

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Walter Franz Lazelsberger, Dorfweg 2, 4052 Ansfelden, über die Beschwerde vom 03.11.2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels zu StNr.: xxx vom 16.07.2014, betreffend Feststellung der Einkünfte § 188 BAO für das Kalenderjahr 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Verwaltungsgeschehen

1.1. Erklärung der Einkünfte von Personengesellschaften/-gemeinschaften 2012

Die Beschwerdeführerin (Bf.) - eine mit Umwandlungsvertrag vom 26.9.2012 aus der vormals A Ges.m.b.H. entstandene Kommanditgesellschaft - erklärte am 31.3.2014 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (E6a) für das Jahr 2012 Folgendes:

Erträge/Betriebseinnahmen	
Erträge/Betriebseinnahmen ohne solche, die in einer Mitteilung gemäß § 109a erfasst sind – einschließlich Eigenverbrauch (Entnahmewerte vom Umlaufvermögen)	1.183,00
Übrige Erträge/Betriebseinnahmen – Saldo. Bei USt-Bruttosystem: inkl. USt-Gutschrift, jedoch ohne Kennzahl 9093	2.815,92
Aufwendungen/Betriebsausgaben (ohne Sonderbetriebsausgaben)	
Personalaufwand	0,00

Abschreibungen auf das Anlagevermögen	573,25
Tatsächliche Kfz-Kosten	2.933,89
Werbe- und Repräsentationsaufwendungen, Spenden, Trinkgelder	42,40
Zinsen und ähnliche Aufwendungen	737,35
Übrige und/oder pauschale Aufwendungen/Betriebsausgaben, Kapitalveränderungen – Saldo. Bei USt-Bruttosystem: inkl. USt-Zahllast, jedoch ohne Kennzahl 9233	7.300,58
Bilanzposten	
Privatentnahmen (abzüglich Privateinlagen)	-28.903,65
Finanzanlagen	1.595,00
Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	2.781,00
Sonstige Rückstellungen	1.000,00
Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten und Finanzinstituten	6.898,42

In der Beilage E6a-1 wurden zwei Beteiligte angegebenen:

Beteiligter 1:

Finanzamts- und Steuernummer	54 xxx/xxxx
Anteil am Gewinn/Verlust vor Berücksichtigung der nachfolgenden Kennzahlen:	-1.897,14

Beteiligter 2:

Finanzamts- und Steuernummer	54 xxx/xxxx
Anteil am Gewinn/Verlust vor Berücksichtigung der nachfolgenden Kennzahlen:	-5.691,41

Kennzahl 330:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	
Summe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Kennzahl 330)	-7.588,55

1.2. Bescheid über die Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO 2012

Mit Bescheid vom 16.7.2014 erfolgte die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Kalenderjahr 2012 wie folgt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-5.827,03 €
Von den Einkünften wurde einbehalten:	
Kapitalertragsteuer auf betriebliche Kapitalerträge	11,52 €

In den Einkünften sind enthalten: Veräußerungs- und Aufgabegewinne Inländische Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, auf die der besondere Steuersatz von 25% anwendbar ist	0,00 € 46,56 €
Bei der Veranlagung des (beteiligten) Steuerpflichtigen sind im Rahmen der Einkommensermittlung zu berücksichtigen: In Frage kommende Begünstigungen/Besteuerungswahlrechte nach §§ 24, 37 und 97 EStG 1988	
A. K xxxx X-Straße 21/11 Grieskirchen Wels xxx/xxxx	Einkünfte -1.456,75 €
Von den Einkünften wurde einbehalten: Kapitalertragsteuer auf betriebliche Kapitalerträge	2,88 €
In den Einkünften sind enthalten: Inländische Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, auf die der besondere Steuersatz von 25% anwendbar ist	11,64 €
A. F xxxx X- Str. 80 Grieskirchen Wels xxx/xxxx	Einkünfte -4.370,28 €
Von den Einkünften wurde einbehalten: Kapitalertragsteuer auf betriebliche Kapitalerträge	8,64 €
In den Einkünften sind enthalten: Inländische Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, auf die der besondere Steuersatz von 25% anwendbar ist	34,92 €

In der Begründung verwies die belangte Behörde auf eine gesonderte Zustellung der Bescheidbegründung und führte an, dass der erklärte Verlust um die im übrigen Aufwand enthaltene Körperschaftsteuer (€ 1.750,00) und Kapitalertragsteuer (€ 11,52) gekürzt worden sei.

1.3. Bescheidbegründung zum Feststellungsbescheid 2012

Mit gesondert ergangener Bescheidbegründung vom 16.7.2014 führte die belangte Behörde aus:

Errichtende Umwandlungen im Sinne des UmwG würden ohne Ausnahme nur dann unter Art. II UmgrStG fallen, wenn ein Betrieb (siehe Rz 449 ff) übertragen werde. Im Hinblick auf die Rückwirkungsfiktion des § 8 Abs. 3 und des § 9 Abs. 1 UmgrStG müsste der Betrieb am Umwandlungstichtag bestanden haben und der übertragenden Kapitalgesellschaft zurechenbar gewesen sein.

Der Betrieb müsste ein solcher im Sinne des Ertragsteuerrechtes sein, somit eine selbständige organisatorische Einheit zur Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 (siehe dazu EStR 2000 Rz 409 ff). Die Beurteilung der Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft als Liebhabereibetrieb stelle einen Ausschlussgrund für Art. II UmgrStG dar. Die Tatsache, dass Körperschaften, die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet seien, nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, erfülle für sich alleine noch nicht das Betriebserfordernis des § 7 Abs. 1 UmgrStG.

Das Betriebserfordernis sei auch dann erfüllt, wenn ein ruhender Betrieb (EStR 2000 Rz 5638) oder ein verpachteter Betrieb übertragen werde, sofern mit der Betriebsunterbrechung bzw. -verpachtung nicht eine Aufgabe des Betriebs verbunden sei (EStR 2000 Rz 5647 ff).

Die übertragende Körperschaft habe im Jahr 2010 Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens veräußert (2 LKW der Marke Steyr?). Seit 2001 bis 8.11.2010 sei einziger Dienstnehmer der A GmbH Herr A. K und dieser wiederum selbst Geschäftsführer und 25%-Gesellschafter der A GmbH. Herr A. sei von 9.11.-22.12.2010 und von 07.03.-14.04.2011 bei der Fa. B beschäftigt gewesen. Seit 18.04.2011 sei Herr A. durchgehend bei der Fa. C GmbH in einem Vollbeschäftigteverhältnis als Arbeiter.

Nachstehende Gewerbeberechtigungen der A GmbH seien mit 29.04.2011 ruhend gemeldet worden:

- Beförderung von Gütern mit drei Kraftfahrzeugen des Straßenverkehrs
- Erdarbeiten unter Ausschluss jeder dem gebundenen bewilligungspflichtigen Baugewerbe vorbehaltenen Tätigkeit

Aus dem sich der Finanzbehörde bietenden Bild ergebe sich, dass ein Betrieb (wenn auch ein ruhender Betrieb) zum Umwandlungstichtag 31.12.2011 bestanden habe, dies aber in einem wesentlich verringerten Umfang. Bis zum Verschmelzungstichtag entstandene und noch nicht verrechnete Verluste der übertragenden Körperschaft seien mit den verlustverursachenden Objekten zu verknüpfen, wobei die Verlustzuordnung

- bei betriebsführenden (operativen) Gesellschaften zu Betrieben, Teilbetrieben, gegebenenfalls einem Betrieb gleichzuhaltenen Mitunternehmeranteilen und unter Umständen zu nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen (siehe Rz 202 ff) und
- bei nicht betriebsführenden (vermögensverwaltenden) Gesellschaften grundsätzlich zu den einzelnen Vermögensteilen (siehe Rz 208 f)

erfolge. Das verlusterzeugende Vermögen müsse am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden sein. Mehrere inländische Grundstücke seien gemäß § 98 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 als ein Betrieb anzusehen.

Sei dieses Vermögen am Verschmelzungstichtag - aus welchen Gründen auch immer (z.B. Verkauf Liquidation, sonstiger Untergang) - nicht mehr vorhanden, können die

Bezug habenden Verluste bzw. Verlustvorträge nicht auf die übernehmende Körperschaft übergehen und gehen daher durch die Verschmelzung unter. Ist die Körperschaft zum Verschmelzungstichtag überhaupt vermögenslos, würden sämtliche Verluste untergehen.

Dazu wurden der Bf. mit Vorhalt vom 18.03.2013 nachstehende Fragen zur Beantwortung gestellt:

Sie werden ersucht nachvollziehbar darzustellen, inwieweit ein Betrieb übertragen wurde. Aufstellung des Anlagevermögens (Betriebs- und Geschäftsausstattung) zu den Stichtagen 1.1.2010, 1.1.2011 u. 31.12.2011. Bei Fahrzeugen und Arbeitsmaschinen auch die entsprechenden Kilometerstände und Arbeitsstunden zu den vorhin genannten Stichtagen und zum heutigen Tag angeben.

Im Jahr 2010 wurde Anlagevermögen um € 9.000,00 veräußert. Um welches Anlagevermögen handelte es sich hier konkret? Diesbezügliche Ausgangsrechnungen sind vorzulegen!

Sollte plausibel und nachvollziehbar dargestellt werden können, dass doch ein Betrieb in ertragsteuerlicher Sicht übertragen wurde, so stellt sich weiter die Frage in welchem Ausmaß der bis Ende 2010 aufrechte Betrieb noch vorhanden war bzw. ist.

Diese Frage ist von wesentlicher Relevanz für die Anerkennung der Verlustvorträge.

Welche Geschäftsfelder wurden in welchem Ausmaß bis 2010 bearbeitet (Transporte, Baggerungen etc.)?

2011 wurde kein Umsatz (A GmbH) und 2012 ein solcher von 715,00 Euro erzielt. Um welchen Umsatz im Jahr 2012 handelte es sich hier genau?

Wie sieht die weitere wirtschaftliche Planung der A. Baggerungen KG aus? Gibt es bereits konkrete Aufträge für 2013? Wenn, ja welche? Bzw. wurden im Jahr 2013 bereits Aufträge abgewickelt? Wenn ja, welche?

Per FinanzOnline erging am 10.04.2014 nachstehende Antwort durch den steuerlichen Vertreter, Hr. Lazelsberger Walter:

„...dass die A Ges.m.b.H. sowohl am Umwandlungstichtag, als auch am Tag des Umwandlungsbeschlusses einen Betrieb hatte (RZ 452, 453 und 457 UmGrStR). Die A. Baggerungen KG hat auch heute noch einen Betrieb. An Betriebsmitteln stehen noch der Bagger und die Container zur Verfügung. Die A. Baggerungen KG bietet nach wie vor ihre Leistungen an, was beispielsweise auch der Homepage www. entnommen werden kann. Aufgrund des bestehenden Dienstverhältnisses und der Errichtung eines Einfamilienhauses steht Herrn A. nur ein geringes Zeitkontingent für die Ausübung des Gewerbebetriebes zur Verfügung. Sobald wieder ein größeres Zeitkontingent zur Verfügung steht, wird auch die Betriebsintensität wieder erhöht werden....“

Eine konkrete Antwort z.B. betreffend des Anlagevermögens (Bestand, Verkauf ...) , erledigte und offene Aufträge bzw. die Vorlage von Unterlagen sei unterblieben.

Zur Beurteilung des Umfanges des umgewandelten Betriebes nach § 4 Z 1 lit. c UmGrStG würde die Finanzbehörde von nachstehenden Fakten und Gegenüberstellung der

zeitlichen Entwicklung der Positionen Umsatz/Vorsteuer/Materialaufwand/Gehälter/AfA-Sachanlagen/KFZ-Kosten/Vorräte ausgehen. Mangels vorliegender Anlagenverzeichnisse könne ein Vergleich des Anlagevermögens nach Anschaffungskosten nicht erfolgen, sondern müsse auf die AfA in Kombination mit KFZ-Kosten und bekannten Anlagenverkäufen zurückgegriffen werden.

Fakten wie auch schon oben ausgeführt:

Die übertragende Körperschaft habe im Jahr 2010 Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens veräußert. 2 LKW der Marke Steyr seien am 02.06.2010 bzw. 12.11.2010 abgemeldet worden. Seit 2001 bis 8.11.2010 sei einziger Dienstnehmer der A GmbH Herr A. K gewesen. Herr A. selbst sei Geschäftsführer und 25%-Gesellschafter der A GmbH. Herr A. war von 9.11. - 22.12.2010 und von 07.03. - 14.04.2011 bei der Fa. B beschäftigt. Seit 18.04.2011 sei Herr A. durchgehend bei der Fa. C GmbH in einem Vollbeschäftigteverhältnis als Arbeiter.

Nachstehende Gewerbeberechtigungen der A GmbH seien mit 29.04.2011 ruhend gemeldet worden:

- Beförderung von Gütern mit drei Kraftfahrzeugen des Straßenverkehrs
- Erdarbeiten unter Ausschluss jeder dem gebundenen bewilligungspflichtigen Baugewerbe vorbehaltenen Tätigkeit

Der A Baggerungen KG hätten seit dem Umwandlungstichtag 31.12.2011 laut Zulassungsevidenz nachstehende Fahrzeuge zur Verfügung gestanden:

- O
- L1

Im Vergleich dazu hätten der A. GmbH nachstehende Fahrzeuge zur Verfügung gestanden:

- O1
 - L2
 - L3
 - L4
- [...]

[...]

Umsätze der A. Baggerungen KG bisher:

[...]

Die im Schreiben vom 10.04.2014 angeführte Homepage sei aktuell nicht abrufbar.

Für die Finanzbehörde sei aus dem Gesamtbild und in wirtschaftlicher Betrachtung nachgewiesen, dass es sich um eine qualifizierte Umfangsminderung des Betriebes gem. § 4 Z. 1 lit. c UmGrStG handeln würde. Folglich könne nur der Verlust aus dem Jahr 2011 iHv 15.815,43 Euro auf die A. Baggerungen KG übergehen.

1.4. Antrag auf Fristverlängerung

Am 21.08.2014, eingelangt am 22.08.2014, stellte der steuerliche Vertreter der Bf. über FinanzOnline einen Antrag auf Fristverlängerung der Beschwerdefrist bis zum 30.9.2014. Begründend wurde angegeben, dass infolge der Urlaubszeit seiner Mitarbeiterinnen und einer schon mehrere Wochen andauernden Erkrankung seiner Sekretärin, das Rechtsmittel noch nicht ausgearbeitet werden konnte.

Mit Bescheid vom 25.8.2014 wurde dem Ansuchen auf Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis zum 30.9.2014 stattgegeben.

1.5. Antrag auf Fristverlängerung

Am 30.9.2019, eingelangt am 1.10.2014, stellte der steuerliche Vertreter der Bf. erneut über FinanzOnline einen Antrag auf Fristverlängerung der Beschwerdefrist bis zum 3.11.2014. Aufgrund einer eigenen Erkrankung sei die Leistungsfähigkeit noch eingeschränkt.

1.6. Beschwerde

Mit Anbringen vom 30.10.2014, eingebracht am 3.11.2014, erhob die Bf. Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2012. Die Beschwerde richtete sich gegen die Anerkennung der Verlustvorträge der Jahre 2005 bis 2008 und 2011. Der Feststellungsbescheid 2012 verstößt aber auch gegen das verfassungsrechtlich gewährleistete Recht auf Eigentum. Es werde der Antrag gestellt, die Verlustvorträge der A Ges.m.b.H, die im Zuge der Umwandlung gem. Art. II UmGrStG der genannten GmbH auf die A. Baggerungen KG, bzw. deren Gesellschafter, übergegangen seien, als vortragsfähig anzuerkennen. Die Beschwerde wurde wie folgt begründet:

Die A Ges.m.b.H sei aus wirtschaftlichen Gründen umgewandelt worden, da die Mindestkörperschaftsteuer, für die alte Rechtsform auf Grund der ab 2005 bis zum Umwandlungstichtag erlittenen Verluste nicht mehr leistbar gewesen sei. Die bis 2012 entrichtete MIKÖ beträgt EUR 23.5297 und fände zur Gänze ihren Niederschlag in der buchmäßigen Überschuldung per 31.12.2011. Dies hätte natürlich bei den jetzigen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen hinsichtlich Unternehmensfinanzierung ganz besondere Bedeutung, speziell bei Gesellschaften mit Haftungsbeschränkung.

Nicht unerwähnt sei, dass zwischenzeitig, in den Jahren 2009 und 2010, wieder Gewinne erwirtschaftet wurden.

Den Verlusten der Jahre 2005 bis 2008 und 2011 bis 2012, stehen auch Gewinne gegenüber, für die KöSt zu entrichten gewesen sei.

Wenn die Abgabenbehörde vermeint, dass das Vermögen zum Umwandlungstichtag nicht mehr ident mit dem verlusterzeugenden Vermögen gewesen sei, so sei dies nur bedingt richtig, weil die Verluste von 2005 bis 2008 und dann 2011 erlitten wurden. Im Jahr 2011 wäre aber das verlusterzeugende Vermögen vergleichbar mit jenem Vermögen zum Zeitpunkt der Umwandlung der Gesellschaft.

Die Bf. fühle sich in ihrem verfassungsrechtlich gewährleisteten Recht auf Eigentum verletzt, da für Gewinne die die A Ges.m.b.H. erzielte, die Körperschaftsteuer zu entrichten gewesen seien und die Verlustvorträge von den Gesellschaftern nicht geltend gemacht werden konnten. Die Gesellschafter wären dadurch im Ausmaß der KöSt in ihren Gewinnanteilen geschränkt worden. Nunmehr, da die Gesellschaft Verluste erlitten hätte, die deren Gesellschafter wirtschaftlich zu tragen hätten, würde ihnen die Möglichkeit entzogen, diese Verluste steuerlich geltend zu machen. Das dem Einkommensteuerrecht innewohnende Gebot der Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit werde dadurch massiv verletzt.

1.7. Beschwerdevorentscheidung

Die belangte Behörde hat mit Beschwerdevorentscheidung vom 13.11.2014 als unbegründet abgewiesen. In der gesondert ergangenen Begründung wurde ausgeführt, dass für die Frage, ob und inwieweit Verluste der umzuandelnden Kapitalgesellschaft auf Rechtsnachfolger übergehen würden, verweise § 10 Z. 1 lit. a Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) auf die Anwendbarkeit der entsprechenden Regelungen für Verschmelzungen in § 4 Z. 1 lit. a, lit. c und lit. d UmgrStG. Es müsse daher geprüft werden, ob das Verlustobjekt zum Umwandlungstichtag tatsächlich noch vorhanden und mit jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste auch vergleichbar sei.

§ 4 Z. 1 lit. c UmgrStG normiere zusätzlich zur Objektverknüpfung der Verluste die Voraussetzung der umfänglichen Vergleichbarkeit des verlustbehafteten Vermögens für einen Verlustübergang. Die Verluste seien nach der Umwandlung auch dann vom Abzug ausgeschlossen, wenn der verlustverursachende Betrieb am Umwandlungstichtag zwar noch tatsächlich vorhanden sei, sein Umfang aber gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste aber derart vermindert sei, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben sei (Kriterium der "qualifizierten Umfangsminderung").

Der Umfang des Betriebes zum Umwandlungstichtag sei mit dem Umfang des Betriebes im Zeitpunkt der Verlustentstehung zu vergleichen. Als mögliche Kriterien kommen

dabei insbesondere Umsatz, Anlagevermögen, Auftragsvolumen, Umlaufvermögen oder Beschäftigtenzahl in Betracht.

Eine Vergleichbarkeit im Sinne des § 4 Abs. 1 lit. c UmgrStG sei ab einer qualifizierten Umfangsminderung der in Frage kommenden Kriterien um 75 % nach dem Gesamtbild der Verhältnisse unter Beachtung der unternehmens- und branchenbezogenen Umstände nicht mehr gegeben.

Verluste an und vor jenem Bilanzstichtag, zu dem eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben sei, können umwandlungsbedingt nicht übergehen und würden damit zur Gänze verloren gehen.

In der Bescheidbegründung vom 16.7.2014 sei anhand des vorliegenden Zahlenmaterials (Umsatz, Gehälter, Materialaufwand, AfA, Kfz-Kosten, Vorräte) detailliert dargestellt worden, dass eine Vergleichbarkeit des Betriebes zum Umwandlungsstichtag 31.12.2011 dem Umfang nach zum Bilanzstichtag 31.12.2010 (und zu allen vorherigen Bilanzstichtagen) nicht vorliege.

Ein umwandlungsbedingter Übergang der Verluste 2005 - 2008 sei damit ausgeschlossen.

Der Verlust des Jahres 2011 iHv € 15.815,43 gehe, wie auch in der Bescheidbegründung vom 16.7.2014 ausgeführt, auf die Rechtsnachfolger über.

Die angeführten Ausführungen seien Bestandteil des oben bezeichneten Bescheides. Ein nach Maßgabe der Rechtsmittelbelehrung zulässiges Rechtsmittel könne nur gegen den Spruch des oben bezeichneten Bescheides, nicht aber gegen die Begründung erhoben werden.

1.8. Antrag auf Fristverlängerung

Am 15.12.2014, eingelangt am 16.12.2014, stellte der steuerliche Vertreter der Bf. erneut über FinanzOnline einen Antrag auf Fristverlängerung der Beschwerdefrist bis zum 19.1.2015. Aufgrund der Beeinträchtigung seiner nachhaltigen Erkrankung sei es ihm nicht möglich, den Vorlageantrag vollständig vorzubereiten und einzubringen.

1.9. Antrag auf Fristverlängerung

Am 19.1.2015, eingelangt am 19.1.2015, stellte der steuerliche Vertreter der Bf. erneut über FinanzOnline einen Antrag auf Fristverlängerung der Beschwerdefrist bis zum 16.2.2015. Es seien bislang Nachweise für den Bestand der Homepage des Bf. trotz mehrmaliger Anfrage und Urgenz beim deutschen Internetprovider H GmbH, Hannover, bis dato noch nicht eingelangt. Die H GmbH sei im Jänner 2012 von der I GmbH, Darmstadt übernommen worden, was die Beschaffung der Unterlagen sehr erschweren würde.

1.10. Antrag auf Fristverlängerung

Am 16.2.2015, eingelangt am 17.2.2015 stellte der steuerliche Vertreter der Bf. erneut über FinanzOnline einen Antrag auf Fristverlängerung der Beschwerdefrist bis zum 3.3.2015. Als Begründung führte er an, dass er zwar die Unterlagen bekommen hätte, aufgrund einer gesundheitlichen Einschränkung hätte er den Vorlageantrag aber nicht ausarbeiten können.

1.11. Zurückweisungsbescheid

Am 24.2.2015 wurde der Antrag betreffend die Fristverlängerung der Beschwerdefrist hinsichtlich Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2012 zurückgewiesen. In der Begründung führte die belangte Behörde aus, dass die Eingabe nicht fristgerecht eingebracht worden sei. Mittels Finanz-Online übermittelte Anbringen würden erst dann als eingebracht gelten, wenn sie in zur vollständigen Weiterbearbeitung geeigneter Form bei der Behörde einlangen würden. Der am 16.2.2015 erstellte Antrag auf Verlängerung der Beschwerdefrist sei am 17.2.2015 (und damit verspätet) eingelangt.

1.12. Beschwerde gegen den Zurückweisungsbescheid vom 24.2.2015

Mit Beschwerde vom 3.3.2015, eingelangt am 3.3.2015, richtete sich der steuerliche Vertreter der Bf. gegen die Zurückweisung des Fristverlängerungsantrages vom 16.2.2015 und stellte den Antrag, den Fristverlängerungsantrag zur Einbringung eines Vorlageantrags gemäß § 264 Abs. 1 BAO als rechtzeitig eingebracht anzuerkennen und den Bescheid aufzuheben. Begründend wurde ausgeführt, dass der Antrag am Freitag, den 16.2.2015 um ca 20:35 Uhr beim Finanzamt Grieskirchen via Finanzonline eingebracht worden sei. Über Finanz-Online erfolgte auch folgende Bestätigung: „*Der Antrag wurde beim zuständigen Finanzamt eingebracht, wo die weitere Bearbeitung erfolgt.*“ Als Nachweis werde die Bestätigung aus dem Finanz-Online vom 16.2.2015 vorlegt.

1.13. Antrag auf Vorlage der Beschwerde gegen den Bescheid betreffend Feststellung von Einkünften

Am 3.3.2015 stellte die Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde gegen den Bescheid vom 16.7.2014 durch das Verwaltungsgericht.

Ergänzende Begründung:

[...]

Die Gesellschafter F A. und K A. wären seit 2002 unverändert an der umgewandelten Gesellschaft beteiligt. Die vom Gesetzgeber nicht gewollte Verlustverwertung durch „Manteltatbestände“ würde im gegenständlichen Fall nicht vorliegen.

§ 10 UmgrStG und § 4 UmgrStG würden einerseits den grundsätzlichen Übergang des Verlustabzugs iSd § 8 Abs 4 Z 2 KStG der übertragenden auf die übernehmende(n) Körperschaft/Gesellschafter, das Erfordernis der Buchwertfortführung und den Zeitpunkt der Berücksichtigung regeln. Andererseits seien eine Reihe von Einschränkungen dieses "Übergangs des Verlustabzugs" und analoge Beschränkungen des Fortbestehens von Verlusten der übernehmenden Körperschaft/Gesellschafter vorgesehen. § 4 Z 1 lit. a und c möchten den Fall ausschließen, dass eine übertragende "Verlustgesellschaft" zur Verlustverwertung auf eine übernehmende "Gewinngesellschaft" verschmolzen werde und würde den Übergang von Verlusten insoweit unterbinden, als das verlustverursachende Vermögen am Verschmelzungstichtag/ Umwandlungstichtag nicht mehr (lit. a) oder im Sinne einer "qualifizierten Umfangsminderung" - nicht mehr in wirtschaftlich vergleichbarer Form (lit. c) vorhanden sei (Kofler in Kofler, Umgründungssteuergesetz, 1. Auflage 2012, UmgrStG § 4 Rz 4).

§ 4 UmgrStG bezieht sich nur auf den Verlustabzug (Verlustvortrag) iSd § 8 Abs. 4 Z 2 KStG iVm § 18 Abs. 6 und 7 EStG der übertragenden bzw. übernehmenden Körperschaft (Kofler in Kofler, a.a.O., UmgrStG § 4 Rz 6).

Nach § 4 Z1 lit. c UmgrStG seien die zum Umwandlungstichtag (Verschmelzungstichtag) bestehenden Verluste ua. dann vom Abzug ausgeschlossen, wenn die verlustverursachenden Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile am Umwandlungstichtag (Verschmelzungstichtag) zwar noch tatsächlich vorhanden seien, ihr Umfang gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert sei, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben sein würde.

Für das sog. Kriterium der "qualifizierten Umfangsminderung" seien im gegenständlichen Fall die Gegebenheiten am Umwandlungstichtag maßgebend, zu dem die Vergleichbarkeit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse gegeben sein müsse.

Der UFS habe in seiner Entscheidung vom 24.06.2013, RV/1067-L/06, der engen Sichtweise der Abgabenbehörde bei Änderung der in Frage „kommenden wirtschaftlichen Kriterien“ um 75 % im Zusammenhang mit dem Verlustabzug eine Absage erteilt.

Maßgeblich für das Gesamtbild des im gegenständlichen Beschwerdefall umgewandelten Betriebes sei, dass ausschließlich der Gesellschafter-Geschäftsführer das betriebliche Geschehen geprägt habe. Er sei auch der einzige Mitarbeiter des Betriebes seit der Anteilsübernahme im Jahr 2002 gewesen. Am Vorliegen eines Einmannbetriebes hätte sich bis zum heutigen Tage nichts geändert. Geändert hätte sich das Ausmaß der betrieblichen Tätigkeit, da K A. seit 07.03.2011 bei einem anderen Dienstgeber ein Dienstverhältnis hätte. Dass K A. seinen Fokus primär auf das Dienstverhältnis lege, sei natürlich, hätte doch die Tätigkeit bei der A Ges.m.b.H im Zeitraum von 2002 bis 2010 nur

bescheidene Einkünfte für den Geschäftsführer abgeworfen. Die jährlichen Bruttobezüge hätten im Jahr 2003 EUR 10.381,94 betragen und seien bis zum Jahr 2010 auf EUR 14.944,75 angestiegen.

Maßgeblich für den Betrieb sei weiters das Anlagevermögen. Das Anlagevermögen sei sowohl am 31.12.2010 als auch am 31.12.2011 aber auch am 31.12.2012 hinsichtlich der vorhandenen Anlagengegenstände ident. Es sei aber auch, mit Ausnahme eines LKW Verkaufs im Jahr 2010, mit den Jahren davor weitgehend ident.

Verlustverursachend seien im Wesentlichen die Aufwendungen für die Fahrzeughaltung (LKW + Bagger), der Personalaufwand und die AfA gewesen. Im Zeitraum 2003 bis 2010 betrug nach Darstellung des Finanzamts der Umsatz EUR 708.981,00, der KFZ Aufwand EUR 335.150,00, der Personalaufwand EUR 139.621,00 und die AfA EUR 45.644,00. Diese drei Aufwandspositionen hätten somit insgesamt EUR 520.415,00 betragen, das seien ca. 73,40 % des Umsatzes. Damit werde deutlich, dass die entscheidende Verlustursache nicht Vermögen sei, sondern Aufwendungen und Erträge die entscheidenden Verlustursachen seien. Die AfA als Vermögensminderung des Anlagevermögens hätte im Beobachtungszeitraum 2003 bis 2010 ca. 6,40 % des Umsatzes betragen. Der KFZ Aufwendungen hätten ca. 47,30 % und die Personalkosten ca. 19,70 % des Umsatzes betragen.

Würde man der engen Auslegung des Finanzamtes folgen, wäre die Fortführung eines verlustträchtigen Betriebes im geforderten Umfang geradezu existenzvernichtend bzw. insolvenzfördernd.

Es gebe zwei wesentliche Grundlagen für den beschwerdegegenständlichen Betrieb. Es seien dies der im Anlagevermögen befindliche Bagger „Takeuchi TB 4“, und der frühere und jetzige Gesellschafter-Geschäftsführer K A.. Die Betriebsvoraussetzungen seien am Umgründungsstichtag und am Tag des Abschlusses des Umwandlungsvertrages vorhanden gewesen.

Für die Betriebseigenschaft im Jahr 2011 und 2012 ff spreche, dass mit Ausnahme des LKW-Verkaufs im Jahr 2010, das Anlagevermögen nicht vermindert worden sei, die Geschäftsführung ident geblieben sei, aber auch, dass die Leistungsbereitschaft des Betriebes aufrechterhalten worden war. Im Jahr 2013 hätte bereits ein bescheidener Gewinn erzielt werden können. Darüber hinaus seien beim Bagger „Takeuchi TB 4“ stille Reserven von ca. EUR 10.000,00 steuerhängig.

Ein Indiz für die Aufrechterhaltung des Betriebes sei, dass die Homepage als Werbeplattform bestehen blieb. Der Nachweis dafür werde durch Vorlage von Rechnungen und Zahlungsbelegen erbracht.

1.14. Beschwerdevorentscheidung

Am 16.3.2015 erging die Beschwerdevorentscheidung betreffend der Beschwerde vom 3.3.2015 gegen den Zurückweisungsbescheid vom 24.2.2015 betreffend Fristverlängerung der Beschwerdefrist hinsichtlich Feststellung der Einkünfte für das Jahr 2012. Die Beschwerde wurde gemäß § 260 BAO zurückgewiesen, da gemäß § 110 Abs. 3 BAO gegen die Ablehnung eines Antrages auf Verlängerung einer Frist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig ist. Dies gelte auch für die Zurückweisung eines Antrages auf Verlängerung der Beschwerdefrist.

1.15. Beschwerdevorlage

Am 29.12.2015 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Die belangte Behörde führte in ihrer Stellungnahme aus, dass nach ihrer Ansicht die Beschwerde abzuweisen sei. Der letzte Antrag auf Fristverlängerung zur Einbringung des Verlustvortrages sei zwar zu Unrecht zurückgewiesen worden, doch auch wenn man davon ausgehe, dass der Vorlageantrag rechtzeitig eingebracht worden sei, so sei die strittige Rechtsfrage nicht in einem Rechtsmittel gegen den Feststellungsbescheid zu klären, da diese nicht vom Spruch des Bescheides umfasst sei. Die Rechtsfrage des Übergangs des Verlustvortrages von der umgewandelten A. GmbH sei vielmehr im Einkommensteuerverfahren der Rechtsnachfolger zu klären.

2. Rechtslage:

§ 264. (1) Gegen eine Beschwerdevorentscheidung kann innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe (§ 97) der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt werden (Vorlageantrag). Der Vorlageantrag hat die Bezeichnung der Beschwerdevorentscheidung zu enthalten.

(2) Zur Einbringung eines Vorlageantrages ist befugt

- a) der Beschwerdeführer, ferner
- b) jeder, dem gegenüber die Beschwerdevorentscheidung wirkt.

(3) Wird ein Vorlageantrag rechtzeitig eingebracht, so gilt die Bescheidbeschwerde von der Einbringung des Antrages an wiederum als unerledigt. Die Wirksamkeit der Beschwerdevorentscheidung wird durch den Vorlageantrag nicht berührt. Bei Zurücknahme des Antrages gilt die Bescheidbeschwerde wieder als durch die Beschwerdevorentscheidung erledigt; dies gilt, wenn solche Anträge von mehreren hiezu Befugten gestellt wurden, nur für den Fall der Zurücknahme aller dieser Anträge.

(4) Für Vorlageanträge sind sinngemäß anzuwenden:

- a) § 93 Abs. 4 und 5 sowie § 245 Abs. 1 zweiter Satz und Abs. 2 bis 5 (Frist),
- b) § 93 Abs. 6 und § 249 Abs. 1 (Einbringung),
- c) § 255 (Verzicht),
- d) § 256 (Zurücknahme),
- e) § 260 Abs. 1 (Unzulässigkeit, nicht fristgerechte Einbringung),
- f) § 274 Abs. 3 Z 1 und 2 sowie Abs. 5 (Unterbleiben einer mündlichen Verhandlung).

(5) Die Zurückweisung nicht zulässiger oder nicht fristgerecht eingebrachter Vorlageanträge obliegt dem Verwaltungsgericht.

Nach § 188 Abs. 1 lit. b der Bundesabgabenordnung (BAO) festgestellt werden die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) aus Gewerbebetrieb, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind.

Gemäß § 188 Abs. 3 BAO ist Gegenstand der Feststellung gemäß Abs. 1 auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

Nach § 18 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) sind als Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug).

§ 10 Z 1 Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) normiert für den Fall der Umwandlung, dass den Rechtsnachfolgern ein Verlustvortrag nach § 18 Abs. 6 EStG 1988 zusteht. Voraussetzung für eine diese Rechtsfolge herbeiführende Umwandlung ist aber gemäß § 7 Abs. 1 UmgrStG, dass am Umwandlungstichtag und am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein "Betrieb" vorliegt.

3. Erwägungen

3.1. Zur Zulässigkeit des Vorlageantrages:

Im vorliegenden Fall wurde der Fristverlängerungsantrag am letzten Tag der offenen Rechtsmittelfrist, Montag, 16.2.2015 eingebracht und langte erst am Dienstag, 17.2.2015 ein. Laut Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs sind die Zeitpunkte des Einbringens und des Einlangens verschieden zu sehen (VfGH 26.6.2000, B460/00). Ist ein Rechtsmittel innerhalb eines Monats bei der Behörde „einzubringen“, muss dieses bei der Behörde während dieser Zeit noch nicht „eingelangt“ sein. Somit ist im gegenständlichen Fall für die Beurteilung der Rechtzeitigkeit einer im Dialogverfahren in FinanzOnline übermittelten fristgebundenen Eingabe entscheidend, ob der Fristverlängerungsantrag

vor Ablauf des letzten Tages der Frist, somit am 16.2.2015 bis spätestens 24:00 Uhr im Zentralrechner der BRZ GmbH, die als Dienstleister iSd Datenschutzgesetztes 2000, im Auftrag der zuständigen Abgabenbehörde tätig wird, eingelangt ist. Der Umstand, dass die Eingabe in der Folge nach der entsprechenden Verarbeitung mit einer gewissen Zeitverzögerung dem Finanzamt zur Verfügung gestellt wird, stellt einen behördlichen Vorgang – vergleichbar mit dem amtsinternen Lauf eines Papieraktes – dar, dem keine rechtliche Relevanz für den Zeitpunkt der elektronischen Einbringung zukommt (vgl. BFG 30.06.2015, RV/2100759/2013; UFSW 24.1.2013, RV/2734-W/12).

Der Bf. legte außerdem einen Ausdruck vom 16.2.2015 betreffend der Einbringung der Fristverlängerung vor. Auf diesem Nachweis steht unter dem Antrag fettgedruckt „Der Antrag wurde beim zuständigen Finanzamt eingebracht, wo die weitere Bearbeitung erfolgt“.

Aus diesem Grunde ergibt sich, dass die Zurückweisung des Fristverlängerungsansuchens vom 16.2.2015 rechtswidrig war. Das Fristverlängerungsansuchen vom 16.2.2015 beantragte eine Verlängerung der Antragsfrist bis 3.3.2015. Der Vorlageantrag wurde somit fristgerecht eingebracht.

3.2. Zum Beschwerdebegehren

Aus der vorliegenden Aktenlage ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin (Bf.) eine mit Umwandlungsvertrag vom 26.9.2012 aus der Gesellschaft mit beschränkter Haftung entstandene Kommanditgesellschaft ist. Umwandlungstichtag war der 31.12.2011. An die Bf. richtet sich der angefochtene Einkünftefeststellungsbescheid für das Kalenderjahr 2012, mit dem insbesondere ein Verlust für das Kalenderjahr 2012 festgestellt und auf die Beteiligten aufgeteilt wurde. Lediglich in der Begründung zum Einkünftefeststellungsbescheid für das Kalenderjahr 2012, nicht jedoch im Spruch des Bescheides, wurden auch Aussagen zur Vortragsfähigkeit der Verluste für die Vorjahre getroffen.

Nur der Spruch eines Bescheids ist der Rechtskraft fähig, daher kann nur der Spruch (Teile des Spruchs) Anfechtungsgegenstand iSd. § 250 Abs. 1 lit b BAO sein (vgl. Ritz, BAO⁶ § 250 Rz 7). Zum Spruch gehört der normative (rechtsgestaltende oder rechtsfeststellende) Inhalt des Bescheids.

Die gegenständliche Beschwerde richtet sich ausschließlich *„gegen die Anerkennung der Verlustvorträge der Jahre 2005 bis 2008 und 2011“*. Da jedoch der **Spruch** des angefochtenen Bescheides keine Aussagen über die Anerkennung der Verlustvorträge der Jahre 2005 bis 2008 und 2011 trifft, geht dieser Anfechtungsgegenstand ins Leere.

In diesem Zusammenhang wurde auch der Antrag gestellt, *„die Verlustvorträge der A Ges.m.b.H, die im Zuge der Umwandlung gem. Art. II UmGrStG der genannten GmbH auf die A. Baggerungen KG, bzw. deren Gesellschafter, übergegangen sind,“*

als vortragsfähig anzuerkennen." Persönlich vortagsberechtigt ist der Steuerpflichtige, der den Verlust erwirtschaftet hat (VwGH 4.6.86, 84/13/0251). Ausnahmen ergeben sich aus dem UmgrStG. § 10 Z 1 UmgrStG normiert für den Fall der Umwandlung, dass den Rechtsnachfolgern ein Verlustvortrag nach § 18 Abs. 6 EStG 1988 zusteht. Voraussetzung für eine diese Rechtsfolge herbeiführende Umwandlung ist aber gemäß § 7 Abs. 1 UmgrStG, dass am Umwandlungsstichtag und am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein "Betrieb" vorliegt (vgl. VwGH 22.4.2004, 2004/15/0043). Verlustvorträge der übertragenden Kapitalgesellschaft können bei den Rechtsnachfolgern nach den allgemeinen Regeln der Nutzung von Verlustvorträgen genutzt werden. Die Verlustvorträge sind dabei **bei den Rechtsnachfolgern ab dem dem Umwandlungsstichtag folgendem Veranlagungszeitraum steuerlich verwertbar** (vgl UFS 15.6.2007, RV/1880-L/02; UFS 6.5.2010, RV/1160-L/08; UFS 25.5.2010, RV/1207-L/09; UFS 18.4.2011, RV/3985-W/09). Da der Veranlagungszeitraum dem Kalenderjahr entspricht, führen Umgründungsstichtage von 1.1.2011 – 31.12.2011 dazu, dass der Verlustvortrag ab dem Jahr (= Veranlagungszeitraum) 2012 **bei den Rechtsnachfolgern** nutzbar ist (vgl auch UFS 1.2.2006, RV/0072-L/04 und RV/0075-L/04; UFS 6.5.2010, RV/1160-L/08).

Die Frage, ob eine persönliche Vortagsberechtigung im Sinne der vorgenannten Bestimmungen des UmgrStG besteht, ist daher nicht im Einkünftefeststellungsverfahren der entstehenden Personengesellschaft des dem Umwandlungsstichtag folgenden Kalenderjahres, sondern im jeweiligen Einkommensteuerverfahren der Vortagsberechtigten zu klären. Dies ergibt sich insbesondere aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 22.4.2004, 2004/15/0043, welches sich - bei ähnlicher Sachlage - inhaltlich mit der Frage der persönlichen Vortagsberechtigung **im Einkommensteuerverfahren des Rechtsnachfolgers** auseinandergesetzt hat. Das von der Beschwerdeführerin vorgebrachte Änderungsbegehren geht daher ins Leere. Eine nähere Auseinandersetzung mit dem Beschwerdevorbringen der Bf. ist somit nicht erforderlich. Insbesondere kann die von der Bf. behauptete Verletzung des Rechtes auf Eigentum nicht vorliegen, da mit dem angefochtenen Bescheid in dieses Recht in der von der Bf. behaupteten Weise nicht eingegriffen wurde.

Der angefochtene Bescheid ist daher rechtmäßig.

3.3. Zur Zulässigkeit der Revision

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Im gegenständlichen Fall sind die zu klarenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 19. Jänner 2018