



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb_GmbH, vom 8. Juli 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 8. Juni 2011 betreffend Einkommensteuer 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielte im Jahr 2009 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und aus Vermietung und Verpachtung.

Von November 2003 bis Dezember 2008 hielt sie eine Beteiligung an der Fa. X. GmbH (in der Folge kurz X. GmbH genannt) im Ausmaß von 25% des Stammkapitals. Danach im Ausmaß von 1%. Geschäftsführer und zu 99% beteiligt war der Ehegatte der Berufungswerberin.

Mit Umwandlungsvertrag vom 29. Dezember 2008 wurde die X. GmbH zum Stichtag

31. März 2008 unter Anwendung der Bestimmungen des Art. II des

Umgründungssteuergesetzes (§§7ff UmgrStG 1991) auf den Hauptgesellschafter

umgewandelt. Rechtsnachfolger der GmbH war das Einzelunternehmen des Gatten der

Berufungswerberin. Die Berufungswerberin selbst hingegen ist aus dem Unternehmen ausgeschieden.

Aus den Eintragungen im Firmenbuch ist folgende Entwicklung der Beteiligung an der genannten Gesellschaft ersichtlich:

| | | | | |
|------------------------------------|-----------------------------|-----------------|-------------------------------------|-----------------|
| Gesellschaftsvertrag vom 7.11.2003 | | | | |
| | Beteiligung 2003 | in % | Beteiligung ab 13.2.2009 | in % |
| Gatte | 26.250 | 75 | 34.650 | 99 |
| Berufungswerberin | 8.750 | 25 | 350 | 1 |
| | 35.000 | | 35.000 | |

Der Antrag auf die dargestellte Änderung des Ausmaßes der Beteiligung langte beim Firmenbuchgericht am 30. Dezember 2008 ein; die Eintragung erfolgte am 13. Februar 2009.

Auch der Umwandlungsbeschluss langte beim Firmenbuchgericht am 30. Dezember 2008 ein; die Eintragung erfolgte am 14. Februar 2009.

Mit Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 machte die Bw. einen Verlustabzug in Höhe von 56.952,03 € geltend. Dieser bezieht sich auf Verluste der X. GmbH.

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 16. Juni 2009 anerkannte das FA zunächst einen Verlustabzug iHv. 10.412,24 €. In der Begründung verwies es darauf, dass der Verlustvortrag gemäß § 2 Abs. 2b Z 2 und 3 EStG 1988 zu kürzen gewesen sei.

Mit Bescheid vom 14. August 2009 über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2008 gemäß § 299 BAO wurde der Bescheid vom 16. Juni 2009 aufgehoben und mit gleichzeitig erlassenen Einkommensteuerbescheid 2008 der Verlustabzug nicht mehr anerkannt. In der Begründung verwies das FA auf die Bestimmung des § 10 Z 1 lit b UmgrStG 1991, wonach Verluste der übertragenden Körperschaft auf die Rechtsnachfolger in jenem Ausmaß zuzurechnen seien, das sich aus der Beteiligung an der umgewandelten Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch ergebe. Dabei seien die Anteile abfindungsberechtigter Anteilsinhaber (wie Bw.) dem Rechtsnachfolger quotenmäßig zuzurechnen.

In diesem Sinne stehe der Bw. kein Verlustabzug aus der Umwandlung der X. GmbH zu.

Mit Schreiben vom 16. Oktober 2009 wurde gegen die obigen Bescheide Berufung erhoben.

Mit BE vom 19. Mai 2010, RV/1208-L/09 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen, im Wesentlichen mit der Begründung, die Bw. sei nicht Rechtsnachfolgerin der GmbH. Da § 10 UmGrStG 1991 einen Übergang der Verluste nur auf Rechtsnachfolger vorsehe, sei der Verlustabzug nicht anzuerkennen.

Mit Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 machte die Bw. einen Verlustabzug in Höhe von 46.539,79 € geltend. Dieser bezieht sich – wie im Vorjahr 2008 – auf Verluste der X. GmbH.

Mit Einkommensteuerbescheid 2009 vom 16. November 2010 anerkannte das FA zunächst einen Verlustabzug iHv. 12.940,43 €. In der Begründung verwies es darauf, dass der Verlustvortrag gemäß § 2 Abs. 2b Z 2 und 3 EStG 1988 zu kürzen gewesen sei.

Mit Bescheid vom 8. Juni 2011 über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2009 gemäß § 299 BAO wurde der Bescheid vom 16. November 2010 aufgehoben und mit gleichzeitig erlassenen Einkommensteuerbescheid 2009 (neue Sachentscheidung) der Verlustabzug nicht mehr anerkannt. In der Begründung verwies das FA auf die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates (GZ. RV/1208-L/09, RV/1236-L/09) vom 19. Mai. 2010.

Dagegen brachte die Bw. das Rechtsmittel der Berufung ein mit folgender Begründung:

"In Übereinstimmung mit § 10 Abs. 1 lit. c UmgrStG wurde der Verlustvortragsübergang wg. Erwerbs der Anteile in Einzelrechtsnachfolge von der Behörde nicht anerkannt. Ein Verlust des Verlustabzugs führt zu einer "Substanzbesteuerung" und zu einer "Erdrosselungswirkung", zumal es zu keinem interperiodischen Ausgleich von positiven und negativen Ergebnissen kommen kann (siehe u.a. Wolf, "Vermögensübertragung - Fehler bei Umgründungen: Achtung beim Anteilswechsel vor der Umwandlung! Vorsicht: Verlustbremsen verhindern den Verlustübergang und vernichten Verlustvorträge", SWK 26/2009, S 800). Daher ist der § 10 Abs. 1 lit. c UmgrStG als gleichheits- bzw. verfassungswidrig zu beurteilen. Da eine Individualbeschwerde an den VfGH nicht möglich ist, beschreiten wir hiermit den vorgesehenen Rechtsweg."

Das FA legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sachverhalt:

Die Bw. hat von November 2003 bis Ende des Jahres 2008 eine Beteiligung an der X. GmbH im Ausmaß von 25% des Stammkapitals und danach im Ausmaß von 1% des Stammkapitals gehalten. Der Ehemann der Berufungswerberin übte von Beginn an die Funktion des Geschäftsführers aus und war ab Dezember 2008 zu 99% beteiligt.

Der Antrag auf Änderung des Beteiligungsausmaßes für die Berufungswerberin von ursprünglich 25% auf zuletzt 1% langte beim Firmenbuch am 30. Dezember 2008 ein, die Eintragung dieser Änderung erfolgte per 13. Februar 2009.

Mit Umwandlungsvertrag vom 29. Dezember 2008 wurde die X. GmbH zum Stichtag 31. März 2008 unter Anwendung der Bestimmungen des Art. II des

Umgründungssteuergesetzes (§§7ff UmgrStG) auf den Hauptgesellschafter umgewandelt. Die entsprechende Eintragung in das Firmenbuch erfolgte am 14. Februar 2009.

Rechtsnachfolger der GmbH war das Einzelunternehmen des Gatten der Berufungswerberin. Die Berufungswerberin selbst hingegen ist aus dem Unternehmen ausgeschieden.

Mit Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 machte die Bw. einen Verlustabzug in Höhe von 56.952,03 € geltend, welcher auf Verluste der X. GmbH zurückging. Die Berufung gegen die bescheidmäßige Nichtanerkennung des Verlustvortrages durch das FA wurde mit Berufungsentscheidung des UFS vom 9. Mai. 2010, GZ. RV/1208-L/09, RV/1236-L/09 als unbegründet abgewiesen.

Mit Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 machte die Bw. einen Verlustabzug in Höhe von 46.539,79 € geltend. Auch dieser Verlustabzug bezieht sich – wie im Vorjahr 2008 - auf Verluste der X. GmbH.

Mit Einkommensteuerbescheid 2009 vom 16. November 2010 anerkannte das FA zunächst einen Verlustabzug iHv. 12.940,43 €. In der Begründung verwies es darauf, dass der Verlustvortrag gemäß § 2 Abs. 2b Z 2 und 3 EStG 1988 zu kürzen gewesen sei.

Mit Bescheid vom 8. Juni 2011 über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2009 gemäß § 299 BAO wurde der Bescheid vom 16. November 2010 aufgehoben und mit gleichzeitig erlassenen Einkommensteuerbescheid 2009 (neue Sachentscheidung) der Verlustabzug zur Gänze nicht mehr anerkannt. In der Begründung verwies das FA auf die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates (GZ. RV/1208-L/09, RV/1236-L/09) vom 19. Mai. 2010. Im Rahmen dieses Berufungsverfahrens wurde die Bw. mit Vorhalt vom 29. März 2010 unter anderem auf Folgendes hingewiesen:

"Laut Umwandlungsvertrag vom 29. Dezember 2008 wurde die X. GmbH zum Stichtag 31. März 2008 auf den Hauptgesellschafter T.P. umgewandelt iSd §§ 7ff UmgrStG 1991. Rechtsnachfolger der GmbH ist somit das Einzelunternehmen des T.P.. Sie sind demnach ausgeschieden und folglich auch nicht als Rechtsnachfolgerin der GmbH anzusehen. Ihr Anteil ist iSd § 10 Z 1 lit b UmgrStG 1991 dem Rechtsnachfolger zuzurechnen. Nicht wesentlich ist dabei, dass Sie gemäß Punkt 3. des Umwandlungsvertrages auf eine Barabfindung verzichtet haben."
Wie oben angeführt sieht § 10 UmgrStG 1991 einen Übergang der Verluste nur auf Rechtsnachfolger vor. Allein aus diesem Grund ist kein Verlustabzug anzuerkennen.

Dieser Sachverhalt wurde nicht bestritten und wird daher der gegenständlichen Berufungsentscheidung zu Grunde gelegt.

Rechtliche Beurteilung:

Gemäß § 10 Umgründungssteuergesetz (UmgrStG), BGBl 1991/699 in der für den Berufszeitraum geltenden Fassung, BGBl. I Nr. 194/1999, ist im Fall des Verlustabzugs im

Rahmen von Umwandlungen nach Art II UmgrStG (§ 7 UmgrStG) § 8 Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 (KStG 1988) nach Maßgabe folgender Bestimmungen anzuwenden:

*"1. a) Für Verluste der übertragenden Körperschaft ist § 4 Z 1 lit a, c und d anzuwenden.
b) Übergehende Verluste sind den Rechtsnachfolgern als Verluste gemäß § 18 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) oder § 8 Abs. 4 Z 2 des 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 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 Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, gelten im Rahmen der Buchwertfortführung ab dem dem Verschmelzungstichtag 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 Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden ist."*

Die Berufungswerberin ist unbestritten nicht Rechtsnachfolgerin der GmbH. Ihr Anteil ist iSd § 10 Z 1 lit b UmgrStG dem Rechtsnachfolger zuzurechnen. Nicht wesentlich ist dabei, dass gemäß Punkt 3. des Umwandlungsvertrages auf eine Barabfindung verzichtet wurde.

Wie oben angeführt sieht § 10 UmgrStG einen Übergang der Verluste nur auf Rechtsnachfolger vor. Aus diesem Grund ist kein Verlustabzug anzuerkennen.

In der Berufungsschrift vom 8. Juli 2011 hält die Bw. selbst fest, dass "der Verlustvortragsübergang wegen Erwerbs der Anteile in Einzelrechtsnachfolge **in Übereinstimmung mit § 10 Abs. 1 lit c UmgrStG** von der Behörde nicht anerkannt wurde" und wendet lediglich Gleichheits- und Verfassungswidrigkeit des § 10 Abs. 1 lit c UmgrStG ein.

Zur Frage der Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit des § 10 UmgrStG ist festzuhalten, dass der Unabhängige Finanzsenat gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG an bestehende und ordnungsgemäß kundgemachte Gesetze gebunden ist, solange diese nicht vom Verfassungsgerichtshof (VfGH) aufgehoben werden. Die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit einer gesetzlichen Regelung steht nur dem VfGH im Rahmen des "Gesetzesprüfungsverfahrens" zu. Der UFS ist auch bisher vom Gesetzgeber nicht dazu legitimiert worden, ein Gesetzesprüfungsverfahren iSd Art. 140 Abs. 1 B-VG von Amts wegen zu beantragen. Es erübrigen sich daher weitergehende Auseinandersetzungen mit den geäußerten verfassungsrechtlichen Argumenten.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Linz, am 5. August 2011