

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Mag. Andreas Stanek und die weiteren Senatsmitglieder Dr. Hans Blasina, KR Michael Fiala und Dr. Franz Kandlhofer im Beisein der Schriftführerin Andrea Newrkla in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch TPA Regio Steuerberatung GmbH, über die Beschwerde vom 13.12.2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 09.11.2010, betreffend Körperschaftsteuer 2007-2008 in der Sitzung am 28.11.2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die angefochtenen Bescheide werden dahingehend ergänzt, dass die Verluste der Vorjahre weiterhin als Sonderausgaben iSd § 8 Abs 4 Z 2 KStG iVm § 18 Abs 6 EStG verwertbar sind.

Das Einkommen 2007 beträgt nach Verrechnung mit Verlustvorträgen 2.605,79 Euro, die Körperschaftsteuer 1.750 Euro.

Das Einkommen 2008 beträgt 2.204,28 Euro, die Körperschaftsteuer 1.750 Euro.

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

## Entscheidungsgründe

Im Zuge einer Betriebsprüfung wurden bei der Beschwerdeführerin (Bf) u.a. folgende Feststellungen getroffen, denen die belangte Behörde in den angefochtenen Bescheiden folgte:

Es liege ein Mantelkauf vor, ab 2007 seien Verlustvorträge aus Vorjahren nicht mehr anzuerkennen.

Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Basis: Die Anteile der bisherigen Gesellschafter seien von den drei bisherigen Gesellschaftern gegen Abtretungsentgelte von je einem Euro an eine GmbH übertragen worden.

Änderung der wirtschaftlichen Struktur: Bis April 2004 habe die Bf ein Lokal betrieben, die letzte Tageslösung stamme vom 17.4.2004. Danach sei das gesamte Vermögen (bis 2006) verkauft worden, und die Bf habe über kein Anlagevermögen, keinen Warenbestand und kein sonstiges Vermögen mehr verfügt. Nach April 2004 sei keine Tätigkeit mehr ausgeübt worden. Das im Oktober 2004 eingeleitete Konkursverfahren sei im August 2005 nach Zwangsausgleich wieder aufgehoben worden. Mit 20.7.2007 sei eine Namensänderung, eine Änderung des Geschäftszweiges von "Betrieb von" auf "Beteiligung an Gastronomiebetrieben" geändert worden, doch seien nie Beteiligungen erworben worden. Einzige Tätigkeit seit 2004 sei die Ausstellung einer Rechnung am 4.11.2007 gewesen. Es sei nun (2010) eine Beteiligung der Bf am Hotelprojekt der Lebensgefährtin eines Gesellschafters vorgesehen.

Änderung der organisatorischen Struktur: Mit 20.7.2007 sei der Geschäftsführer ausgetauscht worden. Weiters sei eine Namens-, Sitz- und Geschäftszweigänderung erfolgt und der Gesellschaftsvertrag neu gefasst worden.

Eine Rechnung (die einzige des Jahres 2007) sei von der GmbH fakturiert worden, obwohl die darin ausgewiesene Beratungsleistung von einem der mittelbaren Gesellschafter persönlich erbracht worden sei. Dieser hätte seine Leistung fakturieren und bei sich der Einkommensteuer unterziehen müssen. Bei der GmbH werde der Erlös aus dieser Rechnung nicht anerkannt, die Umsatzsteuer jedoch weiterhin kraft Rechnung geschuldet.

Gegen diese Punkte richtet sich die gegenständliche Berufung (nunmehr Beschwerde, § 323 Abs 38 BAO) mit folgender Begründung:

Die Rechnung für Beratungsaufwand betreffe ein Projekt, dessen Leistungen überwiegend durch H (in der Folge H) erbracht worden seien, zum Teil auch durch W (in der Folge W). Die Leistung sei über die Bf erbracht worden, weil sowohl H als auch W an ihr beteiligt seien. Aufgabe des H sei die Beratung betreffend Anbindung und Erreichbarkeit des geplanten Standortes als Headquarter einer Bank gewesen, Aufgabe des W die Beratung betreffend Versorgungsmöglichkeit der Mitarbeiter im gastronomischen Bereich. Die Bezahlung sei über das Verrechnungskonto der Muttergesellschaft gebucht worden, weil die Bf über kein Bankkonto verfügt habe. Bei der Muttergesellschaft sei gegengleich auf das Verrechnungskonto der Bf gebucht worden, ein Geldfluss an die Gesellschafter habe nicht stattgefunden (Verweis in der Beschwerde auf die Stellungnahme vom 3.9.2010, Bp-Arbeitsbogen AS 62).

Ein Mantelkauf liege nicht vor, wenn der Veräußerungsvorgang als bloße Zwischenschaltung gesehen werde, die ursprünglich unmittelbaren Gesellschafter jedoch weiterhin über die zwischengeschaltete Gesellschaft mittelbar beteiligt blieben (Verweis auf *Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 8 Tz 260).

Seitens der Bf wird in der ersten mündlichen Verhandlung am 17.12.2014 ergänzend vorgebracht, auch nach dem Zwangsausgleich habe es weitere Projekte im Bereich Tourismus und Gastronomie gegeben. Endlich habe die Bf ein Hotelprojekt gefunden,

das mittlerweile über die Planungsphase hinaus sei, zu dem Anfang nächsten Jahres die behördlichen Genehmigungen eingeholt werden. Auch im Streitzeitraum sei – wenn auch nur mit einer Rechnung 2007 – eine operative Tätigkeit vorgelegen, eine Holdingfunktion sei nie ausgeübt worden. Die Beratungsleistung sei durch die Bf und hier durch die beiden (mittelbaren) Gesellschafter W und H erfolgt, weil W auf dem Gebiet des Tourismus und H auf dem Gebiet des Immobilienwesens entsprechende Erfahrungen haben, die Bf keine weiteren Arbeitskräfte beschäftige und durch die Erlöse der Fortbestand der Bf habe gesichert werden können. Einem Unternehmer stehe es frei, als Einzelunternehmer oder im Wege einer Kapitalgesellschaft tätig zu werden.

Seitens der belangten Behörde wird in der mündlichen Verhandlung ergänzend vorgebracht, aus dem bisherigen Akteninhalt ergebe sich keine unternehmerische Tätigkeit der Bf. Nach Aussage des früheren steuerlichen Vertreters verfüge lediglich W über Expertise im Tourismus, daher könne nur er Beratungsleistungen erbracht haben. [Anm. der Bf: Diese Behauptung stehe im Widerspruch zur Niederschrift zum Bp-Bericht, wonach H die überwiegende Beratungsleistung erbracht habe.] Beim Mantelkauf auch die mittelbaren Beteiligungsebenen zu berücksichtigen, widerspreche dem Trennungsprinzip.

Im fortgesetzten Verfahren nach VwGH 13.9.2017, Ro 2015/13/0007, ist noch zu klären, ob ein Mantelkauf vorliegt oder nicht. Die übrigen Punkte des Vorverfahrens (GZ RV/7100894/2012) blieben unangefochten.

In der zweiten mündlichen Verhandlung am 28.11.2017 wird ergänzend vorgebracht: seitens der Bf, dass die bloße Einstellung der Tätigkeit 2004 bis zum Beginn eines neuen Projektes ab dem Jahr 2010 noch keine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur herbeiführe und auch das einmalige Tätigwerden im Jahr 2007 keine solche wesentliche Änderung bewirke sowie dass keine Änderung der organisatorischen Struktur vorliege, weil H, der ab 2007 Geschäftsführer war, schon vor dem Konkurs 2004 einzeln vertretungsbefugter Prokurist gewesen sei und nach dem Konkurs bis 2007 faktisch die Geschäfte geführt habe, weil der bestellte Geschäftsführer nicht greifbar gewesen sei; seitens der belangten Behörde, dass identitätsstiftendes Merkmal das Betriebsvermögen des Gasthauses gewesen sei und mit der Gastronomieberatung im Jahr 2007 sehr wohl eine wesentliche wirtschaftliche Änderung eingetreten sei.

## **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

### **1. Mantelkauf 2007**

Die Bf hat ursprünglich ein Lokal betrieben. Dieser Betrieb wurde im April 2004 eingestellt und nach einem Konkursverfahren (Oktober 2004 bis August 2005) bis ins Jahr 2006 das Vermögen der Gesellschaft veräußert. Mit Februar 2007 trat die Bf in das Liquidationsstadium.

An der Bf waren ursprünglich drei Personen zu je 1/3 beteiligt, H, W und X (in der Folge X). Im August 2007 wurden die Anteile um je einen Euro an die B GmbH (in der Folge B GmbH) abgetreten. Weiters wurde im August 2007 die Liquidation beendet, die Firma umbenannt, der Geschäftszweig von Betrieb von auf Beteiligung an Gastronomielokalen aller Art geändert, X als Geschäftsführer durch H ersetzt, der Sitz an die Adresse des steuerlichen Vertreters verlegt und der Gesellschaftsvertrag neu gefasst.

Die Vermögensentwicklung der Bf laut Bilanz stellt sich wie folgt dar (Beträge gerundet in tausend Euro):

In TEUR	2003	2004	2005	2006
AV	198	168	0	0
UV	25	5	7	1

Zum 31.12.2007 liegt nur mehr Umlaufvermögen in Höhe von 125,04 Euro vor.

Die Vertretung der Gesellschaft war folgendermaßen geregelt: X war seit 1997 selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer, H war von 11.4.2003 bis 14.10.2004 selbständig vertretungsbefugter Prokurist. Von 14.10.2004 bis 31.8.2005 lag die Vertretung beim Masseverwalter. Danach war wieder X bis zum 22.2.2007 als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer im Firmenbuch eingetragen, danach bis 20.7.2007 als Liquidator. Seit 20.7.2007 ist H als selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer eingetragen. Er hat jedoch bereits seit Aufhebung des Konkursverfahrens faktisch die Geschäfte geführt, weil X ab der nur von ihm betriebenen Konkursöffnung nicht mehr greifbar war. Für nötige Unterschriften wendete sich H in dieser Zeit an einen Anwalt, den X mit einer Generalvollmacht ausgestattet hatte.

Diese Feststellungen ergeben sich aus dem Verwaltungsakt, der Einsicht ins Firmenbuch sowie den Vorbringen in der mündlichen Verhandlung und sind unstrittig.

Gemäß § 8 Abs 4 Z 2 KStG (idF BGBI I 2014/13 lit c) 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).

Mit der Abtretung der Anteile im August 2007 ist es zu einer gänzlichen Änderung der Gesellschafterstruktur gekommen (VwGH 13.9.2017, Ro 2015/13/0007). Die mittelbar (wegen bloßer Zwischenschaltung der B GmbH zwischen die Bf und die bisherigen Gesellschafter) unveränderte Gesellschafterstruktur ist nach Ansicht des VwGH unbeachtlich. An diese Rechtsmeinung ist das erkennende Gericht gebunden (§ 63 Abs 1 VwGG).

Die Abtretung erfolgte um je einen Euro und somit gegen Entgelt ( Raab/Renner in Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg), Die Körperschaftsteuer (KStG 1988) (27. Lfg 2015), § 8 Tz 292/1).

Die wirtschaftliche Struktur der Bf hat sich gleichfalls wesentlich geändert.

Zum einen war die Gesellschaft zum 31.12.2006 völlig vermögenslos und bereits über eineinhalb Jahre nicht operativ tätig. Die durch die Rechnung vom 4.11.2007 über Leistungen von März bis Oktober 2007 stellen die Neuaufnahme einer betrieblichen Tätigkeit dar. Zum anderen stellen die durchgeführte Beratung bei Immobilienprojekten und die intendierte Beteiligung an einem Hotelbetrieb eine wesentliche Änderung des Geschäftszweiges gegenüber dem ursprünglichen Lokalbetrieb dar.

Für die Annahme eines Mantelkaufes müssen sämtliche Tatbestandsmerkmale kumulativ gegeben sein. Es mangelt jedoch im vorliegenden Fall an einer wesentlichen Änderung der organisatorischen Struktur: W war mit Ausnahme des Konkurszeitraumes seit 11.4.2003 selbständig vertretungsbefugt, zunächst als Prokurist, sodann als faktischer Geschäftsführer, der sämtliche nötigen Vertretungshandlungen für den abwesenden bestellten Geschäftsführer X setzte und ab 20.7.2007 als im Firmenbuch eingetragener Geschäftsführer.

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. Trotz grundsätzlich formaler Betrachtung der Elemente des Manteltatbestandes ist 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). Dieser in den KStR 2013 Rz 995 geäußerten Rechtsansicht der Finanzverwaltung schließt sich der erkennende Senat an.

Tatsächlich hat der Altgeschäftsführer X sein Amt seit Konkurseröffnung im Jahr 2004 nicht mehr ausgeübt und H bereits nach Abschluss des Konkurses 2005 die Geschäftsführung übernommen. Eine wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur ist somit weder im Jahr 2007 eingetreten noch im Jahr 2005; letzteres, weil H schon vor dem Konkurs seit 2003 als Prokurist selbständig vertretungsbefugt war und somit von zwei vertretungsbefugten Organen lediglich eines faktisch 2004, formal 2007 ausgeschieden ist.

Treten die Änderungen nicht in einem Jahr ein, so wird nur bei Vorliegen eines inneren Zusammenhangs zwischen den Etappen der Änderung von einem Mantelkauf auszugehen sein (vgl zuletzt VwGH 13.9.2017, Ro 2015/13/0007). Eine Änderung der organisatorischen Struktur kann schon für sich nicht punktuell sondern erst über den Zeitraum von 11.4.2003 bis zur Konkursaufhebung 2005 erblickt werden, doch fehlt ein innerer Zusammenhang zwischen der Einsetzung des H als Prokurist 2003 und der

Einstellung der Geschäftsführungstätigkeit des X ab 2005. Umso mehr mangelt es an einem inneren Zusammenhang zwischen diesen organisatorischen Änderungen und der Änderung der wirtschaftlichen und Gesellschafterstruktur im Jahr 2007.

Aus all diesen Erwägungen liegt kein Mantelkauf vor.

## **2. Beratungserlös 2007**

Der Rechnung der Bf vom 4.11.2007 an die A GmbH, deren Alleingesellschafter zu jenem Zeitpunkt H war, liegt folgender Sachverhalt zugrunde: Die Bf erbrachte für die HVI, die gegenüber den Betreibern des Projektes „T“ in Ort beratend tätig war, Beratungsleistungen betreffend die Umsetzung der in das Projekt zu integrierenden Gastronomie. Die bautechnischen Aspekte betreffend bediente sich die Bf dabei des einschlägigen Fachwissens des H, die gastronomischen Aspekte betreffend bediente sie sich des einschlägigen Fachwissens des W.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den schlüssigen Vorbringen der Bf in der mündlichen Senatsverhandlung.

Weshalb eine derartige Beratungsleistung alleine von W erbracht worden sein soll und diesem ertragsteuerlich zur Gänze zuzurechnen sein soll, ist für den erkennenden Senat nicht nachvollziehbar. Vor allem nach der jüngsten Rechtsprechung des VwGH zur Drittanstellung (VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149) kann in der Zwischenschaltung einer GmbH zwischen (im Wege der Gesellschaft) leistendem Gesellschafter und Leistungsempfänger nicht per se ein Missbrauch gesehen werden, wenn außersteuerliche Gründe für die gewählte Gestaltung vorliegen.

Diese Gründe sind hier gegeben durch die gemeinschaftliche Beratung auf Gebieten, die zum Teil von H und zum Teil von W abgedeckt werden. Dass sich H und W dazu der gemeinsamen GmbH bedienten, erscheint nur wirtschaftlich sinnvoll. Überdies wurden auch haftungsrechtliche Aspekte von der Bf ins Treffen geführt.

Damit sind die Beratungsleistungen der Bf zuzurechnen und bei dieser der Besteuerung zu unterziehen.

## **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Ob bei Überprüfung der organisatorischen Struktur auf die formalen oder tatsächlichen Verhältnisse abzustellen ist, war bisher nicht Gegenstand der Rechtsprechung des VwGH.

Wien, am 4. Dezember 2017