



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Harald Studener, 4400 Steyr, vom 31. März 2011 gegen den Feststellungsbescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs gemäß [§ 92 Abs 1 lit b BAO](#) vom 28. Februar 2011 betreffend Verlustvorträge entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die zum 31.12.2006 durchgeführte Verschmelzung der Bw mit der A GmbH wurde einer Betriebsprüfung unterzogen, die feststellte, die Verlustvorträge der Bw entstammten einem nicht mehr vorhandenen Betrieb und seien daher mit der Umgründung verloren gegangen. Die Bw habe sich in den Jahren 1997-1999 mit der Entwicklung und dem Verkauf von Biogasanlagen beschäftigt. Ab dem Jahr 2003 habe sie mit der Entwicklung eines Getränkes begonnen. Dazwischen (2000-2002) sei keine aktive Tätigkeit ausgeübt worden. Die bis 2002 entstandenen Verluste seien daher gemäß [§ 4 Z 1 lit b UmgrStG](#) nicht vortragsfähig.

In der Berufung wendet die Bw dagegen ein, sie sei als Projektentwicklungsgesellschaft konzipiert. Da sich mit dem ursprünglichen Betätigungsfeld der Fermentationstechnologie bzw. Biogasanlagen keine laufenden Aufträge hereinbringen ließen, habe man zusätzlich mit dem Projekt „Getränkeentwicklung“ begonnen. Mittlerweile sei auch das Projekt „Vereinsbetreuung“ durch die Verschmelzung in die Bw integriert worden, ab 2010 sei

zusätzlich das Geschäftsfeld „Imprägnierungstechnik“ aufgenommen worden. Bei der Bw wie auch bei der übertragenden A GmbH handle es sich um Familienbetriebe, deren alleinige Geschäftsführerin Frau B gewesen sei. Beide Firmen seien immer vom selben Standort betrieben worden. Aus all dem ergebe sich eindeutig eine betriebliche Identität.

In der Stellungnahme zur Berufung führt das Finanzamt ergänzend aus, ab 2000 seien nur mehr AfA und Zinsen als Betriebsausgaben angefallen, wobei der AfA-verursachende Computer einem ehemaligen Mitarbeiter überlassen worden sei. Es gebe keinen Internetauftritt hinsichtlich Biogasanlagen, in Wirtschaftsauskünften werde nur auf Werbemittlung und Getränkeerziehung bzw. –handel hingewiesen. Zum Verschmelzungstichtag seien keine Wirtschaftsgüter aus dem Betrieb „Fermentierungsanlagen“ vorhanden gewesen, auch keine Patente oder dergleichen. Die Verluste beinhalteten nur Kosten des Vertriebes eines Konzeptes, die Bw hätte die Anlagen nicht produzieren können. Aus dem bei der Gründung gewählten Namen der Bw und aus dem Tätigkeitsbereich gehe nicht hervor, dass die Bw ursprünglich als Projektentwicklungs- und Betriebsgesellschaft konzipiert worden sei.

In der Gegenäußerung dazu bringt die Bw vor, nach Art und Umfang des Geschäftsbetriebes sei ein Betriebsvermögen in körperlicher Form nur in ganz geringem Ausmaß erforderlich. Der Zweck der Bw sei darin gelegen, Urheberrechte zu finanzieren und zu vermarkten. Die Suche nach entsprechenden Projekten sei dabei in jede Richtung gegangen und nicht auf den im Gesellschaftsvertrag festgelegten Zweck beschränkt gewesen. So erkläre sich auch das Innehalten aktiver Tätigkeit, wenn kein Finanzierungsprojekt mit geschäftlicher Perspektive vorgelegen sei. Das in die Bw eingebrachte Unternehmen sei seit der Gründung am selben Standort wie die Bw angesiedelt gewesen, die betriebliche Infrastruktur des eingebrachten Unternehmens sei von Anfang an der Bw auch zur Verfügung gestanden. Der rechtliche Schritt der Verschmelzung habe lediglich den tatsächlichen Verhältnissen Rechnung getragen.

In einer ergänzenden Stellungnahme hält das Finanzamt entgegen, der behauptete Unternehmenszweck, Urheberrechte zu finanzieren und zu vermarkten, sei weder durch Zahlen noch durch Unterlagen für den maßgeblichen Zeitraum untermauert worden. Der Gründungsmitgesellschafter C sei der einzige mit Kontakten zu potentiellen Kunden im Fermentationsbereich gewesen. Nach seinem Tod am <Datum> seien keine wesentlichen Aktivitäten bezüglich Fermentationsanlagen gesetzt worden, ab 1999 seien keine diesbezüglichen Aufwendungen mehr angefallen. Die Verluste des Jahres 1998 hätten ihre Ursache in Reisekosten und Gehältern, 1999 in Reisekosten, Zinsen, AfA, 2000-2002 in AfA, Steuer- und Rechtsberatung sowie Zinsen, in 2003 in Steuer- und Rechtsberatung sowie

fremden Dienstleistungen. 2003 fänden sich erstmals Aufwendungen für die Entwicklung eines Getränkes.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Die Bw ist als D-GmbH im Dezember 1997 gegründet worden. Im Dezember 2003 ist die Firma auf B GmbH geändert worden. Mit 31.12.2006 ist die A GmbH auf die Bw verschmolzen worden. Deren Alleingesellschafterin-Geschäftsführerin . B ist auch alleinige Geschäftsführerin der Bw und an ihr in wechselnder Höhe (zunächst 9%, ab 2000 24%, ab Ende 2006 100%) beteiligt, gemeinsam mit ihrem Ehemann lag immer eine Mehrheitsbeteiligung vor.

In den Jahren 1997-1999 war Betriebsgegenstand Errichtung/Handel/Betrieb/Vermietung von Fermentationsanlagen. Herr C war der Gesellschafter mit Kundenkontakten.

Er ist am <Datum> verstorben, weitere Bemühungen mit Kunden ins Geschäft zu kommen (Spanien, Mallorca, Türkei) hatten keinen Erfolg. In den Jahren 2000-2002 erfolgten keine betrieblichen Tätigkeiten im Rahmen der Bw. Im Dezember 2003 wurde der Betriebsgegenstand auf Entwicklung/Erzeugung/Vertrieb von Getränken erweitert. Der ursprüngliche Betriebsgegenstand ist auch seither nicht mehr weiterverfolgt worden.

Die geschäftliche Entwicklung der Bw stellt sich wie folgt dar:

| Jahr | Umsatz | Verlust |
|-------------|---------------|----------------|
| 1997 | 0,00 | -13.188,74 |
| 1998 | 0,00 | -59.630,46 |
| 1999 | 0,00 | -7.383,78 |
| 2000 | 0,00 | -2.619,42 |
| 2001 | 0,00 | -1.538,99 |
| 2002 | 0,00 | -763,15 |
| 2003 | 0,00 | -8.193,30 |
| 2004 | 0,00 | -41.585,75 |
| 2005 | 0,00 | -25.194,62 |
| 2006 | 0,00 | -14.267,37 |
| | | -174.365,58 |

Bis einschließlich zum Jahresabschluss 2003 erfolgte keine Anschaffung von Anlagevermögen (das einzige Anlagevermögen war eine EDV-Anlage, die 2002 auf Null abgeschrieben war), das Umlaufvermögen beschränkte sich auf Forderungen und Kassabestände im dreistelligen Eurobereich.

Trotz mehrmaliger Thematisierung durch das Finanzamt hat die Bw keinerlei Unterlagen vorgelegt, die Aufschluss über ihre Bemühungen zur weiteren Verfolgung des ursprünglichen Betriebsgegenstandes „Fermentation“ geben könnten (Werbeunterlagen, Internetauftritt, o.ä.). Seit Erweiterung des Betriebsgegenstandes sind lediglich Aktivitäten im Zusammenhang mit Getränken ersichtlich. Es ist daher davon auszugehen, dass der ursprüngliche Betriebsgegenstand der Fermentation nach Ableben des einzigen Gesellschafters, der in diesem Bereich potentielle Kundenkontakte gehabt hätte, letztlich 1999 eingestellt worden ist. Dafür spricht auch der Wegfall von Personalkosten und das Herunterfahren der Aufwendungen auf die bloße Verwaltung der bestehenden Gesellschaftshülle (AfA, Steuerberatung, Zinsen). Erst im Jahr 2003, als die Erweiterung des Betriebsgegenstandes und die Umbenennung erfolgten, sind wieder andere Aufwendungen erfolgt, die auf betriebliche Aktivitäten – diesmal im Getränkebereich – hinweisen.

Dass die Bw ursprünglich als branchenoffene Projektentwicklungsgesellschaft konzipiert gewesen sei, ist aufgrund des spezifischen Firmenwortlautes der Jahre 1997-2003 unglaublich. Eine Abkehr vom ursprünglichen hin zum neu hinzugetretenen Unternehmensgegenstand ist tatsächlich erst im Jahr 2003 mit der Umbenennung erfolgt.

Gemäß [§ 4 Z 1 lit b UmgrStG](#) bleiben Verluste der übernehmenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, abzugsfähig, soweit die Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile, die die Verluste verursacht haben, am Verschmelzungstichtag tagsächlich vorhanden sind. Der Verlustabzug ist gemäß [§ 4 Z 1 lit c UmgrStG](#) insoweit ausgeschlossen, als der Umfang der Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile am Verschmelzungstichtag gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert ist, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist.

Die Begriffe Betrieb und Teilbetrieb sind nach ertragsteuerlichen Kriterien auszulegen (vgl. z.B. *Kolienz*, Der Verlustvortrag bei Umgründungen von Holdinggesellschaften, in *König/Schwarzinger* (Hrsg), FS Wiesner, 202). Betrieb ist die Zusammenfassung von menschlicher Arbeitskraft und sachlichen Produktionsmitteln zu einer organisatorischen Einheit zur Erzielung von Einkünften (VwGH 18.11.2009, [2006/13/0160](#); vgl. weiters zB *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 4 Tz 4, und *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG III A, § 4 allgemein Tz 12, mwN).

Nach dieser Maßgabe hatte die Bw in den Jahren 1997-1999 den Betrieb „Fermentationstechnologie“. In den Jahren 2000-2002 gab es keine betriebliche Tätigkeit.

2003 ist lediglich die bestehende Gesellschaftshülle mit einem neuen Betrieb „Getränke“ wiederbelebt worden.

Ist die übertragende/übernehmende Körperschaft vermögenslos, kann ein vorgetragener Verlust nicht mehr als Sonderausgabe abgezogen werden (*Zöchling* in *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁴ § 4 Rz 15).

Zusätzlich zum Vorhandensein des verlusterzeugenden Betriebs, Teilbetriebs oder nicht zu einem Betrieb gehörenden Wirtschaftsguts muss der Umfang dieser Vermögenswerte zum Verschmelzungstichtag mit dem Umfang im Zeitpunkt der Verlustentstehung wirtschaftlich vergleichbar sein. Dieser Vergleich ist anhand im Gesetz nicht determinierter „betriebswirtschaftlicher Parameter“ anzustellen. Dabei kommt es primär auf quantitative Messgrößen (wie Umsatz, Substanzwerte, Anlagevermögen, Beschäftigungszahl, Auftragsvolumen) an (*Zöchling* in *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁴ § 4 Rz 19). Die Vergleichbarkeit geht bei einer Änderung dieser Parameter um 75% verloren (*Quantschnigg* in *Doralt/Hassler/Kranich/Nolz/Quantschnigg* (Hrsg), FS Bauer 274). Der Umfang des Verlust verursachenden Vermögens kann nicht nur an einem der erwähnten quantitativen Kriterien gemessen werden. Entscheidend ist immer eine Gesamtbetrachtung aller herangezogenen Messgrößen (*Bruckner* in *Bergmann* (Hrsg), Praxisfragen zum Körperschaftsteuerrecht, FS Werilly 84).

Aus der geschäftlichen Entwicklung der Gesellschaft ist eindeutig erkennbar, dass sich sämtliche bei der Bw vorhandenen wirtschaftlichen Parameter von 1997 bis 2003 derart verändert haben, dass die wirtschaftliche Vergleichbarkeit abhanden gekommen ist. Das Anlagevermögen ist auf Null abgesunken, die Anzahl der Beschäftigten hat sich auf Null reduziert, die Verluste sind von relativ hohen operativen Verlusten der Jahre 1997-1999 auf die bloßen Ausgaben zur Aufrechterhaltung der Gesellschaftshülle vermindert worden. Im Jahr 2003 wurde begonnen, einen neuen Betrieb aufzubauen. Davor bei der Bw entstandene Verluste unterliegen daher dem Abzugsverbot des [§ 4 Z 1 lit b und c UmgrStG](#).

Aus dem Einwand, die Bw und die übertragende Gesellschaft stünden schon immer unter einheitlicher Leitung am selben Standort, wobei die Betriebsmittel der übertragenden Gesellschaft der Bw auch schon immer zur Verfügung gestanden seien, lässt sich für die Beurteilung der Rechtsfrage nichts gewinnen. Eine betriebliche Identität zwischen der Bw und der übertragenden Gesellschaft für den Zeitraum 1997-2002 kann durch die völlig unterschiedlichen Unternehmensgegenstände und durch das gesellschafts- wie steuerrechtliche Trennungsprinzip nicht abgeleitet werden. Für eine teilweise Zuordnung von Vermögensteilen der übertragenden Gesellschaft zu einem behaupteter Weise nach wie vor aufrechten Betrieb der Bw fehlte es im übrigen an hinreichend nach außen in Erscheinung

tretenden Vereinbarungen oder sonstigen Anzeichen (etwa der Feststellung verdeckter Ausschüttungen der übertragenden Gesellschaft an die gemeinsame Gesellschafterin mit anschließender (Nutzungs-)Einlage in die Bw).

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 12. März 2013