

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 29. Jänner 2015 gegen den Bescheid der belangten Behörde vom 18. Dezember 2014 (St.Nr.: xxx), betreffend Körperschaftsteuer 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Im **Bericht gemäß § 150 BAO** (9. Dezember 2014) über das Ergebnis der Außenprüfung der Jahre 2010 bis 2012 wurde in der Tz.3 (Verlustabzug) folgende hier streitgegenständliche Feststellung (betreffend Körperschaftsteuer 2011) getroffen: Gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG würde der Verlustabzug ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zustehen, ab dem die Identität des Steuerpflichtigen infolge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur im Zusammenhang mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftlich nicht mehr gegeben sei (Mantelkauf). Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und unter Berücksichtigung und Abwägung der in der Besprechung vom 18. August 2014 vorgebrachten Argumente gehe die BP davon aus, dass durch die organisatorische und wirtschaftliche Strukturänderung (Beendigung der Beratungstätigkeit und Beginn des Handelsgewerbes im 2. Hj. 2011) sowie des Gesellschafterwechsels (Abtretungsvertrag vom 12. März 2012) der Tatbestand des Mantelkaufs vorliegen würde. Der Verlustvortrag gehe ab jenem Wirtschaftsjahr verloren, in dem das erste Tatbestandselement gegeben sei. Gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit. c KStG seien Verluste jedoch insoweit abzugsfähig, als infolge der Änderung der wirtschaftlichen Struktur bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Änderung stille Reserven steuerwirksam aufgedeckt werden würden. Im gegenständlichen Fall sei mit der Beratungstätigkeit durch Veräußerungsvorgänge und Schuld nachlässen ein Gewinn(anteil) in Höhe von 220.062,56 € (vor BP) erzielt worden.

Somit seien die Verluste aus den Jahren 2001 bis 2010 in Höhe von 275.640,00 € im Jahr 2011 in jener Höhe abziehbar, als sie im Gewinn aus der Beratungstätigkeit Deckung finden würden (siehe nachfolgende Aufstellung). In den Folgejahren sei der Restbetrag aus den Verlustvorträgen nicht mehr als Sonderausgabe abziehbar.

Verlustabzug 2011	Beratung	Handel	Gesamt
steuerl. Gewinn vor BP	220.062,56	117.725,09	337.787,65
VSt-Korrektur PKW		-2.361,78	-2.361,78
USt Ford.abschr.	-3.043,00		-3.043,00
steuerl. Gewinn nach BP	217.019,56	115.363,31	332.382,87
Verlustabzug § 8	-217.019,56		-217.019,56
Zu verst. Einkommen			115.363,31

Mit **Körperschaftsteuerbescheid 2011** vom 11. Dezember 2014 wurde dieser Feststellung grundsätzlich gefolgt, allerdings wurde der Verlustabzug fälschlicherweise mit einem Betrag von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte berücksichtigt.

Mit **Körperschaftsteuerbescheid 2011** vom 18. Dezember 2014 wurde dieser Fehler gemäß § 293 BAO berichtigt.

Begründend wurde auf die Darstellung im BP-Bericht verwiesen.

Mit Eingabe vom 29. Jänner 2015 wurde folgende **Beschwerde** gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2011 vom 18. Dezember 2014 eingereicht (innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist).

Die Beschwerde richte sich gegen die Rechtswidrigkeit des Inhalts des angefochtenen Bescheides, da der Verlustabzug in nicht ausreichender Höhe berücksichtigt worden sei.
Begründung:

Frau F C hätte am 12. März 2012 100% der Anteile am Beratungsunternehmen „A B Unternehmenssanierungs GmbH“ erworben.

Als Folge des Anteilerwerbes sei der Firmenwortlaut von „A B Unternehmenssanierungs GmbH“ auf „C D & E GmbH“ geändert worden.

Im Zuge einer Außenprüfung, deren Ergebnisse im Prüfungsbericht vom 9. Dezember 2014 festgehalten wurden, seien Verlustvorträge der A B Unternehmenssanierungs GmbH aus den Jahren 2001 bis 2010 in Höhe von 217.019,56 € anstelle von 249.287,15 € mit folgender Begründung, angesetzt worden:

"Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und unter Berücksichtigung und Abwägung der in der Besprechung vom 18. August 2014 vorgebrachten Argumente geht die BP davon aus, dass durch organisatorische und wirtschaftliche Strukturänderung (Beendigung der Beratungstätigkeit und Beginn des Handelsgewerbes im 2. HJ 2011) sowie des Gesellschafterwechsels (Abtretungsvertrag v. 12. März 2012) der Tatbestand des Mantelkaufes vorliegt."

Die A B Unternehmenssanierungs GmbH (kurz „A“) würde sich vorwiegend mit der Sanierung von in finanziellen Schwierigkeiten befindlichen Unternehmen beschäftigen. Ein weiterer gesellschaftsvertraglich festgelegter Unternehmensgegenstand hätte in der Pachtung von Unternehmen bestanden.

Sachverhalt:

Im Juni 2006 hätten die Geschäftsbeziehung zwischen A und dem Handelsunternehmen „F C GmbH“ (kurz „C“) begonnen. Gegenstand des Beratungsauftrages sei die Ergebnisverbesserung und nachhaltige Sicherung der Liquidität gewesen. Trotz vielfacher Bemühungen hätte sich die Ertragslage weiter verschlechtert. Infolge der Wirtschaftskrise hätte sich die Sicherstellung der benötigten Liquidität immer schwieriger gestaltet. Zuletzt hätte die Hausbank im Juni 2011 die Vorfinanzierung von Wareneinkäufen für die Weihnachtssaison 2011 verweigert. Die Order für den Wareneinkauf sei bereits im Frühjahr 2011 mit Lieferdatum Juli und August 2011 erfolgt. Zusätzlich hätte die Bank die Zession der Kundenforderungen offengelegt und eingezogen. Aufgrund der drohenden Zahlungsunfähigkeit sei C gezwungen gewesen, unverzüglich im Juli einen Insolvenzantrag einzubringen. Gleichzeitig sei die Schließung des Unternehmens beantragt worden, da weder die Finanzierung der Weihnachtssaison gegeben gewesen sei, noch aufgrund der Zessionen der Forderungen an die Bank freie Mittelzuflüsse zu erwarten gewesen seien, weswegen auch eine Weiterführung durch den Masseverwalter undenkbar gewesen sei. Um die wichtigsten Assets in Form der Kunden- und Lieferantenbeziehungen von C aufrecht zu erhalten, hätte A vom Masseverwalter mit 16. August 2011 das Unternehmen bis 31. Dezember 2011 gepachtet und gleichzeitig alle Mitarbeiter der insolventen Firma angestellt.

Auf Verlangen des Masseverwalters hätte das vorhandene Warenlager käuflich durch A erworben werden müssen. A hätte mit dieser Vorgehensweise die Finanzierung der Weihnachtssaison und die bestehenden Ein- und Verkaufsstrukturen sichergestellt. Parallel dazu sei ein Sanierungsplan für C erarbeitet und am 30.9.2011 ein Antrag auf Genehmigung eines Sanierungsplans samt Sanierungsplanvorschlag beim LG eingebracht worden. Dieser hätte am 8. November 2011 allerdings nicht die erforderliche Mehrheit erhalten, weil die Hausbank an einer Verwertung der Betriebsliegenschaft interessiert gewesen sei und deshalb ihre Zustimmung verweigert hätte. Durch die Ablehnung eines gerichtlichen Sanierungsverfahrens sei mit einem Schlag die von A festgelegte Sanierungsstrategie in Frage gestellt worden, woraufhin A auch einen Ausstieg aus dem Sanierungsauftrag erwogen hätte. In dieser Situation sei Herr G C (weder Gesellschafter noch Geschäftsführer der F C GmbH, Vater des Gesellschafter-Geschäftsführers des insolventen Unternehmens) an A herangetreten, beim von der Bank betriebenen Verkauf der Betriebsliegenschaft mitzubieten, sowie allenfalls die Nutzung des Objektes auch bei einem anderen Eigentümer weiterhin sicherzustellen. Andernfalls die Räumung des Objektes und die Auflösung des Handelsbetriebes mit Kündigung aller Mitarbeiter unumgänglich gewesen wäre.

A hätte sich diesem Begehren mit dem Argument widersetzt, dass die Sanierung in Form eines Pachtmodells kurzfristig angelegt sei, der Kauf der Betriebsliegenschaft

für A hingegen ein Verwertungsrisiko mit sich gebracht hätte und A unter Umständen gezwungen wäre, die Liegenschaft selbst langfristig nutzen zu müssen.

Gleichsam als Sicherstellung zur Abdeckung möglicher Risiken im Zusammenhang mit der Betriebsliegenschaft, hätte Herr G C unaufgefordert am 30. November 2011 ein Anbot auf Übernahme der Anteile an A gelegt.

Aufgrund der gebotenen Sicherheit hätte A die Bemühungen zum Erwerb der Betriebsliegenschaft intensiviert, sei aber erfolglos geblieben, da die Hausbank den Zuschlag am 19.12.2011 erhalten hätte.

Allerdings hätte A mit einem weiteren Kaufinteressenten ein Mietübereinkommen ausverhandeln können, aufgrund dessen dieser sich zum Kauf der Betriebsliegenschaft von der Hausbank (am 3. Jänner 2012) bewegen ließ.

Im Rahmen des Sanierungspachtmodells sei zur Absicherung dieses „Deals“ - kurz vor Beendigung des Pachtvertrages - noch im Dezember eine Monatsmiete für Jänner 2012 bezahlt worden.

Mit diesem Schritt sei schlussendlich erfolgreich die Weiterführung des Unternehmens mit allen Mitarbeitern ermöglicht worden.

In weiterer Folge seien bei den Verhandlungen über den Anteilskauf größere Unstimmigkeiten zutage getreten, die A zur Bestellung eines neuen Geschäftsführers am 3. Februar 2012 veranlassten. Der bisherige unternehmens- wie auch gewerberechtliche Geschäftsführer, der seit 21. Juli 2011 auch den Handelsgewerbeschein innehatte, sei abberufen und durch einen neuen ersetzt worden, der allerdings nur mehr die Gewerbeberechtigung Betriebsberater besessen hätte.

Zuletzt sei dennoch eine Einigung gelungen, allerdings nicht mit Herrn G C sondern mit dessen Gattin F C.

Rechtliche Würdigung:

Die Bezugnahme der Behörde auf den Mantelkaufatbestand infolge organisatorischer, wirtschaftlicher sowie gesellschaftsrechtlicher Strukturänderung erweise sich als nicht schlüssig. Sie hätte eine Beurteilung der Strukturänderungen nach dem Gesamtbild vornehmen müssen, wobei das Gesamtbild den Schluss rechtfertigen müsse, dass die Verlustverwertung das Primärziel der Strukturänderungen darstellen würde. Dabei würden die Strukturänderungen kumulativ vorliegen müssen und es müsse ein planmäßiger Zusammenhang zwischen den einzelnen Änderungen bestehen.

Die wirtschaftliche Strukturänderung erweise sich für die Behörde durch eine Beendigung der Beratungstätigkeit als bewiesen. Wodurch sich allerdings eine Beendigung der Sanierungsberatung manifestiere, werde nicht aufgezeigt. Anscheinend werde eine im Rahmen einer Sanierungsberatung erforderliche kurzfristige Pacht eines Handelsunternehmens automatisch einer Betriebsaufgabe (Beendigung) der Beratungstätigkeit gleichgesetzt. Dabei seien durch A neben dem Sanierungsfall C noch weitere Sanierungsprojekte bis 18. November 2011 betrieben worden, wenngleich auch in geringerem Umfang aufgrund der Zeitinanspruchnahme durch C. Des Weiteren sei nach der Abberufung des Geschäftsführers I am 3. Februar 2012, mit Herrn P ein neuer

Geschäftsführer bestellt worden, der nur eine Befugnis zur Betriebsberatung, nicht aber für den Handel besessen hätte.

Entscheidend für die Feststellung der Beendigung der Beratungstätigkeit würde allerdings das Verkennen der Behörde um die beruflichen Inhalte eines Sanierungsberaters erscheinen.

Sanierung stehe als Sammelbegriff für alle Maßnahmen die Unternehmenskrisen beseitigen und die Existenz eines Unternehmens durch Neuausrichtung nachhaltig sichern würden. Je nach Auftrag reiche der Bereich möglicher Beratungsaufgaben von der Erstellung eines Sanierungskonzepts bis zum Interimsmanagement für die Dauer einer Krise.

Ziel der Sanierungsberatung im Insolvenzverfahren von C war der Erhalt der Kunden- und Lieferantenbeziehungen und von qualifiziertem Personal. Um die negative Publizität der Insolvenzeröffnung zu minimieren, hätte A in einem kurzfristigen Pachtmodell ein taugliches Sanierungsinstrument zur Unternehmensfortführung gesehen. Mit einem gleichzeitig erarbeiteten Sanierungskonzept hätte, über einen späteren Antrag auf Genehmigung eines Sanierungsplans, C saniert werden sollen. Entscheidende Rolle in einem Insolvenzverfahren hätte der Faktor Zeit gespielt.

Zumal eine Verpachtung im Insolvenzverfahren nur durch den Masseverwalter mit Zustimmung des Gläubigerausschusses und des Insolvenzgerichtes möglich sei, sei die Tätigkeit als Sanierungsberater und der Bekanntheitsgrad von A ein entscheidender Vorteil für eine rasche Umsetzung gewesen.

Im zwischen dem Masseverwalter und A am 16. August 2011 abgeschlossenen Pachtvertrag werde unter III. Vertragserklärung, Pachtzweck vereinbart: *„Die Verpachtung erfolgt zum Zweck des Betriebes des Pachtgegenstandes, um den Betrieb bis zur geplanten Sanierung der Schuldnerin durch Abschluss eines Sanierungsplans zu erhalten bzw. - für den Fall des Scheiterns des beabsichtigten Sanierungsplans - um für diesen eine bessere Verwertbarkeit im Insolvenzverfahren zu erzielen, als dies bei einer Zerschlagung des Unternehmens der Fall wäre.“*

Die wesentlichen Parameter des Pachtvertrages würden die Pachtdauer bis 31. Dezember 2011 (Pachtverhältnis erlischt durch Zeitablauf), die Möglichkeit einer sofortigen vorzeitigen Auflösung und eine Betriebspflicht umfassen.

Hingegen würde der Pachtvertrag weder eine Kaufoption noch ein Vorkaufsrecht enthalten.

Für A sei die für Unternehmenssanierer typische Verschränkung von Sanierungsberatung und Insolvenzverwaltung vorgelegen, da die eigentliche Sanierung im Insolvenzverfahren durchgeführt werden hätte sollen.

Insgesamt sei das kurzfristige Pachtmodell Ausfluss des Unternehmensgegenstandes eines Beratungsunternehmens mit Schwerpunkt Unternehmenssanierung und es sei somit von keiner Beendigung der Beratungstätigkeit auszugehen.

Würde man der Auffassung der Behörde folgen, dass eine wirtschaftliche Strukturänderung vorliege, sei eine Auseinandersetzung mit der Willensübereinstimmung erforderlich.

Ein Mantelkauf würde dann vorliegen, wenn die „alten“ Gesellschafter vor der Anteilsübertragung mit den „neuen“ Gesellschaftern die wirtschaftlichen Strukturen verändern und erst anschließend eine Änderung der Gesellschafterstrukturen vorgenommen werde (VwGH 26.7.2005, 2001/14/0135).

Selbst für den Fall, dass die Behörde entgegen obiger Ausführungen zur Auffassung gelangen sollte, dass eine wirtschaftliche Strukturänderung vorläge, sei im Hinblick auf erwähntes VwGH-Judikat darauf hinzuweisen, dass keine Willensübereinstimmung mit dem neuen Gesellschafter vorliegen hätte können, infolge Willensübereinstimmung mit Masseverwalter, Gläubigerausschuss und Insolvenzgericht.

Eine weitere Voraussetzung für einen Mantelkauf liege in der Änderung der organisatorischen Struktur. Ebenso wie bei wirtschaftlicher Strukturänderung würde der Mantelkaufatbestand erfüllt sein, wenn die alten Gesellschafter vor der Anteilsübertragung in Willensübereinstimmung mit den neuen Gesellschafter die organisatorischen Strukturen verändern und erst danach eine Änderung der Gesellschafterstrukturen vorgenommen werde.

Der am 3.2.2012 abberufene Geschäftsführer sei am 1. Oktober 2010, anlässlich der Zurücklegung der Geschäftsführungsfunktion durch den Mehrheitseigentümer infolge dessen Pensionsantritts, bestellt worden.

Der wegen der Ungewissheit über eine Anteilsabtretung gleichzeitig neu bestellte Geschäftsführer hätte nur über die Gewerbeberechtigung Betriebsberatung verfügt. Sollte die Behörde in der Bestellung des neuen Geschäftsführers den Tatbestand einer organisatorischen Änderung erfüllt sehen, so sei entgegenzuhalten, dass die Bestellung rein in der Sphäre der Alteigentümer getroffen worden sei. Dafür spreche auch dessen sofortige Abberufung nach Anteilsübertragung am 12. März 2012.

Im Veranlagungsjahr 2011 würde keine der drei Voraussetzungen für einen Mantelkauf zutreffen, wie auch kein planmäßiger Zusammenhang zwischen der von A betriebenen Sanierung mit Pachtmodell und dem späteren Verkauf der Anteile herstellbar sei. Erst durch das Scheitern des Sanierungsplans sei es als „Notlösung“ zu einem Anbot auf Übernahme der Anteile von A gekommen, um A eine finanzielle Absicherung zu verschaffen für das weitere, risikobehaftete Engagement zur Erhaltung des Verfügungsmacht über die Betriebsliegenschaft.

Von einem Mantelkaufatbestand sei somit erst für das Veranlagungsjahr 2012 auszugehen.

Es werde daher der Antrag gestellt, den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass er den oben angeführten Beschwerdegründen Rechnung tragen würde und somit ein Einkommen von 83.095,72 € anstelle des bisherigen von 115.363,31 € ausweisen würde.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 19. Dezember 2017 wurde gegenständliche Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren sei unstrittig, dass ein Mantelkauf vorliegt. Strittig sei der Zeitpunkt der Verwirklichung der drei Kriterien, die die Voraussetzungen für einen Mantelkauf darstellen.

Ausgehend von dem in der Beschwerdeschrift angeführten Sachverhalt werde für die rechtliche Würdigung folgendes ausgeführt bzw. ergänzt:

Im gesamten Prüfungszeitraum hätte es keine Ausgangsrechnungen der Fa. A B Unternehmenssanierungs GmbH („A“) an die Fa. F C GmbH („C“) gegeben.

Vielmehr sei die Beratungstätigkeit, den Eingangsrechnungen bei C zufolge, von der Fa. I GmbH (FN 123) erfolgt, einer weiteren Beratungsfirma des ehem. Gesellschafter-Geschäftsführers Dipl. Ing. J I.

Die Tätigkeit der A sei bereits nach Pensionsantritt des ehem. Gesellschafter-Geschäftsführers Dipl. Ing. J I am 1. Oktober 2010 sehr gering gewesen. Die letzten Leistungen seien im September (9 Beratungsstunden von Aug/Sept.) und im November 2011 (7,5 Beratungsstunden von Mai/Juni) abgerechnet worden. In diesem Zeitraum sei DI I geringfügig angestellt gewesen. Weitere Arbeitnehmer hätte die A schon seit 1. Oktober 2010 nicht mehr beschäftigt (Übertritt zur Fa. I GmbH). Mit Annahmeerklärung vom 7. November 2011 seien die am 9.3.2011 an I K (GF seit 1. Oktober 2010, Sohn v. DI J I) abgetretenen Gesellschaftsanteile wieder an DI I rückübertragen worden. Am 30. November 2011 seien Investitionen und Kundenforderungen der A an die Fa. I GmbH verkauft worden. Gleichzeitig hätten mit der Vereinbarung/dem Angebot vom 30. November die Verhandlungen über die Anteilsabtretung begonnen. Durch den Nachlass von Bankverbindlichkeiten im Februar 2011 und der Verbindlichkeit gegenüber dem Gesellschafter (neg. Verrechnungskonto) sei die Gesellschaft schon zuvor entschuldet worden.

Die A (deren Mantel) sei Mittel zum Zweck der Beratungstätigkeit der Fa. I GmbH mit einem befristeten Pachtvertrag bis 31. Dezember 2011 gewesen.

Die oben angeführten Maßnahmen würden eine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur darstellen, die auch zur Aufdeckung stiller Reserven geführt hätte (s. a. Tz 3 d. BP-Berichtes zu § 8 Abs. 4 Z 2 lit. c KStG). Dadurch sei der Tatbestand des Mantelkaufs bereits im Jahr 2011 verwirklicht worden

Dem Antrag, den angefochtenen Bescheid abzuändern, könne daher nicht entsprochen werden.

Mit **Vorlageantrag** vom 19. Jänner 2018 wurde beantragt, gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vorzulegen.

Begründung:

Betreffend die Beschwerdegründe werde auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen, die nunmehr um weitere Ausführungen zur Bescheidbegründung ergänzt würden:

Die Abgabenbehörde versuche durch Ausführungen über den Umfang und die Intensität der operativen Tätigkeit die Beendigung der Beratungstätigkeit der A bereits im Jahr 2011 zu untermauern, würde aber dabei unberücksichtigt lassen, dass eine Verringerung der betrieblichen Tätigkeit im Sinne des Mantelkaufatbestandes keine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur darstelle.

Tatsächlich sei mit Antritt der Pension des Alleingesellschafters und Geschäftsführers der A, Herrn DI J I, geplant gewesen, bestehende Beratungsaufträge im Bereich der Unternehmenssanierung abzuarbeiten und mit deren Beendigung die A zu liquidieren. Als erster Schritt in diese Richtung seien neben der Anteilsübertragung und der Bestellung eines neuen Geschäftsführers die Mitarbeiter der A auf die I Unternehmensberatungs GmbH umgemeldet worden.

Weitere Vorbereitungshandlungen für die beabsichtigte Liquidation der A hätten in Verhandlungen mit der Hausbank über einen Nachlass von Bankverbindlichkeiten bestanden. Im Februar 2011 hätten diese Verhandlungen zu einer Entschuldung der A erfolgreich beendet werden können, also zu einem Zeitpunkt, als von einem Sanierungsprojekt C überhaupt noch keine Rede gewesen sei.

Infolge zunehmender massiver finanzieller Probleme von C im Frühjahr 2011, seien für deren wirtschaftliches Überleben Sanierungsmaßnahmen erforderlich gewesen. Entgegen der beabsichtigten Liquidation hätte sich A einer Beauftragung zur Sanierung nicht entziehen können, denn aufgrund langjähriger Geschäftsbeziehung hätte für A gleichsam eine Verpflichtung zur Erarbeitung und Durchführung eines Sanierungsprojektes bestanden.

Sanierungsprojekte würden naturgemäß ein größeres Risiko beinhalten, weswegen sie auch immer in einem eigenen Unternehmen, eben der A, abgewickelt worden seien. Gerade für den Sanierungsfall C sei es aufgrund einer besonderen Risikolage (Fälligkeit Betriebsmittelkredit, Verwendung zedierter Forderungen ausschließlich zur Reduktion des Obligos, drohende Zahlungsunfähigkeit wegen Unterbindung von Mittelzufluss) notwendig gewesen, denselben aus Gründen einer Haftungsbeschränkung über die A abzuwickeln. Deswegen hätten auch die Arbeitsleistungen, infolge Übertritts der Mitarbeiter in die I Unternehmensberatungs GmbH, von dieser zugekauft werden müssen.

Eine Beendigung der Beratungstätigkeit und Beginn Handelsgewerbe im 2. Halbjahr (lt. Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 24. November 2014, Punkt 2, 2. Absatz) damit zu begründen, dass die A (deren Mantel) Mittel zum Zweck der Beratungstätigkeit der I Unternehmensberatungs GmbH mit einem befristeten Pachtvertrag bis 31.12.2011 sei, verkenne, dass die I Unternehmensberatungs GmbH niemals im Bereich der Unternehmenssanierung/Insolvenzberatung tätig gewesen sei und es der A grundsätzlich freigestanden sei, sich zur Erbringung von Sanierungsleistungen Dritter zu bedienen.

Der in der Bescheidbegründung enthaltene Hinweis auf die Anteilsrückübertragung von Mag. K I an DI J I hätte seine Ursache ausschließlich in einem privaten Zerwürfnis zwischen Vater und Sohn gehabt und sei in keinem wie immer gearteten Zusammenhang mit dem Sanierungsprojekt C gestanden.

Der Formulierung der Abgabenbehörde „gleichzeitig begannen mit der Vereinbarung/dem Angebot vom 30. November 2011 die Verhandlungen über die Anteilsabtretung“, könne sich die Beschwerdeführerin nicht anschließen, da gezielte Vertragsverhandlungen erst mit der Ende Februar 2012 ausgesprochenen Entlassung von Herrn L C begonnen hätten. Herr L C als ehemaliger Alleingesellschafter und Geschäftsführer der insolventen „F C GmbH“ sei aufgrund des Pachtvertrages in einem Dienstverhältnis zur A gestanden.

Infolge Scheiterns des ursprünglichen Sanierungsplans C seien von A Überlegungen zur Beendigung des Pachtverhältnisses zum 31. Dezember 2011 sowie zur Räumung der Liegenschaft angestellt worden. In diesem Zusammenhang seien auch die in der A noch vorhandenen Fahrnisse und restlichen Forderungen an die I Unternehmensberatungs GmbH verkauft worden, um den gepachteten Geschäftsbereich nach Ablauf des Pachtverhältnisses zügig zu schließen und das Liquidationsverfahren eröffnen zu können.

In dieser Phase sei durch den Vater von L C, Herrn G C, angeregt worden, in Durchführung eines neuen, abgeänderten Sanierungskonzeptes bei der vom Masseverwalter in die Wege geleiteten Verwertung der Betriebsliegenschaft mitzubieten.

In der Beschwerde wurde bereits dargestellt, unter welchen Umständen das Abtretungsangebot von G C zustande gekommen sei und welche Maßnahmen seitens A daraufhin gesetzt worden seien.

In Bezug auf das angeregte, abgeänderte Sanierungskonzept hätte A sodann einen neuerlichen Sanierungsplan für C einzubringen gehabt, der nach Verwertung der Betriebsliegenschaft auch mit der Zustimmung der Hausbank rechnen hätte können. Dabei hätte aber L C im Gegensatz zur Interessenslage der A den Handelsbereich im Rahmen der A forcieren wollen.

Allerdings hätte sich ab Jänner 2012 das Verhältnis zwischen L C und DI J I sukzessive verschlechtert, sodass eine weitere Zusammenarbeit unmöglich geworden sei, was zuletzt auch zur nicht beeinspruchten, fristlosen Entlassung von L C am 29.2.2012 geführt hätte. In dieser Zeit geführte Gespräche hätten nur mehr im Beisein von Anwälten stattgefunden. Oben angeführte Interessenslage von A hätte, nach Beendigung des Sanierungsprojektes C, im Jänner 2012 mit Sicherung des Betriebstätte, der Kunden- und Lieferantenbeziehungen, sowie des Mitarbeiterstandes, in der Liquidation der Gesellschaft bestanden.

Eine Versilberung des Vermögens hätte für A einen eindeutigen finanziellen Vorteil gebracht, da während des Pachtverhältnisses, durch den günstigen Erwerb des Warenlagers aus der Masse, deutliche Gewinne erzielt werden hätten können, währenddessen der Verkauf der Anteile einen geringeren Verkaufserlös ermöglicht hätte. Insbesondere hätte aus ertragsteuerlicher Sicht die Liquidation hinsichtlich der Verwertung von Verlustvorträgen nicht zur gegenständlichen Thematik geführt.

Dass schlussendlich die Anteile der A entgeltlich übertragen worden seien, sei dem Bemühen der Ehegatten G und F C zuzuschreiben, die sich ohne Einbindung von L C um die Rettung des Unternehmens bemüht hätten. Da die Einbringung eines neuerlichen Sanierungsplanes für C aufgrund der unmöglichen Zusammenarbeit mit

L C ausgeschieden sei, wie auch für einen Asset Deal die notwendigen Mittel für die Ablöse der Aktiva gefehlt hätten, sei nur ein Anteilsverkauf verblieben, der auch am ehesten dem Sanierungsgedanken entsprochen hätte, woraufhin die Anteile der „A B Unternehmenssanierungs GmbH,“ an Frau F C verkauft worden seien.

Unklar bleibe, warum in der Beurteilung der rechtlichen Problematik seitens der Abgabenbehörde Umstände unberücksichtigt geblieben seien, die im Zeitraum der durchgeführten Prüfung bekannt gewesen seien; weiters warum nicht auch neben L C auch andere Auskunftspersonen, wie etwa Frau F C und Herr G C befragt worden seien.

Tatsache sei, dass Herr L C zum Zeitpunkt der Außenprüfung bereits mehrere Klagen (bislang erfolglos) hinsichtlich Unternehmenspacht und Anteilsverkauf gegen DI J I geführt hätte.

Ebenso werde in einer Anzeige vom 21. November 2014 im Anfallsbericht der LPD Niederösterreich betreffend Verkauf der Geschäftsanteile der A B Unternehmenssanierungs GmbH an F C ausgeführt: *"Ab 30. November 2011 soll Dipl. Ing. J I, unter Androhung der Vernichtung der wirtschaftlichen Existenz, G C zur Übernahme der Geschäftsanteile der A B Unternehmenssanierungs GmbH genötigt haben. J I soll mit dem Verkauf des Warenlagers in Bausch und Bogen gedroht haben, was laut Anzeiger den finanziellen Ruin der Familie C bedeutet hätte".*

Abgesehen davon, dass die Staatsanwaltschaft nach entsprechenden Erhebungen dieses Verfahren rasch einstellen ließ, bleibe die Frage warum die Abgabenbehörde die Aussage von L C, dass bereits im Jahr 2011 Verhandlungen über den Verkauf der A geführt worden wären, als gegeben hinnehme, obwohl dieselbe Person bei einer Anzeige eine Aussage tätige, die die Liquidationsabsicht der A bekräftige.

Es erwecke den Anschein, dass Herr L C aufgrund seiner persönlichen Auseinandersetzungen mit anschließender Entlassung, die Außenprüfung als Mittel zum Zweck einsetze Herrn DI J I finanziellen Schaden zuzufügen. Wie sonst hätte dieser Umstand verstanden werden können, außer es wären der Abgabenbehörde derartige Informationen nicht zur Kenntnis gebracht worden.

Mit **Vorlagebericht vom 23. Juli 2018** wurde gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Nach Darstellung der wesentlichen Sachverhaltselemente wurde auch auf die Vorwürfe im Vorlageantrag eingegangen.

Die Umstände wie die strafrechtlichen Anzeigen von Herrn I durch Herrn L C bzw. auf die Befragung anderer Auskunftspersonen verzichtet zu haben, würden ins Leere gehen, weil die für die Beurteilung des Mantelkaufs relevanten Sachverhaltselemente durch die im Zuge der Prüfung gesichteten Dokumente und erhaltenen Auskünfte bereits ausreichend erhoben und dokumentiert worden seien. Schließlich sei im gegenständlichen Verfahren nicht strittig ob, sondern in welchem Zeitraum der Mantelkaufatbestand verwirklicht worden sei.

Auf Anfrage des nunmehr zuständigen Richters übermittelte die **belangte Behörde** noch Hinweise auf Ergebnisse im Zuge der durchgeführten Betriebsprüfung (*Anmerkung Richter: diese Hinweise waren im Wesentlichen bereits aktenkundig*):

< Die Firma A B Sanierungs GmbH hätte das Unternehmen Fa. F C GmbH ab August 2011 gepachtet. Deshalb sei bei der Abtretung der Anteile angeführt worden, dass die Gesellschaft ab August 2011 auch im Bereich des Handelsgewerbes tätig sei. Dies würde eigentlich die wirtschaftliche Änderung darstellen. Bis August 2011 hätte es bei der Fa. A keinen Handel gegeben.

Mittels Honorarnote 13-2011 vom 3. Dezember 2011 seien Investitionen in Mietobjekten sowie Forderungen der Fa. A an die Firma I GmbH verkauft worden (19.143,96 € - brutto). Der Beratungsumsatz im Jahr 2011 hätte 48.275,50 € betragen (Bilanz 2011 Konten 4003 und 4004).

Weiters wurde auf die Beschwerdevorentscheidung verwiesen, dass die letzten Leistungen der Fa. A hinsichtlich Beratung im September 2011 abgerechnet worden seien. *Anmerkung Richter: richtig 18.11.2011*

Die Beratungen seien dann von der Firma I GmbH durchgeführt worden.

Nach Ansicht der belangten Behörde sei im Jahr 2011 lediglich die wirtschaftliche Struktur geändert worden. Es hätte vorher keinen Handel und nachher keine Beratungstätigkeit (tatsächlich beendet 2011) gegeben. Der Schlussstrich sei praktisch am 3. Dezember 2011 gemacht worden (Verkauf Kundenforderungen, Mieterinvestitionen und Mietrecht an die Firma I GmbH). Die Änderung der wirtschaftlichen Struktur sei im Jahr 2011 vollzogen worden.

ENTSCHEIDUNG

A) Dem Erkenntnis wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Streitgegenständlich ist hier, *wann* der Tatbestand des sogenannten „Mantelkaufs“ verwirklicht worden ist – im Jahr 2011 oder im Jahr 2012.

Folgende Firmen sind in diesem Zusammenhang von Bedeutung:

< Fa. F C GmbH (Werbe-Geschenkartikel, Andenken – Einzelhandel)

Gf.: L C

Geser: L C

< Fa. I GmbH (Unternehmensberatung)

Gf.: 2010-2012: K I; 2012-2015: O P

Geser: bis 3/2011: J und M I; 3/2011-12/2011: K I; 12/2011-7/2015: J I

< Fa. I Betriebsberatung GmbH (Betriebsberatung, EDV, Vermögensverwaltung, Beteiligungen, Pacht).

Letztgenannte Firma wurde 7/1999 geändert in die

< Fa. A – B Unternehmenssanierungs GmbH (Beratung)
weitere erfolgt nach Übernahme der Anteile durch C die Änderung in
< C D & E GmbH (Handel)

Wann ist also der „Beratungsbereich“ der Firma A untergegangen?

Im August/2011 wurde über die Firma F C GmbH das Konkursverfahren eröffnet.
Zu diesem Zeitpunkt hat die Firma A die Firma C kurzfristig gepachtet (um Zeit für die Sanierung zu gewinnen). Daher erzielte die Firma A auch ab August/2011 erstmals Umsätze im Bereich Handelsgewerbe (bisher war die Firma ausschließlich im Beratungsbereich tätig).

Die belangte Behörde sieht zu diesem Zeitpunkt die eigentliche Änderung der wirtschaftlichen Tätigkeit.

Im Folgenden eine kurze Chronologie der Ereignisse:

2/2011: Anlässlich der Betriebsübergabe von J I an seinen Sohn K I erfolgte die Entschuldung der Firma A. Die gesamten Bankverbindlichkeiten wurden getilgt, die Mitarbeiter abgefertigt und von der Firma I GmbH übernommen.

11/2011: Anbot auf Anteilsübernahme von G C an J I zur Übernahme von 100% der A-Anteile.

12/2011: Verkauf des Mietrechtes und der Forderungen von A an die Fa. I GmbH.
bis ca. 11/2011 gab es Ausgangsrechnungen von der Firma A betreffend Beratungstätigkeiten.

3/2012: Abtretungsvertrag der A Anteile von J I an F C

3/2012: Namensänderung von A auf Beschwerdeführerin (C D & E GmbH).

3/2012: Änderung des Betriebsgegenstandes im Gesellschaftsvertrag – Haus- und Gartendekoration, Handel mit Waren aller Art, Beteiligungen.

Aus den vorliegenden Rechnungen ist ersichtlich, dass die Firma A letztmals am 18.11.2011 eine Rechnung über Beratungsleistungen gestellt hat (an Fa. N).

In weiterer Folge (z. B. 21.11.2011; 14.12.2011; 11.1.2012; ...) hat ausschließlich die Firma I GmbH Rechnungen für Beratungstätigkeiten gelegt – vor allem an die Beschwerdeführerin – welche allerdings unterschiedlich bezeichnet wurde („D & E Handel A B Unternehmenssanierungs GmbH“; „Handel A B Unternehmenssanierungs GmbH“).

Aus dem Jahresabschluss 2011 (zum 31.12.2011) geht auch hervor, dass die Firma A im Jahr 2011 lediglich Beratungserlöse in Höhe von rd. 48.300,00 € (Konten 4003 und 4004) erzielt hat, im Gegensatz dazu allerdings Handelserlöse in Höhe von rd. 484.500,00 €. Das Anlagevermögen von A wurde am 3. Dezember 2011 an die Firma I GmbH verkauft (bauliche Investitionen in fremden Gebäuden – Kto 250 und Honorarforderungen 19.143,96 €).

Die Firma A hat im Zeitraum 2001 bis 2010 Verluste in Höhe von 275.640,00 € erwirtschaftet (ausschließlich aus der Beratertätigkeit).

Im Jahr 2011 wurde ein Betrag von 217.019,56 € von diesen Verlustvorträgen verbraucht. Nicht berücksichtigt wurde der restliche Betrag, welcher die positiven Ergebnisse aus dem Handel ausgleichen sollte.

Unter diesen Gegebenheiten ist nach Ansicht des erkennenden Gerichtes davon auszugehen, dass der Bereich „Beratung“ jedenfalls bereits im Jahr 2011 beendet wurde.

B) Beweiswürdigung:

Der Sachverhalt des Mantelkaufs orientiert sich an wesentlichen Änderungen der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur im Zusammenhang mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage nach dem Gesamtbild der Verhältnisse.

Die Änderungen der organisatorischen Struktur und der Gesellschafterstruktur sind unmissverständlich dem Firmenbuchauszug bzw. den verschiedenen Verträgen zu entnehmen.

< Gesellschafterwechsel:

Abtretungsvertrag vom 12. März 2012: *„Herr DI J I tritt hiermit seinen Geschäftsanteil (Anmerkung Richter: 100%) an der A-B Unternehmenssanierungs GmbH an Frau F C um den Abtretungspreis von 28.600,00 € ab.*

...

Abs. 12: Die Gesellschaft ist unter anderem seit August 2011 auch im Bereich Handelsgewerbe (Handeln mit Korbwaren) tätig.“

< Geschäftsführerwechsel:

Protokoll Generalversammlung vom 12. März 2012:

Änderung Firma von A – B Unternehmenssanierungs GmbH auf C D & E GmbH.

Zum neuen Geschäftsführer wird Herr G C bestellt (statt O P).

Diese beiden Voraussetzungen wurden unzweifelhaft erst im Jahr 2012 verwirklicht.

Zur Änderung der wirtschaftlichen Struktur ist wesentlich, bis zu welchem Zeitpunkt die Firma A noch in ihrem ursächlichen Bereich (Beratung) tatsächlich tätig war.

Folgende Nachweise bzw. Hinweise bestärken hier die oben genannte

Sachverhaltsdarstellung des erkennenden Richters:

< Rechnungen: ab August 2011 gab es nur mehr vereinzelt Ausgangsrechnungen den Beratungsbereich betreffend – die letzte Rechnung datiert vom 18. November 2011.

< Die Firma I GmbH hat das wesentliche Anlagevermögen (Mietrecht und Investitionen in Mietrechten) sowie die Forderungen mit Datum 3. Dezember 2011 käuflich erworben. Es ist davon auszugehen, dass der Beratungsbereich nunmehr von der Firma I GmbH durchgeführt wird, welche auch bereits vorher in diesem Bereich tätig war.

Auch die oben angeführten Umsatzzahlen (aus dem Jahresabschluss 2011) bekräftigen diese Ansicht.

Wesentlich ist, dass ab dem 21. November 2011 die Firma I GmbH auch Ausgangsrechnungen an die Beschwerdeführerin für Beratungstätigkeiten gelegt hat. Wäre die Beschwerdeführerin noch im Beratungsbereich tätig gewesen, so wären diese Rechnungen bzw. Leistungen wohl nicht zustande gekommen.

Die Beschwerdeführerin hat in der Beschwerde vom 29. Jänner 2015 selbst dargestellt, dass „... durch A neben dem Sanierungsfall C noch weitere Sanierungsprojekte bis 18.11.2011 betrieben wurden, wenngleich auch in geringerem Umfang ...“.

In den vorgelegten Verwaltungsakten finden sich keinerlei Hinweise dafür, dass die Beschwerdeführerin bzw. die übernommene Firma A noch im Geschäftsfeld Beratung tätig gewesen wäre (nach dem November/2011).

Im Vorlageantrag wurde dargestellt, dass weitere Auskunftspersonen befragt hätten werden sollen (u.a. F C, G C). Ohne hier eine Beweisvorwegnahme vorzunehmen, erwartet sich der erkennende Richter keine sachverhaltsbezogenen neuen Ergebnisse. Dass die Firma A im Jahr 2012 keinerlei Beratungstätigkeiten vorgenommen hat, belegen oben genannte Ausgangsrechnungen. Weiters die Tatsache, dass die Firma I GmbH auch für die Beschwerdeführerin tätig wurde.

Die tatsächlichen Gründe warum die streitgegenständlichen Vorkommnisse getätigt wurden, scheinen nicht zwingend entscheidungsrelevant. Es sind die nach außen erkennbaren Ereignisse und Tatsachen zu beurteilen. Allenfalls innere Beweggründe können auch nach deren Aussagen nicht auf eine tatsächliche Relevanz überprüft werden.

Im Übrigen wird nochmals darauf hingewiesen, dass gegenständlich nicht das Vorliegen des Tatbestandes des Mantelkaufes strittig und von Relevanz ist, sondern der Zeitpunkt – 2011 oder 2012.

C) Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit. c KStG 1988 steht der Verlustabzug ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zu, ab dem die Identität des Steuerpflichtigen infolge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur im Zusammenhang mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftlich nicht mehr gegeben ist (Mantelkauf).

Um die Verluste auch in der „neuen“ Gesellschaft verwerten zu können, muss die Subjektsidentität gegeben sein. Ist diese nicht gegeben, liegt ein sogenannter „Mantelkauf“ vor und die vorhandenen Verluste gehen unter.

Ein Mantelkauf liegt demnach vor, wenn

- < eine wesentliche Änderung in der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage gegeben ist (mind. 75%) und gleichzeitig
- < eine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen und der
- < organisatorischen Struktur vorgenommen wird.

Dass gegenständlich ein Mantelkauf vorliegt ist unstrittig, es ist lediglich der Zeitpunkt dieses Vorliegens strittig.

Wie bereits oben ausgeführt, erfolgte die Änderung der organisatorischen Struktur und der Gesellschafterstruktur im Jahr 2012.

Auch die entgeltliche Grundlage ist durch den Ansatz des Abtretungspreises von 28.600,00 € gegeben.

Die wirtschaftliche Struktur hat sich allerdings bereits im Jahr 2011 geändert.

Auf die Reihenfolge der einzelnen Schritte kommt es nicht an. Entscheidend ist, dass ein planmäßiger Zusammenhang zwischen den einzelnen Änderungen besteht.

Der Beginn der „Aushöhlung“ der Fa. A begann bereits durch die Übergabe von J I an dessen Sohn K I. Bereits im Februar 2011 wurde die Firma entschuldet und die Mitarbeiter in die Firma I GmbH übernommen.

Im November 2011 brachte Herr G C durch sein Anbot auf Anteilsübernahme zum Ausdruck diese Firma übernehmen zu wollen – bereits im Kaufpreis spielten die verbleibenden Verlustvorträge eine Rolle (Preis: 25% der verbleibenden Verlustvorträge, verbleibende MiKö sowie Bankguthaben).

Jedenfalls noch im Jahr 2011 wurden schließlich die weiteren Aktiva der Firma A an die Firma I GmbH verkauft. Zu diesem Zeitpunkt bestand also die Firma A im Wesentlichen nur mehr aus einer Hülle (einem Mantel mit offenen Verlusten).

Ein Mantelkauf liegt auch dann vor, wenn die „alten“ Gesellschafter vor der Anteilsübertragung die wirtschaftlichen Strukturen verändern und erst anschließend eine Änderung der Gesellschafterstruktur vorgenommen wird (vgl. BFG 26.4.2018, RV/5101506/2017; VwGH 18.12.2008, 2007/15/0090).

Wenn die Tatbestandselemente nicht alle im selben Jahr eintreten (wie hier der Fall), sondern über einen längeren Zeitraum in Etappen verwirklicht werden, dann liegt ein Mantelkauf vor, wenn zwischen den Einzelschritten ein innerer Zusammenhang besteht. Auch dieser Zusammenhang ist gegenständlich jedenfalls zu erkennen. Durch die Pachtung von A im August 2011 begann diese Firma den Eintritt in das Handelsgewerbe. Die Beratungstätigkeit trat sukzessive in den Hintergrund und wurde schließlich durch den Verkauf an die Firma I GmbH abgeschlossen. Nachdem keine Beratungstätigkeit mehr durchgeführt wurde, war die Übernahme durch den Handelsbereich die logische Folge. Ebenso wie die weitere Übernahme der Anteile sowie die Geschäftsführung. Auch die Namensänderung sollte schlussendlich die Wandlung vom Beratungsbereich in den Handelsbereich abschließen.

Es ist also sehr wohl von einem inneren Zusammenhang auszugehen (vgl. VwGH 26.7.2005, 2001/14/0135; BFG 24.4.2014, RV/7100607/2012).

Ein Mantelkauf wäre allenfalls zu verneinen, wenn die Anteilsübertragung allenfalls mit der Übernahme/Erhaltung von Arbeitsplätzen in Zusammenhang stehen würde. Aber auch dies ist gegenständlich nicht gegeben, da die Arbeitnehmer bereits vorher durch die Firma I GmbH übernommen wurden.

Auch ein Blick auf die Vermögensstruktur führt zum selben Ergebnis.

Die baulichen Investitionen in fremde Gebäude wurden an die I GmbH verkauft. Nunmehr (Bilanz 31.12.2011) gibt es im Anlagevermögen lediglich mehr einen LKW. Dieser ist wohl für ein Handelsunternehmen und nicht für ein Beratungsunternehmen von Interesse.

Ebenso stieg der Wert des Umlaufvermögens Vorräte erheblich an (31.12.2011: 176.782,00 €; 31.12.2010 lediglich Hilfsstoffe und unfert. Erzeugnisse im Wert von 27.986,00 €).

Die hinreichend große Erhöhung des Vermögens oder die wesentliche Änderung des Unternehmensgegenstandes als solches ist für das Vorliegen eines Mantelkaufes bereits ausreichend (vgl. Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz. 548).

Auch ein Vergleich der Bilanzsummen lässt denselben Schluss zu:

Bilanzsumme 31.12.2010: 63.524,02 €

Bilanzsumme 31.12.2011: 361.579,99 €

Diese wesentlichen Vermögensänderungen zeigen sich in unmittelbarem zeitlichen Konnex mit dem Gesellschafter- und Geschäftsführerwechsel.

- Beginn Handelstätigkeiten (ab 8/2011)
- Wechsel Gesellschafter und Geschäftsführer (4/2012)

Das neue Geschäftsfeld der Handelstätigkeit hat also zu einer wesentlichen Veränderung der wirtschaftlichen Struktur bereits im Jahr 2011 geführt.

Die belangte Behörde hat demnach rechtsrichtig lediglich jene Ergebnisse zum Verlustausgleich zugelassen, welche dem unmittelbaren Beratungsbereich zuzurechnen waren.

D) Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Sachverhaltsbezogen war gegenständlich die Frage von Relevanz, ob die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Mantelkaufes vorlagen, was insbesondere hinsichtlich der hierfür erforderlichen Änderung der wirtschaftlichen Struktur strittig war. Aus dem festgestellten Sachverhalt ergab sich, dass eine Vergleichbarkeit der wirtschaftlichen Struktur vor und nach der Veräußerung der Anteile bereits im Jahr 2011 nicht vorlag. Somit lagen die Voraussetzungen für einen Mantelkauf vor.

Die Beurteilung hat sich diesbezüglich an die ständige Rechtsprechung gehalten.

Linz, am 16. Mai 2019