

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch seine Richterin MMag. Elisabeth Brunner über die Beschwerde des A***B***, vertreten durch Dkfm. Dr. Fritz Pfister, Wirtschaftstreuhänder, 1190 Wien, Hackhofergasse 8, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg (nunmehr Finanzamt Österreich) betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2010, 2011 und 2012, sowie betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für die Jahre 2010, 2011 und 2012 zu Recht:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 B-VG ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang:

Beim Beschwerdeführer erfolgte für die Jahre 2009 bis 2012 eine Betriebsprüfung, die zu folgenden Feststellungen führte.

Dem Beschwerdeführer seien Einkünfte aus der Verwertung von Urheberrechten aufgrund der vertraglichen Gestaltung mit der MN***GmbH zuzurechnen (für 2010 iHv € 90,25 und für 2012 iHv € 0,53).

Der Beschwerdeführer sei Geschäftsführer der Y***GmbH gewesen, die einen Handel mit Textilerzeugnissen betrieben habe. Die gesamte Ware sei ausschließlich an die X*** SK s.r.o. (in weiterer Folge X*** SK s.r.o.) in Bratislava veräußert worden. Der Beschwerdeführer sei Alleineigentümer der M-Star gewesen. Die letzte Fakturierung an die X*** SK s.r.o. sei am 30.11.2007 erfolgt. Laut Angaben des Beschwerdeführers sei das Geschäft der X*** SK s.r.o. in Bratislava nach dem Abverkauf der Waren geschlossen, der Betrieb eingestellt und die Angestellten gekündigt worden.

Den Bilanzen der Jahre 2008 und 2009 der Y***GmbH seien keine Bewegungen zu entnehmen. In der Bilanz zum 30.6.2009 werde erstmals ein Jahresverlust iHv € 585.058,02 ausgewiesen. Dieser resultiere aus der Abschreibung der bis dahin bilanzierten Forderungen aus Warenlieferungen sowie Darlehen an die X*** SK s.r.o..

Mit Umwandlungsplan vom 21.1.2010 sei rückwirkend zum Umwandlungstichtag 30.6.2009 die Y***GmbH mittels verschmelzender Umwandlung in das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers umgewandelt worden. Die Verluste iHv € 585.058,02 seien wie auch die Mindestkörperschaftsteuer iHv € 19.067,97 auf das Einzelunternehmen übertragen worden.

Die Betriebsprüfung stellte fest, dass ein Betrieb weder zum Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses noch zum Umwandlungstichtag vorhanden gewesen sei. Somit seien die Voraussetzungen für die Umwandlung gemäß Art II UmgrStG nicht gegeben. Nach § 20 Abs 1 Z 1 KStG sei für eine nicht unter Art II fallende Umgründung eine Liquidationsbesteuerung iSd § 19 KStG zum 30.6.2009 vorgesehen. In Ermangelung entsprechenden Abwicklungsvermögens ergebe sich keine steuerliche Auswirkung. Auch eine Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer auf Ebene der Einkommensteuer sei daher nicht möglich.

Die in den Jahren 2010 bis 2012 geltend gemachten Vorsteuern stünden in Zusammenhang mit Rechts- und Steuerberatung und stünden zur Gänze in Zusammenhang mit der Umgründung und daraus verbundenen Haftungsübernahmen. Mangels Übertragung bzw Rechtsnachfolge seien die angeführten Kosten der Sphäre des Gesellschafters der Y***GmbH zuzurechnen und Vorsteuern daher im Einzelunternehmen des Beschwerdeführers nicht zu berücksichtigen.

Die als nachträgliche Betriebsausgaben geltend gemachten Beratungskosten seien der Sphäre des Gesellschafters der Y***GmbH zuzurechnen und daher im Einzelunternehmen des Beschwerdeführers nicht abzugsfähig.

Durch die steuerliche Nichtanerkennung der Umgründung könnten die Verluste und die anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer aus der Y***GmbH nicht auf das Einzelunternehmen übertragen werden. Ein Verlustabzug bzw die Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer könne daher beim Beschwerdeführer nicht erfolgen.

In den Jahren 2010 bis 2012 würden jährlich pauschal Beratungskosten iHv € 200,00 berücksichtigt.

Gegen die auf Grundlage der Feststellungen der Betriebsprüfung erlassenen Bescheide (Einkommensteuer 2010 bis 2012 und Anspruchszinsen 2010 bis 2012) erhob der Beschwerdeführer Beschwerde in der er die Anerkennung der Verluste und die Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer auf den Beschwerdeführer als betriebsfortführenden

Gesamtrechtsnachfolger, sowie die Anerkennung der Beratungskosten als Betriebsausgaben beantragte.

Die Beschwerde begründete er im Wesentlichen damit, dass auch nach Ende 2007 Bemühungen unternommen worden seien, den Geschäftsbetrieb der Y***GmbH fortzuführen. Die betrieblichen Aktivitäten hätten lediglich aufgrund von Zahlungsschwierigkeiten zurückgefahren werden müssen. Erst als sich die Liquiditätsschwierigkeiten als nicht nur vorübergehend erwiesen hätten, seien die Forderungen und Darlehen ertragswirksam abgeschrieben worden. Ein Betrieb sei sowohl zum Umwandlungsstichtag als auch zum Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses vorhanden gewesen. Hinsichtlich des Übergangs der Mindestkörperschaftsteuer sei zudem zu beachten, dass das Erfordernis des Vorhandenseins eines Betriebes erst durch das BudBG 2012 gesetzlich geregelt worden sei und dieses Kriterium daher gemäß der Übergangsbestimmung der Z 19 des 3. Teils des UmgrStG erst ab der Veranlagung 2011 gelte. Dieses Erfordernis sei daher auf die Umwandlung zum Umwandlungsstichtag 30.6.2009 nicht anzuwenden.

Die Beratungsaufwendungen in Zusammenhang mit der Umgründung seien aufgrund ihrer betrieblichen Veranlassung bzw mangels privater Veranlassung als Betriebsausgaben anzuerkennen. Dies gelte unabhängig davon, ob die Umgründung steuerlich anzuerkennen sei, zumal auch die allfällige Vergeblichkeit von Ausgaben wie auch das Ausbleiben des erwarteten Geschäftserfolgs der Anerkennung der Betriebsausgaben nicht entgegenstünde.

In seiner Stellungnahme zu einem entsprechenden Vorhalt des Finanzamtes führte der Beschwerdeführer ergänzend aus, die Y***GmbH habe ihren Betrieb im Jahr 2007 nicht eingestellt, sondern habe wegen der Sperre aller Bankkonten keine Tätigkeit fortsetzen können. Die Weiterführungsabsicht sei aber immer vorhanden gewesen, habe aber wegen der Bank nicht realisiert werden können. Die entsprechenden Prozesse, die der Beschwerdeführer gegen die Bank führe seien Beweis dafür. Es sei nie daran gedacht gewesen, die Y***GmbH einzustellen. Nach wie vor bestünden wesentliche Betriebsgrundlagen in Form des Kundenstockes. Die Verwertung von Copyrights stünden nach dem Urheberrechtsgesetz nur dem Künstler selbst zu, nicht jedoch dem Beschwerdeführer. Eine Zurechnung von Urheberrechten sei daher nicht möglich.

Die Beschwerdevorentscheidung mit welcher die Beschwerde als unbegründet abgewiesen wurde, begründete das Finanzamt im Wesentlichen mit den Feststellungen der Betriebsprüfung. Ergänzend wurde ausgeführt, dass es sich im vorliegenden Sachverhalt um unterschiedliche Tätigkeiten bzw Einkünfte aus unterschiedlichen Quellen handle. Zum einen um die Verwertung des Copyrights, zum anderen um einen Textilhandel. Diese unterschiedlichen Einkünfte seien unterschiedlichen Rechtspersonen zuzurechnen. Der Beschwerdeführer habe einen Vertrag für die Verwertung von Copyrights persönlich

unterfertigt. Die buchhalterische Aufnahme der im Prüfungszeitraum 2009 bis 2012 erklärten € 0,56 könne die Zurechnung von Einkünften einer anderen Rechtsperson nicht bewirken.

Hinsichtlich betrieblicher Aktivitäten der Y***GmbH sei den vorgelegten Bilanzen kein Hinweis zu entnehmen. Gemäß § 7 UmgrStG zähle das Vorliegen eines Betriebes sowohl am Umwandlungsstichtag als auch am Tag des Umwandlungsbeschlusses zu den Anwendungsvoraussetzungen. Der Betrieb müsse ein solcher im Sinne des Ertragsrechts sein, somit eine selbständige organisatorische Einheit zur Erzielung von Einkünften iSd § 2 Abs 3 EStG. Die Einstellung des Betriebes der Y***GmbH sei seitens des steuerlichen Vertreters am 6.12.2007 bestätigt worden. Der Beschwerde stünden die Aussagen des Beschwerdeführers im Zuge der Besprechung am 25.2.2014 sowie bei der Schlussbesprechung am 26.6.2014 entgegen, in welchen er ausgeführt habe, dass aufgrund massiver Liquiditätsprobleme eine Wiederbelebung oder Fortführung beider Unternehmen (Y***GmbH und X*** SK s.r.o. nicht angedacht werde; auf Werbemaßnahmen, Investitionen sowie Weiterführungskonzepte sei daher verzichtet worden. Nach außen erkennbare Handlungen, die (nur) für eine Betriebsunterbrechung sprechen würden, hätten seitens des Finanzamtes nicht erblickt, noch diese im Zuge der Prüfung durch den Beschwerdeführer dargestellt werden können. Es liege daher nach Ansicht der Finanzverwaltung im Lichte der höchstgerichtlichen Rechtsprechung an den entscheidenden Stichtagen kein übertragbarer Betrieb vor. Ein Verlustübergang sei daher zu versagen.

Hinsichtlich der Anrechenbarkeit der Mindestkörperschaftsteuer sei anzuführen, dass dies ab der Veranlagung 2011 nur bei Vorliegen des Betriebes im Zeitpunkt der Anrechnung erfolgen könne. Die Übertragungsmöglichkeit scheitere in Ermangelung der Anwendbarkeit des Art II UmgrStG.

Hinsichtlich der Nichtanerkennung der Beratungskosten werde festgehalten, dass nachträglich geltend gemachte Betriebsausgaben fast ausschließlich von der Y***GmbH verursacht worden seien; infolge der missglückten Umwandlung (Art II) sei der Beschwerdeführer nicht Rechtsnachfolger der Y***GmbH; die Betriebsausgaben seien daher nicht dem Einzelunternehmen des Beschwerdeführer zuzuordnen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Zwischen den Parteien besteht Streit über

- die Zurechnung von (geringen) Einnahmen aus Urheberrechten an den Beschwerdeführer oder eine GmbH, deren Geschäftsführer der Beschwerdeführer war und
- das Vorliegen oder Nichtvorliegen einer steuerneutralen Umwandlung iSd Art II UmgrStG.

Nachstehender **Sachverhalt** steht fest und ist unstrittig:

1.) Copyrights DD***

Der Beschwerdeführer hat im Jahr 1997 (gemeinsam mit zwei weiteren Personen) einen Vertrag mit der MN***GmbH über die Verwertung der Urheberrechte der DD*** abgeschlossen.

Ein Vertragsverhältnis zwischen der MN***GmbH und der Y***GmbH hat nie bestanden. Die Abrechnungen der MN***GmbH wurden in den Jahren 2007 bis 2010 teils an die Y***GmbH und teils an den Beschwerdeführer adressiert. Die aus der Verwertung der Urheberrechte erzielten (geringen) Einnahmen wurden bis Ende 2010 auf das Bankkonto der Y***GmbH überwiesen. Ab 1.10.2011 wurden aufgrund eines Schreibens des Beschwerdeführers die Abrechnungen an den Beschwerdeführer ausgestellt und die Überweisungen auf ein geändertes Bankkonto getätigt.

In den Jahren 2010 bis 2012 wurden folgende Einnahmen erzielt:

2010	2011	2012
€ 90,25	€ 0,00	€ 0,53

2.) Y***GmbH - Umgründung

Der Beschwerdeführer war Gesellschafter-Geschäftsführer der Y***GmbH.

Diese GmbH hat einen Handel mit Textilerzeugnissen betrieben. Die gesamte Ware wurde ausschließlich an die X*** SK s.r.o. in Bratislava veräußert.

Der Beschwerdeführer ist Alleineigentümer der X*** SK s.r.o.. Das Geschäft der X*** SK s.r.o. in Bratislava wurde nach dem Abverkauf der Waren Ende 2007 geschlossen, der Betrieb eingestellt und die Angestellten gekündigt.

Von ihrer Hausbank wurden der Y***GmbH und dem Beschwerdeführer per 27.12.2007 sämtliche Geschäftsverbindungen aufgekündigt und die offenen Forderungen (iHv rund € 360.000,00) fällig gestellt. In weiterer Folge wurde die Zahlung von € 218.020,00 samt 16,5 % Zinsen eingeklagt. Dem Klagebegehren wurde stattgegeben. Der Berufung der Beklagten (Y***GmbH und Beschwerdeführer) wurde vom OLG Wien nicht Folge gegeben. Sonstige Prozesse, die der Beschwerdeführer gegen die Bank führte, sind nicht bekannt.

Die einzige Kundin der Y***GmbH war bis zu deren Beendigung im Jahr 2007 die X*** SK s.r.o..

Die Y***GmbH hat während der aufrechten Geschäftsbeziehung monatlich Ausgangsrechnungen an die X*** SK s.r.o. gelegt. Die letzte Rechnungslegung erfolgte am 30.11.2007. Danach gibt es weder einen operativen Geschäftsbetrieb noch andere Aktivitäten.

Den Bilanzen 2008 und 2009 sind keine Bewegungen zu entnehmen. Es gab keine Mitarbeiterinnen oder Mitarbeiter, keine Betriebsmittel, keine Lagerräumlichkeiten. In der Bilanz zum 30.6.2009 wird ein Jahresverlust iHv 585.058,02 ausgewiesen. Dieser resultiert aus der Abschreibung der bis dahin bilanzierten Forderungen aus Warenlieferungen und Darlehen an die X*** SK s.r.o., sowie der Erhöhung der Rückstellung für Rechts- und Beratungskosten.

Auf Grund eines Umwandlungsplans und eines Generalversammlungsbeschlusses vom 21.1.2010 mit dem eine verschmelzende Umwandlung nach Art II UmgrStG der Y***GmbH in das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers zum Stichtag 30.6.2009 bewirkt werden sollte, wurden die in der Bilanz der Y***GmbH zum 30.6.2009 ausgewiesenen Verluste iHv € 585.058,02 und die Mindestkörperschaftsteuer zum 30.6.2009 auf das Einzelunternehmen des Beschwerdeführers übertragen.

Die Umwandlung gemäß §§ 2 ff UmwG durch Übertragung des Unternehmens auf den Gesellschafter Franz Wallner (Beschwerdeführer) wurde mit Beschluss vom 2.4.2010 ins Firmenbuch eingetragen, die Gesellschaft aufgelöst und gelöscht.

Die als nachträgliche Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen für Rechts- und Steuerberatung sind fast ausschließlich in Zusammenhang mit der Umgründung angefallen, wie auch vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers in der Beschwerde ausgeführt wurde.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1.) Copyrights DD***

Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, dem die Einkunftsquelle zuzurechnen ist. Zurechnungssubjekt ist derjenige, der aus der Tätigkeit das Unternehmerrisiko trägt, der also die Möglichkeit besitzt, die sich ihm bietenden Marktchancen auszunützen, Leistungen zu erbringen oder zu verweigern (vgl. *Toifl* in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰, § 2 Tz 142 und die dort zitierte Literatur und Judikatur). Die rechtliche Gestaltung ist nur maßgebend, wenn sich in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nichts anderes ergibt (VwGH 19.11.1998, 97/15/0001).

Im vorliegenden Fall hat der Beschwerdeführer als natürliche Person im Jahr 1997 einen Vertrag mit der Musikproduktion GmbH für die Verwertung von Urheberrechten abgeschlossen. Der Vertrag war in den Streitjahren 2010 bis 2012 unverändert aufrecht. Die Einnahmen iHv € 90,25 im Jahr 2010 flossen auf das Bankkonto der Y***GmbH, die des Jahres 2012 (€ 0,53) auf ein anderes Konto. Im Jahr 2011 wurden keine Einnahmen erzielt.

Unzweifelhaft war Vertragspartner der Beschwerdeführer als natürliche Person und nicht die Y***GmbH. Aufgrund des Vertrages standen die Einnahmen ausschließlich dem

Beschwerdeführer und nicht die Y***GmbH zu. Laut Beantwortung des Ergänzungsvorhaltes des Finanzamtes vom 11.9.2014 durch den steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers wurden im Prüfungszeitraum 2009 bis 2012 diesbezüglich Einnahmen iHv € 0,56 von der Y***GmbH erklärt und in die Buchhaltung aufgenommen.

Allein die Aufnahme von Einkünften einer anderen Person (hier des Beschwerdeführers) in die Buchhaltung kann eine Zurechnungsänderung nicht bewirken.

2.) Y***GmbH - **Umgründung**

Artikel II UmgrStG regelt in den §§ 7 bis 11 die steuerliche Behandlung der Umwandlung von Kapitalgesellschaften. Unter einer Umwandlung ist die Übertragung des Vermögens einer Kapitalgesellschaft (AG, GmbH) auf einen Rechtsnachfolger im Wege der Gesamtrechtsnachfolge und unter Ausschluss der Abwicklung der übertragenden Kapitalgesellschaft zu verstehen.

Nach allgemeinem Steuerrecht führt eine (außerhalb von Art II erfolgende) übertragende Umwandlung zur Liquidationsbesteuerung gem § 20 Abs 1 Z 1 iVm § 19 KStG auf Ebene der übertragenden Körperschaft. Es kommt dabei zur Erfassung der stillen Reserven und eines Firmenwerts der übertragenden Körperschaft hinsichtlich der nicht unter die Vorschriften des Art II fallenden Vermögensteile.

Hinsichtlich der umwandlungsbedingt übergehenden, unter die Vorschriften des Art II fallenden Vermögensteile unterbleibt grundsätzlich sowohl auf Gesellschafts- als auch auf Gesellschafterebene die Gewinnrealisierung:

- Die übertragende Körperschaft wird nicht der Liquidationsbesteuerung unterworfen und kann ihr Vermögen in der anlässlich des umwandlungsbedingten Vermögensübergangs aufzustellenden Schlussbilanz zu den (bisherigen) steuerlichen Buchwerten ansetzen (§ 8).
- Der Rechtsnachfolger führt die steuerlichen Buchwerte fort oder setzt das übernommene Vermögen – wenn es umwandlungsbedingt steuerhängig wird – mit dem gemeinen Wert an (§ 9).
- Steuerliche Verluste der übertragenden Gesellschaft und des Rechtsnachfolgers bleiben im Falle der Buchwertfortführung und der Existenz des verlustverursachenden Vermögens in vergleichbarer Form grundsätzlich erhalten (§ 10) (*Dziurdź in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG⁶ § 7 Rz 1, 2, 4 (Stand 1.2.2022, rdb.at)*).

§ 7 UmgrStG lautet auszugsweise:

(1) Umwandlungen im Sinne dieses Bundesgesetzes sind

1. errichtende 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,

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 oder ...

(2) Abs 1 Z 1 bis 3 findet nur insoweit Anwendung, als das Besteuerungsrecht der Republik Österreich hinsichtlich der stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes beim Rechtsnachfolger nicht eingeschränkt wird. ...

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

Tatbestandsmerkmale einer steuerneutralen Umwandlung iS von Art II sind:

- Der gesellschaftsrechtliche Vorgang fällt unter die in § 7 Abs 1 Z 1–3 aufgezählten gesellschaftsrechtlichen Umgründungsvorgänge.
- Die übertragende Körperschaft besitzt am Umwandlungstichtag und am Tag des Umwandlungsbeschlusses einen Betrieb.
- Die Steuerhängigkeit der stillen Reserven beim Rechtsnachfolger bleibt erhalten.

Die (erste) Anwendungsvoraussetzung des Art II (Vorliegen einer Umwandlung gem UmwG oder vergleichbare ausländische Umwandlung) ist gesellschaftsrechtlich (und nicht wirtschaftlich) formuliert (*Dziurdz* in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG⁶ § 7 Rz 6 (Stand 1.2.2022, rdb.at)).

Art II knüpft ähnlich wie Art I unmittelbar an das Gesellschaftsrecht an (vgl § 1 Rz 6).⁵ Somit fällt die Prüfung der Zulässigkeit und ordnungsgemäßen Durchführung der Umwandlung in die Zuständigkeit des Firmenbuchgerichts (ausschließliche Prüfungskompetenz des Firmenbuchgerichts) (*Dziurdz* in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG⁶ § 7 Rz 12 (Stand 1.2.2022, rdb.at; BMF 14.6.1999, RdW 1999,562)).

Im vorliegenden Fall wurde die Umwandlung vom Firmenbuchgericht geprüft und ins Firmenbuch eingetragen, die Gesellschaft aufgelöst und gelöscht und die Fortführung als nicht protokolliertes Einzelunternehmen eingetragen.

Die handelsrechtlichen Erfordernisse sind somit durch die Firmenbucheintragung der Umwandlung in ein Einzelunternehmen des Beschwerdeführers mit verbindlicher Wirkung für das Abgabenverfahren erfüllt.

Fraglich ist nach den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen allerdings das Vorliegen eines Betriebes im maßgeblichen Zeitpunkt. Gemäß Art II muss sowohl am Umwandlungstichtag als auch am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb vorhanden sein. Voraussetzung der Anwendung des Art II ist die Übertragung eines Betriebs im abgabenrechtlichen Sinn, also die

Übertragung einer Einkunftsquelle gem § 2 Abs 3 Z 1–3 EStG. Dies gilt für alle errichtenden Umwandlungen nach dem UmwG. Die übertragende Körperschaft muss diesen Betrieb sowohl am Umwandlungsstichtag als auch am Tag des Umwandlungsbeschlusses führen (*Dziurdź* in *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁶ § 7 Rz 43f (Stand 1.2.2022, rdb.at 44)).

Eine Betriebsübertragung ist auch bei verschmelzenden Umwandlungen grundsätzlich Voraussetzung für die Anwendung der §§ 8 bis 11 UmgrStG. Dies ist nach § 7 Abs 1 Z 2 UmgrStG nur dann nicht erforderlich, wenn Hauptgesellschafter eine Körperschaft ist, die ihr Einkommen nach § 7 Abs 3 KStG 1988 ermittelt.

Für den vorliegenden Fall liegt eine verschmelzende Umwandlung (§ 2 UmwG) vor. Da der Hauptgesellschafter eine natürliche Person (der Beschwerdeführer) und eben keine Körperschaft ist, ist in diesem Fall die Übertragung eines Betriebes Voraussetzung für die Anwendung der §§ 8 bis 11 UmgrStG. Letzterer ist insbesondere auch für die Geltendmachung eines Verlustabzuges und die Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuer (MiKö) der umgewandelten Kapitalgesellschaft in den Einkommensteuerbescheiden des Rechtsnachfolgers erforderlich. Nach der VwGH-Rechtsprechung ist dafür das Vorliegen eines Betriebes sowohl am Tag des Umwandlungsbeschlusses als auch am Umwandlungsstichtag notwendig (vgl VwGH 31.05.2017, Ro 2016/13/0001; 22.4.2004, 2004/15/0043; 25.2.2004, 99/13/0147; 17.3.1994, 91/14/0040, je mwV).

Der Betrieb muss ein solcher im Sinne des Ertragssteuerrechtes sein, somit eine selbständige organisatorische Einheit (Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Produktionsmittel) zur Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs 3 Z 1-3 EStG (vgl VwGH 18.11.2009, 2006/13/0160 und die dort angeführte Literatur).

Im Falle einer Kapitalgesellschaft ist das Betriebserfordernis nicht schon auf Grund von § 7 Abs 3 KStG 1988 erfüllt, wonach bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind (bei einer GmbH ergibt sich dies aus § 2 UGB iVm § 189 Abs 1 Z 1 UGB), alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind (vgl *Hügel*, in *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, Kommentar zum Umgründungssteuergesetz, § 7 Tz 30, in diesem Sinne auch VwGH 08.02.2007, 2006/15/0044, sowie VwGH 02.9.2009, 2008/15/0030).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH muss ein lebender Betrieb, das ist ein in seinen wesentlichen Betriebsgrundlagen vollständiger Organismus des Wirtschaftslebens, übertragen werden. Welche Betriebsmittel zu den wesentlichen Grundlagen des Betriebs gehören, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls, den Besonderheiten des jeweiligen Betriebstypus (VwGH 3.12.1986, 86/13/0079; 4.4.1989, 88/14/0083; 20.11.1990, 90/14/0122; 22.11.1990, 90/13/0145; 11.11.1992, 91/13/0152; 25.1.1995, 93/15/0100; 24.4.1996, 94/15/0025). Einen

tauglichen Maßstab für die vorzunehmende Wertung, ob ein Betrieb übertragen wird, gibt die Beschreibung der bisherigen in der Hauptsache ausgeübten betrieblichen Tätigkeit (VwGH 24.6.2010, 2006/15/0270).

Im vorliegenden Fall betrieb die übertragende Körperschaft (Y***GmbH) einen Handel mit Textilerzeugnissen. Die gesamte Ware wurde bis Ende 2007 ausschließlich an die X*** SK s.r.o. in Bratislava veräußert. Einziger Geschäftspartner war demgemäß die X*** SK s.r.o.. Von der übertragenden Körperschaft wurden während der aufrechten Geschäftsbeziehung monatlich Ausgangsrechnungen an die X*** SK s.r.o. gelegt. Die letzte Rechnungslegung erfolgte am 30.11.2007. Danach gibt es weder einen operativen Geschäftsbetrieb noch andere Aktivitäten. Die wesentliche Betriebsgrundlage bestand in der Geschäftsbeziehung zur X*** SK s.r.o., die Ende 2007 ihren Betrieb eingestellt hatte (Abverkauf des Warenlagers, Geschäftsschließung, Kündigung der Angestellten). Damit war die (einzige) Abnahmequelle der Y***GmbH versiegt. Weitere Aktivitäten betrieblicher Art sind danach nicht mehr erkennbar. Den Bilanzen der Y***GmbH der Jahre 2008 und 2009 sind dementsprechend auch keine Bewegungen zu entnehmen.

In der Bilanz zum 30.6.2009 wird ein Jahresverlust iHv € 585.058,02 ausgewiesen. Dieser resultiert aus der Abschreibung der bis dahin bilanzierten Forderungen aus Warenlieferungen sowie Darlehen an die X*** SK s.r.o..

In der Stellungnahme vom 17.10.2014 führte der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers aus, es hätten wesentliche Betriebsgrundlagen in Form des Kundenstocks fortbestanden. Ein Kundenstock ist definitionsgemäß die Gesamtheit sämtlicher Kunden eines Unternehmens. Ein solcher hat in diesem Sinn nie bestanden, bzw beschränkte sich auf die einzige Kundin, die X*** SK s.r.o..

Dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters ist insoweit zuzustimmen als die Kundin X*** SK s.r.o. als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen ist. Diese Betriebsgrundlage war aber jedenfalls zum 30.6.2009 aufgrund der Einstellung des Betriebes mit Ende 2007 nicht mehr vorhanden.

Umfang und Art der wesentlichen Betriebsgrundlagen werden für jeden Betrieb dadurch bestimmt, dass im Fall der Übertragung eines Betriebes der Erwerber mit den übertragenen Wirtschaftsgütern die Tätigkeit des Veräußerers ohne weiteres fortsetzen kann (vgl VwGH 28.10.2009, 2007/15/0100; VwGH 22.11.2006, 2006/15/0033). Ohne eine einzige Abnehmerin (Kundin) und ohne sonstige Betriebsmittel war das für den Erwerber (hier: den Beschwerdeführer) jedenfalls nicht ohne weiteres möglich. Es konnten auch keinerlei Aktivitäten, die auf das Anwerben anderer Kunden abgezielt hätten festgestellt werden. Vielmehr wurde vom Beschwerdeführer selbst vorgebracht, dass aufgrund von massiven Liquiditätsproblemen an eine Wiederbelebung oder Fortführung beider Unternehmen (X*** SK s.r.o. und Y***GmbH) nicht zu denken war (zB Schlussbesprechung vom 26.6.2014). Im Schreiben vom 17.10.2014 wird vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers

argumentiert, die Y***GmbH habe wegen der Sperre aller Bankkonten keine Tätigkeit fortsetzen können, eine Weiterführungsabsicht sei aber immer vorhanden gewesen. Wegen der Bank hätte diese nicht realisiert werden können. Die Prozesse, die der Beschwerdeführer gegen die Bank führe, seien Beweis dafür. Bei den angesprochenen Prozessen handelt es sich um Klagen der Bank gegen die Y***GmbH bzw gegen den Beschwerdeführer. Die Y***GmbH war mit Kreditrückzahlungen in Verzug geraten, sodass die Bank sämtliche Geschäftsverbindungen gekündigt hat. Der Berufung der Y***GmbH und des Beschwerdeführers gegen ein Urteil des Handelsgerichts (in einem fortgesetzten Verfahren), das die Beklagten zur Zahlung verpflichtete, wurde vom OLG Wien nicht Folge gegeben. Die Gerichtsprozesse mögen somit Beweis dafür sein, dass die Bankkonten allesamt gesperrt waren, die Weiterführungsabsicht wird dadurch nicht bewiesen und konnte vom Beschwerdeführer auch anderweitig nicht dargetan werden.

Nach dem Ergebnis des durchgeführten Ermittlungsverfahrens hatte die Y***GmbH somit weder am Umwandlungstichtag (30.6.2009) noch am Tag des Umwandlungsbeschlusses (21.1.2010) über einen Betrieb im Sinne der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes verfügt.

Da damit ein zwingendes Erfordernis für die Inanspruchnahme des Art. II UmgrStG fehlte, kommen die aus diesen Bestimmungen resultierenden steuerlichen Begünstigungen nicht zum Tragen.

Das anhängige Rechtsmittelverfahren betrifft die Besteuerung des Beschwerdeführers als zivilrechtlichen Rechtsnachfolger der Y***GmbH.

Für den Beschwerdeführer wirkt sich die Nichtanwendbarkeit des UmgrStG insbesondere im Entfall der Möglichkeit zur Inanspruchnahme eines Verlustabzuges (§ 10 UmgrStG) und der Anrechnung von MiKö der S-GmbH (§ 9 Abs 7 UmgrStG) im Rahmen seiner persönlichen Einkommensteuerveranlagungen aus. Beide Begünstigungen hängen von der Anwendung des UmGrStG ab und scheitern am Fehlen des erforderlichen Betriebes.

3.) Beratungskosten

Die als nachträgliche Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen für Rechts- und Steuerberatung sind fast ausschließlich in Zusammenhang mit der Umgründung und daraus verbundenen Haftungsübernahmen angefallen. Die Ursache war die (steuerlich) missglückte Umwandlung der Y***GmbH. Die Aufwendungen sind daher mangels Übertragung bzw Rechtsnachfolge der Sphäre des Gesellschafters der Y***GmbH zuzurechnen. Die Betriebsausgaben sind daher nicht dem Einzelunternehmen des Beschwerdeführers zuzuordnen und im Einzelunternehmen des Beschwerdeführers nicht abzugsfähig.

Für Beratungen in Zusammenhang mit den Einkommensteuererklärungen 2010 bis 2012 werden, wie vom Finanzamt pauschal jährlich € 200,00 als Sonderausgaben berücksichtigt.

4.) Anspruchszinsen

Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, sind gemäß § 205 Abs 1 BAO für den Zeitraum ab dem 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Gemäß § 205 Abs 2 BAO betragen die Anspruchszinsen 2 % über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

Anspruchszinsen sind mit Abgabenbescheid festzusetzen, wobei Bemessungsgrundlage die jeweilige Nachforderung oder Gutschrift ist. Der Zinsenbescheid ist an die im Spruch des zur Nachforderung oder Gutschrift führenden Bescheides ausgewiesene Nachforderung bzw Gutschrift gebunden. Daher ist eine Anfechtungsmöglichkeit mit der Begründung, der maßgebende Einkommensteuerbescheid sei inhaltlich rechtswidrig, nicht gegeben.

Erweist sich der Stammapgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Diesfalls erfolgt keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides, sondern es ergeht ein weiterer Anspruchs- oder Gutschriftszinsenbescheid.

Das Beschwerdevorbringen bezieht sich ausschließlich auf den Inhalt der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2010 bis 2012. Dieses Vorbringen ist nicht geeignet, die Rechtmäßigkeit der Festsetzung von Anspruchszinsen in Frage zu stellen.

Darüber hinaus wurden keine Gründe vorgebracht, die geeignet wären, eine Rechtswidrigkeit der gegenständlichen Anspruchszinsenbescheide aufzuzeigen.

Die Beschwerde gegen die Anspruchszinsenbescheide ist daher als unbegründet abzuweisen.

Zur Unzulässigkeit der 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.

Im Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hängt der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Tatfragen sind kein Thema für eine ordentliche Revision. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zuzulassen.

Wien, am 27. Oktober 2022