

Umgründungsbedingter Übergang offener Verlustsiebentel iSd § 12 Abs 3 Z 2 KStG

Offene Siebentel aus Teilwertabschreibung und Veräußerungsverlust einer am Spaltungsstichtag nicht mehr vorhandenen Beteiligung gehen auf die übernehmende Gesellschaft über, und zwar nach Maßgabe jener Voraussetzungen, unter denen nach § 35 UmgrStG Verlustvorträge auf die aufnehmende Gesellschaft übergehen.

VwGH 14.10.2010, 2008/15/0212

§ 35 UmgrStG

Ausgangssachverhalt

Am 11. 12. 2003 schlossen die K-GmbH als übernehmende und die HCE-GmbH als übertragende Gesellschaft einen Spaltungs- und Übernahmevertrag, wonach der gesamte Betrieb der HCE-GmbH mit Spaltungsstichtag vom 30. 9. 2003 auf die K-GmbH übertragen wurde. Die K-GmbH führte den übernommenen Betrieb weiter, der fortbestehenden HCE-GmbH verblieb nach der Abspaltung zur Aufnahme lediglich eine internationale Schachtelbeteiligung. Zum Anlagevermögen des übertragenden Betriebs gehörte vormals auch eine Beteiligung an der VA-GmbH, die von HCE-GmbH im Jahr 2002 auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben und schließlich im Mai 2003 mit Verlust veräußert wurde.

Im Rahmen der Veranlagung für das Jahr 2003 beantragte die K-GmbH als übernehmende Gesellschaft die Geltendmachung der aliquoten ($\frac{3}{12}$ für die Monate Oktober bis Dezember 2003) aus der Teilwertabschreibung und der Veräußerung der Beteiligung an der VA-GmbH stammenden Verlustsiebentel (§ 12 Abs 3 Z 2 KStG). Das Finanzamt versagte der K-GmbH die aliquote Geltendmachung der Siebentelabsetzungen mit der Begründung, dass mit dem Verkauf der Beteiligung an der VA-GmbH im Mai 2003 das verlusterzeugende Vermögen zum Spaltungsstichtag am 30. 9. 2003 nicht mehr vorhanden gewesen sei, § 35 iVm § 21 Z 1 UmgrStG jedoch erfordere, dass die Verluste einem übertragenen Vermögensteil zurechenbar wären, der am Spaltungsstichtag tatsächlich vorhanden war und somit die auf den nicht mehr vorhandenen Vermögensteil entfallenden Verlustsiebentel nach der Abspaltung bei der fortbestehenden HCE-GmbH verblieben wären.

Im Zuge des von der K-GmbH angestrebten Berufungsverfahrens führte der UFS Klagenfurt aus, dass der vom Finanzamt ins Treffen geführte § 35 UmgrStG aufgrund

des Verweises auf § 8 Abs 4 Z 2 KStG nur solche Verluste erfasse, die bei der übertragenden Gesellschaft als Sonderausgaben iSd § 18 Abs 6 und 7 EStG geltend gemacht hätten werden können. Dies treffe auf Verlustsiebentel iSd § 12 Abs 3 Z 2 KStG nicht zu, weswegen solche auch nicht dem Regime des § 35 iVm § 21 UmgrStG unterliegen würden. Vielmehr würden solche Verluste objektbezogen dem Betrieb folgen, dem die Beteiligung zugehörig gewesen sei. Dies ergäbe sich aus dem Umstand, dass es bei einer Spaltung hinsichtlich der gemäß dem Spaltungs- und Übernahmevertrags übertragenen Vermögensgegenstände zu einer (partiellen) Gesamtrechtsnachfolge komme (vgl § 14 Abs 2 Z 1 SpaltG) und aus § 19 BAO, der für den Fall einer Gesamtrechtsnachfolge vorsieht, dass sämtliche sich aus den Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger übergehen. Auch das Begehren der K-GmbH auf eine Aliquotierung der auf das Jahr 2003 entfallenden Verlustsiebentel erweise sich als unbedenklich.

Gegen diese Entscheidung des UFS Klagenfurt erhob das beteiligte Finanzamt Amtsbeschwerde an den VwGH. In der Beschwerde führte das Finanzamt aus, dass ein bloßes Abstellen darauf, ob Verlustsiebentel iSd § 12 Abs 3 Z 2 KStG bei der übertragenden Körperschaft zum Spaltungsstichtag bereits „abgereift“ seien und daher (mangels Verrechnung mit Gewinnen) bereits in den Verlustvortrag eingegangen seien, mit der Konsequenz, nur solche abgereiften Verlustsiebentel dem Regime des § 35 UmgrStG zu unterstellen, nicht aber auch jene, die von der übertragenden Gesellschaft noch nicht geltend machen konnten, den Zweck des § 12 Abs 3 Z 2 KStG verkennen würde. Bei dieser Bestimmung handle es sich lediglich um eine Verteilungsvorschrift eines bereits zur Gänze entstandenen Verlustes, dessen Geltendmachung nur teilweise hinausgeschoben wird. Daher sei der gesamte Verlust aus der Teilwertabschreibung und der Veräußerung einheitlich dem Regime des § 35 iVm § 21 UmgrStG zu unterstellen. Ob die Verlustsiebentel bereits von der übertragenden Gesellschaft geltend gemacht werden konnten (abgereifte Siebentel) und mangels Ver-

rechnung mit Gewinnen in den Verlustvortrag Eingang gefunden haben oder die Geltendmachung durch § 12 Abs 3 Z 2 KStG hinausgeschoben wurde, sei nicht entscheidend.

Aus den Entscheidungsgründen¹

Auch Verlustsiebentel iSd § 12 Abs 3 Z 2 KStG sind vom Regime des § 35 iVm § 21 UmgrStG erfasst

„Nach § 14 Abs 2 Z 1 SpaltG gehen mit der Eintragung der Spaltung in das Firmenbuch die Vermögensteile der übertragenden Gesellschaft entsprechend der im Spaltungsplan vorgesehenen Zuordnung jeweils im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die neue Gesellschaft über. Dem § 1 Abs 2 Z 1 SpaltG zufolge sind Vermögensteile im gegebenen Zusammenhang Vermögensgegenstände, Schulden und Rechtsverhältnisse [...].

Im gegenständlichen Fall bestanden bei der spaltenden Gesellschaft offene Siebentel iSd § 12 Abs 3 Z 2 KStG 1988 aus der Teilwertabschreibung und dem Veräußerungsverlust einer Beteiligung. Die spaltende Gesellschaft hatte die betreffende Beteiligung bereits vor dem Spaltungszeitpunkt veräußert. Die Beteiligung konnte daher in der auf den Spaltungsstichtag aufgestellten Schlussbilanz der spaltenden Gesellschaft und in der Übertragungsbilanz iSd § 33 Abs 6 erster Teilstrich UmgrStG nicht aufscheinen. Vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage, ob die in Rede stehenden offenen Siebentel (im Wege der partiellen Gesamtrechtsnachfolge) auf die (neu gegründete) übernehmende Kapitalgesellschaft übergegangen oder bei der spaltenden Gesellschaft verblieben sind.

Auf Grund der Anordnung des § 35 UmgrStG gehen bei der spaltenden Gesellschaft angefallene Verluste – in dem vom UmgrStG vorgegebenen Rahmen – auf die übernehmende Gesellschaft über. Teilwertabschreibung und Verlust aus der Veräußerung einer Beteiligung führen insbesondere bei Ausblendung der Streckung auf sieben Jahre

(nach § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988) vielfach zu einem Jahresverlust, der dann auf Grund der Anordnung des § 35 UmgrStG auf die übernehmende Körperschaft übergeht. Aus dieser Wertungsentscheidung des Gesetzgebers ist nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes abzuleiten, dass offene Siebentel aus Teilwertabschreibung und Veräußerungsverlust einer am Spaltungsstichtag nicht mehr vorhandenen Beteiligung ebenfalls auf die übernehmende Gesellschaft übergehen, und zwar nach Maßgabe jener Voraussetzungen, unter denen nach § 35 UmgrStG Verlustvorträge auf die aufnehmende Gesellschaft übergehen.

Die Voraussetzungen des Überganges nach § 35 iVm § 21 UmgrStG sind im gegenständlichen Fall dem Grunde nach erfüllt. Die Zurechnung zum ‚übertragenen Vermögen‘ iSd § 21 Z 1 UmgrStG ergibt sich – entgegen dem Beschwerdevorbringen – daraus, dass die Beteiligung bis zu ihrer Veräußerung Betriebsvermögen des übertragenen Betriebes gewesen ist“.

Aliquotierung der Verlustsiebentel ist unzulässig

„Da sich der Übergang der (aus der am Spaltungsstichtag nicht mehr vorhandenen Beteiligung resultierenden) Siebentel iSd § 12 Abs 3 Z 2 KStG 1988 auf die übernehmende Gesellschaft somit erst aus der entsprechenden Anwendung der Anordnung der §§ 35 und 21 UmgrStG ergibt, ist im gegenständlichen Fall von Bedeutung, dass § 21 Z 1 UmgrStG die Geltendmachung der Abzugspost (hier: Siebentel) erstmals in dem Einbringungsstichtag (Spaltungsstichtag) ‚folgenden Veranlagungszeitraum‘ der übernehmenden Körperschaft zulässt.

Solcherart hat die belangte Behörde, indem sie bereits für das Streitjahr 2003, in dem die Spaltung erfolgte, (einen Anteil an) Siebentel iSd § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 aus der am Spaltungsstichtag nicht mehr vorhandenen Beteiligung bei der mitbeteiligten Partei in Abzug gebracht hat, die Rechtslage verkannt“.

Anmerkung

Von Sebastian Bergmann

Nach der bisher im Schrifttum herrschenden Auffassung sollen offene Verlustsiebentel iSd § 12 Abs 3 Z 2 KStG in Gleichstellung mit Schwebeverlusten (etwa nach § 2 Abs 2a EStG) nicht den einschränkenden Bestimmungen des § 35 iVm § 21 UmgrStG unterliegen, sondern im Wege der Buchwertfortführung und Gesamtrechtsnachfolge auf die überneh-

mende Gesellschaft übergehen (vgl nur *Zöchling* in *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁴ § 35 Rz 1; *Huber* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen⁸

¹ Die Zwischenüberschriften sind redaktionell eingefügt (nichtamtlich).

§ 35 UmgrStG Rz 12; *Walter*, UmgrStR⁷ Rz 523, 894; *Blasina*, SWK 2007, S 455 [S 455]; *Bruckner/ Kolienz*, ÖStZ 2007, 474 [474 f]). Nach den UmgrStR 2002 sollen hingegen seit dem UmgrStR-Wartungserlass 2007 auch offene Verlustsiebentel dem Regelwerk über vortragsfähige Verluste unterliegen (vgl UmgrStR 2002 Rz 211). Der VwGH dürfte insofern die nunmehr bestehende Verwaltungspraxis bestätigt haben (vgl auch *Wiesner*, RWZ 2010, 361 [362]).

Da der Gerichtshof die Verlustsiebentel iSd § 12 Abs 3 Z 2 KStG den Bestimmungen des § 35 iVm § 21 UmgrStG unterstellte, war es in weiterer Folge nur konsequent, eine Aliquotierung der auf das Jahr 2003 entfallenden Siebentel zu versagen. § 21 Z 1 UmgrStG hält ausdrücklich fest, dass übertragene Verluste erst ab dem dem Spaltungsstichtag „folgenden Veranlagungszeitraum“ bei der übernehmenden Gesellschaft als abzugsfähig gelten. Allerdings soll nach der Rsp des VwGH partiell für das übertragene Vermögen mit dem Spaltungsstichtag ohnedies ein neues Wirtschaftsjahr beginnen, sodass bei einem unterjährigen Spaltungsstichtag (wie im entscheidungsgegenständlichen Fall) zwei spaltungsbedingte

Rumpfwirtschaftsjahre aufeinander treffen würden, die nicht als einheitliches Wirtschaftsjahr zu beurteilen sind (vgl VwGH 26. 7. 2007, 2006/15/0262). Da auch Rumpfwirtschaftsjahre als volle Wirtschaftsjahre gelten (vgl wiederum VwGH 26. 7. 2007, 2006/15/0262; weiters UFS 24. 1. 2008, RV/0076-G/04), müsste konsequenterweise für jedes der beiden spaltungsbedingten Rumpfwirtschaftsjahre ein eigenständiges nichtaliquotiertes Verlustsiebentel geltend gemacht werden können (vgl bereits *Huber in Helbich/ Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen⁸ § 35 UmgrStG Rz 12; aA BMF, Salzburger Steuerialog 2006 – Protokoll Körperschaftsteuer, Pkt 2.1; *Blasina*, SWK 2007, S 455 [S 455 f]). Das gegenständliche Erkenntnis, wonach der UFS „die Rechtslage verkannt“ habe, indem er „bereits für das Streitjahr 2003, in dem die Spaltung erfolgte, (einen Anteil an) Siebentel iSd § 12 Abs 3 Z 2 KStG 1988 aus der am Spaltungsstichtag nicht mehr vorhandenen Beteiligung bei der mitbeteiligten Partei in Abzug gebracht hat“, steht insofern in einem Spannungsverhältnis zu der bereits zitierten VwGH-Rechtsprechung.