



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofräatin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Mag. Wolfgang Tiwald, Mag. Robert Steier und Oswald Heimhiller im Beisein der Schriftführerin Andrea Moravec über die Berufungen des RLQ, vertreten durch Banatia Wirtschaftstreuhand GmbH, 1020 Wien, Praterstraße 45/6, vom 30. Oktober 2004 bzw 20. Juli 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 21/22, vertreten durch Mag. Albin Mann, vom 27. August 2004 bzw 23. Juni 2006 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2004 nach der am 20. Februar 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Ermittlung der Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt (in €) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002 bis 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) – Herr RL – erwarb mit 3. Juni 1997 24 % der Anteile an der CPG und war gleichzeitig Geschäftsführer im Angestelltenverhältnis. Mit Juli 1999 erwarb der Bw die restlichen 76 % der Geschäftsanteile.

Als nunmehriger Alleingesellschafter wandelte der Bw die GmbH rückwirkend zum 1. Jänner 1999 in ein Einzelunternehmen um.

Im Rahmen einer die Jahre 1999 bis 2001 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung gemäß den §§ 147 ff BAO wurde unter anderem festgestellt, dass laut Veranlagung Verlustvorträge aus den Jahren 1991 bis 1998 in Höhe von 1.345.885 S geltend gemacht wurden, die aus der umgewandelten GmbH stammen, wovon 913.326 S Verluste betreffen, die in den Jahren 1991 bis 1996 entstanden sind.

Da gemäß § 10 Z 1 lit c UmgrStG der Verlustvortrag einzuschränken sei, wenn die Anteile erst nach Entstehen des Verlustes erworben worden seien (Verlustkaufsverbot), sei der Verlustvortrag um jene Verluste zu kürzen, die in den Jahren 1991 bis 1996 entstanden seien.

Die Betriebsprüfung (Bp) kürzte die geltend gemachten Verlustvorträge insoweit, als die Verluste, die in jenem Zeitraum entstanden sind, in dem der Bw noch keine Geschäftsanteile an der GmbH inne hatte zur Gänze nicht anerkannt wurden während die Verluste, die im Zeitraum entstanden sind, in dem der Bw eine 24 %ige Beteiligung an der GmbH besaß, nur im Ausmaß von 24 % in Abzug gebracht wurden.

Die Bp berechnete den Verlustabzug wie folgt:

Verlustabzüge aus den Jahren 1991 bis 1998 lt Erklärung	1.345.885,00 S
- Verluste aus den Jahren 1991 bis 1996 (keine Beteiligung)	-913.326,00 S
Verlustabzüge aus den Jahren 1997 und 1998 (24 % Beteiligung)	432.559,00 S
davon 24 % aufgrund der Beteiligung = verbleibender Verlustabzug	103.814,16 S
+ Verlustabzug aus dem Jahr 1999 (Bilanzverlust lt Bp Tz 17)	+117.342,73 S
Verlustabzug lt Bp insgesamt	221.156,89 S

Das Finanzamt schloss sich dieser Rechtsansicht an und brachte im Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 den Verlustabzug iHv 221.157 S in Ansatz.

In der daraufhin erhobenen Berufung (30. Oktober 2004) bezeichnete der Bw § 10 Umgründungssteuergesetz in mehrfacher Hinsicht als verfassungswidrig, weil er

1. das Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz gem Art 7 B-VG,

2. das Recht auf Unverletzlichkeit des Eigentums gem Art 5 StGG und

3. das Gebot der Bestimmtheit von Gesetzen gem Art 18 B-VG verletze und

beantrage aus Gründen der Verwaltungsökonomie die Erlassung eines Feststellungsbescheides gem § 92 Abs 1 lit b BAO über den amtlichen Stand der Höhe der Verlustvorträge mit Stichtag 31.12.1999.

ad 1: Zur Verletzung des Gleichheitsgebotes führte der Bw aus, dass unter § 7 Abs 3 des Körperschaftsteuergesetzes fallende Hauptgesellschafter Verluste vor der Umwandlung einkaufen (in Form von Beteiligungserwerbe an einer Körperschaft mit Verlustvorträgen) und danach auf diesen verschmelzend umwandeln könnten, ohne dass die steuerlichen Verlustvorträge vor dem Anteilskauf verloren gingen (§ 10 Abs 1 lit c dritter Teilstrich UmgrStG); ebensowenig gingen bei einem Erwerb von Todes wegen die Verlustvorträge unter (§ 10 Abs 1 lit c zweiter Teilstrich UmgrStG). Demgegenüber stünde natürlichen Personen, Personengesellschaften oder anderen, nicht unter § 7 Abs 3 des Körperschaftsteuergesetzes, fallenden Hauptgesellschaftern der Verlustvortrag nicht zu. Auch bei Schenkungen unter Lebenden gingen die Verlustvorträge durch die nachfolgende Umwandlung verloren. Diese Differenzierung zwischen einzelnen Übertragungsarten bei Einzelrechtsnachfolge sowie zwischen Einzelunternehmen und § 7 Abs 3 Körperschaften sei sachlich nicht gerechtfertigt, weshalb die gegenständliche Bestimmung verfassungswidrig sei.

Ad 2: Der Bw führte weiters aus, dass steuerliche Verlustvorträge einen Geldanspruch in Form einer zukünftigen Steuergutschrift und damit verbunden ein vermögenswertes Privatrecht darstellten. Die angefochtenen Bescheide griffen in das Eigentumsrecht ein, womit gegen das im Verfassungsrang stehende Recht auf Unverletzlichkeit des Eigentums verstoßen werde.

Ad 3: Schließlich führte der Bw aus, dass die Verweise in § 10 UmgrStG auf § 8 Abs 4 Z 2 KStG und in § 10 Z 1 UmgrStG auf § 4 Z 1 lit a, c und d UmgrStG das verfassungsrechtlich geschützte Bestimmtheitsgebot verletzten und dass die gesetzlichen Bestimmungen des § 8 Abs 4 Z 2 KStG sowie der § 4 Z 1 lit a, c und d UmgrStG umbestimmt seien und daher das erforderliche verfassungsrechtlich geschützte Bestimmtheitsgebot von Gesetzen verletzten. Darüber hinaus sei es sachlich nicht gerechtfertigt, dass die abgabenrechtliche Gesamtrechtsnachfolge ausgerechnet beim Verlustabzug – als einzige Ausnahme von diesem Grundsatz – bei einer Umwandlung von Körperschaften nicht gelten solle.

Der Antrag auf Erlassung eines Feststellungsbescheides gem § 92 Abs 1 lit b BAO über den amtlichen Stand der Höhe der Verlustvorträge mit Stichtag 31.12.1999 wurde mit Bescheid vom 3. Juni 2005 mit der Begründung abgewiesen, dass die Frage der Höhe der vortragsfähigen Verluste im Berufungsverfahren gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für

das Jahr 2001 geklärt werde. Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 wurde vom Finanzamt – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002, 2003 und 2004 wurden mit Datum 23. Juni 2006 erlassen, wogegen der Bw Berufung (20. Juli 2006) erhob und einen Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat stellte.

Der Bw verwies in seiner Berufung – neben seinen Ausführungen, wonach § 10 UmgrStG in mehrfacher Hinsicht verfassungswidrig sei – auch auf die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Dezember 2005, 2002/15/0073 (richtig: 2002/15/0079), in der der VwGH feststellte, dass Verluste im Strukturänderungsjahr erhalten blieben. Der Bw vertritt die Meinung, dass das Verlustabzugsverbot des § 10 UmgrStG mit dem Mantelkauf gemäß § 8 Abs 4 Z 2 KStG vergleichbar sei. Die Berufung wurde vom Finanzamt - ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

In der am 20. Februar 2008 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von Herrn Mag. EW – dem Spezialbevollmächtigten des Bw - ergänzend ausgeführt, dass man auch im Sinne einer verfassungskonformen Interpretation zu dem Ergebnis gelangen könne, die gesamten Verluste anzuerkennen. Dabei sei darauf hinzuweisen, dass gemäß § 10 UmgrStG auch die Sanierung des Unternehmens zur gesamten Berücksichtigung der Verluste führen könne. Der Bw habe ein Unternehmen übernommen und saniert und dabei vier Arbeitsplätze erhalten. Das Ziel der Sanierung des Unternehmens und der Erhaltung der Arbeitsplätze sei erreicht worden und daher sei der Verlust unter Hinweis auf § 8 Abs 4 Z 2 KStG zu gewähren.

Der Vertreter des Finanzamtes verwies auf die Feststellungen des Finanzamtes und erklärte die Intention des Gesetzgebers, wonach eingekaufte Verluste nicht verwertet werden dürften, sei vom Finanzamt eingehalten worden.

Die Vorsitzende teilte den Parteien ihre dahingehende Ansicht mit, dass der vom Finanzamt gewährte Verlustabzug betreffend den Verlust des Jahres 1999 nicht in Abzug gebracht werden könne, da in diesem Jahr insgesamt kein Verlust entstanden sei und der Verlustabzug aus dem Jahr 1997 insofern nicht verwertet werden könne, als der Anteil erst im Jahr 1997 erworben worden sei.

Der Vertreter des Finanzamtes wies darauf hin, dass im Jahr 2000 ein Verlust iHv 247.900 S entstanden sei, dessen Berücksichtigung aber insofern fraglich sei, als in diesem Jahr die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988 vorgenommen worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- Der Bw erwarb mit 3. Juni 1997 24 % der Anteile an der CPG.
- Mit Juli 1999 erwarb der Bw die restlichen 76 % der Geschäftsanteile.
- Der Bw wandelte die GmbH rückwirkend zum 1. Jänner 1999 in ein Einzelunternehmen um.
- Laut Veranlagung wurden Verlustvorträge der umgewandelten GmbH aus den Jahren 1991 bis 1998 iHv 1.345.885 S geltend gemacht, wovon 1.205.716 S Verluste betreffen, die in den Jahren 1991 bis 1997 entstanden sind.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Firmenbuchauszug, dem vom Bw vorgelegten Notariatsakt vom 06.05.1999 sowie den Körperschaftsteuerbescheiden 1991 bis 1998 und ist unstrittig. Er ist in folgender Weise zu würdigen:

§ 10 Z 1 lit b und c Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) regeln die auf die Rechtsnachfolger übergehenden Verluste. Diese Bestimmungen, in der anzuwendenden Fassung, BGBI Nr 797/1996, lauten wie folgt:

§ 10. § 8 Abs 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 ist nach Maßgabe folgender Bestimmungen anzuwenden:

1. a) . . .
- b) Übergehende Verluste sind den Rechtsnachfolgern als Verluste gemäß § 18 Abs 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder § 8 Abs 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 in jenem Ausmaß zuzurechnen, das sich aus der Höhe der Beteiligung an der umgewandelten Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch ergibt. Dabei sind die Anteile abfindungsberechtigter Anteilsinhaber den Rechtsnachfolgern quotenmäßig zuzurechnen.
- c) Das Ausmaß der nach lit b maßgebenden Beteiligungen verringert sich um jene Anteile, die im Wege der Einzelrechtsnachfolge, ausgenommen
 - die Kapitalerhöhung innerhalb des gesetzlichen Bezugsrechtes,
 - Erwerbe von Todeswegen und
 - Erwerbe eines unter § 7 Abs 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Hauptgesellschafters vor der verschmelzenden Umwandlung,

erworben worden sind, sofern die Verluste nicht erst in Wirtschaftsjahren entstanden sind, die nach dem Anteilserwerb begonnen haben.

Nach § 10 Z 1 lit b leg cit gehen die steuerlichen Verluste in dem im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch bestehenden Verhältnis der Anteile an der umgewandelten Körperschaft auf den Rechtsnachfolger über. Von diesem anteilmäßigen Übergang statuiert die lit c der zitierten Bestimmung eine Ausnahme. Sind die Anteile im Wege der Einzelrechtsnachfolge erworben worden, sollen darauf entfallende Verluste – von bestimmten Gegenausnahmen abgesehen – nur insoweit abzugsfähig sein, als sie in Wirtschaftsjahren entstanden sind, die nach dem Anteilserwerb begonnen haben.

Durch diese Einschränkung des Übergangs steuerlicher Verlustvorträge wird erreicht, dass bei Einzelrechtsnachfolge grundsätzlich nur jene Verluste und Fehlbeträge übergehen, die während des Zeitraums entstanden sind, in dem der übernehmende Gesellschafter bereits an der verlustbringenden Kapitalgesellschaft beteiligt war (Zöchling in Wundsam/Zöchling/-Huber/Khun, UmgrStG⁴ (2007) § 10, Rz 7).

Da im gegenständlichen Berufungsfall keiner der im Gesetz vorgesehenen Fälle einer Gegenausnahme vorliegt, greift die Regelung des § 10 Z 1 lit c leg cit: in Bezug auf die durch Einzelrechtsnachfolge im Laufe des Jahres 1997 erworbene Beteiligung im Ausmaß von 24 % können daher nach dem klaren Wortlaut des § 10 Z 1 lit c leg cit sowohl die in den Wirtschaftsjahren 1991 bis 1996 entstandenen Verluste als auch der im Jahr 1997 von der CPG erwirtschaftete Verlust iHv 292.390 S (im Ausmaß dieses Beteiligungserwerbes) nicht auf den Einzelrechtsnachfolger übergehen (vgl VwGH v 31.03.2005, 2000/15/0002). Vom Bw kann daher lediglich ein Verlustabzug im Ausmaß von 24 % des im Jahr 1998 von der umgewandelten Körperschaft erzielten Verlustes in Anspruch genommen werden.

Bei der Berechnung des insgesamt zu berücksichtigenden Verlustabzuges ist darüber hinaus zu beachten, dass der Bw im Jahr 1999 neben den von der Bp lt Tz 17 des Bp-Berichts in Höhe von -117.342,73 S in Ansatz gebrachten Einkünfte aus Gewerbebetrieb auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iHv +121.716 S erwirtschaftet hat; nach Vornahme des vertikalen Verlustausgleichs gemäß § 2 Abs 2 EStG ergibt sich im Jahr 1999 ein Einkommen iHv +4.374 S. Da der Verlust aus Gewerbebetrieb somit mit positiven Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ausgeglichen wurde, ist bei der Berechnung des Verlustabzuges kein aus dem Jahr 1999 stammender Verlust zu berücksichtigen.

Der Verlustabzug laut Berufungsentscheidung berechnet sich somit wie folgt:

Verlustabzüge aus den Jahren 1991 bis 1998 lt Erklärung	1.345.885,00 S
---	----------------

- Verluste aus den Jahren 1991 bis 1996 (keine Beteiligung)	-913.326,00 S
Verlustabzüge aus den Jahren 1997 und 1998 (24 % Beteiligung)	432.559,00 S
- Verlustabzug aus dem Jahr 1997	292.390,00 S
Verlustabzug aus dem Jahr 1998	140.169,00 S
davon 24 % aufgrund der Beteiligung (lt Bp)	33.641,00 S
+/- Verlustabzug 1999 (lt Bp Tz 17) iHv -117.342,73 S bleibt außer Ansatz	0,00 S
verbleibender Verlustabzug lt BE	33.641,00 S

Zum Hinweis des Finanzamtsvertreters, wonach im Jahr 2000 ein Verlust iHv -247.900 S entstanden sei, dessen Berücksichtigung aber insofern fraglich sei, als in diesem Jahr die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988 vorgenommen worden sei, ist auszuführen, dass der Verlust des Jahres 2000 iHv -247.900 S weder in den Folgejahren als Verlustabzug in Abzug gebracht wurde, noch dessen Berücksichtigung vom Bw beantragt wurde.

Da in diesem Jahr die Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988 erfolgte, wäre ein Verlustabzug nach § 18 Abs 7 EStG 1988 in der für 2001 geltenden Fassung nur dann vorzunehmen, wenn es sich bei dem erzielten Verlust um einen Anlaufverlust gehandelt hätte.

Anlaufverluste sind Verluste, die in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung eines Betriebes entstehen. Da der in Rede stehende Verlust des Jahres 2000 nicht in Folge der Eröffnung eines Betriebes, sondern in einem im Wege einer Gesamtrechtsnachfolge erworbenen und fortgeführten Unternehmen entstanden ist, handelt es sich im gegenständlichen Fall um keinen Anlaufverlust iSd § 18 Abs 7 EStG 1988 (in der für 2001 geltenden Fassung) und stellt der Verlust des Jahres 2000 iHv -247.900 S keine Sonderausgaben iSd § 18 Abs 6 leg cit dar.

Zu den Ausführungen des Bw, wonach der VwGH in seinem Erkenntnis vom 22. Dezember 2005, 2002/15/0079 festgestellt habe, dass im Fall eines Mantelkaufes Verluste, die im Strukturänderungsjahr entstanden seien, im Gegensatz zu den Verlusten der Vorjahre, erhalten blieben, ist festzuhalten, dass im gegenständlichen Berufungsfall niemals davon ausgegangen wurde, dass der Bw einen Mantelkauf iSd § 8 Abs 4 Z 2 KStG 1988 getätigt habe. Auch mit dem Vorbringen in der mündlichen Berufungsverhandlung, dass der Bw ein Unternehmen übernommen und saniert habe und daher der Verlust unter Hinweis auf § 8 Abs 4 Z 2 KStG 1988 zu gewähren sei, übersieht der steuerliche Vertreter des Bw, dass im gegenständlichen Fall nicht zu beurteilen ist, ob ein dem Verlustabzug nach § 8 Abs 4 Z 2 KStG hinderlicher Mantelkauf durch den Bw vorliegt, sondern ob und in welchem Ausmaß der nach § 8 Abs 4 Z 2 KStG übergehende Verlust nach § 10 Z 1 lit b und c UmgrStG dem Rechtsnachfolger zuzurechnen ist.

Im Hinblick auf die genannten Bestimmungen konnten vom Bw als Rechtsnachfolger der CPG jedenfalls nur 24 % des im Jahr 1998 entstandenen Verlustes als Verlustabzug beansprucht werden.

Soweit jedoch mit den vom Bw vorgebrachten Argumenten eine Verfassungswidrigkeit der Bestimmungen des § 10 Z 1 lit b und c UmgrStG aufgezeigt werden soll, wird darauf verwiesen, dass die Beobachtung einer eventuellen Verfassungswidrigkeit nicht in die Zuständigkeit des Unabhängigen Finanzsenates fällt. Ergänzend wird aber bemerkt, dass der Verfassungsgerichtshof – wie dem Beschluss vom 28. September 1999, B 730/98, bzw B 1429/97, entnommen werden kann – bislang keine Verfassungswidrigkeit der genannten gesetzlichen Bestimmungen festgestellt hat.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 30. Mai 2008