

GZ. RV/3254-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch PwC PricewaterhouseCoopers Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH., gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1996 und 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 wird abgeändert.

Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1997 bleibt unverändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Bei der Rechtsvorgängerin der Bw., der A-GmbH., wurde eine die Abgabenerhebungszeiträume 1996 bis 1998 betreffende Betriebsprüfung durchgeführt.

Dabei wurde unter anderem die in Tz. 18 des Betriebsprüfungsberichtes dargestellte berufungsgegenständliche Feststellung getroffen, dass im Jahre 1996 nicht ausgleichsfähige Verluste aus Investitionsfreibeträgen der Jahre 1990 bis 1993 in Höhe von insgesamt S 2.040.634,00 (€ 148.298,66) zu verrechnen seien.

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 21. Februar 2001 wurde vorgebracht, dass die aus der Einbringung des Einzelunternehmens B., Inhaberin C., stammenden Verluste aus Investitionsfreibeträgen des Jahres 1989 in Höhe von S 496.643,00 (€ 36.092,45) von der Betriebsprüfung nicht berücksichtigt worden seien. Es werde die Verrechnung dieser Schwebeverluste in den Jahren 1996 und 1997 beantragt.

Mit Berufungvorentscheidung des Finanzamtes vom 21. Jänner 2002 wurde der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 dahingehend abgeändert, dass lediglich verrechenbare Verluste aus Investitionsfreibeträgen der Jahre 1992 und 1993 in Höhe von insgesamt S 1.740.263,00 (€ 126.469,84) berücksichtigt wurden. Diese Entscheidung ist wie folgt begründet:

In dem von Frau C. geführten protokollierten Einzelunternehmen B., sei für die Jahre 1988 bis 1991 ein so genannter Investitionsfreibetragsverlust in Höhe von insgesamt S 1.163.789,00 (€ 84.575,85) entstanden, welcher bis zum 31. Dezember 1991 mangels positiver Einkünfte noch nicht verrechnet war. Mit Sacheinlagevertrag vom 30. Juni 1992 sei das Unternehmen auf Grundlage der Einbringungsbilanz zum 1. Jänner 1992 als Sacheinlage in die Rechtsvorgängerin der Bw. eingebracht worden. Gemäß § 2 Abs. 2 lit. a des Sacheinlagevertrages seien die Liegenschaften nicht eingebracht worden. Die ertragsteuerliche Konsequenz dieser Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern sei, dass diese Wirtschaftsgüter als mit Ablauf des Einbringungstichtages 1. Jänner 1992 von Frau C. als entnommen galten. Mit dieser Entnahme seien gleichzeitig, nämlich mit Ablauf des 1. Jänner 1992, die stillen Reserven gewinnwirksam geworden und es sei für den Gewinnermittlungszeitraum 1. Jänner 1992 (00:00 Uhr) bis 1. Jänner 1992 (24:00 Uhr) der Gewinn aus der Entnahme von Wirtschaftsgütern im Rahmen der Veranlagung 1992 zu erfassen gewesen. Die Investitionsfreibetragsverluste der Firma B. seien gemäß § 10 Abs. 8 EStG 1988 zwingend mit dem gemäß § 4 Abs. 1 EStG 1988 für den Gewinnermittlungszeitraum 1. Jänner 1992 (00:00 Uhr) bis 1. Jänner 1992 (24:00 Uhr) zu ermittelnden Gewinn aus dem Betrieb der Firma B. zu verrechnen gewesen. Dies sei von Frau C. in ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 1992 auch so

erklärt und vom Finanzamt erklärungsgemäß veranlagt worden. Es werde darauf hingewiesen, dass alle noch vorhandenen Investitionsfreibetragsverluste der Firma B. aus den Jahren 1988 bis 1991 zur Gänze mit dem aus dem Gewinnermittlungszeitraum 1. Jänner 1992 (00:00 Uhr) bis 1. Jänner 1992 (24:00 Uhr) ermittelten Gewinn verrechnet worden seien. Da bis zum Ablauf des Übertragungsstichtages alle Investitionsfreibetragsverluste zu verrechnen gewesen seien, hätten keine derartigen Verluste auf die Bw. als Rechtsnachfolgerin übergehen können.

Mit Anbringen vom 19. Februar 2002 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte darin im Wesentlichen folgendes vor:

Das Finanzamt habe es unterlassen, den § 10 Abs. 8 EStG 1988 vor dem Hintergrund des Einbringungsvorganges zu betrachten, im Zuge dessen dem Begriff "Betrieb" als auch der Formulierung der "frühest möglichen Verrechnung" besonderes Augenmerk zu schenken sei.

Es werde unterstellt, dass im Gewinnermittlungszeitraum 1. Jänner 1992 (00:00 Uhr) bis 1. Jänner 1992 (24:00 Uhr) ein Betrieb bei der Einbringenden nicht bestanden habe. Der Stichtag 1. Jänner 1992 hänge ausschließlich mit dem Inkrafttreten des Umgründungssteuergesetzes zusammen, welches auf Umgründungen anzuwenden sei, denen ein Stichtag nach dem 31. Dezember 1991 zugrunde liege. Auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei daher ein Betrieb am 1. Jänner 1992 bei der Einbringenden auszuschließen. Das Kalenderjahr ende sowohl für das einbringende Einzelunternehmen als auch für die übernehmende Körperschaft mit dem 31. Dezember 1992. Auf Grund der Einbringung zu einem Stichtag, der außerhalb des Veranlagungszeitraumes 1992 liege, könnten nun zwei Steuersubjekte die Verlustverrechnung im Veranlagungsjahr 1992 beanspruchen. Die Einkommensteuerrichtlinien 2000 würden dazu aussagen, dass im Falle der Umgründung nach dem Umgründungssteuergesetz bei Buchwertfortführung der Investitionsfreibetragsverlust auf den Rechtsnachfolger übergehe. Dieser gehe dabei bereits in jenem Veranlagungszeitraum auf den Rechtsnachfolger über, in den der Einbringungsstichtag falle. Folglich gehe die Verrechnungsposition Investitionsfreibetragsverluste im vorliegenden Fall im Jahr 1992 für das Veranlagungsjahr 1992 vom einbringenden Einzelunternehmen auf die übernehmende Körperschaft über.

Daher werde beantragt, die Investitionsfreibetragsverluste der Jahre 1988 bis 1991 der Bw. zuzurechnen und mit den Gewinnen der Jahre 1996 und 1997, somit frühestmöglich, zu verrechnen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 10 Abs. 8 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, ist in Fällen in denen durch gewinnmindernd geltend gemachte Investitionsfreibeträge ein Verlust entsteht oder sich erhöht, der Verlust insoweit weder ausgleichs- noch gemäß § 18 Abs. 6 und 7 vortragsfähig. Ein solcher Verlust ist mit späteren Gewinnen (Gewinnanteilen) aus diesem Betrieb frühestmöglich zu verrechnen.

Im gegenständlichen Fall sind beim protokollierten Einzelunternehmen B., Inhaberin C., in den Jahren 1988 bis 1991 insgesamt S 1,163.789,00 (€ 84.575,85) solche Schwebeverluste aus Investitionsfreibeträgen entstanden.

In der Berufungsverentscheidung des Finanzamtes ist dieses Unternehmen als "D." bezeichnet, wobei es sich offensichtlich um einen Irrtum handelt.

Das von der Inhaberin C. geführte Einzelunternehmen B. wurde mit Sacheinlagevertrag vom 30. Juni 1992 in die Rechtsvorgängerin der A-GmbH., die E-GmbH., eingebbracht. Von der Einbringung ausgenommen waren gemäß § 2 Abs. 2 lit. a des Sacheinlagevertrages die Liegenschaften.

Gemäß § 5 des Sacheinlagevertrages galt das Einzelunternehmen B. mit dem Stichtag der Einbringungsbilanz, dem 1. Jänner 1992 als auf die E-GmbH. übergegangen.

Dieser Vorgang ist als Einbringung im Sinne des UmGrStG zu beurteilen.

Gemäß § 12 Abs. 1 UmGrStG, BGBl.Nr. 699/1991, liegt eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes vor, wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft tatsächlich übertragen wird.

Gemäß § 13 Abs. 1 UmGrStG ist Einbringungsstichtag der Tag, zu dem das Vermögen mit steuerlicher Wirkung auf die übernehmende Körperschaft übergehen soll.

Gemäß § 14 Abs. 1 UmGrStG endet bei der Einbringung von Betrieben und Teilbetrieben für das eingebrachte Vermögen das Wirtschaftsjahr des Einbringenden mit dem Einbringungsstichtag. Dabei ist das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt.

Gemäß § 14 Abs. 2 UmGrStG sind die Einkünfte, der Gewerbeertrag und das Vermögen des Einbringenden hinsichtlich des einzubringenden Vermögens so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungsstichtages erfolgt wäre.

Gemäß § 16 Abs. 5 UmGrStG können abweichend von § 14 Abs. 2 Entnahmen, Einlagen und Vorsorgen für Verpflichtungen des einbringenden Unternehmers in der Zeit zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages an Stelle der Erfassung als Verrechnungsforderung oder –verbindlichkeit auf den Einbringungsstichtag zurückbezogen werden.

Die gemäß § 2 Abs. 2 lit. a des Sacheinlagevertrages vom 30. Juni 1992 vereinbarte Ausnahme der Liegenschaften von der Einbringung stellt eine Entnahme im Sinne des § 16 Abs. 5 UmGrStG dar.

Entnahmen sind alle nicht betrieblich veranlassten Abgänge von Werten.

Die mit dem Zurückbehalten der Liegenschaften verbundenen Wirkungen entsprechen jenen einer tatsächlichen Entnahme. Bei dem daraus resultierenden Gewinn handelt es sich nicht um einen Teil eines Veräußerungsgewinnes, sondern um einen Entnahmегewinn (vgl. VwGH 29.1.1998, 97/15/0197). Der von Frau C. aus der Entnahme der Liegenschaften erzielte Gewinn, war daher jenem Jahr zuzuordnen, in das der Einbringungsstichtag fiel, nämlich dem Jahr 1992.

Zum Berufungsvorbringen, dass im Jahr 1992 kein Betrieb beim einbringenden Unternehmen vorgelegen sei, ist festzustellen, dass die Entnahme der Liegenschaften aus der Einkunftsquelle Betrieb B. erfolgte und daher diesbezüglich vom Vorliegen von Einkünften aus diesem Betrieb ausgegangen werden muss.

Gemäß § 21 Z 1 UmGrStG gelten Verluste und Fehlbeträge des Einbringenden, die bis zum Einbringungsstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, ab dem dem Einbringungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste und Fehlbeträge dieser Körperschaft, als sie dem übertragenen Vermögen zugerechnet werden können.

Unter diese Regelung fallen nicht Schwebeverluste gemäß § 10 Abs. 8 EStG 1988.

Bei einer Buchwerteinbringung wie im gegenständlichen Falle gehen diese Schwebeverluste auf Grund der Gesamtrechtsnachfolgefiktion des § 18 Abs. 1 UmGrStG auf die übernehmende Körperschaft über und können erstmals in dem Wirtschaftsjahr der Körperschaft, das auf den Einbringungsstichtag folgt, berücksichtigt werden.

Im Zuge der Einbringung können jedoch nur jene Verluste übergehen, die vom Einbringenden bis zu dem Veranlagungszeitraum, in den der Einbringungsstichtag fällt, noch nicht verrechnet wurden.

Demnach kommt ein Verlustvortragsübergang auf die übernehmende Körperschaft nur mehr für die nach der möglichen Verrechnung beim Einbringenden verbleibenden Verlustvortragsrestbestände in Betracht.

Der Sinn dieser Möglichkeit des Übergehens von noch nicht verrechneten Verlusten kann bei logischer Betrachtung auch nur der sein, dass in Fällen der Fortführung von Unternehmen nach Umgründungsmaßnahmen allenfalls verbleibende Reste an Verlusten nicht "verloren gehen" sollen.

Aus der dargestellten Rechtslage ergibt sich zweifelsfrei, dass die Einbringende, Frau C., bei der Veranlagung für das Jahr, in das der Einbringungsstichtag fiel, nämlich für das Jahr 1992, ihre vortragsfähigen Verluste mit ihren positiven Einkünften zu verrechnen hatte.

Da die berufungsgegenständlichen Schwebeverluste aus Investitionsfreibeträgen gemäß § 10 Abs. 8 EStG 1988 im Veranlagungszeitraum 1992 in vollem Ausmaß bei Frau C. zur Verrechnung gelangten, konnten diese im Zuge der Einbringung nicht mehr auf die Bw. übergehen.

Daher stehen der Bw. lediglich die aus den Jahren 1992 und 1993 stammenden Investitionsfreibetragsverluste in Höhe von S 1.740.263,00 (€ 126.469,84) zur Verfügung, welche zur Gänze im Jahr 1996 verrechenbar sind.

Für das Jahr 1997 stehen somit keine verrechenbaren Verluste der Vorjahre zur Verfügung.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 15. Oktober 2004