

VWGH: ERRICHTENDE UMWANDLUNG NUR BEI VORLIEGEN EINES BETRIEBES IM UMWANDLUNGSZEITPUNKT – BETRIEBSBEGRIFF

1. Die Betriebsübertragung iSd § 7 Abs 1 Z 1 UmgrStG (errichtende Umwandlung) muss im Zeitpunkt des gesellschaftsrechtlichen Umwandlungs- und Übertragungsaktes real verwirklicht werden.
2. Aus dem Verkauf des Geschäftslokals samt Einrichtung einer Boutique bei weiter bestehendem Warenlager kann alleine noch nicht auf eine Betriebsaufgabe geschlossen werden, weil ein weiter bestehendes Warenlager eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen kann.

§ 5 UmwG 1996; § 7; § 8; § 9 UmgrStG 1991

VWGH 25.2.2004, 99/13/0147

Kurzdarstellung des Sachverhalts:

Am 2.1.1997 veräußerte die B-GmbH, Betreiberin einer Boutique, ihr Geschäftslokal samt Einrichtung. Am 23.9.1997 übertrug die B-GmbH – im Rahmen einer Umwandlung iSd § 5 UmwG – ihr Vermögen zum Umwandlungsstichtag 31.12.1996 auf die neu errichtete und nun beschwerdeführende KEG, an der sämtliche Gesellschafter der B-GmbH im gleichen Verhältnis beteiligt waren. Zu diesem Zeitpunkt verfügte die B-GmbH nur noch über ein Warenlager. Die KEG wurde nach Abverkauf der Restbestände Ende des Jahres 1997 beendet. Mit Bescheid vom 12.1.1999 rechnete das Finanzamt unter Anwendung der §§ 7 ff UmgrStG die Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus dem Jahr 1997 der KEG zu. Die Aufsichtsbehörde hob jedoch den Bescheid des Finanzamts mit der Begründung auf, dass es – aufgrund des Verkaufs des Geschäftslokals inklusive Einrichtung im Jänner 1997 – für die Anwendbarkeit des UmgrStG an der Existenz eines Betriebes im Zeitpunkt des gesellschaftsrechtlichen Umgründungsaktes am 23.9.1997 fehle. Ob anstatt eines Boutiquebetriebes ein anderer Betrieb vorliege, könne mangels entsprechender Sachverhaltsfeststellungen nicht eruiert werden.

Aus den Entscheidungsgründen:

[...] Während das Vorliegen einer Umwandlung nach § 5 Abs 1 UmwG im Beschwerdefall unstrittig ist, bildet den Streitpunkt des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens die Frage, ob mit dieser Umwandlung auch ein Betrieb übertragen wurde, was unabdingbare Tatbestandsvoraussetzung der Verwirklichung des Umwandlungstatbestandes im Sinne des § 7 Abs 1 Z 1 UmgrStG und damit der diesfalls durch § 7 Abs 3 UmgrStG ausgelösten Rechtsfolge der Anwendbar-

keit der Bestimmungen der §§ 8 bis 11 UmgrStG auf die beschwerdeführende KEG und ihre Gesellschafter gewesen wäre. Die belangte Behörde vertritt erkennbar die Rechtsauffassung, das Erfordernis der Übertragung eines Betriebes müsse auch im Zeitpunkt der Setzung des Umwandlungsaktes noch vorliegen, und meint, dass dies zu verneinen sei, weil die B-GmbH das Geschäftslokal samt Einrichtung vor diesem Rechtsakt, nämlich schon im Jänner 1997, veräußert habe. Da bei einer Boutique der betriebsbereite Standort die wesentliche Betriebsgrundlage darstelle, habe zum Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses im September 1997 der Betrieb der B-GmbH nicht mehr existiert und deshalb auch nicht übergeben werden können, was den behobenen Bescheid des Finanzamts inhaltlich rechtswidrig gemacht habe. Für das Vorhandensein eines anderen, einer „Übergabe“ im September 1997 allenfalls noch zugänglichen „Betriebes“ fehlten Sachverhaltsfeststellungen [...]. Die Beschwerdeführerin steht dem gegenüber auf dem Rechtsstandpunkt, dass das Vorhandensein des zu übergebenden Betriebes am Umwandlungsstichtag entscheidend sei, und tritt auch der behördlichen Ansicht entgegen, dass das Geschäftslokal und seine Einrichtung bei einem Textilhandelsbetrieb die wesentliche Betriebsgrundlage darstelle. [...]

Die §§ 8 und 9 UmgrStG enthalten, worauf die Beschwerdeführerin zutreffend hinweist, Regelungen über die Maßgeblichkeit des Umwandlungsstichtages für den Eintritt der in diesen Rechtsvorschriften genannten Rechtsfolgen einer Umwandlung im Sinne des § 7 Abs 1 UmgrStG. § 8 Abs 5 UmgrStG definiert den Umwandlungsstichtag als jenen Tag, zu dem die Schlussbilanz aufgestellt ist, die der Umwand-



lung zu Grunde gelegt wird. Nach § 8 Abs 3 UmgrStG ist das Einkommen der übertragenden Körperschaft so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Umwandlungsstichtages erfolgt wäre. Gemäß § 9 Abs 1 UmgrStG haben die Rechtsnachfolger die zum Umwandlungsstichtag maßgebenden Buchwerte im Sinne des § 8 fortzuführen und gilt § 8 Abs 3 für die Rechtsnachfolger mit Beginn des dem Umwandlungsstichtag folgenden Tages. Die in diesen Bestimmungen für den Fall eines zeitlich vor dem gesellschaftsrechtlichen Umwandlungsbeschluss gelegenen Umwandlungsstichtages gesetzlich normierte Fiktion der Rückwirkung der steuerlichen Umwandlungsfolgen stellt aber ihrerseits nichts anderes als eine Rechtsfolge des Vorliegens einer Umwandlung im Sinne des § 7 Abs 1 UmgrStG dar, wie dies durch die Bestimmung des § 7 Abs 3 UmgrStG klargestellt wird, und kann deshalb nicht auch schon der Beurteilung der Frage zu Grunde gelegt werden, ob eine Umwandlung im Sinne des § 7 Abs 1 UmgrStG überhaupt vorliegt. Was erst als gesetzliche Rechtsfolge eines Tatbestandes eintritt, kann nicht gleichzeitig schon zur Verwirklichung dieses Tatbestandes beitragen. Für die Beurteilung der Tatbestandsvoraussetzung der Übertragung eines Betriebes nach dem Konditionalsatz des § 7 Abs 1 Z 1 UmgrStG kann die Rückwirkungsfiktion des § 8 Abs 3 UmgrStG noch nicht greifen; diese Tatbestandsvoraussetzung muss daher zum Zeitpunkt des gesellschaftsrechtlichen Umwandlungs- und Übertragungsaktes real verwirklicht werden, damit ein solcher Rechtsakt nach § 7 Abs 3 UmgrStG die Rechtsfolge der Anwendbarkeit der §§ 8 bis 11 UmgrStG auslösen kann [...].

Ist der Rechtsstandpunkt der Beschwerdeführerin zum maßgeblichen Zeitpunkt des Vorhandenseins des mit dem Umwandlungsakt zu übertragenden Betriebes demnach nicht zu teilen, so erweist sich allerdings ihre Kritik an jener Rechtsauffassung als begründet, in welcher die belangte Behörde das der Rechnung vom 2. Jänner 1997 zu Grunde gelegene Rechtsgeschäft erkennbar schon als Betriebsveräußerung

beurteilt hat. Eine Betriebsveräußerung setzt nach ständiger Rechtsprechung die Übereignung der wesentlichen Grundlagen des Betriebes voraus, die durch den jeweiligen Betriebstypus bestimmt werden (siehe die bei Doralt, EStG⁴, § 24 Tz 12ff, wiedergegebenen Nachweise). Zu den wesentlichen Grundlagen eines Einzelhandelsbetriebes zählt das Warenlager selbst dann, wenn dem Betriebsstandort für den Geschäftserfolg besondere Bedeutung zukommt (siehe die bei Doralt, aaO, § 24 Tz 36 wiedergegebenen Nachweise ebenso wie die bei Hofstätter/Reichel, Kommentar, Tz 13ff zu § 24 EStG 1988, angeführte Judikatur und insbesondere etwa auch die VwGH 13. 3.1991, 87/13/0190; 19.4.1968, 1832/66 und 26. 5.1964, 1713/62). Dass zum rechtlich bedeutsamen Zeitpunkt der Setzung des gesellschaftsrechtlichen Umwandlungsaktes am 23. September 1997 kein Betrieb mehr vorhanden gewesen wäre, der von der B-GmbH auf die beschwerdeführende KEG übertragen worden sein konnte, durfte aus dem der Rechnung vom 2. Jänner 1997 zu Grunde gelegenen Rechtsgeschäft allein noch nicht gefolgert werden, weil mit diesem Rechtsgeschäft, wie die belangte Behörde auch einräumt, das Warenlager – und damit eine für den Betrieb einer Boutique auch wesentliche Betriebsgrundlage – noch nicht veräußert worden war. Angesichts des von der beschwerdeführenden KEG im „Fragebogen anlässlich der Aufgabe der gewerblichen Tätigkeit“ erklärten „Abverkaufs der restlichen Ware nach dem Verkauf der Boutique im Jänner 1997“ war das für die Verwirklichung des Tatbestandes nach § 7 Abs 1 Z 1 UmgrStG entscheidende Problem der Übertragung eines Betriebes im Beschwerdefall damit durch die Beantwortung der Frage zu lösen, ob das, was bei der B-GmbH zum Zeitpunkt der Setzung des gesellschaftsrechtlichen Umwandlungsaktes am 23. September 1997 an Betriebsgrundlagen noch vorhanden war – und nur insoweit der beschwerdeführenden KEG auch hätte übergeben werden können –, noch als Betrieb beurteilt werden konnte. Für die Beantwortung dieser Rechtsfrage fehlten dem Finanzamt aber die erforderlichen Sachverhaltsgrundlagen [...].

ANMERKUNG

Für den VwGH hat die Rückwirkungsfiktion des § 8 Abs 3 UmgrStG als Rechtsfolge keine Auswirkung auf den Tatbestand des § 7 Abs 1 Z 1 UmgrStG, dessen Erfüllung die Rückwirkungsfiktion erst auslöst. Dennoch schließt der VwGH im vorliegenden Fall die Anwendung des § 7 Abs 1 Z 1 UmgrStG nicht von vornherein aus, weil – auch trotz Veräußerung von Geschäftslokal samt Einrich-

– ein weiterhin vorhandenes Warenlager eine wesentliche Betriebsgrundlage für eine Boutique darstellen kann.



Der VwGH hat bereits in der Vergangenheit das Vorliegen einer Betriebsveräußerung verneint, wenn der Betrieb bereits vor dem Umwandlungsstichtag beendet worden war (vgl VwGH 17.3.1994, 91/14/0040;

schon zu § 8 Abs 4 StruktVG 22.11.2001, 98/15/0063). Eine Betriebsveräußerung setzt nach ständiger Rsp die Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen voraus. Diese werden vom jeweiligen Betriebstypus determiniert (so VwGH 11.11.1992, 91/13/0152). Zu den wesentlichen Grundlagen etwa eines Einzelhandelsbetriebes zählt das Warenlager selbst dann, wenn dem Betriebsstandort für den Geschäftserfolg besondere Bedeutung zukommt (vgl VwGH 13.3.1991, 87/13/0190; 19.4.1986, 1832/66; 26.5.1964, 1713/62).

Auch nach hA muss der Betrieb im Zeitpunkt des gesellschaftsrechtlichen Umwandlungsaktes vorhanden sein, weil die Rückwirkungsfiktion des § 8 Abs 3 UmgrStG als Rechtsfolge keine Tatbestandsvoraussetzungen des § 7 Abs 1 Z 1 UmgrStG fingieren kann (vgl zB *Hügel* in *Hügel/Mühlehner/Hirschler, Umgründungssteuergesetz Kommentar* (2000) § 7 Rz 36; *Schwarzinger/Wiesner, Umgründungssteuerleitfaden I*² (1997) 240). Vom Vorliegen einer wesentlichen Betriebsgrundlage und damit eines Betriebes ist dann auszugehen, wenn nach der Veräußerung des Betriebes der Erwerber mit den übertragenen Wirtschafts-

gütern die Tätigkeit des Veräußerers ohne weiteres fortsetzen kann (vgl *Doralt, EStG*⁴ (1.7.1999)).

ME wäre es im untersuchten Fall angebracht, das Vorliegen eines Betriebes restriktiver zu beurteilen. Ein Boutiquebetrieb kann nämlich nicht einfach auf ein Warenlager reduziert werden. Eine Boutique kann mit einem bloßen Warenlager ohne Geschäftslokal und Einrichtung nicht ohne weiteres fortgesetzt werden. Gerade eine Boutique ist zudem in starkem Maße an ihren Standort gebunden. Daher wäre es mE konsequent, – entgegen der Ansicht des VwGH – das Vorliegen eines Boutiquebetriebes im gesellschaftsrechtlichen Umwandlungszeitpunkt schon alleine aufgrund der Tatsache zu verneinen, dass eben nur ein Warenlager übertragen wird. Freilich ist jedoch anzumerken, dass der am Umwandlungsstichtag vorliegende Betrieb nicht mit dem am Tag des Umwandlungsbeschlusses vorliegenden Betrieb ident sein muss (vgl *Walter, Umgründungssteuerrecht*⁴ (2004) Rz 209a mwN). Daher kann zwar das übertragene Warenlager als Betrieb welcher Art auch immer zu qualifizieren sein, aber eben nicht als Boutiquebetrieb.

PATRICK WENINGER

Krejci
JuRidiculum

UniVerse von Heinz Krejci
2004, 3-7046-4548-6, 172 Seiten, geb., € 24,80

Greifen Sie zu diesem Band, lesen Sie seine Verse, genießen sie die Zeichnungen des Autors und hören sich die beiliegende CD an und erfahren Sie,

- warum man lieber Jus als Theologie studieren soll,
- warum das Leben als Notar so schön ist,
- mit welchen Tücken man beim Habilitieren zu rechnen hat,
- warum Gott auf die Erschaffung des Universitätsprofessors so stolz ist,
- weshalb die deutschen Rechtsgelehrten um so viel besser sind als andere,
- was Verfassungsrichter alles können,
- welche Zores Verlage mit ihren Autoren haben – und umgekehrt,
- weshalb Maskeraden das Leben erleichtern und
- warum das Leben in Wien so schön ist.



Tel.: 01-610 77-315, Fax: -589, bestellen@voe.at
www.verlagoesterreich.at

VERLAG
ÖSTERREICH