



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, 123 Ort1, Straße1, vertreten durch steuerlicherVertreter, Steuerberaterin, 124 Ort2, Straße2, vom 14. September 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes AB, vertreten durch Amtsvertreter, vom 10. August 2007 betreffend Körperschaftsteuer für Jahre 2005 und 2006 im Beisein der Schriftführerin FOI AD nach der am 4. Mai 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die die Produktion und den Vertrieb von Osystemen betreibt. Mit 1.1.1992 erwarb die Bw. sämtliche Geschäftsanteile der Firma Ch-Le Technik GmbH (in der Folge kurz: CLT) zum Preis von S 1,-- zuzüglich S 2,5 Mio. Kapitalausstattung. Im Juli 1992 wurde über das Vermögen der CLT der Konkurs eröffnet, der mit Gerichtsbeschluss im März 1993 in einen Zwangsausgleich mündete. Zum 31. März 1994 wurde die CLT auf die Bw. verschmolzen.

Im Jahr 1998 fand bei der Bw. eine Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1994 bis 1996 statt. In dem darüber erstellten Betriebsprüfungsbericht führte der Prüfer u.a. aus, dass die Verluste der CLT aus 1991 in Höhe von S 14,412.469,--, aus 1992 in Höhe von S 1,389.431,-- und aus 1993 in Höhe von S 863.119,-- bei der Bw. nicht abgezogen werden könnten. Ein

Messgrößenvergleich zwischen dem Jahr der Entstehung dieser Verluste und dem Verschmelzungstichtag ergebe folgendes Bild:

	1991	1994
Umsatz	S 18,213.000,--	S 1,091.000,--
Anlagevermögen	S 3,390.000,--	S 82.000,--
Dienstnehmer	22	0

Gemäß [§ 4 Z 1 Umgründungssteuergesetz](#) seien Verlustvorträge der übertragenden Körperschaft bei der übernehmenden Körperschaft nur abzugsfähig, wenn sie dem übertragenen Vermögen zugerechnet werden könnten. Voraussetzung sei weiters, dass das übertragene Vermögen am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden sei. Wenn der Umfang der Betriebe, Teilbetriebe oder Vermögensteile gegenüber jenem Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert sei, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben sei, dann sei der von diesen Betrieben verursachte Verluste vom Abzug ausgeschlossen. Nach Abschluss des Ausgleichsverfahrens zum 31.3.1993 könne eigentlich nicht mehr von einem Betrieb gesprochen werden, da weder Dienstnehmer vorhanden seien und im folgenden Wirtschaftsjahr nur Lagerabverkäufe an die Firma Bw abgewickelt worden seien. Unter Bezugnahme auf die obigen Messgrößen wie Umsatz, Anlagevermögen und Dienstnehmer sei eine Vergleichbarkeit des Unternehmens am Verschmelzungstichtag mit dem Zeitraum des Entstehens der Verluste (hauptsächlich 1991) nicht mehr gegeben. Der Standort der CLT in Ort3 sei bereits mit dem Ausgleich im März 1993 aufgegeben worden. Es sei nur Anlagevermögen im geringen Umfang übertragen worden (Gabelstapler). Änderungen zum Zwecke der Verbesserung oder Rationalisierung seien durch die Verschmelzung nicht erfolgt. Arbeitsplätze seien nicht gesichert worden. Änderungen in der Betriebsstruktur seien anlässlich des Insolvenzverfahrens erfolgt.

In ihren Körperschaftssteuererklärungen für die Jahre 2005 und 2006 begehrt die Bw. die Berücksichtigung von Verlustvorträgen in Höhe von € 1,197.520,05 bzw. € 955.048,78. Das Finanzamt anerkannte lediglich einen Verlustvortrag für das Jahr 2005 in Höhe von € 228.897,16. Für das Kalenderjahr 2006 wurde kein vortragsfähiger Verlust anerkannt. Zur Begründung wurde im Wesentlichen auf die im Jahr 1998 durchgeführte Betriebsprüfung über die Zeiträume 1994 bis 1996 verwiesen.

Dagegen erhob die Bw. Berufung und beehrte die Verlustvorträge in voller Höhe zu berücksichtigen. Begründend wurde ausgeführt, dass das Geschäftsfeld der CLT die Konstruktion, Produktion und der Vertrieb von Oanlagen gewesen sei. Die von der CLT vor der

Übernahme der Stammanteile erwirkten Verluste seien in erster Linie auf ein nicht ausreichendes Auftragsvolumen aufgrund der nicht vorhandenen Vertriebsorganisation der CLT zurückzuführen gewesen. Die erste Aufgabenstellung für die Bw. sei darin gelegen gewesen, die weltweit für die Bw. tätigen Tochter-, Beteiligungsgesellschaften und Vertretungen auch für das CLT -Programm zu gewinnen. Diese vertraglichen Vereinbarungen seien auch recht kurzfristig erzielt worden. Um die CLT auf das bei der Bw. existierende Wirtschaftsjahr vom 1.4. bis 31.3. jeden Jahres umzustellen, sei ein Rumpfwirtschaftsjahr vom 1.1.1992 bis 31.3.1992 eingeführt worden. Dieses Rumpfgeschäftsjahr habe einen Bilanzverlust in Höhe von S 1,908.696,99 ergeben. Im weiteren Verlauf der Geschäftstätigkeit habe sich herausgestellt, dass das bei CLT gefertigte Produktionsprogramm technisch nicht mehr am letzten Stand und daher zunehmend schwerer verkaufbar gewesen sei. Alle bis jetzt eingeleiteten Maßnahmen hätten diese Situation nicht verbessern können. Die Erfolgsrechnung für den Zeitraum vom 1.4.1992 bis 30.6.1992 habe einen weiteren Verlust in Höhe von ca. S 4,400.000,-- ausgewiesen, sodass der Gesamtverlust des ersten Halbjahres ca. S 6,300.000,-- betragen habe. Nach bestmöglicher Vorausschätzung wäre bis zum 31.12.1992 mit einem weiteren Verlust in Höhe von ca. S 8,000.000,-- zu rechnen gewesen. Aus diesem Grund sei die Fortführung des Unternehmens und die damit verbundene Verlustfinanzierung wirtschaftlich nicht mehr vertretbar gewesen. In Folge dieser Umstände sei es am 17.7.1992 zur Eröffnung eines Insolvenzverfahrens über die CLT gekommen. Dieses Verfahren sei am 26.1.1993 mit einem Zwangsausgleich abgeschlossen worden. Nachdem bei CLT das Insolvenzverfahren eingeleitet worden sei und das gesamte Personal ausgetreten gewesen sei, seien einige ehemalige Mitarbeiter der CLT sowie neue Produktionstechniker für das CLT -Programm bei der Bw. eingestellt worden. Diese Mitarbeiter hätten sich mit Entwicklungstätigkeiten und der Vorbereitung intensiver weltweiter Marktbearbeitung für das Technik -Know-how in der Zukunft befasst. Nach Abschluss des Zwangsausgleichsverfahrens am 26.1.1993 seien die verwertbaren Gegenstände des Anlagen- und Umlaufvermögens zum Standort der Bw. übersiedelt worden. Weiters habe man sofort mit dem Verkauf von Zubehör und Ersatzteilen für das CLT -Programm sowie die Aufarbeitung und Verwertung der vorhandenen Anlagen aus Ort3 begonnen. Um die administrative Abwicklung zu vereinfachen, seien diese Tätigkeiten zum Teil auch durch bisheriges Personal der Bw. erfolgt. Mit Stichtag 31.3.1994 sei dann eine Fusionierung der CLT mit der Bw. erfolgt und das ehemalige CLT -Programm in das Osysteme-Programm der Bw. aufgenommen worden. Dadurch sei mit den übernommenen Arbeitskräften, der vorhandenen Administration und der rationalisierten Vertriebsorganisation ein wirtschaftlicher Verkauf möglich gewesen. Im Jahresabschluss zum 31.3.1992 seien in der Bilanz der CLT Verluste von insgesamt S 1,908.696,99 ausgewiesen. Zum nächstfolgenden Bilanzstichtag nach Abschluss des Zwangsausgleiches hätten sich diese

Verluste auf S 2,264.754,37 erhöht. Als steuerliche Verluste bis zum Verschmelzungstichtag hätten sich insgesamt (umgerechnet) € 1,211.094,16 ergeben. Diese Verluste würden von der Bw. als Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 EStG angesehen. Die einschränkenden Bestimmungen des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG sowie des [§ 4 Umgründungssteuergesetz](#) seien dabei nicht wirksam. Ein Mantelkauf in Sinne des § 8 Abs. 2 KStG könne auch im Zusammenhang mit einer Verschmelzung nach [Art. 1 Umgründungssteuergesetz](#) verwirklicht werden. Grundsätzliche Voraussetzung dafür sei, dass alle im KStG im § 8 Abs. 2 Z 4, zweiter Satz angeführten wesentlichen Änderungen, also jene der persönlichen, der organisatorischen und betrieblichen Strukturen der in der Verschmelzung aufgehenden Körperschaft, innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes vor und nach der Verschmelzung eintreten, sodass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die wirtschaftliche Identität einer vortragsfähige Verluste besitzenden Körperschaft verloren gehe. Zu berücksichtigen sei allerdings dabei, dass selbst dann, wenn die Mantelkaufelemente nach KStG vorliegen sollten, die Vortragsfähigkeit von Vorjahresverlusten u.a. dann nicht beeinträchtigt seien, wenn der Rationalisierungstatbestand des [§ 4 UmgrStG](#) oder der Sanierungstatbestand des § 8 KStG gegeben seien. Demzufolge würden Änderungen zum Zwecke der Verbesserung oder Rationalisierung der betrieblichen Struktur im Unternehmenskonzept der übernehmenden Körperschaft einen Mantelkauf ausschließen. Angesprochen seien hier die durch eine Verschmelzung bewirkten positiven Rationalisierungs- und Verbesserungseffekte der übernehmenden Körperschaft. Diese Maßnahmen stünden Sanierungen im Sinne des § 8 Abs. 4 Z 2 dritter Satz KStG gleich. Dies bedeute, dass auch das Nichtmehrgegebensein der Identität der übertragenen Körperschaft dann ohne ausschließende Folgen bleibe, wenn die oben angesprochenen Änderungen in Bezug auf persönliche, organisatorische und betriebliche Strukturen das Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teiles der betrieblichen Arbeitsplätze verfolge. Für diese Verbesserung oder Rationalisierung der betrieblichen Struktur der übernehmenden Körperschaft sei die wirtschaftliche Betrachtungsweise maßgeblich. Aus dem der Fusion (Verschmelzung) zugrunde liegenden Unternehmenskonzept müsse klar erkennbar sein, dass das Fusionsmotiv eindeutig in der Gewinnung von Synergieeffekten zu suchen sei. Der wirtschaftlichen Plausibilität des Fusionsvorganges sei dabei gegenüber einer formalen Betrachtungsweise des Fusionsvorganges der Vorrang einzuräumen. Für die Bw. habe das Unternehmenskonzept im Zusammenhang mit der Fusion der CLT mit der Bw. folgende Grundzüge gehabt:

Die Bw. habe die CLT erworben, da man sich Synergieeffekte versprochen habe. Die Bw. habe selbst 1992 Opumpen im Druckbereich bis 2500 bar produziert und diese für Reinigungs- und Sanierungszwecke eingesetzt. Man habe die JC-Technik der CLT als zusätzliches Marktsegment, welches durch die vorhandene Vertriebsorganisation der Bw. verkauft werden sollte, betrachtet. Die Bw. habe also ursprünglich mit der eigenständigen CLT die zum

damaligen Zeitpunkt als High-Tech-Produkte im Markt bekannten Ch-Le F-Rsysteme mit dem sehr dichten weltweiten Vertriebsapparat der Bw. im Weltmarkt plazieren wollen. Letztlich sei es aus den zuvor genannten Gründen nicht möglich gewesen, die CLT als eigenständige Gesellschaft weiter zu führen und habe die Bw. versucht, die Entwicklung und Produktion am Standort in Ort1 fortzuführen. Nach dem Fusionierungszeitpunkt seien die vorerwähnten Aktivitäten innerhalb der Bw. verstärkt und interessante Verkaufserfolge gegen internationale Mitbewerber erzielt worden. Noch während des Insolvenzverfahrens seien mehrere ehemalige Mitarbeiter der CLT von der Bw. angestellt worden. Ab dem Jahr 1992 seien weitere 6 Mitarbeiter für diese Technik eingestellt sowie 4 Mitarbeiter der Bw. in diesem Sektor beschäftigt worden. Es liege im gegenständlichen Fall somit eine Erfüllung des Tatbestandes gemäß [§ 4 Z 2 letzter Satz UmgrStG](#) vor. Somit handle es sich nicht um einen Mantelkauf. Abschließend bemängelt die Bw. den Umstand, dass die Behörde auf die Sachverhaltsschilderungen der Bw. nicht ausreichend eingegangen sei.

In seiner Stellungnahme zur Berufung führte der Prüfer aus, dass zum Verschmelzungstichtag in der übertragenden Gesellschaft kein Betrieb mehr vorhanden bzw. die Vergleichbarkeit eines allfällig vorhandenen Restbetriebes mit den Verhältnissen im Zeitpunkt der Verlustentstehung nicht gegeben gewesen sei. Die Bw. vermöge diesen Umstand nicht zu entkräften. Im Jahr 1992 seien zwar 4 Mitarbeiter der CLT (von ehemals 22 im Jahr 1991) durch die geprüfte Gesellschaft übernommen worden, die Übernahme sei jedoch vor der Verschmelzung im Wege der Einzelrechtsnachfolge erfolgt. Gleiches gelte für die Übernahme der noch verwertbaren Gegenstände des Anlage- und Umlaufvermögens durch die Bw.. Erst nach erfolgter Entschuldung durch einen Zwangsausgleich (Abschluss des Zwangsausgleiches am 26.1.1993) sei die CLT, die zu diesem Zeitpunkt weder über Personal noch über nennenswerte Vermögensgegenstände verfügt habe, mit Stichtag 31.3.1994 als übertragende Gesellschaft mit der Bw. verschmolzen worden. Die offenen Verlustvorträge der CLT gingen daher gemäß [§ 4 Z 1 lit.a und lit.c UmgrStG](#) nicht auf die Bw. über.

Mit Schriftsatz vom 28. November 2007 entgegnete die Bw., dass die Behörde den Gesichtspunkt, dass selbst dann, wenn die Mantelkaufelemente nach Körperschaftsteuergesetz bzw. Umgründungssteuergesetz vorliegen sollten, die Vortragsfähigkeit von Vorjahresverlusten u.a. dann nicht beeinträchtigt sei, wenn der Rationalisierungstatbestand des [§ 4 UmgrStG](#) oder der Sanierungstatbestand des [§ 8 KStG](#) gegeben seien, in ihrer Stellungnahme völlig unberücksichtigt lasse. Außerdem sei im Zeitpunkt der Verschmelzung der CLT mit der Bw. sehr wohl noch Anlage- und Umlaufvermögen vorhanden gewesen, das in die Bw. hineinverschmolzen worden sei. Die Übernahme vor allem von Personal noch vor dem Abschluss des Insolvenzverfahrens und damit auch vor dem Verschmelzungstichtag sei allein durch die Überlegungen geleitet

gewesen, dass einerseits eine weitgehende Entschuldung der zu übernehmenden Gesellschaft erfolgen könne (und damit auch eine Verminderung der Verlustvortrages vor der Sanierung erfolgt sei) und andererseits vor allem das übernommene Personal noch während des Insolvenzverfahrens bereits Synergieeffekte bei der Bw. als übernehmende Gesellschaft erzielen habe können. Der drohende lange Zeitraum der Abwicklung des Zwangsausgleiches, der dann tatsächlich auch vom 21.7.1992 bis 22.4.1994 gedauert habe, hätte die angestrebten Synergieeffekte weitestgehend verhindert. Eine längere Abwesenheit vom Markt hätte die Präsenz der Produktmarke gefährden oder zerstören können, was die Bw. mit einer unterbrechungslosen Weiterbearbeitung verhindern habe wollen. Durch eine interne Aufarbeitung von vorhandenen generellen Produktmängeln habe das Produkt in der Zwischenzeit technisch verbessert und auf den letzten Stand gebracht werden sollen. Die Bw. habe den Auftrag des Ch-Le Konzerns zur Abarbeitung von Mängeln an bereits ausgelieferten vorhandenen Anlagen gehabt. Eine zwischenzeitliche Aufbereitung einer Marktanalyse mit dem Ziel einer Optimierung der Vertriebstätigkeiten für dieses Produkt habe der Bw. für die Zukunft eine Erhöhung der Verkaufschancen bringen sollen. Ebenso sollte ohne Unterbrechung und intensiv an Neu- und Weiterentwicklungen, an Spezialanlagen für die Automobilindustrie und den Aerospace-Bereich sowie für andere Anwendungssparten bereits unter Einsatz des übernommenen Personals gearbeitet werden. Bereits im Laufe des Zwangsausgleichsverfahrens seien von den Gläubigern und auch vom Insolvenzgericht erkannt worden, dass ein Verschmelzen der CLT mit der Bw. die Voraussetzung für eine weitere Lebensfähigkeit des Betriebes (der betrieblichen Tätigkeit) der übertragenden Gesellschaft im Rahmen der übernehmenden Gesellschaft sei. Zum am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhandenen Vermögen sei demzufolge auch das in weiterer Folge von den bereits von der Bw. vor dem Verschmelzungstichtag übernommene Personal zu verwertende Know-how ausschlaggebend gewesen. Dieses Know-how scheine zwar nicht in den Büchern auf, sein Entstehen, seine Entwicklung sei aber für die entstandenen Verluste (und damit auch für die im Zuge der Verschmelzung vorgetragenen Verluste) ausschlaggebend gewesen. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei demzufolge eine Vergleichbarkeit des Vermögens „Know-how“ auch im Zeitpunkt der tatsächlichen rechtlichen Verschmelzung durchaus gegeben.

Das Finanzamt wies die Berufungen mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab. Nach dem im Betriebsprüfungsbericht vom 30.9.1998 angestellten Messgrößenvergleich sei eine Vergleichbarkeit des Unternehmens am Verschmelzungstichtag mit dem Zeitpunkt des Entstehens der Verluste (hauptsächlich 1991) nicht mehr gegeben. Der Standort der CLT in Ort3 sei bereits mit dem Zwangsausgleich im März 1993 aufgegeben worden. Es sei nur Anlagevermögen im geringen Umfang übertragen worden (Gabelstapler). Nach Abschluss des

Ausgleichsverfahrens zum 31.3.1993 könne eigentlich nicht mehr von einem Betrieb im steuerlichen Sinn gesprochen werden, da Dienstnehmer nicht mehr vorhanden gewesen seien und im folgenden Wirtschaftsjahr nur Lagerabverkäufe an die Bw. abgewickelt worden seien. Die Sanierungsklausel habe das Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teiles der Arbeitsplätze. Dabei seien Sanierungsmaßnahmen erforderlich, die den Tatbestand des seinerzeitigen § 36 EStG entsprechen. Dies setze voraus, dass bei der Sanierung überhaupt noch eine mit der Struktur bei der Verlustentstehung vergleichbare betriebliche Struktur vorhanden sei (keine Reduktion der wichtigsten betriebswirtschaftlichen Parametern im Vergleich zur Verlustentstehung auf unter 25 %) im Rahmen derer Arbeitskräfte beschäftigt werden. Als „wesentlicher Teil der betrieblichen Arbeitsplätze“ werde in der Literatur und Verwaltungspraxis ein Ausmaß von mehr als 25 % der unmittelbar vor der Strukturänderung vorhandenen betrieblichen Arbeitsplätze verstanden. Da weder ein wesentlicher Teil der Arbeitnehmer erhalten werden habe können noch der verursachende Betrieb am Verschmelzungstichtag tatsächlich im vergleichbaren Umfang vorhanden gewesen sei, könne die Sanierungsklausel nicht zum Tragen kommen. Die Rationalisierungsklausel wiederum komme nur dann zur Anwendung, wenn die den Mantelkaufatbestand grundsätzlich erfüllende Totaländerung eine Verbesserung oder Rationalisierung der betrieblichen Struktur im Unternehmenskonzept der übernehmenden Körperschaft zum Ziel habe. Aufgrund des getätigten Abverkaufes des Anlagevermögens sowie Umlaufvermögens im Rahmen des Ausgleichsverfahrens bzw. aufgrund der Überführung von Anlagevermögen und Umlaufvermögen in die Bw. sowie aufgrund der Tatsache, dass das bei CLT gefertigte Produktprogramm nicht mehr am letzten Stand gewesen und daher zunehmend schwer veräußerbar gewesen sei, könne auch nicht von einer verschmelzungsbedingten Optimierung bzw. von einem Ausschalten eines Marktkonkurrenten ausgegangen werden. Von der Bw. sei weder die Rationalisierung der betrieblichen Struktur nachgewiesen noch seien die Fusionseffekte durch eine entsprechende Planungsrechnung dokumentiert worden. Im gegenständlichen Fall sei ein unwirtschaftlich gewordener Betrieb, der in der Vergangenheit Verluste abgeworfen habe, bis zum Verschmelzungszeitpunkt auf Sparflamme weiter geführt worden, um sodann eine Verwertung der angesammelten Verluste vornehmen zu können. Die Tatsache, dass zuerst die Anteile der CLT an die Bw. übertragen worden seien und die Strukturänderungen von den Käufern durchgeführt worden seien, lasse darauf schließen, dass der Investor ein nachhaltiges Interesse an den Verlustabzügen verfolgte und die Unternehmenssubstanz nur von untergeordneter Bedeutung gewesen sei. Es sei daher das verlusterzeugende Vermögen im Zeitpunkt des Verschmelzungstichtages mit dem Vermögen im Zeitpunkt der Verlustentstehung nicht mehr vergleichbar. Hinsichtlich der Vergleichbarkeit sei vor allem auf quantitative Merkmale wie den Umsatz, das Auftrags- und

Produktionsvolumen, das Anlagevermögen, die Anlageintensität, das Umlaufvermögen, die Bilanzsumme und die Beschäftigtenzahl abzustellen. Wie oben ausgeführt, seien alle Vergleichswerte unter 25 % gesunken, weshalb eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben sei. Ergebe sich bei einer Umgründung, dass der Vergleichstatbestand der Z 1 lit.c bei den übertragenen Vermögen oder bei den beim Übernehmer vorhandene Vermögen nicht gegeben sei, könne sich mit dem Ausschluss des Verlustvortragsübergangs oder der Fortsetzung des Sonderausgabenabzuges die Frage der Anwendung des [§ 4 Z 2 UmgrStG](#) nicht mehr stellen, weil von der gesetzlichen Reihenfolge der Regelung des [§ 4 UmgrStG](#) auszugehen sei. Hinsichtlich der Vortragsfähigkeit sei im jeweiligen Jahr, in dem der Verlust vorgetragen werden soll, abzusprechen, außer es wäre in einem Feststellungsbescheid nach [§ 92 BAO](#) über die Vortragsfähigkeit abgesprochen worden. Da im Zuge der Betriebsprüfung über die Verluste keine bescheidmäßige Absprache erfolgte, sei darüber im jeweiligen Jahr, in dem der Verlust vorgetragen werden solle, abzusprechen.

Daraufhin stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Das Finanzamt lasse bei seiner Beurteilung außer Betracht, dass der Verlustabzug erhalten bleibe, auch wenn die wirtschaftliche Identität einer Körperschaft aufgrund einer Strukturänderung untergehe, wenn die Strukturänderung mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teiles der Arbeitsplätze verbunden sei. Eine isolierte Betrachtung des Tatbestandselementes der Änderung der wirtschaftlichen Struktur sei weder zulässig noch zielführend. Demzufolge gehe auch die Argumentation, dass der verlustverursachende Betrieb am Verschmelzungstichtag im vergleichbaren Umfang nicht mehr vorhanden sei, ins Leere. Was das Erhalten eines wesentlichen Teiles der Arbeitnehmer des untergegangenen Unternehmens angehe, so gehe das Finanzamt auf die Tatsache der Übernahme von Arbeitskräften des untergegangenen Unternehmens bzw. die Einstellung von Arbeitnehmern an deren Stelle nicht ein. Bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens über die CLT seien bei dieser 21 Angestellte und 1 gemieteter Mitarbeiter beschäftigt gewesen. Die Bw. habe direkt danach aus dem Fundus dieses Personals 3 Mitarbeiter und den gemieteten Mitarbeiter übernommen und weitere 5 Mitarbeiter eingestellt. Später seien dann noch 4 weitere Mitarbeiter für den seinerzeitigen Tätigkeitsbereich der CLT eingestellt worden. Dazu werden die Namen und Geburtsdaten der betreffenden Arbeitnehmer bekannt gegeben. Auch bei der Beurteilung der Rationalisierungsklausel unterliege das Finanzamt einer Fehleinschätzung. Die Feststellungen des Finanzamtes, dass es der Bw. lediglich auf die Verwertung der angesammelten Verluste der CLT angekommen sei, entbehre jeder Grundlage. Auch die Schlussfolgerung, dass, wenn Strukturänderungen im Sinne der Z 1 lit.c erfolgt seien, die Z 2 nicht mehr zum Tragen komme, da von der gesetzlichen Reihenfolge der Regelung des [§ 4 UmgrStG](#) auszugehen sei, sei nicht zulässig. Im gegenständlichen Fall sei

sehr wohl im Zusammenhang mit der Umgründung eine von Synergieeffekten begleitende Rationalisierung bei der Bw. als übernehmende Körperschaft erfolgt. Solche Rationalisierungsmaßnahmen dienten vorwiegend der Kosteneinsparung und der Optimierung von Unternehmensabläufen. Die Bw. habe bis 1992 Opumpen im Druckbereich bis 2500 Bar produziert und diese für Reinigungs- und Sanierungszwecke eingesetzt. Daneben habe man auch mit der Entwicklung der JC Technik begonnen. In diesem Marktsegment hätte die CLT einen gewissen Standard erreicht gehabt und insbesondere über eine Vertriebsorganisation verfügt, deren Übernahme der Bw. einerseits ein langwieriges und teures Eindringen in diesen neuen Markt erspart habe und die es der Bw. andererseits ermöglicht habe, auf eine bereits fortgeschrittene Entwicklung des Produktes mit ihren Verbesserungen aufzubauen. Aus finanziellen und technischen Gründen (der Entwicklungsstand bei Ch-Le drohte zu veralten) habe jedoch die Geschäftstätigkeit bei CLT nicht mehr aufrecht erhalten werden können. Um die Synergiemöglichkeiten nicht zu gefährden, sei über die CLT das Insolvenzverfahren eröffnet und sowohl wesentliche Anlagenteile als auch das entscheidende Personal von der Bw. übernommen worden. Der Verkauf von JC -Anlagen habe dann in Zukunft das Betriebsergebnis der Bw. wesentlich positiv beeinflusst. Parallel dazu sei Ch-Le -Know-how von der Bw. insbesondere im Bereich „Schneiden von Rohren“ verwendet worden. Diese Technologie werde zwar nicht unter Marke „JC “ geführt, sei jedoch ebenfalls eine A-W-S-Technik. Der Unterschied bestehe lediglich darin, dass diese Systeme mit höheren Wasserleistungen gefahren werden könnten und die Pumpen mit Dieselmotoren betrieben werden könnten, da es sich um Outdoor-Einsätze handle.

Im nach Vorlage der Berufung an den unabhängigen Finanzsenat fortgesetzten Berufungsverfahren wurden die Konkursakten betreffend die CLT eingeholt.

In der mündlichen Berufungsverhandlung brachte die Bw. ergänzend vor, dass sie ihren Sitz in Ort4 habe und etwa 250 Mitarbeiter beschäftige. Pro Jahr würden etwa 1.200 Opumpen und Systeme weltweit verkauft. Es gebe 60 Vertretungen weltweit u.a. auch in Österreich. Mit diesen Opumpen könnten etwa Flugpisten vom Gummiabrieb befreit werden und Gasrohre ohne Explosionsgefahr geschnitten werden. Die JC -Technik bestehe im Wesentlichen darin, dass aus verschiedenen Materialien wie Stahl etc. Figuren heraus geschnitten werden könnten. Dazu werde die Abbildung einer JC -Anlage vorgelegt. Von der CLT habe man diesbezüglich an Know-how das Wissen betreffend die Steuerung, die Führungssysteme, das Ventil und die Ateile übernommen. Die CLT habe bezüglich der JC -Technik verschiedene Patente besessen. Dazu werde eine Patentauflistung vorgelegt. Die Tischkonstruktion dieser Anlage sei von der Bw. verändert worden. Solche JC -Anlagen würden z.B. auch an die großen Industrieunternehmen verkauft. Die 3 Mitarbeiter der CLT , die von der Bw. übernommen worden seien, seien Know-how-Träger gewesen. Die übrigen im Bereich der

Produktion arbeitenden Dienstnehmer hätten nicht in die Bw. übernommen werden wollen. Vorgelegt werde weiters ein Auszug aus dem Schätzungsgutachten im Konkursverfahren, sowie eine händisch erstellte, vom Geschäftsführer unterschriebene Inventur zum 31.3.1994. Diese Werte hätten dann Eingang in die Bilanz gefunden. Bei der Frage der Vergleichbarkeit des Betriebsvermögens sei zu berücksichtigen, dass die Finanzanlagen in Höhe von etwa S 1,500.000,-- Wertpapiere zur Abdeckung der Abfertigung gewesen seien und für den Vergleich daher nicht entscheidend seien. In den Bilanzen 1993 und 1994 seien die Ansätze im Anlage- und Umlaufvermögen gegenüber den Vorjahren nicht mengenmäßig sondern nur wertmäßig reduziert worden. Dies betreffe sowohl die Sachanlagen als auch die Vorräte. Die Abwertung sei im Insolvenzverfahren über Ersuchen des Masseverwalters nach der Verwertbarkeit der Wirtschaftsgüter erfolgt. Diesbezüglich sei im Insolvenzverfahren ein Schätzungsgutachten erstellt worden. Im Jahresabschluss 1993 seien Teilwertabschreibungen für Sachanlagen und Vorräte in Höhe von S 7,966.000,-- ausgewiesen. In der Abrechnung des Masseverwalters, die im Wesentlichen das Wirtschaftsjahr 1993 betreffe, sei kein Anlagenverkauf verzeichnet. Die Minderung der Vorräte von S 9,318.000,-- im Jahr 1991 auf S 1,430.000,-- im Jahr 1993 sei im Wesentlichen auf Wertberichtigungen zurückzuführen. Lediglich eine JC -Anlage sei während des Konkurses aus den Vorräten verkauft worden. Die Reduzierung der Sachanlagen von S 1,759.000,-- (1991) auf S 82.000,-- (1994) beruhe ebenfalls im Wesentlichen auf Wertberichtigungen. Es sei im Jahr 1993 allerdings auch Anlagevermögen verkauft worden, wobei Buchwert und Veräußerungserlös unbekannt seien. Dazu hielt der Vertreter des Finanzamtes fest, dass sich die maßgeblichen Betriebskennziffern wesentlich verändert hätten, insbesondere beim Umsatz und beim Sachanlagevermögen. Dass die Anlagen im Konkurs abgewertet hätten werden müssen, sei ohnedies klar, weil sie schon bei Konkurseröffnung abzuschreiben gewesen wären. Laut Masseverwalter sei die Verwertung der Nutzungswerte fraglich, das Know-how veraltet und die Auftragslage triste gewesen. Dem hielt die Bw. wiederum entgegen, dass die CLT wahrscheinlich schon überhöht gekauft worden sei. Betreffend das Know-how sei anzumerken, dass dieses von der Bw. weiter entwickelt worden sei und für die Bw. sehr wohl einen Wert gehabt habe. Im Jahr 1991 seien 5 JC -Technik-Anlagen an Autoindustrieunternehmen verkauft worden. Dies zeige, dass das System grundsätzlich gut gewesen sei. Der Umsatz der CLT im Jahr 1994 von S 1,091.000,-- sei vom Geschäftsführer der CLT durch den Verkauf einer JC -Technik-Anlage erzielt worden und zwar unter Zuhilfenahme von Mitarbeitern der Bw., die von der CLT übernommen worden seien. Dazu verwies der Vertreter des Finanzamtes darauf, dass der Betrieb im Konkurs eingestellt gewesen sei. Weiters hielt die Bw. fest, dass es eine positive Fortbestehungsprognose als Voraussetzung für die Umgründung gegeben habe und man daher nicht sage könne, dass zum Zeitpunkt der Verschmelzung kein Betrieb mehr existent

gewesen sei. Dem hielt der Vertreter des Finanzamtes entgegen, dass das Firmenbuch derartige Gutachten üblicherweise nicht überprüfe. Weiters brachte die Bw. vor, dass die Bw. im Zeitraum April 1995 bis März 1996 9 JC -Technik-Anlagen verkauft habe. Eine JC -Anlage habe je nach Ausführung zwischen S 1,500.000,-- und S 2,000.000,-- gekostet. Dazu hielt der Vertreter des Finanzamtes fest, dass der Masseverwalter im Konkursverfahren die Aussage getroffen habe, dass die Möglichkeit der Fortführung des Betriebes nicht gegeben sei. Es gebe kein Personal und die Auftragslage sei triste. Dem erwiderte die Bw., dass dies die damalige Einschätzung des Masseverwalters gewesen sei, die durch den Abschluss des Zwangsausgleiches widerlegt worden sei. Dass der Zwangsausgleich nur zustande gekommen sei, weil die Bw. noch Geld zugeschossen habe, sei irrelevant. Weiters werde eine Darstellung der Historie der JC -Aktivitäten, die der Geschäftsführer der Bw. im Zuge des Berufungsverfahrens erstellt habe, vorgelegt. Um einen aussagekräftigen Vergleich anstellen zu können, müsste man Jahr für Jahr nach derselben Bewertungsmethode bewerten, was bedeute, dass man dann in den Folgejahren 1993 bzw. 1994 die Abschreibungen weg lasse. Entscheidend sei, dass das Betriebsvermögen im Wesentlichen quantitativ (mengenmäßig) unverändert geblieben sei, unabhängig von nicht quantifizierbaren Größen (Patente). Es stelle sich die Frage, ob die Werte schon zum Zeitpunkt der Ausgliederung richtig gewesen seien. Der Vertreter des Finanzamtes brachte dazu vor, dass letztlich sehr wohl die Werte beim Betriebsvergleich maßgeblich seien. In Folge der Nichtvergleichbarkeit der Betriebe stelle sich dann die Frage der Sanierung oder Rationalisierung gar nicht mehr. Dazu legte die Bw. dar, dass es hier auch nicht um die Sanierung sondern um die Rationalisierung gehe, die aber bei allfälliger Nichtvergleichbarkeit des Betriebes sehr wohl zu berücksichtigen wäre. Zur Frage der Rationalisierung werde überdies ergänzend vorgebracht, dass die Bw. in Ort1 ein Areal von 3.500 m² habe, auf diesem eine Halle errichtet habe und dort mit dem Personal, das auch von CLT übernommen worden sei, JC -Anlagen baue und über den weltweiten Vertrieb der Bw. verkaufe. Das alles sei aus dem Blickwinkel der Produktergänzung zu sehen. Allein die Mieteinsparungen für Ort3 hätten damals S 80.000,-- pro Monat betragen. Dazu führte der Vertreter des Finanzamtes aus, dass die Synergie nicht so groß gewesen sein könne, weil die Bw. schon einen Kundenstock gehabt habe und von der CLT keine Kunden übernommen habe. Dem hielt wiederum die Bw. entgegen, dass man keinen diesbezüglichen Kundenstock gehabt habe, weil für die JC -Technik eine andere Art von Abnehmer in Frage komme (z.B. Steinverarbeiter, Stahlbau, Schlossereibetriebe). Dies seien aber die Abnehmer von der CLT gewesen. Das Vertriebssystem der Bw. sei das Entscheidende gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob Verluste der CLT in Höhe von S 14,412.469,-- (aus 1991), S 1,389.431,-- (aus 1992) und S 863.119,-- (aus 1993) im Zuge der Verschmelzung der CLT mit der Bw. zum 31.3.1994 auf die Bw. übergegangen sind oder nicht.

§ 8 Abs. 4 Körperschaftssteuergesetz 1988 in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung legt Folgendes fest:

„Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen:

1. ...
2. *Der Verlustabzug im Sinne des [§ 18 Abs. 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988](#). 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 Änderung zum Zwecke der Sanierung des Steuerpflichtigen mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teiles betrieblicher Arbeitsplätze erfolgen. Verluste sind jedenfalls insoweit abzugsfähig, als in Folge der Änderung der wirtschaftlichen Struktur bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Änderung stille Reserven steuerwirksam aufgedeckt werden.“*

[§ 4 Umgründungssteuergesetz](#) in der für den Streitfall maßgebenden Fassung lautet:

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

1. *a) Verluste der übertragenen Körperschaft die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, gelten im Rahmen der Buchwertfortführung ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft, als sie dem übertragenen Vermögen zugerechnet werden können. Voraussetzung ist weiters, dass das übertragene Vermögen am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden ist.*
- b) Verluste der übernehmenden Körperschaft die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, bleiben abzugsfähig, soweit die Betriebe,*

Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile, die die Verluste verursacht haben, am Verschmelzungstichtag 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 Verschmelzungstichtag gegenüber jenen 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.

2. *Ein Mantelkauf, der den Abzug von Verlusten ausschließt, liegt auch dann vor, wenn die wesentlichen Änderungen der Struktur zu einem Teil bei der übertragenden und zum anderen Teil bei der übernehmenden Körperschaft erfolgen. Änderungen zum Zwecke der Verbesserung oder Rationalisierung der betrieblichen Struktur im Unternehmenskonzept der übernehmenden Körperschaft stehen Sanierungen im Sinne des § 8 Abs. 4 Z 2 dritter Satz des Körperschaftssteuergesetzes 1988 gleich."*

Bruckner führt zu dieser Gesetzeslage in Helbich/Wiesner/Bruckner, Umgründungen, Folgendes erläuternd aus: Im Falle einer Verschmelzung wird der Übergang von Verlusten der übertragenden auf die übernehmende Körperschaft insoweit ausgeschlossen, als das verlustverursachende Vermögen (Betriebe, Teilbetriebe, Vermögensteile) am Verschmelzungstichtag nicht mehr oder nicht mehr in wirtschaftlich vergleichbarer Form vorhanden ist ([§ 4 Z 1 UmgrStG](#)). Das Recht auf Verlustübergang wird daher mit der Übertragung der verlustverursachenden (Verlust produzierenden) Einkunftsquelle gekoppelt (Grundsatz des objektbezogenen Verlustvortragsüberganges). Als Ergänzung zur Z 1 regelt [§ 4 Z 2 UmgrStG](#) die Einbeziehung der Mantelkaufregelung des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG (Einschränkung des Verlustabzuges bei jener Körperschaft, welche die Verluste selbst erlitten hat, wenn sie durch qualifizierte Strukturänderungen ihre „wirtschaftliche Identität“ verliert) in die umgründungssteuerrechtlichen Normen über den Übergang des Verlustabzuges. Dadurch soll erreicht werden, dass übertragende und übernehmende Körperschaft bei der Beurteilung des Mantelkaufatbestands als Einheit angesehen werden. Um andererseits sinnvolle Verschmelzungszwecke, nämlich die Erzielung von Synergieeffekten, durch eine zu enge Fassung der Mantelkaufbestimmung nicht zu vereiteln, wurde die auch für Umgründungen geltende körperschaftssteuerliche Ausnahme des „Sanierungstatbestandes“ um einen eigenständigen umgründungssteuerrechtlichen Ausnahmetatbestand (Rationalisierungstatbestand) erweitert (vgl. *Bruckner*, Art I Verschmelzung-Steuerrecht in *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg), Umgründungen, § 4 Rz 7f).

Das Finanzamt versagte im vorliegenden Fall den Verlustübergang mit der Begründung, dass der verlusterzeugende Betrieb im Zeitpunkt der Verschmelzung gar nicht mehr bestanden habe bzw. in seinem Umfang so vermindert gewesen sei, dass eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben gewesen sei. Die Bw. steht demgegenüber auf dem Standpunkt, dass ein mit dem verlusterzeugenden Betrieb vergleichbarer Betrieb vorlag, jedenfalls aber der Sanierungs- bzw. Rationalisierungstatbestand zur Anwendung komme.

Der Unabhängige Finanzsenat teilt die Auffassung des Finanzamtes, wonach der verlusterzeugende Betrieb im Zeitpunkt der Verschmelzung nicht mehr bestanden hat. Zwar war im Zeitpunkt der Verschmelzung noch Betriebsvermögen vorhanden, das auf die übernehmende Gesellschaft (Bw.) übertragen wurde, doch handelte es sich dabei nicht mehr um einen Betrieb. Der Begriff „Betrieb“ ist dabei nach (ertrag)steuerlichen Kriterien auszulegen (vgl. *Bruckner*, a.a.O., Rz 50). Das Geschäftsfeld der CLT war nach dem Berufungsvorbringen die Konstruktion, Produktion und der Vertrieb von Oanlagen. Die CLT betrieb somit ein Produktionsunternehmen. Wesentliche Betriebsgrundlage eines Produktionsunternehmens sind die Maschinen, Anlagen und Einrichtungen (vgl. *Jakom/Kanduth/Kristen* EStG 2011, § 24 Rz 17). Nach der in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten „CLT -Inventur zum 31.3.94“ befanden sich im Zeitpunkt der Verschmelzung im Sachanlagevermögen nur mehr Kleinanlagegüter (Schleifblock, Fräsmaschine, Arbeitstisch, Trafo, kleiner Kran, Werkzeugschrank, PC, Drucker, Espressomaschine etc.) im Wert von rund S 82.000,-- und ist zu bezweifeln, dass damit noch eigenständig Oanlagen produziert hätten werden können. Dies behauptet die Bw. auch gar nicht.

Das von der Bw. ins Treffen geführte von der CLT selbst geschaffene Know-how (Patentrechte), das auf Grund des Aktivierungsverbotes nicht in die Bilanz einging, vermag an dieser Betrachtung nichts zu ändern. Dieses Know-how bestand nach der in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten Aufstellung aus fünf Patentrechten und zwar folgenden: „P1“, „P2“, „P3“, „P4“ und „P5“. Die Bw. bringt dazu vor, dass diese Patentrechte von ihr als Basis für die Produktion von sogenannten JC -Technik-Anlagen verwendet worden seien (das Know-how habe die Steuerung, die Führungssysteme, das Ventil und die Ateile der Anlagen betroffen). Nun können die Patentrechte ohne die entsprechenden Produktionsanlagen aber nicht ausreichen, um hier noch von einem jederzeit fortführbaren Betrieb sprechen zu können. Zu bedenken ist auch, dass die Bw. den Wert dieser Patente nie festgestellt hatte und im Verfahren nicht beziffern konnte, obwohl anzunehmen ist, dass eine Kenntnis über den Wert dieser Patente bei der Übernahme sämtlicher Anteile an der CLT zum 1.1.1992 wirtschaftlich von Interesse gewesen sein müsste. Dies spricht gegen eine besondere Werthaltigkeit des Know-hows. Auch ist zu berücksichtigen, dass die CLT zum Zeitpunkt der Verschmelzung

keine Arbeitnehmer und damit auch keine Know-how-Träger mehr hatte. Zwar erzielte die CLT im Wirtschaftsjahr 1993/1994 noch einen Umsatz durch den Verkauf einer JC -Technik-Anlage aus dem Vorratsbestand durch ihren Geschäftsführer, doch handelt es sich dabei um einen bloßen Abverkaufsvorgang (und nicht Produktionsvorgang). Dass der Geschäftsführer der CLT diesen Umsatz unter Zuhilfenahme von ehemaligen Mitarbeitern der CLT , die damals schon bei der Bw. beschäftigt waren, getätigt hat, spricht nicht für sondern eher gegen eine Existenz eines Betriebes bei der CLT . Letztlich gibt die Bw. selbst zu erkennen, dass ein (für sich) fortführbarer Betrieb nicht mehr existierte, wenn sie vorbringt, dass der Betrieb der CLT ohne die Verschmelzung nicht fortgeführt hätte werden können.

Wenn die Bw. weiters vorbringt, dass die Entwicklung des Know-how für die Verluste ausschlaggebend gewesen sei und daher schon allein mit dem Know-how die Vergleichbarkeit des Vermögens gegeben sei, dann ist dem entgegenzuhalten, dass zum einen die Behauptung, das Know-how sei für die Verluste ausschlaggebend, unbewiesen geblieben und zum anderen insofern rechtlich unerheblich ist, als es hier im Falle einer betriebsführenden Körperschaft nicht auf einzelne Vermögensteile ankommt, sondern auf die Vergleichbarkeit des gesamten Betriebes oder allenfalls als kleinste wirtschaftliche Einheit auf die Vergleichbarkeit eines Teilbetriebes. Dass das Know-how allein einen Betrieb oder Teilbetrieb darstellt, wurde im Verfahren nicht behauptet und ergibt sich auch aus der Aktenlage nicht.

Aber auch wenn man dies anders betrachten und einen Betrieb zum Zeitpunkt der Verschmelzung noch als vorhanden ansehen wollte, wäre jedenfalls die Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben.

In den Akten liegt die folgende Vergleichsrechnung der Betriebsprüfung ein, die auf Basis der Jahresabschlüsse der CLT zum 31.12.1991, 31.3.1992 (Rumpfwirtschaftsjahr), 31.3.1993 und 31.3.1994 (Verschmelzungstichtag) erstellt wurde (alle Beträge in Schilling und auf Tausend abgerundet):

	Wj 1.1. bis 31.12.1991	RumpfWj 1.1. bis 31.3.1992	Wj 1.4.1992 bis 31.3.1993	Wj 1.4.1993 bis 31.3.1994
Umsatz	18.213.000,--	2.258.000,--	6.912.000,--	1.091.000,--
Bilanzsumme	20.293.000,--	18.724.000,--	6.646.000,--	2.254.000,--
Sachanlagen	1.759.000,--	1.575.000,--	173.000,--	82.000,--
Finanzanlagen	1.533.000,--	1.532.000,--	0,--	0,--
Immaterielle WG (= Software)	98.000,--	87.000,--	0,--	0,--
Vorräte	9.318.000,--	7.201.000,--	1.430.000,--	1.830.000,--
Mitarbeiter	22	21	18	0
Personalkosten	16.431.000,--	3.030.000,--	8.712.000,--	0,--
Verlust/Gewinn	-14.300.000,--	-1.908.000,--	-356.000,--	+23.000,--
Standort	Ort3	Ort3	Ort3	Ort1

Diese Vergleichsrechnung der Betriebsprüfung zeigt eine starke Verminderung verschiedener Betriebskennzahlenwerte vom Jahr 1991 bis zum Verschmelzungstichtag. Dieser Vergleichsrechnung hält die Bw. im Wesentlichen entgegen, dass die Finanzanlagen in Höhe von rund S 1.500.000,-- Wertpapiere zur Abdeckung der Abfertigung gewesen und für den Vergleich daher nicht entscheidend seien. In den Bilanzen 1993 und 1994 seien überdies die Ansätze bei den Sachanlagen und den Vorräten gegenüber den Vorjahren nicht mengenmäßig sondern im Wesentlichen nur wertmäßig reduziert worden. Die Abwertung sei im Insolvenzverfahren über Ersuchen des Masseverwalters auf Basis eines Schätzungsgutachtens nach der Verwertbarkeit der Wirtschaftsgüter erfolgt. Im Jahresabschluss 1993 seien Teilwertabschreibungen für Sachanlagen und Vorräte in Höhe von S 7.966.000,-- ausgewiesen. In der Abrechnung des Masseverwalters, die im Wesentlichen das Wirtschaftsjahr 1993 betreffe, sei kein Anlagenverkauf verzeichnet. Die Minderung der Vorräte von S 9.318.000,-- im Jahr 1991 auf S 1.430.000,-- im Jahr 1993 sei daher im Wesentlichen auf Wertberichtigungen zurückzuführen, die auf die Vergleichsrechnung keinen Einfluss haben dürften.

Der Bw. ist grundsätzlich darin Recht zu geben, dass beim Vergleich der Betriebe bei der Bewertung in den verschiedenen Wirtschaftsjahren gleiche Verhältnisse herzustellen sind. Die Verwaltungspraxis vertritt die Ansicht, dass für die Beurteilung der Vergleichbarkeit bei

Beteiligungen der Umfang der Beteiligung (Beteiligungsquote) und bei Liegenschaften die Nutzfläche geeignete Kriterien sein können (UmgrStR 2002 Rz 221). Demzufolge kommt es offenbar nicht auf die reinen Wertveränderungen sondern auf die Veränderungen im Umfang des Betriebsvermögens an. Bruckner (a.a.O.Rz 45) vertritt dazu die Auffassung, es könne nicht die Absicht des Gesetzgebers gewesen sein, dass eine wesentliche Wertminderung des (Teil-) Betriebes oder Vermögensteiles, die ja typischerweise zu einem Verlust führt, geradezu zwangsläufig auch den Untergang dieses Verlustes bei einer späteren Verschmelzung bedeutet.

Von Seiten der Bw. wurde in der mündlichen Berufungsverhandlung die Vermutung geäußert, dass die Wertminderungen bereits beim Erwerb der Anteile an der CLT durch die Bw. (zum 1.1.1992) bzw. schon im Zeitpunkt der „Ausgliederung“ der CLT (Anm: Rückwirkend mit 1.1.1991 wurde der Betriebsbereich „Technik“ aus der Ch-Le GesmbH ausgegliedert und in die am 30. April 1991 in das Firmenbuch eingetragene CLT eingebracht) vorgelegen haben könnten. Diese Vermutung wird durch die aktenkundige wirtschaftlichen Entwicklung der CLT bestätigt. Bereits im Jahr 1991 wurden Verluste von rund S 14.300.000,-- erzielt und setzte sich im Laufe des Jahres 1992 die Überzeugung durch, dass das Produktionsprogramm der CLT technisch nicht mehr auf dem letzten Stand und schwer verkaufbar gewesen ist. Im Juli 1992 wurde dann auch das Konkursverfahren eröffnet. Demnach müssten bereits die Bilanzansätze zum 31.12.1991 und zum 31.3.1992 um die ins Treffen geführten Teilwertberichtigungen des Jahres 1993 reduziert werden.

Bei einem Produktionsunternehmen wie dem der CLT sind die Umsätze und das Sachanlagevermögen wichtige Kriterien für einen Betriebsvergleich gemäß [§ 4 Z 1 lit. c UmgrStG](#).

Beim Vergleich der Umsätze wird der Umsatz des Rumpfwirtschaftsjahres vom 1.1.1992 bis zum 31.3.1992 von S 2.258.000,-- auf ein volles Wirtschaftsjahr hochzurechnen sein, was einen Betrag von rund S 9.032.000,-- ergibt. Vergleicht man nun auf dieser Basis den Umsatz des Verschmelzungsjahres mit den Umsätzen der verlusterzeugenden Jahre, dann ergibt sich folgendes Verhältnis:

	Wj 1.1. bis 31.12.1991	RWj 1.1. bis 31.3.1992	Wj 1.4.1992 bis 31.3.1993	Wj 1.4.1993 bis 31.3.1994
Umsatz	18.213.000,--	9.032.000,-- hochgerechnet	6.912.000,--	1.091.000,-- = rund 6% von 18.213.000,-- = rund 12% von 9.032.000,-- = rund 16% von 6.912.000,--

Beim Vergleich des Sachanlagevermögens ergibt sich folgendes Bild: Im Jahresabschluss der CLT für das Wirtschaftsjahr 1992/1993 sind – wie von der Bw. vorgebracht – Teilwertabschreibungen von rund S 7.966.000,-- ausgewiesen. In welchem Umfang diese auf das Sachanlagevermögen und die Vorräte oder auch auf andere Wirtschaftsgüter (insbesondere Forderungen aus Lieferungen und sonstigen Leistungen – diese nicht in die Vergleichsrechnung aufgenommene Bilanzposition hat sich im Wirtschaftsjahr 1992/1993 um rund S 5.289.000,-- vermindert) entfällt, geht aus dem Jahresabschluss nicht hervor und wurde auch im Verfahren nicht näher dargestellt. Aus der Gewinn- und Verlustrechnung der CLT zum 31.3.1993 ergeben sich ferner Erträge aus dem Abgang vom Anlagevermögen von rund S 618.000,-- und Abschreibungen von Sachanlagevermögen von rund S 241.000,-- (dabei dürfte es sich angesichts der „Normalabschreibung“ und der Position GWG laut Jahresabschluss zum 31.3.1992 in Höhe von rund S 239.000,-- ebenfalls um die Normalabschreibung des Anlagevermögens handeln). Die Verminderung der Bilanzposition für das Sachanlagevermögen ist daher zu einem erheblichen Teil auch auf das Ausscheiden von Wirtschaftsgütern zurückzuführen. Wie hoch die reine Wertminderung (Teilwertabschreibung) bei den Sachanlagen betragen hat, lässt sich aus den Jahresabschlüssen nicht mit Bestimmtheit ableiten und konnte auch von der Bw. nicht dargelegt werden.

Ohne die betraglich nicht feststehende Wertminderung der Sachanlagen ergibt der Vergleich folgendes Bild:

	Wj 1.1. bis 31.12.1991	RWj 1.1. bis 31.3.1992	Wj 1.4.1992 bis 31.3.1993	Wj 1.4.1993 bis 31.3.1994
Sachanlagen	1.759.000,--	1.575.000,--	173.000,--	82.000,-- = rund 5% von 1.759.000,-- = rund 5% von 1.575.000,-- = rund 47% von 173.000,--

Angesichts des Umstandes, dass die reine Wertminderung beim Sachanlagevermögen nicht genau feststellbar ist, kommt dem Kriterium der Bilanzsumme erhöhtes Augenmerk zu, zumal darin auch das Kriterium Sachanlagevermögen enthalten ist. Berücksichtigt man nun die obigen Überlegungen zur Wertminderung bzw. zum Zeitpunkt der Wertminderung, dann wären bei dieser Kennzahl die Ansätze zum 31.12.1991 und 31.3.1992 um die gesamte im Wirtschaftsjahr 1992/1993 verbuchte Teilwertabschreibung von rund S 7.966.000,-- zu vermindern, was Vergleichsansätze von S 12.327.000,-- bzw. S 10.758.000,-- ergibt.

Auf dieser Basis ergibt sich folgender Vergleich bei der Bilanzsumme:

	Wj 1.1. bis 31.12.1991	RWj 1.1. bis 31.3.1992	Wj 1.4.1992 bis 31.3.1993	Wj 1.4.1993 bis 31.3.1994
Bilanzsumme	12.327.000,--	10.758.000,--	6.646.000,--	2.254.000,-- = rund 18% von 12.327.000,-- = rund 21% von 10.758.000,-- = rund 34% von 6.646.000,--

Bei der Beschäftigtenzahl ergibt sich folgendes Bild:

	Wj 1.1. bis 31.12.1991	RWj 1.1. bis 31.3.1992	Wj 1.4.1992 bis 31.3.1993	Wj 1.4.1993 bis 31.3.1994
Mitarbeiter	22	21	18	0 = jeweils 0% der Vergleichszahlen

Dass einzelne Mitarbeiter von der Bw. vor der Verschmelzung übernommen wurden, kann bei der vergleichenden Betrachtung keine Rolle spielen.

Das Vergleichskriterium der Vorräte steht bei einem Produktionsunternehmen nicht im Vordergrund. Wie oben ausgeführt ist auch die auf die Vorräte entfallende Wertminderung nicht genau bezifferbar. Dieses Kriterium ist aber ohnedies ebenfalls indirekt im Kriterium der Bilanzsumme enthalten. Ohne Wertminderung ergibt sich folgendes Bild:

	Wj 1.1. bis 31.12.1991	RWj 1.1. bis 31.3.1992	Wj 1.4.1992 bis 31.3.1993	Wj 1.4.1993 bis 31.3.1994
Vorräte	9.318.000,--	7.201.000,--	1.430.000,--	1.830.000,-- = rund 20% von 9.318.000,-- = rund 25% von 7.201.000,-- = rund 128% von 1.430.000,--

Nach dem oben Dargestellten haben sich die wesentlichen Betriebskennzahlen von den Verlustjahren 1991 und 1992 bis zur Verschmelzung auf jeweils unter 10% (Umsätze und Beschäftigtenzahl) bzw. jeweils auf unter 25% (Bilanzsumme) verringert. Bei dieser Sachlage erscheint es gerechtfertigt, eine Vergleichbarkeit des Betriebes zwischen den Jahren 1991 und 1992 einerseits und dem Verschmelzungszeitpunkt andererseits nicht mehr als gegeben anzunehmen.

Was das Verlustjahr 1992/1993 angeht, so haben sich die wesentlichen Betriebskennzahlen bis zur Verschmelzung auf 16% (Umsätze), 47% (Sachanlagen), 34% (Bilanzsumme) und 0% (Beschäftigte) verringert. Zwar ist die Verringerung dieser Kennzahlen nicht so gravierend wie im Verhältnis zu den Jahren 1991 und 1992, doch erscheint es auch in diesem Fall gerechtfertigt auf Grund der Entwicklung der Umsätze und der Beschäftigtenzahl eine Vergleichbarkeit als nicht mehr gegeben zu sehen.

Die Bw. macht weiters eine Anwendung des so genannten Sanierungs- bzw. Rationalisierungstatbestandes (Regelung des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG bzw. des [§ 4 Z 2 UmgrStG](#)) geltend. Für die Bw. ist aber selbst dann nichts gewonnen, wenn die Verschmelzung aus Gründen der Sanierung oder Rationalisierung erfolgt wäre, weil nach der herrschenden Lehre die einzelnen Tatbestände des [§ 4 UmgrStG](#) in der Reihenfolge anzuwenden sind, dass zunächst überprüft wird, ob der Verlustvortrag auf Grund der Bestimmung des § 4 Z 1 lit. a (tatsächliches Vorhandensein des verlustverursachenden Vermögens zum Verschmelzungstichtag) und lit. c (umfangmäßige Vergleichbarkeit des verlustverursachenden Vermögens nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse) erhalten bleibt. Ist dies zu bejahen, so muss in der Folge unter gesamthafter Betrachtung sowohl der übertragenden als auch der übernehmenden Körperschaft beurteilt werden, ob die für den Mantelkaufatbestand relevanten drei Strukturänderungen (die in einem inneren Zusammenhang miteinander stehen müssen) insgesamt eingetreten sind. [§ 4 Z 2 UmgrStG](#) kommt somit (erst) auf jene Fälle von Mantelgesellschaften mit Verlusten zur Anwendung, die von den Regelungen des [§ 4 Z 1 UmgrStG](#) noch nicht erfasst worden sind, weil zB das verlustverursachende Vermögen am Verschmelzungstichtag noch ohne wesentliche Verminderung vorhanden gewesen und erst nach der Verschmelzung stillgelegt oder veräußert worden ist (vgl. Bruckner a.a.O. Rz.99).

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 30. Juni 2011