



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch KPMG Austria Wirtschaftsprüfungs GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal/Drau betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1998 vom 20. Juni 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der in dem angefochtenen Bescheid angeführten Abgabe bleiben unverändert.

Die Fälligkeit dieser Abgabe erfährt keine Änderung.

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

Im gegenständlichen Berufungsfall stellen sich Sachverhalt und wesentliche Verfahrensschritte wie folgt dar:

1.) In der am 1. Oktober 1999 eingereichten **Einkommensteuererklärung** für 1998 waren unter Punkt 6.b) abzugsfähige Verluste aus den Jahren ab 1991 in Höhe von € 275.774,58 (ATS 3,794.741,00) ausgewiesen.

2.) Das Finanzamt berücksichtigte den ausgewiesenen Verlustabzug von € 275.774,58 sowohl im **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998** vom 18. Jänner 2000 als auch in den abändernden Bescheiden vom 4. Februar 2000 und 6. März 2000.

3.) Im **Schreiben des Bw. vom 15. Juni 2000** wurde im Wesentlichen ausgeführt:

a.) *"... beantragen wir gem. § 303 BAO die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 1998. ... Der Wiederaufnahmegrund liegt darin begründet, dass aufgrund einer erst kürzlich durchgeführten Aufrollung der historischen Gesellschafterstruktur hervorgekommen ist, dass der erklärte ... Verlustabzug zu Unrecht in der Einkommensteuererklärung des Jahres 1998 angeführt wurde.*

b.) *Der Verlustabzug resultiert aus dem im Jahr 1992 erwirtschafteten Verlust in Höhe von rund ATS 129 Mio der ehemaligen G GmbH(die im Jahr 1994 in die G S&C GmbH umfirmiert wurde) abzüglich der bis 1996 gegenverrechneten Gewinne. Am 30. Juni 1996 waren somit ausgleichsfähige Verluste in Höhe von rund ATS 38 Mio vorhanden. Der Betrieb der G S&C GmbH (St.Nr.:161/8578) wurde rückwirkend zum 30. Juni 1996 mit Ausnahme des Liegenschaftsvermögens sowie des Bereiches der Entwicklung, des Erwerbes sowie des Handels mit Softwarelizenzen auf die neu gegründete G S&C GmbH (St.Nr.:161/2240) unter Anwendung des Artikel VI UmgrStG iVm § 1 Z 2 SpaltG im Wege der Abspaltung zur Neugründung übertragen. Die bestehenden steuerlichen Verlustvorträge der G S&C GmbH (**alt**) in Höhe von ATS 37,947.416,00 sind auf die G S&C GmbH (**neu**) – St. Nr. 162/2240 - welche zum selben Stichtag in die G S&C GmbH &Co NfG KG umgewandelt wurde - übergegangen, da auf diese Gesellschaft im Zuge der Spaltung das verlustverursachende Vermögen übergegangen ist. Nachdem im Jahr 1997 der Verlustabzug sistiert war, wurde im Jahr 1998 der Verlustabzug geltend gemacht und zwar im Ausmaß der Beteiligungen der einzelnen Gesellschafter.*

c.) *Grundsätzlich sind für den Übergang steuerlicher Verluste auf die Rechtsnachfolger im Sinne des § 10 Z 1 lit. b UmgrStG die Beteiligungsquoten an der umgewandelten Kapitalgesellschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch maßgeblich. In diesem Sinne wurden ... die Verluste auf die Gesellschafter aufgeteilt. Irrtümlich nicht beachtet wurde indes die Bestimmung des § 10 Z 1 lit. c UmgrStG nach welcher ein anteiliger Übergang des Verlustabzuges ausgeschlossen ist, wenn die Anteile an der umge-*

wandelten Kapitalgesellschaft im Wege der Einzelrechtsnachfolge erworben worden sind und die Verluste und Fehlbeträge bereits in den Wirtschaftsjahren entstanden sind, die vor diesem Anteilserwerb begonnen haben. Unsere im Betreff genannte Mandantschaft war zum Zeitpunkt des Entstehens der Verluste **nicht** an der Gesellschaft beteiligt und steht ihr daher ein aliquoter Verlustabzug im Jahre 1998 nach dem Wortlaut des § 10 Z 1 lit. b UmgrStG nicht zu... ."

4.) Mit dem Begehren des Bw. Rechnung tragenden **Bescheiden vom 20. Juni 2000** erfolgte die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Einkommensteuer 1998 gemäss § 303 Abs. 4 BAO sowie die Neufestsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 1998 ohne Ansatz eines Verlustabzuges.

5.) Am 04. September 2000 langte beim Finanzamt ein **Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand** – auch einen Antrag auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist beinhaltend – ein.

6.) Diesen Anträgen entsprach das Finanzamt mit **stattgebenden Bescheiden** vom 01. Juli 2002 sowie vom 27. Mai 2002.

7.) In der daher als fristgerecht eingebracht zu wertenden **Berufung vom 20. Juni 2002** gegen **den Einkommensteuerbescheid 1998** vom 20. Juni 2000 begründete der Bw. im Wesentlichen wie folgt:

In Wiederholung des im Schreiben vom 15. Juni 2000 zu b.) Angeführten führte der Bw. aus, dass die Anteile über den Treuhänder RS erst im Jahre 1993 und 1994 erworben worden seien.

Im Übrigen werde die Vorgangsweise des Finanzamtes – unter Hinweis auf die diesbezügliche gesetzlichen Bestimmungen – als gesetzeskonform erachtet. Die ratio legis des § 10 Z 1 lit. c UmgrStG bestünde offensichtlich darin, dem Kauf von Anteilen an Körperschaften mit Verlusten zum Zweck der nachfolgenden Umwandlung entgegen zu treten, wobei diese Bestimmung weit über die Bestimmungen des § 4 Z 1 lit. a UmgrStG und des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG hinausgehe. Der Untergang der "Altverluste" trete nämlich auch dann ein, wenn der verlustverursachende Betrieb noch in vollem Umfang am Umwandlungsstichtag vorhanden sei und auf den/die Rechtsnachfolger übergehe. Entsprechend § 4 Z 1 lit. c UmgrStG dürfe das den Verlust erzeugende Vermögen gegenüber dem Zeitpunkt der Verlustentstehung nicht qualifiziert vermindert sein.

Eine Strukturveränderung wie der Mantelkaufatbestand setze § 10 Z 1 lit. c UmgrStG nicht voraus. Lediglich die Anteilseignerschaft im Zeitpunkt des Entstehens des Verlustes solle das entscheidende Kriterium für den Übergang des Verlustes sein.

"Diese Diskriminierung von Umwandlungen gegenüber Verschmelzungen ... und "normalen" Anteilskäufen, die nicht den Mantelkaufatbestand erfüllen," sei sachlich nicht gerechtfertigt und erscheine unter dem Blickwinkel des Gleichheitsgrundsatzes höchst bedenklich. Darin sei eine sachwidrige Differenzierung zu erblicken.

Für die abweichende Regelung des § 10 Z 1 lit. c UmgrStG fehle unter Berücksichtigung der aus den sonstigen Bestimmungen des EStG, KStG und UmgrStG erkennbaren dem Sachlichkeitsgebot entsprechenden Systems eine sachliche Rechtfertigung. Aus welchem Grund Verschmelzungen, verschmelzende Umwandlungen oder errichtende Umwandlungen mit § 7 Abs. 3 KStG-Körperschaften als Hauptgesellschafter unterschiedlich zu errichtenden Umwandlungen mit natürlichen Personen als Rechtsnachfolger unter dem Gesichtspunkt des Überganges eines Verlustvortrages behandelt werden sollen, sei nicht ersichtlich.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 10 Z 1 lit. b UmgrStG lautet:

"Übergehende Verluste sind den Rechtsnachfolgern als Verluste gemäß § 18 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 ... in jenem Ausmaß zuzurechnen, das sich aus der Höhe der Beteiligung an der umgewandelten Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch ergibt. ..."

§ 10 Z 1 lit. c UmgrStG normiert nachfolgende Ausnahmebestimmungen:

"Das Ausmaß der nach lit. b maßgebenden Beteiligungen verringert sich um jene Anteile, die im Wege der Einzelrechtsnachfolge, ausgenommen

- *die Kapitalerhöhung innerhalb des gesetzlichen Bezugsrechtes,*
- *Erwerbe von Todes wegen und*
- *Erwerbe eines unter § 7 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Hauptgesellschafters vor der verschmelzenden Umwandlung,*

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

Unstrittig ist davon auszugehen, dass eine errichtende Umwandlung im Sinne des § 7 Abs. 1 Z 1 und Z 2 UmgrStG vorliegt, auf die Art. II UmgrStG insgesamt zur Anwendung gelangt.

Der Bw. selbst brachte vor - vgl. die dem Wiederaufnahmeantrag zugrundeliegende Auffassung - , dass er im Verlustentstehungsjahr 1992 nicht, jedoch im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch - über einen Treuhänder - an der umgewandelten Körperschaft beteiligt gewesen ist. Des Weiteren führte der Bw. selbst aus, dass im Hinblick auf die im Wege der Einzelrechtsnachfolge nach dem Verlustentstehungsjahr über einen Treuhänder erworbenen Anteile keiner der Ausnahmetatbestände des ersten, zweiten und dritten Teilstriches des § 10 Z 1 lit. c UmgrStG erfüllt ist.

Demnach bietet sich keine gesetzliche Handhabe für die Teilnahme des Bw. am Verlust im begehrten Ausmaß. Der bekämpfte Bescheid entspricht den gesetzlichen Bestimmungen. Jedes andere Subsumtionsergebnis hätte - wie der Bw. auch in der Berufung einräumt - das Überschreiten der Grenzen des möglichen Wortsinnes der letztzitierten Bestimmung zur Voraussetzung.

Ob seiner diesbezüglichen Eindeutigkeit machte es der Norminhalt jedenfalls möglich, sich daran vor der Gestaltung rechtlicher und wirtschaftlicher Verhältnisse entsprechend zu orientieren. Inwieweit eine gesetzliche "Andersregelung" wirtschaftlichen Gegebenheiten mehr Rechnung tragen würde bzw. eine solche sachlich gerechtfertigt wäre, ist bei Anwendung der genannten gesetzlichen Bestimmungen von der Behörde nicht zu prüfen.

Davon, dass geltende gesetzliche Bestimmungen verfassungskonform sind, ist in Übereinstimmung mit Lehre und Rechtsprechung auszugehen. Insoweit den Ausführungen des Bw. zufolge dieser vermeint, dass durch die Anwendung der gesetzlichen Bestimmungen der verfassungsrechtlich garantierte Gleichheitsgrundsatz verletzt werde, ist zu entgegnen, dass einer Verwaltungsbehörde eine diesbezügliche Überprüfung nicht obliegt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, 29. Juli 2003