



GZ. RV/0426-F/08,
miterledigt RV/0427-F/08,
RV/0428-F/08 und RV/0429-F/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des A.N., vertreten durch die S-GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2007 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007 bleiben unverändert.

Der Einkommensteuerbescheid 2004 wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der 1932 geborene Berufungsführer bezieht seit 1. November 1997 eine Pension von der Pensionsversicherungsanstalt der gewerblichen Wirtschaft und war bis 31. Dezember 2003 Alleingesellschafter und Geschäftsführer der N-GmbH (im Folgenden kurz: GmbH). Neben den daraus resultierenden Einkünften aus selbständiger Arbeit bezog er aus der Vermietung der Betriebsliegenschaft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Als Unternehmensgegenstand der GmbH wird in den eingereichten Bilanzen und Abgabenerklärungen "Bauunternehmen – Güterwegbau" angeführt.

Mit Wirkung 2. Dezember 2003 wurden die auf die GmbH lautenden Gewerbeberechtigungen (Güternahverkehr, eingeschränkt auf die Durchführung von Schneeräumung und Schnee-

transport mit drei Fahrzeugen; Maurermeistergewerbe; Betrieb eines Sprengunternehmens gemäß § 150 GewO; Schotterwerk- und Steinbruchbetrieb) gelöscht. Mit Wirkung 2. April 2004 wurde die auf den Berufungsführer lautende Gewerbeberechtigung zum Handel mit Baumaterialien gelöscht.

Im Zuge einer die GmbH betreffenden UVA-Prüfung hat die Prüferin festgestellt (vgl. Niederschrift vom 22. Juni 2004), dass die Tätigkeit Anfang November 2003 eingestellt wurde. Die Liegenschaft "D" sowie die Baumaschinen und Baugeräte seien an die Z-GmbH verkauft worden. Die Umsatzsteuer betreffend die Maschinen sei im November 2003 abgeführt worden, der Erlös aus dem Liegenschaftsverkauf sei nicht umsatzsteuerpflichtig.

Auf Grundlage eines Generalversammlungsbeschlusses vom 13. September 2004 wurde die GmbH mit Wirkung zum 31. Dezember 2003 nach den Bestimmungen des Umwandlungsgesetzes unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Artikel II UmgrStG durch Übertragung ihres Vermögens als Ganzes im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf ihren alleinigen Gesellschafter verschmelzend umgewandelt. Mit Beschluss vom 21. September 2004 wurde die Umwandlung, verbunden mit der Auflösung und Löschung der GmbH, im Firmenbuch eingetragen.

Für das Jahr 2004 erklärte der Berufungsführer neben den Pensionseinkünften als Rechtsnachfolger der GmbH im Sinne des Art. II UmgrStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 3.814,68 € und machte im Zusammenhang mit der Umwandlung der GmbH stehende Verlustvorträge in Höhe von 300.650,52 € als Sonderausgaben geltend.

Nach Aufhebung des unter Berücksichtigung von Verlustabzügen ergangenen Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2004 gemäß § 299 BAO ließ das Finanzamt den Verlustabzug im geänderten Einkommensteuerbescheid vom 16. November 2006 außer Ansatz. Begründend wurde ausgeführt, dass sowohl am Umwandlungsstichtag als auch am Tag der Firmenbucheintragung ein Betrieb vorhanden sein müsse, im konkreten Falle gemessen an den Kriterien Umsatz, Auftragsvolumen, Anlagevermögen, Umlaufvermögen, Bilanzsumme und Beschäftigtenzahl aber tatsächlich kein vergleichbarer Betrieb übertragen worden sei und offenbar auch am Tag der Firmenbucheintragung kein Betrieb mehr vorhanden gewesen sei. Die Verlustabzugsberechtigung sei daher nicht gegeben.

Dagegen wandte sich die steuerliche Vertretung mit Berufung und nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung, in der das Finanzamt darauf hinwies, dass die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit Ausnahme zurückbehaltener PKW's im Jahr 2003 veräußert worden seien, die Beschäftigungsverhältnisse im Jahr 2003 beendet worden seien und die Gesellschaft zum Umwandlungsstichtag weder über Warenvorräte noch halbfertige Arbeiten verfügt habe und das verlusterzeugende Vermögen daher nicht mit jenem zum

Umwandlungstichtag vergleichbar sei, mit Vorlageantrag. Begründend wurde im Wesentlichen eingewendet, sowohl der Umsatz als auch die Beschäftigtenzahl sei bei der GmbH aufgrund des hohen Alters des Alleingeschafters bereits in den letzten Jahren rückläufig gewesen. Zum Zeitpunkt der Umwandlung der GmbH in das Einzelunternehmen seien die maßgeblichen betrieblichen Grundlagen aber noch vorhanden gewesen und es seien auch noch geringe Umsätze erzielt worden. Bedingt durch den gesundheitlichen Zustand habe der Berufungsführer nach der Umwandlung sein Einzelunternehmen kurzfristig einstellen müssen. Nachdem die Verlustabzüge abweichend von den eingereichten Einkommensteuererklärungen auch in den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2005, 2006 und 2007 keine Berücksichtigung fanden, wurden in der Folge auch diese mit Berufung bekämpft.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach [§ 18 Abs. 6 EStG 1988](#) sind unter den dort angeführten Voraussetzungen als Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug).

Nach der den Verlustabzug im Falle von Umwandlungen regelnden Bestimmung des [§ 10 UmgrStG](#) ist für Verluste der übertragenden Körperschaft § 4 Z 1 lit. a, c und d UmgrStG anzuwenden (Z 1 lit. a par. cit.). 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 (Z 1 lit. b par. cit.).

[§ 4 UmgrStG](#) idF BGBl. I Nr. 71/2003, lautet auszugsweise:

"[§ 8 Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 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.

b) ...

c) Ist in den Fällen der lit. a und b der Umfang der Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile am Verschmelzungstichtag gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist, ist der von diesen Betrieben, Teilbetrieben oder Vermögensteilen verursachte Verlust vom Abzug ausgeschlossen.

d) ..."

Gemäß [§ 7 Abs. 1 Z 2 UmgrStG](#) idF BGBl. I Nr. 71/2003, sind Umwandlungen im Sinne von Artikel II des Umgründungssteuergesetzes ua. verschmelzende Umwandlungen nach dem Bundesgesetz über die Umwandlung von Handelsgesellschaften, BGBl. Nr. 304/1996, wenn am Umwandlungstichtag und am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb vorhanden ist.

Die Anwendbarkeit der die Umwandlungen regelnden Bestimmungen des Art. II UmgrStG setzt damit zwingend die Übertragung eines Betriebes voraus. Die Begriffe Betrieb und Teilbetrieb sind nach herrschender Lehre und Rechtsprechung nach ertragsteuerlichen Kriterien auszulegen; danach ist ein Betrieb die Zusammenfassung von menschlicher Arbeitskraft und sachlichen Produktionsmitteln zu einer organisatorischen Einheit zur Erzielung von Einkünften (vgl. VwGH 18.11.2009, [2006/13/0160](#), und die dort angeführten Literaturstellen).

Im Falle einer Kapitalgesellschaft ist das Betriebserfordernis nicht schon auf Grund von [§ 7 Abs. 3 KStG 1988](#) erfüllt, wonach bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind (bei einer GmbH ergibt sich dies aus [§ 2 UGB](#) iVm [§ 189 Abs. 1 Z 1 UGB](#)), alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind (vgl. Hügel, in Hügel/Mühlehner/Hirschler, Kommentar zum Umgründungssteuergesetz, § 7 Tz 30, in diesem Sinne auch VwGH 8.2.2007, [2006/15/0044](#), sowie VwGH 2.9.2009, [2008/15/0030](#)).

Welche sachlichen Produktions- bzw. Betriebsmittel zu den wesentlichen Grundlagen gehören und damit Betriebseigenschaft vermitteln, bestimmt der jeweilige Betriebstypus. Umfang und Art der wesentlichen Betriebsgrundlagen werden für jeden Betrieb dadurch bestimmt, dass im Fall der Übertragung eines Betriebes der Erwerber mit den übertragenen Wirtschaftsgütern die Tätigkeit des Veräußerers ohne weiteres fortsetzen kann (vgl. VwGH 28.10.2009, [2007/15/0100](#); VwGH 22.11.2006, [2006/15/0033](#)). In diesem Sinne orientiert sich auch der Tatbestand einer nach § 24 EStG 1988 begünstigten Betriebsveräußerung oder einer Betriebsaufgabe ausschließlich am Schicksal der wesentlichen Betriebsgrundlagen (vgl. VwGH 24.6.2003, [2000/14/0178](#)) und hat die Besteuerung eines Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinnes zeitbezogen in dem Jahr zu erfolgen, in welches der Zeitpunkt fällt, in dem dem Betrieb die wesentlichen Grundlagen entzogen sind (vgl. VwGH 19.12.2006, [2006/15/0353](#)). Nicht erforderlich ist indes der Übergang bzw. Verkauf des gesamten Betriebsvermögens; die Zurückbehaltung nicht wesentlicher Vermögensgegenstände steht der Annahme einer Übertragung bzw. Veräußerung eines Betriebes im Ganzen nicht entgegen (vgl. VwGH 24.6.2003, [2000/14/0178](#); VwGH 28.10.2009, [2007/15/0100](#)).

In der über das Ergebnis der die GmbH betreffenden UVA-Prüfung erstellten Niederschrift vom 22. Juni 2004 hat die Prüferin festgehalten, dass die Tätigkeit Anfang November 2003 eingestellt worden sei und die Liegenschaft "D " sowie die Baumaschinen und Baugeräte an die Z-GmbH verkauft worden seien. Im Anhang zum Jahresabschluss zum 31. Dezember 2003 wurde darauf hingewiesen, dass im abgelaufenen Wirtschaftsjahr bis auf zwei PKW sämtliche Gegenstände des Anlagevermögens veräußert wurden. In der Gewinn- und Verlustrechnung sind Erlöse aus Anlagenverkäufen in Höhe von 76.230,51 € (77.872,75 € abzüglich Buchwerte abgangener Sachanlagen in Höhe von 1.642,24 €) ausgewiesen. In der zum Umwandlungsstichtag erstellten Schlussbilanz der GmbH sind auf der Aktivseite neben Anlagevermögen in Höhe von 0,02 € (offensichtlich die beiden PKW`s) lediglich Forderungen aus Lieferungen und Leistungen (14.592,05 €), sonstige Forderungen 808,04 €, Kassa- bzw. Bankguthaben (327,03 €) und Rechnungsabgrenzungen (3.906,38 €) sowie auf der Passivseite das negative Eigenkapital (-94.530,05 €), Rückstellungen (1.000,00 €) und Verbindlichkeiten (113.163,57 €) ausgewiesen.

Damit aber kann kein Zweifel bestehen, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen, ds. der LKW, die Baumaschinen und Baugeräte, ebenso wie die im Eigentum des Gesellschafter-Geschäftsführers stehende Liegenschaft, im Jahr 2003 veräußert wurden, zumal auch ein Warenlager offensichtlich nicht mehr unterhalten wurde. Der Einwand der steuerlichen Vertretung, die maßgeblichen betrieblichen Grundlagen seien zum Zeitpunkt der Umwandlung vorhanden gewesen, ist vor diesem Hintergrund nicht nachvollziehbar, zumal auch in keiner Weise konkretisiert wurde, um welche Vermögensgegenstände es sich dabei handeln sollte. Auch der Hinweis auf die vom Berufungsführer erzielten geringen Umsätze ändert daran nichts, resultieren diese nach der Aktenlage doch aus der Veräußerung bzw. Entnahme der übertragenen, keine wesentliche Betriebsgrundlage darstellenden Vermögensgegenstände bzw. aus Rückvergütungen und Rücküberweisungen und kann das Bestehen eines aufrechten Betriebes allein daraus daher nicht abgeleitet werden. Von einer bloßen Betriebseinschränkung kann nicht die Rede sein, wenn wie gegenständlich die wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert und keine betrieblichen Leistungen mehr erbracht werden.

Damit lag aber weder am Umwandlungsstichtag (31. Dezember 2003) noch am Tag des Umwandlungsbeschlusses (das notariell beglaubigte Protokoll über den entsprechenden Gesellschafterbeschluss sowie der Umwandlungsplan sind mit 13. September 2004 datiert) ein "Betrieb" vor, der der umgewandelten Gesellschaft zuzurechnen gewesen wäre. Ist diese Voraussetzung des [§ 7 Abs. 1 UmgrStG](#) aber nicht erfüllt, kommt Art. II UmgrStG nicht zur Anwendung und damit auch ein Übergang des Verlustvortrages nach § 10 UmgrStG auf den Alleingesellschafter von vornherein nicht in Betracht.

Auf gesellschaftsrechtliche Umwandlungen, die nicht in den Wirkungsbereich des Art. II UmgrStG fallen, kommt das allgemeine Steuerrecht zur Anwendung. Auf Ebene der übertragenden Körperschaft kommt es somit nach § 20 iVm [§ 19 KStG 1988](#) rückwirkend auf den Umwandlungsstichtag zur Liquidationsbesteuerung und damit zur Erfassung allfälliger stiller Reserven. Der Rechtsnachfolger hat nach [§ 20 Abs. 3 KStG 1988](#) in diesem Fall die Liquidationswerte zu übernehmen und fortzuführen, die Einkünfte aus dem übernommenen Vermögen sind ihm mit Beginn des dem Umwandlungsstichtag folgenden Tages zuzurechnen (zu den Rechtsfolgen einer nicht unter Art. II UmgrStG fallenden Umwandlung siehe Zöchling/Kuhn, in: Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn, UmgrStG⁴, § 7 Tz 3 f; Keppert/Waitz-Ramsauer, in: Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen⁸, Art. 7 Tz 44 ff). Unter diesem Gesichtspunkt ergeben sich aus der Aktenlage aber keine Hinweise dafür, dass dem Berufungsführer aus dem übertragenen Vermögen resultierende Einkünfte zu-rechenbar wären und waren die für das Jahr 2004 erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb folglich außer Ansatz zu lassen, zumal der Berufungsführer, wie dargelegt, auch über kein zur Fortführung der betrieblichen Tätigkeit erforderliches Betriebsvermögen verfügt hat und nach dem Umwandlungsstichtag auch tatsächlich keine betriebliche Tätigkeit mehr entfaltet wurde. Ergänzend wird darauf hingewiesen, dass selbst dann wenn man vom Vorliegen eines "Betriebes" ausgehen wollte, für den Berufungsführer bezüglich der Frage der Abzugsfähigkeit der Verluste im Hinblick auf die Voraussetzungen des [§ 4 Z 1 UmgrStG](#) nicht zu gewinnen gewesen wäre.

Nach § 4 Z 1 lit. a UmgrStG gehen vorhandene Verlustabzüge der übertragenden Körperschaft nur dann über, wenn die noch nicht verrechneten Verluste dem übertragenen Vermögen (Betrieb, Teilbetrieb, nicht einem Betrieb zurechenbare Vermögensteile) zugerechnet werden können (sog. "objektbezogener Verlustabzugsübergang"). Weitere Voraussetzung ist nach dem letzten Satz dieser Bestimmung, dass das verlustbringende Vermögen am Verschmelzungsstichtag (hier: Umwandlungsstichtag) tatsächlich vorhanden ist. Ist dies nicht der Fall, kommt insoweit eine Übertragung des Verlustabzuges nicht in Betracht (vgl. Walter, Umgründungssteuerrecht⁴, Tz 112; Mayr/Wellinger, in: Fraberger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Ludwig/Mayr (Hrsg.), Handbuch Sonderbilanzen, Band II: Umgründungen, Seite 37). Darüber hinaus geht ein Verlustabzug der übertragenden Körperschaft nach § 4 Z 1 lit. c UmgrStG nur dann über, wenn das verlusterzeugende Vermögen im Zeitpunkt des Verschmelzungsstichtages mit dem Vermögen im Zeitpunkt der Verlustentstehung vergleichbar ist. Ist daher der Vermögensumfang am Umgründungsstichtag gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert ist, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist, ist der Verlustabzug ausgeschlossen. Dieser Vergleich ist nach herrschender Lehre anhand quantitativer betriebswirtschaftlicher Merkmale

(Umsatz, Auftragsvolumen, Anlage- und Umlaufvermögen, Substanzwerte, Beschäftigtenzahl) anzustellen (vgl. Zöchling, in: Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn, a.a.O., § 4 Rz 19; Walter, a.a.O., Rz 115; Mayr/Wellinger, a.a.O., Seite 39).

Die strittigen Verlustvorträge resultieren, soweit anhand der Aktenlage nachvollziehbar, aus in den Jahren 1995, 1996, 1998, 1999, 2000 und 2002 erzielten Verlusten. Im Hinblick auf die in der Berufungsvorentscheidung aufgezeigten Umstände (Veräußerung des gesamten Anlagevermögens, ausgenommen zwei PKW, mit ursprünglichen Gesamtanschaffungskosten in Höhe von 385.227,89 €; Fehlen von Vorräten; Auflösung sämtlicher Beschäftigungsverhältnisse im Jahr 2003) sowie das in der Umwandlungsbilanz ausgewiesene Vermögen kann somit kein Zweifel bestehen, dass die Voraussetzungen des § 4 Z 1 lit. a bzw. c UmgrStG nicht erfüllt sind und ein Verlustabzug beim Berufungsführer daher auch unter diesem Gesichtspunkt nicht in Betracht käme.

Die Berufungen waren daher als unbegründet abzuweisen. Der Einkommensteuerbescheid 2004 war gleichzeitig insoweit abzuändern, als die erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb außer Ansatz bleiben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Feldkirch, am 21. Juli 2010