

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter R in der Beschwerdesache der M & Co KG, XY, vertreten durch THT Treuhandteam Graz Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, Münzgrabenstraße 36, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 23.1.2012 (Begründung nachgereicht mit Eingabe vom 2.4.2012)

I. gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Graz-Umgebung vom 20.12.2011 betreffend 1) **Wiederaufnahme** hinsichtlich der Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für **2008** und 2) **Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2008**

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet *abgewiesen*.

sowie

II. gegen die Erledigung der belangten Behörde vom 15.12.2011 betreffend **Aufhebung gemäß § 299 BAO (betreffend Feststellung von Einkünften für das Jahr 2009)**

den Beschluss gefasst:

Die Beschwerde wird als unzulässig *zurückgewiesen*.

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

Entscheidungsgründe

(1) Die beschwerdeführende KG ist durch Umwandlung gemäß §§ 1 ff. Umwandlungsgesetz (Umwandlungsvertrag vom 29.9.2008) aus der J-Nachfolge GmbH hervorgegangen (errichtende Umwandlung). Strittig ist, ob am Tag des Umwandlungsbeschlusses (noch) ein Betrieb vorhanden war - und damit in abgabenrechtlicher Hinsicht die Voraussetzungen für die Anwendung des Art. II UmgrStG gegeben waren - oder nicht.

(2) Am 8.1.2008 verstarb A, der alleinige Gesellschafter der J-Nachfolge GmbH. Unternehmensgegenstand dieser GmbH war der Papier- und Bürofachhandel.

Mit Kaufvertrag vom 28.3.2008 wurde die 100%-Beteiligung an der J-Nachfolge GmbH von der Verlassenschaft an die B-Projektentw. GmbH veräußert (Kaufpreis € 170.000,--).

Mit 31.3.2008 wurden alle Dienstnehmer sozialversicherungsrechtlich von der J-Nachfolge GmbH abgemeldet. Am 1.4.2008 wurden diese bei der Fa. W (Papierhandel) wieder angemeldet. Die Geschäftsausstattung und das Warenlager der GmbH wurden ebenfalls von der Fa. W übernommen. Ab 1.4.2008 erzielte die J-Nachfolge GmbH keine Umsätze mehr.

(3) Mit **Umwandlungsvertrag vom 29.9.2008** – abgeschlossen zwischen der J-Nachfolge GmbH, der B-Projektentw. GmbH sowie der B Baugesellschaft mbH - wurde das Vermögen der J-Nachfolge GmbH gemäß §§ 1ff. des Umwandlungsgesetzes auf die Beschwerdeführerin (Bf.) übertragen. Am Vermögen sowie am Gewinn und Verlust der Bf. war laut Punkt 1 des Vertrages die B-Projektentw. GmbH als Kommanditistin beteiligt. Als unbeschränkt haftende, weder am Vermögen noch am Gewinn und Verlust der Bf. beteiligte Arbeitsgesellschafterin trat die B Baugesellschaft mbH bei. Als Umwandlungsstichtag war der 31.12.2007 vereinbart. Geschäftsführer sowohl der B-Projektentw. GmbH als auch der B Baugesellschaft mbH war Herr B. Dieser war auch Gesellschafter der beiden GmbHs. Der Gesellschaftsvertrag der Bf. wurde von der B-Projektentw. GmbH und der B Baugesellschaft mbH mit gesondertem Vertrag abgeschlossen.

(4) Im Jahr 2011 fand bei den oa. Unternehmen, sohin auch bei der Bf., eine **abgabenbehördliche Prüfung** statt.

Im Prüfungsverfahren legte die Bf. eine mit 28.8.2008 datierte „Rechnung“ (Re.Nr. 01/2008) der J-Nachfolge GmbH vor. Darin werden der W & Co KG die „Betriebs- und Geschäftsausstattung lt. AVZ“, zwei Fahrzeuge (Fiat Fiorino, Bj. 1997, Mercedes Benz Kastenwagen, Bj. 1999) sowie das „Warenlager lt. Inventur“ mit insgesamt 190.000 Euro in Rechnung gestellt.

Weiters in Rechnung gestellt wurden Rechnungen der Telekom Austria über 1.363,99 Euro, Rechnungen von Tele 2 über 118,55 Euro, Rechnungen der Host Profis über 354,80 Euro, Versicherungsentgelt für den Mercedes Kastenwagen über 58,38 Euro, Miete Geschäft für 04-09/08 über 4.035,30 Euro und Miete Lager für 04 bis 09/08 über 3.373,80 Euro (Rechnungsbetrag daher 199.304,82 Euro netto + 20% MwSt, Summe brutto 239.165,78 Euro).

In der Rechnung werden zudem am 31.03., 08.05., 15.05., 13.06. und 15.04.2008 geleistete „A conto-Zahlungen“ über insgesamt 177.000 Euro sowie „irrtümlich überwiesene Forderungen“ (2.816,28 Euro) und eine Position „Verrechnung Kredit- und Bankomatkarten“ angeführt bzw. dem oa. Bruttobetrag gegengerechnet.

In ihrem Bericht vom 16.12.2011 traf die Prüferin – auszugsweise wörtlich – folgende Feststellungen:

„Tz 1 – Sachverhalt:

(...) Mit Abrechnung vom 28.8.2008 wurden die oa. Betriebsgrundlagen (Geschäftsausstattung, Warenlager) an die Fa. W verrechnet (daneben noch die ab 1.4.2008 angefallene Miete für das Geschäftslokal und lfd. Kosten). Aufgrund der durch die Fa. W erfolgten A-Conto-Zahlungen zwischen 31.3. und 13.6.2008 in Höhe von € 177.000,--, die nicht oder nur teilweise auf den Konten der GmbH eingegangen sind, ist anzunehmen, dass damit der Kaufpreis der Anteile für die X entrichtet wurde. Auch in der Buchhaltung der Fa. X sind keine Zahlungen für den Kaufpreis enthalten, obwohl die Beteiligung im Betriebsvermögen gehalten wird bzw. wurde (Haftung für die Kaufsumme).

Da alle wesentlichen Betriebsgrundlagen der GmbH (Angestellte, Warenlager, Betriebsausstattung und Mietvertrag für das Geschäftslokal) ab 1.4.2008 auf die Fa. W übergegangen sind, gilt die GmbH als liquidiert.

Mit Umwandlungsvertrag vom 29.9.2008 wurde die (nach Ansicht der Finanzbehörde zu diesem Zeitpunkt bereits liquidierte) GmbH durch errichtende Umwandlung auf die erst zu gründende (...) KG umgewandelt (100% Eigentümer ist die X GmbH mit nur geschäftsführender und am Gewinn nicht beteiligter B GmbH).

In freier Beweiswürdigung wird daher wie folgt entschieden:

Tz 2 Umwandlung und Betriebsaufgabe 2008:

Rechtliche Würdigung:

Aufgrund des Sachverhaltes in Tz 1 (kein aufrechter Betrieb bei der J- RNF GmbH am Tag des Umwandlungsvertrages) werden die Einkünfte für die Jahre 2008 [und 2009] rückwirkend vom 1.1.2008 wie folgt festgestellt:

Da ab 1.4.2008 der Betrieb von der Fa. W weitergeführt wurde, ist mit 31.3.2008 eine Betriebsaufgabe durchzuführen (jedoch ohne Aufdeckung der stillen Reserven, die bereits bei der GmbH aufzudecken waren – siehe Liquidationsgewinn). Unter Einbeziehung des Ergebnisses für 2009 und Auflösung der Abfertigungsrückstellung entsteht ein Aufgabegewinn iHv. € 2.137,--, der durch den Freibetrag gedeckt ist. (...)

Für 2009 wird der Gewinn nicht mehr festgestellt, da bereits 2008 eine Betriebsaufgabe durchgeführt wurde. (...)

(5) Den Feststellungen der Prüferin folgend erließ das Finanzamt die nunmehr **angefochtenen Bescheide**. Mit dem im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Feststellungsbescheid für 2008 wurden die Einkünfte der Bf. aus Gewerbebetrieb mit € 1,-- festgestellt. Mit einer weiteren als „Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO“ bezeichneten Erledigung sprach das Finanzamt wie folgt aus:

„Der Bescheid vom 15.9.2011 betreffend Feststellung von Einkünften gem. § 188 BAO für 2009 wird gemäß § 299 Abs. 1 BAO aufgehoben. Die Einkünfte werden nicht festgestellt.

Begründung: Siehe BP-Bericht vom 16.12.2011, Tz 2.

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde einen Bescheid aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist. Da die inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat, war die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen.

Rechtsmittelbelehrung: (...)“

(6) Die dem BFG ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegte – nunmehr als **Beschwerde** zu erledigende – Berufung richtet sich gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Feststellung von Einkünften für 2008, gegen den Bescheid über die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2008 sowie gegen den „Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO“ betreffend die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für 2009.

Die Bf. führt in einer mit Eingabe vom 2.4.2012 nachgereichten Begründung im Wesentlichen aus wie folgt (auszugsweise wörtlich wieder gegeben):

„Im Bericht vom 16.12.2011 gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung wird in Tz 2 besagten Berichtes festgehalten, dass auf Grund des Sachverhaltes kein aufrechter Betrieb bei der J RNF GmbH am Tag des Umwandlungsvertrages gegeben war... (...)“

Diesbezüglich dürfen wir unsere Berufung zu Steuernummer xxx/9999 und deren ergänzenden Ausführungen verweisen und zitieren diese wie folgt:

(...) Wenn von der Finanzbehörde ausgeführt wird, dass in Folge der Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen (Warenlager, Betriebsausstattung, Dienstnehmer) per 01. April 2008 die Grundlage zu sehen ist, dass kein den Bestimmungen des § 7 Abs 1 Zif 1 UmgrStG bedingten Betriebsüberganges gegeben wären, übersieht die Finanzbehörde dabei, dass, wie auch in den Umgründungssteuerrichtlinien TZ 449 ff ausgeführt wird, dass die errichtende Umwandlung ohne Ausnahme nur dann in den Anwendungsbereich des Art II UmgrStG fällt, wenn ein Betrieb übertragen wird.

Aus § 7 Abs 1 Zif 1 UmgrStG ist weiters ableitbar, dass der am Umwandlungstichtag vorhandene Betrieb nicht unbedingt mit dem tatsächlich auf den Rechtsnachfolger übergehenden übereinstimmen muss. Art II UmgrStG ist auch dann anwendbar, wenn zwischen der Beendigung des am Stichtag vorhandenen Betriebes und dem Beginn des am Beschlussstichtag vorhandenen Betriebes eine betriebslose Zeit gegeben ist.

Der nach § 7 Abs 1 Zif 1 UmgrStG maßgebliche Betrieb muss ein solcher im Sinne des allgemeinen Ertragsteuerrechtes sein, somit eine selbständige organisatorische Einheit zur Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs 3 Zif 1 - 3 des EStG. Diesbezüglich wird unter Tz 409 ff Einkommensteuerrichtlinien festgestellt, dass der Begriff "Betrieb" als die Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Produktionsmittel in einer organisatorischen Einheit zu verstehen ist.

Weiters ist auch in den UmgrSt Richtlinien TZ 449 ff zu entnehmen, ist das Betriebserfordernis auch dann erfüllt, wenn ein ruhender Betrieb oder ein verpachteter Betrieb übertragen wird, sofern mit der Betriebsunterbrechung bzw. Verpachtung nicht eine Aufgabe des Betriebes verbunden ist.

Dem gemäß ist bei der Einstellung der Bewirtschaftung im Zweifel, insbesondere wenn auch der Steuerpflichtige nicht selbst von einer Betriebsausgabe ausgeht, eine Betriebsunterbrechung vor, wenn die Umstände dafür sprechen, dass ein Rechtsnachfolger den Betrieb wieder aufnehmen und die Betriebsführung fortsetzen kann.

Selbst wenn, was nicht der Fall ist, der Argumentation der Finanzbehörde gefolgt werden sollte, dass durch die Übertragung der Dienstnehmer, des Warenlagers und der sonstigen Vermögensgegenstände mit 01. April 2008 an die Firma W, der Betrieb Papierhandel eingestellt worden wäre, so war dennoch zum Zeitpunkt der Unterfertigung des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb (wenn auch ein anderer als zum Umwandlungstichtag, sprich 31. Dezember 2007) im Sinne der allgemeinen steuerrechtlichen Definition, nämlich das Vorhandensein einer organisatorischen Einheit, die geeignet ist, Einkünfte im Sinne des § 2 Abs 3 Zif 1-3 EStG zu erzielen, vorhanden.

Dies wird schon allein dadurch manifestiert, dass, wie im beiliegenden Schreiben der Wirtschaftskammer Steiermark vom 28. Dezember 2010 ausgeführt wird, dass auch noch zu diesem Zeitpunkt die Gewerbeberechtigung aufrecht war und eine Löschung dieser Gewerbeberechtigung vom Gewerbeinhaber bisher (somit zumindest bis 28.12.2010) nicht beantragt wurde.

Dies wird auch dadurch manifestiert, dass die entsprechende Kammerumlage auch im Jahr 2010 an die Wirtschaftskammer Steiermark entrichtet wurde.

Ein weiteres Indiz für das Vorliegen eines Betriebes ist die in beiliegender Kopie verfasste Beitragserklärung zum Steiermärkischen Tourismusgesetz, in der für das Handelsgewerbe Umsatzsteuerziffern dem Magistrat Graz bekanntgegeben wurden, die zur Festsetzung einer Tourismusabgabe für das Jahr 2008 geführt haben.

Weiters manifestiert sich das Vorliegen eines Betriebes im Sinne der allgemeinen Bestimmungen des Steuerrechts, definiert in den Einkommensteuerrichtlinien zu TZ 409 ff darin, dass mit Verrechnung vom 01. August 2008 für den Zeitraum 01.08.2008 bis 31.07.2009 Internet und Provider Berechtigungen vorgeschrieben wurden.

Weiters wurden, wie in beiliegenden Fakturenkopien festgestellt, für die Zeiträume bis 30.09.2009 respektive 31.10.2008 Breitbandzugänge verrechnet und auch von Seiten der Berufungswerberin beglichen. Neben dem jetzt im Verständigungsschreiben der Firma Wiener & Co Immobilienverwaltung vom 04.08.2008 die Vorschreibung an Mietzinsen für den Zeitraum ab September 2008 bekanntgegeben, somit ist wie aus beiliegendem Schreiben ersichtlich, auch das Vorhandensein von Mietlokalen dokumentiert und nachgewiesen, ebenso wie das Vorliegen von Telefonanschlüssen, siehe beiliegende Kopie der Telekom Austria vom 30.08.2008, in dem neben Grundentgelten auch Verbindungsentgelte vorgeschrieben, verrechnet und bezahlt wurden. Dies ist auch

ersichtlich in der beiliegenden Kopie des Rechnungsdoppels vom 24.09.2008, in dem das Vorhandensein eines Telekommunikations- und Telefonanschlusses bestätigt wird und ebenso der Gebrauch derselben dokumentiert ist in der Verrechnung von Verbindungsentgelten.

Aus all diesen (offensichtlich von der Betriebsprüferin negierten) vorgelegten Unterlagen ist eindeutig dokumentiert, dass den Voraussetzungen für das Vorhandensein eines Betriebes als organisatorische Einheit die die Erzielung von Einkünften gemäß § 2 Abs 3 Zif 1-3 EStG ermöglichen, vorgelegen sind und somit die Feststellung, dass die Anwendungsvoraussetzung des Art. II UmgrStG für die Durchführung der Umwandlung nach den Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes nicht gegeben wären, eindeutig widersprochen werden muss.

Dessen ungeachtet sei darauf hingewiesen, dass selbst die Behauptung der "Papierwarenhandelsbetrieb" wäre durch die Übertragung mit 01. April 2008 an die Firma W untergegangen unrichtig ist.

Wie aus der umfangreichen Abrechnung von Seiten der Berufungswerberin an die Firma W ersichtlich ist, wurde der Betrieb lediglich wie der eines Provisionärs geführt.

Die Firma W wurde lediglich beauftragt auf eigenen Namen und eigene Rechnung, jedoch unter Provisionsanspruch der Berufungswerberin den Betrieb fortzuführen, ist dies in der von der Finanzbehörde angesprochenen Abrechnung vom 28. August 2008 eindeutig manifestiert, zumal die entsprechenden Aufwendungen und Erträge entsprechend gegenübergestellt wurden.

Aus all den Ausführungen ist eindeutig dokumentiert, dass sowohl der Betrieb zum Umwandlungsstichtag 31.12.2007, nämlich der eines Papierwarenfachhandels zumindest bis zur Unterfertigung des Umwandlungsbeschlusses vorhanden war und geführt wurde, als auch ein Betrieb vorhanden war, der auf Grund der Bestimmungen des allgemeinen Steuerrechtes und der Erläuterungen in Einkommensteuerrichtlinien notwendigen organisatorischen Einheit die Erzielung von Einkünften im Sinnes des Einkommensteuergesetzes ermöglichen, vorhanden war und somit die Anwendungsvoraussetzungen des Umgründungssteuergesetzes, insbesondere des § 7 UmgrStG gegeben waren und die diesbezügliche Versagung von Seiten der Finanzbehörde gesetzwidrig festgestellt wurde.

Wenn sogar ein ruhender, verpachteter und eingestellter Betrieb diesen Voraussetzungen des Umgründungssteuergesetzes entspricht, kann wohl einen funktionierenden Betrieb als organisatorische Einheit, wie oben ausführlich dargestellt, die Versagung der Anwendung des Umgründungssteuergesetzes, insbesondere des § 7 als rechtlich nicht haltbar festgestellt werden.

Dem gemäß ist in diesem Punkt die im Bericht vom 16.12.2011 gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung unter Tz 3 und Tz 4 vorgenommene Berichtigung auf Grundlage der Nichtanerkennung, Nichtanwendung des Umgründungssteuergesetzes aufgrund der durchgeführten Umwandlung rückgängig zu machen und die

Gesamtberechnung der Liquidation und der damit zusammenhängenden Besteuerung wiederum zurückzuführen.

Dessen ungeachtet dürfen wir festhalten, dass die Prüfung der Zulässigkeit und ordnungsgemäßen Durchführung einer Umwandlung nach UmwG bzw UmgrStG ausschließlich in die Prüfungskompetenz des Firmenbuchgerichtes fällt.

Aus all den besagten ist somit nochmals klar dokumentiert, dass die Anwendungsvoraussetzungen für die Umwandlung sehrwohl gegeben waren... (...)"

(7) Mit **Vorhalt vom 3.7.2017** ersuchte das BFG die Bf., die der Abrechnung vom 28.8.2008 zu Grunde liegende schriftliche Vereinbarung vorzulegen bzw. die wesentlichen Vertragsgrundlagen (Höhe des Provisionsanspruches, Dauer des Vertragsverhältnisses, Rechte und Pflichten der Vertragsparteien) offen zu legen. Des Weiteren wurde die Bf. um Bekanntgabe ersucht, aus welchen Gründen in den Jahren ab 2008 zu keinem Zeitpunkt Provisionserlöse erklärt wurden. Das BFG wies zudem darauf hin, dass die Bf. schon im dem Finanzamt übermittelten Fragebogen vom 25.2.2009 die Jahresumsätze und – gewinne jeweils mit € 0,-- angegeben habe.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 25.07.2017** führte die Bf. u.a. – wörtlich wieder gegeben – aus (fett gedruckte Hervorhebungen durch das BFG):

„ Die Vereinbarung hinsichtlich der Provisionstätigkeit der J-GmbH mit der Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg & Co KG wurde mündlich getroffen.

*Der Grund für die im Zeitraum 01.04.2008 bis 30.09.2008 geschlossene Vereinbarung über eine Provisionstätigkeit der J-GmbH mit der Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg & Co KG liege darin, dass **die spätere Übernehmerin des Betriebes, die Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg & Co KG** zwar grundsätzlich interessiert war ihre Geschäftstätigkeit auf einem weiteren Standort, nämlich den der J-GmbH in der U-Gasse 24 auszuweiten, jedoch war die Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg & Co KG zum Zeitpunkt der Interessensbekundung (März 2008) noch nicht bereit den Gesamtbetrieb zur Gänze zu übernehmen und wollte zuerst den Standort U-Gasse 24 "probeweise" für den Zeitraum von sechs Monaten derart führen, dass sie sich für die J-Nachfolge Gesellschaft m.b.H. Anspruch auf Provisionszahlungen verpflichtet hat.*

*Ursache dieses "Probetriebes" liegt darin, dass sich **die spätere Übernehmerin, die Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg & Co KG** erst über diesen Zeitraum einen Überblick über die mögliche Geschäftsentwicklung und Gebahrung auf diesem Standort verschaffen wollte, ob die Führung eines weiteren Standorten nicht eventuell negative Einflüsse auf ihren Stammbetrieb in der W-Gasse gehabt hätte.*

Die Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg & Co KG war jedoch bereit, die für den "Probetrieb" notwendigen Dienstnehmer zu übernehmen, jedoch vor dem Hintergrund, dass sich die J-GmbH verpflichtet hat, diese Dienstnehmer, sollte sich die Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg & Co KG nicht im vereinbarten Zeitraum von sechs Monaten dazu entschließen, den Betrieb zur Gänze zu übernehmen und zu erwerben, Dienstnehmer wiederum rückzunehmen und bei der J-GmbH anzumelden und weiter zu beschäftigen.

Vereinbart wurde, dass nach Entschluss der Firma Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg & Co KG den Betrieb zu erwerben, sich die Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg & Co KG dazu verpflichtet hat, in diesem Falle sämtliche Kosten , die im Zeitraum des "Provisionsbetriebs" noch von der J-GmbH, zu begleichenden Aufwendungen für den Betrieb, sprich Mietkosten, Telefonkosten, etc. der J-GmbH zur Gänze zu ersetzen und überdies der J-GmbH eine umsatzabhängige Provision für die im Zeitraum von der Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg & Co KG erzielten Umsätze am Standort U-Gasse 24 zu leisten.

Dieser, zugegebenermaßen nicht sehr ausgiebige, Provisionsanspruch sollte und wurde im Zusammenhang mit dem zum Zeitpunkt des tatsächlichen Erwerbes des Betriebs, somit mit der der Übernahme Betriebs- und Geschäftsausstattung und vor allem des zum Zeitpunkt der tatsächlichen Übernahme bestehenden Inventur in die Bepreisung dieser übernommenen Gegenstände mitaufgenommen und mit abgerechnet. Eine gesonderte Abrechnung für die Provisionsansprüche der J-GmbH erfolgte nicht, zumal diese überwiegend in das von der Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg & Co KG übernommene Warenlager eingepreist wurde.

Die Größe bzw. der Umfang des Betriebes ist für die Umwandlungsfähigkeit nicht entwickelt. (...)

Das Vorliegen dieses Provisionsbetriebes ist, wie bereits in der Beschwerde vom 15. bzw. 20.11.2011 bereits dokumentiert, schon alleine dadurch nachgewiesen, dass die J-GmbH sowie bereits in der Beschwerde vom 15. bzw. 20.11.2011 dokumentiert, bis Ende 2010 eine aufrechte Gewerbeberechtigung bei der Wirtschaftskammer Steiermark gehabt hat und diese erst mit Schreiben vom 23.10.2010 (siehe beiliegende Kopie) zurückgelegt hat.

Ein weiteres Indiz für das Bestehen des Betriebs liegt darin, dass die dem Betrieb zu Grunde liegenden Mietobjekte in der U-Gasse 24 erst mit Wirkung zum 30.09.2008 aufgekündigt wurden (siehe beiliegendes Schreiben).

Die Aufkündigung der Mietlokalitäten erfolgte zu dem Zeitpunkt, **als sich die Firma Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg & Co KG definitiv dazu entschlossen hat, den Betrieb mit seinen Grundlagen zu übernehmen.** Der Entschluss wurde von Seiten der Firma Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg & Co KG Ende August 2008 der Geschäftsführung der J-GmbH mitgeteilt und mit Wirkung 30.09.2008 entschlossen.

Die angeforderten Unterlagen (Anlagenverzeichnis, Inventur, etc.), die der Abrechnung vom 28.08.2008 zu Grunde gelegen sind, können bedauerlicherweise nicht mehr vorgelegt werden, zumal diese auch unter Bedachtnahme der zwischenzeitlichen Insolvenz der B-Projektentw. GmbH, entsprechend entsorgt wurden und daher nicht mehr vorliegen. (...)

Grund für die nicht getrennte Aufnahme von Provisionserlösen in die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2008 ist aus dem unter 1) genannten Gründe nicht zu sehen. Für das Jahr 2009 konnten keine Provisionserlöse mehr erklärt werden, zumal der Betrieb tatsächlich mit 30.9.2009 eingestellt wurde (...)"

(8) Mit zwei weiteren **Auskunftsersuchen vom 3.7. bzw. 1.8.2017** wandte sich das BFG auch an Herrn Vorname W, welcher 2008 Kommanditist der Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg. & Co KG sowie Gesellschafter-Geschäftsführer deren Komplementärin war.

In seinen **Antworten vom 13.7. sowie vom 21.8.2017** gab Vorname W an: Mit der J-Nachfolge GmbH habe es vor der Rechnung keine schriftlichen Vereinbarungen gegeben. Mündliche Verhandlungen über die Höhe des Preises der Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie des Warenlagers hätten mit der Vertreterin der Verlassenschaft bzw. mit dem steuerlichen Vertreter der J-Nachfolge GmbH stattgefunden. Seitens der Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg. & Co KG habe es eine schriftliche Bestätigung über die administrative Abwicklung der Geschäftstätigkeit bis zum Zeitpunkt der Übernahme des Warenlagers gegeben (diese Bestätigung vom 31.3.2008 legte er in Kopie vor).

Ab Oktober 2008 seien Telefon, Internet, Miete von der Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg. & Co KG direkt an die Anbieter bezahlt worden.

Nach der Abrechnung vom 28.08.2008 seien keine weiteren Zahlungen an die J-Nachfolge GmbH bzw. an die B Baugesellschaft mbH & Co KG erfolgt.

Mit der (formellen) Betriebsübertragung sei zugewartet worden, weil für die Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg. & Co KG die ordentliche Abwicklung des Verlassenschaftsverfahrens Voraussetzung für den Kauf des Warenlagers und des Inventars gewesen sei.

Vereinbarungen über Provisionszahlungen an die B-Projektentw. GmbH habe es nicht gegeben.

Mit den Mitarbeitern habe es keine mündlichen oder schriftlichen Vereinbarungen gegeben, diese seien ausschließlich nach den kollektivvertraglichen Vereinbarungen angestellt worden.

Vorname W legte ua. ein Schreiben der Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg. & Co KG vom 31.3.2008 vor, in welchem ua. gegenüber der B-Projektentw. GmbH bestätigt wird, dass *„die Fortführung des Unternehmensgegenstandes, sprich der Betrieb des Papier Detail- und Großhandelsgeschäftes, durch die Firma Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg. & Co KG wie vereinbart betrieben wird.“*

(9) Im weiteren Verfahren vertrat der ehemalige steuerliche Vertreter der B-Projektentw. GmbH gegenüber dem BFG die Auffassung, dass die Ausführungen des Vorname W das Vorbringen der Bf. bestätigen und bekräftigen würden (s. **Eingabe vom 20.9.2017**):

„Insbesondere wurde von Herrn Vorname W festgehalten, dass eine Betreuung des Betriebes der ehemaligen J-Nachfolge GmbH vor der vertraglichen Übertragung des Warenlagers, des Kundenstocks und der Geschäftsausstattung nicht vorgelegen ist. Außerdem wird in dem Schreiben und in den Ausführungen festgehalten, dass die Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg. & Co KG in Folge der (von Ihr vorgegebenen) zeitlichen Vorgaben, vorerst als Kommissionär die Geschäfte geführt hat und erst nach Vorliegen der

formalen Voraussetzungen den Betrieb, sprich das Warenlager und das Inventar an die Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg. & Co KG veräußert werden konnte.

Alle diese Aussagen bekräftigen unsere rechtlichen Standpunkte, dass bis zum Umwandlungsstichtag jedenfalls und auch bis zum Unterfertigungszeitpunkt des Umwandlungsvertrages, ein Betrieb bei der J-Nachfolge GmbH jedenfalls bestanden hat.

Bezüglich Größe und Umfang für die Umwandlungsfähigkeit des unzweifelhaft vorhandenen Betriebes, darf nochmals auf die Ausführungen in den Umgründungssteuerrichtlinien zu RZ453, sowie den diesbezüglichen Kommentaren, siehe dazu Umgründungssteuergesetz Jahreskommentar 2. Auflage 2013 in RZ141 zu § 7 Umgründungssteuergesetz, verwiesen werden. Demnach ist für die Größe des Betriebes und somit deren Umwandlungsfähigkeit kein Größenausmaß notwendig. Das Vorliegen eines Betriebes ist nur dem Grunde nach erforderlich.

Einzig die Beantwortung von Herrn Vorname W hinsichtlich der Vereinbarung über die Rückübernahme der Mitarbeiter bei nicht Zustandekommen der Übernahme des Betriebes durch die Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg & Co KG scheint, mit den im Schreiben vom 25. Juli 2017 getätigten Ausführungen, abweichend.

Dies auch nur scheinbar, zumal die diesbezüglichen Vereinbarungen mit den maßgeblichen Mitarbeitern selbstverständlich von Seiten der J's Nachf. Fritz Braun GmbH mit den betreffenden Mitarbeitern und naturgemäß nicht mit der Büro + Papier Vorname W GmbH NfG & Co KG vorgelegen haben müssen, zumal diese eine diesbezügliche Rückübernahme Vereinbarung als für dieses Rechtsverhältnis nicht involvierte Dritte Person nicht vorhanden sein konnte. (...)“

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens steht allein in Streit, ob zum maßgeblichen Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses am 29.9.2008 auf Seiten der J-Nachfolge GmbH (noch) ein übertragungsfähiger Betrieb vorhanden war – bzw. ob ein solcher im Wege der errichtenden Umwandlung auf die Bf. übergegangen sein konnte - oder nicht.

Der maßgebliche Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus den oa. Abschnitten (1) bis (4). Das Finanzamt verneint das Vorliegen eines Betriebes auf Seiten der J-Nachfolge GmbH am 29.9.2008 im Wesentlichen damit, dass die Dienstnehmer am 31.3.2008 von der J-Nachfolge GmbH abgemeldet und bei der Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg & Co KG angemeldet wurden. Des Weiteren seien sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen (Warenlager, Betriebs- und Geschäftsausstattung, Miete für Geschäftslokal) mit Abrechnung vom 28.8.2008 der Fa. Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg & Co KG verrechnet worden. Die Beschwerde hält dem primär entgegen, dass die Bf. auch nach diesem Zeitpunkt noch diverse Aufwendungen, wie zB

Kammerumlage, Tourismusabgabe, Internet- und Telefonkosten bezahlt habe und auch die Gewerbeberechtigung der Bf. weiterhin aufrecht gewesen sei. Außerdem gehe aus der Abrechnung vom 28.8.2008 hervor, dass der Betrieb von der Fa. W & Co KG „*lediglich wie der eines Provisionärs*“ – unter Provisionsanspruch der Bf. – geführt worden sei.

1. Zur Wiederaufnahme:

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann gemäß § 303 Abs. 1 BAO von Amts wegen ua. dann wiederaufgenommen werden, wenn Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

In ihrem Bericht vom 16.12.2011 verweist die Prüferin auf S. 7 hinreichend klar auf jene Textziffern (1 und 2), welche die aus Sicht der Abgabenbehörde neu hervorgekommenen – und sohin eine Verfahrenswiederaufnahme rechtfertigenden - Tatsachen enthalten.

Die Bf. behauptet auch nicht, dass aus Sicht der Abgabenbehörde keine neue Tatsachen hervorgekommen wären.

Die Ausführungen der Bf. beschränken sich allein auf die Darlegung, weshalb ihrer Meinung zufolge in materiell-rechtlicher Hinsicht die Anwendungsvoraussetzungen für eine abgabenrechtlich begünstigte Umwandlung sehr wohl gegeben seien. Soweit daher mit dem gegenständlichen Rechtsmittel auch die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Einkünftefeststellung für 2008 angefochten wird, soll damit offenbar (lediglich) gerügt werden, dass die von der Prüferin getroffenen Feststellungen nach Ansicht der Bf. nicht geeignet seien, einen im Spruch (im Vergleich zum ursprünglich im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Bescheid) anders lautenden Bescheid herbeizuführen.

Dass die abgabenrechtliche Beurteilung der neuen Tatsachen durch das Finanzamt im Ergebnis aber sehr wohl geeignet war, einen anders lautenden Bescheid zu erlassen, und daher die Wiederaufnahme jedenfalls gerechtfertigt war, wird im Folgenden unter Punkt 2. dargelegt.

2. Zum Feststellungsbescheid 2008:

Wie eingangs dargestellt ist vor dem BFG strittig, ob zum Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses am 29.9.2008 auf Seiten der J-Nachfolge GmbH ein Betrieb vorhanden war, der Grundlage für eine Übertragung an die Bf. im Wege einer errichtenden Umwandlung sein hätte können.

Das Finanzamt hat dies aus nachfolgenden Gründen zu Recht verneint:

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 UmgrStG idF BGBl. I Nr. 161/2005 sind Umwandlungen im Sinne dieses Bundesgesetzes 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.

Aus § 7 Abs. 1 leg. cit. ergibt sich, dass ein Betrieb nicht nur zum Umwandlungsstichtag, sondern auch am Tag des Umwandlungsbeschlusses vorhanden sein muss. Die Anwendbarkeit der die Umwandlungen regelnden Bestimmungen des Art. II UmgrStG setzt also zwingend die Übertragung eines Betriebes voraus (*Stefaner* in *Kofler*, UmgrStG 6. Auflage, § 7 Rz 116 sowie 146, jeweils mwN).

Der Begriff "Betrieb" ist nach ertragsteuerlichen Kriterien auszulegen. Unter „Betrieb“ ist die Zusammenfassung von menschlicher Arbeitskraft und sachlichen Produktionsmitteln in einer organisatorischen Einheit zur Erzielung von Einkünften zu verstehen (siehe zB *Jakom/Marschner* EStG, 2017, § 4 Rz 3; VwGH 26.06.2014, 2010/15/0140 ; jeweils mwN).

Welche sachlichen Produktions- bzw. Betriebsmittel zu den wesentlichen Grundlagen gehören und damit Betriebseigenschaft vermitteln, bestimmt der jeweilige Betriebstypus: Die Veräußerung eines Betriebes liegt vor, wenn der Erwerber ein lebendes bzw. lebensfähiges Unternehmen übernimmt; dabei müssen nicht alle zum Unternehmen gehörigen Wirtschaftsgüter übereignet werden, sondern nur jene, die die wesentliche Grundlage des Unternehmens bilden und den Erwerber in die Lage versetzen, das Unternehmen fortzuführen. Dabei ist die Frage, welche Wirtschaftsgüter die wesentliche Grundlage des Unternehmens bilden, in funktionaler Betrachtungsweise nach dem jeweiligen Betriebstypus (z.B. ortsgebundene Tätigkeit, kundengebundene Tätigkeit, Produktionsunternehmen usw.) zu beantworten.

Bei Einzelhandelsunternehmen zählen das Warenlager, das Inventar und die Geschäftsräume (bzw. das Mietrecht daran) zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen (*Jakom/Kanduth-Kristen* EStG, 2017, § 24 Rz 17 und 19, mwH).

Unter einer durchaus auch im Zuge mehrerer aufeinander folgender Rechtsgeschäfte möglichen "Übereignung" ist die Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht anzusehen; es kommt nicht auf eine besondere zivilrechtliche Gestaltung an. Maßgebend ist somit der Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht vom Vorgänger auf den Erwerber (s. zB VwGH 28.10.2009, 2007/15/0100).

Der Erwerb eines Betriebs liegt immer dann vor, wenn die erworbenen Wirtschaftsgüter die wesentliche Grundlage des bisherigen Betriebs gebildet haben und an sich geeignet waren, dem Erwerber die Fortführung des übernommenen Betriebs zu ermöglichen. Es muss ein in seinen wesentlichen Grundlagen vollständiger Organismus des Wirtschaftslebens übertragen werden, wobei es nicht entscheidend ist, ob der Erwerber tatsächlich willens ist, den erworbenen Betrieb unverändert weiterzuführen. Es genügt, dass die insgesamt erworbenen Wirtschaftsgüter objektiv die Fortführung des Betriebs ermöglichen. Dabei ist der zivilrechtliche Titel, der den Erwerber zur Nutzung bestimmter Teile des Betriebsvermögens berechtigt, nicht ausschlaggebend. Entscheidend ist die tatsächliche Einräumung des Verfügungsrechtes in einer Weise, die es ermöglicht, den Betrieb im Wesentlichen unverändert weiterzuführen (VwGH 22.11.2006, 2006/15/0033).

Die Abgabenbehörde geht nun – wie oben dargelegt - davon aus, dass am Tag des Umwandlungsbeschlusses bei der J-Nachfolge Gesellschaft m.b.H. kein Betrieb (mehr) vorlag. Die Prüferin stellte ua. fest, dass ab 1.4.2008 von der J-Nachfolge Gesellschaft m.b.H. keine Umsätze mehr getätigt und sämtliche Dienstnehmer mit 31.3.2008 abgemeldet wurden. Die Dienstnehmer wurden mit 1.4.2008 von der Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg. & Co KG angemeldet, die auch die Geschäftsausstattung und das Warenlager – sohin die wesentlichen Betriebsgrundlagen - der GmbH übernommen habe (BP-Bericht vom 16.12.2011, Tz. 1 und 2).

Die Bf. bringt hingegen vor, die Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg. & Co KG habe den Betrieb bis Ende September 2008 „probeweise“ bzw. wie ein Provisionär geführt und beruft sich dabei auf die "umfangreiche" Abrechnung vom 28.8.2008.

Gegen den Standpunkt bzw. das Vorbringen der Bf. sprechen jedoch folgende Umstände:

Eine schriftliche Vereinbarung über den Verkauf des Papierwarenhandelsbetriebes bzw. die seitens der Bf. behauptete "probeweise" Führung des Betriebes durch die Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg. & Co KG gegen Provisionszahlungen liegt nicht vor (siehe dazu Vorhaltsbeantwortungen der Bf. vom 25.07.2017, Punkt 1, und des Vorname W vom 13.07.2017, Punkt 1).

In seiner Vorhaltsbeantwortung vom 21.08.2017 führt Vorname W jedoch aus, es habe mit der Bf. keinerlei Vereinbarungen über Provisionszahlungen gegeben. Dieses Vorbringen wird dadurch gestützt, dass die Bf. nicht einmal ansatzweise dargelegt hat, in welcher Höhe diese (laut Vorhaltsbeantwortung vom 25.07.2017 umsatzabhängigen) Provisionen zu leisten gewesen wären, von der Bf. keine Provisionszahlungen erklärt wurden, weder im Schreiben der Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg. & Co KG vom 31.3.2008 an die Bf. noch in der Abrechnung vom 28.8.2008 Provisionszahlungen erwähnt werden und auch für den Zeitraum 28.8.2008 bis zum Abschluss des Umwandlungsvertrages am 29.9.2008 keine Provisionszahlungen geflossen sind (siehe Vorhaltsbeantwortung des Vorname W vom 13.7.2017, Punkt 4, wonach nach der Abrechnung vom 28.8.2008 keine weiteren Zahlungen an die J-Nachfolge Gesellschaft m.b.H. bzw. an die Bf. geleistet wurden).

Dass der Provisionsanspruch in der Abrechnung vom 28.08.2008 nicht gesondert ausgewiesen wurde, sondern, wie von der Bf. vorgebracht, in die „Bepreisung“ der übernommenen Betriebs- und Geschäftsausstattung aufgenommen und mit abgerechnet wurde, ist nicht nur angesichts der oben angeführten Fakten unglaubwürdig, sondern auch, weil eine derartige Vorgangsweise eine Überprüfung der verrechneten Provisionen unmöglich gemacht hätte und die Einpreisung einer umsatzabhängigen Provision für die Geschäftsführung im September in der Abrechnung vom August nicht möglich gewesen wäre. Ebenso wenig hat die Bf. dargelegt, in welcher Höhe die Provisionen "eingepreist" wurden. In der Vorhaltsbeantwortung vom 25.7.2017 wird ein "nicht sehr ausgiebiger Provisionsanspruch" erwähnt; auf das Vorbringen des Vorname W, es seien keine

Provisionszahlungen geleistet worden, geht die Bf. in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 20.9.2017 hingegen mit keinem Wort ein.

Wenn die vorgelegte Abrechnung vom 28.8.2008 – dem Vorbringen der Bf. folgend - tatsächlich nur eine Übergabe der darin angeführten Gegenstände an die Firma W zum Zwecke einer probeweisen Betriebsführung bzw. einer Führung des Betriebes auf Provisionsbasis dokumentieren sollte, so ist es wenig glaubhaft, dass darin nicht einmal ansatzweise auch die wesentlichen Vertragsgrundlagen, wie insbesondere Höhe der Provisionsansprüche, Beginn, Dauer und Ende des Vertragsverhältnisses sowie Vereinbarungen über die Rückstellung der Güter nach Beendigung des Vertragsverhältnisses (uä.), angeführt worden sein sollen.

Es ist auch nicht nachvollziehbar, dass erst Ende August 2008 eine Abrechnung und damit eine Dokumentation der zur „probeweisen“ Betriebsführung überlassenen Wirtschaftsgüter erfolgt sein soll, wenn doch die „Probezeit“ laut Beschwerdevorbringen bereits am 1.4.2008 begonnen haben und mit 30.9.2008 – also nur ein Monat nach der Abrechnung – abgelaufen sein soll.

Aus dem an die Bf. gerichteten Schreiben der Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg. & Co KG vom 31.03.2008 geht hervor, dass zwar auch deren Gesellschafter davon ausgingen, den Handelsbetrieb vorerst als Kommissionär zu führen, dass aber - entgegen dem Vorbringen der Bf. - an eine "probeweise" Geschäftsübernahme für den Zeitraum von sechs Monaten, um sich über die mögliche Geschäftsentwicklung am Standort U-Gasse ein Bild zu machen, nicht gedacht war, sondern die endgültige Übernahme des Betriebes ab dem Vorliegen der "formalen" Voraussetzungen (Veräußerung des Warenlagers und des Inventars an die Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg. & Co KG) von vornherein geplant war (siehe auch Antwort des Vorname W vom 21.08.2017, Punkt 2, wonach die ordentliche Abwicklung des Verlassenschaftsverfahrens Voraussetzung für den Kauf des Inventars und Warenlagers war und deshalb mit der formellen Übertragung des Betriebes zugewartet wurde).

Im Übrigen ergibt sich aber schon aus dem Beschwerdevorbringen selbst, dass am 29.9.2008 bei der J-Nachfolge Gesellschaft m.b.H. kein aufrechter Betrieb (bzw. auch nicht Teile davon) mehr vorgelegen sein konnte(n): In der Vorhaltsbeantwortung vom 25.7.2017 (s. oben unter Abschnitt (7) die vom BFG hervorgehobenen Passagen) heißt es mehrmals wörtlich, die „*spätere Übernehmerin des Betriebes*“ sei die Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg. & Co KG gewesen. Die Fa. W habe sich verpflichtet – so die Ausführungen auf S. 2, zweiter und dritter Absatz, der Vorhaltsbeantwortung vom 25.7.2017 - , sämtliche Kosten für den Betrieb (sprich Mietkosten, Telefon, etc.), die im Zeitraum des Provisionsbetriebes noch von der J-Nachfolge Gesellschaft m.b.H. beglichen wurden, zur Gänze zu ersetzen, **sobald sie sich dazu entschlossen hat, den Betrieb zur Gänze zu übernehmen und zu erwerben**. Da die J-Nachfolge Gesellschaft m.b.H. mit der Abrechnung vom 28.8.2008 der Fa. W neben dem Warenlager, der Betriebs- und Geschäftsausstattung und zwei Fahrzeugen sämtliche dieser vorgenannten Kosten in Rechnung gestellt hat, lässt dies einzig den Schluss zu, dass sich die Fa. W

spätestens zu diesem Zeitpunkt zum Erwerb des Betriebes entschlossen und diesen mit dieser Abrechnung letztlich auch übertragen bekommen hat. Somit konnte zum Stichtag 29.9.2008 auf Seiten der J-Nachfolge Gesellschaft m.b.H. gar kein Betrieb mehr vorgelegen sein, welcher in der Folge im Wege der Umwandlung an die Bf. übertragen worden wäre.

In der Abrechnung vom 28.8.2008 wird die Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie das Warenlager laut Inventur mit den bis dahin aufgelaufenen Kosten für Telefon und Internet sowie der Miete für Geschäft und Lager von April bis September 2008 verrechnet. Weitere Zahlungen seitens der Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg. & Co KG erfolgten nicht. Aufgrund dieser Abrechnung ist daher mangels Vorliegen einer sonstigen schriftlichen Vereinbarung davon auszugehen, dass die Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie das Warenlager von der Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg. & Co KG am 28.8.2008 erworben wurde.

Die Abgabenbehörde konnte daher in seiner Beweiswürdigung völlig zu Recht davon ausgehen, dass auf Seiten der J-Nachfolge Gesellschaft m.b.H. am Tag des Umwandlungsbeschlusses bzw. –vertrages (am 29.9.2008) kein Betrieb mehr, ja nicht einmal Teile davon, welche der Bf. übertragen hätten werden können, vorhanden war(en).

Aus dem Vorbringen der Bf. (insbesondere der Eingabe vom 25.7.2017), aber auch den Antworten des Vorname W, geht – in Verbindung mit der vorliegenden Abrechnung vom 28.8.2008 – demgegenüber vielmehr hervor, dass der (ganze) Betrieb mit seinen wesentlichen Grundlagen noch vor dem 29.9.2008 an die Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg. & Co KG übertragen wurde.

In der Beschwerde wird weiters ganz allgemein vorgebracht, es genüge für eine unter Art. II des UmgrStG fallende Umwandlung, dass ein Betrieb übertragen wird; der am Umwandlungsstichtag vorhandene Betrieb müsse nicht mit dem tatsächlich übergehenden übereinstimmen. Es sei auch nicht schädlich, wenn zwischen Umwandlungsstichtag und „Beschlussstichtag“ ein ruhender Betrieb bestehe bzw. eine „betriebslose Zeit gegeben“ sei. Mit diesem allgemein gehaltenen Vorbringen wird nicht konkret dargetan, welcher gegenüber dem am Umwandlungsstichtag 31.12.2007 unstrittig vorgelegenen Betrieb abgeänderte oder eingeschränkte Betrieb in der Folge am 29.9.2008 bei der J-Nachfolge GesmbH bestanden haben sollte. Die Bf. bleibt jegliche Darstellung schuldig, welche Betriebsgrundlagen zum Zeitpunkt des Umwandlungsvertrages noch in ihrer Verfügungsgewalt gestanden sein sollen. Fakt ist, dass sämtliche Dienstnehmer ab 1.4.2008 (insbes. auch am Stichtag 29.9.2008) bei der Fa. W angemeldet und beschäftigt waren, die Miete und Infrastrukturkosten wie Telefon, Internet uä. ab 1.10.2008 von der Fa. W (und nicht etwa von der Bf.) bezahlt wurden (s. zB Antwortmail Vorname W vom 13.7.2017, Punkt 3.) und keine Nachweise dafür vorhanden sind, dass am 29.9.2008 auf Seiten der J-Nachfolge Gesellschaft m.b.H. – zumindest teilweise – noch wesentliche Betriebsgrundlagen (wie zB ein Warenlager oder eine Betriebs- und Geschäftsausstattung) vorhanden waren, da diese ja mit Abrechnung vom 28.8.2008 an die Fa. W überrechnet und übertragen wurden. Es bleibt also im Dunkeln, welche

zumindest einen fragmentarischen Betrieb darstellenden Wirtschaftsgüter am 29.9.2008 an die Bf. übertragen worden sein sollen.

Im vorliegenden Fall kann kein Zweifel bestehen, dass die Mitarbeiter, die Betriebs- und Geschäftsausstattung und das Warenlager die wesentliche Grundlage des bisherigen Betriebes gebildet haben und geeignet waren, der erwerbenden Gesellschaft (i. e. die Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg. & Co KG), die bereits einen Papierhandel betrieb, die Fortführung des übernommenen Betriebs zu ermöglichen. Darüber hinaus wurde in der Abrechnung vom 28.8.2008 auch bereits die - aufgrund der erst Ende September 2008 erfolgten Auflösung des Mietvertrages noch von der J-Nachfolge Gesellschaft m.b.H. entrichtete - Miete für September 2008 mit der übernehmenden Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg. & Co KG verrechnet, sodass auch die durchgehende Benützung des Geschäftslokals sicher gestellt war.

Es steht daher ohne Zweifel fest, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen des Papierhandels der J-Nachfolge Gesellschaft m.b.H., nämlich die Angestellten (unbestritten ab 1.4.2008 von der Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg. & Co KG angemeldet), die Betriebs- und Geschäftsausstattung und das Warenlager (spätestens am 28.8.2008 von der J-Nachfolge Gesellschaft m.b.H. an die Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg. & Co KG übereignet) sowie das Geschäftslokal (Hauptmietvertrag zwischen der Verlassenschaft nach A als Vermieterin und der Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg. & Co KG als Mieterin am 25.9.2008 abgeschlossen) noch vor dem Umwandlungsbeschluss auf die Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg. & Co KG übergegangen sind und dieser unverändert die Fortführung des Betriebes ermöglicht haben. Daran ändert nichts, dass Telefon, Internet und Miete von der Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg. & Co KG erst ab Oktober direkt an die Anbieter bezahlt wurden, weil dies in der Abrechnung am 28.8.2008 ohnehin berücksichtigt wurde.

Vorname W legte dem BFG über dessen Vorhalt mit Eingabe vom 13.7.2017 ua. ein Schreiben der Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg. & Co KG an die B-Projektentw. GmbH gerichtetes Schreiben vom 31.3.2008 vor. In diesem Schreiben bestätigten die Gesellschafter der Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg. & Co KG einen Tag vor der Übernahme der Angestellten schriftlich, die Fortführung des Papierhandelsbetriebes werde wie vereinbart betrieben und die gesamte Abwicklung des Geschäftsbetriebes erfolge bis zur Veräußerung des Warenlagers und des Inventars durch die Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg. & Co KG. Ein sechsmonatiger "Probetrieb" war nach den vorliegenden Unterlagen daher seitens der Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg. & Co KG nie intendiert. Eine allenfalls über August 2008 hinausgehende "probeweise" Geschäftsübernahme bzw. eine weitere Kommissionärstätigkeit ist darüber hinaus auch auf der Abrechnung vom 28.8.2008 nicht vermerkt bzw. auch sonst in keiner Weise glaubhaft dokumentiert.

Da somit kein einziger schriftlicher Nachweis dieser Behauptung vorliegt und die Fakten gegen dieses Vorbringen sprechen, ist zutreffend davon auszugehen, dass die Betriebs-

und Geschäftsausstattung sowie das Warenlager (spätestens) am 28.8.2008 von der Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg. & Co KG erworben wurden.

Da somit die wesentlichen Betriebsgrundlagen des Papierhandels (Dienstnehmer, Betriebs- und Geschäftsausstattung und Warenlager) an die Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg. & Co KG übergegangen sind, lag im Zeitpunkt des Abschlusses des Umwandlungsvertrages am 29.9.2008 bei der umzuwandelnden GmbH kein übertragungsfähiger Betrieb mehr vor.

Wenn die Bf. überdies vorbringt, selbst für den Fall, man folge der Rechtsansicht der Abgabenbehörde, sei dennoch im Zeitpunkt des Umwandlungsvertrages im Hinblick auf die bis 28.12.2010 aufrechte Gewerbeberechtigung, die Entrichtung von Kammerumlage im Jahr 2010, die Festsetzung von Tourismusabgabe für das Jahr 2008, Verschreibungen für Telefon, Internet- und Provider-Berechtigungen für 2008 und 2009 sowie die Entrichtung von Mietzinsen ab September 2008, womit das Vorhandensein von Mietlokalen dokumentiert werde, eindeutig das Vorhandensein eines Betriebes als organisatorische Einheit dokumentiert, ist zu erwidern:

Bei den angeführten Ausgaben handelt es sich nicht um Produktions- bzw. Betriebsmittel, die im oa. Sinne zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören und damit zur Erzielung von Einkünften geeignet wären. Das Bestehen eines aufrechten Betriebes im Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses am 29.09.2008 ist mit der Bezahlung der ins Treffen geführten Aufwendungen nicht erwiesen. Eine aufrechte Gewerbeberechtigung begründet – siehe oa. Definition eines „Betriebes“ im ertragsteuerlichen Sinn - ebenso wenig das Vorliegen eines Betriebes wie die Entrichtung zB von Telefon- oder anderen Gebühren.

Zudem ist auf folgende Umstände hinzuweisen:

Die Beitragserklärung 2008 zum Steiermärkischen Tourismusgesetz 1992 wurde von der damaligen steuerlichen Vertreterin der J-Nachfolge Gesellschaft m.b.H. am 25.9.2008 bei der Stadt Graz eingebracht. Gemäß § 33 Abs. 4 des Steiermärkischen Tourismusgesetzes 1992 ist für das Ausmaß der Beitragspflicht jeweils der Umsatz des zweitvorangegangenen Jahres (entsprechend dem Umsatzsteuerbescheid oder dem Umsatzsteuererkenntnis) maßgebend.

Die vorgelegte Mahnung der Telekom Austria datiert vom 30.8.2008, die vorgelegten Rechnungen vom 24.9.2008 bzw. 19.9.2008 betreffen Grund- und Verbindungsentgelte für die Zeiträume 9.7. bis 1.9.2008.

Die Rechnungen über den Internet-Zugang datieren vom 1.8., 1.9. und 1.10.2008. Die Rechnungen sind an die J-Nachfolge Gesellschaft m.b.H., zu Händen Herrn A, adressiert. Eine Mitteilung über das Ableben des Gesellschafters und die Übernahme der Gesellschaftsanteile durch die Bf. an den Internetanbieter ist daher offensichtlich ebenso wenig erfolgt ist wie der Antrag auf Löschung der Gewerbeberechtigung (siehe Schreiben der Wirtschaftskammer vom 28.12.2010, wonach die Verschreibung der Kammerumlage infolge der aufrechten Gewerbeberechtigung erfolgte).

Ebenso wenig kann von einer bloßen Betriebseinschränkung die Rede sein, wenn wie gegenständlich sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert und keine betrieblichen Leistungen mehr erbracht werden. Fakt ist, dass letztlich die Büro + Papier Vorname W GmbH Nfg. & Co KG den (gesamten) Betrieb übernommen hat.

Wenn in der Beschwerde schließlich darauf verwiesen wird, dass die Prüfung der ordnungsgemäßen Durchführung einer Umwandlung nach dem UmwG bzw. UmgrStG ausschließlich in die Prüfungskompetenz des Firmenbuchgerichtes fällt, so ist dem entgegen zu halten, dass die Zuständigkeit zur Prüfung, ob eine Umwandlung die abgabenrechtlich geforderten Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der steuerlichen Begünstigungen des UmgrStG erfüllt, zweifelsohne der zuständigen Abgabenbehörde – bzw. im Rechtsmittelverfahren dem Bundesfinanzgericht – zukommt.

Umwandlungen bedeuten das Ende der übertragenden Kapitalgesellschaft und die Vermögensübernahme durch eine errichtete Personengesellschaft oder durch den Hauptgesellschafter als Gesamtrechtsnachfolger.

Wurden die wesentlichen Betriebsgrundlagen bereits vor dem Tag des Umwandlungsbeschlusses veräußert, ist das nach ertragsteuerlichen Kriterien zu beurteilende Betriebserfordernis nicht erfüllt. Die Bestimmungen des Art. II UmgrStG kommen daher im vorliegenden Fall nicht zur Anwendung.

Strittig ist im vorliegenden Fall ausschließlich, ob am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft vorgelegen ist. Dies ist nach den obigen Ausführungen zu verneinen, weshalb die als Beschwerde zu erledigende Berufung vom 23.1.2012 vom Bundesfinanzgericht spruchgemäß abzuweisen war.

3. Zum Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO (für 2009):

Personengesellschaften, wie zB die OG oder die KG, werden abgabenrechtlich nicht als eigene Rechtsträger behandelt. Sie sind unterliegen weder der Einkommen- noch der Körperschaftsteuer. Sie bilden vielmehr Mitunternehmerschaften; Subjekt der Ertragsteuern sind jeweils die einzelnen Beteiligten bzw. Gesellschafter der Personengesellschaft (vgl. zB Jakom/Vock EStG, 2017, § 23 Rz 121ff.).

Gemäß § 101 Abs. 3 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die in einem Feststellungsverfahren an eine Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit gerichtet sind (§ 191 Abs. 1 lit. a und c), einer nach § 81 vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle Mitglieder der Personenvereinigung oder Personengemeinschaft als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

Nach § 101 Abs. 4 BAO sind schriftliche Ausfertigungen, die nach Beendigung einer Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit in einem Feststellungsverfahren (§ 188) an diejenigen ergehen, denen gemeinschaftliche

Einkünfte zugeflossen sind (§ 191 Abs. 1 lit. c), einer nach § 81 vertretungsbefugten Person zuzustellen. Mit der Zustellung einer einzigen Ausfertigung an diese Person gilt die Zustellung an alle, denen der Bescheid gemeinschaftliche Einkünfte zurechnet, als vollzogen, wenn auf diese Rechtsfolge in der Ausfertigung hingewiesen wird.

Die genannten Bestimmungen gelten nicht nur für Feststellungsbescheide, sondern auch für diese abändernde oder aufhebende Bescheide (zB gemäß § 299 BAO). Sie gelten sinngemäß für Bescheide, mit denen ausgesprochen wird, dass eine gemeinsame Einkünftefeststellung zu unterbleiben hat („Nichtfeststellungsbescheide“; s. zB *Ritz*, BAO-Kommentar 5. Auflage, § 101, Tz 10, mwH).

Ein an die „*Personengesellschaft, zHd. des (namhaft gemachten) Vertreters*“ zugestellter Bescheid, der keinen Hinweis nach § 101 Abs. 3 (oder Abs. 4) BAO enthält, entfaltet in seinem Abspruch über die Feststellung (bzw. das Unterbleiben der Feststellung) von Einkünften nach § 188 BAO insgesamt keine Wirkung (s. die bei *Ritz*, aaO, Tz 9, zitierte Judikatur).

Mit Beschwerde anfechtbar sind nur Bescheide. Bescheidbeschwerden gegen Schriftstücke ohne Bescheidcharakter sind als unzulässig zurückzuweisen (*Ritz*, aaO, § 260 Tz 8).

Der angefochtene „Aufhebungsbescheid“ vom 15.12.2011 enthält die oben zitierte gesetzliche Zustellfiktion nicht. Er konnte daher keine Rechtswirkung entfalten. Die Berufung (Beschwerde) war daher – soweit sie sich gegen diesen „Nichtbescheid“ richtet – zurückzuweisen.

Der Vollständigkeit halber wird überdies angemerkt, dass die als Bescheid intendierte, jedoch aus oa. Gründen rechtsunwirksame Erledigung des Finanzamtes eine fragwürdige Vermengung von Aufhebung und Nichtfeststellung aufweist.

Die Erlassung von Sammelbescheiden, also von Ausfertigungen, die mehrere Bescheide umfassen, ist zwar grundsätzlich zulässig. Diese sind aber so zu gestalten, dass der Bescheidadressat das Vorliegen mehrerer Bescheide erkennt (*Ritz*, aaO, § 93 Tz 31).

Im vorliegenden Fall ist die Erledigung explizit – und optisch deutlich hervorgehoben – (nur) als „*Aufhebungsbescheid*“ titulierte. Neben der Aufhebung wird jedoch auch ausgesprochen, dass Einkünfte nicht festgestellt werden.

Da die gegenständliche Erledigung aus den dargelegten Gründen aber ohnehin keine Rechtswirksamkeit entfaltet, kann dahin gestellt bleiben, ob für die Bf. erkennbar war, dass diese Ausfertigung neben der Aufhebung nach § 299 BAO auch eine Nichtfeststellung umfassen sollte oder nicht.

4. Zur Adressierung bzw. Zustellung der vorliegenden BFG-Entscheidung:

Die Bf. wurde zwischenzeitig in die B-Projektentw. GmbH eingebracht (s. Firmenbuchauszug vom 12.4.2017). Mit Beschluss vom 6.7.2016 wurde über das Vermögen der B-Projektentw. GmbH der Konkurs eröffnet. Das vorliegende Erkenntnis war daher wie in der Zustellverfügung ersichtlich zu adressieren bzw. zuzustellen.

5. Zur 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.

Strittig war im gegenständlichen Verfahren die Frage, ob im Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses noch ein Betrieb vorhanden war bzw. ein solcher in die Bf. eingebracht werden konnte. Das Vorliegen eines Betriebes im Zeitpunkt des Abschlusses des Umwandlungsvertrages ist aber eine Sachverhalts- und keine Rechtsfrage.

Dass die Erlassung von Erledigungen an Personengesellschaften im Feststellungsverfahren gemäß § 188 BAO ohne Hinweis nach § 101 Abs. 3 oder Abs. 4 BAO (Zustellfiktion) keine Rechtswirksamkeit entfaltet, ergibt sich aus dem Gesetzeswortlaut und der dazu ergangenen höchstgerichtlichen Judikatur (s. dazu insbes. die bei *Ritz*, aaO, § 101, Tz 8f. angeführte Rechtsprechung).

Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Graz, am 29. November 2017