



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 1

GZ. RV/0066-W/04,
miterledigt RV/380-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der AL, Vermietung von Immobilien, Wien, vertreten durch TPA Treuhand Partner Austria Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, Steuerberatungsgesellschaft, 1020 Wien, Praterstraße 62-64, vom 9. und 28. Mai 2003 und vom 23. Feber 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf, vertreten durch Dr. Walter Klang, betreffend Körperschaftsteuer für 2001 vom 11. April und 14. Mai 2003, betreffend Körperschaftsteuer 2002 vom 21. Jänner 2004 sowie betreffend Festsetzung von Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 vom 11. April und 14. Mai 2003 entschieden:

Den Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide für 2001 wird teilweise Folge gegeben.

Den Berufungen gegen den Körperschaftsteuerbescheid für 2002 und gegen die Bescheide über die Festsetzung von Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 wird Folge gegeben.

Die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 werden (antragsgemäß) mit € 17.960,00 festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern (2001: jeweils in öS und €) zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (=Bw.) ist an einer durch errichtende Umwandlung gemäß § 7 ff. Umgründungssteuergesetz (UmGrStG) per 31.12.2000 entstandenen Kommanditgesellschaft neben einer nicht am Vermögen beteiligten Arbeitsgesellschafterin zu 100% als Kommanditistin beteiligt.

In der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung der Bw. für 2001 wurden Verlustvorträge in Höhe von € 207.432,40 ausgewiesen und mit 75% der Einkünfte aus Gewerbebetrieb berücksichtigt.

Im Zuge der Veranlagung erging der Körperschaftsteuerbescheid für 2001 ohne Berücksichtigung des Verlustvortrages. Eine Begründung unterblieb im Körperschaftsteuerbescheid. (Auf Grund von einer gegenüber den erklärten Einkünften abweichenden bescheidmäßigen Einkünftefeststellung erging ein Änderungsbescheid gemäß § 295 Abs.1 BAO, welcher den Verlust ebenfalls nicht berücksichtigte.)

Die Bw. erhob durch ihre steuerliche Vertretung Berufung:

"Die C-AG, an der die AL zu 100% beteiligt ist, sei gem. Art II UmGrStG zum 31.12.2000 in die C-KG umgewandelt worden. Gemäß § 10 Z. 1 lit. a UmGrStG gingen dabei die zum 31.12.2000 bestehenden Verlustvorträge iHv € 207.432,40 der C-AG auf die AL als zu 100% beteiligter Kommanditistin über. Im gegenständlichen Bescheid seien diese der AL aus der Umwandlung der C-AG zum 31.12.2000 zuzurechnenden Verlustvorträge iHv € 207.432,40 aber unrichtigerweise nicht berücksichtigt worden.

Darüber hinaus seien die von der C-KG geleisteten Kapitalertragsteuern iHv € 1.626,33 im bezeichneten Bescheid nicht berücksichtigt worden.

Es werde daher die Änderung des Körperschaftsteuerbescheides vom 11. April 2003 dahingehend beantragt, dass bei der Veranlagung der Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 die o.a. Verlustvorträge sowie die von der C-KG geleisteten Kapitalertragsteuern berücksichtigt werden und die Körperschaftsteuer erklärungsgemäß von einem steuerpflichtigen Einkommen iHv € 48.479,58 festgesetzt werde."

Gegen den Änderungsbescheid gemäß § 295 Abs 1 BAO wurde eine im wesentlichen gleichlautende Berufung eingebracht.

Weiters erhob die Bw. auch gegen den Bescheid über die Festsetzung von Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 Berufung und beantragte die Festsetzung auf Basis der Abgabenerklärung für 2001.

In der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2002 wurde der restliche, im Jahr 2001 infolge der „75%-Beschränkung“ noch nicht abzugsfähige, von der C-AG stammende Verlustvortrag in Höhe von € 61.993,69 geltend gemacht. Infolge der Nichtberücksichtigung

des restlichen Verlustvortrages im Zug der Körperschaftsteuerveranlagung des Jahres 2002 wurde auch gegen diesen Bescheid Berufung erhoben und darin die Anerkennung des Verlustvortrages der C-AG mit einer im Wesentlichen gleich lautenden Begründung begehrt.

Das Finanzamt ersuchte die Bw. um Dokumentation wann und wie die Anteile (Nominale) an der umgewandelten C-AG erworben worden seien.

Die steuerliche Vertretung übermittelte daraufhin Kopien des Protokolls der außerordentlichen Hauptversammlung der C-AG vom 26. September 2001, in der die Umwandlung gem. Art. II UmGrStG der bezeichneten Gesellschaft beschlossen worden sei sowie eine Kopie des Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 2000 der genannten Gesellschaft. Infolge der Umwandlung gem. Art. II UmGrStG der C-AG zum 31.12.2000 seien dabei die im beigelegten Bescheid ausgewiesenen Verluste in Höhe von € 207.432,40 auf die zum Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch an der C-AG zu 100% beteiligte AL übergegangen.

Auf einen weiteren Vorhalt hin stellte die steuerliche Vertretung dem Finanzamt den schrittweisen Erwerb der Anteile an der zum 31.12.2000 gem. Art. II UmGrStG umgewandelten C-AG (vormals K-AG) durch die AL dar.

"Zum 31.12.2000 hat das Grundkapital der C-AG in Folge einer Kapitalerhöhung iHv € 115.800,00 (Hauptversammlungsbeschluss vom 6.11.2000) sowie einer Kapitalerhöhung iHv € 88.000,00 (Vorstandsbeschluss vom 7.12.2000 iVm Hauptversammlungsbeschluss vom 6.11.2000) insgesamt € 280.000,00 betragen (vgl. Beilage 1; Rechtstatsachen: Punkt 2 bis 7). Im Zuge der oben angeführten Kapitalerhöhung vom 7.12.2000 hat die AL Aktien im Nominale von € 70.001,00 übernommen (vgl. Beilage 2: lfd. Nr. 38).

Grundkapital zum 31.12.2000: € 280.000,00

Beteiligung der AL zum 31.12.2000:

gehaltene Nominale € 70.001,00

Beteiligung: 25,00% + eine Aktie

Die AL war somit zum Bilanzstichtag 31.12.2000 mit 25,00% + einer Aktie an der umgewandelten C-AG beteiligt.

Auf der Grundlage des Hauptversammlungsbeschlusses vom 7.3.2001 (vgl. Beilage 3) hat der Vorstand der C-AG am 7.5.2001 eine weitere Kapitalerhöhung iHv € 140.000,00 (vgl. Beilage 1: Rechtstatsachen: Punkt 8 bis 10) beschlossen, bei der die AL ein Nominale von € 139.800,00 übernommen hat (vgl. Beilage 2: lfd. Nr. 42). Das Grundkapital der C-AG nach dieser Kapitalerhöhung hat € 420.000,00 betragen.

| | |
|---------------------------|--------------|
| Grundkapital zum 7.5.2001 | € 280.000,00 |
|---------------------------|--------------|

| | |
|----------------------------------|--------------|
| Beteiligung der AL zum 27.6.2001 | |
| bisherige Nominale | € 70.001,00 |
| neue Anteile im Nominale | € 139.800,00 |
| Gesamt | € 209.801,00 |
| Beteiligung | rd. 49,95% |

Die AL ist somit nach Ausgabe der aus der Kapitalerhöhung vom 7.5.2001 resultierenden neuen Aktien zu rd. 49,95% an der C-AG beteiligt gewesen.

| | |
|---------------------------------|----------------|
| Grundkapital zum 3.7.2001 | € 1.200.000,00 |
| Beteiligung der AL zum 3.7.2001 | |
| bisherige Nominale | € 209.801,00 |
| neue Anteile im Nominale | € 768.100,00 |
| Gesamt | € 977.901,00 |
| Beteiligung | rd. 81,49% |

Nach Übernahme der anlässlich der Kapitalerhöhung vom 3.7.2001 begebenen Aktien hat die AL somit insgesamt rd 81,49% der Anteile der C-AG gehalten.

Im Zeitraum von 3.7.2001 bis 19.9.2001 wurden, wie aus dem Aktienbuch der C-AG (vgl. Beilage 2) hervorgeht, Aktien im Nominale von € 210.199,00 von der AL von den bisherigen Aktionären der C-AG erworben. Die Anteile an der C-AG im Nominale von € 11.900,00 die anlässlich der Kapitalerhöhung vom 3.7.2001 von Herrn RS übernommen worden sind, wurden am 24.9.2001 entgeltlich auf die AL übertragen (vgl. Beilage 2: lfd. Nr. 49; Beilage 5: Aktienanbot vom 20.9.2001 bzw. Überweisungsbestätigung vom 24.9.2001).

| | |
|----------------------------------|----------------|
| Grundkapital zum 3.7.2001 | € 1.200.000,00 |
| Beteiligung der AL zum 24.9.2001 | |
| bisherige Nominale | € 977.901,00 |
| erworbene Anteile lt. Aktienbuch | € 222.099,00 |
| erworbene Anteile von Herrn RS | € 11.900,00 |
| Gesamt | € 1.200.000,00 |

| | |
|-------------|---------|
| Beteiligung | 100,00% |
|-------------|---------|

Wie bereits im Schreiben vom 17. Juli 2003 dargestellt, hat die AL somit zum Zeitpunkt der Beschlussfassung der Umwandlung (vgl. bereits übermitteltes Protokoll der außerordentlichen Hauptversammlung vom 26. September 2001) 100% der Anteile der C-AG gehalten. Die im Wirtschaftsjahr 2000 erzielten steuerlichen Verluste der C-AG, die mit dem Bescheid vom 4. Oktober 2002 iHv € 207.432,40 (ATS 2.854.332,00) festgestellt wurden, gehen somit zur Gänze auf die AL über.

In der Eingabe der steuerlichen Vertretung an den UFS vom 19. August 2004 wies diese auf 3 in diesem Zusammenhang ergangene Rechtsauskünfte des BMF sowie auf die im Zusammenhang mit dem Budgetbegleitgesetzes 2003 geänderten Umgründungssteuerrichtlinien hin.

„In der ursprünglichen Fassung der Umgründungsrichtlinien 2002, RZ 582 sind die Ausnahmebestimmungen des § 10 Z 1 lit. c dritter Teilstrich UmgrStG (dh Übergang der Verluste bei vorbereitenden Anteilserwerben) nur auf verschmelzende Umwandlungen anzuwenden.

Mit dem Wartungserlass 2003 (vgl beiliegenden Auszug aus dem Wartungserlass der auch auf der Homepage des BMF unter folgender Internetadresse veröffentlicht wurde: (http://www.bmf.gv.at/steuern/Aktuelles/umgr_ri_aend_03_2004.pdf) wurden die Umgründungssteuerrichtlinien 2002 den obigen Einzelerledigungen folgend dahingehend geändert, dass gem. RZ 582 der uneingeschränkte Übergang des vortragsfähigen Verlustes bei Umwandlungen, denen ein Stichtag nach dem 30.12.2002 zugrunde liegt, auch bei vorbereitenden Anteilserwerben durch eine Kapitalgesellschaft vor einer nachfolgenden errichtenden Umwandlung der Tochterkapitalgesellschaft auf eine GmbH & Co KG, bei der der umwandlungsbedingt beitretende Komplementär Arbeitsgesellschafter ist und die die Anteile erwerbende Kapitalgesellschaft 100%iger Kommanditist wird, erfolgt.

Darüber hinaus wurden der Übergang des vortragsfähigen Verlustes auf den Hauptgesellschafter bei errichtenden Umwandlung von Kapitalgesellschaften auf eine GmbH & Co KG mit dem BGBl. 2003/71 (wirksam ab 31.12.2002) auch im Gesetzeswortlaut direkt (§ 10 Z 1 lit c dritter Teilstrich UmgrStG) verankert.“

Im Folgenden werden die von der steuerlichen Vertretung zitierten bzw. als Ausdruck aus der RDB-Rechtsdatenbank der Eingabe beigefügten 3 Rechtsauskünfte des BMF wiedergegeben:

1. Verlustvortragsübergang bei errichtender Umwandlung, RdW 1998, 778, BMF 17.11.1998 (Erlass)

Nach § 10 UmgrStG geht der vortragsfähige „Verlust“ der umgewandelten Gesellschaft auf die Gesellschafter nach Beteiligungsquoten über.

Ein vorbereitender Anteilserwerb schließt den Rechtsnachfolger von der Verlustvortragsübernahme aus, soweit „Verluste“ vor seinem Erwerb entstanden sind. Dies gilt allerdings nicht bei einem vorbereitenden Anteilserwerb vor einer verschmelzenden „Umwandlung“ auf eine § 7 Abs 3-Körperschaft (§ 10 Z 1 lit c UmgrStG).

Wird eine Einzelgesellschaft kurz nach dem Anteilserwerb zunächst auf die erwerbende Muttergesellschaft fusioniert (Up-stream-merger) und die übernehmende Muttergesellschaft in der Folge nicht unmittelbar auf die ursprüngliche Großmuttergesellschaft fusioniert, sondern im Rahmen einer errichtenden „Umwandlung“ auf eine GmbH & Co KG umgewandelt, in der die Großmuttergesellschaft die 100-prozentige Kommanditistenstellung einnimmt, liegt formell keine verschmelzende „Umwandlung“ vor. Wirtschaftlich betrachtet liegt im dargestellten Fall allerdings eine der verschmelzenden „Umwandlung“ vergleichbare Situation vor, sodass bei Vorliegen einer wirtschaftlichen Begründung für diese Vorgangsweise nach Auffassung des BMF der uneingeschränkte Verlustvortragsübergang begründet erscheint.

2. Vorbereitender Anteilserwerb und nachfolgende verschmelzende Umwandlung nach Art II UmgrStG auf eine GmbH & Co KG, deren einziger Kommanditist eine Kapitalgesellschaft ist, BMF 13.9.1999

Das BMF sieht in Hinblick auf die BMF-Erledigung vom 17. 11. 1998 ARD 4991/15/98 keinen Unterschied in der steuerlichen Beurteilung,

- ob eine Kapitalgesellschaft durch eine errichtende Umwandlung auf eine GmbH & Co KG umgewandelt wird, an der eine Kapitalgesellschaft als bisherige Alleingesellschafterin die 100-prozentige Kommanditistenstellung einnimmt, oder
- ob eine Kapitalgesellschaft verschmelzend auf eine bestehende GmbH & Co KG als Hauptgesellschafterin umgewandelt wird, an der eine Kapitalgesellschaft als 100-prozentige Kommanditistin beteiligt ist.

In beiden Fällen bestehen keine Bedenken, den Tatbestand einer verschmelzenden Umwandlung auf eine unter § 7 Abs 3 KStG 1988 fallende Körperschaft iSd § 10 Z 1 lit c UmgrStG (wirtschaftlich) als gegeben anzunehmen, so dass ein vorbereitender Anteilserwerb kein für den Übergang vortragsfähiger Verluste der umgewandelten Gesellschaft hinderlicher Vorgang ist. Ob die übrigen Voraussetzungen des § 10 UmgrStG erfüllt sind, muss von der zuständigen Abgabenbehörde geprüft werden.

3. Umwandlungsbedingter Verlustvortragsübergang nach § 10 Z 1 UmgrStG, BMF 25. 8. 2000

Die Ausnahme des § 10 Z 1 lit c UmgrStG vom Entfall des Verlustvortragsübergangs aufgrund eines vorbereitenden Anteilserwerbes durch eine unter § 7 Abs 3 KStG 1988 fallende Körperschaft vor der verschmelzenden Umwandlung wurde seitens des BMF dahin gehend wirtschaftlich interpretiert, dass sie auch auf

- die verschmelzende Umwandlung auf eine die Beteiligung an der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft haltende GmbH & Co KG zutrefte, bei der die Komplementär-GmbH nur eine Arbeitsgesellschafterstellung innehat und der einzige Kommanditist eine unter § 7 Abs 3 KStG 1988 fallende Körperschaft ist, bzw
- die errichtende Umwandlung auf eine GmbH & Co KG zutrefte, an der sich eine Komplementär-GmbH anlässlich der Umwandlung als Arbeitsgesellschafterin beteiligt und bei der der bisherige unter § 7 Abs 3 KStG 1988 fallende Alleingesellschafter die Kommanditistenstellung einnimmt.

Diese Interpretation entspricht dem Sinn der Regelung, mit der die Gleichbehandlung gegenüber einer Verschmelzung nach Art I UmgrStG erreicht werden sollte, bei der der vorbereitende Anteilserwerb keine negativen Folgen hinsichtlich des Verlustvortragsübergangs (abgesehen von einem möglichen Mantelkaufatbestand) hat. Sollten im Falle der errichtenden Umwandlung oder der verschmelzenden Umwandlung mehrere Personen bzw mehrere unter § 7 Abs 3 KStG 1988 fallende Körperschaften substanzbeteiligt sein, ist die Vergleichbarkeit zur Verschmelzung nicht mehr gegeben und kommt der Verlustvortragsausschluss für vorbereitende Anteilserwerbe zum Zuge.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im zu beurteilenden Fall der Übergang des Verlustabzuges von der C-AG auf die AL als zu 100% am Vermögen beteiligter Kommanditistin der C-KG .

Nicht strittig ist der Umstand, dass es sich bei der Umgründung um eine **errichtende** Umwandlung gem. § 7 Abs. 1 Z. 1 Umgründungssteuergesetz und nicht um eine **verschmelzende** Umwandlung handelt.

Übergehende Verluste sind gem. § 10 Z 1 lit. b Umgründungssteuergesetz den Rechtsnachfolgern als Verluste gemäß § 18 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder des § 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. Dabei sind die Anteile abfindungsberechtigter Anteilsinhaber den Rechtsnachfolgern quotenmäßig zuzurechnen.

Mit dem Steuerreformgesetz 1993, BGBl 818/1993 erhielt § 10 Z. 1 lit. c Umgründungsgesetz folgende Fassung:

„c) Das Ausmaß der nach lit. b maßgebenden Beteiligungen

verringert sich um jene Anteile, die im Wege der Einzelrechtsnachfolge, ausgenommen

- die Kapitalerhöhung innerhalb des gesetzlichen Bezugsrechtes,
- Erwerbe von Todes wegen und

- Erwerbe eines unter § 7 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Hauptgesellschafters vor der verschmelzenden Umwandlung, erworben worden sind, sofern die Verluste nicht erst in Wirtschaftsjahren entstanden sind, die nach dem Anteilserwerb begonnen haben.

2. § 4 Z 1 und 2 ist auch für eigene Verluste einer Körperschaft anzuwenden, die am Nennkapital der umgewandelten Körperschaft am Tage der Eintragung der Umwandlung in das Firmenbuch mindestens zu einem Viertel beteiligt ist."

§ 10 Z 1 lit c Umgründungssteuergesetz war bzw. ist auf Umgründungen, denen ein Stichtag nach dem 31.12.1993 zu Grunde gelegt wurde, anzuwenden.

Mit dem Budgetbegleitungsgesetz 2003 BGBl. 71/2003, erhielt § 10 Z 1 lit. c Umgründungssteuergesetz folgende Fassung:

"Das Ausmaß der nach lit. b maßgebenden Beteiligungen verringert sich 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 1988 fallende Körperschaft beteiligt ist,

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

§ 10 Z 1 lit. c Umgründungssteuergesetz ist gemäß den Übergangsbestimmungen auf Umgründungen anzuwenden, denen ein Stichtag nach dem 30. Dezember 2002 zu Grunde liegt. Da der Umgründungsstichtag vor dem 30. Dezember 2002 lag, war die insoweit geänderte Bestimmung bei Bescheiderlassung nicht auf den vorliegenden Fall anwendbar.

Durch das am 30. Dezember 2004 kundgemachte Abgabenänderungsgesetz 2004, BGBl. 180/2004 wurde der 3. Teil des Umgründungssteuergesetzes (Übergangs- und Schlussbestimmungen) dahingehend geändert, dass § 10 Z. 1 lit. c Umgründungssteuergesetz in der Fassung des BGBl. I Nr. 71/2003 auch auf

Umwandlungen anzuwenden ist, denen – wie im zu beurteilenden Fall – ein Stichtag nach dem 30. Dezember 1995 zu Grunde liegt.

Auf Grund der rückwirkenden Gesetzesänderung, welche im Zeitpunkt der Erlassung der Berufungsentscheidung bereits zu berücksichtigen war, steht fest, dass der strittige Verlustabzug nicht (mehr) unter das Abzugsverbot des § 10 Abs. 1 Umgründungssteuergesetz fällt und den Berufungen in diesem Punkt daher Folge zu geben war.

Zur beantragten Anrechnung von Kapitalertragsteuer (iHv € 1.626,33) im Zuge der Körperschaftsteuerveranlagung für das Jahr 2001 ist auf die Aussage des Finanzamtes zu verweisen, wonach diese im Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO für das Jahr 2001 im Gegensatz zum Bescheid für das Jahr 2002 **nicht** aufscheinen und aus diesem Grund unter Bedachtnahme auf § 252 Abs. 1 BAO keine Berücksichtigung finden können.

Der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid für 2001 war teilweise Folge zu geben.

Der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid für 2002 und gegen den Bescheid über die Festsetzungen von Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Jahr 2003 war Folge zu geben.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 24. Jänner 2005