

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Dr. Hans Rauner, Mag. Thomas Wagensonner und KommzIR Heinz Karl Zwazl im Beisein der Schriftführerin Monika Holub über die Berufung des Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs, vertreten durch Dr. Wolfgang Bichler, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 nach der am 24. Jänner 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist Gesamtrechtsnachfolger der zum Umwandlungstichtag 30. Juni 2000 gemäß §§ 2 ff. UmwG auf den Bw als Alleingesellschafter verschmelzend umgewandelten K-GmbH (im Folgenden GmbH). Die GmbH hatte seit ihrer Gründung im Juli 1999 am Standort P-Straße in P ein Gastgewerbe betrieben. Das Gebäude P-Straße stand im Eigentum des Bw und wurde von diesem an die GmbH vermietet.

Streit besteht darüber, ob auf die Umwandlung die Voraussetzungen des Art. II UmgrStG zutreffen und ob daher die bei der GmbH bis zum Umwandlungstichtag entstandenen und noch nicht verrechneten Verluste als abzugsfähige Verluste des Bw zu berücksichtigen sowie die bei der GmbH bis zum Umwandlungstichtag entstandenen und noch nicht verrechneten

Mindeststeuern im Sinne des § 24 Abs. 4 KStG auf die Einkommensteuer des Bw anzurechnen sind.

Diese Frage war bereits einmal Gegenstand einer, die Einkommensteuer des Jahres 2001 betreffenden, zu GZ: RV/1694-W/03 ergangenen Entscheidung des UFS vom 26. April 2004 (Bl. 63/2001 E-Akt).

Im Einkommensteuerbescheid 2001 hatte das Finanzamt die Berücksichtigung des Verlustes und der Mindestkörperschaftsteuern als Ergebnis einer beim Bw und bei der GmbH durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung verweigert.

Der Prüfer traf dabei u.a. folgende Feststellungen (Bl. 43, 53/2001 E-Akt):

Am Stammkapital der mit Gesellschaftsvertrag vom 24. Juni 1999 gegründeten GmbH seien zunächst der Bw zu 75 % und sein Sohn zu 25 % beteiligt gewesen. Mit Abtretungsvertrag vom 31. August 2000 habe der Bw den 25 %-Anteil seines Sohnes erworben und sei dadurch Alleingesellschafter geworden. Mit Notariatsakt vom 2. Oktober 2000 und auf Grund der Beschlüsse der ebenfalls am 2. Oktober 2000 abgehaltenen außerordentlichen Generalversammlung sei die Umwandlung der GmbH auf den Bw erfolgt. Sowohl das Inventar des Gastronomiebetriebes als auch die Liegenschaft P-Straße seien mit Rechnung vom 1. September 2000 und Kaufvertrag vom 27. September 2000 zum Stichtag 1. September 2000 an Frau ES veräußert worden.

Da der Betrieb am Umwandlungsbeschlussstag bereits verkauft gewesen sei, seien die Voraussetzungen für die umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen nicht gegeben.

Im Berufungsverfahren betreffend Einkommensteuer 2001 verwies der Bw zur Begründung seines Begehrens um Anerkennung bzw. Berücksichtigung der bei der GmbH entstandenen Verluste und Mindestkörperschaftsteuern auf das Vorbringen der GmbH in deren, Körperschaftsteuer 2000 betreffenden Berufungsverfahren.

Die Berufung der GmbH (Bl. 52/2000 K-Akt der GmbH) enthält u.a. den Hinweis, dass der Bw als Alleingesellschafter folgende Beschlüsse gefasst habe: 1. Übertragungsvertrag vom 2. Oktober 2000; 2. Umwandlung der Gesellschaft in ein nicht protokolliertes Einzelunternehmen (in der Generalversammlung vom 2. Oktober 2000).

In der zur Stellungnahme des Prüfers eingereichten Gegenäußerung (Bl. 58/2000 K-Akt der GmbH) führt die GmbH unter "Verkauf des Betriebes vor dem Tag des Umwandlungsbeschlusses" aus, am Umgründungsstichtag habe ein nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag bestanden. Um ein Insolvenzverfahren zu vermeiden, sei ein Käufer gesucht worden. Dieser habe den Betrieb sofort erwerben wollen. Es habe also mit dem Verkauf des Betriebes nicht bis zur Firmenbucheintragung der Umwandlung zugewartet werden können, sondern es habe sofort gehandelt werden müssen. Der Kaufvertrag sei erst am 27. September 2000 abgeschlossenen worden, nach Pkt. III des Vertrages sei die Übergabe und Übernahme des Vertragsobjektes schon am 1. September 2000 erfolgt. Die Käuferin habe das Gast- und Schankgewerbe bis zur Erlangung der Konzession ohne diese

geführt. Deshalb sei auch das Personal noch bis 30. September 2000 als beim Nachfolgeunternehmen beschäftigt bei der Gebietskrankenkasse angemeldet gewesen. Den Personalaufwand des Monats September 2000 habe noch der Bw bezahlt und an die Käuferin als Personalleasing verrechnet. Der 30. September 2000 sei ein Samstag gewesen, am darauf folgenden Werktag, dem 2. Oktober 2000, sei der Umgründungsbeschluss gefasst worden. Es habe daher bis zum Umwandlungsstichtag noch ein Betrieb im Sinne des UmgrStG bestanden. Die Umwandlung sei im Jahr 2000 erfolgt. Dass der übertragene Betrieb bis zum Tag des Umwandlungsbeschlusses vorhanden sein müsse, gelte erst ab 21. August 2003 (Inkrafttreten des Budgetbegleitgesetzes 2003).

Der UFS hat in seiner über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 ergangenen Entscheidung vom 26. April 2004 ausgesprochen, dass in diesem Bescheid bereits (vom Bw in Vorjahren erlittene eigene) Verluste im höchstmöglichen Ausmaß berücksichtigt worden seien und dass dieser Bescheid keine Feststellungen darüber zu treffen habe, ob ein Verlust die Merkmale der Vortragsfähigkeit aufweise. Diese Frage sei vielmehr im Bescheid für das Jahr zu entscheiden, für das der Verlustvortrag wirksam werden solle. Zur beantragten Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer wurde ausgeführt, dass bereits die Anrechnung der Lohnsteuer zu einer Einkommensteuergutschrift geführt habe und damit eine Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer im Jahr 2001 jedenfalls nicht möglich sei.

Der UFS wies in dieser Entscheidung aus verfahrensökonomischen Gründen zudem darauf hin, dass auf die besagte Umwandlung die Begünstigungen des Art. II UmgrStG nicht anwendbar seien. Der Wortlaut des § 7 Abs. 1 UmgrStG in der Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2003 spreche von Umwandlungen, bei denen ein Betrieb übertragen wird und stelle damit auf den handelsrechtlichen Übertragungsvorgang ab. Ob dabei das Betriebserfordernis lediglich im Zeitpunkt der Fassung des Umwandlungsbeschlusses oder auch noch bei Eintragung des Umwandlungsbeschlusses im Firmenbuch gegeben sein müsse, könne dahingestellt bleiben, weil die GmbH am Tag der Fassung des Umwandlungsbeschlusses, das war der 2. Oktober 2000, keinen Betrieb mehr geführt habe, weshalb sie einen solchen dem Bw auch nicht hätte übertragen können.

Nachdem auch im Jahr 2002 bereits die Höhe der vom Bw in diesem Jahr erzielten Einkünfte weder einen Abzug der bei der GmbH entstandenen Verluste noch eine Anrechnung deren Mindestkörperschaftsteuern zuließ, beantragte der Bw in der für das Jahr 2003 eingereichten Einkommensteuererklärung erneut die Berücksichtigung dieser Verluste (91.933,46 €) und Mindestkörperschaftsteuern (1.965,07 €).

Das Finanzamt ließ im angefochtenen Bescheid nur die vom Bw erzielten eigenen Verluste zum Abzug zu. Die bei der GmbH entstandenen Verluste blieben ebenso wie die Mindestkörperschaftsteuern unberücksichtigt.

In der Berufung führt der Bw aus, der UFS sei in seiner Entscheidung vom 26. April 2004 mit der Feststellung, die in § 7 Abs. 1 Z 2 Teilstrich 1 normierte Voraussetzung der Übertragung eines Betriebes sei nicht erfüllt, vermutlich von einem dem Erkenntnis des VwGH vom 25.2.2004, 99/13/0147, vergleichbaren Sachverhalt und somit von einem missglückten Rettungsversuch ausgegangen. Anders als in dem diesem Erkenntnis zugrunde liegenden Fall, wo eine GmbH im Jänner 1997 das Geschäftslokal verkaufte und erst Monate später den Umwandlungsgedanken gebar, sei im gegenständlichen Fall zuerst der Beschluss gefasst worden, die GmbH auf den Hauptgesellschafter umzuwandeln, weshalb auch nicht die GmbH, sondern der Bw auf sämtlichen Verkaufsbelegen (Rechnungen vom 1. und 30. September 2000, Kaufvertrag vom 27. September 2000) als Verkäufer aufscheine.

Die Chronologie stelle sich so dar, dass der Bw, nachdem er am 31. August 2000 sämtliche Anteile an der GmbH erworben hatte, als Alleingesellschafter den relevanten Umwandlungsbeschluss gefasst habe und deshalb auch am 1. September 2000 als Einzelunternehmer aufgetreten sei, als er Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens der GmbH verkaufen wollte. Dieser formlose Gesellschafterbeschluss sei zwar nicht förmlich protokolliert, jedoch sei er sowohl am 31. August 2000 als auch am 1. September 2000 vor dem Sohn des Bw sowie dem Notar Dr. CK als Zeugen in den Kanzleiräumen des Notariats mündlich erklärt worden.

Dieser Umwandlungsbeschluss sei weiters auch nach außen konkludent dadurch sichtbar geworden, dass der Bw bereits am 1. September als Verkäufer auf der Rechnung an Frau S aufscheine.

Den logischen Denkgesetzen entsprechend und die Möglichkeit, dass der Bw über hellseherische Fähigkeiten verfüge (wie hätte der Bw am 1. September wissen sollen, dass er am 2. Oktober einen Beschluss fassen werde, wenn er ihn nicht schon vorher gefasst hätte?), ausklammernd, müsse man sagen, dass im Falle eines noch nicht gefassten Umwandlungsbeschlusses (wie offensichtlich durch das Finanzamt bisher angenommen) am 1. September 2000 nur die GmbH als Verkäuferin in Frage komme und nicht der Bw.

Da sowohl am Umwandlungsstichtag als auch am Umwandlungsbeschlusstag ein Betrieb gegeben war, seien die streitgegenständlichen Verluste – abweichend vom ursprünglichen Antrag unter Berücksichtigung der "Verlusteinkaufsbeschränkung" des § 10 Z 1 lit. c UmgrStG zu 75 % - und Mindestkörperschaftsteuern zuzuerkennen.

In zivilrechtlicher Sicht sei darauf hinzuweisen, dass eine GmbH bis zur Löschung bzw. Eintragung der Umwandlung im Firmenbuch bestehe. Erst zu diesem Zeitpunkt sei das Vermögen (also der Betrieb) auf den Bw als Gesamtrechtsnachfolger übergegangen. Dies bedeute also, dass der Bw weder am 1. September noch am 27. September noch am 30. September 2000 einer vermeintlichen Käuferin das zivilrechtliche Eigentum an den Wirtschaftsgütern der GmbH habe verschaffen können, weshalb ungeachtet sämtlicher Verkaufsbelege sogar am 2. Oktober 2000 (der Tag der Anmeldung des Umwandlungsbeschlusses) jedenfalls die GmbH noch Eigentümerin des Betriebes gewesen sei.

Der VwGH habe in seinem Erkenntnis 99/13/0147 ausgesprochen, dass zuerst zivilrechtlich die Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 UmgrStG erfüllt sein müssten. Hieraus sowie aus der Maßgeblichkeit des Handelsrechts für das Steuerrecht komme der Beurteilung des Sachverhalts aus zivilrechtlicher Sicht große Bedeutung zu. Damit müsse die Situation der GmbH im letzten Monat vor der Umwandlung entweder als Eigenbetrieb oder eventuell als verpachteter Betrieb, jedenfalls aber als Betrieb im Sinne des § 7 Abs. 1 UmgrStG gewertet werden, weshalb sowohl aus zivilrechtlicher wie auch aus steuerrechtlicher Sicht kein missglückter Rettungsversuch, sondern eine korrekte Umwandlung einer GmbH auf deren Alleingesellschafter gegeben sei.

Der Berufung beigelegt sind vom Notar Dr. CK sowie vom Sohn des Bw ausgestellte Bestätigungen.

Die Bestätigung des Dr. CK hat folgenden Inhalt:

"Ich bestätige, dass anlässlich der Errichtung des Notariatsakts, meine GZ 251 am 31. August 2000, der Bw mir gegenüber von seinem gefassten Beschluss als Alleingesellschafter der GmbH berichtet hat, diese Kapitalgesellschaft auf ihn als Hauptgesellschafter nach den Bestimmungen des Umwandlungsgesetzes und des Umgründungssteuergesetzes umzuwandeln."

Die Bestätigung des Sohnes hat folgenden Inhalt:

"Ich bestätige, dass der Bw mir im persönlichen Gespräch am 31. August 2000 sowie anlässlich der Errichtung eines Notariatsaktes von seinem gefassten Beschluss als Alleingesellschafter der GmbH berichtet hat, diese Kapitalgesellschaft auf ihn als Hauptgesellschafter nach den Bestimmungen des Umwandlungsgesetzes und des Umgründungssteuergesetzes umzuwandeln."

Im Arbeitsbogen Nr. 101018/03 über die bei der GmbH durchgeföhrte abgabenbehördliche Prüfung liegen folgende die Umwandlung betreffende Schriftstücke (Bl. 13-20 des Arbeitsbogens) auf:

Am 2. Oktober 2000 unter Anwesenheit des Bw als Alleingesellschafter der GmbH sowie seines Sohnes als deren Geschäftsführer von Notar Dr. CK errichteter Notariatsakt (Übertragungsvertrag). Darin wird auszugsweise Folgendes festgehalten:

"ZWEITENS: In der am heutigen Tag stattfindenden Generalversammlung der GmbH soll die Umwandlung dieser Gesellschaft in ein nicht protokolliertes Einzelunternehmen des Alleingeschäftlers und damit die Übertragung des Vermögens der Gesellschaft auf den Alleingeschäftler beschlossen werden."

"DRITTENS: Vorbehaltlich der Beschlussfassung in der Generalversammlung überträgt die GmbH ihr gesamtes Vermögen zu den Buchwerten gemäß der Umwandlungsbilanz zum 30. Juni 2000 mit diesem Bilanzstichtag auf den Bw."

Am 2. Oktober von Notar Dr. CK aufgenommenes Protokoll über die in der außerordentlichen Generalversammlung der GmbH gepflogenen Verhandlungen und gefassten Beschlüsse. Darin wird auszugsweise Folgendes festgehalten:

"Zu Punkt 1. der Tagesordnung: Bericht des Geschäftsführers:

.....
5. Die Umsätze werden sich auch in der Zukunft nachhaltig nicht wesentlich erhöhen, sodass künftig das Kleingewerbe nicht überschritten wird. Im Falle der Umwandlung der Gesellschaft in ein Einzelunternehmen ist somit eine Protokollierungspflicht bzw. Protokollierungsfähigkeit als nicht gegeben anzusehen."

"Zu Punkt 4. der Tagesordnung: Umwandlung der Gesellschaft in ein nicht protokolliertes Einzelunternehmen.

.....
Der Bw beschließt

a) die Umwandlung der GmbH in ein nicht protokolliertes Einzelunternehmen des bisherigen Alleingeschäftlers"

.....
d) die Genehmigung des am heutigen Tag abgeschlossenen notariellen Übertragungsvertrages"

Firmenbuchanmeldung vom 2. Oktober 2000. Darin beantragt der beurkundende Notar unter Beilage der vorerwähnten Schriftstücke die Eintragung des Generalversammlungsbeschlusses vom 2. Oktober 2000 bzw. der Umwandlung im Firmenbuch.

Beschluss des Landesgerichts St. Pölten vom 21. November 2000, mit dem diese Eintragung bewilligt wurde.

Im Arbeitsbogen Nr. 101016/03 über die beim Bw durchgeföhrte abgabenbehördliche Prüfung liegen folgende den Verkauf an Fr. ES betreffende Schriftstücke (Bl. 5-11 des Arbeitsbogens) auf:

Kaufvertrag vom 27. September 2000 betreffend Verkauf der Liegenschaft P-Straße, abgeschlossen zwischen dem Bw und Fr. ES.

In Pkt. II des Vertrages wird festgestellt, dass das im Vertragsobjekt befindliche Inventar ebenfalls von der Käuferin erworben und in ihr Alleineigentum übernommen werde.

Diesbezüglich sei bereits eine Rechnung vom Verkäufer an die Käuferin gestellt worden. In Pkt. III wird festgehalten, dass die Übergabe und Übernahme des Vertragsobjektes seitens der Verkäuferin in den physischen Besitz der Käuferin zum Stichtag 1. September 2000 erfolgt sei. Laut Pkt. IV bestehen nach Erklärung des Verkäufers hinsichtlich des Vertragsobjektes keine Mietverträge.

Mit 1. September 2000 datierte, vom Bw ausgestellte Rechnung über den Grundstücksverkauf.

Ebenfalls mit 1. September 2000 datierte, vom Bw ausgestellte Rechnung über das Inventar des Gastgewerbebetriebes.

In der am 24. Jänner 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung verwies der steuerliche Vertreter darauf, dass es entscheidend sei, ob am Umwandlungsstichtag und am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb vorhanden war und ob der Umwandlungsbeschluss am 2. Oktober 2000 oder am 31. August 2000 gefasst wurde. Unter Vorlage der Rechnung über den „vermeintlichen“ Verkauf des Anlagevermögens der GmbH führte der steuerliche Vertreter weiter aus, dass dieses Vermögen zivilrechtlich der GmbH gehört habe. Die Übertragung durch den Bw habe daher nicht funktioniert. Der Betrieb habe weiterhin der GmbH gehört und frühestens am 2. Oktober übertragen werden können. Der Bw habe bei Ausstellung der Rechnung vom 1. September 2000 einfach geirrt, weil er etwas verkauft habe, das ihm nicht gehörte. Frau S habe den Betrieb quasi als Pächterin geführt. Die gewerberechtliche Konzession der GmbH sei erst Anfang Oktober abgemeldet, jene von Fr. S angemeldet worden. Auch habe die GmbH bis Ende September noch 2 Arbeitnehmer beschäftigt. Am 2. Oktober sei dann lediglich die nachträgliche Dokumentation des vom Bw – konkludent – bereits am 31. August 2000 gefassten, sowohl dem Notar als auch dem Geschäftsführer gegenüber ausdrücklich ausgesprochenen Beschlusses erfolgt.

Der Vertreter des Finanzamts hielt dem entgegen, dass im gesamten bisherigen Verfahren, weder im Zuge der Betriebsprüfung, noch im (Anmerkung: das Jahr 2001 betreffenden) Berufungsverfahren vom Zeitpunkt 31. August 2000 die Rede gewesen sei. Dieser Tag sei erstmals nach Beendigung des das Jahr 2001 betreffenden Berufungsverfahrens genannt worden.

Der steuerliche Vertreter verwies dazu darauf, dass in dem das Jahr 2001 betreffenden Berufungsverfahren der Sachverhalt teilweise falsch dargestellt worden sei. Er gehöre der den Bw vertretenden Steuerberatungskanzlei erst seit dem Jahr 2004 an und habe bei Bearbeitung des Aktes die neuen Sachverhaltselemente erkannt und thematisiert. Bisher sei auch nicht thematisiert worden, dass der Bw und nicht die GmbH die Rechnung über den Verkauf des

Inventars gelegt habe. Der Sachverhalt sei daher nicht komplett bzw. nicht eindeutig geklärt gewesen. Die neuen Sachverhaltselemente seien nicht konstruiert, sondern durch die vorgelegten Beweise eindeutig belegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 Teilstrich 1 UmgrStG (in der Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2003) sind Umwandlungen im Sinne dieses Bundesgesetzes verschmelzende Umwandlungen nach dem Bundesgesetz über die Umwandlung von Handelsgesellschaften, BGBl. Nr. 304/1996 (UmwG), wenn ein Betrieb übertragen wird.

Voraussetzung für die Anwendung der in den §§ 8 bis 11 UmgrStG vorgesehenen Rechtsfolgen sind somit zum einen das Vorliegen einer verschmelzenden Umwandlung im Sinne des UmwG und zum anderen die Übertragung eines Betriebes. Die in Teilstrich 2 des § 7 Abs. 1 Z 2 normierte Ausnahme vom Erfordernis der Betriebsübertragung trifft im vorliegenden Fall nicht zu.

Das UmgrStG knüpft hinsichtlich der erstgenannten Voraussetzung an handelsrechtliche Vorschriften an. Die Anwendbarkeit der Bestimmungen des Art. II UmgrStG hängt davon ab, dass ein unter § 7 Abs. 1 UmgrStG subsumierbarer gesellschaftsrechtlicher Vorgang realisiert wird. Maßgeblich hiefür ist die Einhaltung der handelsrechtlichen Vorschriften.

Die Beurteilung der Zulässigkeit und ordnungsgemäßen Durchführung der Umwandlung obliegt ausschließlich dem Firmenbuchgericht. So unterliegt die Prüfung sämtlicher handelsrechtlicher Umwandlungsvoraussetzungen dem Gericht (vgl. Wundsam Zöchling Huber Khun, UmgrStG², § 7 Rz 53; Helbich / Wiesner / Bruckner, Umgründungen, Art. II Umwandlung – Steuerrecht, § 7 Tz 6).

Für die Frage der Erfüllung des Tatbestandsbildes einer verschmelzenden Umwandlung gilt daher die Maßgeblichkeit des Handelsrechts. Art. II UmgrStG ist zwingend anzuwenden, wenn eine Umwandlung durch die Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch handelsrechtlich wirksam ist (Schwarzinger / Wiesner, Umgründungssteuer-Leitfaden, Band I, 241). Der Grundsatz der Maßgeblichkeit des Gesellschaftsrechts bewirkt eine Bindung der Abgabenbehörden an die Eintragung der Umgründung in das Firmenbuch (Hügel / Mühlehner / Hirschler, Kommentar zum UmgrStG, Einl. RZ 39). Ferner ist eine im Firmenbuch eingetragene Umwandlung steuerlich solange zu beachten, als sie nicht für richtig erklärt wurde (vgl. Wundsam Zöchling Huber Khun, a.a.O., § 2 Rz 20 in Verbindung mit § 7 Tz 53).

Voraussetzung der verschmelzenden Umwandlung einer GmbH sind u.a. die Fassung eines notariell beurkundeten Umwandlungsbeschlusses durch die Generalversammlung der

übertragenden Gesellschaft (§ 2 Abs. 1 und 4 UmwG) sowie ein vom Geschäftsführer der umzuwendelnden Gesellschaft gemeinsam mit dem Hauptgesellschafter aufzustellender Umwandlungsplan (§ 2 Abs. 3 UmwG). Beides ist der Anmeldung zum Firmenbuch beizulegen (§ 3 Abs. 1 UmwG).

Ob diese handelsrechtlichen Voraussetzungen einer verschmelzenden Umwandlung im vorliegenden Fall erfüllt sind, fällt in die ausschließliche Prüfungskompetenz des Firmenbuchgerichts.

Vor diesem rechtlichen Hintergrund ist für den konkreten Fall festzustellen, dass der Notar Dr. CK am 2. Oktober 2000 unter Vorlage entsprechender Nachweise (insbesondere des Generalversammlungsprotokolls und des Übertragungsvertrages vom 2. Oktober 2000) beim Firmenbuch die Eintragung eines am 2. Oktober 2000 gefassten Generalversammlungsbeschlusses bzw. einer Umwandlung beantragt hat; in dem der Anmeldung beigelegten, am 2. Oktober 2000 zwischen dem Geschäftsführer der GmbH und dem Bw errichteten Übertragungsvertrag festgehalten wurde, dass in der am selben Tag stattfindenden Generalversammlung der GmbH die Umwandlung der GmbH auf den Bw beschlossen werden solle, und dass die GmbH vorbehaltlich der Beschlussfassung in der Generalversammlung ihr gesamtes Vermögen auf den Bw übertrage; der Bw laut dem der Anmeldung beigelegten Generalversammlungsprotokoll in der am 2. Oktober 2000 abgehaltenen Generalversammlung als Alleingesellschafter die Umwandlung der GmbH beschlossen hat.

Am 22. November 2000 wurde die Umwandlung in Entsprechung der vom beurkundenden Notar eingereichten Anmeldung im Firmenbuch eingetragen. Das Firmenbuchgericht hat sohin die Voraussetzungen einer verschmelzenden Umwandlung mit dem am 2. Oktober 2000 aufgestellten Umwandlungsplan (im Notariatsakt als Übertragungsvertrag bezeichnet) und dem am selben Tag gefassten Umwandlungsbeschluss als gegeben erachtet und die Eintragung ins Firmenbuch bewilligt.

Im Firmenbuch eingetragen wurde daher eine mit Generalversammlungsbeschluss vom 2. Oktober 2000 beschlossene Umwandlung, weshalb der Firmenbucheintragung zufolge der gesellschaftsrechtliche Umwandlungs- und Übertragungsakt am 2. Oktober 2000 verwirklicht wurde.

Diese Firmenbucheintragung ist auf Grund der Maßgeblichkeit des Handelsrechts für die weitere steuerliche Beurteilung bindend. Der Abgabenbehörde steht eine Überprüfung der Richtigkeit dieser Eintragung nicht zu (vgl. Hügel / Mühlehner / Hirschler, a.a.O., Einl. RZ 39). Das Vorbringen des Bw, bereits am 31. August 2000 den relevanten Umwandlungsbeschluss

gefasst zu haben, vermag daher der Berufung bereits aus diesem Grunde nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Davon abgesehen ist auch nicht erkennbar, dass das Firmenbuchgericht am 22. November 2000 Unrichtiges – nämlich eine erst am 2. Oktober 2000 anstelle einer bereits am 31. August 2000 bewirkten Umwandlung - eingetragen hätte. Dafür spricht bereits der eindeutige Wortlaut der vom Notar Dr. CK im Einklang mit § 2 Abs. 4 UmwG am 2. Oktober 2000 vollzogenen notariellen Beurkundung.

Mag der Bw bereits nach Erwerb sämtlicher Gesellschaftsanteile auch einen Beschluss zur Umwandlung gefasst und davon dem Notar und seinem Sohn berichtet haben. Die Qualität eines in einer Generalversammlung gefassten Umwandlungsbeschlusses im Sinne des § 2 Abs. 1 UmwG ist diesem Beschluss offensichtlich nicht zugekommen, sonst hätte der Notar nicht anderes, eben einen erst am 2. Oktober 2000 gefassten Generalversammlungsbeschluss beurkundet und zur Eintragung im Firmenbuch angemeldet. Dass der Notar am 2. Oktober 2000 Unrichtiges beurkundet und beim Firmenbuchgericht angemeldet hätte, lässt sich zum einen seiner Bestätigung vom 29. September 2004 nicht entnehmen, und wäre im Hinblick auf die Maßgeblichkeit der Firmenbucheintragung für die weitere steuerliche Beurteilung auch unerheblich.

Bei diesem Ergebnis kommt der Würdigung des Umstandes, dass der Bw während des gesamten, Einkommensteuer 2001 betreffenden Berufungsverfahrens einen am 31. August 2000 gefassten Umwandlungsbeschluss nicht erwähnt hat, er sich im Gegenteil und seinem nunmehrigen Vorbringen widersprechend selbst auf den am 2. Oktober 2000 gefassten Umwandlungsbeschluss bezogen hat, keine entscheidende Bedeutung zu.

Da sohin der gesellschaftsrechtliche Umwandlungs- und Übertragungsakt am 2. Oktober 2000 verwirklicht wurde, ist bei Beurteilung der Frage, ob die weitere Tatbestandsvoraussetzung der Übertragung eines Betriebes erfüllt ist, auf diesen Zeitpunkt abzustellen (betreffend Maßgeblichkeit des gesellschaftsrechtlichen Umwandlungs- und Übertragungsaktes vgl. VwGH 25.2.2004, 99/13/0147).

Steuerliches Anwendungserfordernis im Bereich des Art. II UmgrStG ist die Übertragung eines Betriebes im abgabenrechtlichen Sinn, also die Übertragung einer Einkunftsquelle gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG (Helbich / Wiesner / Bruckner, a.a.O., § 7 Tz 15; Wundsam-Zöchling Huber-Khun, a.a.O., § 7 Rz 14). Damit die GmbH dem Bw am 2. Oktober 2000 einen Betrieb übertragen konnte, musste ein solcher zu diesem Zeitpunkt bei ihr auch vorhanden gewesen sein.

Die GmbH hat in gemieteten Geschäftsräumen ein Gastgewerbe betrieben. Es steht fest, dass sie dies bereits im September 2000 nicht mehr getan hat. Seit 1. September 2000 wurde der

Gastgewerbebetrieb in den bis dahin von der GmbH gemieteten Räumlichkeiten von Fr. ES geführt. Der am 27. September 2000 abgeschlossene Kaufvertrag über die den Gastgewerbebetrieb beherbergende Liegenschaft hält ausdrücklich fest, dass Mietverträge hinsichtlich des Vertragsobjektes nicht bestehen, woraus folgt, dass das zwischen der GmbH und dem Bw bestehende Mietverhältnis über die Betriebsräumlichkeiten in diesem Zeitpunkt bereits beendet war, die GmbH ihr Mietrecht an den Betriebsräumlichkeiten somit bereits verloren hatte. Das im Vertragsobjekt befindliche Inventar wurde Fr. S ebenfalls im September 2000 verkauft und fakturiert.

Die wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Gastgewerbes, nämlich die Betriebsräumlichkeiten und die Ausstattung (vgl. VwGH 19.9.1995, 95/14/0038), waren daher am 2. Oktober 2000 bei der GmbH nicht mehr vorhanden.

Wer die Rechnung über den Verkauf des im Eigentum der GmbH stehenden Inventars ausgestellt hat, ist für dieses Ergebnis unerheblich. Der Verkauf entsprach jedenfalls dem Willen der GmbH. Dies zeigen die Ausführungen in der Gegenäußerung, welche die GmbH im Laufe des Körperschaftsteuer 2000 betreffenden Berufungsverfahrens erstattet hat. Danach sei, um ein Insolvenzverfahren zu vermeiden, ein Käufer gesucht worden. Dieser habe den Betrieb sofort erwerben wollen. Es hätte daher sofort gehandelt werden müssen.

In diesen Ausführungen tritt auch klar zutage, dass die GmbH nicht die Absicht hatte, den Gastronomiebetrieb weiterzuführen. Selbst wenn man daher die Betriebsführung durch Fr. S im September 2000 auf einen Pachtvertrag gründen wollte, würde dies zu keinem anderen Ergebnis führen, weil die fehlende Absicht, einen verpachteten Betrieb wieder zu betreiben, die Betriebseigenschaft ebenfalls beeinträchtigt (vgl. Helbich Wiesner Bruckner, a.a.O., § 7 Tz. 17).

Da zum Zeitpunkt des gesellschaftsrechtlichen Umwandlungs- und Übertragungsakts am 2. Oktober 2000 ein Betrieb bei der GmbH nicht mehr vorhanden war, konnte sie einen solchen auch nicht auf den Bw übertragen.

Damit ist eine Tatbestandsvoraussetzung für die Anwendung der in den §§ 8 bis 11 UmgrStG vorgesehenen Rechtsfolgen, nämlich die Übertragung eines Betriebes, nicht erfüllt. Die Begünstigungen des Art. II UmgrStG kommen daher im gegenständlichen Umwandlungsfall nicht zum Tragen.

Die Berufung war damit spruchgemäß abzuweisen.

Wien, am 24. Jänner 2006