



IM NAMEN DER REPUBLIK!

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Karlovits, LL.M., über die Revision der P GmbH in S, vertreten durch die Treuhand-Union Salzburg Steuerberatungs GmbH & Co KG in 5020 Salzburg, Felix Dahnstraße 1a, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 18. Oktober 2017, Zl. RV/6100893/2009, betreffend Körperschaftsteuer 2008, zu Recht erkannt:

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe:

- 1 Mit Notariatsakt vom 11. Dezember 2008 wurde nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts von einer Körperschaft ihr Hotelbetrieb mit Einbringungsvertrag vom 11. Dezember 2008 in die neugegründete revisionswerbende GmbH unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Art. III UmgrStG zum Einbringungstichtag 31. März 2008 eingebracht.
- 2 In der am 28. August 2009 eingereichten Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2008 machte die Revisionswerberin einen Verlustabzug von 125.255,94 € geltend.
- 3 Mit Bescheid vom 25. November 2009 setzte das Finanzamt die Körperschaftsteuer 2008 fest, ohne den Verlustvortrag anzusetzen. Begründend führte es betreffend den Verlustabzug aus dem Rumpfwirtschaftsjahr der einbringenden Körperschaft 1.1.2008 bis 31.3.2008 aus, dass Verluste des Einbringenden, die bis zum Einbringungstichtag (in diesem Fall: bis 31. März 2008) entstanden und bis zum Veranlagungszeitraum, in den der Einbringungstichtag falle, nicht verrechnet seien, im Rahmen der Buchwerteinbringung ab „dem dem Einbringungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum“ der „übernehmenden“ Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft gälten, als sie dem übertragenen Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG zugerechnet werden könnten.



Gemäß § 21 UmgrStG könnten die Verluste bei der revisionswerbenden Gesellschaft somit erst im Veranlagungszeitraum 2009 und nicht im Veranlagungszeitraum für 2008 (1. April 2008 bis 31. Dezember 2008) geltend gemacht werden.

- 4 Dagegen erhob die Revisionswerberin Berufung und entgegnete, dass es sich bei ihr als übernehmender Körperschaft um eine neu gegründete Kapitalgesellschaft handle. Während bei bestehenden Kapitalgesellschaften der Veranlagungszeitraum in der Regel dem Kalenderjahr entspreche, liege bei neu gegründeten Kapitalgesellschaften ein verkürzter Veranlagungszeitraum vor. Im Revisionsfall entspreche der Veranlagungszeitraum dem Zeitraum 1. April 2008 bis 31. Dezember 2008. Als Einbringungsstichtag sei der 31. März 2008 gewählt worden. Es ergebe sich bereits bei grammatikalischer Interpretation des § 21 Z 1 Satz 1 UmgrStG, dass es sich beim auf den Einbringungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft lediglich um den Zeitraum vom 1. April 2008 bis 31. Dezember 2008 handeln könne. Hätte der Gesetzgeber beabsichtigt, dass der bis zum Einbringungsstichtag aufgelaufene objektbezogene Verlust des Einbringenden bei der übernehmenden Körperschaft erst in dem Kalenderjahr berücksichtigt werde, das dem Kalenderjahr des Einbringungsstichtages folge, hätte er dies durch die Verwendung des Begriffes „Kalenderjahr“ zum Ausdruck gebracht.
- 5 Auch eine teleologische Interpretation führe zu keinem anderen Ergebnis. Ziel der Regelung des § 21 Z 1 UmgrStG sei es zu vermeiden, dass Verluste des Einbringenden durch die Verwendung eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres bei der übernehmenden Körperschaft zu einem Zeitpunkt berücksichtigt würden, der vor dem Zeitpunkt der Berücksichtigung des Verlustes beim Einbringenden liege. Würde beispielsweise ein Steuerpflichtiger (Wirtschaftsjahr 1.7. bis 30.6.) einen kurzfristig (1.7. bis 30.11.) verlustbringenden Betrieb zum 30.11.01 in eine bestehende Körperschaft (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) einbringen, käme es ohne die Regelung des § 21 Z 1 KStG bereits im Kalenderjahr 01 zur Berücksichtigung des Verlustes bei der übernehmenden Körperschaft. Ohne die Einbringung



wäre eine Verlustberücksichtigung beim Einbringenden erst im Kalenderjahr 02 möglich.

- 6 Mit dem angefochtenen Erkenntnis wies das Bundesfinanzgericht die (nunmehrige) Beschwerde ab. Begründend führte es aus, nach der Bestimmung des § 21 Z 1 iVm § 4 Z 1 lit. a UmgrStG könne bei der übernehmenden Körperschaft auch im Zuge von Einbringungen - analog zur Verschmelzung - die Verwertung übernommener Verluste erst in jenem Veranlagungszeitraum erfolgen, der auf jenen folge, in den der Einbringungsstichtag falle. Mit dieser Vorgangsweise solle nach den Gesetzesmaterialien (EB zur RV 266 BlgNR 18. GP) dem Trennungsprinzip konsequent Rechnung getragen werden, weil bei der Einbringung die Steuerrechtssubjektivität des einbringenden Betriebes mit Ablauf des Einbringungsstichtages ende, und erreicht werden, dass die Verlustvorträge des einbringenden Betriebes im gleichen Veranlagungszeitraum nicht auch schon von der übernehmenden Körperschaft geltend gemacht würden (*Bruckner* in Helbich/Wiesner/Bruckner, Art. I § 4 Abschn. 3.2 Rz 27).
- 7 Das UmgrStG lege (entgegen der viel diskutierten Vorgängerregelung im StruktVG) als (frühesten) Verrechnungszeitpunkt für die bei der Rechtsvorgängerin (bis zum Einbringungsstichtag) entstandenen Verlustvorträge ausdrücklich den auf den Verschmelzungs(Einbringungs)stichtag folgenden Veranlagungszeitraum fest. Für jenen Zeitraum, in den der Einbringungsstichtag falle, sei das Einkommen des übertragenden Betriebes letztmalig zu ermitteln (und dabei auch um allfällige Verlustvorträge zu kürzen) und im Rahmen der (kalenderjahrbezogenen) Veranlagung steuerlich zu erfassen. Da im vorliegenden Fall der Veranlagungszeitraum, in den der Einbringungsstichtag falle, der Veranlagungszeitraum 2008 sei, könne jener Veranlagungszeitraum, der diesem folge und in dem die übernehmende Körperschaft somit erstmals die Verluste verwerten könne, nur der Veranlagungszeitraum 2009 sein.
- 8 Nach herrschender Auffassung werde als der auf die Einbringung (Verschmelzung) folgende Veranlagungszeitraum in jedem Fall das folgende Kalenderjahr angesehen (Hinweis auf *Schwarzinger/Wiesner*,



Umgründungssteuer-Leitfaden I² 177 und 413; *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG 128 Rz 22 zu § 4 unter Hinweis auf § 2 Abs. 3; *Keppert/Waitz/Ramsauer* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Art. II § 10, Abschn. 4.1.2, Rz 10 mit Verweis auf Art. I, § 4 Abschn. 3.2). Das Auseinanderfallen der Begriffe Veranlagungszeitraum - Wirtschaftsjahr habe zur Folge, dass ein am Einbringungsstichtag noch nicht verrechneter Verlustvortrag (des untergegangenen Steuersubjektes) erst im Folgeveranlagungszeitraum (=Folgekalenderjahr) in Abzug gebracht werden könne, auch wenn ein mit dem übertragenen Betriebsvermögen erwirtschafteter Gewinn in einem Rumpfwirtschaftsjahr, das bei der übernehmenden Gesellschaft entweder durch die Verlegung des Bilanzstichtages oder wegen eines vom Regelstichtag abweichenden Umwandlungsstichtages entstehe, bei der übernehmenden Gesellschaft im Rahmen einer gesonderten Veranlagung noch im selben Jahr zu erfassen sei (Hinweis auf *Bruckner* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Art. I, § 4 Abschn. 3.2, Rz 27 und 28).

- 9 Keine andere Beurteilung könne sich für den Revisionsfall ergeben, in dem die Kapitalgesellschaft neu gegründet werde, und somit im Veranlagungszeitraum, in den der Einbringungsstichtag falle, erstmals als Steuerrechtssubjekt zu veranlagung sei. Auch in diesem Fall falle der erste Veranlagungszeitraum als Rumpfwirtschaftsjahr der übernehmenden Körperschaft in den Veranlagungszeitraum, in den der Einbringungsstichtag falle. Die in der Beschwerde dargelegte Sichtweise würde zu einer Berücksichtigung des Verlustabzuges sowohl beim Übertragenden, als auch bei der übernehmenden Körperschaft in jenem Veranlagungszeitraum führen, in den der Einbringungsstichtag falle.
- 10 Das UmgrStG lege als frühesten Verrechnungszeitpunkt für die bei der Rechtsvorgängerin bis zum Einbringungsstichtag entstandenen Verlustvorträge allerdings ausdrücklich den auf den Einbringungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum fest. Für jenen Zeitraum, in den der Einbringungsstichtag falle, sei das Einkommen des Übertragenden zu ermitteln, dabei auch um allfällige Verlustvorträge zu kürzen und im Rahmen der (kalenderjahrbezogenen) Veranlagung steuerlich zu erfassen.



- 11 Gerade die dargelegte Sichtweise der Revisionswerberin würde dazu führen, dass der Regelungszweck der Verlustvortragsnorm unterlaufen werde, der darin liege, dass die aufnehmende Körperschaft nicht in parallelen, überlappenden Zeiträumen die Verluste des übertragenden Vermögens verwerten könne. Würde man den Ausführungen in der Beschwerde folgen, könnten beispielsweise bei einem zum 31.12. bilanzierenden Einzelunternehmer, der auch Einkünfte aus anderen Einkunftsarten (z.B. Vermietung und Verpachtung) erwirtschaftete, anlässlich einer unterjährigen Einbringung seines Einzelunternehmens die im Einzelunternehmen entstandenen Verlustvorträge zeitgleich durch die übernehmende Körperschaft geltend gemacht werden. Dies, obwohl die Höhe der abzugsfähigen Verluste aus dem übertragenen Vermögen, die auf die Körperschaft übergangen, zu diesem Zeitpunkt noch gar nicht feststehen könne. Die Verlustverrechnung beim Einbringenden - im vorliegenden Beispiel mit den Ergebnissen des eingebrachten Einzelunternehmens und den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung - könne erst für den Veranlagungszeitraum (Kalenderjahr) erfolgen, in den der Einbringungstichtag falle, somit zu einem Zeitpunkt, in dem das Vermögen bereits auf die übernehmende Körperschaft übergegangen sei. Die endgültige Höhe der übergegangenen Verluste könne allerdings erst nach der Veranlagung des Zeitraumes, in den der Einbringungstichtag falle, tatsächlich feststehen.
- 12 Die Ursache für die nicht nahtlose Aneinanderreihung der Verlustverwertung liege - wie in der Literatur (Hinweis auf *Peklar*, Verluste im Umgründungssteuerrecht 107) zutreffend angeführt - nicht in der Regelung des § 4 Z 1 lit a UmgrStG, sondern in der Stellung des Verlustvortrages als Element der veranlagungszeitraumbezogenen (und somit kalenderjahrbezogenen) Einkommensermittlung und sei eine Folge der (fiskalpolitisch notwendigen) Periodisierung des Totaleinkommens.
- 13 Die Berücksichtigung des Verlustvortrages sowohl beim übertragenden als auch beim übernehmenden Rechtsträger im selben Veranlagungsjahr für jenen Zeitraum, in dem beiden Rechtsträgern Steuerrechtssubjektivität zukomme, würde einen (systemwidrigen) doppelten Verlustabzug in ein und denselben



Veranlagungsperiode (wenn auch bei verschiedenen Steuerpflichtigen) bewirken.

14 Laut Einbringungsvertrag vom 11. Dezember 2008 sei der Betrieb zum Stichtag 31. März 2008 in die revisionswerbende GmbH eingebracht worden. Der Veranlagungszeitraum für die Revisionswerberin bilde jeweils das Kalenderjahr. Da der Einbringungstichtag im Veranlagungs- und Kalenderjahr 2008 liege, sei das Jahr 2009 als der dem Einbringungstichtag folgende Veranlagungszeitraum im Sinne der obigen Bestimmung anzusehen, weshalb der beantragte Verlustabzug im Körperschaftsteuerbescheid 2008 nicht einkommensmindernd berücksichtigt werden könne.

15 Die (ordentliche) Revision ließ das Bundesfinanzgericht zu, „da die hier zu beurteilende Rechtsfrage von der Judikatur noch nicht entschieden wurde“.

16 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende Revision.

17 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

18 Die Revision ist zulässig, aber nicht begründet.

19 § 21 Z 1 UmgrStG, der den Verlustabzug für Einbringungen im Sinne des Art III UmgrStG regelt, lautet in der im Revisionsfall anzuwendenden Fassung BGBl. Nr. 699/1991:

„§ 18 Abs. 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 und § 8 Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen anzuwenden:

1. Verluste des Einbringenden, die bis zum Einbringungstichtag entstanden und bis zum Veranlagungszeitraum, in den der Einbringungstichtag fällt, nicht verrechnet sind, gelten im Rahmen einer Buchwerteinbringung (§ 16 Abs. 1) ab dem dem Einbringungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft, als sie dem übertragenden Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 zugerechnet werden können. Voraussetzung ist weiters, daß das übertragene Vermögen am Einbringungstichtag tatsächlich vorhanden ist. § 4 Z 1 lit. c und d ist anzuwenden. Im Falle der Einbringung durch eine Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, gelten auch die Mitunternehmer als Einbringende.“



- 20 Der von § 21 Z 1 UmgrStG verwendete Begriff des „Veranlagungszeitraum“ wird im Körperschaft- und Einkommensteuerrecht durch ausdrückliche Regelung in § 24 Abs. 1 KStG 1988 bzw. § 39 Abs. 1 EStG 1988 mit dem Kalenderjahr gleichgesetzt (vgl. *Brugger*, in Lang ua, KStG² § 24 Rz 15 bzw. *Doralt*, EStG¹⁵ § 39 Rz 4).
- 21 Ein Veranlagungszeitraum kann dabei mehrere Abschnitte umfassen. So ist der Gewinn eines Wirtschaftsjahres bei der Veranlagung in jenem Kalenderjahr zu erfassen, in dem das Wirtschaftsjahr endet (§ 7 Abs. 5 KStG 1988 bzw. § 2 Abs. 5 EStG 1988). In einem Veranlagungszeitraum (Kalenderjahr) können damit bei Umstellung von einem abweichenden Wirtschaftsjahr auch mehrere Wirtschaftsjahre enden. Einheitlicher Veranlagungszeitraum bleibt aber auch diesfalls das Kalenderjahr.
- 22 Korrespondierend regelt § 4 Abs. 2 lit. a Z 2 BAO, dass der Abgabensanspruch bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer grundsätzlich „für die zu veranlagende Abgabe mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen wird“, entsteht.
- 23 Aus der ausdrücklichen ertragsteuerlichen Gleichsetzung des Veranlagungszeitraums mit dem Kalenderjahr ergibt sich aber auch bereits für § 21 Z 1 UmgrStG, dass mit dem „dem Einbringungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum“ nicht das Kalenderjahr gemeint sein kann, in dem der Verschmelzungs- bzw. Einbringungstag selbst liegt, sondern - wie auch die hL annimmt - das auf diesen Stichtag nächstfolgende Kalenderjahr (vgl. mwN zur vergleichbaren Regelung in § 4 Z 1 lit. a UmgrStG etwa *Kofler*, UmgrStG⁵ § 4 Rz 25 ff sowie *Hirschler/Zwick* in *Wiesner/Hirschler/Mayr*, Handbuch [2018] § 4 UmgrStG Rz 25 ff).
- 24 Damit im Einklang stehen auch die Erläuterungen zu § 4 UmgrStG (ErlRV 266 BlgNR 18.GP 17), wonach § 4 UmgrStG „entsprechend § 1 Abs. 5 StruktVG“ den Übergang des Verlustvortragsrechtes auf die aufnehmende Körperschaft „mit folgenden Änderungen“ vorsehe: „Der übernehmenden Körperschaft stehen nach Z 1 Verluste und Verlustvorträge ... der übertragenden Körperschaft nicht schon im Verschmelzungsjahr, sondern erst im darauf



folgenden Veranlagungszeitraum als Sonderausgaben zu“ (vgl. demgegenüber zur Rechtslage nach dem StruktVG VwGH 2.12.1987, 87/13/0080 sowie 17.10.1989, 88/14/0183 und die dort jeweils zitierte Literatur).

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

W i e n , am 27. Juni 2018

