



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Stb-Ges, vom 10. November 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes X vom 11. Oktober 2005 zur Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren für die Jahre 2000, 2001, 2002 und 2003 gemäß § 303 Abs 4 BAO sowie gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2000, 2001, 2002 und 2003 des Finanzamtes X vom 11. Oktober 2005 entschieden:

- 1.) Die Berufung gegen die Bescheide zur Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren für die Jahre 2000, 2001, 2002 und 2003 gemäß § 303 Abs 4 BAO sowie gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2001, 2002 und 2003 wird als unbegründet abgewiesen.

Diese Bescheide bleiben unverändert.

- 2.) Der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2000 wird teilweise Folge gegeben.

Dieser Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Berufungswerberin, Bw) hat ihren derzeitigen Firmennamen seit einer Eintragung im Firmenbuch am 5. Jänner 1996

(aufgrund eines am 11. Dezember 1995 eingelangten Antrages, vgl. Vollzugsübersicht); davor war alte Firmenbezeichnung als Firmenname der Bw eingetragen gewesen.

Als Gesellschafter der Bw waren im Firmenbuch bis 11. Juli 2000 eingetragen:

- Frau D, mit 499.000 öS (99,8%) am Stammkapital (500.000 öS) beteiligt, und
- Herr E, mit 1.000 öS (0,2%) am Stammkapital (500.000 öS) beteiligt. Dieser Anteil war ursprünglich von Herrn K gehalten worden.

Als Gesellschafter der Bw waren im Firmenbuch vom 11. Juli 2000 bis 12. Juli 2000 eingetragen:

- Herr E, mit 18.168,21 € (50%) am Stammkapital (36.336,42 €) beteiligt, und
- Herr F, mit 18.168,21 € (50%) am Stammkapital (36.336,42 €) beteiligt.

Seit 12. Juli 2000 sind weiterhin die Herren E und F je zur Hälfte als Beteiligte am Stammkapital der Bw eingetragen, jedoch infolge einer Kapitalerhöhung mit höheren Beträgen.

Mit Einbringungsvertrag vom 23. Mai 2000 – ebenso wie der Generalversammlungsbeschluss vom 23. Mai 2000 am 12. Juli 2000 (Vollzugsnummer 6) bei der Bw im Firmenbuch eingetragen – brachten die Herren E und F jeweils 99% ihrer Mitunternehmeranteile (Kommanditanteile) an der H GmbH & Co KG in die Bw ein. Die H GmbH & Co KG war mit Gesellschaftsvertrag ebenfalls vom 23. Mai 2000 durch Zusammenschluss iSd Art IV UmgrStG entstanden und u.a. aus der F.u.E GesbR hervorgegangen.

Sämtliche Umgründungen wurden nach dem UmgrStG auf den Stichtag 31. August 1999 bezogen.

Die Bw wurde zunächst mit folgenden Bescheiden zur Körperschaftsteuer für die Jahre 2000 bis 2003 veranlagt, wobei folgende Beträge als Verlustabzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen wurden:

KSt-Bescheid 2000 vom 11. Februar 2002: Verlustabzug 877.470 öS;

KSt-Bescheid 2001 vom 20. Jänner 2003: Verlustabzug 326.423 öS;

KSt-Bescheid 2002 vom 29. Oktober 2003: Verlustabzug 82.045,40 €;

KSt-Bescheid 2003 vom 3. November 2004: Verlustabzug 151.705,67 €.

Diese Verlustabzüge resultieren aus Verlustvorträgen aus den Jahren 1991 bis 1994 und 1998 und 1999, sowie für 2000 bis 2002 (auch) aus 1989 und 1990 (Fünftelung gemäß § 117 Abs 7 EStG 1988). (Vgl. auch Tabelle gegen Ende dieser Entscheidung)

Von Jänner bis September 2005 fand bei der Bw u.a. über die Körperschaftsteuer 2000 bis 2003 eine Außenprüfung statt, über welche ein mit 9. September 2005 datierter Bericht (KSt-Akt Bl 2ff/2003) erstellt wurde. Körperschaftsteuerliche Auswirkungen ergaben sich aus

- Tz 1: Änderungen der Gewinnanteile der Bw aus der H GmbH & Co KG, wie sie auch aus den geänderten Mitteilungen über die diesbezüglichen Einkünftefeststellungen für die Jahre 2000 bis 2002 vom 28. September 2005 und für das Jahr 2003 vom 11. Oktober 2005 hervorgehen.
- Tz 2: Nichtabzugsfähigkeit des Teiles der Rechts- und Beratungskosten (Notar), der auf die Schenkung der Anteile an der Bw von Frau D an F und E entfiel.
- Tz 4: Veränderung der Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuer (aus Vorjahren) infolge der Versagung des Verlustabzuges laut Tz 3.
- Tz 3: Streitpunkt 'Verlustvortrag':

Hierzu führte der Betriebsprüfer zunächst aus, dass der ursprüngliche Unternehmensgegenstand der im Jahre 1988 gegründeten Bw der Textileinzelhandel in Ort, alte Adresse, gewesen sei. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 29. November 1995 sei der Firmenwortlaut der Bw geändert und ihr Sitz von Ort nach M verlegt worden.

Wie aus den Bilanzen ersichtlich, sei der nunmehrige Gegenstand des Unternehmens die Vergabe von Lizzenzen an die F.u.E GesbR gewesen.

Nach einer Darstellung der mehrstufigen, auf den Stichtag 31. August 1999 bezogenen Umgründung führte der Prüfer aus, dass im Zuge der Veranlagung der Jahre 2000 und folgende die hohen Gewinnanteile aus der H GmbH & Co KG mit den in der Vergangenheit erwirtschafteten Verlusten der Bw ausgeglichen worden seien.

Bei einem Umgründungsvorgang sei sowohl bei der einbringenden als auch bei der aufnehmenden Gesellschaft zu prüfen, ob die jeweiligen Vorjahresverluste durch das eingebrachte Vermögen bzw durch das zum Einbringungsstichtag vorhandene Vermögen verursacht worden seien. Der Übergang der Verlustvorträge habe zur Voraussetzung, dass das „verlusterzeugende Vermögen“ zum Umgründungsstichtag tatsächlich noch vorhanden sei – Grundsatz des objektbezogenen Verlustvortragsüberganges, § 4 UmgrStG. Im vorliegenden Fall sei dies für einen Großteil der Verluste nicht der Fall, da diese von der alteFirmenbezeichnung mit dem Unternehmensgegenstand Textilhandel stammten. [Anm: Nicht der Fall war dies bei den Verlusten der Jahre 1998 (6.309 öS) und 1999 (44.458 öS), sodass am Ende der Tz 3 für das Jahr 2000 ein Verlustabzug iHv 50.767 öS verblieb.]

Nach Aktenlage sei bereits im Jahr 1994 der Textileinzelhandel aufgegeben worden. Dies gehe u.a. aus folgendem hervor:

- Auflösung des Mietvertrages für das Geschäftslokal in Ort, alte Adresse;
- Wertberichtigung der noch vorhandenen Warenvorräte auf 1.000 öS;

-
- kein neues Geschäftslokal, keine Waren mehr angeboten; es habe also keine Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr mehr gegeben;
 - Personal gekündigt.

Folglich sei das Vermögen zum Zeitpunkt der Verlustentstehung (bis 1994) und zum Zeitpunkt der Einbringung (1999) nicht vergleichbar gewesen, weil die maßgeblichen wirtschaftlichen Parameter des Betriebes auf 25% oder weniger abgesunken seien. Es habe somit zum Zeitpunkt der Umgründungsmaßnahmen im Jahre 1999 dieser verlusterzeugende Betrieb nicht mehr existiert, das „Objekt“ der noch bestehenden Vorjahresverluste sei nicht mehr vorhanden gewesen. Die Verluste seien daher nicht vortragsfähig.

Schließlich hielt der Betriebsprüfer einer Stellungnahme seitens der Steuerberatung (BP-AB BI 68) entgegen: Bei einer GmbH entspreche die Betriebsaufgabe der Liquidation. Sie könne aber auch ihre betriebliche Tätigkeit einstellen, ohne dass sie zwingend liquidiert werden müsse. Sie könne weiter existieren und – wie im vorliegenden Falle – ihren Unternehmenszweck ändern. Eine „Betriebsaufgabe“ wäre daher gar nicht zu melden gewesen. Eine nur vorübergehende Betriebsunterbrechung sei ebenfalls nicht gegeben gewesen, weil eine objektiv erkennbare Absicht, den Betrieb wieder aufzunehmen, eindeutig zu verneinen sei. Selbst wenn man zum Schluss käme, es sei noch eine gewisse Betriebssubstanz vorhanden, so sei mit Sicherheit keine ausreichende Vergleichbarkeit mehr gegeben.

Das Finanzamt erließ mit 11. Oktober 2005 datierte

- Bescheide zur Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren für 2000, 2001, 2002 und 2003, welche jeweils wie folgt begründet waren: „*Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (4) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen Bescheid zu ersehen.*“ (KSt-Akt BI 9/2000, BI 8/2001, BI 8/2002, BI 23/2003)
- Körperschaftsteuerbescheide für 2000, 2001, 2002 und 2003, in welchen die Ergebnisse der Außenprüfung umgesetzt wurden, insbesondere wurde für 2000 ein Verlustabzug iHv 50.767 öS vorgenommen und für 2001 bis 2003 kein Verlustabzug vorgenommen.

Mit Schreiben vom 10. November 2005 (Eingangsstempel 14. November und Postaufgabe 11. November 2005) wurde Berufung gegen die am 14. Oktober 2005 eingelangten Körperschaftsteuerbescheide 2000, 2001, 2002 und 2003 sowie die diesbezüglichen Wiederaufnahmbescheide und Anspruchzinsenbescheide erhoben (KSt-Akt BI 26ff/2003; die Berufung

gegen die Anspruchzinsenbescheide wurde mit BVE vom 15. November 2005 (KSt-Akt Bl 19ff/2003) abgewiesen).

Mit der Berufung wurde beantragt, die im Rahmen der Betriebsprüfung für diese Jahre seitens der Finanz gestrichenen Verlustvorträge aus Vorjahren zur Gänze anzuerkennen.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Bw einen Textileinzelhandel und einen Handel mit Lizenzen betrieben habe. Im Rahmen der Betriebsprüfung seien die Verlustvorträge verwehrt worden, weil eine Vergleichbarkeit der zum Zeitpunkt der Umgründung vorhandenen Bw mit der verlusterzeugenden alteFirmenbezeichnung verneint worden sei. Bereits im Rahmen des Betriebsprüfungsverfahrens sei dargelegt worden, dass dies nicht der Fall sei.

Wenn die Betriebsprüfung zum Schluss komme, dass zum Zeitpunkt der Umgründung das „verlusterzeugende Vermögen“ nicht mehr vorhanden gewesen sei, so sei nochmals auf das Erkenntnis des VwGH vom 25.2.2004, 99/13/0147 zu verweisen. Aus diesem Erkenntnis gehe klar hervor, dass wesentliche Betriebsgrundlage eines Textileinzelhandels das Vorhandensein des Warenlagers sei. Ein für den Verkauf erforderliches Geschäftslokal werde dezidiert nicht als wesentlich angesehen.

Bezüglich Vortragsfähigkeit von Verlusten und Vergleichbarkeit des Vermögens sei auf § 21 Z 2 UmgrStG zu verweisen:

Bei der übernehmenden Körperschaft blieben die eigenen, bis zur Einbringung erlittenen Verluste dann abzugsfähig, wenn das Vermögen

- am Einbringungsstichtag tatsächlich vorhanden sei und
- am Einbringungsstichtag umfänglich mit jenem des Verlustentstehungszeitraumes vergleichbar sei.

Im gegebenen Fall sei das Warenlager, wenn auch wertberichtet, bis zum Jahr 2002 vorhanden gewesen, dies sei auch seitens der Betriebsprüfung anerkannt worden. Darüber hinaus seien die wesentlichen Gegenstände der Geschäftseinrichtung noch vorhanden gewesen, wenn auch demontiert.

Da das wesentliche Betriebsvermögen bereits im Jahre 1994 wertberichtet worden sei, sei auch das Vermögen im Zeitpunkt der Verlustentstehung (1994) mit jenem zum Zeitpunkt der Einbringung (1999) vergleichbar, da es hier zu keiner Änderung der Wertgrößen gekommen sei. Die umfängliche Vergleichbarkeit sei daher ebenfalls gegeben gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Zur Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerverfahren für die Jahre 2000 bis 2003:

Soweit die Berufung gegen die Körperschaftsteuer(sach)bescheide gerichtet ist, ist die Erfüllung der lit b bis d des § 250 Abs 1 BAO unmittelbar zu erkennen. Soweit die Berufung gegen die Wiederaufnahmbescheide gerichtet ist, sind die lit b und c des § 250 Abs 1 BAO inhaltsleer, weil diesbezüglich die Anfechtung nur die Aufhebung der angefochtenen Bescheide bezwecken kann (*Ritz, BAO³, § 250 Tz 10*). Auch § 250 Abs 1 lit d BAO – das Erfordernis einer Begründung ieS – ist erfüllt: Einerseits wäre es unproblematisch, wenn sich die – direkt die Körperschaftsteuer(sach)bescheide betreffende – Begründung inhaltlich nicht schlüssig auf die Wiederaufnahmsbescheide bezöge (vgl aaO Tz 17). Andererseits kann die Bekämpfung der Versagung der Verlustvorträge auch als Bestreitung der Eignung des Wiederaufnahmsgrundes, dass dieser „*einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte*“, aufgefaßt werden.

Der Berufungsbegründung ist im Hinblick auf die angefochtenen Verfahrenswiederaufnahmen jedoch nicht zu folgen, weil – wie unter B ausgeführt werden wird – gemäß § 21 Z 2 iVm § 4 Z 1 lit c UmgrStG der Umfang des Textilhandels am 31. August 1999 gegenüber jenem zu den Zeitpunkten des Entstehens der Verluste am 31. Dezember 1989, am 31. Dezember 1990, am 31. Dezember 1991, am 31. Dezember 1992 und am 31. Dezember 1993 derart vermindert war, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben war.

Es ist zwar – wie unter B ausgeführt werden wird – der per 31. Dezember 1994 entstandene Verlust abzugsfähig, sodass ein Teil des für das Jahr 2000 begehrten Verlustabzuges zu gewähren ist. Es verbleibt jedoch auch aus der Versagung der Verluste der Jahre vor 1994 eine Auswirkung auf die Körperschaftsteuerveranlagung des Jahres 2000 und somit die Eignung des Wiederaufnahmsgrundes, dass dieser „*einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte*“. Ein derartige geeigneter Wiederaufnahmsgrund besteht im Übrigen hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2000 auch iZm der Tz 2 des Prüfungsberichtes.

Weiters wird hier auch untersucht, ob Tatsachen neu hervorgekommen sind, denn gemäß § 303 Abs 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen in allen Fällen zulässig, „*in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte*.

Neu hervorgekommene Tatsachen, d.h. zum Zeitpunkt der erstmaligen Veranlagung zur Körperschaftsteuer für das jeweilige Streitjahr (Erlassung des Vorbescheides) bereits existente Tatsachen, die im jeweiligen Verfahren nicht geltend gemacht worden sind,

- sind aus Tz 2 des Außenprüfungsberichtes zu ersehen: Entfallen eines Teiles der Rechts- und Beratungskosten (Notar) auf die Schenkung der Anteile an der Bw von D an F und E, was aus der Steuererklärung samt Jahresabschluss für 2000 nicht zu ersehen war und daher durch die Außenprüfung neu hervorgekommen ist;
- und stellen auch die (spätestens mit Durchführung des Einbringungsvorganges im Jahr 2000 entstandenen) Tatsachen laut Tz 3 des Außenprüfungsberichtes dar.

Hinsichtlich Tz 3 ist ausführlicher zu untersuchen, ob die Tatsachen des Nichtvorhandenseins bzw Nichtvergleichbarsein des verlusterzeugenden Vermögens (egal, ob dieses als Betrieb, Teilbetrieb oder nicht einem Betrieb zuordenbare Vermögensteile im Rahmen der rechtlichen Würdigung einzustufen ist) zum Umgründungsstichtag (31. August 1999) neu hervorgekommen sind:

Das Neuherkommen bezieht sich auf den Wissensstand aufgrund der Abgabenerklärung und ihrer Beilagen des jeweiligen Verfahrens und des jeweiligen Veranlagungsjahres (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO, § 303 E166e, früher E166a).

Einer Tatsache, die durch Schlußfolgerungen aus anderen bekannten Tatsachen hätte erkannt werden können, fehlt nicht schon deshalb die Eigenschaft als neu hervorgekommen. (*Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO, § 303 E176).

In diesem Sinne wäre aus der Aktenlage, nämlich durch Vergleich der von der Bw eingereichten Jahresabschlüsse für 1994 und 1995, zwar der Wegfall des Miet- und Pachtaufwandes sowie des Personalaufwandes zu erkennen gewesen, jedoch hindert dies nicht das Neuherkommen im Hinblick auf die Veranlagungen zur Körperschaftsteuer für die Streitjahre 2000 bis 2003.

Aus dem Absinken der Handelswarenvorräte auf 1.000 öS in der Bilanz zum 31. Dezember 1994 und auf Null in der Bilanz zum 31. Dezember 1996 hätte im Vergleich zu früheren Bilanzen der Schluß gezogen werden können, dass sich die Tätigkeit der Bw geändert hat; jedoch hindert dies nicht das Neuherkommen im Hinblick auf die Veranlagungen zur Körperschaftsteuer für die Streitjahre 2000 bis 2003.

In einem Herabsetzungsantrag zu Körperschaftsteuervorauszahlungen der Bw vom 31. Jänner 1997 wird ausgeführt: „*Der Gewinn des Jahres 1995 entstand durch Lizenzgebühren für ein neues Produkt.*“ Daraus hätte in Kombination mit anderen Tatsachen vermutet werden

können, dass die Bw ihren Geschäftsgegenstand geändert hat. Dagegen hätte jedoch gesprochen: In den noch in Papierform eingebrachten Steuererklärungen der Bw für 2000 und 2001 ist als Unternehmensgegenstand noch Warenhandelsgesellschaft angegeben sowie für 2002 keine Art des Unternehmens. In den Jahresabschlüssen der Bw für die Streitjahre 2000 bis 2002 ist angeführt, dass laut Gesellschaftsvertrag der Unternehmensgegenstand der Bw im Kernbereich den Warenhandel umfasste.

Und selbst wenn die dem Wiederaufnahmsgrund zugrundeliegende Tatsache durch Schlussfolgerungen erkannt hätte werden können, fehlt nicht schon deshalb die Eigenschaft als neu hervorgekommen.

Somit war im Sinne der o.a. Zitate aus *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz* bei der erstmaligen Veranlagung der Bw zur Körperschaftsteuer 2000 allein aus ihrer Steuererklärung samt Jahresabschluss für 2000 der für die Beurteilung der Zulässigkeit des Verlustabzuges maßgebende Sachverhalt nicht zu ersehen. Bei der erstmaligen Veranlagung der Bw zur Körperschaftsteuer 2001 war allein aus ihrer Steuererklärung samt Jahresabschluss für 2001 der für die Beurteilung der Zulässigkeit des Verlustabzuges maßgebende Sachverhalt nicht zu ersehen. Bei der erstmaligen Veranlagung der Bw zur Körperschaftsteuer 2002 war allein aus ihrer Steuererklärung samt Jahresabschluss für 2002 der für die Beurteilung der Zulässigkeit des Verlustabzuges maßgebende Sachverhalt nicht zu ersehen. Bei der erstmaligen Veranlagung der Bw zur Körperschaftsteuer 2003 war allein aus ihrer Steuererklärung samt Jahresabschluss für 2003 der für die Beurteilung der Zulässigkeit des Verlustabzuges maßgebende Sachverhalt nicht zu ersehen.

Somit kam erst durch die Außenprüfung – auch durch Schlussfolgerungen des Betriebsprüfers aus seiner zusammengefassten Betrachtung der (Veranlagungs)aktenlage über mehrere Veranlagungsjahre hinweg – die Tatsache, dass das verlusterzeugende Vermögen zum Umgründungsstichtag einen nicht mehr vergleichbaren Umfang hatte, in dem Körperschaftsteuerverfahren für jedes der Streitjahre neu hervor.

Ermessensübung gemäß § 20 BAO und Art 130 Abs 2 B-VG: Sinn der amtswegigen Wiederaufnahme ist die Erlassung rechtsrichtiger Sachbescheide. Ein Mißverhältnis zwischen Wiederaufnahmsgründen und Auswirkungen der verfügten Wiederaufnahmen ist nicht erkennbar, denn aus Tz 3 resultiert (auch nach teilweiser Stattgabe hinsichtlich KSt 2000 durch die vorliegende Entscheidung) jeweils der Großteil der Einkommenserhöhung, sodass dahingestellt bleiben kann, ob die der Tz 1 (Einkünfteanteile) zugrundeliegenden Tatsachen nach der Erlassung der Vorbescheide neu entstanden sind oder iSd § 303 Abs 4 (nur) neu hervorgekommen sind.

Daher wird der Durchsetzung der Rechtsrichtigkeit (Zweckmäßigkeit) der Vorrang gegenüber

dem Interesse der Bw an der Rechtsbeständigkeit der ursprünglichen Körperschaftsteuerbescheide für die Streitjahre (Billigkeit) eingeräumt.

Die vom Finanzamt verfügten Verfahrenswiederaufnahmen sind daher zu bestätigen und die gegen die Wiederaufnahmebescheide gerichtete Berufung ist als unbegründet abzuweisen.

B) Zur Abzugsfähigkeit der aus 1989 bis 1994 stammenden Verlustvorträge:

Sachverhalt:

Bilanzstichtag der Bw ist der 31. Dezember. Die Bw verkaufte von 1988 bis 1994 in ihrem Einzelhandelsgeschäft in Ort Textilien. Nach der Aufgabe dieses Geschäftslokales verblieben der Bw (Handels)warenvorräte und die demontierte Geschäftseinrichtung. Der (geringe) Wert der Warenvorräte ist aus ihrer Abwertung auf 1.000 öS in der Bilanz zum 31. Dezember 1994 und auf Null in der Bilanz zum 31. Dezember 1996 zu erkennen. Ab 1995 vereinnahmte die Bw Lizenzgebühren iZm dem Produkt J. Die Textil-Warenvorräte besaß die Bw bis zu deren Übergabe an die mildtätigeEinrichtung im August 2002 (vgl Bestätigung durch mildtätEinrichtung über 11 Karton neue Markenname Bekleidung und Schuhe; „neu“ ist hier als „ungebraucht“ aufzufassen, wogegen „neu“ iSv „neuer Markenname -Kollektion“ dem zumindest acht Jahre dauernden Besitz der Bw an den Textilien widerspräche). Die demontierte Geschäftseinrichtung besaß die Bw noch darüber hinaus.

Rechtliche Würdigung:

Für die Bw als übernehmende Körperschaft ist gemäß § 21 Z 2 UmgrStG für eigene Verluste § 4 Z 1 lit b und c UmgrStG anzuwenden. Dort wird bestimmt:

- „b) Verluste der übernehmenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungsstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, bleiben abzugsfähig, soweit die Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile, die die Verluste verursacht haben, am Verschmelzungsstichtag tatsächlich vorhanden sind.“*
- „c) Ist in den Fällen der lit. a und b der Umfang der Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile am Verschmelzungsstichtag gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert, daß nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist, ist der von diesen Betrieben, Teilbetrieben oder Vermögensteilen verursachte Verlust vom Abzug ausgeschlossen.“*

Für die handelsrechtlich buchführungspflichtige Bw sind alle Einkünfte gemäß § 7 Abs 3 KStG 1988 den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen. Durch diese Zurechnung (Umqualifizierung anderer Einkunftsarten) und durch die handelsrechtliche Grundlage eines

einheitlichen Rechenwerkes und Jahresabschlusses für die steuerliche Gewinnermittlung werden mehrere Einkunftsquellen einer Kapitalgesellschaft nicht zu einem steuerlichen Einheitsbetrieb zusammengefasst (*Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, Anm 31 zu § 7 KStG 1988; glA *Burgstaller* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 7 Rz 167; glA *Heinrich* in *Bauer/Quantschnigg*, KStG, § 7 Tz 76 und 180; glA *Mayr/Herzog/Blasina/Schwarzinger*, SWK-Spezial KSt 2008, 63; glA KStR Rz 333 Bsp 1; aA KStR Rz 348 und implizit Rz 344; aA UFS 01.12.2005, RV/4426-W/02). Die Restbestände des Textileinzelhandels sind daher nicht auf ihre Eigenschaft als Teilbetrieb eines einheitlichen Betriebes der Bw, welcher die Lizenzgewährung und die mitunternehmerische Beteiligung und die Restbestände des Textileinzelhandels umfassen würde, zu untersuchen. Vielmehr stellt die Lizenzgewährung einen Betrieb dar und es stellt die mitunternehmerische Beteiligung an der H GmbH & Co KG einen Betrieb dar. Auch der Textileinzelhandel stellte zumindest bis 1994 (unstrittig) einen Betrieb dar. Weiters stellte nach Weggabe des Handelswarenbestandes im August 2002 die dann noch verbliebene Geschäftseinrichtung, die keine wesentliche Betriebsgrundlage eines Textileinzelhandels war, „*nicht einem Betrieb zurechenbare[n] Vermögensteile*“ iSd der lit b und der lit c des § 4 Z 1 UmgrStG dar; mit anderen Worten: der Textileinzelhandelsbetrieb endete spätestens im August 2002.

Zu klären ist also,

- wann – zwischen 1994 und 2002 – der Textileinzelhandelsbetrieb endete (und zugleich seine Reste zu „*nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile[n]*“ wurden)
- sowie – und dies ist aufgrund der alle Arten verlustverursachender Vermögen (Betriebe und Teilbetriebe und nicht einem Betrieb zurechenbare Vermögensteile) betreffenden lit c des § 4 Z 1 UmgrStG wohl entscheidend –, ob der Umfang des Betriebes oder der Vermögensteile am 31. August 1999 gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert war, daß nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben war.

Bei der Beendigung von Betrieben natürlicher Personen wird zwischen [1.] Betriebsveräußerung (Veräußerung der wesentlichen Grundlagen des Betriebes an einen Erwerber bzw eine Personengemeinschaft), [2.] Betriebsaufgabe (Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen an mehrere Erwerber oder Überführung ins Privatvermögen im Rahmen eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorganges) und [3.] Liquidation (=zeitlich ausgedehnte, allmähliche Betriebsbeendigung) unterschieden (vgl *Doralt*, EStG¹⁰, § 24 Tz 12, 122/1, 143). Diese drei Begriffe aus dem Einkommensteuerrecht und ihre Abgrenzung voneinander erscheinen körperschaftsteuerlich als wenig hilfreich; hier wird vielmehr der Überbegriff der (Betriebs-)Beendigung verwendet.

Für den vorliegenden körperschaftsteuerlichen Fall ist der Abschluss der Beendigung des

Textileinzelhandelsbetriebes entscheidend.

Der Anfang der Beendigung des Textileinzelhandelsbetriebes lag im Jahr 1994, als das Ladengeschäft aufgegeben wurde.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde stellten auch die Restbestände des Textileinzelhandels bis zur Weggabe des Handelswarenbestandes im August 2002 noch einen Betrieb dar: Denn es war neben der Geschäftseinrichtung, die keine wesentliche Betriebsgrundlage darstellte, auch ein – wenngleich entwertetes (entmodetes) – Warenlager vorhanden. Mit dem Warenlager (vgl *Doralt*, EStG¹⁰, § 24 Tz 36) war bis August 2002 eine der wesentlichen Betriebsgrundlagen für einen Textileinzelhandel, den auch ein Abverkauf der entmodeten Textilien darstellen würde, vorhanden. Somit zog sich die Beendigung des Textileinzelhandelsbetriebes von 1994 bis August 2002, als sein endgültiges Betriebsende eintrat, hin. Bis dahin ruhte der Betrieb bloß. (Vgl zum betrieblichen Verkauf der wesentlichen Betriebsgrundlagen eines ruhenden Gasthausbetriebes: UFS 10.4.2003, RV/1266-W/02; mit Erkenntnis des VwGH vom 19.12.2006, 2006/15/0353 bestätigt). Als (kleines) Indiz gegen eine Betriebsbeendigung 1994 ist im vorliegenden Fall auch das Beibehalten der Gewerbeberechtigung anzusehen, sodass die hier vertretene Auffassung für den zu entscheidenden Fall, der hinsichtlich des Zeitpunktes der Betriebsbeendigung einen Grenzfall darstellt, eine zusätzliche Stütze erhält.

Nahezu irrelevant ist nach Ansicht der Berufungsbehörde, dass die Bw keine Aufgabe des Textileinzelhandelsbetriebes gemeldet hat. Einerseits, weil die tatsächlichen Verhältnisse entscheidend sind (vgl zuvor), und andererseits hat das Unterlassen der Meldung der Aufgabe des Textileinzelhandels aus folgenden Gründen nur eine minimale Indizwirkung: Wer einen gewerblichen Betrieb aufgibt, hat dies gemäß § 120 Abs 2 BAO dem für die Erhebung der Abgaben vom Umsatz zuständigen Finanzamt zu melden; jedoch ist umstritten, ob sämtliche Betätigungen einer GmbH stets einen einzigen Gewerbebetrieb darstellen oder ob eine Mehrheit von Betrieben vorliegen kann (vgl oben; insb *Heinrich* in *Bauer/Quantschnigg*, KStG, § 7 Tz 180). Ob das Aufgeben des Textileinzelhandels eine Betriebsaufgabe darstellte oder nicht, ist demnach umstritten und das daraus resultierende Vorliegen bzw Nichtvorliegen einer Meldungspflicht gemäß § 120 Abs 2 BAO war unklar.

Die streitgegenständlichen Verlustvorträge entstanden in den Jahren 1989 bis 1994; wogegen die Abzugsfähigkeit der aus den Jahren 1998 und 1999 stammenden Verlustvorträge unstrittig ist, weil diese nicht von dem in diesen Jahren ruhenden Textileinzelhandelsbetrieb verursacht worden sind.

Der Textileinzelhandelsbetrieb war am 31. August 1999 (Umgründungs-Stichtag) nach der hier vertretenen Auffassung noch vorhanden. § 4 Z 1 lit b UmgrStG ist daher erfüllt.

§ 4 Z 1 lit c UmgrStG stellt auf den „*Zeitpunkt des Entstehens der Verluste*“ ab. Dies ist bemerkenswert, weil ansonsten eher vom Entstehen eines Verlustes in einem Zeitraum ausgegangen wird. Der diesbezüglich eindeutige Gesetzeswortlaut ist jedoch zu beachten und es ist daher hier ein Jahresverlust als zum Bilanzstichtag entstanden anzusehen.

Unproblematisch ist hingegen das Wort „*Zeitpunkt*“ in der Einzahl, obwohl die Verluste mehrerer Jahre zu verschiedenen Bilanzstichtagen entstanden sein müssen. Denn aus Redaktionsversehen oder Unschärfen in der Formulierung bzw um Gesetze nicht noch komplizierter formulieren zu müssen, bedeutet die in Gesetzestexten verwendete ‘Einzahl’ oder die verwendete ‘Mehrzahl’ gegebenenfalls ‘Einzahl und Mehrzahl’; vgl zB

- § 7 Abs 1 EStG 1988: „*Bei Wirtschaftsgütern*“ – im Gegensatz zu § 7 Abs 2 EStG 1988: „*das Wirtschaftsgut*“;
- § 20 Abs 1 Z 1 lit d EStG 1988: „*ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer*“ – die Beschränkung der Abzugsfähigkeit wird wohl auch beim Vorliegen mehrerer Arbeitszimmer im Wohnungsverband gelten;
- § 108e EStG 1988: prämienbegünstigte Wirtschaftsgüter – zu einem Investitionszuwachs konnte gegebenenfalls auch ein einziges, ausreichend teures Wirtschaftsgut führen.

Der am 31. Dezember 1989, 31. Dezember 1990, 31. Dezember 1991, 31. Dezember 1992 und 31. Dezember 1993 den tatsächlichen Verkauf von Handelswaren in einem Geschäftslokal umfassende Textilhandelsbetrieb der Bw ist durch das im Jahr 1994 eingetretene Ruhen des Betriebes in seinem Umfang vermindert worden, indem er nur mehr aus einem entmodeten Warenlager und einer demontierten Geschäftseinrichtung bestand. Dieser auch am 31. August 1999 noch bestehende Umfang war gegenüber dem Umfang zu den vorgenannten Verlustentstehungsstichtagen (Bilanzstichtagen 1989 bis 1993) derart herabgesunken, daß nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse keine Vergleichbarkeit mehr gegeben war.

Die am 31. Dezember 1989, 31. Dezember 1990, 31. Dezember 1991, 31. Dezember 1992 und 31. Dezember 1993 entstandenen Verluste sind daher nach der zum Stichtag 31. August 1999 vorgenommenen Umgründungsmaßnahme gemäß § 21 Z 2 iVm § 4 Z 1 lit c UmgrStG vom Verlustabzug ausgeschlossen.

Der Umfang des Betriebes ist vom 31. Dezember 1994 bis zum 31. August 1999 nicht nennenswert verringert worden, denn der Betrieb ruhte zu diesen beiden Zeitpunkten und das Warenlager wurde per 31. Dezember 1996 zwar vollends von 1.000 öS auf Null abgeschrieben, war aber körperlich noch im Besitz der Bw. Der am 31. Dezember 1994

entstandene Verlust ist daher gemäß § 21 Z 2 iVm § 4 Z 1 lit b und c UmgrStG zum Verlustabzug zugelassen.

Der Vollständigkeit halber ist anzumerken, dass das Ergebnis der Beurteilung gemäß § 4 Z 1 lit c UmgrStG unabhängig davon ist, ob – wie hier – mehrere gleichzeitig innerhalb derselben GmbH vorliegende Betriebe als steuerrechtlich möglich (und im vorliegenden Fall als tatsächlich vorliegend) angesehen werden (iSv *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, Anm 31 zu § 7 KStG 1988; *Burgstaller* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 7 Rz 167, *Heinrich* in *Bauer/Quantschnigg*, KStG, § 7 Tz 76 und 180; *Mayr/Herzog/Blasina/Schwarzinger*, SWK-Spezial KSt 2008, 63; KStR Rz 333 Bsp 1), oder ob alle (ertragsteuerlich relevanten) Betätigungen einer GmbH zwingend als einziger (einheitlicher) steuerrechtlicher Betrieb angesehen werden (iSv UFS 01.12.2005, RV/4426-W/02; KStR Rz 348 und implizit Rz 344).

Auch bei der zweitgenannten Sichtweise (Einheitsbetrieb) wäre die Beurteilung gemäß § 4 Z 1 lit c UmgrStG dahingehend vorzunehmen, dass der Umfang des Teilbetriebes ‚Textileinzelhandel‘ zum jeweiligen Schluss der Jahre 1989 bis 1993 dem Umfang des Teilbetriebes ‚Textileinzelhandel‘ am 31. August 1999 gegenüberzustellen wäre und nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse wäre eine Vergleichbarkeit ebenso nicht mehr gegeben, wie eine solche Vergleichbarkeit zwischen dem Umfang des Betriebes ‚Textileinzelhandel‘ zum jeweiligen Schluss der Jahre 1989 bis 1993 und dem Umfang des Betriebes ‚Textileinzelhandel‘ am 31. August 1999 nicht mehr gegeben ist.

Zu den streitgegenständlichen Beträgen:

Laut ursprünglichen Veranlagungen vor der Außenprüfung (BP) bzw laut angefochtenen Bescheiden nach BP betrugten die vortragsfähigen und abzugsfähigen Verluste:

aus Jahr	vor BP			nach BP
	Verlustvortrag 89/90	Verlustvortrag 91ff	Quersummen	Verlustvortrag
1989 (1/5)	ATS 143.913,00		ATS 143.913,00	
1990 (1/5)	ATS 350.805,00		ATS 350.805,00	
1991		ATS 918.390,00	ATS 918.390,00	
1992		ATS 846.466,00	ATS 846.466,00	
1993		ATS 913.159,00	ATS 913.159,00	
1994		ATS 371.815,00	ATS 371.815,00	
1995				
1996				
1997				
1998		ATS 6.309,00	ATS 6.309,00	ATS 6.309,00
1999		ATS 44.458,00	ATS 44.458,00	ATS 44.458,00
Summe für 2000	ATS 494.718,00	ATS 3.100.597,00	ATS 3.595.315,00	ATS 50.767,00
Verbrauch 2000	-ATS 494.718,00	-ATS 382.752,00	-ATS 877.470,00	-ATS 50.767,00
nach 2000	ATS 0,00	ATS 2.717.845,00	ATS 2.717.845,00	ATS 0,00
1989 (1/5)	ATS 143.913,00		ATS 143.913,00	

1990 (1/5)	ATS 350.805,00		
verbleib.f.2001	ATS 494.718,00	ATS 2.717.845,00	ATS 3.212.563,00
Verbrauch 2001	-ATS 326.423,00		-ATS 326.423,00
nach 2001	ATS 0,00	ATS 2.717.845,00	ATS 2.717.845,00
1989 (1/5)	ATS 143.913,00		ATS 143.913,00
1990 (1/5)	ATS 350.805,00		ATS 350.805,00
verbleib.f.2002	ATS 494.718,00	ATS 2.717.845,00	ATS 3.212.563,00
in Euro	35.952,56 €	197.513,50 €	233.466,06 €
Verbrauch 2002	-35.952,56 €	-46.092,84 €	-82.045,40 €
verbleib.f.2003	0,00 €	151.420,66 €	151.420,66 €

Gegenüber den Feststellungen des Betriebsprüfers sind durch die vorliegende Berufungentscheidung zusätzlich 371.815,00 öS Verlustvortrag aus 1994 zum Verlustabzug zugelassen, was sich nur für das Jahr 2000 auswirkt:

aus Jahr	Verlustvortrag
1994	371.815,00 öS
1998	6.309,00 öS
1999	44.458,00 öS
Summe für 2000	422.582,00 öS
Verbrauch 2000	-422.582,00 öS
für Jahre nach 2000	0,00 öS

Hinsichtlich des Körperschaftsteuerbescheides 2000 erfolgt daher durch den Ansatz des höheren Verlustabzuges (422.582 öS bzw den entsprechenden Euro-Betrag) eine teilweise Stattgabe der Berufung (siehe auch beigefügtes Berechnungsblatt). Für die Streitjahre 2001 bis 2003 verbleibt hingegen – wie schon erstinstanzlich – kein Verlustabzug und die Berufung gegen diese Körperschaftsteuerbescheide wird als unbegründet abgewiesen.

Ergeht auch an Finanzamt X zu St.Nr. Y

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 15. Dezember 2009