



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A-GmbH, vertreten durch B-WTH-GmbH, vom 5. Juni 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 2. Mai 2008 betreffend Körperschaftsteuer 2006 entschieden:

Die Berufung wird gem. § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer der bei Berufungswerberin (Bw.), einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, vorgenommenen Betriebsprüfung (BP) betreffend die Abgabenerhebungszeiträume 2004 bis 2006 wurde unter anderem festgestellt, dass ein iZm mit einer Verschmelzung geltend gemachter Verlustvortrag nicht zu gewähren sei. In Tz 20 des BP-Berichtes vom 22.4.2008 wird hinsichtlich der Begründung dieser Feststellung unter der Überschrift „*Verlustvortrag für die Jahre 2007 und folgend*“ auf Punkt 6 der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 1.4.2008 verwiesen, wo unter der Überschrift „*Übergehender Verlustvortrag aus der Verschmelzung X-GmbH*“ ausgeführt ist, dass zum Stichtag 31.12.2005 die X-GmbH (übertragende Gesellschaft) mit der Bw. (übernehmende Gesellschaft) verschmolzen worden sei. Im BP-Verfahren sei der Übergang von Verlusten iHv € 1,320.622,39 auf die Bw. geltend gemacht worden. Von der BP sei überprüft worden, ob die Verlustübergangsausschlussbestimmung des § 4 Z 1 lit. c UmgrStG anzuwenden sei. Diese Überprüfung habe ergeben, dass zum Verschmelzungstichtag der verlustverursachende Betrieb nicht mehr vorhanden gewesen sei. Das Anlagevermögen sei zum Umgründungstichtag nicht mehr vorhanden und somit nach dem Gesamtbild der

wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben gewesen. Verluste an und vor jenem Bilanzstichtag, zu dem eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben sei, könnten verschmelzungsbedingt nicht übergehen. Daher seien die Verluste des untergegangenen Unternehmens X-GmbH gem. § 4 Z 1 lit. a und lit. c UmgrStG vom Verlustübergang ausgeschlossen.

In der gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2006 vom 2.5.2008 erhobenen Berufung vom 5.6.2008 brachte die Bw. vor, dass die Nichtanerkennung des Überganges des Verlustvortrages aus der Verschmelzung mit der X-GmbH nicht zu Recht erfolgt sei, da die Restrukturierung des verlustbringenden Betriebes bereits vor der Verschmelzung durchgeführt worden sei (vgl. Renner Tz 294 zu § 8 in: Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Körperschaftsteuer 1988). Es sei das Anlagevermögen größtenteils auf Leasingfinanzierung umgestellt und der entsprechende Leasingaufwand in den nächsten Jahren weitergeführt worden (2003 € 74.000,00; 2004 € 74.000,00; 2005 € 67.000,00). Die Umsatzerlöse seien gegenüber dem Vorjahr zwar gestiegen, aber nicht in einem Ausmaß, das zu einem Verlustausschluss führen würde (2005 € 283.000,00; 2004 € 552.000,00). Der Betrieb sei in der neuen Gesellschaft fortgeführt worden, da die Produktion, wie schon vor der Verschmelzung, verstärkt auf die Bw. übertragen worden sei, was auch die Reduktion des Personals begründe. Zu erwähnen sei, dass die Verschmelzung auf die 100%ige Muttergesellschaft nach dem Erachten der Bw. keine wesentliche gesellschaftliche Strukturänderung darstelle und daher auch aus diesem Grund eine Versagung des Verlustabzuges nicht zulässig sein könne. Daher werde beantragt, den Abzug des Verlustes des untergegangenen Unternehmens X-GmbH anzuerkennen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. als übernehmende Körperschaft begehrt hinsichtlich der zum Verschmelzungsstichtag 31.12.2005 bei der übertragenden Körperschaft X-GmbH entstandenen und noch nicht verrechneten Verluste iHv € 1,320.622,39 die Anerkennung als abzugsfähige Verluste.

Die von der BP getroffene Feststellung, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse von einem Ausschluss des Verlustabzuges gem. § 4 Z 1 lit. a und lit. c UmgrStG auszugehen sei, betrifft (wie in der Überschrift zu Tz 20 BP-Bericht angegeben ist) den „*Verlustvortrag für die Jahre 2007 und folgend*“.

Die Versagung der Abzugsfähigkeit der bei der X-GmbH entstandenen Verluste beeinflusste den Spruch des angefochtenen Bescheides betreffend Körperschaftsteuer 2006 vom 2.5.2008 nicht, da diese BP-Feststellung im Jahr 2006 keine Auswirkungen auf die Bemessungsgrundlage hatte. Bei der Ermittlung des Einkommens für das Jahr 2006 standen

nämlich andere (als abzugsfähig anerkannte) Verluste aus Vorjahren in ausreichender Höhe zum Abzug zur Verfügung.

Der mit Berufung vom 5.6.2008 angefochtene Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2006 ist ein Abgabenbescheid iSd § 198 BAO.

In § 198 BAO, BGBl. Nr. 194/1961 idF BGBl. Nr. 151/1980, ist angeordnet:

„(1) Soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes vorgeschrieben ist, hat die Abgabenbehörde die Abgaben durch Abgabenbescheide festzusetzen.

(2) Abgabenbescheide haben im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten. Führen Abgabenbescheide zu keiner Nachforderung, so ist eine Angabe über die Fälligkeit der festgesetzten Abgabenschuldigkeiten entbehrlich. Ist die Fälligkeit einer Abgabenschuldigkeit bereits vor deren Festsetzung eingetreten, so erübrigt sich, wenn auf diesen Umstand hingewiesen wird, eine nähere Angabe über den Zeitpunkt der Fälligkeit der festgesetzten Abgabenschuldigkeit.“

Nach höchstgerichtlicher Rechtsprechung und herrschender Lehre ist über die Vortragsfähigkeit eines Verlustes jeweils im Abgabenbescheid des Jahres des Verlustabzuges abzusprechen (Tanzer, WBI 1988, 135; VwGH 14.4.1994, 92/15/0169; Stoll, BAO, 2088; VwGH 30.5.2001, 98/13/0033, 0034; 21.1.2004, 2003/13/0093; 29.9.2004, 2001/13/0013; 29.6.2005, 2002/14/0132), es sei denn, es wurde hierüber mit Feststellungsbescheid (§ 92 Abs. 1 lit b) abgesprochen (vgl. Ritz, BAO⁴, § 198 Tz 17).

Entsprechend der dargestellten Rechtslage sind die Ausführungen der BP zum Thema Abzugsfähigkeit der Verluste der ATASS GmbH im BP-Bericht (Tz 20) vom 22.4.2008 und in der Niederschrift über die Schlussbesprechung (Punkt 6) vom 1.4.2008 nicht als rechtskraftfähige Spruchbestandteile des angefochtenen Bescheides betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2006 zu qualifizieren. Es handelt sich hierbei um Begründungselemente, die den „Verlustvortrag für die Jahre 2007 und folgend“ betreffen, welche erst ab dem Jahr 2007 zu Auswirkungen auf den Spruch (Bemessungsgrundlage) von Körperschaftsteuerbescheiden führen.

Aus den dargelegten Erwägungen ergibt sich, dass die Berufung gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2006 nicht gegen den Spruch (Teil des Spruches) dieses Bescheides gerichtet ist.

Gem. § 243 BAO sind gegen Bescheide, die Abgabenbehörden in erster Instanz erlassen, Berufungen zulässig, soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist.

Gem. § 250 Abs. 1 lit. b BAO muss eine Berufung u.a. die Erklärung enthalten, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird.

Da nur der Spruch eines Bescheides der Rechtskraft fähig ist (vgl zB VwGH 21.6.1977, 2183, 2184/75), kann nur der Spruch (Teile des Spruches) Anfechtungsgegenstand iSd § 250 Abs. 1 lit b sein (Ritz, BAO⁴, § 250 Tz 7).

Gem. § 273 Abs. 1 lit. a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

Nur der Spruch eines Bescheides ist rechtskraftfähig (zB VwGH 19.9.1989, 86/14/0092); nur er ist somit mit Berufung anfechtbar. Daraus folgt, dass nicht gegen den Spruch (Teile des Spruches) gerichtete Berufungen als unzulässig zurückzuweisen sind (zB VwGH 20.4.1995, 92/13/0086; 18.11.2003, 2003/14/0083; Ritz, BAO⁴, § 273 Tz 11).

Die rechtliche Beurteilung ergibt somit, dass die Berufung gegen den angefochtenen Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2006 gem. § 273 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig zurückzuweisen ist.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 7. Februar 2013