



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vom 28. November 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 21. November 2005 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Entscheidungsgründe

Bereits im Schreiben vom 15. März 2004 teilte der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin der Abgabenbehörde erster Instanz mit, dass die A-GmbH mit 31. Dezember 2003 ihren operativen Geschäftsbetrieb eingestellt habe. Er ersuche das Finanzamt daher aus verwaltungsökonomischen Gründen, das Signal zur laufenden Abgabe von Umsatzsteuererklärungen bis auf weiteres zu löschen.

Im Schreiben vom 28. September 2004 teilte die Berufungswerberin mit, dass sie für die Umgründung der A-GmbH die steuerlichen Begünstigungen des Art. II UmgrStG laut Umwandlungsplan vom 30. August 2004 rückwirkend mit 31. Dezember 2003 in Anspruch nehme. Die A-GmbH sei dabei in das nicht protokollierte Einzelunternehmen der Berufungswerberin umgewandelt worden.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2004 zählte die Berufungswerberin die vergangenen laufenden Verluste der A-GmbH mit € 64.736,67 (2000), € 94.010,31 (2001),

€ 89.786,53 (2002), € 31.168,71 (2003) und jeweils schwebende Mindestkörperschaftsteuer von € 1.750,00 auf. Dazu führte sie aus, dass die Verlustvorträge von gesamt € 273.702,22 und die bisher noch nicht verrechnete Mindestkörperschaftsteuer auf Grund der Umwandlung gemäß Art. II UmgrStG zum 31. Dezember 2003 von der Berufungswerberin als ehemalige zu 100% beteiligte Gesellschafterin übernommen worden sei.

In der Gewinn- und Verlustrechnung zum 31. Dezember 2004 erklärte die Berufungswerberin einen Jahresgewinn bei den Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 3.819,16 zuzüglich nicht abzugsfähiger Bewertungspesen in Höhe von € 41,46, also € 3.860,62.

Am 22. Juli 2005 verfasste die Berufungswerberin eine Selbstanzeige in Hinblick auf die anstehende abgabenbehördlicher Prüfung. Darin gab die Berufungswerberin an, sich im Jahr 2003 von ihrem Ehemann getrennt zu haben und sei zum 28. Februar 2003 auch das Dienstverhältnis mit dem Ehemann der Berufungswerberin als Geschäftsführer der A-GmbH aufgelöst worden. Ab 1. März 2003 habe dann die Berufungswerberin als alleinige handelsrechtliche und gewerberechtliche Geschäftsführerin der A-GmbH agiert, wofür sie eine Bezug vom € 1.000,00 beginnend ab März 2003 erhalten habe. Dieser Geschäftsführerbezug in Höhe von € 10.000,00 abzüglich des Betriebsausgabenpauschales von 6%, also insgesamt € 9.600,00, seien in der Einkommensteuererklärung nicht als Einkünfte als sonstiges selbstständiger Arbeit angesetzt worden. Ab 1. Mai 2003 sei der Handelsbetrieb im Schauraum des Modegroßhandelszentrums vom ehemaligen Ehemann der Berufungswerberin übernommen worden. Dieser Schauraum befinde sich im Privatbesitz der Berufungswerberin und sei bisher an die der A-GmbH vermietet worden. Jene Mieteinkünfte, die der ehemalige Ehemann der Berufungswerberin für Mai bis Dezember 2003 bezahlt habe, würden in der Einkommensteuererklärung der Berufungswerberin ebenso fehlen wie die Büromiete.

Im gemäß §150 BAO im November 2005 verfassten Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung bei der Berufungswerberin, welche unter anderem auch die Einkommensteuer 2004 umfasste, hielt der Prüfer in der Niederschrift über die Schlussbesprechung fest, dass der von der Berufungswerberin beantragte Verlustvortrag in Höhe von € 273.702,22 nicht zustehe. Die Mindestkörperschaftsteuer werde im Jahr 2004 mit € 7.000,00 auf die Einkommensteuer angerechnet. Dies sei zwar in der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2004 beantragt worden, habe jedoch auf Grund des vorrangigen Verlustvertrages bis dahin keine Auswirkungen gehabt.

Dazu hielt der Prüfer in der Tz. 3 des Berichtes über die abgabenbehördliche Außenprüfung noch fest, dass der begehrte Verlustvortrag aus der A-GmbH stamme, welche mit Generalversammlungsbeschluss vom 30. August 2004 rückwirkend mit 31. Dezember 2003 in des Einzelunternehmen der Berufungswerbern umgewandelt worden sei. Die A-GmbH habe

bis Ende Februar 2003 einen Großhandelsbetrieb in B und eine Handelsagentur geführt. Die Handelsagentur habe dabei etwa fünf bis acht Prozent zum Umsatz der A-GmbH beigetragen. Für beide Geschäftszweige sei eine einheitliche Buchhaltung geführt worden und könne daher steuerlichrechtlich nicht von zwei Teilbetrieben gesprochen werden. Im April 2003 sei von der A-GmbH der Großhandelsbetrieb in B samt Lager und Einrichtung an den ehemaligen Ehemann der Berufungswerberin verkauft worden. Im Betriebsvermögen der GmbH seien bloß ein Computer mit Drucker und ein Schreibtisch zum Buchwert von ungefähr € 400,00 in E verblieben. Nach dem Verkauf sei die A-GmbH als Handelsagentur in geringsten Umfang für den ehemaligen Ehegatten tätig gewesen. Entsprechend § 10 UmgrStG sei es für den Übergang von Verlusten einer umzuwandelnden Körperschaft auf ihren Rechtsnachfolger erforderlich, dass das Verlustobjekt zum Umwandlungsstichtag tatsächlich noch vorhanden und mit jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste auch vergleichbar sei. Das Bundesministerium für Finanzen habe in einer Anfragebeantwortung vom 1. Februar 2002 (SWK-Heft 4) hinsichtlich der Vergleichbarkeit von Betrieben im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste und dem Umwandlungsstichtag ausgeführt, dass als Vergleichskriterium der Umsatz, das Betriebsvermögen, die Beschäftigtenzahl und Ähnliches heranzuziehen seien. Die Berufungswerberin habe im Zeitraum vom 1. Mai 2003 bis 31. Dezember 2003 Erlöse in Höhe von € 2.333,00 (ohne jene aus der Geschäftsveräußerung in Höhe von etwa € 18.000,00) erzielt. Die Provisionseinnahmen in den Jahren, in welchem die Verluste entstanden seien, hätten etwa € 300.000,00 bis € 400.000,00 betragen. Zum Umgründungsstichtag 31. Dezember 2003 habe die A-GmbH über keine Angestellten, im Vergleichszeitraum aber über drei bis vier, verfügt. Es könne daher im Fall der Berufungswerberin nicht von vergleichbaren Strukturen im Zentrum der Verlustentstehung und zum Umgründungsstichtag gesprochen werden. Selbst wenn der Teilbereich der Handelsagentur als Teilbetrieb zu qualifizieren wäre, hätte sich in den Jahren vor dem Umgründungsstichtag dieser Teilbetrieb derart verändert, dass auch hier nicht mehr von Vergleichbarkeit gesprochen werden könne, da die Provisionserlöse 2003 nur mehr ein Bruchteil jener aus dem Zeitraum der Verlustentstehung seien.

Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen im Einkommensteuerbescheid 2004 vom 21. November 2005.

Gegen diesen wendet sich die Berufung vom 28. November 2005. Darin brachte die Berufungswerberin vor, dass sie den Sachverhalt völlig konträr zu den Feststellungen der Außenprüfung sehe und deshalb um nochmalige Bearbeitung und Würdigung der beigelegten Unterlagen durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ersuche. Es würden dabei jedoch nicht die Aussagen und Folgerungen des Fachbereiches des Finanzamtes unter Zugrundelegung des von der Außenprüfung dargestellten Sachverhaltes in Frage gestellt. Es werde vielmehr darum

ersucht, die Sachverhalte Darstellung der Berufungswerbern anzuerkennen, welche abgabenrechtlich zu anderen Schlussfolgerungen und zum Anerkennen von 75% des Verlustvertrages führen würde.

In bei der ersten Beilage zu diesem Berufungsschreiben, welches den Titel „*Stellungnahme zu allen Ergebnissen meiner Betriebsprüfung*“ trägt, führt die Berufungswerberin aus, dass die A-GmbH insbesondere durch den Großkunden D bis 1996 erhebliche Gewinne erzielt habe. Der völlig unerwartete Wegfall dieses Großgeschäftes habe die Gesellschaft sehr getroffen. Die Geschäftsführung habe dann in den Folgejahren versucht, durch intensives nutzen bestehender Geschäftskontakte alternative Ertragsquellen zu entwickeln. Dabei sei besonders der rasche Strukturwandel des Textilhandels in Österreich und in der EU zu berücksichtigen. Es sei erstens zu einem Konzentrationsprozess bei den Einzelhandelsketten gekommen. Zweitens wären Einkaufsorganisationen aufgebaut worden, die den Zweck gehabt hätten, sich auf immer weniger aber leistungsfähigere Hersteller und Produzenten, auch außerhalb Europas, zu konzentrieren. Drittens hätten sich die Vertriebswege durch die Einführung moderner Datenverarbeitung zur Steuerung komplexer werdender Prozessketten verkürzt und habe sich dadurch die Transparenz verbessert. Die A-GmbH habe sich in diesem Strukturwandel als Kleinstunternehmen von Anfang an seit 1996 in einer besonderen Zwangslage gesehen und in einem Sandwich, getrieben von der Notwendigkeit kostengünstig anbieten zu können, befunden. Insbesondere habe der A-GmbH ein breit aufgestellter, leistungsfähiger Vertriebsapparat gefehlt, wie ihn die „*Großen*“ zur Verfügung hätten. Durch fehlende Volumina habe entsprechende „*Einkaufspower*“ gefehlt, um mit großen Ketten konkurrieren zu können. Aus diesem Grund habe es nur die Möglichkeit gegeben, kreativ an einer neuen Aufstellung des Unternehmens zu arbeiten. Die A-GmbH habe sich aus diesen Gründen sehr früh dazu entschieden, das nicht mehr wettbewerbsfähige Handelsgeschäft, welches durch den Strukturwandel speziell gelitten hatte, durch ein erweitertes Geschäftsmodell „*Agenturgeschäft*“ zu ersetzen. Dabei habe es sich um ein Vermittlungsgeschäft gehandelt, welches auf den traditionell sehr guten Kontakten zu den österreichischen Handelshäusern basiert habe. Die erst in Zukunft aufzubauenden, belastbaren Verbindungen zu großen Einkaufsorganisationen internationaler Konzerne, insbesondere mit Präsenz in Asien und Osteuropa, habe im Vordergrund gestanden. Im Zuge der Trennung von ihrem Ehemann sei dieser am 28. Februar 2003 aus der Geschäftsführung und als Gesellschafter der A-GmbH ausgeschieden und habe die Berufungswerberin die restlichen Anteile ihres ehemaligen Ehemannes übernommen. Selbstverständlich habe die Berufungswerberin an den mit ihrem ehemaligen Ehemann erarbeiteten konzeptionellen und strategischen Visionen aus der Zeit nach 1996 intensiv weitergearbeitet. Dementsprechend habe sie im Mai 2004 erstmals Singapur und China, sowie Hamburg und unter anderem auch

die Konzernzentrale des C-Versandes besucht. Die Gespräche in Singapur und in Shanghai habe sie mit Handelsförderungsorganisationen als Lieferantenvertreter geführt. Der Besuch einer Messe in Shanghai habe den Ziel gedient, zu überprüfen, ob es machbar sei, Lieferanten, insbesondere auch in China, direkt anzusprechen. In der Folge habe die Berufungswerberin einen sehr viel versprechenden ersten Kontakt zu einem Handelspartner in Holland aufbauen können. Eine erste Probelieferung von Pashmina Cashmir-Schals habe erfolgreich abgewickelt werden können. Weitere Aufträge würden vom holländischen Partner erwartet. Ebenso sei der Kontakt zur F GmbH in Hamburg und zur F AG in der Schweiz verstehen. Diese Organisation verfüge über ein besonders ausgeprägtes Netzwerk, mit exzellenten Kontakten zu Versand - und Handelsketten in Europa. So sei auch der Kontakt zum C-Versand zustande gekommen. Eine entsprechende Rechnung für die erfolgreiche Vermittlung dieses Kontaktes sei an die Berufungswerberin bezahlt worden. Dabei handelte es sich um ein Geschäft auf Gegenseitigkeit mit dem Ziel auch umgekehrt Kontakte zu österreichischen Firmen an den deutschen Geschäftspartner zu vermitteln. Die Berufungswerberin gehe davon aus, dass die sehr erfolgreiche Anbahnung von hochkarätigen Kontakten sehr bald zu tragfähigen und erfolgreichen Abschlüssen führen werde. Es sei völlig verkehrt anzunehmen, wie von Prüfer des Finanzamtes gefordert, Provisionsvereinbarungen auf Stückbasis mit Großkonzernen vereinbaren zu können. Bei dieser Art von Geschäften gehe es um größere Dimensionen, insbesondere das Vermitteln von Großkontrakten und das Andocken der kleinen österreichischen Mengen. Es gehe um die Erarbeitung von echten Win-Win Partnerschaften und das Realisieren von entsprechenden Partnerschaftsmodellen. Der betriebswirtschaftliche Nutzen für beide Seiten sei aber erst nach erfolgreicher Umsetzung erkennbar. Insofern sei der Erfolg dieser erweiterten und den Marktgegebenheiten angepassten neuen Vertriebsstrategie von der Berufungswerberin noch nicht endgültig abschätzbar. Die Berufungswerberin könne sich kaum vorstellen, dass die Abgabenbehörde die Verantwortung dafür übernehmen wolle, dass sie nach der glücklichen Trennung von ihrem ehemaligen Ehemann und auch noch einen weiteren, allerdings dann fatalen, Rückschlag erleide, indem ihr diese Geschäftsmöglichkeiten, welche sehr wesentlich von ihrer Motivation und von dem Erfolg der gegenwärtig laufenden Vertriebsbemühungen abhängig seien, durch einen negativen Bescheid zunichte gemacht würden. Sollte dies geschehen, könne die Berufungswerberin bereits jetzt mitteilen, dass sie alle möglichen und geeigneten Schritte unternehmen und sich auch an die Presse wenden werde. Es müsse doch auch für den Prüfer einsichtig sein, dass der globalisierte und sich komplett verändernde Textilmarkt den neuen Gegebenheiten angepasste, Erfolg versprechende, Unternehmensstrategien erforderlich mache. Das Beibehalten der bisherigen Vorgehensweise hätte zum Fortsetzen den negativen Ergebnisse der Vergangenheit geführt. Die Berufungswerberin habe sich persönlich dafür

entschieden, diese neue Strategie mit ihrer ganzen Kraft in die Tat umzusetzen und erwarte dabei auch von den Abgabenbehörden die notwendige Unterstützung.

Die zweite Beilage der gegenständlichen Berufung ist ein an den Prüfer gerichtetes Schreiben des steuerlichen Vertreters der Berufungswerberin vom 18. August 2005. Darin wird erläutert, dass mit Umwandlungsbeschluss vom 30. August 2004 die Firma A-GmbH in ein Einzelunternehmen umgewandelt worden sei. Zu diesem Zeitpunkt sei die Berufungswerberin die einzige Gesellschafterin gewesen. Für diese verschmelzende der Umwandlung sei eine notariell beglaubigter Umwandlungsplan erstellt und beim Firmenbuch eingereicht worden. Der Umwandlungsvorgang sei auf Grund der Bilanz der A-GmbH zum 31. Dezember 2003 durchgeführt worden. Die A-GmbH sei entsprechend des Antrages der Berufungswerberin am 21. September 2004 durch das Landesgericht im Firmenbuch gelöscht worden. Das Finanzamt sei mit dem Schreiben vom 28. September 2004 schriftlich verständigt worden. Im Rahmen der Außenprüfung vertrete die Abgabenbehörde nunmehr die Ansicht, dass zum Umgründungsstichtag 31. Dezember 2003 nicht vom Vorhandensein eines Betriebes gesprochen werden könne, die zum 31. Dezember 2003 bestehende Handelsagentur nicht mit dem Betrieb der GmbH bis zum März 2003 vergleichbar sei und die Verlustvorträge gemäß § 10 UmgrStG wegen fehlender Vergleichbarkeit des Verlustobjektes zum Umwandlungsstichtag nicht anerkannt werden könnten. Die Berufungswerberin sei durch die von der Abgabenbehörde vertretene Sichtweise regelrecht geschockt. Die A-GmbH sei zum 19. März 1982 von der Berufungswerberin (75%) und ihrem ehemaligen Ehemann (25%) gegründet worden. Die Geschäftsführer wären gleichberechtigt gewesen und hätten für ihre Tätigkeit sowohl die Berufungswerberin als auch ihr ehemalige Ehemann gleich hohe Bezüge erhalten. Bereits im Jahr 1986 sei der Firmensitz an den gemeinsamen Wohnsitz der Gesellschafter in E verlegt worden. Insbesondere durch die Generalvertretung der Textilmarke D und anderer namhafter Marken habe die A-GmbH in den Folgejahren Gewinne in Millionenhöhe erwirtschaftet und entsprechend hohe Steuerbeträge an den Staat Österreich abgeführt. Das Geschäft sei seit Beginn an immer sowohl in Form eines Großhandelsbetriebes als auch als Handelsagentur betrieben worden. Dies würden sowohl die in den Jahresabschlüssen ausgewiesenen und auch von den Abgabenbehörden geprüften Umsatzzahlen und Betriebsausgaben dokumentieren. Um der gewachsenen Firmenstruktur gerecht zu werden, habe die Berufungswerberin 1990 zusätzliche Geschäftsräumlichkeiten in B in einem Modegroßhandelszentrum erworben und diese an die A-GmbH vermietet. Diese Räumlichkeiten hätten sowohl als Lager als auch als Umschlagplatz für den Textilhandel, wie auch zur Präsentation der Kollektionen von Lieferanten und Kunden gedient. Leitung und Sitz der Gesellschaft sei aber in E geblieben. Die Gewinn - und Ertragssituation der A-GmbH habe sich sowohl aus dem Handels- als auch aus dem Agenturgeschäft sehr gut entwickelt. Vielfach

hätten sogar Angebote zur Übernahme neuer Handelsvertretungen aus organisatorischen Gründen ausgeschlagen werden müssen. Die Berufungswerberin und ihr ehemaliger Ehemann hätten sich sozusagen sowohl Lieferanten als auch Kunden aussuchen können. In den Jahren 1995 bis 1997 sei es zu einem europaweiten Zusammenbruch am Textilmarkt gekommen. Die Handelsspannen seien durch den Wegfall von Preisvorgaben durch Markeninhaber beim Einzelhändler geringer, die Produktion sei infolge in Billiglohnländer ausgelagert, bestehende Generalvertretungsverträge gekündigt oder sehr zum Nachteil abgeändert worden und hätten zuletzt die Konzerne der Markenhersteller auch noch begonnen, direkt in den Ländern Strukturen aufzubauen und den Einzelhandel zu beliefern. Davon sei auch die A-GmbH nicht verschont geblieben. D International habe einen neuen Vertrag vorgelegt, der von der Berufungswerberin und ihrem ehemaligen Ehemann in dieser Form nicht angenommen habe werden können, was zum Bruch der Geschäftsbeziehungen geführt habe. Durch den Wegfall des Zugpferdes hätten auch weitere Verluste von Handelsvertretungen hingenommen werden müssen. Die Berufungswerberin und ihr ehemaliger Ehemann hätten dann national und international auf Abfertigung nach dem Handelsvertretergesetz geklagt. Das große Geschäft sei aber verloren gewesen. Im Jahr 1996 seien im Handelsgeschäft letztmalig Umsatzzahlen von über € 1.000.000,00 erreicht worden. Die Umsätze der Geschäftsjahre 1997 (€ 661.850,00) und 1998 (€ 237.570,00) seien die Folge gewesen. Der Geschäftsbereich der Agentur verlaufe naturgemäß zeitverzögert, da die Einnahmen erst beim Verkauf anfallen würden. Der Umsatz habe hier im Jahr 1997 noch € 171.980,00 betragen und der Einbruch sei erst im Jahr 1998 (€ 83.700,00) entstanden. In den folgenden Jahren seien laufenden Verluste erzielt worden. Nur im Jahr 1999 sei durch das Auszahlen der Handelsvertreterabfertigungen nach gewonnenen Rechtsstreitigkeiten ein Gewinn entstanden. Die Berufungswerberin und ihr ehemalige Ehemann hätten aus diesem Grund auf ihre Pensionszusagen und die Berufungswerberin ab 1998 sogar auf das Auszahlen eines Geschäftsführerbezuges verzichtet. Das Gehalt des ehemaligen Ehemann des Berufungswerberin sei bis zur Höchstbemessungsgrundlage der Sozialversicherung aus pensionsrechtlichen Gründen herabgesetzt worden. Durch Thesaurierung der Gewinne in den erfolgreichen Jahren sei dies möglich gewesen, ohne in Liquiditätsengpässe zu geraten. Die Berufungswerberin und ihr ehemaliger Ehemann hätten bereits zu diesem Zeitpunkt die veränderte Situation am Markt erfasst und begonnen diese zu analysieren. Sie hätten erkannt, dass sich ein Großhandelsbetrieb durch Generalvertretungen nicht mehr wie in der Vergangenheit realisieren lasse, da sich der Markt verändert habe. Produzenten und Markeninhaber würden die wirklich großen Handelsketten in Zukunft selbst beliefern oder eigene Handelsvertreter einstellen. Zielgruppe für den Handel könne künftig nur der kleine Einzelhandel mit verschiedenen Produktsortimenten sein. Die Handelsagentur müsse sich

langfristig eine andere Zielgruppe für ihre Aktivitäten suchen. Auf Grund der bestehenden nationalen und internationalen Kontakte und dem Know-How der Berufungswerberin und ihres ehemaligen Ehemannes habe dies nur die Vermittlung von Geschäften zwischen Herstellern, Produzenten, Markeninhabern und dem Großhandel sein können. Andererseits wären es die Einzelhändler, welche bei einer Konzentration ihrer Einkaufsvolumina bessere Einkaufsbedingungen erzielen könnten. Besonders die Berufungswerberin war der Ansicht, auch hier durch ihre ausgezeichneten familiären Kontakte Erfolge erzielen zu können. Diese Geschäftsideen hätten die Berufungswerberin und ihr ehemaliger Ehemann auch verfolgt. Beide seien überzeugt gewesen, auf dieser Basis wieder an den geschäftlichen Erfolg der Vorjahre anknüpfen zu können. Der Aufbau des Handelsbetriebes in kleinerem Umfang sei zwar schwierig aber durchaus von Erfolg gekrönt gewesen. Durch das Beibehalten der Infrastruktur in B, Personalabbau, Kosteneinsparungen und kontinuierliche Akquisition von Kunden und Lieferanten sei es bis zum Jahr 2002 gelungen, den Handelsumsatz wieder auf circa € 400.000,00 zu steigern. Der Wiederaufbau der Handelsagentur, habe sich jedoch viel schwieriger gestaltet. Der geplante neue Markt sei sensibel und verunsichert gewesen. Für das Bezahlen von zusätzlichen Provisionen an neue Agenturen für Ideen, Konzepte und Kontakte sei durch die gesunkenen Handelsspannen wenig Platz gewesen. Es habe sich daher schon bald herausgestellt, dass dieser Aufbau sehr langwierig sein und mehrere Jahre in Anspruch nehmen würde. So seien viel Arbeitsleistung und auch Kapitalreserven investiert worden. Die Berufungswerberin und ihr Ehemann hätten viele neue Ideen und Konzepte entwickelt, wie etwa den Aufbau eines Strukturvertriebes für Geschäftsvermittlungen im Provisions- und Subprovisionssystem. Die Provisionsumsätze in diesen Jahren seien zwar kontinuierlich vorhanden gewesen, hätten aber nicht den erwarteten Umfang erreicht. Anfang des Jahres 2003 habe sich die Berufungswerberin von ihrem ehemaligen Ehemann getrennt. Am 28. Februar 2003 habe der ehemalige Ehemann der Berufungswerberin das Dienstverhältnis mit der A-GmbH einvernehmlich gelöst und sei als Geschäftsführer abberufen worden. Seit dem 1. März 2003 habe die Berufungswerberin die A-GmbH geführt. Zwei Monate später zum 30. April 2003 habe die Berufungswerberin den Teilbetrieb des Handels mit Standort B an ihrem ehemaligen Ehemann verkauft. Der ehemalige Ehemann der Berufungswerberin führe diesen wirtschaftlich gesunden und eigenständigen Betrieb als Einzelunternehmer mit Gewinn bis zum nunmehrigen Zeitpunkt. Die Berufungswerberin und ihr ehemalige Ehemann seien geschäftlich in Verbindung geblieben. Die Berufungswerberin vermittele Kontakte und Adressen, besuche Kunden und wahre die guten Verbindungen. Dafür erhalte sie, wie zuvor die A-GmbH, pauschale Provisionen. Diese Leistungen könnten nicht, wie von der Abgabenbehörde gefordert, in fixe Abrechnungs- und Rahmenbedingungen gepresst werden, das sich wieder Umsatz noch Auswirkung geldmäßig genau ermitteln und

zurechnen lassen würden. Es würden aber für die Bezahlung der Provisionen Gegenleistungen erbracht werden, welche zum Betrieb einer Handelsagentur (Vermittlung von Geschäften für fremden Namen und fremde Rechnung) gehörten. Die ursprüngliche Geschäftsidee der Handelsagentur, nämlich der Aufbau und Vermittlung von Kontakten und Geschäften in der Zielgruppe Hersteller-Produzenten-Markeninhabern-Großhandel werde aber noch weiter verfolgt, auch wenn sich die Geschäftserfolg bisher noch nicht im gewünschten Umfang eingestellt habe. Ein erster Ausfluss dieser Vorarbeiten habe schon im Dezember 2004 durch das Legen einer Rechnung an die CG Beteiligungs- F GmbH erzielt werden können. Es dürfe auch nicht vergessen werden, dass die Geschäfts- und Kontaktvermittlungen der Berufungswerberin an ihrem ehemaligen Ehemann dazu beitragen würden, dass sein Unternehmen kontinuierlich wachse und somit in die eigentliche Zielgruppe aufsteige. Im Jahr 2004 habe sich die Berufungswerberin dazu entschlossen, die bestehende A-GmbH mit Hilfe des Umgründungssteuergesetzes umzuwandeln, weil die formale Struktur einer GmbH für ihren Betrieb nicht passend und überdies viel zu teuer gewesen sei. Aus diesem Grund habe sie auch den 25%-igen Anteile ihres ehemaligen Ehemannes an der A-GmbH übernommen, so dass eine verschmelzender Umwandlung des Betriebes auf die Hauptgesellschafterin möglich geworden sei. Die Vermutung des Prüfers, dass diese Umwandlung wie auch das Bezahlen der Provisionen zwischen der Berufungswerberin und ihrem ehemaligen Ehemann aus steuerlichen Gründen erfolgt sei, entbehre jeder Grundlage und sei eine nicht haltbare Unterstellung. Der Vergleich mit dem Betrieb zum Stichtag März 2003 sei auch nicht relevant. Von der Berufungswerberin in sei nie behauptet worden, dass der Betrieb am Umwandlungsstichtag und am Tag der Beschlussfassung mit jenem am 31. März 2003 vergleichbar gewesen sei. Wie schon in den Gesprächen mit den Prüfer mehrfach und ausführlich dargelegt, sei vielmehr die Gesamtentwicklung und die Geschäftsideologie des Unternehmens in die Überlegungen mit einzubeziehen, wodurch sich eine Reduktion auf nur einen Teil eines Betriebes und dessen Verkaufszeitpunkt nicht nachvollziehen lasse. Die Tatsache, dass eine Geschäftsidee und deren strikte Verfolgung noch keinen messbaren Erfolg in Form von Umsätzen erwirtschaftet habe, könne nicht dazu führen, dass dies in der Darstellung einer verhältnismäßigen Wertigkeit seinen Ausfluss finde. Auch die automatische Schlussfolgerung des Prüfers, die Verlustursache in der A-GmbH nur dem nach außen ersichtlichen Geschäftsbetrieb des Handels zu zuweisen, sei unzulässig. Diese Verlustphase sei vielmehr bewusst in Kauf genommen worden, um das Geschäft aufzubauen. Die Entwicklung der persönlichen Umstände, die Trennung von Ehegatten nach 24 gemeinsamen Ehe- und Arbeitsjahren und die Tatsache, dass dadurch Pläne ins Wanken und Stocken gerieten wären, könne der Berufungswerberin weder als absichtlich unterstellt noch zum Nachteil gerechnet werden. Die A-GmbH habe ihren Firmensitz am Wohnort der Berufungswerberin in E gehabt.

Unzählige Betriebsüberprüfungen durch Behörden wie die Gebietskrankenkasse, die Lohnsteuerstelle oder Gemeinden hätten den Standort der Firma niemals in Frage gestellt. Die Berufungswerberin habe auch niemals vorgehabt, den Handelsbetrieb von diesem Standort aus weiterzuführen. Dafür wären die Räumlichkeiten nicht vorhanden gewesen. Die Berufungswerberin habe von ihrem Wohnsitz aus immer die finanzielle Leitung der A-GmbH unter Führung der Handelsagentur ausgeübt. Dafür brauche man nicht mehr als die Betriebsprüfung erhobenen habe. Es würden geringfügige Räumlichkeiten, ein Schreibtisch, ein Computer mit Drucker, Internetzugang und E-Mail Kontakt, Telefon und Fax, Handy und Pkw für den organisatorischen Geschäftsbetrieb eine Handelsagentur ausreichen. Dass die Berufungswerberin ihre Handelsagentur mit nach außen messbaren Umständen am Standort E tatsächlich aktiv, wenn auch wie im Schreiben des Prüfers in geringsten Umfang, betrieben habe, stelle das Vorhandensein eines Geschäftsbetriebes außer Frage. Von einem Nichtvorhandensein eines Betriebes zum Umgründungstichtag oder zum Beschlussfassungstichtag könne daher her nicht gesprochen werden. Mehr verlange der Gesetzgeber als Minimalerfordernis für Umwandlungen nach dem Art. II UmgrStG auch nicht. Wie und warum die Verlustvorträge entstanden seien, welche die Berufungswerberin in der Einkommensteuererklärung 2004 für sich verwenden wolle, sei mehrfach und umfangreich ausgeführt worden. Auch sei es eventuell möglich Aussagen und Stellungnahmen, wie etwa eine des Geschäftsführers der F GmbH beizubringen. Es werde beantragt, sämtliche Verlustvorträge zu übernehmen, da der Berufungswerberin für durchgeführte verschmelzende Umwandlung die Anteile von ihrem ehemaligen Ehemann übernehmen habe müssen, da sonst eine Umwandlung auf dem Hauptgesellschafter nicht möglich gewesen wäre. Es sei auch noch zu berücksichtigen, dass die Familie der Berufungswerberin in diesem Zeitraum nicht nur aus den Ehegatten bestanden habe, sondern dass diese auch zwei Töchter (geboren 1979 und 1982) hatten, welche beide ihre Schulpflicht am Wohnort der Berufungswerberin erfüllt hätten. Schon aus diesem Grund sei es der Berufungswerberin nur möglich gewesen, am Standort E die Handelsagentur und die Leitung der GmbH zu betreiben. Eine Aufspaltung der Betriebe der A-GmbH wäre ohne Trennung der Ehegatten nie erfolgt und wäre es zu keiner Umwandlung auf eine Personengesellschaft gekommen. Dabei wäre es sicher der Übergang der Verlustvorträge oder das Vorhandensein eines Geschäftsbetriebes von der Abgabenbehörde nicht in Frage gestellt worden. Die Berufungswerberin sei nach der persönlichen Trennung von ihrem ehemaligen Ehemann Anfang 2003 und der geschäftlichen Trennung im März 2003 weder in der psychischen noch in der physischen Verfassung gewesen, die Geschäfte mit dem selben Engagement und Elan wieder davor zu betreiben. Eine persönliche Neuorientierung der Berufungswerberin müsse ihr in dieser Zeit wohl zugestanden werden. Mit welchem Herz und welche Zukunftsperspektiven sie nunmehr ihre

geschäftlichen Ziele wieder verfolge, lasse sich aus der oben dargestellten Stellungnahme ersehen.

Weiter war dem Berufungsschreiben ein Ersuchen des Finanzamtes um Stellungnahme des Fachbereiches des Finanzamtes zur Fortführung der Außenprüfung beigelegt. Darin wird der berufungsgegenständliche Sachverhalt wie folgt dargestellt. Die Berufungswerberin habe im Jahr 2004 unter der Kennzahl 462 Verlustvorträge in Höhe von € 273.702,22 geltend gemacht. Diese Verluste stamme aus der A-GmbH, welche mit Generalversammlungsbeschluss vom 30. August 2004 rückwirkend zum 31. Dezember 2003 gemäß §§ 2 ff. UmwG Umwandlungsgesetz, BGBl. Nr. 304/1996) in das Einzelunternehmen der Berufungswerberin umgewandelt worden sei. Laut Aktenlage habe die A-GmbH bis Ende Februar 2003 einen Großhandelsbetrieb und eine Handelsagentur geführt. Im April 2003 sei der Handelsbetrieb (Schaumraum, Lager im Modegroßhandelszentrum in B) samt Lager und Einrichtung zum Pauschalpreis von € 30.000,00 an den ehemaligen Ehegatten der Berufungswerberin verkauft worden (Rechnung vom 1. August 2003). Nach den Angaben des steuerlichen Vertreters der Berufungswerberin sei der Verkauf auf Grund der Trennung der Ehegatten durchgeführt worden. Im Eigentum der GmbH sei bloß ein Schreibtisch und ein Computer mit Drucker im Buchwert von € 400,00 verblieben. Die Berufungswerberin betreibe seit dem Verkauf des Handelsbetriebes die Handelsagentur in geringstem Umfang vom Standort E aus betrieben. Es würden fast ausschließlich Kundenvermittlungen für das Unternehmen des ehemaligen Ehegatten der Berufungswerberin durchgeführt. Entsprechend der Umgründungssteuerrichtlinien sei hinsichtlich des Übergangs der Verluste umzuwandelnden Körperschaft auf den Rechtsnachfolger zu prüfen, ob das Verlustobjekt zum Umwandlungstichtag tatsächlich noch vorhanden und mit jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste auch vergleichbar sei. Die Verluste der GmbH würden aus den Jahren 2000 bis 2003 stammen:

Euro	2000	2001	2002	2003
Umsatzerlöse	337.358,00	339.425,00	395.094,00	96.499,00
Provisionserlöse	27.008,00	13.230,00	4.717,00	2.333,00
Bilanzverlust	-82.100,00	-112.570,00	-100.297,00	-36.326,00
Einkommen	-64.736,00	-94.010,00	-89.786,00	-31.168,00

Nach Ansicht des Prüfers könne man zum Umgründungstichtag, dem 31. Dezember 2003, nicht vom Vorhandensein eines Betriebes sprechen. Seit dem Verkauf des Handelsbetriebes an den ehemaligen Ehegatten der Berufungswerberin habe die GmbH keine Umsätze mehr getätigt. Die Provisionsabrechnung vom 31. Mai 2004 an den ehemaligen Ehegatten der Berufungswerberin enthalte keine Angaben darüber, wie dieser Betrag ermittelt worden sei. Im folgenden Zeitraum seien monatlich € 1.000,00 zuzüglich Umsatzsteuer Akonto als Provisionsabrechnung ab Mai 2004 von der A-GmbH an den ehemaligen Ehegatten der

Berufungswerberin verrechnet worden. Der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin habe auf Anfrage bekannt gegeben, dass keine Aufzeichnungen darüber vorliegen würden, wie die verrichteten Provisionen ermittelt worden seien. Im Fremdvergleich sei es nicht üblich, ohne entsprechende Leistungsverzeichnisse monatlich Akonto Provisionen abzurechnen. Der Prüfer vermute, dass diese Provisionen aus steuerlichen Gründen verrechnet worden seien und der Betrieb der A-GmbH im April 2003 geendet habe. Sofern man, wie der steuerliche Vertreterin Berufungswerberin, vom Bestehen des Betriebes einer Handelsagentur ausgehe, sei dieser nicht mit dem Betrieb der A-GmbH bis zum März 2003 vergleichbar. Weiter wäre im Falle der Anerkennung des Verlustvertrages gemäß § 10 Z 1 lit. c UmgrStG zu beachten, dass der ehemalige Ehegatte der Berufungswerberin bis Oktober 2003 zu 25% Eigentümer der A-GmbH gewesen sei und der Verlustübergang entsprechend eingeschränkt sei, wenn Anteile vor Umwandlung im Wege der Einzelrechtsnachfolge erworben worden wären. Die Verluste wären daher bei der Berufungswerberin nur zu 75% abzugsfähig.

Als letztes legte die Berufungswerberin der Berufung noch die Auskunft des Fachbereiches des Finanzamtes vom 14. September 2005 bei. Darin schildert der Sachbearbeiter, dass der Gesetzgeber der Umwandlungsbestimmungen grundsätzlich im Auge gehabt habe, den Veränderungen im Wirtschaftsleben insofern Rechnung zu tragen, als die Veränderung der Rechtsform von bestehenden Betrieben in eine andere Rechtsform nicht durch die den ertragsteuerlichen Bestimmungen innewohnenden Liquidationsvorschriften erschwert werden solle. Es handele sich dabei um steuerrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten, welche, wenn die jeweiligen formellen und inhaltlichen Voraussetzungen erfüllt seien, einen nahtlosen Übergang ganzer Betriebe oder Teilbetriebe in ein anderes Rechtsgebilde ermöglichen würden. Zur Beurteilung des jeweiligen gesamten Veränderungsprozesses beziehungsweise Umwandlungsvorganges müsse sowohl die Situation des Unternehmens geraume Zeit vor, wie auch nach deren Rechtsformänderungen betrachtet werden. Nach den unzweifelhaften Sachverhaltsdarlegungen habe die A-GmbH zwei große Tätigkeitsbereiche, nämlich ein Handelsbetrieb und eine Handelsagentur, gehabt. Diese seien zeitweise von zwei verschiedenen Standorten aus betrieben worden. Nach den Informationen des Prüfers seien diese betrieblichen Aktivitäten allerdings nicht derart getrennt geführt worden, dass nach der steuerlichrechtlichen Bestimmungen (getrennte Buchhaltungen, ausschließliche Zuordnung der jeweiligen Mitarbeiter et cetera) von zwei Teilbetrieben gesprochen werden könne. Der Teilbereich des Großhandels sei dann mit 30. April 2003 an den ehemaligen Ehegatten der Berufungswerberin verkauft worden. Damit sei aber der die Gesellschaft tragende Tätigkeitsbereich weggefallen, zumal sich Agenturbereich schon vorher nachweislich nicht mehr zufrieden stellend entwickelt habe. In den Kommentaren zu den Umwandlungsbestimmungen werde immer auf die so genannte Objektverknüpfung

hingewiesen. Damit werde zum Ausdruck gebracht, dass die steuerliche Begünstigung der Buchwertfortführung, beziehungsweise des Verlustvertrages et cetera, nur dann greifen könne, wenn der Betrieb nach Veränderung der Rechtsform noch einigermaßen mit dem Betrieb vor Veränderung der Rechtsform vergleichbar sei. Bezüglich dieser Vergleichbarkeit sei allerdings nicht auf in einem gezielten willkürlich gewählten Stichtag abzustellen, sondern das Unternehmen einige aktive Zeit hindurch zu beleuchten. Nach dem Willen des Gesetzgebers werde im Rahmen dieser Objektverknüpfung keineswegs 100%-ige Identität verlangt. Die einzelnen Unternehmensparameter, wie Vermögen, Umsatz, Arbeitnehmerzahl, Aufträge et cetera, müssten aber im Sinne der Gesamtbetrachtung des Unternehmens und der betrieblichen Tätigkeit nach der Veränderung der Rechtsstruktur noch eine Ähnlichkeit erkennen lassen. Im konkreten Fall der Berufungswerberin könne beim besten Willen nicht mehr von einer Ähnlichkeit gesprochen werden. Selbst wenn im Bereich der Agentur eine dem allgemeinen Wirtschaftsleben entsprechende Struktur bestünde, würde dieser kleine Teilbereich nicht ausreichen, von einer Vergleichbarkeit der Betriebe vor und nach der Umwandlung zu sprechen, weil nach dem Gesamtbild der Verhältnisse der Betrieb zum Umwandlungsstichtag keine vergleichbare Struktur aufweise. Selbst wenn dem Teilbereich der Agentur Teilbetriebsqualifikation zukommen solle, hätten sich in den letzten beiden betrieblich Jahren die Teilunternehmensparameter derart verändert, dass auch hier nicht mehr von Vergleichbarkeit gesprochen werden könne. Nach diesen allgemeinen Grundsätzen könne auch ein Anteil in des Verlustvertrages, der rechnerisch auf die verkaufte Handelsagentur entfiere, für das bestehende Einzelunternehmen nicht gerettet werden. Es bestehe daher keine tatsächliche oder rechtliche Möglichkeit, den aus der früheren GmbH entstandenen Verlustvortrag weiter zu verwerten.

Im Schreiben der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 31. August 2008 wurde als Erstes festgehalten, dass die vom Prüfer, dem Finanzamt und dem bundesweiten Fachbereich des Bundesministeriums für Finanzen in diesem Berufungsverfahren vertretene Rechtsansicht zur Frage der Abzugsfähigkeit von Verlusten aufgrund mangelnder Vergleichbarkeit des verlustverursachenden Vermögens bei einer Verschmelzung nach Art. I § 4 Z 1 UmgrStG nicht nur mit der Lehre sondern auch mit der Judikatur des Unabhängigen Finanzsenates (etwa RV/1995-W/04 vom 12. Dezember 2006) übereinstimme.

Betrachte man die Entwicklung der von der Berufungswerberin begehrten Verlustvorträge, so zeige sich, dass diese aus der A-GmbH in den Jahren 2000 bis 2003 wie folgt stammen würden:

	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Bilanzgewinn		28.472,50	163.544,60				
Bilanzverlust	-54.895,31			-82.100,56	-112.570,74	-100.297,04	-36.326,61

Steuerlicher Gewinn	25.866,81	35.256,72	-64.736,67	-94.010,31	-89.786,53	-31.168,71
Steuerlicher Verlust	-31.106,44					
Verlustvortrag	31.106,44	5.239,64	0,00	64.736,67	158.746,97	248.533,50
					279.702,21	

Es sei daher zu untersuchen, ob das verlustverursachende Vermögen im Zeitpunkt der Verschmelzung also dem 31. Dezember 2003 noch vorhanden gewesen sei.

Betrachte man dazu einige hervorstechende Kennzahlen ergebe sich folgendes Bild:

GmbH (+ Modebetrieb)	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
Warenerlöse	661.864,32	237.568,86	307.918,10	337.358,63	339.425,40	395.094,13	318.372,71
übrige Erträge/Einnahmen	210.970,33	14.362,99	185.486,13	41.552,15	14.766,44	14.067,76	61.585,90
Waren, Roh-, Hilfsstoffe	575.420,88	179.310,22	218.833,41	251.927,73	256.423,70	314.487,82	240.837,91
Personalaufwand	178.412,01	128.677,25	80.816,39	92.941,75	103.044,46	86.698,97	67.408,41
AfA Anlagevermögen	32.242,40	18.299,40	17.380,28	24.033,39	16.860,32	16.141,71	8.395,82

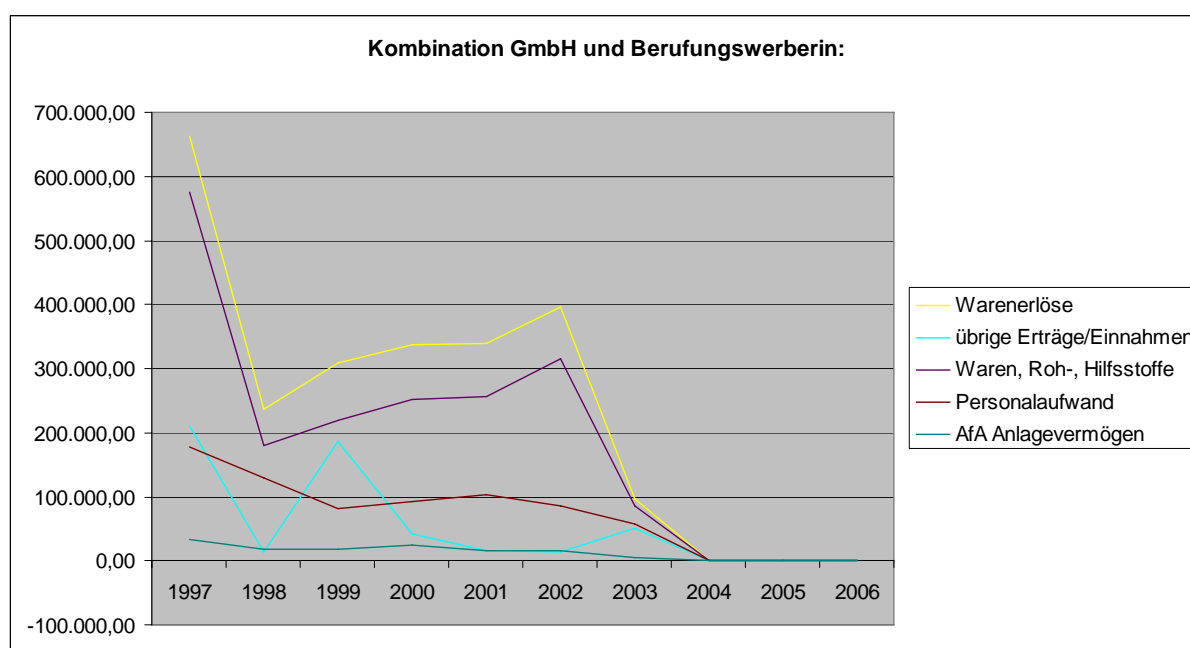
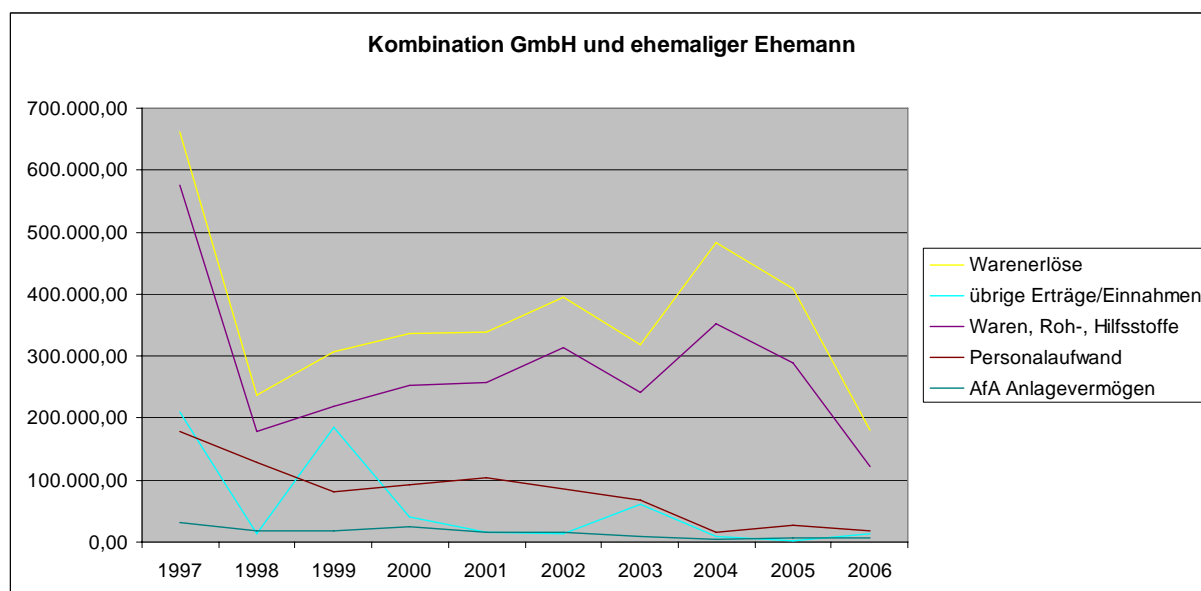
Berufungswerberin:

	2004	2005	2006
Warenerlöse	-308,37	0,00	0,00
übrige Erträge/Einnahmen	0,00	0,00	0,00
Waren, Roh-, Hilfsstoffe	854,00	0,00	0,00
Personalaufwand	0,00	0,00	0,00
AfA Anlagevermögen	271,70	290,27	372,54

Ehemaliger Ehemann:

	2004	2005	2006
Warenerlöse	482.875,82	408.607,64	180.956,13
übrige Erträge/Einnahmen	8.054,08	2.600,96	13.300,08
Waren, Roh-, Hilfsstoffe	352.978,81	289.456,28	122.600,65
Personalaufwand	16.725,64	26.533,06	18.048,69
AfA Anlagevermögen	5.256,28	5.898,19	6.134,23

Kombiniere man diese Daten, um festzustellen, wo das verlustverursachende Vermögen in Hinblick auf den Kauf des Modebetriebes durch ihren ehemaligen Ehemann im Frühjahr 2003 verblieben sei, ergebe sich Folgendes:



Wie sich aus den oben dargestellten Zahlen daher zeige, habe nach den Kriterien der Judikatur der ehemaliger Ehemann den Betrieb fortgesetzt, welcher die Verluste der A-GmbH verursacht hätte und befinde sich auch das verlustverursachende Vermögen beim ehemaligen Ehemann der Berufungswerberin. Die von der Berufungswerberin behaupteten fortgesetzten Tätigkeiten im Agenturgeschäft, hätten sich in keiner mit dem ursprünglichen verlustverursachenden Vermögen (beziehungsweise Betrieb) vergleichbaren Weise in Zahlen niedergeschlagen. Ein Verlustabzug der oben genannten Verluste der A-GmbH nach § 18 Abs. 6 EStG 1988 scheine daher auf den ersten Blick nicht in Betracht zu kommen.

Dementsprechend wurde die Berufungswerberin ersucht, zu diesen Sachverhaltsfeststellungen Stellung zu nehmen und eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung für das Jahr 2007 vorzulegen.

Darauf antwortete der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin im Schreiben vom 11. Dezember 2008, dass die er und die Berufungswerberin den Eindruck gewonnen hätten, dass ihr Vorbringen keinen Einfluss auf die Ausführungen der Abgabenbehörde gefunden habe. Die Verlustvorträge der A-GmbH seien durch den hohen Geschäftsführergehalt des ehemaligen Ehemanns der Berufungswerberin entstanden und sei dieses laufend der Lohnsteuer unterworfen worden. Die Berufungswerberin und ihr Ehemann hätten in den Verlustjahren versucht, neben dem noch bestehenden Handelsbetrieb, die Handelsagentur wieder aufzubauen und die entstandenen Verluste seien, mit Blick auf künftige Gewinne, in Kauf genommen worden. Der „*bereits Teilbetrieb*“ Handel, welcher dann vom Ehemann der Berufungswerberin gekauft worden sei habe isoliert für sich betrachtet die ganzen Jahre Gewinne geschrieben. Anders wäre kein Verkauf nach der Trennung des Ehepaares möglich gewesen. Der Ehemann der Berufungswerberin habe in der Folge als Einzelunternehmer auch Gewinne geschrieben. Die von der Abgabenbehörde zweiter Instanz dargestellten Zahlen seien zwar richtig, aber sei dieser Teil nicht die Ursache für die Verlustjahre gewesen, sondern der Versuch die Handelsagentur neu aufzubauen. Dass dieser Aufbau, insbesondere nach Trennung der Berufungswerberin von ihrem Ehemann im Jahr 2003, nicht erfolgreich gewesen sei, könne nicht bestritten werden. Es sei aber damals ein Betrieb im Aufbau gewesen und hätten Anfangsverluste in Kauf genommen werden müssen. Der im Anschluss ab dem Jahr 2004 der Berufungswerberin verbliebene Betrieb der Berufungswerberin sei zwar klein, bestehe aber und sei als Ausfluss der Tätigkeiten in der A-GmbH zu sehen. Die persönliche und gesellschaftsrechtliche Trennung von Ihrem Ehemann habe darauf keinen Einfluss. Wenn es geklappt hätte, wären die Anlaufverluste gegen künftige Gewinne aufgerechnet worden. Aber auch wenn es anders gekommen sei, seien die Verlustabzüge der A-GmbH der Berufungswerberin zuzuerkennen.

„*Wirklich erschüttert*“ werde der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin und die Berufungswerberin dadurch, dass die A-GmbH in den guten Jahren, von welchen es wirklich viele gegeben habe, alle Steuern immer laufend und pünktlich bezahlt habe. Sogar in den Verlustjahren und seien alle persönlichen Lohn- und Einkommenssteuern der Gesellschafter pünktlich abgeführt worden. Nach dem versuchten Neuaufbau, und als nach der wirtschaftlichen auch noch die persönliche Krise gefolgt sei, würden nun alle Bemühungen und Versuche der Berufungswerberin (siehe oben) von der Abgabenbehörde in Frage gestellt. Die Verweigerung der Verwertung der Verlustvorträge nach all den wirtschaftlichen

Rettungsversuchen und den erlittenen Cash-Verlusten sei nun das so genannte „Tüpfelchen auf dem i“. Der steuerliche Vertreter ersuche daher im Namen seiner Klientin „daher um Prüfung und Würdigung der in diesem Fall von uns geschilderten Sachverhaltsdarstellung“. Er sei auch gerne bereit, für ein persönliches Gespräch zur Außenstelle des Unabhängigen Finanzsenates zu kommen, um dies nochmals zu erörtern.

Diesem Schreiben waren die oben geschilderten Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 10. August 2005 und der Berufungswerberin vom 8. August 2005 („Stellungnahme zu meiner Berufung“) sowie die die Einnahmen- Ausgabenrechnung für das Jahr 2007 wie folgt beigelegt:

Umsatzerlöse	
Leistungserlöse Inland	<u>7.000,00</u>
Betriebsleistung	<u>7.000,00</u>
Abschreibungen	
auf immaterielle Gegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen	
Planmäßige Abschreibungen	
planmäßige Abschreibung anderer Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung	373,00
Sofortabschreibung geringwertiger Vermögensgegenstände	289,00
	662,00
sonstige betriebliche Aufwendungen	
übrige	
Reise- und Fahrtspesen, Diäten	1.611,00
Post- und Telefongebühren	1.148,00
Büromaterial, Aufwand für Buchhaltung und Lohnverrechnung	668,00
Rechts-, Prüfungs- und Beratungsaufwand	960,00
Mitgliedsbeiträge	85,00
	<u>4.472,00</u>
Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	<u>1.867,00</u>
Jahresgewinn	<u>1.867,00</u>

Am 14. Juli 2009 wurde der ehemalige Ehegatte der Berufungswerberin schriftlich befragt und ersucht bekannt zu geben, welche Provisionen er in den Jahren 2003 bis 2008 (Darstellung der Beträge und Zahlungszeitpunkte) an seine ehemalige Ehefrau, die Berufungswerberin beziehungsweise an die A-GmbH bezahlt habe und welche Leistungen diesen Provisionen und Vereinbarungen zugrunde gelegen seien. Weiter wurde der ehemalige Ehegatte der Berufungswerberin aufgefordert, die (schriftlichen) Vereinbarungen über die Provisionsleistungen vorzulegen oder allenfalls mündliche Vereinbarungen zu beschreiben (Abschluss, Abänderung, Abrechnungsmodus) zu erläutern.

Darauf antwortete der steuerliche Vertreter des ehemaligen Ehegatten der Berufungswerberin, welcher auch der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin ist, mit Schreiben vom 27. Juli 2009, dass es keine schriftlichen Vereinbarungen über die Provisionsleistungen zwischen dem ehemaligen Ehegatten und der Berufungswerberin gebe. Die Berufungswerberin habe im Zeitraum Mai 2003 bis Ende September 2005 aufgrund einer mündlichen Vereinbarung nach der Firmentrennung erhalten. Die Berufungswerberin sollte weiterhin von ihr betreute Kunden besuchen und die Kontakte pflegen, sowie neue Kontakte zum Abschluss von Geschäften herstellen. Dies sei für den ehemaligen Ehegatten der

Berufungswerberin aufgrund der vergangenen beruflichen Verwobenheit mit der Berufungswerberin für die erfolgreiche Fortführung seines Unternehmens wichtig gewesen. Ein besonderer Abrechnungsmodus sei dieser Vereinbarung mangels Messbarkeit nicht zu Grunde gelegen. Aus den beigelegten Kontoauszügen ist die (nicht ganz regelmäßige) oben erwähnte Zahlung von € 1.200,00 (Brutto) ersichtlich.

Diese Erhebungsergebnis wurde der Berufungswerberin mit Schreiben vom 10. August 2009 in Kopie vorgehalten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Voraussetzungen einer Umwandlung im Sinne des Art. II UmgrStG sind das Vorliegen einer Umwandlung im Sinne des UmwG (Umwandlungsgesetz, BGBl. Nr. 304/1996), das Vorliegen eines Betriebes bei der errichtenden Umwandlung und bei der verschmelzenden Umwandlung, sofern der Rechtsnachfolger keine unter § 7 Abs. 3 KStG (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. Nr. 401/1988; Verpflichtung zur Buchführung nach Handelsrecht – Zurechnung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb) fallende Körperschaft ist, keine Beschränkung des Besteuerungsrechtes Österreichs hinsichtlich der stillen Reserven einschließlich des Firmenwertes beim Rechtsnachfolger und allenfalls das Vorliegen einer vergleichbaren Umwandlung ausländischer Körperschaften und keine Beschränkung des Besteuerungsrechts Österreichs hinsichtlich der stillen Reserven einschließlich eines allfälligen Firmenwertes beim Rechtsnachfolger (für viele siehe Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen⁹, Rz 20 zu Art II § 7).

Im Fall der Berufungswerberin, nämlich der Umwandlung einer GmbH, an welcher sie vor der Umwandlung 100% der Anteile erworben hat, auf ein Einzelunternehmen der in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Berufungswerberin, ist, unter der Annahme, dass auch eine Umwandlung im Sinne des UmwG vorliegt, genauer zu untersuchen, ob sowohl am Umwandlungstichtag als auch am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb der A-GmbH vorgelegen hat.

Als Erstes ist hier festzustellen, dass der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin, welcher auch steuerlicher Vertreter der A-GmbH und des ehemaligen Ehegatten der Berufungswerberin war, am 15. März 2003 dem Finanzamt im Namen der A-GmbH mitgeteilt hat, dass mit 31. Dezember 2003 der operative Geschäftsbetrieb eingestellt worden sei und ersucht werde, das Signal zur Abgabe von laufenden Umsatzvoranmeldungen zu löschen.

Da auch laut Verständigung der Bezirkshauptmannschaft H vom 9. Januar 2003 deren Gewerbeberechtigung als Warenpräsentator am gleichen Tag geendet hat, ist nach dem

ersten Anschein davon auszugehen, dass abgesehen von der Gewerbeberechtigung der Berufungswerberin als Versicherungsagentin, weder die noch die Berufungswerberin am Umwandlungstichtag am Umgründungstichtag über einen aktiven Betrieb verfügten.

Dafür spricht auch, dass das der Großhandelsbetrieb inklusive Modegeschäft von der am 1. Mai 2003 verkauft wurde und die A-GmbH danach keine Arbeitnehmer mehr beschäftigte.

Damit wurde die A-GmbH ihres gesamten Geschäftsbetriebes beraubt und war am Umgründungstichtag nur noch eine leere allein rechtlich bestehende Hülse.

Zu fragen ist allerdings, wie die vom Ehegatten an die Berufungswerberin bezahlten ab Mai 2003 bis Ende September 2005 bezahlten pauschalen Beträge einzuordnen sind.

Zu erwähnen ist, dass diese im Jahr 2003 von der Berufungswerberin als Einzelunternehmerin nicht als Einkünfte erklärt, beziehungsweise von der A-GmbH im am 4. August 2004 dem Finanzamt übergebenen Jahresabschluss nicht ausdrücklich genannt wurden und daher von Einnahmen vor dem 1. Mai 2003 nicht zu unterscheiden sind.

Nicht zu übersehen ist aber, dass hier eine Leistungsbeziehung zwischen der ehemaligen Arbeitgeberin (an welcher er auch zu 25% beteiligt war) des geschiedenen Ehegatten der Berufungswerberin, beziehungsweise der Berufungswerberin und ihrem ehemaligen Ehegatten behauptet wird.

Es ist daher zu prüfen, ob die von der Berufungswerberin behaupteten Gegebenheiten, die von der Judikatur und Lehre aufgestellten Bedingungen für das steuerliche Anerkennen von Vertragsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen erfüllen, da auch (ehemalige) Arbeitnehmer und Ehegatten zu diesen nahen Angehörigen zählen (siehe etwa Doralt, EStG⁸, Rz 159/1 f zu § 2 und die dort zitierte Judikatur).

Vertragsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen, wie der Berufungswerberin, ihrem ehemaligen Ehegatten und der A-GmbH müssen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und müssten unter Fremden zu gleichen Bedingungen abgeschlossen werden. Dabei beziehen sich die einzelnen Elemente jeweils aufeinander und sind nicht bloß getrennt zu betrachten (siehe etwa VwGH 30.6.2005, 2001/15/0081, VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209; vergleiche für die herrschende Lehre, Doralt, aaO., Tz. 158 ff zu § 2).

Dabei ist zu beachten, dass bei in einer Nahebeziehung stehenden Personen wegen des fehlenden Interessengegensatzes besonders hohe Anforderungen an die Beachtlichkeit von Vereinbarungen gestellt werden müssen (Doralt, aaO., Tz. 159 zu § 2 und die dort zitierten Fundstellen).

Betrachtet man nun das nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen der Vereinbarung des ehemaligen Ehegatten der Berufungswerberin der Berufungswerberin (oder der A-GmbH) für das bewahren und Verschaffen guter Beziehungen zu Kunden eine pauschale Entlohnung zukommen zu lassen, so ist als erstes zu bemerken, dass dies nicht unbedingt durch eine schriftliche Vereinbarung zu geschehen hat. Wird eine solche Vereinbarung aber wie vom ehemaligen Ehegatten der Berufungswerberin mitgeteilt angedeutet mündlich, so müssen zumindest die wesentlichen Vertragsteile auf andere Weise erkennbar gegenüber Dritten zum Ausdruck kommen.

Der Vertragsinhalt ist nach der Aussage des ehemaligen Ehegatten mündlich festgelegt worden und jedoch in keiner Weise nach außen zum Ausdruck gebracht worden.

Es fehlt aber nicht nur am nach Außen ausreichend zum Ausdruck kommen, der von Berufungswerberin und ihrem ehemaligen Ehegatten behaupteten Vereinbarung, wenn diese im Nachhinein und nur gegenüber der Finanzverwaltung zum Ausdruck gebracht wird, sondern ist auch der Inhalt dieser Vereinbarung völlig unklar.

Der ehemalige Ehegatte der Berufungswerberin sagte aus, dass die Berufungswerberin Kunden besuchen, Kontakte pflegen, sowie neue Kontakte herstellen sollte. Einen Abrechnungsmechanismus habe es mangels Messbarkeit nicht gegeben. Damit hat er aber erklärt, dass Vertragsinhalte, etwa wie oft Kunden zu besuchen seien, was die Berufungswerberin unternehmen solle, um das Wohlwollen der Kunden für den ehemaligen Ehegatten der Berufungswerberin zu erlangen und ob ein Erfolg oder bloß ein Bemühen geschuldet sein sollte, ob die Berufungswerberin dabei Weisungen des ehemaligen Ehegatten unterliegen sollte, welches Zeitausmaß für dieses Handeln gelten sollte, was im Krankheitsfalle zu gelten sollte und so weiter, ungeregt und unklar geblieben sind. Auch unklar bleibt, wie die Erfüllung der Arbeitsleistung kontrolliert werden, wie sich der Entgeltsanspruch anhand der Leistung errechnen, welche Folgen eine Vertragsverletzung haben, ob die Tätigkeit selbständig oder unter Anleitung erfolgen, welche Arbeitszeiten eingehalten werden, wo die Leistung erbracht werden und wie ein allfälliger Urlaubsanspruch gestaltet sein sollte.

Letztlich hätte sich auch ein Dritter sowohl in der Lage der Berufungswerberin als auch der ihres ehemaligen Ehegatten zu einer derartigen bruchstückhaften Vereinbarung unter anderem vor allem dann nicht bereit gefunden, wenn die Höhe der Entlohnung nicht im vornherein festgelegt ist.

Insgesamt gesehen, erfüllt daher die von der Berufungswerberin und von ihrem ehemaligen Ehegatten behauptete Vereinbarung über die Pflege von persönlichen Kontakten für den

ehemaligen Ehegatten der Berufungswerber keine der Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen.

Die vom ehemaligen Ehegatten der Berufungswerberin an die Berufungswerberin beziehungsweise die A-GmbH geleisteten Zahlungen, sind daher in Zusammenhang mit der Aufteilung des ehelichen Vermögens der ehemaligen Ehegatten im Zuge der Scheidung bei beiden jedoch nicht als betrieblich veranlasst zu sehen (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988: *„Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.“*).

Sind diese pauschalen Zahlungen bei der Berufungswerberin nicht den behaupteten gewerblichen Einkünften sondern der Sphäre außerhalb der Einkünfteerzielung zuzuordnen, können sie auch nicht helfen, daraus einen Betrieb zu konstruieren, welcher im Zeitpunkt des Umwandlungsstichtages existiert hätte.

Richtigerweise hätte spätestens zum 31. Dezember 2003, wahrscheinlich aber schon im Mai 2003, die Betriebsaufgabe der A-GmbH angesetzt werden müssen, da mit dem Verkauf des Großhandels und des Modegeschäftes an den ehemaligen Ehegatten der Berufungswerberin die gesamte wirtschaftliche Tätigkeit der A-GmbH weggefallen ist und diese auch später nicht wieder aufgenommen wurde. Dafür spricht auch, dass die Einkünfte aus der Vermietung der Geschäftsräumlichkeiten des Großhandelsbetriebes und des Modegeschäftes in B nicht im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Berufungswerberin, sondern bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erklärt wurden.

Dass die formale Betriebsaufgabe der A-GmbH von Seiten der Berufungswerberin und ihres ehemaligen Ehegatten als damalige Geschäftsführer nicht zum korrekten Zeitpunkt durchgeführt worden ist, lässt sich nur dadurch erklären, dass die in der A-GmbH entstandenen Verluste nicht verloren gehen sollten und diente die später versuchte und missglückte Umwandlung nach Art. II UmgrStG wohl nur dazu, diese Verluste mit den erheblichen Einkünften der Berufungswerberin aus Vermietung und Verpachtung beziehungsweise auch jenen als Versicherungsmaklerin auszugleichen. So betrachtet kann man auch dies als Bestandteil der Vereinbarungen über die Aufteilung des ehemaligen ehelichen Vermögens sehen.

Da mangels Vorliegen eines Betriebes der A-GmbH am Umwandlungsstichtag dem 31. Dezember 2003 (und auch am Tag des Umwandlungsbeschlusses dem 30. August 2004) die Bestimmungen des Art. II UmgrStG nicht angewendet werden können, kommt es zu keinem Übergang der Verlustvorträge der A-GmbH auf die Berufungswerberin gemäß § 10

UmgrStG iVm § 8 Abs. 4 Z 2 iVm. § 4 Z 1 lit. a und c UmgrStG und kann auch keine bezahlte Mindestkörperschaftsteuer mit der Einkommensteuer 2004 der Berufungswerberin verrechnet werden (siehe Helbich/Wiesner/Bruckner, aaO., Rz 46 zu Art II § 7 UmGrStG).

Dementsprechend war die Berufung spruchgemäß abzuweisen und hinsichtlich der nicht vorzunehmenden Verrechnung der Mindestkörperschaftsteuer der A-GmbH bei der Einkommensteuer 2004 der Berufungswerberin abzuändern.

Anzumerken ist allerdings, dass selbst dann, wenn am Umwandlungstichtag und am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb bei der A-GmbH bestanden hätte, die Ansicht des Prüfers und des Finanzamtes, beziehungsweise seines Fachbereiches, zu teilen wäre, dass durch den Verkauf des Großhandelsbetriebes und des Modegeschäftes an den ehemaligen Ehegatten der Berufungswerberin am 1. Mai 2003 jenes Verlustobjekt weggefallen ist, welches die berufungsgegenständlichen Verlustvorträge verursacht hat (siehe die tabellarische Darstellung der Entwicklung der Einkünfte der A-GmbH, des ehemaligen Ehegatten der Berufungswerberin und der Berufungswerberin oben im Vorhalt vom 31. August 2008, welche für sich sprechen). Diese Würdigung des Sachverhaltes wurde insbesondere durch die oben geschilderten Erhebungsergebnisse der Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorhaltsbeantwortung vom 11. Dezember 2008), nämlich, dass nach Ansicht der Berufungswerberin die Verluste vor allem durch das Geschäftsführergehalt des ehemaligen Ehegatten der Berufungswerberin entstanden und bewusst in Kauf genommen worden seien, um einen neuen Geschäftszweig des Großhandels aufzubauen, erhärtet.

Letztlich ist aber noch zu untersuchen, welche Auswirkungen die Tatsache, dass die pauschalen Zahlungen des ehemaligen Ehegatten der Berufungswerberin nicht mit der Einkünfteerzielung in Zusammenhang stehen, auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Berufungswerberin im Jahr 2004 hat.

Reduziert man nämlich die Einnahmen der Berufungswerberin um jene pauschalen Beträge, welche sie von ihrem ehemaligen Ehegatten erhalten hat, so vermindert sich die Tätigkeit der Berufungswerberin auf zwei angebliche Geschäftsfälle und Einnahmen von € 3.264,00. Dementsprechend ergibt sich ein Verlust (ohne Übergangsverlust) von € -7.073,04, welcher im Wesentlichen auf die Reisekosten im In- und Ausland, Telefonkosten und Kosten der Rechts- und Steuerberatung zurückzuführen ist. Dabei übersteigen allein die Steuerberatungs- und Rechtsanwaltskosten die Einnahmen. Da die Berufungswerberin allerdings keine Steuerberatungskosten als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 geltend gemacht hat, kann nicht ausgeschlossen werden, dass die Berufungswerberin ihre gesamten diesbezüglichen Aufwendungen den behaupteten Einkünften aus Gewerbebetrieb zugeordnet hat.

In den Jahren 2005 bis 2008 gibt es ohne die pauschalen Zuwendungen gar keine Einnahmen und ergeben sich entsprechende negative Ergebnisse von € -13.264,35 und € -2.941,99, € -5.133,32 und € -6.943,21.

All dies lässt schließen, dass die Berufungswerberin tatsächlich seit dem Zurücklegen ihrer Gewerbeberechtigung am 9. Januar 2003 keine betriebliche Tätigkeit außer jene als Versicherungsvermittlerin entwickelt hat, wobei die von ihr als Anlagevermögen angeführten Wirtschaftsgüter, nämlich der Schreibtisch, der Computer und Drucker wohl der Tätigkeit als Versicherungsvermittlerin, den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder privaten Zwecken gedient haben.

Da die Berufungswerberin im Jahr 2004 (und den bisher vorliegenden Folgejahren) bloß behauptet hat, gewerbliche Einkünfte aus der Vermittlung von gesellschaftlichen und möglichen geschäftlichen Kontakten zu erzielen, die vorliegenden Unterlagen aber nicht auf eine tatsächliche über den Bereich der Lebensführung hinausgehende Tätigkeit hindeuten, waren anstelle der erklärten € 3.816,57 für diese behauptete Tätigkeit keine Einkünfte und nur für die Tätigkeit als Versicherungsvermittlerin Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzusetzen und insofern der angefochtene Bescheid abzuändern und war letztlich das Vorliegen von einkommensteuerlichrechtlicher Liebhaberei bei den behaupteten Einkünften nicht zu untersuchen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 4. Juni 2010