

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache

Bf., vertreten Steuerberater über die Beschwerde vom 4. Juli 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Oststeiermark vom 19. Juni 2018 betreffend Körperschaftsteuer 2016 und die Beschwerde vom 31. Juli 2019 gegen den Bescheid vom 27. Juni 2019 betreffend Aufhebung ([§ 299 BAO](#)) der Beschwerdeverentscheidung vom 11. Juli 2018 betreffend Körperschaftsteuer 2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 21.7.2020 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden gemäß [§ 279 BAO](#) als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin, die ***Bf1*** (im Folgenden Bf.), Firmenbuchnummer ***2*** hat mit Abtretungsvertrag vom 25.11.2016 von der Marktgemeinde ***3*** 100% der Geschäftsanteile an der Gemeindebetriebe ***3*** GmbH, Firmenbuchnummer ***4*** zum Kaufpreis von 16.000 Euro erworben.

Die erworbene GmbH war zu diesem Zeitpunkt laut Protokoll der Gemeinderatssitzung vom 19.10.2016 „eine leere Hülle“.

Der Gf. der Bf. bestätigte in der mündlichen Verhandlung, dass die GmbH zum Zeitpunkt des Erwerbes nur über Barvermögen von rund 3.500 Euro und Forderungen von rund 600 Euro verfügte.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 08.02.2017 wurde der Firmenwortlaut von Gemeindebetriebe ***3*** GmbH auf ***5*** GmbH geändert, der Sitz verlegt, der Unternehmensgegenstand geändert (laut GR-Sitzungsprotokoll vom 24.2.2016 bzw. Angaben in der mündlichen Verhandlung wurde ursprünglich ein Fernsehkanal inklusive verkabeltes Ortsnetz betrieben, nunmehr bilden Vermögensverwaltung, Immobilienverwaltung, - Vermietung und –Verwertung, Beteiligung an Immobilienprojekten, Beteiligung an anderen Unternehmen und Gesellschaften sowie Übernahme der Geschäftsführung und Vertretung solcher Unternehmen und Gesellschaften, Erwerb und Pachtung von anderen Unternehmen sowie Handel mit Waren aller Art den Unternehmensgegenstand) und Mag. ***6*** zum neuen Geschäftsführer bestellt. Mag. ***6*** vertritt seit 23.10.2009 auch selbständig die Bf.

Die ***5*** GmbH wurde mit Verschmelzungsvertrag vom 25.07.2017 auf die ***Bf1*** als übernehmende Gesellschaft verschmolzen.

Verschmelzungstichtag war der 30.11.2016.

Die Verschmelzung wurde am 9.8.2017 im Firmenbuch eingetragen.

Die ***5*** GmbH, verfügte zum Verschmelzungstichtag laut Bilanz über ein Bankguthaben von 3.498,96 Euro und Forderungen iHv 656,38 Euro. Das ist im Wesentlichen das Vermögen, das sie im Zeitpunkt des Erwerbes hatte. Andere Vermögenswerte waren nicht ausgewiesen. Beim Finanzamt erfasst waren Verlustvorträge iHv ***23*** Euro und entrichtete Mindestkörperschaftsteuer iHv ***22*** Euro.

Mit dem angefochtenen **Körperschaftsteuerbescheid** vom 19. Juni 2018 setzte das Finanzamt, ausgehend von den erklärten Einkünften sowie unstrittigen verrechenbaren Verlusten der Vorjahre, die Körperschaftsteuer mit ***20*** Euro fest.

Die Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer der ***5*** GmbH (insgesamt ***22*** Euro, davon 2016 verrechenbar: ***21*** Euro) wurde nicht vorgenommen.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 11. Juli 2018 rechnete das Finanzamt antragsgemäß Mindestkörperschaftsteuer der ***5*** GmbH iHv ***21*** Euro auf die zu entrichtende Körperschaftsteuer der Bf. an.

Am 27. Juni 2019 hob das Finanzamt die Beschwerdevorentscheidung mit dem ebenfalls angefochtenen **Bescheid gem. § 299 BAO** auf. Begründend wurde im Bescheid angeführt, das Missbrauch iSd §§ 44 [UmgrStG](#) und 22 [BAO](#) vorläge. Genaueres sei dem Betriebsprüfungsbericht bzw. der dazu ergangenen Niederschrift, beide vom 27.6.2019 zu entnehmen.

Gleichzeitig mit der Aufhebung erließ das Finanzamt eine abweisende Beschwerdevorentscheidung, sodass der Bescheid vom 19. Juni 2018 wieder in Kraft trat.

Dem Betriebsprüfungsbericht ist auszugsweise zu entnehmen:

*Im Zuge der Betriebsprüfung (...) wurde erhoben aus welchen Gründen der Anteilserwerb durch die ***Bf1*** und die nachfolgende Verschmelzung erfolgten. Dazu wurden im Betriebsprüfungsverfahren nachfolgende Angaben gemacht:*

*Mail von ***6*** vom 24.04.2019:*

*„Der Grund für den Erwerb der Anteile an der Gemeindebetriebe ***3*** GmbH lag insbesondere darin, die Gemeinde ***3*** zu unterstützen. Die zuvor von der Gemeinde unternommenen Verkaufsversuche waren nicht erfolgreich. Da die Gemeinde die Anteile an der GmbH jedoch unbedingt verkaufen wollte, erklärte ich mich bereit, diese mit der ***Bf1*** zu erwerben. Ein wesentlicher Grund dafür war die Zusammenarbeit mit der Gemeinde zu vertiefen. Nach der Anteilsübernahme der Gemeindebetriebe ***3*** durch die ***Bf1*** wurden verschiedene Tätigkeiten bzw. Projekte (insbesondere Immobilienprojekte) überlegt. Da jedoch kurzfristig keines dieser Projekte umsetzungsreif war, wurde die Verschmelzung beschlossen, um keine unnötigen Verwaltungskosten zu verursachen.“*

*Die steuerliche Vertretung wurde ersucht das Zustandekommen des Kaufpreises iHv € 16.000,- für die Anteile an der Gemeindebetriebe ***3*** GmbH zu erläutern sowie nähere Angaben zu den Geschäftsbeziehungen mit der Gemeinde ***3*** (vor und nach Anteilserwerb) zu machen.*

*Dazu führte Herr ***6*** im Mail vom 29.04.2019 folgendes aus:*

*„Der Preis wurde zwischen Gemeinde und ***Bf1.*** ausgehandelt, eine ausführliche Bewertung lag nicht vor.... Die Gemeinde wollte die GmbH verkaufen, da sie nicht mehr benötigt wurde. Mit der WKO wurden diesbezüglich Verkaufsversuche gestartet. Wie diese im Detail ausgesehen haben und wie lange diese Versuche genau gingen, entzieht sich meiner Kenntnis. Über mein Einzelunternehmen betreue ich schon seit längerem die Orts- und Infrastrukturentwicklungs KG ***7***. Nach der Gemeindezusammenlegung ist nun die Gemeinde ***3*** unser Klient. Derzeit stehen größere Investitionen in der Gemeinde an, die von mir steuerlich und wirtschaftlich begleitet werden. Außerdem ist die ***Bf1.*** nun an einem ehem. Gasthaus in ***3*** interessiert, welches sich für ein Bauherrenmodell eignen könnte.“*

In der Besprechung vom 22.05.2019 wurde der steuerlichen Vertretung die Anteilsabtretung bzw. die nachgelagerte Verschmelzung betreffend vorgehalten, dass nur wirtschaftlich begründete Umgründungen von der Zielsetzung des [UmgrStG](#) erfasst sind. Im gegenständlichen Fall seien mehrere Schritte gesetzt worden, wie

- Erwerb von Anteilen an einer GmbH ohne Betrieb, mit hohen Verlustvorträgen und beträchtlichem Mindestkörperschaftsteuerguthaben;*
- Änderung des Firmennamens, Sitzverlegung, Änderung Unternehmensgegenstand, Geschäftsführerwechsel;*
- Verschmelzung der ***5*** GmbH (vormals Gemeindebetriebe ***3*** GmbH) zum 30.11.2016;*

- Beschwerde bei der ***Bf1.*** zur Verwertung der Mindestkörperschaftsteuer (von der ***5*** GmbH) bei der Veranlagung 2016

Die Gesamtgestaltung (Erwerb einer GmbH-Hülle mit hohen Verlustvorträgen und MIKÖ) und rückwirkende Verschmelzung sei nach Ansicht der Betriebsprüfung auf den ersten Blick ungewöhnlich und unangemessen. Es käme durch die Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer aus der ***5*** GmbH zu einer nicht unwesentlichen Steuerersparnis. Bislang seien von der steuerlichen Vertretung keine triftigen außersteuerlichen Gründe für die Gestaltung genannt worden. Die vorgebrachten Gründe (Unterstützung der Gemeinde ***3***, Verbesserung der Zusammenarbeit mit der Gemeinde, Absicht Immobilienprojekte über die ***5*** GmbH abzuwickeln) seien bloße Behauptungen, welche bislang nicht nur Unterlagen belegt worden seien.

Die steuerliche Vertretung wurde mit Mail vom 22.05.2019 von der Betriebsprüfung nochmals aufgefordert, Unterlagen bzw. Beweismittel vorzulegen, aus welchen die wirtschaftlichen (außersteuerlichen) Gründe für die obige Gesamtgestaltung ableitbar sind. Dieser Vorhalt blieb jedoch unbeantwortet.“

Da nach Ansicht des Finanzamtes die Gesamtgestaltung (Erwerb einer „GmbH-Hülle“ mit hohen Verlustvorträgen und entrichteter Mindestkörperschaftsteuer und rückwirkende Verschmelzung) auf den ersten Blick ungewöhnlich bzw. unangemessen war, prüfte es das Vorliegen eines außersteuerlichen Grundes.

Nach Ansicht des Finanzamtes bestand für die ***Bf1*** kein wirtschaftlicher Grund, alle Anteile an der ***5*** GmbH (vormals Gemeindebetriebe ***3*** GmbH) zu erwerben. Die ***5*** GmbH hat ihren Betrieb nach zahlreichen Verlustjahren (Verluste von insgesamt 1,3 Mio) eingestellt. Sie war zum Zeitpunkt des Anteilserwerbes praktisch vermögenslos.

Nach dem Erwerb der Anteile durch die ***Bf1.*** wurde keine (neue) Tätigkeit durch die ***5*** GmbH ausgeübt. Nach Auskunft der steuerlichen Vertretung seien Projekte überlegt worden, wobei diese Überlegungen erst nach Verschmelzung angestellt wurden.

Im Bericht heißt es dazu weiters:

„Dass die Betriebsprüfung zu Recht davon ausgeht, dass die Verwertung der offenen Mindestkörperschaftsteuer das (einzige) Motiv für den Anteilserwerb darstellt, wird durch das Mail von Herrn ***8***, Amtsleiter der Marktgemeinde ***3***, vom 24.06.2019 bestätigt. Herr ***8*** führt darin aus, dass die Gesellschaft keine Geschäftstätigkeit ausgeübt hat und über kein Vermögen verfügt hat. Da die Gemeinde keine Verwendung für die Gesellschaft hatte, diese jedoch laufend Kosten verursachte, wollte man die Gesellschaft verkaufen. Der vereinbarte Preis, erschien angemessen, da er immerhin die Hälfte des vorhandenen Mindestkörperschaftsteuerguthabens betragen habe. Der Erwerb der Gesellschaft sei für den Übernehmer nur dann attraktiv, wenn für ihn vom Guthaben nach Abzug aller Kosten noch etwas übrig bliebe. Ergänzend dazu ist auszuführen, dass die Gemeinde im Inserat in der

*Gemeindezeitung betreffend Verkauf der Gemeindebetriebe ***3*** GmbH mit der vorhandenen Mindestkörperschaftsteuer erworben hat. Offensichtlich ist die Verkäuferin immer davon ausgegangen, dass der einzige Wert der GmbH-Anteile in der Mindestkörperschaftsteuer liegt.“*

Als Folge dieser Überlegungen sei die Mindestkörperschaftsteuer der ***5*** GmbH nicht auf die Körperschaftsteuer der Bf. anrechenbar, weil Missbrauch iSd §§ 44 [UmgrStG](#) und 22 [BAO](#) vorliege.

Am 31. Juli 2019 brachte die Bf. eine **Beschwerde** gegen den Aufhebungsbescheid betr. Beschwerdeverentscheidung vom 27. Juni 2019 ein und beantragte, die Beschwerde ohne Beschwerdeverentscheidung dem BFG vorzulegen.

Mit Schreiben vom selben Tag beantragte die Bf. auch die Beschwerde gegen den Bescheid vom 19. Juni 2018 (der aufgrund der mit der Aufhebung verbundenen Beschwerdeverentscheidung vom 27. Juni 2019 wieder in Kraft war) dem BFG vorzulegen.

Begründend führte die Bf aus, dass aus folgenden Gründen Missbrauch nicht vorliege:

„1.1.1 Beziehungen zur Gemeinde/Projekte

*Die Gemeinde ***3*** hatte eine gemeindeeigene GmbH zum Verkauf angeboten, die sie nicht mehr benötigte. ***6*** und die ***Bf1*** wollten nach dem Kauf der ***5*** GmbH mit dieser Gesellschaft Immobilienprojekte umsetzen.*

*Weiters ergaben sich durch die häufigen Gespräche und Kontakte mit der Gemeinde auch weitere potentielle Kunden sowohl für die ***Bf1***, als auch für Herrn ***6*** als Steuerberater. Aufgrund der großen Entfernung zwischen dem Unternehmenssitz in ***9*** und dem potenziellen Markt in der Region ***3*** waren diese Kontakte und Gespräche sehr nützlich, um mögliche Projekte bzw. potenzielle Kunden akquirieren zu können. Persönliche und/oder private Kontakte von Herrn ***6*** in diese Region bestanden zuvor nicht.*

*Der Zusammenhang mit dem Kauf der ***5*** GmbH ist zwar nicht unmittelbar, aber durchaus mittelbar Herrn ***6*** und der ***Bf1*** zuzurechnen. Die ***Bf1*** erbringt insbesondere Leistungen im Bereich der Unternehmensberatung und der Immobilienmaklerei. Die Tätigkeiten in der Unternehmensberatung sind zumeist finanzwirtschaftlicher Natur (Businesspläne, Planungsrechnungen, Organisationsberatung, etc.). Viele dieser Leistungen könnten daher sowohl mit der ***Bf1*** als auch von der Steuerberatungskanzlei von Herrn ***6*** erbracht werden. Wer der Auftragnehmer ist, wird im Einzelfall gemeinsam mit dem Auftraggeber entschieden.*

Folgende Klienten konnten seither in der ***6**** Steuerberatung zusätzlich gewonnen werden:

- Gemeinde ***3*** bzw. die ***3*** Orts- und Infrastrukturentwicklungs KG (vormals: Gemeinde ***7*** Orts- und Infrastrukturentwicklungs-KG)
- Hackgut ***3***

Die Honorarnoten dieser Klienten sind als Beilage 1 und Beilage 2 angefügt.

Darüber hinaus betreut die ***Bf1.*** zwischenzeitig die Gemeinde ***3*** bei zwei Immobilienprojekten, beiliegend finden Sie die Beauftragung (Beilage 3 und Beilage 4). Erste Leistungen wurden bereits erbracht und in Kürze abgerechnet.

Mittlerweile wurden vom Bürgermeister der Gemeinde ***3***, Herrn ***18***, auch Kontakte zu den Eigentümern von einigen möglicherweise zum Verkauf stehenden Liegenschaften in ***3*** übermittelt, auf welchen entweder Projekte durch die ***Bf1*** umgesetzt werden konnten oder welche die ***Bf1*** als Immobilienmakler makeln könnte. Auch dies zeigt, dass die Vertiefung des Kontaktes zur Gemeinde ***3*** durch den Kauf der ***5*** GmbH wirtschaftliche Möglichkeiten eröffnet oder zumindest erleichtert hat. Konkret handelt es sich um die Grundstücke 15 und 732/6 sowie 14 der KG 63002, welche für die Errichtung einer Wohnanlage oder für eine umfassende Sanierung geeignet wären. Auch im Falle von Baumaßnahmen sind gute Kontakte und ein gutes Einvernehmen mit der Gemeinde jedenfalls von Vorteil.

Ein Gebäude, welches 2016 von Herrn ***6*** besichtigt wurde und für einen Umbau mit anschließendem Weiterverkauf der Wohnungen interessant gewesen wäre, stand schließlich nicht zum Verkauf.

Die Region um ***3*** wird zunehmend für den Wohnungsbereich interessanter. Lt. Statistik Austria (siehe Beilage 5) lagen die Baugrundstückspreise in der Gemeinde ***3*** im Jahr 2018 bei 67,70 EUR pro m². Die angrenzenden Gemeinden ***10*** (EUR 91,10) und ***11*** (EUR 90,90) weisen deutlich höhere Preise auf. Die Gemeinde ***3*** ist daher für Bauprojekte bzw. auch für das Makeln solcher Projekte ein Gebiet mit hohem Potenzial. Die Bevölkerungszahl stieg vom 1.1.2016 bis zum 1.1.2019 an (siehe Beilage 6).

1.1.2 Ziel Vermögensverwaltung

Das Ziel und ein wesentlicher Mitgrund des Kaufes der ***5*** GmbH war, in dieser Gesellschaft eine reine Vermögensverwaltung und -steigerung durch das langfristige Halten von Immobilien durchzuführen (siehe 1.1.3.). Dies ergibt sich schon aus der Firma „***5*** GmbH“. Eine Übertragung in die ***Bf1.*** war nicht geplant, da die ***Bf1*** weder Liegenschaften besitzt, noch besitzen soll, und auch eine andere Unternehmenstätigkeit (Unternehmensberatung) hat. Dies hätte aber auch einen früheren Weiterverkauf der ***5*** GmbH (nach Umsetzung eines Projektes oder nach Kauf einer Immobilie) oder eine Abtretung von Teilen der Gesellschaft an Dritte beinhaltet.

1.1.3 Immobilienprojekt ***12***

Unterlagen zum Projekt ***12*** bzw. Beweismittel werden in der Beilage übermittelt, eine Einvernahme von Zeugen wird in der mündlichen Verhandlung verlangt. Die Zeugen werden namhaft gemacht. Bei einem Projektvolumen von ca. MEUR 5,5 kann jedenfalls von einem außersteuerlichen Grund gesprochen werden.

Dieses Projekt wurde gerade zu jener Zeit der ***Bf1*** intensiv geprüft, als die ***5*** GmbH zum Verkauf stand. Vorerst versuchte die ***Bf1*** als Immobilienmakler einen Käufer für das Objekt zu finden (siehe das Expose zum Projekt als Beilage 7).

Üblicherweise werden in der Immobilienbranche für größere Objekte jeweils eigene GmbHs verwendet. Ein Käufer hätte daher ev. auch die ***5*** GmbH erworben und damit das Objekt gekauft. Die ***Bf1*** hätte damit ein umfassendes Service-Paket (- Bereitstellung einer GmbH, mit der das Projekt abgewickelt werden hätte können; - wirtschaftliche Beratung des Käufers; - Kontakte zur Gemeinde; - Betreuung der Kaufabwicklung des Gebäudes; ...) zur Verfügung stellen können.

Ein weiterer Zugang zum selben Projekt war, dass die Muttergesellschaft der ***Bf1***, die RI Holding GmbH, gemeinsam mit der ***13*** & Partner Holding GmbH einen Optionsvertrag für den Kauf der Gesellschaft, die die Gebäude besaß (***14*** Projektentwicklungsgesellschaft m.b.H.), abgeschlossen (siehe Beilage 8) hatte. Als Zeugen stehen der Geschäftsführer, ***15***, und der Prokurist, ***16***, der ***13*** & Partner Holding GmbH zur Verfügung. Ein Share Deal kam schließlich aus Haftungsgründen nicht in Frage, weshalb die ***5*** GmbH dafür verwendet werden hätte können. In Beilage 9 sind zwei Mails enthalten, die den Kontakt zum Verkäufer dokumentieren.

Eine weitere Alternativüberlegung war, dass die ***5*** GmbH das Objekt selbst kaufen hätte können, möglicherweise wären dafür auch Anteile an einen zweiten Gesellschafter abgetreten worden (zB 50%), um mit diesem gemeinsam die Verwaltung zu erledigen. Die ***Bf1*** hätte dann nicht mehr 100% der Anteile besessen. Diese Überlegung war insbesondere im Hinblick auf die für das Projekt notwendigen Eigenmittel angestellt worden. Als Zeugen stehen Herr ***17***, sowie der Geschäftsführer, ***15***, und der Prokurist, ***16***, der ***13*** & Partner Holding GmbH zur Verfügung.

Im Zuge der Prüfung ergaben sich jedoch Erkenntnisse zum Objekt, die einen Kauf zu dem vom Verkäufer festgelegten Verkaufspreis als wirtschaftlich nicht sinnvoll erscheinen ließen.

Insbesondere folgende Faktoren führten zur Entscheidung, das Objekt nicht zu erwerben:

Sehr hohe Mieterfluktuation

Kritische Hochwassersituation

Erhöhtes Leerstandsrisiko bei einer Gewerbefläche

Schlechterer Allgemeinzustand als auf den ersten Blick sichtbar

*Keine Bereitschaft des Verkäufers auf merkbare Senkung des Preises
Probleme bei der Finanzierung des Kaufes über Bankkredit*

*1.2 Außersteuerliche Gründe für die Verschmelzung auf die ***Bf1****

Ausgehend von der Rechtsprechung des VwGH sei eine missbräuchliche Gestaltung eine solche, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen sei und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung finde; es sei zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den abgabensparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (vgl. VwGH 27.9.1995, [93/13/0095](#); VwGH 10.12.1997, [93/13/0185](#)).

*Da die geplanten Projekte bzw. Erfolge bei der ***5*** GmbH nicht eingetreten sind, wurde die ***5*** GmbH auf die ***Bf1*** verschmolzen.*

1.2.1 Laufende Kosten für die leere GmbH

*Um unnötige Kosten zu sparen (zusätzliche Erstellung von weiteren Jahresabschlüssen, laufende Verwaltungskosten, Veröffentlichungskosten in der Wiener Zeitung, Kosten beim Firmenbuch für die Einreichung des Jahresabschlusses, diverse Abgaben, Beiträge und Gebühren etc.), wurde nach Bekanntwerden der Nichtumsetzung der Projekte entschieden, die ***5*** GmbH rückwirkend in die ***Bf1*** zu verschmelzen.*

Wie auch die anderen Punkte stellt dieser Punkt einen eindeutigen außersteuerlichen Grund dar.

1.2.2 Rückwirkung 9 Monate

Der Verschmelzungstichtag war zwar der 30.11.2016, der Entschluss, die Verschmelzung durchzuführen, wurde jedoch erst im Juli 2017 (Generalversammlungsbeschluss vom 25.7.2017 - siehe Firmenbuchauszüge als Beilage 10) gefällt. Es ist dem Steuerpflichtigen freigestellt, auf welchen Stichtag Umgründungen durchgeführt werden. Das Gesetz ermöglicht bewusst eine Rückwirkung um neun Monate, die Inanspruchnahme dieser Frist kann dem Steuerpflichtigen nicht zum Vorwurf gemacht werden.“

In einer Stellungnahme hielt das Finanzamt fest, dass

- die Geschäftsbeziehung der ***6**** GmbH bereits vor der Gemeindefusion am 1.1.2015 bestand (die ***3*** Ort- und Infrastrukturentwicklungs KG wurde schon seit dem 6.2.2012 steuerlich von ***6*** vertreten (vgl. Niederschrift mit Herrn ***18***, Bgm. der Gemeinde ***3*** vom 9.10.2019)
- dass es sich bei der Betreuung zweier Immobilienprojekte der Gemeinde um die Erstellung von Wirtschaftlichkeitsberechnungen für ein Vermietungsobjekt der ***3*** Ort- und Infrastrukturentwicklungs KG und die Sanierung des ***26****es, das ebenfalls im Eigentum der ***3*** Ort- und Infrastrukturentwicklungs KG steht, gehandelt hat. Die ***3*** Ort- und

Infrastrukturentwicklungs KG wird – wie bereits ausgeführt – von ***6*** und der ***6**** Steuerberatung GmbH laufend steuerlich vertreten, dies auch schon vor der Gemeindefusion und vor dem Kauf der Gemeindebetriebe ***3*** GmbH. Dazu befragt gab Herr ***18*** an: „Diese Berechnungen vorrangig durch unseren Steuerberater durchführen zu lassen, war uns jedoch wichtig.“

- dass der Bürgermeister Kontakte der Eigentümer von einigen zum Verkauf stehenden Liegenschaften in ***3*** an ***6*** vermittelt haben soll, wurde von diesem verneint. Lediglich über ein zum Verkauf stehendes Gasthaus habe er ***6*** sowie 5 weiteren Interessenten in Kenntnis gesetzt. Dies dürfte im Jahr 2017 gewesen sein und somit nach dem Anteilerwerb an der Gemeindebetriebe ***3*** GmbH (lt. Angaben bei der Befragung im Oktober 2019 vor etwa 1,5 Jahren).

- dass der Kauf der GmbH für die Umsetzung eines konkreten Immobilienprojektes getätigt wurde, die Abgabepflichtige bisher nur behauptet hat. Nachweise gibt es jedoch keine. Kontakte für Immobilienprojekte, welche die ***Bf1*** als Maklerin betreuen hätte sollen, sind nach den Erhebungen des Finanzamts jedenfalls von der Gemeinde nicht vermittelt worden (vgl. Niederschrift mit Herrn ***18***, Bgm. der Gemeinde ***3*** vom 9.10.2019).

In der Stellungnahme heißt es weiters:

*„In Bezug auf das Immobilienprojekt ***12*** führt die Abgabepflichtige aus, dass eine Investition gerade zu einem Zeitpunkt geprüft worden sei, zu dem auch die Gemeindebetriebe ***3*** GmbH zum Verkauf gestanden sei. Zunächst habe die ***Bf1.*** versucht die beiden Gebäude, die im Eigentum der ***14*** Projektentwicklungsgesellschaft mbH standen, als Immobilienmaklerin zu verkaufen. Dazu wird ausgeführt, dass das nunmehr vorgelegte Exposé vom 5.1.2017 stammt. Zu diesem Zeitpunkt hatte die ***Bf1.*** die Gemeindebetriebe ***3*** GmbH bereits erworben. Dass die ***Bf1.*** ein Gesamtpaket bestehend aus der Beratung und Abwicklung beim Immobilienkauf mitsamt einem möglichen Verkauf der erworbenen GmbH am Markt angeboten hat, geht aus diesem Exposé nicht hervor. Die Abgabepflichtige ist daher auch in diesem Punkt auf der Behauptungsebene geblieben. Außerdem gab die Eigentümerin der Objekte, die ***14*** Projektentwicklungsgesellschaft mbH, im Rahmen der Beantwortung eines Auskunftersuchens an, dass die ***Bf1*** nicht beauftragt war, einen Käufer für die Immobilie zu finden (siehe Beantwortung des Auskunftersuchens durch die ***14*** Projektentwicklungsgesellschaft mbH vom 30.10.2019). Dass die Gemeindebetriebe ***3*** GmbH daher zur Umsetzung des Immobilienprojekts ***12*** erworben wurde, kann nicht festgestellt werden.*

*Dass es in Bezug auf das Immobilienprojekt ***12*** einen Optionsvertrag zwischen der Verkäuferin und der ***H*** Holding GmbH (Muttergesellschaft der ***Bf1.***) und der ***13*** & Partner GmbH gegeben hat, wird durch den vorgelegten E-Mailverkehr zwar bestätigt. Welche Rolle aber der Kauf der Gemeindebetriebe ***3*** GmbH in diesem Konzept gespielt haben soll, ist unklar. Auch Herr ***16***, Prokurist der ***13*** & Partner GmbH,*

*konnte dazu keine konkreten Angaben machen (siehe Niederschrift über die Befragung ***16*** vom 25.10.2019).“*

In verfahrensrechtlicher Hinsicht bemängelte die Bf. das Vorgehen des Finanzamtes und führte dazu aus, dass der Fachbereich bewusst und absichtlich Erklärungen der Bf. verweigert hätte, dass die Konstruktion im Rahmen der Prüfung zunächst akzeptiert worden sei, der Fachbereich dies jedoch nicht getan habe und dass das Parteiengehör im Rahmen der Schlussbesprechung verletzt worden sei, da der Bericht bereits fertig gestellt war. Im Zuge der Schlussbesprechung sei erstmals das Auskunftersuchen an die Gemeinde ***3*** vorgelegt worden. Im Übrigen habe das Finanzamt seine Ansicht mangels Bekanntgabe einer speziellen gesetzlichen Grundlage bzw. von Judikatur nicht ausreichend begründet.

Im Vorlageantrag heißt es schließlich:

„Weiters stellen wir den Antrag auf eine mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht und den zusätzlichen Antrag auf Einvernahme folgender Zeugen:

****15****

****16****

****24****

*Dr. ***18****

****19***“*

In Ergänzung zu dem bereits schriftlich Vorgebrachten erklärte ***6*** im Rahmen der mündlichen Verhandlung, dass im Zeitpunkt des Erwerbes mehrere Ideen für Immobilienprojekte auf dem Tisch lagen, für deren Abwicklung man eine GmbH brauche. Die Gemeindebetriebe ***3*** GmbH sei dementsprechend nicht für ein konkretes Projekt, sondern für mehrere Optionen erworben worden. Zum damaligen Zeitpunkt erschien der Erwerb sinnvoll.

Zum Zusammenhang des Immobilienprojektes ***12*** und der Bf. erläutert Herr ***6***, dass die ***H*** Holding GmbH die 100%ige Muttergesellschaft der Bf. ist. Die ***H*** Holding GmbH steht auch im 100%igen Eigentum von ***6***.

Im Herbst 2016 sei über Herrn ***25*** der Kontakt mit der ***13*** & Partner Holding GmbH hergestellt und die Beteiligung am Projekt ***12*** intensiv besprochen worden. Zu diesem Zeitpunkt sei klar gewesen, dass für die Verwirklichung eine eigene GmbH nötig war. Die Gemeindebetriebe ***3*** GmbH habe sich dafür angeboten, besonders auch deshalb, weil eine schon bestehende GmbH bei der KSV-Bewertung besser bewertet wird, als eine neu gegründete GmbH.

Eine Abwicklung über die bestehende GmbH ***14*** erschien nicht sinnvoll, zumal diese „voll mit internen Verrechnungen“ war.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Rechtslage

§ 3. UmgrStG

(1) Für die übernehmende Körperschaft gilt Folgendes:

1- Sie hat die zum Verschmelzungstichtag steuerlich maßgebenden Buchwerte im Sinne des § 2 fortzuführen.

(...)

§ 44 UmgrStG Mißbräuchliche Umgründungen idF BGBl. I Nr. 112/2011

Die Anwendung der Bestimmungen dieses Bundesgesetzes ist zu versagen, wenn die Umgründungsmaßnahmen der Umgehung oder Minderung einer Abgabepflicht im Sinne des [§ 22 der Bundesabgabenordnung](#) dienen oder wenn die Umgründungsmaßnahmen als hauptsächlichen Beweggrund oder als einen der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung oder –umgehung im Sinne des Artikels 15 der Richtlinie Nr. 2009/133/EG über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat, ABl. L 310 vom 25.11.2009 S. 34 ff) in der jeweils geltenden Fassung haben.

Artikel 15 der Richtlinie 2009/133/EG

(1) Ein Mitgliedstaat kann die Anwendung der Artikel 4 bis 14 ganz oder teilweise versagen oder rückgängig machen, wenn einer der in Artikel 1 genannten Vorgänge

a) als hauptsächlichen Beweggrund oder als einen der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung oder -umgehung hat; vom Vorliegen eines solchen Beweggrundes kann ausgegangen werden, wenn der Vorgang nicht auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen — insbesondere der Umstrukturierung oder der Rationalisierung der beteiligten Gesellschaften — beruht;

b) dazu führt, dass eine an dem Vorgang beteiligte Gesellschaft oder eine an dem Vorgang nicht beteiligte Gesellschaft die Voraussetzungen für die bis zu dem Vorgang bestehende Vertretung der Arbeitnehmer in den Organen der Gesellschaft nicht mehr erfüllt.

(2) Absatz 1 Buchstabe b ist so lange und so weit anwendbar, wie auf die von dieser Richtlinie erfassten Gesellschaften keine Vorschriften des Gemeinschaftsrechts anwendbar sind, die

gleichwertige Bestimmungen über die Vertretung der Arbeitnehmer in den Gesellschaftsorganen enthalten.

2.2. Rechtsfolgen nach [Umgründungssteuergesetz](#)

Das [UmgrStG](#) knüpft an das Unternehmensrecht an (vgl zB Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn, UmgrStG3, § 3 Rz 6). Daran knüpft [§ 19 BAO](#) auch den Übergang der sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger (vgl zB Hügl/Mühlehner/Hirschler, [UmgrStG](#), § 3 Rz 3).

Aus dieser abgabenrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge folgt für den Beschwerdefall, dass die Bf. als übernehmende Körperschaft grundsätzlich die von der übertragenden Gesellschaft ***5*** GmbH entrichtete und noch nicht verbrauchte Mindestkörperschaftsteuer auf ihre eigenen Körperschaftsteuerschulden anrechnen kann (vgl nochmals Hügl/Mühlehner/Hirschler, [UmgrStG](#), § 3 Rz 11).

Die Anwendung der Rechtsfolgen des [UmgrStG](#) ist jedoch zu versagen, wenn die Umgründungsmaßnahmen der Umgehung oder Minderung einer Abgabepflicht im Sinne des [§ 22 der Bundesabgabenordnung](#) dienen oder wenn die Umgründungsmaßnahmen als hauptsächlichen Beweggrund oder als einen der hauptsächlichen Beweggründe die Steuerhinterziehung oder -umgehung im Sinne des Artikels 15 der Richtlinie Nr. 2009/133/EG haben ([§ 44 UmgrStG](#)).

2.3. Missbräuchliche Umgründung

[§ 44 UmgrStG](#) verweist hinsichtlich des Missbrauches sowohl auf [§ 22 BAO](#) als auch auf Artikel 15 der Richtlinie Nr. 2009/133/EG ([Fusionsrichtlinie](#)).

Unter Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinne des [§ 22 BAO](#) versteht der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung eine solche rechtliche Gestaltung, die im Hinblick auf den angestrebten wirtschaftlichen Erfolg ungewöhnlich und unangemessen ist und ihre Erklärung nur in der Absicht der Steuervermeidung findet (vgl zB VwGH 30.4.2015, [2012/15/0162](#), VwGH 10.8.2005, [2001/13/0018](#) und 0019 oder VwGH 19. 1. 2005, [2000/13/0176](#), mwN).

Hinsichtlich der Absicht ist zu prüfen, ob der gewählte Weg noch sinnvoll erscheint, wenn man den Abgaben sparenden Effekt wegdenkt, oder ob er ohne das Resultat der Steuerminderung einfach unverständlich wäre (VwGH 22.9.2005, [2001/14/0188](#)).

In Missbrauchsfällen ist zu beachten, dass im Allgemeinen nicht ein einziger Rechtsschritt, sondern eine Kette von Rechtshandlungen den Sachverhalt bildet, mit dem die Folge des [§ 22 Abs 2 BAO](#) (bzw. [§ 44 UmgrStG](#)) verbunden ist. Ein Missbrauch kann also in der, dem tatsächlichen Geschehen nicht angemessenen Hintereinanderschaltung mehrerer rechtlicher Schritte bestehen (VwGH 30.4.2015, [2012/15/0162](#), VwGH 26.6.2014, [2011/15/0080](#) unter Hinweis auf Stoll, [BAO](#)-Kommentar, 248 oder VwGH 22.9.2005, [2001/14/0188](#)).

Können beachtliche außersteuerliche Gründe für eine - wenn auch ungewöhnliche - Gestaltung angeführt werden, ist ein Missbrauch nach der Rechtsprechung des VwGH auszuschließen (VwGH 25.5.2016, [2013/15/0244](#), VwGH 25.5.2016, [2013/15/0293](#), VwGH 18.10.2012, [2010/15/0010](#) u.v.m.).

Die Missbrauchsbestimmung in der [Richtlinie 2009/133/EG](#) ist demgegenüber sprachlich insofern strenger, als das Vorliegen eines außersteuerlichen Grundes nicht automatisch eine unangemessene Gestaltung, die zu einer Steuerersparnis führt, zu rechtfertigen vermag. Vielmehr ist auch dann von Missbrauch auszugehen, wenn die Steuerersparnis einen der hauptsächlichen Beweggründe bildet.

Das ist nur dann nicht der Fall, wenn vernünftige wirtschaftliche Gründe (insbesondere Umstrukturierung oder Rationalisierung) vorliegen.

Um Missbrauch iSd [§ 44 UmgrStG](#) anzunehmen müssen daher zwei Voraussetzungen erfüllt sein, nämlich

- a) eine ungewöhnliche oder unangemessene rechtliche Gestaltung, die
- b) ihre Erklärung im Wesentlichen nur in der Absicht der Steuervermeidung findet.

2.3.1. Ungewöhnliche bzw. unangemessene Gestaltung

Gesellschaftsrechtliche Vorgänge als solche (Mantelkauf, Fusion) sind für sich nicht dem [§ 22 BAO](#) zuordenbar. Ein Missbrauch kann in solchen Fällen nur in der, dem tatsächlichen Geschehen nicht angemessenen Hintereinanderschaltung mehrerer rechtlicher Schritte bestehen (vgl dazu zB VwGH 26.6.2014, [2011/15/0080](#) oder VwGH 2.8.2000, [98/13/0152](#) beide unter Hinweis auf Stoll, [BAO](#)-Kommentar, 248).

Davon ist offenkundig auch der Gesetzgeber in [§ 44 UmgrStG](#) (idgF) ausgegangen, wonach

nicht die Umgründung an sich, sondern die gesamte Gestaltung der Umgründungsmaßnahmen den Missbrauchstatbestand erfüllen kann (VwGH 2.8.2000, [98/13/0152](#) unter Hinweis auf Helbich/Wiesner, [Umgründungssteuergesetz](#), RdW 1992, 64).

Im Beschwerdefall hat die Bf. hintereinander folgende Schritte gesetzt:

- Erwerb von Anteilen an der Gemeindebetriebe ***3*** GmbH, einer GmbH ohne Betrieb, mit hohen Verlustvorträgen und beträchtlichem Mindestkörperschaftsteuerguthaben;
- Änderung des Firmennamens der GmbH,
- Sitzverlegung der GmbH ,
- Änderung des Unternehmensgegenstandes der GmbH auf eine solche Tätigkeit, die auch die Bf. betreibt und
- Bestellung des Geschäftsführers der Bf. zum Geschäftsführer der erworbenen GmbH;
- anschließende Verschmelzung der GmbH auf die Bf. ohne jemals eine eigenständige wirtschaftliche Aktivität entfaltet zu haben.

Die komplette wirtschaftliche Neuausrichtung der Gesellschaft durch Änderung des Firmennamens, des Unternehmensgegenstandes und des Geschäftsführers, die Nichtausübung irgendeiner wirtschaftlichen Aktivität verbunden mit der anschließenden Verschmelzung stellt eine solche nicht angemessene Hintereinanderschaltung mehrerer rechtlicher Schritte dar, die eine ungewöhnliche oder unangemessene rechtliche Gestaltung darstellt.

Es ist nämlich ungewöhnlich, eine Gesellschaft zu kaufen, aus deren Erwerb man keine Synergien ziehen kann: Die Gemeindebetriebe ***3*** GmbH hat keine wirtschaftlichen Aktivitäten entfaltet. Sie verfügte weder über Sachanlagen noch Personal, das einen Wiedererkennungseffekt auslösen könnte. Auch im Außenauftritt gab es wegen der Änderung des Unternehmensgegenstandes und des Namens keine Kontinuität.

Da diese ungewöhnliche Gestaltung überdies zu einem Steuerspareffekt durch Abzug von Mindestkörperschaftsteuerbeträgen geführt hat, ist zu prüfen, ob für diese ungewöhnliche Gestaltung erhebliche wirtschaftliche Gründe sprechen.

2.3.2. Missbrauch – erhebliche wirtschaftliche Gründe

Bei Vorliegen einer ungewöhnlichen Gestaltung, die zu einer Steuerersparnis geführt hat, ist zu prüfen ob diese noch sinnvoll erscheint, wenn man den Abgaben sparenden Effekt wegdenkt

oder ob sie ohne das Resultat als Steuerminderung einfach unverständlich wäre (VwGH 18.10.2006, [2003/13/0031](#) oder VwGH 22.9.2005, [2001/14/0188](#)).

Ob die gewählte Gestaltung ohne das Resultat als Steuerminderung einfach unverständlich wäre, hängt im Beschwerdefall davon ab, ob es für den „Erwerb einer GmbH auf Vorrat“ verbunden mit der nachfolgenden Verschmelzung erhebliche wirtschaftlichen Gründe gibt (in der mündlichen Verhandlung musste der Geschäftsführer einräumen, dass die Bf. im Zeitpunkt des Erwerbs für die Gemeindebetriebe ***3*** GmbH keinen konkreten Verwendungszweck hatte. Die Bf. kaufte die GmbH gleichsam „auf Vorrat“ um mit ihr irgendein der im Zeitpunkt des Erwerbs angedachten Immobilienprojekte zu verwirklichen).

Es ist Sache des Steuerpflichtigen, außersteuerliche Gründe für die gewählte Gestaltung darzulegen (VwGH 19.01.2005, [2000/13/0176](#); VwGH 7.11.1989, [86/14/0203](#)), wobei zu beachten ist, dass sich nicht bereits jeder für bestimmte Ausnahmefälle denkbare geringfügige Vorteil der gewählten Umwegkonstruktion als beachtlicher außersteuerlicher Grund eignet (vgl. zB VwGH 10.8.2005, [2001/13/0018](#)).

Seitens des Steuerpflichtigen wurden als außersteuerliche Gründe die Intensivierung der Beziehungen zur Gemeinde, die Vermögensverwaltung bzw. die Involvierung in diverse Immobilienprojekte vorgebracht.

A: Beziehung zur Gemeinde, Immobilienprojekte in der Gemeinde

Die Bf. bringt vor, dass sich durch den Erwerb der Gemeindebetriebe ***3*** GmbH der Kontakt zur Gemeinde vertieft habe, es hätten sich weitere potentielle Kunden ergeben (zB Gemeinde ***3*** oder Hackgut ***3***) und die Realisierung von Immobilienprojekten sei ermöglicht bzw. zumindest erleichtert worden.

Dazu ist zunächst zu sagen, dass ein wirtschaftlicher Grund für den Erwerb der GmbH, deren wirtschaftliche Neuausrichtung und die darauffolgende Umgründung gegeben sein muss. Soll der Verkäufer der Bf. durch den Kauf „gewogen“ sein, ist das per se kein wirtschaftlicher Grund für den Erwerb einer ansonsten nutzlosen GmbH.

Dieser Gedanke spiegelt sich auch mit der Intention des § 12 KStG (bzw. dem Verweis auf § 20 Abs 1 Z 3 EStG) wider, demzufolge Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben ertragsteuerlich nicht abzugsfähig sind, selbst wenn sie aus

wirtschaftlichen Motiven getätigt werden und ein Werbezweck damit verbunden sein sollte (VwGH 10.8.2005, [2005/13/0049](#)).

Im Übrigen ist dieser Grund auch nicht nachvollziehbar:

Herr Mag. ***6*** ist Eigentümer und Geschäftsführer mehrerer Gesellschaften (zB ***6***** Steuerberatung GmbH, ***Bf1***, ***H*** Holding GmbH) und damit ist seine Person die Ansprechperson und Identifikationsfigur für wirtschaftliche Beziehungen mit seinen Gesellschaften.

Tatsächlich vertritt ***6*** die ***3*** Ort- und Infrastrukturentwicklungs KG nach Angaben des Finanzamtes bereits seit 6.2.2012 steuerlich, sodass schon vor Erwerb der Beteiligung wirtschaftliche Beziehungen zu Gemeindebetrieben bestanden.

Wohl auch aufgrund der schweren Trennbarkeit der verschiedenen Gesellschaften hat die Bf. als Nachweis des Akquirierens neuer Kunden (***3*** Ort- und Infrastrukturentwicklungs KG und Hackgut ***3***) zT Ausgangsrechnungen eines anderen Unternehmens (nämlich der ***6***** Steuerberatung GmbH) vorgelegt.

Warum die Gemeindebetriebe ***3*** GmbH zur Intensivierung der Kontakte mit der Gemeinde gekauft werden mussten, wurde hingegen nicht dargetan: Hinsichtlich der Erstellung von Wirtschaftlichkeitsberechnungen für ein Vermietungsobjekt und die Sanierung des ***26*** der ***3*** Ort- und Infrastrukturentwicklungs KG war es den Erhebungen des Finanzamtes zufolge laut Bürgermeister „*der Gemeinde wichtig, die Berechnungen vorrangig durch unseren Steuerberater durchführen zu lassen*“ (vgl. Niederschrift mit Bürgermeister ***18*** vom 9.10.2019).

Die Bf. betreibt jedoch keine Steuerberatungskanzlei, sondern Unternehmensberatung und Immobiliengeschäfte.

In diesem Zusammenhang kann die Aussage des Bürgermeisters wohl nur so verstanden werden, dass es für ihn bzw. die übrigen Mitglieder des Gemeinderates wichtig war, den Geschäftsführer der Bf., der Steuerberatungskanzlei und der übertragenden Gesellschaft, Herrn ***6*** selbst mit der Aufgabe zu betrauen und nicht die jeweilige Gesellschaft, für die er im Einzelfall tätig wird.

Die Vorgehensweise, einen Steuerberater, mit dem man zufrieden ist, auch mit einer Wirtschaftlichkeitsrechnung zu betrauen, wobei dieser die Tätigkeit aus verschiedensten Gründen (zB Haftung, Berufsrecht etc.) über seine Beratungsgesellschaft abwickelt, entspricht den üblichen wirtschaftlichen Usancen und ist nicht (wie die Bf. vermeint) eine bloße Schutzbehauptung des Bürgermeisters, um eine uU verbotene Einflussnahme auf seine Amtsgeschäfte zu verschleiern.

Soweit es die Umsetzung von Immobilienprojekten in bzw. mit der Gemeinde betrifft, ist ebenfalls nicht erkennbar, inwieweit der Erwerb der Gemeindebetriebe ***3*** GmbH diesem Zweck dienen sollte: Die Gemeindebetriebe ***3*** GmbH hat ursprünglich einen Fernsehsender betrieben und war nicht mit Immobilienprojekten beschäftigt, verfügte also weder über die nötige Expertise noch über Kontakte um derartige Projekte umzusetzen.

Eine Bevorzugung der Bf. bei Immobilienprojekten seitens des Bürgermeisters wiederum ist unwahrscheinlich, zumal er seine Handlungen jedenfalls politisch verantworten muss. Es kann nicht unterstellt werden, dass die Bf. ihren wirtschaftlichen Entscheidungen unwahrscheinliche, wenn nicht sogar rechtswidrige Handlungen zugrunde gelegt hat.

B: Vermögensverwaltung

Ziel bzw. Grund des Kaufes der Gemeindebetriebe ***3*** GmbH sei es laut Bf. gewesen, eine reine Vermögensverwaltung und Vermögenssteigerung durch das Halten von Immobilien durchzuführen.

Da die Gemeindebetriebe ***3*** GmbH - anders als die Bf. - nicht im Vermögensverwaltungsbereich tätig war, ist das Argument, dass der Erwerb der GmbH der Vermögensverwaltung dienen sollte, schlicht nicht nachvollziehbar.

Vielmehr hat die Bf. die Gemeindebetriebe ***3*** GmbH ohne konkreten Anlass („auf Vorrat“) gekauft. Es standen nach Angaben der Bf. mehrere Projekte im Raum für deren Verwirklichung eine GmbH durchaus brauchbar wäre.

Derartig vage Vorstellungen vermögen jedoch keinen vernünftigen wirtschaftlichen Grund für den Erwerb der Gemeindebetriebe ***3*** GmbH glaubhaft zu machen.

C: Immobilienprojekt ***12***

Nach Abgaben der Bf. sei dieses Projekt zur Erwerbszeit intensiv geprüft worden, wobei die Bf. ursprünglich einen Käufer gesucht habe. Da üblicherweise für größere Objekte jeweils eigene GmbHs gegründet würden, wollte man das Projekt in der erworbenen GmbH abwickeln. Dabei seien mehrere Varianten überlegt worden wobei das Objekt schließlich aus diversen Überlegungen nicht erworben wurde.

Wie ***6*** in der mündlichen Verhandlung einräumen musste, waren die Überlegungen hinsichtlich der konkreten Involvierung der Gemeindebetriebe ***3*** GmbH äußerst vage. Insbesondere gab es schon eine GmbH, die mit dem Projekt in ***12*** betraut war.

Die vage Verwendungsabsicht spiegelt sich auch – wie vom Finanzamt vorgebracht – in der uneindeutigen Beweislage wider: Das vorgelegte Exposé stammt vom 5.1.2017, einem Zeitpunkt, in dem die Bf. die Gemeindebetriebe ***3*** GmbH bereits erworben hatte. Im Übrigen geht aus dem Exposé auch nicht hervor, dass ein Gesamtpaket bestehend aus der Beratung und Abwicklung beim Immobilienkauf mitsamt einem möglichen Verkauf der erworbenen GmbH am Markt angeboten würde, wobei die Eigentümerin der Objekte überdies angegeben habe, dass die Bf. nicht beauftragt war, einen Käufer für die Immobilie zu finden.

Zusammenfassend ergibt sich das Bild, dass die Bf. die Gemeindebetriebe ***3*** GmbH ohne konkretes wirtschaftliches Ziel „auf Vorrat“, gekauft hat.

Die dafür vorgebrachten Gründe stellen sich als derartig vage dar, dass sie nicht geeignet sind, einen vernünftigen wirtschaftlichen Grund für den Erwerb bzw. die Umgestaltung der Gemeindebetriebe ***3*** GmbH darzustellen.

D. Kostenersparnis durch Verschmelzung

Für die Verschmelzung ausschlaggebend sei gewesen, dass für die „leere GmbH“ unnötige Kosten angefallen seien. Der Rückwirkungszeitraum sei gesetzeskonform gewählt worden.

Bloße Einsparungen von Kosten, die der Umgründung immanent sind (zB Reduzierung der Verwaltungskosten aufgrund des Untergangs der übertragenden Gesellschaft), stellen keinen wirtschaftlichen Grund iS einer Umstrukturierung oder Rationalisierung dar (vgl. Hübner-Schwarzinger/Kofler in Kofler (Hrsg), [UmgrStG](#), 9. Aufl. 2020, § 44 Rz 17 unter Verweis auf EuGH 10.11.2011, [C-126/10](#), Foggia).

Da im Beschwerdefall hinsichtlich der Verschmelzung nur die Einsparung von Verwaltungskosten der übertragenen Gesellschaft vorgebracht wurden (eine Umstrukturierung

war wegen fehlender Sach- und Personalmittel gar nicht möglich), kann auch diesbezüglich von einem triftigen wirtschaftlichen Grund nicht gesprochen werden.

Im Falle einer Fusion zwischen zwei Gesellschaften muss davon ausgegangen werden, dass dieser Vorgang nicht auf „vernünftigen wirtschaftlichen Gründen“ im Sinne der [Fusionsrichtlinie](#) beruht, wenn die aufgenommene Gesellschaft keine Tätigkeit entfaltet, keine Beteiligung hält und der aufnehmenden Gesellschaft nur hohe Verluste unklaren Ursprungs überträgt, auch wenn sich dieser Vorgang für den Konzern wegen der Einsparung bei den Strukturkosten positiv auswirkt (EuGH 10.11.2011, [C-126/10](#), Foggia).

Da dies im Beschwerdefall zutrifft (die Gemeindebetriebe ***3*** GmbH hat keine über das Planungsstadium hinausgehende Tätigkeit entfaltet und verfügte auch über kein Sachvermögen) kann auch unter diesem Aspekt kein wirtschaftlicher Grund für die Umgründung erblickt werden.

Insgesamt konnten im Beschwerdefall hinsichtlich der ungewöhnlichen Gestaltung, die zu einer Steuerersparnis geführt hat (siehe 2.3.1.), keine erheblichen wirtschaftlichen Gründe vorgebracht werden, die die Annahme einer missbräuchlichen Gestaltung ausschließen.

2.4. Verfahrensrechtliches

Soweit die Bf. das Vorgehen des Finanzamtes rügt, ist darauf hinzuweisen, dass das BFG im Beschwerdeverfahren die Obliegenheiten und Befugnisse hat, die den Abgabenbehörden auferlegt sind (vgl. [§ 269 BAO](#)).

Da die Bf. ihre Auffassung und Beweismittel im Beschwerdeverfahren vorbringen konnte und diese vom BFG gewürdigt wurden, ist damit eine allfällige Verletzung von Verfahrensvorschriften durch das Finanzamt saniert.

In Beweisanträgen ist das Beweismittel, das Beweisthema und im Falle von Zeugen auch deren Adresse anzugeben.

Ist das – wie im Beschwerdefall – nicht geschehen (bei den beantragten Zeugen wurde weder ein Beweisthema noch deren Adresse angegeben), ist das BFG zu einer solcherart als Erkundungsbeweis anzusehenden Einvernahme nicht verpflichtet (vgl. zB VwGH 23.1.2020, [Ra 2019/15/0099](#); VwGH 29.3.2017, [Ra 2016/15/0023](#), mwN).

2.5. Folgen für die Beschwerden

Im Beschwerdefall hat die Gestaltung der Umgründungsmaßnahmen den Missbrauchstatbestand des [§ 44 UmgrStG](#) erfüllt. Gewichtige wirtschaftliche Gründe konnten keine vorgebracht werden.

Als Folge der Umgründungsmaßnahmen kam es im Streitjahr 2016 zur Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer iHv ***21*** Euro.

Gemäß [§ 44 UmgrStG](#) ist die Anwendung der Bestimmungen des [UmgrStG](#) im Falle von Missbrauch zu versagen.

Bezogen auf den Beschwerdefall hat das zur Folge, dass die Anrechnung der entrichteten Mindestkörperschaftsteuer nicht zulässig ist.

Daraus folgt, dass im angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid vom 19. Juni 2018 die Mindestkörperschaftsteuer (richtigerweise) nicht angerechnet wurde, während die Mindestkörperschaftsteuer in der Beschwerdeentscheidung vom 11.7.2018 (fälschlicherweise) angerechnet wurde. Damit erweist der Spruch der Beschwerdeentscheidung sich als nicht richtig.

Für den Spruch dieses Erkenntnisses hat dies zur Folge:

Die Beschwerde vom 31. Juli 2019 gegen den Bescheid vom 27. Juni 2019 betreffend Aufhebung ([§ 299 BAO](#)) der Beschwerdeentscheidung vom 11. Juli 2018 betreffend Körperschaftsteuer 2016 ist abzuweisen, weil die Aufhebung zu Recht erfolgte (der Spruch der aufgehobenen BVE hat sich als nicht richtig erwiesen).

Die Beschwerde vom 4. Juli 2018 gegen den Bescheid vom 19. Juni 2018 betreffend Körperschaftsteuer 2016 ist abzuweisen, weil die Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer nicht zu erfolgen hat.

2.6. 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.

Im Beschwerdefall ist keine Rechtsfrage strittig, sondern ausschließlich eine Tatsachenfrage (Erfüllung der Missbrauchsvorschrift gem. [§ 44 UmgrStG](#)). Daher ist die Revision nicht zulässig.

Graz, am 27. Juli 2020