



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A-AG, Adresse, vertreten durch B, vom 10. Juli 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk vom 24. Mai 2002 betreffend Körperschaftsteuer 2000, welche gemäß § 274 Abs. 3 BAO als auch gegen den im wiederaufgenommenen Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO ergangenen Körperschaftsteuerbescheid 2000 vom 22. Februar 2007 gerichtet gilt, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die A-AG (in der Folge mit Bw. bezeichnet) reichte am 25. April 2002 die Körperschaftsteuererklärung 2000 samt Beilagen und Jahresabschluss zum 31. Dezember 2000 beim Finanzamt für den 23. Bezirk ein.

Bei der Veranlagung der Berufungswerberin. zur Körperschaftsteuer 2000 wich das Finanzamt von der eingereichten Erklärung unter anderem dahingehend ab, als der Verlustabzug um ATS 7.360.378 gekürzt und das Einkommen mit ATS 76.917.566 ermittelt wurde. Die Körperschaftsteuer 2000 wurde mit ATS 23. 088.096 festgesetzt. Dies entspricht einem Betrag von € 1.677.877,37.

Begründet wurde der Körperschaftsteuerbescheid 2000 unter anderem damit, dass ein bei der umzuwandelnden Körperschaft angefallener IFB Schwebeverlust im Falle der Umwandlung auf

die Mitunternehmerschaft und im Zuge des Durchgriffs anteilig auf die Gesellschafter übergehe. Dieser sei sodann mit künftigen Gewinnen aus dem Mitunternehmeranteil zu verrechnen. Da im Veranlagungsjahr 2000 kein Gewinn sondern ein Verlust aus dem Mitunternehmeranteil erwirtschaftet worden sei, hätten ATS 7.360.378 (d.s. die IFB Schwebeverluste der Jahre 1996, 1997 und 1999) nicht als Verlustabzug verrechnet werden können.

Mit Schriftsatz vom 10. Juli 2002 wurde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2000 rechtzeitig berufen und beantragt für das Jahr 2000 auch den Betrag von ATS 7.360.378 als Verlustabzug anzuerkennen und somit ATS 55.564.156 als Verlustabzug zu verrechnen.

Als Begründung wurde vorgebracht der in der Körperschaftsteuererklärung 2000 geltend gemachte Verlustvortrag sei im Zuge der errichtenden Umwandlung der C-GmbH in die C-GmbH&CoKG auf die A-AG übergegangen.

Gemäß dem BMF Erlass vom 24.6.1993, RdW 1993, 293; SWK 1993 A 444, seien Schwebeverluste i.S.d. § 10 Abs. 8 Einkommensteuergesetz 1988 einer übertragenden Körperschaft im Falle der Verschmelzung gegen den nächstfolgenden Gewinn jenes Wirtschaftsjahres der übernehmenden Körperschaft zu verrechnen, in das die Verschmelzungswirkungen fallen. Nachdem § 10 Z 1 UmgrStG auf § 4 UmgrStG verweise, müsse dies auch für die Umwandlung gelten.

Auch Hügel, Mühlehner, Hirschler, Kommentar zum UmgrStG, RZ 88 ff zu § 4 würden ebenfalls davon ausgehen, dass der Wartetastenverlust beim Rechtsnachfolger sofort ausgleichsfähig werde.

Wundsam, Zöchling, Huber, Kuhn, UmgrStG<sup>3</sup> Anm. 3 zu § 4 würden ausführen, dass IFB Wartetastenverluste der übertragenden Körperschaft aufgrund der Buchwertfortführung auf die übernehmende Körperschaft übergehen und mit zukünftigen Gewinnen der übernehmenden Körperschaft verrechnet werden könnten. Unter Berufung auf die von der h.L. vertretene Auffassung würden sie davon ausgehen, dass sämtliche Tätigkeiten von zur Buchführung verpflichteten Körperschaften als ein Gewerbebetrieb anzusehen seien, und daher nicht darauf abgestellt werden müsse, ob die zukünftigen Gewinne im identen „IFB wartetastenverlusterzeugenden“ Betrieb anfallen würden.

In der Berufungsergänzung vom 13. Juni 2003 wurde vorgebracht:

*„Gemäß § 10 Abs. 8 Einkommensteuergesetz ist, wenn durch die Geltendmachung des Investitionsfreibetrages ein Verlust entsteht oder sich erhöht, der Verlust weder ausgleichs-*

*noch vortragsfähig. Ein solcher Verlust ist mit späteren Gewinnen (Gewinnanteilen) aus diesem Betrieb frühestmöglich zu verrechnen.*

*Nach § 7 Abs. 3 KStG sind bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen. Nach Rz 348 der KStR ist bei unter § 7 Abs. 3 KStG fallenden Körperschaften immer von einem einheitlichen Betriebsbegriff auszugehen und zwar auch dann wenn die Körperschaft Mitunternehmer ist. Die Ansicht, dass bei Kapitalgesellschaften ein einheitlicher Gewerbebetrieb vorliegt, wurde bereits in den GER 1989 vertreten (vgl Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar Tz 90 zu § 10). Nach Abschnitt F Punkt 5.3 Abs. 1 der GER kommt die Verlustklausel des § 10 EStG auch bei Körperschaften nach § 7 Abs. 3 KStG zur Anwendung. Die Bedeutung der Verlustklausel erschöpft sich nach den GER aber im Ausschluss vom Verlustvortrag, wobei eine Verrechnung mit zukünftigen Gewinnen vorzunehmen ist.*

*Auch Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG Kommentar, stellen in Rz 81 zu § 7 zunächst fest, dass es fraglich ist, ob sämtliche Tätigkeiten einer Körperschaft als ein Gewerbebetrieb zu werten sind. Die Ansicht dass mehrere Betriebe vorliegen können wird nach Ansicht der Autoren zunächst durch § 12 Abs. 2 UmgrStG unterstützt, da sich die darin geregelte Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Vermögensteilen auch auf Körperschaften iSd § 7 Abs. 3 KStG bezieht und damit die gesonderte Existenz einzelner Betriebe voraussetzt. Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly pflichten allerdings in Folge Wiesner, in FS Bauer, 352, bei, dass dieser Mehrquellenbetrachtung im Bereich der laufenden Gewinnermittlung keine über die Anwendung des UmgrStG (StruktVG) hinausgehende Bedeutung zukommt. Dies ergibt sich aus dem Umstand, dass die in § 7 Abs. 3 (§ 8 Abs. 2 KStG 1966) getroffene Zuordnung zu den gewerblichen Einkünften unmittelbar an die Buchführungspflicht nach Handelsrecht knüpft. Da nach diesem eine einheitliche Buchführungspflicht besteht, muss wohl auch die laufende Gewinnermittlung einheitlich vorgenommen werden. Damit vertreten die Autoren die gleiche Meinung die nun auch in Rz 348 der KStR geregelt ist.*

*Nach der Bilanzbündeltheorie ist die Beteiligung an einer Personengesellschaft als selbständiger Betrieb jedes Gesellschafters zu werten. Auf Ebene des Gesellschafters stellt die Beteiligung an der Personengesellschaft uU einen von mehreren Betrieben dar. Die Beteiligung ist beim Gesellschafter so zu behandeln wie jeder andere Betrieb des Gesellschafters. Ist der Gesellschafter aber eine Körperschaft nach § 7 Abs. 3 KStG, so verfügt er über einen einheitlichen Gewerbebetrieb in dem auch die Beteiligung an der Personengesellschaft enthalten ist, ohne dann einen eigenen Betrieb darzustellen.*

*Nach Rz 3793 der EStR ist die Verrechnung von IFB Verlusten keine Maßnahme der Gewinnermittlung sondern der Einkommensermittlung. Eine Verrechnung der IFB Verluste kann daher nur bei der Einkommensermittlung der A-AG erfolgen. Nachdem die Wolfgang Denzel AG auf Grund der Anordnung des § 7 Abs. 3 KStG, wie oben dargestellt, über einen einheitlichen Gewerbebetrieb verfügt, kann eine Verrechnung der IFB Verluste nur mit dem steuerlichen Ergebnis der A-AG erfolgen.*

*Nach Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly bewirkt die einheitliche Gewinnermittlung bei den nach ihrer Rechtsform handelsrechtlich buchführungspflichtigen Körperschaften weiters, dass steuerfreie Rücklagen wie die Rücklage gemäß § 12 EStG 1988 für den gesamten Einkunftsbereich zu bilden sind. Die Übertragung solcher Rücklagen erstreckt sich also auch auf die Übertragung zwischen den einzelnen Einkunftsquellen. Folgt man für den vorliegenden Fall dieser Ansicht, so ist einerseits auch ein IFB für den gesamten Einkunftsbereich zu bilden und daher kann auch die Verrechnung eines Schwebeverlustes aus der Bildung eines IFB nur für den gesamten Einkunftsbereich erfolgen. Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly gehen in Rz 81 zu § 7 weiters davon aus, dass die Verlustklausel des § 10 Abs. 8 EStG nur für nicht unter § 7 Abs. 3 KStG fallende Körperschaften gilt.*

*Nach Rz 3787 der EStR gilt die Verlustklausel des § 10 Abs. 8 EStG für sämtliche Rechtsformen, also für Einzelunternehmen, Personengesellschaften und Körperschaften. Die Verlustklausel bezieht sich sowohl auf den horizontalen als auch auf den vertikalen Verlustausgleich. Bei Körperschaften, die dem § 7 Abs. 3 KStG unterliegen, kann es nach Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Rz 44 zu § 7, zu keinem vertikalen Verlustausgleich kommen, weil sämtliche Einkünfte dieser Körperschaften zwingend einer einzigen Einkunftsart, nämlich jener der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, zuzurechnen sind. Auch ein horizontaler Verlustausgleich wird bei diesen Körperschaften zumindest nicht im Sinne des EStG 1988 durchgeführt. Da weder ein horizontaler noch ein vertikaler Verlustausgleich bei unter § 7 Abs. 3 fallenden Körperschaften möglich ist (vgl auch Rz 344 der KStR), kann eine Verrechnung eines IFB Schwebeverlustes nur mit dem gesamten körperschaftsteuerpflichtigen Gewinn der Gesellschaft erfolgen.*

*Rz 5953 der EStR stellt zunächst fest, dass die Verlustklausel sich auch auf den innerbetrieblichen Verlustausgleich zwischen dem Ergebnis aus einer im Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligung und dem restlichen Betrieb des beteiligten Unternehmens bezieht. Es wird aber dann auf Rz 348 der KStR verwiesen. Nachdem es nach dieser Randzahl bei den unter § 7 Abs. 3 KStG fallenden Körperschaften nur einen einheitlichen Gewerbebetrieb gibt, ist bei unter § 7 Abs. 3 fallenden Körperschaften die Anwendung der Rz 5953 der EStR nicht möglich.*

*Da bei der Einkommensermittlung somit von einem einheitlichen Gewerbebetrieb der Körperschaft auszugehen ist, kann eine Verrechnung des Schwebeverlustes nur mit Gewinnen dieses Betriebes erfolgen. Da die A-AG im Jahr 2000 einen steuerlichen Gewinn in Höhe von ATS 125.121.344,- erwirtschaftete, war eine Verrechnung des Wartetastenverlustes möglich."*

In der Folge fand bei der Berufungswerberin. eine die Jahre 1999 bis 2002 umfassende Betriebsprüfung statt. Am 22. Februar 2007 wurde unter anderem im wiederaufgenommenen Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO ein (neuer) Körperschaftsteuerbescheid 2000 erlassen.

Gemäß § 274 BAO gilt die Berufung als auch gegen diesen Bescheid gerichtet.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Der Unabhängige Finanzsenat geht bei seiner Entscheidung zusammengefasst von folgendem Sachverhalt aus, welcher sich im Wesentlichen aus den von der Bw. vorgelegten Unterlagen und Schriftsätzen sowie den Finanzamtsakten der A-AG ; St.Nr. 09 XXX/XXX1, der C-GmbH ; St.Nr. 09 XXX/XXX2, und der C-GmbH&CoKG ; St.Nr. 09 XXX/XXX3 vormals St.Nr. 01 XXX/XXX4 ergibt.

Die C-GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 22. Mai 1996 gegründet. Die Eintragung ins Firmenbuch erfolgte am 11. Juni 1996 (FN xxxxxa). Mit Gesellschaftsvertrag vom 26. September 1996, abgeschlossen zwischen der C-GmbH und dem atypischen stillen Gesellschafter, der D-GmbH, wurde eine (atypische) stille Gesellschaft errichtet. Änderungen des Gesellschaftsvertrages erfolgten am 20. und 30. Dezember 1996.

In den Körperschaftsteuerbescheiden 1996, 1997 und 1999 der C-GmbH wurden die (negativen) Einkünfte aus Gewerbebetrieb um nicht ausgleichsfähige Verluste (§ 10 Abs. 8 EStG 1988) von 1996: ATS 1.635.991, 1997: ATS 4.925.461 und 1999: ATS 798.926 gekürzt.

Dem Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2000 der C-GmbH&CoKG ist unter „Rechtliche Verhältnisse“ unter anderem folgendes zu entnehmen:

*„Die Gesellschaft hat ihren Sitz in Wien und ist beim Handelsgericht Wien unter FN xxxxxx registriert. Sie ist eine mittelgroße Personengesellschaft im Sinne der Bestimmungen des § 221 HGB.*

*Die Geschäftsführung erfolgt durch die Komplementärgesellschaft, die C-GmbH (FN xxxxxc).*

*Die Mitglieder der Geschäftsführung sind im Anhang angegeben.*

*Wesentliche Gesellschafterbeschlüsse:*

*Mit Umlaufbeschluss vom 31. Mai 2000 wurde beschlossen, den im Jahresabschluss der C-GmbH zum 31. Dezember 1999 ausgewiesenen Bilanzverlust von S 58.863.245,08 auf neue Rechnung vorzutragen. Außerdem wurde im Hinblick auf die bestehenden Konzernverhältnisse und die positive Fortführungsprognose die Geschäftsführung angewiesen, von der Einleitung eines Reorganisationsverfahrens gemäß URG Abstand zu nehmen.*

*In der außerordentlichen Generalversammlung der C-GmbH vom 26.9.2000 wurden folgende Beschlüsse einstimmig angenommen:*

- Beschlussfassung über den Umgründungsplan gemäß § 39 Umgründungssteuergesetz*
- Beschlussfassung über die errichtende Umwandlung der C-GmbH , FN xxxxxa nach § 5 Umwandlungsgesetz in eine Kommanditgesellschaft.*

*Mit Spaltungs- und Übernahmevertrag gemäß § 17 Z 1 iVm § 2 SpaltG vom 23.8.2000 kam es zur Abspaltung zur Aufnahme der atypischen Beteiligung der D-GmbH an der C-GmbH (FN xxxxxa ) auf die C-GmbH (FN xxxxxa ).*

*Außerdem wurde die C-GmbH , FN xxxxxa im Wege der Gesamtrechtsnachfolge unter Inanspruchnahme des Art II UmgrStG durch Übertragung ihres Vermögens als Ganzes mit allen Rechten und Pflichten auf die durch den Umwandlungsvorgang gemäß § 5 UmwG entstandene C-GmbH&CoKG rückwirkend per 31.12.1999 umgewandelt. Gleichzeitig ist die C-GmbH FN xxxxxc als Komplementärin ohne Vermögenseinlage beigetreten.*

*Die A-AG ist mit S 4,- Mio als Kommanditistin eingetreten. Weiters kam es im abgelaufenen Geschäftsjahr zu einer Erhöhung der Kommanditeinlage um S 11,- Mio auf nunmehr S 15,- Mio."*

Im Körperschaftsteuerbescheid 2000 der Bw. wurden die Verlustvorträge der C-GmbH gemäß § 10 UmgrStG nach den Regelungen des § 4 berücksichtigt, wobei die Verlustvorträge von insgesamt ATS 52. 203.778 um ATS 4.000.000 (Teilwertabschreibungen der Jahre 1997, 1998 und 1999) zu kürzen waren und somit als abzugsfähiger Verlustabzug der Firma C-GmbH ein Betrag von ATS 48.203.778 berücksichtigt wurde.

§ 10 Abs. 8 Einkommensteuergesetz 1988 lautet:

Entsteht oder erhöht sich durch gewinnmindernd geltend gemachte Investitionsfreibeträge ein Verlust, so ist der Verlust insoweit weder ausgleichs- noch gemäß § 18 Abs. 6 und 7 vortragsfähig. Ein solcher Verlust ist mit späteren Gewinnen (Gewinnanteilen) aus diesem Betrieb frühestmöglich zu verrechnen.

Gemäß § 7 Abs. 3 erster Satz KStG 1988 sind bei Steuerpflichtigen, die aufgrund der Rechtsform nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, alle Einkünfte (§ 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988) den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) zuzurechnen.

Gemäß § 10 UmgrStG ist § 8 Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 nach Maßgabe folgender Bestimmungen anzuwenden:

1a) Für Verluste der übertragenden Körperschaft ist § 4 Z 1 lit. a, c und d anzuwenden.

Gemäß § 8 Abs. 4 KStG 1988 sind folgende Ausgaben bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen:

1. ....

2 . Der Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988.....

Zunächst ist festzuhalten, dass Erlässe für den Unabhängigen Finanzsenat keine maßgebende Rechtsquelle darstellen (§ 271 BAO). Erlässen bzw. Richtlinien kommt keine selbständige normative Kraft zu und begründen diese weder objektive Rechte noch subjektive Ansprüche des Steuerpflichtigen (VwGH 25.1.2006, 2006/14/0002, und – ausdrücklich zu den Einkommensteuer-Richtlinien – VwGH 28.1.2003, 2002/14/0139).

Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut bezieht sich § 10 UmgrStG ausschließlich auf den Verlustabzug gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 iVm § 18 Abs. 5 und 7 EStG 1988. Warteverluste gemäß § 10 Abs. 8 EStG 1988 sind somit nicht erfasst (vgl. Keppert, Art. II Umwandlung, Steuerrecht, in Helbich/Wiesner/Bruckner (Hrsg), Umgründungen, 1. Lfg. §10 Rz 2).

Im Gegensatz zu den im Berufungsschriftsatz zitierten Aussagen in Hügel, Mühlehner, Hirschler, Kommentar zum UmgrStG, Rz 88 ff zu § 4, wonach der Wartetastenverlust beim Rechtsnachfolger sofort ausgleichsfähig werde, vertritt der Unabhängige Finanzsenat – wie Keppert, § 10, Rz 5 – die Ansicht, dass dem der Objektcharakter der Warteverlustregelung entgegensteht, welcher durch die Umwandlung nicht tangiert wird. Dies bedeutet, dass Warteverluste auch beim jeweiligen Rechtsnachfolger solange nur mit künftigen Gewinnen aus dem übertragenen Betrieb (im gegenständlichen Berufungsfall die Mitunternehmerbeteiligung) verrechenbar sind, als der entsprechende Betrieb noch weiter besteht.

Zum umfangreichen weiteren Vorbringen der Bw. dass bei unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Steuerpflichtigen alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen seien, die Verrechnung von IFB Verlusten keine Maßnahme der Gewinnermittlung, sondern

der Einkommensermittlung sei, daher eine Verrechnung der IFB Verluste nur bei der Einkommensermittlung der Bw. und somit nur mit dem steuerlichen Ergebnis der Bw. erfolgen könne, ist Folgendes zu bemerken:

Für die Ermittlung des Einkommens von Körperschaften sind zunächst die Vorschriften des EStG über die Einkunftsarten und die Einkünfteermittlung zu beachten. Es gelten daher die Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4 bis 14 EStG 1988 einschließlich der Betriebsausgabenregelung und der Investitionsbegünstigungen (vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht I<sup>8</sup>, Tz 958).

§ 7 Abs. 3 KStG 1988 normiert, dass bei Steuerpflichtigen, die aufgrund der Rechtsform nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, alle Einkünfte (§ 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988) den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) zuzurechnen sind. Diese Einkünfte transformation führt aber nicht dazu, dass die Körperschaft nur einen Betrieb haben kann. Auch eine unter § 7 Abs. 3 fallende Körperschaft kann somit mehrere Betriebe haben (vgl. Eva Burgstaller in Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 7, Rz 167).

Nach Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 10, Tz 96 sei die Verlustklausel im Bereich der Personengesellschaften, sowohl was die Nichtausgleichsfähigkeit von Verlusten als auch was die Verrechnung betrifft, anteilig anzuwenden. Die Verlustklausel beziehe sich auch auf den „innerbetrieblichen Verlustausgleich“ zwischen dem Ergebnis aus einer im Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligung und dem restlichen Betrieb des beteiligten Unternehmens.

Im dazu angeführten Beispiel wird der aus der Beteiligung an der Gesellschaft G/H (Gesellschafter G und H-GmbH) auf die H-GmbH entfallende Verlustanteil um den auf den IFB entfallenden Betrag gekürzt und ausgeführt, dass der nicht ausgleichsfähige IFB mit künftigen Gewinnanteilen aus der G/H – Gesellschaft zu verrechnen sei.

Auch in Doralt, EStG<sup>3</sup> § 10, Tz 89, wird ausgeführt, dass auch wenn sich die Beteiligung an einer Personengesellschaft in einem Betriebsvermögen befindet, der IFB Verlust der Gesellschaft nicht mit den Gewinnen der Gesellschafter, sondern nur mit späteren Gewinnen der Gesellschaft zu verrechnen sei.

Nach Tz 90 gelte bei einer Kapitalgesellschaft die Verlustklausel entsprechend. Unterhalte die Kapitalgesellschaft mehrere voneinander unabhängige Betriebe, dann müsste auch hier die Einschränkung der Verrechnung des IFB bzw. des IFB Verlustes zur Anwendung kommen.

Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich diesen Ausführungen an und vertritt im konkreten Fall die Auffassung, dass die strittigen Schwebeverluste von insgesamt ATS 7.360.378 nach



Maßgabe des § 10 Abs. 8 EStG 1988 nur mit künftigen Gewinnanteilen aus der Beteiligung an der C-GmbH&CoKG verrechnet werden können.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. März 2010