

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. Gabriele Grossgut-Palotás und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Christian Kaltenböck, Mag. Peter Neumann und Leopold Pichlbauer in Anwesenheit der Schriftführerin Elisabeth Ebner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 9. November 2012 gegen die Bescheide des FA XYZ vom 10. Oktober 2012 betreffend Einkommensteuer 2010 und 2011, sowie Festsetzung von Anspruchszinsen 2010 und Vorauszahlungen an Einkommensteuer 2013 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Angefochten sind die Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011, der Anspruchszinsenbescheid 2010 und der Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2013.

Mit Umwandlungsvertrag vom 24.8.2010 erfolgte die Umwandlung des dem Beschwerdeführer als Alleingesellschafter gehörigen Unternehmens ***1*** GmbH (Betrieb einer freien Tankstelle samt Treibstoffhandel und gewerblicher Vermietung und Verpachtung) mit Stichtag 31.12.2009 nach den Bestimmungen des Art. II UmgrStG.

Der Beschwerdeführer erzielte in den beschwerdegegenständlichen Jahren Einkünfte aus selbständiger Arbeit und Einkünfte aus Gewerbebetrieb und machte in seinen Einkommensteuererklärungen unter KZ 462 einen Verlustabzug in Höhe von 1.564.486,71 € (2010) bzw. 1.459.763,33 € (2011) geltend.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung über den Zeitraum 2010 anerkannte die Betriebsprüferin mangels Vorhandenseins des verlustverursachenden Vermögens zum Umwandlungsstichtag 31.12.2009 den Übergang der daraus resultierenden Verlustvträge auf den Beschwerdeführer bei der Einkommensteuerveranlagung 2010 und 2011 nicht und setzte die Anspruchszinsen 2010 mit 1.442,48 €, sowie die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2013 mit 19.093 € fest (Bescheide vom 10.10.2012).

Gegen diese Bescheide erhob der Beschwerdeführer durch seine steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 9.11.2012 Berufung, beantragte die Anerkennung der Verlustvträge laut den eingereichten Einkommensteuererklärungen 2010 und 2011 sowie die Anpassung der Einkommensteuervorauszahlung für 2013 und die Aufhebung des Anspruchszinsenbescheides 2010. Auf die näheren Ausführungen in der Berufungsschrift und dem in Beantwortung der Stellungnahme der Betriebsprüferin vom 14.11.2012 erfolgten Schriftsatz vom 14.12.2012 wird verwiesen.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

In der Verhandlung am 29.7.2021 wurde seitens des Beschwerdeführers klargestellt, dass keine weiteren Beweismittel vorgelegt und keine weiteren Beweisanträge gestellt wurden. Hinsichtlich ihrer Anträge verwiesen beide Parteien auf ihre bisherigen Schriftsätze bzw. Stellungnahmen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Abtretungsvertrag vom 24.8.2010 trat ***2*** seinen Gesellschaftsanteil an der ***1*** GmbH im Ausmaß von 2 % (Betrieb einer freien Tankstelle samt Treibstoffhandel und gewerblicher Vermietung und Verpachtung) unentgeltlich an ***Bf1*** (Beschwerdeführer) ab. Auf die näheren Vertragsbestimmungen wird verwiesen.

Mit Umwandlungsvertrag vom selben Tag wurde die ***1*** GmbH mit Stichtag 31.12.2009 durch Übertragung des gesamten Vermögens und des Betriebes einer freien Tankstelle samt

Treibstoffhandel und gewerblicher Vermietung und Verpachtung nach den Bestimmungen des Art. II UmgrStG auf den Beschwerdeführer umgewandelt.

Umwandlungsvertrag vom 24.8.2010

I.

*Die ***1*** GmbH ist Inhaberin des Betriebes einer freien Tankstelle samt Treibstoffhandel und gewerblicher Vermietung und Verpachtung. Mit Beschluss der Generalversammlung der ***1*** GmbH vom heutigen Tage wurde beschlossen, die Gesellschaft durch Übertragung des gesamten Vermögens und des Betriebes einer freien Tankstelle samt Treibstoffhandel und gewerblicher Vermietung und Verpachtung auf ihren Alleingesellschafter, nämlich Bf, geboren ZZ.ZZ.ZZZ, gemäß den Bestimmungen des Umwandlungsgesetzes auf der Grundlage der Bilanz zum 31.12.2009 und unter Inanspruchnahme des Artikels II des Umgründungssteuergesetzes umzuwandeln. Gleichzeitig wurde diesem Umwandlungsvertrag die Zustimmung erteilt.*

II.

*Die ***1*** GmbH überträgt ihr gesamtes, in der vorgenannten Umwandlungsbilanz zum 31.12.2009 genanntes Vermögen (Betrieb einer freien Tankstelle samt Treibstoffhandel und gewerblicher Vermietung und Verpachtung), sohin sämtliche Aktiva und Passiva, zum Stichtag dieser Umwandlungsbilanz auf Herrn Bf, geboren ZZ.ZZ.ZZZ. Bf, geboren ZZ.ZZ.ZZZ, erklärt die Vertragsannahme.*

III.

*Die Vertragsparteien vereinbaren hiemit, dass alle zum Unternehmen der ***1*** GmbH gehörigen Aktiven und Passiven zum Stichtag 31.12.2009, 24.00 Uhr (vierundzwanzig Uhr), als an Bf, geboren ZZ.ZZ.ZZZ, übergeben gelten. Es sind daher mit diesem Stichtag angefangene Nutzungen und Vorteile, aber auch Lasten und Gefahren auf Bf, geboren ZZ.ZZ.ZZZ, übergegangen.*

IV.

Die übertragende Gesellschaft haftet für die Vollständigkeit der dem Umwandlungsvorgang zugrunde gelegten Bilanz. Bf, geboren ZZ.ZZ.ZZZ, erklärt, den Zustand des Gesellschaftsvermögens der übertragenden Gesellschaft zu kennen und es haftet die übertragende Gesellschaft für keine bestimmte Beschaffenheit, keinen bestimmten Zustand oder Wert der zum Gesellschaftsvermögen gehörigen Vermögensgegenstände.

V.

Die übertragende Gesellschaft erteilt ihre ausdrückliche Einwilligung, dass die Fahrzeugpapiere des Firmenfahrzeuges der Marke Peugeot 807, polizeiliches Kennzeichen XX-XXXXZ, auf die erwerbende Vertragspartei umgeschrieben werden können.

VI.

*Die Vertragsparteien halten fest, dass zum Gesellschaftsvermögen der ***1*** GmbH die in der nachstehenden Aufsandungserklärung angeführten Eigentumswohnungen gehören, welche von Bf übernommen werden.*

Die Vertragsparteien bewilligen daher nachstehende Grundbuchsamtshandlungen:

- bei der Liegenschaft EZ. ZZ7, Gb. ZZZZZ B: L-Straße Z1 – EZ ZZ7

- 1. ob den ZZ9/1000-Anteilen der ***3*** GmbH, mit Wohnungseigentum an W 1, die Einverleibung des Eigentumsrechtes für Herrn M, geboren ZZ.ZZ.ZZZ.*
- 2. ob den ZZ1/1000-Anteilen der ***3*** GmbH mit Wohnungseigentum an W 2, die Einverleibung des Eigentumsrechtes für Herrn M, geboren ZZ.ZZ.ZZZ.*
- 3. ob den ZZ1/1000-Anteilen der ***3*** GmbH, mit Wohnungseigentum an W 4, die Einverleibung des Eigentumsrechtes für Herrn M.*
- 4. ob den ZZ8/1000-Anteilen der ***4*** GmbH, mit Wohnungseigentum an W 3, die Einverleibung des Eigentumsrechtes für Herrn M, geboren ZZ.ZZ.ZZZ.*

- bei der Liegenschaft EZ. ZZ0, Gb. ZZZZZ B: L-Straße 22 – EZ ZZ0

- 1. ob den ZZ1/1000-Anteilen der ***4*** GmbH, mit Wohnungseigentum an W 2, die Einverleibung des Eigentumsrechtes für Herrn M, geboren ZZ.ZZ.ZZZ.*
- 2. ob den ZZ4/1000-Anteilen der ***3*** GmbH, mit Wohnungseigentum an W 1, die Einverleibung des Eigentumsrechtes für Herrn M, geboren ZZ.ZZ.ZZZ.*
- 3. ob den Z0/1000-Anteilen der ***3*** GmbH, mit Wohnungseigentum an W 3, die Einverleibung des Eigentumsrechtes für Herrn M, geboren ZZ.ZZ.ZZZ.*
- 4. ob den ZZ9/1000-Anteilen der ***3*** GmbH, mit Wohnungseigentum an W 4, die Einverleibung des Eigentumsrechtes für Herrn M, geboren ZZ.ZZ.ZZZ.*
- 5. ob den ZZ6/1000-Anteilen der ***3*** GmbH, mit Wohnungseigentum an W 5, die Einverleibung des Eigentumsrechtes für Herrn M, geboren ZZ.ZZ.ZZZ.*

Der Rechtserwerber aus diesem Vertrag erklärt, dass der Rechtserwerb gemäß diesem Vertrag nach dem OÖ. Grundverkehrsgesetz 1994 in der Fassung der OÖ. Grundverkehrsgesetz-Novelle 2002 genehmigungsfrei zulässig ist.

Den Unterzeichneten sind im vollen Umfang die Strafbestimmungen des § 35 OÖ. Grundverkehrsgesetz 1994 sowie allfällige zivilrechtliche Folgen einer unrichtigen Erklärung (Nichtigkeit des Rechtsgeschäftes, Rückabwicklung) bekannt.

VII.

Für den Fall der Zugehörigkeit von Mietrechten wurden die Vertragsparteien über die Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes, insbesondere die Anzeigeverpflichtung betreffend, in Kenntnis gesetzt.

Die Vertragsparteien halten fest, dass zum Gesellschaftsvermögen keine Marken oder ähnliche gewerbliche Schutzrechte, die in öffentlichen Registern umzuschreiben wären, gehören.

VIII.

Die Vertragsparteien sind in Kenntnis, dass die zum übertragenen Betrieb gehörigen Arbeitsverhältnisse mit allen Rechten und Pflichten auf die erwerbende Vertragspartei übergehen. Die übertragende Vertragspartei erklärt, dass keine auf einzelvertraglichen Vereinbarungen beruhende Pensionszusagen an diese Arbeitskräfte gemacht wurden. Die Vertragsparteien sind in Kenntnis ihrer Haftung zur ungeteilten Hand für die Ansprüche der Arbeitnehmer aus den Arbeitsverhältnissen der übertragenden Vertragspartei, die vor dem Zeitpunkt des Übergangs des Betriebes, begründet wurden. Die erwerbende Vertragspartei verpflichtet sich, die übertragende Vertragspartei hinsichtlich dieser Ansprüche sowie der Ansprüche der Arbeitnehmer aus einer gerechtfertigten Lösung des Arbeitsverhältnisses anlässlich des Betriebsüberganges schad- und klaglos zu halten. Eine Sicherstellung für die vorgenannten wechselseitigen Ansprüche wird nicht vereinbart.

IX.

*Die Vertragsparteien stellen einvernehmlich fest, dass die Firma ***1*** GmbH im Firmenbuch des Landesgerichtes XYZ zu FN ZZZZZZ w seit dem Jahr 1984 registriert ist. Für den gegenständlichen Übertragungsvertrag sowie die Umwandlung der übertragenden Gesellschaft überhaupt werden die abgabenrechtlichen Begünstigungen des Artikels II des Umgründungssteuergesetzes in Anspruch genommen. Hiezu erklärt Bf, dass die Besteuerung der stillen Reserven für das auf ihn übertragene Vermögen in keiner Weise eingeschränkt ist.*

X.

*Die mit Übertragung des Vermögens der ***1*** GmbH sowie der Umwandlung überhaupt verbundenen Kosten, Steuern, Gebühren und Abgaben aller Art trägt Bf, geboren ZZ.ZZ.ZZZZ.*

XI.

*Die ***1*** GmbH ermächtigt und bevollmächtigt hiemit Bf zur Übertragung des Eigentumsrechtes an den zum eingebrachten Betrieb gehörigen Wirtschaftsgütern auf Bf, geboren ZZ.ZZ.ZZZZ, die notwendigen Erklärungen abzugeben und Anträge zu stellen, diese auch in notariell beglaubigter Form oder in Form eines Notariatsaktes. Dies gilt auch für*

Erklärungen und Anträge, die zur Vermögens- und Namensumschreibung bei jeglichen Behörden oder öffentlichen Registern notwendig sind. Diese Ermächtigung und Bevollmächtigung gilt insbesondere auch hinsichtlich allfälliger Vermögensteile und Verbindlichkeiten, die erst nach Abschluss des gegenständlichen Einbringungsvertrages hervorkommen oder bekannt werden.

Zum Umwandlungstichtag 31.12.2009 wies das Kapitalkonto der ***1*** GmbH offene Verlustvorträge in Höhe von 1.857.969,81 € aus.

Das Beteiligungsverhältnis des Beschwerdeführers an der ***1*** GmbH stellt sich im zeitlichen Ablauf wie folgt dar:

ab	bis	Beteiligungsausmaß
Dezember 1984 (Gründung)	Oktober 1995	9 %
November 1995	Oktober 1998	0 %
November 1998	November 1998	1,004 %
November 1998	Februar 2001	85 %
Februar 2001	August 2010	98 %
August 2010		100 %

Historie der involvierten Gesellschaften:

4 GmbH / ***1*** GmbH

Die ***4*** GmbH wurde am xx.xx.1977 ins Handelsregister eingetragen, fusionierte am 24.9.1987 mit der 1985 gegründeten ***3*** GmbH des ***2*** (Vater des Beschwerdeführers). Der Hotelbetrieb ging auf die Gesellschaft über, die auch ein Reisebüro betrieb.

Der hoch verschuldete Hotelbetrieb wurde 1997 verkauft. Zum Zeitpunkt des Verkaufs des Hotels samt Betriebs- und Geschäftsausstattung betrug der Restbuchwert 18.758.797 S. Von den sonstigen betrieblichen Aufwendungen ausgewiesenen Anlagenabgängen mit Verlust resultieren 18.897.804 € aus dem Abgang des Hotels. Der Bilanzverlust belief sich zum 31.12.1997 auf 35.389.134,44 S (davon Verlustvortrag 21.739.627,55 S/1.579.880,35 €).

Gegenstand des Unternehmens war zum 31.12.1997

- a) die Ausübung der Konzession des Gastgewerbes gemäß § 189 Gewerbeordnung 1973, insbesondere der Betrieb von Hotels

- b) die Ausübung der Konzession des Mietwagengewerbes mit Omnibussen und Pkws unter Beistellung eines Lenkers
- c) das konzessionierte Gewerbe zur Beförderung von Gütern mit Kraftfahrzeugen
- d) das konzessionierte Gewerbe zur Veranstaltung von Gesellschaftsreisen
- e) der Betrieb eines Reisebüros
- f) die Beteiligung an gleichen oder ähnlichen Unternehmungen

Im Jahresabschluss zum 31.12.1997 wird unter Pkt. IV. Wirtschaftliche Verhältnisse angemerkt, dass die Gesellschaft in den Sparten Reiseveranstalter inklusive Busvermietung und Reisebüro (Retrailer) tätig ist.

Der operative Geschäftsbereich „Reisebüro und Busbetrieb“ wurde per 1.1.2002 an die ***4*** GmbH verkauft.

Im Zuge dessen wurde in der außerordentlichen Generalversammlung der ***4*** GmbH vom 18.12.2001 der Firmenname in ***1*** GmbH sowie der Gegenstand des Unternehmens in

- a) der Erwerb, die Verwaltung sowie die Vermietung und Verpachtung von Immobilien
- b) die Beteiligung an gleichen oder ähnlichen Unternehmen

geändert.

Zu diesem Zeitpunkt endeten die Gewerbeberechtigungen für Mietwagengewerbe und Reisebüro. Neben der Verwaltung und Vermietung/Verpachtung von Immobilien wurde auch eine Tankstelle betrieben. Seit der Umstrukturierung wurden kontinuierlich Gewinne erzielt.

*****4*** GmbH**

Die ***5*** GmbH wurde mit Abtretungsvertrag vom 21.8.1995 vom Beschwerdeführer (99,6 %) und ***2*** (0,4 %) von ***6*** erworben, in ***4*** GmbH umbenannt und der Gesellschaftsvertrag geändert.

Gegenstand der ***4*** GmbH war laut Pkt. Zweitens des Gesellschaftsvertrages vom 21.8.1995

- a) der Vertrieb von Reisen
- b) der Betrieb eines Reisebüros
- c) die Vermietung von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern
- d) die Beteiligung an gleichen oder ähnlichen Unternehmungen

Der Kauf des operativen Geschäftsbereiches „Reisebüro und Busbetrieb“ von der ***4*** GmbH mit Wirkung 1.1.2002 wurde in der außerordentlichen Generalversammlung der ***4*** GmbH vom 18.12.2001 in der Änderung des Punktes Zweitens dokumentiert.

Gegenstand des Unternehmens

- a) der Vertrieb von Reisen
- b) die Ausübung der Konzession des Mietwagengewerbes mit Omnibussen und Personenkraftwagen unter Beistellung eines Lenkers
- c) der Betrieb eines Reisebüros
- d) das konzessionierte Gewerbe zur Veranstaltung von Gesellschaftsfahrten
- e) der Betrieb einer Tankstelle
- f) die Beteiligung an gleichen oder ähnlichen Unternehmungen

2. Beweiswürdigung

- Zum Umwandlungsvorgang:

Der vorliegende Sachverhalt ist unstrittig. Es handelt sich um eine reine Rechtsfrage.

- Zum Vorliegen eines selbständigen (Teil)Betriebes „Immobilienentwicklung und –verwertung:

Der Beschwerdeführer konnte keinerlei Beweismittel für das Vorliegen des behaupteten selbständigen Teilbetriebes beibringen. Lediglich der Hinweis auf eine Kostenstelle ist dafür nicht ausreichend.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

- **Rechtslage**

Gemäß § 10 Z 1 UmgrStG ist § 8 Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 nach Maßgabe folgender Bestimmungen anzuwenden:

- lit. a) Für Verluste der übertragenden Körperschaft ist § 4 Z 1 lit. a, c und d anzuwenden.
- lit. b) Übergehende Verluste sind den Rechtsnachfolgern als Verluste gemäß § 18 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder § 8 Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 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.

- lit. c) Das Ausmaß der nach lit. b maßgebenden Beteiligungen verringert sich um jene Anteile, die sich im Wege der Einzelrechtsnachfolge, ausgenommen erworben worden sind, sofern die Verluste nicht erst in Wirtschaftsjahren entstanden sind, die nach dem Anteilerwerb begonnen haben.

Gemäß § 4 Z 1 UmgrStG ist § 8 Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 nach Maßgabe folgender Bestimmungen anzuwenden:

- lit. a) Verluste der übertragenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, gelten im Rahmen der Buchwertfortführung ab 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.
- lit. 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.

Gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 ist der Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen.

Gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 sind als Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen, die einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur, wenn die Verluste durch ordnungsgemäße Buchhaltung ermittelt worden sind und soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden. Die Höhe des Verlustes ist nach den §§ 4 bis 14 zu ermitteln.

- **Rechtliche Erwägungen**

Einkommensteuerbescheide 2010 und 2011

Der Beschwerdeführer hat in seiner Beschwerde beantragt, bei der Veranlagung zur Einkommensteuer für den Beschwerdezeitraum und darüber hinaus Verlustvorträge gemäß § 18 EStG iVm § 10 UmgrStG zu berücksichtigen.

Strittig ist, ob die Verlustvorträge der ***1*** GmbH im Zuge der Umwandlung auf den Beschwerdeführer übergegangen sind.

Umwandlungen bedeuten das Ende der übertragenden Kapitalgesellschaft und die Vermögensübernahme durch eine errichtende Personengesellschaft oder – wie im gegenständlichen Fall – durch den Hauptgesellschafter als Gesamtrechtsnachfolger. Damit verbunden ist in aller Regel die Buchwertübernahme und damit die in § 10 UmgrStG verankerte Übernahme vortragsfähiger Verluste. § 10 UmgrStG verweist auf die Geltung des § 4 UmgrStG und adaptiert die verschmelzungsbedingten Regelungen für Zwecke der Umwandlung. Zu prüfen ist daher einerseits die Übertragbarkeit vortragsfähiger Verluste der übertragenden Körperschaft, weiters die allfällige Zuordnung übergehender Verluste auf eine Mehrheit von Rechtsnachfolgern und andererseits die fortgesetzte Vortragsfähigkeit von Verlusten von Rechtsnachfolger-Körperschaften (RZ 566 UmgrStR; vgl. (Walter, Umgründungssteuerrecht, 7. Auflage, Tz 284).

Für die Frage, ob und inwieweit Verluste der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft auf Rechtsnachfolger übergehen, verweist § 10 Z 1 lit. a UmgrStG auf die Anwendbarkeit der entsprechenden Regelungen für Verschmelzungen in § 4 Z 1 lit. a, lit. c und lit. d UmgrStG. Es muss daher geprüft werden, ob das Verlustobjekt zum Umwandlungstichtag tatsächlich noch vorhanden und mit jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste auch vergleichbar ist (RZ 567 UmgrStR). Dies ist nicht der Fall, wenn der Umfang der Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbare Vermögensteile am Verschmelzungstichtag gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert ist, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist.

Ein (geringer) Teil der Verluste geht auf die Ausübung der Tätigkeit als Reiseveranstalter, Personenbeförderung und Reisebüro zurück. Der Tätigkeitsbereich „Reisebüro und Busbetrieb“ wurde mit Wirkung 1.1.2002 von der ***4*** GmbH übernommen. Es stellt sich daher gar nicht erst die Frage eines Verlustüberganges an den Beschwerdeführer.

Des Weiteren resultiert der Hauptteil der zum Umwandlungstichtag noch nicht verrechneten Verluste aus dem Betrieb des Hotels. Der hoch verschuldete Hotelbetrieb war jedoch bereits im Jahr 1997 veräußert worden.

Nach Ansicht des Finanzamtes steht dies einem Verlustübergang im Wege, da zum Umwandlungstichtag das Verlustobjekt (Hotel) nicht mehr vorhanden und daher eine Vergleichbarkeit nicht gegeben war.

Dem entgegen vertritt der Beschwerdeführer die Auffassung, im Zeitpunkt der Verlustentstehung dh. im Jahr 1997 habe neben dem – unstrittig – aufgegebenen Hotelbetrieb auch ein Immobilienentwicklungs- und –verwertungsbetrieb für die Bewirtschaftung der Liegenschaften der ***1*** GmbH bestanden; dieser Betrieb existiere nach wie vor; ein Verlustübergang der durch den Hotelbetrieb verursachten Verluste sei somit eingetreten.

Bei dieser Argumentation übersieht der Beschwerdeführer, dass der Betriebs- bzw. Teilbetriebsbegriff – als kleinste Verlustzuordnungseinheit im Sinn des § 4 Z 1 lit. a UmgrStG nach ertragsteuerlichen Kriterien auszulegen ist (VwGH 18.11.2009, 2006/13/0160). Zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Hotelbetriebes, bei der es sich um eine ortsgebundene Tätigkeit handelt, gehört das Grundstück und das Gebäude (vgl. VwGH 23.3.1999, 98/14/0141). Aus diesem Grunde kann auch das Bestehen eines „Immobilien-Entwicklungs- und Verwertungsbetriebes“ im Zeitpunkt der Verlustentstehung durch den Hotelverkauf 1997 nichts daran ändern, dass der daraus resultierende Verlust gemäß § 4 Z 1 lit. a iVm § 10 Z 1 lit. a UmgrStG nicht auf den Beschwerdeführer übergehen konnte, weil das Grundstück samt Gebäude nicht einem „Immobilien-Entwicklungs- und Verwertungsbetrieb“ zuzurechnen war, sondern dem Hotelbetrieb.

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass nach Ansicht des Finanzamtes zum Verlustentstehungszeitpunkt gar kein eigenständiger (Teil)Betrieb „Immobilien- Entwicklung- und Verwertung“ bei der ***1*** GmbH bestanden hat. Ein Teilbetrieb im ertragsteuerlichen Sinn kann nämlich nur dann bejaht werden, wenn der Teilbetrieb organisatorisch in sich geschlossen ist, eine gewisse Selbständigkeit gegenüber dem Gesamtbetrieb aufweist und der Teilbetrieb vom Erwerber ohne weiteres fortgeführt werden kann (vgl. *Doralt*, EStG¹⁰, § 24 Tz 49).

Im Bericht über die bei der ***4*** GmbH (dies war der ursprüngliche Firmenname der ***1*** GmbH; die Umfirmierung in ***1*** GmbH ist erst Anfang 2002 erfolgt) durchgeführte Prüfung des Jahresabschlusses zum 31.12.1997 ist zum Gegenstand des Unternehmens Folgendes festgehalten (AB S 2):

- Ausübung der Konzession des Gastgewerbes gemäß § 189 Gewerbeordnung 1973, insbesondere der Betrieb von Hotels
- Ausübung der Konzession des Mietwagengewerbes mit Omnibussen und PKWs unter Beistellung eines Lenkers
- Konzessioniertes Gewerbe zur Beförderung von Gütern mit Kraftfahrzeugen
- Konzessioniertes Gewerbe zur Veranstaltung von Gesellschaftsfahrten
- Betrieb eines Reisebüros
- Beteiligung an gleichen oder ähnlichen Unternehmungen

Erst im Jahresabschluss 2001 – also nach der bereits dargestellten Umstrukturierung Ende 2001 – wird der Gegenstand des Unternehmens zusätzlich wie folgt dargestellt:

Seit 18.12.2001:

- a) Erwerb, Verwaltung sowie Vermietung und Verpachtung von Immobilien

Wenn zu dieser Umschreibung der Tätigkeit des Unternehmens bis Ende 2001 (dh. in den Jahresabschlüssen bis einschließlich 2001 erfolgte keine eigenständige Anführung der Tätigkeit des Erwerbes, der Verwaltung sowie der Vermietung und Verpachtung von Immobilien) in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Prüferin auf Seite 2 lapidar ausgeführt wird,

..... das Anführen des Unternehmensgegenstandes oder der wirtschaftlichen Verhältnisse im Bericht über die Wirtschaftsprüfung sage nichts über deren Vollständigkeit aus, es sei Aufgabe der Betriebsprüfung, die tatsächlichen Verhältnisse des Jahres 1997 zu erkunden,

ist Folgendes festzuhalten:

Im Rahmen der Außenprüfung sind alle vorliegenden Beweismittel entsprechend gewürdigt worden; berücksichtigt wurde dabei auch der Umstand, dass in den Jahresabschlüssen bis 2000 ein Gegenstand „Immobilienentwicklung und –verwertung“ nicht angeführt worden war. Dieser Punkt wäre jedoch vom erstellenden Wirtschaftsprüfer genannt worden, um einer Ersatzpflicht für eine unrichtige bzw. unvollständige Prüfung (§ 275 UGB; § 1299 ABGB) zu entgehen. Auch sonstige Indizien, die für eine (Teil)Betriebseigenschaft einer „Immobilienentwicklungs- und –verwertungstätigkeit“ im Zeitpunkt der Verlustentstehung gesprochen hätten, konnten durch die Außenprüfung allesamt nicht festgestellt werden, wie:

- örtliche Distanz zwischen den Tätigkeitsbereichen
- selbständige Organisation
- eigene Verwaltung
- eigenes im jeweiligen Betriebszweig unmittelbar tätiges Personal
- eigene Buchführung
- eigene Rechnungen und eigenes Geschäftspapier
- eigene Werbetätigkeit

Als einziges Merkmal für das Vorliegen eines solchen Teilbetriebes wird in der Beschwerde das Führen eigener Kostenstellen (S 6) angeführt. Bei einer Kostenstelle handelt es sich aber lediglich um einen Betriebsbereich, denen die Kosten entsprechend ihrer Verursachung zugerechnet werden. Für eine Teilbetriebseigenschaft würde als ein Indiz das Führen einer eigenen Kostenrechnung zählen, wobei allerdings das Vorliegen lediglich eines Merkmales zur Bejahung der Teilbetriebseigenschaft nicht ausreichend ist. Überdies wurde kein einziges Indiz festgestellt, das für ein ausreichendes In-Erscheinung-Treten nach außenhin gesprochen hätte.

Abschließend ist zum Komplex des nach den vorliegenden Beweisergebnissen jedenfalls bis Ende 2001 nicht vorliegenden selbständigen (Teil)Betriebes „Immobilienentwicklung und –verwertung“ festzuhalten, dass die in der Beschwerde und in der Stellungnahme gemachten Ausführungen zu einem „eigenständigen“ Betrieb die Abgrenzungsfrage betreffen, wann eine Vermietung bzw. der Verkauf (samt vorher durchgeführter Entwicklung) eine bloß als vermögensverwaltende im Sinn des § 28 BAO und sohin zu außerbetrieblichen Einkünften

führende Aktivität darstellen und ab wann die Gewerblichkeit zu bejahen ist. Auch wenn im Rahmen eines Unternehmens eine Vermietung bzw. der Verkauf von Immobilien – für sich isoliert betrachtet – als gewerblich anzusehen wäre, sagt dies nichts darüber aus, dass dieser Tätigkeit bei Beurteilung des gesamten Unternehmensgegenstandes eine (Teil)Betriebseigenschaft zukommt.

Im Übrigen steht der Verlustabzug grundsätzlich nur dem Steuerpflichtigen zu, der den Verlust erwirtschaftet hat. Von diesem Grundsatz ausgenommen sind Verluste, die im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge auf den Rechtsnachfolger übergehen (*Walter*, Umgründungssteuerrecht, 7. Auflage, Tz 193). Hier ist jedoch zu beachten, dass sich nach § 10 Z 1 lit. c UmgrStG das Ausmaß der nach lit. b maßgebenden Beteiligungen um jene Anteile verringert, die im Wege der Einzelrechtsnachfolge erworben worden sind, sofern die Verluste nicht erst in Wirtschaftsjahren entstanden sind, die nach dem Anteilserwerb begonnen haben. Das bedeutet, dass bei einem Erwerb der Gesellschaftsanteile an der übertragenden Körperschaft durch Einzelrechtsnachfolge bis zum Erwerbsjahr entstandene Verluste nicht übergehen können.

Geht man von den im Sachverhalt festgestellten Beteiligungsverhältnissen des Beschwerdeführers an der ***1*** GmbH aus, zeigt sich, dass im Zeitpunkt der Entstehung des größten Teiles des Verlustes keine Beteiligung an der ***1*** GmbH gegeben war. Selbst wenn der Beschwerdeführer diese Anteile im Wege der Einzelrechtsnachfolge nach Verlustentstehung erworben hätte, wäre er schon aus diesem Grunde vom Verlustübergang gemäß § 10 Z 1 lit. c UmgrStG ausgeschlossen gewesen (vgl. *Stefaner in Kofler*, UmgrStG, § 10 Rz 38).

Die Verlustvorträge der ***1*** GmbH im Zuge der Umwandlung sind daher nicht auf den Beschwerdeführer übergegangen.

Anspruchszinsenbescheid 2010

Gemäß § 205 BAO sind Anspruchszinsenbescheide an die Höhe der im Spruch der bekämpften Einkommensteuerbescheide ausgewiesenen Nachforderungen gebunden. Sie sind daher nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, dass die Grundlagenbescheide inhaltlich rechtswidrig wären (zB VwGH 27.3.2008, 2008/13/0035).

Einkommensteuervorauszahlungsbescheid 2013

Die für die Festsetzung der Vorauszahlungen maßgebliche Veranlagung betrifft das Jahr 2011. Gemäß § 45 Abs. 1 EStG 1988 wurde daher die maßgebliche Abgabenschuld in Höhe von 17.517 € um 9 % erhöht. Die Einkommensteuervorauszahlung 2013 wird daher mit 19.093 € festgesetzt.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Zur Frage der Vortragsfähigkeit von Verlusten auf den Rechtsnachfolger und der Voraussetzung eines zum Umwandlungstichtag vergleichbaren Betriebes zum verlustverursachenden Betrieb liegt eine einheitliche Rechtsprechung vor. Zudem hing die Entscheidung im Wesentlichen von im Streitfall ausschließlich einzelfallbezogenen Sachverhaltsfragen ab. Eine Revision ist demnach nicht zulässig.

Linz, am 2. August 2021