



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Dr. Fritz Riedel, Steuerberater, Wr. Neudorf, gegen die Bescheide des Finanzamtes Mödling betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2001 und 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) machte in den Körperschaftsteuererklärungen der Jahre 2001 und 2002, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 341.871,32 € und 134.234,00 € ausweisen, in Vorjahren entstandene Verluste, und zwar 23.492,73 € aus 1990 sowie 252.880,61 € aus 1991 bis 2000 (in der Körperschaftsteuererklärung 2001 unrichtigerweise unter KZ 639 „Nicht ausgleichsfähige Verluste aus Vorjahren“ eingetragen), als Sonderausgaben geltend.

Das Finanzamt versagte in den angefochtenen Bescheiden den Verlusten die Abzugs- bzw. Vortragsfähigkeit mit der Begründung, es sei zu einer gesamthaften wesentlichen Änderung der Strukturen in organisatorischer, wirtschaftlicher und gesellschaftsrechtlicher Hinsicht gekommen, weshalb ein das Verlustvortragsrecht ausschließender Mantelkauf vorliege.

In der dagegen erhobenen Berufung führt die Bw aus, dass im Oktober 2001 PE von der UGmbH sämtliche Anteile an der Bw (500.000,00 S) übernommen habe. Die frühere Gesellschafterin hätte genauso wie der neue Gesellschafter bei der Bw überwiegend mit elektronischen Geräten gehandelt (Schwerpunkt Mobiltelefone). Es liege somit keinerlei

Änderung in wirtschaftlicher Hinsicht vor. Wenn eine Gesellschaft ihren Firmennamen, ihren Firmengegenstand und zum Teil das Kundenpotential beibehalte, könne von einer wesentlichen Änderung der Identität nicht gesprochen werden.

Eine Änderung der organisatorischen Struktur habe zwar stattgefunden. Es sei jedoch logisch, dass im Falle eines Gesellschafterwechsels auch ein Geschäftsführerwechsel statfinde, insbesondere wenn der 100 %-ige Gesellschafter gleichzeitig handelsrechtlicher Geschäftsführer werde.

Bezüglich Änderung der wirtschaftlichen Struktur bringt die Berufung vor, dass die Körperschaftsteuerrichtlinien eindeutig auf das Nichtvorliegen eines Mantelkaufs bei der Bw hinweisen würden. Aus diesen gehe hervor, dass die bloße Beendigung der wirtschaftlichen Einheit im Bereich des Voreigentümers ebenso unbedenklich sei wie im Bereich des Folgeeigentümers. Erst die Schaffung einer neuen wirtschaftlichen Einheit (was konkret aber nicht gegeben sei) würde einen Mantelkauf hervorrufen. Unbedenklich sei auch die bloße Verminderung der wirtschaftlichen Einheit durch den Folgeunternehmer. Der Mantelkaufatbestand sei nur erfüllt, wenn die neue Einheit gegenüber der bisherigen erheblich überwiege.

Aus den Veranlagungsakten wird dazu folgender Sachverhalt festgestellt:

Die Bw wurde im Jahr 1971 gegründet (FN xxxxxx). Der Gegenstand des Unternehmens wird in Punkt „Drittens“ des Gesellschaftsvertrages vom November 1971 (Bl. 57 Dauerbelege K-Akt) mit Planung und Ausrüstung von Büros, Einrichtung von Büro- und Verwaltungsgebäuden, Übernahme und Vergabe von in- und ausländischen Lizenzen und Vertretungen und die Anschaffung und Weiterveräußerung von Büromaschinen und Büroorganisationsmitteln umschrieben. Die im Veranlagungsakt aufliegenden Steuererklärungen der Jahre 1998 bis 2000 nennen als Unternehmensgegenstand den Handel mit Büromaschinen.

Alleiniger Gesellschafter der Bw war laut Firmenbucheintragung und Angabe in den Körperschaftsteuererklärungen seit April 1999 RH. Der Ort der Leitung bzw. die Anschrift des Unternehmens befand sich den Angaben in den Steuererklärungen der Jahre 1998 bis 2000 zufolge in 1150 Wien, RStr. Im Firmenbuch war bis Oktober 2001 als Geschäftsanschrift 1150 Wien, KGasse, eingetragen.

Im Oktober 2001 wurden zunächst die UGmbH und danach PE als Alleingesellschafter der Bw im Firmenbuch eingetragen.

Die Bw hat dazu einen Abtretungsvertrag (Notariatsakt) vom 1. Oktober 2001, abgeschlossen zwischen der durch ihren Geschäftsführer RH vertretenen UGmbH und PE, vorgelegt. Laut Pkt. I des Notariatsakts ist die UGmbH nach der Auflösung eines Treuhandverhältnisses

Alleingesellschafterin der Bw geworden. Laut Pkt. II des Notariatsakts tritt die UGmbH ihren Geschäftsanteil im Nominale von 500.000,00 S um einen Abtretungspreis von 1,00 S an PE ab.

PE ist seit diesem Zeitpunkt auch alleiniger, selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der Bw. Gleichzeitig wurde die Geschäftsanschrift der Bw nach 1130 Wien, Kgasse, verlegt. Der Bilanzstichtag wurde mit Generalversammlungsbeschluss vom 1. Oktober 2001 vom 31.12. auf den 31.3. geändert. Die für die Jahre 2001 und 2002 eingereichten Steuererklärungen umschreiben den Unternehmensgegenstand der Bw mit „Warenhandel mit elektronischen Geräten“.

Seit Mai 2002 ist Alleingesellschafterin der Bw die FGmbH. Die Geschäftsanschrift befindet sich seither in WDorf.

Anlässlich einer im August 2001 bei der Bw durchgeführten, den Zeitraum Feber 2000 bis Juni 2001 umfassenden Umsatzsteuersonderprüfung stellte die Prüferin fest, dass die Tätigkeit des Unternehmens eingestellt worden sei und dieses verkauft werden solle; die Umsatzsteuer werde für den Zeitraum Jänner bis Juni 2001 mit null festgesetzt (Bl. 2, 5/Bilanzakt).

Die Bilanzen der Bw enthalten zum 31. Dezember 1998 Handelswarenvorräte in Höhe von 2.065.693,00 S und zum 31. Dezember 1999 solche in Höhe von 1.969.948,00 S.

Die Bilanz zum 31. Dezember 2000 enthält keine Handelswarenvorräte und weist unter dem Anlagevermögen eine Beteiligung mit einem Buchwert von 1,00 S sowie unter dem Umlaufvermögen im Wesentlichen Lieferforderungen und Bankguthaben aus.

Im Jahr 1998 ist es zu einem Abgang der gesamten Betriebs- und Geschäftsausstattung mit seinerzeitigen Anschaffungskosten von 375.850,42 S gekommen (Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 1998; Bl. 12/1998 K-Akt).

Der Jahresabschluss zum 31.12.2001 zeigt für das Jahr 2001 einen Anlagenzugang - am 10. Dezember 2001 angeschaffte Büroeinrichtung - in Höhe von 1.162,77 €. Laut Jahresabschluss zum 31. März 2002 wurde im Rumpfwirtschaftsjahr 2002 weitere Betriebs- und Geschäftsausstattung in Höhe von 24.112,62 € angeschafft.

Die Gewinn- und Verlustrechnung weist für das Jahr 2001 Umsatzerlöse in Höhe von 2.174.285,68 € aus; davon wurden laut Umsatzsteuervoranmeldung 2.103.235,74 € im Dezember 2001 erzielt. Im Rumpfwirtschaftsjahr 2002 betrugen die Umsatzerlöse 2.652.871,92 €.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 sind Verluste im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 des EStG 1988 bei Ermittlung des Einkommens als Sonderausgabe abzuziehen. Der Verlustabzug steht ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zu, ab dem die Identität des Steuerpflichtigen infolge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur im Zusammenhang mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftlich nicht mehr gegeben ist (Mantelkauf). Dies gilt nicht, wenn diese Änderungen zum Zwecke der Sanierung des Steuerpflichtigen mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teiles betrieblicher Arbeitsplätze erfolgen. Verluste sind jedenfalls insoweit abzugsfähig, als infolge der Änderung der wirtschaftlichen Struktur bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Änderung stille Reserven steuerwirksam aufgedeckt werden.

Der gesetzliche Mantelkaufatbestand bringt die Rechtsfolge des Unterganges des Verlustvortragsrechtes mit einer gesamthaften wesentlichen Änderung der Strukturen der Körperschaft innerhalb eines überschaubar kurzen Zeitraumes in Verbindung (vgl. Wiesner-Schneider-Spanbauer-Kohler, KStG 1988, Anm 49 zu § 8).

Voraussetzung für die Versagung des Verlustabzuges ist, dass es zwischen dem Zeitpunkt des Entstehens eines Verlustes und dem Zeitpunkt des Verlustabzuges zu einem Verlust der wirtschaftlichen Identität der Körperschaft gekommen ist. Verluste aus den Jahren vor dem Jahr des Mantelkaufs unterliegen daher dem Verlustabzugsverbot (VwGH 22.12.2005, 2002/15/0079). Die wirtschaftliche Identität geht verloren, wenn wesentliche Änderungen der wirtschaftlichen und der organisatorischen Struktur mit wesentlichen Änderungen der Gesellschafterstruktur einhergehen (vgl. VwGH 26.7.2005, 2001/14/0135).

Die in Rede stehenden Verluste sind in den Jahren 1990 bis 2000 entstanden. Zu beurteilen ist, ob im Zusammenhang mit dem im Oktober 2001, somit nach den Jahren der Verlustentstehung, vollzogenen Gesellschafter- und Geschäftsführerwechsel ein den Abzug dieser Verluste ausschließender Verlust der wirtschaftlichen Identität der Bw eingetreten ist.

Das Vorliegen einer wesentlichen Änderung der organisatorischen Struktur steht ebenso außer Streit wie die Tatsache, dass im Oktober 2001 mit der Abtretung sämtlicher Anteile an der Bw von der bis dahin über einen Treuhänder beteiligten UGmbH an PE eine wesentliche Veränderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage stattgefunden hat.

Dass mit diesen Vorgängen auch eine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur der Bw einhergegangen ist, ist aus folgenden Umständen zu schließen:

Eine Änderung der wirtschaftlichen Struktur liegt vor, wenn die mit dem bisherigen Zweck der Körperschaft verbundene, aus Vermögen und Tätigkeit gebildete wirtschaftliche Einheit verloren geht. Eine wesentliche Änderung ist dabei anzunehmen, wenn sie gegenüber dem Vorzustand ganz überwiegend in Erscheinung tritt (Wiesner-Schneider-Spanbauer-Kohler, KStG 1988, Anm 51 zu § 8).

Der Vorzustand der Bw, also der Zustand vor den ab Oktober 2001 vollzogenen Veränderungen, bietet das Bild eines beendeten Unternehmens. Die Betriebs- und Geschäftsausstattung ist bereits im Jahr 1998 abgegangen. In den Jahren 1999 und 2000 wurde nur mehr der zum 31. Dezember 1998 vorhandene Handelswarenbestand von 2.065.693,00 S verkauft (laut dem aus den Gewinn- und Verlustrechnungen ersichtlichen Handelswareneinsatz: 95.745,00 S im Jahr 1999 und 1.969.948,00 S im Jahr 2000) bzw. keine weitere Handelsware eingekauft. In den vor dem Gesellschafterwechsel gelegenen Monaten des Jahres 2001 hat die Bw keine Umsätze mehr erzielt. Die Tätigkeit war den anlässlich der Umsatzsteuersonderprüfung im August 2001 getroffenen Feststellungen zufolge eingestellt.

Der nach dem Gesellschafterwechsel geschaffene Zustand vermittelt demgegenüber das Bild einer neu begründeten unternehmerischen Betätigung. Der Standort des Unternehmens wurde verlegt, es wurde neue Betriebs- und Geschäftsausstattung angeschafft. Gemessen an den in den Jahren vor dem Gesellschafterwechsel auf dem Gebiet des Büromaschinenhandels erzielten Umsätzen (1998: 471.782,83 €; 1999: 153,35 €; 2000: 144.765,18 €) zeigt sich in den wenigen Monaten von Oktober 2001 bis März 2002 mit Umsätzen von insgesamt mehr als 4 Millionen € auch eine wesentliche Erweiterung des Geschäftsvolumens auf einem neuen Gebiet, nämlich jenem des Handels mit Mobiltelefonen.

Da die Bw zum Zeitpunkt des Anteilskaufes durch PE weder über eine Geschäftsausstattung noch über Handelswarenvorräte verfügte, die Handelstätigkeit der Bw stillgelegt war und auch der bisherige Standort nicht beibehalten wurde, unter der Eigentümerstellung des PE vielmehr eine neue unternehmerische Struktur an einem neuen Standort und mit einem bedeutend größeren Geschäftsvolumen geschaffen wurde, treten die Veränderungen gegenüber dem Vorzustand überwiegend in Erscheinung. Dass außerdem die Handelstätigkeit der Bw auf ein neues Geschäftsfeld verlagert wurde, ist dabei nur mehr von ergänzender, nicht mehr ausschlaggebender Bedeutung für die Schlussfolgerung, dass die wirtschaftliche Einheit im Bereich des Voreigentümers beendet und im Herrschaftsbereich des Folgeeigentümers eine neue wirtschaftliche Einheit geschaffen wurde. Die Änderung der wirtschaftlichen Struktur ist daher als wesentlich zu bezeichnen (vgl. Wiesner-Schneider-Spanbauer-Kohler, § 8 KStG 1988, Anm 51).

Nach dem Gesamtbild der geschilderten Verhältnisse ist die wirtschaftliche Identität der Bw im Zusammenhang mit dem im Oktober 2001 vollzogenen Gesellschafterwechsel verloren gegangen. Die in den Jahren vor dem dadurch verwirklichten Mantelkaufatbestand entstandenen Verluste sind gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG vom Abzug ausgeschlossen.

Die Berufung war daher spruchgemäß abzuweisen.

Wien, am 25. Juli 2006