



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch MORE STEPHENS UNICONSULT Wirtschaftstreuhand und Steuerberatungs GmbH, 4910 Ried im Innkreis, Bahnhofstraße 35a,, gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 24. August 2006 betreffend Körperschaftsteuer 2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2004	Einkommen	9.032,88 €	Körperschaftsteuer anrechenbare MindestKÖSt	3.071,18 € -1.321,18 €
Körperschaftsteuer				1.750,00 €

Entscheidungsgründe

Angefochten ist der Körperschaftsteuerbescheid 2004.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung über den Zeitraum 2002 bis 2004 traf der Betriebsprüfer im Wesentlichen folgende Feststellungen (BP-Bericht vom 22.8.2006):

AfA Firmenname (Tz. 4):

Im Zuge eines Vergleiches wurde ein Betrag von 8.300,00 € dafür bezahlt, dass der Firmenname „R“ weiter geführt werden darf.

Dieser Betrag ist auf fünf Jahre verteilt abzuschreiben.

Firmenname	HB	PB
Anschaffungskosten	8.300,00 €	8.300,00 €
AfA 2004	-1.660,00 €	-111,00 €
31.12.2004	6.640,00 €	8.189,00 €

Verlustabzug (Tz. 10):

Zum Stichtag 31.12.2003 wurde die S-GmbH mit der R-GmbH (aufnehmende Gesellschaft) verschmolzen. Die Verluste der S-GmbH wurden von der R-GmbH ab dem Jahr 2004 geltend gemacht.

Gemäß § 4 Z 1 lit. c UmgrStG können die Verluste jedoch nicht übergehen, wenn der Umfang des Betriebes am Verschmelzungsstichtag gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert ist, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist.

Von den maßgeblichen Vergleichskriterien sprechen Umsatz, Auftrags- und Produktionsvolumen, Bilanzsumme, sowie Beschäftigtenzahl gegen die Vergleichbarkeit. Lediglich das Anlagevermögen ist nur gering verändert, allerdings bei sehr geringer Anlagenintensität.

Zum Umsatz: Der Umsatz hat sich von 118.410,00 € (2002) um 74,38 % auf 30.332,00 € (2003) vermindert. Zu berücksichtigen ist dabei, dass 2002 unfertige Erzeugnisse iHv rd. 16.130,00 € vorhanden waren; diese Position wurde 2003 zur Gänze aufgelöst. Das bedeutet, dass die 2002 tatsächlich erbrachten (Produktions-)Leistungen um diesen Betrag zu erhöhen und 2003 entsprechend zu verringern sind, sodass sich ein Umsatrückgang von nahezu 90 % ergibt. Mehr als 90 % des Umsatzes 2003 entfallen auf die Monate Jänner bis März; der Umsatz ab April bis Jahresende betrug lediglich rd. 2.300,00 €.

Zur Beschäftigtenzahl: Laut eigenen Angaben seien die Gesellschafter A und B nicht für die S-GmbH tätig gewesen, was der Grund für deren wirtschaftliche Erfolglosigkeit gewesen sei; die Gesellschafter können daher nicht in die Beschäftigtenzahl einbezogen werden. Die Produktion wurde Ende Februar 2003 eingestellt und das Pachtverhältnis beendet, sodass keinerlei Räumlichkeiten mehr zur Verfügung standen.

Gemäß § 4 Z 1 lit. c UmgrStG ist die für den Übergang der Verluste erforderliche Vergleichbarkeit nicht gegeben. Die Verluste der S-GmbH gehen daher unter und können nicht bei der R-GmbH abgezogen werden.

	2004
Verlustabzug bisher	45.149,97 €
dv. S-GmbH	-43.038,38 €
Verlustabzug lt. BP	2.111,59 €

Das Finanzamt nahm ua. hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2004 das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und ging entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung von einer jährlichen Abschreibung des Firmenwertes von 111,00 € aus; weiters versagte es den von der S-GmbH stammenden Verlustabzug iHv 43.038,38 € (Bescheid vom 24.8.2006).

Gegen diesen Bescheid erhab die Berufungsverberin (Bw) durch ihre steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 22.9.2006 (eingelangt beim Finanzamt am 25.9.2006) Berufung und beantragte, die unrichtige Berechnung des Abschreibungsbetrages des Firmenwertes auf 553,00 € zu korrigieren und den Verlustabzug iHv 43.038,38 € anzuerkennen.

Hinsichtlich der näheren Ausführungen wird auf die Berufungsschrift verwiesen.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die Firmenwertabschreibung unrichtig berechnet wurde; strittig ist weiters, ob der Verlustabzug dem Grunde nach anzuerkennen ist; unstrittig ist hingegen die Höhe des beantragten Verlustabzuges.

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Die Bw betreibt ein Unternehmen für Regelungstechnik in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Die Gesellschaft wurde als RS-GmbH mit einem Stammkapital von 500.000,00 S gegründet (Stammeinlagen: RS-GmbH 5.000,00 S, Ing. Robert A 125.000,00 S, Robert A 122.500,00 S, Ing. Karl B 125.000,00 S, Jörg B 122.500,00 S) (Gesellschaftsvertrag vom 14.10.1994).

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 10.10.2003 schied die RS-GmbH als Gesellschafterin aus (Stammeinlagen: Ing. Robert A 125.000,00 S, Robert A 125.000,00 S, Ing. Karl B 125.000,00 S, Jörg B 125.000,00 S) und die Firma wurde auf R-GmbH geändert.

In weiterer Folge klagte die ausgeschiedene Gesellschafterin RS-GmbH, nunmehr als G-GmbH, die Bw auf Unterlassung der Weiterführung des Firmenbestandteils "R" (vgl. Punkt Zehntens des Gesellschaftsvertrages); das Gerichtsverfahren wurde durch folgende Vergleiche beendet:

Vergleich vom 12.5.2004 (BG Ried im Innkreis, GZ. XXX):

1.) Die beklagte Partei verpflichtet sich bei sonstiger Exekution, der klagenden Partei einen Betrag von 1.300,00 € (darin enthalten pauschalierte Zinsen) sowie Prozesskosten von pauschal 200,00 € (darin enthalten 20 % USt und 40,00 € Barauslagen) binnen 14 Tagen nach Rechtswirksamkeit dieses Vergleiches zu bezahlen.

2.) Dieser Vergleich wird nur dann rechtswirksam, wenn er nicht mittels Schriftsatzes, welcher spätestens am 30.5.2004 bei Gericht einzulangen hat, widerrufen wird.

Vergleich vom 12.5.2004 (BG Ried im Innkreis, GZ. YYY):

1.) Die beklagte Partei verpflichtet sich, der klagenden Partei bei sonstiger Exekution einen Betrag von 7.000,00 € zuzüglich die Hälfte der Pauschalgebühr, sohin einen weiteren Betrag von 116,50 € wie folgt zu bezahlen und zwar einen Betrag von 116,50 € binnen 14 Tagen, einen weiteren Betrag von 3.500,00 € bis längstens 30.6.2004 sowie den verbleibenden Differenzbetrag von 3.500,00 € bis längstens 30.11.2004.

Bei Verzug auch nur einer Rate tritt Terminverlust ein und wird der gesamte jeweils offene Restbetrag fällig.

Für den Fall des Zahlungsverzuges verpflichtet sich die beklagte Partei, den jeweils offenen Restbetrag mit 8 % Zinsen per anno zu verzinsen.

2.) Mit diesem Vergleich sind sämtliche wechselseitigen Forderungen und Verbindlichkeiten der Streitteile, insbesondere sämtliche Ansprüche aus dem Notariatsakt vom 14.10.1994 bis zum heutigen Zeitpunkt verglichen und bereinigt, dies mit Ausnahme des bereits im Vorverfahren verglichenen Betrages zu XXX des BG Ried i.I.

3.) Aufgrund dieses Vergleiches ist daher die beklagte Partei berechtigt, den Firmennamen R-GmbH weiterzuführen.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 26.9.2001 wurde die S-GmbH mit einem Stammkapital von 35.100,00 € gegründet (Stammeinlagen bei Gründung: Ing. Robert A 11.700,00 €, Ing. Karl B 11.700,00 €, David C 11.700,00 €; Änderung des Gesellschaftsvertrages 20.9.2002: die Bw übernimmt die Stammeinlage von David C iHv 11.700,00 €; Abtretungsvertrag vom 24.9.2004: die Gesellschafter Ing. Robert A und Ing. Karl B treten ihre Stammeinlagen von jeweils 11.700,00 € an die Bw zu einem Abtretungspreis von je 1,00 € ab).

Die Bw und die S-GmbH beschlossen jeweils am 24.9.2004 in einer außerordentlichen Generalversammlung die Verschmelzung der S-GmbH mit der Bw.

Verschmelzungsvertrag:

Erstens: Im Firmenbuch des Landes- als Handelsgerichtes Ried im Innkreis ist unter FN ZZZ die S-GmbH mit dem Sitz in M eingetragen. Alleinige Gesellschafterin dieser Gesellschaft ist aufgrund eines Abtretungsvertrages vom heutigen Tag die R-GmbH mit dem Sitz in M, FN WWW, mit einem Geschäftsanteil, welcher einer derzeit noch zur Hälfte geleisteten Stammeinlage von 35.100,00 € entspricht.

Festgehalten wird, dass in der außerordentlichen Generalversammlung der S-GmbH, mit welcher auch der gegenständliche Verschmelzungsvertrag genehmigt werden wird, die Einforderung der ausstehenden Stammeinlage beschlossen werden wird.

Gesellschafter der R-GmbH, FN WWW, sind die Herren Ing. Robert A, Robert A, Ing. Karl B und Mag. Jörg B je mit einem Geschäftsanteil, welcher einer zur Gänze geleisteten Stammeinlage von 125.000,00 S entspricht.

Zweitens: Die S-GmbH, im nachfolgenden „übertragende Gesellschaft“ genannt, überträgt zur Verschmelzung der R-GmbH, im nachfolgenden „aufnehmende Gesellschaft“ genannt, und diese übernimmt von der übertragenden Gesellschaft das gesamte Gesellschaftsvermögen der übertragenden Gesellschaft mit allen Aktiven und Passiven als Ganzes im Wege der Gesamtrechtsnachfolge mit allen Rechten und Pflichten unter Verzicht auf die Liquidation und unter Inanspruchnahme der umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen des Artikel I UmgrStG.

Hiezu wird festgestellt, dass die Ersteintragung der übertragenden Gesellschaft in das Firmenbuch am 28.9.2001 erfolgt ist.

Drittens: Dem Verschmelzungsvorgang wird die Verschmelzungsbilanz der übertragenden Gesellschaft zum 31.12.2003 zugrunde gelegt.

Dieser Bilanzstichtag wird auch als Stichtag für die Verschmelzung der beiden Gesellschaften vereinbart.

Mit dem Ablauf des Verschmelzungsstichtages 31.12.2003 ist die übertragende Gesellschaft aufgelöst und ihr Vermögen als Ganzes im Wege der Gesamtrechtsnachfolge unter Verzicht auf die Liquidation auf die aufnehmende Gesellschaft übergegangen.

Die übertragende Gesellschaft hatte zum Verschmelzungsstichtag und hat auch am heutigen Tag einen positiven Verkehrswert.

Viertens: Alle bis zum Bilanzstichtag fällig gewordenen Nutzungen und Lasten des übertragenen Vermögens sind in der Bilanz zum Stichtag 31.12.2003 voll berücksichtigt. Ab dem 1.1.2004 treffen alle Nutzungen und Lasten des übertragenen Vermögens die aufnehmende Gesellschaft, die in alle schwebenden Geschäfte der übertragenden Gesellschaft eintritt, sodass mit diesem Stichtag die Handlungen der übertragenden Gesellschaft als für Rechnung der aufnehmenden Gesellschaft vorgenommen gelten.

Fünftens: Da die übernehmende Gesellschaft die alleinige Gesellschafterin der übertragenden Gesellschaft ist, unterbleibt im Sinne des § 96 Abs. 2 GmbHG iVm § 224 Abs. 1 AktG eine Erhöhung des Stammkapitals der übernehmenden Gesellschaft.

Sechstens: Festgestellt wird, dass zum Vermögen der übertragenden Gesellschaft keine Liegenschaften gehören.

Siebentens: Für den gegenständlichen Verschmelzungsvertrag werden die umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen des Artikel I UmgrStG in Anspruch genommen. Dazu erklärt die aufnehmende Gesellschaft verbindlich, dass bei ihr für das auf sie übertragene Vermögen die Besteuerung der stillen Reserven in keiner Weise eingeschränkt ist.

Achtens: Alle Kosten der Errichtung dieses Vertrages sowie überhaupt alle durch die Verschmelzung verursachten Kosten und Gebühren trägt die aufnehmende Gesellschaft alleine.

Neuntens: Dieser Vertrag wird vorbehaltlich der Genehmigung durch die Generalversammlungen beider Gesellschaften errichtet.

Zehntens: Von diesem Notariatsakt dürfen jedem Vertragsteil auch wiederholte Ausfertigungen und beglaubigte Kopien auf Kosten des jeweiligen Bestellers erteilt werden. Hierüber wurde dieser Notariatsakt aufgenommen, den Parteien wörtlich vorgelesen, von ihnen als ihrem Willen vollkommen entsprechend ausdrücklich erklärt und bestätigt und sohin von ihnen vor mir, Notar, eigenhändig unterschrieben.

Die Eintragung der Löschung der S-GmbH im Firmenbuch erfolgte am 1.10.2004.

Der Umsatz der S-GmbH betrug 2002 118.410,00 €, 2003 30.332,00 €, das Anlagevermögen belief sich 2002 auf 4.493,00 €, 2003 auf 3.024,00 €, das Personal bestand unter Einbeziehung des Geschäftsführers Ing. Robert A 2002 aus drei, 2003 aus zwei Mitarbeitern. Hinsichtlich der weiteren betriebswirtschaftlichen Daten der Gesellschaft wird auf die Bilanz verwiesen.

AfA Firmenname:

Gemäß § 8 Abs. 3 EStG 1988 sind die Anschaffungskosten eines Firmenwertes bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und bei Gewerbebetrieben gleichmäßig verteilt auf fünfzehn Jahre abzusetzen.

Bei obiger Gesetzesbestimmung handelt es sich um eine zwingende Norm; die Regelungen über die Ganzjahres-/Halbjahres-AfA sind anzuwenden (Jakom/Kanduth-Kristen, EStG 2012, § 8 Rz 50, 51).

Die Betriebsprüfung ist – offenbar aufgrund einer falschen Berechnung – von einem jährlichen Abschreibungsbetrag von 111,00 € ausgegangen

Der entgeltlich erworbene Firmenwert iHv 8.300,00 € (lt. den am 12.5.2004 vor dem BG Ried im Innkreis abgeschlossenen Vergleichen) ist jedoch auf fünfzehn Jahre abzuschreiben, was einen jährlichen Abschreibungsbetrag von 553,00 € ergibt.

In diesem Punkt ist daher der Berufung statzugeben.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb berechnen sich daher wie folgt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BP	36.573,54 €
Korrektur Firmenwertabschreibung lt. BP	111,00 €
Firmenwertabschreibung lt. BE	-553,00 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BE	36.131,54 €

Verlustabzug:

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

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 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 (Z 1 lit a).

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 (Z 1 lit c).

Gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 ist bei der Ermittlung des Einkommens der Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 als Sonderausgaben 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). Dies gilt nicht, wenn diese Änderungen zum Zwecke der Sanierung des Steuerpflichtigen mit dem Ziel der Erhaltung eines

wesentlichen Teiles betrieblicher Arbeitsplätze erfolgen. Verluste sind jedenfalls insoweit abzugsfähig, als infolge der Änderung der wirtschaftlichen Struktur bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Änderung stille Reserven steuerwirksam aufgedeckt werden.

Gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 sind als Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur, wenn die Verluste durch ordnungsgemäße 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.

Gemäß §18 Abs. 7 EStG 1988 sind Anlaufverluste, das sind Verluste, die in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung eines Betriebes entstehen, auch bei einem Steuerpflichtigen, der den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermittelt, nach Abs. 6 zu berücksichtigen.

Die – aus dem EStG übernommenen Regelungen des § 18 Abs. 6 und 7 über den Verlustabzug – werden in § 8 Abs. 4 Z 2 durch die für Körperschaften spezifischen Mantelkaufbestimmungen ergänzt. Nach § 8 Abs. 4 Z 2 steht der Verlustabzug „ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zu, ab dem die Identität des Steuerpflichtigen infolge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur im Zusammenhang mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftlich nicht mehr gegeben ist (Mantelkauf). Dies gilt nicht, wenn diese Änderungen zum Zwecke der Sanierung des Steuerpflichtigen mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teils betrieblicher Arbeitsplätze erfolgen.“ (*Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz 539*).

Die Mantelkaufbestimmung des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 knüpft den Abzug von Verlusten an die Voraussetzung, dass es bei der Körperschaft zwischen dem Zeitpunkt des Entstehens eines Verlustes und dem Zeitpunkt des Verlustabzuges zu keinem Verlust der (wirtschaftlichen) Identität der Körperschaft durch einen so genannten „Mantelkauf“ gekommen ist (UmgrStR 2002 § 4 Rz 241).

Der klassische Fall eines steuerlich motivierten Mantelkaufs ist die entgeltliche Übertragung von „leeren Hüllen“, also insbesondere von Gesellschaftsanteilen an Kapitalgesellschaften, die ihre wirtschaftliche Tätigkeit eingestellt haben und von der nur mehr das Rechtskleid der juristischen Person samt deren Verlustvorträge verblieben ist (vgl. *Auer*, WBI 2001, 245). Der Begriff „Mantelkauf“ wird im KStG als Sammelbezeichnung verwendet, dessen Anwendungsbereich über den klassischen Mantelkauf hinausgeht (vgl. *Wiesner*, SWK 1988, A I 233; *Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz 542*).

Ein Mantelkauf liegt vor, wenn alle in § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 geforderten wesentlichen Änderungen, also jene der persönlichen, der organisatorischen und der betrieblichen Strukturen der Körperschaft, innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes (vor und nach der Verschmelzung) eintreten und dadurch nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die wirtschaftliche Identität einer vortragsfähige Verluste besitzenden Körperschaft verloren geht (UmgrStR 2002 § 4 Rz 242). Der Tatbestand des Mantelkaufes ist dann erfüllt, wenn die gesetzlich normierten Veränderungskriterien kumulativ erfüllt sind (KStR 2001 § 8 Rz 1178; *Kirchmayr* in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz 543).

Eine wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur wird angenommen, wenn die gesetzlichen Vertreter der Körperschaft in den Leitungs- und Verwaltungsfunktionen entweder vollständig oder überwiegend ausgetauscht werden. Das KStG legt keinen fixen Prozentsatz der ersetzen Organwalter fest, ab dem eine wesentliche Strukturänderung anzunehmen ist. Nach den Richtlinien ist eine wesentliche Änderung dann gegeben, wenn alle oder die überwiegende Mehrheit der geschäftsleitenden Funktionäre in einem Zug oder bei Vorliegen eines inneren Zusammenhangs fraktioniert ersetzt werden (KStR 2001 § 8 Rz 1180).

Für die Beurteilung dieser Komponente ist auf die organisatorische Struktur bei der übernehmenden Körperschaft nach der Verschmelzung dahingehend abzustellen, ob und wieweit die Geschäftsleitung der übertragenden Körperschaft in der übernehmenden Körperschaft nach der Verschmelzung vertreten ist. Wird die Geschäftsleitung der übertragenden (untergehenden) Körperschaft nicht mehr in jene der übernehmenden Körperschaft aufgenommen, wird die Änderung der organisatorischen Struktur letztlich durch den Verschmelzungsvorgang selbst realisiert (UmgrStR 2002 § 4 Rz 247).

Selbständig vertretungsbefugte Geschäftsführer der Bw sind seit dem 22.10.1994 Ing. Robert A und Ing. Karl B; selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der S-GmbH war ab 28.9.2001 Ing. Robert A.

Nach der Verschmelzung blieben Ing. Robert A und Ing. Karl B Geschäftsführer der übernehmenden Körperschaft.

Eine wesentliche Änderung in der organisatorischen Struktur ist demnach nicht eingetreten.

Ebenso wenig hat eine wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur stattgefunden: Zwar stellt jeder Gesellschafterwechsel eine Änderung der Gesellschafterstruktur dar (vgl *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG 1988, Wien 1996, § 8 Tz 52). Die Gesellschafterstruktur ist jedoch wesentlich geändert, wenn ein Gesellschafterwechsel drei

Viertel des Nennkapitals der Körperschaften oder mehr betrifft. (UmgrStR 2002 § 4 Rz 244); die Anzahl der ausgetauschten Gesellschafter ist irrelevant. Gegenüber der Vorstruktur müssen folglich mehr als 75 % der Anteile am Grund- oder Stammkapital der betroffenen Körperschaft von anderen Personen gehalten werden. Voraussetzung ist eine Änderung auf entgeltlicher Grundlage (Kauf, Tausch). Darunter fällt auch der Kauf der Anteile um einen symbolischen Betrag (KStR § 8 Rz 1182). Die Änderung der Gesellschafterstruktur kann auch sukzessive erfolgen; Voraussetzung ist jedoch ein kausaler Zusammenhang zwischen den einzelnen Anteilsübertragungen (*Kirchmayr* in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz 559).

Bei Umgründungen kann der Gesellschafterwechsel sowohl vor als auch nach der Umgründung stattfinden, da das UmgrStG die übertragende und die übernehmende Gesellschaft als Einheit sieht (vgl. *Kirchmayr* in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz 570, 571). Ebenso wenig hat die Verschmelzungsrichtung auf die Anwendung des Mantelkauftatbestands eine Auswirkung. Es ist daher unmaßgeblich, ob der Gesellschafterwechsel bei der übertragenden oder bei der übernehmenden Körperschaft (vor oder nach der Verschmelzung) erfolgt (UmgrStR 2002 § 4 Rz 245).

Es hat zwar ein Gesellschafterwechsel bei der S-GmbH gegeben, indem mit Abtretungsvertrag vom 24.9.2004 (Tag, an dem der Verschmelzungsvertrag in den jeweiligen außerordentlichen Generalversammlungen der verschmelzenden Gesellschaften beschlossen wurde) die Bw zu ihren rd. 33 % noch die Stammeinlagen der Gesellschafter Ing. Robert A und Ing. Karl B übernahm, sodass sie Alleingesellschafterin der übertragenden Gesellschaft wurde. Dieser Gesellschafterwechsel hat nicht eine wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur bewirkt, betrifft er doch lediglich rd. 67 % des Nennkapitals der übertragenden Gesellschaft. Selbst wenn man das Ausscheiden der RS-GmbH als Gesellschafterin bei der aufnehmenden Körperschaft berücksichtigt (Generalversammlungsbeschluss vom 10.10.2003), kommt es dadurch zu keiner wesentlichen Änderung, da es sich bei deren Gesellschaftsanteil lediglich um 1 % des Stammkapitals der Bw. handelt.

Wie bereits ausgeführt, müssen die drei Tatbestandselemente kumulativ erfüllt sein, um den Mantelkauftatbestand (§ 8 Abs. 4 Z 2) auszulösen (vgl. *Zorn*, RdW 2006, 107; *Wolf*, SWK 2003, S 256).

Da bereits zwei Voraussetzungen nicht vorliegen, erübrigt sich die Prüfung, ob eventuell eine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur eingetreten ist.

Das UmgrStG knüpft zwar ebenfalls an die Mantelkaufbestimmung des § 8 Abs. 4 Z 2 an, erweitert aber deren Anwendungsbereich bei Umgründungen (vgl. *Hügel* in

Hügel/Mühlehner/Hirschler, UmgrStG § 4 Rz 1 ff). Die – in diesem Zusammenhang vorgesehenen – gesonderten Regelungen des UmgrStG sind im Verhältnis zu den „allgemeinen Regelungen“ des § 8 Abs. 4 Z 2 lex specialis (vgl. *Massoner*, Mantelkauf, 46 ff mit weiteren Hinweisen; *Kirchmayr* in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz 520).

§ 4 UmgrStG regelt einerseits den grundsätzlichen Übergang des Verlustabzugs iSd § 8 Abs. 4 Z 2 KStG der übertragenden auf die übernehmende Körperschaft, das Erfordernis der Buchwertfortführung und den Zeitpunkt der Berücksichtigung, sieht aber andererseits eine Reihe von Einschränkungen dieses „Übergangs des Verlustabzugs“ und analoge Beschränkungen des Fortbestehens von Verlusten der übernehmenden Körperschaft vor. § 4 Z 1 lit. a und c möchten den Fall ausschließen, dass eine übertragende „Verlustgesellschaft“ zur Verlustverwertung auf eine übernehmende „Gewinngesellschaft“ verschmolzen wird und unterbinden den Übergang von Verlusten insoweit, als das verlustverursachende Vermögen am Verschmelzungsstichtag nicht mehr (lit a) oder im Sinne einer „qualifizierten Umfangsminderung“ – nicht mehr in wirtschaftlich vergleichbarer Form (lit. c) vorhanden ist (*Kofler* in Kofler, Umgründungssteuergesetz, 1. Auflage 2012, UmgrStG § 4 Rz 4). § 4 UmgrStG bezieht sich nur auf den Verlustabzug (Verlustvortrag) iSd § 8 Abs. 4 Z 2 KStG iVm § 18 Abs. 6 und 7 EStG der übertragenden bzw. übernehmenden Körperschaft (*Kofler* in Kofler, a.a.O., UmgrStG § 4 Rz 6).

Im gegenständlichen Fall trifft der Tatbestand des § 4 Z 1 lit. a UmgrStG nicht zu; hingegen ist zu prüfen, ob eine qualifizierte Umfangsminderung (lit. c) gegeben ist.

Nach § 4 Z 1 lit c UmgrStG sind die zum Umwandlungsstichtag (Verschmelzungsstichtag) bestehenden Verluste ua. dann vom Abzug ausgeschlossen, wenn die verlustverursachenden Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile am Umwandlungsstichtag (Verschmelzungsstichtag) zwar noch tatsächlich vorhanden sind, ihr Umfang gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert ist, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist. Für das sog. Kriterium der "qualifizierten Umfangsminderung" sind im gegenständlichen Fall die Gegebenheiten am Umwandlungsstichtag maßgebend, zu dem die Vergleichbarkeit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse gegeben sein muss.

Die Vergleichbarkeit ist nach herrschender Ansicht (*Hügel* in Hügel/Mühlehner/Hirschler, UmgrStG § 4 Rz 41) an Hand quantitativer betriebswirtschaftliche Messgrößen zu beurteilen, wobei etwa Umsatz, Auftragsvolumen und Produktionsvolumen, Anlagevermögen, Anlagenintensität, Umlaufvermögen, Bilanzsumme und Beschäftigtenzahl in Betracht kommen (UmgrStR 2002 § 4 Rz 220).

Als maßgebende Kriterien wurden im gegenständlichen Fall in erster Linie Umsatz und Beschäftigtenzahl herangezogen, um eine wirtschaftliche Vergleichbarkeit zu verneinen.

Der Betriebsprüfer hat einen Umsatzrückgang 2003 von 74,38 % festgestellt und diesen durch Einbeziehung der im Jahr 2002 vorhandenen unfertigen Erzeugnisse auf nahezu 90 % erhöht. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist eine Umrechnung der einzelnen Jahresumsätze unter Berücksichtigung der zum 31.12.2002 bilanzierten unfertigen Erzeugnisse jedoch unzulässig, da der Umsatz des Jahres 2003 erst durch Fertigstellung der im Jahr 2002 begonnenen Aufträge realisiert werden konnte.

Die Gesellschaft beschäftigte zum 31.12.2002 zwei, zum 31.12.2003 einen Dienstnehmer. Der mit 33,3 % am Stammkapital beteiligte Gesellschafter-Geschäftsführer (ausgebildeter Elektrotechniker) war ebenfalls im Unternehmen tätig; nach arbeitsrechtlicher Qualifikation bestand ein unselbständiges Dienstverhältnis.

Zum 31.12.2002 war Anlagevermögen im Umfang von 4.493,00 € vorhanden, zum 31.12.2003 im Umfang von 3.024,00 €.

Die zur Leistungserbringung erforderlichen Vorräte an Elektroinstallationsmaterial waren zum 31.12.2003 in gleichem Umfang vorhanden als zum 31.12.2002.

Zwar wurde im Hinblick auf die bevorstehende Verschmelzung 2003 das Pachtverhältnis zwischen der übertragenden Gesellschaft und der Bw beendet, die betreffenden Werkstättenräume standen aber zum 31.12.2003 unverändert zur Verfügung.

Die Finanzverwaltung verneint bereits die „wirtschaftliche Vergleichbarkeit“, wenn „die in Frage kommenden betriebswirtschaftlichen Kriterien um 75 % nach dem Gesamtbild der Verhältnisse unter Beachtung der unternehmens- und branchenbezogenen Umstände nicht mehr gegeben“ ist. Die 75 %-Grenze ist auf zutreffende Kritik gestoßen, betrachtet man den Wertungszusammenhang zwischen § 4 Z 1 lit. c UmgrStG und dem Mantelkauftatbestand des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG. Die konkretisierende Auslegung des Umfangskriteriums in § 4 Z 1 lit. c hat auf die Vermeidung von Wertungswidersprüchen zu § 8 Abs. 4 Z 2 KStG zu achten, weil beide Vorschriften letztlich denselben Zweck verfolgen: Ist die Änderung der wirtschaftlichen Struktur (uU nur im Zusammenhang mit einer teilweisen Gegenstandsänderung) erst bei Veränderungen des Betriebsvermögens von mindestens 75 % relevant und greift die Mantelkaufsregelung überdies nur dann ein, wenn zusätzlich die beiden anderen Strukturänderungen vorliegen, so kann das nach § 4 Z 1 lit c allein maßgebliche Kriterium der qualifizierten Umfangsänderung erst ab einer wesentlich höheren als bloß 75 %igen Minderung erfüllt sein, weil es hier auf zusätzliche Kriterien nicht ankommt. Dem kann nicht

mit Erfolg entgegengehalten werden, dass die Irrelevanz von Änderungen im Gesellschafterkreis und der Organisationsstruktur im Rahmen des § 4 durch das (im § 8 Abs. 4 Z 2 KStG fehlende) Merkmal des Verlustüberganges aufgewogen wird; denn darauf kommt es im Zusammenhang mit dem Wegfall des Abzuges von Verlusten der übernehmenden Körperschaft (§ 4 Z 1 lit. b) eben gerade nicht an. Im Ergebnis ist somit *Heßlich* (Umgründungen, 4. Auflage, S 307) zu folgen, der die „Vergleichbarkeit ... nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse“ erst ab einer Minderung der betriebswirtschaftlichen Parameter von mehr als 90 % angenommen hat. Auf die Reduktion eines einzigen Parameters kann es nicht ankommen. Gleichgültig wie man die Schwelle beziffert, entscheidend ist eine Gesamtschau der Parameteränderungen. Wird der Verlust verursachende Betrieb nach der Verschmelzung mit dem Betrieb der übernehmenden Körperschaft zu einem neuen Betrieb vereinigt, ist im Zusammenhang mit der Anwendung des § 4 Z 1 auf eine Folgeumgründung der vereinigte Betrieb als Zurechnungsobjekt zu betrachten (*Hügel*, Grenzüberschreitende und nationale Verschmelzungen im Steuerrecht, Kommentierung des Art. I UmgrStG, § 4 Rz 51; *Kofler* in Kofler, a.a.O., UmgrStG § 4 Rz 104 f.).

Nach den vorliegenden Unternehmenszahlen kann – nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates – davon ausgegangen werden, dass eine wirtschaftliche Vergleichbarkeit gegeben ist, sodass einem Verlustabzug nichts im Wege steht.

Für Sonderausgabenverluste sieht die Vortragsgrenze des § 2 Abs. 2b Z 2 EStG iVm § 7 Abs. 2 KStG eine eingeschränkte Abzugsfähigkeit im Ausmaß von 75 % des Gesamtbetrags der Einkünfte vor, so dass jedenfalls ein Viertel des positiven Gesamtbetrags der Einkünfte der Körperschaft ertragsteuerlich zu erfassen ist; nicht verwertete Verlustvorräte verbleiben – wiederum unter Beachtung der Vortragsgrenze – für den Abzug in Folgejahren, damit ist auch deren volle Verwertung garantiert (Jakom/*Laudacher*, EStG, 2012, § 2 Rz 172).

Die Körperschaftsteuer errechnet sich daher wie folgt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	36.131,54 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	36.131,54 €
Verlustabzug (75 %)	-27.098,66 €
Einkommen	9.032,88 €
Körperschaftsteuer (34 % von 9.032,88 €)	3.071,18 €
anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer	-1.321,18 €
Körperschaftsteuer	1.750,00 €

Im Ergebnis war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 24. Juni 2013