



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 1

GZ. RV/1160-L/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des GK, Ort, vertreten durch Steuerberatungsgesellschaft, vom 3. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 27. Juni 2008 betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Das Einkommen und die Einkommensteuer für 2006 werden vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO wie folgt festgesetzt:

Einkommen	68.692,20 €
Einkommensteuer	25.931,10 €
Anrechenbare Steuer gemäß §9 Abs. 8 UmgrStG	- 4.045,76
Festgesetzte Einkommensteuer	21.885,34

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

Entscheidungsgründe

1. Gesellschaftsrechtliche Grundlagen

Mit Notariatsakt vom 22. Dezember 2006 wurde von den Gesellschaftern der XY-GmbH. (FN xxxxxxxx) – im folgenden kurz GmbH - unter Inanspruchnahme der Bestimmungen und Begünstigungen des Artikel II Umgründungssteuergesetzes deren Umwandlung in die XY-OG (FN yyyyyyyyyy) – im folgenden kurz OG - zum Umwandlungstichtag 31. Oktober 2006 beschlossen. Damit hat die GmbH das gesamte Vermögen unter Zugrundelegung der zum Stichtag 31. 10. 2006 aufgestellten Schlussbilanz auf die gleichzeitig (mit Gesellschaftsvertrag vom 22. Dezember 2006) errichtete OG im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übertragen. Die Eintragung der Umwandlung erfolgte im Firmenbuch am 13. März 2007.

Die entscheidungsrelevanten gesellschaftsrechtlichen und steuerlichen Verhältnisse der in die Umwandlung involvierten Gesellschaften stellen sich gemäß den Angaben im Firmenbuch und den Veranlagungsakten des Finanzamtes wie folgt dar:

a) Zur (übertragenen) GmbH (FN xxxxxxxx , St. Nr. 46-xxx/xxxxx):

Die Gesellschaft wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 17. September 2001 gegründet. Das Stammkapital in Höhe von 36.000,00 EUR wurde ab dem Jahr 2004 (bis zum Umwandlungstichtag) zu je 50 % von den Gesellschaftern GK und CW gehalten.

Abschlussstichtag war der 31. Dezember eines Jahres, das Geschäftsjahr entsprach somit dem Kalenderjahr.

Für die Veranlagungszeiträume 2001 bis 2006 wurden das Einkommen und die Körperschaftsteuer wie folgt festgesetzt:

Einkünfte aus Gewerbetrieb Jahr	€	anrechenbare Mindest- körperschaftsteuer €	Bescheid vom
2001	-63.985,52 (-880.460,00 ATS)	272,52 (3.750,00 ATS)	01.09.2003
2002	-104.275,26	1.256,50	08.06.2004
2003	-75.696,92	1.750,00	08.07.2005
2004	-126.251,81	1.750,00	16.07.2008
2005	-101.845,09	1.750,00	17.07.2008
2006	<u>-34.340,51</u>	<u>1.312,50</u>	23.07.2008
	<u>-506.395,11</u>	<u>8.091,52</u>	

(Bescheide 2004 bis 2006 nach Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO anlässlich einer im Juli 2008 stattgefundenen Außenprüfung)

Sämtliche Körperschaftsteuerbescheide sind in Rechtskraft erwachsen.

b) Zur (errichteten) OG (FN yyyyyyyy, St. Nr. 46-108/1812):

An der mit Gesellschaftsvertrag im Wege der Umwandlung errichteten OG sind ebenfalls GK und CW als unbeschränkt haftende Gesellschafter mit je 50 % am Ergebnis und am Vermögen beteiligt.

Das Geschäftsjahr entspricht dem Kalenderjahr, das erste Geschäftsjahr ist ein Rumpfgeschäftsjahr (§ 10 des Gesellschaftsvertrages).

Für das Rumpfgeschäftsjahr 1. 11. bis 31. 12. 2006 wurde ein Verlust in Höhe von 9.093,90 € erklärt und die Einkünfte für 2006 mit Bescheid vom 29. Mai 2008 über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO erklärungsgemäß festgesetzt.

Anlässlich einer im Juli 2008 stattgefundenen Außenprüfung gemäß § 150 BAO erfolgte mit Bescheid vom 17. Juli 2008 die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO. Im neu ergangenen Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO vom 17. Juli 2008 für das (Rumpfgeschäfts)Jahr 2006 wurde der Verlust mit 5.993,90 € (wovon auf die beiden Gesellschafter GK und CW je 2.996,65 € entfallen) festgesetzt. Der Feststellungsbescheid ist in Rechtskraft erwachsen.

2. Verfahren vor dem Finanzamt

Das Finanzamt setzte mit **Einkommensteuerbescheid vom 27. Juni 2008** entsprechend den Angaben in der elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung des Gesellschafters GK (im folgenden kurz Bw.) das Einkommen und die Einkommensteuer für das Jahr 2006 gemäß § 200 Abs. 1 BAO wie folgt fest:

	€
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	1.422,46
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	89.122,95
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	<u>-17.100,56</u>
Gesamtbetrag Einkünfte	73.444,85
 Sonderausgaben:	
Steuerberatungskosten	-1.656,00
Kirchenbeiträge	-100,00
Verlustabzug *)	<u>-55.083,63</u>
 Einkommen	<u>16.605,22</u>
 Einkommensteuer	
(16.605,22 -10.000)*5.750/15.000	2.532,00
 Steuer vor Abzug der Absetzbeträge =	
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge =	
Festgesetzte Einkommensteuer	2.532,00

*)75% von 73.444,85 EUR (In der Steuererklärung war unter der Kennzahl 462 ein Verlustabzug in Höhe von 225.437,94 EUR aus der umgewandelten XY-GmbH angegeben)

Die vorläufige Veranlagung gemäß § 200 Abs. 1 BAO erfolgte im Hinblick auf die in den Jahren ab 2004 angefallenen Verluste aus der Wohnungsvermietung, deren Einkunftsquelle Eigenschaft nach der Liebhäbereiverordnung (BGBl. Nr. 1993/33 idF BGBl. II Nr. 358/1997) ungewiss ist.

Der Bw. brachte am **3. Juli 2008** gegen den Bescheid **Berufung** ein und übermittelte dazu eine berichtigte Einkommensteuererklärung, in der unter der Kennziffer 330 (negative) Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Beteiligter (Mitunternehmer) an der umgewandelten XY-OG in Höhe von 4.546,65 € (aus dem Rumpfgeschäftsjahr vom 1. 11. bis 31. 12. 2006) und unter der Kennziffer 309 eine Mindestkörperschaftsteueranrechnung nach Umwandlung gemäß § 9 Abs. 8 EStG 1988 in Höhe von 4.045,01 € angeführt werden. Ein Sonderausgabenabzug gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 aus offenen Verlustvorträgen der umgewandelten GmbH (Kennziffer 462) wurde nicht beantragt.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 7. August 2008** setzte das Finanzamt das Einkommen für das Jahr 2006 vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO in Höhe von 68.692,20 € und die Einkommensteuer 2006 vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO mit 25.931,10 € fest, die sich wie folgt ermitteln:

	€
Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft	1.422,46
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	89.122,95
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-2.996,65
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	<u>-17.100,56</u>
Gesamtbetrag Einkünfte	70.448,20
Sonderausgaben:	
Steuerberatungskosten	-1.656,00
Kirchenbeiträge	<u>-100,00</u>
Einkommen	<u>68.692,20</u>
Einkommensteuer	
(68.692,20 - 51.000,00) * 0,5 + 17.085,00)	25.931,10
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge =	
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge =	
Festgesetzte Einkommensteuer	<u>25.931,10</u>

In der Begründung wird ausgeführt, dass die anteiligen Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Mitteilung vom 17. 7. 2008 der St.Nr. yyyy/yyyyy (XY-OG) mit - € 2.996,65 anzusetzen seien.

Zu dem im Einkommensteuerbescheid vom 27. Juni 2008 als Sonderausgabe angesetzten Verlustabzug aus Verlustvorträgen der umgewandelten GmbH ist in den Akten angemerkt, dass dieser erst ab dem Veranlagungsjahr 2007 verrechenbar sei sowie dass der steuerlichen Vertretung telefonisch am 13. August 2008 mitgeteilt worden sei, dass die in der berichtigten

Einkommensteuererklärung beantragte, anzurechnende Mindestkörperschaftsteuer nach Umwandlung (§ 9 Abs. 8 UmgrStG) in Höhe von 4.045,01 € unter Verweis auf Rz. 560 UmgrStR auch noch nicht im Jahr 2006 angerechnet werden könne.

Mit Schriftsatz vom **26. August 2008 beantragte** der steuerliche Vertreter die **Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde 2. Instanz** und beantragte die (anteiligen) Mindestkörperschaftsteuern der übertragenen XY-GmbH in Höhe von 4.045,10 € bereits bei der Einkommensteuer 2006 anzurechnen. Als Begründung wird angegeben:

„Der Übergang der Mindeststeuer erfolge mit jenem Wirtschaftsjahr, das dem Umwandlungsstichtag folge, d. h. das nach dem Umwandlungsstichtag ende. Die Mindeststeuer könne dementsprechend bei der Veranlagung des ersten Wirtschaftsjahres, das nach dem Umwandlungsstichtag geendet habe, erstmals geltend gemacht werden (vgl. Hügel, Kom zum UmgrStG § 9 Tz. 46).

Die Gesellschaft sei am 31. 10. 2006 umgewandelt worden und das erste Wirtschaftsjahr vom 1. 11. hätte am 31. 12. 2006 geendet. Gemäß § 9 Abs. 8 Umgründungssteuergesetz sei die Mindestkörperschaftsteuer daher bereits 2006 anzurechnen.“

Das Finanzamt **legte die Berufung** - unter Hinweis auf die in der Literatur (Helbich/Wiesner/Bruckner – Umgründungen, Artikel II Umwandlungen § 9 Rz. 94 und § 10 Pkt. 4.1.2) vertretenen Ansicht, dass die Bestimmung des § 9 Abs. 8 UmgrStG über die Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer der Regelung des § 10 UmgrStG beim Verlustvortragsübergang entspreche – **am 21. Oktober 2008 dem unabhängigen Finanzsenat vor.**

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Entscheidungserheblicher Sachverhalt:

Außer Streit steht, dass im Wege einer errichtenden Umwandlung die XY-GmbH . mit Stichtag 31. Oktober 2006 in die XY-OG umgewandelt wurde und der Bw. bei der untergegangenen GmbH seit dem Jahr 2004 (bis zur Umwandlung) einen Geschäftsanteil im Ausmaß von 50 % des Stammkapitals besaß. Der Bw. ist als unbeschränkt haftender Gesellschafter auch bei der neu errichteten OG mit 50 % an deren Ergebnis und Vermögen beteiligt. Neben vortragsfähigen Verlusten aus den Jahren 2001 bis 2006 in Höhe von 506.395,11 € standen der GmbH zum Umwandlungsstichtag 31. Oktober 2006 für die nächsten

Veranlagungszeiträume auch verrechenbare Mindestkörperschaftsteuern in Höhe von 8.091,52 € zur Verfügung.

Vom Finanzamt wurden im Einkommensteuerbescheid des Bw. für 2006 vom 27. Juni 2008 Verlustabzüge im Sinne des § 10 Z. 1 lit. b UmgrStG als Sonderausgaben berücksichtigt. Die (erst nachträglich) im Berufungsverfahren beantragte Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuern gemäß § 9 Abs. 8 UmgrStG in Höhe von 4.045,01 € (50 %) wurde ebenso wie der ursprünglich berücksichtigte Verlustabzug in der Berufungsvorentscheidung vom 7. August 2008 bei der Festsetzung des Einkommens und der Einkommensteuer 2006 nicht in Abzug gebracht (wobei anzumerken ist, dass ein Verlustabzug für 2006 im Berufungsverfahren nicht mehr beantragt wurde).

Im Vorlageantrag wird ausschließlich die Nichtanrechnung der Mindestkörperschaftsteuer gemäß § 9 Abs. 8 UmgrStG bei der Einkommensteuer 2006 bekämpft bzw. deren Anrechnung beantragt.

Ausgehend davon, dass im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2006 vom 27. Juni 2008 noch ein Verlustabzug gemäß § 18 Abs. 6 EStG berücksichtigt worden ist (und das Finanzamt die beantragte Nichtanerkennung der Mindeststeuern auf die für die Verlustverwertung anzuwendenden Grundsätze stützt) ist für die Beurteilung der offenen Rechtsfrage, ob der Bw. die bei der umgewandelten GmbH angefallenen, unverrechneten Mindestkörperschaftsteuern in Höhe von 4.045,76 € (50 % von 8.091,52 €) bereits bei der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2006 oder erst ab dem Veranlagungsjahr 2007 auf die festgesetzte Einkommensteuer anrechnen lassen kann, in einem ersten Schritt zu untersuchen, wann der Verlustabzug gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 (aus Verlustvorträgen der GmbH) frühestens berücksichtigt werden kann bzw. ob die für die Verlustvortragsverrechnung geltenden Grundsätze auch für die Mindeststeueranrechnung anzuwenden sind.

2. Rechtliche Beurteilung:

2.1. Allgemeines zur errichtenden Umwandlung

Bei einer Umwandlung erfolgt eine unter Ausschluss der Abwicklung stehende Übertragung des Vermögens einer Kapitalgesellschaft auf einen Rechtsnachfolger im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (§ 1 UmwG). In den Anwendungsbereich des Umgründungssteuergesetzes fallen gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 UmgrStG (Art. II) „*errichtende Umwandlungen nach dem Bundesgesetz über die Umwandlung von Handelsgesellschaften, BGBI. Nr. 304/1996 (UmwG), wenn am Umwandlungstichtag und am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb vorhanden ist.*“

Nachfolgerechtsträger ist bei einer errichtenden Umwandlung eine neu gegründete Personengesellschaft (OG, KG oder EWIV). Die übertragende Kapitalgesellschaft erlischt mit der Eintragung der Umwandlung in das Firmenbuch. Das Vermögen (der Betrieb) der Kapitalgesellschaft geht im Zuge der Umwandlung auf die neu errichtete Personengesellschaft über. Rechtsnachfolger im Sinne des UmgrStG sind gemäß § 7 Abs. 3 UmgrStG die Gesellschafter (Mitunternehmer) der errichteten Personengesellschaft (§ 5 Abs. 1 UmwG).

Unabhängig von der zivilrechtlichen Rechtsnachfolge sind schuldrechtlich ab dem Umwandlungstichtag alle Handlungen der umzuwendenden Kapitalgesellschaft dem Rechtsnachfolger zuzurechnen (§ 2 Abs. 3 UmwG). Auf Grund der Rückwirkensfiktion gilt auch steuerlich das Vermögen der übertragenden Kapitalgesellschaft dem Rechtsnachfolger am Beginn des dem Umwandlungstichtag folgenden Tages als übertragen.

§ 8 Abs. 3 UmgrStG normiert dazu, dass das Einkommen so zu ermitteln ist, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Umwandlungstichtages erfolgt wäre.

Ertragsteuerlich endet somit für die übertragende Kapitalgesellschaft mit Ablauf des Umwandlungstichtages ihr letztes Wirtschaftsjahr. Die übertragende Kapitalgesellschaft wird mit dem Gewinn oder Verlust aller im Kalenderjahr des Umwandlungstichtages endenden (Rumpf-) Wirtschaftsjahre letztmalig veranlagt (*Walter, Umgründungssteuerrecht, 7. Auflage, Rz. 232*).

Im konkreten Fall liegt unzweifelhaft eine errichtende Umgründung im Sinne des § 7 Abs. 1 Z 1 UmgrStG vor, auf die Art. II UmgrStG zur Anwendung gelangt

2.2. Verlustabzug gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988

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.

Außer Streit steht, dass zum Umwandlungstichtag 31. Oktober 2006 bei der übertragenen Kapitalgesellschaft (unverrechnete) vortragsfähige Verluste aus den Jahren 2001 bis 2006 in Höhe von 506.395,11 € bestanden haben.

Im Rahmen der bei Umwandlungen maßgeblichen Gesamtrechtsnachfolge gehen grundsätzlich auch die bei der umgewandelten Kapitalgesellschaft entstandenen (noch nicht verwerteten) Verluste auf die Rechtsnachfolger über, wobei § 10 UmgrStG den Verlustabzug

erheblich einschränkt, um Umwandlungen zu vermeiden, die vor allem dazu dienen, bestehende Verlustabzüge der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft zu verwerten.

§ 10 UmgrStG normiert folgendes:

„§ 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 in das Firmenbuch ergibt. Dabei sind die Anteile abfindungsberechtigter Anteilsinhaber den Rechtsnachfolgern quotenmäßig zuzurechnen. „
- c).... (enthält die – für den berufungsgegenständlichen Sachverhalt nicht relevanten - Einschränkungen betreffend das Ausmaß der Verlustverwertungen bei unmittelbar vor der Umwandlung getätigten Anteilserwerben)

§ 4 UmgrStG, der den Verlustabzug für Verschmelzungen im Sinne des Art. I regelt und aufgrund des Verweises in § 10 UmgrStG auch sinngemäß für Umwandlungen anzuwenden ist, lautet:

„§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 ist nach Maßgabe folgender Bestimmungen anzuwenden:

1. a) Verluste der übertragenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungsstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, gelten im Rahmen der Buchwertfortführung **ab dem dem Verschmelzungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft** (Hervorhebung durch die Berufungsbehörde) insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft, als sie dem übertragenen Betrieben, Teilbetrieben oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen zugerechnet werden können. Voraussetzung ist weiters, dass das übertragene Vermögen am Verschmelzungsstichtag tatsächlich vorhanden ist.“

Nach der Bestimmung des § 10 Z 1 lit. a iVm § 4 Z 1 lit. a UmgrStG kann bei den Rechtsnachfolgern (Gesellschaftern) auch im Zuge von Umwandlungen - analog zur Verschmelzung – die Verwertung übernommener Verluste erst in jenem Veranlagungszeitraum erfolgen, der auf jenen folgt, in den der Umwandlungsstichtag fällt. Mit dieser Vorgangsweise soll nach den Gesetzesmaterialien (EB zur RV 266 BlgNr. 18. GP) dem Trennungsprinzip konsequent Rechnung getragen werden, da bei der Umwandlung die

Steuerrechtssubjektivität der umgewandelten Kapitalgesellschaft mit Ablauf des Umwandlungstichtages endet und erreicht werden, dass die Verlustvorträge der übertragenden Körperschaft im gleichen Veranlagungszeitraum nicht auch schon von der übernehmenden Körperschaft geltend gemacht werden (*Bruckner* in *Helbich/Wiesner/Bruckner, Art. I, § 4 Abschn 3. 2, Rz. 27*).

Das UmgrStG legt (entgegen der viel diskutierten Vorgängerregelung im StruktVG) als (frühesten) Verrechnungszeitpunkt für die bei der Rechtsvorgängerin (bis zum Umwandlungstichtag) entstandenen Verlustvorträge ausdrücklich den auf den Verschmelzungs(Umwandlungs)stichtag **folgenden Veranlagungszeitraum** fest. Für jenen Zeitraum, in den der Umwandlungstichtag fällt, ist das Einkommen der übertragenden Körperschaft letztmalig zu ermitteln (und dabei auch um allfällige Verlustvorträge zu kürzen) und im Rahmen der (kalenderjahrbezogenen) Veranlagung steuerlich zu erfassen.

Nach herrschender Auffassung wird als der auf die Umwandlung (Verschmelzung) folgende Veranlagungszeitraum in jedem Fall das folgende Kalenderjahr angesehen (*Schwarzinger/Wiesner, Umgründungssteuer-Leitfaden, Band 1, 2. Auflage, Wien 1997, 177 und 413; Hügel-Mühlehner-Hirschler, UmgrStG, 128, Rz. 22, zu § 4 unter Hinweis auf § 2 Abs. 3; Keppert/Waitz/Ramsauer in Helbich/Wiesner/Bruckner, Art.II § 10, Abschn. 4.1.2, Rz. 10 mit Verweis auf Art. I, § 4 Abschn 3. 2; UFS vom 15. 6. 2007, RV/1880-L/02*).

Das Auseinanderfallen der Begriffe Veranlagungszeitraum – Wirtschaftsjahr hat zur Folge, dass ein am Umwandlungstichtag noch nicht verrechneter Verlustvortrag (des untergegangenen Steuersubjektes) erst im Folgeveranlagungszeitraum (=Folgekalenderjahr) in Abzug gebracht werden kann, auch wenn ein mit dem übertragenen Betriebsvermögen erwirtschafteter Gewinn in einem Rumpfwirtschaftsjahr, das bei der übernehmenden Gesellschaft entweder durch die Verlegung des Bilanzstichtages oder wegen eines vom Regelstichtag abweichenden Umwandlungstichtages (wie im gegenständlichen Fall) entsteht, bei der übernehmenden Gesellschaft im Rahmen einer gesonderten Veranlagung noch im selben Jahr zu erfassen ist (*Bruckner* in *Helbich/Wiesner/Bruckner, Art. I, § 4 Abschn 3. 2, Rz. 27 und 28*).

Die Ursache für die nicht nahtlose Aneinanderreihung der Verlustverwertung liegt - wie in der Literatur (*Peklar, Verluste im Umgründungssteuerrecht*, Orac Verlag, Wien 2001, 107) zutreffend angeführt – nicht in der Regelung des § 4 Z lit a UmgrStG, sondern in der Stellung des Verlustvortrages als Element der veranlagungszeitraumbezogenen (und somit kalenderjahrbezogenen) Einkommensermittlung und ist eine Folge der (fiskalpolitisch notwendigen) Periodisierung des Totaleinkommens.

Die Berücksichtigung des Verlustvortrages sowohl beim übertragenden als auch beim übernehmenden Rechtsträger im selben Veranlagungsjahr für jenen Zeitraum, in dem beiden Körperschaften Steuerrechtssubjektivität zukommt, würde einen (systemwidrigen) doppelten Verlustabzug in ein und derselben Veranlagungsperiode (wenn auch bei verschiedenen Steuerpflichtigen) bewirken.

Für gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass der Bw. bei Einkommensermittlung für den Veranlagungszeitraum 2006 (auch wenn darin die anteiligen Einkünfte der OG für das Rumpfgeschäftsjahr 1.11. bis 31. 12. 2006 enthalten sind) einen Verlustabzug gemäß § 18 Abs. 6 EStG (aus Verlusten der untergegangenen GmbH) nicht vornehmen bzw. diesen erstmals ab der Veranlagung 2007 geltend gemacht werden kann.

Das Finanzamt hat daher zu Recht den im (angefochtenen) Einkommensteuerbescheid 2006 vom 27. Juni 2008 berücksichtigten Verlustabzug in Höhe von 55.083,63 € in der Berufungsvorentscheidung nicht mehr einkommensmindernd berücksichtigt.

2.3. Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer gemäß § 9 Abs. 8 UmgrStG

Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften unterliegen der Mindeststeuer im Sinne des § 24 Abs. 4 KStG 1988. Die von der Kapitalgesellschaft entrichtete, bis zum Umwandlungsstichtag nicht verrechnete Mindestkörperschaftsteuer soll nicht verfallen, sondern auf die Rechtsnachfolger übergehen. Dazu normiert § 9 Abs. 8 UmgrStG folgendes:

*„Mindeststeuern der übertragenen Körperschaft im Sinne des § 24 Abs. 4 KStG 1988, die bis zum Umwandlungsstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, sind den Rechtsnachfolgern **ab dem dem Umwandlungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr** (Hervorhebung durch die Berufungsbehörde) *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.....* § 24 Abs. 4 KStG 1988 gilt für natürliche Personen als Rechtsnachfolger mit der Maßgabe, dass die Mindeststeuern im Ausmaß entstehender Einkommensteuerschulden nach Berücksichtigung der in § 46 Abs. 1 des EStG 1988 genannten Beträge anzurechnen sind, § 46 Abs. 2 EStG 1988 ist nicht anzuwenden.“*

Nach dem Gesetzeswortlaut sind Mindestkörperschaftsteuern den Rechtsnachfolgern erstmals in jenem Wirtschaftsjahr zuzurechnen, welches an den Umwandlungsstichtag anschließt.

Im Gegensatz zur Regelung betreffend den Zeitpunkt des Verlustabzuges bei den jeweiligen Rechtsnachfolgern (§ 10 iVm § 4 Abs. 1 Z 1 a UmgrStG) legt der Gesetzgeber für die Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuern in § 9 Abs. 8 UmgrStG ausdrücklich fest, dass die bei

der Rechtsvorgängerin angefallenen, nicht verrechneten Mindeststeuern den Rechtsnachfolgern ab dem dem Umwandlungsstichtag **folgenden Wirtschaftsjahr** und nicht wie beim Verlustabzug ab dem dem Umwandlungsstichtag **folgenden Veranlagungszeitraum** zuzurechnen sind.

Nach überwiegender Lehrmeinung (*Schwarzinger/Wiesner*, Umgründungssteuer-Leitfaden, Band 1, 2. Auflage, Wien 1997, 415; *Hügel-Mühlehner-Hirschler*, UmgrStG, 212, Rz. 46 zu § 9 mit Verweis auf *Patzak/Vrba/Mercsantis/Sulz/Maier/Aman*, Umgründung von Unternehmen, Register % C Kap. 9.7,3) kommt in solchen Fällen, bei denen der Umwandlungsstichtag bei einem betrieblich beteiligten Gesellschafter in das laufende Wirtschaftsjahr fällt, die Mindestkörperschaftsteueranrechnung auf die Einkommensteuer des Jahres zur Anrechnung, in dem das dem Umwandlungsstichtag folgende Wirtschaftsjahr des Rechtsnachfolgers endet.

Wenn daher – wie im gegenständlichen Fall - die Umwandlung auf einen vom Regelbilanzstichtag (31. 12.) bei der übertragenden und übernehmenden Gesellschaft abweichenden Zwischenstichtag (31. 10. 2006) erfolgt ist, kann nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut eine bis zum Umwandlungsstichtag angefallene, unverrechnete Mindeststeuer bereits im Rahmen der Veranlagung des ersten Wirtschaftsjahrs, das nach dem Umwandlungsstichtag endet (das ist im gegenständlichen Fall das Rumpfwirtschaftsjahr von 1. 11. bis 31. 12. 2006) beim jeweiligen Rechtsnachfolger geltend gemacht werden.

Zu der vom Finanzamt zitierten Literaturmeinung (*Keppert/Waitz-Ramsauer* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Umgründungen 8. Lfg, Oktober 2008, II § 9 Rz. 83), wonach die Anrechnungsbestimmung über die Mindestkörperschaftsteuer der Regelung beim Verlustvortrag nach § 10 UmgrStG entsprechen soll, ist festzuhalten, dass sich diese Würdigung nach Ansicht der Berufungsbehörde nicht mit dem Gesetzeswortlaut in Einklang bringen lässt.

Während der Gesetzgeber bei der Verlustverwertung (§ 10 Z 1 lit. a UmgrStG) mit dem Verweis auf die für die Verschmelzung geltende Regelung des § 4 Z 1 lit. a UmgrStG den **folgenden Veranlagungszeitraum** als frühest möglichen Verwertungszeitpunkt normiert, legt er für die Mindeststeueranrechnung in § 9 Abs. 8 UmgrStG als (frühest möglichen) Anrechnungszeitpunkt beim Rechtsnachfolger ausdrücklich das **folgende Wirtschaftsjahr** fest. Veranlagungszeitraum und Wirtschaftsjahr sind völlig eigenständige Begriffe, die in ihrem jeweiligen Verwendungszusammenhang auch unterschiedliche Rechtsfolgen nach sich ziehen.

Die Legaldefinition für den Begriff Veranlagungszeitraum findet sich in § 39 Abs. 1 EStG 1988, wo es heißt:

„Die Einkommensteuer wird nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraumes) nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat.“

Gemäß § 39 Abs. 2 EStG 1988 wird, wenn die Steuerpflicht nicht während des vollen Veranlagungszeitraumes bestanden hat, das während der Dauer der Steuerpflicht bezogene Einkommen zugrunde gelegt.

Daraus resultiert, dass es beim einzelnen Steuersubjekt für ein Kalenderjahr nur einen Veranlagungszeitraum geben kann.

Zum Begriff des Wirtschaftsjahrs regelt § 2 Abs. 5 und 6 EStG 1988 folgendes:

„(5) Gewinnermittlungszeitraum ist das Wirtschaftsjahr. Buchführende Land- und Forstwirte und rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende (§ 5) dürfen jedoch ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr haben; in diesem Fall ist der Gewinn bei Ermittlung des Einkommens für jenes Kalenderjahr zu berücksichtigen, in dem das Wirtschaftsjahr endet.“

„(6) Das Wirtschaftsjahr umfasst einen Zeitraum von zwölf Monaten. Einen kürzeren Zeitraum darf es dann umfassen, wenn

1. ein Betrieb eröffnet oder aufgegeben wird oder

2. das Wirtschaftsjahr bei einem buchführenden Land- und Forstwirt oder einem rechnungspflichtigen Gewerbetreibenden auf einen anderen Stichtag umgestellt wird.“

Veranlagungszeitraum ist – wie bereits dargelegt – stets das Kalenderjahr und bleibt es auch dann, wenn der Gewinn nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt wird oder ein Einkommen nicht während der gesamten 12 Monate bezogen wird. Dagegen können bei Rumpfwirtschaftsjahren (Wirtschaftsjahren, die einen kürzeren Zeitraum als 12 Monate umfassen) der Veranlagung eines Kalenderjahres auch zwei, theoretisch auch mehrere Wirtschaftsjahre, zu Grunde gelegt werden.

Zur Frage der Auslegung von Verwaltungsvorschriften hat der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt zum Ausdruck gebracht (stellvertretend für viele VwGH 23. 2. 2001, 98/06/0240), dass auch im öffentlichen Recht bei der Auslegung nach jenen grundlegenden Regeln des Rechtsverständnisses vorzugehen ist, die im ABGB für den Bereich der Privatrechtsordnung normiert sind. Nach § 6 ABGB darf einem Gesetz in der Anwendung kein anderer Verstand beigelegt werden, als welcher aus der eigentümlichen Bedeutung der Worte in ihrem Zusammenhang und aus der klaren Absicht des Gesetzgebers hervorleuchtet. Maßgebend ist der sich in erster Linie aus dem Wortlaut ergebende objektive Sinngehalt einer Bestimmung

und nicht der subjektive Verständnishorizont der einzelnen Beteiligten. Auch eine weite Auslegung muss am äußersten Wortsinn der anzuwendenden Bestimmung ihre Grenze finden. Lässt der Wortsinn eines Gesetzes nur eine Auslegung zu, so kann nicht nach einem Sinn geforscht werden, der sich mit dem Wortlaut nicht vereinbaren lässt oder ob nicht etwa die historische oder teleologische Auslegungsmethode einen anderen Inhalt ergeben würde (*Dittrich-Tades, ABGB, § 6 E 10 a bis 12 mit den dort angeführten Judikurnachweisen*).

Die Judikatur (*VwGH 25. 2. 1994, 93/13/0203*) leitet aus dem Gesetzmäßigkeitsgebot des Art. 18 B-VG eine strikte Bindung der Vollziehung an den Wortlaut der Gesetze und den Vorzug der Wortinterpretation im öffentlichen Recht ab.

Da der äußerst mögliche Wortsinn einer Bestimmung die Grenze jeglicher Auslegung absteckt kann einer Bestimmung nicht ein Inhalt unterstellt werden, der ihr nach dem klaren und eindeutigen Wortsinn nicht zukommt (*VwGH 25. 2. 2004, 99/13/0135; VwGH 30. 9. 2004, 2004/16/0074*).

Der Gesetzgeber hat in § 9 Abs. 8 UmgrStG hinsichtlich des Anrechnungszeitpunktes als maßgeblichen Anknüpfungspunkt ausdrücklich das Wirtschaftsjahr normiert. Nach Ansicht der Berufungsbehörde lässt sich eine Auslegung dahingehend, dass dies dem folgenden Veranlagungszeitraum gleichzusetzen sei, auch nicht mit systematischen oder teleologischen Erwägungen rechtfertigen. Vielmehr ist davon auszugehen, dass dem Gesetzgeber die unterschiedlichen Rechtsfolgen bewusst bzw. diese auch gewollt waren.

Dass die Mindeststeueranrechnung des § 9 Abs. 8 UmgrStG in keinem Zusammenhang mit § 10 Z. 1 lit. a iVm § 4 Z. 1 lit. a UmgrStG betreffend die Verlustverwertung steht, ergibt sich nach Ansicht der Berufungsbehörde unter anderem auch daraus, dass die Verrechnung der Mindeststeuern nicht an eine bestimmte Anteilsdauer anknüpft und demzufolge auch der Einkauf in unverrechnete Mindeststeuern kurz vor der Umwandlung als zulässig angesehen wird (*Keppert/Waitz-Ramsauer* in Helbich/Wiesner/Bruckner, Umgründungen 8. Lfg, Oktober 2008, II § 9 Rz. 82).

Die beantragte Mindeststeuer ist daher gemäß § 9 Abs. 8 UmgrStG bei der Festsetzung der Einkommensteuer 2006 des Bw. mit 4.045,76 € in Abzug zu bringen.

2. 4. Änderungen des Einkommensteuerbescheides 2006

Aufgrund der dargelegten Ausführungen war der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2006 vom 27. Juni 2008 daher in folgenden Punkten abzuändern:

1. Es ist ein Verlust aus Gewerbebetrieb (als Mitunternehmer der neu errichteten OG für das Rumpfgeschäftsjahr 1. 11. bis 31. 12. 2006) in Höhe von 2.996,65 € zu berücksichtigen.

2. Der Verlustabzug in Höhe von 55.083,63 € im Sinne des § 10 Z 1 lit. a und b UmgrStG steht nicht zu.

3. Mindeststeuern gemäß § 9 Abs. 8 UmgrStG sind in Höhe von 4.045,76 € bei der Einkommensteuer anzurechnen.

Die Festsetzung des Einkommens und der Einkommensteuer für 2006 erfolgt – wie im angefochtenen Bescheid - unverändert vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO, da die Einkunftsquelleneigenschaft der berücksichtigten Verluste aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 17.100,56 € aus der Vermietung einer Wohnung nach der Liebhabereiverordnung (BGBl. Nr. 1993/33 idF BGBl. II Nr. 358/1997) noch ungewiss ist.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 6. Mai 2010