



GZ. RV/0216-K/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Gerhard Pouschner, gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt betreffend Einkommensteuer 2000 und 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Die angefochtenen Bescheide ergehen vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO).

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der 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

Der Bw. R. B. eröffnete 1991 sein Einzelunternehmen.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 25. November 1992 wurde die L-GmbH gegründet, an der der Bw. zu 25% und seine Ehegattin A. B. zu 75% beteiligt waren.

Mit Abtretungsvertrag vom 16. Juli 1998 trat der Bw. seinen 25-igen Anteil zur Gänze und A. B. einen Teil ihrer Anteile an M. T. ab, sodass nunmehr A. B. zu 51% und M. T. zu 49% an der L-GmbH beteiligt waren. Im Juli 1998 wurde der Firmenwortlaut von L-GmbH auf B-GmbH geändert.

Am 22. März 2000 traten A. B. und M. T. ihre Geschäftsanteile an der B-GmbH an den Bw. ab, der nunmehr zu 100% beteiligt war. Folgendes – auszugsweise festgehalten - wurde vereinbart:

" ...

Erstens: *Vertragsgegenstand*

...

(4) Die Vertragsteile stellen fest, dass Frau A. B. den Geschäftsanteil nicht für eigene Rechnung, sondern als Treuhänderin des Herrn R. B. besitzt.

...

Drittens: *Abtretungspreis*

(1) Der Abtretungspreis für den Geschäftsanteil des Herrn M. T. wird infolge der Vermögenseinlage der Gesellschaft mit dem symbolischen Betrag von S 1,-- (Schilling eins) vereinbart.

(2) Für den Geschäftsanteil der Frau A. B. ist kein Abtretungspreis zu entrichten, da sie den Geschäftsanteil als Treuhänderin an den Treugeber abtritt.

Viertens: *Geschäftsanteilsübergang*

(1) Der Übergang aller mit den vertragsgegenständlichen Geschäftsanteilen verbundenen Rechte und Pflichten auf den übernehmenden Gesellschafter wurde im Innenverhältnis mit Wirksamkeit 31. 12. 1999 vereinbart."

Mit "Umwandlungsplan" vom 15. September 2000 erfolgte die verschmelzende Umwandlung von der B-GmbH auf das Einzelunternehmen des Bw. Umwandlungstichtag war der 31. Dezember 1999.

Am 21. November 2000 wurde der Umwandlungsbeschluss im Firmenbuch eingetragen.

In den Einkommensteuererklärungen für 2000 und 2001 begehrte der Bw., Verlustabzüge von der L- bzw. B-GmbH in Höhe von S 1.136.384,-- (2000) und S 897.929,-- (2001) in Abzug zu bringen.

Das Finanzamt kam in den gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Einkommensteuerbescheiden 2000 und 2001 diesem Begehren unter Verweis auf § 10 Z 1 lit. c Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) nicht nach.

In der Berufung begehrte der Bw. die im Bescheid nicht berücksichtigten Verlustabzüge, desweiteren die Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von S 96.580,--. Seine Ehegattin habe ihre Anteile treuhändig für ihn gehalten. Die Verluste aus den Vorjahren der L- bzw. B-GmbH seien bei ihm für den Zeitraum vom 16. Juli 1998 bis 31. Dezember 1999 zu 51%, im Übrigen aber zu 100% als Verlustabzug zu gewähren.

Im Zuge des Berufungsverfahrens legte der Bw. am 5. September 2003 eine zwischen ihm und seiner Ehegattin abgeschlossene, mit 18. November 1992 datierte und von beiden Vertragsparteien unterfertigte Vereinbarung vor, in der im Wesentlichen Folgendes festgehalten ist:

" ...

Da die Mutter des Herrn R. B. sich nicht bereit sieht, Gesellschafterin zu werden, erklärt sich Frau A. B. bereit, 75% der Anteile als Treuhänder für ihren Ehegatten zu übernehmen.

Die Einlage ist von Herrn R. B. zu zahlen, sodass bei seinem Ausscheiden der Frau A. B. keinerlei Ansprüche zustehen.

Herr R. B. verpflichtet sich, seine Ehegattin für allfällige Zahlungsverpflichtungen als Gesellschafterin vollkommen klag- und schadlos zu halten.

Der Gesellschaftsanteil ist von Frau A. B. jederzeit an ihren Ehegatten oder an einen von ihm namhaft gemachten neuen Gesellschafter abzutreten."

Das Finanzamt erließ eine abweisliche Berufungsvorentscheidung.

Mit Schreiben vom 1. März 2004 schränkte der Bw. seine Berufung dahingehend ein, dass er die Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer nicht mehr begehrte, desweiteren zog er die Anträge auf Durchführung der mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung über die Berufung durch den gesamten Berufungssenat zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Als Sonderausgaben sind gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur, ...

Mit der Eintragung der Umwandlung bei der übertragenden Gesellschaft gemäß § 2 Abs. 2 Z. 2 Umwandlungsgesetz (UmwG) erlischt die Kapitalgesellschaft, einer besonderen Löschung bedarf es nicht.

Gemäß § 10 Z 1 lit. b UmgrStG sind übergehende Verluste den Rechtsnachfolgern als Verluste gemäß § 18 Abs. 6 des EStG 1988 oder § 8 Abs. 4 Z 2 des 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.

Das Ausmaß der nach lit. b maßgebenden Beteiligungen verringert sich gemäß § 10 Z. 1 lit. c UmgrStG 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.

Für Treuhandverhältnisse gelten, wenn sie angeblich zwischen nahen Angehörigen bestanden haben sollen, die von der Rechtsprechung des VwGH entwickelten Grundsätze, dass Verträge

- für ihre Anerkennung nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen müssen,
- einen eindeutigen klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- zwischen Familienfremden unter gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 16. 3. 1989, 89/14/0024).

Im gegenständlichen Fall ist die Frage strittig, ob dem Bw. die von ihm begehrten Verlustabzüge der L- bzw. B-GmbH zustehen.

Das vorweg zu beurteilende behauptete Treuhandverhältnis wurde unbestrittenermaßen erstmals in der am 29. August 2003 eingebrachten Berufung der Abgabenbehörde gegenüber bekannt gegeben. Mag dieses im Innenverhältnis auf Grund der Vereinbarung vom 18. November 1992 bestanden haben, so kann es mangels entsprechender Publizität in den Jahren 2000 und 2001 nicht rückwirkend Berücksichtigung finden. Dem Vorbringen, die Anteile der A. B. seien treuhändig für den Bw. gehalten worden, kann somit nicht gefolgt werden.

Das Beteiligungsausmaß hat in den einzelnen Zeiträumen betragen:

Zeitraum	"Titel"	Beteiligte/r	Anteil
21. Dez. 1992 - 15. Juli 1998	Gesellschaftsvertrag vom 25. Nov. 1992	R. B.	25%
		A. B.	75%
16. Juli 1998 - 21. März 2000	Abtretungsvertrag vom 16. Juli 1998	A. B.	51%
		M. T.	49%
ab 22. März 2000	Abtretungsvertrag vom 22. März 2000	R. B.	100%

Was den im Abtretungsvertrag vom 22. März 2000 rückwirkend vereinbarten Übergang der Rechte und Pflichten per 31. Dez. 1999 anlangt, ist er - weil nicht rechtzeitig gegenüber der Behörde kund getan - nicht von Belang.

Im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses, und zwar am 21. November 2000, hielt der Bw. 100% der Anteile an der B-GmbH und wären ihm nach § 10 Z. 1 lit. b UmgrStG die übergewendenden Verluste im entsprechenden Ausmaß zugestanden. Da er den gesamten 100%-igen Anteil im Wege der Einzelrechtsnachfolge mit Abtretungsvertrag vom 22. März 2000 erworben hat, kann dem Begehren des Bw., die übergewendenden Verluste als Sonderausgaben in Abzug zu bringen, in Anbetracht des § 10 Z. 1 lit. c UmgrStG nicht nachgekommen werden.

Nach all dem Gesagten konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war.

