



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der HHGR, vertreten durch AM, vom 7. Juni 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes L vom 12. Mai 2011 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2009 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird gemäß [§ 289 Abs 1 BAO](#) unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

1. Bei der Feststellung der Einkünfte des Veranlagungsjahres 2009 wurde bei der Bw. die 75%-Verrechnungsgrenze nach § 2 Abs 2 b Z 1 EStG zur Anwendung gebracht.
2. Mit Schreiben vom 7. Juni 2011 erhob die Bw. Berufung gegen den Feststellungsbescheid vom 12. Mai 2011 betreffend das Einkommen des Gruppenmitgliedes im Jahr 2009:
 - a. Beantragt werde eine Neufeststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb unter Anrechnung verrechenbarer Verluste der Vorjahre in Höhe von 1.753.010,05 €.
 - b. Als Begründung führe man an, dass gemäß § 9 Abs 6 Z 4 KStG vortragsfähige Verluste des Gruppenmitgliedes bis zur Höhe des eigenen Gewinnes des Gruppenmitgliedes verrechnet werden könnten.
3. Am 18. Juli 2011 erging eine Berufungsvorentscheidung zur Berufung gegen den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2009:

a. Für die steuerliche Ergebnisermittlung des Gruppenmitgliedes sei [§ 7 KStG 1988](#) anzuwenden. Unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder hätten ihr Ergebnis immer gemäß [§ 5 Abs 1 EStG 1988](#) zu ermitteln. Daraus folge, dass die Wartetastenregelung des § 2 Abs 2a EStG zur Anwendung komme.

b. Die 75%-Verrechnungsgrenze des § 2 Abs 2b Z 1 EStG gelte für das Gruppenmitglied. Nur die 75%-Grenze für Verlustvorträge (§ 2 Abs 2b Z 2 EStG) sei aufgrund der in § 9 Abs 6 Z 4 KStG vorgesehenen Regelung nicht anzuwenden.

4. Mit Schreiben vom 17. August 2011 brachte die Bw. einen Vorlageantrag ein:

- a. Man stelle für den Feststellungsbescheid vom 18. Juli 2009 innerhalb offener Frist den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.
- b. Beantragt werde eine Neufeststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb unter Anrechnung verrechenbarer Verluste aus Vorjahren in Höhe von 1.753.010,05 € mit 0,00 €.

c. Als Begründung führe man an:

- Gemäß Feststellungsbescheid vom 13. Mai 2011 sei der Anteil der Einkünfte der SFV mit 1.753.010,05 € unter Berücksichtigung von verrechenbaren Verlusten iSd § 2 Abs 2b EStG in Höhe von 1.753.010,05 € mit 0,00 € festgestellt worden.
- Weiters sei aus der Rz 406 der KStR abzuleiten, dass die Verlustverrechnungsgrenze des § 2 Abs 2b EStG 1988 für Gruppenmitglieder nicht gelte.

Aus den dargelegten Gründen sei die Anwendung der 75%-Verrechnungsgrenze des § 2 Abs 2b EStG für das Gruppenmitglied nicht gerechtfertigt.

5. Am 14. März 2012 wurde die Berufung betreffend den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2009 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung übermittelt.

Am 20. Juni 2012 wurde der Sachverhalt anlässlich einer Erörterung ausführlich besprochen. Entgegen den bisherigen Vorbringungen zum Prozessstoff hat die Bw. durch ihre Vertreter nunmehr vorgetragen, sie gehe deshalb von einer 100%igen Verrechnung des Verlustes aus, weil im Gewinn von 1.753.010,05 ein außergerichtlicher Sanierungsgewinn enthalten sei, der im Rahmen der Feststellung bei der SFV (die 2009 mit der Bw. verschmolzen wurde) hätte festgestellt werden müssen. In der Körperschaftsteuererklärung der SFV sei dieser Sanierungsgewinn ursprünglich auch mit 2.060.000,00 € enthalten gewesen, dann aber wieder daraus entfernt worden, weil man beim anzurechnenden Verlust von Vorgruppen- bzw Außengruppenverlusten ausgegangen sei, die ohnehin zu 100% geltend gemacht werden könnten. Auch der Bilanz der SFV seien Erträge aus Besserungskapital zu entnehmen. Aus

diesen Gründen könne § 2 Abs 2b Z 3 EStG angewendet werden. Es liege ein außergerichtlicher Sanierungsgewinn vor, der zu einer 100%igen Verrechnung der angeführten Verluste führen müsse.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Gemäß § 289 Abs 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Berufung durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs 1 BAO) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anderslautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Im weiteren Verfahren ist die erstinstanzliche Behörde an eine im Aufhebungsbescheid dargelegte Rechtsanschauung gebunden.

Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Die bezeichnete Bestimmung stellt klar, dass die Berufungsbehörde nicht jene Behörde sein soll (und kann), die erstmals den entscheidungswesentlichen Sachverhalt ermittelt, weil ansonsten (abgesehen von der Verkürzung des vorgesehenen Instanzenzuges) das der Abgabenbehörde erster Instanz durchzuführende Ermittlungsverfahren zur Gänze auf die Berufungsbehörde verlagert werden könnte.

2. Im vorliegenden Fall hat die Prüfung des vorgetragenen Sachverhaltes und die rechtliche Würdigung ergeben, dass die Sache in keiner Weise entscheidungsreif ist:

a. Strittig war zunächst im Berufungsverfahren ausschließlich, ob die 75%-Verrechnungsgrenze des § 2 Abs 2b Z 1 EStG für Gruppenmitglieder anzuwenden ist.

(1) Nach § 2 Abs 2b Z 1 EStG können in vorangegangenen Jahren entstandene und in diesen Jahren nicht ausgleichsfähige Verluste, die mit positiven Einkünften aus einem Betrieb oder einer Betätigung zu verrechnen sind, nur im Ausmaß von 75% der positiven Einkünfte verrechnet werden (Verrechnungsgrenze).

Nach § 2 Abs 2b Z 2 EStG können vortragsfähige Verluste iSd § 18 Abs 6 und 7 EStG nur im Ausmaß von 75% der positiven Einkünfte verrechnet werden (Vortragsgrenze).

§ 2 Abs 2b Z 1 EStG betrifft nichtausgleichsfähige Verluste. § 2 Abs 2b Z 2 EStG regelt die Behandlung von in Vorjahren entstandenen Verlusten und von Anlaufverlusten.

(2) Unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder (GM) ermitteln das laufende Einkommen unabhängig von den restlichen Teilnehmern der Unternehmensgruppe. Dabei sind die ertragsteuerlichen Sondervorschriften für die Verlustverwertung zu beachten (§ 2 Abs 2a und § 2 Abs 2b EStG).

Bei den einzelnen Verlustarten ergeben sich damit folgende Auswirkungen:

Keine Bedeutung hat beim Gruppenmitglied die Vortragsgrenze des § 2 Abs 2b Z 2 EStG (Achatz/Kirchmayr, Körperschaftsteuergesetz-Kommentar, § 9 Rz 249).

Für Vor- und Außergruppenverluste (also solche Verluste, die vor der Begründung der Gruppe oder im Zuge einer Umgründung entstanden sind) gilt die 75%-Grenze (des § 2 Abs 2 b Z 2 EStG) nicht (Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG-Kommentar, § 9 Rz 506). Diese Verluste können nach § 9 Abs 6 Z 4 KStG (lex specialis) zu 100% verrechnet werden.

Die Verlustausgleichsbeschränkung des § 2 Abs 2b Z 1 EStG ist hingegen auf der Ebene des Gruppenmitgliedes im Zuge der Einkommensermittlung zu beachten (zB dazu Achatz/Kirchmayr, Körperschaftsteuergesetz-Kommentar, § 9 Rz 249; Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG-Kommentar, § 9 Rz 407; Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel, Gruppenbesteuerung, § 9 Abs 6 Rz 17).

Auch in Hohenwarter, „Verlustverwertung im Konzern“, S 246, Kapitel Verlustausgleichs- und Verlustvortragsbeschränkungen im Anwendungsbereich der Gruppenbesteuerung, ist dies wie folgt thematisiert: Während die Verrechnung von betriebsbezogenen Wartetastenverlusten iSd §§ 10 Abs. 8 oder 2 Abs 2a EStG sowohl auf Ebene des jeweiligen Gruppenmitgliedes als auch auf Gruppenträgerebene unter Berücksichtigung der 75%-Verrechnungsgrenze des § 2 Abs 2b Z 1 EStG vorzunehmen ist, sieht § 9 Abs 6 KStG für die Verrechnung von Verlustvorträgen eine Differenzierung zwischen Gruppenmitgliedern und dem Gruppenträger vor. Diese ergibt sich aus § 9 Abs 6 Z 4 KStG, der für unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder eine Verrechnung ihrer Vor- und Außergruppenverluste bis zur Höhe des eigenen Gewinnes vorsieht. Auf Ebene des Gruppenträgers kommt hingegen die Vortragsgrenze des § 2 Abs 2b Z 2 EStG voll zum Tragen.

(3) Die Bw. weist für das berufungsgegenständliche Veranlagungsjahr 2009 Wartetastenverluste (als solche unbestritten) von 2.191.395,87 € und einen Gewinn aus Gewerbebetrieb von 1.753.010,05 € aus. Anlässlich der Veranlagung des Jahres 2009 (Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2009 vom 12. Mai 2011) wurde ein Wartetastenverlust von 1.314.757,54 € (75% von 1.753.010,05 €) beim Gewinn aus Gewerbebetrieb berücksichtigt.

Da die Regelungen über Vor- und Außergruppenverluste nichts an der systematischen Stellung dieser Verluste als Verlustvortrag iSd § 8 Abs 4 Z 2 KStG ändern, geht eine betriebsbezogene Verlustverrechnung iSd § 2 Abs 2a EStG oder eine Verrechnung von IFB-Wartetastenverlusten der Verrechnung von Vor- und Außergruppenverlusten vor (Achatz/Kirchmayr, Körperschaftsteuergesetz-Kommentar, § 9 Rz 296). Nachdem die geltend gemachten Verluste unbestritten Wartetastenverluste sind, käme eine Verrechnung bei der Veranlagung 2009 grundsätzlich nur mit 75% in Betracht.

b. Die Bw. hat nunmehr jedoch das Vorliegen eines (außergerichtlichen) Sanierungsgewinnes in der Erörterung behauptet und damit einen völlig neuen Sachverhalt vorgetragen. Aus § 2 Abs 2b Z 3 EStG ergibt sich, dass die Verrechnungs- und Vortragsgrenze dann nicht anzuwenden ist, wenn in den positiven Einkünften oder dem Gesamtbetrag der Einkünfte ein Gewinn aus einem Schulderlass gem. § 36 Abs 2 EStG oder aus einem Sanierungsgewinn enthalten ist. Die Regelung gilt auch für Körperschaften (Achatz/Kirchmayr, KStG, § 7 Rz 118) und für Fälle eines außergerichtlichen Sanierungsgewinnes (wobei es für die Frage der Verrechnungsgrenze ohne Bedeutung ist, dass dieser Sanierungsgewinn nicht nach § 23a KStG begünstigt besteuert wird).

Die bezeichneten Einkünfte entstammen der ab 2009 mit der Bw verschmolzenen SFV.

Die Bw. gibt dazu in der Erörterung an, das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes hätte man den Steuererklärungen der SFV entnehmen können. Tatsächlich wurde aber ein Sanierungsgewinn in der KZ 624 der betreffenden Körperschaftsteuererklärung für 2009 nach den in der Erörterung vorgelegten Unterlagen gerade nicht ausgewiesen. Der ebenfalls vorgelegten Bilanz für 2009 ist zwar ein „Ertrag aus Besserungskapital“ iHv 2.060.000,00 € zu entnehmen. Dies deutet aber noch nicht zwingend auf einen außergerichtlichen Sanierungsgewinn hin. Die Bw. hat daher dem Finanzamt nicht zweifelsfrei das Vorliegen eines Sanierungsgewinnes bekanntgegeben und nachgewiesen, obwohl sie dazu auch noch im gegenständlichen Berufungsverfahren (es erging auch eine Berufungsvorentscheidung) ausreichend Gelegenheit gehabt hätte. Bis zur Erörterung vom 20. Juni 2012 wurde die Frage eines möglichen (außergerichtlichen) Sanierungsgewinnes nicht einmal thematisiert.

Ein außergerichtlicher Sanierungsgewinn bedarf einer Reihe von Voraussetzungen, nämlich einer allgemeinen Sanierungsmaßnahme, der Sanierungsbedürftigkeit, der Sanierungsabsicht und der Sanierungseignung, die nur erschwert erfüllt werden können, zumal sämtliche Voraussetzungen erfüllt sein müssen. Diesbezüglich ist eine umfassende Prüfung sämtlicher Umstände der Sanierung bei der SFV unumgänglich, die aber nicht vom UFS durchzuführen ist, weil es nicht zu dessen Aufgaben gehört, die für eine Besteuerung maßgeblichen Sachverhalte (hier zusätzlich bei der verschmolzenen Firma) erstmalig festzustellen.

Der Bescheid war aus den genannten Gründen unter Zurückverweisung der Sache aufzuheben.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 20. Juni 2012