

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch R über die als Beschwerde zu erledigende Berufung des M als Masseverwalter im Konkursverfahren der B.GmbH, vertreten durch V, Adresse, vom 23.01.2012 gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2008 des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 20.12.2011, St.Nr. 001, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die N.GmbH betrieb am Standort N.gasse, über 10 Jahre lang ein Papierwarenhandelsgeschäft.

N war bis zu seinem Ableben am 08.01.2008 alleiniger Gesellschafter der N.GmbH.

Mit dem Abtretungsvertrag vom 28.03.2008 trat die durch die erbantrittserklärte Alleinerbin vertretene Verlassenschaft nach N ihre Geschäftsanteile an der N.GmbH um einen Abtretungspreis von 170.000 Euro an die Beschwerdeführerin (Bf.), die im Jahr 1993 errichtete B.GmbH, ab.

Als Tag des Überganges aller mit dem abgetretenen Geschäftsanteil verbundenen Rechte und Verbindlichkeiten auf die übernehmende Gesellschafterin wurde rückwirkend der 01.01.2008 vereinbart (Punkt Siebentens des Abtretungsvertrages).

Mit dem Umwandlungsvertrag vom 29.09.2008 übertrug die N.GmbH gemäß §§ 1 ff des Umwandlungsgesetzes (UmwG) ihr Vermögen (sämtliche Aktiva und Passiva gemäß der Schlussbilanz zum 31.12.2007) mit dem Stichtag 31.12.2007 (Umwandlungsstichtag) im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die gleichzeitig errichtete Kommanditgesellschaft unter der Firma C.KG.

Die Bf. war als Kommanditistin an der neu gegründeten Gesellschaft beteiligt.

Die C.GmbH trat der Gesellschaft als unbeschränkt haftende, weder am Vermögen noch am Gewinn und Verlust beteiligte Arbeitsgesellschafterin bei.

Im Zuge einer vom Finanzamt bei den beteiligten Unternehmen durchgeführten Außenprüfung stellte die Prüferin fest:

1. Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 20.12.2011, ABNr. 123, St.Nr. 001, bei der B.GmbH, Tz. 3 (Verlustvortrag aus der GmbH-Beteiligung):

"Da die Umwandlung der GmbH Beteiligung nicht unter die Begünstigung des Artikels II UmgrStG fällt (siehe BP-Berichte St.Nr. 002, Tz. 1 und 2 und 003, Tz. 1, 3 und 4), steht der Verlustvortrag der untergehenden Kapitalgesellschaft (hier beantragt € 873.267,69) nicht zu."

2. Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 16.12.2011, ABNr. 234, St.Nr. 004, bei der C.KG, Tz. 1 (Sachverhalt):

..... "Mit 31.3.2008 wurden alle Dienstnehmer abgemeldet. Ab 1.4.2008 wurden diese bei der Fa. P, Papierhandel, wieder angemeldet. Die Geschäftsausstattung und das Warenlager wurden ebenfalls von der Fa. P übernommen. Ab 1.4.2008 wurden keine Umsätze mehr in der GmbH getätigt. Mit Abrechnung vom 28.8.2008 wurden die o.a. Betriebsgrundlagen an die Fa. P verrechnet (daneben noch die ab 1.4.2008 angefallene Miete für das Geschäftslokal und lfd Kosten). Aufgrund der durch die Firma P erfolgten à conto-Zahlungen zwischen 31.3. und 13.6.2008 in Höhe von 177.000 €, die nicht oder nur teilweise auf den Konten der GmbH eingegangen sind, ist anzunehmen, dass damit der Kaufpreis der Anteile für die B.GmbH entrichtet wurde. Auch in der Buchhaltung der Firma B.GmbH sind keine Zahlungen für den Kaufpreis enthalten, obwohl die Beteiligung im Betriebsvermögen gehalten wird bzw. wurde (Haftung für die Kaufsumme).

Da alle wesentlichen Betriebsgrundlagen der GmbH (Angestellte, Warenlager, Betriebsausstattung und Mietvertrag für das Geschäftslokal) ab 1.4.2008 auf die Firma P übergegangen sind, gilt die GmbH als liquidiert.

Mit Umwandlungsvertrag vom 29.9.2008 wurde die (nach Ansicht der Finanzbehörde zu diesem Zeitpunkt bereits liquidierte) GmbH. durch errichtende Umwandlung auf die erst zu gründende C.KG umgewandelt (100% Eigentümer ist die B.GmbH mit nur geschäftsführender und am Gewinn nicht beteiligter C.GmbH)."

3. Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung vom 16.12.2011, ABNr. 345, St.Nr. 003, bei der N.GmbH, Tz. 1 (Sachverhalt):

"Der Sachverhalt ist mit der Tz. 1 des Berichtes vom 16.12.2011 betreffend die C.KG deckungsgleich."

Das Finanzamt Graz-Umgebung erließ am 20.12.2011 unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung den Körperschaftsteuerbescheid 2008,

in dem die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 873.267,69 Euro festgestellt wurden. Die Körperschaftsteuer 2008 wurde mit 218.316,92 Euro (bisher 0,00) festgesetzt.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bf. durch ihre damalige steuerliche Vertreterin am 23.01.2012 das Rechtsmittel der Berufung und führte in der am 02.04.2012 im Zuge eines Mängelbehebungsverfahrens nachgereichten Begründung aus wie folgt:

..... *"Das der Behauptung und der Feststellung der Finanzbehörde, respektive der mit der Prüfung betrauten Finanzbeamtin, dass die Beteiligung einer nicht der Begünstigung des Art. II UmgrStG vorliegenden Umwandlung nicht vorläge, entspricht nicht den rechtlichen Tatsachen und Gesetzeskonformität.*

Dies ergibt sich schon aus den in unserer Berufung gegen die Steuernummer 003 vorgebrachten Begründungen und dürfen wir diese nachfolgend zitieren wie folgt:

..... *Wenn von der Finanzbehörde ausgeführt wird, dass in Folge der Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen (Warenlager, Betriebsausstattung, Dienstnehmer) per 01. April 2008 die Grundlage zu sehen ist, dass kein den Bestimmungen des § 7 Abs 1 Zif 1 UmgrStG bedingten Betriebsüberganges gegeben wären, übersieht die Finanzbehörde dabei, dass, wie auch in den Umgründungssteuerrichtlinien TZ 449 ff ausgeführt wird, dass die errichtende Umwandlung ohne Ausnahme nur dann in den Anwendungsbereich des Art II UmgrStG fällt, wenn **ein** Betrieb übertragen wird.*

Aus § 7 Abs 1 Zif 1 UmgrStG ist weiters ableitbar, dass der am Umwandlungstichtag vorhandene Betrieb nicht unbedingt mit dem tatsächlich auf den Rechtsnachfolger übergehenden übereinstimmen muss. Art II UmgrStG ist auch dann anwendbar, wenn zwischen der Beendigung des am Stichtag vorhandenen Betriebes und dem Beginn des am Beschlussstichtag vorhandenen Betriebes eine betriebslose Zeit gegeben ist.

Der nach § 7 Abs 1 Zif 1 UmgrStG maßgebliche Betrieb muss ein solcher im Sinne des allgemeinen Ertragsteuerrechtes sein, somit eine selbständige organisatorische Einheit zur Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs 3 Zif 1 - 3 des EStG. Diesbezüglich wird unter Tz 409 ff Einkommensteuerrichtlinien festgestellt, dass der Begriff "Betrieb" als die Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Produktionsmittel in einer organisatorischen Einheit zu verstehen ist.

Weiters ist auch in den UmgrSt Richtlinien TZ 449 ff zu entnehmen, ist das Betriebserfordernis auch dann erfüllt, wenn ein ruhender Betrieb oder ein verpachteter Betrieb übertragen wird, sofern mit der Betriebsunterbrechung bzw. Verpachtung nicht eine Aufgabe des Betriebes verbunden ist.

*Dem gemäß ist bei der Einstellung der Bewirtschaftung im Zweifel, insbesondere wenn auch der Steuerpflichtige **nicht selbst** von einer Betriebsausgabe ausgeht, eine Betriebsunterbrechung vor, wenn die Umstände dafür sprechen, dass ein Rechtsnachfolger den Betrieb wieder aufnehmen und die Betriebsführung fortsetzen kann.*

Selbst wenn, was nicht der Fall ist, der Argumentation der Finanzbehörde gefolgt werden sollte, dass durch die Übertragung der Dienstnehmer, des Warenlagers und der sonstigen Vermögensgegenstände mit 01. April 2008 an die Firma P, der Betrieb Papierhandel eingestellt worden wäre, so war dennoch zum Zeitpunkt der Unterfertigung des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb (wenn auch ein anderer als zum Umwandlungsstichtag, sprich 31. Dezember 2007) im Sinne der allgemeinen steuerrechtlichen Definition, nämlich das Vorhandensein einer organisatorischen Einheit, die geeignet ist, Einkünfte im Sinne des § 2 Abs 3 Zif 1-3 EStG zu erzielen, vorhanden.

Dies wird schon allein dadurch manifestiert, dass, wie im beiliegenden Schreiben der Wirtschaftskammer Steiermark vom 28. Dezember 2010 ausgeführt wird, dass auch noch zu diesem Zeitpunkt die Gewerbeberechtigung aufrecht war und eine Löschung dieser Gewerbeberechtigung vom Gewerbeinhaber bisher (somit zumindest bis 28.12.2010) nicht beantragt wurde.

Dies wird auch dadurch manifestiert, dass die entsprechende Kammerumlage auch im Jahr 2010 an die Wirtschaftskammer Steiermark entrichtet wurde.

Ein weiteres Indiz für das Vorliegen eines Betriebes ist die in beiliegender Kopie verfasste Beitragserklärung zum Steiermärkischen Tourismusgesetz, in der für das Handelsgewerbe Umsatzsteuerziffern dem Magistrat Graz bekanntgegeben wurden, die zur Festsetzung einer Tourismusabgabe für das Jahr 2008 geführt haben.

Weiters manifestiert sich das Vorliegen eines Betriebes im Sinne der allgemeinen Bestimmungen des Steuerrechts, definiert in den Einkommensteuerrichtlinien zu TZ 409 ff darin, dass mit Verrechnung vom 01. August 2008 für den Zeitraum 01.08.2008 bis 31.07.2009 Internet und Provider Berechtigungen vorgeschrieben wurden.

Weiters wurden, wie in beiliegenden Fakturenkopien festgestellt, für die Zeiträume bis 30.09.2009 respektive 31.10.2008 Breitbandzugänge verrechnet und auch von Seiten der Berufungswerberin beglichen. Neben dem jetzt im Verständigungsschreiben der Firma I vom 04.08.2008 die Vorschreibung an Mietzinsen für den Zeitraum ab September 2008 bekanntgegeben, somit ist wie aus beiliegendem Schreiben ersichtlich, auch das Vorhandensein von Mietlokalen dokumentiert und nachgewiesen, ebenso wie das Vorliegen von Telefonanschlüssen, siehe beiliegende Kopie der Telekom Austria vom 30.08.2008, in dem neben Grundentgelten auch Verbindungsentgelte vorgeschrieben, verrechnet und bezahlt wurden. Dies ist auch ersichtlich in der beiliegenden Kopie des Rechnungsdoppels vom 24.09.2008, in dem das Vorhandensein eines Telekommunikations- und Telefonanschlusses bestätigt wird und ebenso der Gebrauch derselben dokumentiert ist in der Verrechnung von Verbindungsentgelten.

Aus all diesen (offensichtlich von der Betriebsprüferin negierten) vorgelegten Unterlagen ist eindeutig dokumentiert, dass den Voraussetzungen für das Vorhandensein eines Betriebes als organisatorische Einheit die die Erzielung von Einkünften gemäß § 2 Abs 3 Zif 1-3 EStG ermöglichen, vorgelegen sind und somit die Feststellung, dass die Anwendungsvoraussetzung des Art. II UmgrStG für die Durchführung der Umwandlung

nach den Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes nicht gegeben wären, eindeutig widersprochen werden muss.

Dessen ungeachtet sei darauf hingewiesen, dass selbst die Behauptung der "Papierwarenhandelsbetrieb" wäre durch die Übertragung mit 01. April 2008 an die Firma P untergegangen unrichtig ist.

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

Die Firma P wurde lediglich beauftragt auf eigenen Namen und eigene Rechnung, jedoch unter Provisionsanspruch der Berufungswerberin den Betrieb fortzuführen, ist dies in der von der Finanzbehörde angesprochenen Abrechnung vom 28. August 2008 eindeutig manifestiert, zumal die entsprechenden Aufwendungen und Erträge entsprechend gegenübergestellt wurden.

Aus all den Ausführungen ist eindeutig dokumentiert, dass sowohl der Betrieb zum Umwandlungsstichtag 31.12.2007, nämlich der eines Papierwarenfachhandels zumindest bis zur Unterfertigung des Umwandlungsbeschlusses vorhanden war und geführt wurde, als auch ein Betrieb vorhanden war, der auf Grund der Bestimmungen des allgemeinen Steuerrechtes und der Erläuterungen in Einkommensteuerrichtlinien notwendigen organisatorischen Einheit die Erzielung von Einkünften im Sinnes des Einkommensteuergesetzes ermöglichen, vorhanden war und somit die Anwendungsvoraussetzungen des Umgründungssteuergesetzes, insbesondere des § 7 UmgrStG gegeben waren und die diesbezügliche Versagung von Seiten der Finanzbehörde gesetzwidrig festgestellt wurde.

Wenn sogar ein ruhender, verpachteter und eingestellter Betrieb diesen Voraussetzungen des Umgründungssteuergesetzes entspricht, kann wohl einen funktionierenden Betrieb als organisatorische Einheit, wie oben ausführlich dargestellt, die Versagung der Anwendung des Umgründungssteuergesetzes, insbesondere des § 7 als rechtlich nicht haltbar festgestellt werden.

Dem gemäß ist in diesem Punkt die im Bericht vom 16.12.2011 gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung unter Tz 3 und Tz 4 vorgenommene Berichtigung auf Grundlage der Nichtanerkennung, Nichtanwendung des Umgründungssteuergesetzes aufgrund der durchgeführten Umwandlung rückgängig zu machen und die Gesamtberechnung der Liquidation und der damit zusammenhängenden Besteuerung wiederum zurückzuführen.

*Dessen ungeachtet dürfen wir festhalten, dass die Prüfung der Zulässigkeit und ordnungsgemäßen Durchführung einer Umwandlung nach UmwG bzw UmgrStG **ausschließlich** in die Prüfungskompetenz des Firmenbuchgerichtes fällt.*

Auf Grund all dieser Tatsachen darf nochmals dokumentiert und festgehalten werden, dass selbstverständlich die Anwendungsvoraussetzungen des

Umgründungssteuergesetzes für die vorgenommene Umwandlung vorliegen und somit die abgabenrechtliche Wirkungen des Umgründungssteuergesetzes gegeben sind.

Dem gemäß ist sowohl die in Tz 2 in besagtem Bericht vom 20.12.2011 gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung berechnete Abwicklungsreinvermögen, als auch der in Analogie Nichtanwendung des Umgründungssteuergesetzes zu Steuernummer 003 durchgeführten Umwandlung und somit Nichtanrechnung des dementsprechenden Verlustvortrages und des Verlustabzuges aufzuheben und rechtlich richtig anzusetzen und ist somit das Einkommen für das Jahr 2008 mit EUR 0,00 festzusetzen und somit die Körperschaftsteuer mit der Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von EUR 1.750,00 zu veranlagern und den Differenzbetrag der festgesetzten Körperschaftsteuer in Höhe von EUR 218.316,92 dem Abgabekonto wiederum gutzuschreiben.

Demgemäß ist der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2008 vom 20.12.2011 durch einen neuen Bescheid zu ersetzen, der den oben ausgeführten Berufungsgründen entspricht."

Von der Bf. wurde im Prüfungsverfahren die Rechnung (Re.Nr. 01/2008) der N.GmbH vom 28.08.2008 vorgelegt. Darin wird der P.KG die Betriebs- und Geschäftsausstattung, zwei Fahrzeuge (Fiat Fiorino, Bj. 1997, Mercedes Benz Kastenwagen, Bj. 1999) sowie das Warenlager lt. Inventur mit insgesamt 190.000 Euro in Rechnung gestellt.

Weiters in Rechnung gestellt wurden der N.GmbH verrechnete Beträge der Telekom Austria über 1.363,99 Euro, von Tele 2 über 118,55 Euro, der H über 354,80 Euro, das Versicherungsentgelt für den Mercedes Kastenwagen über 58,38 Euro, die Mieten für das Geschäftslokal und das Lager jeweils für den Zeitraum 04-09/08 über 4.035,30 Euro und 3.373,80 Euro (Rechnungsbetrag gesamt 199.304,82 Euro netto + 20% MwSt).

Mit dem Rechnungsbetrag verrechnet wurden von der P.KG am 31.03., 08.05., 15.05., 13.06. und 15.04.2008 geleistete A conto-Zahlungen über insgesamt 177.000 Euro.

Mit dem Vorhalt vom 03.07.2017 wurde die Bf. ersucht, die der Abrechnung vom 28.08.2008 zu Grunde liegende schriftliche Vereinbarung vorzulegen bzw. die wesentlichen Vertragsgrundlagen (Höhe des Provisionsanspruches, Dauer des Vertragsverhältnisses, Rechte und Pflichten der Vertragsparteien) offen zu legen.

Weiters seien die in der Abrechnung vom 28.08.2008 im Zusammenhang mit der Betriebs- und Geschäftsausstattung und dem Warenlager angesprochenen Unterlagen (AVZ, Inventur) vorzulegen.

Es wurde um Aufklärung ersucht, aus welchen Gründen von der C.KG zu keinem Zeitpunkt Provisionserlöse erklärt wurden.

Um Vorlage des Mietvertrages des Geschäftslokales sowie des Warenlagers wurde ersucht.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 25.07.2017 führte die Bf. u.a. aus:

"Die Vereinbarung hinsichtlich der Provisionstätigkeit der N.GmbH mit der P.KG wurde mündlich getroffen.

Der Grund für die im Zeitraum 01.04.2008 bis 30.09.2008 geschlossenen Vereinbarung über eine Provisionstätigkeit der N.GmbH mit der P.KG liegt darin, dass die spätere Übernehmerin des Betriebes, die P.KG zwar grundsätzlich interessiert war ihre Geschäftstätigkeit auf einem weiteren Standort, nämlich den der N.GmbH in der N.gasse auszudehnen, jedoch war die P.KG zum Zeitpunkt der Interessensbekundung (März 2008) noch nicht bereit den Gesamtbetrieb zur Gänze zu übernehmen und wollte zuerst den Standort N.gasse "probeweise" für den Zeitraum von sechs Monaten derart führen, dass sie sich für die N.GmbH Anspruch auf Provisionszahlungen verpflichtet hat.

Ursache dieses "Probetriebes" liegt darin, dass sich die spätere Übernehmerin, die P.KG erst über diesen Zeitraum einen Überblick über die mögliche Geschäftsentwicklung und Gebahrung auf diesem Standort verschaffen wollte, ob die Führung eines weiteren Standortes nicht eventuell negative Einflüsse auf ihren Stammbetrieb in der P.gasse gehabt hätte.

Die P.KG war jedoch bereit, die für den "Probetrieb" notwendigen Dienstnehmer zu übernehmen, jedoch vor dem Hintergrund, dass sich die N.GmbH verpflichtet hat, diese Dienstnehmer, sollte sich die P.KG nicht im vereinbarten Zeitraum von sechs Monaten dazu entschließen, den Betrieb zur Gänze zu übernehmen und zu erwerben, Dienstnehmer wiederum rückzunehmen und bei der N.GmbH anzumelden und weiter zu beschäftigen.

Vereinbart wurde, dass nach Entschluss der Firma P.KG den Betrieb zu erwerben, sich die P.KG dazu verpflichtet hat, in diesem Falle sämtliche Kosten, die im Zeitraum des "Provisionsbetriebs" noch von der N.GmbH, zu begleichenden Aufwendungen für den Betrieb, sprich Mietkosten, Telefonkosten, etc. der N.GmbH zur Gänze zu ersetzen und überdies der N.GmbH eine umsatzabhängige Provision für die im Zeitraum von der P.KG erzielten Umsätze am Standort N.gasse zu leisten.

Dieser, zugegebenermaßen nicht sehr ausgiebige, Provisionsanspruch sollte und wurde im Zusammenhang mit dem zum Zeitpunkt des tatsächlichen Erwerbes des Betriebs, somit mit der der Übernahme Betriebs- und Geschäftsausstattung und vor allem des zum Zeitpunkt der tatsächlichen Übernahme bestehenden Inventur in die Bepreisung dieser übernommenen Gegenstände mitaufgenommen und mit abgerechnet. Eine gesonderte Abrechnung für die Provisionsansprüche der N.GmbH erfolgte nicht, zumal diese überwiegend in das von der P.KG übernommene Warenlager eingepreist wurde.

Die Größe bzw. der Umfang des Betriebes ist für die Umwandlungsfähigkeit nicht entwickelt.

Dazu siehe UmGrSTRL RZ 453:

"Die Umwandlungsfähigkeit des § 7 Abs. 1 UmgrStG ist dem Grunde nach unabhängig davon gegeben, ob die übertragende Kapitalgesellschaft ausschließlich, überwiegend der in geringerem Ausmaß betriebsführend (operativ) ist)".

Ähnlich dazu Kofler in Umgründungssteuergesetz Jahreskommentar 2. Auflage 2013 in RZ 141 zu § 7 UmgrStG:

"Grundsätzlich sind daher sinnvoll ausschließlich als auch überwiegend sowie in geringerem Ausmaß betriebsführende Kapitalgesellschaften umwandlungsfähig."

Das Vorliegen dieses Provisionsbetriebes ist, wie bereits in der Beschwerde vom 15. bzw. 20.11.2011 bereits dokumentiert, schon alleine dadurch nachgewiesen, dass die N.GmbH sowie bereits in der Beschwerde vom 15. bzw. 20.11.2011 dokumentiert, bis Ende 2010 eine aufrechte Gewerbeberechtigung bei der Wirtschaftskammer Steiermark gehabt hat und diese erst mit Schreiben vom 23.10.2010 (siehe beiliegende Kopie) zurückgelegt hat.

Ein weiteres Indiz für das Bestehen des Betriebs liegt darin, dass die dem Betrieb zu Grunde liegenden Mietobjekte in der N.gasse erst mit Wirkung zum 30.09.2008 aufgekündigt wurden (siehe beiliegendes Schreiben).

Die Aufkündigung der Mietlokalitäten erfolgte zu dem Zeitpunkt, als sich die Firma P.KG definitiv dazu entschlossen hat, den Betrieb mit seinen Grundlagen zu übernehmen. Der Entschluss wurde von Seiten der Firma P.KG Ende August 2008 der Geschäftsführung der N.GmbH mitgeteilt und mit Wirkung 30.09.2008 entschlossen.

Die angeforderten Unterlagen (Anlagenverzeichnis, Inventur, etc.), die der Abrechnung vom 28.08.2008 zu Grunde gelegen sind, können bedauerlicherweise nicht mehr vorgelegt werden, zumal diese auch unter Bedachtnahme der zwischenzeitlichen Insolvenz der B.GmbH, entsprechend entsorgt wurden und daher nicht mehr vorliegen."

P, im Jahr 2008 Kommanditist der P.KG sowie Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementärin P.GmbH, führte in der Beantwortung eines Auskunftersuchens Folgendes aus:

Mit der N.GmbH habe es vor der Abrechnung keine schriftlichen Vereinbarungen gegeben. Mündliche Verhandlungen über die Höhe des Preises der Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie des Warenlagers hätten mit der Vertreterin der Verlassenschaft bzw. mit dem steuerlichen Vertreter der N.GmbH stattgefunden. Seitens der P.KG habe es eine schriftliche Bestätigung über die administrative Abwicklung der Geschäftstätigkeit bis zum Zeitpunkt der Übernahme des Warenlagers gegeben.

Ab Oktober 2008 seien Telefon, Internet, Miete von der P.KG direkt an die Anbieter bezahlt worden.

Nach der Abrechnung vom 28.08.2008 seien keine weiteren Zahlungen an die N.GmbH bzw. an die die C.KG erfolgt.

Mit der (formellen) Betriebsübertragung sei zugewartet worden, weil für die P.KG die ordentliche Abwicklung des Verlassenschaftsverfahrens Voraussetzung für den Kauf des Warenlagers und des Inventars gewesen sei.

Vereinbarungen über Provisionszahlungen an die B.GmbH habe es nicht gegeben.

Mit den Mitarbeitern habe es keine mündlichen oder schriftlichen Vereinbarungen gegeben, diese seien ausschließlich nach den kollektivvertraglichen Vereinbarungen angestellt worden.

Der ehemalige steuerliche Vertreter der B.GmbH teilte daraufhin mit, dass die Ausführungen des P das Vorbringen der Bf. bestätigten und bekräftigten.

"Insbesondere wurde von Herrn P festgehalten, dass eine Betreibung des Betriebes der ehemaligen N.GmbH vor der vertraglichen Übertragung des Warenlagers, des Kundenstocks und der Geschäftsausstattung nicht vorgelegen ist.

Außerdem wird in dem Schreiben und in den Ausführungen festgehalten, dass die P.KG in Folge der (von Ihr vorgegebenen) zeitlichen Vorgaben, vorerst als Kommissionär die Geschäfte geführt hat und erst nach Vorliegen der formalen Voraussetzungen den Betrieb, sprich das Warenlager und das Inventar an die P.KG veräußert werden konnte.

Alle diese Aussagen bekräftigen unsere rechtlichen Standpunkte, dass bis zum Umwandlungsstichtag jedenfalls und auch bis zum Unterfertigungszeitpunkt des Umwandlungsvertrages, ein Betrieb bei der N.GmbH jedenfalls bestanden hat.

Bezüglich Größe und Umfang für die Umwandlungsfähigkeit des unzweifelhaft vorhandenen Betriebes, darf nochmals auf die Ausführungen in den Umgründungssteuerrichtlinien zu RZ453, sowie den diesbezüglichen Kommentaren, siehe dazu Umgründungssteuergesetz Jahreskommentar 2. Auflage 2013 in RZ141 zu § 7 Umgründungssteuergesetz, verwiesen werden. Demnach ist für die Größe des Betriebes und somit deren Umwandlungsfähigkeit kein Größenausmaß notwendig. Das Vorliegen eines Betriebes ist nur dem Grunde nach erforderlich.

Einzig die Beantwortung von Herrn P hinsichtlich der Vereinbarung über die Rückübernahme der Mitarbeiter bei nicht Zustandekommen der Übernahme des Betriebes durch die P.KG scheint, mit den im Schreiben vom 25. Juli 2017 getätigten Ausführungen, abweichend.

Dies auch nur scheinbar, zumal die diesbezüglichen Vereinbarungen mit den maßgeblichen Mitarbeitern selbstverständlich von Seiten der N.GmbH vorgelegen haben müssen, zumal diese eine diesbezügliche Rückübernahme Vereinbarung als für dieses Rechtsverhältnis nicht involvierte Dritte Person nicht vorhanden sein konnte.

Abschließend und zusammenfassend dürfen wir nochmals unsere Ausführungen zum Vorliegen eines Betriebes der N.GmbH, sowohl zum Umwandlungsstichtag, als auch zum Zeitpunkt des Abschlusses des Umwandlungsvertrages als eindeutig gegeben, bekräftigen. Dies wird durch die vorliegenden Ausführungen des P zusätzlich bekräftigt."

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 UmgrStG idF BGBl. I Nr. 161/2005, sind Umwandlungen im Sinne dieses Bundesgesetzes errichtende Umwandlungen nach dem Bundesgesetz über die Umwandlung von Handelsgesellschaften, BGBl. Nr. 304/1996, wenn am Umwandlungstichtag und am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb vorhanden ist.

Die Anwendbarkeit der die Umwandlungen regelnden Bestimmungen des Art. II UmgrStG setzt damit zwingend die Übertragung eines Betriebes voraus.

Der Begriff "Betrieb" ist nach herrschender Lehre und Rechtsprechung nach ertragsteuerlichen Kriterien auszulegen.

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

Welche sachlichen Produktions- bzw. Betriebsmittel zu den wesentlichen Grundlagen gehören und damit Betriebseigenschaft vermitteln, bestimmt der jeweilige Betriebstypus: Die Veräußerung eines Betriebes liegt vor, wenn der Erwerber ein lebendes bzw. lebensfähiges Unternehmen übernimmt; dabei müssen nicht alle zum Unternehmen gehörigen Wirtschaftsgüter übereignet werden, sondern nur jene, die die wesentliche Grundlage des Unternehmens bilden und den Erwerber in die Lage versetzen, das Unternehmen fortzuführen. Dabei ist die Frage, welche Wirtschaftsgüter die wesentliche Grundlage des Unternehmens bilden, in funktionaler Betrachtungsweise nach dem jeweiligen Betriebstypus (z.B. ortsgebundene Tätigkeit, kundengebundene Tätigkeit, Produktionsunternehmen usw.) zu beantworten. Umfang und Art der wesentlichen Betriebsgrundlagen werden für jeden Betrieb dadurch bestimmt, dass im Fall der Übertragung eines Betriebes der Erwerber mit den übertragenen Wirtschaftsgütern die Tätigkeit des Veräußerers ohne weiteres fortsetzen kann (vgl. VwGH 28.10.2009, 2007/15/0100).

Unter einer durchaus auch im Zuge mehrerer aufeinander folgender Rechtsgeschäfte möglichen "Übereignung" ist die Verschaffung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht anzusehen; es kommt nicht auf eine besondere zivilrechtliche Gestaltung an. Maßgebend ist somit der Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht vom Vorgänger auf den Erwerber (siehe nochmals VwGH 28.10.2009, 2007/15/0100).

Der Erwerb eines Betriebs liegt immer dann vor, wenn die erworbenen Wirtschaftsgüter die wesentliche Grundlage des bisherigen Betriebs gebildet haben und an sich geeignet waren, dem Erwerber die Fortführung des übernommenen Betriebs zu ermöglichen. Es muss ein in seinen wesentlichen Grundlagen vollständiger Organismus des

Wirtschaftslebens übertragen werden, wobei es nicht entscheidend ist, ob der Erwerber tatsächlich willens ist, den erworbenen Betrieb unverändert weiterzuführen. Es genügt, dass die insgesamt erworbenen Wirtschaftsgüter objektiv die Fortführung des Betriebs ermöglichen. Dabei ist der zivilrechtliche Titel, der den Erwerber zur Nutzung bestimmter Teile des Betriebsvermögens berechtigt, nicht ausschlaggebend. Entscheidend ist die tatsächliche Einräumung des Verfügungsrechtes in einer Weise, die es ermöglicht, den Betrieb im Wesentlichen unverändert weiterzuführen (VwGH 22.11.2006, 2006/15/0033) .

Die Bf. bringt sowohl in der Berufung vom 02.12.2012 als auch in den Vorhaltsbeantwortungen vom 25.07. und 20.09.2017 vor, sowohl am Umwandlungsstichtag als auch im Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses sei ein Betrieb der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft vorhanden gewesen.

Gemäß dem vorliegenden Umwandlungsvertrag vom 29.09.2008 ist Umwandlungsstichtag der 31.12.2007. An diesem Stichtag betrieb die N.GmbH unbestritten den Papierwarenhandel in der N.gasse. Am Umwandlungsstichtag lag daher ein Betrieb der GmbH vor.

Die Abgabenbehörde geht jedoch davon aus, dass am Tag des Umwandlungsbeschlusses bei der N.GmbH kein Betrieb vorlag.

Die Prüferin stellte fest, dass ab 01.04.2008 von der N.GmbH keine Umsätze mehr getätigt und sämtliche Dienstnehmer mit 31.03.2008 abgemeldet wurden. Die Dienstnehmer wurden mit 01.04.2008 von der P.KG angemeldet, die auch die Geschäftsausstattung und das Warenlager der GmbH übernommen habe (BP-Bericht vom 20.12.2011, ABNr. 123, Tz. 3 mit Verweis auf den BP-Bericht vom 16.12.2011, ABNr. 234, Tz. 1).

Die Bf. bringt hingegen vor, die P.KG habe den Betrieb bis Ende September 2008 wie ein Provisionär geführt und beruft sich dabei auf die "umfangreiche" Abrechnung vom 28.08.2008.

Strittig ist im vorliegenden Fall daher, ob am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb der umzuwandelnden Kapitalgesellschaft vorgelegen ist.

Eine schriftliche Vereinbarung über den Verkauf des Papierwarenhandelsbetriebes bzw. für die seitens der Bf. behauptete "probeweise" Führung des Betriebes durch die P.KG gegen Provisionszahlungen liegt nicht vor (siehe dazu Vorhaltsbeantwortungen der Bf. vom 25.07.2017, Punkt 1, und des P vom 13.07.2017, Punkt 1).

In der Vorhaltsbeantwortung vom 21.08.2017 führte P aus, es habe mit der Bf. keinerlei Vereinbarungen über Provisionszahlungen gegeben. Dieses Vorbringen wird dadurch gestützt, dass die Bf. nicht dargelegt hat, in welcher Höhe diese (laut

Vorhaltsbeantwortung vom 25.07.2017 umsatzabhängigen) Provisionen zu leisten gewesen wären, von der KG keine Provisionszahlungen erklärt wurden, weder im Schreiben der P.KG vom 31.03.2008 an die Bf. noch in der Abrechnung vom 28.08.2008 Provisionszahlungen erwähnt werden und auch für den Zeitraum 28.08.2008 bis zum Abschluss des Umwandlungsvertrages am 29.09.2008 keine Provisionszahlungen geflossen sind (siehe Vorhaltsbeantwortung des P vom 13.07.2017, Punkt 4, wonach nach der Abrechnung vom 28.08.2008 keine weiteren Zahlungen an die N.GmbH bzw. an die Bf. geleistet wurden).

Dass der Provisionsanspruch in der Abrechnung vom 28.08.2008 nicht gesondert ausgewiesen wurde, sondern, wie von der Bf. vorgebracht, in die Bepreisung der übernommenen Betriebs- und Geschäftsausstattung aufgenommen und mit abgerechnet wurde, ist nicht nur angesichts der oben angeführten Fakten unglaublich, sondern auch, weil eine derartige Vorgangsweise eine Überprüfung der verrechneten Provisionen unmöglich gemacht hätte und die Einpreisung einer umsatzabhängigen Provision für die Kommissionstätigkeit im September in der Abrechnung vom August nicht möglich gewesen wäre. Ebenso wenig hat die Bf. dargelegt, in welcher Höhe die Provisionen "eingepreist" wurden. Belege für die angeblich geleisteten Provisionen liegen nicht vor. In der Vorhaltsbeantwortung vom 25.07.2017 wird ein "nicht sehr ausgiebiger Provisionsanspruch" erwähnt; auf das Vorbringen des P, es seien keine Provisionszahlungen geleistet worden, geht die Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 20.09.2017 hingegen nicht ein.

Aus dem an die Bf. gerichteten Schreiben der P.KG vom 31.03.2008 geht hervor, dass zwar auch deren Gesellschafter davon ausgingen, den Handelsbetrieb vorerst als Kommissionär zu führen, dass aber - entgegen dem Vorbringen der Bf. - an eine "probeweise" Geschäftsübernahme für den Zeitraum von sechs Monaten, um sich über die mögliche Geschäftsentwicklung am Standort N.gasse ein Bild zu machen, nicht gedacht war, sondern die endgültige Übernahme des Betriebes ab dem Vorliegen der "formalen" Voraussetzungen (Veräußerung des Warenlagers und des Inventars an die P.KG) von vornherein geplant war (siehe auch Vorhaltsbeantwortung des P vom 21.08.2017, Punkt 2, wonach die ordentliche Abwicklung des Verlassenschaftsverfahrens Voraussetzung für den Kauf des Inventars und Warenlagers war und aus diesem Grund mit der formellen Übertragung des Betriebes zugewartet wurde).

In der Abrechnung vom 28.08.2008 wird die Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie das Warenlager laut Inventur mit den bis dahin aufgelaufenen Kosten für Telefon und Internet sowie der Miete für Geschäft und Lager von April bis September 2008 verrechnet. Weitere Zahlungen seitens der P.KG erfolgten nicht. Aufgrund dieser Abrechnung ist daher mangels Vorliegen einer sonstigen schriftlichen Vereinbarung davon auszugehen, dass die Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie das Warenlager von der P.KG am 28.08.2008 erworben wurde.

Im vorliegenden Fall kann kein Zweifel bestehen, dass die Mitarbeiter, die Betriebs- und Geschäftsausstattung und das Warenlager die wesentliche Grundlage des bisherigen Betriebes gebildet haben und geeignet waren, der erwerbenden Gesellschaft, die bereits einen Papierhandel an einem anderen Standort betrieb, die Fortführung des übernommenen Betriebs zu ermöglichen. Darüberhinaus wurde in der Abrechnung vom 28.08.2008 auch bereits die Miete für das Geschäftslokal für September 2008, die aufgrund der erst Ende September 2008 erfolgten Auflösung des Mietvertrages noch von der N.GmbH entrichtet wurde, mit der den Betrieb übernehmenden P.KG verrechnet, sodass auch die durchgehende Benützung des Geschäftslokals N.gasse sicher gestellt war.

Es steht daher fest, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen des Papierhandels der N.GmbH, nämlich die Angestellten (unbestritten ab 01.04.2008 von der P.KG angemeldet), die Betriebs- und Geschäftsausstattung und das Warenlager (spätestens am 28.08.2008 von der N.GmbH an die P.KG übereignet) sowie das Geschäftslokal (Hauptmietvertrag zwischen der Verlassenschaft nach N als Vermieterin und der P.KG als Mieterin am 25.09.2008 abgeschlossen, bis dahin Benützung aufgrund mündlicher Vereinbarung, da die Miete für September der KG schon im August verrechnet wurde) noch vor dem Umwandlungsbeschluss am 29.09.2008 auf die P.KG übergegangen sind und dieser unverändert die Fortführung des Betriebes ermöglicht haben. Daran ändert nichts, dass Telefon, Internet und Miete von der P.KG erst ab Oktober direkt an die Anbieter bezahlt wurden, weil dies in der Abrechnung am 28.08.2008 ohnehin durch Verrechnung berücksichtigt wurde.

Dem Vorbringen in der Vorhaltsbeantwortung der Bf. vom 25.07.2017, die P.KG habe der Geschäftsführung der N.GmbH Ende August mitgeteilt, sie habe sich definitiv dazu entschlossen, den Betrieb zu übernehmen, der Entschluss sei mit Wirkung 30.09.2008 "entschlossen" (sic), gemeint offensichtlich "beschlossen" im Sinne von vereinbart worden, kann nicht gefolgt werden, weil sie dem Inhalt des - seitens der Bf. unwidersprochen gebliebenen - Schreibens der P.KG vom 31.03.2008 widerspricht.

In diesem Schreiben bestätigten die Gesellschafter der P.KG der Bf. einen Tag vor der Übernahme der Angestellten schriftlich, die Fortführung des Papierhandelsbetriebes werde wie vereinbart betrieben und die gesamte Abwicklung des Geschäftsbetriebes erfolge bis zur Veräußerung des Warenlagers und des Inventars durch die P.KG. Ein sechsmonatiger "Probetrieb" war nach den vorliegenden Unterlagen daher seitens der P.KG nie intendiert. Eine über August 2008 hinausgehende "probeweise" Geschäftsübernahme bzw. eine weitere Kommissionärstätigkeit nach der Bezahlung des Warenlagers und des Inventars wurde auch in der Abrechnung vom 28.08.2008 nicht vermerkt.

Da somit keine einzige schriftliche Bestätigung des Vorbringens der Bf. vorliegt und die Fakten gegen dieses Vorbringen sprechen, ist davon auszugehen, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen des Papierhandels (Dienstnehmer, Betriebs- und Geschäftsausstattung und Warenlager) spätestens am 28.08.2008 an die P.KG übergegangen sind und im Zeitpunkt des Abschlusses des Umwandlungsvertrages am 29.09.2008 bei der umzuwandelnden GmbH kein Betrieb mehr vorlag.

Insoweit die Bf. weiters vorbringt, selbst für den Fall, man folge der Rechtsansicht der Abgabenbehörde, sei dennoch im Zeitpunkt des Umwandlungsvertrages im Hinblick auf die bis 28.12.2010 aufrechten Gewerbeberechtigung, die Entrichtung von Kammerumlage im Jahr 2010, die Festsetzung von Tourismusabgabe für das Jahr 2008, Vorschreibungen für Telefon, Internet- und Provider-Berechtigungen für 2008 und 2009 sowie die Entrichtung von Mietzinsen ab September 2008, womit das "Vorhandensein von Mietlokalen" dokumentiert werde, eindeutig das Vorhandensein eines Betriebes als organisatorische Einheit dokumentiert, ist auszuführen:

Die Beitragserklärung 2008 zum Steiermärkischen Tourismusgesetz 1992 wurde von der damaligen steuerlichen Vertreterin der N.GmbH am 25.09.2008 bei der Stadt Graz eingebracht. Gemäß § 33 Abs. 4 des Steiermärkischen Tourismusgesetzes 1992 ist für das Ausmaß der Beitragspflicht jeweils der Umsatz des zweitvorangegangenen Jahres (entsprechend dem Umsatzsteuerbescheid oder dem Umsatzsteuererkenntnis) maßgebend.

Die vorgelegte Mahnung der Telekom Austria datiert vom 30.08.2008, die vorgelegten Rechnungen vom 24.09.2008 bzw. 19.09.2008 betreffen Grund- und Verbindungsentgelte für die Zeiträume 09.07. bis 01.09.2008.

Die Vorschreibung der Immobilienverwaltung über die Höhe des Mietzinses für das Geschäftslokal N.gasse datiert vom 04.08.2008. Das Mietlokal wurde, wie oben ausgeführt, seit 01.03.2008 von der P.KG benützt. Weitere Geschäftslokale sind nicht aktenkundig.

Die vorgelegten Rechnungen über den Internet-Zugang datieren vom 01.08., 01.09. und 01.10.2008. Die Rechnungen sind an die N.GmbH, zu Händen Herrn N, adressiert. Eine Mitteilung über das Ableben des Gesellschafters und die Übernahme der Gesellschaftsanteile durch die Bf. an den Internetanbieter ist daher offensichtlich ebensowenig erfolgt ist wie der Antrag auf Löschung der Gewerbeberechtigung (siehe Schreiben der Wirtschaftskammer vom 28.12.2010, wonach die Vorschreibung der Kammerumlage infolge der aufrechten Gewerbeberechtigung erfolgte).

Bei den angeführten Ausgaben handelt es sich nicht um Produktions- bzw. Betriebsmittel, die zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören und damit zur Erzielung von Einkünften geeignet wären. Das Bestehen eines aufrechten Betriebes im Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses am 29.09.2008 ist somit nicht erwiesen.

Ebensowenig kann von einer bloßen Betriebseinschränkung die Rede sein, wenn wie gegenständlich die wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert und keine betrieblichen Leistungen mehr erbracht werden, sodass im Zeitpunkt des Abschlusses des Umwandlungsvertrages vom Vorliegen eines Betriebes dem Grunde nach nicht die Rede sein kann.

Umwandlungen bedeuten das Ende der übertragenden Kapitalgesellschaft und die Vermögensübernahme durch eine errichtete Personengesellschaft oder durch den Hauptgesellschafter als Gesamtrechtsnachfolger.

Wurden die wesentlichen Betriebsgrundlagen bereits vor dem Umwandlungstichtag veräußert, ist das nach ertragsteuerlichen Kriterien zu beurteilende Betriebserfordernis nicht erfüllt. Die Bestimmungen des Art. II UmgrStG kommen daher im vorliegenden Fall nicht zur Anwendung, weshalb die vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde zu erledigende Berufung vom 23.01.2012 als unbegründet abzuweisen ist.

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, ob ein aufrechter Betrieb Gegenstand der Umwandlung war. Das Vorliegen eines Betriebes im Zeitpunkt des Abschlusses des Umwandlungsvertrages ist eine Sachverhalts- und keine Rechtsfrage. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Graz, am 28. November 2017