

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Alexander Maicovski über die als Beschwerde zu erledigende Berufung der **M & Co KG RNF J-Nachfolge GmbH**, Adresse1, vertreten durch THT Treuhandteam Graz Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH Nfg KG, Conrad-von-Hötzendorf-Straße 68/2, 8010 Graz, vom 30. Jänner 2012 gegen den *Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Körperschaftsteuer 2008* und den *Körperschaftsteuerbescheid 2008* der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt, beide vom 21. Dezember 2011, St.Nr.1, 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

Die J-Nachfolge GesmbH, unter FN1 in das Firmenbuch eingetragen, betrieb am Standort Adresse1, über 10 Jahre lang ein Papierwarenhandelsgeschäft. Alleingesellschafter war bis zu seinem Ableben am 8. Jänner 2008 Herr XY. Nach seinem Tod trat mit Abtretungsvertrag vom 28. März 2008 die durch die erbantrittserklärte Alleinerbin vertretene Verlassenschaft nach XY ihre Geschäftsanteile an der J-Nachfolge GesmbH um einen Abtretungspreis von 170.000 Euro an die im Firmenbuch unter FN2 eingetragene B-Projektentwicklung GmbH ab.

Nach Punkt Siebentens des Abtretungsvertrages wurde als Tag des Überganges aller mit dem abgetretenen Geschäftsanteil verbundenen Rechte und Verbindlichkeiten auf die übernehmende Gesellschafterin rückwirkend der 01. Jänner 2008 vereinbart.

Mit Umwandlungsvertrag vom 29. September 2008 übertrug die J-Nachfolge GesmbH gemäß §§ 1 ff des Umwandlungsgesetzes (UmwG) ihr Vermögen sämtliche Aktiva und Passiva gemäß der Schlussbilanz zum 31. Dezember 2007 mit dem Stichtag 31. Dezember 2007 (Umwandlungsstichtag) im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die gleichzeitig errichtete Kommanditgesellschaft unter der Firma M & Co KG. Als am Vermögen sowie am Gewinn und Verlust beteiligte Kommanditistin war die B-Projektentwicklung GmbH an der neu gegründeten Gesellschaft beteiligt. Die B-BaugesellschaftmbH (im Firmenbuch unter FN3 eingetragen) trat der Gesellschaft

als unbeschränkt haftende, weder am Vermögen noch am Gewinn und Verlust beteiligte, Arbeitsgesellschafterin bei.

Anlässlich einer die Jahre 2008 und 2009 umfassenden Außenprüfung bei den beteiligten Unternehmen M & Co KG RNF J-Nachfolge GesmbH (St.Nr.1), M & Co KG (St.Nr.2) und B-Projektentwicklung GmbH (St.Nr.3) - Prüfungsbeginn bei der Bf. laut Prüfungsauftrag vom 23. September 2011 am 14. November 2011 - stellte die Prüferin im Bericht gem. § 150 BAO vom 16. Dezember 2012, ABNr 123, zu St.Nr.1, über das Ergebnis der Außenprüfung unter Tz. 1, "Sachverhalt", u. a. fest:

"... Mit 31.3.2008 wurden alle Dienstnehmer abgemeldet. Ab 1.4.2008 wurden diese bei der Fa. AW, Papierhandel, wieder angemeldet. Die Geschäftsausstattung und das Warenlager wurden ebenfalls von der Fa. AW übernommen. Ab 1.4.2008 wurden keine Umsätze mehr in der GmbH getätigt. Mit Abrechnung vom 28.8.2008 wurden die o.a. Betriebsgrundlagen an die Fa. AW verrechnet (daneben noch die ab 1.4.2008 angefallene Miete für das Geschäftslokal und lfd Kosten). Aufgrund der durch die Firma AW erfolgten à 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 B-Projektentwicklung entrichtet wurde. Auch in der Buchhaltung der Firma B-Projektentwicklung GmbH 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 Firma AW 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 B-Projektentwicklung GmbH mit nur geschäftsführender und am Gewinn nicht beteiligter B-BaugesellschaftmbH)."

In den Tz 2. und Tz. 3 folgen die nunmehr streitgegenständlichen Feststellungen:

Tz. 2 "EB-Berichtigung Warenvorrat per 1.4.2007":

"Mit 1.4.2007 (Beginn Wirtschaftsjahr 2008) ist ein Warenvorrat in Höhe von € 442.380,41 in der Bilanz ausgewiesen. Die Wareneinkäufe belaufen sich auf nur ca. 300.000 bis 350.000 € jährlich. Am 31.12.2007 wurde zwecks Umwandlung eine Zwischenbilanz erstellt, in der der Warenvorrat noch immer mit € 397.158,42 zu Buche stand. Trotz mehrmaliger Aufforderung konnten Inventuren ab 31.3.2007 nicht vorgelegt werden. Auch erscheint es der Finanzbehörde wenig wahrscheinlich, dass der Warenwert per Inventur am 31.12.2007 festgestellt wurde, da der Eigentümer erst am 8.1.2008 verstarb und daher der 31.12.2007 kein Bilanztermin war. Auch deutet der Kaufpreis der Anteile und die Weiterveräußerung des Warenlagers um 160.000 € darauf hin, dass per 31.3.2008 nur mehr Waren im Wert von 160.000 € vorhanden gewesen sind. Auf Nachfrage konnte auch keine Aufstellung der Waren, die per 1.4.2008 an die Firma AW übergegangen sind (weder wert- noch mengenmäßig) vorgelegt werden. Eine wert- oder mengenmäßige

Teilwertberichtigung hätte also bereits am Beginn des Prüfungszeitraums erfolgen müssen. Der Warenbestand wird daher durch Rückrechnung des am 31.3.2008 vorrätigen Warenbestandes in Höhe von 160.000 € wie folgt in der Eröffnungsbilanz zum 1.4.2007 berichtigt:

Warenbestand 31.3.1008	160.000,00	Umsatz	RAK 1,475		WES
Umsatz 1.4.2007 - 31.3.2008		503.216,00			341.163,00
Einkauf 14.-31.12.2007					250.615,00
Einkauf 1.1-31.3.2008					35.894,00
Bestandsveränderungen 1.4.07-31.3.08					54.654,00
				davon 2007	45.222,00
				BV 2008	9.432,00
Warenbestand 1.4.2007	214.654,00				
Warenbestand 31.12.2007	169.432,00				

Tz. 3 "Umwandlung per 31.12.2007" (M & Co KG):

"Sachverhalt: Lt. Sachverhaltsdarstellung in Tz. 1 wurde die GmbH bereits vor Errichtung des Umwandlungsvertrages (29.9.2008) liquidiert, indem die wesentlichen Betriebsgrundlagen (Warenlager, Betriebsausstattung, Dienstnehmer) per 1.4.2008 auf die Fa. AW übergegangen sind.

Rechtliche Würdigung:

Voraussetzung für die Anwendung des Art II Umgründungssteuergesetz ist u.a. die Übertragung eines Betriebes im abgabenrechtlichen Sinn, also die Übertragung einer Einkunftsquelle. Da am Tag des Umwandlungsbeschlusses kein übertragungsfähiger Betrieb mehr vorhanden war, ist eine wesentliche Tatbestandsvoraussetzung nicht erfüllt, die übertragende Umwandlung fällt daher nicht unter Artikel II UmgrStG und löst damit eine Liquidationsbesteuerung im Sinne des § 19 KöStG aus (siehe UFS RV/2138 i.V. RV/2139-W/07 und VwGH 25.2.2004, 99/13/0147; Walter Umgründungssteuerrecht 2, 61; Schwarzinger/Wiesner, Umgründungssteuer-Leitfaden 2, I 240; und Schneider, das neue Umgründungssteuergesetz, in SWK 1992, AI, 246; sowie zur vergleichbar gestalteten Rechtslage nach § 1 Abs. 2 StruktVG schon Quantschnigg in FS Bauer, 259). Dabei bleibt die Rückwirkungsfunktion erhalten, um eine Vermögensaufstellung am Tag der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch und einen daraus ableitbaren Liquidationszeitraum zu vermeiden (siehe RZ 632 UmgrSt-Richtlinien und Kommentar Wundsam-Zöchling-Huber-Khun zum UmgrStG § 7 RZ 54 ff).

Wird also nur eine steuerliche Tatbestandsvoraussetzung (hier kein Betrieb mehr am Tag des Umwandlungsbeschlusses), dann erfolgt die Liquidationsbesteuerung mit folgenden Konsequenzen:

- Der untergehenden Kapitalgesellschaft zustehende Verlustvorträge und eine anrechenbare Mindestkörperschaftssteuer können nicht auf den Rechtsnachfolger übertragen werden, auch nicht im Hinblick auf die handels(unternehmens)rechtliche Gesamtrechtsnachfolge. Verlustvorträge sind daher letztmalig im Zuge der Liquidationsbesteuerung verwertbar.
- Der Besteuerung nach den generellen Normen der Realisation von stillen Reserven in der Gesellschaftssphäre steht bei einer derartigen Umwandlung, welche die steuerlichen Voraussetzungen nicht erfüllt, der entsprechende einkommensteuerpflichtige (körperschaftssteuerpflichtige) Realisationsvorgang in der Sphäre des bzw. der Gesellschafter gegenüber. (siehe Komm. Wundsam § 7 RZ 57).
- Steuerliche Auswirkung hiezu lt. den Feststellungen der BP bei der B-Projektentwicklung GmbH 2008 Das Ergebnis des Rumpfwirtschaftsjahres 2008 (1.4.2007 bis 31.12.2007) und die Liquidationsbesteuerung (siehe Tabelle) ergeben lt. nachfolgender Aufstellung einen Verlust in Höhe von € 63.256,14 Die lfd Geschäfte vom 1.1.2008 bis 31.3.2008 werden bei der St.Nr.2 (M & Co KG) wie folgt um den Liquidationsgewinn gekürzt und mit 31.3.2008 eine Betriebsaufgabe durchgeführt (stille Reserven sind keine mehr vorhanden, da bereits im Liquidationsgewinn enthalten).

	WJ 2008 (1.4.07-31.12.07)	WJ 2008 (St.Nr.2)	
Bilanzgewinn/Verlust lt. BH	-125.828,16	-214.528,16	
St. M-W-R lt. Erkl.	44.570,33		
Warenbestand lt. BH (Tz.2)		397.158,42	
Warenbestand lt. lt. BP		-169.432,00	
Gewinn/Verlust lt. BH bzw. lt. BP	-81.257,83	13.198,26	
+ Liquidationsgewinn zum 31.12.2007		-18.001 ,69	- Liquidationsgewinn 31.12.
Veräußerungserlös - AK EDV 2008	19.272,51	4.019,19	+Afa EDV
- BW AV 31.12.2007	-1.270,90	5.100,54	
	18.001 ,69	-2.179,08	- Verlust 2009

Das Finanzamt folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ am 21. Dezember 2011 die nunmehr angefochtenen Wiederaufnahme- und Körperschaftsteuerbescheide 2008. Im Körperschaftsteuerbescheid 2008 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -63.256,14 Euro festgestellt und wurde die Körperschaftsteuer 2008 mit 1.312,50 Euro (bisher 875,00 Euro) festgesetzt.

Gegen diese Bescheide erhob die Bf. durch die steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 27. Jänner 2012, eingegangen beim Finanzamt am 30. Jänner 2012, das Rechtsmittel der Berufung (nunmehr: Beschwerde) und führte in der am 02. April 2012 im Zuge eines Mängelbehebungsverfahrens nachgereichten Begründung - nach Wiedegabe von Auszügen des Berichts gem. § 150 BAO - wie folgt aus:

"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 Steuerpflichtigen 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 AW, 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 Z & 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 Umgründungsteuergesetzes 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 AW untergegangen unrichtig ist.

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

Die Firma AW 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 und der Körperschaftsteuererstbescheid für das Jahr 2008 vom 21.10.2010 wiederum in Rechtskraft erwachsen zu lassen. 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.

Weiters wird in Tz 2 besagten Betriebsprüfungsberichtes ausgeführt, dass die EB-Berichtigung des Warenvorrates per 01.04.2007 vorzunehmen ist, zumal die Finanzbehörde in der Niederschrift vom 06.12.2011 festhält, dass infolge des Versterbens am 08.01.2008 des früheren Gesellschafters der Berufungswerberin wohl keine Inventur des Warenvorrates und dessen Bewertung vorgenommen wurde und eine wert- und mengenmäßige Teilwertberichtigung bereits am Beginn des Prüfungszeitraumes, somit mit 01.04.2007 vorzunehmen wäre.

Die Feststellung, dass der frühere Gesellschafter der Berufungswerberin bedauerlicherweise am 08.01.2008 verstorben ist, hat wohl keinerlei rechtliche Konsequenz auf die Beurteilung des Wertansatzes des vorhandenen Warenlagers der Berufungswerberin. Festgehalten werden darf, dass selbstverständlich zu jedem entsprechenden Bilanzstichtag eine ordnungsgemäße Inventur des Warenlagers erfolgt ist und auch dessen Bewertung vorgenommen wurde.

Eine diesbezügliche Beanstandung wurde in keinster Weise in den Vorjahren festgehalten. Der Umstand, dass Verkauf des Warenlagers Ende August 2008 lediglich einen Wert des Warenlagers von EUR 160.000,00 hervorbrachte, liegt ausschließlich darin, dass offensichtlich zu diesem Zeitpunkt für den Erwerber des Warenlagers, dieses infolge einer

vorzunehmenden Bewertung das gesamte Warenlager nicht mehr an Wert sprich Teilwert repräsentierte, als der von ihm bezahlte Betrag von EUR 160.000,00.

Dass dieser Wertansatz bereits in früheren Zeitpunkten vorzunehmen gewesen wäre, ist eine ausschließliche Vermutung der mit der Prüfung beauftragten Finanzbeamtin und kann von dieser in keinsten Weise rechtlich fundiert dargestellt werden und kann eine Abwertung des vorhandenen Warenlagers wohl nur durch den durchgeführten Verkauf festgestellt werden und nicht auf Grund erst zu diesem Zeitpunkt, da zu einem früheren Zeitpunkt ein Teilwertansatz wohl nur zu Einstandspreisen vorgenommen werden konnte, zumal durch den laufenden Verkauf (welcher auch von der Betriebsprüferin nicht in Abrede gestellt wurde, zumal sie festhält, dass laufende Wareneinkäufe stattgefunden haben) ein Abwertungserfordernis des vorhandenen Warenlagers in keinsten Weise gegeben war und sich erst zum Zeitpunkt des Verkaufes des gesamten restlichen Warenlagers dessen Wert als Teilwert herausgestellt hat und somit der Zeitpunkt der Abwertung wohl als der einzig richtige, nämlich im Zeitpunkt des Verkaufes herausstellt und nicht einer der Betriebsprüferin folgenden Fiktion und auf reinen Vermutungen basierenden früheren Abwertungserfordernis nachgekommen werden kann.

Dem gemäß ist auch in diesem Punkt die wie in Tz 2 des Berichtes vom 16.12.2011 gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vorgenommenen rechnerischen Berichtigungen des Warenbestandes und Einsatzes wiederum zu korrigieren und auf den im Erstbescheid vom 21.10.2010 angesetzten Wertansatz zurückzuführen."

Die Abgabenbehörde legte die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung (vormals: Berufungsvorentscheidung) dem Unabhängigen Finanzsenat (nunmehr: Bundesfinanzgericht) zur Entscheidung vor.

***Das Bundesfinanzgericht hat über die gemäß § 323 Abs. 38 BAO
als Beschwerde zu erledigende Berufung erwogen:***

I. Wiederaufnahme des Verfahrens:

Werden sowohl der Wiederaufnahmebescheid als auch der im wiederaufgenommenen Verfahren ergangene Sachbescheid mit Berufung bekämpft, so ist nach der auch für das Beschwerdeverfahren sinngemäß geltenden ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zunächst über die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid zu entscheiden (vgl. z. B. VwGH 02.09.2009, 2005/15/0031).

Nach § 303 Abs. 4 BAO vor FVwGG 2012, BGBl. I 2013/14, ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit b BAO idF des FVwGG 2012, BGBl. I 2013/14, kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen 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.

Die Neufassung des § 303 BAO ist mit 1. Jänner 2014 in Kraft getreten. Es handelt sich um eine Verfahrensvorschrift, sie gilt daher ab Inkrafttreten auch für die Wiederaufnahme vor ihrem Inkrafttreten mit Bescheid abgeschlossener Verfahren (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 303 Tz 13). Die Begriffe „Tatsachen und Beweismittel“ wurden durch das FVwGG 2012 nicht geändert (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 303 Tz 12).

Das Rechtsinstitut der Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen. Tatsachen in diesem Sinne sind Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten. Neue Erkenntnisse in Bezug auf die rechtliche Beurteilung solcher Sachverhaltselemente sind keine Tatsachen. Diese Tatsachen müssen auch neu hervorkommen, das heißt es muss sich um solche Tatsachen handeln, die bereits vor Abschluss des wiederaufzunehmenden Verfahrens bestanden haben, aber erst nach rechtskräftigem Abschluss dieses Verfahrens der Behörde bekannt geworden sind (VwGH 21.12.2012, 2009/17/0199).

Tatsachen im Sinne des § 303 Abs. 4 BAO sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende, tatsächliche Umstände, also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis als vom rechtskräftigen Bescheid zum Ausdruck gebracht, geführt hätten, wie etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften (VwGH 26.07.2000, 95/14/0094).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist das Neuhervorkommen von Tatsachen oder Beweismitteln nur aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens derart zu beurteilen, dass es darauf ankommt, ob der Abgabenbehörde im wieder aufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wieder aufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung hätte gelangen können. Das "Neuhervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln" bezieht sich damit auf den Wissensstand (insbesondere auf Grund der Abgabenerklärungen und der Beilagen) des jeweiligen Veranlagungsjahres. Entscheidend ist, ob der abgabenfestsetzenden Stelle alle rechtserheblichen Sachverhaltselemente bekannt waren (VwGH 27.02.2014, 2011/15/0106).

Es ist Aufgabe der Abgabenbehörden, die von ihnen verfügte Wiederaufnahme durch unmissverständliche Hinweise darauf zu begründen, welche Tatsachen und Beweismittel auf welche Weise neu hervorgekommen sind (VwGH 18.10.2007, 2002/14/0104).

Es ist nicht rechtswidrig, in der Begründung eines Bescheides auf die der Partei zugegangenen Schriftstücke (z.B. Betriebsprüfungsbericht) Bezug zu nehmen (VwGH 22.11.2012, 2012/15/0172; vgl. auch VwGH 28.02.2012, 2008/15/0005).

Im Beschwerdefall verweist die belangte Behörde in dem angefochtenen Wiederaufnahmebescheid auf den Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung und die Niederschrift über das Ergebnis der Außenprüfung. In ihrem Bericht vom 16. Dezember 2011 verweist die Prüferin auf Seite 8 hinsichtlich der Umsatzsteuer auf die Textziffer 5, bezüglich der Körperschaftsteuer auf die Textziffern 1 bis 4 und damit hinreichend klar auf jene Textziffern, welche die aus Sicht der Abgabenbehörde neu hervorgekommenen – und sohin eine Verfahrenswiederaufnahme rechtfertigenden – Tatsachen enthalten.

Die Bf. behauptet in der Beschwerde auch nicht, dass aus Sicht der Abgabenbehörde keine neue Tatsachen hervorgekommen wären, sondern beschränkt sich die Bf. 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 Körperschaftsteuer 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 anders lautenden Bescheid herbeizuführen.

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

Das Rechtsmittel gegen die Verfügung der Wiederaufnahme war daher als unbegründet abzuweisen.

II. Sachbescheid - Körperschaftsteuerbescheid 2008:

A. Umwandlung per 31.12.2007:

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.

Umwandlungen bedeuten das Ende der übertragenden Kapitalgesellschaft und die Vermögensübernahme durch eine errichtete Personengesellschaft oder durch den Hauptgesellschafter als Gesamtrechtsnachfolger. Damit verbunden ist in aller Regel gem.

Art. II UmgrStG die Buchwertübernahme und die in § 10 UmgrStG verankerte Übernahme vortragsfähiger Verluste (VwGH 27.02.2014, 2010/15/0015).

Die Anwendbarkeit der die Umwandlungen regelnden Bestimmungen des Art. II UmgrStG setzt zwingend die Übertragung eines Betriebes voraus. (vgl. *Stefaner* in Kofler, UmgrStG, § 7 Tz 116 und die dort zitierte Judikatur). Der Begriff "Betrieb" ist nach herrschender Lehre und Rechtsprechung nach ertragsteuerlichen Kriterien auszulegen.

Betrieb ist die Zusammenfassung von menschlicher Arbeitskraft und sachlichen Produktionsmitteln zu einer organisatorischen Einheit zur Erzielung von Einkünften (siehe VwGH 26.06.2014, 2010/15/0140).

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. Umfang und Art der wesentlichen Betriebsgrundlagen werden für jeden Betrieb dadurch bestimmt, dass im Fall der Übertragung eines Betriebes der Erwerber mit den übertragenen Wirtschaftsgütern die Tätigkeit des Veräußerers ohne weiteres fortsetzen kann (vgl. VwGH 28.10.2009, 2007/15/0100).

Bei Einzelhandelsbetrieben zählen nach hA Geschäftsräume (bzw. Mietrecht daran), Inventar und Warenlager zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen (*Kanduth-Kristen* in Jakom EStG, 11. Aufl. 2018, § 24 Rz 17 und 19 mit der dortigen Jud.).

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 (siehe nochmals 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).

Der Beschwerdepunkt Umwandlung zum Umwandlungstichtag 31. Dezember 2007 bzw. die Frage ob im Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses am 29. September 2008 die Voraussetzung des Vorliegens eines Betriebes der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft gegeben war, ist bereits Gegenstand der BFG-Verfahren GZ RV/2100237/2014, B-Projektentwicklung GmbH, und GZ RV/2100234/2014, M & Co KG, gewesen. In den Erkenntnissen vom 28. November 2017 (GZ RV/2100237/2014) bzw. 29. November 2017 (GZ RV/2100234/2014) wurde, nach erfolgten weiteren umfangreichen Ermittlungen und Vorhalteverfahren, in dieser Frage vom Bundesfinanzgericht abschlägig entschieden und festgestellt, dass am Tag des Umwandlungsbeschlusses kein Betrieb der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft vorgelegen ist. Im Erkenntnis zu GZ RV/2100234/2014 wird dabei begründend ausgeführt (inhaltlich ebenso im Erkenntnis zu RV/2100237/2014):

"Die Abgabenbehörde geht nun – wie oben dargelegt - davon aus, dass am Tag des Umwandlungsbeschlusses bei der J-Nachfolge GesmbH kein Betrieb (mehr) vorlag. Die Prüferin stellte ua. fest, dass ab 1.4.2008 von der J-Nachfolge GesmbH keine Umsätze mehr getätigt und sämtliche Dienstnehmer mit 31.3.2008 abgemeldet wurden. Die Dienstnehmer wurden mit 1.4.2008 von der Büro + Papier AW 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 AW 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 Eine schriftliche Vereinbarung über den Verkauf des Papierwarenhandelsbetriebes bzw. die seitens der Bf. behauptete 'probeweise' Führung des Betriebes durch die Büro + Papier AW GmbH Nfg. & Co KG gegen Provisionszahlungen liegt nicht vor (siehe dazu Vorhaltsbeantwortungen der Bf. vom 25.07.2017, Punkt 1, und des AW vom 13.07.2017, Punkt 1). In seiner Vorhaltsbeantwortung vom 21.08.2017 führt AW 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 AW 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 AW vom 13.7.2017, Punkt 4, wonach nach der Abrechnung vom 28.8.2008 keine weiteren Zahlungen an die J-NachfolgeGesmbH 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 AW, 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 AW 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 AW 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 Unger-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 AW GmbH Nfg. & Co KG) von vornherein geplant war (siehe auch Antwort des AW 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 GesmbH 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 AW GmbH Nfg. & Co KG gewesen. Die Fa. AW 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 GesmbH 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 GesmbH mit der Abrechnung vom 28.8.2008 der Fa. AW 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. AW 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 GesmbH 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 AW 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 AW 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 GesmbH 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 AW, 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 AWmbH 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. AW angemeldet und beschäftigt waren, die Miete und Infrastrukturkosten wie Telefon, Internet uä. ab 1.10.2008 von der Fa. AW (und nicht etwa von der Bf.) bezahlt wurden

(s. zB Antwortmail AW vom 13.7.2017, Punkt 3.) und keine Nachweise dafür vorhanden sind, dass am 29.9.2008 auf Seiten J-Nachfolge GesmbH – 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. AW 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 AW 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 GesmbH entrichtete - Miete für September 2008 mit der übernehmenden Büro + Papier AW 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 GesmbH, nämlich die Angestellten (unbestritten ab 1.4.2008 von der Büro + Papier AW GmbH Nfg. & Co KG angemeldet), die Betriebs- und Geschäftsausstattung und das Warenlager (spätestens am 28.8.2008 von der J-Nachfolge GesmbH an die Büro + Papier AW GmbH Nfg. & Co KG übereignet) sowie das Geschäftslokal (Hauptmietvertrag zwischen der Verlassenschaft nach XY als Vermieterin und der Büro + Papier AW GmbH Nfg. & Co KG als Mieterin am 25.9.2008 abgeschlossen) noch vor dem Umwandlungsbeschluss auf die Büro + Papier AW 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 AW 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. AW legte dem BFG über dessen Vorhalt mit Eingabe vom 13.7.2017 ua. ein Schreiben der Büro + Papier AW GmbH Nfg. & Co KG an die B-Projektentwicklung GmbH gerichtetes Schreiben vom 31.3.2008 vor. In diesem Schreiben bestätigten die Gesellschafter der Büro + Papier AW 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 AW GmbH Nfg. & Co KG. Ein sechsmonatiger 'Probetrieb' war nach den vorliegenden Unterlagen daher seitens der Büro + Papier AW 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 AW GmbH Nfg. & Co KG erworben wurden.

Da somit die wesentlichen Betriebsgrundlagen des Papierhandels (Dienstnehmer, Betriebs- und Geschäftsausstattung und Warenlager) an die Büro + Papier AW 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, Vorschriften 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 GesmbH 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 GesmbH, zu Händen Herrn XY, 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 wie der Antrag auf Löschung der Gewerbeberechtigung (siehe Schreiben der Wirtschaftskammer vom 28.12.2010, wonach die Vorschreibung 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 AW 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."

Das Bundesfinanzgericht sieht keine Veranlassung, von der den o. a. Erkenntnissen zu Grunde liegenden Sachverhaltsfeststellungen und der dargestellten Rechtsauffassung abzuweichen. Die Bestimmungen des Art. II UmgrStG kommen im vorliegenden Fall nicht zur Anwendung. Die Beschwerde war daher in diesem Beschwerdepunkt als unbegründet abzuweisen.

B. EB-Berichtigung Warenvorrat per 1.4.2007:

Die steuerliche Vertretung des Bf. begründet den Beschwerdepunkt damit, dass zu jedem entsprechenden Bilanzstichtag eine ordnungsgemäße Inventur des Warenlagers erfolgt sei und auch dessen Bewertung vorgenommen wurde. Da der Verkauf des Warenlagers Ende August 2008 lediglich einen Wert von 160.000,00 EUR hervorbrachte zeige, dass für den Erwerber des Warenlagers, "*dieses infolge einer vorzunehmenden Bewertung das gesamte Warenlager nicht mehr an Wert sprich Teilwert repräsentierte, als der von ihm bezahlte Betrag von EUR 160.000,00*". Ein wie von der Außenprüfung dargestellte früheren Abwertungserfordernis basiere auf reinen Vermutungen und habe eine Abwertung des vorhandenen Warenlagers wohl nur durch den durchgeführten Verkauf festgestellt werden können, zumal durch den laufenden Verkauf ein Abwertungserfordernis des vorhandenen Warenlagers in keinsten Weise gegeben war und sich erst zum Zeitpunkt des Verkaufes des gesamten restlichen Warenlagers dessen Wert als Teilwert herausgestellt habe. Somit sei der Zeitpunkt des Verkaufes des restlichen Warenlagers als als der einzig richtige Abwertungszeitpunkt anzusehen.

Demgegenüber vertritt die belangte Behörde die Meinung, dass der Zeitpunkt der Berichtigung des Warenvorrats der 1. April 2007 sei und begründet dies damit, dass aufgrund der Umwandlung der Verlust in Höhe von über 214.000 EUR nicht erklärbar gewesen sei. Der Warenvorrat wurde am 31. Dezember 2007 in der Zwischenbilanz der M & Co KG mit rund -397.000 EUR ausgewiesen, der Wert bei Veräußerung an die AW KG per 1. April 2008 betrug 160.000 EUR. Da keine Inventuren und keine Aufgliederung des Warenvorrats bei Verkauf an die Fa. AW vorhanden waren, stellte das Außenprüfungsorgan die nicht ordnungsgemäße Buchhaltung fest. Wegen der aufgrund der Nichtvorlage der Inventuren nicht möglichen Überprüfung der Richtigkeit der Buchhaltung wurde in freier Beweiswürdigung die Annahme vertreten, dass entweder die in den Bilanzen ausgewiesenen Waren nicht mehr vorhanden waren bzw. bei Vorhandensein bereits jährlich neu bewertet hätten werden müssen und somit nicht mehr in ausgewiesenen Höhe in der Zwischenbilanz per 31. Dezember 2007 aufscheinen hätten dürfen. Ein Wertverlust bei einem Verkauf von geschätzten 10.000 EUR in der Zeit zwischen 1. Jänner 2008 und 31. März 2008 in Höhe von 397.000 EUR (Abschreibung Bilanz zu St.Nr.2) sei denkunmöglich, da auch kein plausibler Grund dafür angegeben worden sei. Die steuerliche Vertretung sei auch in der Schlussbesprechung eingehend darüber befragt worden.

Zwar trägt die Abgabenbehörde die Feststellungslast (§ 115 Abs. 1 BAO) für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (vgl. Ritz, BAO⁶, § 115 Tz 8 mit Zitierung der Rechtsprechung des VwGH). Der Grundsatz der Amtswegigkeit des Verfahrens befreit die Partei nicht von der Verpflichtung, ihrerseits zur Klärung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen, die für den Bestand und den Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offen zu legen. Letztere Pflicht kommt insbesondere dann zum Tragen, wenn das Verhalten des Abgabepflichtigen zu Zweifel Anlass gibt (VwGH vom 30.09.2004, 2004/16/0061 mwN).

Gemäß § 119 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Abgabepflichtige sind gemäß § 124 ff BAO verpflichtet, Bücher zu führen. Auf Verlangen der Abgabenbehörde sind diese gemäß § 138 Abs 2 BAO zur Einsicht und Prüfung vorzulegen. Ferner haben die Abgabepflichtigen gemäß § 138 Abs 1 BAO die Verpflichtung, der Abgabenbehörde Erläuterungen bzw Ergänzungen ihrer Anbringen zu machen.

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Randordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen. Die freie Beweiswürdigung besteht darin, dass die Abgabenbehörde durch die Subsumierung der Gesamtheit der durchgeführten Beweise in ihrem Zusammenhalt unter allgemeine Erfahrungssätze logische Schlussfolgerungen zu gewinnen sucht (VwGH vom 27.6.1984, 84/16/0083). Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (*Ritz*, BAO⁶, § 167 Tz 6 und 8 mwN der höchstgerichtlichen Judikatur).

Den Bestand einer von der Partei des Abgabenverfahrens in Abrede gestellten Tatsache im naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn nachzuweisen, ist der Behörde nicht aufgegeben. Vielmehr ist ein Vorgang tatsächlicher Art dann als erwiesen anzunehmen, wenn die erkennende Behörde auf Grund einer aus den zur Verfügung stehenden Beweismitteln nach allgemeinen Erfahrungsgrundsätzen und den Gesetzen des logischen Denkens gezogenen Schlussfolgerung zur Überzeugung gelangt ist, dass es sich so ereignet hat (vgl. zB VwGH 26.5.1993, 90/13/0155; VwGH 6.12.1990, 90/16/0031).

Die Beweiswürdigung unterliegt nur insofern der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle, als es sich um die Beurteilung handelt, ob der Sachverhalt genügend erhoben ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erhebungen schlüssig sind (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 167 Tz 10 mwN der höchstgerichtlichen Judikatur).

Im gegenständlichen Fall wurden von der Betriebsprüfung des Finanzamts schwerwiegende Mängel in der Buchführung der Bf festgestellt. Nach den glaubwürdigen Ausführungen des Außenprüfungsorgans konnte trotz mehrmaliger Aufforderung dem steuerlichen Vertreter gegenüber, keine Inventuren und keine Buchhaltungsunterlagen der Bf. vorgelegt werden. Lediglich die Bilanzen und die Rechnung Nr. 01/2008 vom 28. August 2008 in welcher das "Warenlager lt. Inventur" mit 160.000,00 EUR ausgewiesen ist, wurde übergeben. Zu dieser Rechnung wird vom Bf. in der Beschwerde vermerkt: *"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-Projektentwicklung GmbH, entsprechend entsorgt wurden und daher nicht mehr vorliegen."*

Die Verpflichtung zur Erstellung einer jährlichen, den Geboten der Richtigkeit, Vollständigkeit und Nachprüfbarkeit entsprechenden Inventur ist Teil der Buchführungspflicht, und die hiebei zu erfüllenden Gebote sind Teilelemente der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung. Die Bestandsaufnahme hat sämtliche dem Betrieb zuzuordnenden Wirtschaftsgüter artmäßig, mengenmäßig und wertmäßig zu erfassen. Das gänzliche Fehlen einer Inventur, also die mengenmäßige Erfassung der

zum Bilanzstichtag vorhandenen Waren, ist als grober Mangel der Aufzeichnungen zu werten, da dadurch das Betriebsergebnis nicht vollständig und richtig ermittelt wurde. Aus dem Fehlen der Inventur ist zu schließen, dass nicht alle Geschäftsfälle ordnungsgemäß erfasst wurden (vgl. VwGH 24.4.1996, 92/13/0284; VwGH 31.3.1998, 93/13/0035; VwGH 28.10.2008, 2006/15/0361).

Wie soeben ausgeführt muss als Basis für die Bilanzierung das Inventar entsprechend den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung erstellt werden (vgl. *Doralt*, EStG-Kommentar, Band I, Tz 62/1 zu § 6). Zu diesen gehört u.a. der Grundsatz der Nachprüfbarkeit, der bedeutet, dass die Bestandsaufnahme für einen sachkundigen Dritten nachvollziehbar sein muss (*Doralt*, EStG-Kommentar, Band I, Tz. 62/2 zu § 6).

Im gegenständlichen Fall hat es das Fehlen der Grundaufzeichnungen bzw. Aufzeichnungen über deren Ermittlung, unmöglich gemacht, die Erfassung der Bestände auf ihre Richtigkeit bzw. Vollständigkeit zu überprüfen. Mangels Inventur lag zudem keine ordnungsgemäße Bewertung des Warenbestandes vor.

Als weiterer schwerer Mangel der Aufzeichnungen ist zu werten, dass bis auf die Bilanzen und eine Ausgangsrechnung keine Buchhaltungsunterlagen vorgelegt werden konnte und selbst bei dieser einen Rechnung - wie von der steuerlichen Vertretung selbst eingeräumt - die zugrundeliegenden Grundaufzeichnungen und Unterlagen nicht (mehr) vorhanden waren.

Im Beschwerdefall wurden somit von der Betriebsprüfung des Finanzamts zahlreiche schwerwiegende Mängel in der Buchführung der Bf. glaubhaft und nachvollziehbar festgestellt.

Wenn die belangte Behörde die Annahme vertrat, dass ein Wertverlust von über 390.000,00 Euro innerhalb von drei Monaten ohne nachvollziehbarer Begründung als denkunmöglich anzusehen sei und daher eine Berichtigung des Warenvorrates per 1. April 2007 vorgenommen hat, demgegenüber sich die Argumentation des Bf. auf allgemein gehaltene, unsubstanzierte Behauptungen, dass Inventuren vorhanden gewesen waren und der Zeitpunkt des Verkaufes des Warenlagers im August 2008 als der einzig richtige Abwertungszeitpunkt anzusehen ist, erschöpft, stellt das Verhalten des Abgabepflichtigen das Gegenteil dessen dar, was § 119 Abs. 1 BAO von ihm verlangt wird. In einem solchen Fall ist die Abgabebehörde berechtigt und verpflichtet, im Rahmen ihrer freien Beweiswürdigung den Sachverhalt festzustellen und entsprechend zu beurteilen (vgl. VwGH vom 30.9.2004, 2004/16/0061; VwGH vom 18.4.1990, Zl. 89/16/0204).

Das Außenprüfungsorgan der belangte Behörde hat mangels Vorliegens von Inventuren und Buchhaltungsunterlagen der Bf. zur Prüfung der Richtigkeit des Warenvorrat auf die Buchhaltungsdaten der M & Co KG zurückgegriffen und eine Rückrechnung des am 31. März 2008 vorrätigen Warenbestands iHv EUR 160.000 vorgenommen. Die Ermittlung des Warenbestandes durch das Finanzamt beruht auf diesen Werten und ist daher sachgerecht und nachvollziehbar.

Das Bundesfinanzgericht hat die Ermittlungsergebnisse im Rahmen der freien Beweiswürdigung als schlüssig beurteilt.

Die Beschwerde war daher auch in diesem Beschwerdepunkt als unbegründet abzuweisen.

III. Zur Adressierung bzw. Zustellung des vorliegenden Erkenntnis:

Die Bf. wurde mit Einbringungsvertrag vom 30. September 2011 in die B-Projektentwicklung GmbH eingebracht (Einbringungsstichtag 31. Dezember 2010).

Bei Einbringungsvorgängen (nach Art. III des UmgrStG) wird die aufnehmende Kapitalgesellschaft nicht Gesamtrechtsnachfolgerin des bisherigen Betriebsinhabers (VwGH 2.8.2000, 2000/13/0093; ebenso VwGH 29.3.2006, 2001/14/0210).

Da im gegenständlichen Beschwerdeverfahren das Jahr 2008 angefochten wurde und somit ein Zeitraum vor der Einbringung betroffen ist, war das vorliegende Erkenntnis wie in der Zustellverfügung ersichtlich zu adressieren bzw. zuzustellen.

Zulässigkeit einer 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.

Zum Beschwerdepunkt, ob ein aufrechter Betrieb Gegenstand der Umwandlung war, ist festzuhalten, dass die Beurteilung ob ein Betrieb im Zeitpunkt des Abschlusses des Umwandlungsvertrages vorliegt oder nicht eine Sachverhalts- und keine Rechtsfrage darstellt. Ebenso handelt es sich beim zweiten Beschwerdepunkt, Zeitpunkt der Berichtigung des Warenvorrats bei fehlenden Inventuren und Buchhaltungsunterlagen, um eine der freien Beweiswürdigung unterliegende Sachverhaltsfrage.

Da die Voraussetzungen gemäß Art. 133 B-VG im Beschwerdefall nicht vorliegen war auszusprechen, dass die Revision unzulässig ist.

Graz, am 23. August 2018