



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Wien
Senat 5

GZ. RV/0242-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Christian Lenneis und die weiteren Mitglieder Oberrat Mag. Ludwig Wochner, Mag. Martin Saringer und Dr. Peter Zacherl im Beisein der Schriftführerin FOI Ingrid Pavlik am 6. Mai 2003 über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Körperschaften, vertreten durch Oberrätin Mag. Karin Krammer, betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1995 vom 13. Oktober 1997 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 1995 beträgt € 12.872,83 (d.s. S 177.134,00).

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein. Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die A-GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 5. Juli 1985 als B-GmbH gegründet. Mit Verschmelzungsvertrag vom 14. Juni 1995 wurde die C-GmbH in die A-GmbH unter Inan-

spruchnahme der steuerlichen Begünstigungen des Art. I des Umgründungssteuergesetzes auf Basis der Bilanz der C-GmbH per 31. Dezember 1994 mit Wirkung auf diesen Stichtag verschmolzen.

Die A-GmbH änderte mit Beschluss der außerordentlichen Generalversammlung vom 12. November 1997 ihre Firma auf D-GmbH. Laut Firmenbuch wurde mit Verschmelzungsvertrag vom 21. November 1997 nach Generalversammlungsbeschluss vom 2. November 1997 die D-GmbH als übernehmende Gesellschaft mit der E-GmbH als übertragende Gesellschaft verschmolzen. Laut Protokoll vom 4. März 1998 der außerordentlichen Generalversammlung der D-GmbH wurde beschlossen, die Gesellschaft aufzulösen und gleichzeitig den bisherigen Geschäftsführer Dr. A. in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer abzuberufen und diesen zum alleinigen Liquidator der Gesellschaft zu bestellen. Die Firma der Gesellschaft erhielt den Zusatz "in Liqu.", sodass die nunmehrige Firma auf die der Bw. zu lauten hatte.

Mit Gesellschafterbeschluss vom 8. Oktober 1998 wurde der Bericht des Liquidators über die Beendigung der Liquidation der Bw. genehmigt und zur Kenntnis genommen, dem Liquidator die Entlastung erteilt und dieser zum Verwahrer der Bücher und Schriften der Gesellschaft für die gesetzlich vorgeschriebene Dauer bestellt.

Anläßlich einer im Jahr 1997 stattgefundenen Betriebsprüfung, die u.a. die Körperschaftsteuer 1995 betraf, wurde festgestellt, dass die Firma C-GmbH mit Wirkung vom 31. Dezember 1994 unter Inanspruchnahme der Bestimmungen des Art. I des Umgründungssteuergesetzes auf die A-GmbH mit einem steuerlichen Verlustvortrag von S 25,391.125,00 verschmolzen wurde.

Die Firma C-GmbH war eine 100%ige Tochter der F-AG. Sie erwarb 1992 aus der ersten und zweiten Kapitalerhöhung der F-AG stammende 46.920 Stück Aktien des Umlaufvermögens mit einem Gesamtkaufpreis von S 29,701.500,00. Zum 31. Dezember 1993 wurden die Aktien nach dem strengen Niederstwertprinzip aufgrund der wirtschaftlichen Probleme der F-AG um S 22,753.750,00 auf S 7,038.000,00 (Stückkurs S 150,00) abgeschrieben.

Im Februar 1994 konnte der Gesamtbestand der F-AG Aktien im Rahmen der Sanierung der Bank mit einem Stückpreis von S 150,00 verkauft werden, wobei die C-GMBH aus den Käufen und Verkäufen dieser Aktien einen substanziellen Verlust erzielte.

Außer diesen Aktien wurden im Jahr 1994 400 Stück Fremdaktien erworben (Wert S 405.000,00), die 1995 von der A-GmbH als Rechtsnachfolger übernommen wurden. Im November und Dezember 1994 wurden insgesamt 17.000 Stück Aktien der F-AG gekauft und

mit Gewinn im Dezember 1994 um S 300,00 je Aktie verkauft. Am 3. Jänner 1995 erwarb die C-GMBH von der Schwestergesellschaft G-Bank 2.830 Stück Aktien der F-AG zum Preis von S 180,00 um S 509.400,00.

Der Verlustabzug von S 25.391.125,00 war laut Ansicht der Betriebsprüfung im Jahr 1995 ausgeschlossen, da § 8 Abs. 4 Z 3 KStG 1988 in Verbindung mit § 4 UmgrStG den Verlustabzug nur zulasse, wenn das Vermögen, das die Verluste verursachte, am Verschmelzungsstichtag tatsächlich vorhanden wäre.

Dieser Ansicht folgend erließ das Finanzamt für Körperschaften am 13. Oktober 1997 einen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1995, in dem es die Körperschaftsteuer mit S 177.134,00, das ist ein Mehrbetrag von S 162.134,00, festsetzte.

Dagegen erhob die Bw. das Rechtsmittel der Berufung. Sie begründete diese zunächst unter Hinweis auf die Gesetzesmaterialien zum Abgabenänderungsgesetz 1980, demnach das Wort "Vermögensteile" zum Ausdruck bringen sollte, dass ein Übergang der Verluste auch bei rein vermögensverwaltender Tätigkeit möglich sein sollte. Dies könnte jedoch nur bedeuten, dass vorrangig zu prüfen sei, ob im Rahmen einer Verschmelzung der verlustverursachende (Teil-)Betrieb auf den Rechtsnachfolger überging. Nur dann, wenn die Verluste keinem (Teil-)Betrieb zugeordnet werden könnten oder kein (Teil-)Betrieb vorhanden wäre, wäre zu prüfen, ob das verlustverursachende Vermögen im Sinne einzelner Vermögensteile auf den Rechtsnachfolger überging. Auch Quatschnigg in FS Bauer, S 272, spräche in diesem Zusammenhang vom (Teil-)Betrieb als der "kleinsten Einheit der Verlustzuordnung".

Eine ähnliche Rechtsansicht würde auch von Amann vertreten, der den Verkauf eines Wirtschaftsgutes aus einem (Teil-)betrieb für die Übertragung des Verlustabzuges unschädlich halte, insoweit dadurch die (Teil-)Betriebseigenschaft nicht verloren ginge. Hingegen würden Verluste, die durch ein nicht zu einem (Teil-)Betrieb gehörendes selbständiges Wirtschaftsgut verursacht würden, nur dann im Rahmen von Verschmelzungen nach dem Umgründungssteuergesetz übertragbar sein, wenn das betreffende Wirtschaftsgut am Verschmelzungsstichtag noch vorhanden wäre.

Die Bw. verwies u.a. noch auf die Ausführungen von Wundsam, der ausführe, dass wie bisher bei "Betriebsverlusten" der Betrieb (Teilbetrieb) die kleinste Einheit der Verlustzuordnung wäre. Der Verkauf eines Wirtschaftsgutes bei Aufrechterhaltung der (Teil-)Betriebseigenschaft führe nicht zur Einschränkung des Verlustabzuges. Nur dann, wenn der Verlust durch ein nicht zu einem Betrieb gehörendes Wirtschaftsgut verursacht würde, müsste dieses verlustproduzierende Wirtschaftsgut noch am Verschmelzungsstichtag vorhanden sein.

Weiters wies die Bw. auf eine Einzelerledigung des BM (für Finanzen) vom 23. Jänner 1995 hin, demnach darauf abgestellt würde, ob zum Umgründungsstichtag das Vermögen noch die Eigenschaft eines (Teil-)Betriebes aufweise. Nach Ansicht der Bw. wäre daher vorrangig zu prüfen, ob ein (Teil-)Betrieb vorhanden wäre und die auf den Rechtsnachfolger übergegangenen Verluste diesem (Teil-)betrieb zugeordnet werden könnten.

Zusammenfassend vertrat sie die Meinung, dass der (Teil-)Betrieb "Wertpapierhandel" im Zuge der Verschmelzung der C-GmbH auf die A-GmbH übergegangen wäre und die Verluste aus der Veräußerung der Aktien der F-AG eindeutig diesem (Teil-)Betrieb zuzuordnen wären. Wäre eine solche Verlustzuordnung wie im vorliegenden Fall möglich, blieben diese Verluste beim Rechtsnachfolger abzugsfähig. Dies ergebe sich bereits aus dem eindeutigen Wortlaut des § 4 Z 1 lit. b UmgrStG und entspräche der herrschenden Ansicht. Die Bw. beantragte, den geltend gemachten Verlustabzug in Höhe von S 25,391.125,00 anzuerkennen und eine mündliche Berufungsverhandlung anzuberaumen.

Eine Akteneinsicht durch die Abgabenbehörde II. Instanz in den Veranlagungsakt der C-GmbH ergab, dass laut beglaubigter Abschrift aus dem Firmenbuch zum Zeitpunkt 11. Juli 1991 diese Firma als Gegenstand des Unternehmens die Erbringung von Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik genannt hatte. Aus der Verständigung des Magistrates der Stadt Wien über das Ausscheiden des Geschäftsführers dieser Firma vom 3. Februar 1995 geht ebenfalls hervor, dass diese berechtigt war, das Handelsgewerbe gem. § 103 Abs. 1 lit. b Z 25 GewO 1973, beschränkt auf den Kleinhandel mit EDV-Geräten und Zubehör auszuüben.

Aus dem Jahresabschluss der C-GmbH zum 31. Dezember 1992 geht hervor, dass unter Umlaufvermögen Wertpapiere und Anteile in Höhe von S 29,701.500,00 und als Passivposten Bankverbindlichkeiten in Höhe von S 29,914.908,47 angeführt sind, die Firma im Jahr 1992 einen Jahresverlust von -S 255.370,99 sowie einen Bilanzverlust in Höhe von -S 440.499,89 erwirtschaftete. Aus den Erläuterungen der Gewinn- und Verlustrechnung geht hervor, dass die Umsatzerlöse ausschließlich Inlanderlöse aus dem Handel mit EDV-Geräten, der Weiterverrechnung von Leistungen, sowie Erträge aus Telekursabfragen beinhalteten.

Aus dem Jahresabschluss C-GmbH zum 31. Dezember 1993 geht hervor, dass unter Umlaufvermögen, Wertpapiere und Anteile, ein Wertpapierdepot in Höhe von S 7,038.000,00 angeführt ist, währenddessen an Passiva Bankverbindlichkeiten in Höhe von S 33,349.439,07 sowie ein Jahresverlust in Höhe von S -26,009.289,69 und ein Bilanzverlust von

-S 26.449.790,60 angeführt werden. Aufgrund der wirtschaftlichen Probleme der F-AG wurde eine Teilwertabschreibung auf den Bestand von Aktien der F-AG vorgenommen. Auch zum 31. Dezember 1993 wurden die Umsatzerlöse ausschließlich mit solchen aus Inlandserlösen aus dem Handel mit EDV-Geräten, der Weiterverrechnung von EDV-Dienstleistungen sowie den Erträgen aus Telekursabfragen erklärt.

Aus dem Jahresabschluss C-GmbH zum 31. Dezember 1994 sind unter Umlaufvermögen sonstige Wertpapiere und Anteile in Höhe von S 1.905.000,00 ersichtlich und aus der Gewinn- und Verlustrechnung Gewinne aus der Veräußerung von Wertpapieren des Umlaufvermögens in Höhe von S 2.028.354,00. Aufgrund des Verlustvortrages aus dem Vorjahr ist ein Bilanzverlust in Höhe von -S 25.379.829,71 ausgewiesen, es wurden jedoch keine Angaben zur Herkunft der Umsatzerlöse angeführt.

Mit Schreiben vom 29. Jänner 2003, eingelangt am 31. Jänner 2003, stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung des gesamten Berufungssenates.

In der am 6. Mai 2003 über Antrag der Partei abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Abwickler ergänzend ausgeführt, dass die C-GmbH für die F-AG (später H-AG) eine "marktmacherische Funktion" ausgeübt hätte, indem sie für die Muttergesellschaft deren Aktien bis zu der vom Aktiengesetz normierten 10%-Grenze gekauft bzw. verkauft hätte, um einen Kursausgleich vorzunehmen.

Isoliert betrachtet wäre dieses Geschäft - wenn es mit fremden Aktien getätigt worden wäre, was aber nicht zulässig war, da sie dann mit dem BWG in Konflikt geraten wäre - jedenfalls ein Wertpapierhandel gewesen, der einen Teilbetrieb darstelle. Die ebenfalls anwesende steuerliche Vertreterin Mag. B. führte ergänzend aus, dass von der Bw. auch im Jahr 1994 im größeren Umfang als vom Referenten dargestellt, Wertpapiergeschäfte getätigt worden wären. Dies wäre im Umfang von rund S 10.000.000,-- geschehen.

Über Befragen durch den Referenten gab Dr. A. bekannt, dass 1992 die Wertpapieran- und verkäufe deshalb gestoppt worden wären, weil zum damaligen Zeitpunkt bereits die oben erwähnte 10%-Grenze erreicht gewesen wäre. Im Februar 1994 wäre das gesamte Aktienpaket bis auf 10.000 Stück en block verkauft worden. Der Rest wäre anschließend im März 1994 veräußert worden. Nachdem sich Angebot und Nachfrage wieder eingependelt hatten, wurde im November 1994 das Wertpapiergeschäft wieder aufgenommen.

Die Vertreterin des Finanzamtes vertrat die Meinung, dass deshalb, weil das verlustbringende Vermögen zum Umgründungsstichtag nicht mehr vorhanden gewesen wäre, ein Verlustvortrag nicht zulässig sei.

Die steuerliche Vertreterin der Bw. hielt fest, dass es richtig wäre, dass die in Rede stehenden Wertpapiere zum Zeitpunkt der Umgründung nicht vorhanden waren. Maßgeblich wäre jedoch, dass der Wertpapierhandel als solcher zum Stichtag jedenfalls noch existent gewesen wäre. Es sei darauf hinzuweisen, dass sich überdies im Portefeuille noch weitere Aktien befunden hätten. Der Abwickler bemerkte hiezu ergänzend, dass es im Wirtschaftsleben eines "Marktmachers" durchaus üblich wäre, dass gewisse Positionen einfach abgestoßen würden und daher nicht mehr vorhanden sein könnten.

Der Senat hat erwogen:

Gemäß Art. I § 4 Z 1 lit. a UmgrStG ist § 8 Abs. 4 Z 2 des KStG 1988 nach Maßgabe folgender Bestimmung anzuwenden: Verluste der übertragenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, gelten im Rahmen der Buchwertvorführung ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft, als sie dem übertragenen Vermögen zugerechnet werden können. Voraussetzung ist weiters, dass das übertragene Vermögen am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden ist.

Das Umgründungssteuergesetz sieht im Zuge von Umgründungen einen objektbezogenen Verlustübergang vor. Verluste der übertragenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, gehen im Rahmen der Buchwertfortführung ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum auf die übernehmende Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste über, als sie dem übertragenen Vermögen zugerechnet werden können. Ihr Übergang ist an die Übertragung der entsprechenden Verlustentstehungsquelle geknüpft. Ist diese Vermögen am Verschmelzungstichtag – egal aus welchen Gründen – nicht mehr vorhanden, gehen die Verluste bzw. die Verlustvorträge durch die Verschmelzung unter, obwohl sie ohne Verschmelzung weiterhin vortragsfähig gewesen wären und mit jeglichen Gewinnen der Körperschaft hätten verrechnet werden können.

Unbestritten ist, dass die Aktien der F-AG zur Gänze im März 1994 verkauft worden sind und diese Aktien für die Entstehung des Verlustes in Höhe von S 25.391.125,00 ursächlich waren. Da die Bw. als Stichtag für die Verschmelzung den 31.12.1994 wählte, jene Aktien jedoch bereits zuvor im März 1994 zur Gänze verkauft wurden, waren diese Aktien zum Verschmelzungstichtag nicht mehr im übertragenen Vermögen und somit diesem auch nicht mehr der zurechenbar. Allein aufgrund dieser Tatsache ist ein Übergang der Verluste der übertragenden Gesellschaft auf die Bw. nicht möglich.

Zum von der Bw. im Berufungsverfahren für die Verlustabzugsfähigkeit vorgebrachten Argument, dass "der (Teil-)Betrieb Wertpapierhandel im Zuge der Verschmelzung der C-GmbH auf die A-GmbH übergegangen wäre" vertritt der Senat die Ansicht, dass es sich dabei um eine zweckdienliche Schutzbehauptung handelt, da eine Widerlegung der oben beschriebenen Fakten nicht möglich ist. Diese Ansicht findet ihre Rechtfertigung umso mehr im vorliegenden Akteninhalt. Denn bereits

- aus der Firmenbucheintragung betreffend den Gegenstand des Unternehmens, der auf "die Erbringung von Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitungs- und Informationstechnik" lautet,
- aus dem der Gewerbebehörde bekanntgegebenen Gegenstand des Unternehmens, nämlich Handelsgewerbe beschränkt auf den Kleinhandel mit EDV-Geräten und Zubehör,
- sowie aus dem von der C-GmbH selbst bekanntgegebenen tatsächlichen Geschäftsgegenstand, dem Handel mit EDV-Geräten, die Weiterverrechnung von EDV-Dienstleistungen sowie Telekursabfragen,

geht hervor, dass die Bw. weder beabsichtigte, einen Teilbetrieb betreffend Wertpapierhandel zu führen, noch nach ihren eigenen in den Jahresabschlüssen gemachten Angaben entsprechend einen solchen auch tatsächlich führte.

Selbst bei Außerachtlassung der dem Senat vorliegenden Fakten käme man jedoch bei einer rechtlichen Würdigung des "Teilbetriebes Wertpapierhandel" zu keinem anderen Ergebnis:

Nach Art. I § 4 Z 1 lit. c UmgrStG ist in den Fällen der lit. a und b der von diesen Betrieben, Teilbetrieben oder Vermögensteilen verursachte Verlust vom Abzug ausgeschlossen, wenn der Umfang der Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile 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.

Danach bleibt der Verlustabzug entweder zur Gänze erhalten, oder er geht zur Gänze verloren. Letzteres ist dann der Fall, wenn der Teilbetrieb am Verschmelzungsstichtag umfangmäßig mit jenem im Zeitpunkt der Verlustentstehung nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse nicht mehr vergleichbar ist. Für die Frage der Verlustzurechnung zum Verschmelzungsstichtag ist auf die seinerzeitige Zurechnung des Vermögensteils im Zeitpunkt der Verlustentstehung abzustellen.

Eine Gegenüberstellung der Umfänge der im Umlaufvermögen ausgewiesenen Bilanzansätze "Wertpapiere und Anteile" ergibt, dass die Bw. im Zeitpunkt der Teilwertabschreibung Wertpapiere in Höhe von S 29.701.500 hielt, während zum Verschmelzungsstichtag lediglich Wertpapiere in Wert von S 1.905.000,00 ausgewiesen sind. Der zum Verschmelzungsstichtag sich daraus ergebende Anteil von 6,41 % am ursprünglichen Wertpapierbestand erreicht daher bei weitem nicht jenes Ausmaß von ca. 25 %, das für die Vergleichbarkeit als notwendig angesehen wird (vgl. Quantschnigg in FS Bauer, S. 274).

Während im Verlustentstehungs(Abschreibungs-)zeitpunkt die C-GmbH nach eigenem Vorbringen aufgrund des Überschreitens der 10% Grenze ihre "marktmacherische" Tätigkeit gänzlich eingestellt hatte, wäre der Wertpapierhandel als solcher vor dem Umgründungsstichtag wiederaufgenommen worden. Eine Gegenüberstellung der maßgeblichen Zeitpunkte ergibt daher zum einen das Bild gänzlicher Inaktivität, während zum anderen eine Tätigkeit im Wertpapierhandel stattgefunden hätte.

Da demnach die Vergleichbarkeit eines "Teilbetriebes Wertpapierhandel" am Verschmelzungsstichtag mit jenem im Zeitpunkt der Verlustentstehung weder dem Umfang, noch dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse nach gegeben ist, würde auch die Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes unter dem Aspekt des Teilbetriebes zu keinem anderen Ergebnis führen.

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 14. Mai 2003