

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** über die Beschwerde der ***Bf1***, ***1***, vertreten durch ***Steuerberater***, ***Adr Stb***, vom 5. November 2018 gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 des ***FA*** (vormals ***FA***) vom 3. Oktober 2018 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

Mit Umwandlungsvertrag vom 27.09.2017 sollte die GmbH1 rückwirkend zum 31.12.2016 auf die Beschwerdeführerin (=Bf., natürliche Person) als deren Hauptgesellschafterin (99% der Anteile) verschmelzend nach § 7 Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich UmgrStG umgewandelt werden.

Die Bf. als Rechtsnachfolgerin der GmbH1 machte im Veranlagungsjahr 2017 Verlustvorträge der GmbH1 in Höhe von 183.464,47 Euro sowie die Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuer der GmbH1 in Höhe von 10.705,37 Euro geltend.

Das Einkommen 2017 der Bf. laut Erklärung betrug 41.475,44 Euro.

Im Einkommen sind Einkünfte aus der Pensionsversicherungsanstalt in Höhe von 27.211,20 Euro und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 14.715,92 Euro enthalten.

Das Finanzamt nahm vor der Veranlagung zur Einkommensteuer 2017 eine abgabenbehördliche Außenprüfung vor.

Die Außenprüfung stellte fest, dass keine verschmelzende Umwandlung der GmbH1 auf das Einzelunternehmen der Bf. im Sinne des Art II UmgrStG vorliege.

Nach Ansicht der Außenprüfung erfüllte die GmbH1 zum Zeitpunkt des

Umwandlungsbeschlusses (27.09.2017) sowie zum Umwandlungstichtag (31.12.2016) nicht mehr das Erfordernis der Innehabung eines aufrechten Betriebes.

Deshalb versagte die Außenprüfung und dieser folgend das Finanzamt mit dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2017 den begehrten Abzug der offenen Verluste der GmbH1 sowie die Anrechnung der offenen Mindestkörperschaft auf die Einkommensteuer.

Diese Außenprüfung traf folgende Feststellungen:

- Die GmbH1, deren betriebliche Tätigkeit vor allem in der Planung von Großküchen und Kühlzellen bestand, hatte bis 30.09.2014 fremde Dienstnehmer beschäftigt.
Ab Oktober 2014 waren nur noch der Geschäftsführer (Lebensgefährte der Bf.) in Vollzeit und deren Sohn (=Sohn1) bei der GmbH1 in Teilzeit beschäftigt.
- Hinsichtlich Sohn1 gibt es weder einen Dienstvertrag, noch Arbeitsaufzeichnungen oder Tätigkeitsberichte.
Es habe nicht nachgewiesen werden können, welche Arbeiten der Sohn erbrachte.
- Ab 2015 erzielte die GmbH nur mehr Umsätze in Höhe von rund 57.000 Euro, die ausschließlich aus der Leistungsbeziehungen mit der GmbH2 (100%-ige Tochter der GmbH1), mit der Bf. (Hauptgesellschafterin der GmbH1) sowie aus der Weiterverrechnung von „Getränken“ resultierten.
- Im Jahr 2016 erklärte die GmbH1 nur Umsätze in Höhe von rund 7.000 Euro.
Auch diese Umsätze resultieren im Wesentlichen aus Leistungsbeziehungen zu nahestehenden natürlichen Personen bzw. zur GmbH 2.
Zudem konnte der Inhalt der erbrachten Leistungen mangels vorgelegter Unterlagen (Aufträge, Bestellungen etc.) nicht nachgewiesen werden.
- Die im Rückwirkungszeitraum vom 01.01.2017-27.09.2017 gelegten Ausgangsrechnungen wurden zum Großteil wieder storniert.
- Für die GmbH1 wurden keine Inventuren vorgelegt (es waren keine Waren, fertige und unfertigen Arbeiten vorhanden).

Aufgrund des festgestellten Sachverhalts gelangte die Außenprüfung in freier Beweiswürdigung zu dem Ergebnis, dass die GmbH1 sowohl zum Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses als auch zum Umwandlungstichtag keinen Betrieb mehr innehatte, der auf die Bf. als Hauptgesellschafterin übergehen hätte können.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 03.10.2018 setzte das Finanzamt gegenüber der Bf. Einkommensteuer 2017 mit 5.747,00 Euro fest.

Weder die offenen Verluste noch die offene Mindestkörperschaftsteuer der GmbH wurden berücksichtigt.

Mit Eingabe vom 02.11.2018 brachte die Bf. eine Bescheidbeschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2017 ein.

Sie führte darin aus:

Die GmbH1 sei 2006 gegründet worden. Gleichzeitig war sie auch wirtschaftliche Eigentümerin der 2009 gegründeten GmbH2 gewesen.

Das Aufgabengebiet der GmbH1 sei im Wesentlichen in die Planung von Großküchen und die Abwicklung von Aufträgen im Ausland gelegen, während die GmbH2 für den Verkauf, die Montage und den Service von Kühl- und Kälteanlagen zuständig gewesen sei.

Eine enge Zusammenarbeit zwischen den beiden GmbHs sei von Anfang an geplant gewesen. Die GmbH1 habe die Geschäftsanbahnung im Bereich Großküchen, Maschinen, Kälte und Klimaanlage ermöglicht und die Planung erstellt, die GmbH2 habe den Einkauf besorgt und die Montage übernommen. Die Dienstleistungen der GmbH1 seien für beide Betriebe vom Geschäftsführer und Sohn1 der erbracht worden. Beide seien bis zum Zeitpunkt der Umgründung Angestellte der GmbH1 gewesen.

Die GmbH2 habe lediglich eine Reinigungskraft angestellt.

Mit Wegfall der Auslandsgeschäfte seien die Aufgabenfelder der GmbH1 und der GmbH2 immer ähnlicher geworden, sodass die GmbH1 auf Anraten des Steuerberaters 2017 auf die Bf. verschmolzen worden sei.

Dies deshalb um die Planung und den Gastrohandel aufrecht zu erhalten.

Entgegen den Feststellungen der Außenprüfung sei zum Umwandlungsstichtag sowie zum Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb vorhanden gewesen. Leistungen seien von Sohn1, der vor allem die Planung für die GmbH1 und dem Geschäftsführer, der sei vor allem für die Kundengewinnung, Projektbearbeitung, Materialeinkauf, Auslieferung, Montage und Abrechnung zuständig gewesen sei.

Zum Nachweis für die erbrachten Leistungen legte die Bf. Pläne und Arbeitszeitaufzeichnungen vor.

Die Bemängelung der Umsätze mit der GmbH2 als nahestehende Gesellschaft durch das Finanzamt sei auf Grund der von Beginn an geplanten Zusammenarbeit zwischen der GmbH1 und der GmbH2 nicht nachvollziehbar.

Es sei nicht verständlich, dass die Umsätze der GmbH1 mit der GmbH2 für das Vorliegen eines aufrechten Betriebes nicht anerkannt würden.

Im Jahr 2016 habe man sich fast ausschließlich auf ein Großprojekt konzentriert, das die GmbH2 für eine BauAG ausführen hätte sollen, weswegen wenige sonstige Umsätze erzielt worden seien. Das Projekt sei nicht realisiert worden, werde jedoch voraussichtlich 2019 zu Ende geführt.

Insgesamt habe die GmbH2 in den Jahren 2009-2017 eine Betriebsleistung von 1.461.544 Euro erbracht.

Dies mit dem Personal der GmbH2 (gemeint wohl GmbH1).

Die Verrechnung der Arbeitsleistung sei aber unterblieben und sei diese auch vom Steuerberater im Zuge der Bilanzierung nicht eingemahnt worden.

Die seitens der Betriebsprüfung bemängelte Stornierung von Ausgangsrechnungen im Jahr 2017 sei aufgrund des Übergangs von der doppelten Buchhaltung auf die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bei der Bf. erfolgt.

Die Rechnungen seien bei Zahlungseingang wieder aktiviert worden.

Die Bf. dafür ein Schreiben der Sachbearbeiterin des Steuerberaters vor, aus dem hervorgeht, dass man die Rechnungen mangels Bezahlung wegen des Überganges von der Soll- auf die Ist-Besteuerung stornieren habe müssen.

Halbfertige Pläne habe es nicht gegeben, daher auch keine Inventur.

Aus dem Vorbringen und den vorgelegten Unterlagen sei ersichtlich, dass jedenfalls ein Betrieb vorhanden gewesen sei, auf den Umfang der betrieblichen Tätigkeit komme es nicht an. Daher werde um Berücksichtigung der Verlustvorträge ersucht.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 19.06.2019 wies das Finanzamt die Beschwerde ab.

Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung:

Festgehalten werde, dass erstmals im Zuge der Beschwerde Unterlagen zum Streitpunkt von der Bf. vorgelegt wurden. Während der Betriebsprüfung seien diese Unterlagen entweder nicht vorhanden gewesen, jedenfalls aber nicht ausgefolgt worden.

Es habe im Beschwerdeverfahren vom Finanzamt mehrere Besprechungen mit der Bf. und dem Geschäftsführer, zuletzt im Beisein der steuerlichen Vertretung am 29.04.2019 und am 23.5.2019 gegeben.

Am 23.05.2019 seien weitere Unterlagen sowie die Stellungnahme vom 20.05.2019 beigebracht worden.

Nach Würdigung der vorgelegten Unterlagen und dem Vorbringen der Bf. sei die Abgabenbehörde zu dem Schluss gelangt, dass die Feststellungen der Außenprüfung zu folgen sei.

Sowohl zum Umgründungstichtag (31.12.2016) als auch zum Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses (27.09.2017) sei das Betriebserfordernis des § 7 Abs.1 UmgrStG nicht erfüllt gewesen.

Folgende Erwägungen haben zu dieser Würdigung geführt:

- *Gründung und Entwicklung der betrieblichen Tätigkeit der GmbH1*

Die Bf. habe in der Besprechung vom **29.04.2019** ausgeführt, dass die GmbH1 2006 gegründet worden sei, weil man ein Unternehmen für die Planung und ein Unternehmen für die Ausführung der Küchen benötigt habe. Die Trennung sollte erfolgen, damit die Verrechnung bloßer Planungsleistungen leichter sei, wenn es nicht zur Abnahme einer Küche käme.

Außerdem sei es laut Geschäftsführer bei öffentlichen Aufträgen nicht möglich mit einem einzigen Unternehmen an der Vergabe für die Planung und für die Ausführung teilzunehmen.

Man habe mit der Bf. vereinbart, dass sie zur Untermauerung ihres Vorbringens Unterlagen nachreichen werde. Insbesondere den Schriftverkehr und die Honorarnoten über die zu verrechneten Planungsleistungen der GmbH1 samt Projektunterlagen sowie eingereichten Unterlagen für öffentliche Aufträge.

Des Weiteren habe das Finanzamt die Bf. aufgefordert darzulegen, wie das Unternehmen ohne gewerberechtlichen Geschäftsführer, der zur Ausübung des reglementierten Gewerbes „Technische Büros“ erforderlich ist, überhaupt in der Lage gewesen sein konnte, mit Planungsleistungen an einer öffentlichen Ausschreibung teilzunehmen.

Die in Aussicht gestellten Unterlagen betreffend öffentliche Ausschreibungen wurden in der Folge *nicht nachgereicht*.

In der Besprechung vom 23.05.2019 habe sich die Bf. dahingehend geäußert, dass das *Vorbringen* über die Teilnahme an öffentlichen Aufträgen ein *Missverständnis* sei und die GmbH1 seit Abmeldung des gewerberechtlichen Geschäftsführers am 26.08.2008 nicht an öffentlichen Ausschreibungen teilgenommen habe.

Ab diesem Zeitpunkt habe sich die *GmbH1 auf den Exporthandel konzentriert* (hauptsächlich Export von Küchenzubehör in den arabischen Raum), weswegen man keine aufrechte Gewerbeberechtigung benötigt habe.

Aus Sicht des Finanzamts handle es sich bei der Behauptung der Bf., die Trennung der Planungsleistung und des Küchenhandels in zwei getrennte GmbHs sei wegen der Teilnahme an öffentlichen Ausschreibungen erforderlich gewesen, um kein Missverständnis.

Schließlich habe der Geschäftsführer im Beisein der Bf. und der steuerlichen Vertretung noch in der Besprechung am 29.04.2019 beteuert, dass dies ein gewichtiger Grund für die Trennung der Planungstätigkeit und des Küchengroßhandels gewesen sei.

Es handle sich nach Ansicht des Finanzamtes um eine nicht belegbare Schutzbehauptung, die in der Besprechung vom 23.05.2019 wiederum revidiert worden sei, weil kein Nachweis für die Teilnahme erbracht werden habe können.

- *Zur Gewerbeberechtigung*

Die GmbH1 habe ab 24.02.2006 das Gewerbe "Technische Büros" angemeldet.

Dabei handle es sich um ein reglementiertes Gewerbe, das laut GISA-Auszug bis 09.11.2017 aufrecht war.

Der gewerberechtliche Geschäftsführer sei bis 26.08.2008 angemeldet gewesen.

Vom 13.01.2009 bis 02.01.2015 sei das Gewerbe ruhend gemeldet worden, im Jänner 2015 sei wiederum die Meldung des aufrechten Gewerbes erfolgt.

Ein gewerberechtlicher Geschäftsführer sei mit 07.01.2015, also zum Zeitpunkt der Wiederaufnahme des Gewerbes angemeldet (siehe die mit Stellungnahme vom 13.06.2019 beigebrachten Unterlagen), jedoch schon am 30.04.2015 wieder abgemeldet worden.

Die Löschung des Gewerbes ist laut Unterlagen nach der verschmelzenden Umwandlung im November 2017 erfolgt.

Vom 29.04.2013 bis 14.07.2014 hatte die GmbH1 zudem eine Gastgewerbeberechtigung angemeldet, da der Sohn des Geschäftsführers (Sohn2) ab diesem Zeitpunkt unter der Firma der GmbH ein Caféhaus betrieben habe.

Dies habe man laut Vorbringen der Bf. wegen der Krankheit von Sohn2 auf diese Weise geregelt.

Das Caféhaus habe jedoch ebenfalls Verluste erzielt, weswegen dieses 2014 eingestellt worden sei.

Wie ausgeführt sei das reglementierte Gewerbe der GmbH1 bereits im Jahr 2008 ruhend gemeldet worden.

Die Bf. habe anlässlich einer Besprechung selbst ausgeführt, dass man das Gewerbe eben für den ab diesem Zeitpunkt betriebenen Exporthandel nicht benötigt habe.

Der Exporthandel sei in der Folge Anfang 2015 eingestellt worden, da man nicht konkurrenzfähig gewesen sei und in den Vorjahren Verluste erzielt habe. Deswegen sei auch das Gewerbe „Technische Büros“ Anfang 2015 wiederaufgenommen worden.

Zu diesem Punkt sei von der Bf. und dem Geschäftsführer in der Besprechung vom 29.04.2019 auf *Nachfrage* des Finanzamtes zunächst behauptet worden, dass der zuständige Mitarbeiter der Bezirkshauptmannschaft der GmbH1 das Erfordernis eines gewerberechtlichen Geschäftsführers *nachgesehen* habe.

Das Finanzamt habe die Bf. aufgefordert, diese Behauptung der "Nachsicht der Gewerbeberechtigung" nachzuweisen, was jedoch in der Folge unterblieb.

Weiters habe die Bf. ausgeführt, dass Sohn1 die Befähigung im Rahmen seines Studiums erlangen und als gewerberechtlicher Geschäftsführer fungieren sollte.

Dem werde vom Finanzamt entgegnet, dass Sohn1 seit 2018 in einem Dienstverhältnis (Vollzeit) in einem fremden Betrieb stehe.

Mit Stellungnahme vom 13.06.2019 habe die Bf. nunmehr vorgebracht, dass Anfang 2015 ein gewerberechtlicher Geschäftsführer eingesetzt worden sei.

Dieser sei aber schon im April 2015 wieder abgemeldet worden, sodass im Falle von Fehlplanungen keine Haftung für die technisch richtige Ausführung von Planungsleistungen bestanden hätte.

Dieser Umstand und die widersprüchlichen Aussagen der Bf. wiederum ließen nach Ansicht des Finanzamtes den Schluss zu, dass die GmbH1 ab Abmeldung des gewerberechtlichen Geschäftsführers keine relevanten Planungsleistungen erbringen habe können.

• *Zu den angeforderten Nachweisen für Leistungserbringungen 2016:*

Zu den nach der Besprechung vom 23.05.2019 nachgereichten Unterlagen über die Verrechnung von Planungsleistungen durch die GmbH1 sei auszuführen:

Danach wurde nur Anfang 2016 betreffend das „Projekt Bistro ***2***“ eine Leistung verrechnet. Danach habe die GmbH1 am 10.02.2016 einem Architekten 1.000 Euro netto für „Lieferung nach Absprache von Planung, Konzepterstellung und Kostenschätzung“ betreffend ein Bistro in Rechnung gestellt. Der genaue Leistungsinhalt gehe daraus nicht hervor.

Das Finanzamt gehe davon aus, dass im Hinblick auf die geringe Höhe des Umsatzes und unter Berücksichtigung des Rechnungsdatums (10.02.2016), aus dem sich ein Leistungszeitraum für Anfang des Jahres 2016 und somit in zeitlicher Hinsicht weit entfernt vom Umgründungstichtag ergebe, die hinter diesem Umsatz stehende Leistung von untergeordneter Bedeutung sei.

Die übrigen vorgelegten Projektunterlagen und der Schriftverkehr beziehen sich auf die GmbH2, also den Küchengroßhandel (zB Schriftverkehr für das noch nicht realisierte Projekt in Wien) und/oder betreffen nicht realisierte Projekte, bei denen schlussendlich auch keine Verrechnung stattgefunden habe.

2017:

Die GmbH1 habe Planungsleistung an eine fremde Auftraggeberin mit Honorarnote vom 28.09.2017 verrechnet, die Bezahlung sei aber auf Grund von Differenzen mit der Auftraggeberin unterblieben.

Die vorgelegte Ausgangsrechnung enthalte weder Bankdaten noch ein Fälligkeitsdatum.

Ein Auskunftersuchen an die Auftraggeberin habe ergeben, dass die Bf. mit dieser

Planungsleistung nicht beauftragt worden sei, sondern die GmbH2 ein Anbot gestellt habe. Die GmbH1 sei weder beauftragt worden, noch habe diese eine Leistung erbracht (siehe Beantwortung des Auskunftersuchens vom 23.05.2019 durch die Rechnungsadressatin vom 19.12.2017).

Unter dem Blickwinkel dieser gefälschten Ausgangsrechnung sei die Echtheit bzw. Richtigkeit der weiteren vorgelegten Unterlagen generell in Zweifel zu ziehen.

- *Absinken der Umsätze*

Die Umsätze der GmbH1 hätten sich wie folgt entwickelt:

Jahr	2014	2015	2016	2017
Umsätze in Euro	95.000	57.000	7.500	4.600

Mit der Einstellung des Exporthandels im Jahr 2015 sei es zum Absinken der Umsätze gekommen.

Umsätze 2015:

Bereits 2015 resultierten die Umsätze nur noch aus Verrechnungen zwischen den eigenen Unternehmen, nämlich der GmbH2 und der Gesellschafterin (=Bf.).

Zudem sei es im Jahr 2015 zur Weiterverrechnung von Getränken gekommen, da die GmbH1 laut Stellungnahme vom 20.05.2019 eine Getränkekutschrift in Höhe von 33.000 Euro für den Verkauf eines Schankanhängers bekommen habe.

Weil aber der Caféhausbetrieb bereits eingestellt gewesen sei, habe man weiterhin Getränke bezogen und diese an Dritte weiterverkauft. Auch diese Verrechnungen seien daher nicht Gegenstand des Planungsbetriebes.

Umsätze 2016:

Die Umsatzerlöse 2016 resultierten aus sechs Ausgangsrechnungen, wobei die Umsätze in Höhe von 7.471,15 Euro mit Ausnahme der *vorhin bezeichneten Honorarnote* über 1.000 Euro an einen Architekten und einer Rechnung an ein Speditionsunternehmen in Höhe von 390 Euro ausschließlich aus Verrechnungen an nahestehende Personen resultieren (GmbH2, Bf. und die Mutter der Bf.), sodass keine relevante betriebliche Tätigkeit der GmbH vorliege.

Die Leistungen an die Bf. beziehen sich auf Vermietung und Verpachtung und umfassen Ausbesserungsarbeiten an einem Mietobjekt.

Die Leistung an die Mutter der Bf. stellt die Reparatur einer Hebebühne dar.

Umsätze 2017:

Im Jahr 2017 seien *sechs* Ausgangsrechnungen verbucht worden.

In der Folge seien jedoch alle Rechnungen, ausgenommen *eine* Rechnung an die GmbH2 und eine Rechnung an die Bf., wieder storniert worden.

Die Stornierung sei laut Beschwerde auf Grund des durch die Verschmelzung notwendigen Wechsels von der Soll- zur Ist-Besteuerung erforderlich gewesen.

Eine der stornierten Rechnungen sei die oa. gefälschte Rechnung.

Eine andere stornierte Rechnung betreffe offenbar eine steuerfreie Ausfuhr nach Qatar, die mit dem von der Bf. behaupteten Betriebsgegenstand (Planung) nichts zu tun habe.

Eine weitere Rechnung betreffe die Lieferung von Kühl- und Tiefkühlzellen und kältetechnische Anlagen, was dem Betriebsgegenstand der GmbH2 entspreche.

Warum die durch die Umgründung erfolgte Umstellung von Soll- auf Ist-Besteuerung zwangsläufig eine Stornierung von Ausgangsrechnungen nach sich ziehen sollte, sei für die Behörde nicht nachvollziehbar und bislang von der Bf. auch nicht näher erklärt worden. Festzuhalten sei jedoch, dass Leistungserbringungen im Zusammenhang mit den stornierten Rechnungen nicht nachgewiesen worden seien.

Die Verbuchung dieser inhaltlich nicht nachvollziehbaren Ausgangsrechnungen bzw. die Stornierung der Rechnungen nach dem Tag des Umwandlungsbeschlusses sei ein Indiz dafür, dass die Bf. einen aufrechten Betrieb zum relevanten Stichtag vortäuschen haben wollen.

Die Bf. müsse in diesem Zusammenhang auch die Tatsache gegen sich gelten lassen, dass sie eine Ausgangsrechnung bewusst nachträglich geändert habe.

Eine betriebliche Tätigkeit der GmbH1 habe im Jahr 2017 nicht festgestellt werden können.

Umsätze 2018:

In den Umsatzsteuervoranmeldungen für die Monate Jänner bis April 2018 seien von der Bf. ausschließlich 10%ige Umsätze erklärt, sodass auch in diesem Zeitraum keine Planungsleistungen erbracht worden seien.

- Dienstnehmer/Tätigkeiten

Im September 2014 habe die GmbH1 bis auf Sohn1 und den Geschäftsführer alle Dienstnehmer abgemeldet.

Der Geschäftsführer sei für die Kundengewinnung, Projektplanung, Materialeinkauf, Auslieferung und Montage, Sohn1 vor allem für die Planung zuständig gewesen sei.

Zusammen mit der Beschwerde legte die Bf. „Arbeitszeitaufzeichnungen“ in Form von Lohnunterlagen und Kalenderblättern vor.

Aus diesen Unterlagen sei jedoch nicht nachvollziehbar welche Leistungen für welches Unternehmen erbracht worden seien.

So seien beispielsweise für den Geschäftsführer Kalenderblätter vorgelegt worden, die Einträge enthalten wie „4 Stunden Büro“ oder „Hotel XXX Klimamontage“, was offensichtlich dem Betriebsgegenstand der GmbH2 zuzuordnen sei und für Sohn1 Stundenzettel für 2017, in denen die Tätigkeitsbereiche ebenfalls mit Einträgen wie „Büro“ oder durch Angabe von Kundennamen beschrieben wurden.

Festgehalten werde, dass in beiden Unternehmen, also der GmbH1 und der GmbH2 Personenidentität herrsche:

Die GmbH1 sei im Jahr 2006 gegründet worden.

Der Geschäftsführer der GmbH1 und der im Jahr 2009 gegründeten GmbH2 seien ident. Einzige Gesellschafterin der GmbH2 sei die GmbH1.

Neben dem Geschäftsführer und Sohn1 habe es ab 2014 keine „fremden Dienstnehmer“ gegeben.

Anhand der vorgelegten, sehr pauschalen Aufzeichnungen sei keinesfalls nachvollziehbar, welche Tätigkeiten erbracht worden seien und schon gar nicht für welches der beiden Unternehmen.

Zusammenfassend werde festgestellt, dass die GmbH1 weder zum Umwandlungstichtag (31.12.2016) noch zum Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses (27.09.2017) über einen aufrechten Betrieb verfügt habe.

(Richtige) Nachweise für die behauptete Planungstätigkeit der GmbH1 zu den relevanten Stichtagen hätten nicht erbracht werden können.

Zudem gebe es im Umgründungszeitraum keinen befugten gewerberechtlichen Geschäftsführer, der für die technisch richtige Ausführung der Planungsleistungen verantwortlich gewesen sei.

Die Umsätze der GmbH1 seien ab der Beendigung des Exporthandels rapide gesunken und bestünden ab diesem Zeitpunkt im Wesentlichen aus nicht nachvollziehbaren Verrechnungen an nahestehende Personen.

Ab dem Jahr 2014 seien keine fremden Dienstnehmer mehr bei der GmbH1 angestellt gewesen. Der Inhalt der von den Beteiligten erbrachten Leistungen sei weder nachvollziehbar noch belegbar und auch eine Zuordnung der Leistungen zu einem der Betriebe sei aufgrund der mangelhaften Aufzeichnungen und der zwischen den Betrieben herrschenden Personenidentität nicht möglich.

Die Abgabenbehörde gelange daher im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu dem Ergebnis, dass zum Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses (27.09.2017) das Betriebserfordernis des

§ 7 Abs.1 UmgrStG nicht erfüllt gewesen sei. Die Verluste und die Mindestkörperschaftsteuern gingen daher nicht auf die Bf. über.

Die Bf. stellte mit Eingabe vom 02.09.2019 einen Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht

§ 7 Abs 1 Z 2 UmgrStG ermögliche eine verschmelzende Umwandlung auf den Hauptgesellschafter, wenn am Umwandlungstichtag und am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb vorhanden ist.

Aus dieser Bestimmung sei ableitbar, dass der am Umwandlungstichtag vorhandene Betrieb nicht unbedingt mit dem tatsächlich auf den Rechtsnachfolger übergehenden Betrieb übereinstimmen müsse.

Art II UmgrStG sei auch dann anwendbar, wenn zwischen der Beendigung des am Stichtag vorhandenen Betriebes und dem Beginn des am Beschlusstag vorhandenen Betriebes eine betriebslose Zeit gegeben ist (Rz457 UmgrStR).

Der Betriebsbegriff sei nach ertragsteuerlichen Kriterien auszulegen. Dabei sei unter „Betrieb“ die Zusammenfassung von menschlicher Arbeitskraft und sachlichen Produktionsmitteln in einer organisatorischen Einheit zur Erzielung von Einkünften zu verstehen. Darüber hinaus sei die Umwandlungsfähigkeit dem Grunde nach unabhängig davon gegeben, ob die übertragende Kapitalgesellschaft ausschließlich, überwiegend oder in geringem Ausmaß betriebsführend (operativ) tätig ist (Rz 453 UmgrStR),

Aus wirtschaftlichen Überlegungen gründete die GmbH1 Mitte 2009 die GmbH2. Die Aufteilung der Tätigkeitsbereiche sei folgendermaßen erfolgt.

Die GmbH1 sei für die Planung von Großküchen sowie die Durchführung von Aufträgen im Ausland zuständig gewesen.

Die GmbH2 habe Einkauf, Montage und Service von Kühl- und Kältegeräten durchgeführt (vgl Punkte 1-6 Bescheidbeschwerde vom 02.11.2018).

Der Geschäftsführer sei Dienstnehmer der GmbH1 vom 06.08.2009 bis 30.09.2017 gewesen. In der GmbH1 sei er für Geschäftsanbahnungen von neuen Aufträgen zuständig gewesen. Sohn1 sei vom 06.09.2012 bis 30.09.2017 Dienstnehmer der GmbH1 gewesen und für die Planung von Großküchen und Küchenzellen zuständig gewesen.

Die relevanten Sachverhaltsdarstellungen und Lohnunterlagen seien der belangten Behörde im Zuge der Bescheidbeschwerde und in ergänzenden Anbringen vorgelegt worden.

In den Jahren 2011 bis 2014 seien noch bis zu vier weitere Dienstnehmer in der GmbH1 beschäftigt gewesen, welche insbesondere mit dem damals geführten Caféhaus im

Zusammenhang gestanden seien.

Die durchschnittliche Dienstnehmeranzahl stellte sich wie folgt dar:

Jahr	Anzahl	Davon Planung Handel und Dienstleistung	Caféhaus
2011	3	3	0
2012	3	3	0
2013	6	4	2
2014	5	4	1
2015	2	2	0
2016	2	2	0

Ein Betrieb sei die Zusammenfassung von menschlicher Arbeitskraft und sachlichen Produktionsmitteln.

Der Betriebsbegriff sei tätigkeitsbezogen zu sehen (Farmer, RdW 2009/139).

In der GmbH1 sei das fachliche Wissen des Geschäftsführers und Sohn1 die wesentliche Grundlage für die Planung und den Verkauf gewesen.

Organisatorische Einheit

Für das Vorliegen einer organisatorischen Einheit werde an dieser Stelle ebenfalls auf die Ausführungen und Beilagen der og Stellungnahme von 13.06.2019 (Belege für das „Vorhandensein einer organisatorischen Einheit“) verwiesen.

Erzielung von betrieblichen Einkünften:

Die akquirierten und geplanten Aufträge seien von der GmbH2 im Außenauftritt gegenüber den Endkunden vereinbart und abgerechnet worden. Mangels Personal in der GmbH2 seien fast sämtliche Leistungen der Aufträge im Innenverhältnis zwischen der GmbH2 und der GmbH1 erbracht worden.

Insbesondere seien der Wareneinkauf/Verkauf sowie die Montage und der Service vom Geschäftsführer und Sohn1 durchgeführt worden.

Dem Argument der Abgabenbehörde, es hätte im Jahr 2016 keine relevante betriebliche Tätigkeit der GmbH1 vorgelegen, da hauptsächlich Verrechnungen an nahestehende Personen festgestellt worden sein, werde entgegengehalten:

Ein Außenauftritt eines Betriebs und die somit notwendige Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sei laut VwGH auch dann erfüllt, wenn der Steuerpflichtige nur gegenüber wenigen oder nur einem einzigen Auftraggeber tätig wird (VwGH 06.03.1973, 1032/72).

In der GmbH2 sei die Bf. vom 01.04.2012 bis 31.12.2013 und vom 18.10.2010 bis 22.4.2011 als Büroangestellte beschäftigt gewesen. Im Zeitraum 2011 bis 9/2017 habe die GmbH2 lediglich eine Reinigungskraft beschäftigt. Weitere Dienstnehmer habe es in der GmbH2 bis 30.09.2017 nicht gegeben. Ein Betrieb müsse schon deshalb in der GmbH1 bestanden haben, weil die GmbH2 mit ihrer Mitarbeiterstruktur gar nicht in der Lage gewesen wäre unmittelbar Leistungen zu erbringen. Die GmbH1 mit ihren Dienstnehmern habe somit auch als Dienstleister für die GmbH2 gedient.

Durch den Rückgang der Auslandsgeschäfte habe die GmbH1 ihre Leistungen hauptsächlich an die GmbH2 erbracht. Dies sei auch auf einen lang erwarteten Großauftrag der BauAG an die GmbH2 zurückzuführen, bei welchem Sohn1 als Angestellter der GmbH1 an die GmbH2 Leistungen erbracht habe. Da der Großauftrag im Jahr 2016 nicht zustande gekommen sei, seien diese Leistungen nicht an die GmbH2 weiterverrechnet worden, was zu weiteren Verlusten in der GmbH1 geführt habe (das hat die GmbH 1 nicht zu interessieren).

Im Zeitraum 2011 bis 2017 habe die GmbH2 Umsatzerlöse in Höhe von 650.832 Euro und Roherträge in Höhe von 243.148 Euro erwirtschaftet.

Die zu Grunde liegenden Leistungen seien von der GmbH1 erbracht worden.

Eine Verrechnung dieser Leistungen zwischen GmbH1 und GmbH2 sei nicht erfolgt.

Die nicht verrechneten Dienstleistungen der GmbH1 seien steuerliche Nutzungseinlagen in die GmbH2. Die abgabenrechtliche Behandlung von Nutzungseinlagen werde in der Literatur kontrovers diskutiert (vgl. Ressler/Stürzffner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG, 2. Aufl. 2016, § 8 Rz 37). Die Verwaltungspraxis (Rz 501 KStR) wie auch der UFS und das BFG betrachteten Nutzungseinlagen bei der empfangenden Körperschaft als steuerlich unbeachtlich. Im Umkehrschluss müsse das bedeuten, dass bei der einlegenden Körperschaft keine steuerlichen Korrekturen im Sinne von Betriebseinnahmen zu erfolgen hätten, weshalb auch die Verluste steuerlich anzuerkennen seien.

Die Abgabenbehörde habe in der Beschwerdeentscheidung weiters vorgebracht, dass im Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses und zum Umwandlungstichtag für das angemeldete Gewerbe „Technisches Büro“ kein gewerberechtlicher Geschäftsführer vorhanden gewesen sei, weshalb auch keine planungsrelevanten Tätigkeiten erbracht werden hätten können.

Aus Sicht der Abgabenbehörde sei das Betriebserfordernis selbst dann erfüllt, wenn ein ruhender Betrieb übertragen werde, sofern mit der Betriebsunterbrechung nicht eine Aufgabe des Betriebs verbunden sei (Rz 452 UmgrStR).

Genüge also ein ruhender Betrieb, dem Betriebserfordernis des § 7 Abs 1 UmgrStG, könne allein das Fehlen eines gewerberechtlichen Geschäftsführers eines aufrechten Betriebs kein

Argument gegen das Vorliegen eines Betriebes sein. Darüber hinaus liege eine einkommensteuerlich relevante betriebliche Tätigkeit sogar dann vor, wenn die Tätigkeit an sich verboten ist (vgl. VwGH 12.09.2001, 96/13/0184). Die rechtlich korrekte Ausübung eines Gewerbes sei somit unerheblich für die Betriebsbeurteilung aus ertragsteuerlicher Sicht.

Die GmbH1 sei mit Abmeldung der Dienstnehmer am 30.09.2017 eingestellt worden. Der Geschäftsführer sei *seit* damals bei der GmbH2 beschäftigt. Die Restabwicklung der GmbH1 erfolge weiterhin von der Bf. als Einzelunternehmerin. Es werde angedacht, die von der GmbH1 erbrachten Vorleistungen im Zusammenhang mit dem Großauftrag der BauAG, welcher 2019 realisiert werden soll, zu verrechnen. Anderenfalls liege wiederum eine Nutzungseinlage vor.

Neben dem Planungs- und Dienstleistungsbetrieb habe die GmbH1 seit 2009 einen Handelsbetrieb (Handel mit Ersatzteilen) geführt.

Der Handelsbetrieb sei auf die Bf. übergegangen und sei bis heute im Einzelunternehmen der Bf. aufrecht. Als Nachweis dafür dienten Ausgangsrechnungen aus den Jahren 2018 und 2019, welche der Behörde schon übermittelt worden seien.

Fazit: Gemäß den oben ausgeführten Erläuterungen sei die GmbH sowohl am Umwandlungstichtag als auch am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein aufrechter Betrieb (Planungs- und Dienstleistungsbetrieb sowie Handelsbetrieb) gewesen.

Die Betriebsbetrachtung habe jedenfalls auch die als Nutzungseinlagen erbrachten Dienstleistungen der GmbH1 an die GmbH2 einzuschließen. Die Anwendung des Umgründungssteuergesetzes sei daher auf Grund der Erfüllung der Voraussetzungen des § 7 Abs 1 UmgrStG verpflichtend gegeben.

2. Verlustvortrag

§ 10 iVm § 4 Z 1 lit. a UmgrStG sieht den Übergang offener Verlustvorträge auf den übernehmenden Rechtsträger vor. Voraussetzung dafür sei, dass der Verlust dem übertragenden Betrieb zugerechnet werden könne und dieser zum Zeitpunkt des Umwandlungstichtages tatsächlich vorhanden sei.

Zum Umwandlungstichtag sei ein Dienstleistungsbetrieb im Zusammenhang mit der GmbH2 sowie ein Handelsbetrieb (Handel mit Ersatzteilen) vorgelegen, welchen Verluste zugerechnet werden könnten. Die Verluste der GmbH1, kumuliert zum 31.12.2016, betragen 183.464 Euro und würden auch von der Abgabenbehörde im Bericht vom 04.10.2018 über das Ergebnis der Außenprüfung festgehalten.

Für die Ermittlung der Höhe der übergehenden Verlustvorträge seien folgende Umstände zu berücksichtigen:

Die GmbH1 sei im Zeitraum vom 06.07.2010 bis 21.03.2013 zu 100% an der Bar - und Betriebs GmbH (kurz „Bar GmbH“) beteiligt gewesen.

Die Bar GmbH sei 2013 mangels kostendeckenden Vermögens und Zahlungsunfähigkeit aufgelöst worden. In der GmbH1 sei die Beteiligung auf Grund der Löschung der Bar GmbH aufwandswirksam im Wege von Teilwertabschreibungen gemäß § 12 Abs. 3 Z 1 iVm mit Z 2 KStG (7tel-Verteilung) abgeschrieben worden.

Zum Umwandlungstichtag sei die Beteiligung an der Bar GmbH sowie der im Jahr 2015 bereits eingestellte Caféhausbetrieb nicht mehr vorhanden gewesen, weshalb die daraus entstandenen Verluste vom Übergang auf die Bf. ausgeschlossen seien.

Jahr	Steuerlicher Gesamtverlust	Davon Café und Beteiligungsabschreibung	Korrigierter steuerlicher Verlust
2011	-30.185	0	-30.185
2012	-43.301	-2.429	-40.872
2013	-58.000	-53.521	-4.478
2014	-24.966	-25.418	+452
2015	-5.739	+3.014	-8.752
2016	-21.275	-2.500	-18.775
Summe	-183.464	-80.854	-102.610

Exkurs:

Folge man Meinungen in der Literatur und würde Nutzungseinlagen steuerlich bei der empfangenden Gesellschaft als Aufwand und bei der einlegenden Gesellschaft als Ertrag ansetzen, würde der Ertrag bei der GmbH1 zu nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung an der GmbH2 führen.

Aufgrund der fehlenden Werthaltigkeit dieses erhöhten Beteiligungsansatzes an der GmbH2 (vgl Anlage /2, Verluste welche durch eine anzuerkennende Nutzungseinlage erhöht werden würden, negatives Eigenkapital/Nettoverschuldung) hätten jedoch zeitgleich im Zuge der Erstellung der Jahresabschlüsse Teilwertabschreibungen gemäß

§ 12 Abs. 3 Z 1 iVm Z 2 KStG (7tel Verteilung) erfolgen müssen, welche wiederum aufwandswirksam zu einem Verlust und schlussendlich Verlustvorträgen in der GmbH1 geführt

hätten.

Festzuhalten sei, dass die Beteiligung an der GmbH2 bei dieser Betrachtungsweise als verlustverursachendes Vermögen auch nach Umwandlung vorhanden sei.

Übergang des Verlustvortrages gemäß § 10 Z 1 iVm § 4 Z 1 lit. c UmgrStG

Die Höhe der übergehenden Verluste hänge gemäß § 10 Z 1 iVm § 4 Z 1 lit. c UmgrStG weiters von der Vergleichbarkeit des verlustverursachenden Vermögens am Umwandlungsstichtag gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste ab.

Die um den Caféhausbetrieb und die Beteiligung an der Bar GmbH bereinigten Verlustvorträge seien dem Planungs- und Dienstleistungsbetrieb zuzurechnen (zur Höhe: *siehe Tabelle oben*).

Die Vergleichbarkeit sei anhand von gewichteten, quantitativen betriebswirtschaftlichen Kriterien, wie Beschäftigtenzahl, Umsatz, Bilanzsumme, etc. zu beurteilen. (Rz 220 UmgrStR).

Die Beschäftigtenzahl der GmbH habe im Gesamtzeitraum des Bestehens der GmbH nie mehr als sechs Dienstnehmer betragen. Zum Umwandlungsstichtag habe die GmbH zwei Dienstnehmer gehabt, was einen maximalen Rückgang von 2/3 inklusive Caféhausbetrieb bedeute und somit keine qualifizierte Umfangsminderung iSv Rz 422 UmgrStR darstelle. Die Mitarbeiteranzahl ohne Caféhaus sei im Beobachtungszeitraum nahezu unverändert geblieben. Die Umsatzerlöse und Bilanzsumme seien aufgrund des zyklischen Geschäftsmodells (Projekte mit langen Vorlaufzeiten, Beispiel BauAG Auftrag, siehe Punkt 11 der Beschwerde vom 02.11.2018) und der zum Teil fehlenden Weiterverrechnung von Leistungen an die GmbH2 nur bedingt als Vergleichskriterien heranzuziehen.

Da die Umsatzerlöse der GmbH1 hauptsächlich durch **nicht weiterverrechnete** Leistungen der Mitarbeiter der GmbH1 erwirtschaftet worden seien, seien als Vergleichsumfang des Betriebsumfanges der GmbH1 somit die Kennzahlen der GmbH2 heranzuziehen. Diese stellten sich wie folgt dar (Darstellungen der Bilanz und GuV der GmbH2, vgl Anlage ./2):

Jahr	Bilanzsumme	Veränderung	Umsatzerlöse	Veränderung
2016	144.390	Basis	57.242	Basis
2015	241.558	-40%	189.529	-70%
2014	105.907	+36%	87.802	-35%
2013	116.646	+24%	95.951	-40%
2012	129.504	+11%	80.968	-29%

2011	102.894	+40%	45.426	+26%
------	---------	------	--------	------

Eine qualifizierte Umfangsminderung von 75% iSv Rz 222 UmgrStR, bezogen auf die durch die Mitarbeiter der GmbH1 erwirtschafteten Umsatzerlöse in der GmbH2 und der daraus resultierenden Bilanzsumme, liege nicht vor.

In einer Gesamtbetrachtung sei die Vergleichbarkeit des Betriebsumfanges der GmbH1 somit durch die stetige Erbringung von Leistungen der Dienstnehmer, welche der Abgabenbehörde zusätzlich durch Arbeitsaufzeichnungen bereits nachgewiesen worden seien (siehe Beilagen zur Beschwerde vom 02.11.2018), gegeben.

Fazit: Die Voraussetzungen für den Übergang der Verlustvorträge in Höhe von 102.610 Euro seien zum Umwandlungstichtag erfüllt gewesen.

3. Mindestkörperschaftsteuer

Die aus den Verlusten der Vorjahre resultierenden Mindestkörperschaftsteuer (kurz „Mikö“) in Höhe von 10.705 Euro würde unter Anwendung des § 9 Abs. 8 UmgrStG dem Rechtsnachfolger jedenfalls zugerechnet. Die Verrechenbarkeit der Mikö hänge jedoch davon ab, ob der umgewandelte Betrieb nach § 7 Abs. 1 leg. cit. am Ende des Jahres, für das die Anrechnung erfolgen soll, noch vorhanden ist. Der Umfang des Betriebes sei unerheblich und eine Zuordnung der Mindeststeuern zu allfällig vorhandenen Teilbetrieben sei nicht gefordert (Rz 565 UmgrStR). *Der Handelsbetrieb (Handel mit Ersatzteilen) sei weiterhin aufrecht.*

Die Bf. erziele mit ihrem Einzelunternehmen nach wie vor Umsätze, wenn auch in geringem Umfang.

Fazit: Die offene Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von 10.705 Euro sei der Bf. als Rechtsnachfolgerin der GmbH ab dem Wirtschaftsjahr 2017 zuzurechnen und stehe im Zusammenhang mit dem aufrechten Betrieb (Handelsbetrieb) auch zur Anrechnung zur Verfügung.

In der mündlichen Verhandlung am 17.03.2021 wurde ergänzend vorgebracht:

Im Beschwerdefall seien die frei handelnden Personen der Geschäftsführer PL, die Bf. und Sohn1 gewesen.

Die GmbH1 habe die Planungen für die GmbH2 und die Montage durchgeführt.

Die GmbH2 habe den Geschäftsführer nicht angestellt, da dieser ohnehin schon bei der GmbH2 angemeldet gewesen sei.

Der Steuerberater habe gemeint, die zusätzliche Anmeldung bei der GmbH2 würde nur unnötige Kosten verursachen.

Laut Steuerberater2 seien drei Punkte relevant:

1. Für diesen kleinen Familienbetrieb habe ein überbordendes GmbH Konstrukt bestanden. Die Verrechnung zwischen den GmbH sei sicherlich nicht 100% sachgerecht gewesen.
2. Der geschäftliche Gesamtbetrieb sei über den gesamten Betrachtungszeitraum immer der gleiche gewesen.
3. Es sei eine Tatsache, dass die zur Diskussion stehenden Verluste tatsächlich angefallen sind.

Der Sinn der Umwandlung hätte in einer Strukturbereinigung liegen sollen. Als Miteffekt seien jedoch der Bf. die Verbindlichkeiten gegenüber der GmbH2 in Höhe von rund 110.000 Euro zugeordnet worden.

Die Verbindlichkeiten hätten jedoch mit Einlagen der Bf. gegenverrechnet werden können.

Die Richterin stellte die Fragen, warum die Forderungen der GmbH1 aus unbezahlten Rechnungen der GmbH2 nicht mit ihren Verbindlichkeiten gegenüber der GmbH2 laut Verrechnungskonto ausgeglichen worden seien und warum die GmbH1 überhaupt Schulden bei der GmbH2 hatte.

Dazu wurde seitens der Bf. dazu dargelegt, dass die GmbH2 die laufenden Aufwendungen der GmbH1 zum Großteil getragen habe.

Dadurch seien die Verbindlichkeiten der GmbH 1 gegenüber der GmbH2 entstanden.

Der Geschäftsführer gab des Weiteren über Befragen an, dass die laufenden Abrechnungen zwischen den beiden GmbHs deshalb unterblieben seien, weil Steuerberater2 ihn nicht darauf aufmerksam gemacht habe.

Warum es dann letztendlich zur strittigen Umwandlung gekommen ist, ist mir aus heutiger Sicht nicht nachvollziehbar.

Steuerberater2 führte aus, dass aus heutiger Sicht die Gründe für die Umwandlung nicht ganz nachvollziehbar seien.

Es sei jedoch Tatsache, dass die Aufwendungen im Zusammenhang mit der GmbH2 angefallen seien und die Verluste daraus ausgeglichen werden sollten.

Die Bf. gab an, dass sie nun selbst im Einzelunternehmen Planungsarbeiten durchführe und Sohn1 die Pläne anfertige.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Rechtslage:

§ 7 Umgründungsteuergesetz (UmgrStG) lautet auszugsweise:

Abs. 1)

Umwandlungen im Sinne dieses Bundesgesetzes sind

1. (...)

2. verschmelzende 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 (...)

Abs. 3)

Rechtsnachfolger sind der Hauptgesellschafter (§ 2 Abs. 1 UmwG), beziehungsweise dessen Gesellschafter (Mitunternehmer), oder die Gesellschafter (Mitunternehmer) der errichteten Personengesellschaft (§ 5 Abs. 1 UmwG).

Abs. 4)

Auf Umwandlungen sind die §§ 8 bis 11 anzuwenden.

Verlustabzug

§ 10 UmgrStG

§ 8 Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 ist nach Maßgabe folgender Bestimmungen anzuwenden:

1. a) Für Verluste der übertragenden Körperschaft ist § 4 Z 1 lit. a, c und d anzuwenden.

b) Übergehende Verluste sind den Rechtsnachfolgern als Verluste gemäß § 18 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder § 8 Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 in jenem Ausmaß zuzurechnen, das sich aus der Höhe der Beteiligung an der umgewandelten Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch ergibt. Dabei sind die Anteile abfindungsberechtigter Anteilsinhaber den Rechtsnachfolgern quotenmäßig zuzurechnen.

c) Das Ausmaß der nach lit. b maßgebenden Beteiligungen verringert sich um jene Anteile, die im Wege der Einzelrechtsnachfolge, ausgenommen

– die Kapitalerhöhung innerhalb des gesetzlichen Bezugsrechtes,

– Erwerbe von Todes wegen,

– Erwerbe eines unter § 7 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Hauptgesellschafters

– vor der verschmelzenden Umwandlung oder

– vor der errichtenden Umwandlung, an der neben dem Hauptgesellschafter nur ein Arbeitsgesellschafter teilnimmt, oder

– Erwerbe einer Mitunternehmerschaft als Hauptgesellschafter, an der neben einem Arbeitsgesellschafter nur eine unter § 7 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallende

Körperschaft beteiligt ist, erworben worden sind, sofern die Verluste nicht erst in Wirtschaftsjahren entstanden sind, die nach dem Anteilserwerb begonnen haben. (...).

Anwendungsvoraussetzung des Art. II UmgrStG ist nach § 7 Abs. 1 Z 2 TS 1 UmgrStG im Fall der verschmelzenden Umwandlung auf eine natürliche Person als Hauptgesellschafter, dass am Umwandlungstichtag und am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb vorhanden ist

Nach der den Verlustabzug im Falle von Umwandlungen regelnden Bestimmung des § 10 UmgrStG ist für Verluste der übertragenden Körperschaft § 4 Z 1 lit. a, c und d UmgrStG anzuwenden (Z 1 lit. a par. cit.).

Übergehende Verluste sind den Rechtsnachfolgern als Verluste gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 oder § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 in jenem Ausmaß zuzurechnen, das sich aus der Höhe der Beteiligung an der umgewandelten Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch ergibt (Z 1 lit. b par.cit.).

§ 4 UmgrStG idF BGBl. I Nr. 71/2003 lautet auszugsweise:

"§ 8 Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 ist nach Maßgabe folgender Bestimmungen anzuwenden:

1. a) Verluste der übertragenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, gelten im Rahmen der Buchwertfortführung ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft insoweit als *abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft*, als sie den übertragenen Betrieben, Teilbetrieben oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen zugerechnet werden können. Voraussetzung ist weiters, *dass das übertragene Vermögen am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden ist.*

b) ...

c) Ist in den Fällen der lit. a und b der Umfang der Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile am *Verschmelzungstichtag* gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine *Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist*, ist der von diesen Betrieben, Teilbetrieben oder Vermögensteilen verursachte Verlust vom Abzug ausgeschlossen.

d) ..."

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 UmgrStG idF BGBl. I Nr. 71/2003, sind Umwandlungen im Sinne von Artikel II des Umgründungssteuergesetzes ua. verschmelzende 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.

Die Anwendbarkeit der die Umwandlungen regelnden Bestimmungen des Art. II UmgrStG setzt damit zwingend die Übertragung eines Betriebes voraus. Die Begriffe Betrieb und Teilbetrieb sind nach herrschender Lehre und Rechtsprechung nach ertragsteuerlichen Kriterien auszulegen; danach ist ein Betrieb die Zusammenfassung von menschlicher Arbeitskraft und sachlichen Produktionsmitteln zu einer organisatorischen Einheit zur Erzielung von Einkünften (vgl. VwGH 18.11.2009, 2006/13/0160, und die dort angeführten Literaturstellen).

Im Falle einer Kapitalgesellschaft ist das Betriebserfordernis nicht schon auf Grund von § 7 Abs. 3 KStG 1988 erfüllt, wonach bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind (bei einer GmbH ergibt sich dies aus § 2 UGB iVm § 189 Abs. 1 Z 1 UGB), alle Einkünfte den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzurechnen sind (vgl. Hügel, in Hügel/Mühlehner/Hirschler, Kommentar zum Umgründungssteuergesetz, § 7 Tz 30, in diesem Sinne auch VwGH 08.02.2007, 2006/15/0044, sowie VwGH 02.9.2009, 2008/15/0030).

Welche sachlichen Produktions- bzw. Betriebsmittel zu den wesentlichen Grundlagen gehören und damit Betriebseigenschaft vermitteln, bestimmt der jeweilige Betriebstypus. 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; VwGH 22.11.2006, 2006/15/0033).

Nach § 4 Z 1 lit. a UmgrStG gehen vorhandene Verlustabzüge der übertragenden Körperschaft nur dann über, wenn die noch nicht verrechneten Verluste dem übertragenen Vermögen (Betrieb, Teilbetrieb, nicht einem Betrieb zurechenbare Vermögensteile) zugerechnet werden können (sog. "objektbezogener Verlustabzugsübergang").

Weitere Voraussetzung ist nach dem letzten Satz dieser Bestimmung, dass das verlustbringende Vermögen am Verschmelzungstichtag (hier: Umwandlungstichtag) tatsächlich vorhanden ist. Ist dies nicht der Fall, kommt insoweit eine Übertragung des Verlustabzuges nicht in Betracht (vgl. Walter, Umgründungssteuerrecht 4 Auflage, Tz 112; Mayr/Wellinger, in: Fraberger/Hirschler/Kanduth-Kristen/ Ludwig/Mayr [Hrsg.], Handbuch Sonderbilanzen, Band II: Umgründungen, Seite 37).

Darüber hinaus geht ein Verlustabzug der übertragenden Körperschaft nach § 4 Z 1 lit. c UmgrStG nur dann über, wenn das *verlusterzeugende Vermögen im Zeitpunkt* des Verschmelzungstichtages mit dem Vermögen im Zeitpunkt der Verlustentstehung vergleichbar ist. Ist daher der Vermögensumfang am Umgründungstichtag gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert ist, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist, ist der Verlustabzug ausgeschlossen. Dieser Vergleich ist nach herrschender Lehre anhand quantitativer betriebswirtschaftlicher Merkmale (Umsatz, Auftragsvolumen, Anlage- und Umlaufvermögen,

Substanzwerte, Beschäftigtenzahl) anzustellen (vgl. Zöchling, in: Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn, a.a.O., § 4 Rz 19; Walter, a.a.O., Rz 115; Mayr/Wellinger, a.a.O., Seite 39).

Erwägungen:

Im Beschwerdefall ist zunächst zu prüfen, ob am Umgründungstichtag (31.12.2016) sowie am Tag des Umwandlungsbeschlusses (27.09.2017) in der GmbH noch ein Betrieb vorhanden war.

Voraussetzung der Anwendung des Art II UmgrStG auf bestimmte Umwandlungen ist nicht nur die Erfüllung der gesellschaftsrechtlichen Umwandlungsvoraussetzungen, sondern auch die Übertragung eines Betriebs im abgabenrechtlichen Sinn, also die Übertragung einer Einkunftsquelle gemäß § 2 Abs. 3 Z 1-3 EStG 1988.

Entwicklung der GmbH1:

Die GmbH1 wurde im Jänner 2006 mit dem Geschäftszweig: „Führung technisches Ingenieurbüro“ gegründet.

Laut Auskunft der Bf. sei die GmbH1 zum Zwecke der Planung von Großküchen errichtet worden.

Die betriebliche Tätigkeit der GmbH1 bestand laut Vorbringen der Bf. im Verfahren der Außenprüfung in der „Planung von Großküchen und Kühlzellen“ (siehe Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 04.10.2018).

Im Zuge des Beschwerdeverfahrens stellte sich heraus, dass die GmbH neben dem Geschäftszweig „technisches Büro“ in der Zeit von 2012 bis 2015 ein Caféhaus betrieb. Das Caféhaus wurde ursprünglich von Sohn2 geführt. Die GmbH übernahm das Caféhaus weil Sohn2 erkrankt war.

Im Beschwerdeverfahren legte die Bf. erstmals schriftliche Unterlagen vor, die im Verfahren der Außenprüfung noch nicht vorhanden waren.

Laut schriftlicher Stellungnahme der Bf. vom 20.05.2019 hat die GmbH1 von Anfang 2009 bis Anfang 2015 hauptsächlich Exporthandel und Planungsleistungen im arabischen Raum ausgeführt.

Dies deshalb, weil die GmbH1 vom 31.01.2009 bis 31.12.2014 *keine* Gewerbeberechtigung für die Küchenplanung hatte und diese für die Auslandstätigkeit nicht nötig war.

Der Exporthandel wurde Anfang 2015 eingestellt (vgl. auch Zusammenfassung der Besprechungen am 29.04.2019 und am 23.05.2019 im Beschwerdeverfahren).

Umsatzentwicklung:

		2014	2015	2016	2017
Grundlagen	KZ	Erklärung	Erklärung	Erklärung	Erklärung
Steuerbarer Umsatz	000	95.566,49	57.268,71	7.471,15	4.664,76

2015:

Die Umsätze 2015 setzen sich folgendermaßen zusammen:

33.000 Euro des Gesamtumsatzes stammen aus dem Verkauf von Getränken auf Grund einer Getränkekutschrift nach dem Verkauf eines Schankanhängers und stehen in *keinem* Zusammenhang mit dem Planungsbüro und dem Exporthandel bzw. Auslandsprojekten.

Die übrigen Umsätze resultieren ausschließlich aus Verrechnungen im Innenverhältnis, nämlich der GmbH1 an die GmbH2 sowie an die Bf.

Welche Leistungen an die GmbH2 erbracht worden seien, ist mangels Aufzeichnungen nicht überprüfbar.

Als Leistungsgegenstand sind nur pauschale Beschreibungen, wie „Planung, Besprechung, diverse Arbeitsleistungen von Jänner bis Juli, Servicearbeiten, Zustellungen, Bestellungen uä. angeführt, der Leistungszeitraum fehlt meist oder bezieht sich auf einige Monate.

So wurden bspw. Ausgangsrechnungen an die GmbH2 betreffend ein in Planung befindliches Botschaftsprojekt in Wien ausgestellt. Die GmbH2 wurde in diesem Fall beauftragt eine Großküche und mehrere Kleinküchen zu einzurichten. Das Projekt wurde in der Folge nicht verwirklicht.

Die Leistungsbeschreibungen lauten bspw.:

„Baubesprechungen“, vgl. AR 7-2015, und „Reisekosten des Geschäftsführers“, vgl. AR 16-2015, auf.

Diesen Kosten liegt ein nicht realisierter Auftrag an die GmbH2 und nicht an die GmbH1 zu Grunde. Der Auftrag deckt sich inhaltlich mit dem Betriebsgegenstand der GmbH2 (Einkauf, Montage und Service von Klima- und Kühlgeräten).

Der E-Mailverkehr betreffend dieses Projekt richtet sich ebenfalls nur an die GmbH2.

PL war auf Grund seiner Geschäftsführerfunktion bei der GmbH2 ohnehin zur Leistungserbringung verpflichtet. Aus dem Umstand, dass die GmbH2 PL als Geschäftsführer nicht entlohnte, macht das Tätigwerden des PL für die GmbH2 nicht zu einer Leistung GmbH1. Es kann hier nur eine Kostenaufteilung vorliegen. Diese wurde durch die Übernahme der laufenden Kosten der GmbH1 durch die GmbH2 ohnehin übererfüllt.

Da hier nur die Weiterverrechnung von Kosten erfolgte, liegt keine betriebliche Leistung der GmbH1 vor.

Die Rechnungen an die GmbH2 wurden auch nicht beglichen, sondern als Nutzungseinlage

behandelt.

2016:

2016 verbuchte die GmbH1 nur noch 6 Ausgangsrechnungen über rund 7.600 Euro.

Leistungsempfänger waren wiederum nur nahestehende Personen (GmbH2, Bf. und Mutter der Bf.).

Im Verfahren der Außenprüfung legt die Bf. *nur* 2 Ausgangsrechnungen, und zwar die AR 03-2016 vom 21.07.2016 und die AR 05-2016 vom 02.09.2016.

Die AR 03-2016 betrifft Reinigungs- Malarbeiten in einem Mietobjekt der Bf.

Da zu diesem Zeitpunkt nur mehr der Lebensgefährte der Bf. als Geschäftsführer und ihr Sohn¹ bei der GmbH1 beschäftigt waren und diese Arbeiten definitiv nicht zum Betriebsgegenstand der GmbH1 zählten, sind diese Arbeiten als innerfamiliäre Hilfeleistung zu betrachten. Auch wenn die Bf. diese Arbeiten entlohnte, sind sie keinesfalls der GmbH1 zuzurechnen.

Mit AR 05-2016 wurden Anfang September 2016 nicht näher definierte Leistungen für Baubesprechungen und Planungen zu nicht realisierten Projekten an die GmbH2 verrechnet.

Im Beschwerdeverfahren wurde schließlich die AR 01-2016 vorgelegt, mit welcher Planungsleistungen über 1.000 Euro an den Architekten T verrechnet wurden. Die Leistung (laut Rechnung „Lieferung nach Absprache von Planung, Konzepterstellung und Kostenschätzung“) wurde mit Honorarnote vom 10.02.2016 in Höhe von 1.000 Euro netto abgerechnet. Der genaue Leistungsinhalt ist wiederum unklar.

Auf Grund des Rechnungsdatums „10.02.2016“ ist davon auszugehen, dass die Leistungserbringung Anfang 2016 erfolgte und daher kein Beweis für das Vorliegen eines Betriebes zum Stichtag 31.12.2016 ist.

Die letzte Rechnung (AR 06 2016) wurde mit 01.10.2016 verbucht. Vorgelegt wurde die AR 06-2016 nicht. Laut Verbuchung betrifft diese Ausgangsrechnung eine nicht näher bekannte Verrechnung an eine Spedition über 390 Euro. (vgl. dazu auch Ausgangsrechnungen GmbH1 2016, Ausführungen in der gesonderten Bescheidbegründung vom 19.06.2019 zur Beschwerdevorentscheidung).

Zusammenfassend wird festgestellt, dass im Jahr 2016 lediglich die der Ausgangsrechnung 01 2016 an Architekt T zu Grunde liegende Leistung anzuerkennen ist.

Für den Rest des Jahres wurde keine erkennbare betriebliche Tätigkeit entwickelt, sodass zum Umwandlungsstichtag 31.12.2016 kein Betrieb vorlag.

2017:

Im Jahr 2017 wurden nur 6 Rechnungen verbucht. Lediglich 2 der vorgelegten Rechnungen wurden laut Rechnungskopf an fremde Dritte adressiert (AR 004 2017 vom 29.8.2017; AR 01-

2017 vom 10.10.2017).

Laut Verbuchung wurden mit AR 001 2017 vom 01.07.2017 wurde ein Betrag von 2.200 Euro an einen fremden Adressaten verrechnet.

Die Bf. legte diese Rechnung nicht vor, die Rechnung wurde zum 31.12.2017 storniert.

Es gibt keine Aufzeichnungen über die Leistungen dieser Rechnung.

Der Umstand, dass die Bf. die Ausgangsrechnung 001 2017 vom 01.07.2017 über 2.200 Euro nie vorlegte, diese zum 31.12.2017 wieder stornierte, keine Aufzeichnungen darüber vorliegen, lässt erkennen, dass dieser keine Leistung zu Grunde liegt. Offenbar hat die Bf. diese Rechnung nur zur Vorspiegelung einer Leistung geschrieben.

Statt der oa. Rechnung 001 2017 vom 01.07.2017 über 2.200 legte die Bf. eine weitere Ausgangsrechnung mit der **Nr. 001 2017** vom 04.07.2017 vor.

Mit dieser Rechnung verrechnet die GmbH1 pauschal 5.000 Euro für nicht näher definierte „diverse Arbeitsleistungen des Geschäftsführers PL und des Sohnes1 für den Zeitraum Jänner bis Juli 2017 an die GmbH2.

Der Betrag in Höhe von 5.000 Euro entspricht wiederum der verbuchten AR 002 2017.

Die vorgelegte Rechnung weist aber die Nummer 001 2017 auf.

Dazu wird ausgeführt, dass keine Nachweise für die tatsächliche Erbringung der behaupteten Leistungen vorgelegt werden konnten.

Diese Rechnung wurde zwar nicht storniert, allerdings ist die Überprüfung des Leistungsinhalts mangels geeigneter Arbeitsaufzeichnungen nicht möglich.

Dazu kommt, dass die Abrechnung die pauschal die erste Jahreshälfte 2017 umfasst.

Dieser Abrechnungsmodus ist nicht fremdüblich und der Inhalt der Leistung nicht belegt.

Diese Rechnung ist daher kein Beweis für die Leistungserbringung, besonders nicht zwischen verbundenen Unternehmen.

Mit AR 003 2017 vom 24.8.2017 wurden Arbeitsleistungen an Verstrebungen und Hebebühne an die Mutter der Bf. verrechnet. Diese Leistung im interfamiliären Bereich steht in keinem erkennbaren Zusammenhang mit dem Betriebsgegenstand der GmbH1.

Ihr liegt keine der GmbH1 zuzurechnende Leistung zu Grunde.

Außerdem wurde auch diese Rechnung am 31.12.2017 storniert.

Zur AR 004 2017 vom 28.9.2017 betreffend ein Projekt „Großküchenplanung“ (im Briefkopf war noch die GmbH1 und nicht die Bf. als deren Rechtsnachfolgerin als Rechnungsausstellerin angegeben).

Eine Rückfrage des Finanzamtes bei der Rechnungsadressatin (GU-GmbH) ergab, dass ihr die GmbH2 ein Angebot über die Errichtung einer Küche stellte, den Zuschlag aber nicht bekommen habe. Ein Planungshonorar sei nie vereinbart worden.

Die GU-GmbH legte dem Finanzamt im Zuge ihrer Vorhaltbeantwortung auch eine Ausgangsrechnung der GmbH2 vom 19.12.2017 über „1 Besprechung, Planerstellung

Kostenschätzung, Energiebedarfsaufstellung und Installationsplan“ über 2.500 Euro (abzüglich 460 Euro für den nicht durchgeführten Installationsplan), also 2.040 Euro netto, für Arbeiten am 25.09.2017 vor.

Die GU-GmbH bezahlte diese Rechnung nicht, weil sie die Leistungen nicht in Auftrag gegeben habe. Die GmbH2 richtete in diesem Zusammenhang auch eine Mahnung an die GU-GmbH.

Die GU-GmbH legte der Vorhaltbeantwortung an das Finanzamt den Schriftverkehr mit der GmbH2 in Kopie vor.

Mit Schreiben vom 05.03.2018 an die GmbH2 stellte die GU-GmbH klar, dass sie zwar einer Anbieterstellung der GmbH2 zugestimmt, aber *keine Planungsleistungen* bestellt habe. Die GmbH2 habe wegen Überteurung den Zuschlag nicht bekommen.

Die von der Bf. vorgelegte Ausgangsrechnung Nr.: 004 2017 vom 28.09.2017 ist eine Ausgangsrechnung der GmbH1 und richtet sich ebenfalls an die GU-GmbH, allerdings ohne Angabe eines Leistungszeitpunktes und ohne Kürzung um 460 Euro.

Der Rechnungsbetrag betrug danach 2.500 Euro netto. Diese Rechnung wurde am 31.12.2017 wieder storniert.

Aus diesem Geschehen ist erkennbar, dass die GmbH1 nie Ansprechpartner der GU-GmbH. Planungsleistungen wurden niemals vereinbart, schon gar nicht mit der GmbH1.

Die Rechnung wurde zum 31.12.2017 wieder storniert.

Diese Rechnung wurde offensichtlich fingiert.

Deren Vorlage an das Finanzamt im Beschwerdeverfahren sollte augenscheinlich eine betriebliche Tätigkeit der GmbH1 im Jahr 2017 vortäuschen.

Mit AR 005 2017 vom 28.9.2017 (Umwandlungsbeschluss 27.09.2017) verrechnet die GmbH1 abermals pauschal „Arbeitsleistungen des Geschäftsführers PL und Sohn1 von Juli bis September“ in Höhe von 3.300 Euro netto an die GmbH2.

In der Rechnung wird kein Bezug auf Unterlagen oder Aufzeichnungen genommen, der Leistungsinhalt ist nicht definiert. Nachweise für die tatsächliche Erbringung der behaupteten Leistungen wurden nicht vorgelegt. Eine Überprüfung des Leistungsinhalts mangels geeigneter Arbeitsaufzeichnungen nicht möglich. Diese Rechnung ist daher kein Beweis für die Leistungserbringung, besonders nicht zwischen verbundenen Unternehmen.

Die sechste, bei der GmbH1 verbuchte Rechnung, Nr.: 01-2017 vom 10.10.2017, bereits von der Bf. als Einzelunternehmerin ausgestellt, umfasst „Planung und Konzept für Kühl- und Tiefkühlzelle mit Regalen, Kältetechnische Anlage, Verarbeitungsraum, Finanzierungskonzept“ über 2.500 Euro netto, und wurde an eine Weinkellerei adressiert. Der Leistungszeitraum ist nicht angeführt, Leistungsaufzeichnungen konnten nicht vorgelegt werden. Die Rechnung wurde zum 31.12.2017 storniert.

Die Weinkellerei teilte dem Finanzamt mit, dass ihr diese Rechnung nicht bekannt sei.

Weder von der Bf. noch von der die GmbH1 habe sie eine solche Rechnung erhalten.
Sie habe jedoch von der GmbH2 eine Kühlanlage mittels Finanzierungsleasing erworben.

Offenkundig wurde auch diese Rechnung zur Vorspiegelung einer Leistung fingiert, um eine Leistungserbringung durch die Bf. im Jahr 2017 vorzutäuschen.
Eine Leistungserbringung liegt ihr jedenfalls nicht zu Grunde.

Zusammenfassend wird festgestellt, dass die GmbH1 in den Jahren 2016 und 2017 keine anzuerkennenden Leistungen erbracht hat (Ausnahme Rechnung 01-2016 vom 10.02.2016 an Architekt T).

Entweder waren die Rechnungen fingiert oder beziehen sich auf den interfamiliären Bereich außerhalb des Geschäftszweiges der GmbH1 oder sie sind nach dem Fremdverhaltensgrundsatz nicht fremdüblich.

PL war in beiden Gesellschaften GmbH1 und GmbH2 Geschäftsführer.
Er war aber nur Dienstnehmer der GmbH1. In der mündlichen Verhandlung wurde seitens der Bf. ausgeführt, dass PL aus Kostengründen nur bei der GmbH1 angestellt gewesen sei. Für seine Geschäftsführertätigkeit in der GmbH2 erhielt er keine Entlohnung. Die GmbH2 hatte nur eine Dienstnehmerin, das war die Aufräumerin.

Die Stundenaufzeichnungen des Geschäftsführers geben keinen Aufschluss über die Zuordnung der Tätigkeiten zu GmbH1 oder GmbH2.

Lediglich Bezeichnungen wie „Montage“ oder „Klima“ sind Hinweise auf Tätigkeiten für die GmbH2.

Laut Dienstzettel vom 06.09.2012 wurde Sohn1 als technischer Planer mit zehn Wochenstunden Normalarbeitszeit nach Vereinbarung und 376 Euro brutto angestellt.
Er führte Stundenzettel aus denen keine nachvollziehbaren Leistungsinhalte zu entnehmen sind. Ob unter diesen Umständen im Hinblick auf die Nahebeziehung zwischen der Bf. als Gesellschafterin der GmbH ein ernsthaftes Dienstverhältnis vorlag, bleibt dahingestellt.
Einen wesentlichen Anteil von Sohn1 an der Produktivität der GmbH1 kann daraus nicht abgeleitet werden.

PL war auf Grund seiner Geschäftsführerfunktion bei der GmbH2 ohnehin zur Leistungserbringung gegenüber dieser Gesellschaft verpflichtet.
Der dem Umstand, dass die GmbH2 PL als Geschäftsführer nicht entlohnte, macht das Tätigwerden des PL für die GmbH2 nicht zu einer Leistung der GmbH1.

Es kann hier nur eine Kostenaufteilung vorliegen. Diese wurde durch die Übernahme der laufenden Kosten der GmbH1 durch die GmbH2 ohnehin *übererfüllt*.

Soweit nur die Weiterverrechnung von Kosten erfolgte, liegt jedenfalls keine betriebliche Leistung der GmbH1 vor.

Wenn die Bf. behauptet, die GmbH1 und somit auch PL als Geschäftsführer der GmbH1 hätten Leistungen an die GmbH2 erbracht, fehlen jedenfalls Aufzeichnungen über eine klare Abgrenzung der Tätigkeiten.

Die Rechnungen der GmbH1 an die GmbH2 basieren auf keinen entsprechenden Aufzeichnungen.

Eine genaue Zuordnung wann und in welchem Ausmaß PL als Geschäftsführer für die jeweilige GmbH tätig wurde, gibt es nicht.

Die Verrechnungen an die GmbH2 erfolgten demnach willkürlich.

Soweit die GmbH2 die Rechnungen nicht bezahlte wurden diese als Nutzungseinlagen behandelt.

Beide Gesellschaften verfügten nur über ein gemeinsames Büro in Räumlichkeiten der Bf.

Es gab für beide Gesellschaften nur einen Telefon- und Faxanschluss.

Eine klare Trennung der beiden Gesellschaften erfolgte nicht, vielmehr wurden diese wie ein Betrieb behandelt.

Dies geht auch aus dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters (Steuerberater2) in der mündlichen Verhandlung hervor.

Dieser führte aus, dass es drei handelnde Personen gegeben hat, die Bf., Sohn1 und den Geschäftsführer PL, die de facto *einen* Familienbetrieb führten.

Für den kleinen Familienbetrieb war die Konstruktion bzw. Aufteilung auf zwei GmbHs überbordend.

Es wurde seitens der Bf. auch eingeräumt, dass die Verrechnung zwischen den GmbHs sicherlich nicht 100% sachgerecht war.

Der geschäftliche Gesamtbetrieb sei über den gesamten Betrachtungszeitraum immer der gleiche gewesen.

Auf die Frage der RichterIn, warum die Forderungen GmbH1 aus unbezahlten Rechnungen gegenüber der GmbH2 nicht mit den Verbindlichkeiten gegenüber der GmbH2 verrechnet worden seien und warum die GmbH1 überhaupt Schulden bei der GmbH2 hatte, wurde seitens der Bf. ausgeführt, dass die GmbH2 die laufenden Aufwendungen der GmbH1 zum Großteil getragen habe. Daraus seien die Verbindlichkeiten gegenüber der GmbH2 entstanden.

Auf die Frage der RichterIn, warum nicht laufend abgerechnet worden sei, führte der Geschäftsführer aus, dass die steuerliche Vertretung (=Steuerberater1) nicht darauf aufmerksam gemacht habe.

Dem ist zu entgegnen, dass es auch einem Laien einleuchten muss, dass Rechnungen entsprechende Leistungsaufzeichnungen zu Grunde liegen müssen und deren Bezahlung einzufordern ist.

Letztendlich habe laut Geschäftsführer der Steuerberater1 auch die vom Finanzamt als gescheitert qualifizierte Umwandlung zu verantworten.

Dennoch räumte die Bf. in der mündlichen Verhandlung ein, dass weder sie noch die GmbH2 sich bislang vom Steuerberater1 getrennt haben, was unter diesen Umständen eher befremdlich ist.

Die steuerliche Vertretung (Steuerberater2), die *nur* im *Beschwerdeverfahren* einschreitet, gab an, dass es aus heutiger Sicht nicht nachvollziehbar sei, warum die strittige Umwandlung durchgeführt worden sei.

Sicher ist jedoch, dass die Aufwendungen angefallen sind und die Verluste daraus ausgeglichen werden sollten.

Von der GmbH2, welche nach außen hin produktiv war und welche letztendlich Einnahmen lukrierte erhielt der Geschäftsführer keine Entlohnung. Diese sei durch das Gehalt bei der GmbH1 mitberücksichtigt worden. Auch die für die GmbH1 anfallenden Reisekosten habe GmbH2 ersetzt.

Danach bezahlte die GmbH2 die Aufwendungen der GmbH1, da letztere keine Einnahmen oder nur beschränkt Einnahmen erzielte. De facto war nur die GmbH2 nach außen hin tätig und finanzierte die GmbH1 und ihre Dienstnehmer.

Die GmbH1 hat in den Jahren 2016 und 2017 allenfalls Leistungen an die GmbH2 erbracht.

Der Bf. ist beizupflichten, dass bereits **ein** Leistungsempfänger für das Vorliegen einer betrieblichen Tätigkeit reicht.

Allerdings stellt ein bloßes Weiterverrechnen von Kosten - wie im Beschwerdefall - für sich keine betriebliche Tätigkeit dar. Dazu kommt, dass die GmbH2 Rechnungen der GmbH1 nicht bezahlte und die den Rechnungen zu Grunde liegenden Leistungen als Nutzungseinlagen behandelt wurden.

Das bloße Tätigwerden ohne entsprechende Entlohnung ist keine betriebliche Aktivität und erfüllt das Betriebserfordernis nicht.

Etwaige Leistungen der GmbH1 an die GmbH 2 erfolgten causa societatis, nicht jedoch auf Grund einer betrieblichen Tätigkeit.

Maßgeblich ist auch das die GmbH2 die laufenden Aufwendungen der GmbH2 getragen hat. Die Bf. war nämlich mangels entsprechender Einnahmen nicht in der Lage aus eigenwirtschaftlicher Tätigkeit ihre laufenden Aufwendungen zu bezahlen.

Die Kostentragung durch die GmbH2 erfolgte pauschal und nicht leistungsbezogen.

Wie auch von der Bf. in der mündlichen Verhandlung ausgeführt, wurden die beiden GmbHs von den handelnden Personen wie ein einziger Betrieb geführt.

Ein ernsthafter Leistungsaustausch zwischen den beiden GmbHs fand schon aus diesem Grund

nicht statt. Die handelnden Personen agierten willkürlich ohne Abgrenzungen zwischen den beiden GmbHs.

Ein Leistungsaustausch zwischen den beiden GmbHs hält wegen der dargestellten Verflechtungen *zumindest* in den Jahren 2016 und 2017, somit zu den für die Umwandlung relevanten Stichtage, dem Fremdvergleich nicht stand.

Bei genauer Betrachtung wurde schon 2015 der Betrieb eingestellt, da der Getränkeverkauf kein Teil des Geschäftszweiges der GmbH1 war.

Im Übrigen wird auch auf die Ausführungen in der Begründung zur Beschwerdeentscheidung verwiesen, in der detailliert dargestellt wird, warum die GmbH1 in den Jahren 2016 und 2017 keinen Betrieb mehr innehatte.

Zur Untermauerung des fehlenden Betriebserfordernisses wird des Weiteren festgestellt:

Die GmbH1 übte laut Firmenbuch das Gewerbe „technische Planung“ aus.

Sie hatte nur in den Anfangsjahren einen gewerberechtlichen Geschäftsführer beschäftigt.

Der Geschäftsführer PL war zur Ausübung dieses Gewerbes nicht befugt.

Die Bf. brachte dazu vor, dass die GmbH1 für ihre Auslandsprojekte im arabischen Raum keinen gewerberechtlichen Geschäftsführer benötigte.

Nach Einstellung ihrer Auslandstätigkeit Anfang 2015 hatte die GmbH1 noch einmal von Anfang 2015 bis April 2015 einen gewerberechtlichen Geschäftsführer beschäftigt. Danach durfte sie nicht nach außen als technische Planerin auftreten.

Wie oben dargestellt, erbrachte die GmbH1 in den Jahren 2016 und 2017 auch keine betriebsgegenständlichen Planungsleistungen an Dritte (Ausnahme: Planungsleistung an Architekt T Anfang 2016 über 1.000 Euro).

Die Bf. behauptete auch, dass es der GmbH1 für die Teilnahme an öffentlichen Ausschreibungen bedurft habe.

Nach Aufforderung des Finanzamtes, die Teilnahme an öffentlichen Ausschreibungen nachzuweisen, musste die Bf. zugeben, dass die GmbH1 nie an einer solchen Ausschreibung teilgenommen hat.

Mangels gewerberechtlicher Voraussetzung wäre dies auch nicht zulässig gewesen.

An anderer Stelle behauptet sie, dass ein Organ der Bezirkshauptmannschaft der GmbH1 die mangelnde gewerberechtliche Voraussetzung nachgesehen habe. Eine Behauptung, die wie sich herausstellte, unhaltbar war.

Die Bf. machte während des Beschwerdeverfahrens zum Teil wechselnde, widersprüchliche und unhaltbare Angaben über die Tätigkeit der GmbH1. Dieses Verhalten zeigt, dass die Bf. versuchte, einen aufrechten Betrieb für die Erfüllung des Betriebserfordernisses des § 7 Abs. 1 Z 2 TS 1 UmgrStG vorzutäuschen.

Im Beschwerdefall geht das Bundesfinanzgericht auf Grund der Aktenlage und des Beweisergebnisses in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die GmbH1 zum 31.12.2016

(Umwandlungstichtag) und zum 27.09.2017 (Umwandlungsbeschluss) keinen aufrechten Betrieb innehatte.

Mangels aufrechten Betriebes liegt auch keine verschmelzende Umwandlung der GmbH1 auf die Bf. gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 UmgrStG vor. Der begehrte Verlustabzug und die Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer stehen der Bf. nicht zu.

Die Ausführungen der Bf., dass die Produktivität der GmbH2 indirekt der GmbH1 zuzurechnen sei, weshalb ein aufrechter Betrieb vorgelegen sei, ist völlig an den Haaren herbeigezogen und bedarf keiner weiteren Auseinandersetzung.

Da im Beschwerdefall die Voraussetzungen des § 7 Abs. 1 Z 2 Teilstrich 2 UmgrStG nicht erfüllt sind, kommt es bei der Bf. weder zum Verlustabzug gemäß § 10 Z 1 lit. b UmgrStG noch zur Anrechnung der Mindeststeuer der GmbH1 gemäß § 9 Abs. 8 UmgrStG.

Des Weiteren geht ein Verlustabzug der übertragenden Körperschaft nach § 4 Z 1 lit. c UmgrStG nur dann über, wenn das verlusterzeugende Vermögen im Zeitpunkt des Verschmelzungstichtages mit dem Vermögen im Zeitpunkt der Verlustentstehung vergleichbar ist. Ist daher der Vermögensumfang am Umgründungstichtag gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist, ist der Verlustabzug ausgeschlossen. Dieser Vergleich ist nach herrschender Lehre anhand quantitativer betriebswirtschaftlicher Merkmale (Umsatz, Auftragsvolumen, Anlage- und Umlaufvermögen, Substanzwerte, Beschäftigtenzahl) anzustellen.

Im Beschwerdefall sind die erklärten Umsätze, wie oben dargestellt in den Jahren 2015 auf 2016 drastisch zurückgegangen.

Tatsächlich führte die GmbH1 zumindest ab 2016 keine anzuerkennende Geschäftstätigkeit und auch keine anzuerkennenden Umsätze aus. Wie oben dargestellt, trifft dies auch schon auf 2015 zu.

Im Zuge einer Besprechung im Finanzamt am 29.04.2019 brachte die Bf. vor, dass die Verluste der GmbH1 vor allem in den Jahren 2012 bis Anfang 2015 auf Grund des Exporthandels bzw. der Auslandprojekte entstanden seien. Diese Tätigkeit wurde Anfang 2015 eingestellt. Bis einschließlich 2014 hatte die Bf. noch zwei weitere fremde Dienstnehmer für den Exporthandel beschäftigt.

Ab Oktober 2014 waren nur mehr der Geschäftsführer PL und Sohn1 bei der GmbH1 beschäftigt.

Unabhängig von der Frage eines selbständigen Teilbetriebes Exportgeschäfte, sind die nunmehr strittigen Verluste, wie von der Bf. und dem Geschäftsführer in der Besprechung am 29.04.2019 selbst dargelegt, dem Exportgeschäft in der Periode 2012 bis Anfang 2015 zuzurechnen und war dieses Geschäftsfeld am Umwandlungstichtag bereits eingestellt.

Weitere Verluste entstanden in den Jahren 2012 bis 2015 durch das Caféhaus.
Im Vorlageantrag wurde von der Bf. klargestellt, dass die Verluste aus dem Caféhaus in Höhe von 80.854 Euro im Zuge der Umwandlung nicht übergehen.

Das Vorbringen der Bf., die Nutzungseinlagen an die GmbH2 hätten in der Folge durch erforderliche Teilwertabschreibungen wieder zu Verlusten bei der GmbH1 geführt, weshalb das verlusterzeugende Vermögen noch vorhanden war, entbehrt jeder logischen und rechtlichen Grundlage.

Nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse war am *Umwandlungstichtag* eine Vergleichbarkeit mit dem Betrieb der Jahre 2012 bis Anfang 2015 im Sinne des § 4 Z 1 lit. c UmgrStG nicht gegeben, da das verlusterzeugende Vermögen im Zeitpunkt des Verschmelzungstichtages mit dem Vermögen im Zeitpunkt der Verlustentstehung nicht vergleichbar ist.

Auch unter diesem Aspekt ist die Beschwerde abzuweisen.

Zu Spruchpunkt II. (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.

Der Beschwerdefall war auf der Sachverhaltsebene zu lösen, eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor, weshalb die Revision nicht zulässig ist.

Graz, am 31. März 2021