



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. , aa, vertreten durch STB, vom 11. Dezember 2002 gegen den vorläufigen Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach vom 15. November 2002 betreffend Körperschaftsteuer 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Beschluss vom 09. November 1992 wurde die mit Notariatsakt vom 25. August 1992 gegründete Bw. als AGmbH in das Firmenbuch eingetragen.

Punkt II des genannten Notariatsaktes lautet:

Gegenstand des Unternehmens:

1.) Der Gegenstand und Zweck des Unternehmens ist die Errichtung und der Betrieb von Restaurants, Cafebetrieben, Buffets, sowie die Errichtung und Führung von Hotelbetrieben, sowie die Führung sämtlicher ähnlicher Gewerbebetriebe, die die Bewirtung und Beherbergung und die Herstellung von Speisen, die Verabreichung von Getränken und dgl. an Gäste zum Geschäftszweck haben, sowie der Handel mit Waren aller Art.

2.) Die Gesellschaft ist weiters berechtigt, sich an anderen Unternehmungen mit gleichen oder ähnlichen Geschäftszwecken auch auf regionaler oder überregionaler Ebene in jeder ihr beliebigen Rechtsform zu beteiligen, sowie die Geschäftsführung und Vertretung für solche zu übernehmen.

3.) Die Gesellschaft kann alle Gewerbe ausüben, die sich direkt oder indirekt aus dem Unternehmensgegenstand laut den vorstehenden Absätzen ergeben, insbesondere solche Betriebe errichten und auf eigenen Namen und Rechnung führen.

In der Folge betrieb die Bw. die Gaststätte XX in einem von ihr als Superädifikat errichteten Fertigteilhaus.

Mit Kaufvertrag vom 17.11.1999 veräußerte die Bw. den ihr gehörigen Gaststättenbetrieb samt Inventar. Am 14. September 1999 endete die Gewerbeberechtigung der Bw. für den Betrieb des Gastgewerbes.

Dies teilte der steuerliche Vertreter mit Schreiben vom 15. November 1999 dem Finanzamt mit und ergänzte, dass seitens der damaligen AGmbH keine Absicht bestehe, den Betrieb wieder aufzunehmen.

Mit Abtretungsvertrag vom 16. Juni 2000 traten die Gesellschafter der AGmbH ihre Gesellschaftsanteile an Y um einen Abtretungspreis in Höhe von ATS 500.000,00 ab. Am selben Tag erfolgte eine Änderung des Gesellschaftsvertrages. Insbesondere wurde die Firma auf Bw. abgeändert. Den Gegenstand des Unternehmens bildete nunmehr die Vermietung und Verpachtung, der Erwerb und die Veräußerung von Liegenschaften einschließlich der Errichtung von Gebäuden sowie die Tätigkeit des Bauträgergewerbes und der Handel mit Waren aller Art.

In der am 19. Februar 2002 eingereichten Körperschaftssteuererklärung für 2000, in welcher als Gegenstand des Unternehmens "Vermietung" ausgewiesen war, erklärte die Bw. einen handelsrechtlichen Gewinn aus Gewerbebetrieb im Ausmaß von ATS 973.192,65 und begehrte die Berücksichtigung offener Verlustvorträge ab dem Jahr 1995 in Höhe von ATS 1.063.746,00.

Bei den im erklärten Ergebnis enthaltenen außerordentlichen Erträgen handelte es sich um die Auszahlung einer Lebensversicherungssumme in Höhe von ATS 1.209.881,61 für einen im Jahr 2000 verstorbenen Gesellschafter-Geschäftsführer. Aus diesem Grund ergebe sich in der Saldenliste per 06/2000 eine positive Zwischensumme in Höhe von ATS 1.188.208,84 und für den Zeitraum Juli bis Dezember 2000 ein Verlust von ATS 215.016,00, der durch die neue Tätigkeit der Bw. entstanden sei.

Das Finanzamt erließ am 15. November 2002 einen vorläufigen Körperschaftsteuerbescheid, in welchem es infolge Erfüllung des Mantelkauftatbestandes den begehrten Verlustabzug versagte.

In der Berufung vom 11.12.2002 begründete die Bw., dass die Zahlung der Lebensversicherung im Mai 2000, die Abtretung der Geschäftsanteile jedoch erst mit Abtretungsvertrag vom 16. Juni 2000 erfolgt sei. Demzufolge sei für die Gewinnermittlung des Jahres 2000 jedenfalls bis Juni 2000 die ursprüngliche Geschäftstätigkeit gegeben. Der

begehrte Verlustabzug stehe zu, da auch die Lebensversicherungssumme eine Betriebseinnahme dargestellt habe.

Für den Zeitraum 30. Juni 2000 bis 31. Dezember 2000 ermitte sich ein Verlust im Ausmaß von ATS 215.016,00, der der "nunmehrigen" Tätigkeit zuzuordnen sei.

Die Lebensversicherung wurde zur Besicherung eines betrieblichen Kredites abgeschlossen, die Prämienzahlungen als Betriebsaufwand gebucht und die Versicherungssumme zur Abdeckung des Betriebskredites verwendet.

In seiner abweisenden Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt, dass aufgrund der zu bejahenden Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur im Zusammenhang mit einer Änderung der Gesellschafterstruktur vom Vorliegen eines Mantelkaufes auszugehen sei. Das (steuerliche) Ergebnis des Jahres der Strukturänderung sei als Einheit zu sehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 8 Abs. 4 KStG 1988 lautet auszugsweise:

"(4) Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen:

2. Der Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988. 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 abzugänglich, als infolge der Änderung der wirtschaftlichen Struktur bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Änderung stille Reserven steuerwirksam aufgedeckt werden."

Streit besteht im Wesentlichen darüber, ob die begehrten Verluste der Vorjahre als Sonderausgaben Berücksichtigung zu finden haben.

Dass eine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur durch die im Herbst 1999 erfolgte Betriebseinstellung und den Verkauf des Gaststättenbetriebes erfolgte, steht außer Streit. Ebenso ist unstrittig, dass eine entgeltliche Abtretung aller Gesellschaftsanteile im Juni 2000 an Y, der ab diesem Zeitpunkt die Geschäftsführerfunktion übernahm, erfolgte, sodass eine wesentliche Änderung der organisatorischen und der Gesellschafterstruktur eintrat. Zusätzlich erfuhr der Gegenstand des Unternehmens eine wesentliche Änderung (von Gastronomiebetrieb auf Vermietung und Verpachtung).

Die Gesetzesbestimmung des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 über den Ausschluss des Verlustabzuges besagt, dass dieser ab dem Zeitpunkt nicht mehr zusteht, "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 war (Mantelkauf). Infolge der o.a. Gründe (100%ige entgeltliche Anteilsabtretung, Betriebseinstellung, Standortverlegung, Änderung in der Geschäftsführerfunktion, von Firma und Unternehmensgegenstand) ist ab Juni 2000 nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Identität der AGmbH mit der – nunmehrigen - Bw. zu verneinen.

Das EStG 1988 versteht unter dem Verlustabzug den Abzug der "Verluste, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind". Ab dem Zeitpunkt des Wechsels der Identität des Steuerpflichtigen steht nach § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 der Abzug von Verlusten vorangegangener Jahre nicht mehr zu. Die Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes des Mantelkaufes bringt somit die Rechtsfolge des Unterganges des Verlustvortragsrechtes mit sich. Voraussetzung für die Versagung des Verlustabzuges ist, dass es **zwischen dem Zeitpunkt des Entstehens eines Verlustes und dem Zeitpunkt des Verlustabzuges** zu einem Wechsel der wirtschaftlichen Identität der Körperschaft gekommen ist (vgl. VwGH 22. 12. 2005, 2002/15/0079 sowie Bauer/Quatschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988 I, Tz 68.4 zu § 8, und Quatschnigg, Der Verlustabzug im KStG 1988, ÖStZ 1989, 40). Verluste aus den Jahren vor dem Jahr des Mantelkaufes unterliegen demnach jedenfalls dem Verlustabzugsverbot. Verluste aus den Jahren nach dem Jahr des Mantelkaufes sind von diesem Verbot nicht (mehr) erfasst.

Daher betrifft § 8 Abs. 4 Z. 2 KStG 1988 nur jene Verluste, die vor dem Jahr der Strukturänderung angefallen sind. Vor diesem Hintergrund ist der Regelung des § 8 Abs. 4 Z. 2 KStG 1988 die Bedeutung beizumessen, dass sie lediglich hinsichtlich jener Verluste eine Einschränkung normiert, die im Zeitpunkt, in dem der Mantelkauftatbestand letztlich verwirklicht ist, bereits Verluste aus einem "vorangegangenen Jahr" iSd § 18 Abs. 6 EStG, also potenzielle Verlustvorträge darstellen.

Das Höchstgericht führte im genannten Erkenntnis weiters aus, dass im Falle eines **während eines Jahres** verwirklichten Mantelkauftatbestandes bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Jahreskörperschaftsteuer die bis zur Strukturänderung angefallenen (Teil)Verluste verrechnet werden mit allfälligen im restlichen Zeitraum **dieses Jahres** erwirtschafteten (Teil)Gewinnen.

Mit diesen Ausführungen ist dem Berufungsvorbringen, den im Streitjahr realisierten ao. Ertrag mit den Verlustvorträgen der Vorjahre zu verrechnen ebenso entgegen getreten, wie dem Begehrn der Bw. ihr den von ihr im zweiten Halbjahr 2000 "neu" erwirtschafteten (Teil)Verlust zuzurechnen, da das Ergebnis des Mantelkaufjahres als Einheit zu ermitteln ist (auf die diesbezüglichen Ausführungen in der Begründung der Berufungsvorentscheidung wird verwiesen).

Eine steuerwirksame Aufdeckung stiller Reserven als Folge der Änderung der wirtschaftlichen Struktur (im Jahr 1999) bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Änderung liegt ebenso wenig vor wie eine Sanierung zur Arbeitsplatzerhaltung.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 27. Juli 2006