



Das BFG entschied kürzlich, dass bei Gruppenbeitritt offene Siebeln eines Gruppenmitglieds, aus steuerlich abzugsfähigen Teilwertabschreibungen von § 10 KStG Beteiligungen des Anlagevermögens in Jahren vor der Gruppenzugehörigkeit, nicht als Vorgruppenverluste gelten. Vielmehr reduzieren die offenen Vorgruppen-Siebeln das laufende Einkommen des Gruppenmitglieds und können deshalb auch im Fall laufender Verluste des Gruppenmitglieds angesetzt und innerhalb der Unternehmensgruppe verwertet werden.

Mit Erkenntnis vom 13.07.2015, [RV/7100148/2014](#), entschied das Bundesfinanzgericht, dass bei Gruppenbeitritt offene Siebeln eines Gruppenmitglieds, aus steuerlich abzugsfähigen Teilwertabschreibungen von § 10 KStG Beteiligungen des Anlagevermögens in Jahren vor der Gruppenzugehörigkeit, nicht als Vorgruppenverluste gelten. Vielmehr reduzieren die offenen Vorgruppen-Siebeln das laufende Einkommen des Gruppenmitglieds und können deshalb auch im Fall laufender Verluste des Gruppenmitglieds angesetzt und innerhalb der Unternehmensgruppe verwertet werden.

Bisherige Verwaltungsansicht

Der BFG erteilt damit der bisher in den Körperschaftsteuerrichtlinien 2013 in der Randzahl 1071 vertretenen Ansicht eine Absage, dass offene Siebeln aus Teilwertabschreibungen iSd § 12 Abs 3 Z 2 KStG aus der Vorgruppenzeit Vorgruppenverluste darstellen und deshalb nur bis zur Höhe des eigenen Gewinns des Gruppenmitglieds verrechnet werden können. Die Richtlinien stützen diese Ansicht auf ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 14.10.2010, 2008/15/0212, das zum Umgründungssteuergesetz ergangen ist, und sehen in der Siebelnlegung eine reine Verlustverteilungsvorschrift, die jedoch keine Auswirkungen auf den Zeitpunkt des Teilwertabschreibungsverlustes hat.

Entscheidungsgründe

Nach § 12 Abs 3 Z 2 KStG sind steuerlich abzugsfähige nicht ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibungen von im Anlagevermögen gehaltenen Beteiligungen iSd § 10 KStG auf sieben Jahre zu verteilen. Der BFG sieht diese Norm entgegen der Verwaltungsansicht nicht als (Verlust-) Verteilungsvorschrift, sondern rechnet sie nach dem Aufbau des Körperschaftsteuergesetzes zu den allgemeinen Vorschriften über das Einkommen und die Einkommensverwendung. Demnach wird das steuerliche Einkommen der Muttergesellschaft im Wirtschaftsjahr der Teilwertabschreibung sowie in den folgenden sechs Wirtschaftsjahren um je ein Siebeln vermindert und nicht zur Gänze im Jahr der Teilwertabschreibung vermindert. Erst das jeweils angepasste Jahresergebnis kann in der Folge der Besteuerung zu Grunde gelegt werden bzw stellt bei Vorliegen eines Verlusts einen vortragsfähigen Verlust dar.

Weil die sogenannten Vorgruppenverluste nach dem Wortlaut des Gesetzes gem § 9 Abs 6 Z 4 KStG ausdrücklich auf vortragsfähige Verluste vor Wirksamwerden der Unternehmensgruppe eingeschränkt sind, ist nach Ansicht des BFG eindeutig klargestellt, dass eingetretene Wertminderungen, die noch nicht im Rahmen der Einkünftermittlung zu berücksichtigen waren und daher gerade eben nicht in die vortragsfähigen

Verluste Eingang gefunden haben können, von der eingeschränkten Verrechnungsmöglichkeit ausgenommen sind.

Das BFG sieht in den Ausführungen des Finanzamts, wonach dem im Gesetz verwendeten Begriff „vortragsfähige Verluste“ im vorliegenden Streitfall in teleologischer Interpretation die Bedeutung „eingetretene Wertminderung“ beizumessen sei, eine unzulässige Interpretation entgegen dem eigentlichen Wortsinn des Gesetzes und den dem Ertragssteuerrecht eigentümlichen Begriffsdefinitionen. Nach Ansicht des BFG könne eine solche Interpretation auch nicht auf das vom Finanzamt zitierte

Verwaltungsgerichtshoferkennntnis ([VwGH 14.10.2010, 2008/15/0212](#)) zum

Umgründungssteuerrecht gestützt werden, wonach offene Siebentel aus Teilwertabschreibungen und

Veräußerungsverlusten iZm mit einer Spaltung nach Maßgabe der Voraussetzungen für den Übergang von Verlustvorträgen gem §§ 35 und 21 UmgrStG auf die übernehmende Gesellschaft übergehen. Demnach kam der VwGH zu dem Ergebnis, dass bei Spaltungen als Rechtsgrundlage für die Weiterführung offener Siebentelabschreibungen bei der übernehmenden Gesellschaft ein Rückgriff auf §§ 35 und 21 UmgrStG aufgrund der Wertungsentscheidung des Gesetzgebers notwendig ist. Anderenfalls sei im

Fall einer Spaltung nach dem Umgründungssteuergesetz eine Übertragung der offenen Siebentelabschreibungen auf den Rechtsnachfolger im Rahmen der steuerlichen Gesamtrechtsnachfolge entgegen dem erklärten Gesetzeszweck überhaupt nicht möglich und würde bedeuten, dass offene Siebentel in keiner Weise mehr verwertet werden können. Weil es jedoch im Bereich der Gruppenbesteuerung an einer Rechtsnachfolge fehlt - die Steuersubjekte bestehen nach der Gruppenbildung weiter - und offene Siebentelabschreibungen auch nach dem Gruppenbeitritt einer Verwertung zugänglich sind, können die Überlegungen des VwGH zur Verwertung von offenen Siebentelabschreibungen nach Ansicht des BFG nicht auf das Gruppenbesteuerungsregime umgelegt werden.

Würdigung/Ausblick

Nach Auffassung des BFG stellen daher nicht abgereifte 1/7-Beträge aus der Vorgruppenzeit keine Vorgruppenverluste dar und können daher unabhängig von der Ergebnissituation des betreffenden Gruppenmitglieds verwertet werden. Es ist allerdings darauf hinzuweisen, dass die Finanzbehörden Amtsrevision eingelegt haben und eine endgültige Klärung der Rechtsfrage durch den Verwaltungsgerichtshof noch abzuwarten bleibt.

Mag. Alexander Grabner
TAX Manager, Abteilungsleiter
T +43 (1) 313 32- 35 76
M +43 664 88 36 90 18
agrabner@kpmg.at

kpmg.at