

formalrechtliche Anknüpfung des Tatbestandes der Anteilsvereinigung weder ungewöhnlich noch unangemessen.

Als spezielle Sachverhaltskonstruktionen, die auch nach Meinung des BMF Missbrauch vermuten lassen, kommen demnach nur jene in Betracht, bei denen wie im vorliegenden Fall als das endgültige Ziel einer Reihe von Transaktionen von vorneherein die Anteilsvereinigung feststeht und diese nur durch die rechtliche Konstruktion vermieden wird. Im Hinblick auf die Praxis wäre es jedenfalls hilfreich, wenn das BMF wie zB Richtlinie zur Durchführung des Kapitalverkehrsteuergesetzes im Hinblick auf Großmutterzu-

schüsse<sup>20</sup> Beispiele für spezielle Einzelfälle sowie für „sichere Gestaltungen“ darlegen würde.

Zweifelsohne besteht seitens des VwGH die Tendenz zur Ausdehnung formal-rechtlicher Tatbestände des Verkehrsteuerrechts, wobei die Nutzung des Missbrauchstatbestandes nur eine Möglichkeit ist<sup>21</sup>. Rechtspolitisch stellt sich die Frage, ob dies nicht dem Gesetzgeber vorbehalten sein sollte und diese Form der richterlichen Rechtsfortbildung nicht zu weit geht. Für die Steuerpflichtigen und deren Berater zeigt sich jedenfalls, dass selbst bei bewährten Vermeidungsstrategien ein Restrisiko verbleibt, das einzukalkulieren ist.

20 Richtlinie zur Durchführung des Kapitalverkehrsteuergesetzes; Auslegung der §§ 2 und 5 KVG aufgrund der Urteile des EuGH

vom 17.10.2002, C-339/89, C-71/00 und C-138/00, Erlass des BMF, GZ 10 5004/1-IV/10/03 vom 14.3.2003.

21 *Vondrak*, *ecolex* 2011, 657.

## Keine Gesellschaftsteuer bei unverzinsten unbaren Entnahmen

1. Bei der unbaren Entnahme handelt es sich nicht um einen Gegenstand, der zur Nutzung überlassen werden kann, sondern um eine von den Parteien vereinbarte Gegenleistung für die Sacheinlage, welche den Wert der Gesellschafterleistung mehr oder weniger – je nach vereinbarter Höhe und vereinbartem Zahlungsziel – verkürzt. Maßgeblich ist hier der nach bewertungsrechtlichen Regeln (§§ 2 bis 17 BewG) unter Berücksichtigung der Höhe und Fälligkeit zu ermittelnde Wert der unbaren Entnahme, der in dieser Höhe den Wert der Sacheinlage vermindert.
2. Für einen gesellschaftsteuerbaren Vorgang neben der durch die unbare Entnahme verkürzten Sacheinlage ist, solange die vereinbarte Fälligkeit eingehalten wird und der einbringende Gesellschafter in der Folge nicht auf die Inanspruchnahme von Verzugszinsen verzichtet, grundsätzlich kein Raum.

UFS Wien, 22.03.2011, RV/2013-W/06

§ 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG; § 2 KVG

### Ausgangssachverhalt

Der Alleingesellschafter der berufungswerbenden GmbH brachte gegen Kapitalerhöhung einen Mitunternehmeranteil samt dazugehörigem Sonderbetriebsvermögen in die Berufungswerberin ein. Laut Einbringungsvertrag

vom 23. 12. 2004 erfolgt die Einbringung rückwirkend zum Einbringungsstichtag 31. 3. 2004 gemäß den Bestimmungen des Art III UmgrStG unter Inanspruchnahme dessen Abgabenbegünstigungen und -befreiungen. Der Verkehrswert des eingebrachten Vermögens betrug EUR 4.335.279,94, wobei bereits eine rückbezogene unbare Entnahme (§ 16 Abs 5 Z 2 UmgrStG) iHv EUR 9.500.000,- berücksichtigt war. Im Einbringungsvertrag erklärte der Alleingesellschafter, dass er die aus der unbaren Entnahme resultierende Forderung nicht

aus dem eingezahlten Stammkapital bedienen sondern ausschließlich aus freien liquiden Mitteln der Berufungswerberin befriedigen und mit der Rückzahlung nicht vor Ablauf von sechs Monaten ab dem Abschlussstag des Einbringungsvertrages beginnen werde. Mit 2. 3. 2006 war die Verbindlichkeit zur Gänze getilgt.

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern setzte für den Zinsvorteil, der aus der „unverzinsliche[n] Zurverfügungstellung der Verbindlichkeit der unbaren Entnahme“ bis zum 2. 3. 2006 resultierte, Gesellschaftsteuer gemäß § 2 Z 2 bis 4 iVm § 7 Abs 1 Z 2 KVG fest.

In ihrer dagegen erhobenen Berufung wendete die GmbH ein, dass es zwischen den Parteien des Einbringungsvertrages zu dem Einverständnis gekommen wäre, dass von der Möglichkeit einer unbaren Entnahme nicht im gesetzlichen Höchstausmaß Gebrauch gemacht werde. Durch diesen Verzicht des Einbringenden, das gesetzliche Höchstausmaß nicht auszuschöpfen, sei zwischen den Vertragsparteien vereinbart worden, dass es nicht zusätzlich zu einer Verzinsung der offenen unbaren Entnahme kommen sollte. Es sei daher eindeutig Zinslosigkeit ausbedungen und damit die Entstehung eines Zinsanspruches verhindert worden. Wenn aber schon nach der Parteienvereinbarung kein Zinsanspruch zugestanden habe, könne auch kein gesellschaftsteuerbarer Zinsverzicht vorliegen. Dass zivilrechtlich kein Anspruch auf Verzinsung bestanden habe, ergäbe sich zudem auch aus dem Umstand, dass es durch die unbare Entnahme mangels Zuzählung einer Darlehensvaluta zu keinem Abschluss eines Realkontrakts kommen konnte.

#### Aus den Entscheidungsgründen<sup>1</sup>

##### Wesen unbarer Entnahmen

„Nach § 16 UmgrStG [in der hier maßgeblichen Fassung, BGBl. I Nr. 71/2003] hat der Einbringende das in § 15 genannte Vermögen in der Einbringungsbilanz und einzubringende Kapitalanteile im Einbringungsvertrag mit den in § 14 Abs. 1 genannten Werten anzusetzen (Buchwerteinbringung) (Abs. 1).

Abweichend von § 14 Abs. 2 kann gemäß § 16 Abs. 5 Z 1 und 2 UmgrStG bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen das nach § 14 Abs. 1 anzusetzende Vermögen, sofern die Voraussetzungen des § 12 gewahrt bleiben, ua. in folgender Weise verändert werden:

1. Entnahmen und Einlagen, die in der Zeit zwischen dem Einbringungstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getätigt werden, können an Stelle der Erfassung als Verrechnungsforderung oder -verbindlichkeit gegenüber der übernehmenden Körperschaft zurückbezogen werden. Diese

Vorgänge gelten als mit Ablauf des Einbringungstichtages getätigt, wenn sie in der Einbringungsbilanz durch den Ansatz einer Passivpost für Entnahmen oder einer Aktivpost für Einlagen berücksichtigt werden.

2. Neben der in Z 1 genannten Passivpost kann eine weitere Passivpost in folgender Weise gebildet werden:
  - Die Bildung ist mit 75% des positiven Verkehrswertes des Vermögens am Einbringungstichtag nach Berücksichtigung sämtlicher Veränderungen der Z 1, Z 3, Z 4 und Z 5 begrenzt,
  - wobei der sich ergebende Betrag um sämtliche Veränderungen der Z 1, Z 3, Z 4 und Z 5 zu kürzen ist. Der Endbetrag gilt als mit Ablauf des Einbringungstichtages entnommen. [...]

Entnahmen im Sinn des § 16 Abs 5 Z 1 UmgrStG mindern das Einbringungskapital, unbare Entnahmen im Sinn der Z 2 dieser Bestimmung bewirken eine nach der Einbringung zu erfüllende Verbindlichkeit der übernehmenden Körperschaft gegenüber dem einbringenden Gesellschafter. Sie bewirken eine zusätzliche Verschuldung des auf die übernehmende Körperschaft übertragenen Vermögens und vermindern damit seinen Verkehrswert (OGH vom 23.10.2003, 6 Ob 196/03x).

Die ‚unbaren Entnahmen‘ im Sinn des § 16 Abs. 5 Z 2 UmgrStG bewirken eine nach der Einbringung zu erfüllende Verbindlichkeit der übernehmenden GmbH gegenüber dem einbringenden Gesellschafter. Als Gegenleistung für das eingebrachte und veräußerte Vermögen verpflichtet sich die übernehmende GmbH zu einer Geldleistung an den Einbringenden (siehe OGH 30.8.2007, 2 Ob 143/07d unter Hinweis auf *Gruber*, Unbare Entnahmen und verdeckte Sacheinlagen, GesRZ 2004, 315). Im gegebenen Fall liegt somit eine ‚gemischte Sacheinlage‘ vor. Der Wert der Sacheinlage wird nicht ausschließlich mit [der] Stammeinlageverpflichtung verrechnet, sondern der Sacheinleger erhält teilweise eine Vergütung (siehe *van Husen/Krejci* in *Straube* (Hrsg), GmbHG § 6 Rz 185 und 206; *Heidinger* in *Jabornegg/Strasser*, AktG II<sup>4</sup> § 20 Rz 6). [...]

Insoweit vom Einbringenden im Rahmen eines Sacheinlagevertrages eine unbare Entnahme ausbedungen wurde, handelt es sich um einen, einem Kreditkauf (§ 1063 ABGB) jedenfalls vergleichbaren Vorgang, zumal mit der Vereinbarung einer unbaren Entnahme ein Zahlungsziel vereinbart wird. [...]

Bei der unbaren Entnahme handelt es sich nicht um einen Gegenstand, der zur Nutzung überlassen werden kann, sondern wie bereits ausgeführt, um eine von den Parteien vereinbarte Gegenleistung für die Sacheinlage,

<sup>1</sup> Die Zwischenüberschriften sind redaktionell eingefügt (nichtamtlich).

welche den Wert der Gesellschafterleistung mehr oder weniger – je nach vereinbarter Höhe und vereinbartem Zahlungsziel – verkürzt.

Die zivil- und gesellschaftsrechtliche Problematik besteht im Zusammenhang mit unbaren Entnahmen darin, dass hier erst aus Anlass der Einbringung [...] eine Verbindlichkeit der übernehmenden Kapitalgesellschaft gegenüber ihrem einbringenden Gesellschafter begründet wird, mag sie auch steuerrechtlich auf einen früheren Zeitpunkt (den Einbringungsstichtag) rückbezogen werden. Es wird also nicht eine bereits bestehende betriebliche Verbindlichkeit des Einbringenden von der Gesellschaft übernommen, sondern vielmehr dem Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft eine Forderung eingeräumt, die vor der Einbringung nicht bestand. Dieser Vorgang unterscheidet sich in der Tat kaum von einem Kaufvertrag, mit dem der Gesellschafter sein Unternehmen auf die Gesellschaft überträgt und dafür eine Kaufpreisforderung erhält (mag diese auch niedriger sein als der Wert des Unternehmens). Die unbaren Entnahmen stellen daher nicht bloß ein Instrument zur Schmälerung des Einbringungsvermögens dar (*Pilgerstorfer*, Betriebseinbringungen mit „unbaren Entnahmen“ – ein Problem der verdeckten Sacheinlage, wbl 2004, 353).

Die unbare Entnahme wird ohne Anrechnung auf die Stammeinlage dem Gesellschafter gewährt, sodass sie als Sachübernahme mit besonders eingeräumter Begünstigung zu behandeln ist. Sie kann aber auch im Zusammenhang mit einer Sacheinlagengewährung anlässlich der Sachgründung oder Sachkapitalerhöhung zwischen der Gesellschaft und dem begünstigten Gesellschafter vereinbart werden. In diesem Fall werden die Vermögensgegenstände nur teilweise dem Gesellschafter auf die Stammeinlage angerechnet, sodass sie teilweise auch auf andere Weise vergütet werden. Es werden beispielsweise Barzahlungen an den Gesellschafter vereinbart. Diese schmälern aber den Differenzbetrag der Stammeinlage auf das buchmäßige Eigenkapital gem § 224 Abs 3 A UGB laut Unternehmensbilanz und damit den Ausgabebetrag als Aufgeld gem § 229 Abs 2 Z 1 UGB, indem vom höheren Ausgabebetrag vorweg die unbare Entnahme als Gesellschafterforderung abgezogen wird, sodass das buchmäßige Eigenkapital mit unternehmensrechtlichen Buchwerten mit dem um die unbare Entnahme gem § 16 Abs 5 UmgrStG verminderten Betrag angesetzt wird (*Bruckbauer*, Sacheinlage, Sachübernahme und unbare Entnahme als Vergütung – Festsetzung in der Satzung bei Gesellschaft mit beschränkter Haftung und Aktiengesellschaft, NZ 2007/60).

Maßgeblich ist hier der nach bewertungsrechtlichen Regeln (§§ 2 bis 17 BewG) unter Berücksichtigung der Höhe und Fälligkeit zu ermittelnde Wert der unbaren Entnahme, der in dieser Höhe den Wert der Sacheinlage verkürzt“.

### Verzinsung und Fälligkeit von Verbindlichkeiten aus unbaren Entnahmen

„Da die Sacheinlage gegen unbare Entnahme grundsätzlich mit dem Kreditkauf (§ 1063 ABGB) vergleichbar ist, sei darauf verwiesen, dass es bei der unbaren Entnahme wie beim Kreditkauf der Parteienvereinbarung nicht nur vorbehalten ist, in welcher Höhe und mit welcher Fälligkeit die Gegenleistung festgesetzt wird, sondern auch wie diese dargestellt wird. So ist es zB möglich, in den Kaufpreis einen Kreditzuschlag (wobei darunter die Differenz zwischen hypothetischem Barkaufpreis und tatsächlichem Kreditkaufpreis verstanden wird) und somit Zinsen in den nominellen Betrag einzurechnen, ohne diese gesondert auszuweisen. Die Darstellung der Gegenleistung allein ändert nichts an ihrem Wert.

Es steht den Parteien frei, neben dem nominellen Kreditkaufpreis Zinsen anzusetzen, womit jedoch zusätzlich zum nominell vereinbarten Kreditkaufpreis eine Leistung zu erbringen ist, welche den Wert der Gegenleistung erhöht (vgl. VwGH 26.1.1989, 88/16/0036).

Bei Kreditierungsvereinbarung hat der Käufer erst zum vereinbarten oder – bei Kreditierung auf unbestimmte Zeit – durch Mahnung festgesetzten Fälligkeitszeitpunkt (§§ 904, 1417) zu zahlen und gebühren ab diesem Zeitpunkt auch Verzugszinsen. Eine Verzinsung des Kaufpreises für die Zeit zwischen Übergabe und Kaufpreiszahlung findet mangels abweichender Vereinbarung nicht statt (*Aicher in Rummel*<sup>3</sup>, § 1063 Rz 3).

Der Fälligkeitstag – aber auch eine Frist, innerhalb der der Schuldner leisten soll – bestimmt sich zuallererst nach der Parteienvereinbarung. [...] Bei fehlender Fälligkeitsvereinbarung bestimmt sich die Fälligkeit nach der Natur der Sache (siehe *Reischauer in Rummel*<sup>3</sup>, § 904 ABGB Rz 2 und 4). [...] Nur wenn nach dem Vertragssinn nicht automatisch Fälligkeit eintritt, ist zu mahnen (*Reischauer* aaO. § 904 ABGB Rz 7).

Erfüllung nach Möglichkeit und Tunlichkeit bedeuten zB die Wendungen (Besserungsklausel): wenn ich wieder zu Vermögen, zu Geld komme, in bessere Verhältnisse gelange, es mir konveniert, ausgeht, nur nach Maßgabe der Liquidität etc. (*Reischauer* aaO. § 904 ABGB Rz 10)“.

### Kein gesellschaftsteuerbarer Vorgang

„Für einen gesellschaftsteuerbaren Vorgang neben der durch die unbaren Entnahmen verkürzten Sacheinlage ist, solange die vereinbarte Fälligkeit eingehalten wird oder der einbringende Gesellschafter in der Folge nicht auf die Inanspruchnahme von Verzugszinsen verzichtet, grundsätzlich kein Raum, ausgenommen es wären mit der Vereinbarung über die unbaren Entnahmen Genussrechte oder Forderungen, die eine Beteiligung am Ge-

winn oder Liquidationserlös der Gesellschaft gewähren, begründet worden. [...]

Da hier davon auszugehen ist, dass die im Einbringungsvertrag vereinbarte unbare Entnahme in der Höhe von € 9.500.000,00 sowie die nach Möglichkeit und Tunlichkeit dafür bestimmte Fälligkeit dem Parteienwillen entspricht, und eine höhere oder niedrigere unbare Ent-

nahme so wie eine geänderte Fälligkeit lediglich einen Einfluß auf die durch den Wert der Sacheinlage bestimmte Gesellschafterleistung hätte, ist es unbeachtlich, dass die Bw. in der Berufung angeführt hat, dass anstelle einer zusätzlichen Verzinsung ein Abschlag [und nicht ein Kreditzuschlag] erfolgte“.

## Anmerkung

Von Sebastian Bergmann

Nach der bisher in Schrifttum und Verwaltungspraxis vorherrschenden Auffassung konnte die Nichtverzinsung von Verbindlichkeiten aus unbaren (vorbehaltenen) Entnahmen Gesellschaftsteuerpflicht nach § 2 Z 4 lit c KVG auslösen (vgl. *Staringer*, ÖStZ 1997, 199 [204 f]; *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG<sup>4</sup> § 16 Rz 101; *Rabel* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen<sup>7</sup> § 16 Rz 74; BMF 22. 1. 2010, BMF-010206/0007-VI/5/2010, Pkt 2.2, FJ 2010, 235 [237]). Mit der gegenständlichen Entscheidung hat der UFS dieser Ansicht jedoch eine Absage erteilt: Nach der für gesellschaftsteuerliche Zwecke maßgeblichen zivil- bzw gesellschaftsrechtlichen Betrachtung kürzt eine einbringungsbedingte unbare Entnahme lediglich (und zwar je nach vereinbarter Höhe und vereinbartem Zahlungsziel) den Wert der Sacheinlage, ohne dass dabei eine gesonderte Einräumung eines Darlehens an die übernehmende Körperschaft erfolgt bzw dieser Gegenstände zur Nutzung überlassen werden (vgl. auch *Hirschler/Sulz/Oberkleiner/Six*, UFSjournal 2011, 243 [245 f]). Im Ergebnis stimmt die Entscheidung mit der Auffassung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder überein (vgl. die Stellungnahme vom 14. 9. 2009 der Arbeitsgruppe Umgründungssteuerrecht des Fachsenats für Steuerrecht).

Neben der um eine unbare Entnahme verkürzten Sacheinlage kann aber nach Ansicht des UFS trotz (zumindest konkludent) vereinbarter Unverzinslichkeit ein gesellschaftsteuerbarer Vorgang insoweit vorliegen, als

- die vereinbarte Fälligkeit zur Begleichung der Forderung aus der unbaren Entnahme nicht eingehalten wird und der Einbringende in der Folge auf die Inanspruchnahme von Verzugszinsen verzichtet, oder

- mit der Vereinbarung über die unbaren Entnahmen Genussrechte (§ 5 Abs 1 Z 2 KVG) oder Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn oder Liquidationserlös der Gesellschaft gewähren (§ 5 Abs 1 Z 3 KVG), begründet werden, wobei diesfalls Gesellschaftsteuerpflicht nur dann anfallen kann, wenn die Kapitalverkehrsteuerbefreiung des § 22 Abs 4 UmgrStG bzw eine andere Befreiungsbestimmung nicht Platz greift (vgl. *Hirschler/Sulz/Oberkleiner/Six*, UFSjournal 2011, 243 [246]).

Selbst im Falle der Annahme, dass die Unverzinslichkeit der Verbindlichkeit aus einer unbaren Entnahme (entgegen der gegenständlichen UFS-Entscheidung) einen grundsätzlich gesellschaftsteuerbaren Vorgang darstelle, würde dieser aber wohl – als zu kapitalisierende Einmalleistung im Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrags (vgl. zu von vornherein unverzinslichten Darlehen VwGH 16. 12. 1993, 92/16/0065; BMF 6. 2. 1995, AÖF 1995/73; *Knörzer/Althuber*, GesSt<sup>2</sup> § 2 KVG Rz 68) – von der Befreiungsbestimmung des § 22 Abs 4 UmgrStG erfasst sein, sofern das eingebrachte Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrags länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden bestanden hat (vgl. ähnlich auch die Stellungnahme der KWT vom 14. 9. 2009).

Im Zusammenhang mit dem von der Berufungswerberin (sowie von der KWT; vgl. wiederum die Stellungnahme vom 14. 9. 2009), nicht aber auch vom UFS für die Unverzinslichkeit von unbaren Entnahmen ins Treffen geführten Argument, dass es im Zuge unbarer Entnahmen mangels Zuzählung einer Darlehensvaluta zu keinem Abschluss eines Realkontrakts käme und daher zivilrechtlich kein

Anspruch auf eine Verzinsung bestehen könne, ist auf den Umstand hinzuweisen, dass der Darlehensvertrag seit dem Darlehens- und Kreditrechts-Änderungsgesetz (BGBl I Nr 28/2010) mit Wirkung ab 11. 6. 2010 gesetzlich

nicht mehr als Realkontrakt, sondern als Konsensualvertrag ausgestaltet ist (vgl § 983 ABGB). Gegen die Entscheidung des UFS wurde keine Amtsbeschwerde erhoben, sodass diese in Rechtskraft erwachsen ist.

## Gruppenbesteuerung: Zur zeitlichen Zuordnung des Verlustabzugs in der Gruppe

Der Verlustvortrag des Gruppenträgers ist beim Einkommen der Gruppe zu verrechnen und anschließend nach dem Verhältnis der Einkommen von Gruppenträger und Gruppenmitglied aufzuteilen (betrifft Steuersatzabgrenzung 2005). Ein vorrangiger Abzug beim Einkommen des Gruppenmitgliedes ist aufgrund der Regelung des § 9 Abs 6 Z 2 KStG nicht möglich.

UFS Linz, 26.04.2011, RV/0751-L/10

§ 9 Abs 6 Z 2 KStG, § 26c KStG, § 18 Abs 6 EStG

### Ausgangssachverhalt und Berufungsbegehren

Die Entscheidung des UFS betrifft die Verteilung des Verlustvortrages des GT aus Jahren vor der Gruppenbildung auf einzelne Bestandteile des Gruppeneinkommens: aufgrund der Übergangsregelung des § 26c KStG unterlag dieses teilweise noch dem bis 31. 12. 2004 geltenden Steuersatz von 34%.

Nach der unwidersprochenen Feststellung der Betriebsprüfung unterlag das Ergebnis des GM für das Jahr 2005 iHv 18,8 Mio. € zur Gänze dem 34%igen Steuersatz, da es ausschließlich aus Gewinnanteilen von Kommanditgesellschaften des Jahres 2004 stammte (vgl. § 26c Z 2 lit d KStG). Das Einkommen des GT vor Berücksichtigung von Verlustvorträgen betrug 1,3 Mio € und unterlag einem Steuersatz von 25%. Das Verhältnis GM-Einkommen zu GT-Einkommen betrug somit ca. 93 : 7. Das Finanzamt brachte in der Folge den Verlustvortrag des GT iHv. 6,6 Mio. € vom zusammengefassten Ergebnis zum Abzug und besteuerte das daraus resultierende Gruppeneinkommen von 13,5 Mio. € im zuvor festgestellten Verhältnis. Im Ergebnis kam es dadurch zu einer Aufteilung des Verlustabzuges auf mit einem Satz von 25% besteuerte Einkommensteile im Ausmaß von ca. 7% und solche, die dem 34%igen Steuersatz unterlagen, im Ausmaß von 93%.

Gegen diese Aufteilung des Verlustabzuges wandte sich der GT mit dem Argument, dass eine solche in § 26c KStG nicht vorgesehen sei, welcher nur den anwendbaren Steuersatz auf Einkommensbestandteile aus abwei-

chenden Wirtschaftsjahren betreffe. Auf Verlustvorträge sei demgegenüber mangels Spezialvorschrift die Generalnorm des § 18 Abs 6 EStG anzuwenden, der eine Verrechnung im ersten Jahr, in welchem dem Verlust positive Einkünfte gegenüberstünden, vorsehe. Die analoge Anwendung des § 26c KStG sei mangels Vorliegen einer Gesetzeslücke nicht zulässig. Das erste für den Verlustabzug in Frage kommende Einkommen sei jenes des GM aus dem Jahr 2004. Dementsprechend beehrte der GT die Vornahme des Verlustabzuges zur Gänze vom (mit 34% besteuerten) Einkommen des GM anstelle des Abzuges vom konsolidierten Gruppeneinkommen mit anschließender Aufteilung nach dem Verhältnis der individuellen Einkommen.

### Aus den Entscheidungsgründen<sup>1</sup>

#### Keine Anwendung von § 18 Abs 6 EStG

[...] „Die Bw. stützt sich zu Unrecht auf § 18 Abs 6 EStG: Aus dieser Norm ergibt sich lediglich, dass der Verlustabzug zwingend in jenem Zeitraum vorzunehmen ist, in dem ein positives (Gesamt)Ergebnis erwirtschaftet wird und der Steuerpflichtige kein Wahlrecht hat, den Abzug in späteren Zeiträumen vorzunehmen. Unterbleibt dieser Abzug - trotz positivem Ergebnis im Veranlagungszeitraum - kann später nur mehr der Restbetrag vorgetragen und abgezogen werden. Diese Verpflichtung, die ein zeitliches Wahlrecht zum Verlustabzug verneint und von der Rspr herausgearbeitet wurde, bewirkt nicht, dass die von der BP vorgenommene Verrechnung

<sup>1</sup> Die Zwischenüberschriften sind redaktionell eingefügt (nichtamtlich), Ergänzungen und Auslassungen durch eckige Klammern gekennzeichnet.