



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 15

GZ. RV/3658-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Helmut Puffer, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 4690 Schwanenstadt, Sparkassenplatz 2, vom 3. November 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Oberrat Mag. Thomas Zach, vom 23. Oktober 2000 betreffend Einkommensteuer 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist als Gesellschafter zu 98% an der ehemaligen - in der Folge kurz als GmbH bezeichneten - A-GmbH beteiligt gewesen.

Mit dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 führte das Finanzamt als Begründung für die Versagung der Anerkennung von durch die "Umwandlung der GmbH bedingten Verlustvorträgen" in Höhe von S 4.864.385 als Sonderausgabe ins Treffen, dass die GmbH mit dem Unternehmensgegenstand Speditionswesen fast ihren gesamten Fuhrpark im Jahr 1998 veräußert, ihren letzten LKW im Jänner 1999 abgemeldet und - mit Beschluss vom 14. Jänner 1999 - ihre Auflösung samt gleichzeitiger Liquidation beschlossen habe, ohne die Liquidation jedoch beendet zu haben. Mit Umwandlungsplan vom 2. September 1999 sei die Umwandlung der GmbH in eine neu zu errichtende Autovermietungs KEG (in der Folge kurz KEG bezeichnet) beschlossen worden. Am Tag darauf sei der Beschluss betreffend die Fortsetzung der Gesellschaft erfolgt. Der Stichtag für die Umwandlung der GmbH sei der 31. Dezember 1998 gewesen.

Da der gesamte Fuhrpark veräußert worden sei und das Unternehmen (außer einem Computer und zwei Handys) über keine Vermögenswerte mehr verfügt habe, könne nicht mehr von einem „Betrieb“, dessen Vorhandensein das Umgründungsgesetz zum Umwandlungsstichtag fordere, gesprochen werden.

Mit der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 bestritt der Bw., dass der Betrieb einer Spedition den Bestand von irgendwelchen LKWs im Anlagevermögen voraussetze, mit der Begründung, dass die LKWs zwar bei Frachtführern, nicht aber bei Speditionen notwendigerweise Voraussetzung seien. Im Jahr 1992 seien zwei LKWs zu Anschaffungskosten zu je S 350.000 in das Betriebsvermögen aufgenommen worden, die jedoch lediglich dem innerbetrieblichen Transport gedient hätten, weshalb sie keinesfalls notwendiges Betriebsvermögen gewesen seien und schon gar nicht zur Entstehung des Verlustes beigetragen hätten. Alleine schon aus den Anschaffungskosten sei zu ersehen, dass man mit diesen Kraftfahrzeugen keine größere Strecke zurücklegen habe können, da sie schon beim Zukauf für längere Transporte kaum mehr verkehrstüchtig und damit auch nur äußerst begrenzt einsetzbar gewesen seien. Der Verlust der GmbH sei daher ausschließlich aus den Dienstleistungen des Unternehmens entstanden. Um diese durchführen zu können sei aber an Betriebsmittel lediglich ein Schreibtisch und ein Telefon notwendig. Dieses Betriebsvermögen sei zum Zeitpunkt der Umgründung vorhanden gewesen, sodass der Einwand des Finanzamts zurückgewiesen werden müsse.

Da noch immer sämtliche notwendigen Strukturen zur erfolgreichen Führung dieses Betriebes vorhanden seien, sei der steuerlich vertretene Bw. nach wie vor bemüht, die bestehenden Kontakte **wieder** aufleben zu lassen und **neu** zu gewinnen.

Über Ersuchen des Finanzamts vom 29. Januar 2001 fügte der steuerliche Vertreter der Berufung - mit Schreiben vom 6. Februar 2001- ergänzend hinzu, dass die GmbH den Betriebsgegenstand Spedition, Autovermietung und Gütertransporte gehabt habe. Die KEG habe als Betriebsgegenstand die Autovermietung. Wenn sich der Markt und die Zukunfts- und Gewinnaussichten (Erfahrungswerte aus den Vorjahren) in dieser Branche bessern, könnten das Speditionsgewerbe sowie die Gütertransporte jederzeit wieder angemeldet werden.

Nachdem sich die Struktur, Organisation und die handelnden Personen nicht verändert hätten und das gesamte, somit auch das verlustbringende, Vermögen lt. Umwandlungsplan vollständig übertragen worden sei, seien - laut Meinung des Bw. - auch die Verluste dem übertragenen Vermögen zuzurechnen.

Abschließend stellte der Bw. die Umsätze der GmbH in den Jahren 1993 bis 1998 den von der KEG in den Jahren 1999 und 2000 erzielten Umsätzen in folgender Form gegenüber:

Jahr	GmbH	KEG
1993	1.255.175,75	
1994	1.504.301,25	
1995	1.527.538,33	
1996	11.467.969,50	
1997	2.842.858,73	
1998	1.513.188,57	
1999		25.401,35
2000 (vorläufig)		321.713,33

Mit dem Schreiben des steuerlich vertretenen Bw. vom 6. Februar 2001 wurde dem Finanzamt der in Rede stehende Umwandlungsplan übermittelt, der zwischen der die Vornamen Dieter Emil und den Familiennamen des Bw. tragenden Person als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der GmbH einerseits, sowie der letzt genannten Person als persönlich haftender Gesellschafter samt dem Bw. als Kommanditist der zu errichtenden KEG andererseits abgeschlossen wurde. Unter Punkt 3 des Planes wurde vereinbart, dass die GmbH - in Erfüllung ihrer Übertragungsverpflichtung - alle in der Umwandlungsbilanz erfassten Vermögenswerte, Rechte und Verbindlichkeiten sowie alle in der Umwandlungsbilanz mangels Anschaffungswerten nicht aufscheinenden Rechte und Verbindlichkeit des Unternehmens, alle dienstrechtlichen Verpflichtungen, einschließlich aller Anwartschaften an die KEG übertrage.

Mit der die Berufung abweisenden Berufungsvorentscheidung wurde der Rechtsmeinung des Bw. erwidert: Im Falle von Verschmelzungen schränke § 4 Z 1 lit. b UmgrStG den Abzug noch nicht verrechneter Verlustvorträge auf Seite der übernehmenden Gesellschaft ein.

Maßgebend sei, ob das verlustverursachende Vermögen am Umgründungstichtag noch vorhanden sei. Kleinste Betrachtungseinheit hierbei seien grundsätzlich Betriebe und Teilbetriebe; bei Wirtschaftsgütern, die nicht zu einem Betriebsvermögen gehören, das jeweilige verlustverursachende Wirtschaftsgut. Da § 4 Z 1 lit. c UmgrStG darüber hinaus

verlange, dass das verlustverursachende Vermögen am Verschmelzungstichtag in einem die wirtschaftliche Vergleichbarkeit gewährleistenden Umfang vorhanden sei, sei daraus zu schließen, dass eine Verminderung des verlustverursachenden Vermögens zwischen dem Zeitpunkt der Verlustentstehung und dem Verschmelzungstichtag nur eingeschränkt unschädlich sei.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung werde eine Verringerung des Vermögensumfanges bis zu 75 % toleriert; hierbei werde der Umfang des Vermögens durch wirtschaftliche Messgrößen wie Umsatz, Anlagevermögen und Beschäftigtenzahl bestimmt.

Wie aus der Vorhaltsbeantwortung ersichtlich hätten die Umsätze der GmbH in den Jahren 1993 bis 1998 durchschnittlich ca. S 3.350.000, die der KEG in den Jahren 1999 und 2000 jedoch nur ca. S 174.000, also ca. 5 Prozent des Umsatzes der GmbH betragen. Bei Hinzurechnung der abermals geringen Umsätze des Jahres 2001 sinke der Durchschnittswert sogar unter diesen Prozentsatz.

Hinsichtlich des Anlagevermögens werde die Begründung des Erstbescheides wiederholt.

Es könne im Sinne des Umgründungssteuergesetzes nicht mehr vom Vorhandensein eines Betriebes gesprochen werden, wenn das übertragende Unternehmen den Großteil des Anlagevermögens veräußere und das Nachfolgeunternehmen außer einem Computer und zwei Handys über keinerlei Vermögenswerte verfüge.

Anlässlich der Rücksprache mit den für die ehemalige GmbH und die KEG zuständigen Finanzämtern Salzburg Land bzw. Salzburg Stadt sei festgestellt worden, dass das übertragende Unternehmen in den Jahren 1994 bis 1998 eine durchschnittliche Beschäftigtenanzahl von acht aufgewiesen habe. Das Nachfolgeunternehmen hingegen beschäftige gar keine Dienstnehmer.

Nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse sei eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben.

Mit dem Vorlageantrag gemäß § 276 BAO widersprach der Bw. der Rechtsmeinung des Finanzamts, in dem er vorbrachte, dass sich § 4 Z 1 lit. a ebenso wie § 8 Abs. 4 Z 2 KStG gegen die „Verlustmantelverwertung“ richten würden. Da weder die Anteilseigner gewechselt hätten, noch der Geschäftszweck verändert worden sei, sei dieser Tatbestand im gegenständlichen Fall nicht gegeben. Diese einschränkende Bestimmung sei darauf ausgerichtet, dass die Verrechnung von Verlusten mit Gewinnen aus anderen wirtschaftlichen Aktivitäten stattfinden "könnte". Dies sei jedoch ebenfalls im gegenständlichen Fall nicht gegeben.

Richte sich § 4 Z 1 lit a somit gegen eine Verlustmantelverwertungsstrategie, bei denen eine „Gewinnengesellschaft“ eine „Verlustgesellschaft“ durch Verschmelzung aufnehme, so betreffe

§ 4 Z 1 lit b die Umkehrung der Verschmelzungsrichtung: Die Aufnahme der „Gewinngesellschaft“ durch die „Verlustgesellschaft“. Beide Tatbestände würden auf den Bw. nicht zutreffen.

Nach dem Zitat "Verluste der übertragenden Körperschaft gehen nur insoweit über, als sie den übertragenen Betrieben, Teilbetrieben oder nicht einem betriebszurechenbaren Vermögensteil zugerechnet werden können (§ 4 Z 1 lit a Satz 1)" und dem Verweis auf UmgrStG, Kommentar 1999, Hügel-Mühlehner-Hirschler- Seite 130 bestritt der Bw., dass der bei ihm entstandene Verlust auf irgendwelche früheren Wirtschaftsgüter zuzurechnen sei, mit der Begründung: Der Verlust sei ausschließlich aus der Transportvermittlungstätigkeit entstanden. Zu dieser Tätigkeit benötige man außer einem Telefon und einem Schreibtisch überhaupt keine Wirtschaftsgüter. Auch die Anzahl der Beschäftigten sei in diesem Falle nicht maßgebend, da möglicherweise sieben Beschäftigte gewinnbringende Transport vermitteln könnten, während ein einziger Mitarbeiter mit seinem „Verlustgeschäft“ die Gewinne aller anderen aufsauge. Nach Erachten des steuerlich vertretenen Bw. sei hier lediglich das Vorliegen eines Betriebes im einkommensteuerrechtlichen Sinn maßgeblich.

Liege ungeachtet der Minderung qualitativ Betriebsvermögen vor, schade der Wegfall den Verlust verursachenden Vermögensteile, die dem Betriebsvermögen zurechenbar gewesen seien, nicht. Auf Quantschnigg FS Bauer 273; Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG § 4 Rz 7 sowie ErgBd § 4 Rz 16; Poindl ÖStZ 1997, 377 werde verwiesen.

Der Ausführung in der Bescheidebegründung, nach Ansicht der Finanzverwaltung werde eine Verringerung des Vermögensumfanges bis zu 75% toleriert, stehe die Ansicht von Helbich (Umgründungen 307) entgegen, wo von einer Minderung erst ab einem betriebswirtschaftlichen Parameter von mehr als 90 % gesprochen werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung ist der Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen. Der Verlustabzug steht ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zu, ab dem die Identität des Steuerpflichtigen infolge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur im Zusammenhang mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftlich nicht mehr gegeben ist (Mantelkauf). Dies gilt nicht, wenn diese Änderungen zum Zwecke der Sanierung des Steuerpflichtigen mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teiles betrieblicher Arbeitsplätze erfolgen. „Verluste sind jedenfalls insoweit abzugsfähig, als infolge der Änderung der wirtschaftlichen Struktur bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Änderung stille Reserven steuerwirksam aufgedeckt werden.“

Gemäß § 10 UmgrStG ist § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 nach Maßgabe folgender Bestimmungen anzuwenden:

1.	"a)	Für Verluste der übertragenden Körperschaft ist § 4 Z 1 lit. a, c und d anzuwenden."
	b)	Übergehende Verluste sind den Rechtsnachfolgern als Verluste gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 oder § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 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. Dabei sind die Anteile abfindungsberechtigter Anteilsinhaber den Rechtsnachfolgern quotenmäßig zuzurechnen."

Gemäß § 4 UmgrStG ist § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 nach Maßgabe folgender Bestimmungen anzuwenden:

- "1. a) Verluste der übertragenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, gelten im Rahmen der Buchwertfortführung ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft, als sie den übertragenen Betrieben, Teilbetrieben oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen zugerechnet werden können. Voraussetzung ist weiters, dass das übertragene Vermögen am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden ist.
- b) ...
- c) Ist in den Fällen der lit. a und b der Umfang der Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbare Vermögensteile am Verschmelzungstichtag gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist, ist der von diesen Betrieben, Teilbetrieben oder Vermögensteilen verursachte Verlust vom Abzug ausgeschlossen.

Mit der Berufung der Bw., deren Betriebsgegenstand laut Schreiben vom 6. Februar 2001 aus der "Spedition, der Autovermietung und Gütertransporten" bestanden hatte, wurden die Dienstleistungen, für deren Durchführung lediglich ein Schreibtisch und ein Telefon notwendig sei, als alleinige Ursache der von der GmbH erwirtschafteten Verluste bezeichnet. Dass der Verlust ausschließlich aus der Transportvermittlungstätigkeit entstanden sei, wurde dem Finanzamt in der Begründung zum Vorlageantrag zur Kenntnis gebracht.

Laut Doralt, Kommentar zum EStG 1988⁴, Tz 14 zu § 24, Seite 14, wird der Umfang und die Art der wesentlichen Betriebsgrundlagen für jeden Betrieb dadurch bestimmt, dass im Fall der Veräußerung eines Betriebes der Erwerber mit den übertragenen Wirtschaftsgütern die Tätigkeit des Veräußerers ohne weiteres fortsetzen kann. Abgesehen davon, dass die GmbH nicht einmal einen bis auf den Erinnerungsschilling abgeschriebenen Schreibtisch im

Anlagevermögensverzeichnis registriert hatte, stellen Kosten für ein Handy nur im tatsächlich beruflich veranlassten Ausmaß Betriebsausgaben dar. Da ein Erwerber von einem Handy und einem Tisch allein durch die Übertragung dieser Wirtschaftsgüter nicht imstande ist, den Betrieb der GmbH, deren Unternehmensgegenstand aus der "Vermittlung von Transporten" bestanden hätte, fortzuführen, waren der vom Bw. thematisierte Schreibtisch samt dem in Rede stehenden Handy nicht als wesentliche Betriebsgrundlage der in Rede stehenden Kapitalgesellschaft zu erkennen.

Aus folgenden Gründen war die Annahme des Bestands der GmbH zum Umwandlungstichtag 31. Dezember 1998 zu verneinen:

Mit der Bilanz der GmbH zum letztgenannten Stichtag wurde dem für die Kapitalgesellschaft zuständigen Finanzamt die nachfolgende Übersicht über die Entwicklung des Anlagevermögens der GmbH übermittelt:

Konto 041000 Betriebs- und Geschäftsausstattung							Beträge in ATS
Anschaffungs- und Herstellkosten							
Inventar-nummer	Bezeichnung	AnschDat	ND	Stand 01.98	Zugänge/Umb.	AfA kumuliert	Buchwert 01.98
		Investitionsbeg.		Stand 12.98	Abgänge/Umb.	AfA 1998	Buchwert 12.98
1	Maxon MX 21 Handy	02.96	60	2.492,00	0,00	1.497,00	1.494,00
	B-GmbH, Lofer	IFB	9%	2.492,00	0,00	499,00	995,00
2	PC P 90+ Bildschirm	03.96	60	14.150,00	0,00	0,00	8.490,00
	C-GmbH, Salzburg	IFB	9%	0,00	14.150,00	2.830,00	0,00
3	Maxon MX 21 Handy	03.96	60	2.492,00	0,00	1.497,00	1.494,00
	B-GmbH, Lofer	IFB	9%	2.492,00	0,00	499,00	995,00
4	HP Laserjet 5L	04.96	60	5.825,00	0,00	0,00	3.495,00
	C-GmbH, Salzburg	IFB	9%	0,00	5.825,00	1.165,00	0,00
5	Toshiba Kopierer BD-7910 gebr.	05.96	60	25.000,00	0,00	15.000,00	15.000,00
	A, Salzburg	IFB	9%	25.000,00	0,00	5.000,00	10.000,00
6	Nokia GSM 1610+ Zubehör	06.96	60	5.493,00	0,00	3.297,00	3.295,00
	B, Elsbethen	IFB	9%	5.493,00	0,00	1.099,00	2.196,00
7	Nokia GSM 1610+ Zubehör	06.96	60	5.493,00	0,00	3.297,00	3.295,00
	B, Elsbethen	IFB	9%	5.493,00	0,00	1.099,00	2.196,00
Summe Konto 041000				60.945,00	0,00	24.588,00	36.563,00
				40.970,00	19.975,00	12.191,00	16.382,00

Konto 050000 Fahrzeuge							Beträge in ATS
Anschaffungs- und Herstellkosten							
Inventar-nummer	Bezeichnung	AnschDat	ND	Stand 01.98	Zugänge/Umb.	AfA kumuliert	Buchwert 01.98
		Investitionsbeg.		Stand 12.98	Abgänge/Umb.	AfA 1998	Buchwert 12.98
2	Mercedes 1114 LKW	03.92	48	350.000,00	0,00	0,00	1,00
	a6b			0,00	350.000,00	0,00	0,00
	Salzburg						
3	Mercedes 1114 LKW	03.92	48	350.000,00	0,00	0,00	1,00
	a6b,			0,00	350.000,00	0,00	0,00
	Salzburg						
Konto 050000				700.000,00	0,00	0,00	2,00
				0,00	700.000,00	0,00	0,00

Zu den oben genannten Lkws wurde in der Berufung vorgebracht, dass diese zu Anschaffungskosten zu je S 350.000 in das Betriebsvermögen im Jahre 1992 aufgenommen worden seien, lediglich dem innerbetrieblichen Transport gedient hätten und daher keinesfalls notwendiges Betriebsvermögen gewesen wären. Da sie schon beim Zukauf für längere Transporte kaum mehr verkehrstüchtig und damit auch nur äußerst begrenzt einsetzbar

gewesen seien, sei allein schon aus den Anschaffungskosten zu ersehen, dass man mit diesen Kraftfahrzeugen keinesfalls eine größere Strecke zurücklegen habe können.

Mit diesen Ausführungen des steuerlich vertretenen Bw., welche in der - obigen - Darstellung des Kontos "Fahrzeuge" ihre Deckung fanden, waren die im Anlagevermögen zum Stichtag 31. Dezember 1998 geführten Kraftfahrzeuge als gewillkürtes Betriebsvermögen zu werten und damit nicht den wesentlichen Grundlagen der GmbH zuzuordnen.

Das Vorbringen des steuerlich vertretenen Bw. im Vorlageantrag, dem zufolge zur Transport-Vermittlungstätigkeit außer einem Telefon und einen Schreibtisch überhaupt keine Wirtschaftsgüter benötigt würden, stand nicht nur der Wertung des im Anlagevermögen geführten Computers als wesentliche Grundlage des Betriebes entgegen, sondern stellte auch ein Indiz dar, von dem in Verbindung mit dem Beschluss der GmbH vom 14. Jänner 1999, die Gesellschaft aufzulösen und gleichzeitig zu liquidieren, auf die Aufgabe der GmbH zu schließen war. Aufgrund der Annahme der Betriebsaufgabe war die vom Bw. geäußerte Meinung, die Zahl an Beschäftigten sei im gegebenen Fall unmaßgeblich gewesen, als Schutzbehauptung zu werten.

Gegen den Bestand der GmbH zum Umwandlungsstichtag 31. Dezember 1998 sprach aber auch der - im Schreiben des steuerlich vertretenen Bw. vom 6. Februar 2001 genannte - Betriebsgegenstand der KEG, der sich im Vergleich zu jenem der GmbH (, welcher sich aus der Spedition, der Autovermietung und Gütertransporten zusammengesetzt hatte,) auf die Vermietung von Autos beschränkt.

Nach "Der Neue Reader's Digest Brockhaus, 1. Band, Verlag Das Beste GmbH Stuttgart Zürich Wien 1973", Seite 92 ist das Auto "ein Kraftwagen. Autobus, Omnibus, Kraftwagen mit mindestens 8 Sitzen". Da ein Bestandvertrag gemäß § 1090 ABGB in der Überlassung des Gebrauchs einer unverbrauchbaren Sache auf eine gewisse Zeit gegen Entgelt besteht, beinhaltet der Gegenstand eines auf die Vermietung von Personenkraftwagen spezialisierten Unternehmens die entgeltliche Überlassung des Gebrauchs von Autos. Kann die gewerbliche Vermietung von PKWs ohne Verfügbarkeit über die zur Inbestandgabe vorgesehenen Kraftfahrzeuge nicht ausgeübt werden, so war der Bestand eines Gewerbebetriebes, welches eigene Autos noch zum 31. Dezember 1998 vermieten hätte können, bzw. die Annahme, die KEG hätte Autos der ehemaligen GmbH ab dem Umwandlungsstichtag 1. Jänner 1999 vermietet, ausgeschlossen.

Abgesehen davon, dass die Formulierung des steuerlich vertretenen Bw. im Schreiben vom 6. Februar 2001, "*das Speditionsgewerbe sowie die Gütertransporte können jederzeit wieder angemeldet werden, wenn sich der Markt und die Zukunfts- und Gewinnaussichten (Erfahrungswerte aus Vorjahren) in dieser Branche bessern*", bedeutet, dass das Speditionsgewerbe samt den Gütertransporten aufgrund der Verhältnisse am Markt sowie der Gewinnaussichten für die nahe Zukunft abgemeldet wurde, bestätigte sie die fehlende Absicht

des steuerlich vertretenen Bw., den in der Rechtsform einer GmbH geführten Betrieb in vergleichbarem, wenn auch eingeschränktem Umfang fortzuführen. In diesem Zusammenhang sei auf die im Schriftsatz des Bw. vom 6. Februar 2001 enthaltene Gegenüberstellung der Umsätze der GmbH in den Jahren 1993 bis 1998 zu den Umsätzen der KEG in den Jahren 1999 bis 2000 verwiesen.

Zu den auf den Umfang des Verlustabzuges Bezug habenden Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung sei die im Vorlageantrag angeführte Rz 16 zu § 4 in dem von Wundsam-Zöchling-Huber-Khun verfassten und in dritter Auflage erschienen Kommentar zum Umgründungssteuergesetz zitiert:

" Zusätzlich zum Vorhandensein des verlusterzeugenden Betriebes, Teilbetriebes oder nicht zu einem Betrieb gehörenden Wirtschaftsgutes muss der Umfang dieser Vermögenswerte zum Verschmelzungstichtag mit dem Umfang im Zeitpunkt der Verlustentstehung wirtschaftlich vergleichbar sein. Dieser Vergleich ist anhand im Gesetz nicht determinierter "betriebswirtschaftlicher Parameter" anzustellen. Nach der herrschenden Lehre (vgl. Helbich/Wiesner, Umgründungen⁵, 71, vgl. aber Schneider, SWK 1992, A 1269) kommt es primär auf quantitative Messgrößen (wie Umsatz, Substanzwerte, Anlagevermögen, Beschäftigungszahl, Auftragsvolumen) an. Während Quantschnigg in der Bauer-FS 274 und das BMF (vgl. BMF 11. Mai 1994, RdW 1994, 264) die Vergleichbarkeit schon bei Absinken um 75% des bisherigen Umfangs ausschließen, halten Helbich, Umgründungen 307, und Hügel (vgl. Hügel/Mühllehner/Hirschler, Umgründungssteuergesetz-Kommentar, §4 Rz 41) erst ein Absinken um 90 % des bisherigen Umfangs für wesentlich. Der Umfang des verlustverursachenden Vermögens kann nicht nur an einen der erwähnten quantitativen Kriterien gemessen werden. Entscheidend ist immer eine Gesamtbetrachtung aller herangezogener Messgrößen (Überzeugend Bruckner, FS-Werilly (2000, 84)."

Da das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung den Umfang des Verlustabzuges bei Gesamtbetrachtung der Messgrößen "Umsatz", "Anlagevermögen" und "Beschäftigtenzahl" gewürdigt und vor allem den Fehlbestand eines Betriebes mit der Formulierung *"Es kann im Sinne des Umgründungssteuergesetzes nicht mehr vom Vorhandensein eines Betriebes gesprochen werden, wenn das übertragende Unternehmen den Großteil des Anlagevermögens veräußert und das Nachfolgevermögen außer einem Computer und zwei Handys über keinerlei Vermögenswerte verfügt"* ausgesprochen hatte, vermochte die Bezugnahme auf die Ansicht von Helbich (Umgründungen 307), der zufolge von einer Minderung erst ab einem betriebswirtschaftlichen Parameter von mehr als 90 % gesprochen werde, eine Mangelhaftigkeit des angefochtenen Bescheides nicht zu beweisen.

Aufgrund obiger Ausführungen war die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 1. März 2005