

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. Gabriele Soini-Wolf und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Josef Zwilling, Mag. Peter Lederer LL.M., Mag. Gottfried Warter MBA in der Beschwerdesache A GmbH, Adresse1, vertreten durch Vertreterin, Adresse2, über die Beschwerde vom 11.12.2009 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA B vom 25.11.2009 betreffend Körperschaftsteuer 2008 in der Sitzung am 18. Oktober 2017 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass die Berufung am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig war und nach § 323 Bundesabgabenordnung als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG vom Bundesfinanzgericht zu erledigen ist.

Mit Notariatsakt vom 11. Dezember 2008 wurde vom C sein bislang als Betrieb gewerblicher Art geführtes A mit Einbringungsvertrag vom 11. Dezember 2008 in die neugegründete A GmbH unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Artikel III Umgründungssteuergesetz zum Einbringungsstichtag 31. März 2008 eingebbracht.

In der am 28. August 2009 eingereichten Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2008, machte die Beschwerdeführerin unter der Kennzahl 619 einen Verlustabzug von € 125.255,94 geltend. Fraglich ist in diesem Zusammenhang, wann der Verlustabzug aus dem Rumpfwirtschaftsjahr des Einbringenden (Zeitraum 1.1.2008 bis 31.3.2008) bei der GmbH geltend gemacht werden kann.

Mit Bescheid vom 25. November 2009 setzte das zuständige Finanzamt die Körperschaftsteuer fest, ohne den Verlustvortrag anzusetzen. Begründend wurde

betreffend den Verlustabzug in der Höhe von € 125.255,94 (aus dem Rumpfwirtschaftsjahr der einbringenden Firma D A - Zeitraum 1.1.2008 bis 31.3.2008) ausgeführt, dass Verluste des Einbringenden, die bis zum Einbringungsstichtag (in diesem Fall der 31.3.2008) entstanden und bis zum Veranlagungszeitraum in den der Einbringungsstichtag fällt nicht verrechnet sind, im Rahmen der Buchwerteinbringung ab "dem dem Einbringungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum" der "übernehmenden" Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft gelten, als sie dem übertragenen Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 zugerechnet werden können.

Gemäß § 21 UmgrStG können die Verluste bei der "A GmbH" somit erst im Veranlagungszeitraum 2009 geltend gemacht werden (Veranlagungszeitraum für 2008 1.4.2008 bis 31.12.2008).

Dagegen wurde Beschwerde erhoben und entgegnet, dass es sich bei der übernehmenden Körperschaft um eine neu gegründete Kapitalgesellschaft handle.

„Während bei bestehenden Kapitalgesellschaften der Veranlagungszeitraum in der Regel dem Kalenderjahr entspricht, liegt bei neu gegründeten Kapitalgesellschaften ein verkürzter Veranlagungszeitraum vor. Im konkreten Fall entspricht der Veranlagungszeitraum dem Zeitraum 1. April 2008 bis 31. Dezember 2008. Diese Auffassung wird offensichtlich auch vom Finanzamt vertreten. Dies kommt durch die Formulierung „Veranlagungszeitraum für 2008 1.4.2008 bis 31.12.2008“ im berufungsgegenständlichen Bescheid zum Ausdruck.“

Als Einbringungsstichtag wurde der 31. März 2008 gewählt. Es ergibt sich bereits bei grammatischer Interpretation, dass es sich beim auf den Einbringungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft lediglich um den Zeitraum vom 1. April 2008 bis 31. Dezember 2008 handeln kann.

§ 21 Z 1 1. Satz UmgrStG lautet:

„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.“

Der Terminus „Verlustes, der bis zum Einbringungsstichtag entstanden ist“ schließt auch den bis zum Einbringungsstichtag entstandenen laufenden Verlust ein. Vortragsfähige und ausgleichsfähige Verluste des Einbringenden sind im Veranlagungsjahr des Einbringenden vorrangig mit Gewinnen des Einbringenden zu verrechnen. Ein danach verbleibender Verlust ist von der übernehmenden Körperschaft ab dem dem Einbringungsstichtag folgenden Veranlagungsjahr zu berücksichtigen.

Hätte der Gesetzgeber beabsichtigt, dass der bis zum Einbringungsstichtag aufgelaufene objektbezogene Verlust des Einbringenden bei der übernehmenden Körperschaft erst in dem Kalenderjahr berücksichtigt wird, das dem Kalenderjahr des Einbringungsstichtages

folgt, hätte er dies durch die Verwendung des Begriffes „Kalenderjahr“ zum Ausdruck gebracht. Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass sich das in den UmgrStR 2002 angeführte Beispiel grundlegend von dem hier vorliegenden Fall unterscheidet. Im Beispiel bringt ein Einzelunternehmer seinen Betrieb zum 31.10.01 (Fall 1) bzw. 1.1.01 (Fall 2) in die A-GmbH (Wirtschaftsjahr 1.7. bis 30.6.) ein. Der übergehende vortragsfähige Verlust kann in beiden Fällen ab dem Jahr 02 als Sonderausgaben angesetzt werden.

Bei der übernehmenden Körperschaft handelt es sich um eine bereits bestehende Körperschaft. Der Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft entspricht - auch bei abweichendem Wirtschaftsjahr - dem Kalenderjahr. Daher kann in dem in den Richtlinien geschilderten Fall der übergehende vortragsfähige Verlust erst im Jahr 02 angesetzt werden. Die in den Richtlinien vertretene Auffassung ist auf den gegenständlichen Fall nicht anwendbar, weil die Einbringung in gegenständlichem Fall in eine neu gegründete Körperschaft erfolgt.

Auch eine teleologische Interpretation führt zu keinem anderen Ergebnis. Ziel der Regelung des § 21 Z 1 UmgrStG ist es zu vermeiden, dass Verluste des Einbringenden durch die Verwendung eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres bei der übernehmenden Körperschaft zu einem Zeitpunkt berücksichtigt werden, der vor dem Zeitpunkt der Berücksichtigung des Verlustes beim Einbringenden liegt.

Würde bspw. ein Steuerpflichtiger (Wirtschaftsjahr 1.7. bis 30.6.) einen kurzfristig (1.7. bis 30.11.) verlustbringenden Betrieb zum 30.11.01 in eine bestehende Körperschaft (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) einbringen, käme es ohne die Regelung des § 21 Z 1 KStG bereits im Kalenderjahr 01 zur Berücksichtigung des Verlustes bei der übernehmenden Körperschaft. Ohne die Einbringung wäre eine Verlustberücksichtigung beim Einbringenden erst im Kalenderjahr 02 möglich.

Eine derartige Sachverhaltskonstellation liegt im gegenständlichen Fall jedoch nicht vor. Die Berücksichtigung des Verlustes beim Einbringenden könnte frühestens im Kalenderjahr 2008 erfolgen. Gleches gilt für die Berücksichtigung des Verlustes bei der übernehmenden Körperschaft.

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass die vom Finanzamt vertretene Auffassung durch den Gesetzestext nicht gedeckt ist und im Widerspruch zum Telos des § 21 Z 1 UmgrStG steht.“

Für den Fall der Beschwerdeerledigung durch die zweite Instanz (jetzt: BFG) wurde die Entscheidung durch den gesamten Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Das Finanzamt legte die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung dem UFS bzw. BFG zur Entscheidung vor.

Die steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin reichte am 30. Juni 2017 einen ergänzenden Schriftsatz ein und bringt darin folgendes vor:

„Veranlagungszeitraum der aufnehmenden Körperschaft:

Der Unterschied zur Literatur und zu diversen Judikaten (bspw. RV/0091-W/07 oder RVI1160-L/08) besteht darin, dass in allen in der Literatur und in diesen Judikaten angeführten Beispielen, die aufnehmende Körperschaft zum Umgründungsstichtag bereits zivil- und steuerrechtlich bestanden hat. Festgehalten wird daher nochmals, dass im gegenständlichen beschwerten Fall, die aufnehmende Körperschaft am 11.12.2008, somit nach dem Einbringungsstichtag 31.03.2008, gegründet worden ist und daher zum Einbringungsstichtag noch nicht bestanden hat.

Ganz wesentlich ist die Frage, was der Veranlagungszeitraum dieser neu gegründeten aufnehmenden Körperschaft ist. Zur Frage des Veranlagungszeitraumes nimmt der Körperschaftsteuerkommentar Bauer/Quatschnigg/Schellmann/Werilly zu § 24 in TZ 12 wie folgt Stellung:

„Veranlagungszeitraum ist grundsätzlich das Kalenderjahr. Der Veranlagungszeitraum kann allerdings dann vom Kalenderjahr abweichen, wenn Beginn oder Ende der Steuerpflicht während des Kalenderjahres eintreten (dann verkürzter Veranlagungszeitraum)“. Soweit das Zitat aus dem Körperschaftsteuerkommentar. Hieraus geht eindeutig hervor, dass als Veranlagungszeitraum auch ein vom Kalenderjahr abweichender kürzerer Zeitraum möglich ist.

Bereits im beschwerten Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom 25.11.2009, stellt das Finanzamt auf Blatt 2 selber fest, dass Veranlagungszeitraum für 2008 der aufnehmenden Körperschaft der 01.04.2008 bis 31.12.2008 ist.

Wendet man nunmehr den mittels Bescheid festgestellten Sachverhalt und den mittels Kommentar abgesicherten Rechtstatbestand auf die zutreffende Rechtsnorm des Umgründungssteuergesetzes, nämlich den § 21 Z1 an, so kommt man zum Schluss, dass der Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft der dem Einbringungsstichtag (31.03.2008) folgt, somit nur der Veranlagungszeitraum 01.04.2008 bis 31.12.2008 sein kann.

Dem zufolge sind die Verluste des Einbringenden die bis zum Einbringungsstichtag entstanden sind und bis zum Veranlagungszeitraum in den der Einbringungsstichtag fällt nicht verrechnet sind, der aufnehmenden Körperschaft für den Veranlagungszeitraum 01.04.2008 bis 31.12.2008 zuzurechnnen.

Abgestützt ist diese Rechtsmeinung auch auf eine Stellungnahme der anerkannten Umgründungsexpertin Dr. Petra Hübner-Schwarzinger, die zu diesem Fall befragt, unter anderem zu dem Schluss kommt: „Aus Sicht der übernehmenden GmbH ist der erste Veranlagungszeitraum in diesem Fall der Zeitraum 01.04.2008 bis 31.12.2008, da die Steuerpflicht der GmbH durch die rückwirkende Einbringung und der zivilrechtlichen Gründung im Rückwirkungszeitraum (!) erst mit 01.04.2008 beginnt. Folgt man dem Wortlaut des Gesetzes, dann ist für die übernehmende Körperschaft folgender Veranlagungszeitraum am Einbringungsstichtag der - verkürzte - Zeitraum 01.04.2008 bis 31.12.2008. Dies liegt daran, dass am Einbringungsstichtag 31.03.2008 noch gar

keine Steuerpflicht der übernehmenden Körperschaft bestanden haben kann und die Steuerpflicht hier erst mit 01.04.2008 beginnt.“

Regelungszweck der Verlustverrechnungsnorm:

Beim Verlustvortrag handelt es sich um ein höchstpersönliches Recht, das im Normalfall im Wege der Gesamtrechtsnachfolge gar nicht auf den Rechtsnachfolger übergeht. Nur in Ausnahmefällen (Erbe) lässt das normale Steuerrecht den Übergang dieses höchstpersönlichen Rechtes objektbezogen zu. Es war daher notwendig, im Strukturverbesserungsgesetz und im Umgründungssteuerrecht eine Regelung zu schaffen, um den normalerweise nicht zulässigen Verlustabzugsübergang in diesen Fällen möglich zu machen. Sinn und Zweck der Einschränkung dieser Verlustvortragsregelungen war es jedoch, den Missbrauch zu verhindern. So wurde durch die Regelung in den §§ 4 und 21 UmgStG darauf Bedacht genommen, dass die aufnehmende Körperschaft nicht in parallelen, überlappenden Zeiträumen die Verluste des übertragenden Vermögens verwerten kann. Quasi als Paradefall hatte der Gesetzgeber somit den Umgründungsstichtag 31.12. vor Augen und wollte durch die Formulierung, dass die aufnehmende Körperschaft erst im folgenden Veranlagungszeitraum die Verluste geltend machen kann, sicherstellen, dass es nicht zu einer parallelen Verlustverwertung bereits im gleichen Jahr kommen kann. Dabei hat der Gesetzgeber in § 21 den Begriff „Veranlagungszeitraum“ gewählt, der wie bereits ausgeführt, in der Regel das Kalenderjahr ist, aber in Sonderfällen auch ein kürzerer Zeitraum sein kann. In grammatischer Auslegung des Gesetzes, in dem der Gestgeber offensichtlich absichtlich den Begriff „Veranlagungszeitraum“ und nicht „Kalenderjahr“ gewählt hat, kann es im gegenständlichen Fall nur zu einer Lösung wie in der Beschwerde beantragt, kommen.

Es kann auch nicht Absicht des Gesetzgebers gewesen sein, durch die Erzeugung eines „weißen“ Veranlagungszeitraumes, bei dem ein Verlustabzug nicht möglich ist, die Besteuerung eines Scheingewinnes herbeizuführen. Im gegenständlichen Fall ist der Verlust des übertragenden Vermögens in den ersten drei Monaten entstanden und wäre bei Fortbestehen des Betriebes beim gleichen Steuersubjekt in den folgenden neun Monaten des Kalenderjahres 2008 selbstverständlich innerbetrieblich verrechnet worden. Es kommt somit durch die beantragte Verlustregelung zu keiner Doppelverwertung im Kalenderjahr 2008 wie dies gelegentlich befürchtet wird.

Abschließend sei darauf hingewiesen, dass es sich beim Umgründungsrecht im Wesentlichen um eine Begünstigungsvorschrift handelt. Der Gesetzgeber sieht ansonsten steuerpflichtige Vorgänge aus fiskalpolitischer Sicht so wichtig, dass er sie durch diese Rechtsnorm begünstigt. Es darf damit aber kein Missbrauch eintreten. Wenn Missbrauch ausgeschlossen ist, darf jedoch durch übertriebene Formvorschriften die ursprüngliche Begünstigungsabsicht durch das Umgründungsrecht nicht verloren gehen. Das wäre hier aber eindeutig der Fall, wenn man der Lösung des Finanzamts zustimmt.

Zusammenfassung:

1. Das Gesetz spricht eindeutig vom „Veranlagungszeitraum“ der dem Einbringungsstichtag folgt.
2. Der Veranlagungszeitraum kann auch kürzer als das Kalenderjahr sein, wie die Literatur belegt.
3. Der erste Veranlagungszeitraum der aufnehmenden Körperschaft ist der 1.4.-31.12.2008, wie auch im Bescheid festgestellt.
4. Bei grammatischer Auslegung des Gesetzes kommt man zum zwingenden Ergebnis, dass der Verlust bei der aufnehmenden Körperschaft im Jahr 2008 verrechenbar ist.
5. Durch diese Lösung kommt es zu keiner ungewünschten Doppelverlustverwertung.
6. Durch den derzeitigen Bescheid käme es zu einer Scheingewinn Besteuerung in 2008, was nicht vom Gesetzgeber beabsichtigt sein kann.“

Das Finanzamt teilte in einer Stellungnahme zu diesem ergänzenden Vorbringen mit, dass es die bisherige Argumentation aufrecht erhalte und die Abweisung der Beschwerde beantrage.

Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

Entscheidungserheblicher Sachverhalt:

Außer Streit steht, dass das als Betrieb gewerblicher Art geführte A mit Einbringungsvertrag vom 11. Dezember 2008 in die neugegründete A GmbH zum Einbringungsstichtag 31. März 2008 eingebbracht wurde.

Strittig ist lediglich, ob die Verlustvorträge des einbringenden Betriebes von der Beschwerdeführerin bereits im Jahr 2008 als Verlustabzug geltend gemacht werden können.

Rechtsgrundlagen:

§ 21 UmgrStG regelt den Verlustabzug im Bereich der Umgründungsmaßnahmen nach Art. III und normiert wie folgt:

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

§ 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, der den Verlustabzug für Verschmelzungen im Sinne des Art. I regelt und aufgrund des Verweises in § 21 UmgrStG auch sinngemäß für Einbringungen anzuwenden ist, lautet:

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

1.a) Verluste der übertragenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungsstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, gelten im Rahmen der Buchwertfortführung ab dem dem Verschmelzungsstichtag 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 Verschmelzungsstichtag tatsächlich vorhanden ist.

- b)
- c)
- d)"

Nach der Bestimmung des § 21 Z 1 iVm § 4 Z 1 lit. a UmgrStG kann bei der übernehmenden Körperschaft auch im Zuge von Einbringungen - analog zur Verschmelzung - die Verwertung übernommener Verluste erst in jenem Veranlagungszeitraum erfolgen, der auf jenen folgt, in den der Einbringungsstichtag fällt. Mit dieser Vorgangsweise soll nach den Gesetzesmaterialien (EB zur RV 266 BlgNr. 18. GP) dem Trennungsprinzip konsequent Rechnung getragen werden, da bei der Einbringung die Steuerrechtssubjektivität des einbringenden Betriebes mit Ablauf des Einbringungstichtages endet und erreicht werden, dass die Verlustvorträge des einbringenden Betriebes im gleichen Veranlagungszeitraum nicht auch schon von der übernehmenden Körperschaft geltend gemacht werden (Bruckner in Helbich/Wiesner/Bruckner, Art. I, § 4 Abschn 3. 2, Rz. 27).

Das UmgrStG legt (entgegen der viel diskutierten Vorgängerregelung im StruktVG) als (frühesten) Verrechnungszeitpunkt für die bei der Rechtsvorgängerin (bis zum Einbringungsstichtag) entstandenen Verlustvorträge ausdrücklich den auf den Verschmelzungs(Einbringungs)stichtag folgenden Veranlagungszeitraum fest. Für jenen Zeitraum, in den der Einbringungsstichtag fällt, ist das Einkommen des übertragenden Betriebes letztmalig zu ermitteln (und dabei auch um allfällige Verlustvorträge zu kürzen) und im Rahmen der (kalenderjahrbezogenen) Veranlagung steuerlich zu erfassen. Da im vorliegenden Fall der Veranlagungszeitraum, in den der Einbringungsstichtag fällt, der Veranlagungszeitraum 2008 ist, kann jener Veranlagungszeitraum, der diesem folgt und in dem die übernehmende Körperschaft somit erstmals die Verluste verwerten kann, nur der Veranlagungszeitraum 2009 sein.

Nach herrschender Auffassung wird als der auf die Einbringung (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 6. Mai 2010, RV/1160-L/08, vom 18. April 2011, RV/3985-W/09 und vom 4. Juni 2013, RV/0091-W/07).

Das Auseinanderfallen der Begriffe Veranlagungszeitraum - Wirtschaftsjahr hat zur Folge, dass ein am Einbringungsstichtag 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 Umwandlungsstichtages 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).

Keine andere Beurteilung kann sich für den beschwerdeanhängigen Fall ergeben, in dem die Kapitalgesellschaft neu gegründet wird, und somit im Veranlagungszeitraum, in den der Einbringungsstichtag fällt, erstmals als Steuerrechtssubjekt zu veranlagen ist. Auch in diesem Fall fällt der erste Veranlagungszeitraum als Rumpfwirtschaftsjahr der übernehmenden Körperschaft in den Veranlagungszeitraum, in den der Einbringungsstichtag fällt. Die in der Beschwerde dargelegte Sichtweise würde zu einer Berücksichtigung des Verlustabzuges sowohl beim Übertragenden, als auch bei der übernehmenden Körperschaft in jenem Veranlagungszeitraum führen, in den der Einbringungsstichtag fällt.

Das UmgrStG legt als frühesten Verrechnungszeitpunkt für die bei der Rechtsvorgängerin bis zum Einbringungsstichtag entstandenen Verlustvorträge allerdings ausdrücklich den auf den Einbringungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum fest. Für jenen Zeitraum, in den der Einbringungsstichtag fällt, ist das Einkommen des Übertragenden zu ermitteln, dabei auch um allfällige Verlustvorträge zu kürzen und im Rahmen der (kalenderjahrbezogenen) Veranlagung steuerlich zu erfassen.

Gerade die dargelegte Sichtweise des Beschwerdeführers würde dazu führen, dass der Regelungszweck der Verlustvortragsnorm unterlaufen wird, der darin liegt, dass die aufnehmende Körperschaft nicht in parallelen, überlappenden Zeiträumen die Verluste des übertragenden Vermögens verwerten kann. Würde man den Ausführungen in der Beschwerde folgen, könnten beispielsweise bei einem zum 31.12. bilanzierenden Einzelunternehmer, der auch Einkünfte aus anderen Einkunftsarten (z.B. Vermietung und Verpachtung) erwirtschaftet, anlässlich einer unterjährigen Einbringung seines Einzelunternehmens die im Einzelunternehmen entstandenen Verlustvorträge zeitgleich durch die übernehmende Körperschaft geltend gemacht werden. Dies, obwohl die Höhe der abzugsfähigen Verluste aus dem übertragenen Vermögen, die auf die Körperschaft übergehen, zu diesem Zeitpunkt noch gar nicht feststehen kann. Die Verlustverrechnung beim Einbringenden – im vorliegenden Beispiel mit den Ergebnissen des eingebrachten Einzelunternehmens und den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung- kann erst

für den Veranlagungszeitraum (Kalenderjahr) erfolgen, in den der Einbringungsstichtag fällt, somit zu einem Zeitpunkt, in dem das Vermögen bereits auf die übernehmende Körperschaft übergegangen ist. Die endgültige Höhe der übergegangenen Verluste kann allerdings erst nach der Veranlagung des Zeitraumes, in den der Einbringungsstichtag fällt, tatsächlich feststehen.

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

Laut Einbringungsvertag vom 11. Dezember 2008 wurde der Betrieb gewerblicher Art zum Stichtag 31. März 2008 in die A GmbH eingebbracht. Der Veranlagungszeitraum für die Beschwerdeführerin bildet jeweils das Kalenderjahr. Da der Einbringungsstichtag im Veranlagungs- und Kalenderjahr 2008 liegt, ist das Jahr 2009 als der dem Einbringungsstichtag folgende Veranlagungszeitraum im Sinne der obigen Bestimmung anzusehen und das Finanzamt hat somit zu Recht den beantragten Verlustabzug im angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid 2008 nicht einkommensmindernd berücksichtigt.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Die Revision ist zulässig, da die hier zu beurteilende Rechtsfrage von der Judikatur noch nicht entschieden wurde.

Salzburg-Aigen, am 18. Oktober 2017

