

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Haim in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 27. Februar 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes ***Ort10*** (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 22. Jänner 2018 und vom 24. Jänner 2018 betreffend Körperschaftsteuer 2015 und Körperschaftsteuer 2016 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Jahr 2007 wurde die ***GmbH*** von ***A*** und ***B*** gegründet. Diese Gesellschaft wurde im Jahr 2008 von ***A*** übernommen und als ***Bf1*** weitergeführt. Die Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf.) ***Bf1*** (nunmehr FN ***1*** y, LG ***Ort***) ist seit 2009 im Geschäftszweig ***WXY*** tätig (davor ab Gründung Ankauf, Entwicklung und Verwertung von Immobilien, Abwicklung von Bauträgergeschäften). ***A*** war bis zum gegenständlich strittigen Verkauf von 55 % der Anteile im Jahr 2012 (der von der Abgabenbehörde als Mantelkauf qualifiziert wurde) Alleineigentümer der Gesellschaft.

Die Erklärungsdaten und Veranlagungen in den Jahren seit Gründung Ende 2007 stellen sich dar wie folgt:

Jahr	Gesamtbetrag der Einkünfte	KÖSt	Verlustabzug seit 1990 (KZ 619)
	Abgezogene Verluste		

2008	3.117,56	1.027,10		
2009	-404.092,14	1.744,84		
2010	-9.321,94	1.749,89		
2011	0,00	1750	413.414,08	
2012	-2.537,01	1.750,00	413.414,08	
2013	-12.094,85	1.750,00	415.951,09	
2014	20.862,23	1.438,00	428.045,94	15.646,67
2015	90.723,10	1.748,00	412.399,27	68.042,33
2016	89.139,82	1.750,00	344.356,94	66.854,87
2017	176.386,21	(noch offen)	277.502,07	(noch offen)
2018	702.563,25	(noch offen)	145.212,41	(noch offen)
2019	613.459,15	(noch offen)	-	(noch offen)
2020	152.976,34	(noch offen)	-	(noch offen)

Grund für den Verlust im Jahr 2009 war nach Angaben der Bf. die Nichtverwirklichung eines Wohnbauprojekts (vgl. Aktenvermerk der belangten Behörde vom 13.11.2011). Mit Generalversammlungsbeschluss vom 11.06.2010 wurde seitens der Bf. ein Antrag auf Liquidation durch den bisherigen Geschäftsführer und Alleingesellschafter ***A*** als Liquidator gestellt und in der Folge das Liquidationsverfahren eingeleitet. Die Liquidation wurde jedoch nicht vollständig durchgeführt, da mit Eingaben vom 09.08.2012 (und Ergänzung vom 30.08.2012) ein Antrag auf Fortsetzung der GmbH, Abberufung des Liquidators und Bestellung von ***A*** zum Geschäftsführer gestellt wurde.

Am 16.8.2012 erwarb die ***Firma*** 55% der Anteile an der ***Bf1*** von Herrn ***A*** um € 100.000,00 mit den bis 2012 aufgelaufenen Verlusten iHv € 413.414,08. Der Kaufpreis für die abgetretene Beteiligung betrug € 100.000,00, wobei bis dato nur € 35.000,00 bezahlt wurden. Der restliche Betrag von € 65.000,00 sei laut einer gesonderten Vereinbarung in jährlichen Raten zu bezahlen. Die Höhe der jährlichen Raten richte sich nach dem jeweiligen Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und zwar in Höhe von 25% des jeweiligen EGT.

Mit Bericht vom 30.6.2015 wurde eine Betriebsprüfung des ***FAÖ*** für den Zeitraum 2008 bis 2013, Nachschau 1/2014 bis 3/2015, abgeschlossen. Einzige steuerliche Feststellung betraf in TZ 1 verdecktes Stammkapital.

Aus vorliegenden Mails zwischen der steuerlichen Vertretung und dem Prüfer ergibt sich, dass das Vorliegen eines Mantelkaufes im Jahr 2012 geprüft wurde. Aus einem Mail des Teamleiters ***D*** vom 2. Juni 2015 an den steuerlichen Vertreter ergibt sich „Mantelkauf – kein Thema mehr (dank ihrer guten Argumente)“.

Am 11. November 2015 wurde eine anonyme Anzeige mit folgendem Inhalt erstattet:
 „Anonymer Anzeiger spricht am 11.11. 2015 im Finanzamt ***XY*** vor: Der Anzeiger gibt an, dass er Kenntnis hat, dass die Firma ***Bf1*** im Jahr 2012 von einem gewissen Herrn ***E*** nur zu einem Zweck gekauft wurde, um die Verluste zu verwerten. Ein gewisser ***A*** soll Hauptgesellschafter dieser Firma gewesen sein und nur zum Schein, um die Verluste verwerten zu können, weiterhin als Geschäftsführer fungieren. Derzeit werden mit dieser Firma Immobiliengeschäfte abgewickelt. Zweifel hegt der Anzeiger auch hinsichtlich des Kaufpreises, ob da alles mit rechten Dingen zugegangen ist. Zu diesem Zweck wird ein anonymisiertes Mail vorgelegt, woraus ersichtlich ist, dass es hier im Vorfeld zumindest Zweifel gegeben hat. Der Anzeiger möchte unbedingt anonym bleiben und darf auch bei einer eventuellen Auswertung das Mail nicht veröffentlicht werden. Der Anzeiger fürchtet ansonsten repressives Verhalten. Zu diesem Zweck wird ein Firmenbuchausdruck angefertigt und die Steuernummer ermittelt ***BF1StNr2***. Die Anzeige wird an das ***FAÖ*** zur weiteren Bearbeitung weitergeleitet.“

Die Anzeige samt Beilagen wurde am 21. Juli 2017 vom vormaligen Prüfer des ***FAÖ*** an das Finanzamt ***Ort10*** weitergeleitet.

Der Körperschaftsteuerbescheid 2014 vom 18.01.2016, der Körperschaftsteuerbescheid 2015 vom 05.10.2016 sowie der Körperschaftsteuerbescheid 2016 vom 21.06.2017 ergingen erklärungsgemäß. Es wurde jeweils ein Verlustabzug vorgenommen.

Der Körperschaftsteuerbescheid 2015 wurde vom ***FAÖ*** erlassen, der Körperschaftsteuerbescheid 2016 vom Finanzamt ***Ort10***.

Im Zuge einer Außenprüfung betreffend Körperschaftsteuer für den Zeitraum 2014-2016 wurde seitens der belangten Behörde festgestellt, dass im Jahr 2012 der Tatbestand des Mantelkaufes gem. § 8 Abs. 4 Z 2 lit. c KStG erfüllt sei (vgl. Betriebsprüfungsbericht vom 04.01.2018 samt Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 14.12.2017). Daher wurde in im Prüfungszeitraum geltend gemachte Verlustvorträge im weitaus überwiegendem Ausmaß nicht anerkannt. Zudem wurden Betriebsausgaben im Zusammenhang mit einer "Akademiereise" aufgrund eines aus Sicht der belangten Behörde überwiegend gesellschaftlichen und unterhaltenden Charakters nicht anerkannt.

Der Betriebsprüfungsbericht vom 04.01.2018 verweist ebenso wie die Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 14.12.2017 bezüglich der Feststellungen „Tz. 1 Mantelkauf“ auf die „Beilage Tz. 1“ und bezüglich „Tz. 2 Akademiereise ***Ort1***“ auf die „Beilage Tz. 2.“.

Die Beilage „Tz. 1 Mantelkauf“ lautet wie folgt:

„Sachverhalt:

Am 16.8.2012 erwirbt die ***Firma*** 55% der Anteile an der ***Bf1*** von Herrn ***A*** um € 100.000,00 mit den bis 2012 angelaufenen Verlusten iHv € 413.414,08. Der Kaufpreis für die abgetretene Beteiligung beträgt € 100.000,00, wobei bis dato nur € 35.000,00 bezahlt wurden. Der restliche Betrag von € 65.000,00 ist laut einer gesonderten Vereinbarung in jährlichen Raten zu bezahlen. Die Höhe der jährlichen Raten richtet sich nach dem jeweiligen Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und zwar in Höhe von 25% des jeweiligen EGT. Im Jahr 2014 wies die ***Bf1*** erstmals ein positives EGT aus. Jedoch erfolgte bis dato, trotz positiven Ergebnissen, keine Zahlung des Restbetrags.

Mit Kaufvertrag vom 19.12.2015 hat Herr ***E*** (100% Gesellschafter-Geschäftsführer der ***Firma***) die 55% Anteile an der ***Bf1*** von der ***Firma*** um € 65.000,00 erworben. Durch die Übernahme einer in dieser Höhe bestehenden offenen Verbindlichkeit der ***Firma*** gegenüber ***A*** wird der Kaufpreis berichtigt.

Der Abgabenbehörde liegt eine anonyme Anzeige vom 11.11.2015 vor, aus der der Verdacht eines Mantelkaufs hervorgeht. Aus dieser Anzeige geht hervor, dass die Firma ***Bf1*** im Jahr 2012 von Herrn ***E*** nur zu einem Zweck gekauft wurde und zwar um die Verluste zu verwerten. Dieser Anzeige liegt ein Mailverkehr betreffend den Verkauf eines GmbH-Mantels bei. In diesem Mailverkehr werden dezidiert Überlegungen zum Verkauf des GmbH-Mantels angeführt. Herr ***A*** rechnet mit einem Preis von rund € 100.000,00, wobei Herr ***A*** € 50.000,00 sofort und die restlichen € 50.000,00 bei positiver Verwertung der steuerlichen Verlustvorträge erhalten möchte. Um die Chance der Anerkennung der Verluste zu erhöhen, wäre Herr ***A*** laut E-Mail vom 10.2.2012 bereit für einen gewissen Zeitraum weiterhin als Geschäftsführer der Gesellschaft formell zur Verfügung zu stehen. Für diesen Zeitraum möchte Herr ***A***, dass ihm gegenüber eine Schad- und Klagloserklärung abgegeben wird.

Zu einer Verlustverwertung kam es erstmals im Wirtschaftsjahr 2014. Im Zuge der BP wurden somit die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Mantelkaufs überprüft.

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.

Die Vortragsfähigkeit von Vorjahresverlusten ist jedoch bei Vorliegen der Mantelkaufelemente nicht beeinträchtigt, wenn der Sanierungstatbestand des § 8 Abs. 4 Z 2 lit. c KStG oder der Rationalisierungstatbestand des § 4 Z 2 UmgrStG beim aufnehmenden Unternehmen gegeben ist. Im gegenständlichen Betriebsprüfungsverfahren haben sich die Firma ***Bf1*** bzw. ihre Vertreter nicht auf diese Tatbestände berufen. Es waren daher die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Mantelkaufs zu prüfen.

1) Änderung der organisatorischen Struktur

Eine Änderung der organisatorischen Struktur liegt vor, wenn die Organwalter der Körperschaft in den Leitungs- und Verwaltungsfunktionen geändert werden. Eine wesentliche Änderung ist gegeben, wenn alle oder die überwiegende Mehrheit der Mitglieder der Geschäftsführung in einem Zug oder bei Vorliegen eines inneren Zusammenhangs sukzessive ersetzt werden. Dabei ist lediglich auf jene Personen abzustellen, die auch tatsächlich die Geschäfte führen. Wird die bisherige Geschäftsführung zwar formal im Amt belassen, verfügt sie aber über keine Entscheidungsbefugnisse mehr, liegt auch in diesem Fall eine wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur vor. Über die tatsächlichen Verhältnisse können die interne Geschäftsverteilung der Geschäftsführung sowie die Erfüllung der erforderlichen Voraussetzungen (Qualifikationen) des bisherigen Geschäftsführers in Bezug auf die neue Geschäftstätigkeit der Körperschaft Aufschluss geben.

Im gegenständlichen Fall geht aus der anonymen Anzeige hervor, dass sich Herr ***A*** bereit erklärte formell weiterhin als Geschäftsführer der Gesellschaft zur Verfügung zu stehen, um die Chance der Anerkennung der Verluste zu erhöhen.

Als Nachweis können in diesem Zusammenhang herangezogen werden:

a) Unterlagen (zB Aktenvermerke, Protokolle usw.), die belegen, dass die behauptete Tätigkeit auch tatsächlich ausgeübt wird.

Im Zuge der BP wurden keine entsprechenden Unterlagen vorgelegt aus denen ersichtlich ist, dass Herr ***A*** die Geschäftsführertätigkeit tatsächlich ausübt.

b) Das Vorhandensein der für die Tätigkeit erforderlichen Infrastruktur (zB Arbeitsplatz, Mitarbeiter, Technik).

Nach eigenen Angaben (siehe Niederschrift vom 13.10.2017) wirkt Herr ***A*** an der Konzeption und Entwicklung von Bauprojekten mit. Er ist allerdings beruflich als Zahnarzt in ***Ort2*** tätig (Ordinationszeiten lt Website: Mo: 13-18 Uhr, Di: 8:30-12, Mi 08:30-12 und 13-18, Do: 08:30-12 und 13-18, Fr: 08:30-12), und kann daher zeitlich nur eingeschränkt als

Geschäftsführer tätig sein. Nach eigenen Angaben verfügt er über kein Büro für diese Tätigkeit und beschäftigt kein eigenes Personal. Im Gegensatz zu den anderen Geschäftsführern (**E**, **F**, **G**) und den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern wird Herr **A** auf der Homepage des Unternehmens nicht erwähnt. Herr **A** habe Herrn **E** ersucht, ihn nicht auf der Website zu erwähnen, um seine Seriosität als Zahnarzt zu wahren. Des Weiteren verfügt er als einziger der Geschäftsführer über keine E-Mail Adresse mit der Endung "@**Bf1.at**". Herr **A** tritt somit nach außen nicht in Erscheinung.

c) Die Höhe der Geschäftsführerbezüge im Vergleich zum neuen Geschäftsführer sowie die erforderliche Anzahl von Geschäftsführern im Hinblick auf die Unternehmensgröße.

Herr **A** hat ab dem Zeitpunkt des Anteilsverkaufs (16.8.2012) weder ein Gehalt als Geschäftsführer bezogen, noch Ausschüttungen in seiner Eigenschaft als Gesellschafter erhalten, oder Provisionsabrechnungen an die **Bf1** gestellt. Fremdunüblich ist auch, dass der Restbetrag von € 65.000,00 noch vollständig unbeglichen ist. Laut Vertrag vom 16.8.2012 soll dieser Restbetrag in jährlichen Raten iHv 25 % des EGT, sofern dieses positiv ist, beglichen werden. Obwohl laut Jahresabschlüssen folgende positive EGT erwirtschaftet wurden:

2014: EUR 20.861,23

2015: EUR 90.414,94

2016: EUR 87.884,38

Die anderen Geschäftsführer haben ebenfalls noch keine Geschäftsführerbezüge oder Ausschüttungen erhalten. Im Gegensatz zu Herrn **A** haben Sie jedoch (direkt oder über ihre Firmen) Provisionsabrechnungen an die **Bf1** gestellt.

Herr **E** ist seit 15.9.2012 Geschäftsführer der **Bf1**. Von 15.9.2012 bis 12.1.2016 war die **Firma** (Gesellschafter-GF: Herr **E**) zu 55% Gesellschafter der **Bf1**. Seit 12.1.2016 sind diese Anteile im Eigentum von Herrn **E** als natürliche Person. Die **Firma** hat im Prüfungszeitraum 2014-2016 für die Vermittlung von Kunden Provisionen in folgender Höhe erhalten:

2014	2015	2016
189.616,33	195.770,00	504.939,61

Herr **E** hat für seine Vertriebsbetreuung und Beratung 2016 € 358.000,00 im Jahr 2017 in Rechnung gestellt.

Herr ***H*** war von 16.6.2014 bis 8.2.2017 gemeinsam mit Herrn ***E*** Geschäftsführer der ***Bf1***. Im Prüfungszeitraum erhielt die Firma ***ABC*** (Vorstand: ***H***) für die Vermittlung von Kunden Provisionen in folgender Höhe:

2014 2015 2016

44.358,34 171.941,34 66.232,50

Herr ***F*** ist seit 21.4.2015 gemeinsam mit Herrn ***E*** Geschäftsführer. Herr ***F***, sowie Herr ***G*** (GF seit 8.2.2017) und Herr ***E*** profitieren zB indirekt über die ***Firma1***. Die ***Firma1*** ist im Bereich der Errichtung und Entwicklung von Immobilienprojekten tätig. Die Gesellschaft wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 3.4.2015 errichtet. Geschäftsführer sind Herr ***F*** und Herr ***G***.

Folgende Firmen sind jeweils zu 33% Gesellschafter der ***Firma1***:

- SachWert ***Firma2*** (Eigentümer ***G*** und ***K***)
- ***F*** GmbH (Eigentümer mit 99% Herr ***F***)
- ***Firma*** (Eigentümer Herr ***E***)

Die ***Firma1*** errichtet Vorsorgewohnungen, bei denen die ***Bf1*** den Generalvertrieb österreichweit übernimmt. Der Verkaufserlös der Wohnungen fließt der ***Firma1*** zu und die ***Bf1*** erhält für den Vertrieb/die Vermittlung Provisionen.

Fraglich ist somit warum alle Geschäftsführer und auch betriebsfremde Personen für die Vermittlung von Kunden/Abnehmern Provisionen erhalten, lediglich Herr ***A*** nicht. Laut eigenen Angaben (siehe Niederschrift vom 13.10.2017) hat Herr ***A*** den Kontakt zu Herrn ***L*** (Gesellschafter-Geschäftsführer der ***Firma3***) hergestellt. Die ***Firma3*** ist einer der wichtigsten Geschäftspartner der ***Bf1***. Die ***Firma3*** errichtet Senioren-Wohnanlagen in ganz Österreich (Betreutes Wohnen). Die ***Bf1*** erhält für den Vertrieb dieser Bauherrenmodellanteile Provisionen. Im Prüfungszeitraum erzielte die ***Bf1*** alleine durch den Vertrieb dieser Anlagen Umsätze (netto) in folgender Höhe:

2014 2015 2016

168.730,75 562.096,50 1.304.697,50

Für die Abgabenbehörde ist es nicht nachvollziehbar, warum Herr ***A*** für die Vermittlung dieses Kunden keine Provision erhalten hat.

Um missbräuchliche formale Gestaltungen hintanzuhalten, ist trotz grundsätzlich formaler Betrachtung der Elemente des Manteltatbestandes auch auf die faktischen Gegebenheiten abzustellen. Dies gilt für die Änderung der organisatorischen Struktur umso mehr, als sich auch das Gesellschaftsrecht in bestimmten Konstellationen von der rein formalen Betrachtung löst und das Institut des „faktischen Geschäftsführers“ kennt (siehe dazu zB OGH 15.09.2010, 2 Ob 238/09b). Bei Vorgängen zwischen Fremden wird man zwar grundsätzlich davon ausgehen können, dass die formale Gestaltung auch den tatsächlichen Verhältnissen entspricht, wenn aber begründete Zweifel daran bestehen, ist auch bei Fremden zu untersuchen, wer tatsächlich die Geschäfte der Körperschaft führt (Vgl. KStR 2013, Rz 995).

Aufgrund der Anzeige vom 11.11.2015 bestehen begründete Zweifel hinsichtlich der Geschäftsführungstätigkeit von Herrn ***A***. Die Prüfung des Sachverhaltes führte zur Erhärtung dieses Verdachtes, da keine Belege für die tatsächliche Tätigkeit vorgelegt wurden, ***A*** nach außen hin nicht in Erscheinung tritt, über keine entsprechende Infrastruktur verfügt, und bislang in keiner Weise entlohnt wurde.

Aus Sicht des Finanzamtes ist es nicht glaubwürdig, dass Herr ***A*** freiwillig auf die Bezahlung des restlichen Kaufpreises der veräußerten Anteile verzichtet. Viel wahrscheinlicher scheint es, dass, wie der Anzeige entnommen werden kann, der Restbetrag erst bezahlt wird, wenn die steuerliche Verwertung der Verlustvorträge vollzogen wurde.

Laut Firmenbuch ist Herr ***A*** nicht selbständig vertretungsbefugt, sondern vertritt gemeinsam mit Herrn ***E***. Es wurde weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht, dass Herr ***A*** über Entscheidungsbefugnisse verfügt. Als weiteres Indiz kann angeführt werden, dass abgesehen von Herrn ***A*** alle Geschäftsführer an der "Akademiereise" von 2.2. bis 4.2.2017 nach ***Ort1*** teilgenommen haben.

Nach Ansicht der BP ist Herr ***A*** seit Verkauf der Anteile am 16.8.2012 faktisch nicht als Geschäftsführer der ***Bf1*** tätig.

2) Änderung der wirtschaftlichen Struktur

Eine Änderung der wirtschaftlichen Struktur liegt vor, wenn die aus Vermögen und Tätigkeit gebildete wirtschaftliche Einheit (bezogen auf sämtliche bisherigen Tätigkeitsbereiche) der Körperschaft verloren geht. Die wirtschaftliche Einheit kann auch dann verloren gehen, wenn sich nur eines der genannten Strukturmerkmale (Vermögen oder Tätigkeit) wesentlich ändert. Besonderes Gewicht ist dabei - im Sinne eines beweglichen Systems - auf jenes Strukturmerkmal zu legen, das identitätsstiftend wirkt (zB wird die Identität der wirtschaftlichen Einheit bei Holdinggesellschaften insbesondere durch das Vermögen geprägt, bei Produktionsbetrieben hingegen durch die Tätigkeit).

Diese Änderung kann sein:

negativ gesehen: Verminderung bis hin zur Beendigung der wirtschaftlichen Einheit mit nachfolgender Schaffung einer neuen Einheit. Die bloße Beendigung oder Verminderung der bisherigen wirtschaftlichen Einheit im Bereich des Voreigentümers ist zunächst ebenso unbedenklich wie im Bereich des Folgeeigentümers. Bei Beendigung der wirtschaftlichen Einheit bewirkt erst die Schaffung einer neuen wirtschaftlichen Einheit durch den Folgeeigentümer eine wesentliche Änderung. Bei Verminderung der wirtschaftlichen Einheit liegt dann eine wesentliche Änderung vor, wenn der Folgeeigentümer eine zusätzliche wirtschaftliche Einheit schafft und die neue Einheit gegenüber der bisherigen erheblich (um mindestens 75%) überwiegt. Bei einer wirtschaftlichen Einheit, deren Identität vor allem durch ihre Tätigkeit geprägt ist (insbesondere Produktionsbetrieb), liegt in einem solchen Fall nur dann eine wesentliche Änderung vor, wenn die zusätzliche Einheit in einer anderen Branche geschaffen wird.

positiv gesehen: Erweiterung der wirtschaftlichen Einheit in quantitativer oder qualitativer Hinsicht. Die Erweiterung der übernommenen und weitergeführten wirtschaftlichen Einheit stellt eine wesentliche Änderung dar, wenn

- eine kurzfristig durchgeführte quantitative Erweiterung um zumindest das Dreifache erfolgt. Sofern der Erweiterungszeitraum sich längerfristig erstreckt, ist dies unschädlich. Dies gilt auch bei wirtschaftlichen Einheiten, deren Identität vor allem durch die Tätigkeit geprägt ist.
- eine kurzfristige qualitative Erweiterung (vom Kleinstbetrieb zum Handwerksbetrieb, zum Fabrikbetrieb, zum Industriebetrieb) stattfindet, sodass die Beendigung der bisherigen wirtschaftlichen Einheit und die Gründung einer neuen anzunehmen ist.

Erfolgen die beschriebenen Änderungen zwar ausschließlich im Herrschaftsbereich des Voreigentümers, aber auf Veranlassung des Folgeeigentümers, stellt dies ebenfalls eine wesentliche Änderung dar (vgl. KStR 2013, Rz 996).

Nach Ansicht der Betriebsprüfung liegen bei der ***Bf1*** folgende Änderungen der wirtschaftlichen Struktur vor:

Beendigung der wirtschaftlichen Einheit mit nachfolgender Schaffung einer neuen Einheit.

Die ***Bf1*** befand sich ab tt.7.2010 in Liquidation, wobei sich beide Strukturmerkmale der wirtschaftlichen Einheit (Tätigkeit und Vermögen) wesentlich geändert haben. Für die vollständige Beendigung der Tätigkeit des Unternehmens sprechen folgende Anhaltspunkte:

- keine Angestellten ab 01.10.2009

- Entwicklung der Umsätze

2008	2009	2010	2011	2012

3.000,00	800.000,00	0,00	0,00	0,00
----------	------------	------	------	------

- Auflassung des Büros. Der Sitz der ***Bf1*** wurde laut Firmenbuch zeitgleich mit dem Eintritt von Herrn ***E*** als Geschäftsführer in die ***Straße*** in ***Ort3*** verlegt. An diesem Standort hat die ***Firma*** eine Niederlassung.

Änderung der Tätigkeit (keine Planung oder Bau, sondern reine Vermittlung). Fraglich ist ob vor Verkauf der Anteile überhaupt noch eine Tätigkeit ausgeübt wurde. Dazu wurde eine Stellungnahme von Herrn ***M*** im Auftrag von Herrn ***E*** eingeholt. Im Wesentlichen ging es um die Frage, ob und in welchem Umfang Immobilienprojekte im Zeitraum 2011 bis 2013 von der ***Bf1*** bearbeitet wurden. Bei dem von ***M*** erwähnten Projekt ***EFG*** bei ***Ort4*** ist keine Involvierung der ***Bf1*** ersichtlich. Herr ***M*** führt lediglich an, dass er an diesem Projekt gearbeitet hat und mit ***A*** darüber gesprochen hat.

Laut Stellungnahme teilte ihm ***A*** im Frühjahr 2012 mit, dass er gerne Herrn ***E*** als Partner in die ***Bf1*** aufnehmen möchte. Erstmals wurde im Februar 2012 laut E-Mail, welche der Anzeige beiliegt, über den Kauf der Mantel GmbH geschrieben. Somit ist ein zeitlicher Zusammenhang gegeben.

Im Frühsommer fanden im Büro von Herrn ***E*** in ***Ort3*** ernsthafte Gespräche zum Eintritt in die ***Bf1*** statt. Dabei wurde lt ***M*** bereits die Planung des Projektes ***HIJ*** besprochen. Aus dem vorgelegten Prospekt über das Projekt ***HIJ*** ist ersichtlich, dass dieses erst nach dem Eintritt von Herrn ***E*** erstellt wurde, da es sich bei der im Prospekt angeführten Adresse um die Niederlassung der ***Firma*** in ***Ort3*** handelt und ein Lageplan erstmals am 13.11.2012 bestellt wurde. Die Veranlassungen zu diesem Projekt erfolgten daher bereits durch den Folgeeigentümer Herrn ***E***.

Auffallend ist auch, dass Herr ***M*** in den Niederschriften vom 13.10.2017 mit Herrn ***A*** und Herrn ***E*** mit keinem Wort erwähnt wurde.

Aufgrund dieser Tatsachen ist die Stellungnahme von Herrn ***M*** für die Abgabenbehörde nicht schlüssig und hat Zweifel an der Glaubwürdigkeit zur Folge. Diese Unglaubwürdigkeit wird zusätzlich damit untermauert, dass Herr ***M*** laut gerichtlichen Vergleich nicht mehr als Rechtsanwalt praktizieren darf (siehe gerichtlichen Vergleich LG ***Ort3***, Gz ***1/2***).

Vor dem Verkauf der Anteile war auch kein Vermögen vorhanden.

3) Änderung der Gesellschafterstruktur

Ob eine wesentliche Änderung vorliegt, ist im Einzelfall zu beurteilen (VwGH 18.12.2008, 2007/15/0090), jedenfalls ist von einer wesentlichen Änderung auszugehen, wenn sich mehr als 75% der Vorstruktur ändert.

Fraktionierte Erwerbe sind zusammen zu rechnen, wenn ein innerer Zusammenhang mit den übrigen Tatbestandsmerkmalen besteht. Voraussetzung ist eine Änderung auf entgeltlicher Grundlage (Vgl KStR 2013, Rz 997).

Mit Vertrag vom 16.08.2012 wurden 55% der Anteile an der ***Bf1*** für den Kaufpreis von € 100.000,00 veräußert. Davon wurden bislang € 35.000,00 beglichen. Die restlichen € 65.000,00 werden, wie aus der Anzeige abgeleitet werden kann, wahrscheinlich erst bei Realisierung des Steuervorteile aus den steuerlichen Verlustvorträgen geleistet.

4) Gesamtbild der Verhältnisse

Der ermittelte Sachverhalt zeigt, dass alle Tatbestandsmerkmale eines Mantelkaufs vorliegen. Auch der kurze Zeitraum der Verwirklichung der Änderungen spricht für das Vorliegen eines Mantelkaufs. Die organisatorischen und wirtschaftlichen Änderungen fanden zeitgleich zum Zeitpunkt des Kaufvertrages statt, zu dem sich auch die Gesellschafterstruktur veränderte.

Wie unter Punkt 2 aufgezeigt, ist der Zustand der betrieblichen Sphäre zum Zeitpunkt des Auftretens der Verluste nicht mit jenem unmittelbar vor den Strukturänderungen vergleichbar. Umsätze, Anlagevermögen und Auftragsvolumen sind auf null bzw. auf ein unwesentliches Ausmaß abgesunken.

In Anbetracht dieser Tatsachen liegt daher ein Mantelkauf im Sinne des § 8 Abs. 4 Z 2 lit. c KStG 1988 vor. Die Tatbestandselemente des Mantelkaufes sind im Jahr 2012 gegeben und somit ist der Verlustvortrag ab diesem Wirtschaftsjahr verloren. Im gegenständlichen Fall betragen die bis 2012 angelaufenen Verluste € 413.414,08. Die Verwertung dieser Verluste in den Jahren 2014-2016 steht somit nicht zu.

4.1.2. Die Beilage „Tz. 2 Akademiereise ***Ort1***“ lautet wie folgt:

„Sachverhalt:

Die ***Bf1*** hat im Herbst 2016 einen Umsatz-Contest für alle Vertriebspartner, die über eine aufrechte Kooperationsvereinbarung mit der ***Bf1*** verfügen, veranstaltet. Im Rahmen dieses Umsatz-Contests konnte man sich mit einem Mindestumsatzvolumen von € 650.000,00 für diese Akademiereise qualifizieren. Am Jahresende wurden die Top 10 zum 3tägigen ***Event*** in ***Ort1*** eingeladen.

Im Jahr 2016 wurden im Zusammenhang mit dieser Akademiereise Aufwendungen in der Höhe von insgesamt € 21.431,38 als Betriebsausgaben geltend gemacht.

Im Zuge der BP wurden die Rechnungen, das Programm, die Präsentationen und die Teilnehmerlisten dieser Reise abverlangt. Der Abgabepflichtige wurde des weiteren aufgefordert den betrieblichen Zweck der Reise bekannt zu geben.

Rechtliche Würdigung:

Aufwendungen, die mit der Erzielung steuerpflichtiger Einkünfte im Zusammenhang stehen, aber auch geeignet sind, das gesellschaftliche Ansehen des Steuerpflichtigen zu fördern sind gemäß § 20 Abs 1 Z 3 EStG nicht abzugsfähig. Den Motiven, warum der Repräsentationsaufwand getragen wird, kommt keine Bedeutung zu. Maßgeblich ist nach der Rechtsprechung nur das äußere Erscheinungsbild (VwGH 30.4.2003, 99/13/0208).

Unmaßgeblich ist auch, ob der Aufwand ausschließlich im betrieblichen Interesse lag. Solchen Repräsentationsaufwendungen wird die Abzugsfähigkeit bei den einzelnen Einkünften im Hinblick auf das Zusammentreffen von betrieblicher Veranlassung mit privater Veranlassung von Gesetzes wegen versagt. Aufwendungen für Incentive-Reisen, mit denen Geschäftspartner für erfolgreiches Tätigwerden belohnt werden, führen in der Regel zu Betriebsausgaben.

Derartige Aufwendungen sind jedoch dann nicht absetzbar, wenn der Repräsentationscharakter überwiegt. Der Wert der zugewendeten Reise ist jedoch in der Regel beim Empfänger als Betriebseinnahme zu erfassen.

Diese Akademiereise ist laut Herrn ***E*** eine Veranstaltung um die Geschäftspartner für ihre Arbeitsleistung zu belohnen und um hohe Leistungen sowie die allgemeine Moral zu fördern. Nach dem vorliegenden Programm sind die Aufwendungen grundsätzlich der privaten Lebensführung zuzuordnen. Eine Produkt- und Leistungsinformation, also eine auf die betriebliche Tätigkeit bezogene Informationserbringung, ist zwar gegeben, aber von untergeordneter Bedeutung. Das restliche Programm enthielt Ausflüge, Besichtigungen, Kultur und Kulinarik. Selbst wenn die Gespräche der Teilnehmer bei den geselligen Veranstaltungen und gemeinsamen Essen am Rande auch Planungen und Unternehmensstrategien zum Inhalt hatten, ändert dies nichts daran, dass die gesamte Veranstaltung primär gesellschaftlichen und unterhaltenden Charakter hatte.

Im Zuge der BP werden die Aufwendungen für diese Akademiereise ausgeschieden, da der Wert der Reise weder beim Empfänger als Betriebseinnahme erfasst wurde, noch der Repräsentationscharakter im Hintergrund steht.“

Darstellung:

Akademiereise 21.431,38

Kostenbeteiligung ***Firma3*** -10.906,69

Aufwand Akademiereise 10.524,69

außerbilanzielle Hinzurechnung 10.524,69

Mit Wiederaufnahmebescheid betreffend Körperschaftsteuer 2015 und Körperschaftsteuerbescheid 2015 (jeweils) vom 22.01.2018 wurde das Verfahren gem. § 303 BAO wiederaufgenommen, wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit EUR 90.723,10 festgestellt sowie die Körperschaftsteuer 2015 mit EUR 14.361,00 festgesetzt. Zur Begründung wurde jeweils auf den Betriebsprüfungsbericht sowie die dazu aufgenommene Niederschrift verwiesen.

Mit Wiederaufnahmebescheid betreffend Körperschaftsteuer 2016 und Körperschaftsteuerbescheid 2016 (jeweils) vom 24.01.2018 wurde das Verfahren gem. § 303 BAO wiederaufgenommen, wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit EUR 99.664,51 festgestellt sowie die Körperschaftsteuer 2016 mit EUR 24.916,00 festgesetzt. Zur Begründung wurde jeweils auf den Betriebsprüfungsbericht sowie die dazu aufgenommene Niederschrift verwiesen. Der Betriebsprüfungsbericht wurde nach Angaben der Bf. dieser am 01.02.2018 zugestellt.

Mit Beschwerde vom 27.02.2018, welche am selbigen Tag per Fax eingebracht wurde, bekämpfte die Bf. die Wiederaufnahmebescheide betreffend Körperschaftsteuer 2014, 2015 und 2016 sowie die Körperschaftsteuerbescheide 2014, 2015 und 2016 und beantragte die Direktvorlage an das Bundesfinanzgericht gem. § 262 Abs. 2 lit. a BAO sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat.

Die Wiederaufnahmebescheide wurden vollinhaltlich und die Körperschaftsteuerbescheide hinsichtlich der Nichtberücksichtigung der steuerlichen Verlustvorträge aus den Jahren 2009 und 2010 angefochten. Der Körperschaftsteuerbescheid 2016 wurde zusätzlich hinsichtlich der nicht anerkannten Betriebsausgaben betreffend eine Akademiereise angefochten.

Die Bf. beantragte, die Wiederaufnahmebescheide ersatzlos aufzuheben, die Verlustvorträge aus den Jahren 2009 und 2010 als verrechenbare Verluste anzuerkennen, die geänderten Bescheide 2014 und 2015 ersatzlos aufzuheben (sodass die bisherigen Bescheide für 2014 vom 18.1.2016 und für 2015 vom 5.10.2016 wieder in Rechtskraft erwachsen), den Körperschaftsteuerbescheid 2016 abzuändern und den Aufwand der Akademiereise als Betriebsausgabe anzuerkennen sowie die Verluste aus den Vorjahren zum Abzug zuzulassen.

Zur Begründung der Beschwerde wurde ausgeführt:

Wiederaufnahmebescheide 2014, 2015 und 2016

„Die Bescheide 2014 und 2015 wurden (nur) hinsichtlich der Verrechnung mit Verlusten aus Vorjahren abgeändert. Im Betriebsprüfungsverfahren wurde festgestellt, dass die Verluste aus den Jahren 2009 und 2010 nicht vortragsfähig seien, weil im Jahr 2012 der Tatbestand des Mantelkaufs erfüllt worden wäre. Mit Abtretungsvertrag vom 16.8.2012 hat Herr ***A*** 55% seiner Anteile an die ***Firma*** entgeltlich abgetreten. Die Behörde vermeint, die Änderungen im Jahr 2012 würden den Tatbestand des Mantelkaufs gem. § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG erfüllen. In dieser Feststellung erschöpfen sich die Wiederaufnahmegründe. (...)

Weiters wenden wir ein, dass keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen sind, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen würden.

Weder die Bescheidbegründungen selbst, noch die Berichte oder Niederschriften, auf die verwiesen wird, führen die Wiederaufnahmegründe an. Im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung auf Seite 6 unter Prüfungsabschluss berichtet die Behörde, dass die Feststellungen Tz 1, 2 eine Wiederaufnahme gemäß § 303 Abs. 4 BAO (sic!) erforderlich machen würden. Hiermit werden die Änderungen wiederholt, aber nicht dargelegt, welche Tatsachen oder Beweismittel neu hervorgekommen sind, die eine Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 1 BAO begründen würden.

Alleine dadurch sind die Bescheide mit Rechtswidrigkeit belastet und wir beantragen deren Aufhebung.

(...)

Wir halten fest, dass bereits eine Außenprüfung der Zeiträume 2008 - 2013 mit den Gegenständen Umsatzsteuer und Körperschaftsteuer sowie eine Nachschau 1/2014-3/2015 durchgeführt worden ist. Diese wurde vom ***FAÖ*** mit Bericht vom 30.6.2015 abgeschlossen. Es kam zu nur einer Feststellung: ein Gesellschafterdarlehen wurde als verdeckte Einlage qualifiziert und Gesellschaftsteuer vorgeschrieben. Die Prüfung begann mit Prüfungsauftrag vom 27.1.2015. Es wurde damals jeder Beleg und jeder Geschäftsvorgang, insbesondere das Projekt ***KLM*** in ***Ort5*** und diesbezügliche Vereinbarungen genauestens geprüft, und es wurde damals bereits umfassend geprüft, ob ein Mantelkauf vorliegt oder nicht.

Die Tatsache der Übertragung von 55% der Anteile und die Änderung der Geschäftsführung und die neuen Vertretungsrechte waren mit 15.9.2012 ins Firmenbuch eingetragen worden und dürfen als der Behörde bekannt vorausgesetzt werden.

Es wurde die Übertragung, die Tatsache, dass sich das Unternehmen in Liquidation befunden hatte, die Geschäftstätigkeit, etc. untersucht, und nach umfangreichen Erhebungen und Einvernahmen schlussendlich festgestellt, dass kein Mantelkauf gegeben sei. Dieses Ergebnis wurde von Herrn ***D***, Teamleiter, per Mail vom 2.6.2015 mitgeteilt (Beilage 1). Das

Thema Mantelkaufs wurde schlussendlich in der Niederschrift und im Bericht vom 30.6.2015 nicht mehr erwähnt.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 14.12.2017 führt die Behörde in Tz. 1 Mantelkauf aus, dass der Behörde eine anonyme Anzeige vom 11.11.2015 vorliegt, aus der der Verdacht eines Mantelkaufs hervorgeht.

Die Anzeige selbst stellt keinen Wiederaufnahmegrund dar. Dies wurde von der Behörde im Übrigen auch nicht behauptet. Dies alleine deshalb, weil die Veranlagung 2014 (Bescheid vom 18.1.2016) und 2015 (Bescheid vom 5.10.2016) erfolgt sind, als die anonyme Anzeige bereits bekannt war. Dies hauptsächlich aber deshalb, weil die Anzeige keine neuen Tatsachen oder Beweismittel mit sich gebracht hat. Die Verdachtsmomente haben wir bereits im Betriebsprüfungsverfahren versucht auszuräumen, die Behörde beharrte aber bei ihrer Schlussfolgerung. Wie unten ausgeführt wird, hat der Anzeiger nicht wie protokolliert eine Kenntnis, sondern eine von einer persönlichen Kränkung erklärte Meinung, von einem komplexen, sich über den Zeitverlauf entwickelt habenden Sachverhalt. Diese Meinung fußt, wie die mit der Anzeige übergebenen Mails beweisen, auf einer derart bruchstückhaften Grundlage - nämlich drei Mails vom 10.2.2012 - 7.3.2012 und 4 Mails vom 7.8.2012 - 8.8.2012, dass aus ihr für die Einschätzung des Gesamtbildes der Verhältnisse nichts zu gewinnen ist. Die Anzeige ist das Ergebnis von „Hörensagen“ und Argwohn. Der Anzeiger, vermutlich Herr ***N***, war als exklusiver Vertriebspartner und seiner damals erfolgten Vertragsauflösung persönlich gekränkt und ist daher nicht glaubhaft. Er konnte aufgrund seines Standorts in ***Ort3*** und seiner Kündigung Ende September 2015 gar kein Wissen über die tatsächlichen Vorgänge, vor allem über den Zeitverlauf der Verhandlungen und der Entscheidungsfindung hinweg haben. Hier werden in der anfänglichen Orientierungsphase gesponnene Szenarien mit entscheidungsrelevanten Motiven verwechselt. Im Ergebnis liegen dieser anonymen Anzeige weder neue Tatsachen oder Beweismittel zugrunde, noch ergeben sich aus ihr solche.

Wir vertreten daher die Auffassung, dass sämtliche maßgeblichen Umstände der Behörde bereits bekannt waren, nämlich im Zeitpunkt der ursprünglichen Veranlagung des Jahre 2014 am 18.1.2016, sowie des Jahres 2015 am 5.10.2016 und auch des Jahres 2016 am 21.6.2017. Es fehlt daher am Erfordernis der neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismittel.

Auch wenn das Vorliegen von vortragsfähigen Verlusten für das Jahr der Verrechnung zu prüfen ist, so ist es unzulässig, bereits im Verfahren 2008 - 2013, sowie 2014 und 2015 bekannte und gewürdigte Tatsachen oder Beweismittel für das aktuelle Verfahren als neue Wiederaufnahmegründe zu verwenden.

Dies gilt hinsichtlich der Verlustvorträge auch für das Jahr 2016. In diesem Jahr wurde auch eine Feststellung hinsichtlich Aufwand von der Akademiereise nach ***Ort1*** getroffen. Die Behörde beurteilte den gesamten Aufwand als nicht abzugsfähige Repräsentationskosten.

Wie unten ausgeführt wird, halten wir die Veranstaltung vielmehr für eine rein betrieblich veranlasste Veranstaltung, die aufgrund der Judikatur zum Eventmarketing voll abzugsfähig sein sollte. Demnach bildet auch dieser Punkt keinen Wiederaufnahmegrund, was seitens der Behörde auch nicht behauptet worden wäre.

Die Wiederaufnahme der Bescheide 2014, 2015 und 2016 erfolgte somit ohne gesetzliche Grundlage. Wir beantragen die ersatzlose Aufhebung und Zurücknahme der Bescheide sowie in der Folge der wiederaufgenommenen Körperschaftsteuerbescheide.

Begründung der Beschwerde gegen das Vorliegen eines Mantelkaufs

„Gemäß § 8 Abs. 4 Z 1 KStG iVm § 18 Abs 6 EStG sind Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Die Verluste wurden durch ordnungsgemäße Buchführung ermittelt und wurden nicht bereits bei der Veranlagung vorangegangener Kalenderjahre berücksichtigt. Dies steht außer Streit.

Der Verlustabzug steht nur im Ausmaß von 75% der Einkünfte zu, dies wurde in den bisherigen Veranlagungen korrekt vorgenommen. Im Zuge der BP wurden die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Mantelkaufs überprüft, wobei dies die Behörde damit begründet, dass es erstmals im Wirtschaftsjahr 2014 zu einer Verlustverwertung kam. Die Verlustverwertung wurde bereits im Rahmen der Veranlagung des Jahres 2014 mit Bescheid vom 18.1.2016 festgestellt. Gegen eine Prüfung ist nichts einzuwenden. Wir möchten aber wiederholen, dass entsprechende Wiederaufnahmegründe vorliegen müssen und diese in der Begründung anzuführen sind (zB VwGH 17.10.1984, 84/13/0054).

Die Behörde kommt zum Ergebnis, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse „alle Tatbestandsmerkmale eines Mantelkaufs vorliegen“. „Auch der kurze Zeitraum der Verwirklichung der Änderungen spricht für das Vorliegen eines Mantelkaufs“. Die Tatbestandselemente des Mantelkaufes sind im Jahr 2012 gegeben und somit ist der Verlustvortrag ab diesem Wirtschaftsjahr verloren.“ (Prüfungsfeststellungen Tz 1 Pkt 4).

Der Mantelkaufatbestand bewirkt den Untergang des Verlustvortragsrechtes bei einer gesamthaften wesentlichen Änderung der Strukturen der Körperschaft (organisatorisch, wirtschaftlich, gesellschaftlich) auf entgeltlicher Grundlage innerhalb eines überschaubaren kurzen Zeitraumes bei unverändert zivilrechtlichem Weiterbestand. Sämtliche Strukturänderungen müssen zwar kumulativ vorliegen, können aber unterschiedlich stark ausgeprägt sein.

Anonyme Anzeige vom 11.11.2015

Der Behörde liegt ein Protokoll einer anonymen Anzeige vom 11.11.2015 vor. Dieser Anzeige liegt eine Mailkette vom 10.2.2012, 29.2.2012 und 7.3.2012 zwischen der WT-Kanzlei ***Firma4*** und Herrn KR ***E*** sowie eine Mailkette vom 7.8.2012 und 8.8.2012

zwischen ***O*** und KR ***E*** bei. Der Anzeiger gibt an, dass die Anteile an der ***Bf1*** nur zu dem Zweck gekauft wurden, um Verluste zu verwerten. Im Mail vom 10.2.2012 werden die Kaufpreisvorstellungen von ***A*** beschrieben und ein Vorschlag gemacht, wie das Verwertungsrisiko vermindert werden könne. „Um die Chance der Anerkennung der Verluste zu erhöhen, wäre ***A*** bereit für einen gewissen Zeitraum (bis zu 1 Jahr) weiterhin als Geschäftsführer der Gesellschaft formell zur Verfügung zu stehen.“

Im Mail vom 29.2.2012 wurde bezüglich des Interesses von KR ***E*** nachgefragt. Dieser hat nach Beratung mit seinem Steuerberater im Mail vom 7.3.2012 diesen Plänen eine Absage erteilt.

Die zweite Mailkette beginnt am 7.8.2012. Der Anwalt von KR ***E*** schreibt, dass die Urkunden (in Letztfassung) fertig wären. Am 8.8.2012 antwortet KR ***E***, dass alle Änderungen - auch vom Steuerberater - eingearbeitet sind und der Notartermin fixiert werden möge.

Die anonyme Anzeige zeigt auf, dass es einmal Überlegungen seitens ***A*** gab, den reinen Verlustmantel zu verkaufen. Dem lag die veraltete Rechtsmeinung zugrunde, dass Verlustmäntel beliebig übertragbar wären. Die diesbezügliche Beschränkung wurde ja auch erst ab dem Jahr 1989 eingeführt.

Seitens des Steuerberaters der ***Firma*** wurde von einem Mantelkauf und allfälliger Umgehungen abgeraten. Eine solche Konstruktion wurde auch von KR ***E*** abgelehnt, sowie von ***A*** als nicht zielführend erachtet und nicht mehr weiter betrieben. Vielmehr kristallisierte sich die Lösungsvariante als optimal heraus, dass sich KR ***E*** mit seiner Gesellschaft an der ***Bf1*** beteiligt und die beiden Unternehmer gemeinsam die bestehenden Pläne umsetzen wollen und die Gesellschaft gemeinsam auf den Erfolgsweg bringen möchten.

Darin sah ***A*** die wesentlich bessere Perspektive, denn zum einen konnte er seine Geschäftsidee fortsetzen, was für ihn als Unternehmer das Herzensanliegen war. Die Chance lebte auf, das eingesetzte Geld zurück zu bekommen und eine Rendite auf sein Investment zu bekommen. Durch die erwarteten Gewinne würde er selbst den Nutzen am Verlustvortrag lukrieren. Herr ***A*** blieb auch nicht - der Form halber - für ein Jahr als Geschäftsführer in der Gesellschaft, sondern ist nach wie vor als Geschäftsführer im Unternehmen mit tätig.

Zusammenfassend ist festzustellen, dass die Anzeige lediglich Aspekte von der Anfangsphase der Überlegungen aufzeigt und diesen eine nicht zutreffende, weil nicht umgesetzte, Bedeutung zumisst. Das Gesamtbild der Verhältnisse stellt sich ganz anders dar als vom Anzeiger, es sei dahingestellt ob argwöhnisch oder mangels besserer Kenntnis, dargestellt.

Änderung der organisatorischen Struktur

Eine Änderung der organisatorischen Struktur liegt vor, wenn die Organwalter der Körperschaft in den Leitungs- und Verwaltungsfunktionen geändert werden. Eine wesentliche Änderung ist gegeben, wenn alle oder die überwiegende Mehrheit der Mitglieder der Geschäftsführung in einem Zug oder bei Vorliegen eines inneren Zusammenhangs sukzessive ersetzt werden. Dabei ist lediglich auf jene Personen abzustellen, die auch tatsächlich die Geschäfte führen.

Im gegenständlichen Fall war ***A*** selbständig vertretungsbefugt. Ab dem Eintritt der ***Firma*** wurde Herr KR ***E*** zum alleine vertretungsbefugten Geschäftsführer (eingetragen am 15.9.2012) bestellt. Die Vertretungsbefugnis von ***A*** wurde geändert auf gemeinsam mit KR ***E***. Die Tatsache der nur gemeinsamen Vertretungsbefugnis und dass kein GF-Bezug bezahlt wurde, hat die Behörde so beurteilt, dass es zu einer wesentlichen Änderung der organisatorischen Struktur gekommen sei.

Dem ist zu entgegnen, dass ***A*** auf seinen Wunsch nur im Innenverhältnis arbeitet und in der Vorbereitung von Projekten. Zu diesem Zweck ist eine Alleinvertretungsbefugnis gar nicht nötig. Die Beschränkung bedeutet keine Beschränkung der Kompetenzen und Zuständigkeiten. Im Jahr 2015 sind weitere 2 Geschäftsführer hinzugekommen, von denen einer gemeinsam und der andere alleine vertretungsbefugt ist. Gewisse Unterschiede sind nichts Außergewöhnliches und liegen in der Natur der Sache. Herr ***A*** war immer intern tätig und hat Geschäftsführeragenden wahrgenommen. Es hat regelmäßig interne Meetings gegeben, in denen die Geschäfte besprochen und abgestimmt wurden. Zum Vorwurf in den Prüfungsfeststellungen Tz. 1 Mantelkauf Punkt 1) a), dass keine Unterlagen vorgelegt worden sind, ist folgendes zu sagen:

Die Betriebsprüfung hat im Zeitraum vom 28. 8.2017 bis 7. 9.2017 in der Kanzlei des Steuerberaters stattgefunden. Es wurden Belege, Verträge und Vereinbarungen zum operativen Geschäft angefordert und geprüft. Zum Thema Mantelkauf wurde nichts angefordert und nichts nachgefragt. Stattdessen wurden Herrn ***A*** am 4. 9.2017 eine Vorladung zur Einvernahme am 15. 9.2017 am Finanzamt ***Ort9*** geschickt.

Im Zuge der späteren Einvernahme wurden unter anderem die Tätigkeit, die Verantwortung und die wesentlichen Schlüsselfaktoren zum Geschäftserfolg dargelegt. Ein Nachweis im Sinne von entsprechenden Unterlagen wurde nie verlangt. Die Behörde würdigte die Aussagen ohne weiter Beweisaufnahme offenbar als nicht glaubwürdig.

Wir halten fest, dass sich Herr ***A*** ab 2012 um die Akquise von Projekten gekümmert hat, als Beispiele sind die Projekte ***HIJ*** und ***Ort6*** zu nennen. Neben dieser Tätigkeit war ***A*** in allen wesentlichen geschäftlichen Entscheidungen eingebunden. Es fanden regelmäßig gemeinsame Besprechungen der Geschäftsführung statt, an denen auch ***A*** teilnahm. Für den im Sommer 2014 vorgenommenen Strategiewechsel zeichnete ***A*** verantwortlich, der den Geschäftskontakt zu Herrn ***P*** hergestellt und soweit vertieft hat, dass die ***Bf1*** nunmehr erfolgreich mit der ***Firma3*** kooperiert. Diese

Vertriebspartnerschaft entwickelte sich seit 2014 zum Hauptgeschäft der ***Bf1***. Auch dieser Entwicklungsschritt beweist die gemeinsame Führung des Unternehmens: ***A*** bringt die Ideen, die Kontakte, usw., KR ***E*** ist der Vertriebsprofi, der die Ideen erfolgreich auf den Markt bringt. Die Vorstellung der Behörde, dass alle Geschäftsführer im Außenauftritt gleich präsent sein müssen, verkennt die unternehmerische Wirklichkeit.

Die Tatsache, dass keine Geschäftsführerbezüge ausbezahlt werden, würdigt die Behörde so, dass sie die Geschäftsführerbestellung als lediglich zum Vorschein gedacht erkennt. Dem ist entgegenzuhalten, dass es sich um ein Unternehmen handelt, das sich tief in der Verlustzone befindet. Sowohl KR ***E*** als auch ***A*** haben ein Einkommen aus anderen Tätigkeiten, das Ihnen für die Bestreitung des Lebensunterhalts ausreicht. Beide Personen investierten ihre Arbeitskraft, um das Unternehmen wieder gewinnträchtig zu machen. Bei der Überlegung, dass schon ab 2014 ein positives EGT erwirtschaftet worden wäre, übersieht die Behörde, dass in der Vergangenheit Verluste von über EUR 400.000,00 angehäuft worden sind. Das Unternehmen war also noch keinesfalls in der Lage, über GF-Bezüge zu verfügen oder Gewinnausschüttungen zu machen, ohne den sich langsam abzeichnenden Erfolgsweg gleich wieder zu gefährden. Verlusterfahrung hatte man schon genug gemacht. Dass Herr ***A*** mit dem Einschuss von Darlehen die Finanzierung der Verluste gesichert hat, und dass die vorhergehende Betriebsprüfung diese Mittel in Eigenkapital unqualifiziert hat, ändert nichts an der betriebswirtschaftlichen Tatsache, dass man das Unternehmen erst einmal aus der tiefen Verlustzone herausbringen wollte. Es wurden nur Vertriebsaufwände vergütet, aber keine darüber hinausgehenden Belohnungen gewährt.

Zur Würdigung der erforderlichen Infrastruktur ist zu entgegnen, dass Herr ***A*** auch vor dem Eintritt der ***Firma*** über keine solche verfügte. Die Immobilienprojekte waren ein neben der Arztpraxis betriebenes Geschäftsfeld, das hauptsächlich durch Netzwerken und vielfältigen Kontakten akquiriert und durch Einschaltung von Fremdleistern umgesetzt worden ist. Dies hat ***A*** immer schon mit einer sparsamen Verwaltung bewerkstelligt. Dass diese Ausgestaltung auch nach dem Einstieg der ***Firma*** so beibehalten worden ist, kann demnach kein Indiz für die Annahme sein, dass die Tätigkeit oder der Leistungsumfang nicht vorhanden wäre.

Insofern lässt sich zusammenfassen, dass die beiden Geschäftsführer gemeinsam für die ***Bf1*** gearbeitet haben. Die Einschränkung der Vertretungsbefugnis liegt in den übernommenen Aufgaben begründet und ist kein Indiz für eine nur vorgeschobene Geschäftsführerfunktion. Das Fehlen einer Vergütung ist angesichts der Verlustsituation betriebswirtschaftlich zwingend.

Daneben hatten noch andere Ereignisse ihre Auswirkungen, wie etwa der Gesundheitszustand von ***A***, der im Jahr 2009 einen Schlaganfall erlitt, weshalb er damals dann besonders auf seine Gesundheit achten wollte und sein Engagement etwas zurück nahm. Nachdem es ihm

wieder stabil gut ging, fasste er auch wieder mehr Mut um seine Geschäftsideen umzusetzen. Dennoch trug dieses Ereignis das seine dazu bei, dass ***A*** es bevorzugt im Hintergrund tätig zu sein, und in dieser - weniger prominenten - Position wesentlich zur Führung der Gesellschaft beiträgt. Im Jahr 2015 erlitt ***A*** übrigens neuerlich einen Schlaganfall, den er zum Glück glimpflich überstanden hat. Insofern ist es nicht verwunderlich, wenn ***A*** bei Firmenevents, die auf den Vertrieb maßgeschneidert sind nicht teilnimmt. Wir weisen jedenfalls die Schlussfolgerung zurück, dass dies ein Indiz für eine in Wahrheit nur vorgeschobene Geschäftsführungstätigkeit sei.

Herr ***A*** ist beim Eintritt der ***Firma*** im Jahr 2012 Geschäftsführer geblieben. Es ist ein weiterer Geschäftsführer hinzugekommen. Im Jahr 2015 und im Jahr 2017 ist je ein weiterer Geschäftsführer hinzugekommen. Dabei blieben die Funktionen und Tätigkeiten von ***A*** und KR ***E*** unverändert. Eine wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur ist weder im Jahr 2012 noch später gegeben.

Änderung der wirtschaftlichen Struktur

Die im Jahr 2007 als ***GmbH*** von Herrn ***A*** und Herrn ***B*** gegründete Gesellschaft hat ***A*** im Jahr 2008 alleine übernommen und alleine unter der Firma ***Bf1*** weiter geführt. Die Geschäftstätigkeit bestand darin, dass der Geschäftsführer der ***Bf1*** seine Kontakte in ***Bundesland*** nutzte, um Liegenschaften zu erwerben und darauf Immobilienprojekte umzusetzen.

Das Wesen dieses Geschäfts, angesichts der Tatsache, dass es vom alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer neben seiner Arztpraxis betrieben wurde, war naturgemäß geprägt von Projektaufwendungen und Umlaufvermögen. Die Prägung findet sich im Geschäftszweck, jede sich bietende Gelegenheit zu nutzen um Immobilienprojekte zu entwickeln. Dazu wurden Gespräche geführt, Besichtigungen gemacht, Treffen abgehalten, Immobilien sondiert, etc. Dies findet naturgemäß im Vermögen der Gesellschaft keinen Niederschlag. Auch in Phasen zwischen Projekten ist es so, dass die Gesellschaft über (nahezu) kein Vermögen verfügt. Dies wurde auch versucht in der Einvernahme am 13.10.2017 darzulegen. Die zwischenzeitliche Liquidation war nichts Anderes als ein Innehalten nach einem extrem verlustträchtigen Projekt. Dass die Liquidation nicht einfach umgesetzt und die Gesellschaft gelöscht worden ist, beweist, dass ***A*** in Wahrheit in seiner Geschäftsidee noch Chancen gesehen hat und nach seinem Schlaganfall nur auf einen günstigen Moment wartete, um durch zu starten. Herr ***A*** hatte gerade 2012 wieder einige Kontakte und Ideen. Diese wurden dann mit dem Einstieg der ***Firma*** auch in der Folge von der ***Bf1*** bearbeitet. Die Behörde hat uns am 13.10.2017 nach den Einvernahmen wissen lassen, dass sie bei Ihrem vorgefällten Urteil bliebe und sie die Aussagen von ***A*** und KR ***E*** nicht von Ihrer Sichtweise abbringen würde.

Ein damals involvierter Berater, Herr ***M*** aus ***Ort7*** in ***Bundesland***, wurde darum von der ***Bf1*** gefragt, ob er zu den im Zeitraum der Abtretung bestehenden Projektideen, -Vorschlägen, - Vorgesprächen eine Stellungnahme verfassen könnte, um Anhaltspunkte zu bekommen, anhand derer der Bestand bzw die Änderung der wirtschaftlichen Struktur beurteilt werden könne. Herr ***M*** ist diesem Ersuchen nachgekommen und hat eine 5-seitige Stellungnahme verfasst. Diese wurde dem Finanzamt übermittelt.

Das Finanzamt hält die Aussagen für nicht schlüssig und Herrn ***M*** für unglaubwürdig. Dem ist entgegenzuhalten, dass Herr ***M*** als Unternehmensberater und Immobilientreuhänder tätig ist. Es ist nicht ersichtlich aus welchen Motiven ***M*** Stellungnahmen aus Gefälligkeit abgeben sollte. Wir halten fest, dass alle Aussagen der Wahrheit entsprechen. Wenn die Behörde das Ergebnis von politischen Streitigkeiten in ***Bundesland*** mit der lokalen Rechtsanwaltskammer als Beweis für die Unglaubwürdigkeit eines Juristen erkennt, verkennt sie die politische Realität. Zumindest hätte die Behörde für ihre Beweiswürdigung abwägen müssen, ob dieser mit einem gerichtlichen Vergleich endende Streit nicht vielmehr für die persönliche Integrität, die Unbeugsamkeit und die Glaubwürdigkeit von ***M*** spricht.

Zusammenfassend halten wir fest, dass die Geschäftstätigkeit der Immobilienentwicklung nie geändert worden ist und - trotz zwischenzeitlichem Liquidationsstatus - durchgehend vorlag. Aufgrund des Einmann-Betriebs liegt es in der Natur der Sache, dass es manchmal ein Projekt gibt, und dann wieder nicht. Da die Vorlaufzeit eines Projekts sehr lange ist, und in Gesprächen, Kontaktaufnahmen usw. besteht, manifestiert sich das Geschäftsmodell nicht in einem Vermögensbestand oder in einer wirtschaftlichen Einheit. Diese Maßstäbe lassen sich im gegenständlichen Fall nicht anwenden. Stattdessen ist auf die Ausrichtung auf Planung und Bau (Projektentwicklung) abzustellen. Das im Jahr 2009 betriebene Projekt in ***Ort5*** (**Gründe**) entspricht von der Idee, der Konzeption und den Plänen genau jenen Projekten, die ab Herbst 2012 bis 2014 - u.a. Wohnpark ***HIJ*** und Wohnpark ***Ort6*** - betrieben worden sind. Daneben gab es immer wieder mehr oder weniger konkrete Gespräche über mögliche Projekte. Dies ist Ausfluss der Geschäftstätigkeit und bestätigt den unveränderten Bestand der wirtschaftlichen Struktur bzw. des Geschäftszweigs über das Jahr 2012 hinweg.

Änderung der Gesellschafterstruktur

Ob eine wesentliche Änderung vorliegt, ist im Einzelfall zu beurteilen (VwGH 18.12.2008, 2007/15/0090); jedenfalls ist von einer wesentlichen Änderung auszugehen, wenn sich mehr als 75% der Vorstruktur ändert. Zuletzt hat auch der VwGH den Bestand der 75 % bestätigt: Auch bei der Gesellschafterstruktur ist grundsätzlich eine Änderung der Vorstruktur um mehr als 75 % gefordert (zuletzt VwGH 13.9.2017, Ro 2015/13/0007).

Im gegenständlichen Fall hat sich die Vorstruktur um 55 % geändert. Der bisherige Alleingesellschafter blieb - bis heute - mit 45 % beteiligt. Die erforderliche 75 % Grenze wird um 26,67 % unterschritten. Nachdem der bisherige Gesellschafter mit nahezu der Hälfte beteiligt bleibt, kann der Auffassung der Behörde, es läge eine wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur vor, nicht gefolgt werden. In der Begründung angestellte Vermutungen über die Begleichung des Kaufpreises stellen keine Beweise iSd BAO dar. Da diese Vermutungen bereits das von der Behörde offenbar gewünschte Resultat vorwegnehmen, können sie auch nicht als nachvollziehbarer Erklärung von angestellten Schlussfolgerungen dienen, sondern vermögen als Zirkelschluss nichts zur Sache beizutragen.

Gesamtbild der Verhältnisse

Zusammenfassend halten wir fest, dass sich die organisatorische Struktur im Jahr 2012 um die Hälfte, die wirtschaftliche Struktur im Jahr 2012 im Grunde gar nicht und die Gesellschafterstruktur im Jahr 2012 erheblich weniger als 75 % geändert haben.

Das Gesamtbild der Verhältnisse stellt sich bei objektiver Betrachtung so dar, dass sich der Immobilienprojekte entwickeln wollende ***A*** nach, aus vielerlei Gründen verlustträchtigen, Projekten mit KR ***E***, MBA, bzw mit dessen ***Firma***, einen starken Partner im Vertrieb und in der Finanzierung gesucht hat, um die bestehenden Ideen - nach einer kurzen Phase der Unschlüssigkeit - doch noch weiterzuverfolgen und umzusetzen. ***A*** war und ist als Geschäftsführer nach Innen und in der Projektakquise tätig, Herr KR ***E*** ist das Organ nach außen am Markt, im Vertrieb. ***A*** ist nach wie vor mit 45% an der Gesellschaft beteiligt. Das Geschäftsmodell der Jahre 2008, 2009 und 2010 wurde in den Jahren 2012, 2013 und 2014 fortgesetzt. Erst nachdem auch die weiteren Immobilienprojekte mit Verlusten geendet waren, hat man die Strategie im Sommer 2014 geändert und den Vertrieb von Beteiligungen an Immobilienprojekten (***Firma3***) begonnen. Diese Strategieänderung wurde durch ***A*** initiiert und von beiden Geschäftsführern getragen. Dieses Geschäftsfeld entwickelt sich bis jetzt sehr zufrieden stellend.

Der mit der anonymen Anzeige aufgekommene Verdacht geht ins Leere. Die Ideen von ***A***, für den reinen Verlustmantel Geld zu bekommen, wurden von allen involvierten Beratern umgehend revidiert und das Szenario gleich wieder vergessen. Stattdessen hat ***A*** versucht, das Unternehmen mit seinen Ideen und Konzepten gemeinsam mit einem starken Partner fortzuführen und auf diese Weise das eingesetzte Geld wieder zurück zu bekommen.

Im Übrigen lässt sich unseres Erachtens der von der Behörde angesprochene „kurze Zeitraum der Verwirklichung der Änderungen“ dem Sachverhalt nicht entnehmen. Die Änderungen, die stattgefunden haben, standen jedenfalls nicht in einem von vorneherein geplanten Zusammenhang. Vielmehr lagen betriebliche Gründe vor. Daneben hatten noch andere Ereignisse ihre Auswirkungen, wie etwa der Gesundheitszustand von ***A***.

Begründung der Beschwerde gegen die Nichtanerkennung von Betriebsausgaben

Die Aufwände der Akademiereise in Höhe von EUR 10.524,69 wurden im Veranlagungszeitraum voll hinzugerechnet. An der Veranstaltung in ***Ort1*** haben ausschließlich Vertriebs- und Geschäftspartner und die Geschäftsführer der ***Bf1*** teilgenommen. Die Veranstaltung begann nach individueller Anreise der Teilnehmer am Donnerstag 12:00 und endete am Samstag um 14:00, ab dann individuelle Rückreise.

Donnerstag 2.2.2017 12:00-15:30 Vortrag

Abend Welcome Drink Eishockeyspiel, Bierverkostung

Freitag 3.2.2017 08:00-11:00 Vortrag

11:00-Abend Mittagessen Schießstand Abendessen

Samstag 4.2.2017 08:30-11:30 Kamingespräche, Umsatzplanung 2017

Mittag Mittagessen

Die Teilnehmer wurden anhand der Umsatzzahlen des 4. Quartals 2016 eingeladen. Es handelt sich um Kunden bzw. Mitarbeiter von Kunden. Es gab keine private Mitveranlassung (Geburtstag, Polterei, Hochzeit, etc.), dies wurde seitens der Behörde auch nicht behauptet. Der Behörde wurde ein ausführliches Programm, die Unterlagen zu allen Vorträgen, die Grundlagen der Einladungspolitik, etc. übergeben und erläutert. Unseres Erachtens ist das ausschließlich betriebliche Interesse der Veranstaltung offensichtlich. Dies wurde von der Behörde auch nicht bestritten. Die Behörde gelangt jedoch zum Schluss, dass der Repräsentationscharakter überwiegt. Diese Schlussfolgerung ist für uns nicht nachvollziehbar. Die Behörde ordnet die Aufwendungen nach dem vorliegenden Programm „grundsätzlich der privaten Lebensführung“ zu. Die Produkt- und Leistungsinformation sei von untergeordneter Bedeutung. Die gesamte Veranstaltung habe primär gesellschaftlichen und unterhaltenden Charakter gehabt.

Dem ist Folgendes zu entgegnen: Die Veranstaltung umfasste 2 Vormittage, 2 Nachmittage und zwei Abende. Dieses Mengengerüst und deren Inhalt sind bei der Betrachtung zu würdigen. An beiden der zwei Vormittage und an einem der beiden Nachmittage wurde gearbeitet. Das ist eine Quote von 75 %. Ein Nachmittag und die beiden Abende wurden mit Rahmenprogramm verbracht, wobei die Geschäftsführung großen Wert darauf gelegt hat, dass die Gruppe etwas gemeinsam erlebt, und dass dabei in der Gruppe positive Emotionen frei werden und somit der im Vertrieb enorm wichtige Teamspirit gestärkt wird. Nach unserer Beurteilung kann dem Rahmenprogramm zwar durchaus ein gewisser Unterhaltungswert zugesprochen werden, die Fähigkeit „das gesellschaftliche Ansehen des Steuerpflichtigen zu fördern“ wäre aber zu weit gegriffen. Hauptsächlich geht es darum, die fachlichen Inhalte und die erwarteten Zielvorgaben

für das kommende Jahr, also Zahlen, Daten und Fakten, mit im Vertrieb enorm wichtigem Vertrauen zu den handelnden Personen und einem stimmigen Bauchgefühl zu umrahmen und damit bei den Vertriebsmitarbeitern zu verinnerlichen.

Bei der gegenständlichen Akademiereise wird das Wesen von der inhaltlichen Schulung und emotionalen Stärkung des Vertriebs geprägt. Das Programm ist weit entfernt von protzigen, elitären Ereignissen wie den Salzburger Festspielen, dem Opernball oder dem Hahnenkammrennen und steht auch nicht in Verbindung mit persönlichen Ereignissen oder Festtagen. Die Repräsentationskomponente ist daher nach unserer Beurteilung als so stark im Hintergrund liegend zu sehen, dass sie die Abzugsfähigkeit nicht zu beeinträchtigen vermag.

Unseres Erachtens liegt kein Incentive im Sinne einer Belohnung für erreichte Umsatzziele vor. Ein solches Incentive wäre ein Urlaubsreise oder ein Abenteuerflug, die beim Empfänger eine gefühlte Zuwendung bedeuten, mit anderen Worten eine Zuwendung, mit der jede andere Person ebenso eine große Freude hatte. Dies ist im vorliegenden Fall nicht gegeben. Auch weil die Geschäftsführer der ***Bf1*** ständig bei der Gruppe sind.

Vielmehr liegt ein betriebliches Event vor, das zur Gänze als Betriebsausgabe abzugsfähig ist. „Bewirtung im Rahmen von Events, wenn derartiges Event-Marketing im Rahmen eines professionellen Marketingkonzeptes eingesetzt wird. Ein derartiges "Event-Marketing"-Konzept liegt vor, wenn es als Marketingstrategie die Veranstaltung entsprechend gestalteter Events mit der Zielsetzung vorsieht, die angesprochenen Marktteilnehmerinteressen auf das Unternehmen zu lenken. Liegt ein solches Werbekonzept vor und entspricht die durchgeführte Maßnahme diesem Konzept, sind Bewirtungskosten, die im Rahmen eines durchgeführten "Events" anfallen, zur Gänze als Betriebsausgaben abzugsfähig.“ (Siehe EStR Rz 4819 letzter Aufzählungspunkt)

Für diesen Ansatz spricht die Organisation im Vorfeld mit dem Umsatz Contest, der Ablaufplan und die von der Veranstaltung gemachten Filme (Event).

Da der Anlass der Veranstaltung ausschließlich dem Betriebsgeschehen und nicht der Privatsphäre zuzuordnen ist und ausschließlich Geschäftsfreunde teilnehmen, beantragen wir die gesamten Aufwendungen als abzugsfähige Betriebsausgaben zu behandeln.

Die Behandlung als zur Gänze nicht abzugsfähiger Aufwand entbehrt der gesetzlichen Grundlage.“

Als Beilage 1 war der Beschwerde das bereits oben erwähnte E-Mail vom 02.06.2015 des Teamleiters eines Betriebsprüfungsteams (***D***) der belangten Behörde an Herrn ***R*** (steuerliche Vertretung der Bf.) beigefügt:

„Ich darf mich kurz schriftlich melden:

Mantelkauf - kein Thema mehr (dank ihrer guten Argumente)

Forderungsverzicht des ***A*** an die GmbH - bisher noch keine Unterlagen, wir werden den Verlustvortrag um diese rund 177.000,00 kürzen (gegen Verlustvortrag) und damit den ohne Grundlagen gebuchten Forderungsübergang auf ***E*** stornieren - das Forderungskonto verschwindet aus der Bilanz

Wenn das so ok ist - bitte Verzicht auf Schlußbesprechung“

Die belangte Behörde entschied mittels Beschwerdevereitscheidungen vom 25.06.2018, zugestellt am 27.06.2018, wie folgt:

Der Beschwerde betreffend die Wiederaufnahme des Verfahrens zur Körperschaftsteuer 2014, zugestellt am 27.06.2018, wurde aufgrund vernachlässigbarer steuerlicher Auswirkung stattgegeben und der Wiederaufnahmebescheid betreffend Körperschaftsteuer 2014 wurde (ersatzlos) aufgehoben.

Die Beschwerde wurde betreffend die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2015 und 2016 abgewiesen.

Die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2015 und 2016 wurde als unbegründet abgewiesen.

Mit der gegenständlichen Beschwerde wurde zwar gemäß § 262 Abs. 2 lit. a BAO beantragt, die Erlassung einer Beschwerdevereitscheidung unterbleiben zu lassen und die Beschwerde direkt dem Verwaltungsgericht vorzulegen. In Folge des Ablaufs von drei Monaten ab Einlangen der Beschwerde ohne Vorlage der Beschwerde an das Verwaltungsgericht kam es zu keiner Direktvorlage und ergingen die angeführten Beschwerdevereitscheidungen.

In einer zu den Beschwerdevereitscheidungen vom 25.06.2018 ergangenen (ergänzenden) Bescheidbegründung vom 25.06.2018 wurde inhaltlich ausgeführt:

„Gegen die genannten Bescheide wird seitens der Bf. eingewendet,

a) dass die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2014 zu Unrecht erfolgte, weil die steuerlichen Auswirkungen vernachlässigbar seien, und weil keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen seien, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen wurden,

b) dass die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2015 und 2016 zu Unrecht erfolgte, weil keine neuen Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen seien, die eine Wiederaufnahme rechtfertigen würden,

c) dass kein Mantelkauf iSd § 8 Abs. 4 Z 2 lit. c vorliege und der Verlustabzug daher wie ursprünglich beantragt und veranlagt zustehe, und

d) dass die "Akademiereise" ausschließlich betrieblich veranlasst sei, und die gesamten diesbezüglichen Ausgaben daher als Betriebsausgaben anzuerkennen seien.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

a) Zur Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2014

Der Beschwerde ist hinsichtlich der Anfechtung der Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2014 stattzugeben. Nach Ansicht des Finanzamtes liegen zwar Wiederaufnahmegründe gem. § 303 Abs. 1 vor, wie lit. b dieser Bescheidbegründung zu entnehmen ist, allerdings sind die steuerlichen Auswirkungen vernachlässigbar, weshalb der Wiederaufnahmebescheid 2014 ersatzlos aufzuheben war. Die Beschwerde gegen den Körperschaftssteuerbescheid 2014 vom 18.01.2018 richtet sich somit gegen einen nicht mehr existenten Bescheid, und ist als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

b) Zur Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2015 und 2016

In der Beschwerdeschrift wird der Standpunkt vertreten, dass sämtliche maßgebliche Umstände der Behörde im Zeitpunkt der ursprünglichen Veranlagungen am 05.10.2016 (2015) bzw. am 21.06.2017 (2016) bereits bekannt waren. Daher fehle es an den für eine Wiederaufnahme erforderlichen neu hervorgekommenen Tatsachen oder Beweismitteln.

Die Wiederaufnahmebescheide 2015 und 2016 enthalten folgende Begründung:

„Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 (1) BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind. Daraus ist auch die Begründung für die Abweichungen vom bisherigen im Spruch bezeichneten Bescheid zu ersehen. Die Wiederaufnahme wurde unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt. Im vorliegenden Fall überwiegt das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse auf Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen können auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden.“

Die Feststellungen der Betriebsprüfung stützen sich zum einen auf die anonyme Anzeige vom 11.11.2015, und zum anderen auf die im Zuge der BP durchgeführten Erhebungen. Wie in der Beschwerdeschrift dargelegt, wurden die Körperschaftsteuerbescheide 2015 und 2016 erlassen, als die Anzeige bereits vorlag. Die Anzeige für sich stellt aber nicht nur deshalb keinen Wiederaufnahmegrund dar, sondern auch weil die in den vorgelegten Emails dargelegten Pläne zur Abwicklung eines entgeltlichen Geschäfts über einen GmbH-Mantel zwar eine entsprechende Absicht, nicht aber die tatsächliche Durchführung dokumentieren. Erst durch

die Feststellungen der Außenprüfung 2014-2016 ergibt sich für die Abgabenbehörde ein Gesamtbild der Verhältnisse, das die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuerbescheide 2015 und 2016 rechtfertigt. Maßgebend ist, ob der Sachverhalt der Abgabenbehörde so vollständig bekannt war, dass sie bereits im ursprünglichen Verfahren zu der Entscheidung hatte kommen können, die im nunmehr wiederaufgenommenen Verfahren getroffen wurde (Vgl. Ritz BAO Kommentar, 6. Auflage 2017, § 303, Rz. 24). Dies ist im beschwerdegegenständlichen Sachverhalt nicht der Fall.

Entscheidungs wesentlich hinsichtlich der Wiederaufnahme eines Verfahrens gem. § 303 Abs. 1 lit. b ist, sofern in der Begründung des Wiederaufnahmebescheides auf die abgabenbehördliche Prüfung verwiesen wird, "dass in der Niederschrift auf den Prüfungsbericht mit den getroffenen Feststellungen Bezug genommen wird und gleichzeitig unter den genannten Textziffern Umstände dargetan werden, die als Wiederaufnahmegrund geeignet sind." (BFG 16.04.2018, RV/7102293/2016).

Neu hervorgekommen sind folgende Tatsachen, die dem Prüfungsbericht vom 04.01.2018 zu entnehmen sind:

1. Die ***Firma*** hat am 16.08.2012 55 % der Anteile an der ***Bf1*** um € 100.000,00 erworben. Laut einer gesonderten Vereinbarung, ebenfalls vom 16.08.2012, ist der Teilbetrag von € 65.000,00 in jährlichen Raten, und zwar in Höhe von 25 % des jeweiligen positiven Ergebnisses der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit, zu bezahlen. Trotz positiver EGT in den Jahren 2014, 2015 und 2016 erfolgte bis Prüfungsabschluss keine Zahlung. Dass keine Zahlung erfolgte, stellt eine neu hervorgekommene Tatsache dar. Diese Vorgangsweise entspricht dem, was in den im Rahmen der Anzeige vorgelegten Emails vorgeschlagen wird, nämlich der Begleichung des Restbetrags erst bei Realisierung des Steuervorteils aus den Verlustvorträgen.
2. Neu hervorgekommen ist auch die Tatsache, dass Herr ***A*** seit 16.08.2012 nicht als Geschäftsführer der ***Bf1*** tätig war und ist. Erst im Zuge der Außenprüfung wurde dies durch die Einvernahmen von ***A*** und Herrn ***E*** (jeweils vom 13.10.2017), sowie weiterer Ermittlungen (u.a. Provisionsabrechnungen der anderen Geschäftsführer, kein Außenauftritt, keine Unterlagen zu tatsächlichen Leistungen, kein Büro, keine Teilnahme an der "Akademiereise", etc.) für das Finanzamt erkennbar. Auch diese Feststellung deckt sich mit der geplanten Vorgangsweise laut Anzeige, wonach Herr ***A*** bereit gewesen sei, für einen gewissen Zeitraum formal als Geschäftsführer Verfügung zu stehen, um „die Chance der Anerkennung der Verluste zu erhöhen“ (Email vom 10.02.2012). Erst die Kenntnis der Behörde von der tatsächlichen Durchführung dieser geplanten Vorgangsweise stellt einen Wiederaufnahmegrund dar.
3. Eine neu hervorgekommene Tatsache stellt für das Veranlagungsjahr 2016 auch die in Tz. 2 der Niederschrift vom 14.12.2017 getroffene Feststellung zur "Akademiereise ***Ort1***" dar. Der Abgabenbehörde war zum Zeitpunkt des Erstbescheides nicht bekannt, dass Kosten

einer Reise mit primär gesellschaftlichem und unterhaltendem Charakter in Höhe von € 10.524,69 als Betriebsausgaben angesetzt wurden. In der Beschwerdefrist wird ausgeführt, dass diese Feststellung keinen Wiederaufnahmegrund darstelle, und dies von der Behörde auch nicht behauptet worden sei. Dem Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 04.01.2018 ist eindeutig zu entnehmen, dass die Feststellungen laut Tz. 1 und Tz. 2, wobei letztere sich auf die "Akademiereise ***Ort1***" bezieht, die Wiederaufnahme der Verfahren erforderlich machen.

Die steuerliche Auswirkung durch die Wiederaufnahme der Körperschaftssteuerverfahren 2015 und 2016 ist zweifelsfrei nicht geringfügig, was im Übrigen von der steuerlichen Vertretung auch nicht eingewendet wurde.

c) Zum Tatbestand des Mantelkaufs

i. Änderung der organisatorischen Struktur

Zur Änderung der organisatorischen Struktur wird auf die Ausführungen in Tz. 1 des Prüfberichts verwiesen. Die in der Beschwerdeschrift aufgestellte Behauptung, wonach ein Nachweis für die Tätigkeit von Herrn ***A*** im Sinne von entsprechenden Unterlagen nie verlangt worden sei, ist zurückzuweisen. Diese wurden im Rahmen der Einvernahmen von ***A*** und Herrn ***E*** abverlangt. In Anwesenheit des Verfassers der Beschwerdeschrift, ***S***, wurde die Übermittlung von Unterlagen zur Entkräftung des Verdachts eines Mantelkaufs vereinbart. In der Folge wurden am 09.11.2017 Unterlagen (Stellungnahme von ***M***, Broschüre zum Projekt "Wohnpark ***HIJ***") per E-Mail vorgelegt. Zur Tätigkeit von ***A*** konnten keine Unterlagen vorgelegt werden. Es wird darauf hingewiesen, dass auch im Beschwerdeverfahren keine diesbezüglichen Beweismittel vorgelegt wurden.

ii. Änderung der wirtschaftlichen Struktur

Laut Beschwerdeschrift fand die Tätigkeit, nämlich die Entwicklung von Immobilienprojekten, keinen Niederschlag im Vermögen der Gesellschaft, da vor allem Gespräche geführt, Besichtigungen gemacht und Immobilien sondiert wurden, etc. Diese Darstellung erklärt zum einen nicht, weshalb es ab 1.10.2009 keine Angestellten mehr gab, und das Büro aufgelassen wurde. Zum anderen waren laut Saldenliste 2010 spätestens am 31.12.2010 alle Bankkonten bzw. Sparbücher, die Lieferforderungen, der Fuhrpark, sowie die Lohn- und Gehaltsvorschüsse auf Null gestellt. Auch Aufwandsbuchungen, die auf eine Weiterführung der Tätigkeit schließen lassen konnten, gibt es nicht. So betragen die Reisespesen und Diäten, Leasingaufwand PKW, Betriebskosten PKW, der Telefonaufwand, das Büromaterial, die Fremdleistungen für Verwaltung, der Aufwand für Werbung, und die Bewirtungskosten in den Jahren 2010 und 2011 jeweils € 0,00.

Dass die Liquidation der Gesellschaft nichts anderes gewesen sei, als ein "Innehalten nach einem extrem verlustträchtigen Projekt", und dass das Unterlassen der Löschung der Gesellschaft beweise, dass ***A*** nur auf einen günstigen Moment gewartet habe „um durch zu starten“, stellt aus Sicht der Behörde eine Schutzbehauptung dar. Aus den genannten Gründen hält es das Finanzamt für weitaus wahrscheinlicher, dass die Gesellschaft nicht gelöscht wurde, um den Verkauf des GmbH-Mantels zu ermöglichen.

Zur Stellungnahme von ***M*** zur Tätigkeit im Zeitraum 2012-2013 geht die Bf. nicht auf die von der BP festgestellten Unstimmigkeiten ein:

- In den Niederschriften vom 13.10.2017 mit ***A*** und Herrn ***E*** wurde ***M*** nicht erwähnt. Dies obwohl er laut eigener Darstellung eine maßgebliche Rolle beim "Projekt ***HIJ***" spielte, das laut Aussage von Herrn ***E*** das einzige Projekt war, das später umgesetzt wurde.

- Das Projekt ***HIJ*** wurde nach Ansicht des Finanzamtes durch Herrn ***E*** initiiert. Eine "Vorarbeit" durch ***M*** oder ***A*** konnte nicht nachgewiesen werden. Die im Rahmen der BP vorgelegte Projektbroschüre wurde erst nach Eintritt von Herrn ***E*** erstellt, und der enthaltene Lageplan wurde erst am 13.11.2012 bestellt. Weitere Unterlagen wurden weder im Prüf- noch im Beschwerdeverfahren vorgelegt.

Zwischen ***M*** und dem Österreichischem Rechtsanwaltsverein wurde ein Vergleich über die Unterlassung von Beratung und Vertretung von Personen sowie die Urkundenverfassung im geschäftlichen Verkehr, sowie über die Unterlassung auf die Ausbildung zum Rechtsanwalt im geschäftlichen Verkehr hinzuweisen, abgeschlossen. Weshalb dieser Vergleich, Landesgericht ***Ort3***, Gz. ***1/2***, "für die persönliche Integrität, die Unbeugsamkeit und die Glaubwürdigkeit" (S. 8 f.) von ***M*** sprechen sollte, ist für das Finanzamt nicht zu erkennen, und wird in der Beschwerdeschrift auch nicht begründet.

iii. Änderung der Gesellschafterstruktur

Wie in der Beschwerdeschrift ausgeführt, ist im Einzelfall zu beurteilen, ob eine wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur vorliegt. Aufgrund der vorliegenden anonymen Anzeige ist offenkundig, dass die beteiligten Personen bemüht waren, die von der Finanzverwaltung angewandten Formalkriterien zur Beurteilung eines Mantelkaufs iSd § 8 Abs. 4 Z 2 lit. c nicht zu erfüllen. Dass die neue Gesellschafterin, die ***Firma***, laut Firmenbuch 55 % der Gesellschaft erworben hat, spricht jedenfalls für das Interesse, eine beherrschende Stellung einzunehmen. Eine Änderung der Gesellschafterstruktur liegt zweifellos vor. Ob diese als wesentlich zu beurteilen ist, hängt vom Einzelfall ab. Hierbei ist es entgegen der Ansicht der Bf von Bedeutung, ob der Kaufpreis für die Gesellschaftsanteile tatsächlich entrichtet wurde. Nach Ansicht des Finanzamtes ist es lebensfremd, dass die Zahlung aufgrund der vertraglich vereinbarten Raten von ***A*** nicht eingefordert wird. Auch in diesem Zusammenhang ist es

weitaus wahrscheinlicher, dass, wie in den belastenden E-Mails erläutert, die vollständige Summe erst mit Verwirklichung des Steuervorteils beglichen wird.

d) Zur Anerkennung von Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der "Akademiereise"

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH wird für die Abzugsfähigkeit von Ausgaben, die geeignet sind, das gesellschaftliche Ansehen des Steuerpflichtigen zu fördern, ein besonders strenger Maßstab angelegt. Kosten eines Besuchs von Fachkongressen, Seminaren oder Studien im Rahmen einer Reise etc. sind weiters nur dann abzugsfähig, wenn auf Grund des Programmes und der Durchführung der Reise die Möglichkeit eines privaten Reisezwecks nahezu ausgeschlossen werden kann. Sofern, wie im gegenständlichen Fall, ein Mischprogramm vorliegt, kommt eine Berücksichtigung von Reisekosten einschließlich Aufenthaltskosten nicht in Frage (VwGH 3.5.1983, 82/14/0279).“

Mit am 13.07.2018 zur Post gegebenem und bei der belangten Behörde am 17.07.2018 eingelangten Vorlageantrag vom 13.07.2018 stellte die Bf. den Antrag, die Beschwerden vom 27.02.2018 gegen den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2015 vom 22.01.2018, Körperschaftsteuerbescheid 2015 vom 22.01.2018, Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2016 vom 24.01.2018 und den Körperschaftsteuerbescheid 2016 vom 24.01.2018 (Bescheidbegründung jeweils am 01.02.2018 eingelangt) dem Bundesfinanzgericht vorzulegen. Weiters wurden die Entscheidung durch einen Senat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Betreffend die Beschwerdegründe wurde auf die Ausführungen in den Beschwerden verwiesen und zunächst kein neues Vorbringen erstattet.

Die belangte Behörde legte mit Vorlagebericht vom 02.08.2018 die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2015 und 2016 sowie die jeweils betreffenden Wiederaufnahmebescheide dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Strittig sei die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Körperschaftsteuer 2015 und 2016. Nach Ansicht der Bf. würden keine Wiederaufnahmsgründe vorliegen. Nach Ansicht des FA seien die Gründe für die Wiederaufnahme dem Bericht über die Außenprüfung und der Niederschrift über die Schlussbesprechung zu entnehmen. Im Zuge der Beschwerdeverentscheidung sei eine Konkretisierung erfolgt.

Ebenfalls strittig sei die Beurteilung des festgestellten Sachverhaltes als Mantelkauf iSd § 8 Abs. 4 Z 2 lit c KStG, wobei zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Beschwerde, sowie auf die Beschwerdeverentscheidungen verwiesen werde.

Die belangte Behörde legte dem Bundesfinanzgericht im Zuge der Beschwerdevorlage zudem folgende Dokumente vor:

1. Kauf- und Abtretungsvertrag vom 16.08.2012 zwischen ***A*** und der ***Firma*** über einen 55%-Anteil an der Bf. (Anteilsverkauf). Hinsichtlich des Kaufpreises wurde darin festgehalten: „Der Kaufpreis für die abgetretene Beteiligung beträgt € 100.000,00 (in Worten einhunderttausend), wobei € 35.000,00 (in Worten fünfunddreißigtausend) binnen 14 Tagen ab Errichtung dieses Kauf- und Abtretungsvertrags zur Zahlung fällig sind. Der restliche Betrag von EUR 65.000,00 (in Worten fünfundsechzigtausend) ist entsprechend einer gesondert zu treffenden Übereinkunft zur Zahlung fällig.“

2. Anzeige betreffend Mantelkauf vom 21.07.2017 eines Prüfers des Finanzamtes ***Ort3*** an die nunmehr belangte Behörde: „Sehr geehrte(r) Kollegin(e)! Die im Betreff angeführte Fa. wurde auf Grund einer Sitzverlegung in Ihren Zuständigkeitsbereich abgetreten. Bei der von mir durchgeführten Außenprüfung konnte ein vermuteter Mantelkaufatbestand nicht nachgewiesen werden. Auf Grund einer danach eingelangten anonymen Anzeige ist jedoch von einem Mantelkauf auszugehen (s. Anhang). Daraufhin habe ich versucht, den damaligen Geschäftsführer, Herrn ***A***, (StNr.), diesbezüglich einzuvernehmen. Unter Hinweis auf die abgeschlossene Bp sowie der örtlichen Unzuständigkeit des FA ***Ort3***, wurden entsprechende tel. Aufforderungen ignoriert. Auf Grund der bei Hr. ***A*** erfolgten umfangreichen Kapitalzu- und abflüsse (s. Anhang), wäre eine entsprechende Außendiensthandlung beim FA ***XX*** anzuregen, bei der auch die Anzeige hinsichtlich „Mantelkauf“ bearbeitet werden könnte.“

3. Aktenvermerk über anonyme Anzeige vom 11.11.2015

„Der Anzeiger gibt an, dass er Kenntnis hat, dass die Firma ***Bf1*** im Jahr 2012 von einem gewissen Herrn ***E*** nur zu einem Zweck gekauft wurde, um die Verluste zu verwerten. Ein gewisser ***A*** soll Hauptgesellschafter dieser Firma gewesen sein und nur zum Schein, um die Verluste verwerten zu können, weiterhin als Geschäftsführer fungieren. Derzeit werden mit dieser Firma Immobiliengeschäfte abgewickelt. Zweifel hegt der Anzeiger auch hinsichtlich des Kaufpreises, ob da alles mit rechten Dingen zugegangen ist. Zu diesem Zweck wird ein anonymisiertes Mail vorgelegt, woraus ersichtlich ist, dass es hier im Vorfeld zumindest Zweifel gegeben hat. Der Anzeiger möchte unbedingt anonym bleiben und darf auch bei einer eventuellen Auswertung das Mail nicht veröffentlicht werden. Der Anzeiger fürchtet ansonsten repressives Verhalten. Zu diesem Zweck wird ein Firmenbuchausdruck angefertigt und die Steuernummer ermittelt (StNr.). Die Anzeige wird an das Finanzamt ***Ort3*** zur weiteren Bearbeitung weitergeleitet.“

4. E-Mail einer WT-Kanzlei an ***E*** vom 10.02.2012: „Lieber ***E***! Bezugnehmend auf unser Telefonat übermittle ich Dir einige Überlegungen zum Verkauf des GmbH-Mantels der ***Bf1***. Herr ***A*** rechnet mit einem Preis von rund EUR 100.000, wobei er sich vorstellen wurde EUR 50.000,00 sofort und EUR 50.000,00 bei positiver Verwertung der steuerlichen Verlustvorträge. Grundlage für diese Überlegungen sind: EUR 50.000,00 sofort:

Das sind rund 50% für den Steuervorteil aus der KEST-freien Rückführung der freien Rücklage (EUR 215.000,00) und der Verbindlichkeit gegenüber dem Gesellschafter (EUR 174.305,00 Stand zum 31.12.2010, aktuell höher). EUR 50.000,00 erst bei Realisierung des Steuervorteils aus den steuerlichen Verlustvorträgen (Stand 31.12.2010; EUR 413.414,08] und der geleisteten Mindest-KÖSt von EUR 3.812,61 (Stand: 31.12.2010). Sollte die Verwertung der Verlustvorträge nicht möglich sein, reduziert sich der Kaufpreis der GmbH somit auf EUR 50.000,00. Im Zuge der Abtretung der GmbH-Anteile erfolgt zeitgleich die Abtretung der Forderung ***A*** gegenüber der GmbH um symbolische EUR 1,00 an die Käufer der GmbH-Anteile. Hinsichtlich der Anerkennung der steuerlichen Verlustvorträge gibt es sicherlich ein Verwertungsrisiko. Um die Chance der Anerkennung der Verluste zu erhöhen, wäre ***A*** bereit für einen gewissen Zeitraum (bis zu 1 Jahr) weiterhin als Geschäftsführer der Gesellschaft formell zur Verfügung zu stehen. Für diesen Zeitraum müsste aber eine Schad- und Klaglos-Erklärung (intern) ihm gegenüber abgegeben werden. ***A*** wurde seinerseits eine Schad- und Klagloserklärung für die Zeit davor abgeben. Anbei auch die Körperschaftsteuer-Richtlinien wo sich Regelungen betreffend der Verwertbarkeit von Verlustvorträgen und angefallener Mindestkörperschaftsteuern finden (Sicht der Finanz darlegen, aber keine gesetzliche Regelung). Zusammenfassend kann daraus abgeleitet werden, dass die Verlustvorträge verloren gehen, wenn es zu einer gesamthaften wesentlichen Änderung der Strukturen der Gesellschaft auf entgeltlicher Basis kommt. Dabei ist das Gesamtbild der Verhältnisse (kumulativ) zu betrachten:

1. Änderung der organischen Struktur: es ändern sich die gesetzlichen Vertreter (Geschäftsführer)
2. Änderung der wirtschaftlichen Struktur: die wirtschaftliche Einheit aus Vermögen und Tätigkeit geht verloren
3. Änderung der Gesellschafterstruktur: mehr als 75% der Gesellschafter ändern sich“
5. E-Mail von ***E*** an eine WT-Kanzlei vom 07.03.2012: „...das risiko in der GmbH ist lt. unserem steuerberater doch vorhanden und deshalb würden wir eher absehen vom kauf (man weiss ja nie was da noch kommt). sonst hätte dass gut gepasst für uns und unsere pläne“
6. E-Mail von Rechtsanwalt an ***E*** vom 07.08.2012 betreffend Notartermin und Urkundenentwurfsübermittlung: „...Nochmals weise ich darauf bin, dass zuerst der Liquidationsstatus der Gesellschaft aufgehoben werden muss (und im Firmenbuch durchzuführen ist)....“
7. E-Mail von ***E*** vom 08.08.2012, 8:47: betreffend Notartermin
8. E-Mail von ***E*** vom 08.08.2012, 8:49: „Nun ist alles fix.“
9. Abfrageergebnis Kapitalzufluss und –abflussmeldungen betreffend ***A***

10. Kaufvertrag über Anteilsverkauf an der Bf. von der ***Firma*** an ***E*** vom 29.12.2015
11. Jahresabschluss 2015 und 2016
12. Werbefolder Mehrwertanlage ***Ort8*** ***Firma3***
13. Provisionsaufwand 2015 (diverse Provisions-Gutschriften)
14. KÖSt Erstbescheide 2015 (05.10.2016) und 2016 (21.06.2017)
15. Unterlagen zur Akademiereise ***Ort1*** (Rechnungsbelege, Teilnehmerlisten, Präsentationsunterlagen zum Geschäftsmodell der Bf.): In der Umsatzliste von Geschäftspartnern/Vermittlern der Bf. und in den Teilnehmerlisten der Veranstaltung scheint ***A*** nicht auf.
16. Niederschrift mit ***E*** als Auskunftsperson vom 13.10.2017

„1. Sind Sie oder Ihr steuerlicher Vertreter mit potentiellen Verkäufern in Verhandlung über einen Mantelkauf getreten?

Nein.

2. Gibt es zwischen Ihnen bzw der ***Firma*** und Herrn ***A*** eine Schad- und Klagloserklärung?

Nein gibt es nicht.

3. Weshalb haben Sie im Jahr 2012 55 % der Anteile an der ***Bf1*** erworben?

Er ist schon jahrelang mein Kunde. Er hat Immobilien gekauft und hat mir erzählt, dass ihm laufend Immobilien angeboten werden. Er kann dies aber nicht alleine umsetzen. Er hat mir von dem Projekt in ***Ort8*** erzählt und mich gefragt, ob ich bereit bin, mit ihm gemeinsam dieses Projekt umsetzen möchte. Das einzige Projekt "****HIJ****" haben wir uns angesehen und umgesetzt. Die anderen Projekte haben wir aussortiert und nicht mehr daran weiter gearbeitet.

4. Wie hoch war der Kaufpreis der Anteile? Wieviel haben Sie tatsächlich bezahlt?

Der Kaufpreis waren € 100.000,00. Davon sind € 35.000,00 bezahlt worden.

5. Warum ist der Restbetrag nicht geflossen?

Wir wollten die Gewinne in der Firma lassen. Aus diesem Grund hat auch Herr ***A*** den Restbetrag noch nicht eingefordert, obwohl ihm laut Vereinbarung dieser bereits zustehen wurde.

6. Gibt es neben Kaufvertrag vom 16.08.2012 weitere mündliche oder schriftliche Vereinbarungen zwischen Ihnen bzw der ***Firma*** und Herrn ***A***?

Nein.

7. Gibt es einen Vertrag über die Abrechnung von Leistungen zwischen der ***Bf1*** und der ***Firma***? Wie ist dieser gestaltet?

Bei zwei Projekten wurde vereinbart, dass die Honorare erst später abgerufen werden, weil wir warten wollten bis die Kunden die zweite Eigenkapitaltranche eingezahlt hatten.“

17. Niederschrift mit ***A*** als Auskunftsperson

„1. Bitte erläutern Sie die Entwicklung des Unternehmens. Welche Tätigkeit wurde zwischen Unternehmensgründung und Juli 2010 ausgeübt? Weshalb wurde das Unternehmen in ***Bundesland*** gegründet?

Übernahme von bestehenden Wohnanlagen war der Tätigkeitsbereich. Ich lernte als Vermieter meiner Wohnung Herrn ***B*** kennen. Mit der ***GmbH*** hat es ein Projekt in ***Ort8*** gegeben und Herr ***A*** hat das Projekt gemeinsam mit seinem Steuerberater (***T***) geplant. Es ging um ein Wohnprojekt. Was nicht beachtet wurde, war die politische Situation in ***Ort8***. Es wurde von allen Seiten quer geschossen (Baufirmen, Immobilienentwickler). Es gab weitere Projekte, die nicht mehr weiter verfolgt wurden. Ein weiteres Projekt war zum Beispiel "****NOP****". Ich habe mir das Projekt angesehen, aber es wurde nicht umgesetzt.

2. Warum wurde der Unternehmenssitz erst von ***Ort8*** nach ***Ort3*** (2012) und dann nach ***Ort9*** (2017) verlegt?

Der Grund war, dass ich anlässlich meiner Pleite mit der GmbH die Firma in Liquidation geschickt habe. Nach der Trennung mit Herrn ***B*** habe ich den Sitz verlegt. Ich war ein Kunde von Herrn ***E*** und bin dadurch mit ihm ins Gespräch gekommen. Ich hatte ein Projekt an der Hand und traute mich jedoch nicht dieses Projekt alleine durchzuführen. Es gab weitere Ideen im Zusammenhang mit alternativen Heizformen.

3. Weshalb ist in den Jahresabschlüssen ab 2014 die Adresse ***Ort9***, ***Straße 1***, als Geschäftsanschrift angegeben?

Es gab damals Büros in ***Ort3*** und ***Ort9***. Es handelt sich um einen Fehler in den Jahresabschlüssen.

4. Mit welcher Begründung wurde der Liquidationsstatus der ***Bf1*** aufgehoben (Eintragung im Firmenbuch am 23.08.2012)?

Ich machte Fehler, obwohl ich Berater hatte. Ich habe gesehen, dass das erst erwähnte Projekt an dem gegnerischen Netzwerk gescheitert ist. Das Projekt bin ich so losgeworden, dass ich einen Makler engagierte und diese haben mir einen potentiellen Käufer (***Genossenschaft***) vermittelt. Diese Genossenschaft hat dann dieses Projekt übernommen. Die Liquidationsphase dauerte 2 Jahre. Das Projekt ***QRS*** hatte ich übernommen und habe Herrn ***E*** davon erzählt und das war der ausschlaggebende Grund für die Zusammenschließung. Ich hatte viele Ideen und Angebote, aber nicht den Mut sie alleine umzusetzen. Ich habe Herrn ***E*** davon erzählt und gemeinsam haben wir das Projekt ***QRS*** als das attraktivste ausgewählt.

5. In welchem Status war das Projekt ***QRS*** vor Aufhebung des Liquidationsstatus? Gibt es dafür schriftliche Nachweise?

Es gab Gespräche. Das Projekt ist dann schlussendlich auf Grund von Wasserrechten gescheitert. Nachweise werden nachgereicht.

6. Sind Sie oder Ihr steuerlicher Vertreter (***Firma 5***) mit potentiellen Käufern in Verhandlung über einen Mantelkauf getreten?

Nein.

7. Haben Sie von der ***Firma*** oder von Herrn ***E*** eine Schad- und Klagloserklärung eingefordert oder erhalten?

Nein, das was schriftlich gemacht wurde liegt vor. Weitere Vereinbarungen gibt es nicht.

8. Weshalb haben Sie im Jahr 2012 55 % Ihrer Anteile an der Gesellschaft veräußert?

Unterstützung im Zusammenhang mit den Projekten, Hoffnung auf Gewinne.

9. Wie ist der Kontakt zur ***Firma*** zustande gekommen?

Ich kenne Herrn ***E*** schon sehr lange. Ich war auch Kunde von Herrn ***E*** über das IFA-Netzwerk.

10. Wie hoch war der Verkaufspreis der Anteile? Wieviel haben Sie tatsächlich erhalten?

Ich habe bis dato € 35.000 erhalten. Weitere € 65.000,00 stehen aus. Wir warten ab, ob die GmbH Profit abwirft. Wenn die GmbH Profit abwirft, dann erhalte ich den Restbetrag. Ich habe auch kein Gehalt bekommen, damit die Firma Gewinn macht. Herr ***E*** hat viel Geld in die Firma gesteckt. Laut Vereinbarung würde mir der Restbetrag schon zustehen, aber ich bin froh

dass wir das gemeinsam machen und da war es mir klar, dass ich nicht von Anfang an die volle Summe für meine Anteile erhalte.

11. Wie erklärt sich der Verkaufspreis der Anteile?

€ 35.000,00 war für Herrn ***E*** ein angemessener Betrag. Es ist eine starke Vertrauensbasis zwischen uns vorhanden. Der Rest ist erfolgsabhängig.

12. Laut Kaufvertrag vom 16.08.2012 haben Sie € 35.000,00 sofort erhalten. € 65.000,00 erhalten Sie in jährlichen Raten von 25% des EGT, sofern dieses positiv ist. Weshalb haben Sie den ausstehenden Betrag bislang nicht eingefordert?

Der Rest ist erfolgsabhängig. Siehe Frage 11.

13. Laut Firmenbuchauszug sind Sie Geschäftsführer der ***Bf1***. Sind Sie in dieser Funktion tatsächlich tätig?

Ja, ich bin tätig.

14. Welche Leistungen haben Sie als Geschäftsführer der ***Bf1*** erbracht? Welche abgeschlossenen Projekte haben Sie betreut?

Ich bin sehr gut vernetzt und habe gute Kontakte. Ich nütze meine Kontakte um zu Objekten, Grundstücken zu kommen. Das letzte Projekt ist ***TUV*** das gerade am entstehen ist. Herr ***L*** (Chef von der Fa. ***Firma3***) konzipiert Projekte wie betreutes Wohnen, studentisches Wohnen, gemeinsames Wohnen von Generationen. 2014 habe ich Herrn ***P*** kennen gelernt. Ich habe den Kontakt hergestellt. Es gab mehrere Treffen/Termine mit Herrn ***P***. Ich habe den Kontakt an die ***Bf1*** vermittelt. Ich habe auch an der Entwicklung des Projektes mitgearbeitet. Ich entwickle Ideen und wirke an der Konzeption/Entwicklung mit. Ich bin nicht bei der Vermarktung bzw beim Verkauf dabei.

15. Unter welcher E-Mail-Adresse und Telefonnummer sind Sie in Ihrer Funktion als Geschäftsführer erreichbar?

Ich habe Herrn ***E*** ersucht, mich nicht auf der Homepage zu erwähnen. Ich will meine Seriosität als Zahnarzt bewahren. Herr ***E***, Herr ***F*** etc wissen ja wie sie mich erreichen.

16. Auf der Website des Unternehmens (***www.Bf1.at***) sind als Geschäftsführer Herr Mag. ***E***, Herr ***F*** und Herr ***G*** angeführt. Weshalb scheinen Sie dort nicht auf?

Ich habe Herrn ***E*** darum gebeten, mich nicht auf der Homepage zu erwähnen. Siehe 15. Ich hatte 2009 einen Schlaganfall und wollte da besonders auf meine Gesundheit achten.

Meine Aufgaben bestanden ohnehin in der Konzeption von Projekten und internen Entwicklung, sodass der Außenauftritt verzicht erschien.

17. Mit welchen Projekten sind Sie derzeit betraut?

TUV (***Bundesland 1***) ist zurzeit aktuell. Vor dem Sommer 2017 wurde dieses Projekt in die Wege geleitet.

18. Gibt es Zeitaufzeichnungen oder sonstige Unterlagen zur Ihren Projekten? Wer sind die Geschäftspartner?

Für wen soll ich Zeitaufzeichnungen machen. Es funktioniert alles hervorragend. Es ist eine gewisse Flexibilität vorhanden. Die Zahlen müssen letztendlich stimmen.

19. Weshalb erhalten Sie keine Vergütung für Ihre Tätigkeit als Geschäftsführer?

Ich habe darauf verzichtet. Herr ***E*** auch. Grund: Ich habe keine Kosten für Personal und Büro und arbeite dafür dass Gewinne erwirtschaftet und letztendlich ausgeschüttet werden.

20. Gibt es neben Kaufvertrag vom 16.08.2012 weitere mündliche oder schriftliche Vereinbarungen zwischen Ihnen und der ***Firma*** bzw. zwischen Ihnen und Herrn ***E***?

Nein.

21. Gibt es einen Vertrag über die Abrechnung von Leistungen zwischen der ***Bf1*** und der ***Firma***? Wie ist dieser gestaltet?

Müssen wir klären.“

17. Dokumentation der Akteneinsicht vom 13.10.2017 in die anonyme Anzeige vom 11.11.2015

18. Aktenvermerk zu Stellungnahme ***M*** (Projekt ***HIJ***) vom 12.12.2017: Auf die Frage, wer das Projekt ***HIJ*** entwickelt hat, wurde vom Anzeiger geantwortet, dass das Herr ***E*** gewesen sei. Die Planung hätten Herr ***M*** bzw. dessen Ehefrau gemacht. Herr ***A*** habe an dem Projekt sicher nicht mitgewirkt.

19. Gedächtnisprotokoll der belangten Behörde vom 14.12.2017 zur Besprechung in der Kanzlei der steuerlichen Vertretung der Bf.

1. Widerspruch hinsichtlich der angeblichen Vermittlungstätigkeit von ***A***:

Zur Thematik, ob ***A*** tatsächlich als GF fungiert, meint Herr ***E***, dass ***A*** laufend Kunden vermittle. Erst gestern habe er einen Kunden vermittelt.

Zur Thematik, warum ***A*** keine Provision für seine GF-Tätigkeit erhält, sagt ***E***, dass sich das nach der Kundenvermittlung richte.

2. Zum Hinweis, dass ***M*** in den Niederschriften vom 13.10.17 nicht erwähnt worden ist, und plötzlich das gesamte Geschäft ***HIJ*** eingefädelt haben soll (lt. schriftlicher Stellungnahme), sagt ***E***, dass er bei seiner Aussage eben nicht an alle Details gedacht habe. Die Stellungnahme von ***M*** habe er nicht gelesen.

3. Hinsichtlich der übermittelten Präsentation zum Projekt ***HIJ*** (siehe Besprechungsprotokoll, falsche Adresse etc) sagt Herr ***E***, dass er sich nicht zu allen Projekten alles aufheben könne, und dass die Präsentation eben nach seinem Einstieg in die Gesellschaft überarbeitet worden sei.

4. Herr ***Z*** (steuerlicher Vertreter) gibt an, die belastenden Emails aus der Anzeige nicht gelesen zu haben.

20. BP-Bericht vom 04.01.2018 samt Rückschein vom 01.02.2018

Das Rechtsmittel ging bei der Gerichtsabteilung ***Nummer*** des Bundesfinanzgerichtes am 02.08.2018 ein.

Die Bf. brachte am 27.12.2018 folgende Ergänzung des Beschwerdevorbringens beim Bundesfinanzgericht ein:

„Im gegenständlichen Verfahren geht es um die Frage, ob infolge der entgeltlichen Abtretung eines 55% Anteils an der ***Bf1*** von Herrn ***A*** an die ***Firma*** am 16.8.2012 der Tatbestand eines Mantelkaufs gemäß § 8 Abs. 4 lit c KStG verwirklicht worden ist oder nicht. Seitens des Finanzamtes ***Ort9*** wird im Wesentlichen vorgebracht, dass die Gesellschafterstellung und die Geschäftsführerfunktion von Herrn ***A*** nur formal aufrechterhalten worden sind, um das Vorliegen eines Mantelkaufs zu vermeiden.

Namens- und Auftrags unserer Mandantschaft ergänzen wir die Begründung der Beschwerde um folgende Punkte:

In der Begründung vom 25.6.2018 der Berufungsvorentscheidung wird auf Seite 3 ausgeführt, dass die Tatsache, dass ***A*** seit 16.8.2012 nicht als Geschäftsführer der ***Bf1*** tätig war, neu hervorgekommen sei. Auf Seite 4 wird ausgeführt, dass zur Tätigkeit von ***A*** keine Unterlagen vorgelegt werden konnten. Diese Angaben weisen wir zurück. Festzuhalten ist, dass die Herren ***A*** und KR ***E*** am 13.10.2017 im Finanzamt ***Ort9*** von ***U*** und Frau ***V***, BA, getrennt voneinander, unter Beisein des Steuerberaters, befragt worden sind. Die Befragungen verliefen aus unserer Sicht insofern sehr positiv, als nach unserer Wahrnehmung die Annahme Herrn ***U*** widerlegt werden konnten, dass die Geschäftsführerfunktion Herrn ***A*** bloß vorgeschoben worden wäre. Nach dem Termin

waren sowohl die Vertreter des Steuerpflichtigen als auch der steuerliche Vertreter überzeugt, dass der Verdacht des Vorliegens eines Mantelkaufatbestandes ausgeräumt worden sei. Umso überraschter waren wir, als mit den Berufungsvorentscheidungen die Beschwerden 2015 und 2016 abgewiesen worden sind. Unverständlich sind für uns die Ausführungen, wonach zur Tätigkeit von ***A*** keine Unterlagen vorgelegt werden konnten. Unterlagen wurden nie verlangt, auch nicht im Zuge der Befragung (siehe Protokolle). Der Sachverhalt stellte sich - spätestens nach den Befragungen - derart klar und unstrittig dar, dass wir keinen Anlass gesehen haben, unaufgefordert Unterlagen zur Dokumentation auszuheben und der Behörde zu liefern. Ansonsten verweisen wir auf die Begründung der Bescheidbeschwerde.

Der Vollständigkeit halber teilen wir mit, dass Herr ***A*** mit Schreiben vom 21.11.2018 seine Geschäftsführungsfunktion aus gesundheitlichen Gründen zurückgelegt hat. Dies wurde im Firmenbuch am 13.12.2018 eingetragen. Die Zurücklegung mehr als 6 Jahre nach der Anteilsabtretung steht in keinem Zusammenhang mit der Abtretung im Jahr 2012 sodass der Tatbestand des § 8 Abs. 4 Z 2 lit. c KStG bis zur Zurücklegung nicht erfüllt war und durch die Zurücklegung nicht erfüllt wird.

Überdies halten wir die Frage nach der Änderung der organisatorischen Struktur für müßig, weil ohnehin die Gesellschafterstruktur bis heute unverändert geblieben ist. Wir geben, insbesondere weil im Zuge des Verfahrens seitens der Behörde die Wahrhaftigkeit der Gesellschafterstellung Herrn ***A*** angezweifelt worden ist, diesbezüglich bekannt, dass am 21.5.2018 eine Gewinnausschüttung in Höhe von EUR 100.000,- an die Gesellschafter durchgeführt wurde. Am 6.12.2018 wurde neuerlich eine Gewinnausschüttung in Höhe von EUR 100.000,00 beschlossen, die am 10.12.2018 an die Gesellschafter durchgeführt worden ist. Aufgrund der positiven Entwicklung können erstmals Gewinnausschüttungen vorgenommen werden, sodass der Verdacht einer bloß formellen Gesellschafterstellung unbegründet ist.

Wir fassen bezüglich Mantelkauf zusammen, dass sich die organisatorische Struktur gegenüber dem Jahr 2012 erst im November 2018 wesentlich geändert hat. Die Gesellschafterstruktur hat sich, was Herrn ***A*** betrifft, bis heute nicht geändert.

Zur Akademiereise ***Ort1***, deren Aufwendungen nicht als abzugsfähig anerkannt werden, ist angesichts der BVE zu sagen, dass in der Niederschrift vom 14.12.2017 in Pkt. 2 der Sachverhalt unvollständig, weil ohne Angaben zum Inhalt, zur Dauer, zum Programm, etc. wiedergegeben wird. Die rechtliche Würdigung basiert auf einem nicht dargelegten, sich uns nicht erschließenden Sachverhalt. Der Satz „Nach dem vorliegenden Programm sind die Aufwendungen grundsätzlich der privaten Lebensführung zuzuordnen“ wäre als zusammenfassendes Ergebnis nach ausführlicher Darlegung des Sachverhalts und einer eingehenden Würdigung der Elemente der Veranstaltung denkbar. So ist er Basis und Ergebnis der rechtlichen Würdigung in einem und daher als Begründung untauglich. In der BVE wird nicht auf die Ausführungen in der Beschwerde eingegangen, der "primäre gesellschaftliche und

unterhaltende Charakter" wird abermals behauptet, findet aber weder im Bericht noch in ergänzenden Ausführungen in der BVE ihre Grundlage. Somit ist zu wiederholen, dass die Wiederaufnahme in diesem Punkt nicht begründet ist.“

Aus dem Kopf der Eingabe der Bf. vom 27.12.2018 geht hervor, dass die Steuernummer der Bf. (**StNr3**) vormals **StNr4** gelautet habe.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 09.12.2020 mit Wirksamkeit ab 01.02.2021 wurde die Rechtssache der Gerichtsabteilung **Nummer** gemäß § 9 Abs. 9 BFGG abgenommen und der Gerichtsabteilung **Nummer 1** neu zugeteilt.

Eine am 06.12.2021 durchgeführte Recherche in der Web-Datenbank „waybackmachine“ (www.archive.org) ergab, dass **A** an keinem der vorhandenen Snapshots im relevanten Zeitraum (19.05.2014, 21.07.2014, 28.11.2015, 30.01.2016 und am 23.03.2016) jemals auf Homepage der Bf. als handelnde Person angeführt war. Dies weder im Bereich Geschäftsführung, noch Vertrieb, noch Backoffice.

Mit Beschluss vom 14. Dezember 2021 wurde den Parteien der bisherige Verfahrenslauf zur Stellungnahme übermittelt und wurden den Parteien noch folgende Aufträge erteilt:

„3. Die belangte Behörde wird aufgefordert, binnen 6 Wochen ab Zustellung dieses Beschlusses dem Bundesfinanzgericht den Betriebsprüfungsbericht vom 30.06.2015 (samt Niederschrift und Beilagen), die in der Beschwerde sowie in der ergänzenden Bescheidbegründung der Beschwerdeverentscheidung vom 25.06.2018 erwähnte Stellungnahme von **M** sowie allenfalls weitere am 09.11.2017 der belangten Behörde zugekommene Unterlagen zu übermitteln.

4. Der beschwerdeführenden Partei wird aufgetragen, allenfalls vorhandene Nachweise einer (geschäftsführenden) Tätigkeit von **A** für die Bf. im Zeitraum ab dem Anteilsverkauf vom 16.08.2012 vorzulegen.“

In der Folge wurde mit Schreiben vom 26. Jänner 2022 von der Bf. ausgeführt: „Bitte lassen Sie uns die einzelnen Punkte unserer Sichtweise auflisten:

1. Anonymer Anzeiger **N**

Beilage 1-3

Die Unterlagen und die Notiz sind bereits offenkundig, da wir nach Akteinsicht beim Finanzamt **Ort9** die geschwärzten Unterlagen erhalten haben. Weiteres übermitteln wir Ihnen Korrespondenzen eines **Ort3** Steuerberaters (einer unserer langjährigen Partner) und einer Kooperationspartnerin (die heute noch in unserem Unternehmen tätig ist), aus denen hervor geht, dass Herr **N** laufend irgendwelche Personen anzeigt, die sich nicht so

verhalten wie er sich das wünscht. Das Interessante dabei ist, dass keine dieser Anzeigen Substanz hatte und unserer Information nach, alle Anzeigen eingestellt wurden.

Die Anzeige bei Herrn ***W*** erfolge deshalb, weil seine damalige Lebensgefährtin bei Ihm angestellt war und er mit dem persönlichen Umgang zwischen Chef und Angestellter nicht einverstanden war deshalb wird bei der Finanz angezeigt. Das Ganze passiert unserer Einschätzung nach aus Frust, Neid und Erfolglosigkeit. Traurig ist, dass das Finanzamt ***Ort9*** solchen Personen Glauben schenkt.

2. Einvernahme beim Finanzamt ***Ort9***

Mit 13. Oktober 2017 wurden Herr ***A*** und Herr ***E*** beim Finanzamt einvernommen. Beide Personen und auch Herr ***S*** haben daraufhin gedrängt, dass auch die anderen damaligen Geschäftsführer, Herr ***F*** und Herr ***G*** einvernommen werden, da Sie damals auch eindeutig bestätigt hätten, wie in den letzten Jahren im Rahmen der ***Bf1*** agiert wurde bzw. hätten beide ordnungsgemäß bestätigen können, dass Herr ***A*** sehr wohl als Geschäftsführer aktiv ist. Beide Herren waren bei der Einvernahme von Herrn ***E*** und Herrn ***A*** anwesend. Der diesbezügliche Gruppenleiter des Finanzamtes ***Ort9*** Herr ***U*** und seine Mitarbeiterin Frau ***V***, haben dies aber nicht zugelassen. Wir betrachten das als eine absolute Verfehlung seitens des Finanzamtes ***Ort9***.

3. Stellungnahme ***M*** Beilage 4

Was uns als Unternehmen sehr verwundert ist, dass das Finanzamt ***Ort9*** von Haus aus sagt, dass Herr ***M*** als unzuverlässig gilt und dass seine schriftliche Aussage daher nicht berücksichtigt wird. (Noch mehr sind wir verwundert, dass diese Unterlagen scheinbar nicht an die nächsthöhere Behörde weitergeleitet wurden.) Diese Meinung beruht auf Gesprächen zwischen dem Finanzamt ***Ort9*** und Herrn ***N***. In der Beilage übermitteln wir Ihnen die schriftliche Stellungnahme, mit der Bitte der Behörde diese zu übermitteln.

4. Gesprächsnotizen ***A*** und ***L*** Beilage 5

Wie bereits mitgeteilt, haben wir dem Finanzamt keine weiteren Unterlagen ausgehändigt, da wir erstens, nicht dazu aufgefordert wurden (scheinbar wollte man das nicht klären) und zweitens, es ohnehin keinen Sinn gehabt hätte, da der damalige Gruppenleiter eine vorgefasste Meinung bezüglich unseres Unternehmens hatte und alles was wir vorgebracht haben als nicht richtig bewertet hat (das wurde uns und Herrn ***S*** mehrmals mitgeteilt). Beiliegend erhalten Sie Gesprächsnotizen, die von Herrn ***A*** angefertigt wurden im Zusammenhang mit der Geschäftsanbahnung und Geschäftsentwicklung zwischen ***Bf1*** uns ***Firma3*** bzw. Herrn ***P***. Bitte ebenfalls der Behörde aushändigen.

Bis zum Ausscheiden von Herrn ***A*** aus der ***Bf1*** Geschäftsführung, gab es immer wieder Telefonkonferenzen zwischen Herrn ***A***, Herrn ***P*** und Herrn ***E*** im Zusammenhang mit weiteren Geschäftsmöglichkeiten und dem Ausbau der Geschäftsbeziehung.

Alleine der damalige Kontakt von Herrn ***A*** zu ***Firma3*** und Herrn ***P***, hat die ***Bf1*** dort hingebracht, wo sie heute steht. Dieser Kontakt ist unbezahlbar und enorm wichtig. Nach dem Ausscheiden von Herrn ***A*** aus der Geschäftsführung, haben wir die Kooperation stetig ausgebaut und gefestigt.

5. Gesprächsnotizen/Generalversammlungsprotokoll ***Bf1*** intern Beilage Natürlich haben wir ***Bf1*** interne Gesprächsnotizen von Geschäftsführermeetings, wo Herr ***A*** entweder persönlich dabei war oder mittels Telefonkonferenz dazu geschaltet war. Wir übermitteln Ihnen in Beilage 6, Protokolle der Generalversammlung aus 2016 und 2015, wo klar ersichtlich ist, dass Herr ***A*** anwesend war.

6. Firmenunterlagen ***Bf1*** Beilage 7

Nachdem wir seit mehr als 20 Jahren regelmäßig Firmenunterlagen unserer Unternehmungen für die Öffentlichkeit und/oder Vertragspartner erstellen, übermitteln wir diese mit der Bitte um Weiterleitung an die Behörde. Diese Unterlagen sind in der Öffentlichkeit einsehbar und dienen zum besseren Verständnis für Geschäftspartner und Behörden (Vertriebspartner, Projektentwickler, Banken, Versicherungsgesellschaften, ...). Auch hier wurde Herr ***A*** als Gesellschafter und Geschäftsführer geführt, da man diese nicht verschweigen kann.

Richtig ist aber, dass Herr ***A*** aus Diskretionsgründen gebeten hat, nicht auf der Homepage oder irgendwelchen anderen Marketingunterlagen persönlich und/oder mit Foto aufzuscheinen. Diesem Wunsch haben wir entsprochen.

7. Zurücklegung der Geschäftsführung ***A*** Beilage 8

Herr ***A*** hat aus gesundheitlichen Gründen, den Rücktritt aus der operativen Geschäftsführung eingereicht, den wir auch schweren Herzens angenommen haben. Der Rücktritt ist ausschließlich aus gesundheitlichen und familiären Gründen erfolgt. Wir bitten der Behörde auch diese Unterlagen auszuhändigen. Weiteres kann ich Ihnen mitteilen, dass Herr ***A*** mit 01.04.2022 aus Krankheitsgründen seine Pension antritt welcher Zahnarzt geht schon mit 62 Jahren in

8. Bestätigung ***Bf1***-GF Geschäftsführungsmeetings Beilage 9

Im Prüfungszeitraum gab es die Geschäftsführer ***A***, ***E***, ***H***, ***F*** und ***G***. Der Geschäftsführer ***H*** ist relativ rasch wieder ausgeschieden und der

Geschäftsführer ***G*** mit April 2021. Der Geschäftsführer ***F*** und ***G*** bestätigen laut Beilage, die Vorgehensweise bzw. das Abhalten der Geschäftsführermeetings.

Hätte der damalige Bereichsleiter des Finanzamtes ***Ort9*** zugelassen, dass alle Geschäftsführer hinsichtlich der Geschäftspraktiken befragt werden, hätten wir mehrere Aussagen, die unsere richtige Vorgehensweise bestätigen würden.

9. Firmenorganigramm Beilage 10

Als letzte Beilage übermitteln wir Ihnen ein Firmenorganigramm aus Juni 2016 und natürlich ist Herr ***A*** als Geschäftsführer und Gesellschafter gelistet.“

Beigelegt waren diesem Schreiben die genannten Beilagen

Mit Beschluss vom 23. Februar 2022 wurden der Amtspartei die Unterlagen der Bf. zur Wahrung des Parteiengehörs und Stellungnahme übermittelt.

Mit Schreiben vom 14. März 2022 nahm die Amtspartei nochmals Stellung und führte aus: „Das Finanzamt nimmt zu den strittigen Punkten im Beschwerdeverfahren wie folgt Stellung:

1. Zum Vorliegen einer Geschäftsführertätigkeit von ***A***: Nach Ansicht des Finanzamtes Österreich, Dienststelle ***Ort10***, sind die von Seiten des Beschwerdeführers nunmehr vorgelegten Unterlagen nicht geeignet, eine Geschäftsführertätigkeit von ***A*** bei der Beschwerdeführerin nachzuweisen oder glaubhaft zu machen.

Hinsichtlich der Stellungnahme von ***M*** geht die Beschwerdeführerin - wie schon im bisherigen Prüfungs- und Beschwerdeverfahren - nicht auf die im Rahmen der Betriebsprüfung festgestellten Unstimmigkeiten ein.

Auch die vorgelegten Gesprächsnotizen von ***A*** offenbaren erhebliche Unstimmigkeiten. So ergibt sich aus den in der Anzeige enthaltenen E-Mails, dass spätestens am 08.08.2012 alle Vorbereitungen für die Anteilsabtretung getroffen waren, und bereits ein Notartermin vereinbart wurde.

Im Widerspruch dazu ist der mit 14.08.2012 datierten Gesprächsnotiz zu entnehmen, dass das Ausmaß der Beteiligung der ***Firma*** an der Beschwerdeführerin noch zu definieren sei. Schon am 09.08.2012 beantragte ***A*** die Eintragung der Fortsetzung der Gesellschaft, die Abberufung des Liquidators und die Bestellung eines Geschäftsführers im Firmenbuch (Beilage 1: Antrag Firmenbuch 09.08.2012). Aus Sicht des Finanzamtes wäre es äußerst unüblich, einen Notartermin zu vereinbaren (08.08.2012), und vorbereitende Firmenbuchänderungen zu beantragen (09.08.2012), wenn noch keine Vereinbarung über das Ausmaß der Beteiligung der neuen Gesellschafterin getroffen wurde.

Zur Zusammenarbeit mit ***Firma3*** wird in der Stellungnahme vom 26.01.2022 auf Seite 2 ausgeführt: Alleine der damalige Kontakt von Herrn ***A*** zu ***Firma3*** und Herrn ***P***, hat die ***Bf1*** dort hingbracht, wo sie heute steht. Dieser Kontakt ist unbezahlbar und enorm wichtig. Nach dem Ausscheiden von Herrn ***A*** aus der Geschäftsführung, haben wir die Kooperation stetig ausgebaut und gefestigt. Herr ***A*** hat laut Niederschrift vom 13.10.2017 ausgesagt, Herrn ***L*** im Jahr 2014 kennengelernt zu haben. Er habe den Kontakt zwischen Herrn ***P*** und Herrn ***E*** hergestellt. Laut der mit 14.05.2014 datierten Gesprächsnotiz kannte ***A*** Herrn ***P*** 2014 schon „seit Jahren“.

Im online abrufbaren „Leistungsbericht 16/17“ der Beschwerdeführerin ist ein Interview mit Herrn ***P*** abgedruckt (Beilage 2: Leistungsbericht 16/17). Diesem Interview ist Folgendes zu entnehmen: “Die Kooperation mit der ***Bf1*** existiert nun seit 5 Jahren. Wie kam es dazu? Erstmals kamen wir auf unserem Messestand bei der EXPO Real 2012 in München mit ***F*** und ***G*** ***G*** ins Gespräch. Unser innovatives Serviceimmobilien-Modell stieß auf großes Interesse. Kurz darauf gab es ein erstes Arbeitsmeeting mit der ***Bf1***. Als Vertriebsprofi mit 35 Jahren Branchenerfahrung erkannte ***E*** das Marktpotenzial hinter unserer Vision der „Seniorenimmobilien“. Mit der gemeinsamen Überzeugung, dass es sich auf Grund der demografischen Entwicklung in Österreich um eine zukunftssträchtige Asset-Klasse handelt, starteten wir schrittweise unsere exklusive Vertriebskooperation.“

Demnach wurde der Kontakt zwischen ***E*** und ***L*** nicht durch Herrn ***A***, sondern durch ***F*** und ***G***, hergestellt. Herr ***G*** kannte Herrn ***E*** jedenfalls seit 2005, da beide an der ***Firma*** beteiligt waren.

Fraglich ist auch, wie eine im Jahr 2016/17 schon fünf Jahre existierende Kooperation erst 2014 initiiert werden konnte.

Das Bundesfinanzgericht wird außerdem auf die Ausgabe 1/2013 des „mind.magazin“ (Beilage 3: mind.magazin) hingewiesen. ***G*** war ab 15.09.2012 Geschäftsführer der ***Firma6***, der Herausgeberin des Magazins. ***F*** war ab 29.11.2012 Prokurist des Tochterunternehmens ***Firma7***. Auf Seite 4 des Magazins ist ein Interview von ***F*** mit ***L*** abgedruckt, in dem es um betreute Wohnformen geht. Auf Seite 13 ist ein Beitrag der Gesellschaft „***Firma8***“ mit folgender Passage zu finden:

„Aktives und selbstbestimmter Wohnen in den eigenen vier Wänden mit einem Betreuungsangebot je nach Wahl und Bedarf“, erläutert ***F*** das Konzept in einem Satz. Gemeinsam mit unserem Partner ***Firma3***, die hier mitjahrelanger Projekterfahrung ausgewiesene Experten sind, entwickeln wir schon heute die Infrastruktur und das Leistungsangebot, das der demografischen Bevölkerungsentwicklung von morgen gerecht wird.“

Offenbar gab es bereits 2013 eine Kooperation zwischen der „***Firma8***“, bei der ***F*** und ***G*** als Geschäftsführer bzw. Prokurist tätig waren, und an den mittelbaren Beteiligungen bestanden und der ***Firma3***.

Aus Sicht des Finanzamtes steht aufgrund der beschriebenen Sachverhalte fest, dass ***F*** und ***G***, zwei der späteren Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, Herrn ***L*** jedenfalls vor 2014 kennengelernt haben, und mit ihm über Konzepte betreuten Wohnens gesprochen haben. Die von der Beschwerdeführerin als wichtigste Leistung von ***A*** in seiner Funktion als Geschäftsführer dargestellte Kontaktherstellung zur ***Firma3*** wurde tatsächlich von Herr ***G*** und Herrn ***F*** erbracht. Die vorgelegten Gesprächsnotizen vom 14.08.2012, 14.05.2014 und 11.06.2014 sind daher nicht als glaubwürdig anzusehen. Es ist davon auszugehen, dass die Bestätigung von ***L*** vom 25.01.2022 aus Gefälligkeit erstellt wurde.

Sollte das Bundesfinanzgericht dennoch zur Beurteilung kommen, dass ***A*** den Kontakt zur ***Firma3*** hergestellt hat, so ist wird darauf hingewiesen, dass eine Änderung der organisatorischen Struktur dann vorliegt, wenn die maßgebliche oder alleinige Entscheidungsgewalt auf eine neue Geschäftsführung übergegangen ist. Die behaupteten Leistungen von ***A*** - nämlich die Kontaktherstellung zur ***Firma3***, und die Teilnahme an Geschäftsführermeetings - lassen keinerlei Ausübung von Entscheidungsgewalt erkennen. Laut Firmenbuch vertrat ***A*** die Gesellschaft gemeinsam mit ***E***. Nach Ansicht des Finanzamtes ist ***E*** als faktischer Geschäftsführer anzusehen.

2. Zur Berücksichtigung der Ausgaben für die Akademiereise im Jahr 2016: Laut Stellungnahme der steuerlichen Vertretung (Beilage 4: „Offene Fragen“, Email vom 05.12.2017) wurde der Aufwand im Jahr 2016 erfasst, weil der Contest sich auf den Umsatz im Herbst 2016 bezogen hat. Nach Ansicht des Finanzamtes hätte gegebenenfalls eine Verbindlichkeitsrückstellung gebildet werden können.“

Mit Schreiben vom 19. Jänner 2023 wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den Senat zurückgenommen.

Im **Protokoll des Erörterungstermins vom 30.1.2023** finden sich folgende Ausführungen: „Strittig sind im gegenständlichen Verfahren die Wiederaufnahmebescheide 2015 und 2016 sowie die zugehörigen Körperschaftsteuerbescheide. Bei diesen Bescheiden inhaltlich Mantelkauf und Reise nach ***Ort1***. Der Abgabenbehörde wird mitgeteilt, dass der steuerliche Vertreter mit Mail vom 29.1.2023 der RichterIn den Betriebsprüfungsbericht der Betriebsprüfung der Jahre 2008 bis 2013 (Bericht vom 20.6.2015) übermittelt hat.

1) Wiederaufnahme

Zunächst wird die Wiederaufnahme besprochen.

Die Amtspartei kann nach Befragung durch die Richterin nicht angeben, warum die anonyme Anzeige vom 11.11.2015 erst am 21.7.2017 dem Finanzamt ***Ort9*** übermittelt wurde.

Es wird festgestellt, dass der Körperschaftsteuerbescheid 2015 am 5.10.2016 vom ***FAÖ*** erklärungsgemäß veranlagt wurde, obwohl die anonyme Anzeige schon vorlag.

Der Steuerberater weist darauf hin, dass im Zuge der Vor-BP der Mantelkauf geprüft wurde und keine Feststellungen erfolgten. Diesbezüglich liegen E-Mails vor. Die Richterin gibt an, die Mails bereits erhalten zu haben.

Die Amtspartei führte aus, dass die Wiederaufnahme nicht nur auf die Anzeige gestützt wurde, sondern beispielsweise auf die Nichtentrichtung des Kaufpreises und das Nichttätigwerden von ***A*** als Geschäftsführer.

Die steuerliche Vertretung wird Unterlagen zur inzwischen erfolgten Restzahlung des Kaufpreises vorlegen.

2) Mantelkauf

Die Richterin verweist darauf, dass es zu einem Untergang der wirtschaftlichen Identität gekommen sein muss.

Es werden in der Folge die Änderungen der organisatorischen, wirtschaftlichen Struktur und der Gesellschafterstruktur besprochen.

Die Amtspartei gibt zur organisatorischen Struktur an, dass ***A*** nicht mehr als Geschäftsführer tätig war und ***E*** faktisch der Entscheidungsträger der Körperschaft war. Der steuerliche Vertreter gibt an, dass ***A*** bei Besprechungen dabei gewesen sei und Vermittlungstätigkeiten (***Firma3***) ausgeübt habe.

Die Richterin weist darauf hin, dass die inhaltliche Tätigkeit der Bf. lt. Firmenbuch unverändert seit 2009 „***WXY***“ ist.

Die Gesellschafterstruktur hat sich bis heute unverändert nur zu 55% verändert.

3) Akademiereise ***Ort1***

Die Abgabenbehörde gibt an, dass sämtliche Unterlagen im Zuge der BP neu hervorgekommen sind.

Weitere Ausführungen zu dieser Reise erfolgen nicht.

Der Steuerberater wird Nachweise über die erhaltene Restzahlung des Kaufpreises vorlegen.

Die Richterin wird den Parteien die Niederschrift über den Verlauf des Erörterungstermins übermitteln.

Ebenso wird die Richterin der steuerlichen Vertretung die Stellungnahme der Amtspartei vom 14. März 2022 samt den im Text genannten Beilagen übermittelt (gemeinsam mit diesem Protokoll).

Sollte die steuerliche Vertretung dazu noch schriftlich Stellung nehmen wollen, wird hierfür eine Frist bis 22.2.2023 eingeräumt. Bitte auch die Nachweise für die Restzahlung innerhalb dieser Frist vorlegen.

Sollten seitens der Abgabenbehörde noch Ergänzungen notwendig sein, bitte ebenfalls bis 22.2.2023.“

Mit Mail vom 1. Februar 2023 teilte der Steuerberater mit, dass der restliche Kaufpreis für die GmbH Anteile bis dato noch nicht bezahlt wurde. Die Forderung bzw. Verbindlichkeit sei allerdings aufrecht.

Mit Schreiben vom 9. Februar 2023 nahm die Amtspartei neuerlich Stellung und führte aus: „Stellungnahme zur Niederschrift über den Verlauf der Erörterung vom 30.01.2023

1. Zur Wiederaufnahme der Verfahren

Laut Firmenbuch (Beilage 1) wurde der Ort der Geschäftsleitung und der Betriebssitz am 09.03.2017 von ***Ort3*** nach ***Ort9*** verlegt. Entsprechend wurde das Finanzamt ***Ort10*** erst zu diesem Zeitpunkt zuständig. Daraus erklärt sich, dass die Anzeige (erst) am 21.03.2017 übermittelt wurde. Wie bereits in der Beschwerdevorentscheidung ausgeführt, hätte die Anzeige für sich noch keine Wiederaufnahme ermöglicht. Erst die Ergebnisse der Außenprüfung 2014-2016 führten zu einem Gesamtbild der Verhältnisse, das die Wiederaufnahme rechtfertigte.

2. Zum Mantelkauf

Zur organisatorischen Struktur wird auf die bisherigen Stellungnahmen, die Beschwerdevorentscheidung und den Prüfungsbericht verwiesen. Zur Änderung der wirtschaftlichen Struktur wird in der Literatur folgenden Ansicht vertreten:

Die wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur betrifft sowohl die wirtschaftliche Tätigkeit - den Unternehmensgegenstand - als auch das Vermögen der jeweiligen Körperschaft. Nach den KStR 2001 liegt eine Änderung der wirtschaftlichen Struktur dann vor, wenn die aus Vermögen und Tätigkeit der Körperschaft gebildete wirtschaftliche Einheit (bezogen auf alle Tätigkeitsbereiche) verloren geht (KStR 2001 Rz 1181). Die Schaffung einer neuen oder einer zusätzlichen wirtschaftlichen Einheit durch den Folgeeigentümer der Körperschaft ist eine

wirtschaftliche Strukturänderung und kann einen Mantelkauf begründen. Für eine Änderung der wirtschaftlichen Einheit ist entweder eine hinreichendgroße Erhöhung des Vermögens oder eine wesentliche Änderung des Unternehmensgegenstandes oder eine kombinierte Änderung beider Parameter erforderlich. Die hinreichend große Erhöhung des Vermögens oder die wesentliche Änderung des Unternehmensgegenstandes als solche sind bereits ausreichend (Ressler/Stürzlinger in L/S/S, §8 Tz 254fmwN). Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz (2011) Einlagen, Entnahmen und Einkommensverwendung Rz 548.

Nach Ansicht des Finanzamtes besteht die Tätigkeit der Beschwerdeführerin in der Vermittlung und im Vertrieb von Immobilienprojekten. Im Gegensatz dazu war die Tätigkeit vor dem Übergang der Anteile die Übernahme von bestehenden Wohnungsanlagen (siehe Niederschrift mit ***A*** vom 13.10.2017, Seite 1). Dem im Rahmen der Vorprüfung erstellten inneren Betriebsvergleich ist zu entnehmen, dass in den Jahren 2008 bis 2012 keinerlei Vermittlungsumsätze erzielt wurden. Die Erlöse wurden durch den Verkauf einer Wohnanlage erzielt. In den Jahren 2013-2016 wurden fast ausschließlich Provisionserlöse erzielt. Die einzig betraglich relevante Ausnahme betrifft den Verkauf eines unbebauten Grundstücks im Jahr 2016, das im Jahr 2014 angeschafft worden war. Dieser Vorgang ist keiner der beiden Tätigkeiten zuzuordnen.

Konto	KontoBezeichnung	SaldoSL 2008	SaldoSL 2009	SaldoSL 2010	SaldoSL 2011	SaldoSL 2012	SaldoSL 2013
-------	------------------	--------------	--------------	--------------	--------------	--------------	--------------

4000	Erlöse Vermittlungsprovisionen					-16.500,00	
------	--------------------------------	--	--	--	--	------------	--

4500	Bestandsveränderung	72.055,43	-283.558,60				
------	---------------------	-----------	-------------	--	--	--	--

4601	Erlöse a.d. Abgang von Anlagen	-3.000,00	-53.300,00				
------	--------------------------------	-----------	------------	--	--	--	--

4630	Erlöse a.d. Abgang von Anlagen						
------	--------------------------------	--	--	--	--	--	--

4631	Verkauf Wohnanlage	-800.000,00					
------	--------------------	-------------	--	--	--	--	--

4709	Auflösung sonstige Rückstellun		-60,00	-1.600,00		-600,00	-
	100,00						

Konto	KontoBezeichnung	SaldoSL 2014	SaldoSL 2015	SaldoSL 2016
4060	Erlöse 0 Grundstücksumsätze	0	0	225.000,00
4709	Auflösung sonstige Rückstellun	310	0	0
4830	Übrige betriebliche Ertr.	0	0	7.403,37
4835	Provisionserträge20	155.215,23	840.601,51	1.741.762,50
4836	Provisionserträge 0	0	4.500,00	13.500,00
4837	Provisionserträge Versicherung	0	0	866,64
4840	Provisionserträge TR 0	-66.006,00	0	
4840	Provisionserträge TR 0	66.006,00	0	0
4850	Erlösabgrenzungen	0	31.464,00	-539.126,19
4850	Provisionserträge Abgrenzung 0	0	44.004,00	0

Siehe auch IBV 2008-2012 (Beilage 2) und IBV 2014-2016 (Beilage 3)

Der Unternehmensgegenstand „Ankauf, Entwicklung und Verkauf von Immobilien“ (vor Anteilsübertragung) ist klar von der bloßen Vermittlung von Immobilienprojekten (nach Anteilsübertragung) zu unterscheiden. Ausschlaggebend für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist gem. § 21 BAO in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform eines Sachverhaltes. Die (unveränderte) Tätigkeitsbeschreibung laut Firmenbuch ist daher angesichts der tatsächlichen Tätigkeitsänderung ohne Belang.

Sollte das Bundesfinanzgericht dennoch nicht von einer Änderung der Tätigkeit ausgehen, so ist schon aufgrund der Erhöhung des Vermögens nach Übergang der Anteile eine Änderung der wirtschaftlichen Struktur gegeben. Diesbezüglich wird auf die Entwicklung des Anlage- und Umlaufvermögens verwiesen. Während die aktiven Bestandskonten in den Jahren 2010 bis 2012 nahezu keine Werte aufweisen, beträgt die Saldensumme dieser Konten 2014 bereits € 481.658,14:

Konto

	KontoBezeichnung	SaldoSL 2008	SaldoSL 2009	SaldoSL 2010	SaldoSL 2011	SaldoSL
2012	SaldoSL 2013					
220	Grundstücksgleiche Rechte					
630	Fuhrpark	58.181,54				
660	andere Betriebs- u. Geschäftsa					
680	GWG Betriebs-u.Geschäftsaussta					
1100	Wohnanlage ***2***	283.558,60				
1200	WA ***2*** Baustufe 2					
2000	Lieferforderungen Inland	3.600,00	43.107,07			
2295	Lohn- und Gehaltsvorschüsse		1.462,27	1.462,27		
2500	Vorsteuer					
2520	Noch n. abzugsf. Vorsteuer				68,40	
2560	Aktivierter Körperschaftsteuer					625,00
2570	Kapitalertragsteuer 2008	64,90				
2571	Kapitalertragsteuer 2009		5,16	5,16		
2572	Kapitalertragsteuer 2010					
2586	Leasing, Depotzahlungen					
2700	Kassa					
2810	Raika ***Bundesland*** ***KontoNr1***		4.755,40	2.146,10		
2811	Raika ***Bundesland*** ***KontoNr2***					
2812	Sparbuch ***KontoNr3***	10.086,81				
2813	Bank ***Bundedland2*** ***KontoNr4***					
2814	BKS ***4***					
2895	Schwebende Geldbewegungen					

	Summe Anlagevermögen	361.709,52	46.720,60	5,16	693,40
Konto	KontoBezeichnung	SaldoSL 2014	SaldoSL 2015	SaldoSL 2016	
130	Homepage	4.142,13			
660	andere Betriebs- u. Geschäftsa			682,78	
1150	Liegenschaft KG ***Ort11***		219.059,01		
1150	Wohnanlage KG ***Ort11***		219.059,01		
1160	Sonstige Vorräte	592,88	890,00		
1802	geleistete Anzahlungen		9.000,00		
2000	Lieferforderungen Inland	202.476,90	379.461,00	582.994,35	
2110	Lieferforderungen Abgrenzungen	44.004,00			
2110	Nicht abgerechnete Forderungen		15.048,00	660.515,83	
2500	Vorsteuer				
2502	Vorsteuer § 19/Art 19 (reverse				
2520	Noch n. abzugsf. Vorsteuer	15.493,23	10.737,10	98.684,58	
2560	Aktiviertete Körperschaftsteuer		625,00	2,00	
2582	Darlehen KR ***E***		37.740,00		
2700	Kassa	106,58			
2895	Schwebende Geldbewegungen				
2900	Aktive Rechnungsabgrenzungsp		566,00	9.177,80	
	Summe Anlagevermögen	481.658,14	625.465,99	1.403.934,05	

Siehe auch IBV 2008-2012 (Beilage 2) und IBV 2014-2016 (Beilage 3)

Zur Änderung der Gesellschafterstruktur ist zu ergänzen, dass die Beurteilung, ob eine wesentliche Änderung vorliegt, im Einzelfall zu erfolgen hat. Laut Rechtsprechung ist dies bei einer Änderung von mehr als 75 % jedenfalls gegeben. Dieses Ausmaß kann laut Erkenntnis des VwGH vom 18.12.2008, Gz. 2007/15/0090, aber allenfalls als Richtwert herangezogen werden.

Laut GmbH-Gesetz beschließt die Generalversammlung grundsätzlich mit einfacher Mehrheit. Eine qualifizierte Mehrheit von 75% ist u.a. für die Änderung oder Neufassung des Gesellschaftsvertrages, die Veräußerung des Gesellschaftsvermögens im Ganzen, sowie für Umgründungsvorgänge erforderlich. Gegenständlich wurde der Gesellschaftsvertrag im Zuge der Anteilsübertragung geändert, und ist somit in diesem Zusammenhang zu betrachten. Die übernehmende ***Firma*** (Geschäftsführer und beherrschender Gesellschafter: ***E***) hielt 55% der Anteile. Seit 2016 hält ***E*** die Anteile persönlich. Das ermöglicht(e) ihm beispielsweise, sich als selbständig vertretenden Geschäftsführer bestellen zu lassen, und den minderbeteiligten ***A*** von der Geschäftsführung auszuschließen, oder seine Zeichnungsberechtigung („gemeinsam mit ***E***“) einzuschränken. Da dies der Fall war und ist, nimmt Herr ***E*** eine beherrschende Stellung in der Gesellschaft ein, und die Gesellschaftsstruktur hat sich wesentlich geändert.

Angesichts des dargelegten Sachverhaltes ist im Rahmen einer Gesamtbetrachtung vom Vorliegen eines Mantelkaufs im Sinne des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG auszugehen.“

Mit **Beschluss vom 9. Februar 2023** wurden das Mail des Steuerberaters bzw. das Schreiben der Amtspartei den Parteien zur Wahrung des Parteiengehörs übermittelt. Für eine weitere Stellungnahme wurde eine Frist bis 27. Februar 2023 eingeräumt. Es erfolgten keine Stellungnahmen mehr.

Mit Entscheidung des Bundesfinanzgerichts vom 30.6.2023, RV/5101165/2018, wurde der Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid 2015 stattgegeben.

Gegen dieses Erkenntnis wurde Revision erhoben und hob der VwGH das Erkenntnis wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes auf. (VwGH 27.1.2026, Ra 2018/15/0118).

Mit Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes vom 3.8.2023, RV/5101166/2018, wurde der Beschwerde hinsichtlich Körperschaftsteuer 2016 stattgegeben. Das Bundesfinanzgericht ging davon aus, dass kein Mantelkauf vorliegt.

Gegen dieses Erkenntnis richtete sich die **ordentliche Revision des Finanzamtes**, die vorbringt, das Bundesfinanzgericht habe das Vorliegen einer wesentlichen Änderung der wirtschaftlichen Struktur alleine auf Grund des im Firmenbuch unverändert angegebenen Unternehmensgegenstandes des ***WXY*** verneint. Demgegenüber sei im angefochtenen Erkenntnis ausdrücklich festgestellt worden, dass sich der tatsächliche Unternehmensgegenstand von Ankauf, Entwicklung und Verkauf von Immobilien zur

Vermittlung von Immobilienprojekten geändert habe. Aus den Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes sei auch ersichtlich, dass hierbei der Anteilserwerb im Jahr 2012 als Zäsur erscheine. Das revisionswerbende Finanzamt sei dagegen der Ansicht, dass die wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur auf Basis des tatsächlich verfolgten Unternehmensgegenstandes zu beurteilen sei. Der Verwaltungsgerichtshof habe bereits ausgesprochen, dass der tatsächliche Unternehmensgegenstand vor und nach dem Erwerb der Unternehmensanteile der Beurteilung der Änderung der wirtschaftlichen Struktur zur Grunde zu legen sei. Im Revisionsfall sei der tatsächliche Unternehmensgegenstand vor und nach dem Anteilserwerb zwar derselben Branche zuzurechnen. Nach der Verkehrsauffassung bestehe aber ein wesentlicher Unterschied zwischen dem Ankauf, der Entwicklung und dem Verkauf von Immobilien und der Vermittlung von Immobilienprojekten, sodass nach Ansicht des Finanzamtes von einem anderen Unternehmensgegenstand iSd § 8 Abs. 4 Z 2 lit. c KStG 1988 auszugehen sei. Darüber hinaus sei die mitbeteiligte Partei 2010 in den Status der Liquidation versetzt und Dr. W als Liquidator eingesetzt worden. Eine Liquidation einer GmbH setze nach § 89 GmbHG deren Auflösung voraus. Damit ändere sich aber der tatsächliche Gesellschaftszweck der aufgelösten Gesellschaft. Dieser sei nun nicht mehr der ursprüngliche (satzungsgemäße) Gesellschaftszweck, sondern der Zweck der Abwicklung der Gesellschaft, dh Umsetzung des Gesellschaftsvermögens in Geld, Gläubigerbefriedigung und Verteilung der restlichen Vermögensmassen. Damit sei aber durch den Anteilserwerb im Jahr 2012 eine wesentliche Änderung des Unternehmensgegenstandes eingetreten. Denn dieser Anteilserwerb ziele darauf ab, die Gesellschaft wiederum aus dem Stadium der Abwicklung zu einer werbenden Gesellschaft zu wandeln. Ob der Wechsel des Gesellschaftszwecks vom Abwicklungszweck zu einem werbenden Zweck einen eine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur darstellenden Wechsel des Unternehmensgegenstandes darstelle, stelle eine Rechtsfrage dar, zu der bisher keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliege. Zudem habe das Bundesfinanzgericht die mangelnde Änderung der wirtschaftlichen Struktur damit begründet, dass das Anlagevermögen erst ab 2014 und insbesondere in den Jahren 2015 und 2016 stark angestiegen sei und der Vertriebsbeginn von Beteiligungen an Immobilienprojekten (SL) erst zu diesem Zeitpunkt begonnen habe. Damit stehe die Vermögenserhöhung nach Ansicht des Gerichtes in keinem Zusammenhang mit dem Verkaufsvorgang im Jahr 2012. Nach Ansicht des Finanzamtes beruhe die Würdigung des Gerichtes auf aktenwidrigen Sachverhaltsannahmen. Aus dem dem Bundesfinanzgericht am 14. März 2022 übermittelten „Leistungsbericht 16/17“ der mitbeteiligten Partei gehe eindeutig hervor, dass die Kooperation mit SL seit 2012 existiere und zudem die mitbeteiligte Partei ihrem Selbstverständnis nach im Jahr 2012 gegründet worden sei. Nach Ansicht des Finanzamtes sei somit aktenkundig, dass die Änderung der Tätigkeit im Jahr 2012 nicht nur geplant, sondern bereits damals umgesetzt worden sei. Eine weitere Rechtsfrage stelle sich hinsichtlich der Änderung der Gesellschafterstruktur. Hier sei das Bundesfinanzgericht von keiner wesentlichen Änderung ausgegangen, weil lediglich 55% der Anteile an der mitbeteiligten Partei erworben worden seien und der bisherige Alleingesellschafter im Ausmaß

von 45% Anteilseigner geblieben sei. Das erkennende Gericht sei dabei von einer starren 75%-Grenze hinsichtlich des für eine wesentliche Änderung erforderlichen Gesellschafterwechsels ausgegangen. Dabei sei das Gericht nach Ansicht des revisionswerbenden Finanzamtes von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgewichen, der schon ausgesprochen habe, dass eine Änderung der Gesellschafterstruktur im Ausmaß von mindestens 75% allenfalls als Richtwert dienen könne. Ob eine Änderung der Gesellschafterstruktur als wesentlich iSd § 8 Abs. 4 Z 2 lit. c KStG 1988 anzusehen sei, sei demnach immer nach den Verhältnissen des Einzelfalles zu beurteilen. Ob die Umstände des Einzelfalles auch bei einer Änderung der Gesellschafterstruktur im Ausmaß von lediglich 55% dem Erwerber eine Rechtsposition eingeräumt hätten, die in wirtschaftlicher Betrachtungsweise jener entspreche, die der Gesellschafter bei einer 75% Änderung der Gesellschaftsstruktur inne gehabt habe, also die es ihm ermöglicht hätte, wesentliche Änderungen der wirtschaftlichen und organisatorischen Struktur der mitbeteiligten Partei herbeizuführen, sei vom Bundesfinanzgericht nicht weiter untersucht worden. Der Erwerber habe sich als Geschäftsführer mit Alleinvertretungsbefugnis bestellen lassen, bei gleichzeitiger wesentlicher Einschränkung der Stellung des nunmehrigen Minderheitsgesellschafters durch eine bloße gemeinsame Zeichnungsbefugnis mit dem alleingeschäftsführenden Erwerber. Daher nimmt WS eine beherrschende Stellung in der Gesellschaft ein, so dass sich die Gesellschaftsstruktur wesentlich geändert habe.

Die Tatbestandsmerkmale des § 8 Abs. 4 Z 2 lit c KStG 1988 dürften nicht isoliert betrachtet werden, sondern immer nur in Verbindung mit dem „Gesamtbild der Verhältnisse“. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes müssten nicht alle Merkmale der Strukturänderungen gleich stark ausgeprägt sein, um eine Änderung in der wirtschaftlichen Identität herbeizuführen. Liege eine schwächer ausgeprägte Änderung etwa der organisatorischen Struktur vor, könne auch eine starke Ausprägung der anderen Merkmale zur Anwendung der Mantelkaufbestimmung führen. Aufgrund der Übernahme der Mehrheitsanteile durch die SD, deren Eigentümer der alleinvertretungsbefugter Gesellschafter-Geschäftsführer der Mitbeteiligten, WS, gewesen sei, und dem gänzlichen Wechsel des tatsächlichen Unternehmensgegenstandes sei die Identität der mitbeteiligten Partei nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht mehr gegeben.

Mit Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Juni 2025 (VwGH 24.06.2025, Ro 2023/15/0031) wurde das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu RV/5101166/2018 vom 3. August 2023 (BFG vom 3.8.2023, RV/5101166/2018) wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Der VwGH führte aus: „Im Revisionsfall hatte die Mitbeteiligte nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts vor dem Jahr 2012 - also vor Übernahme von 55% der Anteile an der Mitbeteiligten durch die SD - als tatsächlichen Geschäftsgegenstand den Ankauf, die Entwicklung und Verwertung von Immobilien. Nach dem Erwerb der Geschäftsanteile durch SD lag nach den Feststellungen der faktische Geschäftsgegenstand in der Vermittlung von

Immobilienprojekten. Der satzungsmäßige Unternehmensgegenstand war seit 2012 der ***WXY***. Das Finanzamt bringt dazu in seiner Revision (wie schon in der mündlichen Verhandlung) vor, dass dem im Rahmen der Vorprüfung erstellten inneren Betriebsvergleich zu entnehmen sei, dass in den Jahren 2008 bis 2012 keinerlei Vermittlungsumsätze erzielt worden seien. Die Erlöse bis 2009 seien durch den Verkauf einer Wohnanlage erzielt worden. In den Jahren 2013 bis 2016 seien hingegen fast ausschließlich Provisionserlöse erzielt worden.

Das Bundesfinanzgericht verneinte die Änderung der Tätigkeit im Wesentlichen deshalb, weil der satzungsmäßige Zweck der Gesellschaft sich nicht verändert habe und nur innerhalb derselben Branche ein anderer Schwerpunkt gesetzt worden sei.

Der satzungsmäßige Unternehmensgegenstand ist für die Beurteilung der wesentlichen Änderung der wirtschaftlichen Struktur grundsätzlich unbeachtlich, es kommt vielmehr auf eine Änderung des tatsächlichen Unternehmensgegenstands an (vgl. VwGH 26.7.2006, 2004/14/0151; siehe auch Ressler/Rohm, WU-KStG3, § 8 Rz 254, mwN). Wie die Amtsrevision zu Recht vorbringt, bedeutet der Umstand, dass die Mitbeteiligte in derselben Branche tätig blieb, nicht, dass sich die Tätigkeit des Unternehmens nicht im Sinne einer wesentlichen wirtschaftlichen Strukturänderung gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit. c KStG 1988 geändert haben kann. Die Mitbeteiligte war nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts vor dem Anteilskauf in der Immobilienentwicklung tätig und hat Immobilienprojekte erworben, entwickelt und verkauft. Dies entspricht auch den Angaben der Mitbeteiligten im Verfahren. Danach war sie nach den (dislozierten) Feststellungen des Bundesfinanzgerichts weitgehend in der Vermittlung von Immobilienprojekten tätig. Zumindest vor dem Hintergrund dieser Feststellungen kann der Verwaltungsgerichtshof dem Bundesfinanzgericht nicht zustimmen, dass sich lediglich der Schwerpunkt der Tätigkeit verlagert habe. Zwischen dem Ankauf und der Entwicklung von Immobilien und einer reinen Vermittlungstätigkeit besteht ein wesentlicher Unterschied, schon in Bezug auf das Risiko oder den erforderlichen Einsatz von Mitteln; auch die Art der Tätigkeit ist eine andere (Bauträger versus Immobilienmakler).

Selbst wenn man nur von der Verlagerung des Schwerpunkts ausgehen würde, was allenfalls dann der Fall sein könnte, wenn die Mitbeteiligte ab 2012 weiterhin nachhaltig Immobilienentwicklungsprojekte verfolgt und damit Betriebseinnahmen generiert hätte, ist aber zu beachten, dass die Mitbeteiligte im Jahr 2010 Liquidation angemeldet hatte, über keine Angestellten mehr verfügte, keine Umsatzerlöse erzielte und vor dem Verkauf der Anteile nahezu kein Vermögen hatte. Eine erhebliche Erhöhung des Vermögens fand ab dem Jahr 2014 statt. Die Amtsrevision verweist in dem Zusammenhang zu Recht darauf, dass die Annahme des Bundesfinanzgerichts, die Zusammenarbeit mit SL habe sich erst im Jahr 2014 ergeben, aktenwidrig ist, weil das Finanzamt in seiner Stellungnahme vom 14. März 2022 bereits darauf hingewiesen hatte, dass im Leistungsbericht 16/17 der Mitbeteiligten ein Interview mit einem Vertreter der SL abgedruckt gewesen sei, in dem dieser angegeben habe, dass die Kooperation mit der Mitbeteiligten seit fünf Jahren bestehe, er zwei spätere Geschäftsführer der

Mitbeteiligten 2012 kennengelernt und kurz darauf die erste Arbeitssitzung mit der Mitbeteiligten stattgefunden habe. Vor diesem Hintergrund ist nicht erklärlich, wieso das Bundesfinanzgericht davon ausgegangen ist, dass sich die Geschäftsidee erst im Jahr 2014 ergeben bzw. die Mitbeteiligte erst zwei Jahre nach dem strittigen Verkaufsvorgang ein neues, lukratives Geschäftsfeld für sich entdeckt haben soll.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist mit dem Element der Änderung der Gesellschafterstruktur die Übertragung von Gesellschaftsanteilen angesprochen. Dabei kommt es auf die Übertragung des (wirtschaftlichen) Eigentums an den Gesellschaftsanteilen an (vgl. VwGH 13.9.2017, Ro 2015/13/0007, mwN).

Zur wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur wird in der Literatur vertreten, dass eine solche jedenfalls bei einer Veränderung (über) 75% des stimmberechtigten Kapitals vorliegt (vgl. etwa Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 8 Tz 559 ff; Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG, § 8 Anm. 52). Auch die Verwaltungspraxis geht von einer solchen Grenze aus (vgl. KStR 2013 Rz 997). Dass eine wesentliche Veränderung der Gesellschafterstruktur nur dann gegeben wäre, wenn eine Änderung von 100% erfolgt, ist aus dem Gesetzeswortlaut nicht abzuleiten, der von einer wesentlichen Änderung spricht und nicht einer vollständigen Änderung oder dem Wechsel aller Anteile oder der Vereinigung aller Anteile in einer Hand.

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits ausgesprochen, dass die 75%-Grenze allenfalls einen Richtwert darstellen kann und es auf die Umstände des Einzelfalls ankommt, ob eine wesentliche Strukturänderung eingetreten ist (vgl. VwGH 18.12.2008, 2007/15/0090). In dieser Entscheidung, bei der der alte Gesellschafter weiterhin über einen (treuhändig gehaltenen) Anteil von 30% verfügte, wurde die für wesentlichen Entscheidungen im Sinne des § 50 GmbHG vorgesehene Schwelle von 75% für den Neugesellschafter nicht erreicht. Auf einen derartigen gesellschaftsrechtlichen Einfluss kommt es somit nicht an. Entscheidend ist vielmehr, welche gesellschaftsrechtlichen und/oder faktischen Einflussmöglichkeiten der bzw. die neuen Gesellschafter haben, wobei der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis schon zu erkennen gegeben hat, dass es (auch) auf die Einflussmöglichkeiten zur Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur ankommt. Dies ergibt sich daraus, dass erst dadurch der Zusammenhang zu den anderen erforderlichen Strukturänderungen hergestellt werden kann. Auch in der Literatur wird vertreten, dass die Einflussmöglichkeit auf die Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur wesentlich ist (Ressler/Röhm in WU-KStG3, § 8 Rz 257a; Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 8 Tz 561).

Eine Änderung der organisatorischen Struktur ist im Allgemeinen - wenn der Gesellschaftsvertrag nicht Abweichendes vorsieht - mit einer einfachen Mehrheit möglich, wobei dies im Revisionsfall auch erfolgt ist, indem WS als alleinvertretungsbefugter

Geschäftsführer bestellt wurde und Dr. W nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts nur mehr als formaler Geschäftsführer mit gemeinsamer Vertretungsberechtigung verblieb.

Eine Änderung des Unternehmensgegenstandes im Gesellschaftsvertrag erfordert die Einstimmigkeit (§ 50 Abs. 3 GmbHG). Da eine Änderung der Gesellschaftsstruktur in Höhe von 100% für die Erfüllung des Mantelkaufatbestands nicht erforderlich ist, kann es darauf für die Bestimmung der Wesentlichkeit nicht ankommen. Dafür spricht auch, dass eine Änderung der wirtschaftlichen Struktur nicht nur bei einer Änderung des Geschäftsgegenstandes vorliegen kann, sondern auch bei einer wesentlichen Vermögensveränderung. Zudem kann sich eine Tätigkeit auch innerhalb eines (allgemeineren) Unternehmensgegenstandes ändern. Letztlich kommt es, wie bereits dargelegt, auf die faktische Änderung des Unternehmensgegenstandes an und nicht auf den satzungsmäßig vorgesehenen. Ein entsprechender Einfluss auf die wirtschaftliche Struktur der Körperschaft kann etwa dann möglich sein, wenn der oder die neuen Gesellschafter den einzig alleinvertretungsbefugten Geschäftsführer bestellen können und dieser entsprechende Änderungen umsetzen kann.

Von Bedeutung war in dem 2007/15/0090 betreffenden Beschwerdefall auch, dass die wirtschaftlichen und organisatorischen Strukturen der damaligen Beschwerdeführerin nach den Vorstellungen der neuen Gesellschafter im Einverständnis mit dem Altgesellschafter geändert worden waren. Zudem war relevant, inwieweit es sich nur als hypothetisch erweisen würde, dass der Altgesellschafter gemeinsam mit einem anderen Gesellschafter den Neuerwerber der Anteile in wesentlichen Fragen überstimmen würde.

Es ist somit im Einzelfall unter Berücksichtigung der jeweiligen Umstände zu prüfen, welche Stellung der Neuerwerber der Anteile im Hinblick auf die Entscheidungsbefugnisse erlangt hat. Im Revisionsfall ist in die Betrachtung miteinzubeziehen, dass die Änderung der Gesellschafterstruktur mit 55% etwas schwächer ausgeprägt ist, allerdings mehr als die Hälfte der Anteile veräußert wurden, was nicht als unwesentlich einzustufen ist. Der neue Gesellschafter konnte über den von ihm bestellten alleinvertretungsbefugten Geschäftsführer die wirtschaftliche Struktur der Gesellschaft bestimmen. Das Finanzamt hat in der Revision zudem vorgebracht, dass im Zuge der Anteilsübertragung im Einvernehmen zwischen Neugesellschafter und Altgesellschafter eine Änderung des Gesellschaftsvertrages stattgefunden hat. Dazu gibt es keine Feststellungen des Bundesfinanzgerichts. Angesichts der Umstände des Verkaufs (E-Mail Anfang 2012, in dem vorgeschlagen wird, formal als Geschäftsführer erhalten zu bleiben, um den Mantelkaufatbestand nicht zu verwirklichen, jahrelange Nichtbezahlung eines Kaufpreisteiles trotz Erfüllung der Voraussetzungen) müsste in die Betrachtung auch miteinbezogen werden, ob es als wahrscheinlich erscheint, dass Dr. W wesentlichen Entscheidungen, die der Neugesellschafter für die Mitbeteiligte treffen möchte und für die er die Zustimmung von Dr. W benötigen würde, nicht zustimmen würde.

Ob von einer Änderung der wirtschaftlichen Identität der Mitbeteiligten ausgegangen werden kann, ist somit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall abzustellen. (Formal) schwächer ausgeprägte Merkmale können durch andere stärker ausgeprägte Merkmale kompensiert werden.

Das Bundesfinanzgericht ist von einer 75%-Grenze ausgegangen, die für die Annahme einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur erforderlich sei. Es hat sich entgegen der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht mit den konkreten Umständen des Einzelfalls auseinandergesetzt und nicht die konkreten Einflussmöglichkeiten des Neugesellschafters in die Betrachtung miteinbezogen. Es hat ebenso bei der Beurteilung der Änderung der wirtschaftlichen Struktur nicht alle Umstände berücksichtigt.

Das angefochtene Erkenntnis war somit wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG aufzuheben.“

Mit Entscheidung des Bundesfinanzgerichts vom 7. Mai 2026 (RV/5100129/2016) wurde die Beschwerde gegen den Wiederaufnahmebescheid 2015 abgewiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1) Mantelkauf

Strittig ist im fortgesetzten Verfahren weiterhin die Anerkennung eines Verlustvortrages von im Jahr 2009 entstandenen Verlusten bzw. das Vorliegen des Mantelkaufatbestandes.

Grund für die Entstehung der Verluste war ein nichtverwirklichtes Immobilienprojekt. (Unstrittige Ausführungen der Bf.)

Im Jahr 2007 wurde die ***GmbH*** von ***A*** und ***B*** gegründet. Diese Gesellschaft wurde im Jahr 2008 von ***A*** übernommen und als ***Bf1*** weitergeführt.

Die Beschwerdeführerin (in der Folge: Bf.) ***Bf1*** (nunmehr FN ***1*** y, LG ***Ort***) war seit 2009 im Geschäftszweig ***WXY*** tätig (davor ab Gründung Ankauf, Entwicklung und Verwertung von Immobilien, Abwicklung von Bauträrgeschäften). (Firmenbuch)

2010 wurde die Gesellschaft in den Status der Liquidation versetzt, ***A*** wurde als Liquidator eingesetzt. Die Gesellschaft war zu diesem Zeitpunkt weitgehend vermögenslos und inaktiv. Sie hatte keine Angestellten mehr und erzielte keine Umsatzerlöse.

2012 wurde der Liquidationsbeschluss wieder aufgehoben und ***A*** wieder als Geschäftsführer eingesetzt.

A war bis zum gegenständlich strittigen Verkauf von 55 % der Anteile im Jahr 2012 Alleineigentümer der Gesellschaft. 45 % der Anteile gehören ihm bis heute. (unstrittig)

Am 16.8.2012 erwarb die ***Firma*** 55% der Anteile an der ***Bf1*** von Herrn ***A*** um € 100.000,00 mit den bis 2012 angelaufenen Verlusten iHv € 413.414,08. Der Kaufpreis für die abgetretene Beteiligung beträgt € 100.000,00. € 35.000,00 wurden sofort entrichtet, der restliche Betrag von € 65.000,00 ist laut einer gesonderten Vereinbarung in jährlichen Raten zu bezahlen. Die Höhe der jährlichen Raten richtet sich nach dem jeweiligen Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit und zwar in Höhe von 25% des jeweiligen EGT. Im Jahr 2014 wies die ***Bf1*** erstmals ein positives EGT aus. Jedoch erfolgte bis dato, trotz positiven Ergebnissen, keine Zahlung des Restbetrags. Die Verbindlichkeit ist bis heute aufrecht (Mail Steuerberater vom 1. Februar 2023).

Im Zuge der Anteilsübertragung fand im Einvernehmen zwischn Neugesellschafter und Altgesellschafter eine Änderung des Gesellschaftsvertrages statt. Der Erwerber war nunmehr Geschäftsführer mit Alleinvertretungsbefugnis, gleichzeitig hatte der bisherige Geschäftsführer nur mehr eine bloße gemeinsame Zeichnungsbefugnis mit dem alleingeschäftsführenden Erwerber. ***E*** nahm demnach ab diesem Zeitpunkt eine beherrschende Stellung ein.

Die wirtschaftlichen und organisatorischen Strukturen der Bf. haben sich nach den Vorstellungen der neuen Gesellschafter im Einverständnis mit dem Altgesellschafter geändert. Das Überstimmen der neuen Gesellschafter durch den Altgesellschafter mit einem anderen Gesellschafter in wesentlichen Fragen war nur hypothetisch möglich.

Auch laut Firmenbuch war ***A*** bis 2012 Geschäftsführer mit Alleinvertretungsbefugnis, von 2012 bis 2018 Geschäftsführer mit Vertretungsbefugnis gemeinsam mit ***E***. 2018 ist er aus gesundheitlichen Gründen als Geschäftsführer ausgeschieden. Hauptberuflich war ***A*** im gesamten Zeitraum Zahnarzt in ***Ort2***. ***E*** war ab dem Kauf alleinvertretungsbefugt.

Bereits im Jahr 2012 lernten die neuen Geschäftsführer Vetreter der ***Firma3*** kennen und fand kurz darauf die erste Arbeitssitzung statt. Es hat sich somit bereits im Verkaufsjahr 2012 eine Änderung der wirtschaftlichen Tätigkeit ergeben. Es hat sich nicht nur der Schwerpunkt der Tätigkeit verlagert. Es wurden ab 2012 keine Immobilienentwicklungsprojekte nachhaltig verfolgt.

Mit Kaufvertrag vom 19.12.2015 hat Herr ***E*** (100% Gesellschafter-Geschäftsführer der ***Firma***) die 55% Anteile an der ***Bf1*** von der ***Firma*** um € 65.000,00 erworben. Durch die Übernahme einer in dieser Höhe bestehenden offenen Verbindlichkeit der ***Firma*** gegenüber ***A*** wird der Kaufpreis berichtigt.

Herr ***A*** hat ab dem Zeitpunkt des Anteilsverkaufs (16.8.2012) weder ein Gehalt als Geschäftsführer bezogen, noch Ausschüttungen in seiner Eigenschaft als Gesellschafter erhalten, oder Provisionsabrechnungen an die ***Bf1*** gestellt. Die anderen Geschäftsführer haben ebenfalls keine Geschäftsführerbezüge oder Ausschüttungen erhalten, allerdings haben sie Provisionsabrechnungen gestellt. Nach eigenen Angaben wirkt er an der Konzeption und Entwicklung von Bauprojekten mit (Niederschrift vom 13.10.2017).

A ist der einzige Geschäftsführer ohne eigene e-mail Adresse mit der Endung der Bf. (@***Bf1.at***) (unstrittig)

Er war nicht auf der Akademiereise anwesend. (unstrittig)

Auf der Homepage der Bf. war ***A*** nicht als handelnde Person angeführt (Abfrage waybackmachine). Er verfügt über kein Büro und keine sonstige Infrastruktur am Firmenstandort. (unstrittig)

A war im Beschwerdezeitraum als Zahnarzt in ***Ort2*** tätig (Ordinationszeiten siehe Seite 6 dieser Entscheidung). Er war gesundheitlich eingeschränkt (Schlaganfall 2009 und 2015). (Ausführungen in der Beschwerde vom 27.2.2018, Seite14 dieser Entscheidung)

A war bei Generalversammlungen (diesbezügliche Protokolle) und Geschäftsführerbesprechungen anwesend. Er hat sich nach dem Anteilsverkauf nach wie vor mit dem Geschäftsfeld der Bf. beschäftigt. Dies aufgrund eines persönlichen Interesses am Geschäftsfeld. Er übte keine Entscheidungsgewalt mehr aus.

2) Akademiereise *Ort1*** (betrifft nur Körperschaftsteuer 2016)**

Die Reise fand vom 2. bis 4. Februar 2017 statt.

Die ***Bf1*** hat im Herbst 2016 einen Umsatz-Contest für alle Vertriebspartner, die über eine aufrechte Kooperationsvereinbarung mit der ***Bf1*** verfügen, veranstaltet. Im Rahmen dieses Umsatz-Contests konnte man sich mit einem Mindestumsatzvolumen von € 650.000,00 für diese Akademiereise qualifizieren. Am Jahresende wurden die Top 10 zum 3tägigen ***Bf1***-Event in ***Ort1*** eingeladen. Es handelt sich um Kunden bzw. Mitarbeiter von Kunden.

Im Jahr 2016 wurden im Zusammenhang mit dieser Akademiereise Aufwendungen in der Höhe von insgesamt € 21.431,38 als Betriebsausgaben geltend gemacht.

Das Programm dieser Reise wurde wie folgt dargelegt: „Die Veranstaltung begann nach individueller Anreise der Teilnehmer am Donnerstag 12:00 und endete am Samstag um 14:00, ab dann individuelle Rückreise.

Donnerstag 2.2.2017	12:00-15:30	Vortrag	Abend Welcome Drink	Eishockeyspiel
				Bierverkostung
Freitag 3.2.2017	08:00-11:00	Vortrag	11:00-Abend	Mittagessen
				Schießstand Abendessen
Samstag 4.2.2017	08:30-11:30	Kamingespräche, Umsatzplanung 2017		
		Mittag Mittagessen“		

(unstrittig)

Diese Akademiereise ist laut Herrn ***E*** eine Veranstaltung um die Geschäftspartner für ihre Arbeitsleistung zu belohnen und um hohe Leistungen sowie die allgemeine Moral zu fördern. (BP-Bericht)

2. Beweismwürdigung

Der Sachverhalt zur Akademiereise sind im Wesentlichen unstrittig und sind die Quellen in den Klammern angeführt.

Die Beweismwürdigung der zum Mantelkauf strittigen Sachverhaltselemente (Geschäftsführertätigkeit ***A***, Tätigkeit und Vermögen der Bf.) finden sich unter Punkt 3.1.2).

Die Ausführungen zu den Eigentumsverhältnissen der Bf. und den Vertretungsbefugnissen ergeben sich aus dem Firmenbuch.

Dass die Verluste aufgrund eines nichtverwirklichten Immobilienprojektes entstanden, ergibt sich aus den unstrittigen Ausführungen der Bf.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

a) Mantelkauf

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).

Der gesetzliche Mantelkaufatbestand bringt die Rechtsfolge des Untergangs des Verlustvortragsrechts mit einer gesamthaften wesentlichen Änderung der Strukturen der Körperschaft innerhalb eines überschaubar kurzen Zeitraums in Verbindung. Voraussetzung für die Versagung des Verlustabzugs ist, dass es zwischen dem Zeitpunkt des Entstehens eines Verlusts und dem Zeitpunkt des Verlustabzugs zu einem Verlust der wirtschaftlichen Identität der Körperschaft gekommen ist. Die wirtschaftliche Identität geht verloren, wenn wesentliche Änderungen der wirtschaftlichen und der organisatorischen Struktur mit wesentlichen Änderungen der Gesellschafterstruktur einhergehen.

Der Mantelkaufatbestand ist nur dann gegeben, wenn sämtliche Strukturänderungen kumulativ erfüllt sind. Das Fehlen auch nur eines der Merkmale verhindert somit die Anwendung des § 8 Abs 4 Z 2 KStG.

Die wirtschaftliche Identität geht nur dann verloren, wenn es zu einer wesentlichen Änderung aller Parameter kommt, wobei davon auszugehen sein wird, dass sich jedes der Merkmale wesentlich ändern muss. Da allerdings das Gesamtbild der Verhältnisse ausschlaggebend ist, kann eine schwächere Ausprägung eines Merkmals durch besonders starke Ausprägungen der anderen Änderungen kompensiert werden.

Zu prüfen war daher, ob vor diesem Hintergrund die Voraussetzungen für die Versagung des Verlustabzugs gem. § 8 Abs. 4 Z 2 lit. c KStG 1988 im gegenständlichen Fall vorlagen.

a) Änderung der organisatorischen Struktur

Die organisatorische Strukturänderung betrifft die Geschäftsführung der GmbH. Es muss zu einem wesentlichen Austausch dieser Leitungsorgane kommen; die hL und Verwaltungspraxis sehen eine solche bei zumindest 75% als gegeben an.

Unstrittig ist zwischen den Parteien jedenfalls eine Änderung der organisatorischen Struktur von 50%, da jedenfalls beim Verkauf zusätzlich zu ***A*** auch ***E*** Geschäftsführer wurde.

Strittig ist, ob ***A*** nach dem Verkauf noch tatsächlich als Geschäftsführer tätig war oder ob dies nur formal beibehalten wurde.

Der VwGH hat am 15.12.2021, Ro 2019/13/0008, bestätigt, dass im Rahmen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf das tatsächliche Wirken in der Geschäftsführung abzustellen ist. Wird eine Organstellung nur formal beibehalten, kann dies daher die Wirkungen des Mantelkaufs nicht verhindern. Er führt sodann Beispiele an, die trotz einer formalen Änderung zur Verwirklichung des Tatbestandes führen können: Etwa, wenn der (oder

die) neue(n) Geschäftsführer alleinvertretungsbefugt und die bisherigen Geschäftsführer nur kollektiv zeichnungsberechtigt sind. Bedeutsam kann auch das Verhältnis der Gehälter der jeweiligen Geschäftsführer zueinander sein sowie die von den Geschäftsführern jeweils übernommenen Tätigkeitsbereiche. Der Gerichtshof verweist darauf, dass vor allem im Konzern das Merkmal der Strukturänderung auch dann erfüllt sein kann, wenn zwar eine kollektive Vertretungsbefugnis besteht, die Alt-Geschäftsführer aber außer dem formalen Leisten der erforderlichen Unterschriften nicht mehr aktiv in die Geschäftsführung und Willensbildung eingebunden sind.

Der VwGH (VwGH 15. 12. 2021, Ro 2019/13/0008) hat in diesem Erkenntnis weiters ausgesprochen, dass bei der Beurteilung des Vorliegens einer wesentlichen Änderung der organisatorischen Struktur – aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise – auf das tatsächliche Wirken der Personen in der Geschäftsführung abzustellen ist und damit die rein formale Beibehaltung einer Organstellung die Wirkungen des Mantelkaufs nicht verhindern kann. Damit bestätigt der VwGH die in Rz 995 KStR vertretene Rechtsansicht.

Als Nachweis der tatsächlichen Tätigkeit können in diesem Zusammenhang herangezogen werden

- Unterlagen (Aktenvermerke, Protokolle) die belegen, dass die behauptete Tätigkeit auch tatsächlich ausgeübt wird
- Vorhandensein der für die Tätigkeit erforderlichen Infrastruktur
- Höhe der Geschäftsführerbezüge im Vergleich zum neuen Geschäftsführer

A war ab dem Verkauf Geschäftsführer, jedoch nur mehr gemeinsam mit ***E*** zeichnungsberechtigt. ***E*** war ab dem Kauf alleinvertretungsbefugt. ***A*** verfügte am Firmenstandort über keine Infrastruktur. Er und ***3*** bezogen keine Geschäftsführerbezüge, allerdings hat ***E*** ab 2014 Provisionen bezogen. ***A*** hatte als einziger Geschäftsführer keine Mailadresse mit der Endung der Bf.

Er war jedoch bei zumindest zwei ordentlichen Generalversammlungen anwesend.

Er war hauptberuflich Zahnarzt in ***Ort2***, wodurch er sehr eingeschränkt als Geschäftsführer tätig sein konnte. Auch seine gesundheitliche Situation hat diese Tätigkeit stark eingeschränkt (Schlaganfall 2009).

A war demnach nach Ansicht der RichterIn in den Jahren ab 2012 nur mehr sehr eingeschränkt bzw. formal als Geschäftsführer tätig.

Der Aussage von ***M***, in der zahlreiche Immobilienprojekte genannt sind, an denen ***A*** und die Bf. bzw. ***A*** gemeinsam gearbeitet haben, kommt nach den

Ausführungen der Amtspartei keine Glaubwürdigkeit zu. Diese Ansicht wird von der Richterin nicht geteilt, zumal die Projekte größtenteils im Vorfeld gescheitert sind und die Beschreibungen sehr vage sind. Sie geht davon aus, dass hier aus persönlichem Interesse Gespräche geführt wurden und nicht betrieblich weiterverfolgt wurden. Von den in der Aussage ***M*** genannten Projekten wurde lediglich das Projekt ***HIJ*** umgesetzt. Eine Vorarbeit von ***A*** zu diesem Projekt konnte aber nicht nachgewiesen werden. Zudem wird der Amtspartei beigelegt, dass es sehr ungewöhnlich ist, dass ***M*** in den Niederschriften vom 13.10.2017 nicht erwähnt wurde. Hätte er eine derart tragende Rolle bei diesem Projekt gespielt, wie von der Bf. behauptet, wäre dies mehr als unwahrscheinlich. Die Richterin geht davon aus, dass dieses Projekt von ***E*** initiiert wurde.

Ohne Bedeutung für die tatsächliche Geschäftsführertätigkeit ist nach Ansicht der Richterin auch die Frage, wer konkret die Kontaktherstellung zu ***Firma3*** getätigt hat. In der Stellungnahme von ***L*** vom 25.1.2022 wurde schriftlich bestätigt, dass dies ***A*** war. Laut der Amtspartei liegt eine Gefälligkeitsbestätigung vor, da Herr ***P*** in einem Interview gesagt hat, der Kontakt sei 2012 durch ***F*** und ***G*** ins Gespräch gekommen. Da jedoch ***A*** bis zum Verkauf in der Branche der Bf. tätig war, ist nicht auszuschließen, dass er den Kontakt hergestellt hat bzw. zuvor bereits Kontakt hatte. Die Anbahnung des konkreten Geschäftes hat er nach Ansicht der Richterin jedoch nicht veranlasst, da es unwahrscheinlich ist, dass dafür keine Provisionen bezahlt worden wären. Im Geschäftsleben wird einander grundsätzlich nichts geschenkt, sodass das diesbezügliche Vorbringen (Seite 20 dieser Entscheidung) der Bf. unglaubwürdig ist.

Die Richterin geht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass sich ***A*** nach dem Anteilsverkauf nach wie vor mit dem Geschäftsfeld der Bf. beschäftigt hat und mit unterschiedlichen Personen Immobilienprojekte besprochen hat. Dies jedoch aufgrund eines nach wie vor bestehenden persönlichen Interesses an diesem Geschäftsfeld und nicht in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der Bf. Er gibt selbst an, dass er ab 2012 mit der Akquise von Projekten beschäftigt war. Es gibt jedoch keinerlei Nachweis für eine Ausübung von Entscheidungsgewalt durch ***A*** in den Jahren ab dem Verkauf. Die alleinige Entscheidungsgewalt lag nach dem Anteilsverkauf bei Geschäftsführer ***E***.

Nach Ansicht der Richterin liegt daher eine wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur vor.

b) Änderung der wirtschaftlichen Struktur

Gemeint ist damit in der Regel eine Änderung der wirtschaftlichen Tätigkeit der Körperschaft.

Im Sinne der Rechtsprechung des VwGH setzt eine Änderung der wirtschaftlichen Struktur grundsätzlich einen Wechsel oder eine wesentliche Erweiterung des Unternehmensgegenstandes voraus. Eine Änderung im Sinne des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG liegt demnach dann vor, wenn die aus Vermögen und Tätigkeit gebildete wirtschaftliche Einheit verloren geht. Dabei kann eine hinreichend große Erhöhung des Vermögens oder eine wesentliche Änderung des Unternehmensgegenstandes oder eine kombinierte Änderung beider Parameter vorliegen.

Die Änderung der wirtschaftlichen Struktur kann aber auch dann eintreten, wenn sich nur eines der genannten Strukturmerkmale (Vermögen oder Tätigkeit) wesentlich ändert.

Die Beurteilung der wesentlichen Änderung der wirtschaftlichen Struktur hat jedoch fallspezifisch bzw. branchentypisch und nach der Verkehrsauffassung zu erfolgen und kann nicht verallgemeinert werden (vgl. Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8, Rz. 250). Insbesondere hat der VwGH zu einzelnen Größenparametern oder zu deren Ausmaß, aufgrund deren Änderung eine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur gegeben wäre, bis dato nicht Stellung genommen (vgl. Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8, Rz. 250).

Tätigkeit:

Laut Firmenbuch ist der Unternehmensgegenstand seit 2009 unverändert der ***WXY***. Bis 2012 lag der Schwerpunkt auf Ankauf, Entwicklung und Verkauf von Immobilien. Es wurden ab 2012 keine Immobilienentwicklungsprojekte nachhaltig verfolgt. Nach dem Kauf lag der Schwerpunkt auf Ankauf und Entwicklung von Immobilienprojekten.

Zurecht verweist der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung darauf, dass er den Feststellungen des Bundesfinanzgerichtes nicht zustimmen könne, dass sich lediglich der Schwerpunkt der Tätigkeit verlagert habe. Zwischen dem Ankauf und der Entwicklung von Immobilien und einer reinen Vermittlungstätigkeit besteht ein wesentlicher Unterschied, schon in Bezug auf das Risiko oder den erforderlichen Einsatz von Mitteln; auch die Art der Tätigkeit ist eine andere (Bauträger versus Immobilienmakler).

Bauträger und Immobilienmakler tragen sehr unterschiedliche Haftungsrisiken. Während der Bauträger für die gesamte Bauausführung, gesetzliche Gewährleistung und finanzielle Sicherheit haftet, beschränkt sich die Haftung des Vermittlers (Maklers) primär auf Beratungsfehler, mangelnde Sorgfalt bei der Informationsweitergabe und Verletzungen von Aufklärungspflichten.

Selbst wenn man nur von der Verlagerung des Schwerpunkts ausgehen würde, was allenfalls dann der Fall sein könnte, wenn die Mitbeteiligte ab 2012 weiterhin nachhaltig Immobilienentwicklungsprojekte verfolgt und damit Betriebseinnahmen generiert hätte, ist aber zu beachten, dass die Mitbeteiligte im Jahr 2010 Liquidation angemeldet hatte, über keine

Angestellten mehr verfügte, keine Umsatzerlöse erzielte und vor dem Verkauf der Anteile nahezu kein Vermögen hatte.

Es liegt daher eine wesentliche Änderung der Tätigkeit vor.

Erhebliche Vermögensänderung:

Die Gesellschaft hatte im Jahr 2012 kein Vermögen, keine Umsätze und keine Angestellten. Nach Angaben der Bf. aufgrund eines „Innehaltens nach einem gescheiterten Projekt“.

Dazu führt der Verwaltungsgerichtshof aus:

„Eine erhebliche Erhöhung des Vermögens fand ab dem Jahr 2014 statt. Die Amtsrevision verweist in dem Zusammenhang zu Recht darauf, dass die Annahme des Bundesfinanzgerichts, die Zusammenarbeit mit SL habe sich erst im Jahr 2014 ergeben, aktenwidrig ist, weil das Finanzamt in seiner Stellungnahme vom 14. März 2022 bereits darauf hingewiesen hatte, dass im Leistungsbericht 16/17 der Mitbeteiligten ein Interview mit einem Vertreter der SL abgedruckt gewesen sei, in dem dieser angegeben habe, dass die Kooperation mit der Mitbeteiligten seit fünf Jahren bestehe, er zwei spätere Geschäftsführer der Mitbeteiligten 2012 kennengelernt und kurz darauf die erste Arbeitssitzung mit der Mitbeteiligten stattgefunden habe. Vor diesem Hintergrund ist nicht erklärlich, wieso das Bundesfinanzgericht davon ausgegangen ist, dass sich die Geschäftsidee erst im Jahr 2014 ergeben bzw. die Mitbeteiligte erst zwei Jahre nach dem strittigen Verkaufsvorgang ein neues, lukratives Geschäftsfeld für sich entdeckt haben soll.“

In den Folgejahren wurden Umsätze und Gewinne erwirtschaftet und ein Vermögen aufgebaut. Diesbezüglich wird auf die Darstellung der Amtspartei im Schreiben vom 9. Februar 2023 verwiesen.

Entscheidend ist somit ein planmäßiger Zusammenhang zwischen den einzelnen Änderungen (vgl. Renner in Quantschnigg/ Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG, § 8, Rz. 294), wenn die Änderungen von einem einheitlichen rechtsgeschäftlichen Willen getragen werden, um den erforderlichen inneren Zusammenhang zwischen den Änderungen herzustellen (vgl. VwGH 18.12.2008, ZI. 2007/15/0090; UFS 11.11.2013, GZ. RV/1449-W/10; BFG 24.4.2014, GZ. RV/7100607/2012; Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 8 Rz 245). Dieser planmäßige Zusammenhang mit dem Kauf besteht im gegenständlichen Fall nach der vom VwGH dargestellten Sachlage.

Eine wesentliche Veränderung der wirtschaftlichen Struktur liegt daher nach Ansicht der Richterin ebenfalls vor.

c) Änderung der Gesellschafterstruktur

Mit der Änderung der Gesellschafterstruktur ist die Übertragung von Gesellschaftsanteilen gemeint.

Worauf sich die Änderung der Gesellschafterstruktur genau bezieht – also etwa auf die Anteile am Grund- oder Stammkapital oder die konkreten Stimmberechtigungen – wurde in der höchstgerichtlichen Judikatur noch nicht explizit beantwortet. Die Literatur und das BFG gehen überwiegend davon aus, dass es auf das stimmberechtigte Kapital ankommt. Dies wird aus dem Gesellschaftsrecht abgeleitet, wonach ab 75% der Anteile am Nennkapital wesentliche Entscheidungsbefugnisse ausgeübt werden können. Die 75%-Grenze ist allerdings nach der Judikatur des VwGH keine schematische, sondern allenfalls ein Richtwert; es kommt vielmehr auf die Umstände des Einzelfalles an. Das stimmberechtigte Kapital alleine muss daher nicht in jedem Fall relevant sein.

Eine Änderung der Gesellschafterstruktur hat durch die Kaufvorgänge im Jahr 2012 unstrittig nur zu 55% stattgefunden. 45 % verblieben bis heute in Hand von ***A***.

Die Amtspartei führte dazu aus, dass laut GmbH-Gesetz die Generalversammlung grundsätzlich mit einfacher Mehrheit beschließe. Eine qualifizierte Mehrheit von 75 % sei u.a. für die Änderung oder Neufassung des Gesellschaftsvertrages, die Veräußerung des Gesellschaftsvermögens im Ganzen, sowie für Umgründungsvorgänge erforderlich. Gegenständlich sei der Gesellschaftsvertrag im Zuge der Anteilsübertragung geändert worden, und sei somit in diesem Zusammenhang zu betrachten. Die übernehmende ***Firma*** (Geschäftsführer und beherrschender Gesellschafter: ***E***) hätten 55% der Anteile gehalten. Seit 2016 habe ***E*** die Anteile persönlich gehalten. Das habe ihm beispielsweise ermöglicht, sich als selbständig vertretenden Geschäftsführer bestellen zu lassen, und den minderbeteiligten ***A*** von der Geschäftsführung auszuschließen, oder seine Zeichnungsberechtigung („gemeinsam mit ***E***) einzuschränken. Daher nehme Herr ***E*** eine beherrschende Stellung in der Gesellschaft ein, und die Gesellschaftsstruktur habe sich wesentlich geändert.

Der Verwaltungsgerichtshof führte dazu aus: „Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits ausgesprochen, dass die 75%-Grenze allenfalls einen Richtwert darstellen kann und es auf die Umstände des Einzelfalles ankommt, ob eine wesentliche Strukturänderung eingetreten ist (vgl. VwGH 18.12.2008, 2007/15/0090). In dieser Entscheidung, bei der der alte Gesellschafter weiterhin über einen (treuhändig gehaltenen) Anteil von 30% verfügte, wurde die für wesentlichen Entscheidungen im Sinne des § 50 GmbHG vorgesehene Schwelle von 75% für den Neugesellschafter nicht erreicht. Auf einen derartigen gesellschaftsrechtlichen Einfluss kommt es somit nicht an. Entscheidend ist vielmehr, welche gesellschaftsrechtlichen und/oder faktischen Einflussmöglichkeiten der bzw. die neuen Gesellschafter haben, wobei der Verwaltungsgerichtshof in diesem Erkenntnis schon zu erkennen gegeben hat, dass es (auch) auf die Einflussmöglichkeiten zur Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur

ankommt. Dies ergibt sich daraus, dass erst dadurch der Zusammenhang zu den anderen erforderlichen Strukturänderungen hergestellt werden kann. Auch in der Literatur wird vertreten, dass die Einflussmöglichkeit auf die Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur wesentlich ist (Ressler/Röhm in WU-KStG3, § 8 Rz 257a; Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 8 Tz 561).“

Unter Zugrundelegung dieser Rechtsprechung kommt kann die Richterin ihre im Vorerkenntnis dargestellte Ansicht, die Änderung der Gesellschafterstruktur mit 55% der Anteile sei keine wesentliche sondern liege diese Grenze bei ca. 75% nicht mehr aufrechterhalten.

Es liegt somit auch eine wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur vor.

d) Gesamtbild der Verhältnisse

Das Gesetz erfordert eine Beurteilung des Gesamtbildes der Verhältnisse, was gewissermaßen zu einem beweglichen System führt, bei dem aufgrund der Umstände des jeweiligen Einzelfalls der Mantelkauf zu prüfen ist. So kann die besonders starke Erfüllung von zwei der drei Merkmale die schwächere Ausprägung des dritten Merkmales kompensieren; wenn etwa 100% der Anteile wechseln und der Unternehmensgegenstand vollständig geändert wird, kann die organisatorische Änderung weniger stark ausgeprägt sein. (vgl. Lachmayer in FS Zöchling (2022), Second-Hand Verluste – Überlegungen zum Mantelkauf)

Nach Ansicht der Richterin liegen wesentliche Änderungen sämtlicher Merkmale eines Mantelkaufes vor.

Der kurze Zeitraum der Verwirklichung der Änderungen spricht ebenfalls für das Vorliegen eines Mantelkaufs. Die organisatorischen und wirtschaftlichen Änderungen fanden zeitgleich zum Zeitpunkt des Kaufvertrages statt, zu dem sich auch die Gesellschafterstruktur veränderte.

Es liegt daher nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein Mantelkauf vor, die Verluste sind nicht abzugsfähig.

b) Akademiereise

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

2.a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

3. Repräsentationsaufwendungen oder -ausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

Von den nicht abzugsfähigen Repräsentationskosten ist somit der abzugsfähige Werbeaufwand zu unterscheiden. Es handelt sich dabei um jene Kosten, bei denen primär bzw. weitaus überwiegend die berufliche Tätigkeit und nicht die Person des Steuerpflichtigen im Vordergrund steht. Ein Werbeaufwand kann somit nur dann unterstellt werden, wenn es sich um die Bewirtung potentieller Kunden des Steuerpflichtigen handelt. Nach ständiger Rechtsprechung und herrschender Lehre werden z.B. als nicht abzugsfähiger Repräsentationsaufwand eingestuft: Bewirtung im Zusammenhang mit Schulungen, Fachveranstaltungen, nicht jedoch die Verköstigung im Rahmen eines Seminars, wenn die Verköstigung im Seminarbeitrag enthalten ist. Unter Bewirtung sind auch Kosten der Beherbergung von Geschäftsfreunden wie Hotelkosten, die der Steuerpflichtige trägt, zu verstehen. Typische Repräsentationsaufwendungen stellen die Kosten der Bewirtung anlässlich persönlicher Ereignisse im Bereich des Steuerpflichtigen dar, wie z.B. Geburtstagsfeier (vgl. Quantschnigg-Schuch, ESt-HB, Tz 27 zu § 20).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird für die Abzugsfähigkeit ein überaus strenger Maßstab angelegt, d.h. das Vorliegen eines eindeutigen Werbungszweckes, erhebliches Überwiegen der beruflichen Veranlassung sowie der Nachweis des Zutreffens für jede einzelne Ausgabe. Eine bloße Glaubhaftmachung oder allgemein gehaltene Behauptungen reicht somit nicht aus. Die Beweislast trifft dabei allein den Steuerpflichtigen (Hofstätter-Reichel, EStG-Komm., Tz 7.4 zu § 20).

Kosten eines Besuchs von Fachkongressen, Seminaren oder Studien im Rahmen einer Reise etc. sind weiters nur dann abzugsfähig, wenn auf Grund des Programmes und der Durchführung der Reise die Möglichkeit eines privaten Reisezwecks nahezu ausgeschlossen werden kann (VwGH 3.5.1983, 82/14/0279, Doralt, EStG, Tz 364 zu § 4). Nach ständiger Rechtsprechung müssen für die Anerkennung als Betriebsausgaben folgende Voraussetzungen vorliegen (Planung und Durchführung erfolgen im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder weitaus beruflich bedingt; der Erwerb von Kenntnissen, die eine Verwertung im Unternehmen gestatten; das Programm müsse einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe abgestellt sein; andere allgemein interessierende Programmpunkte dürfen zeitlich nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der

laufenden Berufsausübung als Freizeit verwendet wird). Liegt ein Mischprogramm vor sind die gesamten Aufwendungen nicht abzugsfähig.

Nach Ansicht der RichterIn entspricht das Programm der Akademiereise einem Mischprogramm, da jeweils nur 3 – 3,5 Stunden ein betrieblicher Zusammenhang erkannt werden kann. (2x Vortrag, 1x Kaminesgespräche und Umsatzplanung 2017) Selbst wenn die Gespräche der Teilnehmer bei den anderen Veranstaltungen und den Mahlzeiten auch betriebliche Themen zum Inhalt hatten, ändert dies nichts daran, dass diese primär unterhaltenden Charakter hatten. Dies ergibt sich auch aus dem „Belohnungscharakter“ den die Reise lt. ***E*** haben soll.

Die Aufwendungen können daher nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb bleiben daher in der von der BP festgesetzten Höhe von € 99.664,51.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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. Die Feststellungen und rechtlichen Beurteilungen im fortgesetzten Verfahren folgen dem in dieser Sache ergangenen Erkenntnis des VwGH (Ro 2023/15/0031). Es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Linz, am 16. Juni 2026