

# TE Vwgh Erkenntnis 2002/12/18 98/13/0064

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 18.12.2002

## Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;  
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;  
53 Wirtschaftsförderung;

## Norm

EStG 1972 §18;  
EStG 1988 §18;  
KStG 1966 §18;  
StruktVG 1969 §1 Abs4;  
StruktVG 1969 §1 Abs5 idF 1980/563;  
VwRallg;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. iur. Mag. (FH) Schärf, über die Beschwerde der P GmbH in W, vertreten durch Dr. Paul Doralt, Dr. Wilfried Seist, Dr. Peter Csoklich und Dr. Gregor Schett, Rechtsanwälte in 1090 Wien, Währinger Straße 2-4, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat XI, vom 12. Dezember 1997, Zl. GA 6-94/2210/07, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer für 1988 und 1989, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 332 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die beschwerdeführende Partei hatte dereinst ihren Sitz in Salzburg und war im dortigen Handelsregister unter der Firma T. GmbH eingetragen. Wie einer Benachrichtigung des für die T. GmbH zuständigen Finanzamtes durch das seinerzeitige Handelsregistergericht vom 14. August 1981 entnommen werden kann, war ins Handelsregister am 17. Juli 1981 eingetragen worden, dass die T. GmbH mit Beschluss ihrer Generalversammlung vom 2. Juli 1981 aufgelöst worden war und die Firma den Zusatz "in Liqu." führte.

Im Bericht über den Jahresabschluss der T. GmbH zum 31. Dezember 1981 ist dazu zu lesen, dass die Generalversammlung der T. GmbH am 2. Juli 1981 den Beschluss auf Auflösung der Gesellschaft und Eintritt in die

Liquidation deswegen gefasst habe, weil aus der vorliegenden Bilanz für das Geschäftsjahr 1980 die ungünstige wirtschaftliche Entwicklung des Unternehmens klar hervorgehe. Der Jahresverlust 1980 in Höhe von S 15,304.740,73 sei auf neue Rechnung vorgetragen worden, wodurch sich unter Berücksichtigung des Verlustvortrages aus 1979 von S 16,073.000,50 ein Reinverlust von S 31.377.741,23 ergebe. Da die tatsächliche Liquidation des Gesellschaftsunternehmens bereits zum Jahresende 1980 beschlossen, Anfang 1981 sofort eingeleitet und durchgeführt worden sei und zum Zeitpunkt der Beschlussfassung der Generalversammlung am 2. Juli 1981 als beinahe abgeschlossen bezeichnet werden könne, werde der Jahresabschluss zum 31. Dezember 1980 der Liquidation der Gesellschaft als Liquidations-Eröffnungsbilanz zu Grunde gelegt.

Wie den vorgelegten Verwaltungsakten entnommen werden kann, ersuchte die T. GmbH in Liqu. in der Folge wiederholt, zuletzt am 17. Dezember 1985 beim für sie zuständigen Finanzamt in Salzburg um Verlängerung des Besteuerungszeitraumes an, welchem Ersuchen das Salzburger Finanzamt stattgab und zuletzt mit seinem Bescheid vom 8. Jänner 1986 den Besteuerungszeitraum gemäß § 18 Abs. 1 KStG 1966 bis 31. Dezember 1986 verlängerte.

Nicht aus den vorgelegten Verwaltungsakten ersehbar, aber zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens unstrittig ist der Umstand, dass Jahresveranlagungsbescheide des Salzburger Finanzamtes über die Jahre 1981 bis 1985 im Instanzenzug aufgehoben worden waren und an deren Stelle für die Jahre 1981 bis 1986 als einheitlicher Liquidationsbesteuerungszeitraum ein Körperschaftsteuerbescheid erlassen wurde, in welchem für den die Jahre 1981 bis 1986 umfassenden einheitlichen Besteuerungszeitraum ein körperschaftsteuerlicher Verlust in Höhe von S 26,280.485,-- festgestellt wurde.

Mit Schreiben vom 12. Jänner 1987 teilte die beschwerdeführende Partei dem Finanzamt für Körperschaften in Wien unter gleichzeitiger Anmeldung ihres Unternehmens bei diesem Finanzamt mit, dass sie bisher unter der Firma T. GmbH in Salzburg tätig gewesen und steuerlich geführt worden sei. Die Salzburger Gesellschaft sei reaktiviert, die Firmenänderung auf den nunmehrigen Namen vorgenommen und die Kapitalausstattung geändert worden. Das Unternehmen habe seine Tätigkeit in Wien am 1. Jänner 1987 begonnen. Es beschäftige sich mit dem Groß-, Klein-, Einfuhr-, Ausfuhr- und Durchfuhrhandel mit Kraftfahrzeugen, Kraftfahrzeugersatzteilen und Zubehör aller Art, insbesondere näher genannter Marken.

Einem dieser Eingabe angeschlossenen Handelsregisterauszug des Handelsgerichtes Wien ist zu entnehmen, dass mit dem 30. Dezember 1986 in dieses Handelsregister die Änderung der Firma, die Verlegung des Sitzes der Gesellschaft von Salzburg nach Wien, die Fortsetzung der Gesellschaft und der Umstand einer durchgreifenden Änderung des Gesellschaftsvertrages, alles beruhend auf Beschlüssen der Generalversammlung vom 24. November 1986, eingetragen worden war.

Die Beschwerdeführerin legte dem Finanzamt in der Folge Urkunden vor, denen sich Folgendes entnehmen ließ:

Mit Notariatsakt vom 30. Dezember 1986 wurde der Gesellschafterbeschluss der Alleingesellschafterin der beschwerdeführenden Partei auf Erhöhung des Stammkapitals von S 40,000.000,-- um zur Gänze in bar einzuzahlende S 40,000.000,-- auf S 80,000.000,-- mit der Verpflichtung zur Einzahlung des Kapitalerhöhungsbetrages durch die Alleingesellschafterin mit anschließender Herabsetzung des Nennbetrages der Stammeinlage auf S 40,000.000,-- beurkundet. In einer Präambel zu diesem Gesellschafterbeschluss heißt es, dass das Stammkapital der Gesellschaft von S 40,000.000,-- zur Gänze verloren gegangen sei, weshalb das Stammkapital um S 40,000.000,-- zu erhöhen und wieder herabzusetzen sei, um die Gesellschaft zu sanieren und die vorhandene Unterbilanz zu beseitigen.

Mit notariellem Protokoll vom 30. September 1987 wurde der Beschluss der Generalversammlung der beschwerdeführenden Partei über ihre Verschmelzung mit der seit dem Jahre 1974 bestehenden M. GmbH durch deren Aufnahme auf der Grundlage deren Bilanz zum 31. Dezember 1986 mit Wirkung vom Stichtag dieser Bilanz durch Übertragung deren Vermögens auf die beschwerdeführende Partei beurkundet. Einer Erhöhung des Stammkapitals der aufnehmenden Gesellschaft zur Durchführung dieser Verschmelzung bedürfe es gemäß § 1 Abs. 1 lit. e des Strukturverbesserungsgesetzes (im Folgenden kurz: StruktVG) nicht, weil die Alleingesellschafterin der aufnehmenden beschwerdeführenden Partei mit der Alleingesellschafterin der übertragenden M. GmbH identisch sei. Auf diese Verschmelzung fänden die Vorschriften des Art. I StruktVG Anwendung.

Mit dem 6. November 1987 wurde die Verschmelzung der beschwerdeführenden Partei durch Aufnahme der M. GmbH ins Handelsregister eingetragen.

In ihrer Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 1988 machte die Beschwerdeführerin den für den Liquidationsbesteuerungszeitraum festgestellten Verlust in Höhe von S 26,280.485,-- als Sonderausgabe geltend und verzeichnete diesen Betrag in ihrer Gewerbesteuererklärung für das Jahr 1988 auch als Fehlbetrag im Sinne des § 6 Abs. 3 GewStG 1953 aus dem Jahre 1986.

Das Finanzamt ließ in seinem Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1988 den geltend gemachten Verlustvortrag ebenso wenig zu wie es auch in seinem Bescheid über die Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages den geltend gemachten Fehlbetrag nicht anerkannte und dementsprechend Gewerbesteuer und Bundesgewerbesteuer samt Zuschlägen festsetzte. Begründet wurde diese Entscheidung mit der Bestimmung des § 1 Abs. 5 Satz 3 StruktVG und dem Hinweis darauf, dass der Betrieb der übernehmenden Gesellschaft Ende 1980 eingestellt und ab diesem Zeitpunkt eine Liquidation durchgeführt worden sei, von welcher die Beschwerdeführerin selbst behauptet habe, dass es sich dabei nicht um eine Scheinliquidation gehandelt habe. Wenn die Beschwerdeführerin in einer Vorhaltsbeantwortung behauptet habe, dass sie nach der Verschmelzung die früher ausgeübte Vertriebsfunktion wieder aufgenommen habe, dann übersehe sie, dass der Geschäftsbetrieb von der aufgenommenen Gesellschaft herrühre und die aufnehmende Gesellschaft durch die zwischenzeitig stattgefundene Liquidation keine Betriebe mehr gehabt habe und auch ihr Stammkapital zur Gänze verloren gegangen gewesen sei. Da die Beschwerdeführerin als übernehmende Gesellschaft im Verschmelzungszeitpunkt praktisch vermögenslos gewesen sei, scheide im Grunde der Bestimmung des § 1 Abs. 5 StruktVG die Möglichkeit des Verlustvortrages aus.

In ihrer Berufung verneinte die Beschwerdeführerin die Anwendbarkeit der vom Finanzamt herangezogenen Gesetzesbestimmung zunächst deswegen, weil diese Bestimmung ausschließlich der Verhinderung des Mantelkaufes zur Verlustverwertung dienen solle, was eine Sachverhaltskonstellation sei, die im Beschwerdefall nicht vorliege. Grund der Verschmelzung sei eine betriebswirtschaftlich motivierte Änderung im Vertriebssystem mit der Einbeziehung der zuvor ausgelagerten Dienstleistungen durch die M. GmbH in die Beschwerdeführerin gewesen. Die M. GmbH sei im Wesentlichen zu dem Zweck in die Beschwerdeführerin "hineinfusioniert" worden, um die Dienstnehmerinnen und Dienstnehmer der M. GmbH hinsichtlich ihrer Dienstverhältnisse in den Genuss der Gesamtrechtsnachfolge kommen zu lassen. Dass ein solcher dienstnehmerfreundlicher Akt gleichrangig wie das verpönte Mantelkaufmotiv die Verlustverwertung einschränken sollte, wäre eine vom Gesetzgeber gewiss nicht beabsichtigte Konsequenz gewesen. Des Weiteren stehe einer Anwendung der Bestimmung des § 1 Abs. 5 StruktVG der Umstand entgegen, dass der nicht zum Abzug zugelassene Verlust dem Einkommensermittlungszeitraum 1. Jänner 1981 bis 31. Dezember 1986 zuzuordnen sei, weshalb er zeitgleich mit dem Tag der Verschmelzung entstanden sei. Verluste des Jahres der Strukturverbesserungsmaßnahme würden von § 1 Abs. 5 StruktVG aber nicht erfasst. Sei der Verlust/Fehlbetrag zeitgleich mit dem Tag der Verschmelzung entstanden, dann könne eine nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse durchzuführende Vergleichbarkeitsprüfung mangels Vorhandenseins zweier Vergleichsstichtage gar nicht vorgenommen werden. Selbst wenn nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeitsprüfung vorzunehmen gewesen wäre, dann sei eine solche Vergleichbarkeit zu bejahen. Sowohl am Beginn des Einkommensermittlungszeitraumes als auch zum Verschmelzungszeitpunkt sei ein Handelsbetrieb über den Handel mit Kraftfahrzeugen, Kraftfahrzeug-Ersatzteilen und Zubehör vorhanden gewesen. Das für einen Handelsbetrieb entscheidende Umlaufvermögen habe an den Vergleichsstichtagen S 240.000.000,-- bzw. S 87.000.000,- betragen. Zudem werde im Schrifttum mit Recht die Auffassung vertreten, dass das Recht der übernehmenden Gesellschaft, eigene Verluste als Sonderausgaben geltend zu machen, mangels einer gesetzlichen Einschränkung nach einer Verschmelzung dann nicht untergehen könne, wenn zwar die Verlust verursachenden Vermögenswerte oder Betriebe nicht mehr vorhanden seien, im Verschmelzungszeitpunkt aber andere Vermögenswerte oder Betriebe existierten, bei denen kein Kausalzusammenhang zu den entstandenen Verlusten bestehen müsse, weil auch in solchen Fällen ein Vergleich nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse im Sinne des StruktVG gar nicht angestellt werden könne.

Da das Finanzamt auch die in den Abgabenerklärungen der Beschwerdeführerin für das Jahr 1989 geltend gemachten Verlustvorträge und gewerbesteuerlichen Fehlbeträge nicht anerkannte, berief die Beschwerdeführerin auch gegen die diesbezüglichen Bescheide für das Jahr 1989 unter Verweis auf ihre Ausführungen in der gegen die das Vorjahr betreffenden Bescheide erhobenen Berufung.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufungen der Beschwerdeführerin als unbegründet ab. Die in der Bestimmung des § 1 Abs. 5 StruktVG normierten Voraussetzungen für den Verlustabzug im

Verschmelzungsfalle lägen nicht vor. Seien im Zeitpunkt einer Verschmelzung oder Einbringung auf Seite der übernehmenden Gesellschaft jene Betriebe, Teilbetriebe oder Vermögensteile, die seinerzeit die Verluste verursacht hätten, nicht mehr vorhanden, dann gingen die diesbezüglichen Verlustabzüge ab der Verschmelzung oder Einbringung unter. Seien zu diesem Zeitpunkt zwar die Vermögensteile, Betriebe oder Teilbetriebe dem Grunde nach noch vorhanden, sei deren Umfang gegenüber dem Zeitpunkt der Verlustentstehung aber derart vermindert, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben sei, dann könnten die betreffenden Verluste zur Gänze nicht mehr vorgetragen werden. Die wirtschaftliche Vergleichbarkeit sei dann nicht mehr gegeben, wenn einer der für die Identifizierung eines Vermögensteiles, Betriebes oder Teilbetriebes maßgeblichen betriebswirtschaftlichen Parameter auf ein im Vergleich zur Zeit der Verlustentstehung nicht mehr wesentliches (das heißt nur 25 %iges oder geringeres) Ausmaß abgesunken sei. Als maßgebliche betriebswirtschaftliche Faktoren hätten bei Betrieben und Teilbetrieben der Umsatz, das Anlagevermögen und das Auftragsvolumen zu gelten. Bei Vermögensteilen seien die im Zeitpunkt der Verlustentstehung und die im Zeitpunkt der Verschmelzung noch vorhandenen Substanzwerte miteinander zu vergleichen. Dem Argument der Beschwerdeführerin, dass der nicht zur Verrechnung zugelassene Verlust erst im Jahr der Verschmelzung entstanden sei, müsse mit dem Hinweis auf den Umstand entgegengetreten werden, dass die Beschwerdeführerin für jedes Jahr des Liquidationszeitraumes eine eigene Bilanz vorgelegt habe. Dadurch lasse sich feststellen, ob im Zeitpunkt der Verschmelzung bei der Beschwerdeführerin als übernehmender Gesellschaft jene Betriebe, Teilbetriebe oder Vermögensteile, die seinerzeit die Verluste verursacht hätten, noch vorhanden seien oder nicht und ob gegebenenfalls ihr Umfang gegenüber dem Zeitpunkt der Verlustentstehung entsprechend vermindert sei, sodass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse noch eine Vergleichbarkeit bestehe oder nicht. Schon der Vergleich der Bilanz zum 31. Dezember 1981 mit jener zum 31. Dezember 1980 zeige, dass hinsichtlich des Anlagevermögens Vergleichbarkeit jedenfalls nicht bestehe, weil dieses in der Bilanz 1981 zur Gänze ausgeschieden sei. Habe das Anlagevermögen zum 1. Jänner 1980 S 14,645.631,81 und zum 1. Jänner 1981 S 15,263.796,98 betragen, so sei es schon zum 1. Jänner 1982 mit S 0,-- angesetzt worden, welcher Ansatz des Anlagevermögens bis zum 31. Dezember 1986 gewährt habe. Mit dem Personalaufwand verhalte es sich ähnlich; während dieser im Jahre 1980 noch S 26,244.593,92 und 1981 S 14,977.378,08 betragen habe, sei er für das Jahr 1982 auf S 80.196,69 gesunken und habe in den Jahren 1983 bis 1986 jeweils S 0,-- betragen. Auch bei den Erträgen ergebe sich ein ähnliches Bild; einem Bruttogewinn im Jahre 1980 von S 98,106.413,60 und im Jahre 1981 von S 11,570.241,51 stehe ein Bruttogewinn des Jahres 1982 in Höhe von nur mehr S 114.287,38 gegenüber, während die Bruttogewinne für die Jahre 1983 bis 1986 S 0,-- betrügen. Entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführerin sei der größte Teil der berufungsgegenständlichen Verluste nicht im Verschmelzungsjahr 1986, sondern bereits im Jahre 1981 entstanden, was auch aus der Bilanz des Jahres 1981 eindeutig hervorgehe, welche einen Jahresverlust in Höhe von S 25,746.603,67 ausgewiesen habe. In den Jahren 1983 bis 1986 sei es schon auf Grund des Umstandes, dass die Beschwerdeführerin nicht operativ tätig gewesen sei, unmöglich gewesen, Verluste entstehen zu lassen. Es habe die Beschwerdeführerin im Übrigen in einer Berufung gegen die Abgabenbescheide der Jahre 1981 bis 1986 selbst ausgeführt, dass es im ersten Jahr des Liquidationszeitraumes, nämlich dem Jahr 1981, weitgehend gelungen sei, den Neuwagen- und Ersatzteilhandel, welche den Gegenstand des Unternehmens bildeten, hinsichtlich der vorhanden gewesenen Bestellungen und Lagerwaren abzuwickeln. Auch die meisten noch offenen Rechtsangelegenheiten hätten mit einer Ausnahme in den Jahren 1981 und 1982 geregelt werden können. Diese Ausnahme habe sich auf einen Rechtsstreit über einen "Durchrostungsgarantievertrag" bezogen. Da die Beschwerdeführerin mangels entsprechender liquider Mittel zur Befriedigung der Händleransprüche nicht in der Lage gewesen sei, habe die M. GmbH diese Ansprüche zur Erhaltung der Vertragshändlerstruktur vorschussweise befriedigen müssen, wobei die Ersatzansprüche der Beschwerdeführerin gegen ihren Vertragspartner an die M. GmbH abgetreten worden seien. Damit komme klar zum Ausdruck, dass die Beschwerdeführerin im Zeitraum 1983 bis 1986 in keiner Weise operativ tätig gewesen sei und dies infolge des Fehlens liquider Mittel auch nicht habe sein können und dass die von der Beschwerdeführerin aufgenommene Gesellschaft, die M. GmbH, ihre eigenen Geschäfte weiter betrieben habe. Dass eine Vergleichbarkeit des im Verschmelzungszeitpunkt vorhandenen Betriebes der Beschwerdeführerin nicht mehr gegeben gewesen sei, komme auch in der Präambel des Gesellschafterbeschlusses vom 30. Dezember 1986 zum Ausdruck, in welcher es heiße, dass das Stammkapital der Gesellschaft von S 40,000.000,-- zur Gänze verloren gegangen sei. Aus dem Inhalt einer Vorhaltsbeantwortung der Beschwerdeführerin vom 14. Jänner 1991 werde deutlich, dass der Geschäftsbetrieb der Beschwerdeführerin nicht von der aufnehmenden, sondern von der aufgenommenen Gesellschaft hergerührt habe. Wenn die Beschwerdeführerin argumentiere, dass die

Handelswareenumsätze und Jahresgewinne der übernommenen M. GmbH für die Übergangszeit 1984 bis 1986 im Vergleich zum ersten Jahresumsatz der reaktivierten Beschwerdeführerin für das Jahr 1987 äußerst gering gewesen seien, dann übersehe sie, dass diese Umsätze nur die gesamte Vertriebstätigkeit bis zum Auslaufen der mit anderen Unternehmen abgeschlossenen Generalimporteurverträge erfasst hätten und einem diesbezüglichen Vergleich daher nicht standhalten könnten. Dass das Schwergewicht der M. GmbH in den Jahren 1984 bis 1986 im Dienstleistungsbereich gelegen gewesen sei, treffe bei einer Gegenüberstellung der Handelswarenerlöse dieser Gesellschaft zu den Dienstleistungserlösen und sonstigen Erlösen nicht zu, weil der Anteil der Handelswarenerlöse der M. GmbH im Jahr 1984 88,2 %, im Jahr 1985 86,6 % und im Jahr 1986 88,5 % betragen habe. Dass Ende 1986 von der Beschwerdeführerin Umlaufvermögen erworben worden sei, ändere nichts daran, dass das von der Beschwerdeführerin "übertragene" Vermögen mit ihrem Vermögen zum Verlustentstehungszeitpunkt nicht vergleichbar sei. Sei doch kein Anlagevermögen vorhanden gewesen, welches vielmehr von der M. GmbH eingebracht worden sei. Mantelkauf sei ein Begriff, der sich in Lehre und Rechtsprechung als Ausdruck für ein Phänomen entwickelt habe, bei dem eine abwicklungsreife vermögenslose Kapitalgesellschaft in neue Hände übergehe, vom neuen Eigentümer mit neuem Leben erfüllt werde und die bestehenden Verlustvorträge mit den nun entstehenden Gewinnen verrechnet würden. Ein solcher Mantelkauf liege im Falle der Beschwerdeführerin nicht vor, weshalb ihre diesbezüglichen Ausführungen ins Leere gingen. Da der Umfang der übertragenen Vermögensteile gegenüber jenen im Zeitpunkt der Entstehung des Verlustes derart vermindert gewesen sei, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben gewesen sei und die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt der Verschmelzung keinen Betrieb unterhalten habe, sei spruchgemäß zu entscheiden gewesen.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde sowie einer Replik durch die Beschwerdeführerin erwogen:

Die Bestimmung des § 1 Abs. 5 StruktVG, auf welche sich die belangte Behörde stützt, erhielt durch das Abgabenänderungsgesetz 1980, BGBl. Nr. 563, folgenden Wortlaut:

"(5) Bei Verschmelzungen und Einbringungen im Sinne der Abs. 1 und 2 tritt die übernehmende Gesellschaft als Gesamtrechtsnachfolger in die Rechtsstellung der übertragenden Gesellschaft ein. Der Abzug von Verlusten gemäß § 18 Abs. 1 Z. 4 des Einkommensteuergesetzes 1972, BGBl. Nr. 440, und von Fehlbeträgen gemäß § 6 Abs. 3 des Gewerbesteuergesetzes 1953, BGBl. Nr. 2/1954, die bei der übertragenden Gesellschaft vor der Verschmelzung oder Einbringung entstanden sind, kann von der übernehmenden Gesellschaft insoweit in Anspruch genommen werden, als jene Vermögensteile, Betriebe oder Teilbetriebe, die die Verluste oder Fehlbeträge verursacht haben, übertragen werden; dies gilt jedoch nicht, wenn der Umfang der übertragenen Vermögensteile, Betriebe oder Teilbetriebe gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste oder Fehlbeträge derart vermindert ist, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist. Der Abzug von Verlusten und Fehlbeträgen, die bei der übernehmenden Gesellschaft vor der Verschmelzung oder Einbringung entstanden sind, ist ausgeschlossen, wenn die übernehmende Gesellschaft im Zeitpunkt der Verschmelzung oder Einbringung kein Vermögen besitzt oder keinen Betrieb oder solche Betriebe unterhält oder solche Vermögensteile besitzt, deren Umfang gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste oder Fehlbeträge derart vermindert ist, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist."

In den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage, 457 der BlgNR XV. GP, heißt es hiezu, dass mit der im § 1 Abs. 5 StruktVG vorgesehenen Einschränkung erreicht "bzw. klar gestellt" werden solle, dass bei Verschmelzungen der Übergang der Verlust verursachenden Vermögensteile und bei Einbringungen der Übergang des Verlust bringenden Betriebes oder Teilbetriebes Voraussetzung für den Übergang des Verlustvortragsrechtes sei. Entsprechend den Empfehlungen der Steuerreformkommission solle das Verlustvortragsrecht auch insoweit eingeschränkt werden, als Betriebe, Teilbetriebe oder Vermögensteile übertragen werden sollten, deren Umfang im Zeitpunkt des Vorganges nach Art. I gegenüber jenem zur Zeit der Entstehung des Verlustes so stark geschrumpft sei, dass er mit diesem nicht mehr vergleichbar sei (Mantelkauf, Verlustverwertung). Außerdem solle auch der umgekehrte Fall der Umgründung auf eine Mantelgesellschaft zum Ausschluss des Verlustvortragsrechtes führen.

Der vom Gesetzgeber mit der Bestimmung des letzten Satzes des § 1 Abs. 5 StruktVG verfolgte Zweck liegt unverkennbar in der Verhinderung einer Umgehung der die Verlustverwertung durch Mantelkauf im Fusionsfalle ausschließenden Vorschrift des § 1 Abs. 5 Satz 2 StruktVG. Um zu verhindern, dass die Einschränkungen des

Verlustvortragsrechtes dadurch umgangen werden, dass die Gewinn bringende Gesellschaft mit einer Verlust- oder Mantelgesellschaft als aufnehmender Gesellschaft verschmolzen wird, entfällt auch in diesem Fall der Verlustvortrag, wenn die aufnehmende Gesellschaft im Verschmelzungszeitpunkt vermögenslos ist oder nur solche Vermögenswerte oder (Teil-)Betriebe vorhanden sind, die mit den Verlust verursachenden wirtschaftlich nicht mehr vergleichbar sind (zutreffend insoweit Wiesner in FS Stadler, 350).

Die Beschwerdeführerin tritt der behördlichen Beurteilung auch vor dem Verwaltungsgerichtshof mit den drei Argumentationslinien entgegen, die sie schon im Verwaltungsverfahren vorgetragen hatte:

.) Die Bestimmung des § 1 Abs. 5 StruktVG verfolge nach dem Gesetzeszweck die Verhinderung einer Verlustverwertung durch Mantelkauf. Dass der Tatbestand eines Mantelkaufs im Beschwerdefall nicht vorliege, habe die belangte Behörde in der Begründung des angefochtenen Bescheides ausdrücklich einräumen müssen.

.) Einer Anwendung der Bestimmung des § 1 Abs. 5 Satz 3 StruktVG stehe der Umstand entgegen, dass die vom Streit betroffenen Verluste und Fehlbeträge bei der Beschwerdeführerin nicht vor der Verschmelzung entstanden seien. Die Verluste seien nämlich in dem den Liquidationszeitraum 1981 bis 1986 erfassenden Abgabenbescheid festgestellt worden und seien angesichts der Verschmelzung zum 31. Dezember 1986 damit nicht solche, die vor der Verschmelzung als entstanden angesehen werden dürften. Fielen Verschmelzung und Entstehung der Verluste/Fehlbeträge rechtlich aber im gleichen Zeitpunkt an, dann scheide die im Gesetz vorgesehene wirtschaftliche Vergleichbarkeitsprüfung nach den Denkgesetzen aus.

.) Selbst wenn eine Vergleichbarkeitsprüfung vorgenommen werden könnte, dürfte ihr Ergebnis nicht zur Rechtsfolge des § 1 Abs. 5 Satz 3 StruktVG führen, weil die Beschwerdeführerin noch vor dem Verschmelzungszeitpunkt ihre Tätigkeit in der zu Beginn des Liquidationszeitraumes ausgeübten Art wieder aufgenommen und zum Verschmelzungszeitpunkt Umlaufvermögen im Ausmaß von S 87, 000.000,-- erworben gehabt habe, welches in Gegenüberstellung des Umlaufvermögens von S 240,000.000,-- im Zeitpunkt des Liquidationsbeginns nicht als geringfügig mit der Auswirkung des § 1 Abs. 5 Satz 3 StruktVG angesehen werden dürfe. Erst recht erweise sich die Verweigerung einer Berücksichtigung der begehrten Verlustvorträge/Gewerbesteuerfehlbeträge dann als rechtswidrig, wenn man der im Schrifttum (Wiesner, a.a.O.) geäußerten und zu teilenden Auffassung folge, dass das Recht der übernehmenden Gesellschaft, eigene Verluste als Sonderausgaben geltend zu machen, nach einer Verschmelzung in einem solchen Fall nicht untergehen könne, in dem zwar die Verlust verursachenden Vermögenswerte oder Betriebe nicht mehr vorhanden seien, im Verschmelzungszeitpunkt aber andere Vermögenswerte oder Betriebe der übernehmenden Gesellschaft existierten.

Keines dieser von der Beschwerdeführerin vorgetragenen Argumente vermag im Ergebnis zu überzeugen:

Das Beschwerdeargument der ersten Argumentationslinie, die belangte Behörde sehe das Vorliegen eines Mantelkaufs im Beschwerdefall einerseits nicht als gegeben an, wende aber andererseits trotzdem eine Gesetzesbestimmung an, deren Zweck die Verhinderung der Verlustverwertung durch Mantelkauf sei, läuft auf den Vorwurf hinaus, die von der belangten Behörde vorgenommene Interpretation des Gesetzeswortlautes widerspreche der aus dem Gesetzeswortlaut hervorleuchtenden klaren Absicht des Gesetzgebers (§ 6 ABGB). Diesem Vorwurf ist zu erwidern, dass die Bestimmung des § 1 Abs. 5 Satz 3 StruktVG, wie dies bereits dargelegt wurde, gerade nicht den "klassischen" Fall des Mantelkaufes durch Erwerb einer vermögenslosen Gesellschaft zum Zwecke der steuerlichen Verlustverwertung verfolgt, sondern verhindern will, dass der vom Gesetzgeber nicht gewollte Erfolg auf andere Weise und zwar dadurch erreicht wird, dass sich die gewinnträchtige Gesellschaft von der über die Verlustvorträge/Gewerbesteuerfehlbeträge verfügenden Gesellschaft aufnehmen lässt. Dass die belangte Behörde das Vorliegen eines "Mantelkauftatbestandes" in der Begründung des angefochtenen Bescheides für den Beschwerdefall verneint hat, ist eine Beurteilung, der insoweit beigepflichtet werden kann, als es um das Vorliegen der darunter gemeinhin verstandenen typischen Sachverhaltskonstellation geht. Eine teleologisch verfehlte Gesetzesinterpretation lässt sich der belangten Behörde aber daraus noch nicht erfolgreich vorwerfen, weil nach Lage des Beschwerdefalles vielmehr von Bedeutung ist, ob die im Beschwerdefall vorgelegene Sachverhaltskonstellation jenen Umgehungstatbestand verwirklichen konnte, dem der Gesetzgeber durch die Normierung des letzten Satzes des § 1 Abs. 5 StruktVG begegnen wollte. Dies ist im Beschwerdefall aber nicht von der Hand zu weisen. Weder die betriebswirtschaftlichen Argumente, wonach die Weiterführung zweier Gesellschaften nicht sinnvoll gewesen wäre, noch das behauptete Anliegen eines Schutzes der Dienstnehmer der M. GmbH können darüber hinwegtäuschen, dass

der Muttergesellschaft der verschmolzenen Tochtergesellschaften durch die aufrecht bleibende Möglichkeit einer Verwertung der bei der Beschwerdeführerin entstandenen Verluste steuerliche Vorteile bei der Besteuerung der Gewinne der aufgenommenen M. GmbH in erheblichem Maße erwachsen waren. Wenn betriebswirtschaftlich die Führung zweier getrennter Gesellschaften nicht mehr sinnvoll erschien, dann erklärt dies nicht, weshalb nicht der diesfalls einfachste und nächstliegende Weg beschritten wurde, es bei der M. GmbH zu belassen und die Liquidation der Beschwerdeführerin, die ja den Geschäftsberichten nach schon 1981 weitgehend abgeschlossen war, endlich zum Abschluss zu bringen. Das von der Beschwerdeführerin hervorgehobene Anliegen eines Schutzes der Dienstnehmer der M. GmbH hätte sich bei Beschreitung des auch betriebswirtschaftlich nächstliegenden Weges mangels Erforderlichkeit eines Verschmelzungsvorganges gar nicht gestellt. Der im Schrifttum (Quantschnigg in FS Bauer, 274) erwähnte, die gesetzliche Regelung nach Ansicht des Autors erfordernde Sachverhalt, dass ein völlig unwirtschaftlich gewordener Betrieb, der in der Vergangenheit Verluste abgeworfen hat, bis zum Verschmelzungszeitpunkt auf "Sparflamme" weitergeführt und sodann eine Verwertung der angesammelten Verlustabzüge vorgenommen wird, wurde durch das Hinauszögern der - nach dem Bericht für das Jahr 1981 faktisch weitestgehend schon abgeschlossenen - Liquidation und anschließender "Reaktivierung" der Beschwerdeführerin unmittelbar vor Aufnahme der M.GmbH augenscheinlich verwirklicht. Ein Widerspruch der behördlichen Gesetzesauslegung zum Gebot teleologischer Gesetzesinterpretation liegt entgegen dem Beschwerdevorbringen demnach nicht vor.

Auch die zweite Argumentationslinie der Beschwerdeführerin trägt nicht. Dass der Verlust der Beschwerdeführerin in einem Abgabenbescheid festgestellt worden war, der durch Erfassung des Liquidationszeitraumes 1981 bis 1986 im Sinne des § 18 KStG 1966 auch den Tag schon umfasst hatte, auf den die Verschmelzung gemäß § 1 Abs. 4 StruktVG wirkte, hat die belangte Behörde zutreffend nicht davon abgehalten, diesen Verlust als vor der Verschmelzung entstanden im Sinne des § 1 Abs. 5 Satz 3 StruktVG zu beurteilen. Abgesehen davon, dass die nachträgliche Aufgabe der ursprünglichen Liquidationsabsicht die erfolgte Liquidationsbesteuerung der Beschwerdeführerin für die Jahre 1981 bis 1986 nach § 18 KStG 1966 nachträglich als rechtswidrig erwies (Putzschögl/Bauer/Quantschnigg, KStG 1966 § 18 Tz 5), äußerte auch die Rechtskraft des Liquidationsbesteuerungsbescheides mit dem darin festgestellten Verlust eine Bindungswirkung für nachfolgende Besteuerungsperioden nur in Ansehung der festgestellten Verlusthöhe, nicht aber auch in anderen Belangen (siehe die bei Doralt, EStG 18 Tz 299, angeführten Judikurnachweise). Der belangten Behörde war es deshalb nicht verwehrt, den Entstehungszeitpunkt der zum Vortrag angemeldeten Verluste/Fehlbeträge, losgelöst von ihrer Feststellung durch den Liquidationsbesteuerungsbescheid anhand der von der Beschwerdeführerin vorgelegten Jahresbilanzen zu beurteilen.

Auch dem dritten Einwand der Beschwerdeführerin, der betriebswirtschaftliche Vergleich ihres Zustandes zum Verschmelzungszeitpunkt mit jenem zum Zeitpunkt des Entstehens der Verluste erlaube es nicht, den Eintritt der in § 1 Abs. 5 Satz 3 StruktVG normierten Rechtsfolge zu bejahen, ist nicht zu folgen. Dass von einer "Vergleichbarkeit" im Sinne dieser Gesetzesstelle (zur Kritik an der Wortwahl des Gesetzgebers siehe die zutreffenden Ausführungen von Schimetschek, Änderungen des Strukturverbesserungsgesetzes, in FJ 1981, 22) im Beschwerdefall nicht die Rede sein kann, hat die belangte Behörde schon mit ihrem Hinweis auf den vollständigen Verlust jedes Anlagevermögens, auf die Personalkosten und die Erträge überzeugend dargestellt. Der kurz vor dem Verschmelzungstichtag erfolgte Erwerb von Umlaufvermögen durch die Beschwerdeführerin konnte dieses Bild nicht rechtserheblich verändern.

Der von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführten Schrifttumsmeinung, die bloße Existenz anderer als der seinerzeit Verlust verursachenden Vermögenswerte oder Betriebe bei der aufnehmenden Gesellschaft hindere in der Regel eine Beschränkung ihres Verlustvortragsrechtes nach § 1 Abs. 5 Satz 3 StruktVG (Wiesner, a.a.O.), vermag sich der Verwaltungsgerichtshof nicht anzuschließen (siehe die zutreffende Kritik dieser Literaturmeinung durch Quantschnigg, a.a.O.). Liegt der Zweck der Vorschrift des § 1 Abs. 5 Satz 3 StruktVG nun einmal in der Verhinderung einer Umgehung der in § 1 Abs. 5 Satz 2 leg.cit. untersagten Verlustverwertung durch Aufnahme einer "Mantelgesellschaft", dann kann dieser Gesetzeszweck nur dadurch erreicht werden, dass Sachverhalte nach § 1 Abs. 5 Satz 3 StruktVG fiktiv so behandelt werden, als läge der umgekehrte Fall vor. Ist bei einem nach § 1 Abs. 5 Satz 2 StruktVG zu behandelnden Sachverhalt das Recht der aufnehmenden Gesellschaft zur Übernahme der Verluste der aufgenommenen Gesellschaft daran gebunden, dass mit dem Verschmelzungsvorgang auch die Verlust verursachende Einkunftsquelle auf die aufnehmende Gesellschaft übergeht (siehe etwa das hg. Erkenntnis vom 18. Juli 2001, 99/13/0194), dann muss dieses Kriterium gedanklich auch bei einer - wie hier vorliegenden - Sachverhaltskonstellation nach § 1 Abs. 5 Satz 3 StruktVG erfüllt sein. Dass der M. GmbH, wäre sie die aufnehmende Gesellschaft gewesen, die

die seinerzeitigen Verluste bei der Beschwerdeführerin verursachende Einkunftsquelle mitübertragen worden wäre, ließe sich im Beschwerdefall auf der Basis der unbedenklichen Feststellungen des angefochtenen Bescheides nicht erkennen. Damit schied aber auch bei der tatsächlich vorgelegenen Fallkonstellation des § 1 Abs. 5 Satz 3 StruktVG der von der Beschwerdeführerin begehrte Vortrag der Verluste/Fehlbeträge rechtlich aus.

Die Beschwerde war deshalb gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz beruht auf den §§ 47ff VwGG iVm der Verordnung des Bundeskanzlers, BGBl. II Nr. 501/2001.

Wien, am 18. Dezember 2002

**Schlagworte**

Individuelle Normen und Parteienrechte Rechtswirkungen von Bescheiden Rechtskraft VwRallg9/3

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2002:1998130064.X00

**Im RIS seit**

14.04.2003

**Zuletzt aktualisiert am**

21.05.2013

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)