



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des FA betreffend Körperschaftsteuer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

In der am 28. Oktober 2008 elektronisch eingereichten Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2007, machte die Berufungswerberin (Bw.) unter der Kennzahl 619 einen Verlustabzug von € 1.285.645,91 geltend.

Mit Bescheid vom 9. April 2009 setzte das zuständige Finanzamt (FA) die Körperschaftsteuer gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig fest, ohne den Verlustvortrag anzusetzen:

„Voraussetzung für den Übergang des Verlustvortragsrechts ist u. a., dass das verlustverursachende Vermögen am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden ist (§ 4 UmgrStG).

Im gegenständlichen Fall besteht jedoch zum Zeitpunkt der Übertragung weder ein Betrieb, dem der Verlust zugeordnet werden kann, noch ist das verlusterzeugende Vermögen, nämlich die Forderung an das verbundene Unternehmen, vorhanden.

Die Verlustvorträge der WT können daher nicht auf die übernehmende Gesellschaft übergehen und gehen durch die Verschmelzung unter."

Dagegen wurde Berufung erhoben und entgegnet, dass das verlusterzeugende Vermögen bei der WT nicht die Forderung gegen verbundene Unternehmen darstelle, sondern die Beteiligung an der WS, BRD. Die Darlehensbeträge seien seitens der WS zur Verlustfinanzierung verwendet worden. Mangels Rückzahlungsmöglichkeit seien die gewährten Darlehen und Zinsen bei der WT wertberichtigt und schlussendlich der verbliebene Saldo nachgelassen worden. Das Darlehen von der Beteiligung zu trennen, würde zu einer unrichtigen Betrachtungsweise führen. Ohne das Vorliegen der Beteiligung wäre es gar nicht zur Darlehensgewährung gekommen. Der wirtschaftliche Zusammenhang sei also eindeutig gegeben. Das verlusterzeugende Vermögen sei die Beteiligung an der WS. Diese habe zum Zeitpunkt der Verschmelzung noch vorgelegen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. August 2009 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Voraussetzung der Übernahme von Verlusten der übertragenden Körperschaft sei das tatsächliche Vorhandensein des verlusterzeugenden Vermögens (§ 4 Z 1 lit. b UmgrStG). Nun sei einzuräumen, dass als Verlust erzeugend im vorliegenden Fall die Beteiligung an der deutschen WS anzusehen sei, allerdings sei diese Beteiligung von der übertragenden Körperschaft bereits im Jahr 2004 als vollständig wertlos abgeschrieben und in weiterer Folge auch gar nicht mehr bilanziert worden. Somit könne vom Vorhandensein eines verlusterzeugenden „Vermögens“ nicht mehr gesprochen werden; ein unkörperliches „Wirtschaftsgut“, welches mangels irgendeines noch so geringen Wertes keinerlei wirtschaftlichen Nutzen mehr habe (und gegenteiliges sei nicht dargetan worden), könne nicht als Vermögen bezeichnet werden.

Dagegen stellte die Bw. einen Antrag auf Vorlage ihrer Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat und wies ergänzend darauf hin, dass das verlusterzeugende Vermögen nicht, wie in der BVE angeführt, die Beteiligung an der WS sei sondern das Darlehen gegenüber der WS. Unabhängig davon, ob man die Beteiligung oder das Darlehen betrachte, hätten sowohl die Beteiligung als auch das Darlehen im Zeitpunkt der Übertragung noch bestanden. Die Tatsache, dass ein Vermögensgegenstand im Jahresabschluss wertberichtigt werde und daher keinen Wert in der Bilanz zeige, bedeute nicht, dass der Vermögensgegenstand nicht mehr existiere, sondern lediglich mit dem Wert Null angesetzt worden sei.

Das Umgründungssteuerrecht verlange nicht, dass das verlusterzeugende Vermögen zum Zeitpunkt der Verschmelzung werthaltig sein müsse, sondern dass das Vermögen vorhanden sein müsse. Dies sei zum Zeitpunkt der Verschmelzung gegeben gewesen. Der Nachweis ergebe sich aus der dem FA vorliegenden Bilanz der WS, Deutschland.

Über die Berufung wurde erwogen:

Mit Verschmelzungsvertrag vom 21. Dezember 2007 wurde die WT als übertragende Gesellschaft mit der Bw. als übernehmende Gesellschaft unter Anwendung der Bestimmungen des Art. I UmgrStG verschmolzen. Verschmelzungstichtag war der 18. Dezember 2007. Strittig ist, ob die Verlustvorträge der übertragenden Gesellschaft WT, von der Bw. im Jahr 2007 als Verlustabzug geltend gemacht werden können.

§ 8 Abs. 4 KStG 1988 lautet:

„Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen

1. Ausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 1,6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988.
2. Der Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988. 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....“

§ 4 UmgrStG regelt den Verlustabzug im Bereich der Umgründungsmaßnahmen nach Art. I (Verschmelzung) und normiert (idF BGBl. Nr. 818/1993) wie folgt:

„§ 8 Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 ist nach Maßgabe folgender Bestimmungen anzuwenden:

- 1.a) Verluste der übertragenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, gelten im Rahmen der Buchwertfortführung ab dem dem **Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum** der übernehmenden Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft, als sie den übertragenen Betrieben, Teilbetrieben oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen zugerechnet werden können. Voraussetzung ist weiters, dass das übertragene Vermögen am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden ist.
- b)
- c) Ist in den Fällen der lit. a und b der Umfang der Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile am Verschmelzungstichtag gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist, ist der von diesen

Betrieben, Teilbetrieben oder Vermögensteilen verursachte Verlust vom Abzug ausgeschlossen.

d)“

Nach dieser Bestimmung kann bei der übernehmenden Körperschaft die Verwertung übernommener Verlust erst in jenem Veranlagungszeitraum erfolgen, der auf jenen folgt, in den der Verschmelzungstichtag fällt. Für jenen Zeitraum, in den der Verschmelzungstichtag fällt, ist das Einkommen der übertragenden Körperschaft letztmalig zu ermitteln (und dabei auch um allfällige Verlustvorträge zu kürzen) und im Rahmen der (kalenderjahrbezogenen) Veranlagung steuerlich zu erfassen.

Nach herrschender Auffassung wird als der auf die Verschmelzung folgende Veranlagungszeitraum in jedem Fall das folgende Kalenderjahr angesehen (*Schwarzinger/Wiesner, Umgründungssteuer-Leitfaden, Band 1, 2. Auflage, Wien 1997, 177 und 413; Hügel-Mühlehner-Hirschler, UmgrStG, 128, Rz. 22, zu § 4 unter Hinweis auf § 2 Abs. 3; Keppert/Waitz/Ramsauer in Helbich/Wiesner/Bruckner, Art.II § 10, Abschn. 4.1.2, Rz. 10 mit Verweis auf Art. I, § 4 Abschn 3. 2; UFS vom 15. 6. 2007, RV/1880-L/02, vom 6. 5. 2010, RV/1160-L/08 und vom 25. 5. 2010, RV/1207-L/09*).

Das Auseinanderfallen der Begriffe Veranlagungszeitraum – Wirtschaftsjahr hat zur Folge, dass ein am Verschmelzungstichtag noch nicht verrechneter Verlustvortrag (des untergegangenen Steuersubjektes) erst im Folgeveranlagungszeitraum (=Folgekalenderjahr) in Abzug gebracht werden kann, auch wenn ein mit dem übertragenen Betriebsvermögen erwirtschafteter Gewinn in einem Rumpfwirtschaftsjahr, das bei der übernehmenden Gesellschaft entweder durch die Verlegung des Bilanzstichtages oder wegen eines vom Regelstichtag abweichenden Verschmelzungstichtages (wie im gegenständlichen Fall) entsteht, bei der übernehmenden Gesellschaft im Rahmen einer gesonderten Veranlagung noch im selben Jahr zu erfassen ist (*Bruckner in Helbich/Wiesner/Bruckner, Art. I, § 4 Abschn 3. 2, Rz. 27 und 28*).

Die Ursache für die nicht nahtlose Aneinanderreihung der Verlustverwertung liegt – wie in der Literatur (*Peklar, Verluste im Umgründungssteuerrecht, Orac Verlag, Wien 2001, 107*) zutreffend angeführt – nicht in der Regelung des § 4 Z 1 lit a UmgrStG, sondern in der Stellung des Verlustvortrages als Element der veranlagungszeitraumbezogenen (und somit kalenderjahrbezogenen) Einkommensermittlung und ist eine Folge der (fiskalpolitisch notwendigen) Periodisierung des Totaleinkommens.

Die Berücksichtigung des Verlustvortrages sowohl beim übertragenden als auch beim übernehmenden Rechtsträger im selben Veranlagungsjahr für jenen Zeitraum, in dem beiden

Körperschaften Steuerrechtssubjektivität zukommt, würde einen (systemwidrigen) doppelten Verlustabzug in ein und derselben Veranlagungsperiode (wenn auch bei verschiedenen Steuerpflichtigen) bewirken.

Laut Verschmelzungsvertrag vom 21. Dezember 2007 wurde die WT zum Stichtag 18. Dezember 2007 mit der Bw. als übernehmende Gesellschaft verschmolzen. Der Veranlagungszeitraum für die Bw. bildet jeweils das Kalenderjahr. Da der Verschmelzungstichtag im Veranlagungs- und Kalenderjahr 2007 liegt, ist das Jahr 2008 als der dem Verschmelzungstichtag folgende Veranlagungszeitraum im Sinne der obigen Bestimmung anzusehen. Es erübrigt sich daher im gegenständlichen Verfahren eine Beurteilung des Verlustabzugs nach § 4 Z 1 lit. c UmgrStG, da ein solcher erst im Jahr 2008 erfolgen könnte.

Wien, am 18. April 2011