



GZ. RV/1694-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Ernst Triska Wirtschaftstreuhand-Gesellschaft m.b.H., gegen den Bescheid des Finanzamtes Scheibbs betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die K. Gastronomie GmbH wurde laut Notariatsakt vom 2. Oktober 2000 und dem am selben Tag gefassten Generalversammlungsbeschluss gemäß §§ 2 ff. UmwG zum 30. Juni 2000 auf

den Bw. als Alleingesellschafter verschmelzend umgewandelt (Bl. 12 ff. Arbeitsbogen der BP Nr. 101018/03). Die Eintragung der Umwandlung ins Firmenbuch erfolgte am 22. November 2000.

Die K. Gastronomie GmbH hatte seit ihrer Gründung im Juli 1999 am Standort P-Straße 21 ein Gastgewerbe betrieben. Gesellschafter waren zunächst der Bw. zu 75 % sowie dessen Sohn Ing. Johann T. zu 25 %. Mit Abtretungsvertrag vom 31. August 2000 (Bl. 23 Arbeitsbogen der BP Nr. 101018/03) erwarb der Bw. den Geschäftsanteil seines Sohnes und wurde dadurch zum Alleingesellschafter.

Das Gebäude P-Straße 21 stand im Eigentum des Bw. und wurde von diesem an die K. Gastronomie GmbH vermietet.

In seiner für das Jahr 2001 eingereichten Einkommensteuererklärung machte der Bw. bei der K. Gastronomie GmbH erwachsene Verluste sowie den im Jahr 2000 erlittenen eigenen Verlust als Sonderausgabe gem. § 18 Abs. 6 EStG geltend (Bl. 2 und 18/2001 E-Akt). Ferner beantragte er die Anrechnung bei der K. Gastronomie GmbH noch nicht verrechneter Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von 27.040,00 S (Bl. 18/2001 E-Akt).

Im Zuge einer u.a. das Streitjahr 2001 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung gelangte der Prüfer zu der Feststellung (Tz. 15 BP-Bericht), dass, wie anlässlich der bei der K. Gastronomie GmbH durchgeführten Prüfung festgestellt worden sei, für die Umwandlung die umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen nicht in Anspruch genommen werden könnten. Die bei der K. Gastronomie GmbH angesammelten Verlustvorträge sowie die von dieser entrichtete Mindestkörperschaftsteuer seien daher nicht zu berücksichtigen.

Unter Tz. 25 des die K. Gastronomie GmbH betreffenden BP-Berichts führt der Prüfer zur Begründung aus, der Bw. habe den 25 %-igen Geschäftsanteil seines Sohnes mit Abtretungsvertrag vom 31. August 2000 rückwirkend zum 30. Juni 2000 erworben. Rückwirkende Rechtsgeschäfte seien steuerlich nicht anzuerkennen. Zum Umwandlungsstichtag 30. Juni 2000 sei der Bw. daher nicht zu mindestens 9/10 am Stammkapital der GmbH beteiligt gewesen.

Ferner seien sowohl das Liegenschaftsvermögen als auch das Inventar mit Rechnung vom 1. September 2000 und Kaufvertrag vom 27. September 2000 zum Stichtag 1. September 2000 an Fr. S. veräußert worden. Im Zeitpunkt der Umgründung seien daher sowohl das Anlagevermögen der GmbH als auch die gemietete Liegenschaft bereits verkauft gewesen.

Das FA führte daraufhin die Veranlagung des Bw. zur Einkommensteuer für das Jahr 2001 durch, wobei in der Bescheidbegründung darauf hingewiesen wurde, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung der Feststellungen der BP erfolgte (Bl. 48/2001 E-Akt).

Unter Beachtung der Verlustvortragsbegrenzung des § 2 Abs. 2b Z2 EStG wurde ein Verlustabzug in Höhe von 316.859,00 S, das sind 75 % des Gesamtbetrags der Einkünfte von 422.479,00 S, berücksichtigt. Nach Abzug der anrechenbaren Lohnsteuer von der festgesetzten Einkommensteuer ergab sich eine Einkommensteuergutschrift in Höhe von 53.312,00 S.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 erhobenen Berufung (Bl. 51/2001 E-Akt) beantragt der Bw., die Begründung zu diesem Bescheid dahingehend abzuändern, dass nicht nur der vom Bw. im Vorjahr erzielte eigene Verlust (875.781,00 S), sondern auch der Verlust der K. Gastronomie GmbH in Höhe von 1.265.032,00 S zum Abzug in den Folgejahren zugelassen werde. Ferner beantragt der Bw., die Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von 27.040,00 S bei der Ermittlung der Einkommensteuer für das Jahr 2001 anzurechnen.

Zur Begründung verweist der Bw. auf die von der K. Gastronomie GmbH gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2002 eingebrachte Berufung.

In seiner zur Berufung ergangenen Stellungnahme (Bl. 53/2001 E-Akt) weist der Prüfer u.a. darauf hin, dass zum Umwandlungstichtag ein Betrieb im Sinne des Einkommensteuerrechts vorhanden sein und auch tatsächlich übertragen werden müsse. Der Betrieb müsse daher bis zur Eintragung der Umwandlung ins Firmenbuch vorhanden sein, da die sachenrechtliche Übertragung erst mit der Eintragung ins Firmenbuch vollzogen sei. In den Umgründungssteuerrichtlinien sei klargestellt, zu welchem Zeitpunkt ein Betrieb vorhanden sein müsse, nämlich am Umwandlungstichtag und am Tag des Umwandlungsbeschlusses.

Der Bw. wendet in seiner zur Stellungnahme des Prüfers ergangenen Gegenäußerung ein, dass bis zum 20. August 2003 das Erfordernis des Bestehens eines Betriebes auch noch am Umwandlungsbeschlusstag nicht vorhanden sein müsse, jedoch gegeben gewesen sei. Er verweist zur Begründung auf die im Berufungsverfahren der K. Gastronomie GmbH eingereichte Gegenäußerung.

Darin führt die K. Gastronomie GmbH unter "Verkauf des Betriebes vor dem Tag des Umwandlungsbeschlusses" aus, am Umgründungstichtag 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 abgeschlossen 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 Johann T. sen. 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). Die Umgründungssteuerrichtlinien seien am 22. Juli 2003 verlautbart worden und daher im Jahr 2000 noch nicht bekannt und noch nicht anwendbar gewesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 2 Abs. 2b Z 2 EStG können vortragsfähige Verluste nur im Ausmaß von 75 % des Gesamtbetrags der Einkünfte abgezogen werden. Im angefochtenen Bescheid wurden vortragsfähige Verluste bis zum Höchstausmaß der genannten Verrechnungsgrenze berücksichtigt. Ein darüber hinausgehender Verlustabzug war auf Grund der Bestimmung des § 2 Abs. 2b Z 2 EStG nicht möglich.

Gemäß § 93 Abs. 2 BAO hat jeder Bescheid den Spruch zu enthalten. Was in den Spruch des Bescheides aufzunehmen ist, ergibt sich inhaltlich und umfangmäßig aus dem Verfahrensgegenstand (Stoll, BAO, 959), konkret aus der Bestimmung des § 198 BAO. Gemäß § 198 Abs. 2 BAO haben Abgabenbescheide im Spruch neben der Benennung der Person, an die sie ergehen, Art und Höhe der Abgaben, Zeitpunkt der Fälligkeit und die Bemessungsgrundlagen zu enthalten. Ein Abgabenbescheid und so auch der angefochtene Einkommensteuerbescheid hat daher keine Feststellung darüber zu treffen, ob ein Verlust die Merkmale der Vortragsfähigkeit aufweist. Ob ein Verlust vortragsfähig ist, ist vielmehr im Bescheid für das Jahr zu entscheiden, für das der Verlustvortrag wirksam werden soll (Stoll, BAO, 2088; vgl.

auch VwGH 14.4.1994, 92/15/0169 betreffend Beurteilung der für die Vortragsfähigkeit eines Verlustes erforderlichen ordnungsgemäßen Buchführung).

Da im angefochtenen Bescheid Verluste im höchstmöglichen Ausmaß berücksichtigt wurden, ein darüber hinausgehender und so auch der bei der umgewandelten K. Gastronomie GmbH entstandene Verlust folglich für das Jahr 2001 nicht wirksam werden konnte, war für das Jahr 2001 auch nicht über die Vortragsfähigkeit dieses Verlustes zu entscheiden.

Soweit der Bw. beantragt, die Begründung des Einkommensteuerbescheides 2001 möge dahin abgeändert werden, dass auch der Verlust der K. Gastronomie GmbH in den Folgejahren bei ihm zum Abzug zugelassen werde, ist darauf hinzuweisen, dass die Begründung eines Bescheides als solche nicht angefochten und für sich auch nicht rechtskräftig werden kann (Stoll, BAO, 964). Angefochten werden kann nur der Spruch eines Bescheides (Stoll, BAO, 959). Dass aber der Spruch des Einkommensteuerbescheides des Jahres 2001 eine Feststellung über die Vortragsfähigkeit des bei der umgewandelten K. Gastronomie GmbH entstandenen Verlustes nicht zu enthalten hatte, wurde bereits dargelegt.

Gemäß § 9 Abs. 8 UmgrStG sind Mindeststeuern der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 24 Abs. 4 KStG, die bis zum Umwandlungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, den Rechtsnachfolgern ab dem dem Umwandlungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr 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. § 24 Abs. 4 KStG gilt für natürliche Personen als Rechtsnachfolger mit der Maßgabe, dass die Mindeststeuern im Ausmaß entstehender Einkommensteuerschulden nach Berücksichtigung der in § 46 Abs. 1 EStG genannten Beträge anzurechnen sind. § 46 Abs. 2 EStG ist nicht anzuwenden.

Gemäß § 46 Abs. 2 EStG wird, so die Einkommensteuerschuld kleiner ist als die Summe der Beträge, die nach Abs. 1 anzurechnen sind, der Unterschiedsbetrag gutgeschrieben.

Aus den genannten Bestimmungen ergibt sich zum einen, dass auf die Einkommensteuerschuld zuerst alle übrigen Vorauszahlungen (wie z.B. die Lohnsteuer) anzurechnen sind und zum anderen, dass es durch die Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer nicht zu einer Einkommensteuergutschrift kommen kann (vgl. Wundsam-Zöchling-Huber-Kuhn, UmgrStG³, § 9 Rz. 25), eine Anrechnung daher betraglich nur bis zu einer Resteinkommensteuerschuld von null möglich ist.

Im angefochtenen Bescheid führte bereits die Anrechnung der Lohnsteuer zu einer Einkommensteuergutschrift. Damit war aber die beantragte Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuer im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Jahres 2001 jedenfalls nicht möglich.

Die Berufung erweist sich daher sowohl hinsichtlich der beantragten Feststellung der Vortragsfähigkeit der bei der K. Gastronomie GmbH entstandenen Verluste als auch hinsichtlich der beantragten Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer schon aus den dargelegten Umständen als unbegründet.

Dessen ungeachtet sei im Folgenden, insbesondere aus verfahrensökonomischen Gründen, auch auf die Frage eingegangen, ob auf die gegenständliche Umwandlung die Begünstigungen des Art. II UmgrStG anwendbar sind.

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass der Umstand, dass Johann T. sen. den 25 %-igen Geschäftsanteil seines Sohnes erst zwischen dem Umwandlungstichtag und dem Tag der Fassung des Umwandlungsbeschlusses erworben und damit die für eine Umwandlung gemäß § 2 UmwG erforderliche mindestens 90 %-ige Beteiligung hergestellt hat, der Anwendung des Art. II UmgrStG nicht hinderlich ist.

Art. II UmgrStG knüpft an handelsrechtliche Umwandlungen an. Das Erfordernis einer mindestens 90 %-igen Beteiligung ist ein handelsrechtliches. Die Mindestbeteiligungshöhe muss aber handelsrechtlich zum Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Umwandlung gegeben sein. Es wäre daher zulässig, wenn die benötigte Mindestquote erst knapp vor der Beschlussfassung herbeigeführt wurde (Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen, Art. II (Umwandlung – Handelsrecht) Tz. 66). Nicht zuletzt ist darauf hinzuweisen, dass die gegenständliche Umwandlung auch in das Firmenbuch eingetragen, die Umwandlung somit vom zuständigen Gericht für zulässig erachtet wurde und dieser Umstand auf Grund der Maßgeblichkeit des Handelsrechts (vgl. Helbich/Wiesner/Bruckner, a.a.O., Art. II (Umwandlung – Steuerrecht), § 7 Tz. 6) auch steuerlich zu beachten ist.

Gemäß § 7 Abs. 2 UmgrStG ist Rechtsnachfolger u.a. der Hauptgesellschafter (§ 2 Abs. 1 UmwG). Dadurch wird klargestellt, dass vorbereitende Anteilsübertragungen keinen Einfluss auf die Rechtsnachfolge haben. Die Rechtsnachfolge richtet sich grundsätzlich nach den zum Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses beteiligten Gesellschaftern. Die eine Umwandlung beschließenden Anteilsinhaber sind unabhängig vom Zeitpunkt des jeweiligen Anteilserwerbs mit Beginn des dem Umwandlungstichtag folgenden Tages Rechtsnachfolger im Sinne des § 7 Abs. 2 UmgrStG. Demzufolge bewirkt auch ein erst kurz vor Fassung des Umwandlungs-

beschlusses erfolgter Erwerb der gesamten Anteile an der umzuwandelnden Körperschaft die steuerliche Rechtsnachfolge auf den neuen Gesellschafter (vgl. Helbich/Wiesner/Bruckner, a.a.O., Art. II (Umwandlung – Steuerrecht), § 7 Tz. 41).

Der Umstand, dass für die mit 31. August 2000 vereinbarte Anteilsabtretung auf Grund der steuerlichen Unbeachtlichkeit rückwirkender Vereinbarungen eine Rückwirkung auf den 30. Juni 2000 steuerlich nicht anerkannt werden kann, bedeutet nicht, dass damit die Anteilsabtretung als solche steuerlich unbeachtlich wäre. Unbeachtlich ist lediglich die Rückwirkung, dies steht aber für sich einer Anerkennung der Abtretung zum Zeitpunkt der Vereinbarung, also zum 31. August 2000, nicht entgegen. Da aber, wie oben ausgeführt, das notwendige Beteiligungsausmaß zum Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses und nicht bereits am Umwandlungstichtag gegeben sein muss, kommt der Frage der Rückwirkung im gegebenen Zusammenhang keine Bedeutung zu.

Dagegen ist das FA mit der Feststellung im Recht, dass die für die Anwendung der Begünstigungen des UmgrStG in dessen § 7 Abs. 1 Z 2 Teilstrich 1 normierte Voraussetzung der Übertragung eines Betriebes (die in Teilstrich 2 angesprochenen Fälle treffen gegenständlich nicht zu) nicht erfüllt ist.

Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die vor dem Inkrafttreten des Budgetbegleitgesetzes 2003 bestehende Rechtslage keineswegs besagte, dass ein Betrieb bloß am Umwandlungstichtag, nicht jedoch am Tag des Umwandlungsbeschlusses bestehen musste.

Es war im Gegenteil die Frage strittig, ob bereits am Umwandlungstichtag ein Betrieb vorhanden sein musste (vgl. Helbich/Wiesner/Bruckner, a.a.O., Art. II (Umwandlung – Steuerrecht), § 7 Tz. 19; Wundsam-Zöchling-Huber-Kuhn, a.a.O., § 7 Rz. 14; Hügel/Mühlehner/Hirschler, UmgrStG, § 7 Rz. 35). Das Budgetbegleitgesetz 2003 hat insoweit eine Klarstellung herbeigeführt, als sowohl am Umwandlungstichtag als auch am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb vorhanden sein muss (vgl. auch Wellinger, ÖStZ 2004, 182, Betriebserfordernis bei Umwandlungen nach Art. II UmgrStG).

Der Wortlaut des § 7 Abs. 1 UmgrStG in der Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz spricht von Umwandlungen, bei denen ein Betrieb übertragen wird und stellt damit auf den handelsrechtlichen Übertragungsvorgang ab (Helbich/Wiesner/Bruckner, a.a.O., Art. II (Umwandlung – Steuerrecht), § 7 Tz. 19).

Ob dabei das Betriebserfordernis lediglich im Zeitpunkt der Fassung des Umwandlungsbeschlusses (so Hügel/Mühlehner/Hirschler, UmgrStG, § 7 Rz. 36) oder auch noch bei Eintra-

gung des Umwandlungsbeschlusses im Firmenbuch gegeben sein musste (so Helbich/Wiesner/Bruckner, a.a.O., Art. II (Umwandlung – Steuerrecht), § 7 Tz. 20; Wellinger, a.a.O.) kann gegenständlich dahingestellt bleiben.

Der Bw. weist selbst darauf hin, dass im September 2000 bereits Fr. S. den Gastgewerbebetrieb führte und der Personalaufwand dieses Monats an Fr. S. weiterverrechnet wurde. Der Kaufvertrag über die den Gastgewerbebetrieb beherbergende Liegenschaft einschließlich des darin befindlichen Inventars wurde mit Fr. S. am 27. September 2000 abgeschlossen, als Übergabestichtag dabei der 1. September 2000 bestimmt. Bereits mit Rechnung vom 1. September 2000 wurde Fr. S. das zum Gastgewerbebetrieb gehörende Inventar fakturiert. Ebenfalls mit Rechnung vom 1. September 2000 wurde die Rechnung über den Verkauf der Liegenschaft gelegt.

Am Tag der Fassung des Umwandlungsbeschlusses, das war der 2. Oktober 2000, führte daher die K. Gastronomie GmbH keinen Betrieb mehr, weshalb sie dem Bw. einen solchen auch nicht übertragen konnte.

Der UFS teilt daher die Meinung des FA, dass die Begünstigungen des Art. II UmgrStG für den gegenständlichen Umwandlungsfall nicht zum Tragen kommen.

Nur der Vollständigkeit halber sei abschließend noch darauf hingewiesen, dass nach § 10 Z 1 lit. c UmgrStG der Übergang vortragsfähiger Verluste auf den Rechtsnachfolger insoweit ausgeschlossen ist, als Anteile an der umgewandelten Körperschaft im Wege der Einzelrechtsnachfolge, ausgenommen die im Gesetz angeführten, gegenständlich jedoch nicht vorliegenden Tatbestände, erworben wurden und die Verluste bereits in Wirtschaftsjahren entstanden sind, die vor diesem Anteilserwerb begonnen haben. Es hätte daher beim Bw., so die Begünstigungen des Art. II UmgrStG überhaupt anwendbar wären, nur der der ursprünglichen Beteiligung (75%) entsprechende Anteil an den Verlusten berücksichtigt werden können.

Aus den dargelegten Gründen war die Berufung spruchgemäß als unbegründet abzuweisen.

Wien, 26. April 2004