



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., AdresseBw., vertreten durch Stb., vom 16. Oktober 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch Amtspartei, vom 24. August 2009 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erzielte im Jahr 2008 Einkünfte aus selbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung.

Des Weiteren war er an der X. GmbH mit zuletzt 99% beteiligt und auch Geschäftsführer. Zu 1% beteiligt war die Ehefrau des Berufungswerbers, G.S..

Mit Umwandlungsvertrag vom 29. Dezember 2008 wurde die X. GmbH zum Stichtag 31. März 2008 auf den Hauptgesellschafter Bw. umgewandelt iSd §§ 7ff UmgrStG 1991.

Rechtsnachfolger der GmbH ist das Einzelunternehmen des Bw.. G.S. ist ausgeschieden.

Mit **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008** wurde ein Verlustabzug in Höhe von 170.856,08 € und eine verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von 8.092,00 € beantragt. Beide betreffen die X. GmbH.

Mit **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 24. August 2009** wurde kein Verlustvortrag und keine Verrechnung der Mindestkörperschaftsteuer anerkannt. Dies wurde wie folgt begründet:

Auf Grund des § 4 Z 1 lit a UmgrStG 1991 (zu Artikel I UmgrStG) würden Verluste der übertragenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet seien, im Rahmen der Buchwertfortführung ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft gelten.

Gemäß § 10 Z 1 lit a UmgrStG 1991 (zu Artikel II UmgrStG) sei für Verluste der übertragenden Körperschaft § 4 Z 1 lit a UmgrStG 1991 anzuwenden. Das würde heißen, dass bei einem Umwandlungstichtag am 31. März 2008 und dem Kalenderjahr als Veranlagungszeitraum des Rechtsnachfolgers (hier Bw.) übergehende Verluste gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 erst in der Veranlagung für 2009 angerechnet werden könnten. Die noch verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer der übertragenden Körperschaft sei gemäß § 9 Abs. 8 UmgrStG 1991 dem Rechtsnachfolger ebenfalls erst ab dem dem Umwandlungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr (im gegenständlichen Fall ab 2009) zuzurechnen.

Am 16. Oktober 2009 wurde gegen obigen Bescheid **Berufung** eingereicht wie folgt:

Es werden die Anträge auf Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2008 im Sinne der nachstehenden Begründung und auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Die Berufung richte sich einerseits gegen die zeitliche Geltendmachung der Verluste der übertragenden Körperschaft, andererseits gegen die Höhe dieser Verluste.

Zur Begründung des gegenüber der Einkommensteuererklärung abweichenden Bescheides verweise die Behörde darauf, dass Verluste der übertragenden Körperschaft erst ab der Veranlagung für 2009 angerechnet werden könnten. Sie beziehe sich auf die Wortfolge des § 4 Z 1 lit a UmgrStG 1991: „*Verluste der übertragenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, gelten im Rahmen der Buchwertfortführung ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft.....*“.

Eine nähere Definition des Begriffes „*....dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum...*“ sei dem Gesetz nicht zu entnehmen.

Bei der Auslegung dieses Begriffes seien nun mehrere Möglichkeiten denkbar:

Einerseits jene, welche die Behörde vertrete, und welche auch in Rz 210, UmgrStR, Beispiel 1 zu entnehmen sei: „*Die übernehmende Gesellschaft bilanziert auf den 31. Dezember 2002: Unabhängig davon, ob die Verschmelzung zum Beispiel auf den 31. Dezember 2002 oder auf einen früheren Stichtag (zum Beispiel 30. Juni oder 1. Jänner 2002) erfolgt, steht ein bei der*

*übertragenden Gesellschaft bestehender vortragsfähiger Verlust aus 2001 sowie ein laufender Verlust aus 2002 der übernehmenden Gesellschaft ERST AB DER Veranlagung 2003 als Sonderausgabe zu“.*

Übertragen auf den gegenständlichen Sachverhalt würde dies bedeuten, dass zufolge des Umwandlungstichtages 31. März 2008 der Verlustvortrag tatsächlich erst ab der Veranlagung 2009 zustehen würde. Die in dieser Betrachtung enthaltenen Kernaussage bestehe ja darin, dass auf jenen vollen (in zeitlicher Hinsicht gesehen) Veranlagungszeitraum abgestellt werde, welcher nach dem Umwandlungstichtag beginne.

Andererseits sage Rz 210 UmgrStR, Beispiel 2, genau das Gegenteil aus: „*Die übernehmende Gesellschaft bilanziert auf den 31. März 2002: Unabhängig davon, ob die Verschmelzung zum Beispiel auf den 31. Jänner, 31. März, 30. Juni oder 31. Dezember 2002 erfolgt, steht ein bei der übertragenden Gesellschaft bestehender vortragsfähiger Verlust aus 2001 sowie ein laufender Verlust aus 2002 der übernehmenden Gesellschaft erst ab der Veranlagung 2003 (= Wirtschaftsjahr 1. April 2002 bis 31. März 2003) als Sonderausgabe zu.“*

Dies bedeute nun, dass bei einem – laut Beispiel 2 – Umwandlungstichtag 30. Juni 2002 der Verlustvortrag ab der Veranlagung 2003 (Wirtschaftsjahr 1. April 2002 bis 31. März 2003) als Sonderausgabe geltend gemacht werden könne. Damit werde aber der Verlustvortrag in jenem Jahr geltend gemacht – nämlich 1. April 2002 bis 31. März 2003 – in welches gerade der Umwandlungstichtag hineinfalle.

Die diesem Beispiel 2 vergleichbare Situation liege im gegenständlichen Fall vor: Der Umwandlungstichtag sei der 31. März 2008, diesem Stichtag folge der Veranlagungszeitraum 1. Jänner bis 31. Dezember 2008 – schließlich wäre ja zum Umwandlungstichtag der Veranlagungszeitraum erst mit drei Monaten erfüllt, und dem Gesetz sei ja gerade nicht zu entnehmen, ob „der folgende Veranlagungszeitraum“ nun einer sein muss, welcher aus 12 Monaten bestehe, oder jener, welcher zum nächsten Bilanzzeitpunkt ende (so Beispiel 2). Für eine Auslegung der unklaren gesetzlichen Bestimmung spreche auch eine vergleichbare Regelung hinsichtlich Übergangsgewinn/-verlust des § 4 Abs. 10 EStG 1988. Gemäß Rz 725 2. Unterpunkt EStR werde festgehalten: „*Bei einer Umwandlung gemäß Art II UmgrStG 1991 (Rz 1398ff UmgrStR)...ist ein aus dem Wechsel resultierenden Gewinn im ersten nach dem Umgründungstichtag endenden Wirtschaftsjahr zu erfassen.“*

Aus diesem Grunde werde daher ersucht, den beantragten Verlustabzug bereits bei der Veranlagung 2008 zu gewähren.

Weiters werde hinsichtlich der Höhe der geltend zu machenden Verlustvorträge vorgebracht: Gemäß § 10 Z 1 lit b UmgrStG 1991 seien die Verluste den Rechtsnachfolgern in jenem Ausmaß zuzurechnen, das sich aus der Höhe der Beteiligung an der umgewandelten Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung in das Firmenbuch ergebe. Dabei seien die Anteile

abfindungsberechtigter Anteilsinhaber den Rechtsnachfolgern quotenmäßig zuzurechnen. Im konkreten Fall wäre gemäß Umwandlungsplan G.S. abfindungsberechtigt. Ihr Anteil würde daher Bw. zuzurechnen sein.

Darüber hinaus bestünden in der Fachliteratur beträchtliche Bedenken dagegen, dass Verluste – im Hinblick auf die Einzelrechtsnachfolge erworben – wenn sie nicht geltend gemacht werden könnten, zu einer Substanzbesteuerung bzw. zu einer „Erdrosselungswirkung“ führen würden – siehe etwa SWK 2009, 800.

Am 4. November 2009 wurde obige Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung **vorgelegt**.

Am **6. April 2010** wurde folgender **Ergänzungsvorhalt** abgefertigt:

„1.

*Der Hinweis in Ihrer Berufungsschrift auf Erlässe und Richtlinien geht insofern fehl, weil diese keine maßgebende Rechtsquelle darstellen (VwGH vom 22.9.1999, 97/15/0005, und vom 22.4.2009, 2007/15/0143). Allgemeinen Verwaltungsanweisungen, Richtlinien oder Erlässen sind unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben nicht die gleiche Wirkung beizumessen wie einer verbindlichen Zusage oder Auskunft im Einzelfall durch die die Abgaben erhebende Behörde, weil der Grundsatz von Treu und Glauben ein konkretes Verhältnis zwischen dem Abgabepflichtigen und der Abgabenbehörde voraussetzt, bei dem allein sich Vertrauen bilden kann (Erkenntnis vom 22. Juni 1993, 93/14/0086).*

2.

### **Verlustabzug**

Der Verlustabzug im Zuge von Umwandlungen iSd § 7 UmgrStG 1991 wird in § 10 UmgrStG 1991 geregelt:

„§ 8 Abs. 4 Z 2 des KStG 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 EStG 1988** oder § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 in jenem Ausmaß zuzurechnen, das sich aus der Höhe der Beteiligung an der umgewandelten Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch ergibt. Dabei sind die Anteile abfindungsberechtigter Anteilsinhaber den Rechtsnachfolgern quotenmäßig zuzurechnen.“

§ 4 UmgrStG 1991 lautet wie folgt:

„§ 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 insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft, als sie den 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 § 18 Abs. 6 EStG 1988 sind als Sonderausgaben „auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug).“*

*Laut Umwandlungsvertrag vom 29. Dezember 2008 wurde die X. GmbH zum Stichtag 31. März 2008 auf Sie als Hauptgesellschafter umgewandelt iSd §§ 7ff UmgrStG 1991. Rechtsnachfolger der GmbH ist somit das Einzelunternehmen des Bw..*

*Den Veranlagungszeitraum für das Einzelunternehmen Bw. bildet jeweils das Kalenderjahr. Da der Umwandlungsstichtag 31. März 2008 im Veranlagungs- und Kalenderjahr 2008 liegt, ist das Jahr 2009 als der dem Umwandlungsstichtag folgender Veranlagungszeitraum iSd obigen Bestimmung anzusehen (siehe auch UFS vom 1.2.2006, RV/0075-L/04).*

*Es erübrigt sich daher, auf die Höhe eines allfälligen Verlustabzuges im Jahr 2008 einzugehen, ein solcher kann erst ab dem Jahr 2009 erfolgen.*

*Nehmen Sie dazu Stellung!*

3.

**MiKö**

*Nach § 9 Abs. 8 UmgrStG 1991 sind Mindeststeuern der übertragenden Körperschaft iSd § 24 Abs. 4 KStG 1988, die bis zum Umwandlungsstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, den Rechtsnachfolgern ab dem dem Umwandlungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr in jenem Ausmaß zuzurechnen, der sich aus der Höhe der Beteiligung an der umgewandelten Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch ergibt.*

*Auch eine Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer kann daher erst ab dem Jahr 2009 erfolgen.“*

Dieser Ergänzungsvorhalt wurde **nicht beantwortet**.

In der am **19. Mai 2010** abgehaltenen **mündlichen Verhandlung** wurde ergänzend durch den Vertreter des Berufungswerbers ausgeführt:

*„Es gibt keine weiteren Ergänzungen mit der Ausnahme, was wir vorhin in der Verhandlung G.S. gesagt haben.“*

Folgende Ausführungen wurden in dieser Verhandlung vom Vertreter des Berufungswerbers vorgebracht:

*„Wir haben bereits in der Berufung verwiesen auf die SWK, auf Seite 800 aus dem Jahr 2009, auf einen Aufsatz von Herrn Mag. Erich Wolf.*

*Der Verlust des Verlustabzuges, so wie es hier steht, würde zu einer Erdrosselungswirkung führen. Ich möchte den Sachverhalt noch ergänzen, und zwar schreibt er im selben Aufsatz, die Frage, ob die „Escape-Klausel“ für Umwandlungen mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teiles der betrieblichen Arbeitsplätze gemäß § 10 erster Satz UmgrStG iVm § 8 Abs. 4 Z 2 KStG gelte, sei derzeit Gegenstand einer Beschwerde beim VwGH. Auch diesbezüglich bestehen Bedenken, wie wir in der Berufung geschrieben haben, dass es dann, wenn ein Teil des Verlustvertrages verloren gehen würde, eine Ungleichbehandlung wäre. Ungleichheit ist normalerweise etwas, das sich der VfGH ansehen muss, aber andererseits darf man nicht vergessen, dass so wie es hier steht, und da ist ein ausdrücklicher Verweis auf § 8 Abs. 4 Z 2 KStG, dort geht es um die Sanierung von Unternehmen und genau diesen Sachverhalt.*

*Der Sinn der Umwandlung ist dort gelegen, dass die Hausbank, einen enormen Druck gemacht hat. Warum hat sie das gemacht? Aufgrund des internen Bankratings hat die Bank feststellen müssen, dass die GmbH von Jahr zu Jahr ein steigendes Fehlkapital hat, verursacht natürlich durch entsprechende Verluste. Jetzt hat sie das Messer angesetzt, dass sie gesagt haben, dass sie nicht mehr so weiter machen und das nicht mehr finanzieren wollen, entweder wir ändern hier gravierend etwas, oder wir müssen den Konkurs anmelden. Die Situation war tatsächlich so, dass die Geschäftsführung der GmbH bzw. Bw. selbst nicht mehr ein und aus gewusst hat. Auf Druck der Bank hat die Sanierung des Ganzen unbedingt erfolgen müssen.*

*Es hat funktioniert, weil das Unternehmen nach wie vor besteht und es sind sämtliche Arbeitsplätze erhalten geblieben. Im Sinne dieses Aufsatzes, wenn wir uns dagegen wehren, dann können wir das nur beim VwGH machen. Wir könnten eine Beschwerde in diesem Sinne einbringen, aber ich möchte noch ergänzend vorbringen, dass das Ziel, eine Sanierung des gesamtwirtschaftlichen Umfeldes, auch der GmbH, gewesen ist.*

*Es wäre der Sanierungstatbestand des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG anzuwenden.“*

Zudem wurde vorgebracht:

*„Das ist eigentlich etwas, was bei der G.S. zur Geltung kommen sollte. Bei Bw. sind wir der*

*Meinung, dass das, so wie es in den Steuerrichtlinien drinnen steht, sehr wohl eigentlich zwei verschiedene Zugänge wären, also bezüglich des Zeitpunktes der Geltendmachung des Verlustes.*

*Wir alle wissen aus der Praxis heraus, wenn heute irgendwo eine Betriebsprüfung stattfindet und wenn man sich die Ausbildung der Steuerberater ansieht, an die Richtlinien hält sich jeder.*

*Sie haben zwar keine Rechtskraft, aber in der Praxis ist das so.*

*Nachdem von Gesetzes wegen her keine eindeutige Regelung vorliegt, wir können sie nicht herauslesen, denken wir schon, dass sie irgendwo zumindest eine Tendenzrichtung aufzeigen müssten. In diesem Sinne haben wir auf die entsprechende Randziffer verwiesen, wo in diesem Beispiel 2 genau dieser Fall, der hier vorliegt, so entschieden worden ist, wie wir das in der Berufung beantragt haben.“*

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Strittig ist, ab welchem Veranlagungsjahr der durch die X. GmbH erwirtschaftete Verlust sowie die Mindestkörperschaftsteuer aus der GmbH im Zuge der Einkommensteuerveranlagung des Rechtsnachfolgers Bw. verrechnet werden kann.

### **Verlustabzug**

Der Verlustabzug im Zuge von Umwandlungen iSd § 7 UmgrStG 1991 wird in § 10 UmgrStG 1991 geregelt:

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

*1.*

*a*

*Für Verluste der übertragenden Körperschaft ist § 4 Z1 lit a, c und d anzuwenden.*

*b*

*Übergehende Verluste sind den Rechtsnachfolgern als Verluste **gemäß***

*§ 18 Abs. 6 EStG 1988 oder § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 in jenem Ausmaß zuzurechnen, das sich aus der Höhe der Beteiligung an der umgewandelten Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch ergibt. Dabei sind die Anteile abfindungsberechtigter Anteilsinhaber den Rechtsnachfolgern quotenmäßig zuzurechnen.“*

§ 4 UmgrStG 1991 lautet wie folgt:

*„§ 8 Abs. 4 Z2 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 insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft, als sie den 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 § 18 Abs. 6 EStG 1988 sind als Sonderausgaben „auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug).“

Laut Umwandlungsvertrag vom 29. Dezember 2008 wurde die X. GmbH zum Stichtag 31. März 2008 auf den Berufungswerber als Hauptgesellschafter umgewandelt iSd §§ 7ff UmgrStG 1991.

Rechtsnachfolger der GmbH ist somit das Einzelunternehmen des Bw..

Den Veranlagungszeitraum für das Einzelunternehmen Bw. bildet jeweils das Kalenderjahr.

Da der Umwandlungsstichtag 31. März 2008 im Veranlagungs- und Kalenderjahr 2008 liegt, **ist das Jahr 2009 als der dem Umwandlungsstichtag folgender Veranlagungszeitraum iSd obigen Bestimmung anzusehen** (siehe auch UFS vom 1.2.2006, RV/0075-L/04).

Wie auch Keppert in Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen, Art. II § 10, Rz 10 ausführt, kann daher in besonderen Fällen zwischen dem Umwandlungsstichtag und der Verrechenbarkeit der übergegangenen Verlustabzüge beim Rechtsnachfolger fast ein ganzes Jahr liegen.

Es erübrigt sich daher, auf die Höhe eines allfälligen Verlustabzuges im Jahr 2008 einzugehen, ein solcher kann erst ab dem Jahr 2009 erfolgen.

Die Berufung war folglich in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

### **Mindestkörperschaftsteuer**

Nach **§ 9 Abs. 8 UmgrStG 1991** sind Mindeststeuern der übertragenden Körperschaft iSd § 24 Abs. 4 KStG 1988, die bis zum Umwandlungsstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, den Rechtsnachfolgern ab dem **dem Umwandlungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr** in jenem Ausmaß zuzurechnen, der sich aus der Höhe der Beteiligung an der umgewandelten Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch ergibt (siehe auch UFS vom 30.6.2008, RV/0761-W/06).

Auch eine Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer kann daher erst ab dem Jahr 2009 erfolgen. Die Berufung war auch in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 25. Mai 2010