



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des K.S., vertreten durch die Schneider Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, 6844 Altsch, Badstraße 23, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 entschieden:

- 1) Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angeführte Bescheid bleibt unverändert.

- 2) Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-10.466,24 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	40.722,76 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	11.210,56 €
Veranlagungsfreibetrag (§ 41 Abs. 3 EStG 1988)	-715,68 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	40.751,40 €
Sonderausgaben	-610,93 €
Einkommen	40.140,47 €

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	12.350,66 €
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	12.005,66 €
Steuer sonstige Bezüge	347,35 €
Anrechenbare Lohnsteuer	-11.218,72 €
Einkommensteuer	1.134,29 €
Anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer	-1.134,29 €
Abgabenschuld (gerundet gemäß § 204 BAO)	0,00 €

Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer hat in den für die Jahre 2006 und 2007 eingereichten Einkommensteuererklärungen neben (positiven) Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sowie aus Vermietung und Verpachtung (negative) gewerbliche Einkünfte aus dem Betrieb eines Sporthandels erklärt und ua. im Zusammenhang mit der Umwandlung der S-GmbH stehende Verlustvorträge in Höhe von 246.792,52 € (2006) bzw. nach teilweiser Verrechnung 244.596,20 € (2007) als Sonderausgaben geltend gemacht. Weiters wurde die Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuern in Höhe von 2.842,00 € beantragt.

Aus dem im Akt erliegenden Firmenbuchauszug sowie den entsprechenden Vertragswerken geht hervor, dass die Gattin des Berufungsführers ihr in der Rechtsform eines nicht protokollierten Einzelunternehmens geführtes Sportgeschäft mit Einbringungsvertrag vom 30. September 2002 nach Art. III UmgrStG mit Stichtag 31. Dezember 2001 in die S-GmbH eingebracht hat, die vom Berufungsführer als Alleingesellschafter mit Erklärung vom 27. September 2002 rückwirkend zum 31. Dezember 2001 bar gegründet worden war. Als Gegenleistung wurde der Gattin nach Maßgabe des § 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG ein Geschäftsanteil an der S-GmbH im Nominale von 3.500,00 €, das entspricht einer Beteiligung von 10% am Stammkapital, gewährt.

Ua. gingen im Rahmen der Einbringung in Anwendung der Bestimmung des § 21 UmgrStG Verlustvorträge in Höhe von 200.822,51 € auf die GmbH über, die ihrerseits weitere Verluste in Höhe von 22.710,16 € (2002) und 19.282,61 € (2003) erklärte.

Auf Grundlage eines Generalversammlungsbeschlusses vom 27. September 2004 wurde die GmbH mit Wirkung zum 31. Dezember 2003 nach den Bestimmungen des Umwandlungsgesetzes unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Artikel II UmgrStG auf ihren

Hauptgesellschafter, d.i. der Berufungsführer, verschmelzend umgewandelt. Die im Zuge der Umwandlung als Minderheitsgesellschafterin ausscheidende Gattin des Berufungsführers erhielt eine Barabfindung iHv 2.000,00 €. Am 11. November 2004 wurde die Umwandlung, verbunden mit der Auflösung und Löschung der GmbH, im Firmenbuch eingetragen.

Im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer 2006 berücksichtigte das Finanzamt weder die ursprünglich vom Einzelunternehmen der Gattin herrührenden Verlustvorträge als Sonderausgaben noch rechnete es die auf den Berufungsführer übergegangene Mindestkörperschaftsteuer an. Begründend führte das Finanzamt im Wesentlichen aus (siehe Begründung des Einkommensteuerbescheides 2005), dass die Einbringung des Einzelunternehmens in die neu gegründete GmbH einen Vorgang mit Einzelrechtsnachfolge darstelle und die von der Gattin des Berufungsführers vor der Einbringung erzielten Verluste daher gemäß § 10 Z 1 lit. c UmgrStG nicht auf den Hauptgesellschafter übergehen könnten.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 wurde Berufung erhoben und von der steuerlichen Vertretung eingewendet, es sei dem Finanzamt zwar zuzustimmen, dass der Erwerb von Gesellschaftsanteilen als Gegenleistung für die Einbringung eines Betriebes einen Einzelrechtsnachfolgevorgang darstelle, dies betreffe aber nicht den Berufungsführer, sondern vielmehr nur die ihr Einzelunternehmen einbringende Gattin. Der Berufungsführer habe seine Beteiligung bei der Gründung der GmbH durch Leistung einer Bareinlage erhalten. Ein derartiger Anteilserwerb stelle keinen Erwerb im Rahmen der Einzelrechtsnachfolge (derivativer Erwerbsvorgang), sondern vielmehr einen konstitutiven Erwerbsvorgang (originärer Erwerbsvorgang) dar. Im Rahmen der nachfolgenden Einbringung des Einzelunternehmens habe der Berufungsführer keine Anteile erworben, sondern im Gegenteil Altanteile an seine Gattin abgegeben. Das Finanzamt gehe somit von einem völlig unzutreffenden Sachverhalt aus, die gesamte Argumentation gehe daher ins Leere.

Das Finanzamt hielt dem in der abweisenden Berufungsvorentscheidung entgegen, aus § 10 Z 1 lit. c UmgrStG könne nicht abgeleitet werden, dass nur solche Anteile gemeint seien, die von einem anderen Gesellschafter erworben worden seien, vielmehr handle es sich um eine spezielle Ausschlussbestimmung für den Verlustübergang. Die Rechtsnachfolger könnten daher nur Verluste in Abzug bringen, die bei der übertragenden Körperschaft in Perioden entstanden seien, in denen sie bereits Gesellschafter der übertragenden Körperschaft gewesen seien. Die Geltendmachung von Verlusten, die vor der Zeit als Gesellschafter entstanden seien, könne damit abgewehrt werden. Zudem liege ein der steuerlichen Anerkennung entgegenstehender Missbrauch iSd § 44 UmgrStG vor, da die Umgründungsmaßnahmen lediglich der Verwertung der von der Gattin mit ihrem Einzelunternehmen erzielten Verluste gedient hätten und wäre im Hinblick auf die seit 1985 erzielten Verluste sogar von einem Liebhaberei-

betrieb auszugehen gewesen, der nicht nach Artikel III UmgrStG eingebracht hätte werden können.

Mit Schriftsatz vom 29. Oktober 2007 wurde die Entscheidung über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt und ergänzend vorgebracht, dass eine Rechtswidrigkeit weiters schon deshalb vorliege, weil die umwandlungsbedingt auf den Berufungsführer übergegangene Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von 1.092,00 € (2003) und 1.750,00 € (2004), insgesamt somit 2.842,00 €, nicht mit der Einkommensteuer verrechnet worden sei.

Weiters wurde am 2. September 2008 Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 erhoben, in dem sowohl die in Rede stehenden Verlustvorträge als auch die Mindestkörperschaftsteuer wiederum unberücksichtigt blieben.

Mit Schriftsatz vom 9. November 2009 wurden die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung sowie auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurückgezogen und ergänzend vorgebracht, der Wortlaut des § 10 Z 1 lit. c UmgrStG sei derart eindeutig, dass er keine Umdeutung dahin gehend zulasse, dass Verlustvorträge bei erichtenden Umwandlungen immer nur auf jene Gesellschafter übergehen könnten, welche die Verluste persönlich erlitten hätten. Unstrittig zu sein scheine mittlerweile, dass im konstitutiven Erwerb der Gründungsanteile durch den Berufungsführer im Einklang mit der unternehmensrechtlichen Lehre und Rechtsprechung kein Akt der Einzelrechtsnachfolge erblickt werde. Zur Frage eines Missbrauchs im Sinne des § 44 UmgrStG wurde angemerkt, dass der Berufungsführer bereits seit Anfang an intensiv im Einzelunternehmen seiner Gattin mitgearbeitet habe, da ihm seine nichtselbständige Tätigkeit viel Zeit gelassen habe, zumal er im Schichtdienst tätig gewesen sei und untertags oft frei gehabt habe. So habe er den Einkauf fast eigenständig abgewickelt, habe vor allem in der Wintersaison häufig im Verkauf ausgeholfen, den Skiverleih inkl. Reparaturen und Skiservice durchgeführt und Banken- sowie sonstige wichtige Termine wahrgenommen. Das starke Engagement im Betrieb seiner Gattin sei nicht zuletzt auch darauf zurückzuführen, dass der Berufungsführer für sämtliche betrieblichen Bankkredite persönlich haftet habe. Da der Berufungsführer mit der Betriebsführung seiner Gattin zunehmend unzufrieden geworden sei und die Bank verstärkt Druck gemacht habe, sei im Rahmen eines betriebswirtschaftlichen Sanierungskonzeptes ua. vereinbart worden, dass der Berufungsführer den Betrieb im Rahmen einer GmbH weiterführe und seine Gattin nur noch die Stellung einer Minderheitsgesellschafterin inne habe solle. Nach dem Einstieg des Berufungsführers in den Betrieb habe sich die wirtschaftliche Situation zunächst wesentlich gebessert. Bald seien aber persönliche Spannungen zwischen den Ehegatten aufgetreten, die zu einer Trennung geführt hätten. Die Gattin sei nach L gezogen

und habe sich daher kaum noch dem Unternehmen widmen können. In dieser Situation habe der Berufungsführer von seiner gesellschaftsrechtlichen Möglichkeit Gebrauch gemacht, den Betrieb errichtend umzuwandeln und die Minderheitsgesellschafterin gemäß § 5 Abs. 1 UmwG von einer weiteren Beteiligung am Unternehmen auszuschließen. Sämtliche Schritte seien somit betriebswirtschaftlich bzw. sonst außersteuerlich begründet, steuerliche Überlegungen hätten dabei – wenn überhaupt – nur eine völlig untergeordnete Rolle gespielt. Weiters wurde neuerlich auf die Nichtverrechnung der Mindestkörperschaftsteuern sowie darauf hingewiesen, dass die Verluste des Einzelunternehmens der Gattin des Berufungsführers rechtskräftig festgestellt worden seien und mit der Einbringung des Einzelunternehmens auf die GmbH übergegangen seien, sodass der Verlustabzug nicht mit der Begründung versagt werden könne, im Verlustentstehungsjahr sei keine Einkunftsquelle, sondern Liebhaberei vorgelegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Verlustabzug

Vorauszuschicken ist, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Höhe eines Verlustes mit rechtskraftfähiger Wirkung im Einkommensteuerbescheid des Verlustjahres festgesetzt wird. Es werde damit im Sinne des § 92 Abs. 1 lit. b BAO eine abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache festgestellt; der Ausspruch eines Verlustes oder eines negativen Gesamtbetrages der Einkünfte im betreffenden Einkommensteuerbescheid wirke auf ein späteres Verlustabzugsverfahren derart ein, dass der ursprüngliche Verlustausspruch für den nachfolgenden Verlustvortrag betragsmäßig verbindlich werde (vgl. VwGH 20.2.2008, [2006/15/0026](#), mwN). Es kann daher der Verlustabzug in den Folgejahren auch nicht mit der Begründung versagt werden, im Verlustentstehungsjahr sei keine Einkunftsquelle, sondern Liebhaberei vorgelegen (vgl. Doralt/Renner, EStG¹⁰, § 18 Tz 297). Gleiches muss folglich für die Frage, ob ein einbringungsfähiger Betrieb oder eine Liebhabereibetätigung vorgelegen ist, gelten und kann daher, nachdem das Finanzamt in den rechtskräftigen Bescheiden die Verluste festgesetzt hat und die Tatbestandsvoraussetzungen des § 21 UmgrStG als erfüllt angesehen hat, kein Zweifel bestehen, dass die Verlustabzüge des Einzelunternehmens der Gattin auf die übernehmende S-GmbH übergegangen sind. Ebenso wenig kann der Übergang der von der S-GmbH erzielten Verluste im Zuge der Umwandlung auf den Berufungsführer in Zweifel gezogen werden. Zu beurteilen ist damit einzig, ob die ursprünglich vom Einzelunternehmen der Gattin des Berufungsführers herrührenden Verlustvorträge im Rahmen der Umwandlung der S-GmbH auf den Berufungsführer übergegangen sind.

Gemäß § 10 Z 1 lit. b UmgrStG idF BGBl. I Nr. 71/2003, sind übergehende Verluste den Rechtsnachfolgern als Verluste gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 oder § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988

in jenem Ausmaß zuzurechnen, das sich aus der Höhe der Beteiligung an der umgewandelten Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch ergibt. Dabei sind die Anteile abfindungsberechtigter Anteilsinhaber den Rechtsnachfolgern quotenmäßig zuzurechnen.

Nach lit. c leg. cit. verringert sich das Ausmaß der nach lit. b maßgebenden Beteiligungen um jene Anteile, die im Wege der Einzelrechtsnachfolge, ausgenommen

- die Kapitalerhöhung innerhalb des gesetzlichen Bezugsrechtes,
- Erwerbe von Todes wegen,
- Erwerbe eines unter § 7 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Hauptgesellschafters
 - + vor der verschmelzenden Umwandlung oder
 - + vor der errichtenden Umwandlung, an der neben dem Hauptgesellschafter nur ein Arbeitsgesellschafter teilnimmt, oder
- Erwerbe einer Mitunternehmerschaft als Hauptgesellschafter, an der neben einem Arbeitsgesellschafter nur eine unter § 7 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallende Körperschaft beteiligt ist,

erworben worden sind, sofern die Verluste nicht erst in Wirtschaftsjahren entstanden sind, die nach dem Anteilserwerb begonnen haben.

Abweichend vom allgemeinen Grundsatz, dass der Verlustabzug dem Steuerpflichtigen zusteht, der den Verlust erwirtschaftet hat und dieser im Falle der Übertragung des verlusterzeugenden Betriebes nicht auf den Betriebserwerber übergeht (vgl. Büsser, in: Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, § 18 Abs. 6 und 7, Tz 7.1), sieht § 10 UmgrStG somit den Übergang steuerlicher Verlustvorträge von der Sphäre der Gesellschaft in jene der Gesellschafter als deren Rechtsnachfolger vor. Eine Einschränkung findet dieser Grundsatz durch die Bestimmung des § 10 Z 1 lit. c UmgrStG, wonach bei Einzelrechtsnachfolge nur jene Verluste und Fehlbeträge übergehen, die während des Zeitraumes der Beteiligung des übernehmenden Gesellschafters entstanden sind. Ausgenommen von dieser Einschränkung sind nur jene Fallgruppen von Beteiligungserwerben im Wege der Einzelrechtsnachfolge, die gewissermaßen für den Gesellschafter zwangsläufig gewesen sind (vgl. Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn, UmgrStG³, § 10 Rz 4).

Der steuerliche Vertreter verneint die Anwendbarkeit der einschränkenden Regelung des § 10 Z 1 lit. c UmgrStG mit der Begründung, dass im Falle eines originären Anteilserwerbs kein Fall einer Einzelrechtsnachfolge vorliege. Dem ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates Folgendes entgegenzuhalten:

Unter dem (zivilrechtlichen) Begriff der Einzelrechtsnachfolge versteht man im Unterschied zur Gesamtrechtsnachfolge einen Vorgang, durch den eine einzelne Rechtsposition oder ein Rechtsverhältnis von einem Rechtsträger auf einen anderen übertragen wird. Für den Rechtsübergang durch Einzelrechtsnachfolge ist sowohl ein Verpflichtungsgeschäft (Titel) als auch ein Verfügungsgeschäft (Modus) erforderlich (vgl. Wallentin/Brückmüller, in: Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen, Q4, 2.4, Rz 18 und 19). Unter dem Begriff des Titels versteht das Gesetz jede rechtliche Möglichkeit, Eigentum zu erwerben (Koziol/Welser, Bürgerliches Recht, Band I¹³, Seite 310). Der Modus hingegen ist der Akt, der die rechtliche Erwerbsmöglichkeit realisiert. Er besteht zunächst in einem äußeren Vorgang: beim Erwerb beweglicher Sachen grundsätzlich in der Übergabe, bei unbeweglichen Sachen in der Eintragung in das Grundbuch. Daneben ist für den zweiseitigen Erwerb die Einigung der Parteien darüber nötig, dass das Eigentum an der Sache übergehen soll. Beim unmittelbaren Eigentumserwerb muss der Erwerber den Willen haben, das Eigentum zu erlangen (vgl. Koziol/Welser, a.a.O., Seite 311). Die Einzelrechtsnachfolge ist somit dadurch gekennzeichnet, dass neben dem Verpflichtungsgeschäft für jede Rechtsposition bzw. jedes Rechtsverhältnis ein Verfügungsgeschäft hinzutreten muss, beides zusammen erst bewirkt den Rechtsübergang (vgl. Wallentin/Brückmüller, a.a.O., Rz 21). Sie ist daher insbesondere beim Kauf, Tausch oder bei der Schenkung gegeben.

Die Gründung einer GmbH durch eine Person erfordert ua. eine Erklärung über die Errichtung der GmbH, die der Beurkundung durch einen Notariatsakt bedarf (§ 3 Abs. 2 iVbdg mit § 4 Abs. 3 GmbHG). Als Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit entsteht die Gesellschaft nach § 2 Abs. 1 GmbHG mit der Eintragung in das Firmenbuch. Im Firmenbuch einzutragen sind nach § 11 GmbHG ua. die Gesellschafter und die Höhe ihrer Stammeinlagen sowie der darauf geleisteten Einzahlungen, wobei die aus dem Gesellschaftsvertrag resultierende Pflicht jedes Gesellschafters zur Einzahlung seiner Stammeinlage in § 63 Abs. 1 GmbHG gesetzlich verankert ist.

Mit der Übernahme der Stammeinlage anlässlich der Gründung einer GmbH erfolgt ohne Zweifel ein originärer Erwerb der Anteilsrechte. Im Gegensatz zum derivativen Eigentumserwerb ist der originäre Erwerb vom Recht eines Vormannes unabhängig; das Recht entsteht beim Erwerber völlig neu (vgl. Koziol/Welser, a.a.O., Seite 310). Auch wenn die Frage, ob bei einem solchen Rechtserwerb ein Verpflichtungs- und Verfügungsgeschäft im Sinne obiger Ausführungen vorliegt, bejaht wird, ist der steuerlichen Vertretung insoweit zuzustimmen, als im Falle eines originären Rechtserwerbs keine Rechtsnachfolge vorliegt, sondern der Erwerber ein Recht für sich neu begründet hat. In Ermangelung eines Rechtsvorgängers kann von einem Einzelrechtsnachfolgetatbestand im engeren Sinne daher wohl nicht ausgegangen werden. Ungeachtet dessen ist ein solcher Vorgang aber jedenfalls einem Einzelrechtsnach-

folgetatbestand im Sinne des § 10 Z 1 lit. c UmgrStG gleichzuhalten, zumal einerseits der Zuführung von Grund- oder Stammkapital anlässlich der Gründung einer Kapitalgesellschaft die Ausgabe von Anteilen oder anteilsähnlichen Rechten gegenübersteht und es andererseits nicht einsichtig wäre, zwar den Erwerb von Anteilen an einer bestehenden GmbH und damit auch die Erweiterung der Beteiligungsquoten von Anteilsinhabern unter den Tatbestand des § 10 Z 1 lit. c UmgrStG zu subsumieren, nicht aber den Erwerb von (sämtlichen) Anteilen im Zuge einer Neugründung einer GmbH, kommt es doch auch in einem solchen Fall gleichermaßen zu einem "Einkauf" in die vor dem Erwerb der Beteiligung entstandenen Verluste. Hierfür spricht auch die im Gesetz vorgesehene Ausnahme von den zu einer Kürzung der Beteiligungsquote führenden Einzelrechtsnachfolgetatbeständen für Anteilserwerbe im Rahmen einer Kapitalerhöhung innerhalb des gesetzlichen Bezugsrechtes (nach § 52 Abs. 3 GmbHG steht den bisherigen Gesellschafter im Falle der Erhöhung des Stammkapitals ein binnen vier Wochen auszuübendes Vorrecht zur Übernahme der neuen Stammeinlagen nach Verhältnis der bisherigen zu). Dies wiederum lässt nur den Schluss zu, dass die gleichermaßen einen originären Erwerb darstellende Übernahme von Stammeinlagen bei einer Erhöhung des Stammkapitals (vgl. Gellis/Feil, GmbHG⁶, § 75 Rz 1) vom Gesetzgeber selbst als Einzelrechtsnachfolgetatbestand im Sinne dieser Bestimmung gewertet wird, wäre doch andernfalls ein solcher Ausnahmetatbestand entbehrlich. Weshalb aber ein solcher originärer Erwerb als Einzelrechtsnachfolgetatbestand beurteilt werden sollte, nicht aber der originäre Erwerb sämtlicher Anteile im Zuge einer Neugründung, ist nicht erkennbar.

Im Übrigen geht auch das Ertragsteuerrecht von einem Tauschgeschäft und damit einem gemeinhin einen Einzelrechtsnachfolgetatbestand darstellenden Vorgang aus. Nach § 8 Abs. 1 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden. Mit der durch das Budgetbegleitgesetz 2007, BGBl. I Nr. 24/2007, in diese Bestimmung eingefügten Ergänzung, "§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988 ist sinngemäß anzuwenden" ist nunmehr, nachdem dieser Vorgang in der Literatur bereits vor Einführung des § 6 Z 14 EStG 1988 als "tauschähnlich" definiert wurde (vgl. Wiesner, in: Festschrift Bauer, Seite 359 ff), klargestellt, dass insoweit ein Tausch vorliegt, wobei die seitens der Gesellschaft gewährten Anteilsrechte die Gegenleistung für die Einlage darstellen (vgl. Ressler/Stürzlinger, in: Lang/Schuch/Staringer, KStG 1988, § 8 Rz 57 ff).

Ist somit von einem im Wege der Einzelrechtsnachfolge erfolgten Anteilserwerb auszugehen, greift die Regelung des § 10 Z 1 lit. c UmgrStG und kommt es daher zu einer Kürzung der Beteiligungsquoten der an der Umwandlung beteiligten Anteilsinhaber. Nachdem der Berufungsführer Alleingesellschafter der S-GmbH war, ist seine Beteiligungsquote somit wiederum

um 100% zu kürzen und können daher die vor dem Anteilserwerb entstandenen Verluste aus dem Einzelunternehmen der Gattin keine steuerliche Berücksichtigung finden.

Überdies ist nach § 44 UmgrStG die Anwendung der Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes zu versagen, wenn die Umgründungsmaßnahmen der Umgehung oder Minderung einer Abgabepflicht im Sinne des § 22 der Bundesabgabenordnung dienen oder wenn die Umgründungsmaßnahmen als hauptsächlichen Beweggrund oder als einen der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung oder –umgehung im Sinne des Artikel 11 der Richtlinie Nr. 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 (ABl. L 225 S. 1) in der jeweils geltenden Fassung haben.

Als Missbrauch ist grundsätzlich eine rechtliche Gestaltung anzusehen, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet; dann ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (vgl. Ritz, BAO³, § 22 Tz 2 mwN). Keinesfalls liegt ein Missbrauch hingegen vor, wenn eine abgabenrechtliche Begünstigung auf einem Weg erreicht wird, der vom Gesetz ausdrücklich vorgesehen ist (ebenda, § 22 Tz 4). Es kann somit auch die Durchführung einer Umgründung unter Anwendung des UmgrStG für sich allein – selbst wenn dabei ein abgabensparender Effekt als Motiv im Vordergrund steht – nicht als Missbrauch qualifiziert werden (vgl. Bruckner/Sulz, in: Helbich/Wiesner/Bruckner, a.a.O., Erg. zu § 44 Tz 14). Nur eine dem tatsächlichen Geschehen nicht angemessene Hintereinanderschaltung mehrerer rechtlicher Schritte bzw. die gesamte Gestaltung der Umgründungsmaßnahmen kann den Missbrauchstatbestand erfüllen (vgl. VwGH 2.8.2000, [98/13/0152](#), mwN). In diesem Sinn kann nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Einbringung eines Einzelunternehmens in eine GmbH mit nachfolgender Umwandlung der GmbH in eine KG Missbrauch sein (vgl. VwGH 12.1.1978, [2305/75](#)).

Einer Missbrauchsannahme entgegenstehende außersteuerliche Gründe vermag die steuerliche Vertretung mit ihren im Übrigen auch in keiner Weise belegten Ausführungen im Schriftsatz vom 9. November 2009 nicht aufzuzeigen. Die Verluste des Einzelunternehmens der Gattin des Berufungsführers schwankten zwischen 9.392,02 € (1996) und 37.837,33 (1998), im letzten Jahr (2001) betrugen sie 17.985,15 €. Die GmbH erklärte Verluste in Höhe von 22.710,16 € (2002) und 19.282,61 € (2003), der Berufungsführer solche in Höhe von 9.065,85 € (2004), 19.481,30 € (2005), 25.073,26 € (2006) und 18.402,64 € (2007). Abgesehen davon, dass schon aus diesen Zahlen nicht hervorgeht, dass sich die wirtschaftliche Situation durch den Einstieg des Berufungsführers wesentlich gebessert hätte, ist darauf hinzuweisen, dass im Jahr 2001 Grund und Boden (Buchwert 31.12.2000: 2.463,75 €), das

Gebäude (Buchwert 31.12.2000: 140.318,60 €), sowie die Bankverbindlichkeiten (Buchwert 31.12.2000: 257.656,41 €) entnommen wurden (das Kapitalkonto weist Entnahmen in Höhe von insgesamt 302.355,88 € sowie Einlagen in Höhe von insgesamt 433.119,70 € aus) und folglich ab dem Jahr 2002 die entsprechenden Zinsen (2001: 21.289,86 €) sowie die Gebäude-AfA (2001: 6.225,01 €) nicht mehr aufwandswirksam wurden. Inwieweit daher die Gründung der GmbH im Rahmen eines auch nicht näher konkretisierten betriebswirtschaftlichen Sanierungskonzeptes erfolgt sein soll, ist für den Unabhängigen Finanzsenat nicht nachvollziehbar, ist die Entschuldung doch – wohl im Hinblick auf die bevorstehende Einbringung nach den Bestimmungen des UmgrStG – bereits im Rahmen des der Gattin zuzurechnenden Einzelunternehmens erfolgt und wurde im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2001 nur mehr ein negatives Kapitalkonto in Höhe von 3.517,39 € ausgewiesen. Unerfindlich ist überdies, weshalb die Gründung der GmbH infolge einer zunehmenden Unzufriedenheit mit der Betriebsführung durch die Gattin und eines verstärkten Drucks von der Bank erfolgt sein soll, wenn zum einen die Gattin laut Firmenbuch wiederum als Geschäftsführerin der GmbH fungierte und zum anderen der Berufungsführer ohnedies für sämtliche betrieblichen Kredite persönlich und folglich mit seinem Privatvermögen haftet und die Liegenschaft in weiterer Folge nicht in die GmbH eingebracht wurde.

Was die aufgetretenen persönlichen Spannungen zwischen den Ehegatten, die Trennung und den Umzug nach L betrifft, ist, abgesehen davon, dass die steuerliche Vertretung diese Angaben zeitlich nicht näher konkretisiert hat, darauf zu verweisen, dass die Gattin den Angaben im Zentralen Melderegister zufolge in L erst seit 2. Mai 2007 mit Nebenwohnsitz gemeldet ist und sie mit Hauptwohnsitz, so wie auch der Berufungsführer, nach wie vor in [Adresse] gemeldet ist. Weiters war sie auch nach Beendigung der Geschäftsführungstätigkeit infolge der Verschmelzung der GmbH von Oktober bis Dezember 2004 sowie in den Jahren 2005 bis 2007 beim Berufungsführer beschäftigt und bezog Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Weshalb es ihr daher nicht mehr möglich gewesen sein hätte sollen, sich im hier relevanten Zeitraum um den Betrieb zu kümmern, ist nicht erkennbar. Vielmehr sprechen die gegebenen Umstände, konkret die Schaffung eines einbringungsfähigen Betriebes, die Bargründung der GmbH allein durch den Berufungsführer, die Einbringung des Einzelunternehmens, der kurzfristige Betrieb des Sporthandels im Rahmen der GmbH sowie die nachfolgende Verschmelzung auf den Berufungsführer, der positive Einkünfte (nach Verlustausgleich) in Höhe von 29.182,46 € (2004), 23.879,47 € (2005), 27.093,74 € (2006) und 40.751,40 € (2007) erzielte, in offenkundiger Weise für eine wohl ausschließlich steuerlich motivierte Vorgehensweise.

Der Unabhängige Finanzsenat kann daher die Schlussfolgerung des Finanzamtes, es liege ein Missbrauchstatbestand vor, nicht als rechtswidrig erkennen und käme eine Berücksichtigung

der aus dem Einzelunternehmen der Gattin des Berufungsführers herrührenden Verlustvorträge folglich auch unter diesem Gesichtspunkt nicht in Betracht.

2. Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer

§ 9 Abs. 8 UmgrStG sieht den Übergang der Mindeststeuern der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 24 Abs. 4 KStG 1988, die bis zum Umwandlungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, auf die Rechtsnachfolger vor. Nach dem letzten und vorletzten Satz dieser Bestimmung gilt § 24 Abs. 4 KStG 1988 für natürliche Personen als Rechtsnachfolger mit der Maßgabe, dass die Mindeststeuern im Ausmaß entstehender Einkommensteuerschulden nach Berücksichtigung der in § 46 Abs. 1 EStG 1988 genannten Beträge anzurechnen sind; § 46 Abs. 2 EStG 1988 ist nicht anzuwenden.

Mindeststeuern können sohin erst auf Einkommensteuerschulden nach Verrechnung der für den Veranlagungszeitraum festgesetzten Einkommensteuervorauszahlungen sowie nach Anrechnung der durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge (Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer, Spekulationsertragsteuer), soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen, angerechnet werden. Weiters ist durch die in § 9 Abs. 8 UmgrStG normierte Nichtanwendbarkeit des § 46 Abs. 2 EStG 1988, derzufolge der Unterschiedsbetrag gutgeschrieben wird, wenn die Einkommensteuerschuld kleiner ist als die Summe der nach Abs. 1 anzurechnenden Beträge, klargestellt, dass die Anrechenbarkeit betraglich mit der Einkommensteuerschuld beschränkt ist, infolge der Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer somit keine Einkommensteuergutschrift entstehen kann (vgl. Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn, a.a.O., § 9, Rz 25; Keppert, in: Helbich/Wiesner/Bruckner, a.a.O., Art. II, § 9, Rz 85).

Infolge der Umwandlung der S-GmbH sind im Berufungsfall noch nicht verrechnete und betragsmäßig nicht strittige Mindestkörperschaftsteuern in Höhe von 2.842,00 € auf den Berufungsführer als deren Rechtsnachfolger übergegangen. Betreffend das Jahr 2006 ergab sich aus der Veranlagung zur Einkommensteuer eine Abgabengutschrift in Höhe von 4.916,55 €. Eine Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer ist damit betreffend das Jahr 2006 nach dem klaren Gesetzeswortlaut ausgeschlossen. Für das Jahr 2007 wurde die Einkommensteuer mit 1.134,29 € festgesetzt und nachgefordert. Folglich können Mindestkörperschaftsteuern in dieser Höhe angerechnet werden. Die gänzliche Versagung der beantragten Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuern ist damit zu Unrecht erfolgt und war der Berufung daher insoweit teilweise Folge zu geben.

Feldkirch, am 1. Dezember 2009