

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Marco Laudacher in der Beschwerdesache DMG, vom 31. Mai 2013, vertreten durch LL, gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 26. April 2013, betreffend Körperschaftsteuer 2007

zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der Körperschaftsteuerbescheid für 2007 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid angeführten Abgabe beträgt:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2007	Einkünfte aus Gewerbebetrieb Einkommen	-3.632.188,28 0,00 €	Körperschaftsteuer	0,00 €
Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer				546,00 €
Einbehaltene Steuerbeträge				-18,12 €
Festgesetzte Körperschaftsteuer				-527,88 €

2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist zulässig.

Entscheidungsgründe

A. Im Betriebsprüfungs- und Beschwerdeverfahren dargestellter Sachverhalt:

1. A) Dem Schriftverkehr vom 12. April 2012 zwischen der Bw (DVG) und der DMG ist zur Frage der Abspaltung, Veräußerung und Schließung von Teilbetrieben (Tankstellen) und dem damit verbundenen Verlustvortag folgendes zu entnehmen:

a. 2007 seien die Anteile an der DVG von der DVMG (99%) übernommen worden. Das Vermögen der DVG habe zu diesem Zeitpunkt aus 84 Tankstellen bestanden.

Im Geschäftsjahr 2007 sei durch die DVG ein steuerlicher Verlust von -4.239.321,85 erzielt worden. Dieser sei im Wesentlichen auf die Kosten iZm mit der Integration der Tankstellen in das Firmennetz und dem Umbranding von Tankstellen zurückzuführen.

Von diesen 84 Tankstellen seien in der Folge 11 Tankstellen im Rahmen einer Spaltung mit Rückwirkung auf den 31. Dezember 2007 auf die neu errichtete RTB übertragen und verkauft worden. In den Jahren 2007 und 2008 seien weitere 9 Tankstellen direkt veräußert und 4 Tankstellen geschlossen worden. Mit Stichtag 31. Dezember 2008 sei die DVG, die zu diesem Zeitpunkt von ursprünglich 84 Tankstellen noch 60 Tankstellen unterhalten habe, auf die DVMG verschmolzen worden.

Zu beurteilen sei, ob der Verlust der DVG aus dem Jahr 2007 trotz Abspaltung, Verkauf und Schließung von 24 Tankstellen uneingeschränkt als Verlustvortrag zur Verfügung stehe.

b. Abspaltung von 11 Tankstellen:

Im Zuge der Spaltung zum 31. Dezember 2007 seien 11 Tankstellen aus dem Vermögen der DVG ausgeschieden. Grundsätzlich gingen im Zuge einer Spaltung auch die durch abgespaltene Betriebe oder Teilbetriebe verursachten und direkt zuordenbaren Verluste mit über. Dies setze aber voraus, dass die auf das abgespaltene Vermögen entfallenden Verluste direkt zugeordnet werden könnten.

Eine objektbezogene Zuordnung des in 2007 entstandenen Verlustvortrages sei jedoch im konkreten Fall auf Ebene der einzelnen Tankstellen nicht verlässlich möglich. Da im Jahr 2007 die Buchführung der DVG für die ersten vier Monate des Wirtschaftsjahres noch vom ehemaligen Gesellschafter erfolgt sei, liege eine Berechnung für die einzelnen Tankstellen lediglich für den Zeitraum Mai bis Dezember 2007 vor. Die aus dieser Berechnung verfügbaren Zahlen böten zwar für den Zeitraum Mai bis Dezember 2007 eine aussagekräftige Zahlenbasis, könnten jedoch nicht als verlässliche Grundlage für eine Hochrechnung auf eine 12-Monatsperiode herangezogen werden. Entsprechend sei trotz Vorliegens einer ordnungsmäßigen Buchführung eine direkte Zuordnung der Verluste auf einzelne Objekte nicht bzw nur mit unverhältnismäßig hohem Mehraufwand möglich.

Darüber hinaus sei davon auszugehen, dass der überwiegende Teil der in 2007 verursachten Verluste den im Vermögen der Gruppe verbleibenden Tankstellen zuzuordnen sei. Der Verlust resultiere nämlich vor allem aus allgemeinen (nicht den einzelnen Tankstellen zurechenbaren) Kosten iZm der Integration in das (Gruppen)Netz sowie dem Umbranding. Für die 11 abgespaltenen Stationen sei jedoch bewusst

keine wesentliche Integration mehr vorgenommen worden, weil die Absicht zur schnellstmöglichen Veräußerung bestanden habe.

Im Ergebnis sei daher keine objektbezogene Zuordnung der insgesamt im Jahr 2007 angefallenen Verluste auf die jeweiligen Tankstellen möglich. Selbst wenn eine objektbezogene Zuordnung erfolgen würde, dürfte nur ein unerheblicher Teil der Verluste auf die 11 abgespaltenen Tankstellen entfallen, da aufgrund der Veräußerungsabsicht keine wesentlichen Investitionen und Kosten für diese Stationen angefallen seien.

c. Schließung und Verkauf von Tankstellen:

Eine Schließung bzw ein Verkauf von Tankstellen führe für sich betrachtet noch nicht zum Wegfall der von den Tankstellen verursachten Verluste. Darüber hinaus habe die Veräußerung der neun Tankstellen in Summe zu einem Gewinn von 1.294.000,00 € geführt. Da davon auszugehen sei, dass der durch die veräußerten Stationen 2007 möglicherweise verursachte kumulierte Verlust jedenfalls geringer sei, könne angenommen werden, dass dieser vollständig durch die Veräußerungsgewinne kompensiert werde. Entsprechend sei hinsichtlich dieser Verluste keine weitere Prüfung im Hinblick auf den Erhalt des Verlustvortrages erforderlich.

d. Verschmelzung der DVG auf die DVMG:

Sämtliche zum Umgründungsstichtag 31. Dezember 2008 offenen Verluste aus 2007 seien im Zuge der Verschmelzung auf die übernehmende Gesellschaft DVMG übergegangen, sofern das verlustverursachende Vermögen noch vorhanden gewesen sei.

B) Bei der Bw. wurde eine Betriebsprüfung durchgeführt. In der Niederschrift vom 17. September 2012 wird folgendes festgehalten:

a. Auf der Grundlage des Spaltungs- und Übernahmevertrages vom 18. August 2008 habe die DVG mit Stichtag 31. Dezember 2007 als übertragende Gesellschaft nach den Bestimmungen des BG über die Spaltung von Kapitalgesellschaften mit Gesamtrechtsnachfolgewirkung und unter Inanspruchnahme der umgründungssteuerlichen Begünstigungen des Artikel VI UmgrStG das in der Übertragungsbilanz dargestellte Vermögen, bestehend aus 11 einzeln benannten Tankstellenunternehmen, welche Teilbetriebe iSd § 12 Abs 2 Z 1 UmgStG darstellten, auf die RTB als übernehmende Gesellschaft übertragen.

Diese Gesellschaft sei zum 31. Oktober 2010 als übertragende Gesellschaft mit der MAHG als übernehmende Gesellschaft verschmolzen worden. Die Eintragung dieser Verschmelzung im Firmenbuch sei am 18. November 2011 erfolgt.

Zum Stichtag 31. Dezember 2008 sei das in der DVG verbliebene Vermögen entsprechend dem Umgründungsplan gemäß § 39 UmgrStG vom 29. Juni 2009 in einem ersten Umgründungsschritt als übertragende Gesellschaft (neben anderen Gesellschaften) mit der DVMG als übernehmende Gesellschaft verschmolzen.

Im stichtagsgleichen zweiten Umgründungsschritt sei auf Grundlage des Generalversammlungsbeschlusses vom 19. August 2009 eine (Ab)Spaltung zur Aufnahme

in die DMG (ehemals DHG) durch Übertragung des gesamten Betriebes mit Ausnahme der unter Punkt Drittens 10.4 des Spaltungs- und Übernahmevertrages vom 19. August 2009 taxativ angeführten Positionen erfolgt. Die Abspaltung sei am 25. August 2009 in das Firmenbuch eingetragen worden.

Mit der Eintragung einer (Ab)Spaltung in das Firmenbuch würden nach § 14 Abs 2 Z 1 (iVm § 17) SpaltG folgende Rechtswirkungen eintreten: Vermögensteile der übertragenden Gesellschaft gingen entsprechend dem Spaltungs- und Übernahmevertrag im Wege der partiellen Gesamtrechtsnachfolge auf die übernehmende Gesellschaft über.

Abgabenfestsetzungen könnten ab der Wirksamkeit der Gesamtrechtsnachfolge nur mehr gegenüber dem Rechtsnachfolger erfolgen. Ebenso komme es durch eine Verschmelzung gemäß § 96 GmbHG zu einer Gesamtrechtsnachfolge der übernehmenden Gesellschaft. Gemäß § 19 BAO würden bei Gesamtrechtsnachfolge die sich aus den Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger übergehen. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers würden die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes gelten.

b. Die DVMG und die DMG seien aufgrund der dargestellten Umgründungsschritte (partielle) Gesamtrechtsnachfolger der DVG, insoweit das auch nach der Abspaltung zum 31. Dezember 2007 bei der DVG verbliebene Vermögen betroffen sei. Die nach der Außenprüfung zu erlassenden Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2007 und 2008 würden insoweit an die beiden genannten Rechtsnachfolger der DVG ergehen.

c. Die Aufteilung der Einkünfte des Jahres 2007 zwischen den Rechtsnachfolgern DVMG und DMG einerseits und der MAHG andererseits, erfolge in einem ersten Schritt entsprechend der Darstellung unter Pkt 3 Verlustausgleich. In diesem Verhältnis werde auch die vorgeschriebene Mindestkörperschaftsteuer und anrechenbare KESt aufgeteilt. Die weiteren Einkünfte (Verluste) würden von der BP, in Übereinstimmung mit der Ansicht der steuerlichen Vertretung, als durch die Tankstellenbetriebe verursacht angesehen, welche durch die Umgründungsschritte des Jahres 2009 auf die DMG übertragen worden seien. Die Feststellungen der BP würden ebenfalls nur das auf den genannten Rechtsnachfolger übertragene Vermögen betreffen. Der DMG würden daher die verbleibenden Verluste zur Gänze zugeordnet, ebenso die verbleibende Mindestkörperschaftsteuer und anrechenbare KESt. Der DVMG als weiterem (Teil)Rechtsnachfolger der DVG werde kein Ergebnisanteil zugeordnet. Entsprechend dieser Darstellung würden auch die Einkünfte des Jahres 2008 zwischen der DMG und der DVMG aufgeteilt.

d. Verlustausgleich; Verlustvorträge ex DVG:

(1) Zur Darstellung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes werde auf die schriftliche Stellungnahme des steuerlichen Vertreters vom 12. April 2012 und auf das mit 19. Juli 2012 datierte Gutachten verwiesen.

Zur zahlenmäßigen Ermittlung auf die Darstellung der BP für die Vorbesprechung am 23. Mai 2012, die mit „Übersicht steuerliche Verluste 2007 + 2008“ überschriebene

Darstellung der (steuerlichen) Gewinnermittlung der DVG vom 12. Juni 2012, die vom Unternehmen übermittelte Excel-Tabelle und die Adaption dieser Berechnung durch die BP zur Berücksichtigung der Feststellungen betreffend die Rückstellung für Rekultivierung. Die so adaptierten Berechnungen seien dem steuerlichen Vertreter und dem geprüften Unternehmen mit Mail vom 5. September 2012 zur Kenntnis gebracht worden. Von der BP sei nunmehr auch die Feststellung betreffend KU 1 berücksichtigt worden; gleichzeitig sei die bestehende rechnerische Differenz (von rd. 200,00 €), welche im Wesentlichen auf einer Abweichung zum EGT laut Rechnungswesen beruhe, korrigiert worden. Die adaptierte Berechnung sei der Niederschrift angeschlossen.

(2) Situation einer GmbH bei Vorhandensein mehrerer Teilbetriebe:

Grundsätzlich beziehe sich der innerbetriebliche Verlustausgleich im Rahmen der Gewinnermittlung auf den Ausgleich von Ergebnissen innerhalb desselben Betriebes und komme immer zur Anwendung, wenn in einem Besteuerungszeitraum neben laufenden Gewinnen besondere Ereignisse wie Übergangs-, Aufgabe – und Veräußerungsgewinne entstünden. Hier bestehe das Prinzip der Gültigkeit Im Sinne der VwGH-Rspr (VwGH 24.2.2004, 99/14/0250): Das Gesetz regle nicht, in welcher Reihenfolge bei Ermittlung des Gewinnes/Verlustes aus einer Einkunftsquelle positive und negative Komponenten zu verrechnen seien. Solcherart sei es dem Steuerpflichtigen freigestellt, in welcher Weise er den innerbetrieblichen Verlustausgleich vornehme.

(3) Diese VwGH-Rspr sei aber isoliert bei der laufenden Gewinnermittlung (dh. ohne besondere Ergebnisse wie Übergangs-, Aufgabe- und Veräußerungsgewinn) einer Körperschaft oder auch einer natürlichen Person nicht anwendbar. Das Vermögen einer Körperschaft könne mehrere Betriebe bzw innerhalb eines Betriebes mehrere Teilbetriebe umfassen. Es erfolge aber eine einheitliche Gewinnermittlung. Unabhängig davon, dass es betriebswirtschaftlich und auch steuerlich zweckdienlich sei, die Teilergebnisbeiträge einzelner Teilbetriebseinheiten aufzuzeichnen und evident zu halten, erfolge keine isolierte Gewinnermittlung für die einzelnen Teilbetriebe. Aus der einheitlichen Gewinnermittlung für den gesamten Betrieb der DVG sei abzuleiten, dass auch eine einheitliche und damit aliquote Verlustverrechnung vorzunehmen sei. Daher sei ein innerbetrieblicher Verlustausgleich im Rahmen der laufenden Gewinnermittlung nicht anwendbar.

(4) Nach § 35 UmgrStG würden für den Übergang von Verlustvorträgen iSd § 8 Abs 4 Z 2 KStG bei Spaltungen die entsprechenden Bestimmungen des § 21 UmgrStG für Einbringungen gelten. Es gehe daher durch die Abspaltung von Teilbetrieben auf die RTB mit Stichtag 31. Dezember 2007 der mit dem übertragenen Vermögen zusammenhängende Verlustvortrag insoweit auf die übernehmende Körperschaft über, als er dem übertragenen Vermögen zugerechnet werden könne. Der Verlustvortrag der DVG, der übertragenden Körperschaft, sei in diesem Ausmaß zu kürzen, im konkreten Fall um den Betrag von 665.812,12 €. Im Zuge der mit 31. Dezember 2008 durchgeföhrten Verschmelzung der DVG mit der DVMG seien nach § 4 Z 1a UmgrStG Verluste (aus der Zeit vor Begründung der Mitgliedschaft in der Unternehmensgruppe der DBG) nach eben diesen Grundsätzen auf die übernehmende Körperschaft übergegangen, sofern

das übertragene Vermögen am Verschmelzungsstichtag tatsächlich vorhanden sei. Daher gingen die Verluste, insoweit sie den im Jahr 2007 geschlossenen Teilbereichen zugeordnet werden konnten, nach der beiliegenden Berechnung im Umfang von 246.317,87 € nicht auf die Nachfolgekörperschaft(en) über.

Der Verlustvortrag der DVG, resultierend aus der Veranlagung des Jahres 2007, sei daher um den Betrag von insgesamt 912.129,99 € zu kürzen (Ermittlung der Ergebnisse der einzelnen Teilbetriebe durch die BP aus den vorgelegten Aufzeichnungen und der Buchhaltung).

	Spaltung Verkauf	geschlossen	verkauft	Im Vermögen +Gewinn -Verlust	gesamt
2007	-882.676,16	-326.546,95	596.815,17	+ 586.237,84 -3.606.018,18	-3.632.188,29
Gesamte positive Teilbetriebs- Ergebnisse			1.183.053,01		
Negative Ergebnisse übertragen (abgegangen) oder vorhanden		-1.209.223,11		-3.606.018,18	
Anteile negative Ergebnisse		25,11%		74,89%	
Aliquote Zuteilung positive Ergebnisse (Verlustaus- gleich)	216.864,04	80.229,07		885.959,89	
	-665.812,12	-246.317,87			
		-912.129,99		-2.720.057,54	
Relativer Anteil am	18,33%	6,68%		74,89%	

Gesamt-ergebnis				
-----------------	--	--	--	--

2. Mit Schreiben vom 31. Mai 2013 wurde von der Bw. Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2007 und den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2008 eingelegt:

a. Die Berufung richte sich gegen die Erhöhung des steuerpflichtigen Gewinnes (Kürzung des entstandenen Verlustes) um 1.275.127,97 € im Jahr 2007 und um 483.777,84 € im Jahr 2008. Beantragt werde diese Beträge als Betriebsausgaben in vollem Umfang anzuerkennen.

b. Der angeführte Betrag für das Jahr 2007 resultiere im Umfang von 665.812,12 € aus der Nichtanerkennung von Verlusten im Zusammenhang mit der Abspaltung von Teilbetrieben. Der verbleibende Betrag resultiere aus der Nichtanerkennung von Aufwendungen im Zusammenhang mit der Dotierung von Rekultivierungsrückstellungen. Im Jahr 2008 resultiere der gesamte Betrag in Höhe von 483.777,84 € aus der Nichtanerkennung von Aufwendungen im Zusammenhang mit der Dotierung von Rekultivierungsrückstellungen.

c. Verluste im Zusammenhang mit der Abspaltung von Teilbetrieben:

Das Vermögen der 2007 erworbenen DVG habe zu diesem Zeitpunkt im Wesentlichen aus 84 Tankstellen bestanden. Im Geschäftsjahr 2007 sei durch die DVG ein steuerlicher Verlust erwirtschaftet worden, welcher im Wesentlichen auf die Kosten im Zusammenhang mit der Integration dieser Tankstellen in das Netz und das Umbranding der Tankstellen zurückgeführt werden konnte.

Im Jahr 2008 seien von diesen 84 Tankstellen 11 Tankstellen im Rahmen einer Spaltung mit Rückwirkung auf den 31. Dezember 2007 auf die neu errichtete RTB übertragen worden. Von der BP sei von dem im Jahr 2007 erzielten Verlust ein Betrag von 882.676,16 € den 11 in der Folge auf die RTB übertragenen Tankstellen zugeordnet worden. Nach Ansicht des Finanzamtes sei dieser Verlust im zweiten Schritt im Rahmen des innerbetrieblichen Verlustausgleiches aliquot mit dem positiven Ergebnis anderer Teilbetriebe iHv 216.864,04 € auszugleichen, sodass im Zuge der Abspaltung dieser Tankstellen gemäß § 35 iVm § 21 UmgrStG auf die RTB ein verbleibender Verlust iHv 665.812,12 übergegangen sei und die vortragsfähigen Verluste kürze.

d. Rechtliche Beurteilung:

(1) Der Sachverhalt sei durch ein Gutachten einer Universitätsprofessorin vom 19. Juli 2012 einer eingehenden rechtlichen Würdigung unterzogen worden. Dieses Gutachten stelle einen integralen Bestandteil der gegenständlichen Berufung dar. Die diesbezüglichen Schlussfolgerungen könne man wie folgt zusammenfassen:

- Die Gewinnermittlung für 2007 sei auf der Ebene der DVG nach allgemeinen Grundsätzen durchzuführen, da der Vermögensübergang hinsichtlich der 11 Tankstellen auf die RTB erst mit Ablauf des Spaltungsstichtages per 1.1.2008 stattgefunden habe.

- Die einzelnen Tankstellen der DVG seien jeweils als eigenständige Teilbetriebe zu qualifizieren, für die jeweils gesondert der (Teilbetriebs)Gewinn zu ermitteln sei.
- Die Gewinne bzw Verluste der einzelnen Teilbetriebe seien zuerst im Wege eines innerbetrieblichen Verlustausgleichs zu saldieren.
- Mangels gesetzlicher Vorgaben, aufgrund der diesbezüglichen VwGH-Rspr und nach Ansicht des BMF sei es dem Steuerpflichtigen freigestellt, in welcher Reihenfolge er den innerbetrieblichen Verlustausgleich vornehme, dh. wie er die positiven Ergebnisse einzelner Teilbetriebe mit den negativen Ergebnissen anderer Teilbetriebe saldiere, sodass der Steuerpflichtige die für ihn günstigste Form des Verlustausgleichs wählen könne.
- Die DVG habe daher jene Verluste, die den per 31. Dezember 2007 auf die RTB abgespaltenen Tankstellen zuzurechnen seien, vorrangig (und nicht wie von der BP vorgesehen nur aliquot) im Wege eines innerbetrieblichen Verlustausgleichs mit Gewinnen anderer Teilbetriebe ausgeglichen.
- Da nach Vornahme des innerbetrieblichen Verlustausgleiches kein auf die 11 abgespaltenen Tankstellen entfallender Verlust verblieben sei, könne es im Zuge der Abspaltung auch nicht zu einem Übergang von derartigen Verlusten auf die übernehmende Gesellschaft kommen.
- Der bei der DVG im Jahr 2007 insgesamt entstandene Verlust stehe daher nach Vornahme des innerbetrieblichen Verlustausgleiches ausschließlich im Zusammenhang mit den übrigen bei der DVG verbliebenen Tankstellen, sodass dieser Verlust zur Gänze zu negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb und damit zu vortragsfähigen Verlusten führe.

(2) Im Übrigen werde in rechtlicher Hinsicht auf die Ausführungen im Gutachten vom 19. Juli 2012 verwiesen, welchem vom Finanzamt bisher nicht substantiiert entgegengetreten worden sei.

e. Im Gutachten vom 19. Juli 2012 wird folgendes ausgeführt:

Gutachten betreffend den Ausgleich von Verlusten in einem Veranlagungszeitraum, in den ein Umgründungsstichtag fällt:

(1) Das Vermögen der DVG habe im Jahr 2007 aus 84 Tankstellen bestanden, die jeweils als gesonderte Teilbetriebe anzusehen seien.

Im Geschäftsjahr 2007 sei durch die DVG ein steuerlicher Verlust von – 4.239.339,87 € erzielt worden. Im Geschäftsjahr 2008 habe sich der steuerliche Verlust der Gesellschaft auf insgesamt – 1.532.109,77 € belaufen. Die Verluste beider Jahre resultierten sowohl aus Teilbetrieben mit Gewinn als auch aus Teilbetrieben mit Verlust.

Die DVG sei mit Wirkung vom 1.1.2008 Mitglied einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG geworden. Der Verlust 2007 sei damit als Vorgruppenverlust bestehen geblieben und vorgetragen worden. Den Verlust aus 2008 habe man mit Ergebnissen anderer

Gruppenmitglieder verrechnet, sodass der Verlust der Unternehmensgruppe sich im Jahr 2008 auf insgesamt – 739.875,14 € belaufen habe und ebenfalls vorgetragen worden sei.

Zum 31. Dezember 2007 seien von den 84 Tankstellen im Rahmen einer Spaltung 11 Tankstellen (Teilbetriebe) auf die neu errichtete RTB als 100%-Tochter der DVG übertragen worden. Von diesen 11 Teilbetrieben sei im Geschäftsjahr 2007 ein steuerlicher Verlust von insgesamt – 922.086,11 € verursacht worden.

Im Jahr 2008 habe die DVG die Anteile an der RTB, deren Vermögen ausschließlich die eingebrachten 11 Tankstellen (Teilbetriebe) umfasst hätten, mit einem Gewinn von 10.454,04 € veräußert.

Im Rahmen einer Verschmelzung mit Stichtag 31. Dezember 2008 sei die DVG auf ihre Muttergesellschaft DVMG verschmolzen. Vor der Verschmelzung seien in den Jahren 2007 und 2008 noch vier Tankstellen (Teilbetriebe) geschlossen worden. Die diesen Tankstellen zuzurechnenden Verluste hätten sich für 2007 gesamt auf -362.374,72 € und für 2008 insgesamt auf -477.828,28 € belaufen.

Darüber hinaus seien in den Jahren 2007 und 2008 neun Tankstellen mit Gewinn verkauft worden. Die Gewinne aus diesen Verkäufen hätten sich im Jahr 2007 auf 472.126,42 € und im Jahr 2008 auf 800.860,16 € belaufen.

Bei der Unternehmensgruppe, der die DVMG und die DVG angehörten, finde derzeit eine BP statt. In diesem Zusammenhang werde von der BP argumentiert, dass die Verlustvorträge aus 2007, die jenen 11 Tankstellenteilbetrieben zuzuordnen seien, wegen Abspaltung und anschließenden Verkaufes und mangels Vorliegens des verlustverursachenden Vermögens untergehen würden. Zur Ermittlung der diesen Teilbetrieben zuzuordnenden Verlustvorträge im Jahr 2007 sei zuerst zwingend ein aliquoter Verlustausgleich zwischen den positiven und den negativen Teilbetrieben vorzunehmen. Gleches gelte nach Ansicht der BP für jene Verlustvorträge, die den vier Tankstellen zuzurechnen seien, die in den Jahren 2007 und 2008 geschlossen worden und nach der Verschmelzung nicht mehr vorhanden gewesen seien.

Sowohl bei der Abspaltung als auch bei der Verschmelzung handle es sich um Umgründungen im Sinne des UmgrStG.

(2) Die DMG habe die Gutachterin ersucht, vor dem Hintergrund des dargestellten Sachverhalts die Frage zu beantworten, ob ein Steuerpflichtiger den Verlustausgleich mangels Vorliegens expliziter gesetzlicher Bestimmungen in der für ihn günstigsten Variante vornehmen könne oder diesen zwingend zu aliquotieren habe. Man habe eine Sachverhaltsdarstellung und eine Übersicht über die auf die einzelnen Teilbetriebe und deren Veräußerungen oder Einstellungen entfallenden Gewinne und Verluste zur Verfügung gestellt.

(3) Die in Frage stehenden 11 Tankstellen seien als Teilbetriebe aus dem Vermögen der DVG zum Spaltungsstichtag 31. Dezember 2007 abgespalten worden. Da die DVG kein abweichendes Wirtschaftsjahr gehabt habe, sei der 31. Dezember 2007 auch der

Bilanzstichtag für das Jahr 2007 gewesen. Zum Bilanzstichtag 2007 seien daher die in Frage stehenden Tankstellen noch Teil des Betriebsvermögens der DVG gewesen. Der Vermögensübergang finde erst mit Ablauf des Spaltungsstichtages statt, sodass die 11 Tankstellen erst am 1.1.2008 Teil des Betriebsvermögens der RTB geworden seien.

(4) Nach geltendem Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht sei im Rahmen der synthetischen Einkommensermittlung zunächst der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in § 2 Abs 3 EStG aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, zu ermitteln (§ 2 Abs 2 EStG). Davon seien bestimmte Beträge, wie insbesondere Sonderausgaben iSd § 18 EStG, in Abzug zu bringen (§ 2 Abs 2 EStG). Während der in § 2 Abs 2 EStG unmittelbar angesprochene Verlustausgleich die Aufrechnung von positiven mit negativen Einkunftetangenten und damit eine intraperiodische Saldierung einzelner Einkunftetangenten betreffe, liege dem mittels Verweises auf § 18 EStG in Bezug genommenen Verlustabzug der Gedanke der interperiodischen Verrechnung zugrunde: Soweit Verluste, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden seien, nicht bereits bei der Veranlagung für die vorausgegangenen Kalenderjahre Berücksichtigung erfahren hätten, minderten sie als Sonderausgaben das der Einkommen- oder Körperschaftsteuer zugrunde liegende Einkommen.

(5) Dem Wortlaut des Gesetzes sei im Hinblick auf die Reihenfolge, in der die einzelnen Einkunftetangenten im Rahmen des Verlustausgleiches zu berücksichtigen seien, keine ausdrückliche Anordnung zu entnehmen. Es entspreche jedoch ganz der auf der Systematik der Einkommensermittlung basierenden – auch in den EStR zum Ausdruck kommenden – herrschenden Auffassung, dass Verluste in folgender Reihenfolge zu verrechnen seien:

- Innerbetrieblicher Verlustausgleich: Aus dem betriebsbezogenen Gewinnbegriff der §§ 4 bis 14 EStG ergebe sich, dass zunächst der Betriebserfolg jedes einzelnen Betriebes gesondert zu ermitteln sei. Es würden Gewinne und Verluste innerhalb ein- und desselben Betriebes ausgeglichen.
- Horizontaler Verlustausgleich: Im Rahmen des horizontalen Verlustausgleichs sei eine Saldierung von positiven mit negativen Einkünften innerhalb der jeweiligen Einkunftsart vorzunehmen.
- Vertikaler Verlustausgleich: Im Rahmen des vertikalen Verlustausgleichs würden insgesamt positive mit insgesamt negativen Einkunftsarten saldiert.

Zur jeweils nächsthöheren Ausgleichsstufe gelange man nur, wenn nach dem Ausgleich auf der entsprechend vorhergehenden Stufe noch ein Verlust verbleibe.

(6) Die Frage der Saldierung der Ergebnisse einzelner Teilbetriebe sei der Sphäre des innerbetrieblichen Verlustausgleichs zuzuordnen: Der Gewinnbegriff des EStG beziehe sich jeweils auf den einzelnen Betrieb. Ein Betrieb könne mehrere Teilbetriebe umfassen (diese Teilbetriebe seien schon per definitionem Teile des betroffenen Betriebes und befänden sich „innerhalb“ dieses Betriebes). Der Gewinn sei einheitlich für den gesamten Betrieb zu ermitteln (Rz 409 EStR mit Verweis auf VwGH 5.2.74, 1511/73). Daraus ergebe

sich, dass die Gewinne und Verluste einzelner Tankstellen (Teilbetriebe) im Rahmen des innerbetrieblichen Verlustausgleiches miteinander verrechnet werden müssten. Die EStR würden als einziges Beispiel (für den innerbetrieblichen Verlustausgleich) den Ausgleich laufender Verluste mit Veräußerungsgewinnen nennen, mit der ausdrücklichen Beispielhaftigkeit des Falles („zB“) würden die Richtlinien aber das Feld für weitere Anwendungsfälle nicht verschließen.

Zur Frage einer etwaigen Reihenfolge, nach der beim innerbetrieblichen Verlustausgleich vorzugehen wäre, führe der VwGH aus, das Gesetz regle nicht, in welcher Reihenfolge bei Ermittlung des Gewinnes oder Verlustes aus einer Einkunftsquelle positive und negative Komponenten zu verrechnen seien. Solcherart sei es dem Steuerpflichtigen freigestellt, in welcher Weise er den innerbetrieblichen Verlustausgleich vornehme (VwGH 24.2.2004, 99/14/0250). Dieser Auffassung folge auch die Finanzverwaltung: Es sei dem Steuerpflichtigen freigestellt, in welcher Reihenfolge er den innerbetrieblichen Verlustausgleich vornehme (EStR Rz 152). Das Instrument des innerbetrieblichen Verlustausgleiches sei daher (wie auch der horizontale und vertikale Verlustausgleich) vom Prinzip der Günstigkeit geprägt.

Im Sachverhalt, der dem zitierten VwGH-Erkenntnis zugrunde liege, sei zwar nicht der innerbetriebliche Verlustausgleich zwischen mehreren Teilbetrieben eines einheitlichen Betriebes zur Beurteilung gestanden (in concreto sei es um die Frage der vorrangigen Verrechnung eines laufenden Verlustes mit dem Gewinn aus dem Wechsel der Gewinnermittlungsart gegangen), der VwGH habe aber seine Erwägungen durch die Bezugnahme auf den innerbetrieblichen Verlustausgleich in einer Allgemeinheit formuliert, der auch der vorliegende Fall zugänglich sei. Dem von der BP angenommenen Gebot des aliquoten innerbetrieblichen Verlustausgleichs stehe in diesem Licht daher nicht nur die höchstgerichtliche Rspr, sondern auch die in Erlassform ergangene Auffassung des BMF entgegen.

(7) Horizontaler Verlustausgleich:

Selbst für den Fall, dass die einzelnen Tankstellen nicht als Teilbetriebe, sondern als jeweils eigenständige Betriebe anzusehen wären, könnte der Steuerpflichtige den Verlustausgleich in der für ihn günstigsten Variante vornehmen. Auch beim horizontalen Verlustausgleich, der zur Saldierung von positiven mit negativen Einkünften innerhalb der dann aus mehreren Betrieben stammenden gewerblichen Einkünfte führe, könne der Steuerpflichtige nämlich die für ihn günstigste Verrechnungsart wählen (Jakom/Laudacher, EStG, § 2 Rz 123 mwN). Die Laudacher entgegentretenden Ausführungen von Doralt/Toifl, EStG, § 2 Tz 174/1 beträfen die Frage des Zeitpunktes der Berücksichtigung begünstigter Gewinne – dh. der Berücksichtigung im Rahmen des horizontalen Verlustausgleiches vs. Berücksichtigung erst nach Vornahme des horizontalen Verlustausgleichs – und seien somit für die vorliegende Fragestellung ohne Bedeutung. Das Prinzip der Günstigkeit gelte auch auf dieser Stufe des Verlustausgleichs und werde auch hier vom BMF ausdrücklich anerkannt (BMF 30.3.1998, Horizontaler Verlustausgleich: Möglichste Schonung begünstigter Einkünfte, RdW 1998, 309); das den Verlustausgleich prägende Prinzip

der Günstigkeit gelte nicht nur auf der Ebene des innerbetrieblichen und horizontalen Verlustausgleiches, sondern auch auf der Ebene des vertikalen Verlustausgleichs (s. Rz 153 EStR) und des interperiodischen Verlustabzuges (s. Rz 4504 EStR) und könne damit wohl als Grundsatz der Verlustverrechnung angesehen werden.

(8) Zusammenfassend ergebe sich, dass die Frage des Verlustausgleiches im Jahr 2007 (noch) unabhängig von der mit Ablauf des 31. Dezember 2007 wirksamen Abspaltung nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen zu beurteilen sei. Das Ertragsteuerrecht enthalte weder für den innerbetrieblichen noch für den überbetrieblichen Verlustausgleich Rangfolgen betreffend die Verlustverrechnung. In diesem Sinne stehe es nach der Rspr des VwGH und der Verwaltungspraxis dem Steuerpflichtigen auch frei, in welcher Reihenfolge er derartige Verluste ausgleiche. Die DVG habe daher im Jahr 2007 die Verluste im Zusammenhang mit den abgespaltenen Teilbetrieben vorrangig mit den Gewinnen aus den übrigen Teilbetrieben und den Gewinnen aus den Teilbetriebsveräußerungen zu verrechnen.

(9) Übereinstimmung mit dem Umgründungssteuergesetz:

Diesem Ergebnis ständen auch nicht die Bestimmungen des UmgrStG über den Verlustabzug entgegen. Diese beträfen nur Verluste, die bis zum Umgründungstichtag entstanden seien und die man bei der übertragenden Körperschaft nicht berücksichtigen konnte. Nach § 35 UmgrStG würden für den Übergang von Verlustvorträgen iSd § 8 Abs 4 Z 2 KStG die entsprechenden Bestimmungen für Einbringungen (§ 21 UmgrStG) gelten. Wie im Fall von Einbringungen (vgl. Rabel in H/B/W, Handbuch der Umgründungen, § 21 Tz 2) gehe daher auch im Fall der Spaltung ein mit dem übertragenen Vermögen zusammenhängender Verlustvortrag grundsätzlich auf die übernehmende Körperschaft über (Huber in H/B/W, Handbuch der Umgründungen, § 35 Tz 4). Sowohl § 21 UmgrStG als auch § 8 Abs 2 Z 4 KStG erfassten ausschließlich Verlustvorträge iSv § 18 Abs 6 und 7 EStG. Dabei handle es sich per definitionem um Verluste, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden seien und die man in diesem Jahr nicht habe ausgleichen können. In diesem Sinne spreche auch die Praxis der Finanzverwaltung in den UmgrStRL durchgängig von vortragsfähigen Verlusten.

Gehe im Zuge einer Spaltung nur ein Teil des verlustbringenden Vermögens auf die übernehmende Körperschaft über, sei der Verlustvortrag im Sinne der Objektbezogenheit des Verlustübergangs zwischen den bei der übertragenden Körperschaft verbleibenden und den auf die übernehmende Körperschaft übergehenden Teilbetrieben aufzuteilen. Nach Rz 1707 der UmgrStRL habe dies grundsätzlich durch eine eindeutige Zuordnung zu erfolgen. Nur wenn eine solche (Zuordnung) nicht möglich sei, sei eine sachgerechte Aliquotierung der Verlustvorträge vorzunehmen. Dabei – so die UmgrStRL – bestehে kein Wahlrecht hinsichtlich einer früheren oder späteren Verrechnung der einzelnen Verlustkomponenten aus verschiedenen Einkunftsquellen. Nach Rz 1714 der UmgrStRL sei der in § 35 UmgrStG vorgesehene Verlustübergang „dem Grunde nach eine zwingende Folge der Vermögensübertragung“. Daher bestehে bei Abspaltungen für die übertragende Gesellschaft kein Wahlrecht, vortragsfähige Verluste zu behalten

oder zu übertragen (Rz 1714 UmgrStRL). Nach Rz 1707 der UmgrStRL sei von einer gleichmäßigen Verrechnung aller Teilverluste „im Rahmen des Verlustausgleiches und des Verlustvortrages“ bis zur Spaltung auszugehen. Ähnlich formulieren die UmgrStRL im Zusammenhang mit dem Verlustvortragsübergang bei Verschmelzungen, dass bei der sachgerechten Aliquotierung der Verlustvorträge kein Wahlrecht hinsichtlich einer früheren oder späteren Verrechnung von einzelnen Verlustkomponenten aus verschiedenen Einkunftsquellen bestehe, dh. es sei von einer „gleichmäßigen Verrechnung aller Teilverluste im Rahmen des Verlustausgleichs und des Verlustvortrags bis zur Verschmelzung auszugehen“ (UmgrStRL Rz 198). Daraus schließe Furherr im Zusammenhang mit Einbringungen, dass offenbar nach Auffassung der Finanzverwaltung die sachgerechte Aufteilung der auf die übernehmende Körperschaft übergehenden Verluste unter der Annahme einer gleichmäßigen Verrechnung aller Teilverluste bis zur Einbringung zu erfolgen habe (Furherr in Kofler, UmgrStG, § 21 Tz 26). Angesichts des Verweises von § 35 UmgrStG auf § 21 UmgrStG müsse Ähnliches für die Spaltung nach Art VI UmgrStG anzunehmen sein.

Die Bezugnahme auf den Verlustausgleich und die daraus folgende Auffassung, wonach von einer gleichmäßigen Verrechnung aller Teilverluste im Rahmen des Verlustausgleiches auszugehen sei, widerspreche dem oben dargelegten Grundsatz der Wahlfreiheit hinsichtlich der Rangfolge der Verlustverwertung beim innerbetrieblichen und horizontalen Verlustausgleich und finde im UmgrStG keine Deckung. Das UmgrStG nehme allein auf die Verlustvorträge, nicht aber auf den Ausgleich der Verluste im Veranlagungszeitraum bis zur Umgründung Bezug. Der Umstand, dass in dem Veranlagungszeitraum, in den der Umgründungstichtag falle, Teilbetriebsverluste realisiert worden seien, beeinflusse die allgemeinen Bestimmungen betreffend die Wahlfreiheit bei der Rangfolge der innerbetrieblichen und der horizontalen Verlustverrechnung daher nicht.

Für die DVG ergebe sich daraus, dass auf die später abgespaltenen Teilbetriebe entfallende Verluste vorrangig mit den Gewinnen der DVG aus den Tankstellenstilllegungen im Jahr 2007 ausgeglichen werden konnten. Für die Ermittlung des auf die RTB übergehenden Verlustvortrages sei angesichts der möglichen eindeutigen Zuordnung der Verluste eine Aliquotierung nicht in Betracht gekommen.

Für die Verluste aus der Stilllegung der Tankstellen im Jahr 2008 gelte Ähnliches. Auch sie hätte man vorrangig mit Gewinnen aus dem Jahr 2008 ausgleichen können, sodass sie im Zuge der Verschmelzung nicht untergegangen wären.

(10) Zusammenfassung:

Die Frage des Verlustausgleichs im Jahr 2007 sei (noch) unabhängig von der mit Ablauf des 31. Dezember 2007 wirksamen Abspaltung nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen zu beurteilen. Das Ertragsteuerrecht enthalte weder für den innerbetrieblichen noch für den überbetrieblichen Verlustausgleich Rangfolgen betreffend die Verlustverrechnung. In diesem Sinne stehe es nach der Rspr des VwGH

und der Verwaltungspraxis dem Steuerpflichtigen auch frei, in welcher Reihenfolge er derartige Verluste ausgleiche. Die DVG habe daher im Jahr 2007 die Verluste im Zusammenhang mit den abgespaltenen Teilbetrieben vorrangig mit den Gewinnen aus den übrigen Teilbetrieben und den Gewinnen aus Teilbetriebsveräußerungen verrechnet.

Es sei zulässig gewesen, die Verluste iHv – 922.086,11 € mit den Gewinnen aus der Veräußerung der Teilbetriebe einerseits in Höhe von 472.126,42 € und dem laufenden Gewinn aus den verbleibenden Teilbetrieben iHv 500.474,15 € vorrangig zu verrechnen. Mit dem sich aus dieser Verrechnung ergebenden Restgewinn iHv 50.514,15 € habe man schließlich einen Teil des Verlustes aus den vier geschlossenen Teilbetrieben verrechnet. Der verbleibende Verlustanteil aus diesen Schließungen iHv -311.860,57 € sei mit den übrigen Verlusten in den Verlustvortrag des Jahres 2008 eingegangen.

An dieser Form des Verlustausgleichs habe auch die zum 31. Dezember 2007 erfolgte Abspaltung der elf verlustbringenden Teilbetriebe nichts geändert. Die allgemeinen ertragsteuerlichen Regelungen betreffend die Wahlfreiheit bei der Vornahme des Verlustausgleichs gelte auch in dem Veranlagungszeitraum, in den ein Umgründungsstichtag falle. Mangels Vorliegens eines mit den abgespaltenen Tankstellen zusammenhängenden Verlustvortrages, sei es auch nicht zum Übergang eines solchen auf die RTB nach § 35 iVm § 21 UmgrStG gekommen.

Das Recht, die Rangfolge des innerbetrieblichen Verlustausgleichs in der für den Steuerpflichtigen günstigsten Form vorzunehmen, gelte auch für die aus den Tankstellenstilllegungen im Jahr 2008 resultierenden Verluste iHv von -477.824,28 €. Diese hätten im Jahr 2008 mit den Gewinnen aus der Veräußerung von Teilbetrieben in Höhe von 800.860,16 € und den Gewinnen aus der Veräußerung der RTB iHv 1.746.272,75 € vorrangig ausgeglichen werden können. Im Rahmen der Verschmelzung habe daher nur der auf die im Jahr 2007 geschlossenen Tankstellen entfallende und nicht verwertete Verlustvortragsanteil nach § 4 UmgrStG untergehen können. Eine Aliquotierung des Verlustvortrages sei nicht in Betracht gekommen, weil eine eindeutige Zuordnung der Verlustvortragsanteile zu den Vermögensgegenständen möglich gewesen sei.

3. Mit Schriftsatz vom 9. August 2013 nahm die Betriebsprüfung zur Berufung vom 31. Mai 2013 Stellung:

a. Verluste im Zusammenhang mit der Abspaltung von Teilbetrieben: Zur Darstellung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes sei bereits in der Begründung der bekämpften Feststellung ausdrücklich auf das Gutachten vom 19. Juli 2012 verwiesen worden. Der rechtlich zu beurteilende Sachverhalt sei daher nach Auffassung der BP zwischen den Parteien unstrittig.

b. Die in der – erklärungsgemäß veranlagten – Abgabenerklärung für 2007 betreffend Körperschaftsteuer erklärten Verluste der DVG in Höhe von 4.239.321,85 € seien (nach Aufnahme der Gesellschaft in die Unternehmensgruppe der DBG nach § 9 KStG mit dem Veranlagungsjahr 2008) in der Körperschaftsteuererklärung 2008 von der Gesellschaft im gesamten Umfang als Vor- und Außergruppenverluste erklärt worden.

Nach der zum Stichtag 31. Dezember 2008 erfolgten Umgründung seien die Verluste von der letztlich aufnehmenden DMG in voller Höhe unter der Kennzahl 9860 der KÖSt-Erklärung 2009 (Vor- und Außergruppenverluste) geltend gemacht worden.

Weder in der Abgabenerklärung 2008 der DVG (oder einer Beilage hierzu), noch in der KÖSt-Erklärung 2009 der DMG sei ein Hinweis darauf enthalten, dass eine Kürzung der aus 2007 stammenden Verlustvorträge aus den nunmehr vorgebrachten Gründen unterblieben sei.

c. Ergänzend werde bemerkt, dass der steuerliche Vertreter noch im Rahmen einer ersten schriftlichen Stellungnahme (Schreiben vom 12.4.2012) zum berufungsgegenständlichen Punkt nach Vorhalt ausgeführt habe, eine objektbezogene Zuordnung des in 2007 entstandenen Verlustvortrages sei im konkreten Fall auf Ebene der einzelnen Tankstellen nicht verlässlich möglich. Trotz Vorliegens einer ordnungsgemäßen Buchführung sei eine direkte Zuordnung der Verluste auf einzelne Objekte nicht bzw nur mit unverhältnismäßig hohem Mehraufwand möglich. Im Ergebnis sei daher keine objektbezogene Zuordnung der insgesamt im Jahr 2007 angefallenen Verluste auf die jeweiligen Tankstellen möglich.

d. Ungeachtet des Umstandes, dass nach Ansicht der BP im Anwendungsbereich des § 35 UmgrStG kein Wahlrecht gegeben sei, könne unter Berücksichtigung vorstehender Aussagen des steuerlichen Vertreters von der Ausübung eines Wahlrechtes zum Zeitpunkt der Erstellung der Abgabenerklärungen durch den Steuerpflichtigen, wie im Rahmen einer Besprechung und der Berufung behauptet, für das Jahr 2007 nicht gesprochen werden.

e. Ebensowenig sei (selbst wenn man einer Empfehlung der Gutachtensverfasserin folge – vgl. Rabl in Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen, Rz 19 zu § 21 UmgrStG) das Zuordnungswahlrecht im Rahmen der nachfolgenden Abspaltung von 11 Teilbetrieben nach Artikel VI auf die RTB zum Stichtag 31. Dezember 2007 im Spaltungs- und Übernahmevertrag hinsichtlich der Verluste wahrgenommen worden, für welche das Eingehen in den Verlustvortrag aufgrund vorhergehender Verrechnung unklar sein könne.

Die Argumentation der Bw., man habe bei der Ermittlung der vortragsfähigen Verluste von diesem Wahlrecht Gebrauch gemacht und vorrangig im Rahmen eines innerbetrieblichen Verlustausgleiches die negativen Ergebnisse der stillgelegten bzw abgespaltenen Teilbetriebe mit den Gewinnen anderer Teilbetriebe ausgeglichen, gehe ins Leere.

Bei Anwendung dieser Rechtsauffassung hätte sich im Zuge der Erstellung der Abgabenerklärung (ungeachtet der Tatsache, dass die teilbetriebsbezogenen Ergebnisse erstmals im Verlauf der Prüfung ermittelt worden seien) jedenfalls die Notwendigkeit einer Kürzung der Verlustvorträge um den Betrag von rd. 312.000,00 € ergeben (= Überhang der durch die in die RTB abgespaltenen Tankstellen -922.086,11 € - und der im Jahr 2007 geschlossenen Tankstellen - 362.374,72 € - verursachten Verluste gegenüber der Summe aller gewinnbringenden Teilbetriebe 972.600,57 € (aus Veräußerung Teilbetrieb 472.126,42 € und 500.474,15 €)).

- f. Die DVG sei eine aufgrund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtete Körperschaft im Sinne des § 7 Abs 3 KStG. Alle ihre Einkünfte seien den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen.
- g. Sämtliche dem Grunde nach steuerlich zu erfassenden Einkünfte seien nach den bei dieser Einkunftsart geltenden Regeln zu versteuern. Die den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugerechneten Einkünfte würden für Zwecke der Gewinnermittlung stets als laufende Einkünfte gelten. Auch Veräußerungsgewinne würden den Einkünften aus Gewerbebetrieb als laufende Einkünfte zugerechnet (ErlRV 622 d. BlgNR XVII. GP; vgl. Rz 401 KStR 2013). Auch wenn mehrere Betätigungen ausgeführt würden, die für sich jeweils eine Einkunftsquelle darstellten, erfolge eine einheitliche Gewinnermittlung.
- h. Von der Groß-BP werde folgende Auffassung vertreten: **Grundsätzlich beziehe sich der innerbetriebliche Verlustausgleich im Rahmen der Gewinnermittlung auf den Ausgleich von Ergebnissen innerhalb desselben Betriebes und komme immer zur Anwendung, wenn in einem Besteuerungszeitraum neben laufenden Gewinnen besondere Ergebnisse wie Übergangs-, Aufgabe- und Veräußerungsgewinne entstünden.** Hier bestehe das Prinzip der Günstigkeit im Sinne der VwGH-Rspr (VwGH 24.2.2004, 99/14/0250): Das Gesetz regle nicht, in welcher Reihenfolge bei Ermittlung des Gewinnes/Verlustes aus einer Einkunftsquelle positive und negative Komponenten zu verrechnen seien. Solcherart sei es dem Steuerpflichtigen freigestellt, in welcher Weise er den innerbetrieblichen Verlustausgleich vornehme.
- i. **Diese VwGH-Rspr sei aber isoliert bei der laufenden Gewinnermittlung (dh. ohne besondere Ergebnisse wie Übergangs-, Aufgabe- und Veräußerungsgewinne) einer Körperschaft oder auch einer natürlichen Person nicht anwendbar.** Das Vermögen einer Körperschaft könne mehrere Betriebe bzw innerhalb eines Betriebes mehrere Teilbetriebe umfassen. Es erfolge aber eine einheitliche Gewinnermittlung. Unabhängig davon, dass es betriebswirtschaftlich und auch steuerlich zweckdienlich sei, die Teilergebnisbeträge einzelner Betriebseinheiten aufzuzeichnen und evident zu halten, erfolge keine isolierte Gewinnermittlung für die einzelnen Teilbetriebe. **Aus der einheitlichen Gewinnermittlung für den gesamten Betrieb der DVG sei abzuleiten, dass auch eine einheitliche und damit aliquote Verlustverrechnung vorzunehmen sei. Daher sei ein innerbetrieblicher Verlustausgleich im Rahmen der laufenden Gewinnermittlung nicht anwendbar.**
- j. Entgegen der im vorgelegten Gutachten gemachten Aussage, es stehe nach Ansicht der Verwaltungspraxis dem Steuerpflichtigen frei, in welcher Reihenfolge er eine Verlustverrechnung vornehme, bestehe nach Auffassung des BMF im Rahmen des § 35 UmgrStG gerade kein Wahlrecht hinsichtlich einer früheren oder späteren Verrechnung von einzelnen Verlustkomponenten aus verschiedenen Einkunftsquellen, dh. es sei von einer gleichmäßigen Verrechnung aller Teilverluste im Rahmen des Verlustausgleichs und des Verlustvortrags bis zur Spaltung auszugehen (vgl. Rz 1707 UmgrStRL 2002).

Der in § 35 UmgrStG vorgesehene Verlustvortragsübergang auf den Rechtsnachfolger, welcher erst nach der Besteuerung der spaltenden Körperschaft für den Veranlagungszeitraum in Betracht komme, in den die Abspaltung falle, sei dem Grunde nach eine zwingende Folge der Vermögensübertragung. Bei Abspaltungen bestehe für die übertragende Körperschaft daher kein Wahlrecht, vortragsfähige Verluste zu übertragen oder zu behalten. Bei der Zuordnung von Verlusten zum abgespaltenen Vermögen stehe der übertragenden Körperschaft hinsichtlich jener Verluste, die neben dem zu spaltenden Vermögen auch aus anderen Einkunftsquellen stammten, bis zur Spaltung zum Teil mit Gewinnen verrechnet worden seien und nicht eindeutig dem Spaltungsvermögen oder dem Restvermögen zugerechnet werden könnten, ebenfalls kein Wahlrecht zu. Könne der restliche noch nicht ausgeglichene Verlust dem Abspaltungsvermögen oder dem Restvermögen nicht objektiv eindeutig zugerechnet werden, sei dieser zwischen dem abgespaltenen und dem verbleibenden Vermögen sachgerecht aufzuteilen (Rz 1714 UmgrStRL).

Auf diese – seit der Veröffentlichung der Umgründungssteuerrichtlinie bestehende – geänderte Verwaltungsmeinung werde auch in der Literatur hingewiesen (Bruckner, Änderungen beim Verlustabzug bei Umgründungen durch UmgrStRL und BBG 2003, ÖStZ 2004, 358).

k. Da ein anteiliger Verlustvortragsübergang sowohl für die fortgesetzte Einkommensermittlung der übertragenden Körperschaft als auch für jene der neuen oder übernehmenden Körperschaft Bedeutung habe, werde das gewonnene Ergebnis und damit das Ausmaß des bei der übertragenden verbleibenden bzw auf die übernehmende Körperschaft übergehenden Verlustvortrags zur Vermeidung einer Doppelberücksichtigung oder Doppelnichtberücksichtigung in überprüfbarer Weise vom Abgabepflichtigen zu dokumentieren sein, in erster Linie im Spaltungsplan oder Spaltungs- und Übernahmevertrag. Folge man der Rechtsauffassung der Bw., dass ein Wahlrecht betreffend der Vornahme des innerbetrieblichen Verlustausgleiches bestehe, wäre sogar eine jährliche Dokumentation erforderlich, um die Höhe von übergehenden bzw bei der Gesellschaft verbleibenden Verlustvorträgen (aus Teilbetrieben) im Fall von Umgründungen ermitteln zu können. Derartigen Dokumentationserfordernissen sei – wie im Sachverhalt dargestellt – vom geprüften Unternehmen nicht entsprochen worden. Auch aus diesem Grund sei die auf Basis der im Zuge der Außenprüfung ermittelten Teilergebnisse vorgenommene - aliquote - Verlustverrechnung nach Auffassung der BP sachgerecht.

Die übernehmende Körperschaft als Teilrechtsnachfolger könne mangels entsprechender Dokumentation durch die abspaltende Körperschaft und mangels Aufnahme eines entsprechenden Passus in den Umgründungsvertrag davon ausgehen, dass in der Vergangenheit entstandene und auf das übernommene Vermögen entfallende Verluste vorgetragen und mit späteren Gewinnen ausgeglichen werden könnten.

I. Dieses betreffend die Spaltung unmittelbar aus § 35 iVm § 21 UmgrStG abgeleitete Recht der übernehmenden Körperschaft auf Übergang von Verlustvorträgen, könne

nicht durch die in einem späteren Prüfungsverfahren behauptete Ausübung eines (nach Auffassung des steuerlichen Vertreters bestehenden) Wahlrechtes der übertragenden Körperschaft hinsichtlich der Verlustverrechnung in Zeiträumen vor der Umgründung eingeschränkt werden. Folge man dieser Rechtsauffassung, würde damit insbesondere das Risiko einer Doppelberücksichtigung von Verlustvorträgen bestehen.

m. Hingewiesen werde noch darauf, dass die Ermittlung der Höhe der vortragsfähigen Verluste von der Erledigung der Berufung betreffend Dotierung von Rekultivierungs-Rückstellungen abhänge und dass der RTB das auf die Teilbetriebe im Jahr 2007 entfallende Betriebsergebnis mittels gesondertem KÖSt-Bescheid zugewiesen worden sei.

4. Mit Schreiben vom 11. November 2013 wurde die Berufung betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2008 zurückgezogen und die Berufung betreffend Körperschaftsteuer 2007 auf den Punkt "Verluste iZm der Abspaltung von Teilbetrieben" eingeschränkt.

Mit Schreiben vom 19. Mai 2014 übermittelte die Bw. ein ergänzendes Vorbringen zur Berufung:

a. Die Berufung sei am 11. November 2013 auf den Berufungspunkt „Verluste im Zusammenhang mit der Abspaltung von Teilbetrieben“ eingeschränkt worden.
b. Verwiesen werde ergänzend auf das zwischenzeitlich ergangene Erkenntnis des VwGH vom 20.3.2014, 2010/15/0122. In diesem habe der VwGH erneut die in der Berufung dargelegte Rechtsauffassung bestätigt, dass – sofern keine explizite anderslautende gesetzliche Regelung bestehe – es dem Steuerpflichtigen freigestellt bleibe, in welcher Reihenfolge er den innerbetrieblichen Verlustausgleich vornehme. Der Steuerpflichtige dürfe die für ihn jeweils günstigste Variante des innerbetrieblichen Verlustausgleichs nutzen, solange es keine anderslautende Regelung gebe. Das Erkenntnis bestätige vollinhaltlich die Ausführungen in der Berufung vom 31. Mai 2013 und im Gutachten vom 19. Juli 2013.

5. Am 13. November 2013 wurde die Berufung betreffend Körperschaftsteuer 2007 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Gemäß Art 151 Abs 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht über.

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Mit Schreiben vom 25. Januar 2016 wurde der Antrag auf Senatsentscheidung und mündliche Verhandlung zurückgenommen.

B. Der Entscheidung zugrunde gelegter Sachverhalt

- a. Von der DVG wurden im Rahmen einer Spaltung mit Rückwirkung 11 Tankstellen (von 84) am 31. Dezember 2007 auf die neu errichtete RTB übertragen (Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 18. August 2008). Die 11 Tankstellen waren Teilbetriebe nach § 12 Abs 2 iVm § 32 UmgrStG. Der Vermögensübergang fand am 1.1.2008 statt, sodass die Tankstellen erst zu diesem Zeitpunkt Betriebsvermögen der RTB wurden.
- b. Der erklärte Verlust des abgespaltenen Betriebes betrug -922.086,12 € und die positiven Teilbetriebsergebnisse 972.600,57 € (dh. 472.126,42 € und 500.474,15 €). Der Verlust des abgespaltenen Betriebes war durch die vorhandenen Gewinne der Teilbetriebe vollständig abdeckbar.

- c. Nach der Berechnung der BP beträgt der Verlust des abgespaltenen Betriebes -882.676,16 € und die positiven Teilbetriebsergebnisse betragen 1.183.053,01 €. Auch nach der Berechnung der BP kann der Verlust des abgespaltenen Betriebes zur Gänze aus positiven Ergebnissen abgedeckt werden.

C. Rechtslage

a. SpaltG:

Nach § 1 SpaltG kann eine Kapitalgesellschaft ihr Vermögen spalten. Die Spaltung ist nach Abs 2 möglich unter Fortbestand der übertragenden Gesellschaft, durch Übertragung eines oder mehrerer Vermögensteile dieser Gesellschaft im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf eine oder mehrere dadurch gegründete neue Kapitalgesellschaften (Abspaltung zur Neugründung), oder auf übernehmende Kapitalgesellschaften (Abspaltung zur Aufnahme) gegen Gewährung von Anteilen (Aktien oder Geschäftsanteilen) der neuen oder übernehmenden Kapitalgesellschaften an die Anteilsinhaber der übertragenden Gesellschaft.

Nach § 2 Abs 1 Z 7 SpaltG ist Spaltungsstichtag jener Tag, der im Spaltungsplan oder im Spaltungs- und Übernahmsvertrag als jener Tag festgelegt ist, an dem die Handlungen der übertragenden Gesellschaft als für Rechnung der neuen Gesellschaft vorgenommen gelten.

Spaltungsstichtag kann jeder beliebige Tag innerhalb der vom unternehmensrechtlichen SpaltG vorgegebenen neunmonatigen Rückwirkungsfrist sein. Die Rückwirkungsfrist ergibt sich daraus, dass die Schlussbilanz, welche der Spaltung zugrunde gelegt wird, im Zeitpunkt der Anmeldung der Spaltung zur Eintragung in das Firmenbuch nicht älter als neun Monate sein darf (UmgrStRL Rz 1658).

b. UmgrStG:

§ 12 Abs (1): Eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes liegt 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.

§ 12 Abs (2): Zum Vermögen zählen nur

- Betriebe und Teilbetriebe
- Mitunternehmeranteile und
- Kapitalanteile.

Gemäß § 21 UmgrStG sind § 18 Abs 6 und 7 des EStG 1988 und § 8 Abs 4 Z 2 des KStG 1988 nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen anzuwenden:

Z 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 sind anzuwenden.

§ 32 Abs 1: Spaltungen im Sinne dieses Bundesgesetzes sind Auf- und Abspaltungen zur Neugründung oder zur Aufnahme aufgrund des Bundesgesetzes über die Spaltung von Kapitalgesellschaften.

§ 32 Abs 2: Zum Vermögen zählen Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile und Kapitalanteile im Sinne des § 12 Abs 2 UmgrStG.

Gemäß § 35 UmgrStG ist § 8 Abs 4 Z 2 KStG nach Maßgabe des § 21 KStG anzuwenden.

c. KStG:

Nach § 7 Abs 2 KStG ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs 3 des EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem EStG 1988 und diesem Bundesgesetz. Anzuwenden sind § 2 Abs 2a des EStG 1988 auf Einkünfte aus einer Beteiligung, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, sowie § 2 Abs. 2b und § 2 Abs 8 des EStG 1988.

Gemäß § 7 Abs 3 KStG sind bei Steuerpflichtigen, die aufgrund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind alle Einkünfte (§ 2 Abs 3 EStG 1988) den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 EStG 1988) zuzurechnen. Der Gewinn ist nach § 5 des EStG 1988 zu ermitteln.

Nach § 8 Abs 4 Z 2 KStG ist der Verlustabzug gemäß § 18 Abs 6 und 7 als Sonderausgabe nach Maßgabe folgender Regelung abzuziehen: Der Verlustabzug steht ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zu, ab dem die Identität des Steuerpflichtigen infolge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur im Zusammenhang mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftlich nicht mehr

gegeben ist (Mantelkauf). Dies gilt nicht, wenn diese Änderungen zum Zwecke der Sanierung des Steuerpflichtigen mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teiles betrieblicher Arbeitsplätze erfolgen. Verluste sind jedenfalls insoweit abzugsfähig, als infolge der Änderung der wirtschaftlichen Struktur bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Änderung stille Reserven steuerwirksam aufgedeckt werden.

d. EStG:

Nach § 2 Abs 2 EStG ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a.

D. Rechtliche Erwägungen zum festgestellten Sachverhalt

1. Ermittlung der Einkünfte und Verlustausgleich:

a. Strittig ist im vorliegenden Fall, ob bei einer § 7 Abs 3-Körperschaft die dem abgespaltenen Teilbetrieb (zum 1.1.2008) zuzurechnenden Verluste iHv 882.676,16 € (nur) aliquot (im Verhältnis der Teilbetriebsverluste mit 216.864,04 €) um positive Ergebnisse von Teilbetrieben zu vermindern sind oder ob diese (im Rahmen eines innerbetrieblichen Verlustausgleichs) zur Gänze (mit 1.183.053,01 €) gegen Gewinne aus anderen Teilbetrieben aufgerechnet werden können.

Zur Einkommensteuer hat der VwGH festgehalten, dass die Höhe eines Verlustes mit rechtskraftfähiger Wirkung im Einkommensteuerbescheid des Verlustjahres festgesetzt wird (VwGH 26.11.2015, 2012/15/0038). Es wird damit im Sinne des § 92 Abs 1 lit b BAO eine abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache festgestellt. Diese Rechtsfolge muss auch für Festsetzungen im Rahmen eines KöSt-Bescheides gelten. Im vorliegenden Fall erfolgte die jeweilige Verlustzuweisung durch Körperschaftsteuerbescheid sowohl an die abspaltende Körperschaft als auch an die übernehmende Gesellschaft.

b. (1) Die Bf. geht davon aus, dass der Gesetzgeber die **Reihenfolge des Ausgleiches von Gewinnen und Verlusten beim „innerbetrieblichen Verlustausgleich“ nicht geregelt** hat und die Vornahme einer bestimmten Reihenfolge daher dem Steuerpflichtigen freisteht. **Dieses Günstigkeitsprinzip gelte auch für den „horizontalen Verlustausgleich“**. Die Frage des Verlustausgleichs sei unabhängig von der mit Ablauf des 31. Dezember 2007 wirksamen Abspaltung zu sehen, da der Vermögensübergang erst am 1.1.2008 stattgefunden habe.

(2) Die Betriebsprüfung begründet die aliquote Gewinnverrechnung damit, dass - die Rechtsprechung zum innerbetrieblichen Verlustausgleich und das Günstigkeitsprinzip bei einer Körperschaft nicht anwendbar sei. **Einen innerbetrieblichen Verlustausgleich gebe es nur, wenn neben laufenden Gewinnen besondere Ergebnisse vorlägen** (Übergangs-, Aufgabe – und Veräußerungsgewinne).

- Das Vermögen einer Körperschaft könne zwar mehrere Betriebe bzw innerhalb eines Betriebes mehrere Teilbetriebe umfassen. Es erfolge aber eine **einheitliche Gewinnermittlung**. Unabhängig davon, dass es betriebswirtschaftlich und auch steuerlich zweckdienlich sei, die Teilergebnisbeiträge einzelner Teilbetriebseinheiten aufzuzeichnen und evident zu halten, erfolge keine isolierte Gewinnermittlung für die einzelnen Teilbetriebe. Aus der einheitlichen Gewinnermittlung für den gesamten Betrieb der DVG sei abzuleiten, dass auch **eine einheitliche und damit aliquote Verlustverrechnung** vorzunehmen sei. Es gebe nur einheitlich ermittelte Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

- **Weder in der Abgabenerklärung für 2008 noch für 2009 sei ein Hinweis darauf enthalten, dass eine Kürzung der Verlustvorträge aus 2007 unterblieben sei.**

Folge man der Rechtsauffassung eines Wahlrechtes bezüglich des innerbetrieblichen Verlustausgleiches, so wäre eine jährliche Dokumentation erforderlich, um die Höhe der übergehenden oder verbleibenden Verlustvorträge bei Umgründungen ermitteln zu können. Eine Dokumentation gebe es aber nicht.

- Der steuerliche Vertreter habe angegeben, dass **keine objektbezogene Zuordnung des Verlustvortrages 2007 auf Ebene der Tankstellen möglich** sei (trotz Vorliegens einer ordnungsmäßigen Buchführung). Daher könne kein Wahlrecht in Anspruch genommen werden, ein solches sei auch im Abspaltungs- und Übernahmevertrag nicht enthalten gewesen. Die teilbetriebsbezogenen Ergebnisse (Gewinne und Verluste) seien erstmals bei der Prüfung festgestellt worden.

c. Unbestritten können im Rahmen der Umgründung übernehmende Gesellschaften bei Abspaltungen auch Verlustvorträge von der übertragenden (abspaltenden) Gesellschaft übernehmen. Die Voraussetzungen dieser Verlustübernahme sind insbesondere in § 21 iVm § 35 UmgrStG angeführt:

- Es müssen Verluste sein, die bis zum (Spaltungs)Stichtag entstanden und nicht verrechnet worden sind (nach § 4 Abs 2 Z 2 BAO entstehen Verluste zum Ende des Veranlagungszeitraumes),

- Buchwertfortführung bei der übernehmenden Gesellschaft muss gegeben sein,

- Verluste müssen dem übertragenen Vermögen (Betrieb, Teilbetrieb) zurechenbar sein und

- das übertragene Vermögen muss am Stichtag tatsächlich vorhanden sein (und vergleichbar mit dem Vermögen im Zeitpunkt der Verlustentstehung).

d. Der Verlustübernahme im Rahmen des UmgrStG gehen folgende Vorgänge voraus:

Streng zu unterscheiden ist die Ergebnisermittlung sowie die (Ergebnis)Verrechnung der (Teil)Betriebsergebnisse bei der übertragenden (abspaltenden) Gesellschaft von der Ermittlung des Verlustvortrages (der dem abgespaltenen Teilbetrieb zugerechnet wird; im vorliegenden Fall ist von einer Abspaltung zur Aufnahme auszugehen).

(1) Die Gewinnermittlung der abspaltenden Gesellschaft (vor dem Spaltungsstichtag) richtet sich nach den Gewinnermittlungsvorschriften des EStG, soweit keine Sondervorschriften des KStG gelten (insbesondere § 7 Abs 2 und 3).

(2) In der Folge sind Verluste und Gewinne auszugleichen, wobei den § 7 Abs 2-Körperschaften sowohl ein innerbetrieblicher als auch ein horizontaler und vertikaler Verlustausgleich zur Verfügung steht (Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG, § 7 Rz 146 ff), für § 7 Abs 3-Körperschaften kommt ein vertikaler Verlustausgleich aufgrund der Einkünftetransformation nicht in Betracht.

e. Erst nach Durchführung des Verlustausgleichs bei der übertragenden (abspaltenden) Gesellschaft, greifen die Regeln des UmgrStG in Bezug auf den Verlustabzug der übernehmenden Gesellschaft (der Nachfolgegesellschaft). Nur Verluste die bis zum jeweiligen (Umgründungs)Stichtag noch nicht verrechnet sind, gehen in den Verlustvortrag der übernehmenden Gesellschaft ein. Die vom UmgrStG getroffenen Regelungen zur Verlustaufteilung und die damit uU einhergehende aliquote Aufteilung des Restverlustes beziehen sich – wie in der Folge noch näher zu erläutern ist – auf die nach dem Verlustausgleich verbleibenden und nicht zuordenbaren Verluste, nicht aber auf die vorangehenden Phasen der Ergebnisfeststellung und des (innerbetrieblichen und horizontalen) Verlustausgleiches.

f. Begriffsklärung (1) Einkünfte und Einkommen, (2) Verlustausgleich, (3) Einheitsbetrieb oder (Teil)Betriebsfähigkeit und (4) einheitliche Gewinnermittlung:

(1) Einkünfte und Einkommen:

Nach § 7 Abs 1 KStG wird der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrundegelegt, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Das Einkommen von Körperschaften wird in § 7 Abs 2 KStG als Gesamtbetrag der Einkünfte aus den in § 2 Abs 3 EStG aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben und nach Abzug der Sonderausgaben und des Freibetrages für begünstigte Zwecke bestimmt. Für die Ermittlung des Einkommens von Körperschaften sind daher zunächst die Vorschriften des EStG über die Einkunftsarten und die Einkünfteermittlung zu beachten, es gelten die Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4-14 EStG (VwGH 29.7.2014, 2010/13/0076). Soweit abweichende Vorschriften im KStG bestehen, sind diese lex specialis.

Nach § 7 Abs 3 KStG sind bei rechnungslegungspflichtigen Steuerpflichtigen alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen (eigenständiger Einkommensbegriff). Zur Schaffung eines Gleichklangs zwischen Handels- und Steuerrecht sind daher Kapitalgesellschaften so zu behandeln, als ob sie stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen würden. Nach Stangl, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften, S. 21, tritt keine bloße Umbenennung von anderen Einkünften in Einkünfte aus Gewerbebetrieb ein, vielmehr setzt die Zurechnung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb bereits bei der Ermittlung der Einkünfte an. Dh. alle Einkünfte sind von Anfang an Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Nicht die Einkünfte werden zugerechnet,

sondern die zu den Einkünften führenden Betätigungen und Sachverhalte (Stangl, aaO. S. 23).

(2) Der Verlustausgleich:

Das Rechtsinstitut des Verlustausgleichs ist vom Verlustabzug (Verlustvortrag) zu unterscheiden (Achatz/Kirchmayr, KStG, § 7 Rz 97). Verlustausgleich und Sonderausgaben sind ein Bestandteil der Einkommensermittlung (VwGH 5.11.1991, 91/14/0099):

- In § 8 Abs 4 KStG iVm § 18 Abs 6 und 7 EStG wird der **Verlustabzug** geregelt, der eine Sonderausgabe darstellt und sich auf Verluste bezieht, die in Vorjahren entstanden sind. Diese können bei ordnungsgemäßer Buchführung (und bisheriger Nichtberücksichtigung) in die Folgejahre vorgetragen werden. Der Verlustabzug wird daher auch als Verlustvortrag bezeichnet.
- § 7 Abs 2 KStG regelt den **Verlustausgleich**. Dieser folgt est-rechtlichen Grundsätzen. Er ist für Körperschaften, die nicht unter § 7 Abs 3 KStG fallen, innerhalb desselben Betriebes (innerbetrieblicher Verlustausgleich), innerhalb derselben Einkunftsart (horizontaler Verlustausgleich) und zwischen den Einkunftsarten vorzunehmen (vertikaler Verlustausgleich).
- Bei § 7 Abs 3-Körperschaften findet ein vertikaler Verlustausgleich nicht statt, weil keine unterschiedlichen Einkunftsarten vorliegen können. Nach Achatz/Kirchmayr, KStG, § 7 Rz 107, 143 findet der horizontale Verlustausgleich auf Ebene der Einkünfteermittlung im Zuge der § 5-Ermittlung statt, ohne weitere Verrechnung, das entspricht einem innerbetrieblichen Verlustausgleich. Auch nach Heinrich in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG, § 7 Rz 112, tritt der horizontale Verlustausgleich innerbetrieblich auf Ebene der Einkunftsermittlung ein (und wirkt damit wie ein innerbetrieblicher Verlustausgleich). Dagegen soll es nach Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG, § 7 Rz 203, bei § 7 Abs 3-Körperschaften keinen Raum für einen vertikalen oder horizontalen Verlustausgleich geben.

(3) Einheitsbetrieb oder (Teil)Betriebsfähigkeit:

Nach Achatz/Kirchmayr, KStG, § 7 Rz 142 lässt sich die – bis 2010 von der Verwaltungspraxis vertretene - Rechtsfigur eines „einheitlichen Betriebes“ aus § 7 Abs 3 KStG nicht ableiten (s dagegen UFS 7.2.2006, RV/4426-W/02 mit Verweis auf Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG, § 7 Rz 81). Vielmehr zeigt sich, dass auch § 7 Abs 3-Körperschaften mehrere Betriebe aufweisen können. Für Zwecke der Liebhabereibetrachtung ist das Bestehen mehrerer Betriebe jedenfalls anerkannt (VwGH 27.8.1998, 96/13/0041). Dem folgt nunmehr auch die Praxis der Finanzverwaltung (Verweis auf KStR Rz 1391 idF Wartungserlass 2010). Für die Liebhabereibeurteilung ist jeder Betrieb für sich zu betrachten (Burgstaller in Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 7 Rz 167). Beurteilungseinheiten für Betätigungen mit Einkunftsquellenvermutung sind Betriebe, Teil- oder Nebenbetriebe, unabhängig von der Rechtsform (Heinrich in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG, § 7 Rz 76 mit Verweis auf LRL 2012 Rz 7). Nach

§ 32 Abs 2 und § 12 Abs 2 UmgrStG zählen zum „Vermögen“ sowohl Betriebe als auch Teilbetriebe. Der umgründungssteuerliche Teilbetriebsbegriff deckt sich zudem mit dem gleichlautenden Begriff des allgemeinen Ertragssteuerrechtes (Peyerl, Die Verlagerung von Einkünften, S. 635).

Demzufolge entsteht bei mehreren unterschiedlichen Betätigungen einer Körperschaft (zB Vorliegen mehrerer Gewerbebetriebe und einer Vermietung und Verpachtung) nicht (aus allen Tätigkeiten) von Anfang an ein „Einheitsbetrieb“.

(4) Die laufende Gewinnermittlung erfolgt bei § 7 Abs. 3-Körperschaften einheitlich:

Sind Gesellschaften aufgrund ihrer Rechtsform zur Rechnungslegung verpflichtet, ist § 7 Abs 3 KStG anzuwenden. Dies hat nicht nur die Zurechnung aller Einkünfte zur gewerblichen Einkunftsart zur Folge, sondern es sind auch sämtliche, dem Grunde nach steuerlich zu erfassende Einkünfte nach den bei dieser Einkunftsart geltenden Regeln zu versteuern (s. UFS 7.2.2006, RV/4426-W/02 mwN). Die den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugerechneten Einkünfte gelten für Zwecke der Gewinnermittlung stets als laufende Einkünfte (KStR Rz 401). Ein Teil der Lehre vertritt die Ansicht, dass der „Mehrquellenbetrachtung“ im Bereich der laufenden Gewinnermittlung keine über die Anwendung des UmgrStG hinausgehende Bedeutung zukommt. Die in § 7 Abs 3 KStG getroffene Zuordnung zu den gewerblichen Einkünften knüpft unmittelbar an die Buchführungspflicht nach Handelsrecht an. Da aufgrund des Handelsrechtes eine einheitliche Buchführungspflicht besteht, soll auch die laufende Gewinnermittlung einheitlich vorgenommen werden (Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG, § 7 Rz 81; Wiesner, Körperschaftsteuerrechtliche Einlagen und Entnahmen, S. 351 f.). Damit muss nach Ansicht von Heinrich in Quantschnigg ua., KStG, § 7 Rz 180, bei einer Mehrheit von Betrieben nicht das Ergebnis jeder Einkunftsquelle für sich ermittelt werden (zB sind steuerfreie Rücklagen für den gesamten Einkunftsgebiet zu bilden).

g. Einheitliche Gewinnermittlung und „aliquote Verlustaufteilung“:

(1) Nach der Rechtsansicht der BP führt die vorzunehmende „einheitliche Gewinnermittlung“ zur einer aliquoten Verlustaufteilung. Gemeint ist damit, dass infolge der einheitlichen Gewinnermittlung kein frei wählbarer innerbetrieblicher Verlustausgleich stattfinden kann, vielmehr Gewinne und Verluste (in Umgründungsfällen) aliquot zuzuteilen und auszugleichen sind.

(2) Es stellt sich daher die Frage, ob eine aus dem Handelsrecht ableitbare einheitliche Gewinnermittlung für alle Betätigungen dazu führt, dass der innerbetriebliche Verlustausgleich für § 7 Abs 3-Körperschaften nicht greift.

(3) Grundsätzlich ist für § 7 Abs 3-Körperschaften nach der Lehre der vertikale Verlustausgleich ausgeschlossen, der horizontale Verlustausgleich findet als innerbetrieblicher Verlustausgleich statt (nach Achatz/Kirchmayr, KStG, § 7 Rz 143 ohne weitere Verrechnung).

(4) Bindeglied zwischen Einkommen- und Körperschaftsteuer ist die Anknüpfung an das Einkommen: Inhaltlich verwendet § 7 Abs 1 KStG hinsichtlich des zu versteuernden Einkommens die gleiche Formulierung wie das EStG, „der Körperschaftsteuer ist das Einkommen zugrundezulegen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.“ § 7 Abs 2 KStG verweist gleich mehrmals unmittelbar auf das Einkommensteuerrecht. Diese Verbindung ist dahingehend zu definieren, dass die einkommensteuerrechtlichen Vorschriften soweit maßgebend bleiben, als sie mit der Rechtsnatur der Körperschaft vereinbar sind und nicht durch spezielle Vorschriften des KStG verdrängt werden. Im Einzelfall bestimmt der Zweck der jeweiligen Vorschrift, welche der einkommensteuerrechtlichen Regelungen auch bei Körperschaften anzuwenden sind. Daraus ist die Schlussfolgerung zu ziehen, dass die Besteuerung von Körperschaften durch das Bindeglied des Einkommens und der Einkommensermittlung eng mit der Besteuerung natürlicher Personen verflochten bleibt (Peyerl, Die Verlagerung von Einkünften, S. 217 bis 218).

Soweit dem keine Regelungen des KStG entgegenstehen, sind daher die Normen des EStG für die Einkommensermittlung bedeutsam. § 7 Abs 2 KStG übernimmt fast wortgleich die Einkommensdefinition des § 2 Abs 2 EStG. § 7 Abs 3 KStG enthält einen Verweis auf die Einkünfte nach § 2 Abs 3 EStG. Damit gelten die Grundsätze des Einkommensbegriffes – und damit des Verlustausgleiches – wie sie aus EStG § 2 Abs 2 übernommen werden, sowohl für Körperschaften nach § 7 Abs 2 als auch nach § 7 Abs 3 KStG. Der Einkommensbegriff des Körperschaftssteuerrechtes wird als mit dem Einkommensbegriff des ESt-Rechtes ident angesehen (Peyerl, aaO, S. 235). Die Gewerblichkeitsfiktion des § 7 Abs 3 KStG steht dieser Verbindung zur Besteuerung natürlicher Personen nicht entgegen, **denn die daraus folgende Einkünftetransformation dient (schon nach der Judikatur des RFH) nur der Vereinfachung der steuerlichen Gewinnermittlung von rechnungslegungspflichtigen Körperschaften. Sie ändert aber nichts am Einkommensbegriff** (Peyerl, aaO, S. 219).

Es ist daher davon auszugehen, dass auch im Bereich der § 7 Abs 3-Körperschaften ein innerbetrieblicher Verlustausgleich – wie im Einkommensteuerrecht und für § 7 Abs 2-Körperschaften – zuzulassen ist. Die einheitliche Gewinnermittlung ändert nichts am Einkommensbegriff und dem damit verbundenen Verlustausgleichsmodus.

Dafür spricht auch, dass der (innerbetriebliche) Verlustausgleich eben nicht nur – wie von der BP angenommen – dem Ausgleich laufender Gewinne mit besonderen Ergebnissen dient. Wäre nämlich für das Vorliegen von Einkünften lediglich eine bestimmte Tätigkeit bzw eine bestimmte Art der Einnahmenerzielung maßgebend, ohne Rücksicht darauf, ob das erwirtschaftete Ergebnis positiv oder negativ ist, dann wäre der Verlustausgleich schon das logische Ergebnis der Ermittlung des Gesamtbetrages der positiven und negativen Einkünfte. Fallen aber nur positive Ergebnisse unter den Begriff der Einkünfte, erweist sich die Vorschrift über den Verlustausgleich als sinnvoll (VwGH 27.11.1984, 83/14/0046). **Den gesetzlichen Formulierungen des § 2 Abs 2 EStG über den Verlustausgleich ist daher das ihr**

innewohnende Verständnis zu entnehmen, dass unter den Einkünften iSd § 2 Abs 3 EStG nur die wirtschaftlichen Ergebnisse solcher Tätigkeiten verstanden werden dürfen, die sich in der betriebenen Weise objektiv zur Erzielung eines der Besteuerung zugänglichen Gesamterfolges in vertretbarer Zeit eignen und denen das Bestreben zur Erzielung eines solchen Erfolges zugrundeliegt (VwGH 25.11.1999, 97/15/0144). Es ist Sache des den Verlustausgleich begehrenden Steuerpflichtigen, der Abgabenbehörde alle Beurteilungskriterien offenzulegen, aus denen sich die Einkunftsquelleneigenschaft seiner Verluste erbringenden Betätigung zuverlässig beurteilen lässt (VwGH 17.12.1996, 92/14/0230). Liegt ein Liebhabereibetrieb vor, kommt ein Verlustausgleich nicht in Betracht, da nur positive Einkunftsquellen zu den Einkünften des § 2 Abs 3 EStG zählen. Damit folgt aus der im Rahmen der Einkommensermittlung bei jeder Einkunftsquelle (und damit auch im Bereich der § 7 Abs 3-Körperschaften) zwingend vorzunehmenden Abgrenzung zwischen Liebhabereibetrieben und den der Besteuerung unterliegenden Betrieben auch zwingend ein nachfolgender Verlustausgleich der in die Besteuerung fallenden Einkünfte. Auch die für § 7 Abs 3-Körperschaften geltende Verlustausgleichsbeschränkung des § 2 Abs 2a Ts 1 EStG und die Verlustausgleichsgrenze des § 2 Abs 2b Z 1 EStG, sind in diesen Zusammenhang zu stellen.

Der Verlustausgleich ist somit Ergebnis eines Einkommenssystems, das auf Abtrennung der zu besteuerten Einkunftsquellen von den der Liebhaberei dienenden Einkunftsquellen und auf anschließenden Ausgleich der unterschiedlichen Einkunftsquellen ausgerichtet ist. Vorschriften, die der Gewinnermittlung dienen, können in dieses System nicht eingreifen.

(5) Da der einkommensteuerrechtliche Einkommensbegriff anzuwenden ist, kann auch auf diesbezügliche Rspr zurückgegriffen werden. Nach VwGH 24.2.2004, 99/14/0250 (zu § 2 EStG) regelt das Gesetz nicht, in welcher Reihenfolge bei Ermittlung des Gewinnes und Verlustes aus einer Einkunftsquelle positive und negative Komponenten zu verrechnen sind; dem Steuerpflichtigen ist es freigestellt, in welcher Weise er den innerbetrieblichen Verlustausgleich vornimmt. So hat der VwGH beispielsweise im Fall von Einkünften aus besonderen Waldnutzungen, Verlusten aus laufenden Holznutzungen und anderen holzwirtschaftlichen Einkünften, keinen Grund gesehen, vorrangig Verrechnungen mit Verlusten aus laufenden Holznutzungen vorzunehmen (VwGH 20.3.2014, 2010/15/0122). Ist ein innerbetrieblicher Verlustausgleich auch bei Körperschaften durchzuführen, kann davon ausgegangen werden, dass die Reihenfolge der Verrechnung der Verluste und Gewinne freigestellt ist.

2. Verlustausgleich, Verlustvortrag und Umgründung:

a. Gemäß § 35 UmgrStG ist § 8 Abs 4 Z 2 KStG nach Maßgabe des § 21 KStG anzuwenden (s auch Kautsky, Dissertation Verlustabzug und Gesamtrechtsnachfolge, Wien 2010, S 56 zur Gewinnermittlung bei Buchwerteinbringung). Für die Zuordenbarkeit von Verlustvorträgen zum übertragenen Vermögen bei der spaltenden Gesellschaft gelten

auch die Grundsätze der Einbringung (Jann, Umgründungen im Steuerrecht, 2. Auflage, Pkt 7.8.1., S. 291).

b. Verluste können unter den Voraussetzungen des § 21 UmgrStG bei der Einkommensermittlung der übernehmenden Körperschaft wie eigene Verluste abgezogen werden. Das gilt für reguläre Verluste iSd § 18 Abs 6 EStG ebenso wie für Anlaufverluste iSd § 18 Abs 7 EStG (Hügel/Mühlehner/Hirschler, UmgrStG, § 21 Rz 1). Zurechnungseinheiten sind grundsätzlich alle übertragenen oder zurückbehaltenen Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder wesentlichen Kapitalanteile (Wiesner/Hirschler/Mayr, Handbuch der Umgründungen, Band B, § 35, Rz 6). Voraussetzung für den Übergang der Verluste ist

- die Fortführung der Buchwerte,
- die Zurechnung der Verluste zum übertragenen Vermögen und
- die Vergleichbarkeit des übertragenen Vermögens mit dem Vermögen im Zeitpunkt der Verlustentstehung.

c. Nach der Lehre bestehen folgende Grundsätze in Bezug auf den Verlustvortrag:

(1) Das UmgrStG schreibt einen zwingenden objektbezogenen Übergang des Verlustabzugs auf die übernehmende Körperschaft vor. Dieser Übergang ist rechtsform- und steuerartneutral. Es besteht des Weiteren kein Wahlrecht des Einbringenden, ob zum Einbringungsstichtag bestehende Verlustabzugsbeträge auf die übernehmende Körperschaft übergehen sollten (Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG, § 21 Rz 1).

(2) Erfasst werden Verluste „die bis zum Einbringungsstichtag entstanden sind“. Der Verlust entsteht jeweils zum Ende des Veranlagungszeitraumes (§ 4 Abs 2 Z 2 BAO). Ist der Einbringungsstichtag der 31.12., kann der bis zum Einbringungsstichtag entstandene Verlust von der übernehmenden Körperschaft ab dem folgenden Veranlagungszeitraum abgezogen werden (s. § 4 Z 1 lit a Satz 1 iVm § 21 UmgrStG zur Verschmelzung). Bei einem abweichenden Einbringungsstichtag gilt das auch für den auf das Einbringungsvermögen bezogenen Teilverlust. **In beiden Fällen sind die Verluste jedoch bis zum Veranlagungszeitraum, in welchen der Einbringungsstichtag fällt, vorrangig mit Gewinnen des Einbringenden zu verrechnen.** Dies ergibt sich aus der durch das AbgÄG 1998 eingeschobenen Wortfolge, wonach nur solche Verluste des Einbringenden übergehen, die „bis zum Veranlagungszeitraum, in den der Einbringungsstichtag fällt, nicht verrechnet sind“ (§ 21 Z 1 UmgrStG; so auch Jann, Umgründungen im Steuerrecht, Pkt 7.8.1., S. 292: Nur darüber hinausgehende Teile der Verlustvorträge gehen über). Das entsprach schon vor der Gesetzesänderung der herrschenden Ansicht (Hügel/Mühlehner/Hirschler, UmgrStG, § 21 Rz 2 UmgrStG).

(3) Bezüglich der sogenannten Verlustzuordnung ist den Kommentaren und den Richtlinien zu entnehmen, dass sich ein Verlust des „Wahlrechtes“ der Verlustzuordnung zu Gewinnen bei dem nach dem Verlustausgleich verbleibenden Restverlust, dh. **nach**

dem vertikalen Verlustausgleich, frühestens aber auf der Ebene des vertikalen Verlustausgleichs ergibt.

- Treten nach Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG, § 21, Rz 3, beim Einbringenden bis zum Einbringungstichtag neben den Verlusten des Einbringungsobjektes weitere Verluste in anderen Einkunftsquellen auf, so besteht für den Einbringenden hinsichtlich der Zuordnung der Verluste zu den positiven Einkünften kein Wahlrecht; die Aufteilung eines verbleibenden Restverlustes ist sachgerecht vorzunehmen: Fällt in zwei Einzelunternehmen ein Verlust von 200 (E1) und 100 (E2) an und wird E1 eingebracht, so werden positive Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 90 (vorangehend) in Höhe der Verluste aufgeteilt, sodass bei E1 Verluste von 140 übergehen (Verminderung um 60). Die „sachgerechte Aufteilung“ greift nach dieser Darstellung, wenn gewerbliche Einkünfte und Einkünfte aus VuV ausgeglichen werden sollen.

- Hügel/Mühlehner/Hirschler, UmgrStG, § 21, Rz 10 und 11, sprechen den **Restverlust nach dem vertikalen Verlustausgleich** an und diesbezüglich von einem Wahlrecht, das im Einbringungsvertrag ausgeübt werden sollte.

- Hirschler verweist im Fall des Vorliegens von drei Betrieben (Betrieb 1 mit – 100, Betrieb 2 mit – 150 und Betrieb 3 mit + 180) darauf, dass die herrschende Ansicht dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zugesteht, sodass der Verlustvortrag von – 70 sowohl dem Betrieb 1 als auch dem Betrieb 2 zugeordnet werden kann (Hirschler, Die Spaltung von Kapitalgesellschaften, S. 234 f; offenkundig auf Betriebe der gleichen Einkunftsart abstellend). Das bedeutet, dass der Gewinn des dritten Betriebes zB mit dem Verlust des Betriebes 1 (-100) zur Gänze saldiert wird, sodass vom Verlust des Betriebes 2 noch -70 übrigbleiben (-150 + Restgewinn 80). Damit wird nach Hirschler **auf Betriebsebene (horizontaler Verlustausgleich) die Verrechnung von Gewinnen und Verlusten freigestellt**.

- **Rz 1184 der UmgrStRL spricht (erst) den verbleibenden Restverlust nach Ausschöpfung der Verlustausgleichsmöglichkeiten an:** Bei der Zuordnung von Verlusten zum eingebrachten Vermögen steht dem Einbringenden hinsichtlich jener Verluste, die neben dem einzubringenden Vermögen auch aus anderen Einkunftsquellen stammen und die bis zur Einbringung zum Teil mit Gewinnen verrechnet wurden und daher nicht eindeutig dem Einbringungsvermögen oder dem Restvermögen zugerechnet werden können, kein Wahlrecht zu. Verbleibt dem Einbringenden nach dem innerbetrieblichen und dem horizontalen Verlustausgleich ein Restverlust, wird dieser im Rahmen des vertikalen Verlustausgleichs verrechnet. Kann der restliche, noch nicht ausgeglichene Verlust dem Einbringungsvermögen oder dem Restvermögen nicht objektiv eindeutig zugerechnet werden, ist dieser zwischen dem eingebrachten und dem verbleibenden Vermögen sachgerecht aufzuteilen. Damit ist nach den Richtlinien der „Verlust des Wahlrechtes“ erst nach Durchführung des vertikalen Verlustausgleichs gegeben, nämlich bei dem dann noch verbleibenden Restverlust.

Auch Peyerl (Die Verlagerung von Einkünften) spricht vom Aufteilungsmaßstab für „vorgetragene Verluste“ (S. 647 betreffend Verschmelzungen) bzw von der „sachgerechten Aufteilung des Verlustvortrages“ (S. 752 betreffend Einbringungen), also ebenfalls davon, dass **ein (bereits festgestellter) Gesamt(Rest)verlust**, der nicht auf ein umgründendes oder nachfolgendes Unternehmen aufteilbar ist, sachgerecht (= aliquot) aufgeteilt werden muss.

(4) Sowohl aus den Kommentaren als auch aus der UmgrStRL ergibt sich, dass erst nach Durchführung des innerbetrieblichen und horizontalen Verlustausgleichs (beim Restverlust nach den Verlustausgleichen; nach einzelnen Kommentaren beim vertikalen Verlustausgleich) die sachgerechte Aufteilung (Aliquotierung) eines nicht dem einzubringenden bzw abgespaltenen Vermögen zuordenbaren Restverlustes erfolgen soll. Der innerbetriebliche und horizontale Verlustausgleich bleiben von dieser aliquoten Aufteilung unberührt. Das UmgrStG greift im Bereich des innerbetrieblichen und horizontalen Verlustausgleichs nicht, wie auch Peyerl, Die Verlagerung von Einkünften, S. 566 zu entnehmen ist: „Die Besonderheit der Mantelkaufregelung und des umgründungsbedingten Verlustüberganges besteht jedoch darin, dass diese beiden Regelungen **ausschließlich vorgetragene Verluste betreffen. Sie entscheiden somit über das Schicksal bereits realisierter Verluste früherer Perioden, auf deren Entstehung der Steuerpflichtige nicht mehr einwirken kann.** Er kann nur mehr über die Verwirklichung eines Mantelkaufatbestandes bzw den Wechsel der Rechtsform durch Umgründung entscheiden. Anders als bei der Bildung einer Unternehmensgruppe **entscheidet der Steuerpflichtige dadurch über die nachträgliche Verlagerung von negativen Einkünften.“**

3. Die Argumente sind wie folgt zusammenzufassen:

a. Die Ermittlung jenes Verlustvortrages, der dem übertragenen (abgespaltenen) Betrieb zuzurechnen ist, kann wie folgt dargestellt werden:

(1) Einkommens- und Gewinnermittlung:

Die Einkommensermittlung ergibt sich aus § 2 Abs 2 EStG und den ergänzenden Regelungen des KStG, insbesondere § 7 Abs 2 und 3. Der Einkommensbegriff des EStG gilt zumindest insoweit auch für Körperschaften, als sowohl bei § 7 Abs 2-Körperschaften aber auch bei § 7 Abs 3-Körperschaften ein innerbetrieblicher Verlustausgleich durchzuführen ist. Der Regelung über den Verlustausgleich liegt nämlich das Verständnis zugrunde, dass nur Tätigkeiten mit einem wirtschaftlichen Gesamterfolg zu den Einkünften des § 2 Abs 3 EStG zählen, sodass die Bedeutung des Verlustausgleichs über eine simple Einkünfteverrechnung hinausgeht und dieser generell bei jeder Einkommensermittlung zu beachten ist.

Die einheitliche Gewinnermittlung einer § 7 Abs 3-Körperschaft steht dem nicht entgegen, weil einerseits durch diese Regelung kein „einheitlicher Betrieb“ entsteht, sondern mehrere Einkunftsquellen (Teilbetriebe oder Betriebe) vorliegen können und andererseits die

Transformation der Einkünfte nur eine vereinfachte Gewinnermittlung sichern will, ohne dass sich dadurch der Einkommensbegriff ändert.

Auch wenn die Gewinnermittlung der § 7 Abs 3-Körperschaften grundsätzlich einheitlich erfolgt, ist dem Ansatz der Lehre insoweit zu widersprechen, als behauptet wird, die einzelnen Einkunftsquellen gingen ohne weitere Ermittlung in dieser einheitlichen Gewinnermittlung auf. Dass eine gesonderte Betrachtung der einzelnen Einkunftsquellen (in diesem Fall: Der Teilbetriebe) der einheitlichen Gewinnermittlung vorangeht, ergibt sich im Übrigen nicht nur aus dem Umgründungssteuerrecht (das die Einbringung von Betrieben oder Teilbetrieben ermöglicht), sondern auch aus den Regelungen über die Liehaberei, den Verlustausgleich und die Verlustausgleichsbeschränkungen.

- Da nach § 32 Abs 2 und § 12 Abs 2 UmgrStG zum Vermögen Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile und Kapitalanteile zählen und für das Schicksal des Verlustabzuges bei Spaltungen § 21 UmgrStG maßgeblich ist, sind Verluste auf die (Teilrechts)-Nachfolgekörperschaft insoweit übertragbar, als sie dem übertragenen Vermögen nach § 32 Abs 2 UmgrStG zurechenbar sind. Um diese Verluste bestimmen zu können, ist es notwendig, die Einkünfte des abgespaltenen Betriebes gesondert zu ermitteln, wie die BP dies im vorliegenden Fall auch getan hat.

- Einkunftsquellen, die als Liehaberei zu qualifizieren sind, müssen vor Durchführung des Verlustausgleichs ausgeschieden werden. Beurteilungseinheit für die Liehaberei im betrieblichen Bereich ist der einzelne Betrieb, Teilbetrieb oder Nebenbetrieb (LRL 2012, Pkt 2.2). Nur die Ergebnisse der auf Dauer positiv wirtschaftenden Betriebe oder Teilbetriebe fließen in die (dann) einheitliche Gewinnermittlung ein.

Weiters bleiben Veräußerungsverluste aus internationalen Schachtelbeteiligungen ebenso außer Ansatz, wie Verluste aus begünstigungsschädlichen Geschäften einer gemeinnützigen Bauvereinigung nach § 6a Abs 2 KStG. Zudem sind einkunftsquellenbezogene Verlustausgleichsbeschränkungen (zB § 2 Abs 2a erster TS) zu berücksichtigen.

Die Berücksichtigung der bezeichneten Tatbestände erfordert damit zwingend eine gesonderte Betrachtung der einzelnen Einkunftsquellen.

Das ergibt sich auch aus dem für ESt und Köst weitgehend gleichen Einkommensbegriff: Nach Literatur und ständiger Rspr des VwGH können zudem selbständige Einheiten eines Steuerpflichtigen auch dann eigene Betriebe darstellen, wenn sie nur einer einzigen Einkunftsart zuzuzählen sind (VwGH 21.3.1995, 95/14/0011 zur ESt 1991).

(2) Verlustausgleich:

Nach VwGH 21.3.1995, 95/14/0011 (zur ESt 1991) hat die Reihenfolge der Saldierung der einzelnen, zum Einkommen führenden Komponenten (Betriebseinnahmen, Einnahmen, Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen) weit über die Festlegung des Anwendungsbereiches des § 37 EStG hinausgehende

Bedeutung, zB in welchem Ausmaß in einem negativen Gesamtbetrag der Einkünfte vortragsfähige Verluste enthalten sind. Nach der Systematik des Ertragsteuerrechtes

- steht am Beginn der Einkommensermittlung die Ermittlung des Ergebnisses der einzelnen Einkunftsquelle;
- danach sind diese Ergebnisse zum Gesamtbetrag der Einkünfte zusammenzufassen, wobei ein Ausgleich der positiven Ergebnisse mit den negativen Ergebnissen erfolgt (Verlustausgleich);
- anschließend erfolgen die weiteren Schritte der Einkommensermittlung (Abzug der Sonderausgaben usw.).

Den Regeln über den Verlustausgleich (in § 2 Abs 2 EStG und § 7 KStG) ist das ihnen innewohnende Verständnis zu entnehmen, dass nur Tätigkeiten den Einkünften zuzurechnen sind, die objektiv zur Erzielung eines Gesamtgewinnes geeignet sind (VwGH 25.11.1999, 97/15/0144; 17.12.1996, 92/14/0230). Der Verlustausgleich dient somit nicht nur der bloßen Einkünfteverrechnung, sondern ist auch die Konsequenz einer Trennung von Betätigungen mit und ohne Einkunftsquelleneigenschaft. Der innerbetriebliche Verlustausgleich ist nicht nur bei Vorliegen besonderer Ergebnisse durchzuführen (Übergangsgewinn, Veräußerungsgewinn).

Beim innerbetrieblichen Verlustausgleich hat der Gesetzgeber keine Reihenfolge der Verrechnung von Gewinnen und Verlusten aus einer Einkunftsquelle vorgesehen. Da im gegenständlich zu beurteilenden Fall mehrere Einkunftsquellen (Teilbetriebe mit Gewinnen und Verlusten) vorliegen, ist ein innerbetrieblicher Verlustausgleich durchzuführen. **Wenn die BP dazu anführt, eine isolierte Gewinnermittlung für die Teilbetriebe gebe es nicht und „aufgrund der einheitlichen Gewinnermittlung sei auch eine einheitliche Verlustverrechnung vorzunehmen“, womit ausgedrückt werden soll, dass sich die gleichmäßige Aufteilung von Gewinnen auf Verluste schon aus der „einheitlichen Gewinnermittlung“ ergibt, so ist ihr entgegenzuhalten, dass sie selbst gesondert die Gewinne und Verluste der Teilbetriebe ermittelt hat, weil auf andere Weise die von ihr vorgenommene Aufteilung der Gewinne von Teilbetrieben auf Verluste anderer Teilbetriebe gar nicht zu bewerkstelligen gewesen wäre.** Die Argumentation der BP, aufgrund der einheitlichen Gewinnermittlung nach § 7 Abs 3 KStG finde gar kein innerbetrieblicher Verlustausgleich statt, ist so nicht haltbar: Die BP führt mit der von ihr angewandten Methodik selbst einen innerbetrieblichen Verlustausgleich (nach Ermittlung der Ergebnisse der Teilbetriebe) durch, wobei sich ihre Berechnung nur dadurch von der Berechnung der Bf. unterscheidet, dass ein anteiliger Teil des Gewinnes (abgestellt auf die Verlusthöhe eines Teilbetriebes) auf den Verlust des abgespaltenen Betriebes angerechnet wird, anstelle des gesamten Gewinnes des entsprechenden Teilbetriebes. Die Berechnung des (vortragsfähigen) Verlustes für den abgespaltenen Teilbetrieb unterscheidet sich damit nur graduell, aber nicht in der Methodik von der Berechnung der Bf.

(3) Verlustvortrag:

Nur Verluste die bis zum Veranlagungszeitraum nicht verrechnet sind, in den der Einbringungsstichtag fällt, gehen über (§ 21 Z 1 UmgrStG). Die spaltende Gesellschaft hat bis zum Spaltungsstichtag entstandene Verluste des gespaltenen Vermögens primär mit anderen Einkünften desselben Jahres zu verrechnen. Nur ein darüber hinausgehender Teil der Verlustvorträge geht über (Jann, Umgründungen im Steuerrecht, Pkt 7.8.1., S. 292). Sowohl den Kommentaren als auch den UmgrStRL Rz 1184 ist zu entnehmen, dass die von der BP aufgegriffene aliquote Verlustverteilung erst dann eintritt, wenn nach den Verlustausgleichen (nach manchen Kommentaren nach dem vertikalen Verlustausgleich) noch ein Restverlust besteht, der dem Einbringungsvermögen nicht eindeutig zugeordnet werden kann. Nach dieser Rechtsmeinung wäre aber ein innerbetrieblicher oder horizontaler Verlustausgleich auch bei § 7 Abs 3-Körperschaften möglich.

Die BP verneint ein „Wahlrecht“ für einen Ausgleich der Gewinne und Verluste der Teilbetriebe, weil

- in der Steuererklärung 2007 kein Hinweis enthalten ist,
- ein Wahlrecht auch im Abspaltungs- und Übernahmevertrag nicht in Anspruch genommen wurde, da die teilbetriebsbezogenen Ergebnisse erst bei der Prüfung festgestellt worden sind und
- der steuerliche Vertreter angegeben hat, dass keine objektbezogene Zuordnung des Verlustvortrages 2007 auf Ebene der Tankstellen möglich ist.

- Die Bf. hat in ihrer Körperschaftsteuererklärung 2007 den Restverlust aus dem Verlustausgleich zur Gänze geltend gemacht. Der (Teil)Rechtsnachfolger hat keine Steuererklärung für 2007 zur Geltendmachung eines Verlustvortrages aus dem abgespaltenen Teilbetrieb beim Finanzamt eingereicht. **Damit haben beide Gesellschaften implizit kundgetan, dass kein Verlust aus dem abgespaltenen Teilbetrieb auf den (Teil)Rechtsnachfolger übergehen soll.**

Dem Gesetz ist auch nicht zu entnehmen, dass ein innerbetrieblicher Verlustausgleich nur bis zur Abgabe der jeweiligen Steuererklärung in Anspruch genommen werden könnte.

Werden die steuerlichen Ergebnisse von Betrieben oder Teilbetrieben im Rahmen einer BP geändert oder neu berechnet, kommt auch die nachträgliche Änderung der Verlustverrechnung in Betracht. Diesbezüglich ist wiederum auf die Vorgangsweise der BP zu verweisen, welche ebenfalls (nachträglich) die Gewinn- und Verlustverrechnung im Rahmen des innerbetrieblichen Verlustausgleichs verändert hat.

- Gegenständlich geht es nicht um ein „Wahlrecht“ im Zusammenhang mit einem nach dem innerbetrieblichen und horizontalen Verlustausgleich verbleibenden Restverlust, der aliquot „schätzungsweise“ zuzuteilen ist, sondern um den innerbetrieblichen Verlustausgleich der abspaltenden Gesellschaft. Das UmgrStG greift an diesem Punkt noch nicht und es besteht auch keine gesetzliche Regelung, welche die abspaltende Körperschaft verpflichten würde, den innerbetrieblichen Verlustausgleich des letzten Jahresabschlusses vor der Abspaltung im Abspaltungs- und Übernahmevertrag zu regeln.

- Soweit die BP darauf verweist, dass der steuerliche Vertreter eine objektbezogene Zuordnung der Verluste nicht für möglich gehalten habe, ist dem entgegenzuhalten, dass im Rahmen der BP für die Zuordnung der Verluste der einzelnen Teilbetriebe die entsprechenden Beträge errechnet werden konnten (und nicht einmal geschätzt werden mussten). Damit ist eine zahlenmäßige Basis vorhanden, auf der für die Verlustverrechnung (bzw den Verlustausgleich) aufgebaut werden konnte.

b. Der Beschwerde war aus den bezeichneten Gründen statzugeben. Die Gewinne aus den verkauften und verbleibenden Tankstellen betragen für 2007 laut BP 1.183.053,01 €. Der Verlust des abgespaltenen Betriebes beträgt – 882.676,16 €. Er kann somit zur Gänze durch den Gewinn abgedeckt werden.

Der festzusetzende Gesamtverlust (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) für 2007 beträgt damit – 3.632.188,28 € (aus -2.966.376,17 und 665.812,11). Bezuglich Mindestkörperschaftsteuer und einbehaltener KSt erfolgte bisher eine Aufteilung nach Pkt 3 der Niederschrift zwischen übertragender und aufnehmender Körperschaft. Da der Verlust zur Gänze der Bf. zugewiesen wird, entfällt diese Aufteilung.

E. Zulässigkeit einer Revision

Die Revision an den VwGH ist zulässig. Gemäß Art 133 Abs 4 B-VG kann gegen den Beschluss eines Verwaltungsgerichtes Revision erhoben werden, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere wenn eine Rspr des VwGH fehlt.

Zur Frage des innerbetrieblichen Verlustausgleichs von Körperschaften liegt bisher keine Rspr des VwGH vor. Die Frage, ob § 7 Abs 3 KStG einen innerbetrieblichen Verlustausgleich verhindert, ist auch von grundsätzlicher Bedeutung.

Linz, am 27. Jänner 2016