



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Mag. Alfred Peschl und die weiteren Mitglieder OR Manuela Fischer, Günter Benischek und Mag. Dr. Erich Fröch über die Berufung der Bw., vertreten durch Ancora Steuerberatung GmbH, 1120 Wien, Gierstergasse 6, vom 18. Mai 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 23. und 28. April 2004 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1999, 2000, 2001 und 2002 nach der am 23. November 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die Höhe der Abgaben beträgt:

	<u>1999</u>	<u>2000</u>	<u>2001</u>	<u>2002</u>
in Euro	77.723,81	134.287,41	50.405,59	21.918,53
(in ATS)	(1.069.503,00)	(1.847.835,00)	(693.596,00)	---

Entscheidungsgründe

Die Bw. wurde als T.GmbH im Jahr 1983 mit Sitz in Liezen gegründet. Mit Beschluss der außerordentlichen Generalversammlung im Dezember 1985 wurde der Firmensitz nach Wien, wo er sich heute noch befindet, verlegt.

Für den Standort Wien („Zentrale“) bestand ab Dezember 1986 eine Gewerbeberechtigung für das Handelsgewerbe gem. § 103 Abs. 1 lit. b Z. 25 GewO 1973, eingeschränkt auf den Kleinhandel mit Textilien und Waren der Raumausstattung. Für die weiters bestehende Filiale

in M. lagen für den Zeitraum 29.8.1990 – 19.3.1994 eine Gewerbeberechtigung für den Antiquitäten- und Kunstgegenständehandel gem. § 103 Abs. 1 lit. b Z. 1 GewO 1973 sowie für den Zeitraum 28.4.1987 – 19.3.1994 eine Gewerbeberechtigung für das Handelsgewerbe gem. § 103 Abs. 1 lit. b Z. 25 GewO 1973, eingeschränkt auf den Kleinhandel mit Textilien und Waren der Raumausstattung, vor.

Die Bw. (vormals T.GmbH) wurde als übernehmende Gesellschaft durch Verschmelzungsvertrag vom 29.9.1999 zum Stichtag 1.1.1999 mit der P.GmbH als übertragende Gesellschaft verschmolzen. Die übertragende Gesellschaft war mit Gesellschaftsvertrag vom 1.7.1977 gegründet worden und hatte seit Gründung ihren Sitz an der gleichen Adresse wie die übernehmende Bw. Die übernehmende Bw. wurde infolge der Verschmelzung in P.GmbH umbenannt.

Bei der Bw. fand u.a. hinsichtlich der Körperschaftsteuer der Jahre 1998 – 2000 eine Betriebsprüfung (Bp) statt. Neben weiteren nicht berufsgegenständlichen Feststellungen versagte die Bp die Anerkennung von Verlustvorträgen aus den Jahren 1990 – 1996 ab der Veranlagung des Jahres 1999. Konkret stützte die Bp ihre Feststellung darauf, dass die Voraussetzungen des § 4 Z 1 lit b UmgrStG zum Verschmelzungszeitpunkt nicht gegeben gewesen seien.

Dazu ist der Niederschrift vom 31. März 2004 zum Bp-Bericht vom 15. April 2004 zu entnehmen.

Die Bw. habe mit der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 1999 einen Verlustabzug iHv ATS 18.764.446,00 beantragt. Im Zuge der Überprüfung der Vortragsfähigkeit der Verluste der übernehmenden Gesellschaft sei aus den Unterlagen folgender Sachverhalt erhoben worden.

Jahresabschluss zum 31.12.1994:

- Anhang, Blatt 1: „Vorräte: Infolge Geschäftsauflösung war zum 31.12.1994 kein Warenbestand mehr anzusetzen.“

Der Erlös aus dem Verkauf des Warenlagers sowie der Anlagen schlug mit rund ATS 2,5 Mio zu Buche.

- Anhang, Blatt 2: „Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag: Die Geschäftsführung nimmt zur Frage, ob Überschuldung iSd Insolvenzrechtes vorliegt, wie folgt Stellung: Die wirtschaftliche Lage führte bereits im Jahr 1994 zur Schließung der Filiale „Prielhof“ am M. und zum Abverkauf des gesamten Warenlagers und der Einrichtungsgegenstände. Es wird beabsichtigt, die Liegenschaft in M. zu veräußern um eine möglichst weitgehende Schuldenabdeckung zu erreichen.“

Die Abfertigungsrückstellung wurde bis auf ATS 10.778,00 aufgelöst und Aufwendungen iHv ATS 854.770,00 sind für Abfertigungszahlungen getätigt worden.

Jahresabschlüsse 1995 bis 1997:

Es wurden nur noch geringfügige (1995 - ATS 5.001,00; 1996 - ATS 8.000,00) bzw. 1997 keine Umsätze erzielt. 1995 wurden zusätzlich Erlöse aus dem Verkauf des Warenlagers von ATS 188.790,00 verbucht. Die Rückstellung für Abfertigungen wurde zur Gänze aufgelöst. Es waren keine Arbeitnehmer mehr beschäftigt.

Die Bp hielt in der Niederschrift weiters die Sachverhaltsergänzungen der steuerlichen Vertretung fest:

Bis 1994 seien vom Standort M. zwei Geschäftsbereiche, der Einzelhandel mit Raumausstattungsprodukten und Antiquitäten sowie das Objektgeschäft, bearbeitet worden. Im Jahr 1992 habe man den Standort Prielhof (Liegenschaft) mit einem Buchgewinn von ATS 9.307.313,00 veräußert. Der daran anschließende Rechtsstreit habe in den Jahren 1993 und 1994 weitere Kosten von ATS 3.464.687,00 verursacht, sodass aus der Aufgabe des Standortes ein Sondergewinn von ATS 5.842.626,00 resultierte. Es sei daher davon auszugehen, dass aus dem nicht mehr vorhandenen Teilbetrieb Einzelhandel kein Verlust entstanden sein könne. Demgegenüber habe sich durch starke Konkurrenz das Objektgeschäft deutlich negativ entwickelt, sodass es insgesamt zu Verlusten gekommen sei. 1994 habe man den Standort M. endgültig geschlossen. Das Objektgeschäft sei jedoch in veränderter Form (Provisionsgeschäft) fortgesetzt worden, sodass nach Meinung der steuerlichen Vertretung eine reine Verlegung des operativen Sitzes gegeben gewesen sei.

Die Bp hielt fest, dass der Meinung der steuerlichen Vertretung nicht gefolgt werden könne, da aufgrund der abgelaufenen Aufbewahrungsfrist gem. § 131 BAO die Zuordnung der Verluste zu den einzelnen Betrieben nicht möglich gewesen und außerdem offensichtlich auch das Objektgeschäft als Handelsgeschäft beendet worden sei. Es lägen Rechnungen über Provisionserlöse für Vermittlungsgeschäfte vor, die mit 31.12.1997 fakturiert worden seien, aber Lieferungen von Juli bis September 1996 betroffen haben.

Aufgrund des Sachverhaltes sei zu schließen, dass im Laufe des Jahres 1994 der Betrieb der ehemaligen T.GmbH eingestellt worden sei und somit beide Teilbetriebe, die die Verluste verursacht haben, am Verschmelzungstichtag nicht mehr vorhanden gewesen seien. Die Umsätze ab Mai 1998 müssten als Beginn eines anderen Betriebes gesehen werden.

Die Verluste seien iHv insgesamt ATS 14.528.659,00 ab dem Veranlagungsjahr 1999 nicht abzugsfähig. Der Betrag setzt sich wie folgt zusammen:

4/5 aus 1990	1.396.947,97	
Rest aus 1993	4.093.527,99	*)

1994	6.970.395,00	*)
1995	1.645.825,00	*)
1996	421.963,04	
<i>gesamt</i>	<i>14.528.659,00</i>	
*) lt. FLD BE vom 12.4.2002		

Das zuständige Finanzamt schloss sich der Ansicht der Bp an und hat die dementsprechenden Bescheide betreffend die Körperschaftsteuer mit Datum 28. April 2004 für die Jahre 1999 und 2000 und mit Datum 23. April 2004 für die Jahre 2001 und 2002 erlassen.

Die Bw. erhob gegen diese Bescheide mit Schreiben vom 17. Mai 2004 rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung. Die Berufung richtet sich nur gegen die Nichtanerkennung der Verlustvorträge aus den Jahren 1990 – 1996 im Ausmaß von ATS 14.528.659,00.

Die Bw. führt in der Berufungsbegründung vorerst aus, dass ihr das Nichtvorhandensein von Unterlagen aufgrund der abgelaufenen Aufbewahrungsfrist nicht zum Nachteil gelangen dürfe und verwies dazu auf die Judikatur des VwGH (11.12.1975, Zl. 1342/75) sowie den Kommentar Stoll zur BAO, Orac Verlag 1994.

Die Begründung und damit die daraus gezogenen Schlüsse der Bp erwiesen sich zumindest als Verletzung von Verfahrensvorschriften, in Wahrheit jedoch als rechtswidrig und in Widerspruch zur Rechtsmeinung des VwGH. Darüber hinaus sei die Darstellung der Bp in sich unschlüssig und widersprüchlich, da einerseits ausgeführt werde, dass die gesamte Unternehmenstätigkeit im Jahr 1994 eingestellt worden wäre und gleichzeitig ausgeführt werde, dass aus dem Jahr 1995 Verluste iHv ATS 1.645.825,00 stammten, die von der FLD Wien gem. Berufungsentscheidung (BE) vom 12.4.2002 auch anerkannt worden seien. Die Bw. bringt vor, dass das Unternehmen 1996 einen Gewinn erzielt habe, der auch der Veranlagung zugrunde gelegt worden sei und verweist auf die Widersprüchlichkeit der Angaben sowie darauf, dass dafür, dass das Objektgeschäft beendet worden sei, jeder Beweis fehle.

Die Bw. habe einerseits das Objektgeschäft des Teppich- und Raumausstattungshandels und andererseits den Detailbetrieb in M. mit Raumausstattungsprodukten und Antiquitäten betrieben. Aufgrund eines Anfang der 90er Jahre ausgebrochenen Verdrängungswettbewerbes in der Branche, der schlechten Konjunkturlage und der rückläufigen Bautätigkeit, habe die Bw. massive Verluste erlitten. Die damit verbundenen finanziellen Probleme hätten nur durch den Verkauf des Prielhofes in M. gelöst werden können. Aus diesem Verkauf habe die Bw. einen Gewinn erzielt, sodass die Ausführung im Bp-Bericht nicht nachvollziehbar sei, dass beide Betriebe Verluste erzielt hätten.

Die Vorgänge im Zusammenhang mit der Schließung der Filiale in M. bewiesen, dass die Schließung des Objektgeschäftes nie beabsichtigt gewesen sei. Für den Geschäftsführer, Herrn T. sei klar gewesen, dass nach Beendigung des Verdrängungswettkampfes eine Rückkehr zu normalen Marktverhältnissen und damit die Wiedereröffnung der Marktchancen für die Bw. unvermeidbar gewesen wären. Das Ziel sei daher gewesen, die Kosten und damit das Geschäftsvolumen bis zum Abschluss der Marktbereinigung auf ein Minimum zurückzufahren und anschließend unter Ausnützung des identen unternehmerischen Rahmens wieder am Marktgeschehen teilzunehmen. Wäre dies nicht der Fall gewesen, wäre auch die im gerichtlichen Vergleich mit der Firma W. bis Oktober 1997 getroffene Vereinbarung betreffend Einkaufsmodalitäten sinnlos gewesen. Auch die Übersiedlung nach Wien gebe nur im Bezug auf die schlussendliche Weiterführung der Geschäftstätigkeit Sinn. Dass bei dieser Sparvariante die Geschäftstätigkeit auf Vermittlungsbasis abgewickelt worden sei und bei ungewisser Auslastung eine eigene Verlegemannschaft zu kostspielig gewesen wäre, sei verständlich und sei gewählt worden um für eine zukünftige Geschäftstätigkeit auf dem Markt präsent zu bleiben. Diese Unternehmenspolitik habe sich als richtig erwiesen, da die Bw. seit 1998 wieder Gewinne schreibe und dies genau in der Sparte, die Anfang der 90er Jahre zu den Verlusten geführt habe.

Die Bp habe es unterlassen, den wahren Willen der Bw. zu erforschen, habe die aus finanziellen und nicht ertragsmäßigen Gründen erfolgte Einstellung des Detailhandels auf das Objektgeschäft bezogen und komme daher zu dem falschen Schluss, dass die Bw. ihre Geschäftstätigkeit endgültig eingestellt hätte.

Die Bp übersehe, dass nicht einmal eine vollständige temporäre Stilllegung per se als Aufgabe eines Unternehmens bzw. einer Betriebstätigkeit zu qualifizieren sei.

Als Beispiel werde ein Eissalon angeführt, der im Herbst schließe und als dasselbe Unternehmen angesehen werde, wenn er im Frühjahr an einem anderen Standort wieder eröffne, obwohl er im Herbst das gesamte Warenlager verkauft und das Personal entfertigt habe. Bei einer Eröffnung an einem anderen Standort blieben nicht einmal die Anlagen erhalten und auch der Kundenstock ändere sich weitgehend. Das einzig kontinuierliche Element sei der Wille des Unternehmers im Rahmen seines Unternehmens eine idente auf seiner Unternehmerfunktion und seinem Können basierende Marktchance zu nutzen. Es sei nicht ersichtlich, wieso eine witterungsbedingte und eine auf einer offensichtlich kurzfristigen Marktsituation beruhende vorübergehende Pause zu rechtlich unterschiedlichen Beurteilungen führen sollten.

Weiters verwies die Bw. in diesem Zusammenhang auf die Rechtslage bei der Verpachtung von Betrieben. Habe der Verpächter die Absicht, die Geschäftstätigkeit selbst nach einer, wenn auch längeren Verpachtung, wieder auszuüben, gelte die Verpachtung nicht als Aufgabe des Betriebes. Nur wenn die Absicht zur Weiterführung durch den Verpächter selbst nicht

mehr bestünde, gelte die Verpachtung als Aufgabe. Das einzig relevante Kriterium bei einer derartigen Beurteilung sei die Absicht des Verpächters. Es sei nicht ersichtlich und aus keiner gesetzlichen Bestimmung ableitbar, dass eine Verpachtung auf Zeit, meist sogar auf eine längere Zeit als die im Fall der Bw. bestehende Reduktion des Betriebes auf ein Minimum, zu rechtlich unterschiedlichen Ergebnissen führen sollte.

Die Absicht der Bw. gehe nicht nur aus der verstärkten Marktbearbeitung ab 1998 sondern auch aus der genannten Vereinbarung mit der Firma W. und der Übersiedlung der Zentrale nach Wien hervor.

Die Bw. beantragte daher, die in den Bescheiden für die Jahre bis 1996 ausgewiesenen Verluste als vortragsfähig anzuerkennen, die aufgrund der Bp ergangenen Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1999 bis 2002 aufzuheben und unter Ansatz der anteiligen Verlustvorträge neu zu erlassen. Ebenfalls wurde eine mündliche Verhandlung vor dem Unabhängigen Berufungssenat beantragt.

In ihrer Stellungnahme zur Berufung vom 17.9.2004 wies die Bp den Vorwurf der Verletzung von Verfahrensvorschriften zurück. Im Bp-Bericht sei festgehalten, dass der Meinung, (d.h. der Darstellung des Sachverhaltes) der steuerlichen Vertretung nicht gefolgt werden könne; weder zum Vorliegen zweier Geschäftsbereiche im Sinne von Teilbetrieben noch bezüglich der Verlustquellen. Darüber hinaus sei wegen der abgelaufenen Aufbewahrungsfrist (§ 132 BAO) eine Zuordnung der Verluste aus der Buchhaltung nicht ableitbar gewesen. Eine steuerliche Beurteilung zum Nachteil der Bw. sei daraus nicht vorgenommen worden.

Weiters sei in dem Umstand, dass im Jahr 1995 aus der im Jahr 1994 eingestellten unternehmerischen Tätigkeit noch Verluste entstehen können, kein Widerspruch zu erkennen. Fielen doch weiter Afa bzw. Aufwendungen für noch nicht veräußertes Anlagevermögen, Zinsen für nicht getilgte Verbindlichkeiten etc. an. Es sei im gegenständlichen Bp-Verfahren nicht über das Bestehen von Verlusten aus den Vorjahren, sondern über deren Vortragsfähigkeit iSd § 4 Z 1 lit b UmgrStG zu entscheiden gewesen.

Die Bestimmung des UmgrStG besage, dass eine übernehmende Gesellschaft eigene Verluste, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet worden seien, nur dann abziehen könne, wenn die verlustverursachenden Betriebe am Verschmelzungstichtag tatsächlich noch in vergleichbarem Umfang vorhanden seien. Daher sei zu prüfen, ob der zum 31.12.1998 bestehende Betrieb mit dem verlustbringenden Betrieb der Jahre 1990 bis 1996 vergleichbar sei.

Zur Behauptung die Bw. habe 1996 einen Gewinn erzielt, sei festzustellen, dass für das Jahr 1996 ein Jahresfehlbetrag von ATS 609.287,93 – überwiegend aus Afa und Zinsen – der Veranlagung zugrunde gelegt worden sei.

Im Zuge der Bp habe die Bw. im Schreiben vom 24.3.2004 ausgeführt, dass sich die

Geschäftstätigkeit der Bw. in die Bereiche Detailverkauf und Objektgeschäft gliedere. Und weiters, dass von der Filiale M. aus zwei unterschiedliche Geschäftsfelder bedient worden seien, der Detailverkauf mit Verkaufspersonal und Näherinnen im Lokal Prielhof und das Objektgeschäft, wo das Verkaufspersonal direkt beim Kunden tätig gewesen sei und die verkaufte Ware von Arbeitern der Bw. anschließend verlegt worden sei. Im Jahresabschluss finde dieses Geschäftsfeld u.a. im Personalbereich, im Bereich Fremdarbeiten und in den Reisekosten seinen Niederschlag. Aus den einzelnen Positionen der Jahresabschlüsse per 31.12.1994 und 31.12.1995 gehe eindeutig hervor, dass die Geschäftsauflösung erfolgt sei. Es habe keinen Warenbestand, keine Einrichtungsgegenstände und keine Mitarbeiter mehr gegeben. Somit werde von einer völligen Einstellung des gesamten Geschäftsbetriebes und nicht nur von einer Einschränkung auf einen Geschäftsbereich ausgegangen. Die Veräußerung der Liegenschaft M. war zur Schuldenabdeckung beabsichtigt, sodass nicht davon ausgegangen werden könne, dass das Objektgeschäft von der bestehenden Eigentumswohnung in M. weiterbetrieben werden sollte, wie dies von der steuerlichen Vertretung behauptet werde. Das Objekt Prielhof sei bereits verkauft gewesen und scheine im Jahresabschluss zum 31.12.1994 nicht mehr auf.

Bezüglich der dargestellten „Übersiedlung“ zur „Zentrale“ nach Wien sei festzustellen, dass sich der Sitz der Bw. immer in Wien befunden habe und sich dort auch der Sitz und Standort der P.GmbH (alt) sowie der B.KG befunden haben. Herr T. war bis 29.10.1999 sowohl Geschäftsführer der Bw. als auch der P.GmbH (alt).

Aufgrund des zitierten gerichtlichen Vergleiches mit der Firma W. könne nicht zwangsläufig auf eine beabsichtigte Weiterführung des Objektgeschäftes, noch dazu bis zu einem bestimmten Datum (17.10.1997), geschlossen werden. Dieser Vergleich habe mehrere Unternehmen und unternehmerische Tätigkeiten des Herrn T. umfasst.

Wenn die Bw. in der Berufung auf die wirtschaftlichen Probleme der gesamten Branche und den Verdrängungswettbewerb, die schlechte Konjunkturlage, die rückläufige Bautätigkeit und die Schrumpfung des Marktes verweise, so sei es nicht glaubhaft, dass davon allein das Detailgeschäft betroffen gewesen sei und nicht insbesondere das Objektgeschäft. Im Jahr 1994 seien durchschnittlich 12 Arbeitnehmer, davon 8 Angestellte und 4 Arbeiter beschäftigt gewesen, deren Dienstverhältnisse in der Folge aufgelöst worden seien. Es sei nicht anzunehmen, dass diese Dienstnehmer ausschließlich für das Detailgeschäft tätig waren.

Die Bw. behauptet, dass aus der Aufgabe des Detailgeschäftes in M. ein Gewinn von ATS 5.842.626,00 erzielt worden sei. Dieser durch Saldierung des Verkaufserlöses aus 1992 mit Aufwendungen des Jahres 1994 errechnete Gewinn, habe nichts mit der durchzuführenden Beurteilung der Vortragsfähigkeit der steuerlichen Verluste zu tun.

Wenn sich die Bw. in ihren Ausführungen auf den wahren Willen des Unternehmers bezieht, so spiegle sich dieser nach Ansicht der Bp auch in den Zahlen der Buchhaltung bzw. der Gewinn- und Verlustrechnung wider. Diese objektiven Angaben seien im Bp-Bericht dargestellt. Darüber hinaus werde noch erwähnt, dass die Umsätze von rund ATS 10,4 Mio im Jahr 1994 auf ATS 5.001,00 im Jahr 1995 und auf ATS 8.000,00 im Jahr 1996 und schließlich auf Null im Jahr 1997 gesunken seien. Es sei richtig, dass im Jahresabschluss 1997 Provisionsumsätze iHv ATS 324.502,75 ausgewiesen seien, denen allerdings keinerlei Aufwendungen wie Personalkosten, Fremdprovisionen, Reisekosten etc. gegenüberstünden. Nach Meinung der Bp könne durch Umrechnung dieser Provisionen auf einen fiktiven Warenumsatz, wie dies der steuerliche Vertreter vorbringe, kein Weiterbestehen des Handelsgeschäftes konstruiert werden. Dazu komme, dass der Geschäftsführer Herr T. branchengleiche Unternehmen besessen habe. Insbesondere sei die P.GmbH (alt) zu erwähnen, die trotz Verdrängungswettbewerb von Wien aus in diesen Jahren vergleichsweise höhere Umsätze und positive Ergebnisse erzielt habe und letztlich auf die geprüfte Bw. verschmolzen worden sei.

Der durch die Bw. angestellte Vergleich mit der Schließung eines Eissalons könne nicht nachvollzogen werden, da es sich dabei um saisonal bedingte Vorgänge handle. Der vorliegende Sachverhalt unterscheide sich auch wesentlich von einer Verpachtung, da kein Dritter den Betrieb fortgesetzt habe und somit die wesentlichen Grundlagen für einen Vergleich fehlten.

Das Zugeständnis der Bw., dass die Geschäftstätigkeit nur im Sinne einer „Sparvariante“ weitergeführt worden sei lässt die Bp zur Ansicht kommen, dass eine Vergleichbarkeit des Betriebes mit dem in den Jahren der Verlustentstehung keinesfalls gegeben sei.

Unter Verweis auf die maßgeblichen Bestimmungen des UmgrStG bestreitet die Bp das Vorhandensein des die Verluste erzeugenden Betriebes (Objektes) der übernehmenden Körperschaft zum Verschmelzungstichtag bzw. selbst bei Annahme des Vorhandenseins eines derartigen Betriebes dessen erforderliche Vergleichbarkeit.

In der Gegenstellungnahme der Bw. vom 4.10.2004 wird nochmals auf die Tatsache verwiesen, dass aufgrund der hohen Gewinne aus der Aufgabe des Detailgeschäftes bewiesen werde, dass die Verluste ausschließlich nur aus dem Objektgeschäft hätten stammen können. Da das Detailgeschäft unbestrittenermaßen aufgegeben worden und vor allem das dem Detailgeschäft gewidmete Vermögen nicht mehr vorhanden gewesen sei, wären Verluste aus dem Detailgeschäft nach der Einbringung nicht mehr verrechenbar.

Es sei unbestritten, dass der Geschäftsumfang aufgrund der besonderen Marktsituation vorübergehend heruntergefahren wurde, um zusätzliche Verluste zu vermeiden, jedoch mit der offensichtlichen Absicht, die gewonnene Marktposition beizubehalten und die sich nach

der Marktbereinigung ergebenden Marktchancen weiter zu nutzen. Die Aufrechterhaltung der Marktposition hänge nicht von der Rechtsform der Marktbearbeitung, sondern von ihrem Inhalt ab. Aus diesem Grund sei sehr wohl die Marktbearbeitung unter Ausnützung des Firmennamens auf Provisionsbasis eine vergleichbare Tätigkeit und die Hochrechnung auf einen zugrunde liegenden Handelsumsatz wirtschaftlich gerechtfertigt. Ohne die Aufrechterhaltung der Marktposition wäre die sprunghafte Steigerung der Umsätze nach Wiederaufnahme des Eigenverkaufes nicht möglich gewesen.

Die Bw. hielt bezüglich ihres Beispiels Eissalon fest, dass es allein auf den Geschäftsbestehenswert, also die Marktposition, die sich der Betrieb erarbeitet habe ankomme. Der Geschäftsbestehenswert sei als wesentlicher Bestandteil des in § 4 Z 1 lit c UmgrStG genannten Vermögens anzusehen. Dieser sei auch, wie aus den Erfolgen in den Jahren ab 1998 deutlich hervorgehe, nach wie vor vorhanden gewesen. Mit dem Hinweis, dass der Sitz der Bw. ohnehin in Wien gewesen sei, werde die Tatsache der Übersiedlung negiert. Es käme aber primär auf den Ort der Willensbildung an, der ursprünglich in M. gelegen und dann nach Wien transferiert worden sei.

In der am 23. November 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurden die Vorbringen durch den steuerlichen Vertreter der Bw. erläutert.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 stellt der Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 eine Sonderausgabe dar und ist bei der Ermittlung des Einkommens abzuziehen. 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).

Da im berufsgegenständlichen Fall eine Verschmelzung stattgefunden hat, sind weiters die diesbezüglichen Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes (UmgrStG) anzuwenden.

Art. I § 4 UmgrStG in der für den Prüfungszeitraum gF lautet hinsichtlich des Verlustabzuges: "§ 8 Abs. 4 Z 2 des KStG 1988 ist 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 Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft, als sie den übertragenen Betrieben, Teilbetrieben oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen zugerechnet werden können. Voraussetzung ist weiters, dass das übertragene Vermögen am

Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden ist.

b) Verluste der übernehmenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, bleiben abzugsfähig, soweit die Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile, die die Verluste verursacht haben, am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden sind.

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

d) ..."

Nach den angeführten Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes soll die Verwertung von Verlusten durch Verschmelzung einer über Verlustvorträge verfügenden Mantelgesellschaft mit einer anderen Gesellschaft, iS einer Gewinngesellschaft, verhindert werden. Demnach bleiben bei einer Verschmelzung nur jene Verluste bzw. Verlustvorträge der beteiligten Körperschaften erhalten, die dem am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhandenen Vermögen zugerechnet werden können, d.h. insoweit sie von diesem Vermögen verursacht worden sind. Da der Übergang der Verluste an die Übertragung der entsprechenden Verlustentstehungsquellen gebunden ist, ist von einem objektbezogenen Verlustübergang auszugehen. Ist dieses Vermögen am Verschmelzungstichtag nicht mehr vorhanden, so gehen die Verluste und Verlustvorträge durch die Verschmelzung unter, obwohl sie ohne Verschmelzung weiterhin vortragsfähig gewesen wären. Die Verluste sind den jeweiligen Quellen direkt zuzuordnen. Eine Aliquotierung der Verlustvorträge ist grundsätzlich nicht vorgesehen.

Weiters ist zu berücksichtigen, dass nach der Verschmelzung ein Verlustabzug auch dann ausgeschlossen ist, wenn die verlustverursachenden Vermögensteile (Betriebe, Teilbetriebe) zwar noch vorhanden sind, aber ihr Umfang gegenüber dem Zeitpunkt des Entstehens der Verluste so vermindert ist, dass keine Vergleichbarkeit mehr gegeben ist.

Die Bw., im Jahr 1983 als T.GmbH gegründet, wurde durch Verschmelzungsvertrag vom 29.9.1999 zum Stichtag 1.1.1999 als übernehmende Gesellschaft mit der P.GmbH (alt) als übertragende Gesellschaft verschmolzen und zugleich in P.GmbH umbenannt. Die Bw. beantragt für das Jahr 1999 die Anerkennung der Abzugsfähigkeit bzw. Vortragsfähigkeit der Verluste iHv ATS 18.764.446,00.

Infolge der Verschmelzung ist gem. § 4 Z 1 lit b und lit c UmgrStG zu beurteilen, ob die bei der Bw., als übernehmende Gesellschaft, bis zum Verschmelzungstichtag entstandenen und

noch nicht verrechneten Verluste aus den Jahren ab 1990 abzugs- und vortragsfähig sind bzw. bleiben.

Wie sich aus der Aktenlage und den Feststellungen der für die Jahre 1998 bis 2000 durchgeführten Bp ergibt, hatte die Bw. seit 1985 ihren rechtlichen Sitz in Wien und betrieb im für die Berufung maßgeblichen Zeitraum eine Filiale im Objekt Prielhof am Standort M.. An der Sitzadresse der Bw. waren weiters die P.GmbH (alt) sowie die B.KG situiert. Bis 29.10.1999 war Herr T. Geschäftsführer sowohl der Bw. als auch der P.GmbH (alt).

Für den Sitz der Bw. in Wien lag eine Gewerbeberechtigung für das Handelsgewerbe gem. § 103 Abs. 1 lit. b Z. 25 GewO 1973, eingeschränkt auf den Kleinhandel mit Textilien und Waren der Raumausstattung, vor.

Für den Standort M. lagen für den Zeitraum 29.8.1990 – 19.3.1994 eine Gewerbeberechtigung für den Antiquitäten- und Kunstgegenständehandel gem. § 103 Abs. 1 lit. b Z. 1 GewO 1973 sowie für den Zeitraum 28.4.1987 – 19.3.1994 eine Gewerbeberechtigung für das Handelsgewerbe gem. § 103 Abs. 1 lit. b Z. 25 GewO 1973, eingeschränkt auf den Kleinhandel mit Textilien und Waren der Raumausstattung, vor.

Im Jahr 1993 wurde durch die Bw. eine Eigentumswohnung im Schloss M. erworben. Wie aus dem Anlageverzeichnis zu entnehmen ist, hat von 1989 bis 1994 ein Büro in Salzburg bestanden.

Wie die Bw. gegenüber der Bp im Schreiben vom 24.3.2004 angibt, wurden von der Filiale M. aus zwei unterschiedliche Geschäftsfelder bedient. Der Detailverkauf durch das Verkaufspersonal und die Näherinnen im Lokal Prielhof sowie das Objektgeschäft, wo das Verkaufspersonal vor Ort bei den Kunden tätig wurde. Die so verkaufte Ware wurde von den Arbeitern des Unternehmens anschließend verlegt. Im Jahresabschluss findet dieses Geschäftsfeld u.a. im Personalbereich, im Bereich Fremdarbeiten und in den Reisekosten seinen Niederschlag.

Im Jahr 1992 wurde die Liegenschaft Prielhof in M. aufgrund der durch die schlechte Konjunkturlage entstandenen finanziellen Probleme um ATS 17,1 Mio verkauft. Infolge eines Rechtsstreites der Bw. mit dem Käufer der Liegenschaft (W.) wurde der Betrieb noch fast zwei Jahre vor Ort weitergeführt und schließlich nach Abschluss eines gerichtlichen Vergleiches im Jahr 1994 endgültig geschlossen und der Geschäftsbetrieb eingestellt.

Wie weiters dem Jahresabschluss zu entnehmen ist, wurden im Jahr 1994 bis auf die erst im Jahr 1993 erworbene Eigentumswohnung (ebenfalls in M.) das gesamte Anlagevermögen, die Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie das Warenlager verkauft und auch das Büro in Salzburg aufgelassen. Die bestehenden Gewerbeberechtigungen wurden zurückgelegt. Von 1995 bis 1998 wurden keine Arbeitnehmer (bisher 11 bis 12) beschäftigt. Die getätigten

Handelsumsätze beliefen sich im Jahr 1995 lediglich auf ATS 5.000,00 und im Jahr 1996 auf ATS 8.000,00. Im Jahr 1997 wurden keine Handelsumsätze erzielt, jedoch Provisionsumsätze iHv rund ATS 324.000,00 gebucht. Aus den der Bp vorgelegten Rechnungen war ersichtlich, dass die Fakturierung zum 31.12.1997 erfolgt ist. Gegenüber der Bp gibt die Bw. im Schreiben vom 24.3.2004 an, dass es sich dabei um Umsätze des Jahres 1996 gehandelt habe und deren periodenrichtige Abgrenzung unterblieben sei. Weiters argumentierte die Bw, dass diesen Provisionen ein Satz von 7% zugrunde gelegen sei und man somit auf ein Geschäftsvolumen von rund ATS 4,6 Mio schliessen könne.

Die ab Mai 1998 vom Standort Wien aus erzielten Umsätze betrugen insgesamt rund ATS 5,1 Mio.

In den Jahren 1990 bis 1996 (ausgenommen 1992) wurden nur negative Betriebsergebnisse erwirtschaftet. Das im Jahr 1992 erzielte positive Betriebsergebnis ergibt sich aus dem Verkaufserlös der Liegenschaft am Standort M..

Die Bw. vermeint, dass der durch den Verkauf des Standortes M. erzielte Sondergewinn von rund ATS 5,8 Mio (Verkaufserlös 1992 abzüglich der in den Jahren 1993 und 1994 aus dem Rechtsstreit anfallenden Kosten) nur dem Detailgeschäft zuzurechnen sei. Die in Rede stehenden Verluste könnten daher nicht durch das Detailgeschäft sondern nur durch das Objektgeschäft erwirtschaftet worden sein. Es sei nur das Detailgeschäft verkauft worden und die Schließung des Objektgeschäftes sei nie beabsichtigt gewesen, somit sei die Verrechnungs- und Vortragsfähigkeit der Verluste gegeben. Das Objektgeschäft sei in geänderter Form, als Provisionsgeschäft, fortgesetzt worden. Das Ziel sei gewesen die Kosten auf ein Minimum zu senken und nach Beendigung des Verdrängungswettkampfes unter Ausnützung des identen unternehmerischen Rahmens wieder am Marktgeschehen teilzunehmen.

Gegen die Argumente der Bw. spricht, dass es sich beim Geschäftsbetrieb der Bw. um einen einzigen Gesamtbetrieb gehandelt hat. Wie festzustellen war, hatte die Bw. ihren rechtlichen Sitz in Wien. Das Unternehmen wurde jedoch bis zur endgültigen Schließung im Jahr 1994 vom Standort M. aus in Form zweier Geschäftsbereiche betrieben.

Den vorliegenden Bilanzen für die Jahre 1992 und 1993 ist eine getrennte Erfassung der Jahresabschlüsse für die Zentrale in Wien bzw. für die Filiale M. sowie deren Konsolidierung zu entnehmen. Ab dem Jahresabschluss 1994 erfolgt keine Trennung nach Standorten. Aus den Jahresabschlüssen geht hervor, dass den aus dem Hauptgeschäftsbetrieb in M. erzielten Gesamtumsätzen im Jahr 1992 nur geringfügige und im Jahr 1993 und 1994 bis zur Schließung keine Umsätze der „Zentrale“ in Wien gegenüberstanden.

Die Bw. bezieht sich in ihren Ausführungen zwar stets allgemein auf einen geteilten Geschäftsbetrieb hinsichtlich Detail- und Objektgeschäft bzw. sogar auf unterschiedliche

Teilbetriebe, untermauert jedoch diese Angaben nicht. Die Bw. legt diesbezüglich weder Nachweise vor noch behauptet sie, dass es eine getrennte Organisation oder getrennte Buchhaltungen für das Objekt- und das Detailgeschäft gegeben hat. Im an die Bp gerichteten Schreiben vom 24.3.2004 gibt die Bw. selbst an: *„Die vorliegenden Jahresabschlüsse geben keine hinreichende Auskunft über die Zusammensetzung des Umsatzes bzw. das tatsächlich dem Standort Prielhof zuzurechnende Ergebnis.“*

Es wird festgestellt, dass in den Jahresabschlüssen oder in den der Abgabenbehörde vorliegenden Beilagen zu den Umsatzsteuererklärungen keine Aufteilung nach Umsätzen aus dem Detail- bzw. dem Objektgeschäft getroffen worden ist. Auch eine Trennung und Zuordnung der Aufwendungen nach den vermeintlich selbständigen Teilbetrieben ist in den Unterlagen nicht enthalten.

Gem. der Judikatur des VwGH (siehe E 3.11.1992, 89/14/0271; 18.12.1997, 96/15/0140) ist von einem Teilbetrieb im steuerlichen Sinn nur dann auszugehen, wenn die Tätigkeit einen Teil des Gesamtbetriebes umfasst, sich in Form einer geschlossenen organischen Einheit darstellt und diese Einheit für sich allein lebensfähig und gegenüber dem Gesamtbetrieb in gewisser Weise selbständig ist.

Davon ist im Fall der Bw. nicht auszugehen. Nichts lässt auf das Vorliegen von selbständigen, allein lebensfähigen Einheiten, d.h. auf einen Betrieb Detailgeschäft und einen Betrieb Objektgeschäft, schließen. Die sich lediglich in die beiden genannten Geschäftsbereiche aufteilende Tätigkeit der Bw. erfüllt die für das Bestehen von Teilbetrieben notwendigen Voraussetzungen nicht.

Auch das Vorbringen der Bw., dass am Standort M. nur das Detailgeschäft verkauft worden sei und das Objektgeschäft nicht beendet worden sei, begründet das Bestehen von Teilbetrieben nicht.

Der Standort M. ist als Hauptstandort der Bw. zu beurteilen von dem aus, wie die Bw. selbst vorbringt, *„zwei unterschiedliche Geschäftsfelder“*, d.h. auch das Objektgeschäft, bedient worden sind. Am Sitz in Wien fand nur eine geringe bis gar keine Geschäftstätigkeit statt. Wie dem Kaufvertrag vom 27.3.1992 zu entnehmen ist, hat ein Verkauf der Liegenschaft, jedoch kein (Teil-)Betriebsverkauf stattgefunden. Aufgrund von Rechtsstreitigkeiten wurde die Tätigkeit der Bw. noch bis 1994 am Standort M. weitergeführt. Im Jahr 1994 wurde nach Verkauf des Warenlagers, des Anlagevermögens und der Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie der Abfertigung der Arbeitnehmer und der Zurücklegung der Gewerbeberechtigungen der Geschäftsbetrieb der Bw. völlig eingestellt. Der im Jahr 1992 aus dem Verkauf der Liegenschaft erzielte Gewinn, resultiert aus der Realisierung der stillen Reserven des Objektes Prielhof. Die Bw. ordnet diesen Gewinn nun nur dem Detailgeschäft zu und vermeint, dass die bezüglich ihrer Vortragsfähigkeit in Rede stehenden Verluste (ab 1990) nur dem Objektgeschäft zuzuordnen seien. Dieser durch die Bw. getroffenen Zuordnung ist nicht zu

folgen da beide Geschäftsbereiche vom Standort M. aus geführt worden sind, weder Teilbetriebe vorliegen noch Angaben über die jeweilige Zusammensetzung der Umsätze sowie des Betriebsergebnisses seitens der Bw. gemacht werden konnten.

Wenn die Bw. im Zuge der Betriebsprüfung und in der Berufung behauptet, dass das Objektgeschäft in veränderter Form weitergeführt worden wäre, ist dies aus den vorliegenden Unterlagen nicht nachvollziehbar. Dagegen sprechen nicht nur die praktisch nicht vorhandene Geschäftstätigkeit ab Ende 1994 sondern auch die Angaben in den an die Abgabenbehörde erster Instanz gerichteten und zu den Geschehnissen zeitnah stehenden Schreiben und Anbringen der steuerlichen Vertretung.

Z.B.:

- Ansuchen um Fristverlängerung zur Abgabe der Steuererklärungen 1994 vom 1.7.1996: *„Dieses Ansuchen wurde notwendig, da die Gesellschaft, die ihren Betrieb 1993 bereits verkauft hat und nur noch ein in ihrem Besitz befindliches Gebäude im Zuge der Liquidation verkaufen möchte, aus Kostenspargründen beide Steuererklärungen 94 und 95 gleichzeitig erstellen lassen möchte,...“*;
- Berufung gegen die Mindest-Körperschaftsteuer vom 4.11.1996 „Da die im Betreff genannte Gesellschaft im Jahr 1996 voraussichtlich kein steuerpflichtiges Einkommen erzielen wird, ...“;
- Beantwortung des Vorhalts vom 21.7.1997 mit Schreiben vom 25.8.1997: *„.... Die GmbH übt derzeit keine Tätigkeit iS des im Firmenbuch eingetragenen Gegenstandes des Unternehmens (d.i. Handel mit Waren aller Art) aus sondern reine Vermögensverwaltung. Die GmbH ist Eigentümerin einer Liegenschaft (Anmerkung: gemeint ist die Eigentumswohnung) in M., die möglichst ertragreich verwertet bzw. vermietet werden soll.“*
- Abgabenerklärung zur Einkommen- bzw. Körperschaftsteuervorauszahlung für das Jahr 1996, eingereicht am 18.10.1996 *„keine Tätigkeit mehr; seit 1994 Betriebseinstellung und Liquidation“*.

Diesen Angaben gegenüber der Abgabenbehörde zufolge war die Geschäftstätigkeit der Bw. ab 1994 eingestellt und es bestand die Absicht den Betrieb zu liquidieren. Die Absicht die Geschäftstätigkeit weiterführen zu wollen, geht aus diesen Angaben mit keinem Wort hervor. Auch aus den im Jahr 1997 gebuchten und lt. Bw. ins Jahr 1996 gehörigen Provisionserlösen, die nicht auf Basis einer Handelstätigkeit sondern aus einer Vermittlungstätigkeit erzielt worden sind, ist keine Fortsetzung der bisherigen Tätigkeit der Bw. bzw. des Objektgeschäftes abzuleiten. Die Darstellung im Zuge der Bp und im Berufungsverfahren steht im Widerspruch zu den durch die Bw. selbst gegenüber der Abgabenbehörde noch 1997 gemachten Angaben, dass sie außer der Vermögensverwaltung keine Tätigkeit mehr ausübe.

Wenn die Bw. in der Berufung weiters vermeint es komme allein auf den Willen des Unternehmers an, ob von einer Betriebsaufgabe ausgegangen werden kann oder nicht, so hätte ein derartiger Wille aber auch erkennbar nach außen treten müssen. Dass ein Fortführungswille nicht gegeben sondern das Gegenteil der Fall war, ist aus dem Inhalt der o.a. Schreiben der steuerlichen Vertretung an die Abgabenbehörde festzustellen. Aus diesen geht eindeutig hervor, dass der Geschäftsbetrieb der Bw. ab 1994 eingestellt und die Liquidation beabsichtigt war.

Aus der Aufnahme einer Tätigkeit im Jahr 1998 am Sitz der Bw. in Wien kann ebenfalls kein Rückschluss auf eine jemals bestandene Absicht zur Weiterführung des bisherigen Betriebes gezogen werden. Da der Geschäftsbetrieb am Hauptstandort 1994 eingestellt worden war und sich der rechtliche Sitz der Bw. schon immer an der Adresse in Wien befunden hat kann von keiner, wie die Bw. vorbringt, „Übersiedlung“ des ursprünglichen Betriebes ausgegangen werden. Dadurch, dass als einzig agierende Person der Gesellschafter-Geschäftsführer, Herr T., verblieben war und an der Geschäftsadresse in Wien auch noch zwei weitere, sich im Einflußbereich des Gesellschafter-Geschäftsführers befindliche, Betriebe mit gleichem bzw. ähnlichem Betriebsgegenstand tätig waren, ist es naheliegend nur von einer Verlagerung deren Tätigkeit auf die Bw. und nicht von einer Fortsetzung des im Jahr 1994 eingestellten Betriebes auszugehen.

Weiters ist festzustellen, dass ab dem Zeitpunkt der Schließung des Betriebes in M. der idente unternehmerische Rahmen für eine spätere Teilnahme am Marktgeschehen nicht mehr gegeben war. Die gesamte am Hauptstandort M. vorhandene Struktur war ab der endgültigen Einstellung des Betriebes im Jahr 1994 nicht mehr vorhanden und wurde auch in der Folge nicht wiederhergestellt.

Die Tatsache, dass die Bw. gleichzeitig mit der Verschmelzung zum 1.1.1999 in P.GmbH umbenannt worden ist und dadurch den Firmennamen des am Markt und Standort Wien ununterbrochen präsenten und tätigen Unternehmens übernommen hat, führt zum Schluss, dass wohl nicht die behauptete Absicht der weiteren Nutzung des Namens der Bw. (T.GmbH) und damit die Nutzung des identen unternehmerischen Rahmens im Vordergrund stand. Die Umbenennung und damit Aufgabe des ursprünglichen Firmennamens der Bw. lässt weiters auch an dem behaupteten Willen der Bw. hinsichtlich der *„Aufrechterhaltung der Marktposition der Bw.“* zweifeln.

Zusammenfassend wird festgehalten, dass die Bw. gem. Gesellschaftsvertrag seit 1985 ihren rechtlichen Sitz in Wien hatte, die hauptsächliche Geschäftstätigkeit jedoch vom Standort M. ausgeübt wurde. Es lagen im maßgeblichen Zeitraum keine Teilbetriebe sondern nur ein Gesamtbetrieb mit unterschiedlichen Geschäftsbereichen vor. Daher werden sowohl das Detail- und das Objektgeschäft, die erzielten Umsätze als auch die entstandenen und noch

nicht verrechneten Verluste dem Standort M. zugeordnet. Aufgrund des Verkaufes der Liegenschaft 1992, der im Jahr 1994 erfolgten endgültigen Schließung dieses Standortes und der gänzlichen Einstellung der Tätigkeit ist von einer völligen Aufgabe des verlustverursachenden Betriebes auszugehen.

Nach Ansicht des Senates ist die Aufnahme einer Tätigkeit in Wien im Jahr 1998 als Beginn einer neuen Betriebstätigkeit zu beurteilen und daher für die Beurteilung der Vortragsfähigkeit der Verluste nicht maßgeblich.

Die Umbenennung der Bw. gleichzeitig mit der Verschmelzung deutet darauf hin, dass das Augenmerk nicht, wie durch die Bw. vorgebracht, auf der Nutzung des Namens der Bw. und der Nutzung eines identen unternehmerischen Rahmens gelegen war. Vielmehr lässt die gewählte Gestaltung darauf schließen, dass die behauptete Absicht zur Weiterführung des aus Sicht der Bw. verlustverursachenden Objektgeschäftes lediglich den Zweck gehabt hat, den Erhalt und die Verwertung der Verluste durch die Verschmelzung der Bw. mit der P.GmbH (alt) zu sichern.

Die Bw. erfüllt die gem. § 4 Z 1 lit b UmgrStG erforderlichen Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit der Verluste nicht. Der verlustverursachende Betrieb ist aufgrund der Beendigung der Geschäftstätigkeit im Jahr 1994 am Verschmelzungstichtag nicht mehr vorhanden.

Da gemäß der angeführten Bestimmung die Verluste objektbezogen zu beurteilen sind und das verlustverursachende Vermögen im Fall der Bw. zum Verschmelzungstichtag 1.1.1999 nicht mehr vorhanden ist, gehen die bis 1998 noch nicht verrechneten Verluste iHv insgesamt ATS 14.730.237,00 durch die Verschmelzung unter. Eine Verrechnung mit nach dem Verschmelzungstichtag erwirtschafteten Gewinnen ist daher nicht zulässig.

Der nicht vortragsfähige Gesamtbetrag setzt sich wie folgt zusammen (in ATS):

Verlust gesamt aus		Verbrauch 1998	nicht verrechnet bis 1.1.1999
1990	1.746.185,00	349.237,00	1.396.948,00
1991	201.578,00	201.578,00	0
1993*)	6.752.811,00	2.457.705,00	4.295.106,00
1994*)	6.970.395,00		6.970.395,00
1995*)	1.645.825,00		1.645.825,00
1996	421.963,00		421.963,00
Gesamt	17.738.757,00	3.008.520,00	14.730.237,00
*) auf Basis der Berufungsentscheidung v. 12.4.2002			

Die Bw. argumentiert weiters damit, dass bei ihrer Geschäftstätigkeit grundsätzlich zwischen einem Bereich Detailgeschäft und einem Objektgeschäft zu unterscheiden sei und zum Verschmelzungstichtag der verlustverursachende Teilbetrieb, nämlich das Objektgeschäft, noch bestanden habe. Sie habe das Objektgeschäft nicht eingestellt bzw. nie einstellen wollen. Die Bw. verwies diesbezüglich auf die Bestimmung des § 4 Z 1 lit c UmgrStG.

Selbst wenn der Senat dem Argument der Bw. folgen würde und von einem auf ein Minimum beschränkten „Teilbetrieb“ in Form des Objektgeschäftes ausgehen würde, wäre – unter Heranziehung der gem § 4 Z 1 lit c UmgrStG erforderlichen Voraussetzungen – daraus für die Bw. hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der Verluste nichts zu gewinnen.

Lit c enthält eine weitere Einschränkung bezüglich des Fortbestandes der Verluste bzw. Verlustvorträge sowohl der übertragenden als auch der übernehmenden Körperschaft. Ist der Umfang des verlustverursachenden Betriebes 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 (sogenannte „qualifizierte Umfangsminderung“), ist der von diesem Betrieb verursachte Verlust zur Gänze vom Abzug ausgeschlossen.

Diese Regelung soll verhindern, dass Verluste übertragen bzw. erhalten bleiben, wenn ein Betrieb oder Teilbetrieb nur mit der Absicht der künftigen Verwertung der Verluste bis zur Verschmelzung in geringfügigem Umfang weitergeführt wird.

Hinsichtlich der Beurteilung der Vergleichbarkeit und des Gesamtbildes der wirtschaftlichen Verhältnisse werden dazu die in Judikatur (VwGH 18.7.2001, 99/13/0194), Literatur (s. Quantschnigg in FS Bauer, S. 274; Bruckner in Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen zu Art. I § 4 – Verlustabzug) und Verwaltungspraxis angeführten betriebswirtschaftlichen Kriterien im Hinblick auf den Begriff „Umfang“ herangezogen. Es zählen dazu z.B. der Umsatz, das Auftragsvolumen, das Anlage- und Umlaufvermögen, die Bilanzsumme, die Beschäftigtenzahl.

Mangels vorhandener und, wie die Bw. selbst vorbringt, nicht erfolgter Aufteilung der Umsätze in Detail- und Objektgeschäft kann ein Vergleich der im Jahr 1998 erzielten Umsätze der Bw. iHv rund ATS 5,1 Mio nur mit den früheren Gesamtumsätzen durchgeführt werden. Aufgrund der bis zum Jahr 1990 vorliegenden Zahlen ergibt sich, dass die Umsätze aus der Handelstätigkeit (ohne Einbeziehung des Erlöses aus dem Liegenschaftsverkauf 1992) mehr als ATS 15 Mio betragen haben. Diese fielen nach Einstellung der Tätigkeit auf ATS 5.000,00 und ATS 8.000,00 in den Jahren 1995 und 1996 und erreichten erst 1998 wieder rund 1/3 des Vergleichszeitraumes.

Die Liegenschaft Prielhof, d.h. der Hauptstandort M. wurde 1992 verkauft. Das weitere Anlagevermögen, die gesamte Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie das gesamte

Warenlager, welches in den Jahren 1992 und 1993 mit rund ATS 10 Mio bzw. 8 Mio zu Buche stand, wurden im Jahr 1994 verkauft. 1998 ist weder ein Warenlager noch sonstiges mit dem ursprünglichen Geschäftsbetrieb der Bw. in Verbindung stehendes Anlagevermögen vorhanden.

Die Bilanzsumme fällt von einem Wert von ATS 24,6 Mio im Jahr 1993 auf ATS 5 Mio. im Jahr 1998.

Die Bw. hatte bis zum Jahr 1994 12 Mitarbeiter angestellt. In den Folgejahren und auch 1998 waren keine Mitarbeiter beschäftigt.

Die gesamte am Hauptstandort M. vorhandene Struktur war ab dessen endgültiger Schließung im Jahr 1994 nicht mehr vorhanden und wurde auch bis zur Verschmelzung nicht wiederhergestellt.

Der Name der Bw. wurde zum Zeitpunkt der Verschmelzung in den Namen des übernommenen Unternehmens, in P.GmbH, geändert. Damit ist auch in diesem Punkt keine Identität mehr mit dem ursprünglichen Betrieb der Bw. gegeben.

Aufgrund der angeführten Parameter und deren Abweichungen um bis zu 100% ergibt sich, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse die Vergleichbarkeit eines „Teilbetriebes Objektgeschäft“ am Verschmelzungstichtag mit jenem im Zeitpunkt der Verlustentstehung nicht gegeben ist.

Dadurch sind auch die Bestimmungen des § 4 Z 1 lit c UmgrStG nicht als erfüllt anzusehen. Die Beurteilung des Sachverhaltes unter dem Aspekt des Teilbetriebes würde demnach zu keinem anderen Ergebnis führen. Der Verlustabzug ginge zur Gänze verloren.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. Dezember 2006