



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Verlagsbuchhandlung J-KG, W., vertreten durch CONFIDA Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H., Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 1091 Wien, Reithlegasse 4, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 1998 im Beisein der Schriftführerin Ingrid Pavlik nach der am 4. März 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Bei der berufungswerbenden KG (Bw.) fand eine auch das Streitjahr umfassende Außenprüfung statt. Aus dem gemäß § 150 BAO verfassten Bericht ist zu entnehmen, dass die Komplementärin „V-GmbH“ mit Vertrag vom 29.1.1999 mit Wirksamkeit zum 31.12.1988 ihre Anteile an der Bw. an die J-GmbH verkauft hat. Im Abtretungsvertrag hat sich die Komplementärin dazu verpflichtet, die Bw. durch Abdeckung von Verbindlichkeiten und

Übernahme von Verpflichtungen in ihre Alleinzahlungspflicht so zu stellen, dass ein ausgeglichener Bilanzstatus erreicht wird.

Vor Abtretung der Anteile waren alle Kapitalkonten negativ. Die Komplementärin hat nicht nur ihr eigenes negatives Kapitalkonto abgedeckt, sondern auch das der Kommanditisten.

Strittig ist, ob die Differenz zwischen dem Veräußerungserlös von ATS 25.000 und dem steuerlichen Kapitalkonto von ATS 7.005.625,13 als Veräußerungsverlust anzuerkennen ist oder als steuerneutrale Einlage. Unstrittig ist die Höhe des mit ATS 1.157.664 festgesetzten laufenden Verlustes.

Bei der Komplementärin fand ebenfalls eine Außenprüfung statt. Aufgrund der Prüfungsfeststellungen vertrat das Finanzamt die Meinung, wegen der Bestimmung des § 4 Z 1 lit. b UmgrStG, auf den § 21 Z 2 UmgrStG verweise, könnten die der Komplementärin bei der Bw. entstandenen Verluste nicht als Verlustvortrag berücksichtigt werden, und erließ einen Feststellungsbescheid nach § 92 Abs 1 lit b BAO folgenden Inhalts:

"Im abgabenbehördlichen Verfahren werden vom Finanzamt für den 9., 18., 19. Bez./Wien und Klosterneuburg folgende Feststellungen zu den Verlustvorträgen getroffen.

Spruch

Die nicht verbrauchten Verlustvorträge aus den Tangenten Verlagsbuchhandlung J-KG (vormals X-KG, StNr ...) aus 1997 und 1998 werden aberkannt und sind ab 1.1.2001 vom Abzug ausgeschlossen.

Durch Tangenten entstandene eigene Verlustvorträge:

ATS

Eigener Tangentenverlust J-KG 1997 3.547.842 lt. Vlg

Eigener Tangentenverlust J-KG 1998 1.157.664 lt. BpAnteilsverk.29.1.99

Vom Abzug ausgeschlossene Verlustabzüge 4.705.506

Sollte eine Änderung der Verlusttangente 1998 der J-KG eintreten, ändert sich der abzuerkennende Verlustabzug entsprechend."

Eine gegen diesen Bescheid gerichtete Berufung blieb erfolglos. Die dagegen eingebrachte VwGH-Beschwerde hat der Gerichtshof mit Erkenntnis VwGH 18.11.2009, 2006/13/0160, als unbegründet abgewiesen.

Mit Bescheid vom 20.12.2006 war im Berufungsverfahren GZ RV/0078-W/04 die Entscheidung über die Berufung gemäß § 281 iVm § 282 BAO ausgesetzt worden. Nach Ergehen des obigen VwGH-Erkenntnisses richtete die Berufungsbehörde an den steuerlichen Vertreter der Komplementärin ein Schreiben, demzufolge das mit Bescheid vom 20.12.2006 ausgesetzte Rechtsmittelverfahren hiermit fortgesetzt werde, weil das im Spruch des Aussetzungsbescheides genannte Verfahren beendet worden sei.

Der Verwaltungsgerichtshof habe mit Erkenntnis vom 18.11.2009, 2006/13/0160, den Bescheid des UFS bestätigt, mit dem beim Verlag für Schule und Wissenschaft GmbH die aus der Verlagsbuchhandlung J-KG stammenden Verlustvorträge nicht anerkannt worden seien. Da somit die Höhe des Verlustanteiles 1998 des Verlags für Schule und Wissenschaft GmbH ohne jede steuerliche Relevanz sei, wurde die Bw. um Mitteilung gebeten, ob sie ihre Berufung noch aufrechterhalte.

Die Bw. brachte vor, das in Rede stehende VwGH-Erkenntnis beziehe sich lediglich auf die Nichtanerkennung von Verlustvorträgen aus dem laufenden Betrieb nach einem Einbringungsvorgang gem. Art. III UmgrStG, nicht jedoch auf den Verlust, der aus der Veräußerung dieser Beteiligung bei der Komplementärin selbst entstanden sei. Diese Veräußerungsverluste seien auch noch nach erfolgter Umgründung vortragsfähig und somit anzuerkennen. Die Vortragsfähigkeit eines Veräußerungsverlustes könne wohl nicht davon abhängen, dass die verlustverursachende Einheit tatsächlich noch vorhanden sei. Dies sei bei einer Veräußerung denkunmöglich, § 4 Z 1 lit. b UmgrStG könne sich daher nur auf aus dem laufenden Betrieb der nunmehr veräußerten Beteiligung resultierende Verlustzuweisungen beziehen.

In der am 4. März 2010 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Der in Rede stehende Veräußerungsverlust sei von der Betriebsprüfung in der Niederschrift über die Schlussbesprechung ausdrücklich angeführt und damit auch anerkannt worden. Es sei nicht nachvollziehbar, warum letztlich eine Berücksichtigung des Veräußerungsverlustes nicht erfolgt ist. Vor Abschluss der Betriebsprüfung sei im Grunde Einigung zwischen dem Finanzamt und der nunmehrigen Berufungswerberin erzielt worden, und es war jedenfalls davon auszugehen, dass der Veräußerungsverlust in voller Höhe Anerkennung findet. Es sei sehr überraschend gewesen, dass dann im Betriebsprüfungsbericht eine völlig divergierende Rechtsansicht geäußert wurde.

Der Umstand, dass die Fa. V-GmbH die Bw. komplett schuldenfrei stellen sollte, sei eine Vorbedingung für die Übernahme der Anteile durch die J-GmbH gewesen. Stille Reserven seien jedenfalls nicht vorhanden gewesen. Die Alternative zu einer Schuldenfreistellung wäre gewesen, die Firma in Konkurs zu schicken, was aber für den Verlag für Schule und Wissenschaft einen eklatanten Imageschaden bedeutet hätte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aufgrund der Berufungsausführungen scheint es eher wahrscheinlich, dass die Einlagenleistung durch die Komplementärin deshalb erfolgte, um überhaupt die Anteilsveräußerung durchführen zu können. Das Finanzamt hat keinen Sachverhalt aufgezeigt, wonach die

Einlageleistung durch die Komplementärin etwa auf eine Nahebeziehung zu den Kommanditisten bzw. zum Erwerber zurückzuführen ist. Aus diesem Grund ist auch glaubwürdig, dass die Schuldenfreistellung eine Vorbedingung für die Übernahme der Anteile durch die J-GmbH gewesen ist und stille Reserven nicht vorhanden gewesen sind. Auch der mögliche Imageschaden für den V-GmbH durch einen etwaigen Konkurs der Bw. ist nachvollziehbar.

Der Veräußerungsverlust steht daher grundsätzlich zu.

Allerdings kann die Meinung der Bw., der Veräußerungsverlust sei bei der Komplementärin vortragsfähig, keinesfalls geteilt werden. Der Vortragsfähigkeit steht zum Einen der vom Verwaltungsgerichtshof bestätigte Feststellungsbescheid nach § 92 Abs 1 lit b BAO des Finanzamtes entgegen, der in rechtlich bindender Weise ausspricht, dass nicht nur der laufende Verlust vom Vortrag ausgeschlossen ist. Sollte nämlich eine Änderung der Verlusttangente 1998 der J-KG eintreten, so ändert sich nach diesem Bescheid der abzuerkennende Verlustabzug entsprechend. Hiervon sind eindeutig Verluste welcher Art immer, also auch Veräußerungsverluste, umfasst.

Zum Anderen würde auch ohne rechtskräftigen Feststellungsbescheid nach § 92 Abs 1 lit b BAO der Veräußerungsverlust nicht vortragsfähig sein. Nach § 4 Z 1 lit. b UmgrStG, auf den § 21 Z 2 UmgrStG verweist, bleiben nämlich Verluste der übernehmenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, nur dann abzugsfähig, soweit die Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zuzurechnenden Vermögensteile, die die Verluste verursacht haben, am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden sind.

Unstrittig ist, dass der in Rede stehende Mitunternehmeranteil zum Einbringungsstichtag nicht mehr vorhanden war. Es ist weiters klar erkennbar, dass auch der Veräußerungsverlust eindeutig durch diesen Mitunternehmeranteil verursacht war; ohne seinerzeit vorhandenen Mitunternehmeranteil wäre auch die Entstehung eines Veräußerungsverlustes denkunmöglich gewesen.

Somit ist die Höhe des Veräußerungsverlustes ohne jede steuerliche Bedeutung.

Diese Rechtsansicht ergibt sich auch aus folgenden Literaturstellen:

Hügel in Hügel/Mühlehner/Hirschler, Kommentar zum Umgründungssteuergesetz, § 4 Rz 19f:

„ § 4 Z 1 gilt nur für Verluste iSd § 18 Abs 6 EStG („Verlustvortrag“) und Anlaufverluste iSd § 18 Abs 7 EStG..., also für Sonderausgabenverluste, die gem § 8 Abs 4 Z 2 KStG auch bei der Ermittlung des Einkommens von Körperschaften abzuziehen sind. Dies ergibt sich auch aus den Gesetzesmaterialien.

§ 4 Z 1 gilt daher nicht ...

- für IFB-Verluste iSd § 10 Abs 8 EStG 38,

- für Schwebeverluste iSd § 2 Abs 2a EStG idF SteuerreformG 2000 aus Verlust-Beteiligungen sowie aus Betrieben, deren Unternehmensschwerpunkt im Verwalten unkörperlicher Wirtschaftsgüter oder in der gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern gelegen ist (va Leasinggesellschaften),
- für Übergangsverluste iSd § 4 Abs 10 Z 1 EStG,
- für Schwebeverluste gem § 23a EStG 1972, die im Rahmen einer Buchwerteinbringung auf die übertragende Körperschaft übergegangen sind.“

Veräußerungsverluste sind in dieser Aufzählung nicht enthalten; es handelt sich dabei vielmehr eindeutig um einen Verlust iSd § 18 Abs 6 EStG.

Weiters führt Bruckner in Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen, § 4 Rz 31, zur vergleichbaren Situation eines Liquidationsverlustes aus:

„Beispiel § 4/4/2:

Die per 31.12. bilanzierende A-AG wird im Jänner 2001 als übertragende Gesellschaft per 30.6.2000 mit der B-AG (= übernehmende Gesellschaft) verschmolzen. Die übertragende A-AG erwirtschaftete im Kalenderjahr 2000 insgesamt einen Gewinn von 2.000, davon im Zeitraum 1.1. - 30.6.2000 (also bis zum Verschmelzungstichtag 30.6.2000) aus der Liquidation eines Teilbetriebes einen Verlust von 4.000 und im Zeitraum 1.7. - 31.12.2000 einen Gewinn von 6.000. Die übertragende A-AG hat für den Zeitraum 1.1. - 30.6.2000 ihre letzte Gewinn- und Einkommensermittlung durchzuführen, bei welcher der erwähnte Verlust von 4.000 aus der Liquidation eines Teilbetriebes festgestellt wird. Dieser Verlust ist bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet, der verlustverursachende Betrieb war aber am Verschmelzungstichtag 30.6.2000 - weil bereits stillgelegt - nicht mehr vorhanden. Der Verlust von 4.000 geht daher durch die Verschmelzung nach § 4 Z 1 lit a **verloren**.“

Auch hier geht der Autor davon aus, dass der Liquidationsverlust verloren geht. Gleiches muss demzufolge auch für einen Veräußerungsverlust gelten.

Die im Kalenderjahr 1998 erzielten Einkünfte werden gemäß § 188 BAO festgestellt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	€	- 577.581,37
	S	- 7,947.693,00

Nr	Name/Adresse	Finanzamt/St.Nr	Anteil Einkünfte
001	A.	123/4567	- € 27.648,96 - S 380.458,00
002	B.	234/5678	€ 23.144,12 S 318.470,00
003	C.	345/6789	€ 18.356,00 S 252.584,00
004	V-GmbH, W	456/7890	- € 591.432,53 - S 8,138.289,00 darin enthalten Veräußerungsverlust - € 507.301,80 - S 6,980.625,00

Wien, am 4. März 2010