

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

B F, Adr1, vertreten durch STB, Adr2, gegen den Bescheid des Finanzamtes FA, vertreten durch AB, vom 28.10.2010, St.Nr. xxxx, betreffend **Einkommensteuer 2009** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 04.11.2015 im Beisein des Schriftführers SF

zu Recht erkannt:

Der Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im den angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2009	Einkommen	41.935,50 €	Einkommensteuer	11.612,75 €
			anrechenbare Lohnsteuer	-13.712,03 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-2.099,28 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet, zu entnehmen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf:

1. Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) ist als Komplementär im Ausmaß von 50% der Firma C KG beteiligt; die restliche Beteiligung im Ausmaß von 50% wird vom Kommanditisten gehalten.
2. Im Rahmen seiner **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008** machte er aus dem Titel des Verlustabzuges Sonderausgaben in Höhe von 30.119,82 € geltend.

3. Über **Nachfrage des Finanzamtes** erläuterte er dies folgendermaßen:

Die Fa. A GmbH wurde per 29.2.2008 in eine Kommanditgesellschaft umgewandelt und die C KG errichtet. Die Gesellschafter der A GmbH B F und D F hielten einen Anteil von je 50% am Stammkapital. In der durch die Umwandlung errichteten C KG bleibt das Beteiligungsverhältnis gleich.

Die Verlustvorträge errechnen sich daher wie folgt:

Verlustvorträge der A GmbH 2007	215.715,04
"Verbrauch" 2008 (75% v. Gewinn 105.607,96)	-79.205,97
	136.509,07
50% B F	68.254,54
50% D F	68.254,53

4. Nachdem ein Verlustabzug im Erstbescheid ursprünglich anerkannt worden war, erging im Rahmen eines Aufhebungsverfahrens gemäß § 299 BAO ein neuerlicher **Einkommensteuerbescheid 2008 vom 23.06.2010**, in dem dieser unberücksichtigt blieb. Begründend wurde im Wesentlichen darauf hingewiesen, *dass aufgrund der §§ 10 UmgrStG iVm 4 Z 1a UmgrStG bei einer Umwandlung gemäß Art. II UmgrStG zum 28.2.2008 eine Geltendmachung der Verluste durch den Gesellschafter der KG erst im darauf folgenden Veranlagungszeitraum – dh erst bei der Einkommensteuerveranlagung 2009 und nicht bereits 2008 – möglich sei.* Darüber hinaus wurde dem Bf bereits im Rahmen der Bescheidbegründung für das Jahr 2008 die Ansicht der Finanzverwaltung mitgeteilt, *dass im Rahmen der Umwandlung der Fa. E GmbH gemäß Art. II UmgrStG in die Fa. C KG ein Übergang der noch nicht verrechneten Verluste nicht stattgefunden haben könne, da dies voraussetze, dass auch das den Verlust verursachende Vermögen an das Nachfolgeunternehmen übertragen werde (Verweis auf § 4 Z 1 lit. c UmgrStG).* Der Einkommensteuerbescheid 2008 erwuchs in Rechtskraft.

5. Im Rahmen der **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009** machte der Bf abermals Sonderausgaben aus dem Titel des Verlustabzuges in Höhe von 38.134,72 € geltend.

6. Im Zuge des **Einkommensteuerbescheides 2009 vom 28. Oktober 2010** wurden diese nicht anerkannt, wobei begründend – zum Teil gleichlautend mit der Begründung betreffend Einkommensteuer 2008 – im Wesentlichen Folgendes ausgeführt wurde:
Unter Anwendung des Artikels II des Umgründungssteuergesetzes sei seitens der Gesellschafter B und D F durch Anrechnung von jeweils 50% des Eigenkapitals der umgewandelten A GmbH mit Vertrag vom 17.9.2008 rückwirkend auf den 29.02.2008 die Fa. C KG gegründet worden. Dabei sei beabsichtigt gewesen, die bis zum Umgründungstichtag bei der Fa. E GmbH nicht zur Verrechnung gekommenen Verlustvorträge gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG in Höhe von insgesamt -110.107,08 € ebenfalls auf die neu gegründete KG übergehen zu lassen bzw. im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung der Beteiligten im Ausmaß ihrer Beteiligung (jeweils 50%) einer Verwertung zuzuführen.

*Nach Ansicht der Finanzverwaltung habe jedoch im Rahmen der Umwandlung ein Übergang **der noch nicht verrechneten Verluste nicht stattgefunden**, da dies voraussetze, dass auch das den Verlust verursachende Vermögen an das Nachfolgeunternehmen übertragen werde. Gemäß § 4 Z 1 lit. c UmgrStG sei, "wenn der Umfang der Betriebe, Teilbetriebe oder nicht in einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile am Verschmelzungstichtag gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert sei, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben sei, der von diesen Betrieben, Teilbetrieben oder Vermögensteilen verursachte Verlust vom Abzug ausgeschlossen".*

Im gegenständlichen Fall sei vor dem Umwandlungstichtag das Anlagevermögen der übertragenden Gesellschaft fast vollständig veräußert worden (BW 28.2.2007: 256.160,00 €; BW 28.2.2008: 9.720,00 €; Anlagenerlös WJ 2008: 385.500,00 €) und in der Folge auch die Zahl der Beschäftigten drastisch reduziert worden. Eine Vergleichbarkeit des übergegangenen Vermögens mit jenem zum Zeitpunkt der Verlustentstehung sei somit nicht mehr gegeben.

7. Dagegen erhob der Bf durch seine steuerliche Vertreterin innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist mit Schreiben vom 15. Dezember 2010 **Berufung** und beantragte für den Fall der Vorlage an die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

Begründend wurde im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung sei im gegenständlichen Fall nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit der Unternehmen tatsächlich gegeben.

Die A GmbH sei ursprünglich eine kleine Transport GmbH gewesen, die sich ausschließlich mit Granittransporten und Erdbau beschäftigt habe.

Zur Ausweitung des Geschäftsbetriebes sei als erfolgsversprechende Unternehmensidee im Mai 2004 eine Raupenmobile Bakkenbrechanlage angeschafft worden. Dieses mobile Gerät habe die Option ermöglicht, Bauschutt und auch Asphalt, der beim Abbau der alten Straßen anfällt, recyceln zu können. Leider habe sich diese Geschäftsidee als nicht gewinnbringend herausgestellt und die sehr hohen Abschreibungen der Anlage hätten Verluste ausgelöst. Dieses Kapitel sei im Einvernehmen mit der Bank durch einen Verkauf der Anlage abgeschlossen.

Dieses fehlgeschlagene Investitionsprojekt habe in einem Zwangsausgleich gemündet, in welchem aber – in Verbindung mit dem Verkauf dieser Anlage und der Realisierung der darin enthaltenen stillen Reserven – nur die Verluste aus diesem Bereich wieder eliminiert hätten werden können. Übrig sei der ursprüngliche Transport- und Erdbaubetrieb mit den diesem Bereich zuzuordnenden Verlusten geblieben. Dieser Urbetrieb sei nach dem Zwangsausgleich fortgeführt, entsprechend der ursprünglichen Ausrichtung repositioniert und von der Nachfolgesellschaft fortgeführt worden.

§ 10 UmgrStG bestimme für den Verlustabzug bei Umwandlungen nach Art. II UmgrStG, dass § 8 Abs. 4 Z 2 des KStG anzuwenden sei, und verweise ergänzend auf § 4 Z 1 lit. a, c und d UmgrStG. Danach würden Verluste im Rahmen der Buchwertfortführung insoweit als abzugsfähige Verluste der übernehmenden Körperschaft gelten, als sie den übertragenen Betrieben zugerechnet werden könnten. Lit. c fordere weiters, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse der übertragene Betrieb mit jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste vergleichbar sein müsse.

Damit normiere § 10 UmgrStG keinen eigenen Tatbestand, sondern übertrage explizit die Anwendung des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG. Nach dieser Bestimmung stehe der Verlustabzug ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zu, ab dem die Identität des Steuerpflichtigen in Folge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftlich nicht mehr gegeben sei.

Für die Beurteilung, ob eine derartige Veränderung stattgefunden habe, sei daher auf Lehre und Rechtsprechung zu § 8 Abs. 4 Z 2 KStG zurückzugreifen:

Ansatzpunkt sei der Verlust der Vergleichbarkeit, also der Verlust der wirtschaftlichen Identität. Dabei müsse dieser durch das Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse angezeigt werden. Die im § 8 angeführten Strukturänderungen seien jene Elemente, die bei der Beurteilung des Gesamtbildes heranzuziehen seien. Sie seien aber nicht als Definition des Verlustes der wirtschaftlichen Identität zu verstehen. Jedes Tatbestandsmerkmal dürfe nicht isoliert gesehen werden, sondern immer nur in Verbindung mit dem Begriff Gesamtbild der Verhältnisse. Das führe im Ergebnis dazu, dass der Verlust der Vergleichbarkeit nur unter besonders qualifizierten Umständen anzunehmen sei (vgl. Quantschnigg/Renner/Schellmann/ Stöger, Die Körperschaftsteuer 1988, Bd. II, Tz 278, 278/1 und 279 zu § 8).

Nach Ansicht der Lehre müssten für den Verlust der wirtschaftlichen Identität (Vergleichbarkeit) alle Elemente einer Strukturänderung kumulativ vorliegen.

Als grundlegende Strukturänderung werde eine vollkommene Änderung des Unternehmensgegenstandes gesehen. Im gegenständlichen Fall werde dieser in keiner

Weise geändert, es werde dieselbe Tätigkeit, wie sie im Zeitraum der Entstehung der Verluste ausgeübt worden sei, auch im Zeitpunkt der Umwandlung ausgeübt.

Zu den Strukturänderungen im Einzelnen:

Eine organisatorische Strukturänderung habe im gegenständlichen Fall nicht stattgefunden, weil im Bereich der Willensbildung durch die Umwandlung kein Austausch der leitenden Organe erfolgt sei: Der Bf sei als Gesellschafter-Geschäftsführer der umgewandelten GmbH zum Komplementär der Nachfolgegesellschaft geworden. Seine Beteiligung mit 50% sei gleich geblieben. Der zweite Gesellschafter mit einer 50%igen Beteiligung sei Kommanditist in der Nachfolgegesellschaft mit ebenfalls 50%iger Beteiligung geworden.

Auch eine wirtschaftliche Strukturänderung habe nicht stattgefunden:

Eine Änderung der wirtschaftlichen Struktur setze grundsätzlich einen Wechsel oder eine Erweiterung des Unternehmensgegenstandes voraus. Bleibe der Unternehmensgegenstand gleich, so könne eine Änderung der wirtschaftlichen Struktur vorliegen, wenn im wesentlichen Umfang neues Betriebsvermögen zugeführt werde.

Ein bloßes Schrumpfen der betrieblichen Tätigkeit einer Körperschaft könne nach Sinn und Zweck der Regelung nicht als wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur angesehen werden (vgl. ebenda Tz 287). Auch durch das Folgeunternehmen werde die bestehende Struktur fortgeführt bzw. seien lediglich Erneuerungsinvestitionen zur von Anfang an bestehenden Struktur erfolgt (der Bereich der Brechanlage sei ja ein Teilbereich, der erst 2004 dazugekommen sei, sich durch die hohen Abschreibungen als Verlustbringer herausgestellt habe und der durch den Verkauf der Anlage bzw. den Zwangsausgleich im Zusammenhang damit eliminiert worden sei).

Die Bestimmung des § 10 UmgrStG sei durch die ausdrückliche Anwendung des § 8 Abs. 4 Z 4 KStG keine Maßnahme zur quantitativen Beschränkung von Verlustvorträgen im Verhältnis zum Betriebsumfang, sondern eine Maßnahme, den "Transfer" von Verlustvorträgen zu unterbinden, wenn die wirtschaftliche Identität einer Körperschaft nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht mehr gegeben sei. Qualitative Merkmale könnten grundsätzlich dafür Indikatoren sein, diese seien jedoch immer im Zusammenhang mit dem "Gesamtbild der Verhältnisse" zu würdigen. So könnte durch ein weitgehendes Schrumpfen einer bestehenden wirtschaftlichen Einheit und anschließend der Schaffung einer neuen wirtschaftlichen Einheit durch das Nachfolgeunternehmen die "Vergleichbarkeit nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse" verloren gegangen sein. Eine bloße Schrumpfung ohne anschließendes "andersartiges" Wachstum hingegen könne nicht zum Verlust der wirtschaftlichen Identität führen (vgl. ebenda Tz 287 Abs. 2 und Wolf, ÖWZ 2002, 38ff). Auch in diesen Fällen den Verlustvortrag zu versagen, würde nicht den Intentionen des Gesetzes (die durch den Verweis auf § 8 KStG ganz eindeutig seien) entsprechen. Weiters würde sich eine unzumutbare Belastung eines gerade erst sanierten Unternehmens dadurch ergeben, dass es zu einer nach seiner Gesundschrumpfung unangepassten überteuerten Rechtsform verurteilt würde, wenn es nicht gravierende steuerliche Nachteile in Kauf nehmen wolle – was sowohl den Intentionen des Umgründungssteuerrechtes an sich als auch der Gleichmäßigkeit

der Besteuerung widerspräche. Es werde daher der Antrag gestellt, die Verlustvorträge anzuerkennen.

8. Mit Berufungsvorentscheidung vom 26. Jänner 2011 wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen, wobei begründend im Wesentlichen Folgendes ausgeführt wurde:

Die Fa. A GmbH sei mit Vertrag vom 17.9.2008 gemäß § 5 UmwG unter gleichzeitiger Errichtung einer eingetragenen Personengesellschaft – Fa. C KG – umgewandelt worden. Für Verluste der übertragenden Körperschaft, die bis zur Umgründung noch nicht verrechnet worden seien, sei § 4 Z 1 lit. a, c und d UmgrStG anzuwenden. Das Recht auf den fortgesetzten Verlustabzug sei mit dem Vorhandensein des verlusterzeugenden Objektes zum Umwandlungsstichtag verknüpft.

In der Berufung werde ausgeführt, dass die verlusterzeugende Backenbrechanlage schon vor dem Umwandlungsstichtag verkauft worden sei; außerdem habe eine "Schrumpfung" des Betriebes stattgefunden.

Nach den UmgrStR seien als Parameter für die wirtschaftliche Vergleichbarkeit quantitative Messgrößen wie Umsatz, Beschäftigtenzahl, Anlagevermögen, Auftragsvolumen heranzuziehen. Diese Messgrößen seien bei der Fa. C KG deutlich geringer (1 Beschäftigte, USt-Kleinunternehmer, geringeres Anlagevermögen).

Der Umfang des Betriebes am Umwandlungsstichtag sei gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben sei. Nach § 4 Z 1 lit. c UmgrStG sei in diesem Fall der Verlust vom Abzug ausgeschlossen.

9. Mit Schreiben vom 1. März 2011 beantragte der Bf, seine Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen (**Vorlageantrag**), wobei in diesem Zusammenhang zunächst auf die ausführliche Begründung in der Berufungsschrift verwiesen wurde. Zusätzlich wurde Folgendes eingewendet:

Verlustbringer seien einerseits der die Granittransporte und den Erdbau umfassende laufende Betrieb und andererseits eine vor nicht allzu langer Zeit erfolgte Ausweitung des Geschäftsbetriebes um eine Backenbrechanlage gewesen. Diese Ausweitung sei durch den Verkauf der Backenbrechanlage wegen Unrentabilität zurückgenommen und die daraus (insbesondere aus den hohen Abschreibungen der Anlage) resultierenden Verluste durch den Gewinn (aus den stillen Reserven) der Backenbrechanlage egalisiert worden. Die verbleibenden Verlustvorträge würden nachvollziehbar aus dem jahrelang ausgeübten Betrieb mit einer charakteristischen Tätigkeit im Bereich Granittransporte und Erdbau stammen.

Ein Betrieb verliere dadurch, dass er kleiner werde, nicht seine Identität, wenn sich die Relationen der wesentlichen Determinanten zueinander nicht verschieben und keine zusätzlichen Geschäftsbereiche, Finanzierungen oder Tätigkeiten dazukommen würden. Die "Anwendung" der Umgründungssteuerrichtlinien ohne Berücksichtigung des im Einzelnen wirklich zugrunde liegenden Sachverhaltes widerspreche der Absicht und dem Sinn des Gesetzes: Mit der gesetzlichen Bestimmung solle Missbrauch durch

die "Verschleppung" von Verlustvorträgen in andere Bereiche oder deren "Verkauf" unterbunden werden – das zeige auch die Historie der rechtlichen Entwicklung. Im gegenständlichen Fall würde diese Auslegung dazu führen, dass entgegen der Absicht des Gesetzgebers, nämlich dem Betrieb und den damit verbundenen Personen die Möglichkeit zu geben, durch steuerliche Nutzung der erlittenen Verluste den Betrieb weiter fortzuführen und damit zu erhalten, entschieden würde. Dementsprechend normiere § 4 Z 1 lit. c, dass die Vergleichbarkeit des Betriebes "nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse" zu beurteilen sei. Dieses Gesamtbild erschöpfe sich aber nicht in den drei in den Umgründungssteuerrichtlinien (als Interpretationshilfe) vorgeschlagenen Parametern.

10. Mit **Vorlagebericht vom 1. April 2011** wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

11. Am **29.04.2011** erging ein **Feststellungsbescheid für das Jahr 2009**, mit welchem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Fa. C KG gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt wurden. Der Einkunftsanteil des Gesellschafters B F (= Bf) wurde mit einem Verlust von -2.102,21 € festgestellt.

12. Mit BGBl I 51/2012 (**Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012**) wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das **Bundesfinanzgericht** eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBl I 51/2012).

Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBl I 14/2013 (Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitgesetz 2012) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Auch die gegenständliche Berufung war daher als Beschwerde zu behandeln und darüber mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu entscheiden.

13. Im Rahmen der beim Bundesfinanzgericht am **04.11.2015** durchgeführten **mündlichen Verhandlung** betonte die steuerliche Vertreterin des Bf's, dass der Verlust der Identität eines Unternehmens nicht bloß an Hand quantitativer Kriterien, sondern auch im Einzelfall qualitativ zu prüfen sei. Eine wesentliche Komponente sei die Arbeitskraft der Gesellschafter-Geschäftsführer und das damit verbundene Firmen-Knowhow. Das Anlagevermögen sei nicht in seiner Größe, sondern in seiner Art bestimmend. Der Zwangsausgleich habe die Voraussetzungen für die Fortführung des Unternehmens geschaffen. Es sei zu einem Gesundschumpfen des Unternehmens, zu einer "Redimensionierung" gekommen. Es habe in den bisherigen Bereichen mit kleineren Geräten weitergearbeitet und einen anderen Kundenkreis (Privat- statt Firmenkunden) angesprochen. Mit Geldern der Gesellschafter sei es nach und nach gelungen, den Kernbereich durch Reinvestitionen wieder aufzubauen, was ohne bestehende Struktur,

Firmenwert, Kontakte und Knowhow nicht möglich gewesen wäre. Der Umsatz habe sich bei der KG in allen Bereichen wieder aufgebaut. In diesem Zusammenhang legte die steuerliche Vertreterin eine Aufstellung der Umsatzentwicklung bei der KG ab 2008 vor, wonach die Umsätze von 11.068,00 € (2008) über 21.067,00 € (2009), 55.461,00 € (2010), 35.686,00 € (2011), 49.273,00 € (2012) auf 91.417,00 € (2013) angestiegen waren. Das sei eine Auswirkung des Sanierungsvorganges, nicht der Umwandlung. Der Bf habe ein Dienstverhältnis mit sehr flexiblen Arbeitszeiten angenommen, um dem Familienunternehmen Geschäfte zu vermitteln. Der andere Gesellschafter, sein Bruder, habe intensiv gearbeitet. Der Sinn der Bestimmung sei, die missbräuchliche Verwendung von Verlustvorträgen zu unterbinden. Hier sei ein klassischer Sanierungsfall gegeben, eine Familiengesellschaft, die organisatorisch, personell, vom Tätigkeitsbereich her seit 1995 bestanden habe. Eine rein quantitative Beurteilung bei der Prüfung der wirtschaftlichen Identität werde dem Auftrag des Gesetzes nicht gerecht.

Der Bf wies darauf hin, dass die Firma nach wie vor die gleiche sei. Es werde die gleiche Tätigkeit ausgeübt, nur die kostenintensive Brechanlage sei weggefallen. Die Firma sei verkleinert worden. Von der Bank habe man keine Kredite mehr bekommen. Privatvermögen müsse erst verdient und könne nur langsam zugeschossen werden. Hauptsächlich würde derzeit mit Mietmaschinen gearbeitet und aus Kostengründen für Privatkunden gearbeitet. In den letzten Jahren sei sukzessive investiert worden. Er verdiene das Geld mit seiner nichtselbständigen Tätigkeit. Die dortigen Kunden seien teilweise Firmen, bei denen er auch günstig Maschinen leihen könne. Er arbeite im Verkauf von Brech- und Siebanlagen und habe einen All-in-Vertrag, könne sich die Zeit also frei einteilen. Er sei im Außendienst und hauptsächlich in Steinbrüchen, Schottergruben und bei Erdbauunternehmen unterwegs, die die gleiche Tätigkeit wie das frühere Unternehmen ausüben. Das bestehende Knowhow im Bereich der Brechtätigkeit könne er einbringen und erreichen, dass sein Bruder zB kurzfristig Disponententätigkeiten ausüben könne.

Die Vertreterin der belangten Behörde bekräftigte im Rahmen der mündlichen Verhandlung ihren Standpunkt, dass der Umfang des Betriebes am Umwandlungsstichtag nicht vergleichbar mit jenem zum Zeitpunkt der Verlustentstehung sei.

Zum Hinweis der Richterin, dass der Zwangsausgleich schon 2005, der Verkauf der Brechanlage aber erst am 20.03.2007 gewesen sei, gab die steuerliche Vertreterin an, dass die Finanzierung der Anlage durch die Bank erfolgt sei, dies unter Eigentumsvorbehalt. Die Bank habe den Zwangsausgleich ermöglicht, indem sie dem Unternehmen für den Verkauf der Anlage länger Zeit gelassen habe, um einen besseren Preis dafür erzielen zu können. Der Käufer habe dann aber nicht nur die Anlage gewollt, sondern auch die dazu passenden Geräte. Zum Transport habe man einen überschweren LKW samt riesigem Sattelaufleger gebraucht. Auch eine Raupe habe dazu gehört. Da der nunmehr kleinere Betrieb das nicht mehr benötigte, wäre dies mitverkauft worden.

Über Frage der Richterin, was die GmbH nach dem 20.03.2007 noch gemacht habe, da die Erlöse von circa 25.000,00 € laut Bilanz noch aus "Lohnbrechen" mit der Backenbrechanlage herrührten, führte der Bf aus, dass er einen Arbeitsplatz gesucht

habe. Mit dem Rest des Verbliebenen sei versucht worden, noch ein bisschen zu arbeiten. Er habe seinen Bruder als Disponent und Ingenieur mit entsprechendem Knowhow bei der Bedienung von Brechanlagen vermittelt. Der Bf selbst habe eine Arbeit gesucht, mit der er Geld verdienen und gleichzeitig Arbeit für das Unternehmen vermitteln habe können. Es sei eine Umgründungs- bzw. Orientierungsphase gewesen. Zunächst sei einmal der Verkauf der Anlagen wichtig gewesen, um die Kredite der Bank bedienen zu können und schuldenfrei zu werden. Von den eigenen Forderungen seien die Gesellschafter-Geschäftsführer zurückgestanden. Danach hätten sie Arbeiten je nach Gelegenheit übernommen. Nach einem Jahr sei ein Klein-LKW gekauft worden. Leider verdiene er nicht genug für größere Investitionen.

Die steuerliche Vertreterin wies ergänzend auf den Umsatz der KG in den restlichen zehn Monaten des Jahres 2008 in Höhe von 11.000,00 € hin, der vorwiegend mit Bruchschotter, Maschinen- und Personalverleih sowie Stein- und Schotterhandel gemacht worden sei (Verweis auf vorgelegte Umsatzentwicklung). Die KG habe eine Spaltmaschine, einen Splitterspaltzylinder zur Verfügung gehabt und die wesentlichen Leistungsträger, die Brüder F mit dem wesentlichen Firmen-Knowhow und den Kontakten.

Über Frage der Richterin, ob eben diese Geräte am 28.02.2008 neu angeschafft worden seien, erwiderte die steuerliche Vertreterin, dass man nun statt der großen die kleineren Geräte verwendet habe. Der Bf ergänzte, dass man wegen des kleineren Baggers einen Steinspalter angeschafft habe. Teilweise sei ein Lastwagen angemietet worden, vor allem habe man am Anfang aber mit einem Privat-PKW-Anhänger gearbeitet. Erst nach und nach seien weitere Anschaffungen gemacht worden. Samt der Personalbereitstellung seines Bruders für andere Firmen seien die Umsätze langsam in Schwung gekommen. Das Gewerbe sei im Herbst 2007 aus Kostengründen ruhend gemeldet worden. Die steuerliche Vertreterin wies darauf hin, dass das aber nur vorübergehend gewesen sei. Auch die Umwandlung von der GmbH in eine KG sei aus Kostengründen passiert, der Jahresabschluss sei aufwändiger, Kammerumlage sei in dreifacher Höhe zu zahlen. Der wirtschaftliche Grund der Rechtsformänderung sei gewesen, dass man bei dem redimensionierten Unternehmen in der Fortführung nach der Sanierung die teure Rechtsform genauso wenig gebraucht habe wie den schweren Sattelaufleger. Wenn man gerade über den Winter keine großartigen Einnahmen erwarte, würden auch kleinere Beträge beim Sparen helfen.

Zur Frage der Richterin, wonach aus der Bilanz zum Ende des Wirtschaftsjahres 2008 zwar 0 Arbeiter, aber 2 Angestellte hervorgingen, während es laut Lohnzettelauskunft 2008 nur noch eine Beschäftigte, die Mutter des Bf's, gegeben habe, gab die steuerliche Vertreterin an, dass es sich offensichtlich um ein Abgrenzungsproblem gehandelt habe. Im Jahresabschluss 2008 seien wegen des abweichenden Wirtschaftsjahres auch noch Daten aus dem Jahr 2007 erfasst, die Lohnzettelauskunft betreffe nur das Kalenderjahr 2008.

Abschließend beantragte die Amtsvertreterin die Abweisung der Beschwerde entsprechend der Beschwerdeverentscheidung.

Die steuerliche Vertreterin des Bf's hielt fest, dass es sich hier um ein langjähriges Familienunternehmen mit einer sehr konstanten Tätigkeit in drei Bereichen seit dem Jahr 1995 handle. Das Unternehmen habe nach einem Zwangsausgleich durch Restrukturierung und Redimensionierung den Fortbestand gesichert. Die Rechtsformänderung sei aus Kostengründen erfolgt und nicht, um Verlustvorträge zu lukrieren. Das sei nur eine positive Nebenwirkung gewesen. Die Eigentümer hätten erhebliche Arbeits- und Geldleistungen aus sonstigem Einkommen aufgewendet, um den Familienbetrieb zu erhalten. Es sei daher nur im Sinne des Institutes des Verlustvortrages, dass dieser bei fortgesetztem Bemühen tatsächlich auch steuermindernd anerkannt werde. Es werde daher die Anerkennung der Verluste beantragt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

I) Streitpunkt:

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren war strittig, ob und inwieweit im Gefolge einer **Umgründung (Umwandlung)** die Verluste der übertragenden Gesellschaft (Kapitalgesellschaft/GmbH) auf die übernehmende Gesellschaft (Personengesellschaft/KG) übertragen und in der Folge von deren Gesellschafter als **Sonderausgaben aus dem Titel des Verlustabzuges** geltend gemacht werden konnten.

II) Sachverhalt:

Aus der Aktenlage bzw. den Ermittlungsergebnissen laut dargestelltem Verfahrensablauf ergibt sich zusammenfassend folgender entscheidungswesentliche Sachverhalt:

Die Fa. A GmbH (vormals E A GmbH) wurde mit Notariatsakt vom 07.07.1995 errichtet. Die Anteile wurden zuletzt zu je 50% von B F (= Bf) und dessen Bruder D F gehalten. Die Firma ermittelte den Gewinn gemäß § 5 EStG 1988 für ein abweichendes Wirtschaftsjahr, das jeweils am 28. bzw. 29.02. eines Jahres endete.

Am 25.02.2004 wurde von der Gesellschaft, die sich mit Granittransporten und Erdbau beschäftigte, zur Ausweitung des Geschäftsbetriebes eine raupenmobile Backenbrechanlage um 408.000,00 € brutto (340.000,00 € netto) angeschafft und ins Anlagevermögen aufgenommen. Mit dieser Anlage konnten Bauschutt und Asphalt recycelt werden.

Am Datum1 wurde über das Vermögen der GmbH der Konkurs eröffnet, der in einem Zwangsausgleich mündete. Mit Annahme des Zwangsausgleichs am Datum2 wurde der Konkurs per Datum3 wieder aufgehoben.

Aufgrund der negativen Betriebsergebnisse der Kapitalgesellschaft waren per 28.02.2006 Verlustvorträge aus folgenden Jahren noch nicht verrechnet:

1999	-3.360,88
2000	-14.870,53
2001	-15.725,31
2004	-70.673,93
2005	-190.394,55
2006	-19.015,68
Summe	314.040,88

Am 20.03.2007 schied die im Jahr 2004 angeschaffte Backenbrechanlage mit einem Buchwert von 231.000,00 € wieder aus dem Anlagevermögen des Betriebes aus. Daneben gingen auch sämtliche anderen Geräte und Maschinen (Förderbandwaage, Backenbrecheranlage LOKOMO, Raupenbagger, Radlader) sowie auch zur Gänze die Anlagegüter des Fuhrparks (LKW Volvo, 2 Sattelanhänger) ab, sodass sich gegenüber dem Buchwert zum 28.02.2007 in Höhe von 276.866,00 € zum 29.02.2008 nur noch ein Buchwert des Anlagevermögens in Höhe von 10.170,00 € ergab. Dieser Buchwert zum 29.02.2008 umfasste allerdings ausschließlich am 28.02.2008 angeschaffte Anlagegüter (Spaltmaschine, Splitter, Spaltzylindergerät).

Mit Vertrag vom 17.09.2008 wurde die Fa. A GmbH rückwirkend per 29.02.2008 in eine Kommanditgesellschaft umgewandelt und die C KG errichtet.

An der nunmehrigen Personengesellschaft waren zu je 50% der Bf B F als Komplementär und D F als Kommanditist beteiligt, was auch dem Beteiligungsverhältnis dieser vormaligen beiden Gesellschafter an der A GmbH entsprach.

Die jeweils per Ende Februar ermittelten Betriebsergebnisse der GmbH in den Jahren **2007 und 2008** beliefen sich auf folgende Höhe und entwickelte sich der durch Verlustabzug ergebende restliche Verlustvortrag in folgender Weise:

	Einkünfte aus GW	Verlustabzug	Restl. Verlustvortrag
2007	98.325,84 (inkl. Sanierungsgew. iHv 122.735,97)	-98.325,24	215.715,04
2008	105.607,96	-79.205,97	136.509,07

Da ihm seiner Ansicht nach 50% dieses Betrages, nämlich 68.254,53 €, in seiner Eigenschaft als Gesellschafter der C KG als Verlustvortrag zufließen, machte der Bf im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung 2009 einen Teilbetrag hiervon in Höhe von 38.134,72 € als **Sonderausgaben aus dem Titel des Verlustabzuges** geltend.

Das Finanzamt verwehrte diesen Verlustabzug im angefochtenen **Einkommensteuerbescheid 2009 vom 28.10.2010** mit der Begründung, dass das

den Verlust verursachende Vermögen nicht mehr mit dem anlässlich der Umgründung übergebenen Vermögen vergleichbar sei.

Dagegen ist das **Beschwerdebegehren** gerichtet, wobei in diesem Zusammenhang auf die Beibehaltung der wirtschaftlichen Identität hingewiesen wurde, die durch die ausdrückliche Bezugnahme in § 10 UmgrStG auf § 8 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 für den Übergang der Verlustvorträge maßgeblich sei. Eine bloße Schrumpfung ohne "andersartiges Wachstum", wie es im gegenständlichen Fall gewesen sei (Beibehaltung des Unternehmensgegenstandes und der Gesellschafterstruktur) könne nicht zum Verlust der wirtschaftlichen Identität führen. Die Versagung des Verlustvortrages auch in diesen Fällen widerspräche der Intention des Gesetzgebers.

Die **Entwicklung des Vermögens der GmbH** bzw. jene der **Beschäftigtenzahl und des Personalaufwandes** in den Jahren ab 2005 stellte sich folgendermaßen dar:

	2005	2006	2007	2008
Beschäftigte	2 Arbeiter 1 Angestellte/r	2 Arbeiter 2 Angestellte	3 Arbeiter 2 Angestellte	0 Arbeiter 2 Angestellte ¹⁾
Anlagevermögen/ Sachanlagen:				
Fuhrpark	71.238,00	44.973,00	20.531,00	0,00 ²⁾
Baumaschinen	306.267,00	282.224,00	256.160,00	9.720,00 ³⁾
Büro, EDV	1.148,00	350,00	175,00	450,00 ⁴⁾
Sonstige Betriebsausst.	135,00	0,00	0,00	0,00
Summe/ Anlagevermögen	378.788,00	327.547,00	276.866,00	10.170,00
Veräußerungserlös/ Fuhrpark, Geräte 20.03. bzw. 04.04.2007				385.500,00 ⁵⁾
Anschaffungskosten/ Anlagevermögen 28.02.2008				11.300,00
Umsatzerlöse	378.883,10	293.994,42	281.449,00	25.763,05 ⁶⁾
Bilanzssumme	436.561,02	408.880,53	413.889,85	54.894,92

1) Am Umwandlungsstichtag war noch eine Angestellte (= Mutter der Gesellschafter) vorhanden.

2) Die im Jahr 2003 angeschafften zwei Sattelanhänger und der LKW Volvo waren am 20.3.2007 veräußert worden.

3) Dieser Buchwert umfasst drei erst am 28.2.2008 angeschaffte Geräte (Spaltmaschine, Splitter, Spaltzylindergerät - Anschaffungskosten gesamt 10.800,00 €). Sämtliche den Buchwert zum 28.02.2007 bildenden (2004 und 2006 angeschafften) Maschinen (Backenbrechanlage, Backenbrecheranlage LOKOMO, Förderbandwaage, Raupenbagger, Radlader) waren am 20.03. bzw. 04.04.2007 veräußert worden, um die Kredite der Bank nach dem Zwangsausgleich zu befriedigen.

4) Der Buchwert von 450,00 € betrifft einen am 28.2.2008 angeschafften Schreibtisch.

5) Bei diesen Erlösen handelt es sich um die laufenden Erlöse. 2008 kamen zu diesen noch Erlöse aus Anlagenverkauf im Ausmaß von 385.500,00 € (= Verkauf der Anlagen laut Punkt 1 und 2 am 20.03. bzw. 04.04.2007).

6) Darin enthalten Erlöse "Lohnbrechen" (Backenbrechanlage) in Höhe von 24.749,78 €.

Der Bf nahm nach dem Abverkauf der Anlagegüter eine nichtselbständige Arbeit auf, der andere Gesellschafter (Bruder) übernahm gelegentliche Disponententätigkeiten. Da von der Bank keine Kreditmittel zur Verfügung gestellt wurden, wurden erst per 28.02.2008 wieder Anlagegüter (siehe Punkt 3) angeschafft. Mit diesen wurde der Betrieb in kleinerem Umfang fortgeführt.

Das Gewerbe (Sprengungsunternehmen, Teilgewerbe Erdbau, Güterbeförderung) wurde per 30.09.2007 ruhend gemeldet. Per 18.02.2008 hinsichtlich "Teilgewerbe Erdbau" wieder aufgenommen.

Nach Erlassung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides 2009 erging am 29.04.2011 ein Bescheid, mit dem die Einkünfte der Fa. C KG gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt wurden. Der Einkunftsanteil des Bf's wurde darin mit -2.102,21 € ausgewiesen (Einkünfte aus Gewerbebetrieb).

III) Beweiswürdigung:

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem Akt des Finanzamtes betreffend den Bf sowie den vom Bundesfinanzgericht angeforderten Akten des Finanzamtes betreffend die Fa. A GmbH und die C KG, insbesondere aus den darin aufliegenden Bilanzen (einschließlich Umwandlungsbilanz), Verträgen (Umwandlungsvertrag, KG-Vertrag), Firmenbuchauszügen und Mitteilungen der Wirtschaftskammer S über Ruhend- und Wiederbetriebsmeldung betreffend das Gewerbe.

Weiters wurden die Ergebnisse der vor dem Bundesfinanzgericht durchgeführten mündlichen Verhandlung berücksichtigt. Im Rahmen dieser Verhandlung wurden die sich aus den Akten ergebenden und vorgetragenen Wertansätze von den Parteien nicht in Zweifel gezogen.

IV) Rechtliche Beurteilung:

A) Rechtsgrundlagen/Allgemeines:

Die für die rechtliche Beurteilung des gegenständlichen Beschwerdefalles maßgeblichen Rechtsgrundlagen lauten folgendermaßen:

A) Allgemeine Bestimmungen zur Umwandlung:

§ 7 des Umgründungssteuergesetzes, BGBl 699/1991 (in der Folge kurz UmgrStG) - Anwendungsbereich:

"(1) Umwandlungen im Sinne dieses Bundesgesetzes sind

1. errichtende 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,

....

(3) Rechtsnachfolger sind der Hauptgesellschafter (§ 2 Abs. 1 UmwG), beziehungsweise dessen Gesellschafter (Mitunternehmer), oder die Gesellschafter (Mitunternehmer) der errichteten Personengesellschaft (§ 5 Abs. 1 UmwG).

(4) Auf Umwandlungen sind die §§ 8 bis 11 anzuwenden."

§ 1 des Bundesgesetzes über die Umwandlung von Handelsgesellschaften, BGBl 304/1996, (in der Folge kurz UmwG) in der für den Beschwerdezeitraum geltenden Fassung – Begriff der Umwandlung:

"Kapitalgesellschaften können nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen unter Ausschluß der Abwicklung durch Übertragung des Unternehmens im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf einen Gesellschafter oder in eine offene Gesellschaft oder Kommanditgesellschaft (Nachfolgerechtsträger) umgewandelt werden."

§ 5 UmwG - Umwandlung unter gleichzeitiger Errichtung einer eingetragenen Personengesellschaft:

"(1) Die Hauptversammlung (Generalversammlung) einer Kapitalgesellschaft kann die Errichtung einer offenen Gesellschaft oder einer Kommanditgesellschaft und zugleich die Übertragung des Vermögens der Kapitalgesellschaft auf die offene Gesellschaft oder Kommanditgesellschaft beschließen. An dieser Personengesellschaft müssen Personen, deren Anteilsrechte zumindest neun Zehntel des Grundkapitals (Stammkapitals) der Kapitalgesellschaft umfassen, beteiligt sein; die übrigen Gesellschafter haben einen Anspruch auf Abfindung. ..."

B) Bestimmungen zum Verlustabzug:

§ 10 UmgrStG (Verlustabzug):

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

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

....

3. § 4 Z 2 ist auf Verluste der übertragenden und der übernehmenden Körperschaft anzuwenden."

§ 8 Abs. 4 KStG 1988 - Einlagen, Entnahmen und Einkommensverwendung (in der für den Beschwerdezeitraum geltenden Fassung):

"(4) Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen:

1. Ausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 1, 6, 7 und 8 des Einkommensteuergesetzes 1988.

2. Der Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988. Der Verlustabzug steht ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zu, ab dem die Identität des Steuerpflichtigen infolge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur im Zusammenhang mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftlich nicht mehr gegeben ist (Mantelkauf).

Dies gilt nicht, wenn diese Änderungen zum Zwecke der Sanierung des Steuerpflichtigen mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teiles betrieblicher Arbeitsplätze erfolgen. Verluste sind jedenfalls insoweit abzugsfähig, als infolge der Änderung der wirtschaftlichen Struktur bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Änderung stille Reserven steuerwirksam aufgedeckt werden."

§ 4 UmgrStG – Verlustabzug:

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

1. a) Verluste der übertragenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungsstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, gelten im Rahmen der Buchwertfortführung ab dem dem Verschmelzungsstichtag 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 Verschmelzungsstichtag tatsächlich vorhanden ist.

b) Verluste der übernehmenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungsstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, bleiben abzugsfähig, soweit die Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile, die die Verluste verursacht haben, am Verschmelzungsstichtag tatsächlich vorhanden sind.

c) Ist in den Fällen der lit. a und b der Umfang der Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile am Verschmelzungsstichtag 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) Im Falle der Verschmelzung verbundener Körperschaften sind vortragsfähige Verluste der Körperschaft, an der die Beteiligung besteht, um abzugsfähige Teilwertabschreibungen zu kürzen, die die beteiligte Körperschaft auf die Beteiligung in Wirtschaftsjahren, die nach dem 31. Dezember 1990 geendet haben, vorgenommen hat;...

2. Ein Mantelkauf, der den Abzug von Verlusten ausschließt, liegt auch dann vor, wenn die wesentlichen Änderungen der Struktur zu einem Teil bei der übertragenden und zum anderen Teil bei der übernehmenden Körperschaft erfolgen. Änderungen zum Zwecke der Verbesserung oder Rationalisierung der betrieblichen Struktur im Unternehmenskonzept der übernehmenden Körperschaft stehen Sanierungen im Sinne des § 8 Abs. 4 Z 2 dritter Satz des Körperschaftsteuergesetzes 1988 gleich."

§ 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988:

"(6) Als Sonderausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur,

- wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung 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.

(7) Bei einem Steuerpflichtigen, der den Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermittelt, können Verluste nach Abs. 6 berücksichtigt werden, wenn diese in den vorangegangenen drei Jahren entstanden sind."

B) Erwägungen:

1) Zum Umwandlungsvorgang – errichtende Umwandlung gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 UmgrStG:

Umwandlungen sind Vorgänge, bei denen die Rechtsform des Unternehmens geändert wird. Es gibt formwechselnde Umwandlungen, bei denen sich die Identität des Unternehmens nicht ändert, sowie übertragende Umwandlungen, bei denen sich diese ändert (Kofler, UmgrStG², § 7 Rz 1, 2 und 4).

Innerhalb der übertragenden Umwandlungen ist zu unterscheiden zwischen verschmelzenden Umwandlungen (= Übertragungen auf den Hauptgesellschafter) und **errichtenden Umwandlungen (= Übertragung auf eine durch die Umwandlung errichtete Personengesellschaft).**

Gesellschaftsrechtliche Grundlage der Umwandlungen ist das UmwG. Der übertragende Rechtsträger geht unter und das Vermögen wird mittels **Gesamtrechtsnachfolge** unter Ausschluss der Liquidation auf den übernehmenden Rechtsträger übertragen.

Übertragende Umwandlungen können unter Art. II UmgrStG fallen (Kofler, UmgrStG², § 7 Rz 4).

In den Anwendungsbereich des Umgründungssteuergesetzes fallen gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 UmgrStG (Art. II) *"errichtende 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."*

Nachfolgerechtsträger ist bei einer errichtenden Umwandlung eine neu gegründete Personengesellschaft (zB OG oder KG). Die übertragende Kapitalgesellschaft erlischt mit der Eintragung der Umwandlung in das Firmenbuch. Das Vermögen (der Betrieb) der Kapitalgesellschaft geht im Zuge der Umwandlung auf die neu errichtete Personengesellschaft über. Rechtsnachfolger im Sinne des UmgrStG sind gemäß § 7 Abs. 3 UmgrStG die Gesellschafter (Mitunternehmer) der errichteten Personengesellschaft (§ 5 Abs. 1 UmwG).

Auf Grund der Rückwirkensfiktion gilt auch steuerlich das Vermögen der übertragenden Kapitalgesellschaft dem Rechtsnachfolger am Beginn des dem Umwandlungstichtag folgenden Tages als übertragen. § 8 Abs. 3 UmgrStG normiert dazu, dass das Einkommen so zu ermitteln ist, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Umwandlungstichtages erfolgt wäre.

Ertragsteuerlich endet somit für die übertragende Kapitalgesellschaft mit Ablauf des Umwandlungstichtages ihr letztes Wirtschaftsjahr. Die übertragende Kapitalgesellschaft wird mit dem Gewinn oder Verlust aller im Kalenderjahr des Umwandlungstichtages endenden (Rumpf-) Wirtschaftsjahre letztmalig veranlagt (Walter, Umgründungssteuerrecht, 7. Auflage, Rz 232; UFS 6.5.2010, RV/1160-L/08).

Im gegenständlichen Fall erfolgte eine Übertragung des Vermögens einer Kapitalgesellschaft (= A GmbH) auf eine Personengesellschaft (= C KG).

Dass es sich hierbei um eine errichtende Umwandlung gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 UmgrStG handelte, auf die Art. II UmgrStG anwendbar ist, stand zwischen den Parteien des Beschwerdeverfahrens nicht in Streit.

2) Zum Verlustabzug:

Strittig war im gegenständlichen Beschwerdeverfahren, ob auf Basis der für eine Umwandlung nach Art. II UmgrStG anwendbaren Bestimmungen ein Übergang der Verlustvorträge der GmbH auf die Rechtsnachfolger möglich sei.

Die für die Beurteilung von Zulässigkeit und Art eines entsprechenden Verlustabzuges bei den Rechtsnachfolgern maßgeblichen gesetzlichen Anordnungen finden sich – zum Teil in Form von Verweisen auf Bestimmungen des Körperschaftssteuergesetzes sowie § 4 UmgrStG – in § 10 UmgrStG (siehe obiges Zitat).

2.1. Zum Verhältnis § 10 UmgrStG/§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988:

§ 10 UmgrStG verweist zunächst auf die **Anwendbarkeit des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988**, woraus sich Folgendes ergibt:

- bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben ist grundsätzlich auch der **Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988** (= Verluste, die in einem der vorangegangenen Jahre entstanden sind und noch nicht verbraucht wurden) zu berücksichtigen;
- in **Fällen des Mantelkaufes** steht ein Verlustabzug ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zu, ab dem die Identität des Steuerpflichtigen nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse nicht mehr gegeben ist, außer wenn diese Änderungen zum Zwecke der Sanierung des Steuerpflichtigen mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teiles betrieblicher Arbeitsplätze erfolgen;
- Verluste sind jedenfalls insoweit abzugsfähig, als infolge der Änderung der wirtschaftlichen Struktur bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Änderung **stille Reserven** aufgedeckt werden.

Durch die indirekte Anwendbarkeit der Bestimmung des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 ist somit zunächst gewährleistet, dass die Verlustvorträge des Rechtsvorgängers in Umgründungsfällen beim Rechtsnachfolger auch berücksichtigt werden können, wenn die zivilrechtliche Identität des Rechtssubjektes (hier: Personengesellschaft/KG anstatt Kapitalgesellschaft/GmbH) nicht bestehen bleibt, dies aber eben nur nach Maßgabe der unten näher zu prüfenden Kriterien des § 4 Z 1 lit. a, c und d UmgrStG.

Dass im gegenständlichen Fall noch nicht verbrauchte Verluste aus den Vorjahren vorlagen, ist unstrittig. Die Möglichkeit des Abzuges dieser Verluste war daher nach den Kriterien des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 iVm § 4 Z 1 lit. a, c und d UmgrStG zu prüfen.

Der Bf wendete in seiner Beschwerdeschrift (= vormals Berufung) ein, dass durch die explizite Übertragung der Anwendung des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 in den Tatbestand des § 10 UmgrStG der Verlustabzug ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zustehe, ab dem die Identität des Steuerpflichtigen infolge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftlich nicht mehr gegeben sei. In der Folge stellt er, zurückgreifend auf Lehre und Judikatur zum Mantelkaufatbestand des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988, dar, dass eine wirtschaftliche Strukturänderung schon allein deshalb nicht vorgelegen habe, weil sich der Unternehmensgegenstand in keiner Weise geändert habe. Im Zeitpunkt der Umwandlung werde dieselbe Tätigkeit ausgeübt, wie sie im Zeitraum der Entstehung der Verluste ausgeübt worden sei. Eine organisatorische Strukturänderung habe ebenfalls nichts stattgefunden, weil im Bereich der Willensbildung durch die Umwandlung kein Austausch der leitenden Organe erfolgt sei. Der Bf sei als Gesellschafter-Geschäftsführer der umgewandelten GmbH zum Komplementär der Nachfolgegesellschaft geworden. Seine Beteiligung mit 50% sei gleich geblieben. Der zweite Gesellschafter sei Kommanditist in der Nachfolgegesellschaft mit ebenfalls 50%iger Beteiligung geworden.

Die Bestimmung des § 10 UmgrStG sei durch die ausdrückliche Anwendung des § 8 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 keine Maßnahme zur quantitativen Beschränkung von Verlustvorträgen im Verhältnis zum Betriebsumfang, sondern eine Maßnahme, den "Transfer" von Verlustvorträgen zu unterbinden, wenn die wirtschaftliche Identität einer Körperschaft nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht mehr gegeben sei.

Hiezu ist Folgendes auszuführen:

Dem Bf ist grundsätzlich nicht darin entgegenzutreten, dass sich im gegenständlichen Fall durch die Umwandlung weder eine Änderung des Unternehmensgegenstandes noch der handelnden Personen ergeben hat.

Allein aus dieser Feststellung ist aufgrund des Verhältnisses der Bestimmungen des § 10 UmgrStG und § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 für sein Beschwerdebegehren aber nichts gewonnen.

Durch die Bezugnahme auf § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 in den §§ 4 und 10 UmgrStG wollte der Gesetzgeber gewährleisten, dass die Möglichkeit des Verlustabzuges auch in Umgründungsfällen gegeben ist, dies aber nur unter den dort festgelegten Bedingungen (arg.: "§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 ist nach Maßgabe folgender Bestimmungen anzuwenden: ..."; siehe hierzu auch VwGH 22.02.2007, 2006/14/0033). Für Verluste übertragender Körperschaften sind dies eben die in § 4 Z 1 UmgrStG dargestellten Bedingungen, darunter jene des § 4 Z 1 lit. a und c UmgrStG (Vorhandensein des verlustverursachenden Vermögens; Vergleichbarkeit aufgrund des Umfanges des Betriebes) zu überprüfen.

Wenn der Bf in seiner Beschwerde die wirtschaftliche und organisatorische Identität anspricht, so bezieht er sich hierbei auf den in § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 2. Satz festgehaltenen "Mantelkaufatbestand".

Dass ein solcher Mantelkauf vorlag, wird aber gar nicht unterstellt, zumal im gegenständlichen Fall mangels Erwerbs der Anteile einer Kapitalgesellschaft, die als Rechtssubjekt bestehen geblieben wäre, ohnehin keine zivilrechtliche Identität mehr gegeben war (*Wolf*, Der Mantelkauf im Österreichischen Abgabenrecht, ÖZW 2002, 38ff; Quantschnigg ua, KStG²³, § 4 Rz 54 – danach handelt es sich beim Mantelkauf um den Erwerb von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die in der Regel ihre wirtschaftliche Tätigkeit eingestellt hat, aber als solche noch bestehen bleibt und somit – im Unterschied zur wirtschaftlichen Identität – ihre zivilrechtliche Identität beibehält).

Das UmgrStG knüpft zwar ebenfalls an die Mantelkaufbestimmung des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 an, erweitert aber deren Anwendungsbereich bei Umgründungen (*Hügel* in *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG § 4 Rz 1ff). Die – in diesem Zusammenhang vorgesehenen – gesonderten Regelungen des UmgrStG sind im Verhältnis zu den "allgemeinen Regelungen" des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 **lex specialis** (vgl. *Massoner*, Mantelkauf, 46ff mwH; *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 8 Tz 520; UFS 24.06.2013, RV/1067-L/06).

Zu prüfen war daher hier nicht die mangelnde Vergleichbarkeit aufgrund des Verlustes der wirtschaftlichen Identität nach Maßgabe des Mantelkaufatbestandes.

2.2. Zur Sonderregelung des § 4 UmgrStG:

§ 4 UmgrStG regelt einerseits den grundsätzlichen Übergang des Verlustabzuges iSd § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 der übertragenden auf die übernehmende Gesellschaft, das Erfordernis der Buchwertfortführung und den Zeitpunkt der Berücksichtigung, sieht aber andererseits eine Reihe von Einschränkungen dieses "Übergangs des Verlustabzuges" und analoge Beschränkungen des Fortbestehens von Verlusten der übernehmenden Gesellschaft vor. § 4 Z 1 lit. a und c möchten den Fall ausschließen, dass eine übertragende "Verlustgesellschaft" zur Verlustverwertung auf eine übernehmende "Gewinngesellschaft" verschmolzen wird, und unterbinden den Übergang von Verlusten insoweit, als das verlustverursachende Vermögen am Verschmelzungstichtag nicht mehr (lit. a) oder im Sinne einer "qualifizierten Umfangsminderung" nicht mehr in wirtschaftlich vergleichbarer Form (lit. c) vorhanden ist (*Kofler in Kofler, UmgrStG*⁴, § 4 Rz 4).

Infolge der sich aus den §§ 4 und 10 UmgrStG iVm § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 grundsätzlich ergebenden Möglichkeit des Verlustabzuges gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 durch die übernehmende Gesellschaft waren die **sich aus § 10 Z 1 UmgrStG iVm § 4 Z 1 UmgrStG ergebenden zusätzlichen Voraussetzungen für einen Verlustabzug zu prüfen:**

§ 4 Z 1 lit. b UmgrStG bezieht sich auf Verluste der übernehmenden Gesellschaft und ist hier nicht relevant; § 4 Z 1 lit. d UmgrStG gilt für verbundene Körperschaften und kommt hier ebenfalls nicht zum Tragen.

Prüfungswürdig erschienen im gegenständlichen Fall § 4 Z 1 lit. a und c UmgrStG:

2.2.1. Prüfung nach § 4 Z 1 lit. a UmgrStG:

Gemäß § 4 Z 1 lit. a UmgrStG gelten noch nicht verrechnete Verluste ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum insoweit als abzugsfähige Verluste, als sie den übertragenen Betrieben, Teilbetrieben oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen zugerechnet werden können, wobei das übertragene Vermögen am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden sein muss.

2.2.1.1. Im gegenständlichen Fall ist der dem Umwandlungstichtag 28.2.2008 folgende Veranlagungszeitraum das Jahr 2009.

Die Prüfung hatte, wie auch im gegenständlichen Beschwerdeverfahren unstrittig, für den Veranlagungszeitraum 2009 zu erfolgen.

2.2.1.2. Diese Bestimmung erfordert weiters, dass das verlustverursachende **Vermögen am Umwandlungstichtag** vorhanden sein muss. Führt die übertragende Gesellschaft einen Betrieb, ist Beurteilungseinheit ein weggefallener Betrieb oder Teilbetrieb (*Jann, Umgründungen im Steuerrecht*, 2. Aufl., Wien 2015, S. 52). Entscheidend ist, ob der verlustverursachende Betrieb oder Teilbetrieb am Umwandlungstichtag als eigenständiges Verlustobjekt tatsächlich vorhanden ist. Die Begriffe Betrieb oder Teilbetrieb sind nach ertragsteuerlichen Kriterien auszulegen. Betrieb ist die Zusammenfassung von menschlicher Arbeitskraft und sachlichen Produktionsmitteln

zu einer organisatorischen Einheit zur Erzielung von Einkünften (VwGH 18.11.2009, 2006/13/0160 mwN). Wird ein bereits eingestellter Betrieb nachträglich wieder aufgenommen, ändert dies nichts am Wegfall der damit verbundenen Verlustvorträge (VwGH 26.06.2014, 2010/15/0140).

Im gegenständlichen Fall steht fest, dass das gesamte Anlagevermögen des Betriebes der übertragenden GmbH am Beginn des Wirtschaftsjahres 2007/2008 (im März 2007) zwecks Schuldentilgung im Gefolge des Zwangsausgleichs abverkauft wurde. Ebenso begab sich der Betrieb seiner Arbeitskräfte; lediglich eine Angestellte, die Mutter der Gesellschafter-Geschäftsführer, verblieb. Im Herbst 2007 wurde das Gewerbe ruhend gemeldet. Erst knapp vor dem Umwandlungsstichtag (29.02.2008) wurden am 28.02.2008 wieder Anlagegüter angeschafft, um den Betrieb in kleinerem Umfang fortzuführen. Unter Bedachtnahme darauf, dass etwa gerade auch bei einem Transportunternehmen der Fuhrpark zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehört (VwGH 30.09.1999, 97/15/0016), erschien im gegenständlichen Fall die Unterstellung naheliegend, dass der verlustverursachende Betrieb mit dem Abverkauf des Anlagevermögens und damit seiner wesentlichen Betriebsgrundlagen eingestellt worden war, zumal im Herbst 2007 auch das Gewerbe ruhend gemeldet wurde. Erst knapp vor dem Umwandlungsstichtag wurde er mit anderen wesentlichen Betriebsgrundlagen (anderem Anlagevermögen) wieder aufgenommen.

Damit wäre das Schicksal der Beschwerde aber schon entschieden. Die Wiederaufnahme des einmal eingestellten (verlusterzeugenden) Betriebes knapp vor dem Umwandlungsstichtag ändert nämlich nach der oben zitierten Rechtsprechung nichts am Wegfall der durch diesen verursachten Verlustvorträge gemäß § 4 Z 1 lit. a UmgrStG.

Der Bf konnte allerdings im Zuge des Beschwerdeverfahrens (insbesondere im Rahmen der mündlichen Verhandlung) glaubhafte Anhaltspunkte dafür darlegen, dass eine Betriebsfortführung jedenfalls geplant war, sobald es die finanziellen Möglichkeiten wieder erlaubten (dies im Unterschied zu VwGH 26.06.2014, 2010/15/0140, wo solche Anhaltspunkte nicht vorgelegen hatten).

Keine Betriebsaufgabe liegt vor, wenn ein Betrieb bloß ruhend ist, das heißt nur vorübergehend in der Absicht eingestellt wird, ihn in absehbarer Zeit wieder aufzunehmen (zB wegen Beschädigung oder Zerstörung wesentlicher Betriebsgrundlagen; siehe *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, § 24 Tz 15).

Im gegenständlichen Fall wurde das Gewerbe im Februar 2008 tatsächlich wieder aufgenommen; anstatt der verkauften Anlagegüter wurden Geräte gekauft, mit denen der Betrieb in kleinerem Umfang wieder fortgesetzt werden konnte. Dass dieser Ankauf aufgrund mangelnder Kreditmöglichkeiten erst nach mehreren Monaten möglich, aber immer beabsichtigt war, konnte der Bf in der mündlichen Verhandlung glaubhaft darlegen.

Das Bundesfinanzgericht erachtete es daher für notwendig, eine Prüfung des vorliegenden Sachverhaltes auch im Hinblick auf den (tatsächlich auch von der belangten Behörde herangezogenen) Tatbestand des § 4 Z 1 lit. c UmgrStG durchzuführen:

2.2.2. Prüfung nach § 4 Z 1 lit. c UmgrStG:

Gemäß § 4 Z 1 lit. c UmgrStG ist dann, wenn u.a. in den Fällen des lit. a der **Umfang** des Betriebes bzw. von einem solchen nicht zurechenbaren Vermögensteilen am Verschmelzungstichtag gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart **vermindert** ist, dass nach dem **Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse** eine **Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben** ist, der von diesem Betrieb, Teilbetrieb oder Vermögensteilen verursachte Verlust vom Abzug ausgeschlossen.

In Lehre und Verwaltungspraxis hat sich in diesem Zusammenhang die Bezeichnung als **"qualifizierte Umfangsminderung"** herauskristallisiert.

Bei betriebsführenden Körperschaften wird damit der üblicherweise als **qualifizierte Betriebseinschränkung** bezeichnete Sachverhalt angesprochen. Maßgeblich ist, dass die Vergleichbarkeit **am Verschmelzungstichtag** gegeben ist (*Bruckner in Helbich/Wiesner/Bruckner, Umgründungen, I § 4 Rz 42*). Übertragen auf die Umwandlung ist das der Umwandlungstichtag. Das verlusterzeugende Vermögen im Zeitpunkt der Verlustentstehung muss somit mit jenem im Zeitpunkt des Umwandlungstichtages vergleichbar sein. Dabei ist ausgehend vom Umfang des Vermögens zum Verschmelzungstichtag für jedes vergangene Wirtschaftsjahr die Vergleichbarkeit zu prüfen ("Rückwärtsbetrachtung"; *Walter, Umgründungssteuerrecht 2013*⁹, Rz 115f unter Verweis auf die UmgrStR 2002 RZ 218ff).

Das Gesetz gibt keine Auskunft darüber, anhand welcher **betriebswirtschaftlicher Parameter** die Vergleichbarkeit zu beurteilen ist. Aufgrund des verwendeten Begriffes "Umfang" ist auf **quantitative** und nicht auf qualitative **betriebswirtschaftliche Kriterien** abzustellen. Irrelevant sollte daher – im Gegensatz zur Mantelkaufregelung des § 8 Abs.4 Z 2 KStG – auch eine Änderung des Betriebsgegenstandes sein. Bei **betrieblichen Einheiten** kommen nach herrschender Ansicht dafür sinnvollerweise vor allem folgende Kriterien in Frage:

- Umsatz
- Auftragsvolumen und Produktionsvolumen
- Anlagevermögen, Anlagenintensität
- Umlaufvermögen
- Bilanzsumme
- Substanzwert
- Beschäftigtenzahl

Die **Grenze**, ab der eine **Vergleichbarkeit** im Sinne des lit. c wegen Minderung eines für die "Identifizierung" einer Einkunftsquelle maßgeblichen betriebswirtschaftlichen Parameters **nicht** mehr gegeben ist, wird von einem Teil der Literatur (*Quantschnigg* in FS Bauer, 255ff; *Huber, FJ 1992, 102ff*; unklar *Schneider, SWK 1992, A I 257ff*) und Verwaltungspraxis (BMF 11.5.1994, RdW 1994, 264; UmgrStR 2002 Rz 222, 1190) mit **25%** angegeben. Demnach ist eine wirtschaftliche Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben, wenn maßgebliche Parameter auf ein nur 25%iges oder geringeres Ausmaß absinken. Ein anderer Teil der Literatur nimmt das Fehlen der wirtschaftlichen Vergleichbarkeit erst

bei einem Absinken auf **10%** und weniger an (zB *Helbich*, Umgründungen⁴, 307; *Helbich/Wiesner*, Umgründungen⁵, 71; *Hügel/Mühlechner/Hirschler*, UmgrStG, § 4 Rz 41; in diesem Sinne auch UFS 24.06.2013, RV/1067-L/06; siehe zu alldem auch *Bruckner* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Umgründungen, I § 4 Rz 46).

Gleichgültig wie man die Schwelle beziffert, entscheidend ist eine Gesamtschau der Parameteränderungen. Auf die Reduktion eines einzigen Parameters kann es nicht ankommen (*Hügel*, Grenzüberschreitende und nationale Verschmelzungen im Steuerrecht, Wien 2009, § 4 Rz 51).

Auch nach herrschender Ansicht in der Betriebswirtschaftslehre kann die Unternehmensgröße und ihre Veränderung nicht anhand eines einzigen Kriteriums beurteilt werden (*Bruckner* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Umgründungen, I § 4 Rz 47). Entscheidend ist immer eine Gesamtbetrachtung aller herangezogenen Messgrößen (*Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG⁴, § 4 Rz 19 unter Verweis auf *Bruckner*, Objektbezogener Verlustvortragsübergang bei Verschmelzungen in *Bergmann (Hrsg)*, Praxisfragen zum Körperschaftsteuerrecht, Werilly-FS 84).

Hat sich der Umfang des Vermögens qualifiziert vermindert, geht ein von diesem Vermögen verursachter, aber noch nicht verrechneter Verlust zur Gänze verloren; eine anteilige Verminderung ist in lit. c nicht vorgesehen (*Bruckner* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Umgründungen, I § 4 Rz 48).

§ 4 Z 1 lit. c UmgrStG legt die Vergleichszeitpunkte für die Beurteilung der qualifizierten Umfangsminderung einerseits mit dem Verschmelzungstichtag und andererseits dem Zeitpunkt des Entstehens der Verluste fest. Hinsichtlich des Entstehens des Verlustvortrages ist das verlustverursachende Vermögen jener Vermögensbestand, der am betreffenden Bilanzstichtag zur Verfügung stand. Sodann ist die Vergleichbarkeit am Verschmelzungstichtag (Umwandlungstichtag) maßgeblich; spätere Änderungen sind für die Frage des Verlustüberganges oder des weiteren Verlustabzuges nach § 4 Z 1 ohne Bedeutung (*Kofler/Six* in *Kofler*, UmgrStG⁴, § 4 Rz 109).

Wendet man nun diese in Literatur und Verwaltungspraxis zur Frage der "qualifizierten Umfangsminderung" im Sinne des § 4 Z 1 lit. c UmgrStG getätigten Aussagen auf den beschwerdegegenständlichen Fall an, so führt dies zu folgendem **Ergebnis**:

2.2.2.1. Feststellung der Verlustentstehungszeitpunkte:

Wesentlich erscheint im gegebenen Zusammenhang zunächst die **Feststellung, in welchem Zeitraum jene Verluste entstanden sind**, deren Vortrag der Bf begehrt.

Laut Aktenlage stellten sich die bis Ende des Wirtschaftsjahres 2006 noch **offenen Verlustvorträge der GmbH** folgendermaßen dar:

1999	-3.360,88
2000	-14.870,53
2001	-15.725,31

2004	-70.673,93
2005	-190.394,55
2006	-19.015,68
Summe	-314.040,88

In den Jahren **2007 und 2008** wurden die aufgrund positiver Einkünfte der Kapitalgesellschaft folgendermaßen verwertet:

	Einkünfte aus GW	Verlustabzug	Restl. Verlustvortrag
2007	98.325,84 Inkl. Sanierungsgew. iHv 122.735,97	-98.325,24	215.715,04
2008	105.607,96	-79.205,97	136.509,07

Der **Verlustabzug gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988** ist von Amts wegen im ersten Jahr vorzunehmen, in welchem der Gesamtbetrag der Einkünfte nach Abzug der anderen Sonderausgaben einen positiven Betrag ergibt. Ein allfälliger Rest ist bei Vorliegen hinreichender Einkünfte im jeweils nächstfolgenden Jahr abzuziehen. Die gesetzliche Vorschrift für den Verlustabzug gibt dem Abgabepflichtigen kein Wahlrecht, wann er von dem Recht des Verlustabzuges Gebrauch machen will (VwGH 19.9.2013, 2012/15/0014). Der Verlustabzug ist somit zum frühestmöglichen Zeitpunkt zu verrechnen; besteht aus mehreren Jahren ein Verlustabzug, so ist zunächst der ältere abzuziehen (*Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 18 Anm. 189f). Bei Verlustvorträgen aus verschiedenen Jahren ist daher stets derjenige aus dem früheren Jahr vorrangig abzuziehen (*Büsser in Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer – Kommentar, 39. Lfg., § 18 Abs. 6 und 7 Rz 7.1; *Doralt/Renner*, EStG¹⁰, § 18 Rz 311). Der Verlustabzug ist somit zwingend sobald als möglich und im größtmöglichen Umfang vorzunehmen (UFS 30.7.2004, RV/3675-W/02; *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 18 Anm. 190).

Dies führt im gegenständlichen Beschwerdefall zu folgendem **Ergebnis**:

Durch die übertragende GmbH wurde per 28.02.2008 (= Umwandlungstichtag) von deren Verlustvorträgen noch ein Betrag von 79.205,97 Euro verbraucht, sodass insgesamt ein unverbrauchter Restbetrag an Verlustvorträgen in Höhe von 136.509,07 Euro verblieb (siehe hierzu auch Aufstellung des Bf im Veranlagungsverfahren 2008).

Wie sich aus der Zusammenschau mit obiger Aufstellung betreffend Verlustentwicklung ergibt, umfasst dieser Betrag an offenen Verlustvorträgen zunächst den noch nicht verbrauchten (verrechneten) Verlust aus dem Jahr 2005 (117.493,39 Euro) sowie den gesamten Verlust des Jahres 2006 (19.015,68 Euro).

Festzuhalten ist an dieser Stelle, dass diese Art der Verlustverrechnung keine, wie vom Bf in seinem Vorlageantrag vermeint, vorrangige Verrechnung der in den Wirtschaftsjahren 2007 und 2008 erzielten positiven Einkünfte mit Verlusten aus der Backenbrechanlage

ermöglicht. Vielmehr waren jeweils die älteren Verluste des Betriebes zur Verrechnung zu bringen, sodass im gegenständlichen Fall letztlich jene aus den Jahren 2005 und 2006 zum Vortrag verblieben.

Es waren daher die **betriebswirtschaftlichen Parameter laut Bilanzen zum 28.02.2005 und 2006 jenen laut Umwandlungsbilanz zum 28.02.2008 gegenüberzustellen.**

2.2.2.2. Vergleichsprüfung im Hinblick auf den Umfang des Betriebes:

Wie auch der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung zur gleichlautenden Formulierung des § 1 Abs. 5 Satz 2 StruktVG ausgesprochen hat, sind bei Prüfung der Vergleichbarkeit im Hinblick auf die Umfangsminderung nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse bei Betrieben generell insbesondere der Umsatz, das Anlagevermögen und das Auftragsvolumen von Bedeutung (VwGH 18.7.2001, 99/13/0194). Des Weiteren wird sich die Auswahl der Kriterien auch an unternehmens- und branchenspezifischen Umständen, die auf das Gesamtbild der Verhältnisse einen Einfluss haben, zu orientieren haben (siehe hiezu auch *Bruckner/Kolienz* in ÖStZ 2007, 474ff unter Verweis auf den UmgrStR-Wartungserlass 2006/2007).

Welche Kriterien im konkreten Fall zur Prüfung der Vergleichbarkeit tatsächlich geeignet sind, ergibt sich somit auch aus der Eigenart des Betriebes, wobei sich die Bedeutung der einzelnen Gruppen von Vermögenswerten für den Betrieb auch aus den jeweiligen Bilanzansätzen erschließen lässt.

Im gegenständlichen Fall erschien es sachgerecht, vor allem die Parameter Anlagevermögen sowie Beschäftigtenzahl heranzuziehen, da bei einem Betrieb, der sich mit Granittransporten und Erdbau beschäftigt, auf der Hand liegt, dass in diesem Zusammenhang vor allem entsprechende Geräte und Fahrzeuge sowie diese bedienende Arbeiter notwendig sind (siehe hiezu auch VwGH 30.9.1999, 97/15/0016, wonach zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Transportunternehmens vor allem der Fuhrpark zählt). Dass das Knowhow der Geschäftsführer, auf das von der steuerlichen Vertreterin des Bf's in der mündlichen Verhandlung besonders hingewiesen wurde, beim beschwerdegegenständlichen Betrieb zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören würde, kann in Bezug auf den gegenständlichen Unternehmensgegenstand nicht erachtet werden, zumal ein bestimmtes Fachwissen des Betriebsinhabers bzw. Geschäftsführers bei Betrieben in der Regel generell zu unterstellen ist. Gerade das angesprochene Wissen um die Bedienung der Backenbrechanlage hatte aber zudem für den am Umwandlungsstichtag bestehenden Betrieb keine Bedeutung mehr. Dass das Umlaufvermögen nur eine untergeordnete Rolle spielt, lässt sich auch aus den Bilanzen der übertragenden Gesellschaft in den Verlustjahren ersehen. Wesentlich erschien im gegenständlichen Fall im Zuge des Vergleiches jedoch das Kriterium der Umsätze.

Das für die Beurteilung wesentliche **Gesamtbild der Verhältnisse** ergibt sich für den gegenständlichen Fall aus folgender Aufstellung:

	2005	2006	2007	2008
Beschäftigte	2 Arbeiter	2 Arbeiter	3 Arbeiter	0 Arbeiter

	1 Angestellte/r	2 Angestellte	2 Angestellte	2 Angestellte
Anlage- vermögen/ Sachanlagen:				
Fuhrpark	71.238,00	44.973,00	20.531,00	0,00
Baumaschinen	306.267,00	282.224,00	256.160,00	9.720,00
Büro, EDV	1.148,00	350,00	175,00	450,00
Sonstige Betriebsausst.	135,00	0,00	0,00	0,00
Summe/ Anlagevermögen (Prozentsatz)	378.788,00	327.547,00	276.866,00	10.170,00 (2005: 2,68%; 2006: 3,10%)
Veräußerungserlös/ Fuhrpark, Geräte 20.03., 04.04.2007				385.500,00
Anschaffungskosten/ Anlagevermögen 28.02.2008 (Prozentsatz/ Veräußerungs- wert)				11.300,00 (2,93%)
Umsatzerlöse (Prozentsatz)	378.883,10	293.994,42	281.449,00	25.763,05 (2005: 6,80%; 2006: 8,76%)
Bilanzsumme (Prozentsatz)	436.561,02	408.880,53	413.889,85	54.894,92 (2005: 12,57%; 2006: 13,43%)

Zusammenfassend ist aus obigen Berechnungen ersichtlich, dass die laufenden Leistungserlöse/Umsätze auf unter 10% gegenüber den Wirtschaftsjahren 2005 und 2006 gefallen sind, wobei zu beachten war, dass die Umsätze des Wirtschaftsjahres 2007/2008 fast zur Gänze aus Erlösen aus dem Betrieb der am 20.03.2007 veräußerten Backenbrechanlage (Erlöse "Lohnbrechen" = 24.749,78 €) bestanden. Die Bilanzsumme liegt zum 28.02.2008 nur knapp über 10% der Werte 2005 bzw. 2006.

Auffällig erscheint jedoch, dass gerade der für einen Betrieb dieser Art wesentliche Faktor Anlagevermögen maßgeblich unter 10% geschrumpft ist und die Zahl der beschäftigten Arbeitnehmer von 2 auf 0 gesunken ist. Wenngleich noch immer 2

Angestellte ausgewiesen sind, so muss doch festgestellt werden, dass ein Betrieb von der Art des beschwerdegegenständlichen vor allem von der Werkstätigkeit von Arbeitern geprägt ist, die die Maschinen und die Kraftfahrzeuge bedienen. Außerdem war, wie sich anlässlich der mündlichen Verhandlung ergab, am Umwandlungsstichtag auch nur noch eine Angestellte, die Mutter der Geschäftsführer, vorhanden.

Was das Anlagevermögen angeht, so ergibt sich aus der Umwandlungsbilanz zum 28.02.2008, dass die "Raupenmobile Backenbrechanlage" per 20.03.2007 mit einem Buchwert von 231.200 Euro aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden ist. Ebenso sind sämtliche übrige Geräte bzw. Baumaschinen mit diesem Tag (Backenbrecheranlage LOKOMO, Förderbandwaage, Raupenbagger) bzw. am 04.04.2007 (Radlader) aus dem Betriebsvermögen abgegangen. Weiters schieden alle Fahrzeuge (LKW Volvo mit 10.249 Euro/Buchwert sowie zwei Sattelanhänger) per 20.03.2007 aus dem Betriebsvermögen aus und belief sich der Wert des Fuhrparks per 28.02.2008 auf 0,00 Euro. Die qualifizierte Minderung des Anlagevermögens resultierte demnach nicht lediglich aus einer Wertminderung, sondern tatsächlich aus einer umfänglichen Verminderung.

Der im Frühjahr 2007 erzielte Veräußerungserlös für Anlagevermögen (insbesondere Fuhrpark und Baumaschinen) betrug 385.500,00 €. Demgegenüber wurden am 28.02.2008 neue Geräte (Spaltmaschine, Splitter, Spaltzylindergerät) um 10.800,00 € sowie weiters ein Schreibtisch um 500,00 € angeschafft. Auch bei Gegenüberstellung des Veräußerungswertes des Anlagevermögens (395.500,00 €) und des Anschaffungswertes der neuen Anlagegüter (11.300,00 €) ergibt sich lediglich ein Prozentsatz von 2,93%.

Insgesamt musste also festgestellt werden, dass das verlustverursachende bzw. zur Zeit der Verlustentstehung vorhandene Anlagevermögen (darunter die vom Bf angesprochene kostenintensive Backenbrechanlage) am Umwandlungsstichtag nicht mehr vorhanden war. Im Verein damit, dass ein Großteil der im gegenständlichen Fall anwendbaren betriebswirtschaftlichen Parameter auf Werte wesentlich unter 10% (siehe Anlagevermögen, Arbeiter, Umsätze) bzw. nur geringfügig über 10% (Bilanzsumme) abgesunken war, kann nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes unter Beachtung des Gesamtbildes der Verhältnisse vom Umfang des Betriebes her nicht mehr von einer Vergleichbarkeit des Betriebes im Sinne des § 4 Z 1 lit. c UmgrStG gesprochen werden.

2.3. Der Bf beruft sich insbesondere auf die Anwendbarkeit der Bestimmung des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988. Daraus gehe hervor, dass es zu einem Verlust der Identität des Steuerpflichtigen nur infolge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur käme, was gegenständlich eben nicht der Fall sei. Er verweist in diesem Zusammenhang auch auf die zur Qualifikation von Strukturänderungen im Sinne dieser Bestimmung entwickelte Lehre und Rechtsprechung sowie darauf, dass sämtliche Elemente einer Strukturänderung kumulativ vorliegen müssten. Ein Verlust der wirtschaftlichen Identität sei im gegenständlichen Fall somit nicht gegeben gewesen.

Dem ist jedoch entgegen zu halten, dass sich diese Aussagen auf Fälle des Mantelkaufes im Sinne des § 8 Abs. 4 Z 2 2. Satz KStG 1988 beziehen.

Dass im gegenständlichen Fall **kein Mantelkauf** (= Erwerb von GmbH-Anteilen unter Weiterbestand der zivilrechtlichen Identität der GmbH als juristische Person) vorliegt, wurde bereits oben unter Punkt 2.1. dargelegt.

Wie jedoch ebenfalls dargestellt, verlangt der Gesetzgeber für die Gewährung des Verlustabzugs bei Umgründungssachverhalten darüber hinaus die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzungen des § 4 Z 1 lit. c UmgrStG, wonach eine Vergleichbarkeit des Umfangs des Betriebes nach rein quantitativen Kriterien gegeben sein muss. Die Identität der "wirtschaftlichen Betätigung" allein ist in diesem Zusammenhang nicht ausreichend (siehe VwGH 18.07.2001, 99/13/0194 zur gleichlautenden Bestimmung des § 1 Abs. 5 StruktVG 1969 idF 563/1980). Eine Vergleichbarkeit nach quantitativen Kriterien ist im gegenständlichen Fall aber unter Bedachtnahme auf die obigen Erwägungen nicht gegeben.

2.4. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung stellten der Bf und dessen Vertreterin vor allem auch die steigende **Umsatzentwicklung bei der KG** in den Folgejahren (2008 bis 2013) als Folge der Sanierung sowie die Bemühungen beider Gesellschafter, Geldmittel für weitere Investitionen zu verdienen, dar.

Wenn diese Darstellung vom Bundesfinanzgericht auch als durchaus glaubhaft und aus betriebswirtschaftlicher Sicht vorbildliche Maßnahmen zur Sicherung des Bestandes des Familienunternehmens erachtet wurden, so konnten diese Umstände aufgrund der klaren gesetzlichen Formulierung keinen Einfluss auf die rechtliche Qualifikation der hier strittigen Problematik des Überganges der Verlustvorträge nehmen.

Für die Vergleichbarkeit des Betriebsumfanges sind nach der eindeutigen gesetzlichen Bestimmung des § 4 Z 1 lit. c UmgrStG die Verhältnisse am Umwandlungstichtag maßgeblich; spätere Änderungen sind für die Frage des Verlustüberganges oder des weiteren Verlustabzuges nach § 4 Z 1 ohne Bedeutung (*Bruckner in Helbich/Wiesner/Bruckner*, Umgründungen, I § 4 Rz 42; *Kofler/Six in Kofler*, UmgrStG⁴, § 4 Rz 109).

2.5. Dem Einwand des Bf's, dass die Versagung des Verlustvortrages im gegenständlichen Fall nicht der **Intention des Gesetzgebers** entspreche, muss entgegnet werden, dass die Auslegung von gesetzlichen Bestimmungen nur innerhalb des äußerst möglichen Wortsinnes der entsprechenden Vorschriften erfolgen kann (*Ritz*, BAO⁵, § 21 Rz 3; VwGH 18.11.2008, 2006/15/0129). Auch im Verwaltungsrecht sind die Auslegungsvorschriften der §§ 6 und 7 ABGB anzuwenden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist bei der Auslegung von Verwaltungsgesetzen in erster Linie von der Wortinterpretation in Verbindung mit der grammatikalischen und der systematischen Auslegung auszugehen. Nur wenn sich aus der Wortinterpretation keine Anhaltspunkte ergeben, also der Wortlaut des Gesetzes unklar bleibt, kann zur Auslegung der gesetzlichen Bestimmung auf die Materialien zurückgegriffen werden (VwGH 23.03.2001, 98/06/0240). Dies bedeutet, dass sich eine Interpretation nach dem behaupteten Willen des Gesetzgebers nur innerhalb des sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung ergebenden Sinnes möglich ist.

Die Vorschrift des § 4 Z 1 lit. c UmgrStG ordnet nach ihrem klaren Wortlaut den Ausschluss des Verlustabzuges an, wenn sich der Umfang des Betriebes am

Verschmelzungstichtag gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert hat, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist. Die umfängliche Vergleichbarkeit des am Umwandlungstichtag noch vorhandenen verlustbehafteten Vermögens stellt also eine zusätzliche Voraussetzung für den Verlustübergang dar (*Kofler/Six in Kofler, UmgrStG⁴, § 4 Rz 101*). Wenn dem Bf auch grundsätzlich darin zugestimmt werden kann, dass der Gesetzgeber durch die Einfügung dieser Bestimmung vor allem Gestaltungsfälle zur Verlustverwertung (Fortführen des Betriebes auf "Sparflamme") verhindern wissen wollte, so ändert dies nichts daran, dass nach deren Wortlaut der klare Auftrag eines Vergleiches des Betriebsumfanges zwischen Verlustentstehungszeitpunkt und Verschmelzungstichtag (Umwandlungstichtag) besteht. Aus diesem Gebot der stichtagsbezogenen Vergleichsprüfung ergibt sich eindeutig, dass, wie bereits unter Punkt 2.4. dargelegt, spätere Änderungen für die Frage des Verlustüberganges oder des weiteren Verlustabzuges nach § 4 Z 1 ohne Bedeutung sind (*Bruckner in Helbich/Wiesner/Bruckner, Umgründungen, I § 4 Rz 42; Kofler/Six in Kofler, UmgrStG⁴, § 4 Rz 109*). Ebenso ergibt sich aus dem Wortlaut der Bestimmung des § 4 Z 1 lit. c UmgrStG, wie vom Bf vermeint, keine gesetzliche Grundlage für die qualitative Prüfung der wirtschaftlichen Identität nach dem Vorbild der Mantelkaufbestimmung. Die Betrachtung nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse bezieht sich aufgrund des eindeutigen Gesetzeswortlautes vielmehr auf den "Umfang des Betriebes" bezogen auf die Vergleichszeitpunkte (Verlustentstehungszeitpunkt/Umwandlungstichtag).

2.6. Insgesamt konnte dem gegenständlichen Beschwerdebegehren aufgrund obiger Erwägungen nicht beigetreten werden und war es daher abzuweisen.

3. Zur Abänderung des Bescheides:

Der Bf war im beschwerdegegenständlichen Jahr 2009 an der Fa. C KG als Gesellschafter beteiligt und bezog hieraus anteilig Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Mit (rechtskräftigem) Feststellungsbescheid 2009 vom 29.04.2011 wurden diese Einkünfte vom Finanzamt gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt. Der Einkunftsanteil beträgt laut diesem Bescheid -2.102,21 €. Diese Einkünfte aus Gewerbebetrieb waren im angefochtenen Bescheid nicht berücksichtigt worden.

Gemäß **§ 192 BAO** werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

Ein in der Sache ergehendes Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes hat getreu der Bestimmung des § 192 BAO die Feststellungen jener Feststellungsbescheide zugrunde zu legen, die zum Zeitpunkt der Erlassung des Erkenntnisses dem Rechtsbestand angehören (VwGH 25.06.2008, 2006/15/0094; *Fischerlehner, Abgabenverfahren* [2013], § 192 Anm. 2).

Das Bundesfinanzgericht hatte daher den sich aus dem sich aus dem Feststellungsbescheid 2009 ergebenden Verlustanteil des Bf's als Einkünfte aus Gewerbebetrieb in seinem Erkenntnis in Ansatz zu bringen.

V) Zum Abspruch über die 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Die Beurteilung der Verminderung des Betriebsumfanges zwischen Verlustentstehungszeitpunkt und Umwandlungstichtag ist zwar grundsätzlich im Einzelfall zu würdigen. Allerdings gibt es zur Beurteilung von Art und Ausmaß der qualifizierten Umfangsminderung im Zusammenhang mit der Prüfung der Vergleichbarkeit im Sinne des § 4 Z 1 lit. c UmgrStG noch keine höchstgerichtliche Judikatur. Eine Revision war daher zuzulassen.

Linz, am 24. November 2015