

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch BDO Graz GmbH, Hallerschloßstraße 1, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 8.1.2013 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 04.12.2012, betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2011, zu Recht erkannt:

- I. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert. Die Änderungen sind der Beilage zu entnehmen, die einen Spruchbestandteil bildet.
- II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer beim Beschwerdeführer (Bf) abgehaltenen **Betriebsprüfung** wurden folgende Feststellungen getroffen, denen die belangte Behörde in den angefochtenen Bescheiden gefolgt ist:

Mit Umwandlungsvertrag vom 22.9.2011 sei die X Unternehmensberatungs GmbH (in der Folge: GmbH) auf den Bf als Hauptgesellschafter zum 31.12.2010 verschmelzend umgewandelt worden. Das Einzelunternehmen des Bf sei am 11.10.2011 aufgrund eines Antrages vom 23.9.2011 im Firmenbuch eingetragen worden. Am 30.3.2012 sei ein Antrag auf Löschung eingebracht und das Einzelunternehmen am 5.5.2012 im Firmenbuch gelöscht worden. Den Gewerbeschein habe der Bf mit 30.4.2012 zurückgelegt. Unternehmensgegenstand der GmbH sei die Beratung öffentlicher Auftraggeber bei Ausschreibungen und die Beratung von Großunternehmen im Feld Diversity Management gewesen, sowie fallweise Projekte im Bereich Arbeitsmarkt- und Regionalpolitik, Organisation von Konferenzen, Erstellung von Webseiten. Die GmbH habe Förderungen erhalten für ein EU-Projekte (P1, Laufzeit von 15.12.2009-30.12.2011) bzw. für ein Projekt des B (P2, Laufzeit von November 2009 bis März 2011).

In den Leistungsbeschreibungen der Ausgangsrechnungen des Jahres 2010 fänden sich Beratungstätigkeiten bei Überarbeitung von Unterlagen, Richtlinien, Beratungen, Moderationen, Vorträgen etc. Die im Jahr 2010 vorhandenen Kunden der GmbH (u.a. C,

D, E, F, G) seien in den Unterlagen 2011 und 2012 nicht mehr zu finden gewesen. Die Umsätze der letzten Jahre hätten folgende Struktur gehabt:

Umsätze	2009	2010	2011
ohne Fördermittel	168.396,02	178.700,16	2.222,50
Förderungen	0,00	120.149,95	25.872,46
gesamt	168.396,02	298.850,11	28.094,96

Die Umsätze des Jahres 2011 (2.222,50 Euro) setzten sich wie folgt zusammen:

- P3 27.1.2011: 900 Euro; bereits 2010 begonnen und durchgeführt von Mag. A, der bis 31.12.2010 Dienstnehmer der GmbH gewesen sei und seine Leistungen mit Rechnung vom 7.4.2011 der GmbH in Rechnung gestellt habe (700 Euro).
- H - Verkauf eines Kommentars "BVergG 2006": 500 Euro.
- Provision Auftragsvermittlung: 822,50 Euro; gelegt an Mag. A. Es sei anzunehmen, dass damit noch offene Aufträge von der GmbH abgetreten worden seien.

Für das Jahr 2012 seien bis 11.10.2012 nur zwei Ausgangsrechnungen über 400 Euro (vom 5.3.2012 über begleitende Informations- und Öffentlichkeitsarbeit 2010-2011) und 300 Euro (Überlassung einer Eintrittskarte IIR Jahrestagung) erstellt worden. Auf die Rechnung über 400 Euro sei jedoch bereits 2010 eine Anzahlung von 3.800 Euro geleistet worden. Insgesamt könne aus den Ausgangsrechnungen der Jahre 2011 und 2012 keine betriebliche Tätigkeit abgelesen werden. Es handle sich nur um Übergangsverrechnungen und Endabrechnungen für bereits erbrachte Leistungen.

Die GmbH habe im Jahr 2009 noch bis zu sechs Dienstnehmer gehabt, im Jahr 2010 vier Dienstnehmer. Im Jahr 2011 sei noch eine Dienstnehmerin bis 31.1. angestellt gewesen, weiters die Gattin des Bf als Geschäftsführerin bis 31.7.2011 (lt. Meldung zur Sozialversicherung). Im Firmenbuch sei die Gattin des Bf bis zur Löschung der GmbH eingetragen gewesen.

Das Anlagevermögen sei von einem "DELL Inspiron Zino HD" und einem "Apple IPad" abgesehen mit per 31.12.2010 von der GmbH verkauft und ausgeschieden worden. Der DELL-Computer sei am 23.1.2010 um netto 490 Euro angeschafft worden, sei ein günstiger "Wohnzimmer-Rechner" und habe statt eines kompletten MS-Office-Pakets lediglich MS Works 9 installiert, das nur für einfache Büroarbeiten im Privatbereich reiche. Das IPad (Wert 600 Euro, am 21.12.2010 angeschafft) habe keinerlei Office-Anwendungen installiert, einen auf 32 GB begrenzten Speicher und keine Möglichkeit, USB-Sticks oder externe Datenträger anzuschließen. Beide Geräte reichten nicht für die angegebene Tätigkeit des Bf, denn das Betätigungsfeld "Diversity Management" erfordere umfangreiche Erhebungen, Analysen und Berechnungen, die mit den vorliegenden Geräten nur bedingt bis gar nicht möglich seien.

Der Mietvertrag für das bisherige Büro der GmbH sei per 28.2.2011 gekündigt worden und das Büro von der GmbH geräumt worden (Rechnungen von Möbelpackern). Eine Rechnung an die GmbH über die Weitermietung von 15m² der ursprünglichen Büroräumlichkeiten von 1.3. bis 30.6.2011 liege zwar vor, finde sich aber nicht in den Belegen der GmbH oder des Bf.

Der Bf war ursprünglich Geschäftsführer der GmbH. Mit 1.9.2010 ging er ein Dienstverhältnis zum Y ein, seither sei seine Frau Geschäftsführerin gewesen. Sie habe jedoch nicht die entsprechende Qualifikation in den Geschäftsfeldern der GmbH.

Es sei davon auszugehen, dass bereits mit Übergang der Geschäftsführung an die Frau des Bf die Betriebsauflösung begonnen und mit Kündigung der wesentlichen Dienstverhältnisse und Veräußerung der Betriebs- und Geschäftsausstattung zum 31.12.2010 beendet gewesen sei. Das kurz weiterlaufende Mietverhältnis über die Büroräumlichkeiten und das Zurückbehalten ungewöhnlicher Wirtschaftsgüter (der Privatsphäre zuordenbarer Computer und iPad) sowie die spätere Abwicklung noch schwebender Geschäfte änderten daran nichts. Bereits zum Umwandlungstichtag 31.12.2010 sei kein aufrechter Betrieb mehr vorhanden gewesen.

Aus den getroffenen Feststellungen ergebe sich, dass Art II UmgrStG nicht anwendbar sei. Bei der GmbH sei eine Liquidationsbesteuerung durchzuführen. Weder könne der Bf die in der GmbH 2011 erwirtschafteten Verluste im Rahmen seiner Einkünfte geltend machen, noch stünde ihm der Verlustvortrag aus der GmbH zu. Gleichfalls stünden die vom Bf 2011 erklärten Umsätze und Vorsteuern der GmbH zu. Für die 2012 ausgestellten Rechnungen bestehe Steuerpflicht kraft Rechnungslegung. Der Antrag auf Vergabe einer UID-Nummer werde mangels aufrechten Betriebes abgewiesen.

In der Berufung (nunmehr **Beschwerde**, § 323 Abs 38 BAO) bringt der Bf vor:

Im Jahr 2011 seien sehr wohl Umsätze getätigt worden, und zwar durch die Abwicklung öffentlicher Förderungen des I, des J und des K sowie konkreter Beratungsleistungen im Rahmen dieser Förderungen. Die Projekte seien im ersten Halbjahr 2011 ausgelaufen.

Im Bereich Vergabe seien im Jahr 2011 weitere Aufträge generiert, jedoch gegen Provisionszahlung an eine spezialisierte Firma weitergegeben worden. Ein weiterer Auftrag sei 2011 noch durchgeführt, jedoch erst 2012 abgerechnet worden (L P4 II). Im Bereich Diversity seien Anbahnungen im Gang (diversitygerechte Webgestaltung des BBRZ und diversitygerechte Gestaltung der Personalakquise bei einem mittelständischen Wiener Unternehmen). Für 2012 existiere noch eine dritte Rechnung über 1.200 Euro + USt an die Firma Metis GmbH, Gegenstand sei die "Aktualisierung des Leitfadens Förder- und Vergaberecht"; der Auftrag werde auch 2013 fortgesetzt.

An Betriebsvermögen sei zur Vergabeberatung nicht mehr nötig als ein Textverarbeitungsprogramm, ein Internetanschluss, das Bundesvergabegesetz und Fachliteratur. Diversity Beratung finde meist beim Kunden statt und umfasse auch

Vorträge und die Erstellung von Befragungen mittels Internetumfrage-tools inklusive Auswertungstools. All dies benötige lediglich einfache internetfähige EDV-Ausstattung, die vorhanden gewesen sei. Büromöbel seien teilweise verkauft worden, eine Reihe abgeschriebener Büromöbel sei jedoch in das neue Büro übersiedelt worden. Derzeit werde ein 12m² großer Raum im Wohnungsverband sowohl vom Bf als auch vom Unternehmen seiner Frau als reines Arbeitszimmer benutzt. An entnommener Ausstattung der GmbH befänden sich dort je zwei Schreibtische, Drehsessel und Tischlampen sowie eine Stehlampe. Aus dem Unternehmen seiner Frau benutze der Bf einen Laser- und einen Farbtintendrucker, das WLAN-Netzwerk, einen Bildschirm und Office 2010 Professional mit. Auch diverse Festplatten und umfangreiche Fachliteratur, die für Buchbesprechungen gratis von den Verlagen zugesandt werde, befindet sich dort. Insgesamt stehe ein vollwertiger Arbeitsplatz zur Verfügung, beim DELL-PC handle es sich nicht um einen "Wohnzimmer-PC", sondern um ein leistungsfähiges Gerät.

Nach Aufgabe des Hauptmietverhältnisses am alten Standort habe bis Mitte 2011 ein Untermietverhältnis bestanden. Erst dann sei aufgrund der wirtschaftlichen Lage eine Übersiedelung erfolgt.

Die Frau des Bf sei eine hochqualifizierte Unternehmensberaterin mit mehrjähriger fachlicher Erfahrung in den Bereichen Procurement und Diversity, was auch durch Mitarbeit an Projekten der GmbH und durch einschlägige Publikationstätigkeit belegt sei.

Für das Vorliegen einer Betriebsaufgabe sei es erforderlich, dass das gesamte Betriebsvermögen im Rahmen eines einheitlichen wirtschaftlichen Vorganges veräußert oder ins Privatvermögen überführt werde. Bei Weiterverwendung der ins Privatvermögen übernommenen Produktionsmittel für betriebliche Zwecke liege keine Betriebsaufgabe vor. Die bloße Einschränkung einer Tätigkeit stelle keine Betriebsaufgabe dar, ebensowenig eine vorübergehende Stilllegung (*Doralt*, EStG, § 24 Tz 122-124, 131). Die Einstellung einer Tätigkeit alleine sei ebenfalls keine Betriebsaufgabe, zB die Verwertung von Urheberrechten bliebe weiterhin betrieblich (*Doralt*, EStG, § 24 Tz 150-152). Die Eintragung im Firmenbuch sei fakultativ, eine Löschung bedeute daher keine Betriebsaufgabe. Die Löschung sei erfolgt, weil aufgrund der Eintragung vielerlei auch wenig seriöse Webseiten den Namen des Einzelunternehmens des Bf im Internet veröffentlicht hätten, was der geplanten Tätigkeit nicht zuträglich sei.

Es sei lediglich eine Einschränkung des Betriebes erfolgt, keine Einstellung. Es sei Personal eingestellt und teilweise Anlagevermögen verkauft worden, die wesentliche Betriebsgrundlage jedoch beibehalten, 2011 und 2012 Umsätze lukriert worden und weitere Umsätze geplant. Es liege auch kein Mantelkauf vor, weil ein bloßes Schrumpfen keine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur darstelle (*Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG, § 8 Tz 287). Auch eine qualifizierte Umfangsminderung iSd § 4 Z 1 lit c UmgrStG liege nicht vor, zumal bei der Umsatzminderung nicht auf eine starre Prozentgrenze (zB 75%) abzustellen sei und diese Grenze als einziges Merkmal des Tatbestandes deutlich höher liegen müsse (*Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG, § 4 Tz 41; *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG, § 8 Tz 279).

Für Zwecke der Umsatzsteuer gelte die Rückwirkungsfiktion nicht. Umsatzsteuerlicher Rechtsnachfolger iSd § 11 Abs 3 UmgrStG sei immer der zivilrechtliche Nachfolgerechtsträger (UmgrStR Rz 602, 485 ff). Für den Übergang der umsatzsteuerlichen Zurechnung könne auf den der Firmenbuchanmeldung folgenden Monatsersten abgestellt werden. Daher seien Umsätze (822,50 Euro) und Vorsteuern (384,59 Euro) des vierten Quartals 2011 dem Bf und nicht der GmbH zuzuordnen. In diesem Zusammenhang werde auf die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid 2011 der GmbH verwiesen [mit BVE zurückgewiesen].

Die belangte Behörde gibt zur Beschwerde folgende **Stellungnahme** ab:

Die vom Bf zusätzlich vorgelegten Unterlagen über die Projekte P.2 und „P1“ hätten keine neuen Erkenntnisse darüber gebracht, das zum 31.12.2010 und zum 22.9.2011 ein operativ tätiger Betrieb aufrecht gewesen wäre. Die vorgelegten Dateien seien zuletzt am 31.1.2011, 1.2.2011, 11.1.2012, 7.12.2099 bzw. 11.1.2012 gespeichert, letztere zuletzt am 31.5.2010 gedruckt worden. Für das erstgenannte Projekt liege mit 31.1.2011 der Endbericht vor, es sei daher zu diesem Zeitpunkt großteils abgeschlossen. Für das zweitgenannte Projekt stehe seit 1.8.2011 kein Mitarbeiter mehr zur Verfügung, es sei daher von dessen Beendigung mit 31.7.2011 auszugehen. Zudem seien offene Projekte an Mag. A abgetreten worden. Die Sachkontenaufstellungen bewiesen, dass bis Juni 2011 nur mehr laufende Kosten für Telefon, Wien-Energie und Lohnverrechnung angefallen seien. Ein Teil der Unterlagen sei mit Excel 97 erstellt worden, dieses Programm befindet sich jedoch nicht im Betriebsvermögen der GmbH oder des Bf.

Unter Verweis auf Tz 3 des Bp-Berichts wird ausgeführt, dass die Umsätze der Jahre 2011 und 2012 nicht dazu geeignet seien, die Existenz eines operativen Betriebes zu bestätigen, gleiches gelte für Aufträge, die im Provisionsweg an Mag. A abgetreten worden seien.

Der Bf habe sich selbst am 1.9.2011 Honorar in Höhe von 5.000 Euro aus der GmbH verrechnet und in seiner Einkommensteuererklärung berücksichtigt. Eine in der Buchhaltung enthaltene Eingangsrechnung selben Datums über 5.000 Euro einer Fa Z liege hingegen nicht vor, ebenso fehle eine entsprechende MIAS-Meldung. Es könne sich somit nur um das an den Bf geflossene Honorar handeln.

Zu den weiteren Akquisen (für das EU-Parlament, Vergaberechtsnovelle 2013, Agenda 2020) seien keine näheren Angaben gemacht oder Unterlagen vorgelegt worden. Auch die nunmehr vorliegende Liste über Anbahnungsgeschäfte beweise nicht die tatsächliche Tätigkeit des Bf. Es könne sich auch um Anbahnungen für den Arbeitgeber des Bf (Y) handeln. Ein erledigter Auftrag laut Angaben des Bf stamme aus dem Zeitraum November bis Dezember 2012. Zum Zeitpunkt der Schlussbesprechung der Bp am 29.10.2011 und zum Zeitpunkt der Berichtserstellung (30.11.2012) habe der Bf keine Angaben über Namen der Auftragsgeber und Auftragsgrundlagen machen können (insb. Behauptete Aktualisierung des Leitfadens Förder- und Vergaberecht). Angemerkt sei, dass für den zu

beurteilenden Sachverhalt irrelevant sei, ob der Bf im Jahr 2012 Umsätze getätigt habe. Die Neuaufnahme einer betrieblichen Tätigkeit 2012 habe nichts mit der Tatsache zu tun, dass im Umgründungszeitpunkt kein aufrechter Betrieb vorgelegen sei.

Es könne dahingestellt bleiben, ob der Computer für die Tätigkeit des Bf geeignet gewesen wäre, denn im Anlagevermögen habe sich kein Bildschirm befunden, und ohne Bildschirm könnte ein Stand-PC nicht betrieben werden. Das iPad könne nicht als Bildschirm für den PC verwendet worden sein. Auch sei kein Drucker vorhanden gewesen.

Laut Anlageverzeichnis seien mit 31.12.2010 fast alle Wirtschaftsgüter ausgeschieden worden. Inwieweit eine Veräußerung oder Entnahme erfolgt sei, könne nicht nachvollzogen werden, doch habe durch das Ausscheiden kein wesentliches Betriebsvermögen übertragen werden können. Es gebe auch keinerlei Einlagevorgänge oder Mietzahlungen dafür, dass die GmbH Wirtschaftsgüter aus dem Privatvermögen des Bf oder aus dem Vermögen seiner Gattin benutzt habe. Die Betriebseigenschaft eines Unternehmens könne nicht auf Wirtschaftsgütern des Privatvermögens aufgebaut werden.

Der einheitliche Vorgang der Betriebsaufgabe habe mit Einsetzen der Gattin als Geschäftsführerin am 1.9.2010, spätestens mit Veräußerung des Betriebsvermögens zum 31.12.2011 begonnen und mit Auflösung sämtlicher Arbeitsverhältnisse zum 31.7.2011 sein Ende gefunden. Eine GmbH ohne Geschäftsführung, mit angemietetem Büror Raum, der eher als Lager diente, und ohne wesentliches Betriebsvermögen und ohne Mitarbeiter, könne nicht als aufrechter Betrieb angesehen werden.

Die vom Bf ins Treffen geführte qualifizierte Umfangsminderung betrage gemessen an der Umsatzsituation 98,76%, inklusive Fördermittel 90,6%. Zudem sei bei der Umfangsminderung auch die Veräußerung des Betriebsvermögens und die Auflösung der Dienstverträge zu beachten.

Der Bf habe nicht nur sein Einzelunternehmen aus dem Firmenbuch gelöscht, sondern auch den Gewerbeschein zurückgelegt. Das Vorbringen betreffend unseriöser Internetseiten sei unverständlich. Es sei eher anzunehmen, dass der Bf aus Konkurrenzgründen oder wegen Interessenskonflikten aufgrund seiner seit 1.9.2010 bestehenden Anstellung nicht mehr selbstständig in seinem Tätigkeitsfeld aktiv sein durfte und daher auch nicht mehr in öffentlichen Registern aufscheinen wollte.

Die Umsatzsteuer betreffend gehe die Bp nicht von einer Betriebsübertragung sondern von einer Betriebsaufgabe aus. Deshalb seien sämtliche Umsätze und Vorsteuern des Jahres 2011 der GmbH zugerechnet worden. Bezuglich der Umsatzerlöse von 5.000 Euro samt Vorsteuer (1.000 Euro) sei festzustellen, dass es sich um keinen innergemeinschaftlichen Erwerb handle. Es fehlten Belege, Rechnungen und MIAS-Meldung.

Der Bf gibt dazu folgende **Gegenäußerung** ab:

Für beide Förderprojekte seien im Jahr 2011 noch wesentliche inhaltliche Leistungen operativer Art erbracht worden, nicht nur Abschlussarbeiten. Gerade beim Abschluss von Förderprojekten werde ein erheblicher Arbeitsaufwand zur Realisierung der im Fördervertrag vereinbarten Leistungen nötig (Zusammenführung der Ereignisse in Endprodukte, Dokumentation der Ergebnisse der letzten Jahre, systematische Verbreitung an die Akteure und die breite Öffentlichkeit). Diese Abschlussarbeiten seien Teil der Hauptleistung, ohne die Förderkosten nicht anerkannt würden. Die von der Bp angeführten Änderungsdaten der Dateien seien alte Metadaten, die bei Programmwechseln unüberschrieben geblieben zu sein schienen. Die Endabrechnung für das Projekt „P1“ sei zuletzt am 17.4.2012 (nicht am 11.1.2012) geändert und an das B geschickt worden. Die Erstellung in Excel97 zeige nur, mit welchem Programm die Datei ursprünglich erstellt wurde bzw. unter welchem Versionsformat sie abgespeichert worden sei. Im übrigen sei auf dem DELL-Computer MS Office Starter Edition 2010 installiert (die Nachfolgeversion von MSWorks 9).

Zu den Förderprojekten werde festgehalten, dass die Geschäftsführerin für „P1“ von 1.1. bis 30.7.2011 nachweislich 231 Stunden fachliche Tätigkeit investiert habe. Dass laufende Kosten (Telefon, Miete) angefallen seien, spreche für den Bestand eines aufrechten Betriebes. Die Geschäftsführerin habe auch Akquisearbeiten durchgeführt. Diese seien auch erfolgreich gewesen, doch wegen der fachlichen Spezifika gegen Provision an Mag. A abgetreten worden. Diese branchenübliche Vorgehensweise unterstreiche den Willen zur Betriebsfortführung.

Zu weiteren Tätigkeiten sei ausgeführt: (1) Im Jänner 2011 sei ein Auftrag der Firma Wien Work-Integrative Betriebe und Ausbildungs GmbH für ein Vergabecoaching eines Mitarbeiters akquiriert und im Februar 2011 durchgeführt worden. (2) Im Juli 2011 sei ein Beratungsauftrag für die Vergabeberatung der Ausschreibung eines Cross Boarder Bildungszentrums akquiriert und auf Provisionsbasis an Mag. A weitergegeben worden. (3) Ein Beratungsauftrag für das L (P4 II) über die laufende Erstellung von Fachunterlagen und die allgemeine vergaberechtliche Betreuung von Anfragen sei im Herbst 2010 begonnen, 2011 weitergeführt und 2012 schließlich abgeschlossen und mit einem Honorar von 4.200 Euro endabgerechnet worden. (4) Im Jahr 2011 haben sich Aufträge für Trainings und eine Stellungnahme für das EU-Parlament zu Auswirkungen der geplanten Vergaberechtsnovelle 2013 auf die Agenda 2020 in Akquise befunden. Auch weitere Akquiseaktivitäten seien gesetzt worden, hätten aufgrund der wirtschaftlichen Situation aber nicht unmittelbar zu einem Erfolg geführt. Der Bf habe jedenfalls Aktionen gesetzt, um den Betrieb fortzuführen. Eine Betriebsaufgabe 2011 mit nachfolgender Eröffnung eines „neuen“ Betriebes 2012 habe es nicht gegeben, der bestehende sei fortgeführt worden.

Beigelegt werden die beiden Rechnungen über 5.000 Euro der Fa Z und des Bf (letztere samt Gesellschafterbeschluss vom 24.8.2010 über die Tätigkeitsvergütung).

Auch zwischen 1.8. und 22.9.2011 habe in der GmbH eine Geschäftsführung bestanden, doch habe die Gattin des Bf diese Tätigkeit in jenem Zeitraum unentgeltlich ausgeübt.

Die Ausgestaltung des Anstellungsverhältnisses des Geschäftsführers liege in der unternehmerischen Freiheit. Eine zeitweilige Reduzierung des Personals führe nicht zu einer Betriebsaufgabe, weil es nicht unüblich sei, Mitarbeiter nur für die Dauer eines Projektes aufzunehmen.

In der Unternehmensberatung seien Schwankungen in der Auftragslage üblich. Auch Zeiten der Umsatzlosigkeit führten deshalb nicht zu einer Betriebseinstellung.

Über in Gang befindliche Akquisen sei die Bp schon im Erstgepräch informiert worden, weitere Nachfragen seien nicht erfolgt. Dass einzelne Tätigkeiten für den neuen Arbeitgeber Y getätigten worden wären, könne ausgeschlossen werden, weil dieser auf dem Gebiet der Grundlagenforschung tätig sei. Der Mitte 2012 erfolgreich akquirierte und im Herbst umgesetzte Auftrag „Adaptierung Förderleitfaden“ sei umfassend nachgewiesen worden. Auch die Akquisetätigkeit 2013 sei nach Auftraggeber, Inhalt und Zeitpunkt gegliedert vorgelegt worden.

Dem Umfang des Betriebsvermögens sei keine wesentliche Bedeutung beizumessen, weil betriebswesentlich das Know-How des Unternehmensberaters sei. Darüber hinaus sei eine ausreichende Ausstattung vorhanden gewesen. Dass Wirtschaftsgüter nicht im Betriebsvermögen verzeichnet gewesen seien, habe daran gelegen, dass sie entweder abgeschrieben gewesen seien oder der GmbH unentgeltlich zur Nutzung überlassen worden seien. Im Wege der Gesamtrechtsnachfolge sei keinerlei Entnahme erfolgt, sondern eine Weiterverwendung im Betrieb des Bf.

Das ursprüngliche Büro sei kein bloßes Lager gewesen. Aufgelöst worden sei ein Kellerabteil, das als Lager gedient habe. Die Fortmiete eines Raumes im alten Büro im ersten Halbjahr 2011 sei betrieblich veranlasst und durch umfangreiche Tätigkeiten notwendig gewesen, was auch durch die Mitarbeiter der vermietenden Gesellschaft bestätigt werden könne.

Die Gewerbeberechtigung sei zurückgelegt worden, weil sie für die Art der Tätigkeit nicht erforderlich gewesen sei. Die Löschung im Firmenbuch stehe in der wirtschaftlichen Gestaltungsfreiheit des Unternehmers, sie erfolgte jedenfalls nicht wegen einer Konkurrenz zum Anstellungsverhältnis des Bf.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

A. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Mit Umwandlungsvertrag vom 22.9.2011 ist die GmbH auf den Bf als Hauptgesellschafter zum 31.12.2010 verschmelzend (§ 2 Abs 1 UmwG) umgewandelt worden. Das Einzelunternehmen des Bf ist am 11.10.2011 aufgrund eines Antrages vom 23.9.2011 im Firmenbuch eingetragen worden. Am 30.3.2012 ist ein Antrag auf Löschung eingebracht und das Einzelunternehmen am 5.5.2012 im Firmenbuch gelöscht worden. Den Gewerbeschein hat der Bf mit 30.4.2012 zurückgelegt.

Der Betrieb der GmbH bestand in der Unternehmensberatung auf den Gebieten Vergaberecht und Diversity. Die Beratung erfolgte durch die Mitarbeiter der GmbH und den Bf, der Gesellschafter der GmbH und bis 1.9.2010 auch deren Geschäftsführer war. Im Jahr 2011 wurde wegen des Auslaufens zweier Großprojekte der Umfang des Betriebes drastisch reduziert: Sämtliche Dienstverhältnisse wurden beendet, die Büroräumlichkeiten wurden aufgegeben und ein Großteil des Anlagevermögens veräußert. Stattdessen benutzte die GmbH Betriebsmittel der Gattin des Bf und ab Mitte 2011 auch deren im Wohnungsverband des Bf und seiner Gattin gelegenes Arbeitszimmer. Diese Betriebsausstattung wurde der GmbH unentgeltlich im Wege der Nutzungseinlage überlassen. Nach der Umwandlung führte der Bf den verminderten Betrieb als Einzelunternehmen mit unverändertem Unternehmensgegenstand fort. Die Reduzierung des Betriebsumfangs spiegelt sich auch in deutlich gesunkenen Umsätzen 2011 gegenüber den Vorjahren wieder:

Umsätze	2009	2010	2011
ohne Fördermittel	168.396,02	178.700,16	2.222,50
Förderungen	0,00	120.149,95	25.872,46
gesamt	168.396,02	298.850,11	28.094,96

Für die von der belangten Behörde angenommene Betriebseinstellung finden sich keine hinreichenden Anhaltspunkte. Nicht nur, dass die Beendigung der Großprojekte aus den Jahren 2009-2010 bis in das Jahr 2012 hineingereicht hat, gab es auch im Jahr 2011 und in der Folge Aktivitäten der GmbH bzw. des Bf, die auf Einkünftezielung im Bereich der einschlägigen Unternehmensberatung gerichtet waren. Es kann nicht unterstellt werden, der Betrieb der GmbH sei vor dem Umwandlungsbeschluss eingestellt worden, und der Bf hätte nach dem Umwandlungsbeschluss eine eigene Unternehmensberatung begonnen, weil es sich inhaltlich um die selbe Tätigkeit handelt (wenn auch in verminderter Umfang) und neben eigenen Bemühungen des Bf auch die Projekte der GmbH in Rechtsnachfolge fortgesetzt bzw. abgeschlossen wurden.

B. In rechtlicher Hinsicht ergibt sich aus diesem Sachverhalt folgendes:

B.1. Anwendungsvoraussetzungen des Art II UmgrStG

Anwendungsvoraussetzung für Art II UmgrStG ist im Fall der verschmelzenden Umwandlung auf eine natürliche Person als Hauptgesellschafter, dass am Umwandlungstichtag (31.12.2010) und am Tag des Umwandlungsbeschlusses (22.9.2011) ein Betrieb vorhanden ist (§ 7 Abs 1 Z 2 TS 1 UmgrStG).

Betrieb ist die Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Produktionsmittel (VwGH 18.7.1995, 91/14/0217). Entscheidend ist dabei, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen vorhanden sind (UFS 21.7.2010, RV/0426-F/08). Der

Betriebsbegriff ist tätigkeitsbezogen zu sehen (*Farmer*, RdW 2009/130), im Fall der Unternehmensberatung ist das fachliche Wissen, das dem Betrieb zur Verfügung steht, die wesentliche Grundlage. Dieses fachliche Wissen stand dem Betrieb der GmbH durch den Bf durchgehend zur Verfügung. Weitere für die betrieblichen Abläufe erforderliche Ausstattung wurde der GmbH ab dem Jahr 2011 zunächst durch Nutzungseinlagen zur Verfügung gestellt. Der daraus bei der GmbH entstehende Vermögensvorteil ist steuerlich allerdings unbeachtlich (*Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG²⁵, § 8 Tz 44).

Es ist für § 7 Abs 1 UmgrStG nicht erforderlich, dass der Betrieb umfänglich unverändert fortbesteht. Weder ein Ruhen oder Verpachten (*Stefaner in Kofler*, UmgrStG², § 7 Rz 135), noch ein Mindestumfang betrieblicher Tätigkeit (*Stefaner in Kofler*, UmgrStG², § 7 Rz 141) ist erforderlich. Auch eine Betriebseinstellung zwischen den beiden vom Gesetz genannten Stichtagen wäre unschädlich, wenn nur an beiden Stichtagen ein Betrieb vorliegt (*Stefaner, in Kofler*, UmgrStG², § 7 Rz 147 mwN). Ob die 2012 erfolgte Löschung des Bf aus dem Firmenbuch und dem Gewerberegister Betriebseinstellungshandlungen sind, kann dahingestellt bleiben, denn die Einstellung der betrieblichen Tätigkeit nach dem Umwandlungsbeschluss ist unschädlich (*Stefaner in Kofler*, UmgrStG², § 7 Rz 150; UmgrStR 2001 Rz 457).

Es kommt somit zur Anwendung des Art II UmgrStG. Der Bf hat insbesondere die Buchwerte der übertragenden Gesellschaft fortzuführen (§ 9 Abs 1 Z 1 UmgrStG).

B.2. Mindestkörperschaftsteuer

Offene Mindestkörperschaftsteuer geht auf den Bf im Ausmaß seiner Beteiligung über und ist auf seine Einkommensteuerschuld ab dem Jahr 2011 anrechenbar, weil der Betrieb Ende 2011 noch vorhanden ist (§ 9 Abs 8 UmgrStG). In diesem Zusammenhang wird festgestellt, dass die Löschung einer fakultativen Firmenbucheintragung und einer nicht erforderlichen Gewerberegistereintragung nicht als Betriebseinstellung gesehen werden, weil der Bf die betriebliche Tätigkeit auch nachher noch ausgeübt hat. Ob der Betrieb auch in Folgejahren noch vorhanden ist, muss im jeweiligen Jahr geprüft werden. Dabei ist zu beachten, dass das bloße Vorhandensein des Betriebes ausreicht, wodurch weder eine sinngemäße „Vergleichbarkeitsprüfung“ im Sinne des § 4 Z 1 lit c UmgrStG noch eine Zuordnung der Mindeststeuern zu allfälligen Teilbetrieben vorzunehmen ist (ErlRV zum BBG 2012, 1494 BlgNR XXIV. GP).

Bei Anrechnung offener Mindestkörperschaftsteuer ist § 24 Abs 4 Z 4 KStG anzuwenden (§ 9 Abs 8 UmgrStG idF BBG 2012, BGBI I 2011/112, anwendbar ab der Veranlagung 2011 gemäß 3. Teil Z 19 UmgrStG). Demnach ist die Anrechnung der Mindeststeuer mit jenem Betrag begrenzt, mit dem die tatsächlich entstehende Steuerschuld den sich aus § 24 Abs 4 Z 1-3 KStG ergebenden Betrag übersteigt. Betreffend anrechenbare Mindeststeuern setzt der Rechtsnachfolger somit die Eigenschaft der umgewandelten Kapitalgesellschaft dahingehend fort, dass deren Verrechnungsschranke

weiterhin gilt. Auf den vorliegenden Fall übertragen ist eine Anrechnung von offener Mindestkörperschaftsteuer somit nur auf Einkommensteuer möglich, die den Betrag von 1.750 Euro im Veranlagungsjahr übersteigt (§ 24 Abs 4 Z 1 iVm § 6 GmbHG idF 2011). Der verbleibende Rest an Mindeststeuer steht allenfalls in Folgejahren zur Verrechnung als Vorauszahlung zur Verfügung.

Dass mit dem BBG 2012 der letzte Satz des § 9 Abs 8 UmgrStG: "§ 46 Abs 2 EStG ist nicht anzuwenden", gestrichen und erst mit dem AbgÄG 2012, BGBl I 2012/112 (klarstellend, vgl. 1960 BlgNR XXIV. GP) wieder eingefügt wurde, ändert nichts daran, dass sich aus der Anrechnung offener Mindestkörperschaftsteuer bei natürlichen Personen keine Gutschrift ergeben kann. Diese Rechtsfolge ist bereits Ausfluss aus dem Verweis des § 9 Abs 8 UmgrStG auf § 24 Abs 4 Z 4 KStG (UFS 6.12.2012, RV/1025-L/12).

B.3. Verlustvorträge

Verlustvorträge können nur nach Maßgabe des § 4 Z 1 lit a, c und d UmgrStG auf den Bf übergehen (§ 10 Z 1 lit a UmgrStG). Lit d leg.cit. ist nicht einschlägig. Lit a und c leg.cit. sind näher zu prüfen.

Nach § 4 Z 1 lit a UmgrStG gehen Verlustvorträge nur über, soweit sie dem übertragenen Betrieb zuordenbar sind und das übertragene Vermögen am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden ist. Kleinste Betrachtungseinheit betreffend vorhandenes verlusterzeugendes Vermögen ist der Teilbetrieb (vgl. *Stefaner* in *Kofler*, UmgrStG², § 10 Rz 7 mwN). Aus dem festgestellten Sachverhalt erhellit, dass der Betrieb der GmbH übertragen wurde und am Verschmelzungstichtag im Sinne der wesentlichen Betriebsmittel (hier: Fachwissen) vorhanden war.

Nach § 4 Z 1 lit c UmgrStG ist der Verlustabzug ausgeschlossen, wenn der Umfang des Betriebes am Umwandlungstichtag gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert ist, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist.

Umwandlungstichtag ist der 31.12.2010. Seitens der belangten Behörde wird davon ausgegangen, dass bereits mit Übergang der Geschäftsführung an die Frau des Bf am 1.9.2010 die Betriebsauflösung begonnen habe und mit Kündigung der wesentlichen Dienstverhältnisse und Veräußerung der Betriebs- und Geschäftsausstattung zum 31.12.2010 beendet gewesen sei. Seitens des Gerichtes wird diese Betriebseinstellung verneint, auch für eine verlustvortragsvernichtende Umfangsminderung bereits zum 31.12.2010 finden sich keine hinreichenden Anhaltspunkte. Zwar hat sich die GmbH zu diesem Tag eines Großteils ihrer Büroausstattung begeben, doch verfügte sie im Wege von Nutzungseinlagen weiterhin über hinreichende Betriebsmittel. Auch die Dienstverhältnisse mit maßgeblichen Personen für die Umsetzung der betrieblichen Projekte waren noch aufrecht; jedenfalls ist in diesem Bereich nur eine Verminderung von sechs Dienstnehmern (Stand 2009) auf vier (bis 31.12.2010) bzw. zwei Dienstnehmer (nach 31.12.2010) eingetreten. Die Umsätze des Jahres 2010 sind mit jenen der

Vorjahren vergleichbar. Aus Bankkontoeingängen (AS 557 des Bp-Arbeitsbogens) und Ausgangsrechnungen (AS 559 des Bp-Arbeitsbogens) lässt sich auch nicht ableiten, dass zwischen 1.9.2010 und 31.12.2010 eine schädliche Umfangsminderung eingetreten wäre.

Die erhebliche Umfangsminderung ist erst im Lauf des Jahres 2011 eingetreten (Kündigung aller Dienstverhältnisse, Aufgabe des eigenen Büros, drastischer Umsatzerückgang). Änderungen im verlusterzeugenden Vermögen nach dem Umgründungsstichtag sind für das Schicksal der Verlustvorträge jedoch unschädlich (*Stefaner in Kofler, UmgrStG², § 10 Rz 9; UmgrStR 2001 Rz 572*). Somit steht auch der Verlustvortrag weiterhin zu.

B.4. Umsatzsteuer

Gemäß § 11 Abs 3 UmgrStG treten die Rechtsnachfolger für den Bereich der Umsatzsteuer unmittelbar in die Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein. Die ertragsteuerliche Rückwirkungsfiktion gilt nicht. Für den Übergang der umsatzsteuerlichen Zurechnung kann vereinfachend auf den der Firmenbuchanmeldung folgenden Monatsersten abgestellt werden. Deshalb sind sämtliche Umsätze (822,50 Euro) und Vorsteuern (384,59 Euro) des vierten Quartals 2011 dem Bf und nicht der GmbH zuzuordnen. Zum ursprünglich beanstandeten innergemeinschaftlichen Erwerb hat der Bf die Rechnung vorgelegt, die vom Gericht anerkannt wird: Zu diesem Beleg hat sich die belangte Behörde nicht abschlägig geäußert, nähere Ausführungen, weshalb diese Ausgabe als Honorar an den Bf zu würdigen sein sollte, sind dem Akt nicht zu entnehmen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren insbesondere, ob ein aufrechter Betrieb Gegenstand der Umwandlung war. Das Vorliegen eines Betriebes ist eine Sachverhalts- und keine Rechtsfrage. Aus diesem Grund wäre die Revision nicht zuzulassen.

Zur Frage, in welchem Ausmaß nach § 9 Abs 8 UmgrStG idF BGBI I 2011/112 eine Anrechnung offener Mindestkörperschaftsteuer bei natürlichen Personen zulässig ist, besteht jedoch keine Rechtsprechung des VwGH. Daher war die Revision zuzulassen.

