



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision des Finanzamtes Wien 1/23 in 1030 Wien, Marxergasse 4, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 13. Juli 2015, Zl. RV/7100148/2014, betreffend Feststellungsbescheide Gruppenmitglied für die Jahre 2007 bis 2009 (mitbeteiligte Partei: G GmbH in W, vertreten durch die BDO Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 1010 Wien, Kohlmarkt 8-10), zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Ein Kostenersatz findet nicht statt.

Entscheidungsgründe:

- 1 Die mitbeteiligte GmbH ist seit 2007 Mitglied einer Unternehmensgruppe. Zum Zeitpunkt der im selben Jahr erfolgten Mehrheitsbeteiligung der nunmehrigen Gruppenträgerin an ihr verfügte die mitbeteiligte GmbH über kein Vermögen, jedoch über beträchtliche Verlustvorträge und offene Siebentel-Abschreibungen gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 aus einer Teilwertabschreibung im Jahr 2004. Streitpunkt des Verfahrens ist die steuerliche Behandlung der in den Jahren 2007 bis 2009 „abgereiften“ Siebentel-Abschreibungen aus dieser Beteiligungsabschreibung.
- 2 Das Bundesfinanzgericht vertrat in insoweit stattgebender Erledigung von der mitbeteiligten GmbH erhobener Beschwerden gegen Feststellungsbescheide des Finanzamtes im Gegensatz zu diesem die Auffassung, diese Siebentel seien nicht als „vortragsfähige Verluste (§ 8 Abs. 4 Z 2)“ aus Zeiträumen vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe unter § 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988 subsumierbar und von der dort normierten Beschränkung der Verrechnung solcher „Vorgruppenverluste“ daher nicht erfasst.

==



- 3 Zur Begründung verwies das Bundesfinanzgericht auf den in der zitierten Gesetzesstelle enthaltenen Verweis auf § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988, wo auf die Definition des Verlustabzuges in § 18 Abs. 6 EStG 1988 verwiesen werde. Ein vortragsfähiger Verlust im Sinne des § 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988 liege danach „erst im Jahr einer verlusterzeugenden Verrechnung des jeweiligen Jahressiebtels vor“. Dem Finanzamt sei einzuräumen, dass die Teilwertabschreibung schon im Abschreibungsjahr zu einem unternehmensrechtlichen Verlust im Ausmaß des gesamten Abschreibungsbetrages führe, doch sei der Verlust „aufgrund der Verteilungsregel des § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 noch nicht im gesamten Ausmaß als vortragsfähig“ anzusehen.
- 4 Wenn das Finanzamt dem Begriff „vortragsfähige Verluste (§ 8 Abs. 4 Z 2)“ die Bedeutung „eingetretene Wertminderungen“ beimessen wolle, so finde dies keine Deckung im vorrangig zu beachtenden Gesetzeswortlaut. Dem Finanzamt sei zu konzedieren, dass der Gesetzgeber u.a. das Ziel verfolge, einen „Einkauf von Verlusten“ möglichst zu vermeiden. Dem stehe hier aber der eindeutige Wortsinn entgegen, woran auch das vom Finanzamt ins Treffen geführte, aber keinen gleichartigen Fall betreffende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Oktober 2010, 2008/15/0212, VwSlg 8590/F, nichts ändere. Entsprechendes gelte auch für Literaturmeinungen zur besonders gelagerten Problematik der Verlustverrechnung ausländischer Gruppenmitglieder.
- 5 Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht für zulässig, weil das Erkenntnis vom 14. Oktober 2010 auf den Fall nicht anwendbar sei und andere höchstgerichtliche Judikatur zu der zu entscheidenden Streitfrage noch nicht vorliege.
- 6 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die Revision des Finanzamtes, zu der die mitbeteiligte GmbH eine Revisionsbeantwortung erstattet hat.





7 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

§ 9 KStG 1988 lautet auszugsweise:

„§ 9. (1) Abweichend von § 7 können finanziell verbundene Körperschaften (Abs. 2 bis 5) nach Maßgabe des Abs. 8 eine Unternehmensgruppe bilden. Dabei wird das steuerlich maßgebende Ergebnis des jeweiligen Gruppenmitglieds (Abs. 6 und Abs. 7) dem steuerlich maßgebenden Ergebnis des beteiligten Gruppenmitglieds bzw. Gruppenträgers jenes Wirtschaftsjahres zugerechnet, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres des Gruppenmitgliedes fällt.

[...]

(6) Bei Ermittlung des zuzurechnenden steuerlich maßgebenden Ergebnisses ist Folgendes zu beachten:

[...]

4. Vortragsfähige Verluste (§ 8 Abs. 4 Z 2) des unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds aus Zeiträumen vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe (Vorgruppenverluste) oder aus einer umgründungsbedingten Übernahme durch ein Gruppenmitglied (Außergruppenverluste) können bis zur Höhe des eigenen Gewinnes des jeweiligen Gruppenmitglieds verrechnet werden. [...]“

8 § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 lautet auszugsweise:

„(3) Für Beteiligungen im Sinne des § 10 gilt folgendes:

[...]

2. Abzugsfähige Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) oder Verluste anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung sind im betreffenden Wirtschaftsjahr und den nachfolgenden sechs Wirtschaftsjahren zu je einem Siebentel zu berücksichtigen, soweit nicht [...]“

9 Das Bundesfinanzgericht geht - insoweit in Übereinstimmung mit dem revisionswerbenden Finanzamt - davon aus, der Gesetzgeber wolle einem „Einkauf von Verlusten“ entgegenwirken, wofür sich die Revision im Zusammenhang mit § 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988 auch auf Äußerungen im Schrifttum stützt (*Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern, 2010, 243; *Urtz in Achatz/Kirchmayr*, KStG, 2011, § 9 Tz 290). Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes steht dem in Bezug auf die steueroptimierende





Aufnahme von Gruppenmitgliedern mit offenen Siebentel-Abschreibungen gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 aber der Gesetzeswortlaut entgegen, weil solche Abschreibungen keine „vortragsfähigen Verluste“ sind.

- 10 Streitpunkt des vorliegenden Verfahrens sind dabei Jahressiebentel aus einer Teilwertabschreibung jeweils im Jahr ihrer in § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 vorgesehenen Berücksichtigung, also zu dem Zeitpunkt, zu dem sie auch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes zur Entstehung eines vortragsfähigen Verlustes im Sinn des § 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988 beitragen könnten. Sie sind auch in diesem Jahr aber keine „Verluste“, „die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind“ (§ 18 Abs. 6 EStG 1988, auf den § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 verweist) und nur nach den Regeln über den Verlustabzug mit den dafür geltenden Beschränkungen zu berücksichtigen wären. Das „abreifende“ Siebentel ist unter Vorgruppenverluste nach § 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988 daher nicht subsumierbar (vgl. in diesem Sinn etwa auch *Blasina* in Renner/Strimitzer/Vock [Hrsg.], Die Körperschaftsteuer - KStG 1988, 25. Lfg, November 2014, § 12 Tz 190/1; anders ohne Auseinandersetzung mit dem Wortlaut *Hügel/Konezny*, Grenzüberschreitende und nationale Verschmelzungen im Steuerrecht, 2009, 168). Der Umstand, dass das Siebentel seine Wurzel in einer vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe erfolgten Teilwertabschreibung hat, sodass sich seine Herkunft „aus Zeiträumen“ vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe bejahen ließe, ändert daran nichts. Dem unstrittig verfolgten Ziel, einem Einkauf von Verlusten entgegenzuwirken, dient § 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988 nur im Rahmen der in § 18 Abs. 6 EStG 1988 und § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 besonders geregelten Berücksichtigung von Verlusten früherer Jahre, zu denen das im jeweiligen Veranlagungsjahr „abreifende“ (und erst hier einkünftermindernd wirkende) Siebentel nicht gehört.

- 11 Auch das vom Finanzamt ins Treffen geführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Oktober 2010, 2008/15/0212, VwSlg 8590/F, führt zu keinem anderen Ergebnis. Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Erkenntnis nicht den Standpunkt vertreten, offene oder „abreifende“ Siebentel gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 seien



„vortragsfähige Verluste (§ 8 Abs. 4 Z 2)“. Er hat in einem spezifischen Zusammenhang (partielle Gesamtrechtsnachfolge bei Spaltung) aus einer den Übergang von Jahresverlusten betreffenden Wertungsentscheidung des Gesetzgebers abgeleitet, auch offene Siebentel aus einer Teilwertabschreibung betreffend eine am Spaltungsstichtag nicht mehr vorhandene Beteiligung gingen „ebenfalls“ auf die übernehmende Gesellschaft über. Auf den vorliegenden Fall ist diese Argumentation, wie das Bundesfinanzgericht richtig erkannt hat, nicht übertragbar. Auch mit der Sachlage beim Eintritt eines ausländischen Gruppenmitgliedes, worauf sich einige der vom Finanzamt zitierten Äußerungen im Schrifttum beziehen, ist die hier zu beurteilende nicht vergleichbar.

12 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

13 Ein Aufwandersatz wurde in der Revisionsbeantwortung nicht beantragt.

W i e n , am 31. Mai 2017

