ANGRENZENDES STEUERRECHT

AUFSÄTZE

Zur Reihenfolge der steuerlichen Verlustverwertung

Im Zusammenhang mit Umgründungen kann der Verwertungsreihenfolge von in der Vergangenheit erwirtschafteten Verlusten entscheidende Bedeutung für die Frage der Höhe des nach dem Umgründungsstichtag fortbestehenden Verlustvortrags zukommen. Mangels expliziter gesetzlicher Regelungen ist unklar, nach Maßgabe welcher Kriterien dabei vorzugehen ist.

Deskriptoren: Abschnittsbesteuerung, Leistungsfähigkeitsprinzip, Nettoprinzip, Verlust, Verlustabzug, Verlustverwertung, Verlustvortrag.
Normen: § 18 Abs 6 EStG; Art 7 B-VG; § 4 UmgrStG; § 10 UmgrStG; § 21 UmgrStG; § 35 UmgrStG.

Von Sebastian Bergmann / Erik Pinetz

1. Problemstellung

Bei Umgründungsvorgängen bestehen offene Verlustvorträge in der Regel nur insoweit fort, als sie dem am Umgründungsstichtag noch vorhandenen Vermögen zugerechnet werden können.[1] Vor diesem Hintergrund kann die Reihenfolge der in Wirtschaftsjahren vor dem Umgründungsstichtag stattgefundenen Verlustverwertung mitunter erhebliche Auswirkungen haben. Von Bedeutung ist dies beispielsweise dann, wenn am Umgründungsstichtag der verlusterzeugende Betrieb oder Teilbetrieb nicht mehr vorhanden ist und insgesamt offene Verlustvorträge vorliegen.
Beispiel: Die T-GmbH soll zum Stichtag 31. 12. 2016 auf ihre Muttergesellschaft verschmolzen werden. Die T-GmbH führte seit dem Jahr 2013 die Betriebe 1 und 2. Im Jahr 2015 wurde der Betrieb 1 veräußert (Veräußerungsgewinn und laufendes Ergebnis: 0), sodass am Verschmelzungsstichtag nur noch der Betrieb 2 vorhanden ist. Die steuerliche Ergebnisentwicklung der T-GmbH stellt sich im Einzelnen wie folgt dar:

Jahr	Ergebnis Betrieb 1	Ergebnis Betrieb 2	Einkommen	Verlustvortrag
2013	-100	-200	-300	-300
2014	-200	-100	-300	-600
2015	0	0	0	-600
2016	–	400	100	-300

Fraglich ist, ob im Jahr 2016 der Gewinn von 400 unter Berücksichtigung der 75%-Verrechnungsgrenze des § 8 Abs 4 Z 2 lit a KStG ausschließlich mit den vom Betrieb 1 in den Jahren 2013 und 2014 generierten Verlustvorträgen in Gesamthöhe von -300 verrechnet werden kann oder ob die Verlustverrechnung vorrangig mit den älteren Verlustvorträgen aus dem Jahr 2013 in Höhe von ebenso -300 (davon -100 von Betrieb 1 und -200 von Betrieb 2) erfolgen muss. In letzterem Fall würde verschmelzungsbedingt ein Verlustvortrag von -200 (betreffend das Jahr 2014) untergehen, weil der insoweit verlusterzeugende Betrieb 1 am Verschmelzungsstichtag nicht mehr vorhanden ist.

2. FIFO-Grundsatz

Im Schrifttum[2], vom BFG[3] sowie von Seiten der Finanzverwaltung[4] wird grundsätzlich davon ausgegangen, dass die Verlustberücksichtigung im Rahmen des steuerlichen Verlustabzuges (§ 18 Abs 6 EStG) nach dem FIFO-Grundsatz[5] zu erfolgen hat: Demnach seien die zeitlich älteren Verlus-

1 Vgl im Einzelnen § 4 UmgrStG zur Verschmelzung, § 10 UmgrStG zur Umwandlung, § 21 UmgrStG zur Einbringung und § 35 UmgrStG zur Spaltung.
2 Vgl *Jann/Bernwieser*, Gruppenbesteuerung: „Doppelte Nachversteuerung" von Auslandsverlusten? ÖStZ 2014, 146 (147); *Vock* in Jakom, EStG[10] § 18 Rz 178; *Renner* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG[10] § 18 Tz 311; *Atzmüller*, Verlustvortrag: Reihenfolge der Verlustverwertung, RdW 2007, 492 (492); *Mayr*, Gruppenbesteuerung und Umgründungen – Das Schicksal des Verlustvortrages, in *Kirchmayr/Mayr/Hirschler*, Gruppenbesteuerung (2014) 13 (17).
3 Vgl BFG 24. 11. 2015, RV/5100439/2011.
4 EStR 2000 Rz 4504.
5 „First In, First Out".

te vor später entstandenen Verlusten zu berücksichtigen. Eine ausdrückliche Rechtsgrundlage für die Verrechnungsreihenfolge nach dem FIFO-Grundsatz ist dem Gesetz jedoch nicht zu entnehmen.[6] Historisch gesehen entspringt der im Zusammenhang mit dem Verlustabzug praktizierte FIFO-Grundsatz der Überlegung, einen solchen in größtmöglichem Ausmaß zu gewährleisten, weil ein Verlustabzug bis zum StruktAnpG 1996[7] selbst bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich nur über einen siebenjährigen Verwertungszeitraum zulässig war.[8]

Für Steuerpflichtige mit Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 4 Abs 3 EStG) war bis zum Jahr 2006 ein Verlustabzug nur für Anlaufverluste vorgesehen, wobei dieser zeitlich unbeschränkt zustand.[9] Mit dem KMU-Förderungsgesetz 2006[10] wurde der zuvor unbefristete Verlustabzug zeitlich auf 3 Jahre beschränkt, im Gegenzug aber von Anlaufverlusten auf sämtliche Verluste ausgeweitet. Nach der Übergangsbestimmung des § 124b Z 135 EStG waren dabei allfällige, bis zur Regimeumstellung noch nicht verrechnete Anlaufverluste im Sinne des FIFO-Prinzips vor den ab dem Jahr 2007 entstandenen und zeitlich nur befristet vortragbaren Verlusten zu verwerten.[11] Das Gesetz sah somit für diese Konstellation ausdrücklich eine für Steuerpflichtige im Einzelfall ungünstige Verlustverwertungsreihenfolge vor. Abseits solcher expliziter gesetzlicher Regelungen wird der Grundsatz, dass ältere Verluste im Rahmen des Verlustabzugs vor jüngeren zu verrechnen sind, selbst von Seiten der Finanzverwaltung nicht durchgehend eingehalten. Sofern etwa zeitlich befristete Verlustvorträge aus Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (§ 18 Abs 7 EStG aF) mit Verlusten aus doppelter Buchführung (§ 18 Abs 6 EStG) zusammentreffen, ist nach den EStR 2000 ein zeitlich älterer unbefristeter Verlustvortrag erst nach einem jüngeren, aber zeitlich befristeten Verlustvortrag zu verwerten.[12]

3. Kritik

Im Ergebnis dürfte sich weder aus dem Wortlaut des Gesetzes und noch aus den Wertungen einzelner Übergangsregelungen ein eindeutiges Ergebnis über die Reihenfolge der Verlustverwertung nach dem FIFO-Grundsatz gewinnen lassen. Vielmehr wurden bloß bestimmte Konstellationen kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung im Sinne des FIFO-Grundsatzes gelöst. Daraus dürfte sich aber nicht ableiten lassen, dass der FIFO-Grundsatz generell für die Reihenfolge der Verlustverwertung maßgeblich sein soll. Fraglich ist daher, ob und allenfalls auf welcher Grundlage das Ertragsteuerrecht im Rahmen der Verlustverwertung die Anwendung des FIFO-Grundsatzes auch dann zwingend erfordert, wenn dies gesetzlich nicht explizit geregelt ist und aus der Perspektive des Steuerpflichtigen nicht zu einer optimalen Verlustverwertung (im Sinne des ertragsteuerlich günstigsten Ergebnisses) führt.

In diesem Zusammenhang ist zunächst festzuhalten, dass der Verlustabzug – im Unterschied zu den sonstigen Sonderausgaben – keine private „Ausgabe" darstellt, die vom Gesetz trotz mangelnder Betriebsausgaben- bzw Werbungskosteneigenschaft zum steuerlichen Abzug zugelassen wird,[13] sondern es sich beim Verlustabzug nach hA vielmehr um eine periodenübergreifende Ergänzung der Gewinnermittlung handelt.[14] Auch der VfGH hat im Prüfungsbeschluss zur Verfassungskonformität des vormals fehlenden Verlustabzugs bei Gewinnermittlung durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erkennen lassen, dass es sich beim Verlustabzug um eine notwendige Ergänzung zur Gewinnermittlung, zum Nettoprinzip und zur Abschnittsbesteuerung handelt.[15] Selbst wenn der Gerichtshof in diesem Fall schlussendlich nicht näher auf den dogmatischen Hintergrund des Verlustabzugs eingehen musste, hat er zumindest die Auffassung der Bundesregierung, dass der Verlustabzug eine bloße Begünstigungsvorschrift darstelle, nicht bestätigt.[16] Insofern dürfte auch der Gerichtshof davon ausgehen, dass der Verlustvortrag dazu dient, dem objektiven Nettoprinzip, das im Leistungsfähigkeitsprinzip wurzelt, gegenüber dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung zum Durchbruch zu verhelfen. Dies verhindert die Besteuerung von Scheingewinnen und sichert eine richtige Totalgewinnbesteuerung.[17] Letzterer Aspekt war für den VfGH etwa im Hinblick auf die Vortragsfähigkeit von Übergangsverlusten oder dem Übergang von Verlustvorträgen auf die Erben eines Betriebs von zentraler Bedeutung.[18]

---

6 Vgl auch *Atzmüller*, RdW 2007, 492 (492).
7 BGBl Nr 201/1996.
8 Vgl *Atzmüller*, RdW 2007, 492 (493 f). Der zeitlich unbefristete Verlustabzug ist erstmalig auf Verluste anzuwenden, die im Jahr 1991 entstanden sind (§ 124b Z 5 EStG).
9 Vgl EStR 2000 Rz 4504.
10 BGBl I Nr 101/2006.
11 Vgl EStR 2000 Rz 4504.
12 Vgl EStR 2000 Rz 4504.
13 Vgl EStR 2000 Rz 4502.
14 Vgl *Renner* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG[10] § 18 Tz 282; EStR 2000 Rz 4502.
15 Vgl VfGH 3. 3. 1987, G 170/86, G 171/86, G 172/86; siehe dazu auch *Renner* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG[10] § 18 Tz 282/1.
16 Vgl VfGH 3. 3. 1987, G 170/86, G 171/86, G 172/86; vgl auch *Lindinger*, Der Verlustabzug aus verfassungsrechtlicher Sicht, in *Achatz/Ehrke-Rabel/Heinrich/Leitner/Taucher*, Steuerrecht, Verfassungsrecht, Europarecht – FS Ruppe (2007) 433 (442).
17 In diese Richtung auch *Beiser*, Die „Vererbbarkeit" von Verlustvorträgen im Rechtsvergleich zwischen Österreich und Deutschland, RdW 2000, 571 (571); *Novacek*, Berücksichtigung des Alters bei der Liebhabereibeurteilung? RdW 2006, 530 (531).
18 Vgl VfGH 5. 3. 1988, G 248/87; 6. 12. 1983, B 344/82; vgl auch *Lindinger* in FS Ruppe, 433 (445).

Vor dem Hintergrund, dass es sich beim Verlustabzug um keine Begünstigungsvorschrift handelt,[19] führen Einschränkungen des Verlustabzugs zu einem Spannungsverhältnis mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip[20] und können verfassungsrechtlich bedenklich sein.[21] Der VfGH hat auch erkennen lassen, dass der Verlustabzug ein zentrales Element zur Herstellung einer an der subjektiven Leistungsfähigkeit orientierten Besteuerung ist. So hat der Gerichtshof den nach vormaliger Rechtslage fehlenden Verlustabzug bei Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 3 EStG unter anderem deshalb nicht als verfassungswidrig erklärt, weil der Steuerpflichtige auch eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 EStG wählen und somit den Verlustabzug in Anspruch nehmen hätte können.[22] Auch im Rahmen der Vermietung und Verpachtung als außerbetriebliche Einkunftsart hielt der VfGH den fehlenden Verlustabzug unter anderem deshalb nicht für verfassungswidrig, weil nach damaliger Einschätzung ein angemessenes System zur Berücksichtigung von Werbungskosten gegeben war.[23] Später hat der Gerichtshof die Beschränkung des Verlustabzugs bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung jedoch als verfassungswidrig erkannt und § 28 Abs 6 EStG in der beurteilungsgegenständlichen Fassung aufgehoben, weil ein angemessenes System zur Berücksichtigung von Werbungskosten nicht gegeben war.[24]

Bei einer an der Leistungsfähigkeit orientierten Gesetzesauslegung erscheint es daher zweifelhaft, dass im Rahmen des steuerlichen Verlustabzugs der gesetzlich nicht explizit normierte FIFO-Grundsatz auch dann angewandt werden muss, wenn und soweit dies für den Steuerpflichtigen zu einer ungünstigen Verlustverwertung führt. Vielmehr erscheint es geboten, einschränkende Bestimmungen hinsichtlich der Verlustberücksichtigung, die wie die Abschnittsbesteuerung bloß aus erhebungstechnischen Gründen resultieren, im Zweifel so zu interpretieren, dass ein die Gesamtleistungsfähigkeit abbildendes Besteuerungsergebnis am ehesten gewahrt bleibt.[25] Dies würde bedeuten, dass im Einzelfall von der FIFO-Methode abzugehen ist, wenn dadurch eine optimale Verlustverwertung gewährleistet wird.

Fazit

Nach hA habe die Verwertung von Verlusten im Rahmen des steuerlichen Verlustabzuges (§ 18 Abs 6 EStG) nach dem FIFO-Grundsatz zu erfolgen und seien demnach zeitlich ältere Verluste vor später entstandenen Verlusten zu berücksichtigen. Eine ausdrückliche Rechtsgrundlage für diese Verrechnungsreihenfolge ist dem Gesetz jedoch nicht zu entnehmen.

Bei einer an der Leistungsfähigkeit orientierten Gesetzesauslegung erscheint es uE geboten, einschränkende Bestimmungen hinsichtlich der Verlustberücksichtigung im Zweifel so zu interpretieren, dass ein die Gesamtleistungsfähigkeit abbildendes Besteuerungsergebnis am ehesten gewahrt bleibt. Dies würde bedeuten, dass im Einzelfall von der FIFO-Methode abzugehen ist, wenn dadurch eine optimale Verlustverwertung gewährleistet wird. Im Zusammenhang mit Umgründungen kann dies im Einzelfall erhebliche Auswirkungen haben.

19 Vgl VfGH 3. 3. 1987, G 170/86; *Lindinger* in FS Ruppe, 433 (442 f).
20 Vgl VwGH 27. 5. 2003, 98/14/0065.
21 Vgl auch *Beiser*, RdW 2000, 571 (571); *Renner* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG[10] § 18 Tz 282.
22 Vgl VfGH 3. 3. 1987, G 170/86.
23 Vgl VfGH 10. 12. 1992, B 1044/91; UFS 8. 2. 2006, RV/0378-K/02.
24 Vgl VfGH 30. 9. 2010, G 35/10.
25 Vgl *Atzmüller*, RdW 2007, 492 (494).