

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Alexander Hajicek über die Beschwerde (vormals Berufung) der A\*\*\*\* GmbH, Adr\*\*\*\*, vertreten durch PWT Pannonische WT GmbH, 7201 Neudörfl, Hauptstraße 26, gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 27. August 2009, betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2008, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nicht zulässig.

### Entscheidungsgründe

Beschwerdeführerin ist die A\*\*\*\* GmbH.

Im Beschwerdefall ist strittig, ob der Mantelkauftatbestand des § 4 Z 2 UmgrStG iVm § 8 Abs 4 Z 2 KStG vorliegt.

#### **Folgender Sachverhalt steht fest:**

Alleingesellschafterin der am 17.12.2004 mit einer Stammeinlage von 35.000 Euro gegründeten B\*\*\*\* GmbH (eingetragen im Firmenbuch am 13.1.2005) war laut Firmenbuch R\*\*\*\* N\*\*\*\*, welche allerdings diese Anteile laut einem ebenfalls am 17.12.2004 errichteten notariellen Treuhandvertrag bloß als Treuhänderin für F\*\*\*\* T\*\*\*\* (49 %) und G\*\*\*\* T\*\*\*\* (51%) besaß.

(Dieses Treuhandverhältnis wurde im Rechtsmittelverfahren seitens der Beschwerdeführerin erst im Vorlageantrag erwähnt.)

Mit Abtretungsvertrag vom 4.12.2006 (eingetragen im Firmenbuch am 15.12.2006) „erwarben“ F\*\*\*\* T\*\*\*\* und G\*\*\*\* T\*\*\*\* die Geschäftsanteile der R\*\*\*\* N\*\*\*\* an der B\*\*\*\* GmbH je zur Hälfte (17.500 Euro).

Geschäftsführer der B\*\*\*\* GmbH war zunächst O\*\*\*\* N\*\*\*\*, seit 21.12.2006 war dies F\*\*\*\* T\*\*\*\*.

Die Beschwerdeführerin, die A\*\*\*\* GmbH, wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 17.8.1992 gegründet.

Geschäftsführer der Beschwerdeführerin war bis August 2010 F\*\*\*\* T\*\*\*\*, danach L\*\*\*\* T\*\*\*\*.

Gesellschafter der Beschwerdeführerin waren ursprünglich neben anderen Gesellschaftern F\*\*\*\* T\*\*\*\* mit einem Geschäftsanteil von 125.000 S und G\*\*\*\* T\*\*\*\* mit einem Geschäftsanteil von 130.000 S.

Seit dem Jahr 2000 waren an der Beschwerdeführerin F\*\*\*\* T\*\*\*\* zu 25 % (125.000 S), G\*\*\*\* T\*\*\*\* zu 26 % (130.000 S), J\*\*\*\* M\*\*\*\* zu 25 % (125.000 S) und P\*\*\*\* U\*\*\*\* zu 24 % (120.000 S) beteiligt.

Im November/Dezember 2006 (im Firmenbuch eingetragen am 5.12.2006) übertrugen J\*\*\*\* M\*\*\*\* und P\*\*\*\* U\*\*\*\* ihre Anteile an der Beschwerdeführerin von zusammen 49 % (245.000 S) an G\*\*\*\* T\*\*\*\*, das Beteiligungsverhältnis lautete daher sodann F\*\*\*\* T\*\*\*\* 25 % (125.000 S) und G\*\*\*\* T\*\*\*\* 75 % (375.000 S).

G\*\*\*\* T\*\*\*\* erwarb diesen 49 %-Anteil allerdings lediglich als Treuhänderin der B\*\*\*\* GmbH (Treuhandvereinbarung vom 20.4.2006 – offengelegt gegenüber dem Finanzamt im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung bei G\*\*\*\* T\*\*\*\*). Als Grund für diese Treuhandschaft wird in der Treuhandvereinbarung ausgeführt, die B\*\*\*\* GmbH wolle diese Anteile erwerben, aufgrund der Kündigung der beiden Gesellschafter könne das Aufgriffsrecht betreffend diese Anteile jedoch nur von einem anderen Gesellschafter wahrgenommen werden. G\*\*\*\* T\*\*\*\* verpflichtete sich, diese Anteile umgehend an die B\*\*\*\* GmbH abzutreten.

Wenige Tage nach dem Erwerb (im Firmenbuch eingetragen am 13.12.2006) übertrug G\*\*\*\* T\*\*\*\* den eben erworbenen Anteil von 49 % an der Beschwerdeführerin auf die B\*\*\*\* GmbH; das Beteiligungsverhältnis an der Beschwerdeführerin lautete daher zu diesem Zeitpunkt F\*\*\*\* T\*\*\*\* 25 % (125.000 S), G\*\*\*\* T\*\*\*\* 26 % (130.000 S) und B\*\*\*\* GmbH 49 % (245.000 S).

Mit Einbringungsvertrag vom 21.12.2006 brachten F\*\*\*\* T\*\*\*\* seinen Anteil an der Beschwerdeführerin von 25 % und G\*\*\*\* T\*\*\*\* ihren Anteil an der Beschwerdeführerin im Umfang von 25 % zum Einbringungsstichtag 30.11.2006 in die B\*\*\*\* GmbH ein.

(Diese Einbringung wurde dem zuständigen Finanzamt mit Schreiben vom 9.3.2007 angezeigt, die Eintragung der geänderten Anteilsverhältnisse im Firmenbuch erfolgte allerdings erst am 26.2.2008)

Ebenfalls mit Datum vom 21.12.2006 kam es zu diesem Zweck zu einer Kapitalerhöhung bei der B\*\*\*\* GmbH um 2.000 Euro, sodass F\*\*\*\* T\*\*\*\* und G\*\*\*\* T\*\*\*\* Geschäftsanteile an der B\*\*\*\* GmbH zu je 18.500 Euro hielten  
(eingetragen im Firmenbuch am 5.1.2007).

Ab diesem Zeitpunkt betrug somit der Anteil der B\*\*\*\* GmbH an der Berufungswerberin 99 % (495.000 S), als weitere Gesellschafterin war lediglich G\*\*\*\* T\*\*\*\* mit einem Anteil von 1 % (5.000 S) beteiligt.

Im Februar 2007 (Eintragung im Firmenbuch am 13.2.2007) erwarb L\*\*\*\* T\*\*\*\* von F\*\*\*\* T\*\*\*\* einen Geschäftsanteil an der B\*\*\*\* GmbH von 9.250 Euro.

Ab diesem Zeitpunkt waren daher F\*\*\*\* T\*\*\*\* und L\*\*\*\* T\*\*\*\* jeweils zu 25 % und G\*\*\*\* T\*\*\*\* zu 50 % an der B\*\*\*\* GmbH beteiligt waren.

Am 12.10.2008 (im Firmenbuch eingetragen am 1.10.2008) übertrug G\*\*\*\* T\*\*\*\* einen Anteil von jeweils 0,25 % (1.250 S) an der Beschwerdeführerin an F\*\*\*\* T\*\*\*\* und L\*\*\*\* T\*\*\*\*.

Mit Verschmelzungsvertrag ebenfalls vom 12.8.2008 wurde die Beschwerdeführerin als übernehmende Gesellschaft mit der B\*\*\*\* GmbH (Mutter) als übertragende Gesellschaft zum Verschmelzungsstichtag 31.12.2007 verschmolzen

(im Firmenbuch eingetragen am 11.10.2008).

Gesellschafter wurden G\*\*\*\* T\*\*\*\* mit 50% (250.000 S), F\*\*\*\* T\*\*\*\* mit 25 % (125.000 S) und L\*\*\*\* T\*\*\*\* mit 25 % (125.000 S).

Die B\*\*\*\* GmbH entfaltete ab ihrer Gründung niemals eine unternehmerische Tätigkeit.

### ***Verfahrensgang:***

Mit dem angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2008 verweigerte das Finanzamt der Beschwerdeführerin den Abzug der Verluste der B\*\*\*\* GmbH (übertragende Gesellschaft) von 2.955,54 Euro aus dem Jahr 2005, 362,55 Euro aus dem Jahr 2006 und 1.740,54 Euro aus dem Jahr 2007, in Summe somit 5.058,63 Euro.

Das Finanzamt führte dazu aus, die B\*\*\*\* GmbH (übertragende Gesellschaft) habe keine Tätigkeit ausgeübt. Im Jahr 2006 hätten die Gesellschafter der Beschwerdeführerin die Anteile an der B\*\*\*\* GmbH (übertragende Gesellschaft) auf entgeltlicher Basis erworben und in weiterer Folge die Anteile an der Beschwerdeführerin in die B\*\*\*\* GmbH (übertragende Gesellschaft) eingebracht bzw an diese veräußert (ebenfalls 2006).

Rückwirkend per 31.12.2007 sei die untätige B\*\*\*\* GmbH (übertragende Gesellschaft) auf die betrieblich tätige Beschwerdeführerin verschmolzen worden. Eine wirtschaftliche Notwendigkeit der innerhalb eines kurzen überschaubaren Zeitraums erfolgten Strukturänderungen sei aus dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht erkennbar. Durch die Strukturänderungen sei die wirtschaftliche Identität der übertragenden Körperschaft verloren gegangen. Es liege ein Mantelkauftatbestand vor, da die persönlichen, organisatorischen und betrieblichen Strukturen innerhalb eines kurzen Zeitraumes auf entgeltlicher Basis geändert worden seien. Gemäß § 4 Z 2 UmgrStG schließe eine Mantelkauf den Abzug von Verlusten aus, sodass abzugsfähige Verluste nicht berücksichtigt werden könnten.

In der Berufung bringt die Beschwerdeführerin dazu vor, der Tatbestand des § 4 Z 2 UmgrStG sei nicht verwirklicht worden. Für die Beurteilung des umgründungsveranlassten Manteltatbestandes seien die übertragende und die übernehmende Körperschaft als Einheit anzusehen (UmgrStR Rz 342). Die Gesellschafterstruktur werde wesentlich geändert, wenn ein Gesellschafterwechsel  $\frac{3}{4}$  des Nennkapitals der Körperschaft oder mehr betrage (UmgrStR Rz 244). Zu keiner Änderung der Beteiligungsstruktur komme es bei einer Verschmelzung ohne Gewährung von Gesellschaftsanteilen (Fall der Mutter/Tochter Verschmelzung), soweit die Anteile an der übertragenden und übernehmenden Körperschaft nicht im zeitlichen Naheverhältnis zur Verschmelzung erworben worden seien (UmgrStR Rz 246).

Bezogen auf den Beschwerdefall bedeute dies:

Es liege eine Mutter/Tochter Verschmelzung vor, da die B\*\*\*\* GmbH (Mutter) auf die Beschwerdeführerin (Tochter) verschmolzen worden sei. Die B\*\*\*\* GmbH (Mutter) sei zu 99 % an der Beschwerdeführerin (Tochter) beteiligt gewesen. Es habe aufgrund der Tatsache, dass die Beteiligungsverhältnisse an den beteiligten Gesellschaften unmittelbar gleich gewesen seien, keine Gewährung von Gesellschaftsanteilen gegeben.

ISd angeführten UmgrStR liege ein Mantelkauftatbestand nur vor, wenn ein Gesellschafterwechsel  $\frac{3}{4}$  des Nennkapitals der Körperschaft oder mehr betreffe wobei im Zuge der Umgründung die übertragende bzw die übernehmende Gesellschaft als Einheit zu betrachten seien.

Vor den Umgründungsschritten seien an der Beschwerdeführerin F\*\*\*\* T\*\*\*\* zu 25 %, G\*\*\*\* T\*\*\*\* zu 26 %, J\*\*\*\* M\*\*\*\* zu 25 % und P\*\*\*\* U\*\*\*\* zu 24 % beteiligt gewesen.

An der B\*\*\*\* GmbH seien G\*\*\*\* T\*\*\*\* zu 50 %, F\*\*\*\* T\*\*\*\* zu 25 % und L\*\*\*\* T\*\*\*\* zu 25 % beteiligt gewesen.

Im Jahr 2006 habe die B\*\*\*\* GmbH 49 % der Anteile an der Beschwerdeführerin erworben und F\*\*\*\* T\*\*\*\* und G\*\*\*\* T\*\*\*\* hätten jeweils Anteile im Umfang von 25 % an der Beschwerdeführerin in die B\*\*\*\* GmbH eingebracht, sodass Ende 2006 an der Beschwerdeführerin die B\*\*\*\* GmbH zu 99 % und G\*\*\*\* T\*\*\*\* zu 1 % beteiligt gewesen seien.

Das Umgründungssteuerrecht verlange eine einheitliche Betrachtung der beiden Gesellschaften. Da an der B\*\*\*\* GmbH wiederum die Familie T\*\*\*\* beteiligt gewesen sei,

ergebe sich aus mittelbarer Sicht bei Durchsicht durch beide Gesellschaften folgendes Beteiligungsverhältnis an der Beschwerdeführerin:

G\*\*\*\* T\*\*\*\* direkt 1 % sowie aufgrund ihrer 50 %igen Beteiligung an der B\*\*\*\* GmbH (50 % von 99 % =) 49,5 %, somit insgesamt 50,5 %.

F\*\*\*\* T\*\*\*\* bzw L\*\*\*\* T\*\*\*\* seien aufgrund ihrer Beteiligung an der B\*\*\*\* GmbH mittelbar im Ausmaß von (25 % von 99 % =) 24,75 % beteiligt.

Das mittelbare Beteiligungsverhältnis habe daher aus einheitlicher Sicht lautet: G\*\*\*\* T\*\*\*\* 50,5 %, F\*\*\*\* T\*\*\*\* 24,75 % und L\*\*\*\* T\*\*\*\* 24,75 %, gesamt somit 100 %.

Nach der Verschmelzung habe das Beteiligungsverhältnis wie folgt lautet: G\*\*\*\* T\*\*\*\* 50 %, F\*\*\*\* T\*\*\*\* 25 % und L\*\*\*\* T\*\*\*\* 25 %, gesamt 100 %.

Aus einer einheitlichen Betrachtung der beiden Gesellschaften ergebe sich bei unmittelbarer und mittelbarer Betrachtung, dass G\*\*\*\* T\*\*\*\* durchgehend zumindest zu 26 % beteiligt gewesen sei und F\*\*\*\* T\*\*\*\* zu 24,75 %. Somit seien im gesamten Zeitraum (vor und nach Umgründung) mittelbar bzw unmittelbar die beiden Geschafter zu 50,75 % beteiligt gewesen. Die geforderte Änderung der Geschafterstruktur im Ausmaß von 75 % liege daher nicht vor. Die Anwendungsvoraussetzungen des Mantelkaufes seien daher nicht erfüllt.

Das Finanzamt erließ eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung, wobei es in der Streitsache der Berufung jedoch keine Folge gab und ausführte, der in der Berufung dargestellte Sachverhalt stelle nicht den im zeitlichen Nahebereich zur Verschmelzung liegenden Anteilserwerb an der B\*\*\*\* GmbH (übertragende Gesellschaft) durch die Geschafter der Beschwerdeführerin (übernehmende Gesellschaft), welcher den Mantelkauf verwirkliche, dar.

Mit Abtretungsvertrag vom 4.12.2006 hätten die Geschafter der Beschwerdeführerin sämtliche Anteile an der B\*\*\*\* GmbH (übertragende Gesellschaft) erworben.

Ebenfalls mit Vertrag vom 4.12.2006 seien Anteile an der Beschwerdeführerin an die B\*\*\*\* GmbH (übertragende Gesellschaft) abgetreten worden.

Mit Einbringungsvertrag vom 21.12.2006 seien Anteile an der Beschwerdeführerin in die B\*\*\*\* GmbH (übertragende Gesellschaft) eingebracht worden, sodass nunmehr 99 % der Anteile an der Beschwerdeführerin im Eigentum der B\*\*\*\* GmbH (übertragende Gesellschaft) gestanden seien.

Rückwirkend per 31.12.2007 sei die Muttergesellschaft B\*\*\*\* GmbH (übertragende Gesellschaft) auf die Beschwerdeführerin (Tochtergesellschaft) verschmolzen worden.

Vor dem Beteiligungserwerb 2006 habe die B\*\*\*\* GmbH (übertragende Gesellschaft) keinerlei Tätigkeit ausgeübt. Im Zuge der Anteilsübertragung habe auch ein Geschäftsführerwechsel stattgefunden.

Aufgrund des Gesamtbildes sämtlicher Änderungen vor und im Zuge der Verschmelzung liege ein Mantelkauftatbestand vor, der gemäß § 4 Z 2 UmgrStG den Verlustabzug ausschließe.

Im (als Berufung bezeichneten) Vorlageantrag führte die Beschwerdeführerin aus, die B\*\*\*\* GmbH (übertragende Gesellschaft) sei im Jahr 2004 gegründet worden, vor dem

Anteilskauf am 4.12.2006 sei R\*\*\*\* N\*\*\*\* Gesellschafterin gewesen. Diese habe jedoch ihren Geschäftsanteil treuhändig für F\*\*\*\* T\*\*\*\* und G\*\*\*\* T\*\*\*\* gehalten. In der Anlage werde der (notarielle) Treuhandvertrag übermittelt. Danach habe R\*\*\*\* N\*\*\*\* ab Gründung der B\*\*\*\* GmbH (übertragende Gesellschaft) 51 % als Treuhänderin für G\*\*\*\* T\*\*\*\* und 49 % als Treuhänderin für F\*\*\*\* T\*\*\*\* gehalten habe. Diese Gesellschaft sei daher ab dem Jahr 2004 im Einflussbereich des Ehepaars T\*\*\*\* gestanden. Somit seien die Anteile an der B\*\*\*\* GmbH (übertragende Gesellschaft) von der Familie T\*\*\*\* nicht im Naheverhältnis zur Verschmelzung erworben worden, sondern das Gesellschafterverhältnis habe bereits vorher (seit dem Jahr 2004) bestanden. Im Jahr 2006 sei nur das Treuhandverhältnis betreffend R\*\*\*\* N\*\*\*\* aufgelöst worden.

Ein Mantelkauftatbestand könne daher aus einer einheitlichen Betrachtungsweise nicht gegeben sein, da sowohl aus unmittelbarer als auch aus mittelbarer Betrachtung die beiden Gesellschafter F\*\*\*\* T\*\*\*\* und G\*\*\*\* T\*\*\*\* zusammengenommen seit dem Jahr 2004 zu mehr als 50 % beteiligt gewesen seien. Eine Änderung der Gesellschafterstruktur führe nur dann zu einem Mantelkauftatbestand, wenn bei einer einheitlichen Betrachtung eine Änderung von mehr als 75 % vorliege.

Ob die B\*\*\*\* GmbH (übertragende Gesellschaft) eine operative Tätigkeit ausgeübt habe könne kein Kriterium sein, das Halten von Beteiligungen führe zur Tätigkeit der Vermögensverwaltung.

Im Falle von Vermögensverwaltungsgesellschaften müsse die Tätigkeit der Vermögensverwaltung bis zur Verschmelzung vorliegen. Voraussetzung für den Verlustübergang sei lediglich, ob das verlusterzeugende Vermögen (die sei bei einer beteiligungshaltenden GmbH die Beteiligung an sich) bis zum Verschmelzungstichtag vorgelegen sei. Dies sei definitiv der Fall. Dass ein Geschäftsführerwechsel vorliege, liege in der Natur der Sache, da die B\*\*\*\* GmbH (übertragende Gesellschaft) untergegangen sei. Allerdings sei zu bemerken, dass bei beiden Gesellschaften F\*\*\*\* T\*\*\*\* als Geschäftsführer fungiert hätten.

Das Finanzamt legte die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat vor, wobei es im Vorlagebericht beantragte, die Berufung abzuweisen. Der Anzeigepflicht gemäß §§ 199 ff BAO sei nicht nachgekommen worden (Hinweis UFS 29.11.2005, RV/0216-W/05).

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

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1.1.2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Soweit in der Darstellung des Verfahrensganges von der Berufung die Rede war, ist diese als Beschwerde zu verstehen bzw wird diese in der Folge als solche bezeichnet.

### ***Beweiswürdigung:***

Der zu Beginn dieses Erkenntnisses festgestellte Sachverhalt ist unstrittig und gründet sich auf die im Veranlagungsakt erliegenden Urkunden sowie auf das Firmenbuch.

### **Rechtliche Beurteilung:**

Gemäß § 8 Abs 4 Z 2 KStG steht der Verlustabzug iSd § 18 Abs 6 und 7 EStG 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). Dies gilt nicht, wenn diese Änderungen zum Zwecke der Sanierung des Steuerpflichtigen mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teiles betrieblicher Arbeitsplätze erfolgen. Verluste sind jedenfalls insoweit abzugsfähig, als infolge der Änderung der wirtschaftlichen Struktur bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Änderung stille Reserven steuerwirksam aufgedeckt werden.

Gemäß § 4 Z 2 UmgrStG liegt ein Mantelkauf, der den Abzug von Verlusten ausschließt, auch dann vor, wenn die wesentlichen Änderungen der Struktur zu einem Teil bei der übertragenden und zum anderen Teil bei der übernehmenden Körperschaft erfolgen. Änderungen zum Zwecke der Verbesserung oder Rationalisierung der betrieblichen Struktur im Unternehmenskonzept der übernehmenden Körperschaft stehen Sanierungen im Sinne des § 8 Abs 4 Z 2 dritter Satz des KStG gleich.

Eine wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur liegt nach hA vor, wenn sich mehr als 75 % der Vorstruktur ändert. Jeder Gesellschafterwechsel stellt eine Änderung der Gesellschafterstruktur dar. Die Anzahl der ausgetauschten Gesellschafter ist irrelevant. Gegenüber der Vorstruktur müssen mehr als 75 % der Anteile am Grund- oder Stammkapital der betroffenen Körperschaft von anderen Personen gehalten werden (zB KStR 2001 Rz 1182 bzw KStR 2013 Rz 997; *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 8 Rz 559; *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG § 4 Rz 13).

Die Beschwerdeführerin bringt vor, F\*\*\*\* T\*\*\*\* sowie G\*\*\*\* T\*\*\*\* seien im Wege einer Treuhandschaft von Anbeginn an Eigentümer der B\*\*\*\* GmbH (übertragende Gesellschaft) gewesen, weshalb es zu keinem entgeltlichen Anteilserwerb (von mehr als 75 %) gekommen sei und ein Mantelkauf nicht vorliege.

Das Finanzamt hält dem lediglich entgegen, dieses Treuhandverhältnis sei nicht rechtzeitig offen gelegt worden.

Gemäß § 24 lit b und c BAO gilt für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter bei der Erhebung von Abgaben, soweit in den Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmt ist, dass Wirtschaftsgüter, die zu treuen Handen übereignet oder zu treuen Handen für einen Treugeber erworben worden sind, dem Treugeber zugerechnet werden.

Auch für ein Treuhandverhältnis, das ebenso wie andere für die Abgabenfestsetzung maßgebliche Umstände gemäß §§ 120, 121 BAO binnen Monatsfrist dem Finanzamt anzugeben gewesen wäre, gelten, wenn es angeblich zwischen nahen Angehörigen bestanden haben soll, die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Diese Grundsätze haben zwar nur im Rahmen der Beweiswürdigung Bedeutung, sie erlauben es aber der

Behörde, wenn die den erwähnten Grundsätzen entsprechenden Voraussetzungen nicht erfüllt sind, der Behauptung über das angebliche Vorliegen einer Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen den Glauben zu versagen.

Der Umstand, dass die Treuhand häufig verdeckt wird, ändert an der Geltung dieser Grundsätze ebensowenig wie etwa bei den sogenannten stillen Zessionen. Sollen bei ihnen zwischen nahen Angehörigen steuerliche Folgen nicht willkürlich herbeigeführt werden können, müssen sie der Abgabenbehörde gegenüber ausreichend zum Ausdruck gebracht werden. Dies ist nur der Fall, wenn die betreffenden Vereinbarungen der Abgabenbehörde unter Schilderung der wesentlichen Punkte pro futuro bekannt gegeben werden. Auch der Nachweis durch zeitnah errichtete öffentliche Urkunden oder Anzeigen an Behörden ist möglich. Die erst im Nachhinein gemachten Ausführungen naher Angehöriger reichen als Beweis jedoch nicht aus. Gleiches gilt für (verdeckte) Treuhandverhältnisse naher Angehöriger (VwGH 16.3.1989, 89/14/0024 mwN).

Gemäß § 120 Abs 1 BAO haben die Abgabepflichtigen dem Finanzamt alle Umstände anzugeben, die hinsichtlich der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer, der Umsatzsteuer oder Abgaben vom Vermögen die persönliche Abgabepflicht begründen, ändern oder beenden. Sie haben dem Finanzamt auch den Wegfall von Voraussetzungen für die Befreiung von einer solchen Abgabe anzugeben.

Es sind dabei jedoch nicht generell „für die Abgabenfestsetzung maßgebende Umstände“, wie zB die Begründung eines Treuhandverhältnisses anzugeben. Wäre dem so, müsste etwa jede Betriebsausgabe für sich angezeigt werden (*Ritz*, BAO-Kommentar<sup>5</sup>, § 120 Rz 2).

Im Streitfall lag zwischen F\*\*\*\* T\*\*\*\* sowie G\*\*\*\* T\*\*\*\* einerseits und R\*\*\*\* N\*\*\*\* andererseits eine notarielle Treuhandvereinbarung vor, welche zeitgleich mit der Gründung der B\*\*\*\* GmbH (übertragende Gesellschaft) am 17.12.2004 abgeschlossen worden war. Diese Vereinbarung weist einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt auf.

Dieses Treuhandverhältnis ist daher im Lichte der obigen Ausführungen anzuerkennen, die Geschäftsanteile an der B\*\*\*\* GmbH sind daher gemäß § 24 BAO ab Gründung dem Ehepaar F\*\*\*\* T\*\*\*\* und G\*\*\*\* T\*\*\*\* zuzurechnen.

Damit sind jedoch die Voraussetzungen des Mantelkauftatbestandes nicht vollständig erfüllt, da es zu keiner 75 % übersteigenden Änderung der Gesellschafterstruktur gekommen ist.

Die Beschwerde erweist sich damit als berechtigt.

#### **Zulässigkeit der Revision:**

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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 Frage, ob bzw wann ein verdecktes Treuhandverhältnis anzuerkennen ist, wurde bereits durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet (vgl nochmals VwGH 16.3.1989, 89/14/0024 mwN). Es liegt daher keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd Art 133 Abs 4 B-VG vor.

Die Revision ist daher nicht zulässig.

Die vom Finanzamt im Zuge der Berufungsvorentscheidung vorgenommenen Änderungen (anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer der B\*\*\*\* GmbH) waren auch in dieser Entscheidung zu berücksichtigen.

Die Beschwerde erweist sich damit insgesamt als berechtigt.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 279 Abs 1 BAO abzuändern.

*Beilage:* 1 Berechnungsblatt

Wien, am 28. Mai 2014