



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Berufungswerbers, vom 18. Mai 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes, vom 4. März 2005 betreffend Einkommensteuer 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

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

Entscheidungsgründe

Beim Bw wurde über die Jahre 2001 bis 2003 eine Außenprüfung durchgeführt und ua. in TZ. 7 des Berichtes Folgendes festgehalten:

Verschmelzende Umwandlung gemäß Art. II UmgrStG

Laut Eintragung ins Firmenbuch vom 7.10.2003 sei aufgrund des Umwandlungsplans vom 2.9.2003 die Fa. C in die Einzelfirma des Bw gemäß Art. II UmgrStG zum Umwandlungstichtag 31.12.2002 umgewandelt worden. Laut Umwandlungsplan sei der Bw aufgrund des Abtretungsvertrages vom 2.9.2003 100 % Gesellschafter der umzugründenden Gesellschaft C. Die Gesellschaft sei am 21.1.1991 gegründet worden. Als Gesellschafter hätten folgende Personen fungiert: WP, TP, VS, HP und HZ. Im Jahr 1995 und 1996 seien die Geschäftsanteile vom Bw und ES zu je 50 % erworben worden. Mit Eintragung 4.7.2000 sei eine Kapitalerhöhung auf € 406.968,-- vorgenommen worden, die als neu eintretender Gesellschafter die Fa. A übernommen habe. Durch diese Kapitalerhöhung habe sich demnach

der Geschäftsanteil der bisherigen Gesellschafter auf 35,74 % verringert. Mit Notariatsakt vom 21.3.2002 sei vom Bw der Geschäftsanteil von ES (17,86 % oder € 72.672,83 Stammkapitalanteil) um € 1,-- erworben worden. In der Folge seien am 2.9.2003 (zeitgleich mit dem Umgründungsvertrag) vom Bw die Geschäftsanteile der Fa. A (64,28 % oder € 261.622,34 Stammkapitalanteil) um € 1,-- erworben worden.

Zusammenfassende Darstellung der Gesellschaftsverhältnisse:

05.09.96-04.07.00	Bw	€ 72.672,83	50 %
	ES	€ 72.673,83	50 %
Ab 04.07.2000	Bw	€ 72.672,83	17,86 %
	ES	€ 72.673,83	17,86 %
	A	€ 261.622,34	64,28 %
Ab 30.04.2002	Bw	€ 145.345,66	35,72 %
	A	€ 261.622,34	64,28 %
Ab 18.09.2003	Bw	€ 406.968,--	100 %

Steuerliche Würdigung

In der Einkommensteuererklärung 2003 sei ein Verlustabzug in Höhe von € 871.277,82, der umwandlungsbedingt von der Fa. C stamme, geltend gemacht worden. Laut Verlustdatenbank der Fa. C betrage der Verlustvortrag von 1991 bis 2002 € 855.981,71. Gemäß § 10 Z. 1 lit. c UmgrStG verringere sich das Ausmaß der nach § 10 Z. 1 lit. b UmgrStG maßgebenden Beteiligung um jene Anteile, die im Wege der Einzelrechtsnachfolge erworben worden seien, sofern die Verluste nicht erst in Wirtschaftsjahren entstanden seien, die nach dem Anteilserwerb begonnen hätten. Im gegenständlichen Fall betrage - bedingt durch die Kapitalerhöhung im Juli 2000 - der Beteiligungsanteil des Bw 17,86 % am Stammkapital. Laut Notariatsakt vom 21.3.2002 habe der Bw weitere 17,86 % am Stammkapital erworben. Im Vertrag sei vereinbart worden, dass die Gewinnanteile ab dem Jahr 2001 ausschließlich dem übernehmenden Gesellschafter zukommen würden. Dadurch seien die Verluste bis 2000 mit 17,86 % und ab 2001 mit 35,72 % steuerlich zu berücksichtigen. Laut Betriebsprüfung ergebe sich daher folgender Verlustvortragsübergang an den Bw im Sinne des § 10 Z. 1 lit. c UmgrStG:

Verlustvortrag bis Ende 2000	812.106,79
Davon Beteiligung Bw 17,86 %	145.042,27
Verbrauch 2001 35,72 %	- 4.865,26
Verlust 2002 35,72 % von 43.828,85	15.655,67
Verlustvortrag für 2003 lt. BP	155.832,67

Der restliche Verlustvortrag gehe laut Betriebsprüfung umgründungsbedingt unter.

Die Feststellungen der Außenprüfung haben ua. zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkommensteuer 2003 und zur Erlassung eines neuen Sachbescheides geführt.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 hat der Bw daraufhin Berufung eingebracht und diese wie folgt begründet:

Im Rahmen des wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheides 2003 sei aufgrund einer vorliegenden verschmelzenden Umwandlung gemäß Art. 2 UmgrStG der bislang geltend gemachte Verlustabzug von € 871.277,82 auf € 155.832,67 reduziert worden. Unbeschadet der Ergebniskorrekturen, welche durch die Außenprüfung herbeigeführt worden seien, zeige sich jedoch jener Sachverhalt, dass der Bw und ES ihre Geschäftsanteile im Wege der Einzelrechtsnachfolge 1995 übernommen hätten und die kumulierten Verluste während dieser Zeit bis zum Eintritt eines Neugesellschafters, nämlich der Fa. A , somit bis einschließlich 31.12.2000 für den Bw mit seinem bis dahin gültigen Anteil von 50 % am Stammkapital, für die Zeit seines Gesellschaftsverhältnisses bis zu diesem Zeitpunkt aus dem laufenden negativen steuerlichen Ergebnis € 316.349,21 und aus dem IFB ebenfalls auf die Person und anteilig gerechnet € 5.522,81, somit gesamt € 321.872,02 betragen habe. Im Jahr 2001 habe der bisher geltend gemachte Verlust € 13.620,56 und im Jahr 2002 € 43.828,85 und im Jahr 2003 € 65.219,87 betragen. Obwohl im Zuge des Anteilserwerbes mit Einzelrechtsnachfolge Ausnahmen vom Untergang des Verlustvortrages ua. auch dann vorliegen würden, wenn Anteilserwerbe innerhalb des gesetzlichen Bezugsrechtes im Rahmen einer Kapitalerhöhung erfolgten, stütze der Bw die weitere Argumentation nicht auf diese Ausnahmebestimmung , behalte sich jedoch eine Ausdehnung diesbezüglich vor. Tatsache sei, dies stelle auch die Außenprüfung fest, dass durch die Kapitalerhöhung der Fa. A mit 30.6.2000 sich die Stammkapitalanteile grundlegend ab diesem Zeitpunkt verändert hätten; der Anteil des Bw betrage vom 30.6.2000 bis 31.3.2002 17,86 %. Ab 31.3.2002 habe der Bw von ES dessen Anteile übernommen und habe ab diesem Zeitpunkt bis zum 2.9.2003 35,74 % gehalten. Es

sei auch wesentlich darauf hinzuweisen, dass die Fa. A hinsichtlich ihrer Gesellschafterstruktur völlig kongruent zur gegenwärtigen Gesellschaft der Fa. T sei. Der Bw und ES seien daran zu je 50 % direkt beteiligt und diese Beteiligung sei somit in wirtschaftlicher Betrachtung indirekt zuzurechnen. Auch diesen Sachverhalt unterziehe der Bw keiner weiteren steuerlichen Würdigung, sondern er möchte nun auf die oben angeführte direkte Verlustbeteiligung hinweisen: Die Verluste 2001 und 2002 hätten insgesamt € 57.449,41 betragen, wobei davon dem Bw bis zu diesem Zeitpunkt 17,86 % zuzuordnen wären und somit € 10.260,46. Der anteilige persönlich zuzurechnende Verlust des Jahres 2003 betrage 35,74 % von € 65.219,87 und somit € 23.309,58. Insgesamt errechne sich hiedurch jene Verlusttangente, die dem Bw aufgrund seiner erworbenen Anteilsrechte direkt für die Zeit der Anteilshaltung zuzurechnen sei in einer Gesamthöhe von € 355.442,06. Es sei auch unschwer zu beweisen, dass der Bw sämtliche Einzahlungen während des gesamten Betrachtungszeitraumes von 1995 bis 2003 zur Verlustabdeckung getätigt habe und damit einen persönlichen Schaden erlitten habe und somit auch die Thematik eines Mantelkaufes zur Realisierung von Steuervorteilen ins Leere gehe.

Zu dieser Berufung hat die Betriebsprüfung nachstehende Stellungnahme abgegeben:

Im Berufungsbegehren werde abweichend von der Einkommensteuererklärung nicht mehr der gesamte Verlustvortrag geltend gemacht, sondern der Anteil am Verlustvortrag, der der jeweiligen Beteiligungsquote des Bw entsprochen habe. Nach Ansicht der Betriebsprüfung entspreche dieser Ansatz nicht der Gesetzeslage. Gemäß § 10 Z. 1 lit. c UmgrStG verringere sich das Ausmaß der nach § 10 Z. 1 lit. b UmgrStG maßgebenden Beteiligung um jene Anteile, die im Wege der Einzelrechtsnachfolge erworben worden seien, sofern die Verluste erst in Wirtschaftsjahren entstanden seien, die nach dem Anteilserwerb begonnen hätten. Bedingt durch die Kapitalerhöhung im Jahr 2000, an denen der Bw sein gesetzliches Bezugsrecht nicht wahrgenommen habe, sei seine Beteiligung auf 17,86 % am Stammkapital gefallen. Die Fa. A habe durch Übernahme der gesamten Kapitalerhöhung sich in die Fa. C „eingekauft“. Im Fremdvergleich bestimme sich wohl der Übernahmepreis (hier Kapitalerhöhung) am Firmenwert. Durch die Änderung der Beteiligungsquote gehe trotz „Einzelrechtsnachfolge“ der anteilige Verlustvortrag an die Fa. A über. Der Verkauf der Anteile der Fa. AT im Jahr 2003 an den Bw falle jedoch wiederum in den § 10 Z. 1 lit. c UmgrStG. Hätte der Bw sein gesetzliches Bezugsrecht ausgeübt und an der Kapitalerhöhung teilgenommen, wäre es nicht zu einer Verringerung seines Anteiles am Verlustvortrag gekommen (§ 10 Z. 1 lit. c erster Teilstrich UmgrStG). Bezüglich der in der Berufung hingewiesenen kongruenten Gesellschafterstruktur sei anzumerken, dass es sich beim Verlustvortrag um ein höchst persönliches Recht handle und eine indirekte Beteiligung (über eine GmbH) nicht genüge. Den Ausführungen des Bw zur Thematik des Mantelkaufs werde von der Betriebsprüfung vollinhaltlich zugestimmt. Trotz

erheblicher Verluste des Bw und persönlichen Mitteleinsatzes ändere sich nach Ansicht der Betriebsprüfung jedoch nichts an der rechtlichen Würdigung. Ergänzend sei anzumerken, dass bei den Berechnungen des Bw bezüglich der Höhe des Verlustvortrages ein Fehler bestehe. Im Jahr 2001 sei kein Verlust in Höhe von € 13.620,56 entstanden, sondern dieser Betrag sei vom steuerlichen Gewinn 2001 in Abzug gebracht worden.

In der Folge wurde die Berufung – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung und ohne Bekanntgabe der Stellungnahme an den Bw – der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

In einem Vorhalt vom 29.4.2008 hat der Unabhängige Finanzsenat sodann dem Bw die Stellungnahme der Betriebsprüfung und eine Liste der bei der Fa. C seit ihrer Gründung im Jahr 1991 entstandenen und bis 2002 nicht verbrauchten Verluste zur Kenntnis gebracht. Weiters wurde dem Bw mitgeteilt, in welchem Ausmaß er nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates an den Verlusten der Fa. C teilhaben könne:

Verlust 1997	50 %	58.581,85
Verlust 1998	50 %	48.841,85
Verlust 1999	50 %	41.901,34
Verlust 2000	50 %	22,97
Verlust 2002	17,86 %	7.827,83
Summe		157.175,84

In Beantwortung dieses Vorhaltes hat der Bw am 30.5.2008 Folgendes ausgeführt:

Der Grundsatz, dass der Verlustvortrag ein höchstpersönliches Recht darstelle und daher auch nur diesem zustehe, sei ja unbestritten und bilde demzufolge auch ein Leitmotiv der gegenständlichen Berufung, zumal es eindeutig buchmäßig nachweisbar sei, dass der Bw sämtliche Verlustfinanzierungen der Fa. C seit Bestehen des Unternehmens durchgeführt habe und nicht beginnend mit der Anfangszeit zB des ES als 50 %iger Mitbesitzer. Es sei der zuvor genannte Grundsatz auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu verstehen, sodass im gegenständlichen Fall dies auch bei der Verlustzuweisung ad personam im Zusammenhang mit der Umwandlung zu berücksichtigen wäre. Die erfolgte Kapitalerhöhung durch die Fa. A sei ja zum Zeitpunkt ihrer Durchführung außerhalb der Gewinn – und Verlustrechnung zu sehen, d.h. der Verlust bleibe innerhalb der GmbH bestehen. Es könne daher auch bei Änderung der Beteiligungsquote kein anteiliger Verlustvortrag an die Fa. A vorgenommen

werden. In diesem Zusammenhang würden auch nicht die Bestimmungen über die Einzelrechtsnachfolge gemäß § 10 Z. 1 lit. c UmgrStG gelten. Die Gesellschafterstruktur bei der Fa. A gleiche jener in der Fa. C. Es habe somit absolute Gesellschafteridentität der beiden Unternehmen vorgelegen, wobei die Verlustabdeckung ausschließlich durch Kapitaleinlagen des Bw erfolgt sei. Wie aus der beiliegenden Aufstellung ersichtlich sei, wären auch die in den Jahren 1995 und 1996 erwirtschafteten Verluste ab 1998 - nach Auslaufen der gesetzlichen Sonderregelung – wiederum zu verrechnen. Daraus abgeleitet würde sich ein Verlustvortrag von € 318.654,37 ergeben.

In einem weiteren Vorhalt vom 30.6.2008 wurde der Bw - unter Bezugnahme auf die mit der Vorhaltsbeantwortung vom 30.5.2008 übermittelten Aufstellung der vortragsfähigen Verluste – im Wesentlichen um Bekanntgabe jenes Zeitpunktes ersucht, an dem er erstmalig eine Beteiligung an der Fa. C erworben hat.

In Beantwortung dieses Vorhaltes hat der Bw am 30.7.2008 mitgeteilt, dass der Bw und Hr. ES die Anteile an der Fa. C mit Notariatsakt vom 24.5.1995 erworben hätten. Die Eintragung dieses Notariatsaktes sei im Firmenbuch am 27.5.1995 erfolgt. Laut notariellem Abtretungsvertrag sei das Ergebnis aus 1995 gänzlich den übernehmenden Parteien zuzurechnen.

Die Vorhalte des Unabhängigen Finanzsenates vom 29.4.2008 und vom 30.6.2008 sowie die Vorhaltsbeantwortungen des Bw vom 30.5.2008 und vom 30.7.2008 wurden in einem weiteren Schritt dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht und diesem mitgeteilt, dass der Bw aus der Sicht des Unabhängigen Finanzsenates auch an dem im Jahr 1996 von der Fa. C erzielten Verlust im Ausmaß von 50 % teilhaben könne.

In Beantwortung dieses Vorhaltes hat das Finanzamt darauf hingewiesen, dass der Bw laut Firmenbuchauszug im Jahr 1995 nur einen Anteil von 41,88 % gehalten habe und daher am Verlust des Jahres 1996 nur zu 41,88 % teilnehmen könne.

In einem abschließenden Vorhalt hat der Unabhängige Finanzsenat dies dem Bw mitgeteilt und der Bw hat am 24.9.2008 die Richtigkeit dieser Feststellung abschließend bestätigt.

Hiezu wurde erwogen:

Nach § 18 Abs. 6 erster Satz EStG 1988 sind als Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug).

Nach § 10 Z. 1 lit. b erster Satz UmgrStG sind übergehende Verluste 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.

Das Ausmaß der nach lit. b maßgebenden Beteiligungen verringert sich gemäß § 10 Z. 1 lit. c UmgrStG um jene Anteile, die im Wege der Einzelrechtsnachfolge, ausgenommen

- die Kapitalerhöhung innerhalb des gesetzlichen Bezugsrechtes,
- Erwerbe von Todes wegen,
- Erwerbe eines unter § 7 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Hauptgesellschafters
 - vor der verschmelzenden Umwandlung oder
 - vor der errichtenden Umwandlung, an der neben dem Hauptgesellschafter nur ein Arbeitsgesellschafter teilnimmt, oder
- Erwerbe einer Mitunternehmerschaft als Hauptgesellschafter, an der neben einem Arbeitsgesellschafter nur eine unter § 7 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes fallende Körperschaft beteiligt ist,

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

Nach § 7 Abs. 4 KStG 1988 ist Gewinnermittlungszeitraum das Wirtschaftsjahr. Das Wirtschaftsjahr deckt sich grundsätzlich mit dem Kalenderjahr.

Die Fa. C mit Sitz in X wurde aufgrund eines mit Notariatsakt vom 2.9.2003 erstellten Umwandlungsplans gemäß den Bestimmungen des Umwandlungsgesetzes auf den Bw, der zum 2.9.2003 mit 100 % am Stammkapital dieser Gesellschaft beteiligt war, verschmelzend umgewandelt. Der Umwandlungsvorgang wurde auf Grundlage der Bilanz der übertragenden Gesellschaft zum 31.12.2002 mit Inanspruchnahme der umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen des Art. II UmgrStG mit Stichtag 31.12.2002 durchgeführt. Festgestellt wurde auch, dass der Bw das Unternehmen bzw. den Betrieb der übertragenden Gesellschaft in Form eines protokollierten Einzelunternehmens weiterführt.

Art. II §§ 7 – 11 UmgrStG enthalten die Bestimmung zur Umwandlung. Das UmgrStG kennt zwei Kategorien von Umwandlungen, für die Art. II anzuwenden ist: errichtende und verschmelzende Umwandlungen nach dem Umwandlungsgesetz sowie vergleichbare Umwandlungen ausländischer Körperschaften im Ausland hinsichtlich inländischer Betriebsstätten. Bei der verschmelzenden Umwandlung geht das Vermögen der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft auf ihren bisherigen Hauptgesellschafter über, der an der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft in einem Ausmaß von mindestens 90 % beteiligt sein muss.

Im gegenständlichen Fall steht das Vorliegen einer verschmelzenden Umwandlung, die unter den Anwendungsbereich des Art. II §§ 7 - 11 UmgrStG fällt, außer Streit.

Bei einer verschmelzenden Umwandlung von einer Kapitalgesellschaft in ein Einzelunternehmen können nun grundsätzlich unter den in § 10 UmgrStG dargestellten Voraussetzungen die Verlustvorträge auf den Rechtsnachfolger übergehen, wobei durch die Umwandlung körperschaftsteuerrechtliche Verlustabzugsbeträge grundsätzlich zu einkommensteuerlichen Verlustabzugsbeträgen transformiert werden. Weiters ist zu beachten, dass der § 10 Z. 1 lit. c UmgrStG eine spezielle Verlustbremse bei Umwandlungen enthält.

Nach § 10 Z. 1 lit. b UmgrStG gehen die steuerlichen Verluste in dem im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch bestehenden Verhältnis der Anteile an der umgewandelten Körperschaft auf den Rechtsnachfolger über. Von diesem anteilsmäßigen Übergang statuiert die lit. c der zitierten Bestimmung eine Ausnahme. Sind die Anteile im Wege der Einzelrechtsnachfolge erworben worden, sollen darauf entfallende Verluste – von bestimmten Gegenausnahmen abgesehen – nur insoweit abzugsfähig sein, als sie in Wirtschaftsjahren entstanden sind, die nach dem Anteilserwerb begonnen haben. § 10 Z. 1 lit. c UmgrStG knüpft dabei an den Begriff des Wirtschaftsjahres des § 7 Abs. 5 KStG 1988 an. (Vgl. VwGH vom 31.3.2005, 2000/15/0002).

Strittig ist nun im Hinblick auf § 10 Z. 1 lit. c UmgrStG das konkrete Ausmaß des Verlustübergangs von der Fa. C auf den Bw, wobei keiner der im Gesetz vorgesehenen Fälle einer Gegen Ausnahme vorliegt.

Der Bw und ES sind seit dem Jahr 1995 an der mit Gesellschaftsvertrag vom 21.1.1991 gegründeten Fa. C beteiligt gewesen. Im Jahr 1995 haben sich die Beteiligungsverhältnisse an der Fa. C laut Firmenbuchauszug wie folgt dargestellt:

Gesellschafter	Stammeinlage	%
WP	S 325.000,--	16,25
Bw	S 837.500,--	41,88
ES	S 837.500,--	41,88
Summe	S 2.000.000,--	100,00

Mit Stichtag 5.9.1996 wurde sodann die Funktion des WP als Gesellschafter im Firmenbuch gelöscht und der Anteil des Bw an der Fa. C hat sich auf 50 % erhöht.

In der Generalversammlung vom 19.6.2000 (im Firmenbuch eingetragen am 4.7.2000) wurde ua. beschlossen, das Stammkapital der C um € 261.622,34 zu erhöhen und zur Übernahme der gesamten Kapitalerhöhung zum Nennwert die Fa. AR zuzulassen, sodass sich folgendes Beteiligungsverhältnis ergab:

Bw	€ 72.672,83	17,86 %
ES	€ 72.672,83	17,86 %
AT	€ 261.622,34	64,28 %
Summe		100,00 %

In der Folge haben ES mit Notariatsakt vom 21.3.2002 (im Firmenbuch eingetragen am 30.4.2002) und die Fa. AT mit Notariatsakt vom 2.9.2003 (im Firmenbuch eingetragen am 18.9.2003) ihre Gesellschaftsanteile an der Fa. C an den Bw abgetreten, sodass der Bw am 2.9.2003 alleiniger Gesellschafter der Fa. C wurde. Letztlich wurde – wie bereits ausgeführt – ebenfalls mit einem Notariatsakt vom 2.9.2003 ein Umwandlungsplan erstellt.

Der Bw war somit an der Fa. C seit 1995 in folgenden Ausmaßen beteiligt:

27.05.1995 – 04.09.1996	41,88 %
05.09.1996 – 03.07.2000	50,00 %
04.07.2000 - 29.04.2002	17,86 %
30.04.2002 - 17.09.2003	35,72 %
18.09.2003	100,00%

Bei der Fa. C sind folgende vortragsfähige Verluste seit ihrer Gründung im Jahr 1991 entstanden und bis 2002 nicht verbraucht worden:

1991	-34.112,92
1992	-60.479,20
1993	-62.678,87
1994	-33.228,93

1995	-77.538,50
1996	-245.418,56
1997	-117.163,70
1998	-97.683,70
1999	-83.802,68
2000	-45,93
2001	0,--
2002	-43.828,85

In der Einkommensteuererklärung 2003 wurde vom Bw unter den Sonderausgaben ein Verlustvortrag in Höhe von € 871.277,82 geltend gemacht. Im Einkommensteuerbescheid 2003 hat ein Verlustabzug von € 522.828,48 und im wiederaufgenommenen, nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2003 ein Verlustvortrag von € 155.832,67 als Sonderausgaben Berücksichtigung gefunden.

Im Hinblick auf § 10 Z. 1 lit. c UmgrStG kann nun der Bw nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates in folgendem Ausmaß an den Verlusten der Fa. C teilhaben:

Verlust 1996	41,88 %	€ 102.781,29
Verlust 1997	50,00 %	€ 58.581,85
Verlust 1998	50,00 %	€ 48.841,85
Verlust 1999	50,00 %	€ 41.901,34
Verlust 2000	50,00 %	€ 22,97
Verlust 2002	17,86 %	€ 7.827,83
Summe		€ 259.957,13

Der Stichtag für den Jahresabschluss der Fa. C war laut dem vom Bw vorgelegten Firmenbuchauszug der 31. Dezember. Der Verlust der Fa. C des Jahre 1995 ist für das vom 1. Jänner bis 31. Dezember 1995 dauernde Wirtschaftsjahr zu ermitteln gewesen. In Bezug auf die durch Einzelrechtsnachfolge im Laufe des Jahres 1995 vom Bw erworbene Beteiligung an

der Fa. C kann daher nach dem klaren Wortlaut des § 10 Z. 1 lit. c UmGrStG ein im Wirtschaftsjahr 1995 entstandener Verlust (im Ausmaß dieses Beteiligungserwerbes) nicht auf den Bw als Einzelrechtsnachfolger übergehen.

Abschließend ist somit festzuhalten, dass ein Verlustvortrag in Höhe von € 259.957,13 als Sonderausgaben nach § 18 Abs. 6 erster Satz EStG 1988 anzuerkennen ist. Dementsprechend wird der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 teilweise stattgegeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 2. Oktober 2008