

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Dieter Ortner über die Beschwerde vom 6.6.2013

des Herrn Ing. Va Bf, vertreten durch Herrn Mag. Michael Schinogl, Steuerberater in 9210 Pötschach, gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt vom 6.5.2013 betreffend Einkommensteuer 2011

zu Recht erkannt:

Der bekämpfte Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die festgesetzte Einkommensteuergutschrift 2011 betragen:

311,65 €..... Einkünfte aus Gewerbebetrieb

28.521,36 €..... Pensionsversicherungsanstalt

**28.833,01 €..... Gesamtbetrag der Einkünfte**

-60 €..... Pauschbetrag Sonderausgaben

-21.624,76 €..... Verlustabzug (§ 2 Abs 2 b Z 2 EStG 1988)

7.148,25 €..... Einkommen

7.148,25 €..... Einkommen Inland

4.131 €..... ausländische Pensionseinkünfte

11.279,25 €..... Bemessungsgrundlage Durchschnittsteuersatz:

101,93.....  $(11.279,25 - 11.000) \times 5.110 / 14.000$

0,90/100..... Durchschnittssteuersatz (101,93/11.279,25)

64,33 €.....  $7.148,25 \times 0,9/100$

-0..... Pensionistenabsetzbetrag (§ 33 Abs 6 Z 6 EStG 1988)

64,33..... Steuer nach Abzug der Absetzbeträge

248,01 €..... Steuer sonstige Bezüge

312,34 €.....Einkommensteuer  
0.....ausländische Steuer  
-312,34 €.....verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer  
-6.853,78 €.....anrechenbare Lohnsteuer  
-0,22 €.....Rundung gem. 39 Abs 3 EStG 1988  
-6.854 €.....festgesetzte Einkommensteuergutschrift 2011

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen dieses Erkenntnis gemäß Art 133 Abs 4 B-VG ist zulässig (§ 25 a Abs 1 VwGG).

## **Entscheidungsgründe**

### **Ablauf des Verfahrens:**

### **Streitfrage:**

Die **Bf** GmbH, an der der Beschwerdeführer (Bf) beteiligt war, erzielte in den Jahren 2004-2007 hohe Verluste. Per 31.12.2010 wurde diese GmbH auf den Bf verschmelzend umgewandelt.

Es ist strittig, ob der Umfang des die hohen Verluste verursachenden Betriebes der GmbH am Umwandlungsstichtag 31.12.2010 mit jenem Umfang im Zeitpunkt der Entstehung der Verluste (Bilanzstichtage 2004-2007) vergleichbar gewesen ist (Vorlagebericht des Finanzamtes vom 23.8.2013). Daher ist strittig, ob die Verluste der Jahre 2004-2007 von den positiven Einkünften des Bf, die dieser 2011 erwirtschaftet hat, abgezogen werden dürfen.

Mit Einkommensteuererklärung 2011 begehrte der Bf anzurechnende Mindestkörperschaftsteuern von 11.410,74 € und einen Verlustabzug von 97.352,83 €.

**Mit Einkommensteuerbescheid vom 2.10.2012** wurde der Steuererklärung teilweise gefolgt. Der anerkannte Verlustvortrag (21.525,75 €) entsprach dem gesetzlich vorgesehenen Höchstausmaß von 75 % der Einkünfte (§ 2 Abs 2b Z 2 EStG 1988). Die verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer der umgewandelten GmbH wurde im Ausmaß der errechneten Einkommensteuer (138,01 €) angesetzt.

In weiterer Folge kam es zu Telefonaten zwischen dem Sachbearbeiter des Finanzamtes und dem Vertreter des Bf, die die nachfolgenden Vorgänge auslösten:

**Mit Schreiben vom 5.4.2013 brachte der steuerliche Vertreter offenbar auf Grund einer telefonischen Aufforderung durch den Sachbearbeiter des Finanzamtes vor:**

Die GmbH sei 1989 gegründet worden. Die Gesellschaft sei mit 4 Gesellschaftern (Ehefrau, Kindern) gegründet worden, um den Bf als angestellten Geschäftsführer nach ASVG behandeln zu können.

Die Anteile an der GmbH seien von Anfang an im wirtschaftlichen Alleineigentum des Bf (Der Bf wies auf die Vereinbarung vom 29.11.1989, vorgelegt mit dem Schreiben vom 15.7.2013, hin) gestanden. Der durch die Umwandlung übergegangene Verlustabzug stehe zu 100% dem Bf als wirtschaftlichem Eigentümer zu (Kofler, UmgrStG, § 7 TZ 38).

Der Betrieb sei nie eingestellt worden, weil der dringende Bedarf seiner jahrelangen Kunden an einer Weiterbetreuung (Lieferung von Ersatzteilen bereits installierter Maschinen, Beratung betreffend Austausch und Neuaufstellung von Maschinen im Textilbereich) bestanden habe.

Es sei die Umwandlung vorgenommen und der Betrieb als Einzelunternehmen fortgeführt worden.

Eine Betriebsfortführung liege vor.

Im Zusammenhang mit der Pensionierung und der Krise in der Textilwirtschaft sei ein geringerer Geschäftsumfang gegeben. Dennoch liege der Betrieb nach wie vor vor ( Kofler, UmgrStrG, § 7, TZ 116 ff, 141).

Alle Verluste seien auf den Bf übergegangen. Das Betriebserfordernis sei erfüllt.

Gem. § 9 Abs 8 UmgrStG idF BudBG 2012 seien die durch die Gesellschaft geleisteten Mindestkörperschaftsteuern dem den Betrieb fortführenden Einzelunternehmer voll anzurechnen, sodass eine Rückzahlung zu erfolgen habe (Wurm, taxlex 2012, 99).

Soweit das Schreiben des Vertreters des Bf vom 5.4.2013.

**Das Finanzamt hob mit Bescheid vom 6. 5. 2013 den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 2.10.2012 gem. § 299 BAO auf.**

**Mit Bescheid des Finanzamtes vom 6.5.2013 betreffend E 2011** wurde ein Verlustvortrag aus den Jahren 2004-2007 nicht anerkannt. Es wurde lediglich ein Verlust der GmbH aus dem Jahr 2010 in Höhe von 25% als Verlustabzug (Anm: 1.162,87 x 25/100= 290,72 €) angesetzt. Es wurde ein Einkommen von 28.482,29 € angesetzt. Im Ausmaß der entstehenden Einkommensteuerschuld (7.585,05 €) wurde die MindestKSt gem. § 9 Abs 8 UmGrStG in der für 2011 geltenden Fassung (BGBI I 2011/112; siehe UmgrStG 3. Teil, Z 19) voll angerechnet (dh in Höhe von 7.585,05 €).

**In der Bescheidbegründung Verf 67 vom 6.5.2013 heißt es:**

Das Vorliegen eines Betriebes zum Umwandlungstichtag 31.12.2010 werde nicht in Abrede gestellt . Das Finanzamt berufe sich auf § 10 Z 1 lit a i V m § 4 Z 1 lit c UmgrStG. Der Umfang des verlustverursachenden Betriebes zum Umwandlungstichtag sei gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste aber derart vermindert, dass nach dem Gesamtbild eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben sei.

In Bezug auf 2011 sei ein Verlustvortrag von 97.352,83 € geltend gemacht worden. Hievon entfalle ein Betrag von 96.189,96 € auf in den Jahren 2004-2007 in der **Bf** GmbH angefallene Verluste (Anm: 1.162,87 € entfällt auf 2010). Seit Verlustentstehung 2004-2007 bis zum Umwandlungstichtag 31.12.2010 betrage der Umsatzrückgang 93-96 % (Anm.: 11.496,64 2010/ 175.094,97 2006 = 6,57 %) ; Zum Umwandlungstichtag 31.12.2010 sei zum Unterschied von den Jahren der Verlustentstehung kein Anlagevermögen mehr vorhanden.

Daher seien die Verluste aus den Jahren 2004-2007 nicht vortragsfähig.

Der im Jahr 2010 durch die GmbH erwirtschaftete Verlust von 1.162,87 € bleibe vortragsfähig und sei dem Bf gem. § 10 Z 1 lit c UmgrStG im Ausmaß von 25% zuzurechnen. Es sei nicht glaubhaft, dass der Bf seit Bestehen der GmbH zu 100%

wirtschaftlicher Eigentümer der GmbH gewesen sei. Ein Treuhandvertrag oder ähnliches sei nicht vorgelegt worden .

Zur Mindestkörperschaftsteuer:

Soweit Gewinne vorlägen und die geleisteten Vorauszahlungen nach Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer die anfallende Steuer überstiegen, könnten die Vorauszahlungen gutgeschrieben werden.

**Berufung vom 6.6.2013:**

Der Bf beantragte den Ansatz der in der Erklärung geltend gemachten Verlustvorträge. Zur Frage der Vergleichbarkeit des verlustbehafteten Vermögens werde noch eine ergänzende Stellungnahme erfolgen.

Zur Frage der tatsächlichen wirtschaftlichen Verfügungsmacht in Bezug auf die GmbH – Anteile sei die Vorlage von weiteren Unterlagen geplant.

**Mit Schreiben vom 15.7.2013 brachte der Vertreter des Bf vor:**

Die GmbH habe Maschinen für die Textilindustrie verkauft und mit Ersatzteilen für diese Maschinen gehandelt. Auf Grund der Verluste 2004-2007 habe man 2008-2010 die Ausgaben senken müssen. Ab 2008 sei es bedingt durch die (schon vorher erfolgte) Aufhebung von Zöllen für Textilien aus China zum Niedergang der europäischen Textilindustrie gekommen. Daher sei es nicht möglich gewesen, die bisherige Höhe der Umsätze zu erreichen, da der Markt weggebrochen sei .

Der Bf habe sich bemüht, in der Nische der Ersatzteillieferungen seine verbliebenen Kunden weiter bedienen zu können. Dies habe ein verminderter Ausmaß an Betriebsmitteln erfordert. Dabei habe er natürlich nicht die gleichen Umsätze wie beim Vorhandensein einer gut funktionierenden Textilwirtschaft ohne Konkurrenz aus Billiglohnländern erzielen können.

Bereits abgeschriebenes Anlagevermögen sei vorhanden. Es wäre erforderlich gewesen, den Betrieb aufzusuchen und die Vermögensgegenstände in Augenschein zu nehmen. Die für die Tätigkeit notwendigen Anlagegüter würden weiterhin genutzt. Daher liege keine wesentliche Änderung vor.

Die Arbeitskraft des Bf sei nach wie vor vorhanden.

Die Textilkrise liege nicht im Einflussbereich des Bf. Die Nichtanerkennung der Verluste wäre ein Verstoß gegen das Prinzip der Gesamtgewinnbesteuerung.

Als Nachweis des wirtschaftlichen Eigentums am Geschäftsanteil an der umgewandelten GmbH legte der steuerliche Vertreter als Beilage zum Schreiben vom 15.7.2013 eine Vereinbarung vom 29.11.1989 vor.

**Aus dieser Vereinbarung geht hervor:** Der Bf habe die Bareinlagen für seine Gattin **G** und seinen Sohn **So Bf** geleistet. Die Anteile am Stammkapital dieser beiden Gesellschafter könnten jederzeit ablösefrei an den Bf übertragen werden. Gewinnausschüttungen würden nicht erfolgen. Etwaige Verluste und allfällige Haftungsansprüche gegenüber den beiden anderen Gesellschaftern würden vom Bf alleine verantwortet und getragen. Diese schriftliche Vereinbarung vom 29.11.1989 ist durch einen öffentlichen Notar mitunterfertigt worden.

#### **Vorlagebericht des Finanzamtes vom 23.8.2013:**

Die familieninterne Vereinbarung aus dem Jahre 1989 sei bislang dem Finanzamt nicht offengelegt worden und sie lasse jede Öffentlichkeitswirkung vermissen

#### **Ergänzungsauftrag des BFG vom 23.4.2018:**

**Der Bf wurde aufgefordert, die Jahresabschlüsse (JA) 2004-2007 und 2010 der Bf GmbH vorzulegen (Pkt 2 des Ergänzungsauftrages).**

Der Bf legte diese am 24.5.2009 vor. Diesen Jahresabschlüssen ist insbesondere zu entnehmen, dass der Jahresumsatz der GmbH im Jahr 2010 (Umgründungsstichtag 31.12.2010) nicht einmal 7% des Jahresumsatzes der Jahre 2004-2007 erreichte.

**Der Bf wurde aufgefordert, bekannt zu geben, über welche Geschäftsräume die GmbH zu den Bilanzstichtagen 2004-2007 und 2010 verfügt habe (Ergänzungsauftrag 23.4.2018 , Punkt 4 e).** Der Bf brachte hiezu vor [Niederschrift (NiS) S. 2], Das Arbeitszimmer, das er selbst heute bei seiner betrieblichen Tätigkeit nutze, sehe heute

gleichartig aus wie das Arbeitszimmer, das zu den Bilanzstichtagen 2004-2007 und 2010 der GmbH zur Verfügung gestanden sei.

**Der Bf wurde aufgefordert, bekannt zu geben, welchen Kundenstock** die GmbH 2004-2007 und 2010 gehabt habe (Ergänzungsauftrag 23.4.2018, Pkt 4. f). Der Bf legte zu diesem Beweisthema während des Ortsaugenscheines vom 24.5.2018 Listen der Kunden, die im Jahr 2010 und auch im September 2011 aktuell waren und gab an, dass die GmbH um 30-40% mehr Kunden zu den Bilanzstichtagen 2004-2007 gehabt habe, als zum Bilanzstichtag 2010.

**Der Bf wurde auch nach den Warenvorräten** in den Jahren 2004-2007 und 2010 gefragt (Ergänzungsauftrag vom 23.4.2018, Punkt 6; NiS. S. 9).

Der Bf wies am 24.5.2018 darauf hin, dass die GmbH niemals Warenvorräte gehabt habe (NiS S. 9).

**Der Bf wurde auch nach der Anzahl der Beschäftigten** zu den Bilanzstichtagen 2004-2007 und 2010 gefragt (Ergänzungsauftrag 23.4.2018, Pkt 7). Der Bf wies darauf hin, dass er der einzige Geschäftsführer und auch immer der einzige Arbeitnehmer der GmbH gewesen sei (NiS S. 15).

**Der Bf wurde aufgefordert, die Vereinbarungen der Abtretungen** der Anteile an der GmbH durch seine Frau und seine beiden Kinder an ihn vorzulegen. Diese Frage stand im Zusammenhang damit, dass seine Frau und seine Kinder ihre Anteile an der GmbH an den Bf im August 2011 übertragen haben (Ergänzungsauftrag vom 23.4.2018, Punkt 10).

**Diese Frage wurde mit Ergänzungsauftrag vom 31.8.2018** (siehe Punkt 2) wiederholt.

**Ortsaugenschein und Vernehmung des Bf vom 24.5.2018:**

Der Bf erklärte, die wesentlichen Grundlagen des Betriebes im Zeitraum 2004-2007 habe in seiner Verkaufs- und Beratungstätigkeit bestanden. Es habe sich immer nur um ein Ein-Personen-Unternehmen gehandelt. Um diese Tätigkeiten ausüben zu können, habe

er seine Fähigkeiten benötigt, das kleine Büro und einen PKW. Natürlich seien auch der Kundenstock sehr wesentlich gewesen und sein guter Ruf. Dies sei am Bilanzstichtag 2010 nicht anders gewesen (NiS 15).

Zum Bilanzstichtag 2010 habe es folgende wesentliche Betriebsgrundlagen nicht mehr gegeben: Die GmbH habe zu den Bilanzstichtagen 2004-2007 um 30-40 % mehr Kunden gehabt, und der Umsatz sei viel weniger geworden (NiS 15).

Er sei seit 2008 in Pension [Niederschrift (NiS) S. 15].

In den Achtziger Jahren habe er noch etwas für seine Beratungstätigkeit verrechnen können, später hätten die Kunden dafür nichts mehr bezahlen wollen, weil sie schon sehr viel Geld für IT-Beratung ausgegeben hätten (NiS S. 15).

In der Wohnung des Bf – diese steht im Eigentum seiner Gattin - wurde insbesondere das Arbeitszimmer des Bf besichtigt; es wurde auch das Archiv in der nahe gelegenen Garage besichtigt.

Das Arbeitszimmer enthielt zum Zeitpunkt des Ortsaugenscheins die folgenden Wirtschaftsgüter [Niederschrift (NiS) S. 1 und 6]:

Antiquität als Schreibtisch , ein Erbstück des Bf;

Schreibtischsessel, ein Erbstück des Bf;

Schreibtischlampe, Notebook, Internet-Zugang, Telefon, Bücherwand, zum Teil mit Aktenordnern befüllt, zum Teil mit Büchern von allgemeinem Interesse, Drucker mit Fax und Kopierer, Bildschirm, Fernsehgerät, Stereoanlage mit drei Boxen, Büroartikel, Couch, Wanduhr aus dem 19. Jhd, ein Erbstück;

Bilder, überwiegend Erbstücke;

ein Gobelín, ein Erbstück;

ein Gemälde, das die ehemalige Fabrik im Familienbesitz zeigt, ein Geburtstagsgeschenk an den Bf .

Die beiden Vorgängermodelle des derzeitigen Bürocomputers befinden sich ebenso noch in diesem Arbeitszimmer (NiS 15).

Die Erbstücke seien nie im Rechnungswesen erfasst worden. Die Büromaschinen (Drucker mit Fax, Computer) hätten nicht viel gekostet und dürften daher schon

abgeschrieben gewesen sein oder als geringwertige Wirtschaftsgüter verbucht worden sein (NiS 15).

Der Bf erklärte:

Das von ihm genutzte Arbeitszimmer sehe heute gleichartig (NiS S. 2) aus wie das der GmbH zur Verfügung stehende Arbeitszimmer zu den Bilanzstichtagen 2004-2007 und 2010, insbesondere allerdings ab 2005 mit anderen Möbeln, die er geerbt habe.

2004-2007 sei die Bücherwand noch mit Aktenordnern und Fachliteratur vollgeräumt gewesen. Dies sei noch am Bilanzstichtag 2007 so gewesen. 2007-2010 habe sich das Aussehen dieser Bücher- und Aktenordnerwand verändert, weil sich der Geschäftsumfang vermindert habe. Der Bf erkärte wenig später, zum Bilanzstichtag 2010 sei die Bücherwand noch zu  $\frac{3}{4}$  mit Aktenordnern, Fachliteratur, betrieblich verwendeten Gegenständen vollgeräumt gewesen (NiS S. 2).

Der heute im Arbeitszimmer befindliche Multifunktionsdrucker mit Kopierer und Fax existiere seit etwa 7 oder 8 Jahren. Das Vorgängermodell, ein HP Officejet, befindet sich in der Garage, die als Archiv diene (NiS S. 12).

Seit 1.1.2005 sei es ohne Zollschränken zulässig, Textilien in unbegrenztem Umfang aus allen möglichen Erdteilen, insbesondere aus Asien, nach Europa zu importieren. Dies habe begonnen, zu einem großen Problem für die europäische Textilindustrie zu werden (NiS S. 2).

Der Bf sei während der betrieblichen Tätigkeit für die GmbH viel gereist. Seine wesentliche Tätigkeit habe sich immer vor Ort in den Betrieben der Kunden abgespielt (NiS S. 2).

Er verwende das Arbeitszimmer für die Bearbeitung von Aufträgen, für Korrespondenz und E-Mails . Die GmbH habe Miete an seine Frau bezahlt, jetzt bezahle er Miete an seine Frau für die Nutzung des Arbeitszimmers. 2010 und 2011 sei allerdings wegen schlechten Geschäftsganges keine Miete bezahlt worden (NiS S. 2 und 3).

2010 habe er noch viel zu tun gehabt. Er habe sich bemüht, einen großen Auftrag (NiS S. 3 und 4) als Vermittler eines Umsatzvolumens von 1,3 – 1,5 Mio € zu erlangen; bei diesem Auftrag wäre mit einer Vermittlungsprovision von 7-10% zu rechnen gewesen. Dieses Projekt („Hoffnungsgeschäft“) habe eine enorme Vorlaufzeit gehabt, es sei eine beträchtliche Reisetätigkeit mit vielen Auslandskontakten (Besichtigungen bei anderen Unternehmen) erforderlich gewesen.

Er habe zum Teil im eigenen Namen Güter verkauft, zum Teil als Vermittler die Verkäufe ermöglicht und er habe auch die technische Betreuung der zu einem wesentlichen Teil italienischen Kunden übernommen. Dabei seien ihm auch seine guten Italienischkenntnisse zugute gekommen, da die Techniker in italienischen Betrieben keine Fremdsprachen beherrschten (NiS S. 4, 6 bis 9).

Die Partnerfirmen laut vom Bf am 24.5.2018 übergebener Liste seien jene Firmen, bei welchen der Bf eingekauft und sodann weiterverkauft habe oder für die der Bf Verkäufe vermittelt habe (NiS S. 12,13).

Der Steuerberater erklärte, die betrieblichen Leistungen des Bf seien in erster Linie Leistungen eines Experten. Alles, was er für die betriebliche Tätigkeit brauchte, sowohl für die GmbH als auch später als Einzelunternehmer, habe er im Kopf (NiS S. 11).

Es habe nie ein Warenlager gegeben; er habe die benötigten Waren eingekauft und sofort dem Kunden weitergeliefert, wobei er sich idR eines Spediteurs bedient habe. Sodann habe er dieselben Waren vor Ort beim jeweiligen Kunden in Betrieb genommen; er habe den Technikern der Kunden erklärt, wie der Einbau und die Inbetriebnahme erfolgen müsse (NiS S. 9).

Die Umrüstungstätigkeit von halbautomatisierten Färbeanlagen auf vollautomatisierte Färbeanlagen sei ein wesentliches betriebliches Standbein 2004-2007 gewesen. Dies sei 2010 nicht mehr der Fall gewesen, weil die Kunden nicht mehr existiert hätten (NiS S. 10).

Wenn es eine betriebliche Besprechung an seinem Wohnsitz gegeben habe, habe er diese in dem an das Arbeitszimmer westlich angrenzenden Raum mit dem Kachelofen durchgeführt. Allerdings sei er meist bei den Kunden vor Ort, dh, in deren Betrieben, wenn er betriebliche Besprechungen durchführe (NiS S. 6).

Der Bf zeigte im Internet Fotos jener Färbemaschine, deren Ankauf der Bf im Jahr „2010“ (später korrigiert auf 2007 und 2008) vermittelt haben wollte (NiS S. 3 - 6). Dieses „Riesenprojekt“ mit der Käuferin AAZZ habe 2005 begonnen (NiS S. 13).

In Bezug auf die Kundenlisten, die der Bf am 24.5.2018 anlässlich des Ortsaugenscheines vorlegte , erklärte der Bf, dass diese Listen nach dem Stand von 2010 erstellt worden seien. 2004-2007 habe es mit Ausnahme der deutschen Kunden jeweils um 30-40% mehr

Kunden gegeben. Der Stand des Kundenstocks von 2010 sei auch ident mit dem Stand vom 20.9.2011. Nur der deutsche Kundenstock sei 2004-2007, 2010 bis heute derselbe . Mit dem genannten Kundenstock, der 2004-2007 um 30-40 % umfangreicher gewesen sei, sei auch im Wesentlichen der gesamte Jahresumsatz erwirtschaftet worden. Laufkunden habe es nicht gegeben. (NiS S. 13, 14).

Die GmbH habe 2004-2008 einen Volvo V 70, einen Kombinationskraftwagen, geleast. Ab 2009 habe der Bf die Leasingraten übernommen und die GmbH habe dem Bf ab 2009 Kilometergeld dafür bezahlt. Dies sei auch 2010 so gewesen (NiS S. 14).

Es wurde auch die Garage besichtigt, in der sich das Archiv des Bf befindet.

Der Bf zeigte in der Garage Messgeräte (Kontaktniveausensor; Temperaturmessgeräte, und zwar 4 „PT 100“, die heute noch verwendbar seien; Protokollschriften, der zuletzt 2004 verwendet worden sei , einen Gleichstromgenerator, der bis 2004 verwendet worden sei ), die er insbesondere früher verwendet habe, Werkzeug, Ersatzteile, alte Büromöbel und alte Aktenordner. 2004 – 2007 habe er ungefähr dasselbe Ausmaß an Werkzeugen gehabt, ebenso 2010. 2004-2007 habe er mehr Kleinersatzteile gehabt, als 2010 (NiS S. 10,11) .

Der Bf erklärte, er habe deshalb nicht so viele technische Geräte, weil er vor Ort, wenn er bei den Firmen tätig werde, auf alle technischen Geräte der Firmen zurückgreifen könne. Diese Firmen hätten ganze Werkstätten zur Verfügung. In den Auftragsbestätigungen werde immer schriftlich festgehalten, was die Firmen ihm zur Verfügung stellen müssten (NiS S. 11).

Der Bf legte während des Ortsaugenscheines vom 24.5.2018 vor: Alle Ausgangsrechnungen (AR) 2010, Listen über Lieferanten (dh „Partnerfirmen“) und Kunden, wobei die Kundenlisten den Stand des Kundenstocks 2010 dargestellt hätten, der ident gewesen sei mit dem Kundenstock per 20.9.2011; Jahresabschlüsse 2004-2009, Protokoll vom 20.9.2011, Umwandlungsbilanz 2010, Jahresabschluss 2010 samt Anhang und Beilagen, U- und K- Erklärung 2010 samt Beilage zur USt-Erklärung (NiS S. 13 und 14).

**Am 8.6.2018 legte der Bf Bilder** der im Jahr 2008 an eine deutsche Textilproduzentin gelieferten automatisierten Färbeanlage vor.

**Mit Ergänzungsauftrag vom 12.6.2018** wurde der Bf aufgefordert, alle noch existenten Beweise betreffend das Geschäft, um das sich der Bf im Jahr 2010 bemüht habe („Hoffnungsgeschäft“), vorzulegen.

Am 28.6.2018 teilte der Bf zunächst telefonisch mit: Er habe auf seinem alten Computer die E-Mail –Korrespondenz betreffend das erhoffte Geschäft mit einer deutschen Interessentin gefunden.

Am 28.6.2018 sandte der Bf ein E-Mail und als Anhang ein nicht lesbaren Konvolut von elektronischen Daten. In diesem E-Mail erklärte er allerdings den wesentlichen Inhalt der nicht lesbaren Daten:

Er erklärte die Begleitumstände des Scheiterns eines großen Auftrages („Hoffnungsgeschäft“) im Zeitraum November 2009 – Jänner 2010.

Der Bf habe seit 2008 versucht , die Lieferung einer großen Textilmaschine an **AAZZ IRS** (D) zu vermitteln. Zunächst habe er einen möglichen Lieferanten gesucht und schließlich vermeintlich in einem italienischen Anbieter mit sehr gutem Ruf gefunden. Der mögliche Investitionsaufwand, den die deutsche Interessentin erwogen habe, sei zwischen 700.000 € (kleine Lösung) und 2,8 Mio € (große Lösung) gelegen.

Gerade in der entscheidenden Phase kurz vor der möglichen Auftragserteilung sei der deutschen Interessentin zu Ohren gekommen, dass die italienische Anbieterin wirtschaftliche Probleme habe.

Einen Tag später sandte der Bf einen Auszug aus seiner E-Mail – Korrespondenz 2009 und 2010 per E-Mail, die der Bf im Mail vom 28.6.2018 zusammengefasst erläutert hatte:

2 E-Mails vom 20.11.2009 (italienisch): Der technische Leiter der deutschen Interessentin habe den Bf über Gerüchte über wirtschaftliche Probleme bei der italienischen Anbieterin informiert. Der Bf habe den Verkaufsleiter der Anbieterin um Aufklärung gebeten (E-Mail vom 28.6.2018).

E-Mail des Verkaufsleiters der italienischen Anbieterin vom 23.11.2009: Der Verkaufsleiter habe eine schriftliche Erklärung der Anbieterin in englischer Sprache übermittelt. Dieser englischen Erklärung vom 23.11.2009 ist zu entnehmen, dass die Anbieterin in Liquidation sei, einen strategischen Partner suche , jedoch ihre Verkaufs- und Produktionsaktivitäten, ihr Kundenservice und ihre Ersatzteillieferungen fortsetze (E-Mail vom 28.6.2018).

2 Mails vom 27.11.2009: Der Bf habe den Verkaufsleiter der italienischen Anbieterin informiert, dass nur dann eine Chance auf den Auftrag aus Deutschland bestehe, wenn die Lieferantin überzeugend erklären könne, dass ihre wirtschaftlichen Probleme gelöst seien (E-Mail vom 28.6.2018).

E-Mails vom 16. und 18. 1. 2010: Der Bf teile dem Verkaufsleiter mit, dass die Entscheidung der deutschen Interessentin am folgenden Tag erfolgen werde.

Die italienische Anbieterin werde gebeten, die Preise für die kleine und die große Lösung bekannt zu geben. Sie werde auch gebeten, ihre Kommentare zum übermittelten Vertragsentwurf zu übermitteln. Der Bf habe diesen Vertragsentwurf (25 Seiten) aus der englischen in die italienische Sprache übersetzt. Der Bf habe auch mitgeteilt, dass die deutsche Interessentin eine Erklärung der Lieferantin betreffend die wirtschaftliche Situation erwarte.

Der Bf habe auch seine Einschätzung geäußert, dass die Abschlusschance sehr wahrscheinlich durch den Lieferanten selbst vereitelt werden würde (AV Besprechung Bf 29.6.2018; E-Mail 28.6.2018).

E-Mails vom 2. und 3. Februar 2010: Der Bf habe dem Verkaufsleiter mitgeteilt, dass sich die deutsche Interessentin für eine andere Anbieterin entschieden habe (AV Besprechung Bf 29.6.2018; E-Mail 28.6.2018).

Am 29.6.2018 suchte der Bf den Richter auf und teilte ihm den wesentlichen Inhalt der o.e. italienischen E-Mails mit.

Der Bf arbeite derzeit immer noch für seine Stammkunden in Deutschland, Österreich und Italien. Gerade jetzt sei er dabei, eine Reparatur für die o.e. deutsche Interessentin zu organisieren. Danach könne er vielleicht wieder mit einem kleinen Auftrag rechnen (AV über die Besprechung mit dem Bf vom 29.6.2018).

Mit Mail vom 3. 7. 2018 übermittelte der StB die Erfolgsrechnungen des Bf 2011, 2013 -2016.

**Mit Ergänzungsauftrag vom 31.8.2018** wurde der Bf erneut aufgefordert (siehe Ergänzungsauftrag vom 23.4.2018, Punkt 10), die Vereinbarungen der Abtretungen der Anteile an der GmbH durch seine Frau und seine beiden Kinder an ihn vorzulegen.

Zudem wurde der Bf aufgefordert, nachzuweisen, dass er auch wirtschaftlicher Eigentümer des Anteiles an der GmbH (25%) gewesen sei, den seine Tochter To gehalten habe.

Soweit der Ergänzungsauftrag vom 31.8.2018.

### ***Über die Beschwerde wird erwogen:***

#### **I.) Feststellungen**

##### **A.) Beteiligungsverhältnisse:**

###### **1.) Beteiligung der Gattin und des Sohnes des Bf an der GmbH ?:**

Der Bf war an der **Bf** GmbH (FN 1z2y3x) zwischen 1989 und 2009 (Bilanzstichtage) nach dem Wortlaut des Gesellschaftsvertrages zu 25 % beteiligt. Die restlichen Anteile hielten nach dem Wortlaut der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen von 1989 seine Gattin (25%) und sein Sohn (zunächst 50%, ab 1994 25%), später (1994) kam auch noch seine Tochter als offizielle, dh gesellschaftsvertraglich erwähnte Gesellschafterin (25%) hinzu.

Der Bf bringt vor, er sei seit 1989 wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile des Sohnes (50% ab 1989, 25% ab 1994), seiner Gattin (25%) und seiner Tochter (25% ab 1994) gewesen.

##### **Hiezu wird festgestellt:**

Es kann nicht festgestellt werden, dass der Bf im Zeitraum 1989 – August 2011 wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile des Sohnes (50% ab 1989, 25% ab 1994), seiner Gattin (25%) und seiner Tochter (25% ab 1994) an der GmbH gewesen ist.

Im August 2011 traten seine Gattin (25%), seine Tochter (25%) und sein Sohn (25%) deren Anteile an der GmbH (insgesamt 75% des Stammkapitals dem Bf ab. Der Bf war daher erst seit August 2011 Inhaber sämtlicher Anteile an der GmbH(FN 1z2y3x).

## **Beweiswürdigung betreffend die genannten Beteiligungsverhältnisse:**

-Es haben sowohl der Sohn als auch die Gattin des Bf von Anfang an, dh, bereits beim Erwerb der Anteile am 29. 11. 1989 schriftlich erklärt, *dass die Anteile des Stammkapitals der Gattin und des Sohnes jederzeit ablösefrei an den Bf übertragen werden könnten (Familieninterne Vereinbarung vom 29.11.1989)*.

-Zudem erklärten der Sohn und die Gattin von Anfang an (dh bereits beim Erwerb der Anteile im November 1989) ihr Einverständnis damit, *dass keine Gewinne ausgeschüttet werden würden (Familieninterne Vereinbarung vom 29.11.1989), und dass*

*- Verluste oder Haftungsansprüche immer nur durch den Bf verantwortet und getragen werden würden (Familieninterne Vereinbarung vom 29.11.1989).*

*-Der Bf hat die Kosten für die Bareinlagen des Sohnes (damals 1989 50% des Stammkapitals) und der Gattin (25% des Stammkapitals) übernommen (Familieninterne Vereinbarung vom 29.11.1989).*

*Es hat nie Gewinnausschüttungen, und somit auch keine Gewinnausshüttungen zu Gunsten der anderen Gesellschafter gegeben (KöSt-Steuererklärungen GmbH 2004-2010).*

***Es stellt sich die Frage, ob diese Indizien auf ein wirtschaftliches Eigentum des Bf an den Anteilen des Sohnes und der Gattin hindeuten könnten:***

Ob im Zeitraum November 1989-August 2011 wirtschaftliches Eigentum des Bf auch an den Anteilen des Sohnes und der Gattin an der GmbH vorlag, kann nur nach dem damaligen Gesamtbild der Verhältnisse ( vgl. VwGH vom 25. Jänner 2006, 2002/13/0042) festgestellt werden. Zum Gesamtbild der Verhältnisse gehören nicht nur die oben soeben erwähnten Indizien, dh nicht nur die familieninterne Vereinbarung vom 29.11.1989 usw, sondern auch der Abtretungsvertrag vom

August 2011, mit welchem der Sohn, die Gattin und die Tochter des Bf diesem deren Anteile an der GmbH (insgesamt 3x 25%) abgetreten haben (FN 1z2y3x).

*Wenn die Zusicherung der Unterfertigten vom November 1989, die Anteile des Stammkapitals der Gattin und des Sohnes an der GmbH könnten jederzeit ablösefrei an den Bf übertragen werden (familieninterne Vereinbarung vom 29.11.1989, unterfertigt durch den Bf, dessen Sohn und dessen Gattin), im Zeitraum November 1989-August 2011 durch die Unterfertigten ernst genommen worden wäre, so wäre diese Zusicherung auch im Abtretungsvertrag vom August 2011, mit welchem die Anteile der Gattin, des Sohnes und der Tochter dem Bf übertragen wurden, zum Ausdruck gekommen.*

*Der Bf wurde durch das BFG zwei Mal erfolglos aufgefordert, diesen Abtretungsvertrag vorzulegen (Ergänzungsauftrag vom 23.4.2018, Punkt 10; Ergänzungsauftrag vom 31.8.2018, Punkt 2).*

*Da der Bf diesen wesentlichen Teil der schriftlichen Vereinbarungen im Zusammenhang mit den Beteiligungen an der GmbH trotz der Aufforderungen des BFG ohne jedwede Erklärung nicht vorgelegt hat, ist sein Vorbringen betreffend das wirtschaftliche Eigentum des Bf an allen Anteilen an der GmbH seit 1989-August 2011 nicht glaubhaft.*

Daher kann nicht festgestellt werden, dass die Chancen auf Wertsteigerungen und das Risiko von Wertverlusten von 50% der Anteile am Geschäftsanteil der GmbH, die laut dem Wortlaut des Gesellschaftsvertrages in den Händen des Sohnes (25% seit 1994), der Gattin (25% seit 1989), lagen, tatsächlich jedenfalls bereits seit 1989 dem Bf zuzurechnen waren (vgl. VwGH 28.10.09, 2005/15/0118).

Der Bf war daher von Anfang an (zumindest seit 1989) bis August 2011 nicht wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile des Sohnes und der Gattin am Geschäftsanteil, die seit 1994 insgesamt 50% der Anteile am Stammkapital hielten. Auf Grund seiner eigenen Anteile von 25% des Stammkapitals hielt der Bf somit seit 1989 und auch seit 1994 nur 25% der Anteile am Stammkapital der GmbH.

Mit E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 18.9.2018 brachte dieser vor: „Des weiteren darf ich die Zeugenvernehmung der **beteiligten Personen vorschlagen**“, um den Beweis, dass der Bf seit jeher wirtschaftlicher Alleineigentümer der Gesellschaft gewesen sei, zu untermauern.

Diese Anregung vom 18.9.2018 ist kein wirksamer Beweisantrag, sondern ein rechtlich unverbindlicher Vorschlag.

Von Amts wegen bestand kein Anlass, den Bf und die Mitglieder seiner Familie zu befragen, was sie mündlich in Bezug auf die Anteile an der GmbH vereinbart haben: In Bezug auf die tatsächlichen Beteiligungsverhältnisse des Bf und seiner Familie an der GmbH ist ein Fremdvergleich anzustellen: Fremde, die in Bezug auf die Anteile an einer GmbH ein Treuhandverhältnis vereinbart hätten, hätten dieses Treuhandverhältnis schriftlich vereinbart. Die schriftlichen Vereinbarungen wurden jedoch trotz der Aufforderungen des BFG (Ergänzungsauftrag vom 23.4.2018, Punkt 10; Ergänzungsauftrag vom 31.8.2018, Punkt 2) durch den Bf ohne weitere Erklärungen nicht vollständig vorgelegt, weil sich der Bf geweigert hat, den Abtretungsvertrag vom August 2011 vorzulegen.

Der Bf war laut dem Wortlaut der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen (FN 1z2y3x) betreffend die GmbH zwischen 29. November 1989 und dem August 2011 nur zu 25% am Stammkapital der GmbH beteiligt. 75% der Anteile wurden nach dem Wortlaut dieser Vereinbarungen durch seine Frau, seinen Sohn und seine Tochter (je 25% jedenfalls seit 1994) gehalten. Er behauptet jedoch das wirtschaftliche Eigentum auch an den Anteilen des Sohnes, der Gattin und der Tochter. Er ist für diese Behauptung beweispflichtig. Er kam seiner Beweispflicht nicht nach, indem er den Ergänzungsaufträgen vom 23.4.2018 und vom 31.8.2018 betreffend Vorlage auch des Abtretungsvertrages vom August 2011 nicht nachgekommen ist.

## **2.) Zum Anteil der Tochter des Bf To:**

Seit 1994 ist die Tochter des Bf nach dem Wortlaut der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen Gesellschafterin der GmbH mit einem Anteil von 25% am Stammkapital (FN 1z2y3x). Der Bf behauptet, er sei auch in Bezug auf den Anteil seiner Tochter an der GmbH immer wirtschaftlicher Eigentümer auch dieses Anteiles gewesen. Was die Beteiligung der Tochter an dieser GmbH und ein allfälliges wirtschaftliches Eigentum des Bf daran betrifft, so können diese Fragen nur nach Anlegen eines Fremdvergleichs beantwortet werden.

Fremde hätten eine allfällige Strohfraueneigenschaft/ Eigenschaft als Treuhänderin einer Beteiligten jedenfalls schriftlich vereinbart.

Es hat jedoch nie eine schriftliche Vereinbarung gegeben, der zu entnehmen sein könnte, dass die Tochter des Bf ihren Anteil an der GmbH nur als „Strohfrau“/Treuhanderin für den Bf halte. Der Bf wurde ausdrücklich nach einer derartigen Vereinbarung gefragt (Ergänzungsauftrag vom 31.8.2018, Punkt 1) und hat eine solche Vereinbarung weder behauptet noch vorgelegt.

Daher war die Tochter jedenfalls seit 1994 nicht nur zivilrechtlich, sondern auch mit steuerrechtlicher Wirkung Gesellschafterin der GmbH mit einem Anteil am Stammkapital von 25%.

In dieses Bild fügt sich: Die Tochter hat ihren Anteil am Stammkapital der GmbH im August 2011 dem Bf abgetreten. Der Bf ist zwei Mal erfolglos aufgefordert worden, diesen Abtretungsvertrag vorzulegen (*Ergänzungsauftrag vom 23.4.2018, Punkt 10; Ergänzungsauftrag vom 31.8.2018, Punkt 2*). *Da der Bf diesen wesentlichen Teil der schriftlichen Vereinbarungen im Zusammenhang mit den Beteiligungen an der GmbH trotz der Aufforderungen des BFG nicht vorgelegt hat, ist sein Vorbringen betreffend das wirtschaftliche Eigentum des Bf an allen Anteilen an der GmbH von 1989-August 2011 und daher auch an den Anteilen der Tochter seit 1994-August 2011 nicht glaubhaft.*

Mit E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 18.9.2018 brachte dieser vor: „Des weiteren darf ich die Zeugenvernehmung der beteiligten Personen vorschlagen“, um den Beweis, dass der Bf seit jeher wirtschaftlicher Alleineigentümer der Gesellschaft gewesen sei, zu untermauern.

Diese Anregung ist kein wirksamer Beweisantrag (siehe oben).

Von Amts wegen bestand kein Anlass, den Bf und die Mitglieder seiner Familie zu befragen, was sie mündlich in Bezug auf die Anteile an der GmbH vereinbart haben: Die Frage der Beteiligung des Bf und seiner Familie an der GmbH ist nur mit einem Fremdvergleich zu beantworten. Fremde, die in Bezug auf die Anteile an einer GmbH ein Treuhandverhältnis vereinbart hätten, hätten dieses Treuhandverhältnis schriftlich vereinbart.

Es gibt keine einzige schriftliche Vereinbarung, der zufolge die Tochter des Bf ihren Anteil an der GmbH nur als Treuhänderin/Strohfrau für den Bf gehalten hätte.

*Aus diesen Gründen kann nicht festgestellt werden, dass der Bf von Anfang an (dh seit 1994) bis August 2011 wirtschaftlicher Eigentümer auch des Anteils der Tochter am Stammkapital der GmbH (25%) gewesen ist.*

Der Bf war daher seit Gründung der GmbH im November 1989 bis August 2011 nur zu insgesamt 25% Inhaber der Anteile der GmbH (FN 1z2y3x). Insbesondere war er ab

1994-August 2011 auch nicht wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile seiner Tochter am Stammkapital der GmbH (25% des Stammkapitals).

#### **B.) Verluste der GmbH:**

Die GmbH erwirtschaftete in den Jahren 2004-2007 Verluste in Höhe von 96.189,96 € aus dem An- und Verkauf von Maschinen, die in der Textilindustrie Verwendung fanden oder aus der Vermittlung des Verkaufs dieser Maschinen. Im Jahr 2010 betrug der Verlust der GmbH 1.162,87 € (Bescheidbegründung Verf 67 vom 6.5.2013 betreffend Einkommensteuer 2011, Punkt 1; Körperschaftsteuererklärung 2010 der GmbH).

Die Gesamtheit der verfahrensgegenständlichen Verlustvorträge beträgt daher 97.352,83 € (vgl. auch Einkommensteuererklärung 2011 des Bf).

Im August 2011 traten die Kinder des Bf To (25% Anteil am Stammkapital) und So (25% Anteil am Stammkapital) und dessen Gattin (25% Anteil am Stammkapital) ihre Anteile an der GmbH in Liquidation dem Bf ab (Firmenbuchauszug FN **1z2y3x**).

Die GmbH wurde zum Stichtag 31.12.2010 auf den Bf umgewandelt. Der Umwandlungsvertrag stammt vom 20. September 2011 (Protokoll über die außerordentliche Generalversammlung vom 20.9.2011, Dauerbeleg im Akt des Finanzamtes betreffend den Bf).

Es ist zwischen den Parteien des Verfahrens nicht strittig, dass der Betrieb der GmbH, in welchem die Verluste der Jahre 2004-2007 entstanden sind, am 31.12.2010 (Umwandlungsstichtag) noch existiert hat (Bescheidbegründung Verf 67 vom 6.5.2013; Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 5.4.2013). Dieser Betrieb hat daher jedenfalls am 31.12.2010 noch existiert. In dieses Bild fügt sich, dass das Gewerbe, das dem Betrieb der GmbH 2004-2010 mit dem Bf als gewerberechtlichem Geschäftsführer zuzuordnen gewesen ist, nie abgemeldet worden ist (Auszug aus dem Gewerberegister vom 14.11.2012 im HA des FA betreffend den Bf 2011).

Strittig ist aber, ob die Verlustvorträge aus den Jahren 2004-2007 auf den Bf übergegangen sind. Das Finanzamt ist der Ansicht, dass der Umfang des Betriebes zum Umwandlungsstichtag (31.12.2010) gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste (Bilanzstichtage 2004-2007) derart vermindert sei, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben sei. Strittig ist ferner, ob

der Verlustvortrag aus dem Jahr 2010 zur Gänze oder nur zu 25% dem Bf ab 2011 zuzurechnen ist (Bescheidbegründung Verf 67 vom 6.5.2013, Punkt1).

### **C.) Der Betrieb der GmbH 2004-2010- wesentliche Betriebsgrundlagen:**

Die Tätigkeit der GmbH war im Großen und Ganzen die Tätigkeit einer Handelsreisenden, für deren Tätigkeit allerdings ein beträchtliches Know-How erforderlich war:

Die GmbH kaufte und verkaufte Maschinen, die bei der Textilproduktion Verwendung gefunden haben und deren Ersatzteile in Deutschland, Österreich, Italien, Slowenien und der Schweiz (Listen mit Kunden und Partnerfirmen, vorgelegt während des Ortsaugenscheins vom 24.5.2018). Zum Teil erfolgten diese Käufe und Verkäufe im Namen der GmbH, zum Teil vermittelte die GmbH diese Geschäfte. Im Jahr 2010 lag das Schwergewicht der Tätigkeiten auf Vermittlungstätigkeiten und Lieferung von Ersatzteilen. Die gesamte Tätigkeit der GmbH erfolgte ausschließlich durch den Bf, der Geschäftsführer und auch der einzige Dienstnehmer der Bf war [Niederschrift (NiS) vom 24.5.2018, S. 4,6-9, 15; Jahresabschlüsse (JA) 2004-2007 und 2010; Ausgangsrechnungen (AR) 2010; Schreiben der Vertreterin der Bf vom 15.7.2013].

2004-2007 war der Bf noch vollzeitlich für die GmbH tätig, 2010 nur noch nebenbei, weil der Bf seit 2008 Pensionist ist (AIS-Daten betreffend Bf 2004-2010).

Für ihre durch den Bf in ihrem Namen ausgeübte Tätigkeit benötigte die GmbH das technische Wissen, das Verkaufstalent, die Geschäftskontakte des Bf zu den Lieferanten, dessen Fremdsprachenkenntnisse (Italienisch und Englisch) und, wie dies für Handelsreisende typisch ist, den Kundenstock, den der Bf im Namen der GmbH aufgebaut hatte, da die GmbH keine Geschäfte mit Laufkunden machte (NiS S.3, 4,5, 6-9, 10, 11, 12, 13,15; E-Mails vom 20.11.09, 23.11., 27.11. 09; 16. Und 18. 1. 2010, und vom 2. und 3. 2. 2010, schriftliche Erklärung vom 23.11.09; AV über eine Besprechung mit dem Bf vom 29.6.2018).

Der Kundenstock der GmbH war zu den Bilanzstichtagen 2004-2007 um ca 35% umfangreicher als am Bilanzstichtag 2010 (NiS S. 13- 15; Kundenlisten, vorgelegt am 24.5.2018).

Die wesentliche Tätigkeit der GmbH spielte sich 2004-2007 und 2010 vor Ort in den Betrieben der Kunden ab.

Daher musste der Bf 2004-2007 sehr oft, und im Jahr 2010 nur noch fallweise in die oben erwähnten Länder (Deutschland, Italien, Slowenien, Schweiz) und innerhalb Österreichs reisen, um die Kunden vor Ort in deren Betrieben über den Ankauf der für sie richtigen Maschinen beraten zu können und um den Kunden beim Einbau und der Inbetriebnahme der angeschafften Maschinen helfen zu können. Ein weiterer Grund für die im Zeitraum 2004-2007 intensive Reisetätigkeit des Bf war, dass es auch erforderlich war, die Lieferanten aufzusuchen, um die bestmöglichen von den Kunden gewünschten Maschinen finden zu können. Bei diesen Tätigkeiten kam der GmbH das technische Wissen, die Fremdsprachenkenntnisse des Bf, das Verkaufstalent, die geschäftlichen Kontakte und der Kundenstock, die der Bf im Laufe seiner jahrzehntelangen Tätigkeit für die GmbH aufgebaut hatte, zugute (NiS. S. 2,3,4-9,10-13,15; E-Mails vom 20.11.09, 23.11., 27.11. 09; 16. Und 18. 1. 2010, und vom 2. und 3. 2. 2010, schriftliche Erklärung vom 23.11.09; AV über eine Besprechung mit dem Bf vom 29.6.2018).

Die GmbH konnte aber für diese Beratungstätigkeit in der angegebenen Zeit den Kunden nichts in Rechnung stellen. In Rechnung stellen konnte die GmbH nur den Kaufpreis der verkauften Maschinen oder die vereinbarte Provision für die Vermittlung des jeweiligen Kaufes. Damit der Bf aber überhaupt verkaufen und vermitteln konnte, musste er die Kunden beraten (NiS S. 2,4-9,15).

Für die Reisetätigkeit benötigte die GmbH, wie bei Handelsreisenden üblich, ein KFZ: Die Bf hatte jedenfalls 2004-2007 ein KFZ geleast, das sie dem Bf zur Verfügung stellte, damit dieser seiner im Zeitraum 2004-2007 intensiven Reisetätigkeit im Interesse der GmbH nachgehen konnte (JA 2004-2007 der GmbH). 2010 war die Bf nicht mehr Leasingnehmerin dieses KFZs, sondern der Bf selbst, der die Nutzung dieses KFZ der GmbH unentgeltlich zur Verfügung stellte (NiS S. 14; JA 2010 der GmbH; AR der GmbH 2010, insbesondere vom 28.9.2010 und vom 18.10.2010, vorgelegt während des Ortsaugenscheins).

Für ihre Tätigkeit benötigte die GmbH auch ein kleines, etwa 30 m<sup>2</sup> großes Büro in der Wohnung der Gattin des Bf, für dessen Benützung die GmbH an die Gattin Miete bezahlte (JA 2004-2007). Im Jahr 2010 durfte die GmbH dasselbe Büro weiterhin nutzen, allerdings musste die GmbH damals keine Miete bezahlen (NiS S.1- 3, 5,6,12,15, JA 2010; Fotos vom Ortsaugenschein vom 24.5.2018).

Der Bf nutzte das kleine Büro im Namen der GmbH für die Bearbeitung von Aufträgen, z.B Vorbereitung von Powerpoint- Präsentationen für Interessenten und Lieferanten, für die Korrespondenz der GmbH und für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten der GmbH (vgl.NiS S. 2 und 3,6). Dieses kleine Büro hatte im Zeitraum 2004-2007 und auch 2010 eine vergleichbare Ausstattung: Schreibtisch, Sessel, Schreibtischlampe, Notebook mit Bildschirm,Internet- Anschluss, Telefon, Rechenmaschine, Bücherwand mit Aktenordnern, Drucker, Fax, Kopiergerät, Büroartikel (NiS S. 1, 2,5,6 und 12,15; Fotos Ortsaugenschein 24.5.2018).

Die GmbH hatte nie ein Warenlager. Die Bf hat immer die benötigten Waren beim Lieferanten angefordert und sofort dem jeweiligen Kunden mit Hilfe von Spediteuren oder durch die Initiative des Bf weiter geleitet (NiS S. 9).

Die GmbH benötigte für ihre technischen Assistenzleistungen beim Einbau oder der Inbetriebnahme der verkauften oder vermittelten Maschinen nur sehr wenige Werkzeuge in ihrem Betriebsvermögen, weil der Einbau und die Inbetriebnahme immer vor Ort bei den Käufern erfolgten und weil diese Käufer selbst idR über gut ausgestattete Werkstätten verfügten. So konnte der Bf, wenn er für die GmbH den Einbau und die Inbetriebnahme der gelieferten oder vermittelten Maschinen bei den Kunden überwachte, unterstützte und veranlasste, auf die technischen Geräte der Kunden zurückgreifen (NiS S. 6,11).

Die Umsätze, die die GmbH bei ihrer Tätigkeit erwirtschaftete, lagen 2004 – 2007 über 175.000 € pro Jahr und im Jahr 2010 unter 11.500 € im Jahr (JA 2004-2007 und 2010 der GmbH). Für diesen enormen Umsatzrückgang gab es folgende Ursachen:

-Die Marktchancen der GmbH waren 2010 verglichen mit den Jahren 2004-2007 unvergleichlich schlechter, weil der Markt ab 2008 weitgehend eingebrochen war und eine Weiterführung der Tätigkeit ab 2008 im Wesentlichen mit Nischenprodukten (insbesondere Ersatzteillieferungen) möglich war (NiS. S. 10; Schreiben vom 15.7.2013 des steuerlichen Vertreters,1.und 2. Seite). Das wirtschaftliche Überleben der GmbH hing von den Aufträgen der europäischen Textilindustrie ab. Dieser Markt bot der GmbH immer weniger Chancen, weil seit 2005 Europa durch unvergleichlich billigere Textilien insbesondere aus dem fernen Osten versorgt wurde (NiS S. 2).

-Die GmbH konnte einen großen Vermittlungsauftrag, um den sich der Bf für die GmbH seit 2008 bis Jänner 2010 bemüht hatte, im Jahr 2010 nicht an Land ziehen, weil –typisch für die seit 2005 immer schwieriger gewordenen Marktverhältnisse – der von der GmbH

ins Auge gefasste Lieferant in der entscheidenden Phase (November 2009-Jänner 2010) ernste Liquiditätsprobleme hatte. Durch den Entfall dieses großen Vermittlungsauftrages entgingen der Bf im Jahr 2010 Vermittlungsprovisionen in Höhe von 7% des erwarteten Verkaufspreises, der zwischen 700.000 € und 2,8 Mio € gelegen wäre. Die damalige Interessentin hatte damals die Absicht gehabt, zuerst die „kleine Lösung“ (Kaufpreis 700.000 €) verwirklichen zu lassen und, für den Fall, dass sich diese Lösung bewährt hätte, später die „große Lösung“ (Kaufpreis von 2,8 Mio €) in Auftrag zu geben (NiS S. 3 und 4; E-Mail des Bf vom 28.6.2018; AV über eine Besprechung mit dem Bf vom 29.6.2018; 2 E-Mails vom 20.11.2009, E-Mail vom 23.11.2009; E-Mail vom 27.11.2009; E-Mail vom 16. und 18.1.2010; E-Mails vom 2. und 3. 2. 2010).

Soweit die Ursachen für den Umsatzerholung .

Der Bf, geb. 1945, war im Jahr 2010 bereits seit 2008 in Pension, während er 2004-2007 noch vollzeitlich tätig gewesen ist. Diese Pensionierung 2008 hatte allerdings ihre wichtigste Ursache im weitgehenden Zusammenbruch des Marktes der europäischen Textilindustrie (vgl. NiS S. 2; vgl. Schreiben des Steuerberaters des Bf vom 15.7.2013, 1. Seite).

**D.) Gegenüberstellung des Umfanges des Betriebes der GmbH(€) 2004-2007 und 2010** (JA GmbH jeweils 31.12. 2004-2007 und 31.12.2010; Niederschrift 24.5.2018; Kundenlisten, vorgelegt am 24.5.2018).

	2004	2005	2006	2007	2010
<b>Umsatz/Jahr</b>	229.175,75	229.518	175.095	279.516	11.496
<b>WEK/Jahr</b>	-136.584,8	-148.215	-157.797	-114.335	-1.240
<b>Reisekosten/J</b>	-13.332,62	-12.482	-9.816	-10.477	1.084,80*
<b>Treibstoff/Jahr</b>	-2.979,60	-3.635	-4.287	-4.009	0*
<b>Instandh.KFZ/J</b>	-2.472,49	-3.900	-302	-1.544	0*
<b>KFZ-Versich./J</b>	-1.735,08	-1.867	-2.158	-2.192	0*
<b>KFZ-Leasing/J</b>	-5.906,34	-5.402	-6.553	-6.772	0*
<b>1 KFZ</b>	geleast	geleast	geleast	geleast	Präkarium*

Telefon/Jahr	-3.291,43	-3.336	-3.018	-2.957	-947
Büromiete/Jahr	-4.380	-4.380	-4.380	-4.380	0**
<b>1 Büro</b>	gemietet	gemietet	gemietet	gemietet	Präkarium
1 Archiv	gemietet	gemietet	gemietet	gemietet	Präkarium
Büromaterial/J	-1.065,89	-758	-485	-339	-40
<b>Personal</b> ***	1	1	1	1	1
<b>Know-How</b> ****	1	1	1	1	1
<b>Kundenstock</b> :	1	1	1	1	1
Österreich	48 Kunden	48 Kunden	48 Kunden	48 Kunden	36 Kunden
Italien	109Kunden	109Kunden	109Kunden	109Kunden	81 Kunden
Deutschland	3 Kunden				
Slowenien	17 Kunden	17 Kunden	17 Kunden	17 Kunden	13Kunden
gesamt	177	177	177	177	133
Warenlager****	0	0	0	0	0

\*Die angefallenen Reisekosten (darin sind in Bezug auf das Jahr 2010 auch KFZ-Kosten enthalten) in Höhe von 851,40 € (Reisekosten-Abrechnung Nr. 23771010 vom 28.9.2010 u.a. mit KFZ-Kosten) und von 233,40 € (Reisekostenabrechnung Nr. 23771012 vom 18.10.2010 u.a. mit KFZ-Kosten), insgesamt somit 1084,80 € im Jahr 2010, wurden der GmbH 2010 durch den Auftraggeber ersetzt und wurden durch die GmbH nicht als Aufwand im JA der GmbH 2010 geltend gemacht (JA GmbH 2010). Die GmbH nutzte im Jahr 2010 dasselbe KFZ wie in den Jahren zuvor (JA 2004-2007), allerdings musste sie dafür keine Leasingraten, keine Miete, keinen Reparaturkostenersatz und keinen Fahrtkostenersatz bezahlen, weil diese Kosten der Bf übernommen hatte, der keine Miete und keine Kostenersätze für die KFZ-Nutzung von der GmbH für 2010 verlangte (JA 2010). Es handelte sich somit im Jahr 2010 um eine präkaristische Nutzung des KFZ durch die GmbH (JA 2010; NiS S. 14, 24.5.2018), während die Bf in den Wirtschaftsjahren 2004-2007 (vgl. JA 2004-2007) dasselbe KFZ auf Grund eines Leasingvertrages genutzt hatte.

*Der Bf bringt vor, die GmbH habe ihm 2010 Kilometergeld bezahlt (NiS S. 14). Dies ist nicht richtig. Laut JA 2010 hat die GmbH keinerlei Reise- oder KFZ-kosten angesetzt, ganz zum Unterschied von den beträchtlichen Reise- und KFZ-Kosten der GmbH während der Jahre 2004-2007 (JA 2004-2007). Daher kann die GmbH dem Bf im Jahr 2010 jedenfalls kein Kilometergeld bezahlt haben.*

*\*\*Die GmbH durfte 2010 dasselbe Büro und dasselbe Archiv nutzen, wie in den Jahren zuvor (siehe die Mietkosten und Bürokosten lt. JA 2004-2007), allerdings wurde ihr die Nutzung wegen des schlechten Geschäftsganges zum Unterschied von den Jahren 2004-2007 unentgeltlich gestattet (NiS S. 2 und 3; JA 2010).*

*\*\*\* Für die GmbH war in den Jahren 2004-2007 und auch 2010 der Bf als einziger Angestellter und Geschäftsführer tätig. Allerdings war der Bf im Jahr 2010 bereits in Pension (NiS S.15).*

*\*\*\*\*Die GmbH konnte in all diesen Jahren (2004-2007 und 2010) auf das Know-How (Wissen, Erfahrung) des Bf, der als einzige Arbeitnehmer und Dienstnehmer für die Bf tätig war, zurückgreifen. Dieses Know-How bestand aus dem technischen Wissen des Bf über die Textilproduktion (NiS S. 9,10,11), aus den geschäftlichen Kontakten des Bf zu potentiellen Lieferanten (NiS S. 12, 13) und aus fließenden Englisch- und Italienischkenntnissen , die der Bf bei seinen geschäftlichen Kontakten mit italienischen und slowenischen Kunden oder Lieferanten benötigte (NiS S.4,6-9, 15 Ortsaugenschein 24.5.2018; E-Mails vom 20.11.2009; E-Mails vom 23.11., 27.11.2009; E-Mail vom 28.6.2018 mit schriftlicher Erklärung vom 23.11.2009; E-Mails vom 16. und 18. 1. 2010; E-Mails vom 2.und 3. Feber 2010; AV über Besprechung vom 29.6.2018 ).*

*\*\*\*\*\* Die GmbH verfügte nie über ein Warenlager. Die Bf hat immer die benötigten Waren eingekauft und sofort den Kunden weiter geliefert. Sodann wurden die Waren unter der technischen Aufsicht des Bf bei den Kunden eingebaut und in Betrieb genommen (NiS. S. 9).*

Die wesentlichen Grundlagen des Betriebes der GmbH waren das Personal, dh der einzige Angestellte (= Bf), da der oben dargestellte Betrieb ohne die Tätigkeiten des Bf nicht existiert hätte (siehe oben); das Know-How des Bf, der dieses der GmbH zur Verfügung gestellt hatte (siehe oben), ohne welches der Bf im Namen der GmbH seine Kunden nicht beraten und beliefern hätte können (siehe oben) der Kundenstock, der dem

Betrieb regelmäßig Aufträge verschafft hat (siehe oben, insb. S. 14 der NiS), das KFZ, das auf Grund der vielen erforderlichen Reisen unabdingbar war (siehe oben), aber auch das Büro, in welchem der Bf im Namen der GmbH insbesondere die Aufträge bearbeitete und die Korrespondenz abwickelte. Der Umfang des Betriebes wird durch diese wesentlichen Grundlagen, aber auch wesentlich durch den Jahresumsatz definiert.

Die gegenständlichen Eckdaten (siehe oben die Tabelle mit den Kennzahlen zu den Bilanzstichtagen 2004-2007 und 2010) zeigen, dass der Umfang des Betriebes am Umwandlungstichtag (31.12.2010) gegenüber dem Umfang des Betriebes zu den Bilanzstichtagen 2004-2007 (jeweils 31.12.) teilweise vergleichbar geblieben ist:

In Bezug auf den Umsatz liegt zwar keine Vergleichbarkeit vor: Ein Jahresumsatz von 11.496 (2010) ist mit Jahresumsätzen von über 175.000 € (2004-2007) nicht vergleichbar.

Der Kundenstock des Betriebes zum 31.12.2010 (133 Kunden, siehe oben) war mit dem Kundenstock des Betriebes zu den Bilanzstichtagen 2004-2007 (177 Kunden, siehe oben) noch sehr gut vergleichbar.

Dem Betrieb stand zum Bilanzstichtag 2010 ein PKW auf Grund eines Prækariums zur Verfügung. Zu den Bilanzstichtagen 2004-2007 stand dem Betrieb derselbe PKW auf Grund eines Leasingvertrages zur Verfügung. In Bezug auf den Umfang der Transportmöglichkeiten des Betriebes herrscht somit zu den genannten Bilanzstichtagen eine gute Vergleichbarkeit.

Dem Betrieb stand zum Bilanzstichtag 2010 ein Angestellter mit betriebsnotwendigen besonderen Fähigkeiten (technisches Wissen, technische Erfahrung, Verkaufstalent, Fremdsprachenkenntnisse aus Englisch und Italienisch, Geschäftskontakte, vgl. NiS S. 4; vgl. AV über eine Besprechung vom 29.6.2018) zur Verfügung, ohne den es den Betrieb nicht gegeben hätte. Zu den Bilanzstichtagen 2004- 2007 stand dem Betrieb derselbe Angestellte (Bf= Geschäftsführer= einziger Angestellter) mit denselben Fähigkeiten zur Verfügung. Auch das Personal zum Umwandlungstichtag 31.12.2010 war daher mit dem Personal zu den Bilanzstichtagen 2004-2007 sehr gut vergleichbar.

Was für das Personal gilt, lässt sich auch über das im Betrieb vorhandene Know-How sagen, da dieses mit dem einzigen Angestellten, dem Bf, untrennbar verbunden war.

Dem Betrieb stand zum Bilanzstichtag 2010 (Umwandlungsstichtag) ein Büro auf Grund eines Präkariums zur Verfügung. Zu den Bilanzstichtagen 2004-2007 stand dem Betrieb dasselbe Büro auf Grund eines Mietvertrages zur Verfügung. In Bezug auf die Büroinfrastruktur herrscht daher zu den genannten Bilanzstichtagen eine gute Vergleichbarkeit.

Insgesamt betrachtet, ist zwar der Umfang des Betriebes am Umwandlungsstichtag gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste (Bilanzstichtage 2004-2007) vermindert, insbesondere, weil der Jahresumsatz 2010 unvergleichlich kleiner war, als zu den Bilanzstichtagen 2004-2007. Allerdings war der Umfang der anderen wesentlichen Betriebsgrundlagen (Kundenstock, KFZ, Personal, Know-How und Büro) am Umwandlungsstichtag mit dem Umfang derselben wesentlichen Betriebsgrundlagen zu den Bilanzstichtagen 2004-2007 weitgehend vergleichbar.

Es kann nicht festgestellt werden, dass die Vergleichsgröße des Umsatzes dermaßen wichtig gewesen ist, sodass der extreme Einbruch des Umsatzes bereits streitentscheidend war. Bei den noch in wesentlichem Umfang vorhandenen betrieblichen Grundlagen (Kundenstock, KFZ, usw) handelt es sich um fast alle wesentlichen Betriebsgrundlagen eines typischen Handelsreisenden.

Nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse ist daher der Umfang des Betriebes zum Umgründungsstichtag (31.12.2010) gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste (Bilanzstichtage 2004-2007) noch in wesentlichen Teilen vergleichbar geblieben.

Daher bleibt der durch den Betrieb der GmbH 2004-2007 verursachte Gesamtverlust grundsätzlich weiterhin abzugsfähig (§ 4 Z 1 lit c UmgrStG i V m § 10 Z 1 lit a UmgrStG).

#### **E.) Ausmaß des Verlustüberganges auf den Bf:**

Zum Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch (1.10.2011) war der Bf zu 100 % an der umgewandelten GmbH beteiligt (vgl. § 10 Z 1 lit b UmgrStG).

Einen Anteil von 25 % an der GmbH hat der Bf schon seit der Gründung der GmbH im Jahr 1989 gehalten (Gesellschaftsvertrag vom 29. 11. 1989, Punkt 3).

Allerdings hat der Bf den Anteil der Tochter (25% ), den Anteil des Sohnes (25%) und den Anteil seiner Gattin (25%) am Stammkapital der GmbH erst im August 2011 zivilrechtlich übertragen erhalten (Firmenbuchauszug FN 1z2y3x). Diese Anteile der Mitglieder seiner Familie von insgesamt 75% standen vor dem vorbereitenden Anteilserwerb vom August 2011 (Firmenbuchauszug FN 1z2y3x) nicht im wirtschaftlichen Eigentum des Bf ( siehe oben Punkte A. 1 und A .2).

Dieser vorbereitende Erwerb der Anteile der Mitglieder seiner Familie durch den Bf vom August 2011 (75 % des Stammkapitals) vermindert das Ausmaß der Beteiligung des Bf an der GmbH, welches für den Übergang der Verlustvorträge der GmbH auf den Bf maßgebend ist, von 100% auf 25%, da diese Anteile (75% des Stammkapitals) erst im Wege einer Einzelrechtsnachfolge durch den Bf erworben worden sind und da die gegenständlichen Verlustvorträge auf Verluste zurückzuführen sind, die in Wirtschaftsjahren entstanden sind (2004-2007 und 2010), die vor dem vorbereitenden Anteilserwerb (August 2011) begonnen haben (§ 10 Z 1 lit b i V m § 10 Z 1 lit c UmgrStG).

Daher gehen durch die Umwandlung der GmbH per 31.12.2010 nur 25 % ihrer Verlustvorträge mit Wirksamkeit ab 1.1.2011 auf den Bf über:

97.352,83 €.....Verlustvortrag per 31.12.2010 der GmbH

24.338,21 €.....Verlustvortrag aus 2004-2007 und 2010, der ab 1.1.2011 auf den Bf übergeht, d.s. 25 % des Verlustvortrages per 31.12.2010

## **F.) Bemessungsgrundlagen, Einkommensteuer 2011**

**1.)Der Werbungskostenpauschalbetrag** von 132 € (vgl. Bescheid vom 2.10.2012 betreffend Einkommensteuer 2011) steht nur einem aktiven Arbeitnehmer zu [VwGH 27.3.1996, 96/13/0012; Doralt, EStG,13. Auflage, § 16, TZ 217; Jakom , EStG (2017) § 16 TZ 55].

**2.) Zur Frage der Berücksichtigung der bei der GmbH noch nicht verrechneten Mindestkörperschaftsteuer:**

Die Höhe der Beteiligung des Bf am Stammkapital der GmbH im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch war 100% (Daten des Firmenbuchgerichtes). Da der Betrieb der per 31.12.2010 umgewandelten GmbH zum Bilanzstichtag des Jahres 2011 beim Bf als Rechtsnachfolger der GmbH noch

vorhanden war, waren daher ab 1.1.2011 dem Bf grundsätzlich die gesamten noch nicht verrechneten Mindestkörperschaftsteuern in Höhe von 11.410,74 € zuzurechnen (§ 9 Abs 8 UmgrStG; Einkommensteuererklärung des Bf 2011).

Zur Frage, ob die Anrechnungsmöglichkeit von der konkreten Höhe der Einkommensteuerschuld des Rechtsnachfolgers abhängig ist:

Dem Bf sind alle Mindestkörperschaftsteuern, die bis zum Umwandlungstichtag 31.12.2010 entstanden und noch nicht verrechnet worden sind, im WJ 2011 grundsätzlich anzurechnen.

Ist die Einkommensteuerschuld kleiner als die Summe der anzurechnenden Mindestkörperschaftsteuer, ist die anzurechnende MindestKöSt mit der Höhe der Einkommensteuerschuld begrenzt. Der Unterschiedsbetrag ist nicht gutzuschreiben (§ 9 Abs 8 UmgrStG iVm § 24 Abs 4 Z 4 KStG 1988; vgl. VfGH 20.6.2011, G 15/11; UFS 6.12.2012, RV/1025-L/12 *m w N*).

Nach dem gem. § 9 Abs 8 UmGrStG sinngemäß anzuwendenden § 24 Abs 4 Z 4 KStG ist eine Gutschrift der Mindestkörperschaftsteuer über die Höhe der **Körperschaftsteuerschuld** hinaus jedenfalls nicht vorgesehen. Die Pflicht der sinngemäßen Anwendung des § 24 Abs 4 Z 4 KStG im **Einkommensteuerverfahren** des Rechtsnachfolgers einer GmbH nach einer Umwandlung bedingt so weitgehend wie möglich die Übernahme derselben Wertungsentscheidungen, die der Gesetzgeber in § 24 Abs 4 Z 4 KStG für das Körperschaftsteuerverfahren getroffen hat. Die relevante Wertungsentscheidung des Gesetzgebers, die in § 24 Abs 4 Z 4 KSTG zum Ausdruck kommt, lautet: Eine Gutschrift der Mindestkörperschaftsteuer über die Höhe der Ertragsteuerschuld hinaus ist nicht zulässig. Was für die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld gilt, muss daher auch für die tatsächliche Einkommensteuerschuld gelten.

Daher ist eine Gutschrift der Mindestkörperschaftsteuer über die Höhe der **Einkommensteuerschuld** des Rechtsnachfolgers hinaus jedenfalls nicht zulässig.

In dieses Bild fügen sich die ErlRV BudgetbegleitG 2012, 1494 BlgNR 24.GP 3,8, und 19: Nach diesen Erläuterungen beabsichtigte der Gesetzgeber mit der Novellierung des § 9 Abs 8 UmgrStG lediglich die Umsetzung der Rechtsansicht des VfGH in dessen Erk G 15/11. In diesem Erk hegte der VfGH keine Bedenken gegen die Begrenzung der Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer mit der Höhe der Einkommensteuerschuld des Anrechnungsjahrs. Daher ist nicht anzunehmen, dass der Gesetzgeber an dieser Begrenzung der Anrechnung etwas ändern wollte. Hätte der Gesetzgeber an der Begrenzung der Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer durch die Höhe der Einkommensteuerschuld etwas ändern wollen, wäre dies eine weitreichende

Änderung des § 9 Abs 8 UmgrStG gewesen; in diesem Fall wäre zu erwarten gewesen, dass eine derartige Änderung auch in den Gesetzesmaterialien Erwähnung gefunden hätte. Der Wortlaut des Gesetzes (§ 9 Abs 8 UmgrStG) hat sich zwar mit Wirksamkeit für das Jahr 2011 geändert (BGBI I 112/2011), lässt aber nach wie vor wegen des Verweises auf § 24 Abs 4 Z 4 KStG 1988 die Auslegung zu, dass die Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer durch die Höhe der Einkommensteuerschuld begrenzt wird ( UFS 6.12.2012, RV/1025-L/12 ).

### **3.) Zum vortragsfähigen Verlust:**

Der vortragsfähige Verlust, der per 1.1.2011 auf den Bf übergegangen ist, beträgt 24.338,21 € (siehe oben).

Dieser Betrag darf in Höhe von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte (28.833,01 €) mit Wirksamkeit für das Streitjahr 2011 abgezogen werden, somit in Höhe von -21.624,76 (§ 2 Abs 2 b Z 2 EStG 1988).

### **4.) Bemessungsgrundlagen, Einkommensteuer 2011**

311,65 €..... Einkünfte aus Gewerbebetrieb

28.521,36 €.....Pensionsversicherungsanstalt

**28.833,01 €.....Gesamtbetrag der Einkünfte**

-60 €..... Pauschbetrag Sonderausgaben

-21.624,76 €.....Verlustabzug (§ 2 Abs 2 b Z 2 EStG 1988)

7.148,25 €.....Einkommen

7.148,25 €.....Einkommen Inland

4.131 €.....ausländische Pensionseinkünfte

11.279,25 €.....Bemessungsgrundlage Durchschnittsteuersatz:

101,93.....(11.279,25-11.000) x 5.110 / 14.000

0,90/100.....Durchschnittssteuersatz (101,93/11.279,25)

64,33 €.....7.148,25 x 0,9/100

-0.....Pensionistenabsetzbetrag (§ 33 Abs 6 Z 6 EStG 1988)

64,33.....Steuer nach Abzug der Absetzbeträge  
 248,01 €.....Steuer sonstige Bezüge  
 312,34 €.....Einkommensteuer  
 0.....ausländische Steuer  
 -312,34 €.....verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer  
 -6.853,78 €.....anrechenbare Lohnsteuer  
 -0,22 €.....Rundung gem. 39 Abs 3 EStG 1988  
 -6.854 €.....festgesetzte Einkommensteuergutschrift 2011

**G.) Begründung gemäß § 25 a Abs 1 VwGG:**

Durch dieses Erkenntnis werden Rechtsfragen iS von Art 133 Abs 4 B-VG berührt, denen grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Es ist strittig,

1.) ob nach der Umwandlung einer GmbH auf den – nach einem vorbereitenden Anteilserwerb- alleinigen Gesellschafter der Umfang des Betriebes am Umwandlungsstichtag (31.12.2010) gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste (Bilanzstichtage 2004-2007) derart vermindert ist, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist (§ 4 Z 1 lit c UmgrStG i V m § 10 Z 1 lit a UmgrStG).

Die GmbH übte im Wesentlichen die Tätigkeit einer internationalen Handelsreisenden in Sachen Maschinen, die der Textilproduktion dienten, aus. Sie hat diese Maschinen gekauft und weiterverkauft, oder sie hat derartige Geschäfte vermittelt. Für diese Tätigkeit war nach den Sachverhaltsfeststellungen beträchtliches Know-How des einzigen Angestellten der GmbH (= Bf) erforderlich.

Der Umfangsvergleich ergibt im Wesentlichen folgendes Bild:

	2004	2005	2006	2007	2010
<b>Umsatz/Jahr</b>	229.175,75	229.518	175.095	279.516	11.496
<b>1 KFZ</b>	geleast	geleast	geleast	geleast	Präkarium*
<b>1 Büro</b>	gemietet	gemietet	gemietet	gemietet	Präkarium

<b>Personal</b> ***	1	1	1	1	1
<b>Know-How</b> ****	1	1	1	1	1
<b>Kundenstock</b> :	1	1	1	1	1
Österreich	48 Kunden	48 Kunden	48 Kunden	48 Kunden	36 Kunden
Italien	109Kunden	109Kunden	109Kunden	109Kunden	81 Kunden
Deutschland	3 Kunden				
Slowenien	17 Kunden	17 Kunden	17 Kunden	17 Kunden	13Kunden
gesamt	177	177	177	177	133
<b>Warenlager*****</b>	0	0	0	0	0

„Präkarium“ bedeutet, dass dieselben Wirtschaftsgüter, die 2004-2007 durch die GmbH geleast oder gemietet worden sind, im WJ 2010 bis zum Bilanzstichtag präkaristisch genutzt worden sind.

Bei dieser Sachlage geht das BFG von einer teilweisen Vergleichbarkeit im Sinne von § 4 Z 1 lit c i V m § 10 Z 1 lit a UmgrStG aus: Der Umfang des Betriebes am Umwandlungstichtag (31.12.2010) war gegenüber dem Umfang des Betriebes zu den Bilanzstichtagen der Verlustentstehung (2004-2007) derart vermindert, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit immer noch zu einem wesentlichen Teil gegeben war. Wesentliche Betriebsgrundlagen (KFZ, Kundenstock, Personal, Know-How, Büro) waren am Umwandlungstichtag immer noch in zumindest vergleichbarem Umfang vorhanden. Lediglich eine wichtige Betriebskennzahl, der Umsatz, war am Umwandlungstichtag auf eine nicht mehr vergleichbare Größe geschrumpft. Daher sind nach der Ansicht des BFG die durch diesen Betrieb verursachten Verluste der Jahre 2004-2007 nicht vom Abzug ausgeschlossen.

Es existiert bis jetzt kein Erkenntnis des VwGH zu einem vergleichbaren Fall. Daher ist eine ordentliche Revision zulässig.

**Es ist ferner strittig 2.),**

ob durch einen vorbereitenden Anteilserwerb des Bf im August 2011 (damals erwarb der Bf 75% der Anteile an der GmbH, die per 31.12.2010 umgewandelt wurde) im Zusammenhang mit der Umwandlung der GmbH der Großteil der Verlustvorträge der umgewandelten GmbH (75%) untergegangen ist (§ 10 Z 1 lit c UmgrStG). Der Bf sieht sich seit November 1989 als wirtschaftlicher Eigentümer sämtlicher Anteile an der umgewandelten GmbH. Die Sachverhaltsermittlungen ließen nach der Ansicht des BFG diese Behauptung als nicht glaubhaft erscheinen.

Die Gesellschafter der am 29.11.1989 gegründeten GmbH waren der Bf (25%), sein Sohn (50%) und seine Gattin (25%) (Gesellschaftsvertrag vom 29.11.1989). Seit 1994 war auch die Tochter des Bf zu 25% beteiligt. Dadurch reduzierten sich die Anteile des Sohnes auf 25%.

**Der Bf legte insbesondere einen weiteren Vertrag mit folgendem Inhalt vor, der zum Gründungszeitpunkt der GmbH (29.11.1989) abgeschlossen worden ist und der während des Beschwerdeverfahrens am 25.7.2013 erstmalig vorgelegt worden ist:**

- Der Bf habe die Einlagen für den Sohn (50%) und die Gattin (25% des Stammkapitals) geleistet.

**-Der Sohn und die Gattin des Bf erklärten in diesem Vertrag, dass deren Anteile des Stammkapitals jederzeit ablösefrei an den Bf übertragen werden könnten.**

-Es sei nicht beabsichtigt, Gewinne auszuschütten,

-Etwaige Verluste und Haftungsansprüche gegenüber den Gesellschaftern wären nach diesem Vertrag durch den Bf alleine zu tragen gewesen („familieninterne Vereinbarung vom 29.11.1989“, beurkundet durch den damaligen Substituten eines öffentlichen Notars).

Tatsächlich wurden auch nie Gewinne ausgeschüttet.

Da die Anteile des Sohnes und der Gattin an der GmbH tatsächlich dem Bf durch einen Abtretungsvertrag vom August 2011 übertragen worden sind (vgl. familieninterne Vereinbarung vom 29.11.1989), forderte das BFG den Bf zwei Mal auf, diesen Abtretungsvertrag vorzulegen. Der Bf ignorierte diese beiden Aufforderungen ohne weiteren Kommentar. Daher ging das Gericht davon aus, dass der Bf seiner Beweispflicht für das Vorliegen wirtschaftlichen Eigentums an den Anteilen der Gattin und des Sohnes nicht nachgekommen sei.

Eine weitere Inhaberin von Anteilen am Stammkapital der GmbH (25%) war seit 1994 bis August 2011 laut den Daten des Firmenbuchgerichtes die Tochter des Bf. Die Tochter hat die familieninterne Vereinbarung vom 29.11.1989 jedoch nie unterfertigt und es gibt auch sonst keinen Vertrag, der als Hinweis des wirtschaftlichen Eigentums des Bf an den Anteilen der Tochter gesehen werden könnte. Daher ging das Gericht davon aus, dass der Bf vor seinem vorbereitenden Anteilserwerb vom August 2011 auch nicht wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile der Tochter am Stammkapital gewesen ist.

Mit E-Mail des steuerlichen Vertreters vom 18.9.2018 brachte dieser vor „**Des Weiteren darf ich die Zeugenvernehmung der beteiligten Personen vorschlagen, um den Beweis, dass der Bf seit jeher wirtschaftlicher Alleineigentümer der Gesellschaft gewesen sei, zu untermauern.**“

Dieses Vorbringen wurde durch das BFG nicht als wirksamer Beweisantrag angesehen.

Von Amts wegen bestand nach der Ansicht des Gerichtes kein Anlass, diesem Vorschlag zur Durchführung von Zeugenvernehmungen zu entsprechen. In Bezug auf die tatsächlichen Beteiligungsverhältnisse des Bf und seiner Familie an der GmbH ist ein Fremdvergleich anzustellen. Fremde, die in Bezug auf die Anteile an der GmbH ein Treuhandverhältnis vereinbart hätten, hätten dieses Treuhandverhältnis schriftlich vereinbart und sie hätten sich erkennbar an diese schriftliche Vereinbarung gehalten. Die schriftlichen Vereinbarungen wurden jedoch trotz der Aufforderungen des BFG nicht vollständig vorgelegt, weil der Bf sich geweigert hat, den Abtretungsvertrag vom August 2011 vorzulegen.

Aus diesen Gründen konnte nicht festgestellt werden, dass der Bf schon vor dem vorbereitenden Anteilserwerb vom August 2011 wirtschaftlicher Eigentümer der Anteile seiner Frau und seiner beiden Kinder gewesen ist.

In diesem Zusammenhang ist keine erhebliche Rechtsfrage i S von Art 133 Abs 4 B-VG ersichtlich. Es waren, wie dargestellt wurde, lediglich Tatfragen zu lösen.

**Fraglich ist 3.),**

in welcher Höhe Mindestkörperschaftsteuern der umgewandelten GmbH dem Bf gem. § 9 Abs 8 UmgrStG mit Wirksamkeit für das Wirtschaftsjahr 2011 anzurechnen sind:

Die Höhe der Beteiligung des Bf am Stammkapital der GmbH im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch war 100% (Daten des Firmenbuchgerichtes). Der Betrieb der per 31.12.2010 umgewandelten GmbH war zum Bilanzstichtag des Streitjahres 2011 beim Bf als Rechtsnachfolger noch vorhanden. Dem Bf waren daher grundsätzlich die gesamten, bei der GmbH per 31.12.2010 noch nicht verrechneten Mindestkörperschaftsteuern in Höhe von 11.410,74 € zuzurechnen. Es stellt sich aber die Frage, wie vorzugehen ist, wenn die grundsätzlich dem Bf zuzurechnenden Mindestkörperschaftsteuern (11.410,74 €) höher sind als die Einkommensteuerschuld (312,34 €).

Es stellt sich die durch den VwGH noch nicht ausdrücklich beurteilte erhebliche Rechtsfrage, ob die Mindestkörperschaftsteuer nur bis zur Höhe der Einkommensteuerschuld angerechnet oder darüber hinaus gutgeschrieben werden darf.

Die veröffentlichten Meinungen zu diesem Thema sind geteilt. Der UFS trat für eine Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer bis zur Höhe der festzusetzenden Einkommensteuer ein (§ 9 Abs 8 UmgrStG i V m § 24 Abs 4 Z 4 KStG in der für das Wirtschaftsjahr 2011 geltenden Fassung, UFS 6.12.2012, RV/1025-L/12 ).

Für eine Gutschrift der Mindestkörperschaftsteuer unabhängig von der Höhe der Einkommensteuerschuld argumentieren Wurm, Mindestkörperschaftsteuer-Anrechnung bei Umwandlungen, taxlex 2012, 99; und Kofler, UmgrStG, 1. und 2. Auflage, 2012, 2013, jeweils § 9 TZ 362).

Der VwGH hat in einem obiter dictum dargelegt, dass auf natürliche Personen als Rechtsnachfolger der in § 9 Abs 8 erwähnte § 24 Abs 4 Z 4 KStG 1988 nur sinngemäß anwendbar ist, und dass solche Personen keine „tatsächliche Körperschaftsteuerschuld“ haben (VwGH 31.5.2017, Ro 2016/13/0001).

Die erhebliche Rechtsfrage stellt sich auch nach diesem Erkenntnis. Ob § 24 Abs 4 Z 4 zweiter Satz zum Teil (Begrenzung der Anrechnung durch die tatsächliche Ertragsteuerschuld) sinngemäß anzuwenden ist, oder nicht, ist eine Rechtsfrage, zu der sich der VwGH noch nicht geäußert hat.

Erhebliche Rechtsfragen i.S. von Art 133 Abs 4 B-VG haben sich somit jedenfalls ergeben. Daher ist eine ordentliche Revision zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 28. September 2018