

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Hans Blasina in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Bf-StB_GmbH, über die Beschwerde vom 29.1.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 07.09.2015, betreffend Einkommensteuer 2013 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) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Strittig ist nach dem unentgeltlichen Erwerb eines 49%-GmbH-Anteils des Bf vom Alleingesellschafter zum 31.12.2011 und einer Umwandlung dieser GmbH zum 31.12.2012 auf eine KG, deren Kommanditisten die beiden Gesellschafter unter Hinzutritt einer Komplementär-GmbH waren, ob die vor dem Anteilserwerb des Bf in der GmbH entstandenen Verluste als Verlustvortrag anteilig auf den Bf übergegangen sind. Die belangte Behörde verneint dies unter Bezug auf § 10 Abs 1 lit c UmgrStG.

Dem gegenüber wendet der Bf ein, § 10 Abs 1 lit c UmgrStG verfolge die Intention, die entgeltliche Anschaffung von Verlustvorträgen durch vorbereitenden Anteilserwerb hintan zu halten. Es sei unsachlich, das Schicksal der Verlustvorträge an das Vorliegen von Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge und nicht an die Frage der Buchwertfortführung zu knüpfen, weil damit im Schenkungsweg vorweggenommene Erbschaftsübertragungen gegenüber der Erbschaft schlechter gestellt seien. Ins Treffen geführt werden dafür *Beiser* (ohne Quellenangabe); *Philipp*, GewSt, § 6 Abs 2, Tz 145; VfGH 5.3.1988, G248/87 zur GewSt.

Weiters teilt der Bf die verfassungsrechtlichen Bedenken von *Wolf/Silberbauer*, taxlex 2006, 117 [wohl gemeint 121]: Es sei unsachlich, die Verlustvorträge nicht beim Überträger zu lassen, wie bei Schenkungen von Betriebsvermögen üblich, sondern untergehen zu lassen; es sei unsachlich, dass § 7 Abs 3 KStG-Körperschaften der vorbereitende Anteilserwerb sehr wohl offenstünde; es werde eine unsachliche Differenzierung zwischen errichtender und verschmelzender Umwandlung sowie zwischen unterschiedlichen Personen als Rechtsnachfolger getroffen; die Versagung

des Verlustabzuges wirke wie eine Erdrosselungssteuer und könne im Extremfall zum Versiegen der Steuerquelle führen.

Der Bf bringt auch vor, es sei unsachlich, im Falle der Umwandlung nach Anteilserwerb die Verlustvorträge untergehen zu lassen, im umgekehrten Fall (Umwandlung vor Anteilserwerb) die Verlustvorträge hingegen [beim Übergeber] bestehen zu lassen. Auch widerspreche der Wegfall der Verlustvorträge dem Grundsatz der Totalgewinnbesteuerung. Es werde daher beantragt, in verfassungskonformer Interpretation den § 10 Abs 1 lit c UmgrStG teleologisch derart zu reduzieren, dass die vorgezogene Erbfolge dem Erwerb von Todes wegen gleichgestellt werde und die Verlustvorträge auf den Bf übergehen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Mit Notariatsakt vom 23.12.2011 (Abtretungsvertrag) wurden zum 31.12.2011 dem Bf von seinem Vater als bisherigem Alleingesellschafter übertragen: 49 % der Anteile an der D GmbH (entspricht einer Stammeinlage von 19.600 Euro) und 72 % der Anteile an der C GmbH (entspricht einer Stammeinlage von 24.000 Euro). Als Gegenleistung wurde dem im Übertragungszeitpunkt 74jährigen Alleingesellschafter eine monatliche Rente von 1.000 Euro gewährt, wobei der Anspruch im Todesfall auf seine damals 75jährige Frau übergeht. Unstrittig ist, dass der Wert der Gegenleistung unter 50 % des Wertes der übertragenen Anteile liegt und damit hinsichtlich der Anteilsübertragungen ertragsteuerlich von unentgeltlichen Erwerben auszugehen ist.

Mit Umwandlungsvertrag vom 25.9.2013 wurde die D GmbH rückwirkend auf den 31.12.2012 in eine KG umgewandelt, deren Kommanditisten zu 49 % der Bf und zu 51 % sein Vater waren. Eine weitere GmbH ist im Zuge der Umwandlung als nicht am Vermögen beteiligter Komplementär beigetreten. Im Zeitpunkt der Umwandlung waren in der D GmbH Verluste im Ausmaß von 268.215,32 Euro vorhanden, wovon 45.508,84 Euro aus dem Jahr 2012 und 222.706,48 Euro aus den Jahren 2008-2010 stammten.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem Akt und ist unstrittig, ebenso, dass die Anwendungsvoraussetzungen des Art II UmgrStG vorliegen und Verluste der übertragenden Körperschaft grundsätzlich nach § 10 Z 1 lit a und b UmgrStG entsprechend den Anteilen auf die Gesellschafter übergehen. Strittig ist die Anwendung des § 10 Abs 1 lit c UmgrStG auf die Verlustvorträge der Jahre 2008-2010.

§ 10 Abs 1 lit c UmgrStG lautet:

"c) Das Ausmaß der nach lit. b maßgebenden Beteiligungen verringert sich 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.“

Grenze jeder Auslegung ist der äußerste Wortsinn. Eine weiter reichende Deutung würde nicht bestehendes Recht interpretieren, sondern neues Recht schöpfen und ist daher unzulässig. Die Wortfolge *“im Wege der Einzelrechtsnachfolge”* kann nur so verstanden werden, dass rechtsförmlich daran anzuknüpfen ist, ob eine Übertragung aller Rechtspositionen durch Einzelgeschäfte im jeweils geforderten Modus erforderlich ist. Das Gegenstück zur Einzelrechtsnachfolge ist die Gesamtrechtsnachfolge, also die Übertragung aller Rechtspositionen in einem einheitlichen Akt. Eine Auslegung, die unter einer solchen Gesamtrechtsnachfolge auch Einzelrechtsgeschäfte versteht, die ertragsteuerlich eine Buchwertfortführung zur Folge haben, ist denkunmöglich.

Unstrittig erfolgte die Anteilsabtretung an den Bf im Wege der Einzelrechtsnachfolge, wobei keine der im Gesetz aufgezählten Ausnahmen greift. Eine Auslegung des Wortes 'Einzelrechtsnachfolge' dahingehend, dass nur solche Erwerbsvorgänge gemeint wären, bei denen keine Buchwertfortführung erfolgt, ist nicht möglich. Daher gehen jene Verluste, die aus Wirtschaftsjahren stammen, die vor dem Anteilserwerb begonnen haben, in dem Ausmaß unter, in dem sie dem Anteil des Bf zuzurechnen sind.

Verfassungsrechtliche Bedenken

Das Bundesfinanzgericht ist nicht zuständig, über die Verfassungskonformität des § 10 UmgrStG zu urteilen (Art 130 Abs 5 B-VG). Es kann nur eigene diesbezügliche Bedenken an den VfGH herantragen.

Die durch den Bf herangezogenen Argumente von *Wolf/Silberbauer* (aaO) wurden vom VfGH bereits verworfen (Ablehnung der Beschwerde, VfGH 24.2.2009, B 1275/08; vgl *Stefaner in Kofler*, UmgrStG⁵, § 10 Rz 28). Auch der VwGH hat den Untergang der Verlustvorträge als gesetzlich gedeckt und darin auch keinen Verstoß gegen Verfassungsrecht gesehen (VwGH 20.3.2013, 2009/13/0046).

Letztlich führt der Bf selbst alternative Gestaltungsmöglichkeiten an, mit denen ein Untergang der Verlustvorträge hätte verhindert werden können (Umwandlung mit erst nachgendem Anteilserwerb durch den Bf). Dass auf diese Weise kein Verlustübergang auf den Bf hätte erfolgen können (dieser vielmehr beim Altgesellschafter verblieben wäre), erscheint vor der gesetzlichen Intention, die Verschiebung von Verlustvorträgen unter lebenden natürlichen Personen zu verhindern, nicht unsachlich.

Vor dem Hintergrund dieser Ausführungen bestehen seitens des BFG keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen den § 10 Z 1 lit c UmgrStG.

Zulässigkeit einer 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 bereits Rechtsprechung zur strittigen Rechtsfrage vorhanden ist, der das BFG folgt (vgl VwGH 20.3.2013, 2009/13/0046), war die Revision nicht zuzulassen (ebenso BFG 04.11.2015, RV/2100914/2014).

Wien, am 16. Juni 2017