

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

25.02.2004

**Geschäftszahl**

99/13/0147

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Seidl LL.M., über die Beschwerde der B GmbH NFG KEG in W, vertreten durch DKB & Partner Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 1060 Wien, Windmühlgasse 7, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 2. Juni 1999, Zl. AO 720/10 - 16/04/99, betreffend aufsichtsbehördliche Bescheidbehebung, zu Recht erkannt:

**Spruch****Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Die beschwerdeführende Partei hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Die B. GmbH betrieb an einem Standort in einem Wiener Einkaufszentrum eine Boutique. In einer mit dem 2. Jänner 1997 datierten Rechnungsurkunde stellte sie einer P. GmbH einen Betrag von S 500.000,-- zuzüglich 20 % Umsatzsteuer für das Geschäftslokal im Einkaufszentrum "einschließlich der gesamten niet- und nagelfesten Investitionen sowie der beweglichen Einrichtung" gemäß einer Anlage in Rechnung, welche eine Auflistung von Investitionen in das Geschäftslokal und von Geschäftsausstattungs- und Einrichtungsgegenständen enthält.

Am 23. September 1997 schloss die B. GmbH mit Dipl. Ing. Gabor X. in dessen Eigenschaft als künftig persönlich haftenden Gesellschafters der nunmehr beschwerdeführenden KEG einen "Übertragungsvertrag (zugleich Umwandlungsplan)" ab, in welchem festgehalten wurde, dass in der am selben Tage stattfindenden Generalversammlung der B. GmbH die Errichtung der beschwerdeführenden KEG und die Übertragung des Vermögens der B. GmbH auf diese KEG beschlossen werden solle. Für diese Umwandlung der B. GmbH gälten die Vorschriften des Umwandlungsgesetzes, wobei die Begünstigungen des Umgründungssteuergesetzes in Anspruch genommen würden. Unter Vorbehalt des Eintrittes dieser Voraussetzungen, der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch, durch welche die neu errichtete KEG erst entstehe, und der Genehmigung dieses Vertrages durch die B. GmbH und die Gesellschafter der neu zu errichtenden KEG übertrage die B. GmbH ihr gesamtes Vermögen unter Verzicht auf die Liquidation gemäß der Umwandlungsbilanz zum 31. Dezember 1996 mit Ablauf dieses Bilanzstichtages auf die zu errichtende beschwerdeführende KEG. Mit diesem Zeitpunkt gälten alle zum Unternehmen der B. GmbH gehörigen Aktiven und Passiven als der beschwerdeführenden KEG übergeben, welche von diesem Zeitpunkt an alle Lasten dieser Vermögensmasse trage, für Gefahr und Zufall hafte und alle Besitzrechte genieße. Dipl. Ing. Gabor X. erklärte namens der beschwerdeführenden KEG die Vertragsannahme. Einvernehmlich wurde festgestellt, dass die B. GmbH laut Eintragung im Firmenbuch des Handelsgerichtes Wien länger als zwei Jahre bestehe und ein Handelsgewerbe im Sinne des Handelsgesetzbuches betreibe. Dipl. Ing. Gabor X. als Komplementär der beschwerdeführenden KEG erklärte, den gesamten Geschäftsbetrieb der B. GmbH eingehend überprüft zu haben und auch über die seit dem Stichtag der Umwandlungsbilanz angefallenen Geschäftsvorgänge unterrichtet zu sein. Alle mit der Umwandlung zusammenhängenden Kosten trage die beschwerdeführende KEG. Die Umwandlung werde ohne Abfindung von Gesellschaftern durchgeführt, weil sämtliche Gesellschafter der B. GmbH auch an der beschwerdeführenden KEG als Gesellschafter im gleichen Anteilsverhältnis beteiligt seien.

Mit Gesellschaftsvertrag ebenfalls vom 23. September 1997 wurde die beschwerdeführende KEG zwischen den Gesellschaftern Dipl. Ing. Gabor X. und Helga X. gegründet und als ihr Zweck die Fortführung der umgewandelten B. GmbH bezeichnet. Als Komplementärgesellschafter wurde Dipl. Ing. Gabor X. bestimmt.

Auf Grund eines beim Firmenbuch am 25. September 1997 eingelangten Antrages wurde die Firma der beschwerdeführenden KEG und ihr Hervorgehen durch Umwandlung aus der B. GmbH im Firmenbuch am 2. Oktober 1997 eingetragen.

Mit Schreiben ihres steuerlichen Vertreters vom 17. Dezember 1997 meldete die beschwerdeführende KEG beim Finanzamt unter Übermittlung eines ausgefüllten Fragebogens über die Betriebseröffnung sowie eines Firmenbuchauszuges und des Gesellschaftsvertrages den Betrieb an und teilte gleichzeitig mit, dass im November 1997 die aktive Geschäftstätigkeit eingestellt worden sei, wie einem in Kopie beigelegten Brief der Beschwerdeführerin an ihren steuerlichen Vertreter vom 25. November 1997 entnommen werden könne. In diesem Brief heißt es, dass es nach Abverkauf der Restbestände "kaum Hoffnung gebe", das Geschäft in einem einigermaßen wirtschaftlichen Rahmen weiterführen zu können, weshalb die Beschwerdeführerin beschlossen habe, die Geschäftstätigkeit vollständig einzustellen. Auch im Fragebogen zur Betriebseröffnung heißt es, dass der mit Umwandlung vom 23. September 1997 eröffnete Betrieb Ende 1997 eingestellt werde.

In einem in den vorgelegten Verwaltungsakten aufliegenden "Fragebogen anlässlich der Aufgabe einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit" wurde von der Beschwerdeführerin in die Rubrik "Aufgabe des Betriebes/Teilbetriebes bzw. der Tätigkeit am (Datum)" der Vermerk "Verkauf der Boutique in Jan/97, danach Abverkauf der restl. Ware" eingetragen.

In der Erklärung der Einkünfte der beschwerdeführenden KEG für das Jahr 1997 wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 215.405,-- deklariert, in welchen Gewinne im Sinne des § 24 EStG 1988 in Höhe von S 324.075,-- enthalten seien. Die erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb von S 215.404,-- wurden auf die beiden Gesellschafter der Beschwerdeführerin je zur Hälfte aufgeteilt.

Einen zu der erstatteten Erklärung der Einkünfte vom Finanzamt erlassenen Vorhalt beantwortete die Beschwerdeführerin mit dem Hinweis auf das Entstehen der beschwerdeführenden KEG durch Umwandlung der B. GmbH zum Stichtag 31. Dezember 1996. Die B. GmbH sei im August 1989 gegründet worden und habe sodann eine Boutique im Einkaufszentrum betrieben. Im Jänner 1997 habe die Boutique samt Inventar um insgesamt S 500.000,-- verkauft werden können, welcher Veräußerungserlös im Jahresabschluss unter der Position "außerordentliche Erträge" erfasst sei. Abzüglich der "Buchwertausscheidungen" ergebe sich als außerordentliches Ergebnis ein Betrag von S 324.075,--, welcher steuerlich als Veräußerungsgewinn erfasst worden sei. Auf Grund der handelsrechtlichen wie auch steuerrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge der Umwandlung sei "prinzipiell die Behaltefrist erfüllt, allerdings nicht die persönlichen Voraussetzungen". Da aber in der Veranlagung der Gesellschafter die Progressionsermäßigung gemäß § 37 EStG nicht beantragt werde, erfolge nur die Berücksichtigung des anteiligen Freibetrages nach § 24 Abs. 4 EStG. Hingewiesen werde darauf, dass in den Einkommensteuererklärungen der Gesellschafter die Verschiebung des Veräußerungsgewinnes in das Jahr 1998 beantragt worden sei, um diesen Sondergewinn mit den vorab in der Gesellschaft vorhandenen Verlustvorträgen ausgleichen zu können.

Mit Bescheid vom 12. Jänner 1999 wurden die im Kalenderjahr 1997 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO mit S 215.404,-- festgestellt, wobei im Spruch dieses Bescheides ausgesprochen wurde, dass in diesen Einkünften unter anderem Veräußerungs- und Aufgabegewinne in Höhe von S 215.404,-- enthalten seien und dass bei der Veranlagung der beteiligten Steuerpflichtigen im Rahmen der Einkommensermittlung in Frage kommende Begünstigungen/Besteuerungswahlrechte nach den §§ 24, 37, 97, 117 und 117a EStG 1988 zu berücksichtigen seien. Die festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 215.404,-

- wurden im Bescheid des Finanzamtes vom 12. Jänner 1999 den beiden Gesellschaftern der beschwerdeführenden KEG, Dipl. Ing. Gabor X. und Helga X., je mit dem Betrag von S 107.702,-
- zugewiesen und auch hiezu im Spruch jeweils die Feststellung getroffen, dass in diesem Betrag Veräußerungs- und Aufgabegewinne in Höhe dieses Betrages enthalten seien, wobei auch auf die bei der Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb schon festgestellten zu berücksichtigenden Begünstigungen/Besteuerungswahlrechte hingewiesen wurde.

Diesen Bescheid des Finanzamtes vom 12. Jänner 1999 hob die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid gemäß § 299 Abs. 1 lit. c und Abs. 2 BAO mit folgender Begründung auf:

Bei einer Boutique stelle ein betriebsbereiter Standort die wesentliche Betriebsgrundlage dar, welche somit den Betrieb ausmache. Aus der Rechnung vom 2. Jänner 1997 ergebe sich der Verkauf des Geschäftslokales einschließlich der Einrichtung, sodass der B. GmbH im Wesentlichen lediglich das vorhandene Warenlager verblieben sei, welches im Laufe des Jahres "praktisch zu Einkaufspreisen ohne Geschäftslokal (in bzw. von der Wohnung der Gesellschafter aus) abverkauft" worden sei. Wie auch aus dem Schreiben (gemeint: der beschwerdeführenden KEG an ihren steuerlichen Vertreter) vom 25. November 1997 hervorgehe, seien die 1997 zu Warenerlösen in Höhe von S 45.820,16 führenden Restbestände zur Gänze abverkauft worden (das Umlaufvermögen zum 31. Dezember 1997 habe laut Bilanz S 0,0 betragen); der Umstand, dass das Geschäft nicht mehr weitergeführt werden können, habe auf der erfolgten Geschäftslokalveräußerung beruht. Durch

die Veräußerung des Geschäftslokales einschließlich der Einrichtung im Jänner 1997 sei ein lebender Boutiquenbetrieb im Herbst 1997 nicht mehr vorhanden gewesen, weshalb es bei der am 23. September 1997 stattgefundenen "Umwandlung" an der unabdingbaren Voraussetzung für eine Umwandlung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes, nämlich an einem Betrieb, gefehlt habe. Wollte man trotz Fehlens eines Geschäftslokales das Vorliegen eines Betriebes annehmen, so hätte Ende September 1997 zwar kein Boutiquen-Betrieb, allenfalls jedoch ein in bzw. von der Wohnung der Gesellschafter aus betriebener Textilgroßhandel oder etwa ein Marktfirmantenbetrieb gegeben gewesen sein können. Sachverhaltsfeststellungen, die dies untermauern könnten, seien aber nicht getroffen worden und es ergäben sich auch aus der Aktenlage keine diesbezüglichen Hinweise. Der Bescheid des Finanzamtes sei damit sowohl mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet, als auch unter Verletzung von Verfahrensvorschriften zu Stande gekommen. Es sei dieser Feststellungsbescheid deshalb aufzuheben gewesen, was geboten gewesen sei, weil im Bereich des § 299 BAO dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem der Rechtsbeständigkeit zukomme und die betroffenen Einkünfte "nicht unbeachtlich" gewesen seien.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof nach Erstattung einer Gegenschrift und Vorlage der Verwaltungsakten durch die belangte Behörde erwogen:

§ 299 BAO in der Fassung vor dem Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz, BGBl. I Nr. 97/2002, lautet auszugsweise:

"(1) In Ausübung des Aufsichtsrechtes kann ein Bescheid von der Oberbehörde aufgehoben werden,

a) ...

b) ...

c) wenn Verfahrensvorschriften außer Acht gelassen wurden, bei deren Einhaltung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können.

(2) Ferner kann ein Bescheid von der Oberbehörde wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben werden."

Wird ein Bescheid des Finanzamtes aus mehreren Gründen von der Oberbehörde gemäß § 299 BAO aufgehoben, so entspricht der Aufhebungsbescheid dem Gesetz, wenn er sich auch nur in einem Aufhebungsgrund als zutreffend erweist, weil es bei der Überprüfung eines Aufhebungsbescheides nur darauf ankommt, ob die belangte Behörde überhaupt berechtigt gewesen ist, einen solchen im Aufsichtsweg zu erlassen oder nicht, weil mangels Bindungswirkung der Begründung des Aufhebungsbescheides nicht zu erkennen ist, in welchem subjektiv-öffentlichen Recht eine beschwerdeführende Partei dadurch verletzt worden sein könnte, dass der Aufhebungstatbestand statt richtig auf § 299 Abs. 1 BAO auf § 299 Abs. 2 BAO oder umgekehrt und statt auf die richtige litera des Abs. 1 dieser Gesetzesstelle auf eine andere gestützt wurde (vgl. für viele etwa die hg. Erkenntnisse vom 24. Juni 2003, 97/14/0060, vom 30. April 2003, 97/13/0145, 0183, und vom 31. Jänner 2001, 95/13/0263).

Der mit dem angefochtenen Bescheid aufgehobene Bescheid des Finanzamtes vom 12. Jänner 1999 folgte in der Feststellung der Einkünfte der beschwerdeführenden KEG deren Abgabenerklärung, in welcher ihre Einkünfte in Anwendung der Bestimmung des § 9 Abs. 1 iVm § 8 Abs. 3 UmgrStG so ermittelt worden waren, als ob der Vermögensübergang von der B. GmbH auf sie mit Ablauf des Umwandlungsstichtages (31. Dezember 1996) erfolgt wäre. Da gemäß § 7 Abs. 3 UmgrStG auf Umwandlungen die §§ 8 bis 11 leg. cit. anzuwenden sind, setzte die Übereinstimmung der vom Finanzamt im aufgehobenen Bescheid eingeschlagenen Vorgangsweise mit dem Gesetz damit voraus, dass die notariell beurkundete Umwandlung der B. GmbH in die beschwerdeführende KEG vom 23. September 1997 als Umwandlung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes angesehen werden durfte, welche Frage nach der in § 7 Abs. 1 UmgrStG gegebenen Legaldefinition des Begriffes einer Umwandlung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes zu beantworten war.

Unter dem Blickwinkel des Bundesgesetzes über die Umwandlung von Handelsgesellschaften (UmwG), BGBl. Nr. 1996/304, lag im Beschwerdefall eine so genannte errichtende Umwandlung im Sinne des § 5 Abs. 1 dieses Gesetzes vor.

Die Hauptversammlung (Generalversammlung) einer Kapitalgesellschaft kann nach § 5 Abs. 1 UmwG die Errichtung einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer eingetragenen Erwerbsgesellschaft und zugleich die Übertragung des Vermögens der Kapitalgesellschaft auf die offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft oder eingetragene Erwerbsgesellschaft beschließen. An diesen Personengesellschaften müssen Personen, deren Anteilsrechte zumindest neun Zehntel des Grundkapitals (Stammkapitals) der Kapitalgesellschaft umfassen, wieder im gleichen Ausmaß als Gesellschafter beteiligt sein.

Nach § 7 Abs. 1 Z. 1 UmgrStG sind Umwandlungen im Sinne dieses Bundesgesetzes errichtende Umwandlungen nach dem Bundesgesetz über die Umwandlung von Handelsgesellschaften, BGBl. Nr. 304/1996, wenn ein Betrieb übertragen wird.

Während das Vorliegen einer Umwandlung nach § 5 Abs. 1 UmwG im Beschwerdefall unstrittig ist, bildet den Streitpunkt des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens die Frage, ob mit dieser Umwandlung auch ein Betrieb übertragen wurde, was unabdingbare Tatbestandsvoraussetzung der Verwirklichung des

Umwandlungstatbestandes im Sinne des § 7 Abs. 1 Z. 1 UmgrStG und damit der diesfalls durch § 7 Abs. 3 UmgrStG ausgelösten Rechtsfolge der Anwendbarkeit der Bestimmungen der §§ 8 bis 11 UmgrStG auf die beschwerdeführende KEG und ihre Gesellschafter gewesen wäre.

Die belangte Behörde vertritt erkennbar die Rechtsauffassung, das Erfordernis der Übertragung eines Betriebes müsse auch im Zeitpunkt der Setzung des Umwandlungsaktes noch vorliegen, und meint, dass dies zu verneinen sei, weil die B. GmbH das Geschäftslokal samt Einrichtung vor diesem Rechtsakt, nämlich schon im Jänner 1997, veräußert habe. Da bei einer Boutique der betriebsbereite Standort die wesentliche Betriebsgrundlage darstelle, habe zum Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses im September 1997 der Betrieb der B. GmbH nicht mehr existiert und deshalb auch nicht übergeben werden können, was den behobenen Bescheid des Finanzamtes inhaltlich rechtswidrig gemacht habe. Für das Vorhandensein eines anderen, einer "Übergabe" im September 1997 allenfalls noch zugänglichen "Betriebes" fehlten Sachverhaltsfeststellungen, weshalb der Bescheid unter diesem Gesichtspunkt nach § 299 Abs. 1 lit. c BAO zu beheben gewesen sei.

Die Beschwerdeführerin steht dem gegenüber auf dem Rechtsstandpunkt, dass das Vorhandensein des zu übergebenden Betriebes am Umwandlungsstichtag entscheidend sei, und tritt auch der behördlichen Ansicht entgegen, dass das Geschäftslokal und seine Einrichtung bei einem Textilhandelsbetrieb die wesentliche Betriebsgrundlage darstelle. Die entscheidungsrelevanten Informationen seien der Aktenlage entnehmbar gewesen.

Die §§ 8 und 9 UmgrStG enthalten, worauf die Beschwerdeführerin zutreffend hinweist, Regelungen über die Maßgeblichkeit des Umwandlungsstichtages für den Eintritt der in diesen Rechtsvorschriften genannten Rechtsfolgen einer Umwandlung im Sinne des § 7 Abs. 1 UmgrStG.

§ 8 Abs. 5 UmgrStG definiert den Umwandlungsstichtag als jenen Tag, zu dem die Schlussbilanz aufgestellt ist, die der Umwandlung zu Grunde gelegt wird.

Nach § 8 Abs. 3 UmgrStG ist das Einkommen der übertragenden Körperschaft so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Umwandlungsstichtages erfolgt wäre.

Gemäß § 9 Abs. 1 UmgrStG haben die Rechtsnachfolger die zum Umwandlungsstichtag maßgebenden Buchwerte im Sinne des § 8 fortzuführen und gilt § 8 Abs. 3 für die Rechtsnachfolger mit Beginn des dem Umwandlungsstichtag folgenden Tages.

Die in diesen Bestimmungen für den Fall eines zeitlich vor dem gesellschaftsrechtlichen Umwandlungsbeschluss gelegenen Umwandlungsstichtages gesetzlich normierte Fiktion der Rückwirkung der steuerlichen Umwandlungsfolgen stellt aber ihrerseits nichts anderes als eine Rechtsfolge des Vorliegens einer Umwandlung im Sinne des § 7 Abs. 1 UmgrStG dar, wie dies durch die Bestimmung des § 7 Abs. 3 UmgrStG klargestellt wird, und kann deshalb nicht auch schon der Beurteilung der Frage zu Grunde gelegt werden, ob eine Umwandlung im Sinne des § 7 Abs. 1 UmgrStG überhaupt vorliegt. Was erst als gesetzliche Rechtsfolge eines Tatbestandes eintritt, kann nicht gleichzeitig schon zur Verwirklichung dieses Tatbestandes beitragen. Für die Beurteilung der Tatbestandsvoraussetzung der Übertragung eines Betriebes nach dem Konditionalsatz des § 7 Abs. 1 Z. 1 UmgrStG kann die Rückwirkungsfiktion des § 8 Abs. 3 UmgrStG noch nicht greifen; diese Tatbestandsvoraussetzung muss daher zum Zeitpunkt des gesellschaftsrechtlichen Umwandlungs- und Übertragungsaktes real verwirklicht werden, damit ein solcher Rechtsakt nach § 7 Abs. 3 UmgrStG die Rechtsfolge der Anwendbarkeit der §§ 8 bis 11 UmgrStG auslösen kann (so auch Hügel in Hügel/Mühlechner/Hirschler, Kommentar zum Umgründungssteuergesetz, Rz 36 zu § 7; Walter, Umgründungssteuerrecht, 61;

Schwarzinger/Wiesner, Umgründungssteuer-Leitfaden<sup>2</sup>, I 240; und Schneider, Das neue Umgründungssteuergesetz, in SWK 1992, AI, 246;

sowie zur vergleichbar gestalteten Rechtslage nach § 1 Abs. 2 StruktVG schon Quantschnigg in FS Bauer, 259). In der von der Beschwerdeführerin ins Treffen geführten Schriftumsstelle (Huber, Das Umgründungssteuergesetz: Neuerungen im Umgründungssteuerrecht, in FJ 1992, 127 (gemeint offenbar: 124)) wird keine gegenteilige Auffassung vertreten und auch das von ihr zitierte hg. Erkenntnis vom 17. März 1994, 91/14/0040, enthält keine den Standpunkt der Beschwerdeführerin stützende Aussage; wurde doch in diesem (zu Art. IV § 1 der GmbHG-Novelle 1980 ergangenen) Erkenntnis das Vorliegen einer Betriebsübertragung (schon) deswegen verneint, weil der dort in Rede stehende Betrieb schon vor dem Umwandlungsstichtag aufgegeben worden war, ohne dass der Gerichtshof zur Frage einer Aufgabe des Betriebes im Zeitraum zwischen dem Umwandlungsstichtag und dem Übertragungsakt Stellung zu nehmen hatte oder genommen hat (Gleiches gilt für die Ausführungen in dem zu § 8 Abs. 4 StruktVG ergangenen hg. Erkenntnis vom 22. November 2001, 98/15/0063).

Ist der Rechtsstandpunkt der Beschwerdeführerin zum maßgeblichen Zeitpunkt des Vorhandenseins des mit dem Umwandlungsakt zu übertragenden Betriebes demnach nicht zu teilen, so erweist sich allerdings ihre Kritik an jener Rechtsauffassung als begründet, in welcher die belangte Behörde das der Rechnung vom 2. Jänner 1997 zu Grunde gelegene Rechtsgeschäft erkennbar schon als Betriebsveräußerung beurteilt hat.

Eine Betriebsveräußerung setzt nach ständiger Rechtsprechung die Übereignung der wesentlichen Grundlagen des Betriebes voraus, die durch den jeweiligen Betriebstypus bestimmt werden (siehe die bei Doralt,

EStG4, § 24 Tz 12ff, wiedergegebenen Nachweise). Zu den wesentlichen Grundlagen eines Einzelhandelsbetriebes zählt das Warenlager selbst dann, wenn dem Betriebsstandort für den Geschäftserfolg besondere Bedeutung zukommt (siehe die bei Doralt, a. a.O., § 24 Tz 36 wiedergegebenen Nachweise ebenso wie die bei Hofstätter/Reichel, Kommentar, Tz 13ff zu § 24 EStG 1988, angeführte Judikatur und insbesondere etwa auch die hg. Erkenntnisse vom 13. März 1991, 87/13/0190, vom 19. April 1968, 1832/66, und vom 26. Mai 1964, 1713/62).

Dass zum rechtlich bedeutsamen Zeitpunkt der Setzung des gesellschaftsrechtlichen Umwandlungsaktes am 23. September 1997 kein Betrieb mehr vorhanden gewesen wäre, der von der B. GmbH auf die beschwerdeführende KEG übertragen worden sein konnte, durfte aus dem der Rechnung vom 2. Jänner 1997 zu Grunde gelegenen Rechtsgeschäft allein noch nicht gefolgert werden, weil mit diesem Rechtsgeschäft, wie die belangte Behörde auch einräumt, das Warenlager - und damit eine für den Betrieb einer Boutique auch wesentliche Betriebsgrundlage - noch nicht veräußert worden war.

Angesichts des von der beschwerdeführenden KEG im "Fragebogen anlässlich der Aufgabe der gewerblichen Tätigkeit" erklärten "Abverkaufes der restlichen Ware nach dem Verkauf der Boutique im Jänner 1997" war das für die Verwirklichung des Tatbestandes nach § 7 Abs. 1 Z. 1 UmgrStG entscheidende Problem der Übertragung eines Betriebes im Beschwerdefall damit durch die Beantwortung der Frage zu lösen, ob das, was bei der B. GmbH zum Zeitpunkt der Setzung des gesellschaftsrechtlichen Umwandlungsaktes am 23. September 1997 an Betriebsgrundlagen noch vorhanden war - und nur insoweit der beschwerdeführenden KEG auch hätte übergeben werden können - , noch als Betrieb beurteilt werden konnte. Für die Beantwortung dieser Rechtsfrage fehlten dem Finanzamt aber die erforderlichen Sachverhaltsgrundlagen, was die aufsichtsbehördliche Behebung seines Bescheides durch die belangte Behörde im Grunde des § 299 Abs. 1 lit. c BAO als gesetzmäßig erweist.

Die Beschwerde war somit gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwendersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 25. Februar 2004