999/1.1.2000: 841.408,90 €

Verlust 2000: -4.059.914,32 €

Durch Gewinne in den Jahren 2003 bis 2006 verbrauchte Verlustvorträge:

2003 233.153,35 €,

2004 6.567.754,19 €,

2005 4.566.066,25 €,

2006 8.400.653,42 €.

Hinsichtlich des Veranlagungsjahres 2002 erklärt der steuerliche Vertreter der Bw., dass die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes 2 vom 1. Februar 2010 unrichtig sei, weil die KG keinerlei Gewinne erzielt habe und deshalb eine Gewinnausschüttung ab 1. Jänner 2002 gar nicht habe stattfinden können. Im Einbringungsvertrag sei nur von Gewinnausschüttungen, nicht aber von Verlusten die Rede. Die Verluste seien tatsächlich von der einbringenden Gesellschaft übernommen worden. Die Bw. habe nie die Möglichkeit gehabt, in diesem Berufungsverfahren der KG Stellung zu nehmen. Im Vorlageantrag vom 25. März 2013 sei deshalb auch ein Antrag auf Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens für das Jahr 2002 gestellt worden.

Hinsichtlich des Veranlagungsjahres 2001 bringt der Vertreter der Bw. vor, die Feststellung des Prüfers im Bericht ABNr. 08 , Tz 12, wonach die der Bw. zugewiesene Verlusttangente in der Höhe von -21.598.150,48 € nicht bei der Bw. sondern bei der KG zu berücksichtigen sei, sei nicht begründet und daher für die Bw. nicht erkennbar gewesen.

Der Prüfer der Veranlagungsjahre 2000 bis 2002 habe hingegen die Rechtsansicht der Bw. vertreten, andernfalls hätte er den in Rede stehenden Verlust aus seiner Berechnung des Verlustvortrages herausnehmen müssen. Eine ausdrückliche Feststellung des Prüfers dazu gebe es nicht, allerdings habe er diese Rechtsansicht im Zuge der Prüfung mündlich vertreten. Die KG habe keinen positiven Verkehrswert gehabt, für deren Fortführung habe der angelaufene Verlust von über 53 Mio € von der Bw. abgedeckt werden müssen.

Der Einbringungsvertrag falle nicht unter das UmgrStG, weil keine Einbringungsbilanz erstellt worden sei, die KG insolvenzgefährdet gewesen sei und keinen positiven Verkehrswert gehabt habe. Ein Gutachten über den positiven Verkehrswert der KG im Zeitpunkt der Einbringung liege nicht vor, jedoch die Feststellung des Wirtschaftsprüfers, dass die Gesellschaft insolvenzgefährdet gewesen sei.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, es gäbe keine ausdrückliche Prüfungsfeststellung, in der von einem Scheitern der Einbringung nach den Vorschriften des UmgrStG die Rede sei, verwies auf seine bisherigen Ausführungen und beantragte die Abweisung der Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall die Höhe des Verlustvortrages der Bw. am 1. Jänner 2007.

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

Gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 sind als Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur, wenn die Verluste durch ordnungsgemäße Buchführung ermittelt worden sind und soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

Ausgehend von dem von der Bw. und der Abgabenbehörde unbestrittenen Ausgangswert des Verlustvortrages zum 31. Dezember 1999/1. Jänner 2000 in der Höhe von 841.408,90 € (siehe dazu die Eingabe der Bw. vom 26. November 2003 mit der Berechnung der Verlustvorträge der Jahre 1991 bis 1999 bzw. die Berechnung der Verlustvorträge des Prüfers im BP-Bericht vom 6. August 2007 über die Prüfungsjahre 2000 bis 2002), und unter Berücksichtigung des im Jahr 2000 angefallenen Verlustes im rechtskräftigen Körperschaftsteuerbescheid vom 13. September 2007 von -4.059.914,32 €, beträgt der Verlustvortrag der Bw. zum 1. Jänner 2001 4.901.323,22 € (841.408,90 € + 4.059.914,32 €).

Verlustabzug 2001

Mit dem Einbringungsvertrag vom 13. Dezember 2002 wurde der Kommanditanteil der Bw. an der KG an die L.GmbH rückwirkend zum 30. September 2002 unter Anwendung von Art. III UmgrStG übertragen.

Im Falle einer Einbringung im Sinne des Art. III UmgrStG wird der Verlustabzug im § 21 Z 1 UmgrStG wie folgt geregelt:

§ 18 Abs. 6 und 7 des EStG 1988 und § 8 Abs. 4 Z 2 des KStG 1988 sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen anzuwenden:

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.

Nach dem ausdrücklichen Wortlaut des § 21 Z 1 UmgrStG gelten daher abzugsfähige Verluste des Einbringenden, die dem übertragenen Vermögen zugerechnet werden können und bis zum Einbringungsstichtag entstanden und nicht verrechnet worden sind, als abzugsfähige Verluste der übernehmenden Körperschaft.

Nach den vorliegenden Aktenunterlagen (Bericht über die Außenprüfung vom 6. August 2007, ABNr. 04 , Körperschaftsteuerbescheid 2001 vom 17. September 2007) steht fest, dass in den Einkünften des Jahres 2001 (Verlust von -50.859.009,25 €) der aus der Beteiligung an der KG resultierende Verlust in der vom Prüfer festgestellten Höhe von -21.342.502,96 € enthalten ist.

Festzuhalten ist weiters, dass die mit dem Feststellungsbescheid vom 15. November 2007 für das Jahr 2001 der Bw. zugewiesenen Verluste aus der Mitunternehmerschaft in der Höhe von -21.598.150,48 € von dieser bis zum Einbringungsstichtag 30. September 2002 nicht verrechnet werden konnten (Verlustvortrag der Bw. zum Stichtag 1. Jänner 2001 4.901.323,22 €, Verlust im Jahr 2001 -50.859.009,25 €, Verlustabzug 2002 11.528.688,8 €).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird die Höhe eines Verlustes mit rechtskräftiger Wirkung im Einkommensteuerbescheid des Verlustjahres festgesetzt. Es wird damit im Sinne des § 92 Abs. 1 lit. b BAO eine abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache festgestellt (z.B. VwGH 20.2.2008, 2006/15/0026).

Die Berücksichtigung des Verlustes durch den Prüfer im Zuge der Außenprüfung über die Jahre 2000 bis 2002 bzw. die bescheidmäßige Zuweisung der Verluste von der KG an die beteiligte Bw. im Jahr 2001 erfolgte daher rechtmäßig, weil der Verlust in diesem Veranlagungsjahr entstanden bzw. der Bw. zugewiesen wurde. Wäre im Körperschaftsteuerbescheid 2001 der Verlustanteil der KG nicht berücksichtigt worden, hätte die Bw. diesen weder bis 31. Dezember 2002 bzw. – der Argumentation der Bw. folgend – nach dem 31. Dezember 2002 selbst verbrauchen noch gemäß § 21 UmgrStG im Zuge der Einbringung an die übernehmende Körperschaft übertragen können. Die Berücksichtigung der Verlusttangente im Jahr 2001 bei der Bw. hatte daher unabhängig von der vom Prüfer vertretenen Rechtsauffassung zu erfolgen, weil nach der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes rechtskräftig in dem Jahr über die Höhe eines Verlustes abzusprechen ist, in dem der Verlust entstanden ist.

Umgekehrt kann daher nicht, wie von der Bw. vertreten, aus der Berücksichtigung der Verlusttangente im Jahr 2001 geschlossen werden, der Prüfer sei von einer nicht dem UmgrStG unterliegenden Einbringung im Jahr 2002 ausgegangen. Dass der Prüfer diese Rechtsansicht vertreten hat, kann – wie auch die Bw. zugesteht – dem Prüfungsbericht ABNr. 04 nicht entnommen werden.

Über die Vortragsfähigkeit der in den Prüfungsjahren 2000 bis 2002 festgestellten Verluste ab dem 1. Jänner 2003 hatte der Prüfer hingegen nicht zu entscheiden, weil sein Prüfungsauftrag nur die Jahre 2000 bis einschließlich 2002 umfasste. Die Bw. kann sich daher auch nicht auf eine – nach ihrem Vorbringen mündlich – in ihrem Sinne vom Prüfer vertretene Rechtsansicht berufen.

Der Verlust von -21.598.150,48 € ist ohne Zweifel objektiv dem ab 30. September 2002 in die L.GmbH eingebrachten Anteil an der KG zuzurechnen. Nach dem Wortlaut des § 21 UmgrStG gilt er daher – trotz Berücksichtigung im Körperschaftsteuerbescheid 2001 der Bw. – ab dem dem Einbringungsstichtag 30. September 2002 folgenden Veranlagungszeitraum (daher ab 2003) nicht mehr als vortragsfähiger Verlust der einbringenden Bw., sondern der übernehmenden Körperschaft.

Insoweit die Bw. in diesem Zusammenhang vorbringt, „die geänderte Meinung der Finanzbehörde“ hinsichtlich der Verlustvorträge sei weder der Bw. noch ihrer steuerlichen Vertretung zugegangen, und ihr erst mit dem angefochtenen Bescheid vom 15. März 2011 bekannt worden, ist auf die Feststellung des Prüfers in der Niederschrift vom 30. Oktober 2009, ABNr. 08 , Tz 12 (der Bw. zu Händen ihrer steuerlichen Vertreterin zugestellt) sowie auf die Feststellungen des Prüfers im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 30. Juli

2009, ABNr. 161069/09, Tz 12 (der KG zu Handen der steuerlichen Vertreterin der Bw. zugestellt) zu verweisen.

Den Ausführungen der Bw. ist insoweit zuzustimmen, als die Minderung ihres Verlustes im Jahr 2001 um 21.598.150,48 € im Bericht ABNr. 08 nicht begründet wurde. Dass diese Feststellung für die Bw. mangels Begründung jedoch nicht ersichtlich gewesen sein sollte, ist nicht nachvollziehbar, weil der Prüfer unter Punkt 12 „Vortragsfähige Verluste“ die vortragsfähigen Verluste zum 1. Jänner 2003 laut der nachfolgenden Berechnung mit -22.639.5050,00 € berechnet hat. Die Nichtanerkennung der Verlusttangente von -21.598.150,48 € in der Berechnung ist unübersehbar.

Im Übrigen brachte die Bw. in der Berufung vom 12. Mai 2011 – im Widerspruch zu ihren Ausführungen in der mündlichen Verhandlung, wonach ihr die Nichtanerkennung des Verlustanteiles erstmals mit der Zustellung des Körperschaftsteuerbescheides 2007 vom 12. September 2013 bekannt geworden sei – vor, während der Schlussbesprechung der über die Jahre 2003 bis 2006 durchgeführten Betriebsprüfung im Jahr 2009 seien die Feststellungen der vorangegangenen Betriebsprüfungen hinsichtlich der bestehenden Verlustvorträge überraschend in Frage gestellt worden. Der Bw. war daher zweifelsohne vor der Erlassung des angefochtenen Körperschaftsteuerbescheides 2007 bekannt, dass die Verlusttangente von -21.598.150,48 € von der Abgabenbehörde ab dem Jahr 2003 nicht als Verlustvortrag anerkannt wurde.

In diesem Zusammenhang ist auch darauf zu verweisen, dass die der KG zugewiesenen Verluste, die die Bw. für sich reklamiert, von dieser zu einem Teil bereits verbraucht wurden. Der steuerlichen Vertreterin der KG, die gleichzeitig als steuerliche Vertreterin der Bw. fungierte, kann nicht verborgen geblieben sein, dass die Verluste in der Höhe von -21.598.150,48 € nunmehr bei der KG verrechnet wurden (siehe Bericht ABNr. 09/1 und Niederschrift vom 30. Juli 2009, ABNr. 09/2).

Zusammenfassend ist daher auszuführen, dass die Verluste der Bw. im Jahr 2001 zu Recht die Verlusttangente von -21.598.150,48 € enthielten. Der Prüfer der Veranlagungsjahre 2003 bis 2006 hingegen verminderte den Verlustvortrag der Bw. ab dem 1. Jänner 2003 auf Grund der Bestimmung des § 21 UmgrStG dem Grunde nach zu Recht um den Betrag von -21.598.150,48 €. Eine Änderung der Rechtsauffassung des Finanzamtes hat nicht stattgefunden, weil der Prüfer der Veranlagungsjahre 2000 bis 2002 nicht zuständig war, die Verwendung des Verlustvortrages ab 1. Jänner 2003 zu beurteilen.

Dass der Prüfer der Veranlagungsjahre 2003 bis 2006 den Verlust nicht der übernehmenden Körperschaft, sondern nach der Aktenlage der KG zuwies, ist im gegenständlichen Verfahren, das nur die Verluste der Bw. zum Gegenstand hat, nicht von Relevanz.

Zum in der Eingabe vom 12. Mai 2011 erstmals geäußerten Vorbringen, eine Einbringung nach Art. III UmgrStG habe im Jahr 2002 nicht stattgefunden, ist auszuführen:

§ 5 des Einbringungsvertrages vom 13. Dezember 2002 lautet:

Die Einbringung der Kommanditbeteiligung an der L.KG erfolgt zum Einbringungsstichtag 30.09.2002 unter Anwendung von Art. III UmgrStG. ...

Damit steht fest, dass der Wille der Vertragsparteien darauf gerichtet war, dass die Bw. im Jahr 2002 ihren Kommanditanteil in die übernehmende Gesellschaft *im Sinne der Vorschriften des UmgrStG* einbringt.

Weder aus den vorliegenden Aktenunterlagen noch dem Vorbringen der Bw. geht hervor, dass eine den Vorschriften des UmgrStG unterliegende Einbringung – bis zum Vorbringen der Bw. in der Berufung vom 12. Mai 2011 und somit erstmals neun Jahre nach dem Einbringungsvorgang – von einer der Verfahrensparteien bezweifelt wurde.

Der Gutachter U konnte bei der Erstellung des vorgelegten Gutachtens nicht auf vollständige Unterlagen zurückgreifen. So wird im Gutachten u.a. ausgeführt:

„Zur Frage des positiven Verkehrswertes kann mangels Unterlagen nicht Stellung bezogen werden“ ...

... "Ohne weitere Dokumente können wir die Rechtzeitigkeit und Richtigkeit nicht beurteilen"

...

Da das Gutachten daher nur auf der Grundlage nicht vollständig vorgelegter Unterlagen erstellt wurde, ist dieses von vornherein nicht im Sinne des Vorbringens der Bw. verwertbar.

Nach den Feststellungen im Gutachten habe ein Einbringungsvorgang nach den Regeln des Art. III UmgrStG nicht stattgefunden, weil nach den übermittelten Unterlagen „kein Nachweis erbracht werden könne“, dass

eine rechtzeitige Meldung beim zuständigen Finanzamt erstattet wurde,

eine nach Inhalt und Form aufgestellte Einbringungsbilanz zum 30. September 2002 vorgelegen sei,

nach den Regeln der Bewertungslehre und den umgründungssteuerlichen Bestimmungen ein positiver Verkehrswert des Mitunternehmeranteiles gegeben war, und

zum Einbringungsstichtag 30. September 2002 eine Bilanz der Mitunternehmerschaft vorgelegen sei.

Zur rechtzeitigen Vorlage des Einbringungsvertrages beim zuständigen Finanzamt stellt U im Gutachten unter Punkt 1. j) fest, die Bw. habe ihm mitgeteilt, dass der Finanzverwaltung der

Einbringungsvertrag und die Bilanz nach deren Errichtung zur Kenntnis gebracht wurden. Ohne weitere Dokumente könne aber deren Rechtzeitigkeit und Richtigkeit nach Ansicht des Gutachters nicht beurteilt werden. Wenn die Bw. daher dem Gutachter mitteilt, sie habe den Einbringungsvertrag der Abgabenbehörde vorgelegt, und die Rechtzeitigkeit der Vorlage an das Finanzamt im gesamten Berufungsverfahren nicht bestreitet, ist von einer rechtzeitigen Vorlage an die Abgabenbehörde auszugehen, auch wenn die diesbezüglichen Unterlagen auf Grund des zwischen der Einbringung und der Erstellung des Gutachtens liegenden langen Zeitraumes nicht mehr greifbar sind.

Gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG liegt eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes vor, wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz (§ 15) nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft (Abs. 3) tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, dass das Vermögen am Einbringungstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, für sich allein einen positiven Verkehrswert besitzt. Der Einbringende hat im Zweifel die Höhe des positiven Verkehrswertes durch ein begründetes Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen.

§ 4 des Einbringungsvertrages lautet:

Die Einbringung der Kommanditbeteiligung erfolgt auf Grundlage der Einbringungsbilanz zum 30.09.2002 (Beilage./1).

Zur vorliegenden Einbringungsbilanz zum 30. September 2002 stellte der Gutachter fest, die Höhe der „Einlage“ mit 37.187,82 € sei nicht nachvollziehbar, es sei weder der geforderte Inhalt noch die Form einer Einbringungsbilanz vorhanden.

Unbestritten ist, dass dem Einbringungsvertrag eine Einbringungsbilanz zum 30. September 2002 beilag und dem Erfordernis des UmgrStG entsprochen wurde. Zweifel an der Richtigkeit der Bilanz bzw. einzelner Bilanzansätze, verursacht durch die Nichtvorlage geeigneter Unterlagen, führen nicht dazu, von vornherein die Anwendbarkeit des UmgrStG auszuschließen.

Gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG hat der Einbringende im Zweifel die Höhe des positiven Verkehrswertes durch ein begründetes Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen.

Das Vorliegen eines Bewertungsachtens ist daher nicht zwingende Voraussetzung für eine Einbringung im Sinne des UmgrStG. Wie der Gutachter zu diesem Punkt ausführt, kann zur Frage des positiven Verkehrswertes mangels Unterlagen nicht Stellung bezogen werden.

Zuletzt wird die Nichtanwendbarkeit des UmgrStG behauptet, weil eine Bilanz der Mitunternehmenshaftung nicht erstellt worden sei. Ob diese tatsächlich, wie behauptet, nicht

erstellt oder nur nicht vorgelegt wurde, kann seitens der Behörde weder ermittelt noch beurteilt werden.

Die Einbringung sollte nach dem im Einbringungsvertrag ausdrücklich bekundeten Willen der Vertragsparteien unter das UmgrStG fallen. Wenn die Bw. daher die Anwendbarkeit des UmgrStG erstmals neun Jahre nach dem Einbringungsvorgang bezweifelt bzw. dessen Nichtanwendbarkeit behauptet, so hat sie die für ihre Rechtsansicht sprechenden Unterlagen lückenlos vorzulegen, umso mehr, als die einzige von ihr aus diesem Vorbringen relevierte Rechtsfolge die Zuerkennung eines Verlustvortrages von über 21 Millionen Euro ist, der einer anderen Gesellschaft im Firmengeflecht der Bw. zuerkannt und von dieser bereits (teilweise) verbraucht wurde.

Die Berücksichtigung des Verlustvortrages sowohl bei der Bw. als auch bei der KG im selben Veranlagungsjahr würde einen (systemwidrigen) doppelten Verlustabzug in ein und derselben Veranlungsperiode (wenn auch bei verschiedenen Steuerpflichtigen) bewirken.

Bestrebungen der KG, den ihr nach der in diesem Berufungsverfahren von der gleichen steuerlichen Vertreterin vertretenen Rechtsansicht nunmehr nicht zustehenden Verlustvortrag von -21.598.150,48 € ebenfalls zu revidieren, sind nicht aktenkundig.

Verlustabzug 2002

Der Verlust 2002 in der Höhe von -5.530.812,50 € wurde mit der formell und materiell in Rechtskraft erwachsenen, an die KG ergangenen Berufungsvorentscheidung vom 1. Februar 2010 der L.GmbH und nicht der Bw. zugewiesen. Rechtskraft eines Bescheides bedeutet nicht nur, dass dieser Bescheid nicht mehr mit Berufung angefochten werden kann, sondern auch seine Unwiderrufbarkeit und Unwiederholbarkeit (vgl. z.B. VwGH 17.4.2008, 2007/15/0278).

Somit kann, wie das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung ausführt, der Verlustanteil von -5.530.812,50 € nur bei der L.GmbH, nicht aber bei der Bw. als Verlustvortrag verrechnet werden.

Diese Ansicht vertritt offensichtlich auch die Bw., wenn sie auf den in der Eingabe vom 25. März 2013 gestellten Antrag auf Wiederaufnahme des Feststellungsverfahrens für die KG verweist.

Gemäß § 303 Abs. 2 BAO ist der Antrag auf Wiederaufnahme gemäß Abs. 1 binnen einer Frist von drei Monaten von dem Zeitpunkt an, in dem der Antragsteller nachweislich von dem Wiederaufnahmsgrund Kenntnis erlangt hat, bei der Abgabenbehörde einzubringen, die im abgeschlossenen Verfahren den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Gemäß § 305 BAO steht die Entscheidung über die Wiederaufnahme des Verfahrens der Abgabenbehörde zu, die den Bescheid in erster Instanz erlassen hat.

Die das Feststellungsverfahren der KG im Jahr 2002 abschließende Berufungsvorentscheidung vom 1. Februar 2010 (in der berichtigten Fassung vom 24. Juni 2020) wurde vom Finanzamt 2 erlassen, weshalb diesem Finanzamt und nicht dem Berufungssenat die Entscheidung über den Wiederaufnahmsantrag zusteht.

Der Verlustvortrag der Bw. zum 31. Dezember 2001/1. Jänner 2002 beträgt 55.760.332,47 € (Stand zum 1. Jänner 2001: 4.901.323,22 € + Verlust laut Körperschaftsteuerbescheid 2001 vom 17. September 2007 in der Höhe von -50.859.009,25 €).

Da die Bw. im Jahr 2002 einen Gewinn in der Höhe von 11.528.688,84 € erzielte und im Körperschaftsteuerbescheid 2002 (gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderter Bescheid) vom 24. Juni 2008 ein Verlustabzug in gleicher Höhe erfolgte, beträgt der verbleibende Verlustabzug zum 31. Dezember 2002/1. Jänner 2003 insgesamt 44.231.643,63 € (55.760.332,47 € - 11.528.688,84 €).

Dieser Betrag ist nach den obigen Ausführungen zum Jahr 2001 um den auf den eingebrachten Kommanditanteil entfallenden Verlust zu vermindern. Die Kürzung erfolgt im Ausmaß der vom Prüfer im Veranlagungsjahr 2001 anerkannten Verlusttangente in der Höhe von -21.342.502,96 € (Tz. 10 des Berichtes über die Außenprüfung vom 6. August 2007, Körperschaftsteuerbescheid vom 17. September 2007) und nicht im Ausmaß des im Bescheid vom 15. November 2007 festgestellten Verlustes im Ausmaß von -21.598.150,48 €, weil eine Bescheidänderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO auf Grund der Mitteilung über die gesonderte Feststellung vom 15. November 2007 seitens des Finanzamtes nach der Aktenlage unterblieben ist. Der Verlustabzug zum 1. Jänner 2003 beläuft sich daher auf 22.889.140,67 € (44.231.643,63 € - 21.342.502,96 €).

Unbestritten sind die Verlustabzüge in den Veranlagungsjahren 2003 bis 2006 auf Grund der folgenden, in Rechtskraft erwachsenen Jahresbescheide:

Körperschaftsteuerbescheid 2003 (BVE) vom 23. September 2011, Verlustabzug 233.153,35 €, Körperschaftsteuerbescheid 2004 vom 4. März 2011, Verlustabzug 6.567.754,19 €, Körperschaftsteuerbescheid 2005 vom 4. März 2011, Verlustabzug 4.566.066,25 €, und Körperschaftsteuerbescheid 2006 (BVE) vom 23. September 2011, Verlustabzug 8.400.653,42 €.

In den Jahren 2003 bis 2006 wurden daher insgesamt 19.767.627,21 € an Verlustvorträgen verbraucht, sodass der Bw. zum 1. Jänner 2007 noch ein Verlustvortrag in der Höhe von 3.121.513,46 € zur Verfügung steht (22.889.140,67 € - 19.767.627,21 €).

Dieser Verlustvortrag ist in der Körperschaftsteuerveranlagung des Jahres 2007 in voller Höhe zu berücksichtigen, weil in Bezug auf den festgestellten Gesamtbetrag der Einkünfte von 10.268.208,44 € auch die eingeschränkte Abzugsfähigkeit im Ausmaß von 75 % des Gesamtbetrags der Einkünfte des § 2 Abs. 2b Z 2 EStG 1988 in Verbindung mit § 7 Abs. 2 KStG 1988 nicht erreicht wird.

Im Hinblick auf den im angefochtenen Bescheid 2007 bisher berücksichtigten Verlustabzug von 2.048.568,96 € war der Berufung daher teilweise stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 12. September 2013