



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Dr. Franz Burkert & Co., Wirtschaftstreuhandgesellschaft, 1020 Wien, Praterstraße 33, gegen den Bescheid gemäß § 92 BAO des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk vom 5. April 2001, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Y Schiffhandel GmbH fand eine Buch- und Betriebsprüfung gemäß § 150 BAO betreffend Umsatzsteuer 1994 bis 1997, Körperschaftsteuer 1994 bis 1996 und Kapitalertragsteuer 1994 bis 1996 statt.

Im BP-Bericht wurden ua folgende Feststellungen getroffen.

„Tz 1 Betriebsgegenstand oder Art der Tätigkeit: Handel mit Motoryachten

...

Tz 11 Organe der Gesellschaft: Geschäftsführer P, ...

Tz 12 Eigentums- bzw. Beteiligungsverhältnisse:

H 50 %

G 50 %

Tz 13 Ermittlung des Gewinnes: § 5 EStG 1994 bis 1996

...

Tz 15 Warenvorräte 1996:

In der Bilanz zum 30.9.1996 wurden drei Motoryachten im Gesamtwert von ATS 6.855.631,44,-- als Warenvorräte ausgewiesen.

Nach Angaben der Gesellschafter sowie des Geschäftsführer wurden diese Schiffe, ohne deren Wissen und ohne dass die GmbH dafür die Veräußerungserlöse erhielt, verkauft. Bei zwei Schiffen wurden anhand vorliegender Kaufverträge die Verkaufsdaten mit 9.12.1993 bzw mit 27.4.1995 festgestellt. Über die Art oder den Zeitpunkt des Verschwindens des dritten Schiffes konnten keine Hinweise gegeben werden.

Die Tatsache der unbefugten Veräußerung bzw des Verschwindens der Schiffe wurde den Gesellschaftern lt eigenen Angaben erst im Oktober 1996 anlässlich einer Kontrolle im Liegehafen in Kroatien bekannt. Dabei wurde festgestellt, dass zwei der fraglichen Yachten zu Wasser gelassen und mit einem Namen gekennzeichnet worden waren, was üblicherweise erst nach der Veräußerung durch den Erwerber erfolgt.

Lt einer in Kopie vorgelegten Übersicht über die im Hafen M, Kroatien, erfassten Schiffe war eines dieser Schiffe (Gu) bereits per 31.12.1995 auf den neuen Besitzer, Hrn K, registriert. Aufgrund obgenannter Fakten steht nach Ansicht der Bp zweifelsfrei fest, dass sich die genannten drei Motoryachten zum Bilanzstichtag 30.9.1996 nicht mehr im Besitz der Y GmbH befanden.

Die Festsetzung des Bilanzstichtages 30.9.1996 durch die Gesellschafter erfolgte aufgrund einer rückwirkenden Umwandlung der GmbH in eine OHG zu diesem Stichtag. Der Umwandlungsplan ist datiert mit 10.6.1997.

Der Jahresabschluss der GmbH für das Jahr 1996 wurde mit Datum 1.12.1997 beim Finanzamt für Körperschaften eingereicht.

Der Verlust der drei Schiffe wurde, den Angaben der Gesellschafter folgend, erst im Oktober 1996, also im Monat nach dem Bilanzstichtag, festgestellt. Da der Verlust jedoch vor Festsetzung dieses Bilanzstichtages sowie vor Einreichung des Jahresabschlusses bei der Abgabenbehörde festgestellt wurde, hätte diesem Umstand bereits in der Bilanz zum 30.9.1996 Rechnung getragen werden müssen.

Von der Bp wird die Ausbuchung der drei Schiffe somit per 30.9.1996 durchgeführt: Abschreibung Warenvorräte 1996 lt Bp: ATS -6.855.631,44,--

Tz 16 Verrechnungskonto Ye GmbH:

In der Bilanz zum 30.9.1996 wurde unter der Bezeichnung „Verrechnungskonto Ye GmbH“ eine offene Forderung an diese Firma in Höhe von ATS 6.604.724,66,-- verbucht. Bei der aktiven Rechnungsabgrenzung dieses Jahres in Höhe von ATS 2.783.186,00,-- handelt es sich um die Zinsen für diese Forderung. Eine Verzinsung der Forderung erfolgte letztmalig für das Jahr 1994, für die Folgejahre wurde nach Angabe des Geschäftsführers wegen vermuteter Uneinbringlichkeit der Zinsen darauf verzichtet.

Bei einer Einsichtnahme in das Firmenbuch wurde von der Bp festgestellt, dass per 20.9.1995 ein Konkurs der Ye GmbH mangels Vermögens abgewiesen worden war und dass per 16.4.1996 neuerlich der Konkurs eröffnet worden war, der sodann per 15.5.1997 mangels Kostendeckung aufgehoben wurde.

Der Jahresabschluss 1996 wurde erst anschließend mit Datum 1.12.1997 bei der Abgabenbehörde eingereicht.

Die Forderung an die Ye GmbH wird von der Bp daher wegen völliger Uneinbringlichkeit mit 30.9.1996 zur Gänze ausgebucht:

Abschreibung Verrechnungskonto Ye GmbH 1996: ATS -6.604.724,66

Abschreibung Zinsen Ye GmbH 1996: ATS -2.783.186,00

...

Diese Feststellungen führten nach Ansicht des Finanzamtes zu keiner steuerlichen Auswirkung bei der Y GmbH, seien aber im Hinblick darauf, dass die GmbH in eine OHG umgewandelt wurde, von Bedeutung.

Die in der GmbH entstandenen Verluste seien bei den Gesellschaftern im Hinblick auf die Bestimmung des § 4 Z 1 lit c Umgründungssteuergesetz nicht vortragsfähig.

Bei der Y Schiffhandel GmbH Nfg OHG fand eine Buch- und Betriebsprüfung gemäß § 150 BAO betreffend Umsatzsteuer 1996 und einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 1996 statt.

Im Bp-Bericht wurden ua folgende Feststellungen getroffen.

„Tz 1 Betriebsgegenstand oder Art der Tätigkeit: Schiffhandel

Tz 2 Rechtsform: OHG

Tz 3 Datum des Gesellschaftsvertrages: 10.6.1997

...

Tz 11 Eigentums- bzw. Beteiligungsverhältnisse:

H 50 %

G 50 %

Tz 12 Ermittlung des Gewinnes: § 5 EStG

...

Tz 16 Änderungen der Eröffnungsbilanz:

In der Eröffnungsbilanz der Y OHG zum 30.9.1996 wurden, entsprechend der Schlussbilanz der Y GmbH zum selben Stichtag, ua folgende Positionen ausgewiesen:

Warenvorräte: ATS 7.705.631,44,--

Forderung Ye GmbH: ATS 6.604.724,66,--

Zinsen Ye GmbH: ATS 2.783.186,00,--

Aufgrund der Feststellungen der Bp bei der Y GmbH mussten diese Aktivposten in der

Schlussbilanz der GmbH berichtigt werden (siehe Bp-Bericht Begründung für Y GmbH). Hierbei wurden die Warenvorräte um ATS 6.855.631,44 abgewertet, die Forderungen an die Ye GmbH wurden zur Gänze abgeschrieben.

Diese Änderungen in der Schlussbilanz der GmbH wurden von der Bp als Eröffnungsbilanzberichtigungen in der OHG berücksichtigt.

Tz 17 Warenvorräte 1996:

Die in der OHG erfolgte Abwertung der Warenvorräte in Höhe von ATS 6.855.631,44,-- wurde von der Bp nicht anerkannt, da diese Abwertung bereits in der GmbH vorgenommen wurde. Gewinnerhöhung 31.12.1996: ATS 6.855.631,44,--"

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung wurden folgende Prüfungsfeststellungen getroffen:

"Die Bilanz per 31.12.1996 wird entsprechend den Feststellungen bei der Y GmbH berichtigt (siehe Niederschrift vom 30.4.1999)."

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ bei der OHG entsprechende Bescheide, während bei der GmbH für den Prüfungszeitraum 1994 bis 1996 keine Bescheide erlassen wurden.

Mit Schreiben, eingelangt am 10.11.2000, stellte die Berufungswerberin (Bw) beim Finanzamt folgenden Antrag.

"Im Jahre 1999 fand bei der Y Schiffhandel GmbH wie auch bei der Y Schiffhandel GmbH Nfg OHG eine Betriebsprüfung (GesmbH: Umsatzsteuer 1994 bis 1997, Körperschaftsteuer 1996 bzw OHG: Umsatzsteuer und einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung 1996) statt. Während die Feststellungen im Rahmen der Betriebsprüfung bei der Y Schiffhandel GmbH Nfg OHG ihren Niederschlag im Bescheid vom 28.6.1999 betreffend die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für das Jahr 1996 gefunden haben, wurden bei der Y Schiffhandel GmbH für den Prüfungszeitraum 1994 bis 1996 keine Bescheide erlassen. Wir stellen nunmehr den Antrag, die im Betriebsprüfungsbericht vom 26.5.1999, eingelangt am 1. Juni 1999, getroffenen Feststellungen zur Y Schiffhandel GmbH im Rahmen einer Wiederaufnahme des Verfahrens bescheidmäßig kundzutun.

Unser Antrag beruht lediglich auf den Feststellungen im Rahmen der Gewinnermittlung des Unternehmens und des Körperschaftsteuerbescheides 1996, da bezüglich der Umsatzsteuer 1994 bis 1997 im Rahmen der Betriebsprüfung keine Feststellungen getroffen worden sind, welche zu einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO führen würden. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer 1996 wurde jedoch die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend das Jahr 1996 im Betriebsprüfungsbericht angeführt.

Die bescheidmäßige Änderung wurde jedoch offensichtlich deswegen unterlassen, weil eine

missverständliche Interpretation der §§ 4 und 10 des Umgründungssteuergesetzes dazu geführt hat, dass das dortige Finanzamt der Meinung war, die aus der Tätigkeit der früheren Y Schiffhandel GmbH resultierenden Verluste wäre nach den vorherzitierten Paragraphen bei den Gesellschaftern der Y Schiffhandel GmbH Nfg OHG nicht anrechenbar.

Bei näherer Betrachtung stellt sich im gegenständlichen Fall der Umwandlung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung in eine offene Handelsgesellschaft diese Rechtsansicht als nicht richtig dar.

...

Zusammenfassung: Da die Einschränkung des Verlustabzuges und der steuerlichen Anerkennung als Sonderausgabe gemäß § 18 des Einkommensteuergesetzes nur dann zur Wirkung kommt, wenn eine „übernehmende Körperschaft“ vorliegt, die Y Schiffhandel GmbH jedoch nicht auf eine Körperschaft, sondern auf eine Personengesellschaft umgewandelt worden ist und daher physische Personen als Nachfolgesellschafter vorliegen, stellen wir den Antrag,

- das Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer 1996 gemäß § 303 Abs 4 BAO im Zusammenhang mit den Feststellungen im Rahmen der Bp bei der Y Schiffhandel GmbH wieder aufzunehmen und
- in der Begründung für die Wiederaufnahme auszuführen, dass die bei der Y Schiffhandel GmbH entstandenen Verluste bei den Gesellschaftern H und G vortragsfähig sind, sodass aus verfahrensökonomischen Gründen eine nochmalige Wiederaufröhlung der gesamten Fragen im Rahmen des Veranlagungsverfahrens nicht mehr notwendig ist."

Mit 5. April 2001 erließ das Finanzamt einen Bescheid gemäß § 92 BAO an die Bw folgenden Inhalts.

„Der Verlustabzug der Y Schiffhandel GmbH geht nicht auf den Rechtsnachfolger, die Y Schiffhandel GmbH Nfg OHG, über. § 8 Abs 4 Z 2 Körperschaftsteuergesetz 1988 findet keine Anwendung.

Begründung:

Der Erlassung des gegenständlichen Feststellungsbescheides liegt der Antrag vom 6. November 2000 zugrunde. Strittig ist, ob § 4 Z 1 lit c UmgrStG (BGBl 1991/699, idF BGBl 1993/818) zur Anwendung kommt. Unstrittig ist, dass der Umfang des Betriebes am Umwandlungstichtag gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert ist, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist. Nach § 4 Z 1 lit c UmgrStG ist in diesem Fall der Verlust vom Abzug ausgeschlossen.

Gemäß § 10 UmgrStG ist § 8 Abs 4 Z 2 des KStG 1988 nach Maßgabe folgender Bestimmungen anzuwenden:

1.a) Für Verluste der übertragenden Körperschaft ist § 4 Z 1 lit a und c anzuwenden.

...

Lt den Ausführungen im Antrag vom 6. November 2000 fände § 4 Z 1 lit c UmgrStG auf den vorliegenden Fall keine Anwendung, weil in dieser Bestimmung auf die Fälle der lit a und b verwiesen wurde, dort aber nur von „übernehmenden Körperschaften“ die Rede sei.

Im vorliegenden Fall wäre die Y Schiffhandel GmbH in eine OHG umgewandelt worden, sodass keine „übernehmende Körperschaft“ vorläge, das Verlustabzugsrecht physischer Personen als Nachfolgegesellschaften dieser Einschränkung aber nicht unterläge.

Das Finanzamt schließt sich dieser Rechtsansicht nicht an. § 10 UmgrStG sieht lt erläuternden Bemerkungen zu der Regierungsvorlage den Übergang des Verlustvortragsrechtes auf die Rechtsnachfolger analog zu den Verschmelzungsbestimmungen des § 4 vor. Eine Einschränkung auf eine bestimmte Rechtspersönlichkeit des Rechtsnachfolgers lässt sich aus diesem Verweis nicht ableiten und wäre nach logischer Gesetzesinterpretation auch nicht verfassungskonform. Die in dem genannten Antrag vertretene Rechtsauffassung der Nichtanwendbarkeit des § 4 Z 1 UmgrStG auf Umwandlungen in Personengesellschaften geht von einer streng grammatikalischen Auslegung des Gesetzeswortlautes aus. Die Judikatur geht aber ganz allgemein davon aus, dass die Abgabenvorschriften grundsätzlich nicht nur dem Wortlaut nach, sondern auch nach ihren Zusammenhängen und den damit offenbar verfolgten Zwecken auszulegen sind. Zweck der Bestimmung des § 4 Z 1 UmgrStG ist es aber, den Übergang des Verlustabzuges auf den Rechtsnachfolger in jenen Fällen nicht mehr zuzulassen, in denen Rechtsnachfolger das verlusterzeugende Vermögen nicht mehr oder in nicht mehr vergleichbarem Umfang besitzen sollten. Eine Einschränkung dieser Bestimmung auf Körperschaften als Rechtsnachfolger lässt eine logische Gesetzesinterpretation nicht zu, sodass nach Ansicht des Finanzamts die Bestimmung des § 4 Z 1 lit c UmgrStG auf den vorliegenden Fall anzuwenden war. Da die Tätigkeit des Schiffhandels zum Umwandlungstichtag bereits eingestellt war und das verlusterzeugende Vermögen nicht mehr vorhanden war, geht der Verlustabzug nicht auf den Rechtsnachfolger über.“

In der Berufung, beim Finanzamt eingelangt am 9.5.2001, brachte die Bw. vor:

"Im angefochtenen Bescheid wird ausgesprochen, dass der Verlustabzug der Firma Y Schiffhandel GmbH nicht auf den Rechtsnachfolger, die Y Schiffhandel GmbH Nfg OHG, übergeht. Diese bescheidmäßig nunmehr ausgesprochene Feststellung ist unserer Rechtsauffassung nach unrichtig.

Begründung:

Vorweg bezweifeln wir die Aussage der Abgabenbehörde, dass der Gesetzgeber den Übergang des Verlustvortragsrechtes bei Umwandlungen tatsächlich analog zu den Verschmelzungsbestimmungen des § 4 UmgrStG regeln wollte. Wie die Abgabenbehörde

selbst anführt, ist bei streng grammatikalischer Auslegung des Gesetzeswortlautes die Nichtanwendbarkeit des § 4 Z 1 UmgrStG bei Umwandlungen in Personengesellschaften gegeben. Es ist uns auch keine diesbezügliche Höchstgerichtsentscheidung bekannt, aus der eine andere Rechtsansicht ableitbar wäre.

Unrichtig ist weiters die Behauptung, dass die Tätigkeit des Schiffhandels zum Umwandlungsstichtag bereits eingestellt war. Da deren Betrieb über langjährig geschaffenes Know-how, eine Kundenkartei und Geschäftsbeziehungen zum Herstellerbetrieb hatte, wurde mit 20.12.1996 eine neue Kooperationsvereinbarung mit der Firma O Boote Vermietungs- und Verkauf GmbH, ..., abgeschlossen.

Unbestreitbar war daher im Umwandlungszeitpunkt ein Betrieb gegeben, der nach einhelliger Kommentarauffassung eine Grundvoraussetzung für die steuerliche Anwendbarkeit des Umgründungssteuergesetzes darstellt.

Ohne Vorliegen eines derartigen Betriebes wäre ansonsten das Umgründungssteuergesetz in abgabenrechtlicher Hinsicht nicht anwendbar und es ergäbe sich auch überhaupt keine Diskussion über Verlustvortragsmöglichkeiten.

Für den Fall, dass ein Vergleich des umgewandelten Betriebes mit jenem, der die Verluste in der Vergangenheit erzeugt hat, tatsächlich notwendig wäre – was wir gemäß obigen Ausführungen jedoch anzweifeln – so können wir sowohl nach genauer Analyse der vorherigen Tätigkeit als auch der nunmehrigen Tätigkeit anführen, dass hier keine wesentlichen Änderungen eingetreten sind. Dabei handelt es sich jedoch um eine Tatsachenfrage, die bisher überhaupt noch nicht untersucht wurde.

Wir stellen daher das Berufungsbegehren, den angefochtenen Bescheid vom 5.4.2001, eingelangt am 10.4.2001, dahingehend abzuändern, dass die in der Zeit der Fa Y Schiffhandel GmbH entstandenen Verluste auf die Nachfolge OHG bzw deren Gesellschafter übergehen."

Auf Ersuchen des Finanzamtes übersandte die Bw am 24. Juli 2001 eine Kopie der Vereinbarung zwischen der Fa Y Schiffhandel GmbH und der Fa O Boote Vermietungs und Verkaufs GmbH vom 20.12.1996.

Demnach hat sich Y bisher mit dem Verkauf und der Vercharterung von Motoryachten beschäftigt und verfügt über eine umfangreiche Kundenkartei.

Y übergibt an O Boote die Daten sämtlicher bisherigen Kunden, die eine Motoryacht bei Y erworben haben und von Interessenten, mit welchen es zu keinem Abschluss gekommen ist. Sollte O Boote von einem dieser Kunden oder Interessenten eine Motoryacht erwerben, so erhält Y von O Boote dafür eine Provision in Höhe von 10 % des Kaufpreises.

Sollte es O Boote gelingen, einen der von Y bekanntgegebenen Kunden oder Interessenten zu überzeugen, ihre Motoryachten durch O Boote verchartern zu lassen, so erhält dafür Y von O Boote eine Provision in Höhe von 5% des von O Boote mit diesen Motoryachten erzielten

Umsatzes.

Sollte es O Boote gelingen, mit einem von Y bekanntgegebenen Charterkunden weitere Charterverträge abzuschließen, so erhält dafür Y von O Boote eine Provision in Höhe von 10% des von O Boote mit diesem Charterkunden erzielten Umsatzes.

Für den Fall, dass die der Fa Y von O Boote zustehenden Provisionen weniger als ATS 200.000,00,-- betragen, so verpflichtet sich O Boote, beginnend für das Abrechnungsjahr 1999, eine jährliche Mindestprovision in Höhe von ATS 200.000,00,-- zu bezahlen.

Diese Vereinbarung tritt mit 1. Jänner 1997 in Kraft und kann von beiden Seiten mit einer Mindestkündigungsfrist von sechs Monaten zum 31.12. aufgekündigt werden. O Boote verzichtet für fünf Jahre auf dieses Kündigungsrecht, sodass von Seiten der Firma O Boote frühestens ab 1. Jänner 2002 eine Kündigung mit Wirksamkeit per 31. Dezember 2002 ausgesprochen werden kann.

...".

Der Vertrag ist datiert mit 20.12.1996.

Am 11.7.2002 erließ die damalige Berufungsbehörde einen Vorhalt folgenden Inhalts: "

1. Eine Voraussetzung des Verlustabzugs nach § 4 UmgrStG ist, dass das verlusterzeugende Vermögen zum Umgründungszeitpunkt vorhanden war. Dies ist aus der Aktenlage nicht ersichtlich.

Sie werden daher gebeten, geeignete Nachweise für diese Voraussetzung zu erbringen.

2. Eine weitere Voraussetzung für den beantragten Verlustabzug ist, dass die Vergleichbarkeit der Betriebe vor und nach der Umgründung gegeben ist. Nach der Aktenlage ist der Betriebsgegenstand vor der Umwandlung Handel mit und Vercharterung von Schiffen, während nach der Umwandlung die Vermittlung von Kunden der Betriebsgegenstand ist.

Sie werden daher ersucht, nachzuweisen, dass die Vergleichbarkeit der Betriebe dennoch gegeben ist."

In der Folge fanden Gespräche zwischen der Bw und der Berufungsbehörde statt, die jedoch ohne Ergebnis blieben.

Am 21.3.2005 brachte die Bw. eine Berufungsergänzung folgenden Inhalts beim unabhängigen Finanzsenat ein:

„Unter Tz 15 des Betriebsprüfungsberichtes wird ausgeführt, dass „nach Angabe des Geschäftsführers sowie der Gesellschafter Schiffe im Wert von ÖS 6.855.631,44,-- verkauft wurden, ohne dass die GmbH den dafür erlösten Betrag erhalten hätte. Bei zwei Schiffen lagen Kaufverträge vor“.

Weiters: „Über die Art oder den Zeitpunkt des Verschwindens des dritten Schiffes konnten

keine Hinweise gegeben werden“....

„Aufgrund dieser Fakten stand für die Betriebsprüfung fest, dass sich die Motoryachten zum Bilanzstichtag 30.9.1996 nicht mehr im Besitz der Y Schiffhandel GmbH befanden.“

Weiters „Der Umwandlungsplan (richtigerweise: Beschluss) ist mit 10.6.1997 datiert. Der Jahresabschluss der GmbH für das Jahr 1996 wurde mit 1.12. beim Finanzamt für Körperschaften eingereicht“.

Hiezu teilen wir mit:

Die Schiffe „verschwanden“ nicht, sondern lagen im Oktober 1996 in derselben Marina (Hafen), in welcher sie von der Y Schiffhandel GmbH schon seit 1993 mittels Einstellungsvertrages eingestellt waren.

Die Kaufverträge der drei Yachten wiesen als Verkäufer nicht die Y Schiffhandel GmbH aus, sondern in zwei Fällen S und in einem Fall die Ye Handels GmbH.

Hr S war im Zeitraum 1993 bis 1996 weder Gesellschafter noch Geschäftsführer oder Prokurist und auch nicht Dienstnehmer der Y Schiffhandel GmbH, sodass wir der Meinung waren und sein konnten, dass mit keinem der „vermeintlichen neuen Eigentümer“ ein rechtsgültiger Kaufvertrag zustande gekommen ist.

Wir haben daher am 5.11.1996 beim Landesgericht für Strafsachen einen Antrag auf Privatbeteiligtenanschluss eingebracht, da gegen Hrn S als Privatperson sowie als de facto Geschäftsführer der Ye Handels GmbH bereits Voruntersuchungen wegen § 146 StGB (Betrug) bzw. weiterer „Schiffsunterschlagungen“, wie oben dargestellt, eingeleitet worden waren. Der Privatbeteiligtenanschluss bezog sich auch auf die Geschäftsführerin der Ye Handels GmbH, Fr Sl.

Laut Auskunft unseres Rechtsanwaltes ... war dieser felsenfest überzeugt, dass das Landesgericht für Strafsachen unsere „Schiffsverkäufe“ folgendermaßen qualifizieren wird: S täuschte gegenüber den „Käufern“ vor, Eigentümer der drei Motoryachten zu sein. Die Käufer andererseits überprüften weder die Eigentümerqualität des S , noch die der Ye Handels GmbH.

In weiterer Folge kann daraus nur gefolgert werden, dass nach einer Verurteilung des S die Motoryachten wieder im Eigentum der Y Schiffhandel GmbH stehen werden, da die Kaufverträge seitens des Verkäufers nicht vom tatsächlichen Eigentümer, der Y Schiffhandel GmbH bzw deren Geschäftsführer unterzeichnet waren und daher nicht rechtswirksam seien und die „Käufer“ Schadenersatzansprüche an S zu stellen hätten.

...

Zum Zeitpunkt der Erstellung der Umwandlungsbilanz zum 30.9.1996 bestand jedenfalls kein Zweifel, dass die drei Motoryachten nach wie vor im Eigentum der Y Schiffhandel GmbH standen, da keine rechtsgültigen Kaufverträge mit den vermeintlichen „neuen Eigentümern“

zustande gekommen sind und die Bewertung der Motoryachten als Umlaufvermögen der Y Schiffhandel GmbH richtig war.

Auch zum Zeitpunkt der Antragstellung auf Umwandlung vom 13.6.1997 und zum Zeitpunkt der Eintragung der Umwandlung am 20.9.1997 konnten keine Zweifel daran bestehen, dass W bzw SI verurteilt werden und die „Kaufverträge“ für null und nichtig erklärt werden.

Der Aussage des Betriebsprüfers in Tz 15 kann daher nicht gefolgt werden, dass „zweifelsfrei feststeht, dass zum Bilanzstichtag 30.9.1996 die genannten Motoryachten sich nicht mehr im Besitz der Y Schiffhandel GmbH befanden.“

Unseres Erachtens waren am Umwandlungsstichtag, am Tag der Beschlussfassung wie auch am Tag der Eintragung der Umwandlung aufgrund des Umlaufvermögens (Motoryachten), aufgrund des Kundenstockes (nachfolgende Einnahmen), der Marke „Y “ (nachfolgende Einnahmen) und der Kundenforderungen (ÖS 1.230.000,00,--) die Notwendigkeiten bezüglich des Vorhandenseins des Unternehmens in notwendigem Umfang gegeben.

Wir meinen, dass wir durch die angeschlossenen Beilagen die Nachhaltigkeit des Unternehmens zum Umwandlungsstichtag nachgewiesen haben.

Weiters verweisen wir auf die erfolgreiche Veräußerung sowohl des Kundenstockes wie auch der Marke „Y “, was ein weiterer Beweis für das Vorliegen des Betriebes darstellt.

Der Ausgang des Gerichtsverfahrens gegen W und SI, nämlich der Einstellung des Verfahrens wegen § 146 StGB (zugestellt am 18.1.1998), die Weiterleitung des Strafaktes an das Gericht Wiener Neustadt und die Verurteilung lediglich wegen Krida bei der Ye Handels GmbH zu sechs bzw zwölf Monaten bedingter Gefängnisstrafe hat, trotz allen nachfolgenden Konsequenzen für das Unternehmen, keine Bedeutung für die Anerkennung der Vortragsfähigkeit des Verlustes bei den Gesellschaftern Hn und Gs, da am Umwandlungsstichtag ein Betrieb Bestand hatte, welcher die Erfordernisse des § 10 Abs 1 Z b UmgrStG iZm § 8 Abs 4 Z 2 KStG und § 4 Abs 1 Z b vollinhaltlich erfüllt hat.

Wir beantragen daher, im Rahmen der Berufungserledigung die Anerkennung der Vortragsfähigkeit des Verlustvortrages der vormaligen Y Schiffhandel GmbH, entstanden in den Jahren bis 1996 bei den Gesellschaftern der Y Schiffhandel OHG, H und G.

...

Beilagen:

Übertragungsvertrag

Protokoll GV

FB-Auszug 309.1997

FB-Auszug aktuell

Privatbeteiligtenanschluss

ergänzende Sachverhaltsdarstellung

Haftbefehl

Einstellung des Strafverfahrens

(alles in Kopie)."

Die erwähnten Beilagen waren dem Schreiben angeschlossen.

Am 24.6.2005 fand vor dem Unabhängigen Finanzsenat ein Erörterungsgespräch mit beiden Parteien statt, in dem die Sach- und Rechtslage erörtert wurde, wobei beide Parteien auf ihrem Standpunkt beharrten.

Mit Vorhalt vom 3.8.2005 räumte der UFS der Bw in Bezug auf das stattgefundene Erörterungsgespräch die Gelegenheit ein, eine (weitere) Berufungsergänzung einzubringen.

Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt steht fest.

Die Y Schiffhandel GmbH wurde am 10.7.1991 gegründet. Die Gesellschafter waren Hr H und Hr G zu jeweils 50%. Geschäftsführer war Hr D und ab 23.3.1992 Hr P. Das Stammkapital betrug ATS 500.000,--. Die Gewinnermittlung erfolgte gem § 5 EStG. Betriebsgegenstand war der Handel mit und das Verchartern von Schiffen (Motoryachten). Der Schiffhandel und das Chartergeschäft wurden ursprünglich von der Ye GesmbH betrieben, deren de facto Geschäftsführer Hr S war. Die Ye GmbH geriet in finanzielle Schwierigkeiten. Mit 20.9.1995 wurde ein Konkurs der Ye GmbH mangels Vermögen abgewiesen und mit Beschluss des Handelsgerichts vom 16.4.1996 wurde der Konkurs über diese Firma neuerlich eröffnet, welcher per 15.5.1997 mangels Kostendeckung aufgehoben wurde. Der Schiffhandel wurde ausgegliedert und von der Y Schiffhandel GmbH übernommen. Der Firmensitz Ye GmbH war an derselben Adresse wie der der Y Schiffhandel GmbH, nämlich in der S. Straße 2 in 1120 Wien. Die Fa Y Schiffhandel GmbH übernahm offene Kontrakte an Auslieferungen von Motoryachten von der Ye GmbH, wobei die übernommenen Kontrakte zur Gänze durch die Y Schiffhandel GmbH gegenüber den Bestellern von neuen Motoryachten erfüllt worden sind. Bei diesem Handel mit Motoryachten wurden auch zurück gegebene Motoryachten in Zahlung genommen. Diese Schiffe sind in das alleinige Eigentum der Y Schiffhandel GmbH übergegangen und wurden auch tatsächlich übergeben, indem sie im Namen der Y Schiffhandel GmbH im Hafen M , Kroatien, geankert wurden.

1992 wurde ein Gewinn von ATS 62.671,19,-- erzielt.

1993 wurde ein Verlust von ATS -4,523.153,78,-- erzielt.

1994 wurde ein Gewinn von ATS 1,611.007,19,-- erzielt.

1995 wurde ein Verlust von ATS -1,640.600,41,-- erzielt.

1996 wurde ein Verlust von ATS -17,052.248,21,-- erzielt.

Am 10.6.1997 wurde in einer ordentlichen Generalversammlung der Y Schiffhandel GmbH der Beschluss gefasst, die Gesellschaft in eine OHG, an der die bisherigen Gesellschafter als persönlich haftende Gesellschafter beteiligt sind, umzuwandeln.

Gleichzeitig wurde die Übertragung des Vermögens der GmbH auf die OHG nach den Bestimmungen des Umwandlungsgesetzes auf der Grundlage der Bilanz zum 30.9.1996 zum Stichtag 1.10.1996 und unter Inanspruchnahme der umgründungssteuerlichen Begünstigungen des Art II UmgrStG beschlossen.

Der Geschäftsführer wurde abberufen und ihm die Entlastung erteilt.

Gleichzeitig wurde ein entsprechender Übertragungsvertrag abgeschlossen.

Der Umwandlungsplan und die Umwandlungsbilanz wurden erstellt.

Am 13.6.1997 wurde der Antrag auf Neueintragung der Firma im Firmenbuch gestellt.

Die Eintragung im Firmenbuch, wonach die OHG durch Umwandlung gemäß §§ 1 ff UmwG aus der Y Schiffhandel GmbH hervorgegangen ist, erfolgte am 20.9.1997.

Der Jahresabschluss der GmbH zum 30.9.1996 (Bilanzstichtag) wurde am 1.12.1997 beim FA für KÖST eingereicht.

In dieser Bilanz zum 30.9.1996 wurden drei Motoryachten im Gesamtwert von ATS 6,855.631,44,-- als Warenvorräte ausgewiesen.

Diese Yachten standen ursprünglich im Eigentum der Y Schiffhandel GmbH und waren seit 1993 in der M, aG eines Einstellungsvertrages eingestellt.

Hr S war der damalige Besitzer der M.

Vor dem Bilanzstichtag 30.9.1996 waren die drei Schiffe ohne Wissen der Gesellschafter der Y Schiffhandel GmbH und ohne dass die GmbH dafür die Veräußerungserlöse erhielt, verkauft worden.

Hr S, der bereits vor der Gründung der Y Schiffhandel GmbH bei der Fa Ye GmbH als deren de facto Geschäftsführer beschäftigt war, wurde nach der Ausgliederung des Schiffhandels aus der Ye GmbH und Übernahme desselben durch die Y Schiffhandel GmbH von dieser beauftragt, im fremdem Namen und für fremde Rechnung für die Y Schiffhandel GmbH, Käufer für die in Umlauf befindlichen Schiffe zu suchen.

Im Oktober 1996 stellten die Gesellschafter der Fa Y Schiffhandel GmbH fest, dass die drei Schiffe zwar noch in der M, bei T in Kroatien, lagen, aber nicht mehr in ihrem Eigentum standen. Die Schiffe waren bereits umgestrichen und mit Namen versehen, was üblicherweise nach einer Veräußerung durch den Erwerber erfolgt.

Bei zwei Schiffen wurden anhand vorliegender Kaufverträge die Verkaufsdaten mit 9.12.1993 bzw mit 27.4.1995 festgestellt. Das dritte Schiff war ebenfalls vor dem Umgründungsstichtag

verkauft worden.

Die Kaufverträge wiesen als Verkäufer nicht die Y Schiffhandel GmbH aus, sondern in 2 Fällen Hrn S und in 1 Fall die Ye GmbH.

Zumindest eines der Schiffe, eine Motoryacht "Z" war auch im Hafen M, Kroatien, bereits per 31.12.1995 auf den neuen Besitzer, Hrn K, registriert.

Die Gesellschafter der Y GmbH bzw nfg OHG haben sich mit dem Käufer in Verbindung gesetzt und ihn zur Rückgabe ihres Eigentums aufgefordert. Der Käufer gab an, er habe das Boot mit von Hrn S abgeschlossenem Kaufvertrag von der Y Schiffhandel GmbH erworben, wobei er einen Barkaufpreis von ATS 1,200.000,-- und zusätzlich eine Motoryacht "St" als Eintauschyacht gegeben habe. Diese Yacht befand sich per 31.12.1995 im Yachthafen M , und war dort für Hrn S registriert. Den Kaufpreis haben die Gesellschafter der Y Schiffhandel GmbH nie erhalten.

Die der Y Schiffhandel GmbH gehörende Motoryacht "Do" wurde von Hrn Ka laut Kaufvertrag von der Ye GmbH erworben. Den Kaufpreis haben die Gesellschafter der Y Schiffhandel GmbH nie erhalten.

Auch beim dritten Verkauf haben die Gesellschafter der Y Schiffhandel GmbH den Kaufpreis nicht erhalten.

Die drei Motoryachten, die in der Umgründungsbilanz (Jahresabschluss) der Y Schiffhandel GmbH zum 30.9.1996 als Umlaufvermögen (Warenvorrat) mit dem Betrag von ATS 6,855.631,44,-- ausgewiesen waren, befanden sich am Umgründungsstichtag nicht im wirtschaftlichen Eigentum der Y Schiffhandel GmbH.

Die Tatsache, dass die Y Schiffhandel GmbH zum Bilanzstichtag 30.9.1996 nicht mehr wirtschaftlicher Eigentümer der drei Motoryachten war, wurde den Gesellschaftern der Y Schiffhandel GmbH im Oktober 1996, also vor dem Bilanzerstellungszeitpunkt am 1.12.1997, bekannt. Hinzugefügt sei, dass den Gesellschaftern diese Tatsache unter Zugrundelegung der Sorgfaltspflicht ordentlicher Kaufleute schon vor dem Bilanzstichtag hätte bekannt sein müssen.

Im übrigen war die Y Schiffhandel GmbH auch zivilrechtlich nicht mehr Eigentümer der Motoryachten. Die Klagen der Gesellschafter der Y Schiffhandel GmbH gegen die Erwerber der drei Yachten wurden abgewiesen, da diese gemäß § 367 ABGB gutgläubig Eigentum erworben hatten.

Die Y Schiffhandel GmbH schloss sich als Privatbeteiligte dem Strafverfahren gegen Hrn S ua wegen §§ 146 ff StGB an. Dieses Verfahren wurde mit Zustellung 18.1.1998 eingestellt.

In der Bilanz der Y GmbH zum 30.9.1996 wurde unter der Bezeichnung "Verr Kto Ye GmbH" eine offene Forderung an diese Firma iHv ATS 6,604.724,66,-- verbucht.

Bei der aktiven Rechnungsabgrenzung in der Bilanz iHv ATS 2,783.186,-- handelt es sich um

die Zinsen für diese Forderung. Eine Verzinsung der Forderung erfolgte letztmalig für das Jahr 1994, für die Folgejahre wurde wegen vermuteter Uneinbringlichkeit der Zinsen darauf verzichtet.

Die Forderung war zum Bilanzstichtag 30.9.1996 uneinbringlich. Bereits am 20.9.1995 war ein Konkurs der Fa Ye GmbH mangels Vermögen abgewiesen worden; mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom 16.4.1995 wurde neuerlich der Konkurs eröffnet, der sodann per 15.5.1997 mangels Kostendeckung aufgehoben wurde.

Die Bilanz und die Gewinn und Verlustrechnung zum 30.9.1996 bietet daher nach der Abschreibung der Warenvorräte (3 Motoryachten) und Abschreibung Forderung an Fa Ye samt Zinsen folgendes Bild (in ATS):

AKTIVA	
<i>A. Anlagevermögen</i>	
Betriebs und Geschäftsausstattung	34.102,00
<i>B. Umlaufvermögen</i>	
<i>Forderungen aus Lieferungen und Leistungen</i>	
Garantien	380.000,00
Kundenforderungen	850.000,00
Summe	1,230.000,00
<i>Sonstige Forderungen</i>	
Aktivierung Körperschaftsteuer	26.250,00
Aktivierung Kapitalertragsteuer	11.045,74
Verr Kto Umsatzsteuer	392,59
PASSIVA	
Stammkapital	500.000,00,--
Verlustvortrag	4,955.564,58
IFB	12.788,00
Verrechnungskonto Beteiligungen Summe	7,975.262,52
Darlehen	3,002.170,00

Bankverbindlichkeiten Summe	11,575.710,42
Sonstige Verbindlichkeiten gesamt	243.672,18

Die Kundenforderungen von 850.000,-- wären zum Bilanzstichtag nur mehr mit 470.000,-- zu bewerten gewesen (siehe unten).

Die Position Verr.konto Beteiligungen betrifft ein Verr. Kto. H und ein Verr. Kto. G .

Die Position Darlehen betrifft ein Verrechnungskonto bei der Kzl B.

Die sonstigen Verbindlichkeiten betreffen transitorische Abgaben und Steuern, welche kurzfristig zum Bilanzstichtag offen waren.

In der Gewinn und Verlustrechnung 1996 sind als Erlöse lediglich Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen iHv ATS 18.171,00,-- und Kursdifferenzen von ATS 85.501,37,-- vorhanden.

An Aufwand fallen Kosten des Geldverkehrs und Zinsaufwand bei Banken

iHv ATS 720.639,62,-- ins Gewicht, sodass sich ein negatives Ergebnis iHv ATS 808.706,11,-- ergibt. Addiert man die Abschreibung Warenvorräte iHv ATS 6,855.631,44,-- und die Abschreibungen Forderung samt Zinsen iHv ATS 9,387.910,66,--, ergibt sich ein negatives Ergebnis iHv 17,052.249,--

Der Verlustvortrag laut Bilanz beträgt ATS 4,955.564,58,--.

Der Bilanzverlust errechnet sich mit ATS 22,007.813--.

Zum Bilanzstichtag war kein Personal beschäftigt.

Geschäftsabschlüsse wurden keine getätigt.

Betrachtet man das Geschäftsjahr 1995, so ist dem Lagebericht zum 31.12.1995 zu entnehmen, dass 1995 der Handel mit Motoryachten vollkommen zum Erliegen kam, sodass keine Geschäftsabschlüsse verzeichnet werden konnten.

Die Bilanz und die Gewinn und Verlustrechnung 1995 ist ähnlich strukturiert wie 1996; nur sind die Warenvorräte (3 Schiffe) genau so enthalten wie die Forderung an die Ye GmbH samt Zinsen. Es ergibt sich ein Jahresverlust von ATS 1,640.600,41,--.

1 Angestellter ist vorhanden.

Im Einzelnen bietet die Bilanz folgendes Bild:

AKTIVA	
<i>A. Anlagevermögen</i>	
Betriebs und Geschäftsausstattung	51.152,00

<i>B. Umlaufvermögen</i>	
Warenvorräte	6,855.631,44
<i>Forderungen aus Lieferungen und Leistungen</i>	
Garantien	380.000,00
Kundenforderungen	890.000,00
Summe	1,270.000,00
<i>Sonstige Forderungen</i>	
Aktivierung Kapitalertragsteuer	11.045,74
Finanzamt lt Buchungsmitteilung	157,00
Verr Kto Umsatzsteuer	392,59
Darlehen Verr Kto Ye GesmbH	6,608.874,66
<i>C. Rechnungsabgrenzungsposten</i>	
Aktive Rechnungsabgrenzung	2,783.186,00
PASSIVA	
Stammkapital	500.000,00,--
Verlustvortrag	3,314.964,17
IFB	12.788,00
Rückstellung für Abfertigungen	12.084,00
Rückstellung Gewerbesteuer lt Bp	87.569,00
Rückstellung Jubiläumsgelder	6.087,00
Verrechnungskonto Beteiligungen Summe	6,884.537,69
Darlehen	3,002.170,00
Bankverbindlichkeiten Summe	11,658.193,39
Lieferverbindlichkeiten Allgemein	16.530,00
Sonstige Verbindlichkeiten gesamt	190.966,57

Passive Rechnungsabgrenzung	164.678,36
-----------------------------	------------

Die Kundenforderungen von 890.000 wären zum Bilanzstichtag nur mehr mit 510.000 zu bewerten gewesen (siehe unten).

Die Position Verr.konto Beteiligungen betrifft ein Verr. Kto. H und ein Verr. Kto. G .

Die Position Darlehen betrifft ein Verrechnungskonto bei der Kzl B.

Die sonstigen Verbindlichkeiten betreffen transitorische Abgaben und Steuern, welche kurzfristig zum Bilanzstichtag offen waren.

Die Aktive Rechnungsabgrenzung betrifft die Darlehenszinsen an die Fa Ye GmbH 1991 – 1994 (siehe oben).

Die Sonstigen Verbindlichkeiten betreffen transitorische Abgaben und Steuern, welche kurzfristig zum Bilanzstichtag offen waren.

Die passive Rechnungsabgrenzung betraf einen Abschlussposten CA-BV.

Betrachtet man das Geschäftsjahr 1994, ist dem Lagebericht zum 31.12.1994 zu entnehmen, dass trotz der anhaltenden kriegerischen Auseinandersetzungen im ehemaligen Jugoslawien, welche großen Einfluss auf den Geschäftserfolg im Handel mit Motoryachten nahmen, ein positives Betriebsergebnis erzielt werden konnte.

Die Warenvorräte (3 Schiffe) sind enthalten, ebenso wie die Forderung an die Fa Ye GmbH samt Zinsen. Die Handelswarenerlöse betragen 24,050.000,--, der Wareneinsatz beträgt ATS 20,400.159,02,-- der Jahresgewinn beträgt 1,611.007,19,--.

1 Angestellter ist vorhanden.

Betrachtet man das Geschäftsjahr 1993, ist dem Lagebericht zum 31.12.1993 zu entnehmen, dass die getätigten Erwartungen nicht erfüllt werden konnten, sodass ein negatives Ergebnis entstand.

Die Warenvorräte betragen ATS 11,953.084,44,--, die Forderung an die Fa Ye GmbH samt Zinsen ist enthalten. Die Handelswarenerlöse betragen ATS 10,225.505,--, der Wareneinsatz macht ATS 10,719.630,81,-- aus; der Jahresverlust beträgt ATS 4.523.153,78,--.

1 Angestellter ist vorhanden.

1992 ist ein Jahresgewinn von ca ATS 75.000,-- zu verzeichnen.

1991 ist ein Jahresverlust von ca ATS 465.000,-- zu verzeichnen.

Es ist daher festzustellen, dass der letztmalige Umsatz aus der operativen Tätigkeit, nämlich dem Handel mit und dem Verchartern von Motoryachten, 1994 getätigt wurde.

1995 und 1996 fanden weder Wareneinkäufe noch Warenverkäufe statt; es wurden keine Geschäftsabschlüsse getätigt.

Aus der Umwandlung ist ab 1.10.1996 die nfg OHG (Bw) hervorgegangen. Persönlich haftende Gesellschafter sind Hr H und Hr G, die zu jeweils 50% beteiligt sind.

Von 1.10.1996 bis 31.12.1996 wurde keine unternehmerische Tätigkeit betr Handel mit oder Verchartern von Motoryachten ausgeübt.

Auch ab 1.1.1997 war keine Tätigkeit des Schiffshandels bzw des Vercharterns von Yachten feststellbar.

Es waren noch offene Kundenforderungen vorhanden, die wegen Uneinbringlichkeit abgeschrieben wurden. Sie betrafen iHv ATS 830.000,-- einen Schiffsleasingvertrag mit Hrn To aus dem Jahr 1994. Die Forderung wurde intern per 31.12.1995 nur mehr mit ATS 450.000,-- bewertet und wurde von der Bp des FA im Wege einer Eröffnungsbilanzberichtigung zum 1.1.1997 um ATS 380.000,-- verringert. Der Rest der Forderung war uneinbringlich.

Auch die anderen Kundenforderungen bzw Abschreibungen betrafen Verträge aus den Jahren bis 1994.

In den Jahren ab 1997 wurde Zinsaufwand betreffend betriebliche Konten angesetzt und von der Bp des FA anerkannt. Daraus resultieren iw die jährlichen Verluste, die

1996 (1.10. – 31.12.) ca ATS 263.000,--

1997 ca ATS 1,400.000,--

1998 ca ATS 1,300.000,--

1999 ca ATS 848.000,--

2000 ca ATS 950.000,--

betragen.

Am 20.12.1996 wurde von der Fa Y Schiffhandel GmbH ein Vertrag mit der Fa O Boote Vermietungs- und Verkaufs GmbH, welche sich mit der Vercharterung und dem Verkauf von Motoryachten beschäftigt, abgeschlossen.

Dieser hat iw folgenden Inhalt:

Y übergibt an O Boote die Kundendatei.

Sollte O Boote von einem dieser Kunden eine Motoryacht erwerben, so erhält Y dafür eine Provision von 10% des Kaufpreises; auch für den Abschluss von Charterverträgen wird eine Provision iHv 5 bzw 10% fällig.

Die fälligen Provsionen sind bis längstens 31.12. des jeweiligen Jahres zu ermitteln und am darauffolgenden 31. Jänner zur Bezahlung fällig.

Sollte die Provision weniger als ATS 200.000,-- jährlich betragen, so verpflichtet sich O Boote, beginnend mit dem Abrechnungsjahr 1999, eine jährliche Mindestprovision iHv ATS 200.000,-- zu bezahlen.

Die Vereinbarung tritt mit 1.1.1997 in Kraft und kann von der Fa O Boote frühestens per

31.12.2002 ausgesprochen werden, sodass die Mindestprovision jedenfalls von 1999 bis inkl 2002 zu bezahlen ist.

Das Recht an der Nutzung der Markenbezeichnung "Y " wird von der Fa O Boote nicht erworben.

Aus diesem Vertrag wurden für 1999 und 2000 jeweils ATS 200.000,-- bezahlt.

Für 2001 war eine Provision von ATS 400.000,-- fällig.

Die Bp des FA beurteilte die Mindestprovision von ATS 800.000,-- netto als Veräußerungserlös und erfasste diese 1997 als Gewinnerhöhung.

Andere Erlöse verzeichnete die OHG nicht.

Sachverhaltsbezogen ist daher davon auszugehen, dass zum Umgründungsstichtag der Betrieb, der die Verluste verursacht hatte, tatsächlich vorhanden war.

Dies ergibt sich einerseits aus dem Vertrag mit der Fa O Boote, der nach dem Umwandlungsstichtag abgeschlossen wurde und in dem die Bw für die Weitergabe ihrer Kundendatei eine Mindestprovision von ATS 800.000,-- lukrieren konnte.

Demnach war ein Firmenwert in dieser Höhe als wesentliche Betriebsgrundlage vorhanden.

Der Umfang des Betriebes am Umwandlungsstichtag war gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben war.

Dies ist aus folgenden Tatsachen erkennbar.

Die Aktiva betrugen zum Umwandlungsstichtag ATS **921.790,--** (siehe oben), wenn man die Tatsache berücksichtigt, dass die Pos. "Kundenforderungen" zum Stichtag richtig mit ATS 470.000,-- zu bewerten ist.

Die Verluste entstanden im Wesentlichen aus dem Verlust der Yachten (Warenvorräte) iHv ATS 6,855.631,44,-- und der Abschreibung der Forderung an die Ye GmbH samt Zinsen iHv ATS 9,392.060,--. Diese Positionen sind in den Aktiva zum 31.12.1995 noch enthalten, sodass dieser Zeitpunkt als jener im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste betrachtet werden muss. Daran ändert auch nichts, dass die Forderung an die Ye GmbH samt Zinsen möglicherweise schon früher uneinbringlich war und ein Teil der Warenvorräte (Yachten) schon früher möglicherweise nicht mehr im wirtschaftlichen Eigentum der Y GmbH stand, da dies keinen bilanziellen Niederschlag gefunden hat. Ein Vergleich mit den Stichtagen 31.12.1994 und 31.12.1993 würde im Übrigen zu demselben Ergebnis kommen.

Die Aktiva zum 31.12.1995 betrugen ATS **17,200.439,--**, wenn man die Tatsache berücksichtigt, dass die Pos. "Kundenforderungen" zum Stichtag richtig mit ATS 510.000,-- zu bewerten ist.

Die Aktiva zum Umwandlungsstichtag betragen demnach **5,36%** der Aktiva zum 31.12.1995.

Im übrigen ergibt sich zum Stichtag 31.12.1994 ein ähnliches prozentuales Verhältnis im Vergleich zum Umwandlungsstichtag.

Im Vergleich zum 31.12.1993 betragen die Aktiva zum Umwandlungsstichtag noch weniger als 5,36%, nämlich 3,16%. Die Aktiva laut Bilanz zum 31.12.1993 betragen ca ATS 29,133.000,--. Vergleicht man nur das Umlaufvermögen, kommt man zum gleichen Ergebnis, da praktisch kein Anlagevermögen vorhanden war.

Das Aktivvermögen der Y GmbH bestand zum Zeitpunkt der Verlustentstehung zu weit mehr als 90% aus den Warenvorräten (Yachten) und der Forderung an die Ye GmbH samt Zinsen. Mit dem Untergang dieses Aktivvermögens war der Umfang des Betriebes derart vermindert, dass von einer Vergleichbarkeit nicht mehr gesprochen werden kann.

Am Umwandlungsstichtag waren laut Bilanz und den Feststellungen der Betriebsprüfung des FA folgend an Aktiva nur mehr Garantien und Kundenforderungen iHv (richtig) ATS 850.000,-- vorhanden, was die überragende Bedeutung des verlusterzeugenden Vermögens für den hier anzustellenden Vergleich deutlich macht.

Der Restbetrag an strittigen Verlusten beruht iW auf Verlustvorträgen der Jahre 1993 und 1995. Es gilt daher für den Vergleich des Umfanges des Betriebes am Umwandlungsstichtag mit dem Umfang des Betriebes gemäß Bilanz zum 31.12.1993 und 31.12.1995 das Gleiche wie für die Verluste betreffend Abschreibung der Warenvorräte und Forderung samt Zinsen.

Der Sachverhalt beruht auf folgender Beweiswürdigung.

Soweit der Sachverhalt nicht gewürdigt wird, ist er unstrittig und ergibt sich aus dem Akteninhalt.

Dass Hr S "de facto" Geschäftsführer der Ye GmbH war, wurde von der Bw im Schreiben, bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz am 21.3.2005 eingelangt, vorgebracht.

Die Darstellung über den Ablauf der Geschäfte der Y Schiffhandel GmbH mit der Ye GmbH beruht auf dem Vorbringen der Bw und den von ihr vorgelegten Unterlagen betreffend Privatbeteiligtenanschluss der Y Schiffhandel GmbH beim LG für Strafsachen Wien, ebenso wie die Tatsache, dass Hr S durch die Y Schiffhandel GmbH beauftragt worden war, im fremden Namen und für fremde Rechnung für die Y Schiffhandel GmbH Käufer für die in Umlauf befindlichen Schiffe zu suchen.

Auch der weitere Ablauf bezüglich der Schiffe und den folgenden Gerichtsverfahren beruhen auf dem Vorbringen der Bw.

Dass die Gesellschafter der Y Schiffhandel GmbH im Oktober 1996 feststellten, dass die Schiffe vor dem Bilanzstichtag 30.9.1996 verkauft worden waren, wurde von ihnen selbst vorgebracht. Dass sie zu diesem Zeitpunkt nicht wirtschaftliche Eigentümer waren, ist evident, da sie nicht mehr im Besitz der Schiffe waren und über diese wirtschaftlich nicht verfügen konnten. Auch zivilrechtlich waren sie nicht mehr Eigentümer, da die Erwerber gutgläubig

Eigentum erworben hatten.

Der UFS erachtet das Vorbringen der Bw, die Beteiligten hätten (erst) im Oktober 1996 festgestellt, dass die Schiffe verkauft worden waren, für glaubwürdig, vor allem im Zusammenhang mit den von ihr vorgelegten Unterlagen betreffend Privatbeteiligtenanschluss sowie der vorgelegten Korrespondenz mit den gutgläubigen Erwerbern.

Allerdings hätten die Gesellschafter der GmbH bzw Beteiligte an der Bw als sorgfältige Kaufleute wissen müssen, dass die Schiffe seit geraumer Zeit nicht mehr in ihrem Eigentum standen. Sie hätten nur einmal vor Ort nachschauen müssen oder eine Person ihres Vertrauens beauftragen, Nachschau zu halten. Die Schiffe waren das einzige körperliche Umlaufvermögen des Betriebes. Es hätte der Sorgfaltspflicht der Beteiligten entsprochen, sich über den Zustand dieser Warenvorräte auf geeignete Art und Weise in regelmäßigen Zeitabständen zu informieren und Bestandsaufnahmen durchzuführen.

Auch steht zweifelsfrei fest, dass der Zeitpunkt der Bilanzerstellung der Schlussbilanz der GmbH zum 30.9.1996 erst im Jahr 1997 war. Die Umwandlungsbilanz wurde erstmals am 10.6.1997 beim Notar im Rahmen der Generalversammlung der Y Schiffhandel GmbH vorgelegt und als Schlussbilanz am 1.12.1997 beim FA eingereicht.

Dass die Forderung an die Fa Ye GmbH zum 30.9.1996 uneinbringlich war, ist unbestritten. Dass die Kundenforderungen von ATS 850.000,-- zum Bilanzstichtag 30.9.1996 nur mehr mit ATS 470.000,-- und zum Bilanzstichtag 31.12.1995 nur mehr mit ATS 510.000,-- zu bewerten gewesen wären, ist dem Bericht der Bp des FA zu entnehmen und blieb unwidersprochen. Dass der letztmalige Umsatz aus der Tätigkeit des Handels mit und der Vercharterung von Schiffen 1994 getätigt wurde, ergibt sich aus den von der GmbH bzw der Bw vorgelegten Jahresabschlüssen, Lageberichten und Beilagen.

Der Vertrag mit der Fa O Boote GmbH wurde vorgelegt.

Dass für 1999 und 2000 jeweils ATS 200.000,-- bezahlt wurden, ergibt sich aus einem Aktenvermerk der Bp bezüglich eines Telefonats mit dem Geschäftsführer der Fa O Boote GmbH.

Die Summe der Aktiva bzw des Umlaufvermögens zum Umwandlungsstichtag bzw zum 31.12.1995, 31.12.1994 und 31.12.1994 und das dargestellte Ziffernmaterial ist aus den vorliegenden Bilanzen und den durch die Betriebsprüfung des FA durchgeführten Änderungen, die den tatsächlichen Verhältnissen entsprachen, ersichtlich. Durch die Feststellungen der Betriebsprüfung – Abschreibung der Warenvorräte und der Forderung an die Ye GmbH samt Zinsen – ergibt sich der Hauptanteil des strittigen Verlustes (zur rechtlichen Beurteilung siehe unten). Die Höhe des Verlustvortrages aus Vorjahren ist unstrittig.

Wenn am Umwandlungsstichtag nur mehr 5,36% (bzw 3,16%) des maßgebenden Aktivvermögens, verglichen mit dem Zeitpunkt der Verlustentstehung, vorhanden sind, ist der

Umfang geradezu verschwindend gering, sodass eine Vergleichbarkeit der Betriebe nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse ausgeschlossen ist. Man bedenke, dass die wirtschaftliche Situation unter der Annahme vorhandener Warenvorräte und einbringlicher Forderungen eine ganz andere gewesen wäre. Schließlich hätte man durch Veräußerung der Yachten und Eintreibung der Forderung samt Zinsen eine völlig andere wirtschaftliche Situation herbeiführen können. So aber war das wesentliche Kapital des Betriebes, nämlich die Handelswarenvorräte, nicht mehr vorhanden und die finanzielle Situation durch die Abschreibung der Forderung samt Zinsen in Millionenhöhe drastisch verschlechtert. Der einzige Wert blieb der Name des Betriebes iZm der Kundenkartei. Der Wert von ATS 800.000,- --, der dafür erzielt wurde, ist jedoch nicht annähernd mit dem Wert der Yachten und der Forderung samt Zinsen vergleichbar. Auch dadurch werden die geänderten, nicht mehr vergleichbaren wirtschaftlichen Verhältnisse des Betriebes sichtbar.

Rechtlich ist folgendes auszuführen.

§ 18 Abs 6 EStG 1988 idfd Streitjahr geltenden Fassung lautet:

„Als Sonderausgaben sind auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind. (Verlustabzug).

- wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind und
- soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

Die Höhe des Verlustes ist nach den §§ 4 bis 14 zu ermitteln.“

§ 8 Abs 4 KStG 1988 idfd Streitjahr gF lautet:

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

1. Ausgaben im Sinne des § 18 Abs 1 Z 1, 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988.
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). ...“

Gemäß § 10 Umgründungssteuergesetz in der für das Streitjahr geltenden Fassung (in der Folge: UmgrStG) ist § 8 Abs 4 Z 2 des KStG 1988 nach Maßgabe folgender Bestimmungen ua anzuwenden:

„1.a) Für Verluste der übertragenden Körperschaft ist § 4 Z 1 lit a und c anzuwenden.

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. ..."

Gemäß § 4 Z 1 UmgrStG ist § 8 Abs 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 ua nach Maßgabe folgender Bestimmungen anzuwenden:

"1. a) Verluste der übertragenden 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. Die Verluste sind um Teilwertabschreibungen auf die Beteiligung an der übernehmenden Körperschaft zu kürzen, die in Wirtschaftsjahren vorgenommen wurden, die nach dem 31. Dezember 1990 geendet haben. Diese Kürzung von Verlusten betrifft auch Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an Körperschaften, die auf die Gewährung von Anteilen an der übernehmenden Körperschaft verzichten (§ 224 Abs 2 Z 2 des Aktiengesetzes).

b) ...

c) Ist in den Fällen der lit a und b der Umfang der Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile am Verschmelzungstichtag 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.

..."

Gemäß § 7 Abs 1 UmgrStG sind Umwandlungen iS dieses Bundesgesetzes ua

"1. errichtende Umwandlungen nach dem Umwandlungsgesetz, BGBl Nr 187/1954, wenn ein Betrieb übertragen wird,..."

Gemäß § 7 Abs 2 UmgrStG sind "Rechtsnachfolger der Hauptgesellschafter (§ 2 Abs 1 des Umwandlungsgesetzes 1954), beziehungsweise dessen Gesellschafter (Mitunternehmer) , oder die Gesellschafter (Mitunternehmer) der errichteten Personengesellschaft (§ 7 Abs 1 des Umwandlungsgesetzes 1954)."

Gemäß § 7 Abs 3 UmgrStG sind auf Umwandlungen die §§ 8 bis 11 anzuwenden.

Nach § 8 UmgrStG ist das Einkommen so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Umwandlungstichtages erfolgt wäre.

Umwandlungstichtag ist der Tag, zu dem die Bilanz aufgestellt ist, die der Umwandlung zugrunde gelegt wird (s Abs 3 u Abs 5).

Nach § 9 Abs 1 UmgrStG haben die Rechtsnachfolger die zum Umwandlungstichtag maßgebenden Buchwerte im Sinne des § 8 fortzuführen. § 8 Abs 3 gilt für die Rechtsnachfolger mit Beginn des dem Umwandlungstichtag folgenden Tages.

Grundvoraussetzung für die Anwendung der in den §§ 8 bis 11 UmgrStG vorgesehenen Rechtsfolgen ist das Vorliegen einer Umwandlung im Sinne des Umwandlungsgesetzes idF Streitjahr gF (id Folge UmwG). Das UmgrStG knüpft bei dieser Frage direkt an die zivilrechtlichen Bestimmungen des Umwandlungsgesetzes an (Maßgeblichkeit des Umwandlungsgesetzes).

Unter dem Blickwinkel des UmwG liegt im Berufungsfall eine errichtende Umwandlung nach § 7 UmwG vor.

Dieser lautet (auszugsweise):

“(1) Die Hauptversammlung (Generalversammlung) einer Kapitalgesellschaft kann die Errichtung einer offenen Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft oder einer eingetragenen Erwerbsgesellschaft und zugleich die Übertragung des Vermögens der Kapitalgesellschaft auf die offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft oder eingetragene Erwerbsgesellschaft beschließen. An diesen Personengesellschaften müssen Personen, deren Anteilsrechte mindestens neun Zehntel des Grundkapitals (Stammkapitals) der Kapitalgesellschaft umfassen, wieder im gleichen Ausmaß als Gesellschafter beteiligt sein.

(2) ...

(3) Im Umwandlungsbeschluss nach Abs 1 sind insbesondere die Namen der Gesellschafter, das Ausmaß ihrer Beteiligung, die Firma, die Rechtsform, der Sitz, die für Zustellungen maßgebliche Geschäftsanschrift und eine kurze Bezeichnung des Geschäftszweiges der Personengesellschaft festzusetzen. Die Personengesellschaft entsteht mit der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch.

(4) ...”

Das Vorliegen einer errichtenden Umwandlung nach § 7 UmwG ist unstrittig. Die entsprechenden Vorschriften wurden eingehalten.

Errichtende Umwandlungen fallen nur dann unter Art II (§§ 7 – 11) UmgrStG, wenn ein Betrieb übertragen wird. Im Hinblick auf die Rückwirkungsfiktion des § 8 Abs 3 und des § 9 Abs 1 UmgrStG muss der Betrieb am Umwandlungstichtag bestanden haben und der übertragenden Kapitalgesellschaft zurechenbar gewesen sein.

Als Betrieb wird ein solcher iSd Ertragsteuerrechts verstanden, somit eine selbständige, organisatorische Einheit zur Erzielung von Einkünften iSd § 2 Abs 3 Z 1 – 3 EStG 1988. Auch diese Voraussetzung ist im vorliegenden Fall unbestritten gegeben. Der Betrieb zur

Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb bestand zum Umwandlungszeitpunkt noch und wurde auch nicht als Liebhabereibetrieb beurteilt.

Art II UmgrStG ist daher grs anwendbar.

Das bedeutet, dass die persönliche und sachliche Körperschaftsteuerpflicht der GmbH nicht erst am Tag der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch, sondern bereits mit Ablauf des Umwandlungsstichtages endet.

Umwandlungsstichtag ist nach § 8 Abs 5 UmgrStG der Tag, zu dem die Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft aufgestellt ist, die der Umwandlung zugrunde gelegt wird. Der Umwandlungsstichtag wird durch den Zeitpunkt der gesellschaftsrechtlich verpflichtend zu erstellenden Schlussbilanz bestimmt. Gesellschaftsrechtliche Grundlage für die Festlegung des Umwandlungsstichtages ist der Umwandlungsplan.

Umwandlungsstichtag im Berufungsfall ist daher der 30.9.1996.

Ertragsteuerlich entsteht die übernehmende Mitunternehmerschaft (OHG) mit Beginn des dem Umwandlungsstichtag folgenden Tages, somit mit 1.10.1996.

Der Umwandlungsstichtag darf maximal neun Monate vor der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch liegen.

Auch diese Vorschrift wurde im Berufungsfall gewahrt.

Gem § 8 Abs 3 UmgrStG wird fingiert, dass das Vermögen ertragssteuerrechtlich mit Ablauf des Umwandlungsstichtages auf den Übernehmenden übergeht. Die Rückwirkungsfiktion hat Gültigkeit für die übertragende Körperschaft und die Rechtsnachfolger.

Folge der Rückwirkungsfiktion ist, dass für die übertragende GmbH ein Rumpfwirtschaftsjahr vom 1.1.1996 – 30.9.1996 gegeben ist und dass das Vermögen der GmbH und alle Geschäftsfälle derselben nach dem Umwandlungsstichtag dem Rechtsnachfolger zuzurechnen sind.

Das Vermögen der GmbH wird im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die neu entstandene OHG übertragen.

Die Rechtsnachfolger haben die zum Umgründungsstichtag für die übertragende Gesellschaft maßgebenden Buchwerte laut Umwandlungsbilanz fortzuführen (zwingende steuerliche Buchwertfortführung).

Mit der Gesamtrechtsnachfolge ist grs auch die Übernahme vortragsfähiger Verluste gem § 10 UmgrStG verbunden. § 10 UmgrStG verweist hinsichtlich Anwendbarkeit des Verlustabzuges für Verluste der übertragenden Körperschaft auf die Regelungen in § 4 Z 1 lit a und c UmgrStG (der unter „Art I Verschmelzung“ zu finden ist).

Vortragsfähige Verluste gehen also grs gemeinsam mit dem übertragenen Vermögen auf den Rechtsnachfolger über. Die übergehenden Verluste sind den Rechtsnachfolgern (bei

Mitunternehmensschaften) als Verluste gem § 18 Abs 6 EStG in jenem Ausmaß zuzurechnen, das sich aus der Höhe der Beteiligung an der umgewandelten Gesellschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch ergibt (anteiliger Verlustabzug).

Die Bw meint, § 4 Z 1 lit a und c UmgrStG wären im Berufungsfall trotz dieses Verweises nicht anwendbar, da in § 4 Z 1 lit a von abzugsfähigen Verlusten der „übernehmenden Körperschaft“ die Rede sei, ebenso wie in § 4 Abs 1 lit b und § 4 Abs 1 lit c UmgrStG verweise auf lit a und b leg cit und komme daher auch nicht zur Anwendung.

Dieser Rechtsauffassung ist nicht zu folgen.

Wie das FA richtig ausführt, sieht § 10 UmgrStG laut erläuternden Bemerkungen zu der Regierungsvorlage den Übergang des Verlustvortragsrechtes auf die Rechtsnachfolger analog zu den Verschmelzungsbestimmungen des § 4 vor. Eine Einschränkung auf eine bestimmte Rechtspersönlichkeit des Rechtsnachfolgers lässt sich aus diesem Verweis nicht ableiten und wäre nach logischer Gesetzesinterpretation auch nicht verfassungskonform.

Abgabenvorschriften sind grundsätzlich nicht nur dem Wortlaut nach, sondern auch nach ihren Zusammenhängen und den damit offenbar verfolgten Zwecken auszulegen. Zweck der Bestimmung des § 4 Z 1 UmgrStG ist es aber, den Übergang des Verlustabzuges auf den Rechtsnachfolger in jenen Fällen nicht mehr zuzulassen, in denen Rechtsnachfolger das verlusterzeugende Vermögen nicht mehr oder in nicht mehr vergleichbarem Umfang besitzen sollten. Eine Einschränkung dieser Bestimmung auf Körperschaften als Rechtsnachfolger lässt eine logische Gesetzesinterpretation nicht zu, sodass die Bestimmung des § 4 Z 1 lit c UmgrStG auf den vorliegenden Fall anzuwenden ist.

Auch in der Lehre findet sich kein Hinweis, der die Rechtsauffassung der Bw stützen würde.

S zB Djanani/Neumeister in Tumpel (Hrsg), Gründung, Umgründung und Beendigung von Unternehmen, Verlag LexisNexis, Wien 2004, S 138: „Die für Verschmelzungen geltenden Bestimmungen des § 4 Z 1 lit a, c und d UmgrStG gelten auch für die Umwandlung von Kapitalgesellschaften (§ 10 Z 1 lit a UmgrStG)...“. Dass dies nur für die Umwandlung in Kapitalgesellschaften gelten soll, ist der zit Literaturstelle nicht zu entnehmen.

S zB Umgründungssteuerrichtlinien 2002 des BMF, Rz 190: „Die Regelungen des § 4 UmgrStG gelten nicht nur für Verschmelzungen ..., sondern haben auch für Umwandlungen ... Bedeutung.“

Rz 566 aaO: „Umwandlungen bedeuten das Ende der übertragenden Kapitalgesellschaft und die Vermögensübernahme durch eine errichtete Personengesellschaft oder durch den Hauptgesellschafter als Gesamtrechtsnachfolger. Damit verbunden ist in aller Regel die Buchwertübernahme und damit die in § 10 UmgrStG verankerte Übernahme vortragsfähiger Verluste. § 10 UmgrStG verweist auf die Geltung des § 4 UmgrStG und adaptiert die

verschmelzungsbedingten Regelungen für Zwecke der Umwandlung. Zu prüfen sind daher

- einerseits die Übertragbarkeit vortragsfähiger Verluste der übertragenden Körperschaft ...
- weiters die allfällige Zuordnung übergehender Verluste auf eine Mehrheit von Rechtsnachfolgern ... und
- andererseits die fortgesetzte Vortragsfähigkeit von Verlusten von Rechtsnachfolger-Körperschaften ..."

weiters aaO "2.4.2.3 Vergleichbarkeit des vorhandenen Vermögens

572a Es gelten die Grundsätze des Verschmelzungstatbestandes. ..."

Hier wird explizit auf die Vermögensübernahme durch eine errichtete Personengesellschaft hingewiesen und diese mit dem Verweis auf § 4 UmgrStG verknüpft.

S zB Bruckner, Änderungen beim Verlustabzug bei Umgründungen durch UmgrStR und BBg 2003, ÖStZ 2004/759: „3.2 Art II Umwandlungen

3.2.1 Objektbezogener Verlustvortragsübergang und wirtschaftliche Vergleichbarkeit (§ 10 Z 1 iVm § 4 Z 1 lit a und c UmgrStG

§ 10 UmgrStG verweist hinsichtlich des Verlustabzugs auf die Bestimmungen des Art I (§ 4 Z 1 lit a, c und d) UmgrStG. Die obigen Ausführungen zu Art I § 4 Z i lit a und c UmgrStG (Verschmelzungen) hinsichtlich des objektbezogenen Verlustvortragsübergangs sowie der wirtschaftlichen Vergleichbarkeit sind daher auch auf Umwandlungen anzuwenden (...)."

Vom Autor wird die Anwendbarkeit des § 4 UmgrStG auf Umwandlungen in keiner Weise eingeschränkt und ist daher auch für errichtete Personengesellschaften relevant.

Gem dem Wortlaut des im ggstdl Fall anwendbaren § 4 Z 1a) UmgrStG (siehe oben) handelt es sich um einen objektbezogenen Verlustvortragsübergang, dh bis zum Verschmelzungstichtag (hier: Umwandlungstichtag) entstandene und noch nicht verrechnete Verluste der übertragenden Körperschaft sind mit den verlustverursachenden Objekten zu verknüpfen, wobei die Verlustzuordnung zu Betrieben, Teilbetrieben oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen erfolgt. Das verlusterzeugende Vermögen muss am Umgründungstichtag tatsächlich vorhanden sein.

Verluste sind primär den einzelnen Verlustentstehungsquellen (zB Betriebe bei operativen Körperschaften) direkt zuzuordnen

Es ist zu prüfen, ob Vermögensteile von nicht untergeordneter Bedeutung vor dem Umgründungstichtag weggefallen sind, die dem übertragenen Betrieb objektiv überhaupt nicht zurechenbar waren und die auch nicht unter den einkommensteuerlichen Begriff des gewillkürten Betriebsvermögens subsumiert werden konnten.

Im gegenständlichen Fall ist der gesamte Verlust objektbezogen dem Betrieb, der im Zeitpunkt des Umgründungstichtages noch vorhanden war, zuzurechnen.

Zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören nämlich auch immaterielle Wirtschaftsgüter,

und zwar unabhängig davon, ob sie als Aktivposten in der Bilanz aufscheinen oder nicht, zB Kundenstock, Firmenwert und Standort. (S Brigitte Pekar, Verluste im Umgründungssteuerrecht, Verlag Orac, Wien 2001, S 63). Für die Veräußerung immaterieller Werte hat die Bw eine Mindestprovision von ATS 800.000,-- lukriert, was das Vorhandensein wesentlicher Betriebsgrundlagen zum Umgründungstichtag dokumentiert.

Allerdings normiert § 4 Z 1 lit c UmgrStG zusätzlich zur Objektverknüpfung der Verluste die Voraussetzung der umfänglichen Vergleichbarkeit des verlustbehafteten Vermögens für einen Verlustübergang.

Die Verluste sind nämlich nach der Umgründung auch dann vom Abzug ausgeschlossen, wenn die verlustverursachenden Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile am Verschmelzungstichtag (hier: Umwandlungstichtag) zwar noch tatsächlich vorhanden sind, ihr Umfang gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste aber derart vermindert ist, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist (Kriterium der "qualifizierten Umfangsminderung").

Maßgeblich ist, dass die Vergleichbarkeit am Umgründungstichtag gegeben ist; spätere Änderungen sind für die Frage des Verlustübergangs oder des weiteren Verlustabzuges nach § 4 Z 1 UmgrStG ohne Auswirkung.

Der Vergleich hat nach dem Gesetzeswortlaut anhand von quantitativen Kriterien zu erfolgen, wozu zB Anlage- und Umlaufvermögen, Höhe der Aktiva, Umsatz, Auftragsvolumen und Beschäftigtenzahl zählen.

Im gegenständlichen Fall ist es sachgerecht, die Parameter Umlaufvermögen bzw Höhe der Aktiva heranzuziehen. Die später umgegründete GmbH hat von Anfang an so gut wie kein Anlagevermögen. Sie hat auch nur 1 Beschäftigten. Diese Kriterien sind daher irrelevant, da nicht aussagekräftig. Auch Umsatz und Auftragsvolumen können nicht herangezogen werden. Für die Beurteilung der Verminderung des Umsatzes bzw Auftragsvolumen ist zwingende Voraussetzung, dass diese Größen überhaupt gegeben sind. Da die letzten Umsätze bzw Aufträge aus dem operativen Geschäft 1994 festzustellen waren, kann der Vergleich des Betriebs zum 31.12.1995 mit dem zum 30.9.1996 diese Größen nicht enthalten, da eine Verminderung von einem Ausgangswert von 0 schon begrifflich nicht möglich ist. Relevant kann daher nur die Summe der Aktiva und insbesondere das Umlaufvermögen sein.

Betriebsgegenstand war der Handel mit und das Verchartern von Motoryachten. Daher ist für die Größe des Betriebes und die Möglichkeit, überhaupt operativ tätig zu werden, entscheidend, wie viel Umlaufvermögen (Motoryachten) vorhanden sind. Die Handelswarenvorräte (Motoryachten) waren das einzige nennenswerte Kapital des Betriebes. Auch die Höhe der Forderungen ist ein wichtiger Indikator für die Größe und wirtschaftliche

Leistungsfähigkeit eines Betriebs. Die Größe des gegenständlichen Betriebes wird über die Aktiva, insbesondere das Umlaufvermögen, definiert. Die genannten Größen waren über den gesamten Zeitraum auch die einzigen, die nennenswerten Veränderungen unterlagen. Das Aktivvermögen des Betriebs bestand zum Zeitpunkt der Verlustentstehung zu weit mehr als 90% aus den Warenvorräten (Yachten) und der Forderung an die Y. GmbH samt Zinsen.

In der Literatur wird einhellig eine quantitative Umfangsverringerung bis 75% als noch nicht die Vergleichbarkeit ausschließend angesehen (S Hirschler, in Tumpel [Hrsg] aaO, S 107). Da im gegenständlichen Fall eine Umfangsverringerung von mehr als 94% vorliegt, ist eine Vergleichbarkeit iSd § 4 Z 1 lit c UmgrStG eindeutig nicht mehr gegeben.

Im Sachverhalt wurde festgestellt, dass die Schiffe (Handelswaren) zum Bilanzstichtag 30.9.1996 nicht mehr im wirtschaftlichen (und auch nicht im zivilrechtlichen) Eigentum der Y GmbH standen, auch die Forderungen samt Zinsen an die Ye GmbH waren als uneinbringlich abzuschreiben. Rechtlich ist dazu auszuführen:

Nach einhelliger Lehre und Judikatur sind für Ansatz und Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens iSd § 6 EStG die Verhältnisse am Bilanzstichtag maßgebend. Umstände, die objektiv bereits am Bilanzstichtag bestanden haben, sind dabei auch dann zu berücksichtigen, wenn sie dem Abgabepflichtigen erst nach dem Bilanzstichtag, längstens bis zur Bilanzerstellung bekannt werden (werterhellende Umstände). Dagegen sind Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, die die bestehende Situation am Bilanzstichtag selbst ändern, als wertbeeinflussende Tatsachen im Zuge der Bilanzierung nicht zu berücksichtigen. Von der Judikatur (s E VwGH 18.11.2003, ZI 2001/14/0050) wird die "subjektive Konzeption" vertreten. Dabei geht es um "Umstände" oder "Verhältnisse", welche am Bilanzstichtag bereits vorlagen, jedoch dem Steuerpflichtigen aber bis zur Bilanzerstellung noch nicht bekannt waren und welche ein gewissenhafter Steuerpflichtiger bei Anwendung der nötigen Sorgfalt auch nicht kennen musste. Es geht dabei um die Frage des bei der Bilanzerstellung anzuwendenden Erkenntnisstandes.

Im gegenständlichen Fall ist der Bilanzstichtag der 30.9.1996; als Bilanzerstellungszeitpunkt wird der Tag der Einreichung beim FA betrachtet, somit der 1.12.1997. Selbst wenn man den 10.6.1997, den Tag der ordentlichen Generalversammlung und die damit verbundene Vorlage der Bilanz als (frühest möglichen) Bilanzerstellungszeitpunkt annimmt, kann sich an der rechtlichen Beurteilung nichts ändern, da die Umstände zum Bilanzstichtag den Gesellschaftern der Y GmbH seit Oktober 1996 bekannt waren.

Es handelt sich um Tatsachen, die zum Zeitpunkt des Bilanzstichtages objektiv vorhanden, aber den Gesellschaftern der Y Schiffhandel GmbH nicht bekannt waren und die ihnen bis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung bekannt wurden und somit in der Bilanz hätten berücksichtigt werden müssen (werterhellende Umstände). S VwGH 16.12.1999, ZI 95/15/0027: Für die

Bilanzansätze sind Tatsachen, die objektiv bereits am Bilanzstichtag bestanden haben, auch wenn sie dem Stpfl erst zwischen dem Stichtag und der Bilanzerstellung bekannt werden, zu berücksichtigen (werterhellende Umstände).

Dem Argument der Bw, "zum Zeitpunkt der Erstellung der Umwandlungsbilanz zum 30.9.1996 bestand jedenfalls kein Zweifel, dass die drei Motoryachten nach wie vor im Eigentum der Y Schiffhandel GmbH standen,...", kann nicht gefolgt werden.

Zum 30.9.1996 wurde die Umwandlungsbilanz nicht erstellt, sondern dies war der Bilanzstichtag, der nachträglich am Tag der ordentlichen Generalversammlung am 10.6.1997 im Zuge des Umgründungsbeschlusses und ca 9 Monate rückwirkend festgesetzt wurde. Die Bilanzerstellung konnte daher erst 1997 erfolgen und wurde auch erst am 1.12.1997 beim FA eingereicht.

Für die Bewertung in der Bilanz ist maßgebend, ob die Wirtschaftsgüter zum Bilanzstichtag im Betriebsvermögen stehen. Der Inhalt der Bilanz richtet sich – auch bei Umgründungen – nach allgemeinen bilanziellen Grundsätzen, dh nach der Frage, wer der wirtschaftliche Eigentümer des Vermögens am Stichtag ist.

Zusätzlich gilt für § 5 Ermittler (wie im vorliegenden Fall) das Imparitätsprinzip. Demnach ist ua der Grundsatz der Vorsicht einzuhalten; erkennbare Risiken und drohende Verluste sind zu berücksichtigen, während nur verwirklichte Gewinne auszuweisen sind.

Dass die Gesellschafter der Y GmbH zum Bilanzstichtag 30.9.1996 nicht mehr wirtschaftliche Eigentümer der Motoryachten waren, ergibt sich aus dem Sachverhalt.

Die Schiffe waren verkauft und umgestrichen worden; die alten Eigentümer konnten über die Yachten nicht mehr verfügen und sie konnten die positiven Befugnisse des Eigentumsrechts, wie Gebrauch, Verbrauch, Veränderung etc nicht mehr ausüben. Sie mussten vielmehr die Erwerber bzw den Verkäufer klagen. Der Ausgang des Prozesses war zumindest ungewiss, da einiges dafür sprach, dass die Erwerber gutgläubig Eigentum erworben hatten, was ja durch das spätere Gerichtsurteil erwiesen ist.

Da die Yachten zum Bilanzstichtag nicht mehr im wirtschaftlichen Eigentum der Y GmbH standen und auch das zivilrechtliche Eigentum aus damaliger Sicht mehr als zweifelhaft war, waren die Motoryachten zum Bilanzstichtag nicht im Betriebsvermögen der Y GmbH. Da dies den Gesellschaftern der Y GmbH zwischen dem Bilanzstichtag 30.9.1996 und dem Bilanzerstellungszeitpunkt bekannt wurde und sie keinen Erlös aus der Veräußerung erhalten hatten, hätten die Warenvorräte (Motoryachten) per 30.9.1996 zur Gänze aufwandswirksam abgeschrieben werden müssen.

Die Bp des FA hat die Ausbuchung der drei Schiffe per 30.9.1996 daher zu Recht durchgeführt.

Auch die gänzliche Ausbuchung der Forderung an die Ye GmbH samt Zinsen durch die Bp

erfolgte zu Recht. Da eine Verzinsung der Forderung wegen vermuteter Uneinbringlichkeit letztmalig für das Jahr 1994 erfolgte und mit 20.9.1995 ein Konkurs der Ye GmbH mangels Vermögens abgewiesen worden war und mit 16.4.1996 neuerlich der Konkurs eröffnet worden war, der sodann per 15.5.1997 mangels Kostendeckung aufgehoben wurde, war jedenfalls zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung die Uneinbringlichkeit der Forderung bereits Gewissheit. Die Vorgangsweise der Bp des FA wird von der Bw in diesem Punkt auch gar nicht bestritten.

Festgehalten wird, dass das rechtliche Gehör im Verfahren gewahrt wurde. Es wurden von der Berufungsbehörde Vorhalte versendet und Gespräche, darunter ein Erörterungsgespräch, geführt, sodass die Bw laufend und ausreichend Zeit und Gelegenheit hatte, sich zu äußern und Ergänzungen einzubringen. Die Bw hat aber zB nach dem Erörterungsgespräch keine (weitere) Berufungsergänzung mehr eingebracht, obwohl ihr mittels Vorhalt Gelegenheit dazu eingeräumt wurde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 23. November 2005