



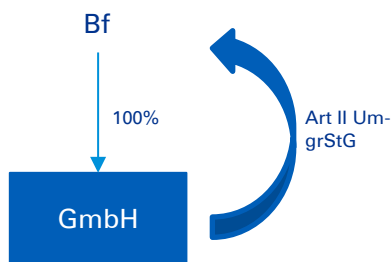
Ein im Zeitpunkt der Umwandlung verpachteter Betrieb kann mit dem früher aktiv geführten Betrieb wirtschaftlich vergleichbar sein. Die entstandenen Verlustvorträge können im Zuge der Umwandlung auf den Rechtsnachfolger übergehen. Eine Betriebsverpachtung alleine gilt in der Regel *nicht* als Betriebsaufgabe. Dies hat das BFG entschieden ([RV/3100331/2014, vom 01.08.2017](#)).

Sachverhalt

Im vorliegenden Fall wurde im Jahr 2011 vom Beschwerdeführer eine GmbH zum **Betrieb** eines Wettbüros gegründet. Das Wettbüro wurde in einem angemieteten Geschäftslokal betrieben, das jedoch in weiterer Folge – im September 2011 – **untervermietet** wurde.

Die Vermietung erfolgte befristet auf drei Jahre. Das Geschäftslokal wurde samt Inventar und der gesamten Geschäftsausstattung vermietet. Vom Untermieter wurde das in diesem Geschäftslokal betriebene Wettbüro nahtlos weitergeführt.

Mit Stichtag **31.12.2011** wurde die GmbH **verschmelzend auf ihren Hauptgesellschafter umgewandelt**. Zum Zeitpunkt der Umwandlung bestanden steuerliche Verlustvorträge in der GmbH



Fraglich war im vorliegenden Fall, ob im Zeitpunkt des Umwandlungsstichtages durch das untervermietete Geschäftslokal ein lebender Betrieb vorhanden war und damit die von der GmbH erzielten **Verlustvorträge anlässlich der Umwandlung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den Beschwerdeführer als Alleingesellschafter** übergehen können.

Entscheidung des BFG

Verluste gehen dann im Rahmen einer Umwandlung auf den Rechtsnachfolger über, wenn sie zB einem übertragenen Betrieb oder Teilbetrieb zugerechnet werden können. **Der verlustverursachende Betrieb oder Teilbetrieb muss am Umwandlungsstichtag als eigenständiges Verlustobjekt tatsächlich vorhanden sein und der Umfang darf nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse nicht vermindert sein** (Stichwort: Vergleichbarkeit).

Unstrittig war, dass das Wettbüro zum Umwandlungsstichtag nicht mehr von der GmbH betrieben wurde, sondern zu diesem Zeitpunkt bereits verpachtet war. Unter den Anwendungsbereich des Art II UmgrStG können jedoch auch Kapitalgesellschaften fallen, die einen ruhenden oder verpachteten Betrieb besitzen. Im Fall der Betriebsverpachtung ist daher zu prüfen, ob nach den einkommensteuerlichen Grundsätzen mit der Verpachtung eine Betriebsaufgabe verbunden war.

Nach ständiger Lehre und Rechtsprechung ist die **Verpachtung des Betriebes für sich allein** in der Regel noch **nicht als Betriebsaufgabe anzusehen**. Eine Betriebsaufgabe liegt nur dann vor, wenn die Umstände objektiv darauf schließen lassen, dass der Verpächter nach einer allfälligen Beendigung des Pachtverhältnisses mit dem vorhandenen Betriebsvermögen nicht mehr in der Lage ist, den Gewerbebetrieb fortzuführen, oder sonst das Gesamtbild der Verhältnisse für die Absicht des Verpächters spricht, den Gewerbebetrieb nach Auflösung des Pachtvertrages nicht mehr weiterzuführen. Dies ist zB dann anzunehmen, wenn der Verpächter die Gewerbeberechtigung zurücklegt, bereits ein hohes Alter aufweist oder ein Pachtvertrag auf lange oder unbestimmte Zeit abgeschlossen wird.

Im vorliegenden Fall wurde die gesamte Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie das Inventar (zB Monitore oder Einrichtungsgegenstände) mit dem Geschäftslokal mitvermietet. Nach Ansicht des BFG bestand kein Zweifel, dass ein lebender Betrieb vermietet wurde, da das in diesem Geschäftslokal betriebene Wettbüro vom Untermieter nahtlos fortgeführt wurde. **Zusätzlich war der Beschwerdeführer zum Zeitpunkt des Abschlusses des Bestandvertrages erst 40 Jahre alt und es bestand die Absicht, nach Ablauf des Bestandvertrages das Wettbüro in unveränderter Form weiterzuführen. Das Wettbüro wurde nach Ablauf des Bestandvertrages auch tatsächlich vom Beschwerdeführer selbst weiter betrieben.**

Das BFG ging daher davon aus, dass nicht nur im Zeitpunkt der Verpachtung, sondern auch zum Zeitpunkt des Umwandlungsstichtages ein lebender **Betrieb vorlag**. Es waren keine Hinweise ersichtlich, dass eine Vergleichbarkeit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht mehr gegeben war. **Die von der GmbH erzielten Verluste sind somit anlässlich der Umwandlung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den Beschwerdeführer als deren Alleingesellschafter übergegangen.** Gegen das Erkenntnis war keine Revision zulässig.

Zusammenfassung

Ein im Zeitpunkt der Umwandlung verpachteter Betrieb kann mit dem früheren aktiv geführten Betrieb vergleichbar sein, wenn der Betrieb vom Pächter im bisherigen Umfang fortgeführt wird. Eine Betriebsverpachtung alleine gilt nicht als Betriebsaufgabe.

Liegen Indizien vor, die gegen eine Betriebsaufgabe der GmbH sprechen (zB bestimmte oder kurze Pachtdauer, Vereinbarungen über die Rückübertragung des Betriebes oder Ablösung des Warenlagers bei Beendigung der Verpachtung), gehen die Verlustvorträge einer GmbH daher im Zuge der Umwandlung auf den Gesellschafter über.

Die Kernaussagen zur Vergleichbarkeit des verlustverursachenden Vermögens gelten analog auch für andere Umgründungstypen.

Lukas Andreas
Partner, Tax
T +43 732 6938-2889
landreaus@kpmg.at

Marlene Truschnegg
Manager, Tax
T +43 662 4084-6106
mtruschnegg@kpmg.at

[kpmg.at](https://www.kpmg.at)