

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ über die Berufung der Bw., vertreten durch Böck & Partner Wirtschaftstreuhänder Buchprüfungs GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmünd, vertreten durch HR Dr. Hans Diether Kiermayr, betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 nach in Gmünd durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw., eine GmbH, beschäftigt sich mit der Erbringung von Dienstleistungen in Zusammenhang mit dem Fremdenverkehr. Im streitgegenständlichen Jahr 2001 erzielte sie Einkünfte aus

Gewerbebetrieb in Höhe von 10,326.216,53 S (Kennzahl 777 der Körperschaftsteuererklärung für 2001, S 37/2001 Körperschaftsteuerakt (im Folgenden kurz: K-Akt)), die sich wie folgt zusammensetzten (S 29/2001 K-Akt):

- 9,879.676,00 S aus einer Beteiligung an der A GmbH & Co KG;
- 1,782.373,00 S aus einer Beteiligung am B-Hotel;
- -328.252,00 S aus einer Beteiligung an der C-GmbH & Mitgesellschafter, und
- -1,007.581,00 S aus dem "eigenen" Betrieb der Bw.

Von den oa. Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 10,326.216,53 S brachte die Bw. ua. einen IFB-Wartetastenverlust aus dem Jahr 2000 in Höhe von 4,880.040,00 S in Abzug (Kennzahl 639 der Körperschaftsteuererklärung für 2001, S 38/2001 K-Akt), der aus dem "eigenen" Betrieb der Bw. resultierte (vgl. S 24/2001 Bilanzakt).

Das Finanzamt hingegen ließ diesen IFB-Wartetastenverlust nicht zum Abzug zu; die Bw. habe im Jahr 2001 einen steuerlichen Gewinn von 10,326.216,00 S erzielt, der zur Gänze aus Gewinnanteilen aus Beteiligungen (11,333.797,00 S) resultiere. Das Ergebnis des "eigenen" Betriebes sei daher negativ; die Bw. könne daher den im Vorjahr im "eigenen" Betrieb entstandenen, nicht ausgleichsfähigen Verlust nicht verrechnen (S 28/2001 K-Akt). Der in Entsprechung dieser Rechtsansicht am 25. Oktober 2002 ergangene Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2001 (S 42f./2001 K-Akt) enthielt lediglich folgende Begründung:

"Hinsichtlich der Abweichungen gegenüber Ihren Steuererklärungen wird auf das Ergebnis des mit Ihnen bzw. Ihrem Vertreter geführten (Telefon-) Gesprächs hingewiesen."

In seiner Berufung gegen den oa. Körperschaftsteuerbescheid vom 11. November 2002 führte der steuerliche Vertreter der Bw. aus, er begehrte die Veranlagung entsprechend der eingereichten Steuererklärung; der im Jahr 2000 in der Bw. entstandene Verlust aus der Bildung eines IFB in Höhe von 4,880.040,00 S sei nicht berücksichtigt worden. Der zuständige Referent beim Finanzamt habe dem steuerlichen Vertreter telefonisch mitgeteilt, dass nach Ansicht der Behörde die in Vorjahren nicht ausgleichsfähigen IFB-Verluste der Bw. von 4,880.040,00 S nicht mit den positiven Einkünften des Jahres 2001 verrechnet werden könnten, da der Gewinn 2001 lediglich durch die Beteiligungserträge an der Beteiligung an Personengesellschaften entstanden sei. Ein Verlustausgleich sei daher nicht möglich, der IFB-Verlust sei mit künftigen, "eigenen" Gewinnen der Bw. zu verrechnen. Diese Vorgehensweise sehe die Behörde durch die Einkommensteuerrichtlinien 2000 (im Folgenden kurz: EStR 2000) sowie durch Doralt, EStG, § 10 Tz 90, gedeckt.

Dieser Rechtsansicht könne nicht gefolgt werden. Bei Körperschaften liege ein einheitlicher Betrieb vor, die IFB-Verluste der Bw. seien daher mit den die Beteiligungserträge umfassenden Einkünften aus Gewerbebetrieb 2001 verrechenbar. Gerade die von der Behörde zitierte Kommentarstelle in Doralt, EStG 1988, weise unter Hinweis auf die Gewinnermittlungsrichtlinien 1989 (im Folgenden kurz: GER 1989) darauf hin, dass diese bei Kapitalgesellschaften immer von einem einheitlichen Betrieb ausgingen und sich hier "die Bedeutung der Verlustklausel im Ausschluss vom Verlustvortrag" erschöpfe. Aus den Ausführungen von Doralt könne nach Meinung des steuerlichen Vertreters die Rechtsmeinung der Behörde nicht abgeleitet werden, sondern es werde dort die gegenteilige Ansicht vertreten. Auch die fernmündlich zitierten Beispiele aus den EStR 2000 seien mit dem vorliegenden Sachverhalt nicht vergleichbar, weil in diesen Beispielen IFB-Verluste der Personengesellschaften behandelt würden und nicht solche der die Beteiligung haltenden Kapitalgesellschaft.

Tatsache sei, dass nach § 10 Abs. 8 EStG 1988 ein durch die gewinnmindernde Geltendmachung von IFB entstehender Verlust frühest möglich mit späteren Gewinnen (Gewinnanteilen) zu verrechnen sei. Es erhebe sich die folglich zu beurteilende Frage, ob die Gewinnantagen der Kommanditgesellschaft dem Gewinn der Bw. zuzurechnen seien. Nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 seien bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet seien, alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen und somit auch Gewinnanteile an Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen seien. Durch diese Bestimmung schaffe das Steuerrecht eine von der handelsrechtlichen Bilanzierung abweichende, einkunftsquellenübergreifende Gewinnzurechnungsvorschrift. Eine Differenzierung bei der Gewinnermittlung einer Gesellschaft hinsichtlich der aus Beteiligungen resultierenden Gewinnkomponenten und damit eine Differenzierung nach verschiedenen möglicherweise anzunehmenden Betriebsteilen sei nicht vorgesehen. Betrachte man die Systematik der Besteuerung der durch die Bilanzbündeltheorie geprägten Gewinnanteile aus Mitunternehmerschaften, erscheine dies auch durchwegs logisch; bei einer einen Mitunternehmeranteil haltenden Kapitalgesellschaft stellten die aus der Mitunternehmerschaft zugewiesenen Ergebnisanteile, die in das Gesamtergebnis der Kapitalgesellschaft einzurechnen seien, jene Ergebnisanteile dar, die dem Wirtschaftsgut "Beteiligung an der Personengesellschaft" zuzurechnen seien.

Im Sinne der obigen Ausführungen sei auch eine Anfragebeantwortung des BMF vom 22. November 1994, SWK 7/1995, A 205, erfolgt, bei der es um die Verrechnung von Gewinnanteilen an Personengesellschaften als Bestandteil des steuerlichen Gewinns einer Kapitalgesellschaft und deren Wartetastenverluste gegangen sei. Auch in den dort genannten

Beispielen seien die IFB-Verluste der Kapitalgesellschaft mit den Gewinnanteilen aus der Beteiligung an der Personengesellschaft sowohl im selben Jahr als auch im Folgejahr innerbetrieblich auszugleichen. In der zitierten Anfragebeantwortung heiße es: "Ein nach Verlustverrechnung verbleibender Gewinnanteil aus der Personengesellschaft ist Bestandteil des steuerlichen Gewinnes der beteiligten Kapitalgesellschaft und hat insoweit bei dieser eine Auswirkung auf das Entstehen eines Wartetastenverlustes (Warteverlustes) bzw. auf die Verrechnung mit Wartetastenverlusten (Warteverlusten)."

Damit sei die Argumentation des Finanzamtes verfehlt. Die Erledigung, die sich auf den grundsätzlich nicht vorgesehenen Hinweis auf die EStR 2000 beziehe, entspreche daher nicht dem § 10 Abs. 8 EStG 1988.

Zusammenfassend sei daher festzuhalten: § 10 Abs. 8 EStG 1988 normiere, dass, sofern durch gewinnmindernd geltend gemachte IFB ein Verlust entstehe, der Verlust insoweit weder ausgleichs- noch gemäß § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 vortragsfähig sei. Ein solcher Verlust sei mit späteren Gewinnen oder Gewinnanteilen *aus diesem Betrieb* frühestmöglich zu verrechnen. Die Bw. stelle als Kapitalgesellschaft *einen* Betrieb dar, alle Einkünfte seien gemäß § 7 Abs. 3 KStG 1988 Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Der von der Kapitalgesellschaft im Jahr 2000 gebildete IFB sei als Wartetastenverlust mit den positiven Einkünften des Gesamtbetriebes im Jahr 2001 auszugleichen, auch wenn diese zum Teil aus Beteiligungserträgen aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft bestünden.

Für den Fall der Vorlage seines Rechtsmittels an die Abgabenbehörde II. Instanz beantragte der steuerliche Vertreter die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung wurde das Rechtsmittel am 15. November 2002 der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Gemäß § 282 Abs. 1 Z 2 BAO verlangte der Referent die Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat, da der Entscheidung grundsätzliche Bedeutung zu kommt (die streitgegenständliche Rechtsfrage wurde in der Lehre bis dato nicht einheitlich gelöst, diesbezügliche Judikate sind bisher, soweit ersichtlich, nicht ergangen).

Anlässlich der mündlichen Berufungsverhandlung wiederholten die Parteien zunächst ihr bisheriges Vorbringen. Ergänzend wurde vom steuerlichen Vertreter vorgebracht, dass historischer Zweck des § 10 EStG 1988 gewesen sei, Verluste, die nicht von denjenigen erzielt worden seien, die den jeweiligen Betrieb führten, nicht zum Ausgleich zuzulassen. Verluste sollten dort erhalten werden, wo sie tatsächlich entstanden seien. Im gegenständlichen Fall

habe die Kapitalgesellschaft einen einzigen Betrieb, in dessen Rahmen auch die Beteiligungserträge zugeflossen seien. Würde man die Ansicht des Finanzamtes fort denken, käme man auch zu einem Verlustausgleichsverbot zwischen zwei Teilbetrieben. Das könnte nicht im Sinne einer Investitionsbegünstigung sein.

Der Vertreter des Finanzamtes führte aus, die Abgabenbehörde I. Instanz halte ihre bisherige Rechtsansicht aufrecht. Für diese spreche nach Ansicht des Finanzamtes insbesondere der Wortlaut des § 10 EStG 1988 „... aus *diesem* Betrieb ...“; tatsächlich würden Verluste aus einem anderen Betrieb verrechnet werden. Was die Einheitlichkeit des Betriebes bei Kapitalgesellschaften anlange, habe Doralt, EStG, zutreffend auf eine Ungleichbehandlung mit Einzelunternehmern und Mitunternehmerschaften verwiesen, wenn man der Ansicht der Bw. folgte.

Darauf erwiderte der steuerliche Vertreter, von einer Gleichheitswidrigkeit könne schon deswegen nicht gesprochen werden, da Kapitalgesellschaften steuerlich anders behandelt werden würden als Einzelunternehmen und Mitunternehmerschaften. So sei etwa bei Kapitalgesellschaften ein Spekulationsgewinn nach Ablauf der Spekulationsfrist trotzdem steuerpflichtig; bei natürlichen Personen endbesteuerte Kapitalerträge zählten bei Kapitalgesellschaften zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Außerdem bestehe Freiheit hinsichtlich der Rechtsformwahl.

Abschließend ersuchte der steuerliche Vertreter, der Berufung Folge zu geben.

Der Senat hat erwogen:

Gemäß § 7 Abs. 3 1. Satz KStG 1988, BGBl. Nr. 401/1988, sind bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, alle Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG 1988) den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 EStG 1988) zuzurechnen.

Gemäß § 10 Abs. 8 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, ist ein Verlust, der durch gewinnmindernd geltend gemachte Investitionsfreibeträge entsteht oder sich erhöht, insoweit weder ausgleichs- noch gemäß § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 vortragsfähig. Ein solcher Verlust ist mit späteren Gewinnen (Gewinnanteilen) aus diesem Betrieb frühestmöglich zu verrechnen.

Der Unabhängige Finanzsenat legt folgenden, zwischen den Parteien des abgabenbehördlichen Berufungsverfahrens unstrittigen Sachverhalt seiner Entscheidung zu Grunde:

Die Bw. hat im streitgegenständlichen Jahr Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 10,326.216,00 S erzielt; dieser steuerliche Gewinn resultierte zur Gänze aus Gewinnanteilen aus Beteiligungen (11,333.797,00 S); das Ergebnis des "eigenen" Betriebes war negativ (-1,007.581,00 S). Von den oa. Einkünften aus Gewerbebetrieb brachte die Bw. ua. einen IFB-Wartetastenverlust aus dem Jahr 2000 in Höhe von 4,880.040,00 S in Abzug, der aus dem "eigenen" Betrieb der Bw. resultierte; das Finanzamt ließ diesen IFB-Wartetastenverlust nicht zum Abzug zu mit der Begründung, die Bw. könne den im Vorjahr im "eigenen" Betrieb entstandenen, nicht ausgleichsfähigen Verlust nicht mit dem im Jahr 2001 erzielten Gewinn verrechnen, da Letzterer zur Gänze aus Gewinnanteilen aus Beteiligungen stamme.

Diese Rechtsfrage – Bedeutung der IFB-Verlustklausel im Zusammenhang mit Beteiligungen an Personengesellschaften im Betriebsvermögen von Kapitalgesellschaften (§ 10 Abs. 8 EStG 1988) - bildet den ausschließlichen Streitgegenstand des vorliegenden Berufungsverfahrens.

a) Zunächst ist festzuhalten, dass bei Körperschaften, die nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Führung von Büchern verpflichtet sind – so auch bei der Bw., einer GmbH (§§ 22, 23 GmbHG, §§ 189 ff HGB) – alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind (§ 7 Abs. 3 KStG 1988; *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I, 8. Auflage, Tz 957). § 7 Abs. 3 KStG 1988 hat aber nicht nur die Zurechnung aller Einkünfte zur gewerblichen Einkunftsart zur Folge; es sind auch sämtliche dem Grunde nach steuerlich zu erfassende Einkünfte nach den bei dieser Einkunftsart geltenden Regeln zu versteuern (*Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, Die Körperschaftsteuer, KStG 1988, I, § 7 Tz 80).

b) Fraglich ist, ob die Zuordnungsvorschrift des § 7 Abs. 3 leg. cit. bewirkt, dass sämtliche Tätigkeiten der betreffenden Körperschaft (hier: der GmbH) als *ein* Gewerbebetrieb zu werten sind (*Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, § 7 Tz 81). Die österreichische Lehre neigt der Auffassung zu, eine Mehrheit von Betrieben oder Tätigkeiten zu unterstellen ("Zurechnungstheorie"; *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, § 7 Tz 81, unter Verweis auf *Wiesner*, Körperschaftsteuerrechtliche Einlagen und Entnahmen, in: Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft, Festschrift für Egon Bauer zum 65. Geburtstag, S 351, sowie die dort zitierte Literatur, darunter *Wiesner*, Der Verlustausgleich bei Körperschaften, SWK 1984, A I 102 f.). Diese Ansicht wird durch § 12 Abs. 2 UmgrStG (§ 1 Abs. 2 StruktVG) gestützt: Die in dieser Bestimmung geregelte Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Vermögensteilen bezieht sich auch auf Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988 (§ 8 Abs. 2 KStG 1966) und setzt daher auch im Bereich dieser Körperschaften eine gesonderte Existenz einzelner Betriebe (Teilbetriebe, Vermögensteile) voraus (*Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, § 7 Tz 81).

c) Allerdings vertritt die herrschende Lehre die Ansicht, dass dieser "Mehrquellenbetrachtung" im Bereich der laufenden Gewinnermittlung *keine über die Anwendung des UmgrStG (StruktVG) hinausgehende Bedeutung zukommt* (Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, § 7 Tz 81; Wiesner, Körperschaftsteuerrechtliche Einlagen und Entnahmen, S 351 f.). Dies ergibt sich aus dem Umstand, dass die in § 7 Abs. 3 KStG 1988 (§ 8 Abs. 2 KStG 1966) getroffene Zuordnung zu den gewerblichen Einkünften unmittelbar an die Buchführungspflicht nach Handelsrecht knüpft; da nach diesem *einheitliche* Buchführungspflicht besteht, muss wohl auch die *laufende Gewinnermittlung einheitlich vorgenommen werden* (Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, § 7 Tz 81).

Anders als etwa im Bereich der Einkommensteuer muss daher bei einer Mehrheit von Betrieben (Einkunftsquellen) nicht das Ergebnis jeder Einkunftsquelle für sich ermittelt werden. Damit entfällt auch eine Konsequenz, die im Bereich der Einkommensteuer aus der Notwendigkeit der eigenständigen Ermittlung des Ergebnisses jeder einzelnen Einkunftsquelle gegeben ist (Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, § 7 Tz 81): Im Falle der Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen Betrieben ein und derselben Körperschaft liegt *keine Entnahme mit nachfolgender Einlage* vor. Die einheitliche Gewinnermittlung bei den nach ihrer Rechtsform handelsrechtlich buchführungspflichtigen Körperschaften bewirkt weiters, dass steuerfreie Rücklagen wie die Rücklage gemäß § 12 EStG 1988 für den *gesamten* Einkunfts- bereich zu bilden sind; die Übertragung solcher Rücklagen erstreckt sich also auch auf die Übertragung zwischen den einzelnen Einkunftsquellen. Auch für die Inanspruchnahme der Körperschaftsteuer-Sondervorauszahlungen (§ 121 Abs. 2 EStG 1988) gilt die *gesamte* Betriebssphäre der Körperschaften *immer* als *ein* Betrieb (Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, § 7 Tz 81, unter Verweis auf die ErläutRV).

Wiesner, Körperschaftsteuerrechtliche Einlagen und Entnahmen, S 351 f., führt - zur Frage des Einlage-Entnahme-Tatbestands - aus, dass dieser auf die unter § 8 Abs. 2 KStG 1966 (bzw. § 7 Abs. 3 KStG 1988) fallenden Körperschaften nicht anwendbar ist, *da die Mehrquelleneigenschaft in diesem Zusammenhang nicht über die Tatsache ihres Bestehens hinausgeht*. Diese Körperschaften sind nämlich im Rahmen ihrer Formkaufmannseigenschaft organisatorisch *als Einheiten eingerichtet*, sodass die höchstens in der Kostenrechnung zum Ausdruck kommende innerbetriebliche Leistungsabgrenzung und Leistungsverrechnung *anders als bei getrennt gebarenden Betrieben eines Einkommensteuerpflichtigen* steuerneutral, das heißt als Vermögensverlagerungen zu Buchwerten, zu behandeln sind.

d) Wendet man nun diese von der Lehre herausgearbeiteten Grundsätze auf die Rechtsfrage, welche Bedeutung der IFB-Verlustklausel im Zusammenhang mit Beteiligungen an Personen-

gesellschaften im Betriebsvermögen von Kapitalgesellschaften (§ 10 Abs. 8 EStG 1988) zu kommt, an, so ergibt sich folgendes Bild:

Die IFB-Verlustklausel gilt für sämtliche Rechtsformen, also für Einzelunternehmen, Personengesellschaften und Körperschaften (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 10 Anm 22*); sie ist unabhängig von der Rechtsform (vgl. *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, § 7 Tz 45*). Allerdings geht der überwiegende Teil der Lehre (*Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, § 7 Tz 45; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch: EStG 1988, § 10 Tz 81*) bei Kapitalgesellschaften von einem *einheitlichen* Betrieb aus und lässt eine Verrechnung des IFB-Wartetastenverlustes mit künftigen Gewinnen auch dann zu, wenn – wie im streitgegenständlichen Fall – der künftige Gewinn aus Beteiligungen der Körperschaft stammt, während der IFB-Wartetastenverlust im "eigenen" Betrieb der Körperschaft entstanden ist ("Besonderheiten bei Körperschaften": *Quantschnigg/Schuch, § 10 Tz 81*); diese Rechtsmeinung wird auch vom steuerlichen Vertreter der Bw. geteilt. Dem gegenüber vertritt das Finanzamt die Rechtsauffassung, die im gegenständlichen Fall vorliegende Verrechnung des IFB-Wartetastenverlustes sei nicht zulässig, da sich bei *Einzelunternehmen* die Verlustklausel unstrittig auch auf den innerbetrieblichen Verlustausgleich zwischen dem Ergebnis aus einer im Betriebsvermögen gehaltenen Beteiligung und dem restlichen Betrieb des beteiligten Unternehmens beziehe und dies unstrittig auch im Falle der Beteiligung einer *Mitunternehmerschaft* an einer anderen Mitunternehmerschaft gültig sei; somit sei auch bei Körperschaften eine "weitergehendere" Verrechnung des IFB-Wartetastenverlustes mit künftigen Gewinnen nicht zulässig.

Der Unabhängige Finanzsenat vermag sich der Rechtsmeinung des Finanzamtes *nicht* anzuschließen; vielmehr teilt er – unter ausdrücklichem Bezug auf die oben unter den Punkten a) bis c) angeführten Grundsätze des überwiegenden Teils der Lehre – deren Auffassung. Vor allem die unter Punkt c) dargestellten Ausführungen sind nach Meinung des Unabhängigen Finanzsenates geeignet, bei Körperschaften eine im Vergleich zu Einzelunternehmen und Mitunternehmerschaften "weitergehendere" Verrechnung des IFB-Wartetastenverlustes mit künftigen Gewinnen als gerechtfertigt anzusehen:

Die in § 7 Abs. 3 KStG 1988 (§ 8 Abs. 2 KStG 1966) getroffene Zuordnung zu den gewerblichen Einkünften knüpft unmittelbar an die Buchführungspflicht nach Handelsrecht an; aus dessen *einheitlicher* Buchführungspflicht lässt sich die *einheitliche* Vornahme der laufenden Gewinnermittlung ableiten, was wiederum zu dem Schluss führt, dass der "Mehrquellenbe trachtung" im Bereich der laufenden Gewinnermittlung keine über die Anwendung des UmgrStG hinausgehende Bedeutung zukommt. Diese "Einheitsbetrachtung" führt freilich dazu,

dass sich – verglichen mit dem Bereich der Einkommensteuer, wo bei einer Mehrheit von Betrieben bzw. Einkunftsquellen das Ergebnis jeder Einkunftsquelle für sich ermittelt werden muss – *durchaus unterschiedliche steuerliche Konsequenzen ergeben können* (siehe oben unter Punkt c) die überzeugenden Ausführungen von *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly* und *Wiesner* zum Einlage-Entnahme-Tatbestand, zu den steuerfreien Rücklagen und zu den Körperschaftsteuer-Sondervorauszahlungen). Aus den angeführten Gründen ("Einheitsbetrachtung" der unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Körperschaften; demgegenüber besteht im Bereich der Einkommensteuer die Notwendigkeit der eigenständigen Ermittlung des Ergebnisses jeder einzelnen Einkunftsquelle) vermag der Unabhängige Finanzsenat die von *Doralt*, EStG, 4. Auflage, § 10 Tz 90, in Zusammenhang mit der bei Körperschaften "weitergehenderen" Verrechnung des IFB-Wartetastenverlustes angeführten gleichheitsrechtlichen Bedenken nicht zu teilen (zutreffend hat auch der steuerliche Vertreter auf die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Kapitalgesellschaften und Einzelunternehmen bzw. Mitunternehmerschaften in verschiedenen Bereichen, darunter im Bereich der Spekulationsgewinne und der Kapitalerträge, hingewiesen).

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 1. Dezember 2005