

SWK

Steuer- und Wirtschaftskartei

Tagesfragen

- Zahlungsverpflichtung für Staatsanleihen auch in der Krise
- Rechtsgrundlage einer spendenbegünstigten Körperschaft
- Siebentelung von Teilwertabschreibungen

Ertragsteuern

- Vollamortisationsleasing und Optionen
- Was ist der „Verlustverrechnungstopf“?
- Bewertung nicht getilgter Verbindlichkeiten

Umsatzsteuer

- Begünstigung für „derivative Erhaltungsaufwendungen“?
- USt-Update: Aktuelles auf einen Blick

FinanzOnline

- Neuerungen bei der Anmeldung von Unternehmern

Finanzstrafrecht

- Korrektur der Besteuerung von Offshore-Strukturen



Linde

Besteuerung von Unternehmensgruppen**Siebentelung von Teilwertabschreibungen nach Begründung einer Unternehmensgruppe**

Die Bedeutung des VwGH-Erkenntnisses vom 14. 10. 2010, 2008/15/0212

VON UNIV.-PROF. DR. MICHAEL LANG UND ERIK PINETZ, LL.M. MSc.*)



Gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG sind abzugsfähige Teilwertabschreibungen auf sieben Jahre zu verteilen. Die Gesetzesmaterialien gehen davon aus, dass solche Siebentel bei Umgründungen auf den Rechtsnachfolger übergehen. Der VwGH hat im Fall einer Abspaltung die §§ 35 und 21 UmgrStG als Rechtsgrundlage dafür angesehen. Er hat dementsprechend offene Siebentel nach den Regelungen über Verlustvorträge behandelt. Das BMF geht im Fall der Begründung einer Unternehmensgruppe entsprechend vor: Für danach noch offene Siebentel sind nach der von der Verwaltung vertretenen Position die Regelungen über Vorgruppenverluste maßgebend. Diese Auffassung überzeugt aber nicht.

**1. Verlustspreizung für Teilwertabschreibungen**

Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 wurde in § 12 Abs 3 Z 2 KStG eine Verlustspreizung für grundsätzlich abzugsfähige Teilwertabschreibungen auf zum Anlagevermögen gehörende Beteiligungen an Körperschaften iSd § 10 KStG oder Verluste aus der Veräußerung oder dem sonstigen Ausscheiden einer derartigen Beteiligung eingefügt. Die von der Bestimmung erfassten Teilwertabschreibungen dürfen nicht mehr sofort abgesetzt werden, sondern sind im betreffenden Wirtschaftsjahr und den nachfolgenden sechs Wirtschaftsjahren zu je einem Siebentel zu berücksichtigen.¹⁾ Ein vorzeitiger Abzug dieser Verluste ist nur in bestimmten Ausnahmefällen zulässig.²⁾ Dementsprechend gibt es vielfältige Konstellationen, in denen noch nicht abgereifte Siebentelabschreibungen beim Steuerpflichtigen, der die ursprüngliche Teilwertabschreibung vorgenommen hat, nicht mehr steuerlich verwertet werden können.

Für Umgründungen führen die ErlRV zum Strukturanpassungsgesetz 1996 aus, dass im Fall des umgründungsbedingten Übergangs einer abgewerteten Beteiligung auf den Rechtsnachfolger die Siebentelabschreibungen bei diesem weiterlaufen.³⁾ Die Materialien geben allerdings keinen Hinweis darauf, worin die Rechtsgrundlage dafür bestehen soll. Der VwGH hat auf Siebentelabschreibungen nach erfolgter Umgründung die Regelungen der §§ 35 und 21 UmgrStG für Verlustvorträge angewandt.⁴⁾ Aus dieser Entscheidung des Gerichtshofs schließt die Finanzverwaltung aber nicht nur, dass noch nicht abgereifte Siebentel aus Teilwertabschreibungen gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG *im Falle von Umgründungen* nach den Regelungen über den Verlustvortrag zu behandeln

*) Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Lang ist Vorstand des Instituts für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU, wissenschaftlicher Leiter des LL.M-Studiums International Tax Law und Sprecher des Doktorandenkollegs DIBT (Doctoral Program in International Business Taxation) an dieser Universität. Erik Pinetz, LL.M. MSc. ist wissenschaftlicher Mitarbeiter an diesem Institut. Der erstgenannte Verfasser hat sich mit den hier behandelten Rechtsfragen auch im Rahmen eines Rechtsgutachtens auseinandergesetzt.

1) Vgl etwa Lang, Die ertragsteuerlichen Auswirkungen der Wertänderungen von Beteiligungen, GesRZ 1997, 80 (80 ff).

2) Vgl ausführlich Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG (2011) § 12 Rz 287 ff.

3) Vgl ErlRV 72 BlgNR 20. GP, 289.

4) Vgl VwGH 14. 10. 2010, 2008/15/0212.

sind,⁵⁾ sondern subsumiert noch nicht abgereifte Siebentelabschreibungen auch für Zwecke der Gruppenbesteuerung unter die Regelungen für Verlustvorträge. Das BMF vertritt dazu etwa in Rz 1071 KStR 2013 die Ansicht, dass „auch offene Siebentel aus Teilwertabschreibungen im Sinne des § 12 Abs 3 Z 2 KStG 1988 Vorgruppenverluste [darstellen], weil es sich bei § 12 Abs 3 Z 2 KStG 1988 um eine reine Verteilungsvorschrift handelt, die keine Auswirkung auf den Zeitpunkt des Entstehens des TWA-Verlustes hat (in diesem Sinne VwGH 14. 10. 2010, 2008/15/0212, zu § 4 UmgrStG). Ab Aufnahme einer Beteiligungskörperschaft in die Unternehmensgruppe sind offene TWA-Siebentel der Beteiligungskörperschaft daher nach Maßgabe ihrer Abreifung als Vorgruppenverlust zu berücksichtigen.“⁶⁾ Im Rahmen dieses Beitrags soll untersucht werden, ob die Rechtsprechung des VwGH tatsächlich diese Auffassung nahelegt oder gar erzwingt.

2. Das Erkenntnis des VwGH vom 14. 10. 2010, 2008/15/0212

Dem Erkenntnis des VwGH vom 14. 10. 2010, 2008/15/0212, lag zusammengefasst folgender Sachverhalt zugrunde: Die H-AG war als Muttergesellschaft an der HCE-GmbH und der K-GmbH beteiligt. Die HCE-GmbH übertrug mit Spaltungsstichtag 30. 9. 2003 ihren gesamten Betrieb mit Ausnahme einer internationalen Schachtelbeteiligung im Wege der Abspaltung an die K-GmbH. Zum Anlagevermögen des übertragenen Betriebs hatte eine Beteiligung an der VA-GmbH gehört, die im Jahr vor der Abspaltung auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben und danach mit Verlust verkauft wurde. Auf dieser Grundlage machte die K-GmbH nach der Umgründung die aus der Teilwertabschreibung und Veräußerung stammenden Verlustsiebentel, aliquot drei Zwölftel für die Monate Oktober bis Dezember 2003, weiter geltend. Im Zuge der Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2003 versagte das Finanzamt der K-GmbH die aliquote Geltendmachung der Siebentelabsetzungen, da durch den Verkauf der 100%igen Beteiligung an der VA-GmbH im Mai 2003 das verlusterzeugende Vermögen zum Abspaltungsstichtag 30. September 2003 nicht mehr vorhanden gewesen sei und somit die Teilwertabschreibungssiebentel nicht übergehen könnten.

Der VwGH kam dagegen mit folgender Begründung zum Ergebnis, dass die Teilwertabschreibungssiebentel auf die übernehmende Körperschaft übergehen:⁷⁾

„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 Vermö-

⁵⁾ Vgl Wiesner, Umgründung und Verlustvortragsübergang, RWZ 2010, 361 (362); Mayr/Petrag/Schlager, UmgrStR: Aktuelles zur Verschmelzung, RdW 2012, 54 (56).

⁶⁾ So BMF-Erlass vom 6. 10. 2011, BMF-010216/0040-VI/6/2011, Salzburger Steuerdialog 2011 – Ergebnisunterlage Körperschaftsteuer und zum Umgründungssteuerrecht.

⁷⁾ Vgl VwGH 14. 10. 2010, 2008/15/0212.

gen' iSd § 21 Z 1 UmgrStG ergibt sich – entgegen dem Beschwerdevorbringen – daraus, dass die Beteiligung bis zu ihrer Veräußerung Betriebsvermögen des übertragenen Betriebes gewesen ist. Da sich der Übergang der (aus der am Spaltungstichtag 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 (Spaltungstichtag) ‚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 Spaltungstichtag nicht mehr vorhandenen Beteiligung bei der mitbeteiligten Partei in Abzug gebracht hat, die Rechtslage verkannt.“

3. Die möglichen Begründungen für die Weiterführung der Siebentelabschreibung nach der Umgründung

Diese Entscheidung des VwGH ist mit Verwunderung aufgenommen worden.⁸⁾ Im Fachschrifttum ist nämlich überwiegend eine andere Begründungslinie für die weitere Berücksichtigung von Siebentelabschreibungen nach erfolgter Umgründung als überzeugend angesehen worden als jene, für die sich der Gerichtshof letztlich entschieden hat: Offene Siebentelabschreibungen wurden meist als Schwebeverluste angesehen, die gemäß § 19 BAO auf die übernehmende Körperschaft übergehen, ohne dass die Einschränkungen des § 4 UmgrStG und des § 8 Abs 4 Z 2 KStG zur Anwendung kämen.⁹⁾ § 19 BAO wurde dabei in Verbindung mit der Buchwertfortführung nach § 3 Abs 1 Satz 1 UmgrStG als Rechtsgrundlage für den Übergang noch nicht abgereifter Siebentel angesehen. § 4 UmgrStG konnte schon dem Wortlaut nach nicht als maßgebend angesehen werden.¹⁰⁾

Der VwGH setzte sich aber über das Argument der fehlenden Anwendbarkeit des § 4 UmgrStG – im konkreten Fall der Spaltung des § 35 UmgrStG und der über diese Vorschrift verwiesenen Regelung des § 21 UmgrStG – hinweg. Der Gerichtshof leugnete hier auch nicht, dass diese Vorschrift dem bloßen Wortlaut nach nicht angewendet werden könne. Er leitete aber „aus der Wertungsentscheidung des Gesetzgebers“, die sich für den VwGH aus „der Anordnung des § 35 UmgrStG“ ergab, ab, „dass offene Siebentel aus Teilwertabschreibung und Veräußerungsverlust einer am Spaltungstichtag 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“. In weiterer Folge betonte der VwGH, dass „sich der Übergang der (aus der am Spaltungstichtag

⁸⁾ Vgl etwa *Apfelthaler*, Zum Übergang von Verlustvorträgen und noch nicht verrechneten Siebenteln bei Umgründungen, SWK 11/2011, S 518 (S 520 ff); kritisch auch *Bergmann*, Umgründungsbedingter Übergang offener Verlustsiebentel iSd § 12 Abs 3 Z 2 KStG, Ges 2011, 88 (90).

⁹⁾ Vgl *Kofler/Six* in *Kofler*, UmgrStG³ (2014) § 4 Rz 11; *Wiesner*, Gewinne und Verluste im Lichte des Strukturanpassungsgesetzes 1996, RdW 1996, 242 (248); *Poindl*, Abzugssperre für Verluste aus einer Liquidation der Tochtergesellschaft bei nachfolgender Fusion der Muttergesellschaft? ÖStZ 1997, 376 (377 ff); *Hügel* in *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG (1999) § 4 Rz 21; *Bruckner*, Objektbezogener Verlustvortragsübergang bei Verschmelzungen, in *Bergmann* (Hrsg), Praxisfragen zum Körperschaftsteuerrecht, FS Werilly (2000) 77 (95); *Peklar*, Verluste im Umgründungssteuerrecht (2001) 155 ff; *Kolienz*, Verlustvortrag bei Umgründungen von Holdinggesellschaften, in *König/Schwarzinger* (Hrsg), Körperschaften im Steuerrecht, FS Wiesner (2004) 202 (209 ff); *Wiesner/Mayr*, UmgrStG: Aktuelles zur Spaltung nach dem Spaltungsgesetz, RdW 2007, 699 (702); *Bruckner/Kolienz*, UmgrStR-Wartungserlass 2006/07: Neuerungen beim Verlustabzug, ÖStZ 2007, 474 (474 ff); *Plansky* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG (2009) § 12 Rz 98.

¹⁰⁾ Vgl *Bruckner*, Verlustvortragsübergang, in *Bergmann*, FS Werilly, 95; *Poindl*, ÖStZ 1997, 378; *Hügel* in *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG, § 4 Rz 21.

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“. Der Gerichtshof kam also zum Ergebnis, dass offene Siebentel aus Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverlusten einer am Spaltungsstichtag nicht mehr vorhandenen Beteiligung nach Maßgabe des § 35 UmgrStG für Verlustvorträge auf die übernehmende Gesellschaft übergehen, weshalb die Geltendmachung der Siebentel erstmals in dem dem Spaltungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft zulässig ist. Der VwGH ist somit einen ganz anderen Weg gegangen, als im Schrifttum zuvor vorgeschlagen wurde, und hat eine Vorschrift, die dem klaren Gesetzeswortlaut nur für Verlustvorträge zum Tragen kommt, auch auf Siebentelabschreibungen sinngemäß oder analog angewendet.¹¹⁾

§ 19 BAO hat der VwGH jedenfalls zu Recht nicht herangezogen: Bereits *Gassner* hat überzeugend darauf hingewiesen, dass § 19 BAO keine selbständige normative Bedeutung hat.¹²⁾ Diese Vorschrift spricht zwar aus, dass bei „Gesamtrechtsnachfolge ... die sich aus den Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger“ übergehen. § 19 BAO regelt aber selbst nicht, welche Rechte und Pflichten übergehen, sondern verweist auf die maßgebenden „Abgabenvorschriften“. Daher müssen letztlich die materiellrechtlichen Vorschriften selbst bestimmen, ob und welche Rechtspositionen des Rechtsvorgängers auch für den Rechtsnachfolger Bedeutung haben.

Auch die Regelung des § 3 Abs 1 Z 1 UmgrStG, wonach die übernehmende Körperschaft „die zum Verschmelzungsstichtag steuerlich maßgebenden Buchwerte im Sinne des § 2 fortzuführen“ hat, ist vom VwGH nicht als normativ relevant erachtet worden. Für Spaltungen findet sich in § 34 UmgrStG eine vergleichbare Regelung, auf die sich der VwGH offenbar bewusst nicht berufen hat. Tatsächlich sagt die Verpflichtung zur Fortführung der Buchwerte wenig darüber aus, was mit den Siebentelabschreibungen nach erfolgter Umgründung zu geschehen hat. Denn nach herrschender Auffassung bleiben gerade im Fall der Teilwertabschreibung Buchwerte und Siebentelabschreibungen nicht aneinandergelüpft: Der Buchwert sinkt im Fall der Teilwertabschreibung zur Gänze und nicht bloß entsprechend den geltend gemachten Siebentelabschreibungen.¹³⁾

Von besonderer Bedeutung ist schließlich, dass der VwGH auch nicht auf § 12 Abs 3 Z 2 KStG rekurriert hat. Denn es wäre nicht ausgeschlossen gewesen, diese Bestimmung als maßgebende „Abgabenvorschrift“ im Sinne des § 19 BAO und damit als materiellrechtliche Grundlage die Regelung über Siebentelabschreibungen selbst anzusehen. Wenn man an andere Fälle der Rechtsnachfolge denkt, in denen zB Absetzungen für Abnutzungen oder andere Abschreibungen im Erbfall beim Rechtsnachfolger fortzuführen sind, können auch nur die Regelungen des § 7 oder des § 8 EStG als materiellrechtliche Grundlage dafür angesehen werden. Offenbar ist der VwGH aber implizit davon ausgegangen, dass im Fall der Gesamtrechtsnachfolge nach Umgründungen die Vorschrift des § 12 Abs 3 Z 2 KStG nicht die normative Kraft hat, um als Rechtsgrundlage für die Weiterführung der Siebentelabschreibungen in Betracht zu kommen. Nur so ist es zu erklären, dass der VwGH annimmt, dass es im Fall des Fehlens der Regelung

¹¹⁾ Das der VwGH gewillt sein könnte, § 4 UmgrStG auch analog anzuwenden, könnte auch aus dem Erkenntnis des Gerichtshofs zum Übergang von Verlusten im Erbfall geschlossen werden; siehe dazu *Zorn*, VwGH zur Vererblichkeit des Verlustvortrages, RdW 2013, 354 (354 ff).

¹²⁾ Vgl *Gassner*, Die Bedeutung der Rechtsnachfolge im Steuerrecht, in *Doralt/Gassner/Lechner* (Hrsg), *Steuern im Rechtsstaat*, FS Stoll (1990) 317 (326).

¹³⁾ Vgl *Plansky* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 12 Rz 128; *Kauba*, Verrechnung der Siebentelbeträge aus Beteiligungsabschreibungen – divergierende Auffassungen, RdW 1998, 225 (225); *Achatz/Bieber* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 12 Rz 277.

gen der §§ 35 und 21 UmgrStG zu gar keiner weiteren Berücksichtigung der Siebentelabschreibungen gekommen wäre.

4. Die Bedeutung des VwGH-Erkenntnisses in Umgründungsfällen

Wenn man in Umgründungsfällen die Siebentelabschreibungen nach den Regelungen über den Verlustvortrag behandelt, stellt sich die Frage, ob nicht auch bei anderen Regelungen, die die Verteilung von Aufwendungen regeln, in Umgründungsfällen nach denselben Grundsätzen vorgegangen werden müsste. „Blendet“ man – wie der VwGH dies ausdrückt – im Fall der Siebentelabschreibung „die Streckung auf sieben Jahre aus“, liegt es an sich nahe, die durch eine Verteilung bewirkte „Streckung“ auch in anderen Fällen „auszublenden“. Dies müsste dann wohl in allen Fällen der Sonderabschreibungen nach § 8 EStG gelten, in denen die dort vorgesehene Verteilung über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer hinausgeht. Insbesondere in den Fällen der Firmenwertabschreibung des § 8 Abs 3 EStG könnte die zwingende Verteilung auf 15 Jahre als partiell „auszublendende Streckung“ angesehen werden, wenn sich der Firmenwert nach kaufmännischen Grundsätzen viel schneller abnutzt.

Wer die §§ 35 und 21 UmgrStG über ihren Wortlaut hinaus anwendet, um eine „Streckung“ auf einen längeren Zeitraum der gesetzlich vorgesehenen Verteilung auszublen- den, könnte genauso in Erwägung ziehen, den Wortlaut dieser Vorschriften in anderen Fällen teleologisch zu reduzieren: Wenn daher der Gesetzgeber die Verteilung von Aufwendungen nicht auf einen längeren Zeitraum „streckt“, sondern auf einen kürzeren Zeitraum als kaufmännisch geboten komprimiert, könnte überlegt werden, anteilig Aufwendungen, die aufgrund der Verteilungsvorschriften in Perioden vor der Umgründung angefallen sind und die daher im Fall der Umgründung in den Verlustvortrag eingehen, doch nicht nach diesen Regelungen zu erfassen, sondern sie so zu behandeln, als wären sie erst nach der Umgründung beim Rechtsnachfolger angefallen. Die Halbjahresabsetzung nach § 7 Abs 2 EStG könnte ein Beispiel dafür sein: Diese als Vereinfachungsregelung konzipierte Vorschrift bewirkt fast immer – wenngleich je nach dem Zeitpunkt der Anschaffung innerhalb eines Wirtschaftsjahres in unterschiedlichem Ausmaß –, dass Anschaffungs- und Herstellkosten auf eine kürzere Periode als die der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer verteilt werden können. Noch viel stärker kommen diese Wirkungen im Fall einer vorzeitigen Abschreibung nach § 7a EStG zum Tragen, in dem eine 30%ige Abschreibung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung geltend gemacht werden kann und sich der steuerlich maßgebende Verteilungszeitraum dann entsprechend verkürzt. Eine teleologische Reduktion der §§ 35 und 21 UmgrStG würde bewirken, dass die sich aus diesen Vorschriften ergebenden Restriktionen für jene Aufwendungen, die bei „Ausblendung“ der jeweiligen Sonderregelung erst in Zeiträumen nach der Umgründung zuzuordnen wären, nicht schlagend wären.

Die hier angesprochenen Auslegungsfragen werden noch mit größerer Unsicherheit behaftet, wenn man sich näher überlegt, im Vergleich zu welcher Alternativregelung zu beurteilen ist, ob eine „Streckung“ oder – wenn man auch eine teleologische Reduktion des Wortlauts in umgekehrten Fällen in Erwägung zieht – eine Komprimierung des Zeitraums, in dem sonst die Aufwendungen geltend gemacht würden, vorliegt. Der VwGH ist offenbar davon ausgegangen, dass der Normalfall die sofortige Berücksichtigung von Teilwertabschreibungen oder Veräußerungsverlusten wäre. Was das aber für die anderen hier diskutierten Konstellationen bedeutet, lässt sich nicht ohne weiteres sagen. Im Rahmen der gerade angestellten Überlegungen wurde als Arbeitshypothese angenommen, es würde sich um – wie auch immer zu bestimmende – „kaufmännische“ Grundsätze handeln, die hier als Maßstab heranzuziehen sind. Ob sich diese Grundsätze dann aus dem UGB oder anderen Vorschriften ergeben, ist offen. Keineswegs ist völlig eindeutig, dass zB die Regelungen des UGB für das steuerliche Gewinnermittlungsrecht

Maßstabfunktion haben sollten, und zwar auch in Konstellationen, in denen das UGB sonst gerade nicht maßgeblich für die Ermittlung des steuerlichen Gewinns ist.

Selbst wenn man die zuletzt angesprochenen Schwierigkeiten außer Acht lässt, würde eine konsequente Anwendung der vom VwGH entwickelten Überlegungen auch auf andere Fälle der Verteilung von Aufwendungen bedeuten, dass bei Umgründungen die bis dahin vorgenommene Gewinnermittlung umfassend zu korrigieren ist. Die nach der Umgründung abzuziehenden Aufwendungen wären genauso wie Verlustvorträge einer weitreichenden Mehr-Weniger-Rechnung zu unterziehen. Die analoge Anwendung der §§ 35 und 21 UmgrStG auf nicht ausdrücklich geregelte Fälle und allenfalls die teleologische Reduktion dieser Vorschriften in anderen Konstellationen würde bewirken, dass nach der Umgründung ein von den sonst üblichen Grundsätzen abweichendes Gewinnermittlungsrecht zum Tragen käme. Hätte der VwGH aber diese weitreichenden Konsequenzen vor Augen gehabt, hätte er seine Entscheidung wohl nicht bloß äußerst knapp begründet. All das spricht dafür, die Tragweite der Entscheidung ausschließlich auf die vom VwGH entschiedene Rechtsfrage zu beziehen und hinzunehmen, dass bei Umgründungen Siebentelabschreibungen anders behandelt werden als vergleichbare andere Aufwendungen. Schon deshalb ist davon auszugehen, dass die vom VwGH verwendeten Argumente nicht ohne weiteres auch auf offene Siebentel aus vor der Begründung einer Unternehmensgruppe vorgenommenen Teilwertabschreibungen übertragen werden können.

5. Die Bedeutung des VwGH-Erkenntnisses für Siebentelabschreibungen aufgrund von vor der Begründung der Unternehmensgruppe erfolgten Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverlusten

Dazu kommt aber noch ein weiterer Grund: Im Zentrum der Begründung des VwGH steht nämlich die Annahme, dass *„sich der Übergang der (aus der am Spaltungstichtag nicht mehr vorhandenen Beteiligung resultierenden) Siebentel iSd § 12 Abs 3 Z 2 KStG 1988 auf die übernehmende Gesellschaft [...] erst aus der entsprechenden Anwendung der Anordnung der §§ 35 und 21 UmgrStG ergibt“*. Der VwGH ging somit eindeutig davon aus, dass die Regelungen der §§ 35 und 21 UmgrStG dafür notwendig sind, dass nach einer Umgründung – im konkreten Fall nach einer Spaltung – die Siebentel beim Rechtsnachfolger *überhaupt* abgezogen werden können. Sie können nämlich nur dann weiter berücksichtigt werden, wenn es eine ausdrückliche gesetzliche Anordnung im Umgründungssteuerrecht gibt. Gäbe es die den §§ 35 und 21 UmgrStG vergleichbaren Vorschriften nicht, könnten im Fall einer Umgründung die Siebentel – der Auffassung des VwGH zufolge – nicht mehr vom Rechtsnachfolger abgezogen werden.

Dies macht aber auch deutlich, dass die rechtlichen Rahmenbedingungen bei Begründung einer Unternehmensgruppe andere sind als nach Umgründungen. Im Fall der Begründung einer Unternehmensgruppe kommt es zu keiner Beendigung oder Unterbrechung der zivil- oder steuerrechtlichen Kontinuität des Gruppenmitglieds. Weiterhin ist nach den auch sonst geltenden Vorschriften das steuerliche Ergebnis des Gruppenmitglieds zu ermitteln, es ist bloß in weiterer Folge der beteiligten Körperschaft und dann dem Gruppenträger zuzurechnen. Soweit keine ausdrücklichen gesetzlichen Vorschriften etwas anderes anordnen, gelten dabei die auch sonst maßgebenden ertragsteuerlichen Vorschriften. Daher hat § 9 Abs 6 Z 4 KStG auch eine ganz andere Bedeutung, als den Regelungen der §§ 35 und 21 UmgrStG zukommt: Während die §§ 35 und 21 UmgrStG nach Auffassung des VwGH konstitutiv dafür sind, dass es im Fall der Siebentelabschreibungen *überhaupt* zu deren weiterer Berücksichtigung kommt, bewirkt § 9 Abs 6 Z 4 KStG bloß, dass bestimmte von dieser Vorschrift erfasste Einkünfte einem Sonderregime unterliegen. Siebentelabschreibungen, die nicht

von § 9 Abs 6 Z 4 KStG erfasst sind, können dennoch auch nach dem „Wirksamwerden der Unternehmensgruppe“ berücksichtigt werden, weil die Wirkungen aller Verteilungsregeln – und damit auch die des § 12 Abs 3 Z 2 KStG – mangels Wechsels des Rechtsträgers nicht unterbrochen sind. Im Fall der §§ 35 und 21 UmgrStG gibt es somit nachvollziehbare Gründe, diese Vorschriften über ihren Wortlaut hinaus auch bloß sinngemäß oder gar analog anzuwenden. Denn sonst wäre die Berücksichtigung weiterer Siebentelabschreibungen – zumindest unter Zugrundelegung der für den VwGH maßgebenden Prämissen – *gar nicht* möglich gewesen. Dieses Ergebnis wäre nicht nur sachlich schwer vertretbar, sondern auch in erklärtem Gegensatz zur in den Gesetzesmaterialien zum Ausdruck kommenden Intention des Gesetzgebers gewesen. Im Fall der Begründung der Unternehmensgruppe hingegen gibt es keine teleologischen, systematischen oder historischen Argumente, § 9 Abs 6 Z 4 KStG über seinen Wortlaut hinaus analog anzuwenden.



Auf den Punkt gebracht

Der VwGH hat ausgeführt, dass offene Siebentel aus Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverlusten einer am Spaltungsstichtag nicht mehr vorhandenen Beteiligung nach Maßgabe der Bestimmungen für Verlustvorträge im UmgrStG auf die übernehmende Gesellschaft übergehen. Die möglichen Konsequenzen der Entscheidung und deren Begründung zeigen aber, dass das Erkenntnis keine über die im Anlassfall einschlägige Norm hinausgehende Bedeutung hat. Würde man – wie der VwGH dies ausführt – im Fall der Siebentelabschreibung „*die Streckung auf sieben Jahre ausblenden*“, müsste man eine „*Streckung*“ von Aufwendungen auch in anderen Fällen „*ausblenden*“. Dies müsste etwa in allen Fällen der Sonderabschreibungen nach § 8 EStG gelten, in denen die dort vorgesehene Verteilung über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer hinausgeht. Die analoge Anwendung der §§ 35 und 21 UmgrStG auf nicht ausdrücklich geregelte Fälle und allenfalls die teleologische Reduktion dieser Vorschriften in anderen Konstellationen würden dann aber bewirken, dass nach der Umgründung ein von den sonst üblichen Grundsätzen abweichendes Gewinnermittlungsrecht zum Tragen käme. Dies spricht im Ergebnis dafür, die Tragweite der Entscheidung ausschließlich auf die vom VwGH entschiedene Rechtsfrage zu beziehen und hinzunehmen, dass bei Umgründungen Siebentelabschreibungen anders behandelt werden als vergleichbare andere Aufwendungen.

Im Fall der Begründung einer Unternehmensgruppe kommt die Anwendung des § 9 Abs 6 Z 4 KStG über seinen Wortlaut hinaus noch weniger in Betracht: Während die Vorschriften der §§ 35 und 21 UmgrStG vom VwGH überhaupt erst als konstitutiv dafür angesehen werden, die Fortführung der Siebentelabschreibungen nach der Umgründung zu ermöglichen, bedarf es der Regelung des § 9 Abs 6 Z 4 KStG zweifelsfrei nicht, um bei Begründung einer Unternehmensgruppe die Fortführung der auf früheren Teilwertabschreibungen beruhenden Siebentelabschreibungen sicherzustellen. Denn anders als bei der Umgründung kommt es bei der Begründung einer Unternehmensgruppe nicht nach den allgemeinen Vorschriften zur Beendigung der zivilrechtlichen oder steuerrechtlichen Existenz des Rechtsträgers. Im Fall der Umgründung liegt es hingegen deshalb nahe, auch den in den §§ 35 und 21 UmgrStG enthaltenen Restriktionen Bedeutung beizumessen, da ohne die Anwendung dieser Vorschriften die Fortführung der Siebentelabschreibung nach Auffassung des VwGH *gar nicht* erwogen werden könnte. Aufgrund dieser völlig unterschiedlichen Rahmenbedingungen lässt sich die vom VwGH bei Siebentelabschreibungen im Umgründungsfall herangezogene Argumentation keineswegs auf die Fälle der Begründung von Unternehmensgruppen übertragen.

SWK-JAHRESABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD



BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle Exemplare

SWK-Jahresabonnement 2015 inkl. Online Zugang und App

EUR 310,-

(90. Jahrgang 2015, Heft 1-36)

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma Kundennummer

Straße/Hausnummer

PLZ/Ort E-Mail

Telefon (Fax) Newsletter: ja nein

Datum/Unterschrift

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

Linde Verlag Ges.m.b.H.
Scheydgasse 24
PF 351, 1210 Wien
Tel: 01 24 630-0
Bestellen Sie online unter
www.lindeverlag.at
oder via E-Mail an
office@lindeverlag.at
oder per Fax
01/24 630-53