

GZ. RV/1278-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Kelemen & Kelemen KEG, gegen den Bescheid des Finanzamtes Oberwart betreffend Körperschaftsteuer 2001 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 wird mit 1.749,96 € festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen.

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 Berufungswerberin (Bw.) übte das Gewerbe der Bekleidungsherstellung aus.

Mit Schreiben vom 25. Juli 2001 teilte die steuerliche Vertreterin der Bw. dem Finanzamt Oberwart folgendes mit:

„Unsere Mandantin ist – wie aus den Unterlagen der steuerlichen Betriebsprüfung hervorgeht – seit Mitte 2000 stillgelegt und es ist beabsichtigt, die Gesellschaft zu liquidieren. Da aufgrund der steuerlichen Betriebsprüfung durch das Finanzamt Oberwart beträchtliche Abgabenrückstände bestehen, daneben Bankschulden und Verrechnungsschulden bei der P GmbH offen sind – daneben gibt es keine Schulden – ist beabsichtigt, unter Ausschaltung eines gerichtlichen Insolvenzverfahrens, eine Lösung der offenen Probleme im Kompromisswege zu erreichen. Nach der Lösung der Finanzprobleme, wobei die Kreditinstitute teilweise durch Pfandrechte besichert sind, welche verwertet werden sollen, sollte die Liquidation der Gesellschaft möglich sein. Die Produktion von Hosen in Lohnarbeit (die Tätigkeit der Gesellschaft bis Ende 1999) und deren Vertrieb wurde zwischenzeitlich von der X -Hose GesmbH übernommen und übt nach Abverkauf der Restbestände die Klientin keinerlei Tätigkeit mehr aus. Aus diesem Grunde wurden auch keine Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben, die Gesellschaft beschäftigt auch keine Dienstnehmer mehr, sodass – mit Ausnahme der Mindestkörperschaftsteuer – keine weiteren Abgaben anfallen.“

Wir ersuchen um Kenntnisnahme und um entsprechende Einstellung der EDV-Signale für die laufenden Abgaben.“

In der beim Finanzamt Oberwart am 30. September 2002 eingereichten Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2001 erklärte die Bw. für das am 1.2.2000 begonnene und am 31.1.2001 beendigte Wirtschaftsjahr einen laufenden Gewinn von S 5,928.668,00. An offenen Verlustabzügen aus den Jahren ab 1991 wurde ein Betrag von S 10,887.241,00 angeführt.

Im der Erklärung beigefügten Jahresabschluss zum 31. Jänner 2001 sind außerordentliche Erträge von S 5,637.662,73 ausgewiesen; der Gesamtverlustvortrag beträgt S 28,187.872,69. In der Erläuterung der Gewinn- und Verlustrechnung werden die genannten außerordentlichen Erträge als „Sanierungsgewinn“ bezeichnet.

Mit Bescheid vom 28. November 2002 veranlagte das Finanzamt Oberwart die Bw. zur Körperschaftsteuer für das Jahr 2001, wobei es von einem Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von S 5,934.688,00 ausging, einen Verlustabzug von S 4,451.016,00 vornahm und auf diese Weise zu einem Einkommen von S 1,483.672,00 und einer Körperschaftsteuer von S 368.798,00 kam. In der Begründung zum Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2001 wurde ausgeführt, dass der Verlustvortrag gemäß § 2 Abs. 2b, Z. 2 und 3 EStG 1988 gekürzt worden sei.

Mit Schreiben vom 17. Dezember 2002, beim Finanzamt Oberwart eingelangt am 18. Dezember 2002, erhob die steuerliche Vertreterin der Bw. Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2001. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb stammten aus einem

außergerichtlichen Nachlass, „weshalb in diesem Falle die Anwendung des Körperschaftsteuertarifes nicht anwendbar ist.“

Mit Schreiben vom 15. Jänner 2003 wurde die Berufung durch die steuerliche Vertreterin wie folgt ergänzt:

„Der Gewinn des Jahres 2001 stammt aus den außergerichtlichen Nachlässen von Banken im Zusammenhang mit der beabsichtigten Liquidation des Unternehmens. Diesen Gewinnen stehen Verlustvorträge in Höhe von 1.795.292,33 EUR gegenüber, welche bei der Gewinnermittlung des § 2 Abs. 2b Ziff 1 EStG mit 75 % berücksichtigt wurden. Die Abgabenbehörde hat jedoch in diesem Zusammenhang übersehen, dass in diesem besonderen Fall die Bestimmung des § 2 Abs. 2b Ziff 3 anzusetzen sind.

Im gegenständlichen Fall handelt es sich um keine Sanierung des Unternehmens im klassischen Sinn, da für die Anwendung der Bestimmungen über die Sanierung die Gesundung des Unternehmens zum Zwecke der Betriebsfortführung die rechtliche Voraussetzung ist, sondern um einen Nachlass zur Ermöglichung der Liquidation des überschuldeten Unternehmens, wie auch aus dem Schriftverkehr und den Anträgen an das Finanzamt Oberwart auf Nachlass von Abgabenschulden zum Zwecke der Liquidation aktenkundig.

Wie aus den Jahresabschlüssen ersichtlich ist, ist das Unternehmen seit vielen Jahren überschuldet und hat es seine wirtschaftliche Tätigkeit im Laufe des Geschäftsjahres 2001 völlig eingestellt. Das Unternehmen besitzt keine Dienstnehmer und nach dem Verkauf der Liegenschaft in S auch über keinerlei Vermögen. Es liegen somit die Voraussetzungen für die Liquidation des Unternehmens vor und sind die Nachlässe der Banken unter „Liquidationsgewinn“ zu subsumieren.

Wie beantragen daher den Steuerbescheid vom 28.11.2002 zu korrigieren und den Verlustabzug zur Gänze anzuerkennen und die Einschränkung des § 2 Abs. 2b Ziff 1 ersetztlos aufzuheben.“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Juni 2003 wies das Finanzamt Oberwart die Berufung der Bw. als unbegründet ab.

Folge man den Bestimmungen des § 2 Abs. 2b Z. 3 EStG 1988 so sei auf Sondergewinne (Sanierungsgewinn, Aufgabegewinn, Veräußerungsgewinn/Liquidationsgewinn) die Verlustvortragsgrenze nicht anzuwenden.

„In der vorliegenden Bilanz zum 31. Jänner 2001 weisen sie einen Sanierungsgewinn in Höhe von ATS 5.637.622,73 als außerordentlichen Ertrag aus, erklären diesen aber als laufenden Gewinn des Wirtschaftsjahres 2001 und erläutern in der Berufungsbegründung dazu, dass es sich mangels Vorliegen der vom Gesetzgeber diesbezüglich geforderten Voraussetzungen (Vermehrung des Betriebsvermögen infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden im Zuge allgemeiner Sanierungsmaßnahmen eines sanierungsbedürftigen Betriebes in Sanierungsabsicht, wobei die Maßnahmen geeignet sein müssen, den Betrieb vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen) nicht um eine Sanierung handelt.

Weiters führen Sie in Ihrer Berufungsbegründung aus, dass der Schuld nachlass gewährt wurde, um die Liquidation des verschuldeten Unternehmens zu ermöglichen.

Als Liquidationsgewinn gilt gem § 19 KStG der im Zeitraum der Abwicklung einer Gesellschaft erzielte Gewinn, der sich aus der Gegenüberstellung des Abwicklungs-Endvermögens und des Abwicklungs-Anfangsvermögens ergibt.

Aus den vorliegenden Unterlagen geht nicht hervor, dass es sich bei der [Bw.] im betroffenen Veranlagungszeitraum um ein in Liquidation befindliches Unternehmen handelt und nach aktueller Firmenbuchauskunft liegt bis zum heutigen Tag ein Auflösungsbeschluss und eine daraus resultierende Eintragung der Liquidation nicht vor.

Zusammenfassend ist daher zu sagen, dass im gegenständlichen Fall die vom Gesetzgeber die im § 2 Abs. 2b Z. 3 EStG 1988 geforderte Voraussetzung für eine Nichtanwendung der Verlustvortragsgrenze von 75 % nicht vorliegt."

Mit Schreiben vom 3. Juli 2003, beim Finanzamt Oberwart eingelangt am 7. Juli 2003, beantragte die steuerliche Vertreterin der Bw. unter anderem die Vorlage der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2001 an den unabhängigen Finanzsenat.

Im Einzelnen wurde unter anderem ausgeführt:

„Die Anmeldung der Liquidation zum Firmenbuch war und ist noch nicht möglich, da dies mangels Vermögens unmittelbar die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens oder die Liquidation mangels kostendeckenden Vermögens zur Folge haben muss, da praktisch seit 2000 kein freies Vermögen vorhanden war (§ 145 HGB, Kommentar Straube HGB I. Band, 2. Auflage, TZ 13).

Ziel des außergerichtlichen Vergleichs mit der außergerichtlichen Liquidation ist jedoch zumindest die teilweise Befriedigung aller Gläubiger, was bis heute zum überwiegenden Teil erfolgreich durchgeführt werden konnte. Im Geschäftsjahr 2000/2001 konnte mit der Raika G ein Arrangement getroffen werden, dass zu einem "Sanierungsgewinn" über ATS 5.637.663,00 führte. Im Jahr 2002 konnte mit der Raika L ein weiterer Nachlass in der Form getroffen werden, dass sämtliche Rückstände (ATS 6.258.702,30 per 31.1.2001) gegen Überlassung der Genossenschaftsanteile und der Liegenschaft samt Inventar in S (Buchwert ATS 862.407,00 per 31.1.2001) nachgelassen wurden. Der Verkaufspreis von rund 2,5 Mio. ATS fiel der Raika L zu, die offenen Gemeindeabgaben (ATS 118.308,56 per 31.1.2001) übernahm der Erwerber. Somit entstand 2002 bis heute ein weiterer "Sanierungsgewinn" über ATS 5.514.603,86, ausgehend von den Zahlen per 31.1.2001.

Offen sind noch im wesentlichen die Posten "P – Textilveredelung H/L." und Finanzamt, daneben einige kleinere Posten.

Es ergeben sich somit nach weiterem Literaturstudium folgende Fakten:

1. Abwicklung und Auflösung der Gesellschaft gem. § 19 KÖSTG

Die Gesellschaft hat bereits im Geschäftsjahr per 31.1.2000 ihre Beteiligung am Wirtschaftsverkehr eingestellt und die Auflösung und Liquidation beschlossen, ohne dies beim Firmenbuch anzumelden. Bereits im Geschäftsjahr 1999/2000 wurde der gesamte Lagerbestand abverkauft, ab dem Geschäftsjahr 200/2001 fielen neben den laufenden Aufwendungen für Miete, etc. und Personalkosten für einen Dienstnehmer nur mehr fixe Kosten wie Zinsen und Afa an, die Erlöse sind somit ausschließlich solche aus der Liquidation (Anlagenverkäufe, Nachlässe).

Unbestritten ist, dass § 19 KÖSTG nur Auflösungstatbestände betrifft. Im Kommentar Bauer-Quantschnigg zu § 19 werden die Auflösungstatbestände aufgezählt, u.a. in RZ 1406 1. und 2. Absatz:

Obwohl § 19 Abs 1 KStG 1988 von einer beschlossenen Auflösung spricht, ist ein formeller Auflösungsbeschluss nicht als Anwendungsvoraussetzung für die Liquidationsbesteuerung zu sehen. Sämtliche handelsrechtlichen Auflösungstatbestände sind auch als steuerrechtliche Auflösungstatbestände anzusehen.

Die Kommentierung trifft exakt auf unsere Mandantschaft zu.

2. § 2 Abs 2 Z 3 EStG 1988

Folgt man der Argumentation zu § 19 KÖSTG liegt ein Aufgabegewinn/Liquidationsgewinn vor.

Folgt man dieser Argumentation nicht, so sind unseres Erachtens die Verlustvorträge dennoch zu 100% zu gewähren, da lt. Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2001

- a) die Ertragsbesteuerung auf die Liquiditätslage der Unternehmen besser abstellen soll
- b) kein Verlustvortrag ungenutzt verloren gehen soll.

Im vorliegenden Fall liegt überhaupt kein Liquiditätszuwachs vor, da

- die verkauften Maschinen und Anlagen an die Raika L zu 100 % verpfändet waren und der Erlös Bankschulden abdeckte,
- der Nachlass der Raika G ebenfalls keine Liquidität verursachte.

Die vortragsfähigen Verluste übersteigen die 2001 und auch in den Folgejahren noch erzielbaren Nachlässe aus dem angestrebten außergerichtlichen Ausgleich und könnten – nachdem die Gesellschaft nach Teilregulierung aller Verbindlichkeiten endgültig aufgelöst und gelöscht wird – nicht mehr verbraucht werden.

Wir stellen daher im Auftrag und Namen der Mandantin folgende Anträge:

I. Den Teilgewinn aus der Auflösung aus dem Wirtschaftsjahr 2000/20001 aus der Besteuerung des Jahres 2001 auszuklammern, und im Zuge der Besteuerung gem. § 19 Abs. 2 am Ende der Auflösung zusammenzurechnen.

Die Liquidationsdauer von 3 Jahren (1. Feber 2000 beginnend) auf 4 Jahre bis zum 31. Jänner 2004 zu verlängern, da bis heute die Regelungen mit der P H/L und dem Finanzamt Oberwart aus finanziellen Gründen und tatsächlichen Gründen (Besteuerung der Gewinne ab 1.2.2000) nicht abgeschlossen werden konnten.

II. In eventu: Vorläufige Veranlagung 2001 mit vollem Abzug der Verlustvorträge bis zur Schlussliquidation per 31.1.2004 mit der Möglichkeit der Wiederaufnahme, sollte die Liquidation und Löschung der Firma nicht erfolgen.

III. Falls die Zustimmung zu Pkt. I oder II nicht gewährt werden kann, Vorlage der Berufung an den UFS.

IV. Aussetzung der Einhebung der mit Bescheid vom 28.11.2002 vorgeschriebenen KÖSt bis zur endgültigen Erledigung des Rechtsmittels.

V. Nachsichtsansuchen gem. § 236 BAO.

Sollte die Abgabenbehörde nach Würdigung aller Argumente schlussendlich zur Ansicht gelangen, dass der Fall unserer Mandantin die „berühmte Ausnahme“ darstellt, für die das Budgetbegleitgesetz 2001 mit der Einführung des § 2 Abs. 2b keine für den Steuerpflichtigen befriedigende Lösung erdacht hat, beantragen wir die Nachsicht durch Abschreibung wegen Unbilligkeit der Einhebung. Die Unbilligkeit läge konkret darin, dass der § 19 KÖSTG in Zusammenhang mit § 2 Abs. 2 Ziff 3 EStG nicht zum Tragen käme, weil die Liquidation nicht zum Firmenbuch angemeldet wurde, obwohl nur dadurch alle Gläubiger einschließlich der Abgabenbehörde eine Quote erhalten können.

Schließlich käme es – obwohl alle Gläubiger durch die gewählte Lösung besser gestellt werden, unter im Endeffekt gleichen Voraussetzungen wie bei der gerichtlichen Liquidation – zu einer beträchtlichen Abgabennachbelastung der Gesellschaft durch die endgültige Nichtanerkennung von Teilen der Verlustvorträge.

Wir ersuchen Sie höflich um Ihre Zustimmung zum Antrag gem. Pkt. I, Besteuerung des gesamten Liquidationszeitraumes bis zum Ende der Liquidationsperiode unter Anrechnung der vollen Verlustvorträge und verbleiben..."

Beigefügt war eine berichtigte Körperschaftsteuererklärung für 2001, die sich von jener vom 30. September 2002 dadurch unterscheidet, dass im Punkt 10 – Gewinne aus einem Schulderlass – angeführt wurde „Teilerlös Liquidation 2000/01, am Ende der Liquidationsphase zu berechnen.“

Die entsprechenden Betragsfelder in KZ 669 bzw. 668 wurden nicht ausgefüllt.

Mit Bericht vom 19. August 2003 legte das Finanzamt Oberwart die Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2001 dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit Note vom 27. August 2003 wurde vom Finanzamt Oberwart ein Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 20. August 2003 übermittelt, worin diese den Vorlageantrag vom 3. Juli 2003 wie folgt ergänzt:

„Wie von uns bereits dargelegt wurde, können die aufgelaufenen Verluste im Falle der planmäßigen Liquidation nicht verbraucht werden während die Schuld nachlässe nach Auffassung der Abgabenbehörde der I. Instanz voll zu versteuern sind. Diese Vorgangsweise würde theoretisch die Möglichkeit eröffnen den Betrieb wieder zu beleben und allenfalls die Verlustvorträge mit späteren Gewinnen zu verrechnen.

Dem steht allerdings § 8 Abs. 4 Z 2 KSTG gegenüber, da nach Abschluss aller Maßnahmen ein Mantelverkauf nicht zielführend ist, zumal die Mandantin über keinen Standort, keine Betriebsanlagen und keinerlei wirtschaftliche oder organisatorische Struktur verfügt, während dem Gesellschafter die Mittel und die Absicht fehlen einen Neubeginn zu finanzieren. Wie allseits bekannt ist siedeln seit Jahren viele Textil- und Bekleidungsindustriebetriebe aus Österreich ab, weil die Lohnkosten zu hoch sind und gegen die Konkurrenz aus dem fernen Osten nicht einmal Verlagerungen in die Nachbarstaaten Slowakei und Ungarn Abhilfe schaffen. Aus Klientenkreisen ist uns bestens bekannt, dass in Ungarn vor Jahren eröffnete Textilbetriebe wegen Unwirtschaftlichkeit bereits geschlossen haben oder sich im Zuge der Schließung befinden und nach Osten abwandern, da bereits in Ungarn und in der Slowakei die Produktionskosten nicht mehr konkurrenzfähig sind.

Damit wären die Verlustvorträge endgültig verloren, da auch dieser Ausweg zu ihrem Abzug versperrt ist. Nach den Intensionen des Gesetzgebers ist gerade dies nicht beabsichtigt.“

Am 7. Juni 2004 wurde mit den Parteien des zweitinstanzlichen Abgabenverfahrens die Sach- und Rechtslage erörtert (§ 279 Abs. 3 BAO).

Der steuerliche Vertreter führte es, er habe den geschäftsführenden Gesellschafter anlässlich eines außergerichtlichen Vergleiches kennen gelernt. Es habe insoweit einen

Auflösungsbeschluss gegeben, als der geschäftsführende Gesellschafter beschlossen habe, die Firma aufzulösen. Dies sei nach Gesprächen mit ihm im März 2000 der Fall gewesen und zwar zu dem Zeitpunkt, in welchem der Beschluss gefasst wurde, das Lager abzuverkaufen. Es könnte in den Unterlagen betreffend den Kreditschutzverband einen Hinweis darauf geben, dass die Liquidation beabsichtigt war.

Der geschäftsführende Gesellschafter erläuterte, dass die Produktion 1997 oder 1998 in die Slowakei verlagert worden sei. Am burgenländischen Standort in S. seien nur noch zwei Arbeitnehmer beschäftigt gewesen, die insbesondere Arbeitsvorbereitung und Schnitte gemacht haben. Hauptabnehmer zu 90% der Hosen sei die Fa. X-Hosen gewesen, mit deren Konkurs – glaublich im Jahr 1999 – sei dieser Hauptabnehmer weggefallen. Die vorproduzierten Hosen hätten aufgrund des Markenzeichens der Firma X auch nicht von der (Bw.) direkt verkauft werden können. Mit dem Konkurs der Firma X-Hosen seien auch die beiden in der Produktion beschäftigten Dienstnehmer gekündigt worden, es sei nur noch ein Dienstnehmer – der geschäftsführende Gesellschafter - in der Verwaltung verblieben.

Nach Angaben des geschäftsführenden Gesellschafters seien 1999 noch zwei Mitarbeiter vorhanden gewesen und die Mitarbeiterzahl erst ab 2000 auf einen reduziert worden.

Im Streitjahr 2001 seien von der einen verbleibenden Mitarbeiterin dann noch Schnitte angefertigt worden, die an andere Firmen verkauft wurden. Hosen selbst seien keine produziert worden.

Das Schnittprogramm sei dann an die Nachfolgefirma X übergeben worden.

Die Anlage selbst stehe heute ungenutzt und unnutzbar in H.

Das Betriebsgebäude in S. sei sehr schwer zu veräußern gewesen, daher habe es eine bestimmte Zeit benötigt, bis dann ein Käufer gefunden werden konnte.

Mittlerweile seien mit sämtlichen Gläubigern mit Ausnahme des Finanzamtes Lösungen gefunden worden.

Das Finanzamt hielt den Ausführungen entgegen, dass Erklärungen im Sinne eines laufenden Gewinnes bzw. Sanierungsgewinnes abgegeben wurden.

Der steuerliche Vertreter räumte ein, diesbezüglich einen Fehler begangen zu haben, der aber sanierbar sei.

Nach Ansicht des Finanzamtes lasse sich aus der Aktenlage nicht eindeutig erkennen, dass bereits im streitgegenständlichen Wirtschaftsjahr die Auflösung der Gesellschaft beabsichtigt war.

Der steuerliche Vertreter verwies dagegen auf die Bilanz, aus welcher sich ersehen lasse, dass weder Umsatzerlöse getätigt wurden noch Vorräte vorhanden waren.

Die letzte Inventur sei mit 31. Jänner 2000 verkauft worden.

Der geschäftsführende Gesellschafter erläuterte, dass lediglich noch die Schnitte fertig gestellt und keine Neuumsätze damit durchgeführt worden seien.

Auf Grund in der Verhandlung durchgeföhrter Erhebungen des steuerlichen Vertreters und des Finanzamtes stellte sich heraus, dass es in den Jahren 1999 und 2000 nur einen einzigen Arbeitnehmer, nämlich den geschäftsführenden Gesellschafter, gegeben habe.

Der steuerliche Vertreter beantragte, eine Besteuerung nach § 19 KStG vorzunehmen und kündigte an, für den Streitzeitraum eine berichtigte Steuererklärung beibringen.

Vereinbart wurde, dass Finanzamt und steuerlicher Vertreter noch weitere Gespräche pflegen werden. Ansonsten werde das Finanzamt zunächst über einen Antrag auf Verlängerung des Liquidationszeitraumes entscheiden, bevor über die strittige Körperschaftsteuer 2001 abgesprochen wird. Die Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens würden den UFS im Laufe des Sommers 2004 über ihre beabsichtigte weitere Vorgangsweise verständigen.

Eine derartige Verständigung unterblieb. Die Abgabe einer berichtigten Steuererklärung im Sinne der Besprechung vom 7. Juni 2004 ist nicht aktenkundig.

Am 1. Februar 2005, zugestellt am 3. Februar 2005, erließ das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart einen Bescheid, mit welchem der Antrag vom 3. Juli 2003 auf Verlängerung der Liquidationsdauer zurückgewiesen wurde.

Diese Eingabe sei unzulässig gewesen, da das Finanzamt nicht von einer Liquidation ausgehe. Die jährliche Erklärungseinbringung spreche ebenso wie die „Antragsformulierung mit der Wiederaufnahmemöglichkeit“ gegen eine Liquidation. Daraus ergebe sich, dass ein mit 1. Feber 2001 beginnender Liquidationszeitraum nicht bestehe und damit dessen Verlängerung denkunmöglich sei.

Weiters gehe aus Rz 1413 der Körperschaftsteuerrichtlinien hervor, dass der Dreijahresliquidationszeitraum in berücksichtigungswürdigen Fällen auf Antrag vom Finanzamt im Rahmen einer Ermessenentscheidung auch mehrmals verlängert werden könne. Ein derartiger Antrag sei vor Ablauf des Dreijahreszeitraumes einzubringen.

Im „Anlassfall“ sei beantragt worden, den Liquidationszeitraum von 1. Feber 2000 bis 31. Jänner 2003 um ein Jahr, d.h. bis 31. Jänner 2004 zu verlängern. Der Antrag sei jedoch am 3. Juli 2003 im Wege des Vorlageantrages gestellt worden und damit verspätet. Selbst wenn das Finanzamt vom Bestehen eines Liquidationszeitraumes ausgehen würde, sei der Antrag verspätet und würde dies an der Zurückweisung nichts ändern.

Ein Vorbringen der Bw. hierzu erfolgte nicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 7 Abs. 1 KStG 1988 ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrundezulegen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

Gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4), und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und nach dem Körperschaftsteuergesetz 1988. Anzuwenden sind § 2 Abs. 2a des EStG 1988 auf Einkünfte aus einer Beteiligung, wenn das Ziel steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, sowie § 2 Abs. 2b des EStG 1988.

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

§ 2 Abs. 2b EStG 1988 lautet:

„Sind bei Ermittlung des Einkommens Verluste zu berücksichtigen, die in vorangegangenen Jahren entstanden sind, gilt folgendes:

- 1. In vorangegangenen Jahren entstandene und in diesem Jahr nicht ausgleichsfähige Verluste, die mit positiven Einkünften aus einem Betrieb oder einer Betätigung zu verrechnen sind, können nur im Ausmaß von 75 % der positiven Einkünfte verrechnet werden (Verrechnungsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht verrechnet werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Verrechnungsgrenze zu verrechnen.*
- 2. Vortragsfähige Verluste im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 können nur im Ausmaß von 75 % des Gesamtbetrages der Einkünfte abgezogen werden (Vortragsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht abgezogen werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Vortragsgrenze abzuziehen. Dies gilt auch für Verluste im Sinne des § 117 Abs. 7 2. Satz insoweit, als diese Verluste wegen der Vortragsgrenze nicht abgezogen werden können.*
- 3. Insoweit in den positiven Einkünften oder im Gesamtbetrag der Einkünfte enthalten sind*

- Sanierungsgewinne, das sind Gewinne die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlusses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind, oder*
- Veräußerungsgewinne und Aufgabegewinne, das sind Gewinne aus der Veräußerung sowie der Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen, weiters Liquidationsgewinne,*

sind die Verrechnungsgrenze und die Vortragsgrenze nicht anzuwenden.“

Zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Verfahrens besteht Einvernehmen, dass im gegenständlichen Fall zu prüfen ist, ob eine der in § 2 Abs. 2a Z. 3 genannten Voraussetzungen für einen 100 %igen Verlustabzug gegeben sind.

Unbeschadet der Angaben in der Erläuterung der Gewinn- und Verlustrechnung liegt ein Sanierungsgewinn nicht vor.

Sanierungsgewinn ist dem Grunde nach der betrieblich bedingte Wegfall von Verbindlichkeiten infolge gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung.

Voraussetzungen für einen Sanierungsgewinn sind unter anderem das Vorliegen einer Sanierungsabsicht der Gläubiger sowie die Sanierungsfähigkeit des Betriebes.

Sanierungsabsicht besteht darin, die wirtschaftliche Gesundung herbeizuführen.

Sanierungsfähigkeit ist die Möglichkeit, den Betrieb vor dem Zusammenbruch zu bewahren und wieder ertragsfähig zu machen. Gegen die Sanierungseignung spricht eine Betriebseinstellung nach der versuchten Sanierung, das Unterbleiben der Ertragsfähigkeit, das Eintreten weiterer Verluste, ein Missverhältnis zwischen den flüssigen Mitteln und der weiter bestehenden Schuldenlast (vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 36 Anm. 8).

Keine Sanierungsabsicht liegt insbesondere vor, wenn die Gesellschafter Maßnahmen unterlassen, um die Stilllegung des Betriebes zu verhindern (vgl.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 36 Anm. 6).

Nach dem Vorbringen der Bw. wurde die werbende Tätigkeit bereits vor dem Schuldwegfall aufgegeben, die Produktion eingestellt und wurden nach Abverkauf der Restbestände auch keinerlei Tätigkeiten mehr ausgeübt. Der Gesellschafter-Geschäftsführer war, wie von ihm mehrfach erklärt, an einer Stilllegung – und nicht an einem Fortbestand – des Betriebes interessiert. Von einem „Sanierungsgewinn“ kann daher nicht gesprochen werden, da weder eine Sanierungsabsicht der Gläubiger noch eine Sanierungsfähigkeit erkennbar ist.

Dies scheint auch die Bw. einzusehen („...keine Sanierung im klassischen Sinn...“, Schreiben vom 15. Jänner 2003).

Soweit in den positiven Einkünften Sanierungsgewinne, Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinne oder Liquidationsgewinne enthalten sind, kommt es zu keiner Verrechnungs- oder Vortragsbegrenzung. Die gesetzliche Definition des Sanierungsgewinnes entspricht jener des im Berufungszeitraum nicht mehr geltenden § 36 EStG 1988. Veräußerungs- und Aufgabegewinne sind im Bereich der einkommensteuerpflichtigen und der Körperschaften, die nicht unter § 7 Abs. 3 KStG fallen, jene i.S.d. § 24. Bei Körperschaften, die den § 7 Abs. 3 KStG 1988 unterliegen, zählen dazu Gewinne aus der Veräußerung und Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen, ungeachtet dessen, dass § 24

EStG 1988 nicht anzuwenden ist (*Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 2 Anm. 25).

Ein Veräußerungs- oder Aufgabegewinn im Sinne der vorstehenden Ausführungen liegt jedoch im gegenständlichen Fall ebenfalls nicht vor. Eine Betriebsveräußerung ist unstrittiger weise nicht erfolgt; eine Betriebsaufgabe erfordert einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang während eines kurzen Zeitraumes; einen Zeitraum von etwa 11 Monaten hat der VwGH als zu lang erachtet (VwGH 27.8.1991, 90/14/0230). Im gegenständlichen Fall beträgt der Zeitraum offenbar mehrere Jahre.

Interpretiert man „Liquidationsgewinne“ bei Körperschaften nur als solche Gewinne, die im Zuge einer „Liquidation“ im Sinne von § 19 KStG 1988 entstehen, ist auszuführen:

§ 19 KStG 1988 (Auflösung und Abwicklung) lautet:

„(1) Erfolgt bei einem unter § 7 Abs. 3 fallenden Steuerpflichtigen, der seine Auflösung beschlossen hat, tatsächlich die Abwicklung, so ist der Besteuerung der Liquidationsgewinn zugrunde zu legen.“

„(2) Liquidationsgewinn ist der im Zeitraum der Abwicklung erzielte Gewinn, der sich aus der Gegenüberstellung des Abwicklungs-Endvermögens und des Abwicklungs-Anfangsvermögens ergibt.“

„(3) Der Besteuerungszeitraum darf drei Jahre nicht übersteigen. Das Finanzamt kann diesen Zeitraum im berücksichtigungswürdigen Fällen auf Antrag verlängern.“

„(4) Abwicklungs-Endvermögen ist das zur Verteilung kommende Vermögen. Sind im Abwicklungs-Endvermögen nicht veräußerte Wirtschaftsgüter enthalten, sind sie mit dem gemeinen Wert anzusetzen.“

„(5) Abwicklungs-Anfangsvermögen ist das Betriebsvermögen, das am Schluss des der Auflösung vorangegangenen Wirtschaftsjahres nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung anzusetzen war. Wird die Auflösung im Wirtschaftsjahr der Gründung (Errichtung) beschlossen, ist Abwicklungs-Anfangsvermögen das eingezahlte Kapital.“

„(6) Auf die Gewinnermittlung sind im übrigen die sonst geltenden Vorschriften anzuwenden.“

„(7) Erfolgt bei einem nicht unter Abs. 1 fallenden Steuerpflichtigen die Abwicklung, richtet sich die Steuerpflicht nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 und des Körperschaftsteuergesetzes 1988.“

Das Gesellschaftsrecht kennt eine Vielzahl von Auflösungsgründen für die einzelnen Gesellschaftsformen (§§ 203, 216ff, 262 AktG; § 84 GmbH; §§ 36ff GenG; § 6 BwG; §§ 25, 26 SpG; §§ 56 bis 61 VaG). Diese werden im wesentlichen durch Zeitablauf, qualifizierte Gesellschafterbeschlüsse, gerichtliche Nichtigkeitsurteile oder Konkursöffnung über das Gesellschaftsvermögen verwirklicht. Daneben kommen die Sitzverlegung in Ausland, die Aufkündigung der Gesellschaft durch einen Gesellschafter und die Auflösung wegen Vermögenslosigkeit durch Gerichtsbeschluss über Verwaltungsakt als Auflösungsgründe in

Betracht. Ein formaler Auflösungsbeschluss ist nicht Anwendungsvoraussetzung für § 19 KStG 1988; auch die vorgenannten handelsrechtlichen Auflösungstatbestände – mit Ausnahme der in § 20 geregelten Fusionen und Umwandlungen – sind auch steuerrechtlich als Auflösungstatbestände zu werten (vgl. *Wiesner/Schneider/Spannbauer/Kohler*, KStG 1988, § 19 Anm. 2 und 4).

§ 19 KStG 1988 sieht für die Ermittlung des Liquidationsgewinnes einen speziellen Vermögensvergleich vor. Dabei werden das Vermögen am Anfang des Liquidationszeitraumes und das am Ende dieses Zeitraumes miteinander verglichen. Mit dem Eintritt in die Liquidation ist die Körperschaft nicht mehr als „werbende Gesellschaft“ anzusehen. Der im § 19 leg.cit. genannte Einkommensermittlungszeitraum weicht vom normalen Besteuerungszeitraum ab. Das Gesetz sieht einen Zeitraum von zunächst drei (Zeit)Jahren vor, der aber in berücksichtigungswürdigen Fällen vom Finanzamt auf Antrag auch mehrfach verlängert werden kann (vgl. *Wiesner/Schneider/Spannbauer/Kohler*, KStG 1988, § 19, Anm. 6 und 7).

Der Beginn des Liquidationszeitraumes steht mit dem Ende des dem Liquidationsbeschluss (wenn kein solcher vorliegt, dem Eintritt der sonstigen die Liquidation herbeiführenden Tatsachen (z.B. Konkursöffnung) vorangehenden Wirtschaftsjahres fest (vgl. *Wiesner/Schneider/Spannbauer/Kohler*, KStG 1988, § 19 Anm. 7).

Der unabhängige Finanzsenat geht mit dem Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart davon aus, dass auch eine Liquidation im Sinne des § 19 KStG 1988 nicht vorliegt.

Ein gesetzlicher Auflösungsgrund ist im Berufungszeitraum nicht gegeben.

Eine – nach § 88 GmbHG vorgeschriebene „sofortige“ – Meldung der Auflösung der Gesellschaft infolge Gesellschafterbeschlusses an das Firmenbuch ist nicht erfolgt.

Eine sowohl handelsrechtlich erforderliche Liquidationseröffnungsbilanz wurde ebenfalls nicht gelegt.

Die berichtigte Steuererklärung für 2001 vom 3. Juli 2003 will den ursprünglich als Sanierungsgewinn genannten Betrag als „Teilerlös Liquidation 2000/01“ im Rahmen der Ermittlung des laufenden Gewinnes aus der Besteuerung ausscheiden; eine derartige Vorgangsweise steht mit § 19 KStG 1988 nicht im Einklang.

Der Umstand allein, dass – wie im Schreiben vom 15. Jänner 2002 ausgeführt – eine Überschuldung vorliegt und die wirtschaftliche Tätigkeit eingestellt worden sei, mag zwar für die Zweckmäßigkeit einer Liquidation sprechen, nicht aber entsprechendes Handeln der Gesellschaftsorgane zu ersetzen.

Die bloße Behauptung, die Gesellschaft habe ihre Auflösung und Liquidation beschlossen, ohne diese beim Firmenbuch anzumelden, vermag einen derartigen Auflösungsbeschluss nicht nachzuweisen.

Der Beschluss des Gesellschafter-Geschäftsführers soll irgendwann im oder nach dem März 2000 gefasst worden sein. Beweismittel hierüber wurden nicht vorgelegt.

Die zeitlichen Angaben der Bw. über die Stilllegung des Betriebes sind - wie so vieles - widersprüchlich. Einerseits sollen noch 2001 Schnitte (von Arbeitnehmern oder einer Arbeitnehmerin, die nicht ident mit dem Geschäftsführer waren) angefertigt worden sein, anderseits soll in den Jahren ab 1999 der einzige Arbeitnehmer nur der Geschäftsführer selbst gewesen sein. Mit welchen Arbeitnehmern dann 1999 die „Produktion von Hosen in Lohnarbeit“ durchgeführt werden sollte, ist unklar.

Allein auf Grund der reichlich unbestimmten Angaben anlässlich der Erörterung der Sach- und Rechtslage lässt sich im Zusammenhang mit den variierenden Angaben über den zeitlichen Verlauf der Einstellung der werbenden Tätigkeit durch den unabhängigen Senat nicht feststellen, dass – und vor allem, wann – ein Auflösungsbeschluss erfolgt sein soll.

Es mag durchaus sein, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer gedacht hat, eine Auflösung der Gesellschaft sei anzustreben; eine derartige Überlegung vermag jedoch einen konkreten Auflösungsbeschluss nicht zu ersetzen.

Auch spricht das Schreiben vom 25. Juli 2001 („... es ist beabsichtigt, die Gesellschaft zu liquidieren...“) dagegen, dass ein konkreter Auflösungsbeschluss im Jahr 2000 tatsächlich gefasst wurde; vielmehr lässt sich diese Aussage dahingehend deuten, dass ein derartiger Beschluss erst in der Zukunft – jedenfalls nach dem Berufungszeitraum – gefasst werden sollte („Nach der Lösung der Finanzprobleme ... sollte die Liquidation möglich sein“).

Dem Finanzamt ist beizupflichten, dass auch die Aktenlage gegen einen derartigen Auflösungsbeschluss spricht, da laufende Steuererklärungen abgegeben wurden und eine Liquidationsgewinnbesteuerung von der Bw. erst dann ins Treffen geführt wurde, als das Finanzamt den geltend gemachten Verlustvortrag nur zu 75% gewährte.

Es war daher für den Streitzeitraum auch keine Liquidationsbesteuerung nach § 19 KStG 1988 vorzunehmen.

Es stellt sich allerdings die Frage, ob das Finanzamt mit seiner Auffassung, „Liquidationsgewinne“ i.S.d. § 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988 seien nur nach § 19 KStG 1988 zu ermittelnde Gewinne, im Recht ist.

Dem Finanzamt ist beizupflichten, dass die Liquidationsbesteuerung bei Körperschaften in § 19 KStG 1988, der ausdrücklich vom Liquidationsgewinn spricht, geregelt ist.

Allerdings liegt § 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988, wie die Bw. zutreffend ausführt, das Verständnis zugrunde, atypische Gewinne, die am Ende einer unternehmerischen Betätigung stehen, und bei denen die Verwertung von Verlustvorträgen erst ab einem Folgejahr zu spät kommen kann, von der Verlustverrechnungsbegrenzung auszunehmen (vgl. VfGH 29.6.2000, B 294/00).

So werden von § 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988 auch bei Körperschaften, die § 7 Abs. 3 KStG 1988 unterliegen, Gewinne aus der Veräußerung und Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen erfasst, obwohl auf diese § 24 EStG 1988 nicht anzuwenden ist (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 2 Anm. 25).

Der Verfassungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 29.6.2000, B 294/00, (Buch)Gewinne aus Forderungsverzichten im Wege eines (zur Sanierung nicht geeigneten) Zwangsausgleichs im Zusammenhang mit einer Einstellung der unternehmerischen Betätigung als einem „Veräußerungs-, Aufgabe- oder Liquidationsgewinn“ gleichgehalten.

Das Finanzamt hat in einer internen Besprechungsunterlage vom 4. Juni 2004 dieses Erkenntnis zwar als für die Bw. sprechend gewürdigt, hält diese „ältere Judikatur“ (zum Verlustverrechnungsverbot für die Jahre 1996 und 1997) für nicht anwendbar, da Hilber, Die wesentlichen Neuerungen durch das „Sparpaket 2001“ im Unternehmensbereich, GesRZ 2001, 14, als Liquidationsgewinne i.Sd. § 2 Abs 2b Z 3 EStG 1988 (nur) solche i.S.d. § 19 KStG ansieht, ohne freilich dafür eine Begründung zu liefern.

Der Unabhängige Finanzsenat vermag dieser Ansicht nicht zu folgen. Der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis vom 29.6.2000, B 294/00, seine Auffassung detailliert begründet; „jüngere“ Judikatur gibt es nicht.

Vom Finanzamt wurde nicht bestritten, dass der Gewinn infolge der außergerichtlichen Nachlässe von Banken in Zusammenhang mit der tatsächlichen Liquidation des Unternehmens steht.

Die Argumentation des Finanzamtes stützt sich darauf, dass (entgegen den wechselnden Angaben der Bw.) weder ein Sanierungsgewinn i.S.d. § 36 EStG 1988 in der vor bzw. nach dem Berufungszeitraum geltenden Fassung noch ein Liquidationsgewinn i.S.d. § 19 KStG 1988 vorliegt.

Damit ist das Finanzamt zwar – wie oben ausgeführt – im Recht; dies lässt die Frage des Vorliegens einer „gewöhnlichen“ (steuerlich nicht im Sinne von § 24 EStG 1988 oder § 19 KStG 1988 begünstigten) Liquidation außer Acht.

Nun vermochte der Unabhängige Finanzsenat auf Grund der Ermittlungsergebnisse zwar nicht festzustellen, dass ein formaler Auflösungsbeschluss, der eine Besteuerung i.S.d. § 19 KStG 1988 nach sich ziehen würde, gefasst worden war.

Allerdings liegt ein dem Erkenntnis des VfGH vom 29.6.2000, B 294/00, vergleichbarer Fall vor: Dass die Gesellschaft ihre werbende Tätigkeit vor den Schuld nachlässen eingestellt hat, ergibt sich aus dem Vorbringen der Parteien und der Aktenlage mit hinreichender Sicherheit.

Dass die gewährten Schuld nachlässe in Zusammenhang mit der Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit der Bw. stehen, wurde vom Finanzamt nicht bestritten und ergibt sich aus den glaubwürdigen Ausführungen der Bw.

Insoweit in den positiven Einkünften (Buch)Gewinne infolge der Schuldnachlässe in Zusammenhang mit der Einstellung der Tätigkeit der Bw. enthalten sind, ist somit die Verrechnungs- und Vortragsgrenze für diese Liquidationsgewinne nicht anzuwenden.

Der Berufung war daher im Ergebnis Folge zu geben.

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 wird wie folgt ermittelt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb		5.934.688 S
Gesamtbetrag der Einkünfte		5.934.688 S
Verlustabzug 100% von 5.637.662,73	-5.637.662,73	
Verlustabzug 75% von 297.025,27	-222.768,97	
Verlustabzug gesamt	-5.860.431,70	-5.860.431,70 S
Einkommen		74.300,00 S
Die Körperschaftsteuer beträgt:		
34,00 % von 74.256,30		25.262,00 S
Anrechenbare Mindestkörperschaftssteuer		-1.182,00 S
Körperschaftsteuerschuld (Mindestkörperschaftsteuer)		24.080,00 S bzw. 1.749,96 €

Wien, 4. Juli 2005