



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., AdresseBw., vertreten durch Stb., vom 16. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Amtspartei, vom 15. April 2008 betreffend Körperschaftsteuer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

In der **Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2007** wurde ein Verlustvortrag von 23.585,44 € geltend gemacht.

Vorliegend ist folgendes **Schreiben** des steuerlichen Vertreters der AGmbH vom **29. Mai 2007**:

Nichtverhältniswahrende Abspaltung zur Neugründung

Es werde mitgeteilt, dass mit Abtretungsverträgen vom 23. März 2007 A.P. und G.P. ihre 25%-igen Anteile an die Söhne Ge.P., M.P. und Gf.Bw. abgetreten hätten.

Die Eintragung der Abtretung im Firmenbuch sei am 30. März 2007 erfolgt:

Ge.P.: Anteil 16%;

M.P.: Anteil 50,94%;

Gf.Bw.: Anteil 33,06%.

Per 1. Mai 2007 (laut Spaltungsvertrag vom 4. Mai 2007), auf Grundlage der Schlussbilanz zum 31. Dezember 2006 und einer zu diesem Stichtag erstellten Spaltungsbilanz (Restvermögensbilanz) zum 1. Jänner 2007 sowie der erstellten Übertragungs- und Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2007 werde ein Teil der Gesellschaft (Baggerungen und Erdarbeiten) in dem aus der Übertragungs- und Eröffnungsbilanz ersichtlichen Umfang zur Neugründung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung unter der Firma M.GmbH abgespalten.

Die verbleibende Gesellschaft werde umfirmiert in die Bw.. Das verbleibende Vermögen sei in der erstellten Spaltungsbilanz (Restvermögensbilanz) zum 1. Jänner 2007 ersichtlich.

Da sich aufgrund der Vermögensaufteilung andere Anteile ergeben hätten, handle es sich hierbei um eine nichtverhältniswahrende Spaltung iSd SpaltG.

Weiters liegt vor der **Spaltungsplan vom 23. März 2007**, errichtet durch M.P. und Gf.Bw..

Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Teile lauten wie folgt:

„I.

Vorbemerkung

1.

Gegenstand des vorliegenden Spaltungsplanes ist die Durchführung der verhältnisändernden Abspaltung des Betriebes Baggerunternehmen samt Nebentätigkeiten von der AGmbH (übertragende Gesellschaft) zur Neugründung der M.GmbH (neu gegründete Gesellschaft).

2.

Gegenständliche Spaltung erfolgt auf der Grundlage des Spaltungsgesetzes, wobei es sich im Sinn dieses Gesetzes um eine Abspaltung zur Neugründung handelt, bei der es zu einem Anteiltausch kommt, da die derzeitigen Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft an der neu gegründeten Gesellschaft nicht mehr – beziehungsweise nicht mehr im gleichen Verhältnis – beteiligt sind.

.....

3.

Beim übertragenen Vermögen handelt es sich um eine selbständigen Betrieb iSd § 12 Abs. 2 UmgrStG, sodass gemäß § 32 Abs. 1 UmgrStG auf die gegenständliche Umgründung die Bestimmungen des Art. VI UmgrStG anzuwenden sind.

.....

III.

Vermögensübertragung im Weg der Gesamtrechtsnachfolge

1.

Die AGmbH als übertragende Gesellschaft überträgt hiermit den in ihrem Eigentum stehenden operativen Betrieb der Durchführung von Baggerungen und Erdarbeiten auf der Basis des Jahresabschlusses zum 31. Dezember 2006 im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die M.GmbH (neu).

.....

3.

Die AGmbH (künftig Bw.) bestehe nach Abspaltung fort und scheiden die Gesellschafter Ge.P. und M.P. spaltungsbedingt aus dieser Gesellschaft aus. Nach Durchführung ist somit Gf.Bw. mit einem Geschäftsanteil entsprechend einer voll aufgebrachten Stammeinlage zu 100% beteiligt und alleiniger Gesellschafter. Das übertragene Vermögen ist in der Schlussbilanz dargestellt.

4.

Zum übertragenen Vermögen gehören nachstehende Gewerbe und gehen diese mit über:

a

Durchführung von Baggerungen, soweit diese nicht in den Berechtigungsumfang des Baugewerbes fallen;

b

Gewerbe Winterdienst/Schneeräumung;

c

Konzession zur Ausübung des Güterbeförderungsgewerbes im innerstaatlichen Güterverkehr, eingeschränkt auf Transporte von Sand, Schotter, Baustoffen und Holz;

d

Verleih von Baumaschinen;

e

Maschinelles Zurückschneiden von Bewuchs sowie Abtragen und Vermulchen der Humusschicht;

f

Holzschlägerung und Holzbringung.

5.

Die zum übertragenen Betrieb gehörenden Kraftfahrzeuge sind in der diesem Spaltungsplan angeschlossenen Liste verzeichnet.

.....

6.

Zum übertragenen Betrieb gehören weiters nachstehende Konten bei der Raiffeisenbank W.:

.....

7.

Nicht Gegenstand der vorliegenden Vermögensübertragung sind:

a

der Holzhandel sowie das Teilgewerbe Erdbau;

b

Die Kraftfahrzeuge Opel Frontera,....., selbstf. Abr. M. bis 30 km/h,....., Lastkraftwagen Opel Astra F,.....

8.

*Soweit nachträglich Verbindlichkeiten hervorkommen, die Zeiträume vor der Eintragung der gegenständlichen Spaltung in das Firmenbuch betreffen, so sind diese Verbindlichkeiten von demjenigen Betrieb zu tragen, den sie betreffen. Falls daher die AGmbH im Außenverhältnis Hauptschuldnerin von Verbindlichkeiten ist, die den auf die M.GmbH übertragenen Betrieb betreffen, so steht der AGmbH ein entsprechender Rückgriffsanspruch zu. **Die in den Jahren 2005 und 2006 entstandenen Verluste sind jedenfalls dem übertragenen Betrieb, sohin der M.GmbH, zuzurechnen und von dieser zu tragen.***

.....

X.

Beschreibung und Zuordnung des übergehenden Vermögens

1.

Die übertragende Gesellschaft überträgt ihren Betrieb eines Baggerunternehmens samt den damit verbundenen Nebentätigkeiten mit allen damit verbundenen Rechten und Pflichten, insbesondere den nachstehend näher beschriebenen Wirtschaftsgütern auf die übernehmende Gesellschaft.

2.

Unter Berücksichtigung der Auffangregel des Punktes XII. umfasst das Spaltungsvermögen insbesondere:

a

Jene Aktiva und Passiva, die in der Beilage ./9 angeschlossenen Übertragungs- und Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2007 ausgewiesen sind, einschließlich jener Veränderungen, die zwischen dem Stichtag dieser Bilanz bis zur Wirksamkeit der Spaltung durch Eintragung in das Firmenbuch erfolgen, soweit diese Veränderungen aus dem Rechnungswesen ersichtlich sind;

b

sämtliche das Spaltungsvermögen betreffende im Zeitpunkt der Wirksamkeit der Spaltung nicht voll abgewickelte Vertragsverhältnisse, wie insbesondere Kauf- und Lieferverträge mit

Kunden und nicht voll abgewickelte Vertragsverhältnisse mit Lieferanten, insbesondere alle Bezugs- und Wartungsverträge sowie alle Lizenzverträge und Subverträge;

c

alle sonstige das Spaltungsvermögen betreffende Dauerschuldverhältnisse, insbesondere auch Bestandverträge, Syndikatsverträge und Kooperationsverträge;

d

Die in der Beilage ./8 genannten Dienstverhältnisse samt den für diese Ansprüche gebildeten Rückstellungen und den dafür gebildeten Wertpapierdeckungen;

e

alle abgegebenen und erhaltenen Vertragsanbote und alle anderen einseitigen Erklärungen, die das Spaltungsvermögen betreffen;

f

ferner das Spaltungsvermögen betreffende bestellte und erhaltenen Sicherheiten, insbesondere Bankgarantien, Akkreditive, Pfandrechte und vorbehaltenes Eigentum;

g

sämtliche sonstige das Spaltungsvermögen betreffende nicht bilanzierte Vermögensteile (insbesondere geringwertige Wirtschaftgüter sowie unbekannte oder nicht bilanzierungsfähige Vermögensgegenstände, Schulden, Vertragsverhältnisse, öffentlich rechtliche Beteiligungen, Genehmigungen und Bewilligungen, Gewährleistungen, Haftungen; Eventualverbindlichkeiten, Belastungen, Finanzpositionen und sonstige Rechts- und Anwartschaftsverhältnisse);

h

sämtliche das Spaltungsvermögen zugeordnete Gewerbeberechtigungen.

.....

XI.

Zurückbleibendes Vermögen

1.

Nach Wirksamkeit der Abspaltung verbleibt der AGmbH der Holzhandelsbetrieb mit den damit verbundenen Nebentätigkeiten und den diesem Betrieb zugeordneten Rechten, Rechten, Verbindlichkeiten und Rechtsverhältnissen, insbesondere:

a

jene Aktive und Passiva, die in der diesem Vertrag als Beilage ./10 angeschlossenen Spaltungsbilanz zum 31. Dezember 2006 ausgewiesen sind, jedoch unter Berücksichtigung der im Zeitraum zwischen dem 31. Dezember 2006 und dem Zeitpunkt der Wirksamkeit der Spaltung durch Eintragung in das Firmenbuch eintretenden Veränderungen, wie diese aus dem Rechnungswesen ersichtlich sind.

b

Sämtliche zum vorgenannten Betrieb gehörigen Vertragsverhältnisse.

c

Als Dienstnehmer verbleibt ausschließlich Gf.Bw. samt den mit diesem Dienstverhältnis verbundenen Ansprüchen und Verbindlichkeiten sowie den hierfür gebildeten Rückstellungen und der hierfür gebildeten Wertpapierdeckung in der AGmbH.

d

Sämtliche, den vorgenannten Betrieb betreffenden, nicht bilanzierten oder bilanzierbaren Wirtschaftsgüter, insbesondere geringwertige Wirtschaftsgüter, wie insbesondere Vertragsverhältnisse, öffentlich rechtliche Beteiligungen, Genehmigungen und Bewilligungen, Gewährleistungen, Haftungen, Eventualverbindlichkeiten, Belastungen, Finanzpositionen und sonstige Recht- und Anwartschaftsverhältnisse.

e

Sämtliche den vorgenannten Betrieb betreffenden Geschäftsunterlagen.

f

Sämtliche dem vorgenannten Betrieb zugrunde liegenden Gewerbeberechtigungen, wie insbesondere das Handelsgewerbe.

XII.

Auffangregel für die Zuordnung von Vermögen

1.

Die in Punkt XI. enthaltene Aufzählung der zum Erstvermögen zählenden Vermögensteile ist abschließend.

2.

Nicht ausdrücklich zugeordnete Vermögensteile, die aufgrund dieses Spaltungsplanes weder der übertragenden, noch der übernehmenden Gesellschaft zugeordnet werden können, gehen im Zeitpunkt der Wirksamkeit der Spaltung durch die Eintragung in das Firmenbuch auf die M.GmbH als übernehmende Gesellschaft über.

XIII.

Steuerrecht

1.

Die Abspaltung erfolgt unter Anwendung des Art. VI UmgrStG.

.....

3.

Da der zu übertragende operative Betrieb seit mehr als zwei Jahren am Tag der Anmeldung der Spaltung zur Eintragung in das Firmenbuch als Vermögen der spaltenden Gesellschaft besteht, ist der Vorgang gemäß § 38 Abs. 5 UmgrStG von der Kapitalverkehrssteuer befreit.

....."

Aktenkundig ist ein **Schreiben des steuerlichen Vertreters des M.P. vom**

19. März 2008, in dem wie folgt ausgeführt wird:

Verlustvortrag gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 iVm § 8 Abs. 4 KStG 1988

Mit Spaltungsvertrag vom 4. Mai 2007 hätte die damalige AGmbH (nunmehr Bw.) ihr Vermögen (Betriebe) in die M.GmbH abgespalten. Da sich aufgrund der Vermögensaufteilung andere Anteile ergeben hätten, handle es sich hierbei um eine so genannte nichtverhältniswahrende Abspaltung zur Neugründung iSd § 1 Abs. 2 Z 1 SpaltG. Die damalige AGmbH hätte ihren Namen gewechselt auf nunmehr Bw.. In der Bw. (vormals AGmbH) seien lediglich einige wenige Vermögensgegenstände und Guthabensbeträge verblieben.

In den Veranlagungsjahren 2005 und 2006 hätte die AGmbH steuerliche Verluste in Höhe von 53.837,23 € erlitten. Der Verlustvortrag sei objektbezogen (vergleiche Art. VI, Rz 1706, UmgrStR). Der verlusterzeugende Betrieb sei in die M.GmbH übergegangen. Aus diesem Grund sei auch zwingend der Verlustvortrag in der Höhe von 53.837,23 € bei der M.GmbH geltend zu machen.

Man würde dies der Amtspartei deshalb mitteilen, da es zwischen den Gesellschaften Unstimmigkeiten geben würde und es sein könne, dass die Bw. fälschlicherweise den Verlustvortrag geltend mache.

Mit **Schreiben vom 10. April 2008** wurde von der Berufungswerberin wie folgt ausgeführt: Die AGmbH sei nach den Bestimmungen des Spaltungsgesetzes sowie des Art.VI UmgrStG gespalten worden. Es sei eine Abspaltung zur Neugründung erfolgt, wobei die AGmbH (nunmehr Bw.) die übertragende Gesellschaft, die neu gegründete M.GmbH die übernehmende Gesellschaft gewesen wäre. Auf eine vertragliche Regelung über die Aufteilung des vorhandenen Verlustvortrages der AGmbH per 31. Dezember 2006 (53.837,23 €) sei verzichtet bzw. vergessen worden, wobei festzustellen sei, dass das verlusterzeugende Vermögen am Verschmelzungstichtag vorhanden gewesen wäre.

Gemäß den Umgründungssteuerrichtlinien (Rz 197f) seien Verluste den einzelnen Verlustentstehungsquellen direkt zuzuordnen. Sei keine eindeutige Zuordnung der Verluste möglich, würde eine sachgerechte Aliquotierung der Verlustvorträge vorzunehmen sein. Der Grund der Verlusterzielung der Jahre 2005 und 2006 wäre nach Aussagen von Gf.Bw. im „Kanalbereich“ zu suchen. Laut Auskunft des damaligen steuerlichen Vertreters würde es besser gewesen sein, diesen Teilbereich aufgrund des niedrigen Verrechnungssatzes von nur 45,00 €/Stunde für „Mann und Maschine“ aufzugeben.

Da keine Kostenstellenbuchhaltung vorliege, sei unter Mithilfe von Gf.Bw. eine Art Kostenstellenrechnung für den Teilbereich Kanal erstellt worden. Sie hätten dabei versucht, die Kosten möglichst verursachungsgerecht dem jeweiligen Vermögen zuzuordnen, wobei festgehalten werden müsse, dass diese Berechnung auch einen gewissen Grad von Schätzung

der Kosten beinhalten würde.

Dennoch sei festgestellt worden, dass es sich beim Kanalbau um einen verlustbringenden Bereich gehandelt hätte. Die Aufteilung des Verlustvortrages sei schließlich entsprechend dem übernommenen verlustbringenden Vermögen vorgenommen worden. Daher sei für die Bw. in der Körperschaftsteuererklärung 2007 ein Verlust aus Vorjahren in Höhe von 23.585,44 € in Abzug gebracht worden.

Zudem würde darauf hingewiesen werden, dass die vorhandene Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von 3.500,00 € laut Rz 1520 UmgrStR zur Gänze der Bw. zustehe.

Beigelegt wurden folgende Berechnungen:

Aufteilung des Verlustvortrages der AGmbH

Tabelle

VV 2005	14.761,47	€
VV 2006	<u>39.075,76</u>	€
VV gesamt	53.837,23	€

Tabelle

		verrechnete Stunden	übernommen von
Grund des Verlustes	Kanalbau		
Verlustbringendes Vermögen	Bagger Volvo 210	1.600	Gf.Bw.
	Mobilbagger	1.600	Gf.Bw.
	Raupenbagger	800	M.P.
	LKW MAN FR-XY.	800	M.P.
Stundensatz	45,00		

„Kostenstellenrechnung“ 2005

Tabelle

	Bagger Volvo	Mobilbagger	Raupenbagger	LKW MAN bzw. Steyr
Erlöse	72.000,00	72.000,00	36.000,00	36.000,00
Personalkosten	-37.100,00	-56.000,00	-25.000,00	-18.550,00
AfA lt. AVZ	-19.781,60	-8.782,30	-7.056,00	-3.924,31
Treibstoff Bagger (12l/Stunde; 0,82 €)	-15.744,00	-15.744,00	-7.872,00	
Treibstoff LKW (70l/Tag, 132 Tage)				-10.755,58
Versicherung, KR		-650,00		-2.100,00

Instandhaltung (5% der Betriebsleistung)	-3.600,00	-3.600,00	-1.800,00	-1.800,00
Ergebnis Kanal nach Kostenstelle	-4.225,60	-12.776,30	-5.728,00	-1.129,89
Ergebnis Gesamt	23.859,79			

Gf.Bw.: 71,26%

M.P.: 28,74%

„Kostenstellenrechnung“ 2006

Tabelle

	Bagger Volvo	Mobilbagger	Raupenbagger	LKW MAN bzw. Steyr
Erlöse	72.000,00	72.000,00	36.000,00	36.000,00
Personalkosten	-37.100,00	-56.000,00	-25.000,00	-18.550,00
AfA lt. AVZ	-19.781,60	-3.695,18	-7.056,00	-7.041,14
Treibstoff Bagger (12l/Stunde; 0,82 €)	-16.320,00	-16.320,00	-7.160,00	
Treibstoff LKW (70l/Tag, 132 Tage)				-7.854,00
Versicherung, KR		-650,00		-2.200,00
Instandhaltung (5% der Betriebsleistung)	-3.600,00	-3.600,00	-1.800,00	-1.800,00
Ergebnis Kanal nach Kostenstelle	-4.801,60	-8.265,18	-5.016,00	-1.445,14
Ergebnis Gesamt	19.527,92			

Zurechnung des Verlustvortrages

Tabelle

	Verlust gesamt	verursacht durch Kanal	verursacht durch Rest	Gf.Bw. zurechenbar	M.P. zurechenbar
2005	14.761,47	14.761,47		10.518,66	4.242,81
2006	39.075,76	19.527,92	19.547,84	13.066,78	26.008,98
Gesamt	53.837,23	34.289,39	19.547,84	23.585,44	30.251,79

Mit **Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2007** vom 15. April 2008 wurden die

Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 88.719,18 € festgesetzt, kein Verlustvortrag anerkannt und wie folgt begründet:

Bei Auf- und Abspaltungen sei die Objektbezogenheit der Verluste iSd § 21 UmgrStG

Voraussetzung für den Übergang von Verlusten. Damit würden jene Verluste der übertragenden Körperschaft auf die übernehmende Körperschaft übergehen, die dem übertragenen Vermögen zugerechnet werden könnten.

Die damalige AGmbH hätte ihren Namen gewechselt auf nunmehr Bw.. Als verlusterzeugender Betrieb könnte die Bw. (vormals AGmbH) nicht mehr angesehen werden, da lediglich einige wenige Vermögensgegenstände verblieben seien. Der Verlustvortrag in der Höhe von 23.585,44 € könnte daher nicht anerkannt werden.

Am 16. April 2008 wurde gegen obigen Bescheid **Berufung** eingereicht wie folgt:

Die Bw. hätte sehr wohl verlustbringendes Vermögen übernommen. Näheres solle aus der Stellungnahme über die Aufteilung des Verlustes der AGmbH vom 9. April 2008 entnommen werden.

Es werde beantragt, dass ein Verlustvortrag in Höhe von 23.585,44 € in Abzug gebracht werde.

Würde es zwischenzeitlich zu einer Einigung der beiden Geschäftsführer über die Aufteilung des Verlustvortrages kommen, würde man darüber unverzüglich informieren. Die Berufung gelte dann automatisch als zurückgezogen.

Am **19. Mai 2008** wurde obige Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung **vorgelegt**.

Am **9. Dezember 2009** wurde folgender **Ergänzungsvorhalt** an die Berufungserberin abgefertigt:

„1.

Durch die M.GmbH wurden folgende Ausführungen eingereicht:

„Der Verlustvortrag in Höhe von 53.837,23 € sei zur Gänze der M.GmbH zuzurechnen. Auf Grundlage des Spaltungsvertrages vom 4. Mai 2007 sei der operative Betrieb der Durchführung von Baggerungen und Erdarbeiten auf die M.GmbH mit Wirksamkeit vom 31. Dezember 2006 (Spaltungsstichtag) übertragen worden (Aufspaltung zur Neugründung). Die verbleibende Gesellschaft (AGmbH) sei umfirmiert worden in die Bw.. Da sich aufgrund der Vermögensaufteilung andere Anteile ergeben hätten, handle es sich hierbei um eine „nichtverhältniswahrende“ Spaltung iSd Spaltungsgesetzes.

Der Hintergrund der Spaltung wäre die Trennung der Gesellschafter mit der Zielsetzung, dass der Betrieb Baggerungen und Erdarbeiten künftig im Wesentlichen dem Gesellschafter M.P. zuzurechnen sei und der Gesellschafter Gf.Bw. Barvermögen, den Holzhandel sowie einige Anlagegüter übernehme, damit für ihn bzw. seine Gesellschaft ein unternehmerischer Neustart ermöglicht werde. Im Hinblick auf diese Zielsetzung sei die obige Spaltung durchgeführt worden.

Die Tätigkeit der ursprünglichen AGmbH (vor Spaltung) hätte primär die Durchführung von Baggerungen und Erdarbeiten betroffen, sowie den Holzhandel. Die Gesellschaft hätte in den Jahren 2005 und 2006 einen steuerlichen Verlust in der Höhe von insgesamt 53.837,23 €

erlitten.

Beim Holzhandel hätte sich in den Jahren 2005 und 2006 ein steuerlicher Gewinn ergeben (siehe dazu weiter unten und die Beilage), sodass der Verlust ausschließlich dem Bereich „Baggerungen und Erdarbeiten“ zuzurechnen sei. Der Gewinn aus dem Holzhandel sei mit dem höheren Verlust aus dem Bereich „Baggerungen und Erdarbeiten“ verrechnet worden, insgesamt hätte sich dadurch ein geringerer steuerlicher Verlust in Höhe vom 53.837,23 € ergeben.

Im Rahmen der Spaltung sei der Verlustvortrag gemäß § 35 UmgrStG iVm § 21 UmgrStG der übernehmenden Körperschaft insoweit zuzurechnen, als diese Verluste dem übertragenen Vermögen iSd § 12 Abs. 2 UmgrStG zugerechnet werden könnten.

Die Frage der Zurechnung des Verlustvortrages sei also nach dem übertragenen, verlustbringenden Vermögen (hier: Baggerungen und Erdarbeiten) zu lösen.

Nach den Umgründungssteuerrichtlinien (Rz 1706) sei bei Abspaltungen die Objektbezogenheit der Verluste Voraussetzung für den Übergang von Verlusten. Somit würden jene Verluste der übertragenden Körperschaft auf die übernehmende Körperschaft übergehen, die dem übertragenen Vermögen zugerechnet werden könnten.

Wie bereits erwähnt hätte es in der vormals AGmbH bis zur Spaltung zwei Unternehmensbereiche gegeben, und zwar den Betrieb „Baggerungen und Erdarbeiten“ und den Bereich Holzhandel. Der gesamte Holzhandel sei nach der Spaltung der Bw. zuzurechnen. Der Betrieb des Baggerunternehmens sei auf die M.GmbH übergegangen – vergleiche dazu den Spaltungsplan und die Spaltungsverträge.

Wie der Spaltungsbilanz (Restvermögensbilanz) zum 1. Jänner 2007 der Bw. (vormals AGmbH) entnommen werden könne, sei lediglich ein Anlagevermögen von 15.918,85 € und ein Umlaufvermögen in Form von Bankguthaben in der Höhe von 178.153,88 € in der Bw. verblieben. Der gewinnbringende Holzhandelsbetrieb sei ebenfalls in der Bw. verblieben. Das andere Vermögen sei in die M.GmbH übertragen worden. Auf Grundlage der Übertragungs- und Eröffnungsbilanz zum 1. Jänner 2007 der M.GmbH ergebe sich, dass ein Sachanlagevermögen von 14.922,18 € und ein Umlaufvermögen (Kundenforderungen, sonstige Forderungen, Guthabensbestände und aktive Rechnungsabgrenzungen) von insgesamt 328.429,43 € übergegangen sei.

Aus dem übergegangenen Vermögen könne das Verhältnis des übergegangenen Vermögens zum vorherigen Gesamtvermögen ermittelt werden. Bei der Ermittlung des Gesamtvermögens würden nur betriebsnotwendige Vermögensteile berücksichtigt werden, Bargeldbestände und Wertpapiere würden dabei ausgeschieden werden, da diese für den Betrieb nicht zwingend notwendig seien.

Die notwendigen Betriebsgrundlagen würden vorwiegend aus dem Anlagevermögen sowie aus

dem unmittelbar mit dem Betrieb zusammenhängenden Umlaufvermögen, vor Allem Vorräte, Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände bestehen.

Es ergebe sich dabei folgende Berechnung:

Tabelle

	M.GmbH	Bw.	gesamt
Anlagevermögen	224.750,06	15.918,85	240.668,91
Vorräte	365,00		365,00
Forderungen und sonstige VG	140.756,52		140.756,52
ARAP	103,66		103,66
	365.975,24	15.918,85	381.894,09
	95,80%	4,20%	100%

Es ergebe sich also nach dem übertragenen, für den Betrieb erforderlichen Vermögen ein Anteil von 95,8%, welcher an die M.GmbH übertragen worden wäre, in der Bw. sei ein Anteil von 4,2% verblieben.

Obige Zahlen seien der Übertragungs- und Eröffnungsbilanz sowie der Spaltungsbilanz anlässlich der Spaltung entnommen worden, die Beträge würden sowohl die steuerrechtlichen, als auch die unternehmensrechtlichen Werte darstellen.

Die Verluste in den Jahren 2005 und 2006 seien zur Gänze im Tätigkeitsbereich Baggerungen entstanden. Grundsätzlich sei es richtig, dass auch ein geringer Teil des verlustbringenden Baggerungsunternehmens in der Bw. verblieben sei, jedoch sei auch der gesamte Holzhandel, der in den Jahren 2005 und 2006 hohe Gewinne erwirtschaftet hätte, zur Gänze der Bw. zuzurechnen. Die Gewinne des Holzhandels seien durch eine Vermittlungsleistung entstanden, Gemeinkosten vom Rohertrag seien nicht abzuziehen.

Im Jahr 2005 betrage der Gewinn im Bereich Holzhandel 17.888,24 € und im Jahr 2006 betrage der Gewinn 25.605,54 € (siehe Beilage). Die Gewinne in der Höhe von insgesamt 43.493,78 € seien vom auf die Bw. nach dem Verhältnis des übernommenen bzw. zurückgebliebenen, verlustbringenden Vermögens zugeteilten Verlustvortrag abzuziehen, da aufgrund des Verlustes im Bereich Baggerungen keine Körperschaftsteuer zu entrichten gewesen wäre. Bei der Ermittlung des aufzuteilenden Vermögens sei ebenfalls der Holzhandelsgewinn der Bw. in obiger Höhe zugerechnet worden. Würden diese Gewinne im Holzhandel in den Jahren 2005 und 2006 nicht entstanden sein, würde der Verlustvortrag um diese Gewinne höher sein und somit auch der anteilige Verlustvortrag für die M.GmbH.

Eine Aufteilung des Teilbereiches Baggerungen nach dem Verhältnis des übertragenen für den Betrieb erforderlichen Vermögens errechne sich ein Verlustanteil von 4,2% für die Bw. und ein Verlustanteil von 95,8% für die M.GmbH.

Tabelle

	2005	2006	gesamt
<i>Verlust AGmbH</i>	<i>14.761,47</i>	<i>39.075,76</i>	<i>53.837,23</i>
<i>zuzüglich Gewinn Holzhandel</i>	<i>17.888,24</i>	<i>25.605,54</i>	<i>43.493,78</i>
<i>Verlust Baggerungen gesamt</i>	<i>32.649,71</i>	<i>64.681,30</i>	<i>97.331,01</i>
<i>davon 4,2% Bw.</i>			<i>4.087,90</i>
<i>Gewinn Holzhandel Bw.</i>			<i>43.493,78</i>
<i>Rest anteiliger Verlustvortrag Bw.</i>			<i>0,00</i>

Da die Gewinne des Holzhandels für die Jahre 2005 und 2006 den auf die Bw. zugeteilten Verlustvortrag übersteigen würden, sei der gesamte Verlustvortrag in Höhe von 53.837,23 € der M.GmbH zuzurechnen.

Würde man den verlustbringenden Betrieb „Baggerungen und Erdarbeiten“ nicht nach dem erforderlichen Vermögen, sondern im Verhältnis der Umsätze aufteilen, würde nach der Schätzung von M.P. dem Unternehmen Bw. ein Anteil von maximal 25% und dem Unternehmern M.GmbH ein Anteil von mindestens 75% zugerechnet werden müssen.

Insoweit das Verhältnis zum übertragenen Anlagevermögen (ohne Umlaufvermögen und ARAP) ermittelt werden würde, ergäbe sich ein Verhältnis von 6,61% (AV 15.918,85) zu Gunsten der Bw. und 93,39% (AV 224.750,06) zu Gunsten der M.GmbH – dieses Verhältnis sei also ganz ähnlich wie das oben ermittelte.

Zum selben Ergebnis führe daher die obige Berechnung, wenn der Verlust aus den Baggerungen im Verhältnis zum übernommenen Anlagevermögen (6,61%) oder im Verhältnis zum Umsatz (25%) aufgeteilt werde. Die anteiligen Verluste seien immer niedriger als die Gewinne aus dem Holzhandel, sodass dem Vermögen der Bw. keine Verlustvorträge zuzurechnen seien und sämtliche Verlustvorträge daher – entsprechend § 35 UmgrStG und RZ 1706 UmgrStR – der M.GmbH zuzurechnen seien.

Aus diesen Gründen sei daher der gesamte Verlustvortrag in Höhe von 53.837,23 € der M.GmbH zuzurechnen.

Beigelegt wurden folgende Berechnungen:

AGmbH; Ermittlung Gewinn 2005 Bereich Holzhandel

Tabelle

Erlöse			
	<i>4100 Erlöse Holz</i>	<i>237.056,14</i>	
	<i>4102 Erlöse Holz Abgrenzung</i>	<i>4.803,18</i>	<i>241.859,32</i>
Einkauf			

	5320 Einkauf Holz		179.201,43
Fremdleistung			
	5800 Bezugene Leistungen Holz		-44.769,65
	Rohertrag Holzhandel 2005	17.888,24	

AGmbH; **Ermittlung Gewinn 2006 Bereich Holzhandel**

Tabelle

Erlöse			
	4100 Erlöse Holz	244.893,80	
	4102 Erlöse Holz Abgrenzung	5.735,40	
	4103 Leistungserlöse Holz	285,00	250.914,20
Einkauf			
	5320 Einkauf Holz	179.140,63	-
	5321 Holzwerbebeitrag	774,46	178.366,17
Fremdleistung			
	5800 Bezugene Leistungen Holz	-46.942,49	
	Rohertrag Holzhandel 2005	25.605,54	

Im Rahmen des Parteilengehörs werden diese zur **allfälligen Stellungnahme übersendet**.

2.

Laut vorliegendem Spaltungsplan, der auch von Gf.Bw. unterzeichnet worden ist, wird unter III., 8. unter Anderem wie folgt ausgeführt:

„Die in den Geschäftsjahren 2005 und 2006 entstandenen Verluste sind jedenfalls dem übertragenen Betrieb, sohin der M.GmbH zuzurechnen und von dieser zu tragen.“

Ihre Ausführungen in der Berufungsschrift gehen daher ins Leere. Die Verlustvorträge wurden somit eindeutig dem an die M.GmbH übertragenen Betrieb zugerechnet.

Nehmen Sie dazu Stellung!

3.

Nach § 32 UmgrStG 1991 sind Spaltungen unter Anderem Auf- und Abspaltungen zur Neugründung oder zur Aufnahme auf Grund des Bundesgesetzes über die Spaltung von Kapitalgesellschaften, BGBI. Nr. 304/1996, wenn **nur Vermögen iSd Abs. 2 und/oder**

Abs. 3 auf die neuen oder übernehmenden Körperschaften tatsächlich übertragen wird.

Gemäß Abs. 2 leg cit zählen zum Vermögen **Betriebe, Teilbetriebe,**

Mitunternehmeranteile und Kapitalanteile iSd § 12 Abs. 2.

In Bezug auf den Verlustabzug wird in § 35 UmgrStG 1991 geregelt, dass

§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 nach Maßgabe des § 21 anzuwenden ist.

§ 21 UmgrStG 1991 regelt wie folgt:

„§ 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 und § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen anzuwenden:

1. Verluste des Einbringenden, die bis zum Einbringungsstichtag entstanden und bis zum Veranlagungszeitraum, in den der Einbringungsstichtag fällt, nicht verrechnet sind, gelten im Rahmen einer Buchwerteinbringung ab dem dem Einbringungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft, als sie dem übertragenen Vermögen iSd § 12 Abs. 2 zugerechnet werden können. Voraussetzung ist weiters, dass das übertragene Vermögen am Einbringungsstichtag tatsächlich vorhanden ist.“

Die Objektbezogenheit der Verluste ist somit Voraussetzung für den Verlustvortragsübergang. Das übertragene Vermögen muss mit den Verlusten objektiv verbunden sein.

Als Objekt ist im gegenständlichen Fall der laut Spaltungsplan vom 23. März 2007 übertragene Betrieb der Durchführung von Baggerungen und Erdarbeiten anzusehen. Laut den Angaben in Ihrer Berufungsschrift sind die Verluste aus den Jahren 2005 und 2006 aufgrund der Kanalbauarbeiten entstanden. Folglich sind diese auch dem übertragenen Betrieb zuzurechnen. Der bei Ihnen verbleibende Betrieb Holzhandel hat nach den Angaben des M.P. zu keinem Verlust geführt.

Der Senat geht daher laut Aktenlage davon aus, dass der Verlustvortrag in Höhe von 53.837,23 € zur Gänze der M.GmbH zusteht.

Sie werden aufgefordert, bekannt zu geben, ob die Berufung vom 16. April 2008 aufrecht bleibt.“

Mit **Schreiben vom 22. Dezember 2009** wurde wie folgt geantwortet:

Es sei richtig, dass im Spaltungsplan (Punkt III 8.) unter Anderem ausgeführt werde, dass die in den Jahren 2005 und 2006 entstandenen Verluste dem übertragenen Betrieb (M.GmbH) zuzurechnen seien und dass der Spaltungsplan von einem Vertreter der Berufungswerberin unterzeichnet worden wäre.

Dennoch sie die Frage der Verlustaufteilung danach zu beurteilen, wer das verlustbringende Vermögen übernommen habe (§ 35 UmgrStG; UmgrStR Rz 197f).

Es würde in Punkt 3 des Ergänzungsvorhaltes ausgeführt werden, dass der Verlust durch den

Betrieb „Bagger- und Erdarbeiten“ entstanden sei. Da der Betrieb Holzhandel zu keinem Verlust geführt habe, würde der Bw. kein anteiliger Verlustvortrag zustehen. Man gehe davon aus, dass nur der Teilbetrieb Holzhandel von der Berufungswerberin übernommen worden wäre.

Den Ausführungen könne nicht gefolgt werden, da die Berufungswerberin sehr wohl verlustbringendes Vermögen übernommen habe. Die M.GmbH führe ebenfalls in den gemachten Ausführungen aus, dass neben dem Holzhandel einige Anlagegüter von der Bw. übernommen worden wären. Einige Absätze später werde dann nurmehr von einem Anlagevermögen gesprochen. Fakt sei jedoch, dass die Bw. (siehe beiliegendes Anlageverzeichnis) drei Bagger (Kettenbagger EC200, Mobilbagger HCM 31 und Kettenbagger Volvo 210) von insgesamt sieben Bagger übernommen habe.

Es werde sogar von M.P. erklärt, dass 25% der Erdbau- und Baggerumsätze vom verbleibenden Unternehmen Bw. erzielt worden wären. Stelle sich daher nicht die Frage, wie Umsätze aus Erdbau- und Baggerungen erzielt werden könnten, wenn kein entsprechendes Vermögen übernommen worden wäre?

Es sei daher für die Berufungswerberin nicht nachvollziehbar, dass der gesamte Verlustvortrag der M.GmbH zufallen solle, obwohl die Bw. drei von sieben „Verlust-Bagger“ übernommen habe. Die Aufteilung des Vermögens nach Buchwerten (4,20% für Bw.) sei für die Aufteilung des Verlustvortrages unwesentlich.

Zu den Gewinnermittlungen Bereich Holzhandel für 2005 und 2006 wird noch kurz angemerkt: In beiden Jahren seien lediglich Roherträge berechnet worden. Man könne meinen, dass Rohertrag gleich Gewinn sei. Berücksichtige man die erforderlichen Personal- und sonstigen Gemeinkosten, halte sich der Gewinn aus dem Holzhandel laut den Aussagen des Geschäftsführers Gf.Bw. in Grenzen. Daher übersteige der anteilige Verlust aus dem Teilbetrieb „Baggerungen und Erdbau“ den Gewinn aus dem Teilbereich Holzhandel bei Weitem.

Es werde daher ein Verlustvortrag für die Berufungswerberin in Höhe von 23.585,44 € beansprucht.

Beigelegt wurde das Anlageverzeichnis für das Jahr 2007, in dem die genannten Bagger enthalten sind.

Mit **Schreiben vom 22. Dezember 2009** wurden die obigen Ermittlungsergebnisse der Amtspartei zur Stellungnahme übersendet.

Am **13. Jänner 2010** wurde durch die Amtspartei bekannt gegeben, dass keine Stellungnahme abgegeben wird.

Der Entscheidung wurde folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Von der AGmbH wurde per 1. Mai 2007 (Spaltungsvertrag vom 4. Mai 2007) der Betrieb „Baggerungen und Erdarbeiten“ abgespalten und auf die neu gegründete M.GmbH übertragen. Die verbleibende Gesellschaft wurde in Bw. umbenannt und umfasst den Betrieb Holzhandel. Zusätzlich sind bei der Bw. drei Bagger verblieben, die im Zeitraum 2005 und 2006 auch für Arbeiten des Betriebes Baggerungen und Erdarbeiten verwendet worden sind. Die Abspaltung erfolgte gemäß Art. VI UmgrStG. Der Spaltungsplan vom 23. März 2007 sieht in Punkt III., 8., ausdrücklich vor, dass die unten angeführten Verluste dem übertragenen Betrieb (somit der M.GmbH) zuzurechnen sind.

In den Jahren 2005 und 2006 wurden von der AGmbH Verluste von in Summe 53.837,23 € erzielt.

Strittig ist, ob und in welcher Höhe der Verlustvortrag von 53.837,23 € der Berufungswerberin oder der M.GmbH zuzuordnen ist.

Unstrittig wurden die Verluste im Betrieb „Baggerungen und Erdarbeiten“ durch Kanalarbeiten erwirtschaftet.

Von der Berufungswerberin wurde eine Art Kostenstellenrechnung eingereicht und der erwirtschaftete Verlust auf die verwendeten Bagger aufgeteilt. Der nach dieser Berechnung auf die bei der Bw. verbleibenden Bagger fallende Verlust würde 23.585,44 € betragen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 32 UmgrStG 1991 sind Spaltungen unter Anderem Auf- und Abspaltungen zur Neugründung oder zur Aufnahme auf Grund des Bundesgesetzes über die Spaltung von Kapitalgesellschaften, BGBl. Nr. 304/1996, wenn **nur Vermögen iSd Abs. 2 und/oder Abs. 3** auf die neuen oder übernehmenden Körperschaften tatsächlich übertragen wird.

Gemäß Abs. 2 leg cit zählen zum Vermögen **Betriebe, Teilbetriebe,**

Mitunternehmeranteile und Kapitalanteile iSd § 12 Abs. 2.

In Bezug auf den Verlustabzug wird in § 35 UmgrStG 1991 geregelt, dass § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 nach Maßgabe des § 21 anzuwenden ist.

§ 21 UmgrStG 1991 regelt wie folgt:

„§ 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 und § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen anzuwenden:

*1. Verluste des Einbringenden, die bis zum Einbringungsstichtag entstanden und bis zum Veranlagungszeitraum, in den der Einbringungsstichtag fällt, nicht verrechnet sind, gelten im Rahmen einer Buchwerteinbringung ab dem dem Einbringungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft **insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft, als sie dem übertragenen Vermögen iSd § 12 Abs. 2 zugerechnet werden können.** Voraussetzung ist weiters, dass das übertragene Vermögen*

am Einbringungsstichtag tatsächlich vorhanden ist.“

Die Objektbezogenheit der Verluste ist somit Voraussetzung für den Verlustvortragsübergang. Das übertragene Vermögen muss mit den Verlusten objektiv verbunden sein.

Unstrittig wurde der Betrieb Baggerungen und Erdarbeiten als Vermögen iSd § 12 Abs. 2 UmgrStG 1991 abgespalten.

Als Objekt ist daher im gegenständlichen Fall der laut Spaltungsplan vom 23. März 2007 übertragene Betrieb der Durchführung von Baggerungen und Erdarbeiten anzusehen.

Unstrittig und laut den Angaben in der Berufungsschrift sind die Verluste aus den Jahren 2005 und 2006 aufgrund der Kanalbauarbeiten (Betrieb Baggerungen und Erdarbeiten) entstanden (VwGH 31.1.1995, 94/14/0171). Folglich sind diese auch eindeutig dem übertragenen Betrieb zuzurechnen. Der bei der Bw. verbleibende Betrieb Holzhandel hat unstrittig zu keinem Verlust geführt.

Die kleinste Einheit für die Zurechnung von Verlusten bildet der Betrieb bzw. Teilbetrieb. Das Verteilen der Verluste auf einzelne Kostenstellen oder Anlagegüter ist folglich nicht zulässig. Aufgrund des Verbleibens von drei Baggern bei der Bw. ist der auf die M.GmbH übergehende Verlustvortrag nicht zu kürzen. Es handelt sich dabei nicht um einen Teilbetrieb iSd § 24 EStG 1988 – dies wurde auch von der Berufungswerberin nicht eingewendet -, sondern um einzelne Wirtschaftsgüter. Voraussetzung für das Vorliegen eines Teilbetriebes wäre nach ständiger Judikatur des VwGH „*ein organisatorisch in sich geschlossener Teil eines Betriebes, der es vermöge seiner Geschlossenheit ermöglicht, die gleiche Erwerbstätigkeit ohne weiteres fortzusetzen*“ (VwGH 7.8.1992, 88/14/0063).

Der gesamte Verlustvortrag in Höhe von 53.837,23 € **geht mit dem übertragenen Betrieb Baggerungen und Erdarbeiten an die M.GmbH über**. Bei der Berufungswerberin verbleibt kein Verlustvortrag, die Berufung war als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 18. Jänner 2010