



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der PTG, vertreten durch DTW, vom 14. Mai 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes L vom 22. April 2010 betreffend Körperschaftsteuer Gruppe 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Bei der Bw. wurde 2009 eine Betriebsprüfung durchgeführt. Der Prüfer stellte folgendes fest:

a. Ergebnis Gruppenmitglied (GM) LBG:

Das Ergebnis des GM LBG für 2005 sei zur Gänze mit 34% zu versteuern, da es zu 100% aus Gewinnanteilen von Kommanditgesellschaften des Jahres 2004 stamme. Dies führe dazu, dass ohne Berücksichtigung etwaiger anderer Feststellungen durch die BP der mit 34% zu versteuernde Anteil am Gruppeneinkommen nicht 23,3507% sondern rund 93,4% betrage.

b. Im Ergebnis wurde seitens der BP der Verlustvortrag wie folgt auf Gruppenträger (GT) und Gruppenmitglied (GM) aufgeteilt:

Ermittelt wurde zunächst das Einkommen der Gruppe (Einkommen 2) aus dem Einkommen GT (Einkommen 1; "Ergebnis des GT") mit 1.320.261,28 € und Einkommen GM (Einkommen 1, "Ergebnis des GM") mit 18.764.105,97 €. Vom Einkommen Gruppe iHv 20.084.367,25 €

wurde der Verlustvortrag (des GT) von 6.585.737,90 € abgezogen. Das führt zu einem Einkommen der Gruppe iHv 13.498.629,35 €. Dieses Einkommen Gruppe wurde sodann im Verhältnis der Einkommen GT (mit 1.320.261,28 € = 6,57%) und Einkommen GM (mit 18.764.105,97 € = 93,43%) aufgeteilt. Daraus ergibt sich ein Einkommen Gruppe iHv 887.342,75 € das mit 25% versteuert und ein Einkommen Gruppe iHv 12.611.286,60 € das mit 34% versteuert wird.

c. Einkommen Gruppe in €:

Einkommen GT (Einkommen 1)	1.320.261,28
Einkommen GM	18.765.719,48
Vorgruppenverlust GM	-1.613,51
Einkommen GM (Einkommen 1)	18.764.105,97
Einkommen Gruppe (Einkommen 2)	20.084.367,25
Verlustvortrag GT	-6.585.737,90
Einkommen Gruppe (Einkommen 2 nach Abzug des Verlustvortrages)	13.498.629,35

Verteilung 25%/34%:

	in €	in %
Einkommen GT (2005) 25%	1.320.261,28	ger. 6,57
Einkommen GM (2004) 34%	18.764.105,97	ger. 93,43
Summe	20.084.367,25	100,00

Verteilung Einkommen Gruppe im Verhältnis 25%/34%:

Einkommen Gruppe	Verhältnis	Einkommen im Verhältnis	KÖSt
13.498.629,35	ger. 6,57%	887.342,75 (25%)	221.835,69
13.498.629,35	ger. 93,43%	12.611.286,60 (34%)	4.287.837,44
	KÖSt		4.509.673,13
	anrechenbare MIKÖ		-8.895,61

	KÖSt		4.500.777,52
--	------	--	--------------

2. Gegen den aufgrund der BP ergangenen Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2005 vom 22. April 2010 wurde mit Schreiben vom 14. Mai 2010 Berufung eingelegt:

a. Begehrt werde die Herabsetzung der KÖSt von 4.500.777,52 € auf 4.461.814,85 €.

b. Der Gesamtbetrag der Einkünfte setze sich wie folgt zusammen:

GT	1.320.261,28 €
GM	18.764.105,97 €
Gesamtbetrag der Gruppe	20.084.367,25 €

Da das Einkommen des GM LBG iHv 18.764.105,97 € (reduziert um den Verlustvortrag der LBG iHv 1.613,51 €) zur Gänze aus den Gewinnanteilen 2004 der Firmen LPG und LTG bestehe, sei dieses mit 34% beim GT zu versteuern.

c. Dem GT stünden zum 31. Dezember 2005 Verlustabzüge aus Vorjahren in Höhe von 6.585.737,90 € zur Verfügung. Der Verlustabzug sei von Amts wegen im ersten Jahr vorzunehmen, in welchem dem Verlust positive Einkünfte gegenüberstünden (Doralt, EStG, § 18, Rz 310).

Da sich die Einkünfte des GM LBG zur Gänze aus Gewinnanteilen des Jahres 2004 zusammensetzen, müssten diese Einkünfte als die positiven Einkünfte betrachtet werden, denen der Verlustabzug iHv 6.585.737,90 € gegenüberstehen würde. Es ergebe sich ein steuerpflichtiges Einkommen der LBG iHv 12.178.368,07 €, das gemäß [§ 26c KStG 1988](#) mit 34% zu versteuern sei. Daraus resultiere eine Körperschaftsteuer iHv 4.140.645,14 €.

Das steuerpflichtige Einkommen des GT iHv 1.320.261,28 € unterliege zur Gänze dem KÖSt-Satz von 25% (Steuer 330.065,32 €).

d. Für die Gruppe resultiere daraus eine KÖSt-Belastung iHv 4.470.710,46 €, nach Abzug der Mindestkörperschaftsteuer iHv 8.895,61 € eine Steuer von 4.461.814,85 €.

3. Mit Schreiben vom 28. Mai 2010 nahm die BP zur Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2005 wie folgt Stellung (Auszug):

a. Der Gesamtbetrag des Einkommens der Gruppe (20.084.367,25 €) setze sich aus dem Einkommen des GT (1.320.261,28 €) und dem Einkommen des GM (18.764.105,97 €) zusammen. Das entspreche einem Verhältnis von 6,57% zu 93,43% (mit 34% zu versteuern).

Das Einkommen der Gruppe betrage 13.498.629,35 €. Auf dieses Einkommen seien die Steuersätze gemäß dem obigen Verhältnis angewandt worden.

- b. Die BP vertrete die Rechtsansicht, dass diese Vorgangsweise richtig sei und der Verlustvortrag nicht ausschließlich vom Einkommen des GM (34%ige Einkünfte) abgezogen werden könne.
- c. Eine Verwertung vor der Veranlagung 2005 sei mangels entsprechender Gewinne nicht möglich gewesen. Die ehestmögliche Verwertung sei im Jahr 2005 erfolgt und im Bescheid berücksichtigt.
- d. Der Bescheid der BP sei nach ho. Ansicht erlasskonform und entspreche auch der im Kommentar Wiesner/Kirchmayr/Mayr vertretenen Ansicht hinsichtlich des Abzuges von Verlusten von Gruppenangehörigen (Rz 462, S 209). Hier werde ausdrücklich festgehalten, dass solche Verluste ohne Zuordnung zu solchen aus 2004 und aus späteren Zeiträumen abzuziehen seien.

4. Mit Schreiben vom 9. Juni 2010 erfolgte eine Gegenäußerung der Bw. (Auszug):

- a. Die vom Prüfer zitierte Kommentarmeinung beziehe sich auf die Vorgangsweise der Aufteilung auf die Steuersätze 25% und 34% für den Fall, dass in der Unternehmensgruppe einige Mitgliedskörperschaften Gewinne und andere Verluste erzielten. Rz 462 des zitierten Kommentars sage aber nichts über eine allfällige Aufteilung von Verlustvorträgen aus.
- b. § 9 KStG und § 26c KStG enthielten keine spezielle Regelung über die Aufteilung. Lediglich § 9 Abs 6 Z 4 KStG enthalte eine eigenständige Verlustverrechnungsvorschrift, für unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder, auf die die Beschränkungen nach § 2 Abs 2b EStG (Verrechnungsgrenze) nicht anwendbar seien. Diese Bestimmung komme aber nicht zur Anwendung, da es sich im konkreten Fall um die Zuordnung des Verlustvortrages des GT handle.
- c. Hinsichtlich der Zuordnung der Verlustvorträge iHv 6.585.737,90 € zur Gänze zu den Einkünften des GM LBG 2005 liege keine Gesetzeslücke vor, die im Wege einer Analogie geschlossen werden müsse. Da es sich beim Körperschaftsteuergesetz um eine lex specialis im Verhältnis zum Einkommensteuergesetz als lex generalis handle, sei in Fällen, in denen die Spezialnorm keine eigenständigen Regelungen enthalte, die Generalnorm anzuwenden (Vergleich: UGB als Spezialnorm zum ABGB).

Hinsichtlich des Verlustabzuges enthalte die Generalnorm des § 18 Abs 6 EStG die entsprechende Regelung. Der Verlustabzug sei von Amts wegen im ersten Jahr vorzunehmen, in welchem dem Verlust positive Einkünfte gegenüberstünden. Dies treffe auf die

Gewinnanteile GM des Jahres 2004 zu. Diese Vorgangsweise sei auch konsequent, weil bei Wegdenken der Verlustvorträge des GT iHv 6.585.737,90 € das Gesamteinkommen der LBG mit 34% zu versteuern gewesen wäre.

d. Eine analoge Anwendung des § 26c KStG scheide mangels Vorliegens einer planwidrigen Regelungslücke aus.

5. Am 10. Juni 2010 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung übermittelt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Strittig ist ausschließlich die Frage, ob ein Verlustvortrag des GT vom Einkommen der Gruppe abgezogen wird und anschließend im Verhältnis der Einkommen GT:GM zu verteilen ist oder vorweg mit dem positiven Einkommen des GM aus dem frühesten Jahr verrechnet werden muss.

Die Finanzverwaltung nimmt den Verlustabzug vom Einkommen Gruppe vor und anschließend eine Aufteilung nach dem Einkommen von GT und GM. Sie stützt sich dabei auf den Praxiskommentar Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung.

Die Bw. geht davon aus, dass diese Frage im KStG nicht geregelt ist, keine Lücke im Gesetz besteht, die mittels Analogie geschlossen werden muss und daher § 18 Abs 6 EStG greift, wonach der Verlustabzug "von Amts wegen im ersten Jahr vorzunehmen ist, in dem dem Verlust positive Einkünfte gegenüberstehen."

2. Zum Abzug der Verlustvorträge bestehen Regelungen im KStG 1988.

a. In § 8 Abs 4 Z 2 KStG wird (analog der Regelung im EStG) normiert, dass bei der Ermittlung des Einkommens der Verlustabzug iSd [§ 18 Abs 6 und 7 EStG 1988](#) vorzunehmen ist. Der Verlustvortrag dient dazu, eine Angleichung der periodenbezogenen Besteuerung an das periodenübergreifende Gesamteinkommen des Steuerpflichtigen zu erreichen (Lang/Schuch/Staringer, § 8, Rz 221). Dabei kann das steuerliche Ergebnis mehrerer zusammengezogener Besteuerungszeiträume ein anderes sein, als die Summe der periodenbezogenen Steuerlasten. Das folgt aus dem Wesen der periodenbezogenen Besteuerung. Das Rechtsinstitut des Verlustabzuges soll diese Konsequenz mindern, kann sie aber nicht ausschließen (VwGH 9.11.1994, [94/13/0184](#)).

b. Nach § 9 Abs 6 Z 2 KStG gilt als Ergebnis des Gruppenträgers das Einkommen mit der Maßgabe, dass die Sonderausgaben vom "zusammengefassten Ergebnis" abzuziehen sind.

Das bedeutet, dass Sonderausgaben nur beim zusammengefassten Einkommen

(von GT und GM) auf Ebene des Gruppenträgers geltend gemacht werden können.

Dagegen sind Vor- oder Außergruppenverluste einzelner Gruppenmitglieder nach Maßgabe des § 9 Abs 6 Z 4 KStG beim jeweiligen Gruppenmitglied geltend zu machen (Lang/Schuch/Staringer, § 8, Rz 227). Auf Ebene des GT wird letztlich das Einkommen unter Berücksichtigung sämtlicher zugerechneter Ergebnisse und der Sonderausgaben ermittelt (Lang/Schuch/Staringer, § 9, Rz 166).

3. In [§ 26c KStG 1988](#) ist die Verteilung von Einkommen auf die Steuersätze (34% vor 2005 und 25% ab 2005) bei abweichenden Wirtschaftsjahren geregelt:

Wird das Einkommen unter Berücksichtigung eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres, das vor dem 1. Januar 2005 beginnt und nach dem 31. Dezember 2004 endet, ermittelt, ist der dem Jahr 2004 zuzurechnende Einkommensteil zwar im Einkommen des Kalenderjahres 2005 zu erfassen, aber mit dem Steuersatz des § 22 Abs 1 idF vor diesem Bundesgesetz zu besteuern.

Dabei gilt folgendes:

- Das Einkommen ist durch die Anzahl der Kalendermonate dieses Wirtschaftsjahres zu teilen und mit der Anzahl der in das Kalenderjahr 2004 fallenden Kalendermonate zu vervielfachen. Angefangene Kalendermonate gelten als volle Kalendermonate.

- Sinngemäß ist das Einkommen des Gruppenträgers bzw der Gruppenmitglieder zu ermitteln.
- Dem Unternehmer steht es frei, den bis zum 31. Dezember 2004 angefallenen Gewinn durch Zwischenabschluss zu ermitteln und das Einkommen entsprechend der Gewinnrelation aufzuteilen.**

Im Kommentar Wiesner/Kirchmayr/Mayr wird im zweiten Beispiel zum maßgebenden Körperschaftsteuersatz (Seite 208) wie folgt vorgegangen:

Beispiel b: GM2 erzielt im Jahr 2004 einen Gewinn von 400, GM1 erleidet im abweichenden Wirtschaftsjahr 2004/2005 einen Verlust von -180, GT erzielt im abweichenden Wirtschaftsjahr 2005/2006 einen Gewinn von 250. Das Gesamteinkommen bei der Veranlagung 2006 beträgt 470. Da die Gewinne von GM2 (34%) und von GT (25%) 61,5% bzw 38,5% des Gesamteinkommens betragen, ist der Verlust von GM1 in diesem Verhältnis auf den Gewinn von GM2 und GT aufzuteilen. Dies ergibt für GM1 einen bereinigten Gewinn von 289,3 (400 – 100,7) und für GT einen solchen von 180,7 (250 – 69,3), zusammen 470. Davon sind 289,3 mit 34% = 98,36 und 180,7 mit 25% = 45,17 zu besteuern.

Es wird daher in diesem Beispiel der Verlust des GM1 nicht vom Gewinn des GM2 von 400 aus 2004 zur Gänze abgezogen (Berechnungsmethode Bw.), vielmehr wird dieser Verlust vom Einkommen Gruppe (650) abgezogen (Einkommen nach Verlustabzug 470) und im Verhältnis der Einkommen von GM und GT aufgeteilt (Berechnungsmethode BP).

4. In [§ 18 Abs 6 EStG 1988](#) wird geregelt, dass als Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen sind, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind. 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. Der Verlustabzug ist zum frühest möglichen Zeitpunkt vorzunehmen (Jakom/Baldauf, § 18, Rz 166), ist der Abzug trotz der Möglichkeit in früheren Jahren unterblieben, darf nur mehr der Restbetrag berücksichtigt werden. **Die Rspr vertritt dazu die Auffassung, dass der Verlustabzug bereits im ersten Jahr vorzunehmen ist, in welchem dem Verlust positive Einkünfte gegenüberstehen. Die gesetzliche Vorschrift gibt dem Steuerpflichtigen kein Wahlrecht, wann er vom Recht des Verlustabzuges Gebrauch machen will** (VwGH 20.9.1977, 931/77).

5. Aus den vorangehend geschilderten Regelungen können folgende Schlüsse gezogen werden:

- a. Die Bw. stützt sich zu Unrecht auf § 18 Abs 6 EStG:

Aus dieser Norm ergibt sich lediglich, dass der Verlustabzug zwingend in jenem Zeitraum vorzunehmen ist, in dem ein positives (Gesamt)Ergebnis erwirtschaftet wird und der Steuerpflichtige kein Wahlrecht hat, den Abzug in späteren Zeiträumen vorzunehmen. Unterbleibt dieser Abzug – trotz positivem Ergebnis im Veranlagungszeitraum – kann später nur mehr der Restbetrag vorgetragen und abgezogen werden. Diese Verpflichtung, die ein zeitliches Wahlrecht zum Verlustabzug verneint und von der Rspr herausgearbeitet wurde, bewirkt nicht, dass die von der BP vorgenommene Verrechnung mit dem Gesamteinkommen Gruppe 2005 rechtswidrig wäre, da ja 2005 erstmals ein (verrechenbares) positives Gesamtergebnis erzielt wird.

- b. Der Verlustabzug ist im KStG ausdrücklich geregelt:

Nach [§ 9 Abs 6 Z 2 KStG 1988](#) sind Sonderausgaben bei Unternehmensgruppen vom "zusammengefassten Ergebnis" (Gesamteinkommen) des GT abzuziehen und nicht von den Einzelergebnissen der GM oder des GT. Dieser gesetzlichen Vorgabe entspricht die Berechnung der Betriebsprüfung, nicht aber die der Bw.:

(1) Die BP nimmt den Abzug des Verlustvortrages wie folgt vor:

Einkommen GT	1.320.261,28 (6,57%)
Einkommen GM	18.764.105,97 (93,43%)
Einkommen Gruppe vor Verlustabzug	20.084.367,25
Verlustabzüge GT	-6.585.737,90
Einkommen Gruppe	13.498.629,35

Einkommen 13.498.629,35 – Aufteilung im Verhältnis der Einkommen GT:GM

6,57%	93,43%
$887.342,75 \times 25\% = 221.835,69$	$12.611.286,60 \times 34\% = 4.287.837,44$

(2) Die Aufteilungsmethode der Bw. ergibt sich wie folgt:

Einkommen GT 1.320.261,28
Einkommen GM 18.764.105,97
-6.585.737,90
Einkommen GM 12.178.368,07
Einkommen Gruppe 13.498.629,35

Aufteilung nach der Bw.

1.320.261,28	12.178.368,07
x 25%	x 34%
330.065,32	4.140.645,14

Den Aufstellungen kann entnommen werden, dass bei der Berechnung der Bw. der Sonderausgabenabzug nicht vom Einkommen der Gruppe, sondern vom Einkommen des GM vorgenommen wird. Das entspricht nicht der Regelung des [§ 9 Abs 6 Z 2 KStG 1988](#).

c. Die Bw. weist zudem selbst darauf hin, dass in § 26c KStG keine Regelung für die Aufteilung von Verlustvorträgen enthalten ist. Wäre aber tatsächlich der Verlustvortrag

abweichend von der Regelung in § 9 Abs 6 Z 2 KStG, wonach der Sonderausgabenabzug vom "zusammengefassten Ergebnis" (= Einkommen Gruppe) erfolgt, je nach der Jahresherkunft des Ergebnisses auf die "ältesten" (Einkünfte bzw) Einkommen aufzuteilen, so müsste dies gesetzlich geregelt sein.

Eine solche Regelung enthält aber das KStG zu Recht nicht: Verlustvorträge in der Gruppe sind, wie dies auch die Finanzverwaltung annimmt, ebenso im Verhältnis der Einkommen von GM und GT aufzuteilen, wie Verluste einzelner GM im Kommentarbeispiel, da zwischen Verlusten und Verlustvorträgen kein entsprechender materieller Unterschied besteht, der eine unterschiedliche Behandlung bei der Berechnung rechtfertigen könnte.

6. Zusammengefasst ist festzuhalten, dass die Zuweisung von Verlustvorträgen zum Einkommen des GM (aus bestimmten Jahren) mit [§ 9 Abs 6 Z 2 KStG 1988](#) nicht in Einklang zu bringen ist. Sonderausgaben sind Bestandteil des Ergebnisses, das dem GT zugerechnet wird. Aufgrund der jährlichen Ergebniszurechnung im Rahmen der Gruppenbesteuerung können auf Ebene eines GM keine vortragsfähigen Verluste iSd [§ 8 Abs 4 Z 2 KStG 1988](#) entstehen, nur auf letzter Ebene – beim GT – kann ein Verlustvortrag entstehen (Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, § 9, Rz 419 ff.).

Zudem ergibt sich auch aus der ausdrücklich geregelten Zurechnung von Vor- und Außergruppenverlusten der GM zu den eigenen Gewinnen der GM (nach [§ 9 Abs 6 Z 4 KStG 1988](#)) im Umkehrschluss, dass alle anderen Verlustabzüge vom Einkommen der Gruppe (Einkommen 2) vorzunehmen sind und nicht beim Einkommen des einzelnen GM.

Die von der Bw. beantragte Berechnung, bei welcher der Verlustabzug vorweg zur Gänze vom Einkommen des GM abzuziehen ist (und der GT den eigenen Verlustvortrag nicht einmal anteilig im Verhältnis der Einkommen von GT und GM geltend machen könnte), entspricht nicht der Intention des KStG. Eines Rückgriffes auf Regelungen des EStG bedarf es damit nicht.

Die Berufung war aus den bezeichneten Gründen abzuweisen.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 26. April 2011