

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende***1***, den Richter***2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***3*** und ***4*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 17. Mai 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 2. Mai 2018 betreffend Einkommensteuer 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 24. Juni 2022 in Anwesenheit des Schriftführers ***5*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Einkommensteuererklärung 2017 erklärte der Beschwerdeführer (in der Folge Bf.) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und machte unter anderem unter Angaben für Tarifbegünstigungen und Sonderfälle (Kennzahl 309) anzurechnende Mindestkörperschaftsteuer nach Umwandlung (§ 9 Abs. 8 UmgrStG) in Höhe von € 5.733,50 sowie unter Sonderausgaben inkl. Verlustabzug (Kennzahl 462) offene Verlustabzüge aus den Vorjahren (Gesamtbestand aller abzugsfähigen Verluste) in Höhe von € 3.788,44 geltend.

Mit Bescheid vom 2. Mai 2018 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2017 festgesetzt und in der Begründung wie folgt ausgeführt: „Der Alleinverdienerabsetzbetrag konnte nicht berücksichtigt werden, da die steuerpflichtigen Einkünfte inkl. Wochengeld Ihres (Ehe)partners höher als der maßgebliche Grenzbetrag von 6.000 € betragen. Gem. § 23 sind "Einkünfte a. Gewerbebetrieb" Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird u. sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Herr Bf beantragt i. der Est-Erklärung f.2017 die Anrechnung v. Verlusten (€ 3.788,44) sowie v. Mindest-KöSt-Beträgen (€ 5.733,50) der vormali. Fa. GmbH" mit dem

Hinweis, diese wären aufgrund der Umwandlung gem. Art II UmgrStG per 31.12.2016 nunmehr bei ihm verrechenbar. Aus den Bilanzen der Fa. GmbH ist ersichtlich, dass die betriebl. Tätigkeit im WJ 2015 und 2016 eingestellt wurde. Mangels Vorliegens eines "Gewerbebetriebes" i.Sinne des ESt-Gesetzes waren die geltend gemachten Verluste inkl. Mindest-KöSt steuerlich nicht anzuerkennen. Gem. § 7 Abs. 1 Z 1 UmgrStG sind Umwandlungen iSd Gesetzes errichtende Umwandlungen nach dem UmwG, wenn am Umwandlungstichtag UND am Tag des Umwandlungsbeschuß ein GW Betrieb vorhanden ist."

Mit Schreiben vom 14. Mai 2018 (eingebracht mit 17. Mai 2018) erhob der Bf. innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 2. Mai 2018 und führte wie folgt aus:

„1. Sachverhalt

Mit Antrag vom 22. Dezember 2017 haben wir Ihnen bereits bekanntgegeben, dass die GmbH, STNR Nr mit Stichtag 31.12.2016 unter Anwendung des Art II UmgrStG auf ihren Hauptgesellschafter Bf, StNr.: Nr verschmelzend umgewandelt wurde.

Die Umwandlungsbilanz und der Umwandlungsvertrag haben wir Ihnen bereits übermittelt. Dieser Vorgang wurde bereits zur Eintragung ins Firmenbuch am 14. September 2017 angemeldet. Die Löschung der GmbH ist per 19.09.2017 erfolgt.

Daher wurde beantrag, die Verlustvorträge der GmbH in Höhe von EUR 3.788,44 sowie die Schweb-KöSt in Höhe von EUR 5.733,50 bei unseren Mandanten Bf in den Steuererklärungen ab 2017 zu berücksichtigen.

Unser Mandant hat die betriebliche Tätigkeit der GmbH fortgeführt.

Im Zuge der Veranlagung der Einkommensteuer 2017 wurden die Verlustvorträge und die Mindest-KöSt jedoch nicht berücksichtigt. Als Begründung führen Sie dabei an:

Gem. § 23 sind „Einkünfte a. Gewerbebetrieb“ Einkünfte aus einer selbstständigen, nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird u, sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Herr Bf beantragt i. der ESt-Erklärung f. 2017 die Anrechnung v. Verlusten (€ 3.788,44) sowie v. Mindest-KöSt-Beträgen (€ 5.733,50) der vormali. Fa. GmbH mit dem Hinweis, diese wären aufgrund der Umwandlung gem. Art II UmgrStG per 31.12.2016 nunmehr bei ihm verrechenbar. Aus den Bilanzen der Fa. GmbH ist ersichtlich, dass die betriebl. Tätigkeit im WJ 2015 und 2016 eingestellt wurde. Mangels Vorliegens eines „Gewerbebetriebes“ i. Sinne des ESt-Gesetzes waren die geltend gemachten Verluste inkl. Mindest-KöSt steuerlich nicht anzuerkennen. Gem. § 7 Abs. 1 Z 1 UmgrStG sind Umwandlungen iSd Gesetzes errichtende Umwandlungen nach dem UmwG, wenn am Umwandlungstichtag UND am Tag des Umwandlungsbeschuß ein GW Betrieb vorhanden ist.

2. Begründung

Als Begründung führen wir an, dass § 9 Abs 8 UmgrStG ausführt, dass Mindeststeuern der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 24 Abs 4 des Körperschaftsteuergesetzes 1988, die bis zum Umwandlungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, den Rechtsnachfolgern ab dem Umwandlungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr in jenem Ausmaß zuzurechnen sind, das sich aus der Höhe der Beteiligung an der umgewandelten Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch ergibt.

Der VfGH hat sich mit der Frage über die Gleichheitswidrigkeit im Zusammenhang mit der eingeschränkten Möglichkeit der Verwertung nicht verrechneter Mindeststeuern einer umgewandelten Kapitalgesellschaft für vormalige Gesellschafter auseinander gesetzt (GZ G15/11 vom 30.06.2011).

Der VfGH entschied folgendermaßen: „Der Bundesregierung ist Recht zu geben, dass eine Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuer im Fall der Umwandlung - wenn sie überhaupt vorgesehen wird - sinnvollerweise auf die Fortführung des Betriebes abzustellen hätte und dass es dem Gedanken der Umwandlung entspricht, die Verrechnungsmöglichkeit ab der Betriebsveräußerung bzw. -einstellung auszuschließen. Die Bundesregierung räumt aber selbst ein, dass dieser Gedanke im maßgeblichen Gesetzestext keinen Niederschlag gefunden hat. Der Verfassungsgerichtshof kann auch nicht erkennen, dass eine solche Beschränkung verfassungsrechtlich geboten wäre, so dass eine verfassungskonforme (einschränkende) Interpretation jedenfalls ausscheidet.“

Die Anrechnung der Mindest-KöSt besteht nicht nur deshalb zu Recht, weil ein aufrechter Gewerbebetrieb vorhanden ist, sondern allein deswegen, weil dies nicht Voraussetzung für die Anrechnung der Mindest-KöSt ist.

Gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens Verluste als Sonderausgaben abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur, wenn die Verluste durch ordnungsgemäße Buchführung ermittelt worden sind und soweit Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

Bei den Aufwendungen in der GmbH handelt es sich um Vorlaufkosten für eine Softwareentwicklung. Derzeit wird an der Softwareentwicklung mit eigenem Arbeitsaufwand gearbeitet, der Betrieb lebt aber aktuell weiter. Ab dem Jahr 2018 werden auch Einnahmen aus dieser Tätigkeit lukriert.

Es ist anzumerken, dass es sich hierbei um ein junges Unternehmen handelt und es dem üblichen wirtschaftlichen Verkehr entspricht, dass es einige Zeit dauert bis ein Unternehmen

im Wirtschaftsleben Fuss fasst. Das bis dato noch keine Einnahmen erzielt wurden ist keine Indikation dafür, dass keine Geschäftstätigkeit vorliegt.

Bis dato wurde immer die Körperschaftsteuer bezahlt. Es wäre sehr unüblich sich die Mühe zu machen ein Unternehmen zu gründen, laufend Körperschaftsteuer zu bezahlen, wenn kein aufrechter Betrieb bestehen würde.

Wenn Verlustvorträge und die Mindest-KöSt nicht anerkannt werden, ist davon auszugehen, dass die Finanz der Meinung ist, dass tatsächlich kein Betrieb vorliegt. Dies würde aber auch implizieren, dass künftige Einnahmen nicht zur Versteuerung gelangen, da kein Betrieb vorliegt.

3. Antrag

Wir beantragen die Bescheide folgendermaßen abzuändern: Die Anrechnung der Mindest-KöSt in Höhe von EUR 5.733,50 sowie die Verlustvorträge in Höhe von EUR 3.788,44 werden, wie in den eingereichten Steuererklärungen 2017 beantragt, festgesetzt.

4. Antrag gemäß § 205a BAO

Wir beantragen die Festsetzung von Beschwerdezinnsen gemäß § 205a BAO für die zu unrecht eingehobenen Abgaben im Falle der Stattgabe unserer Beschwerde.

5. Für den Fall der Vorlage (Antrag auf Vorlage)

Für den Fall der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes über unsere Beschwerde beantragen wir die Entscheidung durch den gesamten Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht.“

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 3. Oktober 2018 wurde die Beschwerde vom 17.05.2018 gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 02.05.2018 als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde wie folgt ausgeführt:

„Die Beschwerde vom 14.5.2018 wendet sich gegen den Einkommensteuerbescheid für 2017 und begehrt die Berücksichtigung der Verlustvorträge der vormaligen GmbH iHv € 3.788,44 sowie der Mindest-KöSt iHv € 5.733,50 mit folgender Begründung:

1. Die GmbH Nr sei mit Stichtag 31.12.2016 unter Anwendung des Art II UmgrStG auf Herrn Bf verschmelzend umgewandelt worden und Herr Bf habe die betriebliche Tätigkeit der GmbH fortgeführt. Bei den Aufwendungen der GmbH handle es sich um Vorlaufkosten für eine Softwareentwicklung. An dieser werde derzeit „mit eigenem Arbeitsaufwand“ gearbeitet. Der Betrieb lebe aktuell weiter und werde ab dem Jahr 2018 Einnahmen lukrieren.

2. Es entspreche dem üblichen wirtschaftlichen Verkehr, dass es einige Zeit dauert, bis ein junges Unternehmen im Wirtschaftsleben Fuss fasse. Es wäre auch unüblich, sich die Mühe zu machen, ein Unternehmen zu gründen und KöSt zu zahlen, wenn kein aufrechter Betrieb bestehen würde.

3. Wenn die Finanzverwaltung die Verlustvorträge und die Mindest-KöSt aus der Zeit vor dem 31.12.2016 nicht anerkenne, würde dies bedeuten, dass auch künftige Einnahmen aus der Tätigkeit der Softwareentwicklung nicht zu versteuern wären, weil dies nicht als Betrieb anerkannt worden ist.

4. Gem. § 9 Abs.8 UmgrStG sowie Rsp des VfGH vom 30.6.2011 GZ G15/11 sei eine Anrechnung der Mindest-KöSt nach der Umwandlung beim Rechtsnachfolger möglich - unabhängig davon, ob ein aufrechter Gewerbebetrieb vorhanden sei.

Dazu wird folgendes ausgeführt:

Ad 1.)

Gem. § 7 Abs.1 Z 2 UmgrStG sind Umwandlungen iSd Gesetzes verschmelzende Umwandlungen nach dem UmwG, wenn - bei Umwandlung auf eine natürliche Person – am Umwandlungsstichtag UND am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb vorhanden ist.

BETRIEB:

Allgemein kann der Begriff Betrieb als die Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Produktionsmittel in einer organisatorischen Einheit verstanden werden. Aus ertragsteuerlicher Sicht ist ein Betrieb aber nur gegeben, wenn er der Erzielung von Einkünften iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 (betriebliche Einkunftsarten) dient, (vgl EStR Rz 409)

Was das „Betriebsvermögen" betrifft, so ist aus der Bilanz per 31.12.2016 ersichtlich, dass sowohl per 31.12.2016, als auch per 31.12.2015 das einzige Aktivvermögen darin bestand, dass Forderungen gegenüber dem Finanzamt (insbes. USt) vorhanden waren.

Die Beschwerde führt nicht aus, welche Art von Software für welchen Kundenkreis entwickelt worden wäre.

Die Beschwerde führt auch nicht aus, welche einschlägige Aufwendungen iZm der behaupteten Softwareentwicklung für den Zeitraum 9/2015 bis 9/2017 (Zeitpunkt Umwandlungsvertrag) angefallen wären.

Aus der Gewinn- und Verlustrechnung 2016 der GmbH ist ersichtlich, dass die einzigen „betrieblichen Aufwendungen" Gebühren iHv € 50,88 und Rechts- und Steuerberatung iHv € 3.070,- waren.

Weiters hat Herr Bf auch keine Gewerbeberechtigung iZm der behaupteten Softwareentwicklung behauptet oder nachgewiesen.

Und schließlich hat Herr Bf selbst in seiner Einkommensteuer-Erklärung für 2017 keine Einkünfte aus der Softwareentwicklung (gewerbliche Tätigkeit) erklärt.

Wenn also in der Beschwerde ausgeführt wird, die GmbH und in weiterer Folge Herr Bf habe Softwareentwicklung betrieben, so ist dies in keiner Weise nachvollziehbar.

Die Behörde gelangt somit in freier Beweiswürdigung zum Schluss, dass zum Umwandlungsstichtag 31.12.2016 ebenso wie am Tag des Umwandlungsbeschlusses vom 13.9.2017 kein aufrechter Betrieb vorlag. Vielmehr hatte bereits im Jahr 2016 keine betriebliche Tätigkeit mehr stattgefunden. Aus diesem Grund lagen die Voraussetzungen gem. § 7 Abs.1 Z 2 UmgrStG für eine Umwandlung iSd Art II UmgrStG nicht vor.

Nach § 20 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 führt eine übertragende Umwandlung, die nicht unter Art. II UmgrStG fällt, zur Liquidationsbesteuerung iSd § 19 KStG 1988. Die Rückwirkungsfiction bleibt dabei erhalten, um eine Vermögensaufstellung am Tag der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch und einen daraus ableitbaren Liquidationszeitraum zu vermeiden. (vgl KStR, Tz 632)

Bei im Privatvermögen gehaltenen Anteilen an der umgewandelten Gesellschaft gilt nach § 27 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 der Untergang von Anteilen aufgrund der (umwandlungsbedingten) Beendigung der Körperschaft als Veräußerung im Sinne des § 27 Abs. 3 EStG 1988, die als realisierte Wertsteigerung im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen steuerpflichtig ist. Als Einkünfte ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Abwicklungsguthaben und den Anschaffungskosten der Anteile anzusetzen. (vgl KStR, Tz 636)

Das Finanzamt trifft daher folgende Feststellungen:

Einkünfte aus Kapitalvermögen 2017:

Die gescheiterte Umwandlung gilt als Veräußerung iSd § 27 Abs. 3 EStG 1988

Daher: Einkünfte aus Kapitalvermögen:

Abwicklungsendvermögen € -20.374,74

abzügl Anschaffungskosten Beteiligung € ?

geschätzte Einkünfte aus Kapitalvermögen € 0

(Ein allfälliger Verlust aus der Veräußerung des Kapitalvermögens ist gem. § 27 Abs.8 Z.3 EStG nicht anzusetzen.)

Kein Übergang von Verlusten und keine Anrechnung der Mindest-KöSt

Da im vorliegenden Fall die Voraussetzungen für eine Umwandlung iSd Art II UmgrStG nicht erfüllt wurden und der Vorgang somit gem. § 27 Abs. 6 Z 2 EStG 1988 als Untergang von Anteilen aufgrund der (umwandlungsbedingten) Beendigung der Körperschaft und daher als Veräußerung im Sinne des § 27 Abs. 3 EStG 1988 anzusehen ist, ist Herr Bf nicht der Gesamtrechtsnachfolger der GmbH, sondern lediglich Einzelrechtsnachfolger. Daher kann Herr Bf weder die bei der GmbH per 31.12.2016 vorhandenen (bzw. ab 9/2015 entstandenen) Verlustvorträge übernehmen (vgl KStR, Tz 566 ff), noch sind die von der GmbH angesammelten Mindestkörperschaftsteuern bei ihm verrechenbar.

Ad 2.)

Entscheidend für die Beurteilung, ob die Voraussetzungen für die Anwendung des Art II UmgrStG vorliegen, ist nicht die Überlegung, ob es sinnvoll ist, einen GmbH-Mantel zu erwerben und wie lange es dauert, bis ein Unternehmen Fuss fassen kann. Schließlich kann für den Erwerb eines GmbH-Mantels eben die Überlegung der Verrechnung der vorhandenen Verlustvorträge sowie der angesammelten Mindest-KöSt-Beträge sprechen. Vielmehr ist es für die Behörde von Belang, ob in freier Beweiswürdigung angenommen werden kann, dass zum Zeitpunkt der Umwandlung tatsächlich eine betriebliche Tätigkeit ausgeübt wurde.

Ad 3.)

Die ho Behörde hat bei der Beurteilung, ob die Voraussetzungen für die Anwendung des Art II UmgrStG vorliegen, (u.a.) zu beurteilen, ob am Umwandlungstichtag UND am Tag des Umwandlungs-Beschlusses ein Betrieb vorhanden ist. Ist dies nicht der Fall, so liegen gem. § 7 Abs.1 Z 1 UmgrStG die Voraussetzungen für eine Umwandlung iSd Art II UmgrStG nicht vor. Wird NACH diesem Zeitpunkt die Tätigkeit der Softwareentwicklung aufgenommen und in einer Form betrieben, dass sie der Erzielung von Einkünften dient (nicht bloße Liebhaberei-Tätigkeit), so sind diese Einkünfte selbstverständlich steuerpflichtig.

Ad 4.)

Die in der Beschwerde zitierte VwGH-Rspr bezieht sich auf die Gesetzeslage VOR dem AbgÄG 2012. Seit 15.12.2012 gilt gem. § 9 Abs.8 UmgrStG, 3.Satz: „§ 24 Abs.4 Z 4 KStG gilt für natürliche Personen als Rechtsnachfolger, wenn der Betrieb nach § 7 Abs.1 am Ende des Jahres, für das die Anrechnung erfolgen soll, noch vorhanden ist;" [...]

Dementsprechend wäre - selbst im Fall, dass im Zeitpunkt der Umwandlung ein Betrieb vorhanden gewesen wäre - am Ende des Folgejahres zu prüfen, ob der Betrieb immer noch vorhanden ist.

Da - wie bereits ausgeführt - keine Hinweise auf eine betriebliche Tätigkeit des Herrn Bf bestehen und eine solche nicht einmal in der Steuererklärung 2017 angegeben wurde, ist eine Verrechnung der Mindest-KöSt auch aus diesem Grund abzuweisen.

Aus all diesen Gründen war die Beschwerde abzuweisen.“

Mit Schreiben vom 28. November 2018 (eingebracht mit 29. November 2018) stellte der Bf. gemäß § 264 BAO innerhalb offener Frist den Antrag auf Vorlage der Beschwerde vom 14. Mai 2018 gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 2. Mai 2018 an das Bundesfinanzgericht und führte wie folgt aus:

„Zu Sachverhalt und Begründung führen wir folgendermaßen aus.

1. Sachverhalt

Mit Antrag vom 22. Dezember 2017 haben wir Ihnen bekanntgegeben, dass die GmbH, STNR Nr mit Stichtag 31.12.2016 unter Anwendung des Art II UmgrStG auf ihren Hauptgesellschafter Bf, StNr.: Nr verschmelzend umgewandelt wurde. Die Umwandlungsbilanz und der Umwandlungsvertrag haben wir Ihnen übermittelt.

Dieser Vorgang wurde zur Eintragung ins Firmenbuch am 14. September 2017 angemeldet und die Löschung der GmbH erfolgte per 19.09.2017.

Im Zuge der Umwandlung wurde beantragt, die Verlustvorträge der GmbH in Höhe von EUR 3.788,44 sowie die Schwebe-KöSt in Höhe von EUR 5.733,50 bei unseren Mandanten Bf in den Steuererklärungen ab 2017 zu berücksichtigen, da dieser die betriebliche Tätigkeit der GmbH fortführt.

Im Einkommensteuerbescheid vom 2. Mai 2018 fanden sowohl die Verlustvorträge als auch die Mindestkörperschaftsteuer keine Berücksichtigung. Als Begründung wurde angeführt, dass gem. § 23 EStG „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ Einkünfte aus einer selbständigen, nachhaltigen Betätigung sei, die mit Gewinnabsicht unternommen werde und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstelle. Aus den Bilanzen der GmbH sei ersichtlich, dass die betriebliche Tätigkeit im WJ 2015 und 2016 eingestellt wurde. Mangels Vorliegen eines „Gewerbebetriebes“ i.Sinne des EStG seien die geltend gemachten Verluste inkl. Mindest-KöSt steuerlich nicht anzuerkennen.

Wir haben gegen diesen Bescheid am 14. Mai 2018 Beschwerde erhoben.

Mit der Beschwerdevorentscheidung vom 3. Oktober 2018 sowie der Bescheidbegründung vom 4. Oktober 2018, eingelangt am 9. Oktober 2018, hat die Abgabenbehörde unsere Beschwerde vom 17. Mai 2018 als unbegründet abgewiesen.

Das Finanzamt führt aus, dass die einzigen „betrieblichen Aufwendungen“ Gebühren iHv EUR 50,88 und Rechts- und Beratungskosten in Höhe von EUR 3.070,00 waren und Herr Bf keine Gewerbeberechtigung iZm der Softwareentwicklung behauptet oder nachgewiesen hat. Somit bestand für das Finanzamt kein aufrechter Betrieb und die Voraussetzungen für eine Umwandlung iSd Art II UmgrStG lagen nicht vor, weshalb weder Verlustvorträge noch Mindestkörperschaftsteuer verrechenbar sind.

Mit unserem Antrag vom 30. Oktober 2018 wurde die Verlängerung der Frist zur Einbringung eines Vorlageantrages bis zum 30. November 2018 beantragt.

2. Begründung

Im Wesentlichen lehnt die Behörde die Anrechnung der Verlustvorträge und der Mindestküst mit der Begründung ab, daß sie das Vorliegen eines Betriebes sowohl zum Zeitpunkt der Umwandlung als auch in weiterer Folge verneint.

Richtig ist jedoch, daß unser Klient seine Tätigkeit weitergeführt hat, jedoch aus Bequemlichkeitsgründen verzichtet hat, die weiterlaufenden Betriebsausgaben im Jahr 2017 geltend zu machen.

Das Charakteristische an einer Softwareentwicklung ist, daß aus den Kosten nicht unmittelbar der Schluß gezogen werden kann, daß ein entsprechendes wettbewerbsfähiges Produkt, das auch vom Markt angenommen wird, im Entstehen ist.

Im vorliegenden Fall ist die betriebliche Tätigkeit und somit das Vorhandensein eines Betriebes einzig und allein auf die Person von Bf abgestellt.

Allgemein kann der Begriff Betrieb als die Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Produktionsmittel in einer organisatorischen Einheit verstanden werden. Aus ertragsteuerlicher Sicht ist ein Betrieb aber nur gegeben, wenn er der Erzielung von Einkünften iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 (betriebliche Einkunftsarten) dient. (ESTRL 409). Wir teilten Ihnen bereits in unserer Beschwerde mit, dass derzeit an der Softwareentwicklung mit eigenem Arbeitsaufwand gearbeitet wird, und der Betrieb somit aktuell weiter lebt. Ab dem Jahr 2018 werden auch Einnahmen aus dieser Tätigkeit lukriert.

Daß bis dato nur geringe Ausgaben geltend gemacht wurden, ist kein Indikator dafür, dass keine Geschäftstätigkeit vorliegt.

Bis dato wurde immer die Körperschaftsteuer bezahlt. Es wäre sehr unüblich sich die Mühe zu machen ein Unternehmen zu gründen, laufend Körperschaftsteuer zu bezahlen, wenn kein aufrechter Betrieb bestehen würde.

a) Zur Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer

Für natürliche Personen als Rechtsnachfolger gilt § 24 Abs. 4 KStG 1988, wenn der Betrieb nach § 7 Abs. 1 UmgrStG am Ende des Jahres, für das die Anrechnung erfolgen soll, noch vorhanden ist. Das bloße Vorhandensein des Betriebes reicht aus. Der Umfang des Betriebes ist ebenso wenig relevant wie die Frage einer Zuordnung der Mindeststeuern zu allfällig vorhandenen Teilbetrieben. Erforderlich ist, dass am Ende des jeweiligen Kalenderjahres, zu dem eine Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuern erfolgen kann, dieser Betrieb noch vorhanden ist (UmgrStR 2002 Rz 565).

In diesem Sinne genügt es, daß unser Klient seine Tätigkeit der Softwareentwicklung, auch wenn diese zumindest im Entwicklungsstadium nicht im klassischen Sinne nach außen hin in Erscheinung treten kann, in auch nur geringfügigem Ausmaß fortgeführt hat.

b) Zur Anerkennung der Verlustvorträge

Wie bereits oben ausgeführt, handelt es sich bei dem vorliegenden Betrieb um einen Betrieb mit immateriellen Wirtschaftsgütern, welcher sich zumindest in der Entwicklungsphase im Rechenwerk noch nicht ziffernmäßig niederschlägt.

Da sich im vorliegenden Fall die betriebliche Tätigkeit und somit das Vorhandensein dieses Betriebes einzig und allein auf die Person von Bf abstellt, ist das Verlustobjekt sowohl zum Zeitpunkt des Umwandlungstichtages als auch in weiterer Folge vorhanden.

Eine klassische Betrachtungsweise - wie sie die Behörde in ihrer Entscheidung vornimmt - zur Beurteilung eines Betriebes, der sich auf Softwareentwicklung spezialisiert hat, ist im vorliegenden Fall nicht angebracht.

Da somit für Softwareentwicklungsbetriebe andere Beurteilungskriterien für das Vorhandensein eines Betriebes mit immateriellen Wirtschaftsgütern anzuwenden sind, kann der Begründung der Behörde nicht gefolgt werden und es sind die mit dem Verlustobjekt zusammenhängenden Verluste anzuerkennen.

3. Antrag

Wir beantragen, die Verlustvorträge der GmbH in Höhe von EUR 3.788,44 sowie die SchwebeköSt in Höhe von EUR 5.733,50 bei unseren Mandanten Bf in der Einkommensteuererklärung ab 2017 zu berücksichtigen.

4. Durchführung einer mündlichen Verhandlung

Wir stellen den Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht.

5. Vollmacht

Wir berufen uns auf die uns erteilte Vollmacht, gestützt auf den Berechtigungsumfang lt. § 3 WTBG, insbesondere § 3 Abs. 1 Z 3 WTBG (Vertretung vor dem Verwaltungsgericht).

Mit Vorlagebericht vom 4.7.2019 wurde die gegenständliche Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vorgelegt und wie folgt ausgeführt:

„Auf die in der BVE geäußerte Rüge, dass die Beschwerde nicht ausgeführt hat, welche Art von Software für welchen Kundenkreis entwickelt worden wäre und welche einschlägigen Aufwendungen iZm der behaupteten Softwareentwicklung für den Zeitraum 9/2015 bis 9/2017 (Zeitpunkt Umwandlungsvertrag) angefallen wären, geht auch der Vorlageantrag nicht ein und bleibt diese Darstellung schuldig.

Ebenso lässt der Vorlageantrag vermissen, warum Herr Bf keine Gewerbeberechtigung iZm der behaupteten Softwareentwicklung hat.

Wenn der Beschwerdeführer behauptet, „für Softwareentwicklungsbetriebe seien andere Beurteilungskriterien für das Vorhandensein eines Betriebes mit immateriellen Wirtschaftsgütern anzuwenden“ so fehlt die Ausführung, welche Beurteilungskriterien das wären und die Begründung, warum diese im vorliegenden Fall zutreffen würden.

Es wird wohl nicht so sein, dass bei immateriellen Wirtschaftsgütern die bloße Behauptung „man entwickle eine Software“ oder „man schreibe ein Buch“ od.ä. als Nachweis für das Vorhandensein eines Betriebes ausreichend wäre.

Bf hat die Anteile an der - per 31.12.2016 umgewandelten - GmbH am 23.9.2015 erworben.

Angeblich wurden 2018 erste Einnahmen erzielt. Aus dem Konto ist jedoch ersichtlich, dass für 2018 keine USt-pflichtigen Umsätze gemeldet wurden.

Bf ist seit 2005 bei der Fa Vollzeit beschäftigt und hat 2 Kinder (Geburtsjahr XY).

Ginge man also davon aus, dass sich Herr Bf in den letzten Jahren tatsächlich mit der Entwicklung einer Software beschäftigt, so wäre noch immer einzuwenden, dass sich diese Tätigkeit bisher nach dem Erscheinungsbild (3 Jahre Entwicklung ohne darstellbares Konzept oder sichtbare Ergebnisse wie Umsätze oder Werbemaßnahmen; wenig Zeit aufgrund Vollzeit-Beschäftigung und Familie) als eine Liebhabereibetätigung darstellt und somit ebenfalls nicht die erforderliche „Betriebseigenschaft“ für die Anwendung des Art II UmgrStG erfüllt (vgl. UmgrStR, Rz 451).“

Zur Stellungnahme der belangten Behörde im Vorlagebericht vom 4.7.2019 wurde keine Entgegnung erstattet.

In einer ersten mit E-Mail vom 26. September 2019 an das erkennende Gericht gerichteten Urgenz zur gegenständlichen Beschwerde führte der Bf. wie folgt aus:

„Mein Steuerberater (StB) hat vor einiger Zeit ein Ansuchen in meinen Namen gestellt und da ich bis dato keine Informationen erhalten habe wende ich mich direkt an Sie.

Können Sie mir bitte sagen ob Sie es schon geschafft haben diesen Akt zu behandeln und ob Sie ein Chance sehen dass er im Sinne des Antrags behandelt wird?

Mein Fall ist schlicht – ich zahlte Steuern als Unternehmer aber da ich keine Geschäftstätigkeit (in einer Startup-Phase) hatte wurde mein Unternehmens seitens des Finanzamtes nicht als Unternehmen anerkannt.

Da mein Unternehmen nicht anerkannt wurde gab es kein Unternehmen also obliegt auch keine Steuerpflicht daraus so die Logik im Antrag.

Die Rückforderung der vorab eingezahlten Steuer wäre mein Ansinnen falls Sie das auch so beurteilen könnten. Ich habe versucht ein innovatives Produkt zu entwickeln, scheiterte aber leider damit.

Außer Spesen hatte ich nichts davon, auch trat ich am Markt noch nicht auf, weil es eine Softwareentwicklung war die leider eingestellt wurde im Labor.

Die vorbereitete Anlaufinvestitionen samt Steuern und Abgaben in der Phase waren alle umsonst.

Leider ist es jungen unternehmerischen Initiativen in Österreich nicht leicht gemacht und die Belastungen in den Anfangsphasen mit hohen Risiko und Kosten verbunden.

Ich ging dieses Risiko ein und scheiterte leider, vielleicht ist es kulanter Weise möglich wenigstens einen Teil der Kosten bzw. die Steuer die ich zahlte als Unternehmer obwohl ich keiner war (lt. Finanzamt) rückerstattet zu bekommen?

Viel genauer hat das mein Steuerberater in dem obigen Antrag dargelegt denke ich.“

Mit Mail der belangten Behörde vom 27. April 2020 wurde der Bf. aufgefordert die Erklärungen für Umsatz- und Einkommensteuer 2018 abzugeben.

Mit Mail vom 28. April 2020 antwortete der Bf betreffend Abgabe Steuererklärungen 2018 wie folgt:

„Wie besprochen, nochmal zusammengefasst. Da ich mein Unternehmen eingestellt habe kann ich auch keine Umsätze und Ausgaben erklären. Die Einstellung des Unternehmens ist auch durch einen Bescheid des Finanzgerichts veranlasst, welches mir die Stellung als Unternehmen steuerlich aberkannte. Da ich dazu eine Beschwerde anhängig habe kann ich die formelle Rückgabe meiner Steuernummer bzw. Einstellung meiner unternehmerischer Tätigkeit bis zum Spruch des Finanzgerichts nicht finalisieren. Fest steht aber, dass ich für die untern genannten

Zeiträume keine Umsätze oder Einkommen aus dieser Tätigkeit erklären kann, da das Unternehmen erst im Aufbau war und noch nicht am Markt auftrat. Allerdings habe ich stets KöSt und andere Ausgaben/Abgaben entrichtet in der Anlaufphase meiner unternehmerischen Aufbauarbeit.

Mein Antrag war auf Rückerstattung der geleisteten Steuern als Unternehmen als mir meine unternehmerische Tätigkeit gänzlich abgesprochen wurde je gehabt zu haben. Ich sah das als Widerspruch an Unternehmersteuern zu zahlen wenn man als Unternehmen nicht anerkannt wurde oder wird. Auch muß ich als startup-Unternehmen bedauern sowenig Unterstützung gehabt zu haben und gleich ab dem ersten Tag Steuern entrichten zu müssen unabhängig davon in welcher Phase der Gründung man sich befindet. Eine Startup-Initiative der Bundesregierung schaut in der Praxis dann doch anders aus...wie dem auch sei, vielen Dank für Ihre Bemühungen!

Sobald der Spruch des Gerichts ergangen ist, möchte ich meinen Steuerakt schließen da ich keine selbstständige Tätigkeit mehr nachgehe und meine Steuernummern baw zurücklege und alle Tätigkeiten eingestellt habe.“

Mit Schreiben vom 27. April 2022 (und entsprechend telefonisch) teilte die bislang mit der Vertretung des Bf. bevollmächtigt gewesene StB mit, die steuerliche Vertretung zurückgelegt zu haben.

Der Bf. ist in der antragsgemäß abgehaltenen mündlichen Verhandlung entschuldigt nicht erschienen, die Vertreterin der belangten Behörde verwies auf ihre bisherigen Ausführungen und beantragte die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt/Beweiswürdigung

Mit Abtretungsvertrag vom 23.09.2015 hat der Beschwerdeführer (Bf.) die Stammeinlage der mit Erklärung vom 13.12.2012 errichteten (am 15.01.2013 in das Firmenbuch eingetragen) AltGmbH mit dem Sitz in Wien im Nominale von € 35.000,- vom Alleingesellschafter übernommen.

Als nunmehriger Alleingesellschafter beschloss der Bf. in der am 23.09.2015 abgehaltenen außerordentlichen Generalversammlung die bisherige Geschäftsführerin mit sofortiger Wirkung abuberufen und an deren Stelle den Bf. zum Geschäftsführer zu bestellen und den Firmenwortlaut der Gesellschaft in GmbH zu ändern.

Des Weiteren wurde der Unternehmensgegenstand von

- a) Handel und Großhandel mit Waren aller Art,
- b) Die Herstellung von und den Handel mit orthopädischen Schuhen
- c) Handelsvertretung
- d) Die Beteiligung an anderen Unternehmen sowie die Geschäftsleitung anderer Unternehmen mit der Ausnahme von Bank- und Versicherungsgeschäften.

auf

- a) die Erbringung von IT-Dienstleistungen,
- b) Unternehmensberatung;
- c) der Handel mit Waren aller Art;

geändert.

Im Jahresabschluss zum 31.12.2015 der (als GmbH bezeichneten) Gesellschaft wurden Umsatzerlöse in Höhe von EUR 0,00 ausgewiesen. In der Umsatzsteuererklärung für 2015 wurden unter dem Firmennamen „Firma“ Umsätze in Höhe von EUR 0,00 erklärt. In der Körperschaftsteuererklärung 2015 wurde unter Firmenname Firma zur angeführten Branchenkenzahl „Erbringung sonstiger wirtschaftlicher Dienstleistungen für Unternehmen und Privatpersonen“ genannt.

Im Jahresabschluss zum 31.12.2016 wurde die Gesellschaft gleichfalls wiederholt als GmbH bezeichnet. In der Umsatzsteuererklärung für 2016 wurden Lieferungen, sonstige Leistungen und Eigenverbrauch mit € 0,00 erklärt. In der Körperschaftsteuererklärung 2016 wurde gleichlautend wie für 2015 angeführt: „Erbringung sonstiger wirtschaftlicher Dienstleistungen für Unternehmen und Privatpersonen“.

Mit Schreiben datiert mit 21. September 2017 wurde der belangten Behörde zur Steuernummer des Bf. unter „Nachtrag Unterlagen -Meldung Umwandlung“ wie folgt mitgeteilt:

„Wir haben Ihnen mit Schreiben von 14.09.2017 eine Umwandlung gem. ART II UmgrStG angezeigt.

Die GmbH, STNR Nr wurde mit Stichtag 31.12.2016 unter Anwendung des Art II UmgrStG auf ihren Hauptgesellschafter Bf, StNr.: Nr verschmelzend umgewandelt.

Die Umwandlungsbilanz und der Umwandlungsvertrag haben wir Ihnen bereits übermittelt. Dieser Vorgang wurde bereits zur Eintragung ins Firmenbuch am 14. September 2017

angemeldet. Die Löschung der GmbH ist per 19.09.2017 erfolgt. Hierzu übermitteln wir Ihnen den Firmenbuchauszug über die Löschung GmbH.“

Im Umwandlungsvertrag vom 13.09.2017 wurde im Wesentlichen festgehalten:

„Das Vermögen der übertragenden Gesellschaft besitzt sowohl am Umwandlungstichtag als auch am Tag des Abschlusses dieses Umwandlungsvertrages einen Betrieb.

Die übertragende Gesellschaft wird durch Übertragung ihres Vermögens als Ganzes mit allen Rechten und Pflichten und Verzicht auf Liquidation im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den Hauptgesellschafter gemäß den Bestimmungen des UmwG (Umwandlungsgesetz) unter Inanspruchnahme der umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen des Art II UmgrStG zum Stichtag 31.12.2016 umgewandelt.

Mit dem Ablauf des Umwandlungstichtages 31.12.2016 ist die übertragende Gesellschaft aufgelöst und ihr Vermögen als Ganzes im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den Hauptgesellschafter übergegangen.

Herr Bf wird das Unternehmen in Form eines Einzelunternehmens fortführen.

Sowohl am Umwandlungstichtag als auch am Tag des Abschlusses dieses Umwandlungsvertrages ist bei der übertragenden Gesellschaft ein Betrieb im Sinne des § 7 Umgründungssteuergesetz vorhanden, der im Zuge der Umwandlung auf den Bf. übertragen wird.“

Die entsprechende Eintragung der Umwandlung gemäß §§ 2 ff UmwG durch Übertragung des Unternehmens auf den Bf. und Auflösung und Löschung der Gesellschaft unter Anmerkung der Fortführung als nicht protokolliertes Einzelunternehmen im Firmenbuch erfolgte am 19.07.2017

Weder in der Schlussbilanz der GmbH zum 31.12.2016 noch in der Umwandlungsbilanz der GmbH (in beiden Bilanzen als GmbH“ bezeichnet) zum 31.12.2016 wurden immaterielle und/oder materielle Wirtschaftsgüter im Anlagevermögen ausgewiesen. Das Bundesfinanzgericht geht somit davon aus, dass bereits zum 31.12.2016 kein Betrieb vorlag.

Mit Einkommensteuererklärung 2017 erklärte der Bf. lediglich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und beantragte die Anrechnung von Verlusten (€ 3.788,44) sowie von Mindest-KöSt-Beträgen (€ 5.733,50) der vormaligen GmbH.

Mangels Vorliegen eines "Gewerbebetriebes" wurden die geltend gemachten Verluste inkl. Mindest-KöSt im Einkommensteuerbescheid 2017 steuerlich nicht anerkannt, da wie aus den Bilanzen der Fa. GmbH ersichtlich, die betriebliche Tätigkeit im WJ 2015 und 2016 eingestellt worden ist.

Demnach ist im Beschwerdefall strittig, ob steuerrechtlich die Voraussetzungen für eine Umwandlung nach Art II des UmgrStG vorliegen, infolgedessen ein Verlustabzug der GmbH auf den Bf. als Rechtsnachfolger übergehen und nicht verrechnete Mindestkörperschaftsteuer bei der Einkommensteuer angerechnet werden kann.

Zutreffend und in der Folge unwidersprochen wurde in der Beschwerdeentscheidung vom 3. Oktober 2018 wie folgt angemerkt:

„Was das „Betriebsvermögen“ betrifft, so ist aus der Bilanz per 31.12.2016 ersichtlich, dass sowohl per 31.12.2016, als auch per 31.12.2015 das einzige Aktivvermögen darin bestand, dass Forderungen gegenüber dem Finanzamt (insbes. USt) vorhanden waren.

Die Beschwerde führt nicht aus, welche Art von Software für welchen Kundenkreis entwickelt worden wäre.

Die Beschwerde führt auch nicht aus, welche einschlägigen Aufwendungen iZm der behaupteten Softwareentwicklung für den Zeitraum 9/2015 bis 9/2017 (Zeitpunkt Umwandlungsvertrag) angefallen wären.

Aus der Gewinn- und Verlustrechnung 2016 der GmbH ist ersichtlich, dass die einzigen „betrieblichen Aufwendungen“ Gebühren iHv € 50,88 und Rechts- und Steuerberatung iHv € 3.070,- waren.

Weiters hat Herr Bf auch keine Gewerbeberechtigung iZm der behaupteten Softwareentwicklung behauptet oder nachgewiesen.

Und schließlich hat Herr Bf selbst in seiner Einkommensteuer-Erklärung für 2017 keine Einkünfte aus der Softwareentwicklung (gewerbliche Tätigkeit) erklärt.“

Die belangte Behörde folgerte daraus:

„Wenn also in der Beschwerde ausgeführt werde, die GmbH und in weiterer Folge Herr Bf habe Softwareentwicklung betrieben, so sei dies in keiner Weise nachvollziehbar.“

Diese Ansicht wird vom erkennenden Gericht geteilt.

Wann der Bf. den behaupteten „Betrieb“ der Softwareentwicklung eingestellt habe, wurde nie dargelegt. Im Jahre 2018 habe er sein Unternehmen schon eingestellt gehabt, weshalb er keine Umsätze und Ausgaben erklären könne, andererseits wurde in der Beschwerde vorgebracht der Betrieb lebe aktuell weiter, wohingegen schon 2017 keine gewerblichen Einkünfte erklärt wurden.

Ab der Übernahme der Stammeinlage der AltGmbH mit Abtretungsvertrag vom 23.09.2015 wurden keinerlei betriebliche Aufwendungen geltend gemacht, die einer - erstmals im

Beschwerdevorbringen behaupteten - Softwareentwicklung zuordenbar wären. Der Bf. brachte auch mehrfach vor, er würde gerne die Körperschaftsteuer, die Steuer, die die Unternehmensteuer, die er bzw. die GmbH zahlte, rückerstattet bekommen. In dem Zusammenhang wurde auch seitens des Bf. nie dargelegt, weshalb er sich der Übernahme der Stammeinlage einer GmbH bediente, um sein behauptetes „start up Unternehmen zur Softwareentwicklung“ zu gründen.

Wenn der Bf. in der Beschwerde ausführt: „Bis dato wurde immer die Körperschaftsteuer bezahlt. Es wäre sehr unüblich sich die Mühe zu machen ein Unternehmen zu gründen, laufend Körperschaftsteuer zu bezahlen, wenn kein aufrechter Betrieb bestehen würde.“ ist (abgesehen von der zeitlichen Dimension der Körperschaftssteuerleistung, wobei die Übernahme erst am 23.09.2015 erfolgte und die Umwandlung zum 31.12.2016) anzumerken, dass sich die „Mühe der Unternehmensgründung“, im Wesentlichen auf die Übernahme der Stammanteile einer bestehenden GmbH mit einem anderen Unternehmensgegenstand beschränkte und ungeachtet der beschlossenen Änderung des Unternehmensgegenstandes keine erkennbare Errichtung eines „Softwareentwicklungsunternehmens“ folgte. Weder wurde der Unternehmensgegenstand konkretisiert, noch wurden im Hinblick auf die behauptete Tätigkeit Aufwendungen für eine Betriebs- und Geschäftsausstattung getätigt. Der Bf. hatte auch keine Geschäftstätigkeit in der von ihm als „Startup-Phase“ bezeichneten Zeit. Am Markt sei er noch nicht aufgetreten. Die (laut Mail des Bf. vom 28. April 2020) „KöSt und andere Ausgaben/Abgaben“ die in der Anlaufphase anfielen und deren „Rückerstattung der geleisteten Steuern“ der Bf. begehrte, resultierten im Wesentlichen aus der Entscheidung der Übernahme der Stammanteile einer bestehenden GmbH (als er „gleich ab dem ersten Tag Steuern“ habe entrichten müssen), die in Folge zu leistende Körperschaftsteuer bedingt noch keinen Betrieb. Die Errichtung eines Betriebes, (wie auch im gegenständlichen Vorlageantrag zutreffend ausgeführt wird: „Allgemein kann der Begriff Betrieb als die Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Produktionsmittel in einer organisatorischen Einheit verstanden werden. Aus ertragsteuerlicher Sicht ist ein Betrieb aber nur gegeben, wenn er der Erzielung von Einkünften iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 (betriebliche Einkunftsarten) dient.“) die versucht worden sei, scheiterte allerdings bereits im Versuch der Produktentwicklung „im Labor“ mit eigener Arbeitskraft ohne dass Aufwendungen für erforderliche „Produktionsmittel“ anfielen und geltend gemacht wurden. Eine Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Produktionsmittel in einer organisatorischen Einheit ist nicht erkennbar. Für den für ein „Startup“ eines Betriebes a priori nicht erforderlichen Erwerb eines GmbH-Mantels (wobei in dem Sinne auch nicht vom „Startup“ eines jungen Unternehmens gesprochen werden kann, als es nicht des Erwerbes der Anteile einer GmbH, mit gänzlich andersgelagertem Unternehmensgegenstand bedurft hätte, um Softwareentwicklung zu betreiben) mag eben (auch) die Überlegung der Verrechnung der vorhandenen Verlustvorträge sowie der angesammelten Mindest-KöSt-Beträge bestimmend sein.

Seitens der GmbH wurde nie offengelegt, dass an einer, geschweige denn an welcher Softwareentwicklung gearbeitet worden sei. Auch in den Jahresabschlüssen (ungeachtet der Bezeichnung als „GmbH“) und den Abgabenerklärungen (Umsätze wurden nicht erzielt) der Gesellschaft findet sich kein diesbezüglicher Hinweis. Der Unternehmensgegenstand der GmbH wurde mit Erbringung von IT-Dienstleistungen bezeichnet, auch dies deutet nicht auf eine erst beabsichtigte Entwicklungsphase hin.

Die gegenständliche Beschwerde (in der erstmals eine Softwareentwicklung im Rahmen der GmbH und Fortführung als nicht protokolliertes Einzelunternehmen behauptet wurde) führt auch nicht aus, welche einschlägigen Aufwendungen iZm der behaupteten Softwareentwicklung für den Zeitraum 9/2015 bis 9/2017 (Zeitpunkt Umwandlungsvertrag) angefallen wären, die als nicht verzeichnete „Vorlaufkosten für eine Softwareentwicklung“ geltend gemacht worden wären.

Von einem Übergang eines Betriebes mit dem Ablauf des Umwandlungsstichtages 31.12.2016 und des Vermögens als Ganzes im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den Bf., einer Fortführung einer betrieblichen Tätigkeit, kann somit nicht ausgegangen werden.

Materielle Wirtschaftsgüter waren nicht vorhanden. Immaterielle Wirtschaftsgüter wurden nicht verzeichnet. Auch auf welche vorgeblich weiterlaufenden Betriebsausgaben im Jahr 2017, auf deren Geltendmachung der Bf. aus Bequemlichkeitsgründen verzichtet habe, ist konkret im Hinblick auf eine unbelegt behauptete Softwareentwicklung nicht erkennbar und werden solche im Zusammenhang auch nicht dargelegt. Das Vorbringen im Vorlageantrag, wonach derzeit an einer Softwareentwicklung mit eigenem Arbeitsaufwand gearbeitet werde, wurde weder konkretisiert noch wurden diesbezügliche Belege angeboten. Dem weiteren Einwand im Vorlagebericht der belangten Behörde „Bf sei seit 2005 bei der Fa Vollzeit beschäftigt und habe 2 Kinder (Geburtsjahr XY). Ginge man also davon aus, dass sich Herr Bf in den letzten Jahren tatsächlich mit der Entwicklung einer Software beschäftigt hätte, so wäre noch immer einzuwenden, dass es einer solchen Tätigkeit bisher nach dem Erscheinungsbild (3 Jahre Entwicklung ohne darstellbares Konzept oder sichtbare Ergebnisse wie Umsätze oder Werbemaßnahmen; wenig Zeit aufgrund Vollzeit-Beschäftigung und Familie) als eine Liebhabereibetätigung darstellen würde und somit ebenfalls nicht die erforderliche „Betriebseigenschaft“ für die Anwendung des Art II UmgrStG erfüllt (vgl. UmgrStR, Rz 451)“ wurde nicht entgegen getreten. Diese Einwendungen der belangten Behörde erscheinen dem erkennenden Senat nachvollziehbar.

Die Ausübung einer behaupteten betrieblichen Tätigkeit durch den Bf., die einzig und allein auf dessen Person abgestellt gewesen wäre ist nach außen hin - (auch nicht behauptetermaßen erfolgt, da der Versuch ein innovatives Produkt zu entwickeln, gescheitert sei, und er am Markt noch nicht aufgetreten sei, weil es eine Softwareentwicklung war, die leider eingestellt wurde „im Labor“) nicht in Erscheinung getreten, als er schon beim Versuch gescheitert sei.

Einnahmen aus der behaupteten betrieblichen Tätigkeit wurden, wiewohl noch im Vorlageantrag - datiert mit 28.11.2018 - erstmals für 2018 angekündigt, nie erzielt. Zugestanden wurde, dass es sich beim behaupteten Betrieb um einen „Betrieb“ lediglich mit immateriellen Wirtschaftsgütern gehandelt habe, welcher sich (zumindest in der Entwicklungsphase) im Rechenwerk noch nicht ziffernmäßig niederschlug.

Bei Software handelt es sich um ein immaterielles Wirtschaftsgut. Dem Beschluss der außerordentlichen Generalversammlung der AltGmbH vom 23.09.2015 (wobei der Bf. mit Abtretungsvertrag vom selben Tag deren Stammeinlage übernommen hat, ohne die Übernahme einer Betriebs- und Geschäftsausstattung auszuweisen) in der vom nunmehrigen Alleingesellschafter unter anderem beschlossen wurde, den Firmenwortlaut der Gesellschaft GmbH GmbH zu ändern und in weiterer Abänderung der Errichtungserklärung der Gesellschaft den Gegenstand des Unternehmens in a) die Erbringung von IT-Dienstleistungen, b) Unternehmensberatung; c) der Handel mit Waren aller Art zu ändern, folgte keine weitere erkennbare betriebliche Tätigkeit die auf eine Softwareentwicklung (wie erstmals im Beschwerdevorbringen behauptet) oder eine andere unternehmerische Betätigung schließen lässt. Auch in den eingereichten Jahresabschlüssen der GmbH (in beiden als GmbH“ bezeichnet) zum 31.12.2015 sowie zum 31.12.2016 findet sich kein Hinweis auf eine diesbezüglich ausgeübte Tätigkeit. Eine tatsächlich erfolgte Erbringung von IT-Dienstleistungen durch die GmbH wurde auch seitens des Bf. nicht behauptet, Umsätze wurden nicht erzielt. Aufwendungen in der GmbH, die als Vorlaufkosten für eine Softwareentwicklung gesehen werden könnten, sind weder ersichtlich, noch wurden diesbezüglich konkrete Angaben gemacht.

Wenn der Bf. im Antrag (eingebracht mit 29. November 2018) auf Vorlage der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 behauptet, er habe seine Tätigkeit weitergeführt, jedoch aus Bequemlichkeitsgründen verzichtet, die weiterlaufenden Betriebsausgaben im Jahr 2017 geltend zu machen, lässt der Bf. auch hier vermissen welche weiterlaufenden Aufwendungen im Zusammenhang mit der für das Jahr 2017 nicht einmal erklärten „Tätigkeit“ der Softwareentwicklung (als er auch selbst in seiner Einkommensteuer-Erklärung für 2017 keine Einkünfte aus einer allfälligen gewerblichen Tätigkeit erklärte) dies gewesen sein sollten.

Eine Gewerbeberechtigung im Zusammenhang mit der vorgeblichen Softwareentwicklung wurde weder behauptet noch nachgewiesen, dem entgegen wurde in der Beschwerde überdies unzutreffend (auf das unter Bezugnahme auf das zur Rechtslage vor dem AbgÄG 2012 ergangene Erkenntnis des VfGH (GZ G15/11 vom 30.06.2011) dargelegt, ein aufrechter Gewerbebetrieb sei auch nicht Voraussetzung für die Anrechnung der Mindest-Köst.

In der Stellungnahme der belangten Behörde im Vorlagebericht vom 4.7.2019 wurde unter anderem zutreffend ausgeführt: „Welche Art von Software für welchen Kundenkreis entwickelt worden wäre und welche einschlägigen Aufwendungen iZm der behaupteten

Softwareentwicklung für den Zeitraum 9/2015 bis 9/2017 (Zeitpunkt Umwandlungsvertrag) angefallen wären, geht auch der Vorlageantrag nicht ein und bleibt diese Darstellung schuldig.

Wenn der Beschwerdeführer behauptet, „für Softwareentwicklungsbetriebe seien andere Beurteilungskriterien für das Vorhandensein eines Betriebes mit immateriellen Wirtschaftsgütern anzuwenden“ so fehlt die Ausführung, welche Beurteilungskriterien das wären und die Begründung, warum diese im vorliegenden Fall zutreffen würden.“ Diesbezüglich erstattete der Bf. auch keine Entgegnung.

In einer ersten mit E-Mail vom 26. September 2019 an das erkennende Gericht gerichteten Urgenz zur gegenständlichen Beschwerde gab der Bf. unter anderem an, keine Geschäftstätigkeit (in einer Startup-Phase) gehabt zu haben und am Markt noch nicht aufgetreten zu sein, weil es eine Softwareentwicklung gewesen sei, die leider eingestellt wurde „im Labor“, wobei er versucht habe, ein innovatives Produkt zu entwickeln, aber leider damit gescheitert sei.

Mit Mail vom 27. April 2020 wurde der Bf. aufgefordert die Erklärungen für Umsatz- und Einkommensteuer 2018 abzugeben. Nachdem der Bf. auch für das beschwerdegegenständliche Kalenderjahr 2017 lediglich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erklärte und mit Mail vom 28. April 2020 betreffend Abgabe der Steuererklärungen 2018 erklärte, sein Unternehmen eingestellt zu haben, das Unternehmen erst im Aufbau gewesen sei und noch nicht am Markt auftrat, ist zu folgern, dass der Bf. letztlich selbst zugesteht - zumindest ab dem Kalenderjahr 2017 - keine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt zu haben, somit jedenfalls am Tag des Umwandlungsbeschlusses vom 13.9.2017 kein aufrechter Betrieb vorgelegen ist, und zum Umwandlungstichtag 31.12.2016, keine Unternehmensumwandlung erfolgte.

Wann der Bf. „sein Unternehmen“ eingestellt habe (obwohl noch im Vorlageantrag vom 29. November 2018 die zu erwartende Erzielung von Einnahmen aus dieser Tätigkeit für 2018 in Aussicht gestellt, sowie unzutreffend behauptet wurde der Betrieb lebe aktuell weiter) konkretisierte er ebenso wenig wie den Unternehmensgegenstand wobei er schließlich in offenkundiger Verkennung der Sach- und Rechtslage vermeinte, eine Rückerstattung der geleisteten Steuern als Unternehmen (gleichsam als Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH) stünde ihm zu, als ihm seine unternehmerische Tätigkeit abgesprochen worden sei.

Dem Bundesfinanzgericht sind keinerlei Anhaltspunkte für die Ausübung einer betrieblichen Tätigkeit der behaupteten Softwareentwicklung (weder eine Aufnahme einer solchen in der GmbH, geschweige denn eine Fortführung als Einzelunternehmer, wie überdies letztlich seitens des Bf. eingeräumt wird) erkennbar.

Die belangte Behörde gelangte somit zutreffend in freier Beweiswürdigung zum Schluss, dass zum Umwandlungstichtag 31.12.2016, ebenso wie am Tag des Umwandlungsbeschlusses vom 13.9.2017 kein aufrechter Betrieb vorlag. Vielmehr hatte bereits im Jahr 2016 keine

betriebliche Tätigkeit mehr stattgefunden. Aus diesem Grund lagen die Voraussetzungen gem. § 7 Abs.1 Z 2 UmgrStG für eine Umwandlung iSd Art II UmgrStG nicht vor.

Rechtliche Beurteilung

Artikel II Umgründungssteuergesetz, Umwandlung

Anwendungsbereich

§ 7 Umgründungssteuergesetz, in der Fassung BGBl I 2016/117, lautet auszugsweise:

§ 7. (1) Umwandlungen im Sinne dieses Bundesgesetzes sind

1. (...)
2. verschmelzende Umwandlungen nach dem Bundesgesetz über die Umwandlung von Handelsgesellschaften, BGBl. Nr. 304/1996, wenn
 - am Umwandlungstichtag und am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb vorhanden ist (...)

(3) Rechtsnachfolger sind der Hauptgesellschafter (§ 2 Abs. 1 UmwG), beziehungsweise dessen Gesellschafter (Mitunternehmer), oder die Gesellschafter (Mitunternehmer) der errichteten Personengesellschaft (§ 5 Abs. 1 UmwG).

(4) Auf Umwandlungen sind die §§ 8 bis 11 anzuwenden.

Rechtsnachfolger

§ 9 Umgründungssteuergesetz lautet auszugsweise:

§ 9. (1) Für die Rechtsnachfolger gilt Folgendes:

1. Sie haben die zum Umwandlungstichtag maßgebenden Buchwerte im Sinne des § 8 fortzuführen. § 8 Abs. 3 gilt für die Rechtsnachfolger mit Beginn des dem Umwandlungstichtag folgenden Tages. (...)

(8) Mindeststeuern der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 24 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes 1988, die bis zum Umwandlungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, sind den Rechtsnachfolgern ab dem dem Umwandlungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr 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. § 24 Abs. 4 Z 4 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 gilt für natürliche Personen als Rechtsnachfolger, wenn der Betrieb nach § 7 Abs. 1 am Ende des Jahres, für das die

Anrechnung erfolgen soll, noch vorhanden ist; unabhängig von diesem Betriebserfordernis ist auf die Einkommensteuer, die auf Veräußerungsgewinne gemäß § 24 des Einkommensteuergesetzes 1988 dieses Betriebes entfällt, eine Anrechnung vorzunehmen. § 46 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 ist nicht anzuwenden. (...)

Verlustabzug

§ 10 Umgründungssteuergesetz lautet auszugsweise:

§ 10. § 8 Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 ist 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 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder § 8 Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 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. (...)

Verlustabzug

§ 4 Umgründungssteuergesetz lautet auszugsweise:

§ 4. § 8 Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 ist 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. (...)

Stefaner in Kofler (Hrsg), UmgrStG, 11. Aufl. (2022), § 7 führt zur Notwendigkeit des Vorliegens eines Betriebs wie folgt aus:

116

Bei Umwandlungen ist regelmäßig das Bestehen und Übergehen (BFG 29.11.2017, RV/2100234/2014) eines Betriebs Voraussetzung für die Anwendbarkeit von Art II (vgl auch VwGH 25.2.2004, 99/13/0147; VwGH 2.9.2009, 2008/15/0030; UFS 31.1. 2004, RV/0308-F/02;

UFS 26.4.2004, RV/1694-W/03; UFS 11.10.2007, RV/2138-W/07; UFS 3.3.2009, RV/1297-L/07; UFS 21.7.2010, RV/0426-F/08; BFG 19.8.2015, RV/7101225/2013; BFG 20.10.2015, RV/7103461/2009; BFG 29.11.2017, RV/2100234/2014; BFG 23.8.2018, RV/2100826/2012; BFG 19.8.2019, RV/4100260/2013; BFG 5.3.2020, RV/1100226/2016; s BMF 14.6.1999, ARD 5042/10/99; weiters Zöchling/Seite 354 Paterno in W/Z/H/K5 § 7 Rz 7; Raab/Renner, BFGjournal 2018, 441; Wellinger in W/H/M HdU § 7 Rz 52 f; das UmwG verlangt keinen Betrieb: Hügel in H/M/H § 7 Rz 9; Gruber in W/H/M HdU 20 Art II Rz 23; Mischkreu/Oberkleiner/Knesl, BFGjournal 2021, 394).

117

Auch § 7 Abs 1 TS 2 sieht bei verschmelzenden Umwandlungen grundsätzlich das Betriebserfordernis als Anwendungsvoraussetzung vor (vgl UmgrStR Rz 450; Wellinger in W/H/M HdU § 7 Rz 53).

Ausnahmen von der Notwendigkeit des Vorliegens eines Betriebs liegen im gegenständlichen Fall nicht vor.

Definition des Betriebs

131

Für diese Prüfung des Betriebserfordernisses ist § 7 Abs 3 KStG nicht anwendbar (UFS 21.7.2010, RV/0426-F/08; BFG 31.3.2021, RV/2101209/2019; BMF 9.7.1996, SWK 1996, 488; UmgrStR Rz 451; s auch Hügel in H/M/H § 7 Rz 30; Raab/Renner, BFGjournal 2018, 441; Wellinger in W/H/M HdU § 7 Rz 55; Mischkreu/Oberkleiner/Knesl, BFGjournal 2021, 394; vgl zur umfassenden Betriebsfiktion des § 7 Abs 3 KStG Naux in L/R/S/S2 § 7 Rz 163 ff). Somit gelten für die Frage des Vorliegens eines Betriebs iSv § 7 Abs 1 nicht alle Kapitalgesellschaften als betriebsführend. Stattdessen ist das Vorliegen des Betriebs materiell zu prüfen. Dabei qualifizieren für Zwecke der Anwendung von Art II auch steuerbefreite Kapitalgesellschaften als betriebsführend, wenn sie operativ sind (Schwarzinger/Wiesner I/13 673).

132

Die Definition des Betriebsbegriffs richtet sich dabei nach dem allgemeinen ertragsteuerlichen tätigkeitsbezogenen Betriebsbegriff (vgl VwGH 31.5.2017, Ro 2016/13/0001; UFS 23.11.2005, RV/2403-W/02; UFS 24.1.2006, RV/0946-W/05; UFS 11.10.2007, RV/2138-W/07; UFS 21.7.2010, RV/0426-F/08; BFG 20.6.2017, RV/7103034/2017; BFG 1.8.2017, RV/3100331/2014; BFG 29.11.2017, RV/2100234/2014; BMF 9.7.1996, SWK 1996, 488; s auch Keppert/Waitz-Ramsauer in W/H/M, HdU II 8 § 7 Rz 21; Schwarzinger/Wiesner I/13 673; Raab/Renner, BFGjournal 2018, 441; Mischkreu/Oberkleiner/Knesl, BFGjournal 2021, 394; vgl zum Betriebsbegriff als einbringungsfähiges Vermögen auch § 12 Rz 71 ff; vgl zum allgemeinen Betriebsbegriff EStR Rz 409 ff; Jakom14/Marschner § 4 Rz 3 ff). Der Betrieb muss daher „eine

Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Produktionsmittel in einer organisatorischen Einheit“ (Walter¹³ Rz 210; vgl auch UFS 21.7.2010, RV/0426-F/08; BFG 19.8.2015, RV/7101225/2013; BFG 23.8.2018, RV/2100826/2012) aufweisen. Relevant ist dabei nicht, dass das gesamte Betriebsvermögen, sondern die (in funktionaler Betrachtung für den jeweiligen Betriebstypus relevanten) wesentlichen Betriebsgrundlagen übergehen (UFS 21.7.2010, RV/0426-F/08; BFG 19.8.2015, RV/7101225/2013; BFG 20.6.2017, RV/7103034/2017; BFG 28.11.2017, RV/2100237/2014; BFG 29.11.2017, RV/2100234/2014; BFG 23.8.2018, RV/2100826/2012; BFG 19.8.2019, RV/4100260/2013; wobei zB bei der Unternehmensberatung das fachliche Wissen die wesentliche Betriebsgrundlage darstellt [BFG 19.8.2015, RV/7101225/2013]; in einem Fall hat der UFS jedoch sogar bei minimaler Betriebsausstattung [ein Computer und zwei Handys] die Vergleichbarkeit für die Frage des Verlustübergangs geprüft und daher implizit Art II angewendet [UFS 1.3.2005, RV/3658-W/02]). Relevant ist, dass „der Erwerber mit den übertragenen Wirtschaftsgütern die Tätigkeit des Veräußerers ohne weiteres fortsetzen kann“ (BFG 31.3.2021, RV/2101209/2019). Der Betrieb muss dabei nicht im Inland betrieben werden, auch ein ausschließlich im Ausland betriebener Betrieb reicht aus (Hügel in H/M/H § 7 Rz 30; Schwarzingen/Wiesner I/13 1039).

Kofler/Six in Kofler (Hrsg), UmgrStG, 11. Aufl. (2022), § 4 führt zu „Objektbezogene Beschränkungen des Verlustabzugs (Z 1 lit a und b)“ aus:

A. Allgemeines

1. Übertragende und übernehmende Körperschaft

46

§ 4 Z 1 lit a lässt den Übergang von Verlusten der übertragenden Körperschaft auf die übernehmende Körperschaft nur insoweit zu, als (1) „sie den übertragenen Betrieben, Teilbetrieben oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen zugerechnet werden können“ und (2) „das übertragene Vermögen am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden ist“. Sprachlich leicht abweichend, aber inhaltlich übereinstimmend normiert § 4 Z 1 lit b, dass Verluste der übernehmenden Körperschaft nur abzugsfähig bleiben, „soweit Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbare Vermögensteile, die die Verluste verursacht haben, am Verschmelzungsstichtag tatsächlich vorhanden sind“ (s a Hirschler/Zwick in W/H/M, HdU § 4 Rz 37; Hügel § 4 Rz 40).

2. Objektbezogenheit des Verlustvortrags

47

Durch § 4 Z 1 lit a und b wird die Verlustverwertung an die Übertragung bzw das Fortbestehen der verlustverursachenden Einkunftsquelle geknüpft („Grundsatz des objektbezogenen Verlustvortrags“; ErlRV 266 BlgNR 18. GP, 17 f; VwGH 31.1.1995, 94/14/0171, ÖStZB 1995, 539;

VwGH 18.7.2001, 99/13/0194, ÖStZB 2002, 465 = ecolex 2001/363, 941 m Anm Kofler = RWZ 2001/81, 262 m Anm Wiesner). Es soll – unabhängig von der Verschmelzungsrichtung – die Verwertung von Verlusten einer „Mantelgesellschaft“ bei einer „Gewinngesellschaft“ verhindert werden (Hirschler/Zwick in W/H/M, HdU § 4 Rz 37; krit Hügel § 4 Rz 24). Bei der Verschmelzung bleiben somit – unabhängig von der Verschmelzungsrichtung – nur jene Verluste bzw Verlustvorträge der an der Verschmelzung beteiligten Körperschaften erhalten, die dem am Verschmelzungstichtag bei beiden Körperschaften tatsächlich vorhandenen Vermögen zugerechnet werden können, also von diesem Vermögen verursacht worden sind (Hirschler/Zwick in W/H/M, HdU § 4 Rz 38). Die Verluste sind insofern „objektbezogen“, als etwa ihr Übergang an die Übertragung der entsprechenden Verlustentstehungsquelle geknüpft ist (VwGH 31.1.1995, 94/14/0171, ÖStZB 1995, 539, zum StruktVG). Der Übergang bzw das Fortbestehen von Verlusten aus am Verschmelzungstichtag noch vorhandenen Quellen wird jedoch nicht dadurch beeinträchtigt, dass einzelne Verlustvorträge nach § 4 Z 1 untergehen (BMF 21.12.1995, ÖStZ 1996, 236 = SWK 1996, A 191; Quantschnigg in FS Bauer 272 f; Hirschler/Zwick in W/H/M, HdU § 4 Rz 41; Hügel § 4 Rz 53).

48

§ 4 Z 1 zielt somit nicht darauf ab, bei bestimmten Arten von Verlusten den Übergang des Verlustvortrags-rechts auszuschließen, sondern knüpft den Übergang an die Übertragung der entsprechenden Verlustentstehungsquelle (VwGH 31.1.1995, Seite 18794/14/0171, ÖStZB 1995, 539). Es ist daher irrelevant, ob die wirtschaftliche Betätigung der übernehmenden Gesellschaft mit jener der übertragenden Gesellschaft vergleichbar ist (VwGH 18.7.2001, 99/13/0194, ÖStZB 2002, 465 = ecolex 2001/363, 941 m Anm Kofler).

B. Verlustverursachendes Vermögen

1. Vermögen iSd § 4

50

§ 4 Z 1 lit a und b nennen als verlustverursachendes Vermögen Betriebe, Teilbetriebe sowie nicht einem Betrieb zurechenbare Vermögensteile; (...)

53

Betriebs- und Teilbetriebsbegriff sind nach ertragsteuerlichen Kriterien auszulegen (VwGH 18.11.2009, 2006/13/0160, ÖStZ B 2010/185, 283 = GES 2010, 45; VwGH 26.6.2014, 2010/15/0140, ÖStZ B 2014/299, 514; UFS 18.12.2012, RV/0188-G/11, UFSjournal 2013, 111 m Anm Hirschler/Sulz; BFG 29.11.2017, RV/2100234/2014 iVm BFG 23.8.2018 RV/2100826/2012; UmgrStR Rz 200 iVm EStR Rz 5506 ff; Hirschler/Zwick in W/H/M, HdU § 4 Rz 50; Kolienz in FS Wiesner 202; Hügel § 4 Rz 43 u Rz 45). (...)

D. Vorhandensein am Verschmelzungstichtag

1. Relevanz des Verschmelzungstichtages

86

Maßgeblich ist nach dem klaren Wortlaut des § 4 Z 1 lit a und b stets das Vorhandensein des verlustverursachenden Vermögens am Verschmelzungstichtag (BMF 15.4.1994, RdW 1994, 231 = SWK 1994, A 537; Aman in FS Jakobljevich 128; Hirschler/Zwick in W/H/M, HdU § 4 Rz 41; Hügel § 4 Rz 40), nicht hingegen die Umstände bei Abschluss des Verschmelzungsvertrages (so noch BMF 19.6.1990, RdW 1990, 273, zum StruktVG) oder bei Eintragung der Verschmelzung in das Firmenbuch (so noch VwGH 31.1.1995, 94/14/0171, ÖStZB 1995, 539, zum StruktVG).

Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Mangels Vorliegens eines aufrechten Betriebes zum Umwandlungstichtag und im Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses vom 13.9.2017 lagen die Voraussetzungen für eine Umwandlung iSd Art II UmgrStG nicht vor, weshalb weder Verlustvorträge noch Mindestkörperschaftsteuer verrechenbar sind.

Für die Anrechnung der MindesKöst hätte überdies noch am Ende des Jahres, für das die Anrechnung erfolgen hätte sollen (gegenständlich 2017) der Betrieb vorhanden sein müssen. Die Umwandlung gem § 7 Abs 1 UmgrStG konnte somit steuerlich nicht anerkannt werden.

Soweit der Bf. unter Bezug auf das Erkenntnis des VfGH vom 30.6.2011 GZ G15/11 vorbrachte, gem. § 9 Abs.8 UmgrStG sei eine Anrechnung der Mindest-KöSt nach der Umwandlung beim Rechtsnachfolger möglich – unabhängig davon, ob ein aufrechter Gewerbebetrieb vorhanden sei, ist überdies zu bemerken, dass dieses zur Rechtslage vor dem Jahr 2012 erging.

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da im vorliegenden Fall entscheidungswesentlich die in freier Beweiswürdigung vorgenommene Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes (Nichtvorliegen eines Betriebes) war, liegen die Voraussetzungen für eine Revisionszulassung nicht vor.

Wien, am 30. Juni 2022