



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., 1xxx Wien, T-Straße 2, vertreten durch Europa Treuhand Ernst & Young Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 1021 Wien, Prater Straße 23, vom 28. Jänner 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 23. Bezirk, vom 5. Oktober 1999 betreffend Körperschaftsteuer 1998 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (im Folgenden mit Bw. bezeichnet) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 26. November 19xx als A1-GmbH gegründet, mit Nachtrag vom 4. Dezember 19xx der Firmenwortlaut in A2-GmbH geändert und die Bw. unter dieser Bezeichnung mit 23. Dezember 19xx in das Firmenbuch eingetragen.

Den Betriebsgegenstand der Bw. bildete im Zeitpunkt der Gründung der Handel mit KFZ-Bedarfsartikel in 1xxx Wien, P-Gasse 11. Dieses Gewerbe wurde mit einer einzigen Mitarbeiterin (Frau W.) ausgeübt, die sowohl Kundenbesuche als auch die Auslieferung von Waren vornahm.

Im Zeitpunkt der Gründung waren am Stammkapital der Bw. in Höhe von S 500.000,-- R.E. und G.D. mit einer Einlage von S 255.000,-- bzw. S 245.000,-- beteiligt. Beide Gesellschafter waren auch zu einzelvertretungsbefugten Geschäftsführern der Bw. bestellt.

Infolge eines wirtschaftlich bedingten Rückganges der erklärten Umsätze der Jahre 1990 bis 1993 von ca. 3,4 Millionen Schilling auf ca. S 2,3 Millionen Schilling wurden mit Notariatsakt vom 7. Juli 1994 die Geschäftsanteile der Bw. im Nominale von S 1.000.000,-- von deren nunmehrigen Alleingesellschafterin, der S-GmbH, vertreten durch R.E. je zur Hälfte wie folgt an E.B. und F.D. abgetreten:

Pkt. 2: Nunmehr tritt die S-GmbH diesen ihren Geschäftsanteil, der einer voll und bar einbezahlten Stammeinlage im Betrage von S 1.000.000,-- entspricht, je zur Hälfte **UNENTGELTLICH** an Direktor E.B. und F.D. ab und diese erklären die Vertragsannahme.

Pkt. 3: Tag des Überganges der mit den Geschäftsanteilen verbundenen Rechte und Verbindlichkeiten auf die Übernehmer ist der Tag der Vertragsunterfertigung. Den Vertragsparteien sind die Bestimmungen des GesmbH-Gesetzes über die Haftung des abtretenden Gesellschafters sowie für die Ausfallhaftung bekannt. Weiters ist den Erwerbern der Status (Aktiven und Passiven) der Gesellschaft bekannt.

Pkt. 4: Die Übernehmer erwerben diesen Geschäftsanteil mit allen Rechten und Pflichten, die die abtretende Gesellschafterin der Bw. sowie den Mitgesellschaftern gegenüber zustehen bzw. obliegen. Sie erklären, den Gesellschaftsvertrag in der derzeit gelgenden Fassung zu kennen und sich allen seinen Vereinbarungen zu unterwerfen, ferner die abtretende Gesellschafterin hinsichtlich aller von ihr übernommenen Verpflichtungen und Verbindlichkeiten, die sich aus dem Gesellschaftsverhältnis ergeben, schad- und klaglos zu halten.

Die Bilanz der Bw. zum 31. Dezember 1993 weist die nachstehend angeführten Aktiva und Passiva auf:

AKTIVA:		PASSIVA:	
Finanzanlagen	4.859,00	Stammkapital	1.000.000,00
		Verlustvortrag	- 858.784,70
Vorräte	81.767,19	Jahresverlust	- 495.924,99
Forderungen	163.728,72	Rückstellungen	62.406,00
Kassa	22.180,80	Bankverbindlichkeiten	373.829,04
ARA	17.144,00	Lieferverbindlichkeiten	133.083,06
		sonstige Verbindlichkeiten	75.071,30
Bilanzsumme:	289.679,71	Bilanzsumme:	289.679,71

Mit 19. Juli 1994 wurde die Abberufung des bisherigen Geschäftsführers R.E. und die Neubestellung der Geschäftsführer E.B. und F.D. im Firmenbuch eingetragen.

Mit 30. September 1994 sei zufolge der Eingabe vom 29. September 2004 die einzige bisherige Dienstnehmerin der Bw., Frau W., ausgeschieden. Es würden daher ab Oktober 1994 weder Lohnsteuer, noch Dienstgeberbeitrag sowie ein Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag anfallen. Des Weiteren würde sich im Betriebsvermögen kein Kraftfahrzeug befinden. Durch diese Reorganisation bedingt, solle zufolge der Eingabe der Bw. vom 29. September 1994 die Bw. an der neuen Anschrift in 1xxx Wien, T-Straße 2, erst im November 1994 ihre wirtschaftliche Tätigkeit neu beginnen. Bis auf Weiteres erfolge die administrative Betreuung der Bw. durch die R-KG, an welcher E.B. und F.D. wesentlich beteiligt seien.

Aus dem Anhang und Lagebericht zu der Bilanz zum 31. Dezember 1994 ergibt sich, dass die Bw. mit S 987.572,24 überschuldet sei. Diese Überschuldung in Höhe von S 987.572,24 werde im Jahr 1995 durch eine vorzunehmende Kapitalerhöhung abgedeckt werden.

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 1995 bis 1997 wurde lt. Tz 22 des BP-Berichtes festgestellt, dass bei der mit 7. Juli 1994 erfolgten Abtretung von Geschäftsanteilen der Bw. der Mantelkauftatbestand nach § 8 Abs 4 Z 2 KStG 1988 verwirklicht wurde. Die Verluste der Jahre 1989 bis 1994 seien demnach nicht vortragsfähig.

Zwar ergebe sich aus dem Notariatsakt vom 7. Juli 1994, dass die Geschäftsanteilen der Bw. von der S-GmbH an E.B. und F.D. unentgeltlich abgetreten worden seien, jedoch sei in der mit 8. April 1999 anberaumten Schlußbesprechung von den Vertretern der Bw. dargelegt worden, dass zwar kein Kaufpreis für diese Geschäftsanteile bezahlt, jedoch die Bankkredite der Bw. übernommen und R.E. gegenüber den Banken von seiner persönlichen Haftung freigestellt worden sei.

Mit 27. Juli 1994 sei die Abberufung des bisherigen Geschäftsführers R.E. und die Neubestellung der Geschäftsführer E.B. und F.D. im Firmenbuch eingetragen worden.

Mit Schreiben vom 29. September 1994 habe die Bw. dem Finanzamt mitgeteilt, dass die einzige Dienstnehmerin der Bw. mit 30. September 1994 ausgeschieden sei und die wirtschaftliche Tätigkeit im November 1994 begonnen werden solle. Die aktive Geschäftstätigkeit der Bw. habe daher im 1. Halbjahr 1994 mit einem Umsatzerlös von rund S 700.000,-- geendet, worin auch die restliche Auslieferung der im 1. Halbjahr 1994 noch vorhandenen Aufträge sowie der Abverkauf des minimalen Lagers an die R-KG inkludiert sei. Im Geschäftsjahr 1995 sei mit Ausnahme *einer* Durchfakturierung von Autoapothekenlieferungen im Wert von rund S 1.100.000,-- keine Geschäftstätigkeit der Bw. entfaltet worden.

Die lange Unterbrechung der aktiven Geschäftstätigkeit der Bw. sei von den Vertretern der Bw. bei der mit 8. April 1999 anberaumten Schlussbesprechung damit begründet worden, dass sich die Gespräche über die Hereinnahme des deutschen Partners gravierend verzögert

haben, zumal bereits im Jahre 1994 Verhandlungen mit der H-GmbH mit Sitz in D-4xxxx V. geführt worden seien. Erst gegen Ende des Jahres 1995 sei mit außerordentlichen Generalversammlung vom 27. Dezember 1995 die Erhöhung des Stammkapitales der Bw. um eine weitere Million von S 1.000.000,-- auf S 2.000.000,-- beschlossen und die H-GmbH mit Sitz in D-4xxxx V. als neue Gesellschafterin zugelassen worden. Zugleich sei die Änderung des Firmenwortlautes von A2-GmbH in "Bw." einstimmig beschlossen worden.

Mit Notariatsakt vom 25. Jänner 1996 traten E.B. und F.D. ihre Geschäftsanteile an der Bw. im Nominale von je S 509.500,-- an die H-GmbH um je S 3.150.000,-- ab. Zugleich wurde in diesem Vertrag vereinbart, dass die bisher von der R-KG gehaltenen und in der Anlage 1 bezeichneten Vertretungs- und Vertriebsverträge auf die Bw. übertragen werden. An der R-KG sind E.B. und F.D. wesentlich beteiligt. Bei der mit 25. Jänner 1996 anberaumten außerordentlichen Generalversammlung der Bw. wurde weiters beschlossen, das Stammkapital der Bw. von S 2.000.000,-- um weitere S 2.000.000,-- auf S 4.000.000,-- zu erhöhen.

Auf Basis dieser neuen Geschäftsgrundlage habe den Feststellungen der Betriebsprüfung zu folge die Bw. in den Jahren 1996 und 1997 Umsätze in Höhe von rund S 20.000.000,-- bzw. S 24.000.000,-- erzielt.

Nach Auffassung der Betriebsprüfung seien auf Grund des vorstehend geschilderten Sachverhaltes die Tatbestandsmerkmale des § 8 Abs 4 Z 2 KStG 1988 gegeben. Damit sei ab dem mit 7. Juli 1994 erfolgten Erwerb der Geschäftsanteile der Bw. deren wirtschaftliche Identität infolge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur nicht mit der in jenen Zeiträumen vergleichbar, in denen der Verlust entstanden sei. Daher seien die nachstehend angeführten Verluste der Jahre 1989 bis 1994 nicht vortragsfähig:

Bezeichnung:	It. Vlg:
Verlustvortrag aus 1989	168.280,00
Verlustvortrag aus 1990	179.925,00
Verlustvortrag aus 1991	208.282,00
Verlustvortrag aus 1992	217.415,00
Verlustvortrag aus 1993	473.113,00
Verlustvortrag aus 1994	635.675,00
SUMME:	1.882.690,00

Das von den Vertretern der Bw. anlässlich der Schlussbesprechung geäußerte Argument, dass die ehemalige A2-GmbH an großteils gemeinsame Kunden, zB F-GmbH verkauft habe und mit dem Erwerb der Geschäftsanteile bloß ein zusätzlicher Konkurrent weggefallen sei, vermag

nach Auffassung der Betriebsprüfung nicht zu fruchten, da nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die wesentlichen Änderungen der Strukturen der Bw. stattgefunden haben.

Des Weiteren verhindere die Wiederaufnahme einer Tätigkeit in einem gleichgelagerten Geschäftsbereich nicht die Rechtsfolge des § 8 Abs 4 Z 2 KStG 1988.

Im Zuge der Veranlagung der Bw. zur Körperschaftsteuer 1998 wich das Finanzamt von der eingereichten Erklärung insoweit ab, als infolge des von der Betriebsprüfung festgestellten Mantelkauftatbestandes die erklärten Verluste der Jahre 1991 bis 1994 nicht zum Abzug zugelassen wurden.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden für das Jahr 1998 mit S 3.495.447,-- ermittelt und unter Berücksichtigung eines Verlustabzuges in Höhe von S 146.902,-- die Körperschaftsteuer in Höhe von S 1.138.490,-- festgesetzt. Der im Zuge der abweichenden Veranlagung berücksichtigte Verlustabzug in Höhe von S 146.902,-- wurde wie folgt ermittelt:

Bezeichnung:	Betrag:
Verlustvortrag aus 1989:	168.280,00
Verlustvortrag aus 1990:	179.925,00
SUMME 1989 bis 1990:	348.205,00
davon 20%:	69.641,00
Verlustabzug aus 1995:	77.261,00
Verlustabzug lt. FA:	146.902,00

Gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1998 wurde mit Eingabe vom 28. Jänner 2000 nach mehrmalig gewährter Fristverlängerung zur Einbringung einer Berufung fristgerecht berufen und eine Anerkennung der Verlustvorträge in Höhe von S 1.681.387,-- beantragt.

Begründend wurde ausgeführt, die bescheiderlassende Behörde habe keine Begründung für die Nichtanerkennung der Verlustvorträge geliefert und auch keinen Verweis auf die BP-Niederschrift gemacht. Im Betriebsprüfungsbericht werde auf die Mantelkaufbestimmung verwiesen.

Die Niederschrift der Betriebsprüfung gehe - ohne die Tatbestandsvoraussetzungen im Detail zu kennen - von einer Anwendung der Mantelkauftatbestimmung des § 8 Abs 4 Z 2 KStG aus. Dabei werde jedoch übersehen, dass der Begriff des Mantelkaufes iS des § 8 Abs 4 Z 2 KStG 1988 nur dann erfüllt sei, wenn alle drei im Gesetz geforderten wesentlichen Änderungen gegeben seien. Demnach müssen die nachstehend angeführten wesentlichen Änderungen vorliegen:

- 1) eine wesentliche Änderung der Beteiligungsstruktur auf Grund eines *entgeltlichen* Erwerbsvorganges,
- 2) eine wesentliche organisatorische Änderung *und*

3) eine wesentliche Änderung in der Betriebsstruktur.

Für den Fall, dass sich die bescheiderlassende Behörde der Meinung der Niederschrift der Betriebsprüfung angeschlossen haben sollte - was mangels Bescheidbegründung bedauerlicherweise nicht feststellbar sei - werde der Rechtsstandpunkt der Bw. hinsichtlich des Verlustabzuges wie folgt dargelegt:

Der Gesetzeswortlaut zum Mantelkauftatbestand setze eine wesentliche Änderung der Beteiligungsstruktur auf Grund eines entgeltlichen Erwerbsvorganges voraus.

Nachdem mehr als 75% der Geschäftsanteile an der Bw. übertragen worden seien, liege unbestritten eine wesentliche Veränderung der Beteiligungsstruktur vor. Wie der Gesetzeswortlaut jedoch eindeutig erkennen lasse, müsse diese wesentliche Änderung auf einem *entgeltlichen Erwerbsvorgang* beruhen.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 7. Juli 1994 seien die gesamten Geschäftsanteile der Bw. von der S-GmbH an E.B. und F.D. *unentgeltlich* übertragen worden.

Die Betriebsprüfung führe an, dass für die Geschäftanteile an der Bw. zwar kein Kaufpreis bezahlt, jedoch die Bankkredite der Bw. übernommen und R.E. gegenüber den Banken von seiner persönlichen Haftung freigestellt worden sei.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes zähle neben dem fixierten Abtretungspreis auch die Übernahme von Haftungen zum Entgelt. Dies sei jedoch nur dann der Fall, wenn die Haftungsübernahme Voraussetzung für den Erwerb des Geschäftsanteiles sei und somit eine Leistung des Erwerbers darstelle, die er zur Erlangung des wirtschaftlichen Eigentums an den Gesellschaftsanteilen aufwenden müsse.

Im vorliegenden Fall seien richtigerweise nicht die Verbindlichkeiten des Gesellschafters von den Erwerbern übernommen worden. Die Bank habe zwar auf eine Inanspruchnahme des R.E. für die Schulden der Bw. verzichtet. Dies beruhe jedoch nicht auf Grund einer Haftungsübernahme durch die neuen Gesellschafter. Im Hinblick auf die gute Bonität der Erwerber habe für die Bank keine Veranlassung bestanden, R.E. für die Gesellschaftsschulden in Anspruch zu nehmen.

Diesfalls sei anzuführen, dass weder zwischen den neuen Gesellschaftern und R.E., noch zwischen den neuen Gesellschaftern und der Bank, eine Vereinbarung über eine Haftungsübernahme bzw. Haftungsentlassung abgeschlossen worden sei. Dies sei einerseits aus dem Gesellschaftsvertrag und andererseits daraus ersichtlich, dass keine schriftliche Haftungsübernahme durch E.B. oder F.D. bei der Bank vorliege. Das Unterbleiben der Inanspruchnahme des R.E. für die Schulden der Bw. sei daher nicht Rechtsbedingung für die Übertragung der Anteile gewesen.

Damit liege keine entgeltliche Übertragung der Gesellschaftsanteile der Bw. vor, weil R.E. weder ein Abtretungsentgelt erhalten, noch rechtswirksam und verbindlich von eigenen Schulden oder der Haftung für fremde Schulden freigestellt worden sei. Die Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht seien diesbezüglich missverständlich.

Das Tatbestandsmerkmal der Änderung der wirtschaftlichen Struktur sei erfüllt, wenn die mit dem bisherigen Zweck der Körperschaft verbundene Vermögen und Tätigkeit gebildete wirtschaftliche Einheit verloren gehe. Die Änderung könne entweder eine wesentliche Verminderung oder Erweiterung der wirtschaftlichen Einheit darstellen. Eine wesentliche Änderung sei anzunehmen, wenn sie gegenüber dem Vorzustand ganz überwiegend in Erscheinung trete.

Im BP-Bericht werde angeführt, dass die aktive Geschäftstätigkeit der Bw. im Wesentlichen im 1. Halbjahr 1994 geendet und nur mehr darin bestanden habe, die restliche Auslieferung der im 1. Halbjahr 1994 noch vorhandenen Aufträge sowie den Abverkauf des minimalen Lagers vorzunehmen. Die Beendigung der aktiven Geschäftstätigkeit sei somit noch vor dem mit 7. Juli 1994 durchgeföhrten Gesellschafterwechsel erfolgt. Die Beendigung oder Verminderung der wirtschaftlichen Einheit im Herrschaftsbereich des Voreigentümers sei jedoch für den Mantelkaufatbestand unbedenklich.

Somit sei es nicht schädlich, dass im Jahre 1995 die aktive Tätigkeit der Bw. bis auf die Auto-apothekenlieferungen eingestellt worden sei. Erst die Schaffung einer neuen wirtschaftlichen Einheit oder die Erweiterung der übernommenen und weitergeföhrten wirtschaftlichen Einheit könne eine wesentliche wirtschaftliche Änderung darstellen.

Der Unternehmensgegenstand der Bw. sei gegenüber der seinerzeitigen A2-GmbH unverändert geblieben. Sowohl vor als auch nach dem Gesellschafterwechsel sei mit Zubehörteilen von Kraftfahrzeugen gehandelt worden. Es sei daher keine Schaffung einer neuen wirtschaftlichen Einheit erfolgt.

Eine Erweiterung der übernommenen wirtschaftlichen Einheit habe ebenfalls nicht stattgefunden. Eine wesentliche Erweiterung der wirtschaftlichen Einheit würde erst in einer dreifachen Erhöhung des Betriebsvermögens liegen. Es seien keine Neuanschaffungen von Anlagegütern erfolgt. Eine Veränderung des Umlaufvermögens, durch eine Erhöhung der Vorräte oder der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, könne insbesondere im Falle eines Handelsbetriebes für den Mantelkaufatbestand nicht schädlich sein. Dies mit der Begründung, dass dies auf eine erhöhte Geschäftstätigkeit hinweise. Im vorliegenden Fall sei daher festzuhalten, dass die nach der Kommentarliteratur bei gleichbleibendem Unternehmensgegenstand erforderliche Erhöhung bzw. Verminderung des Betriebsvermögens ebenfalls nicht gegeben sei.

Die gegen Ende 1995 erfolgte Eigenkapitalzufuhr von S 1.000.000,-- sei in keinem inneren Zusammenhang zur Übernahme der Gesellschaftsanteile durch E.B. und F.D. gestanden. Zudem sei eine Erhöhung des Eigenkapitals noch keine Veränderung in der Zusammensetzung des Betriebsvermögens.

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 1. August 2000 wird den Berufungsausführungen entgegengehalten, es es unrichtig, dass die Betriebsprüfung von einer Mantelkaufbestimmung des § 8 Abs 4 Z 2 KStG ausgegangen sei, ohne die diesbezüglichen Tatbestandsvor- aussetzungen im Detail zu prüfen. Der gegebene Sachverhalt sei im möglichen Umfang erhoben, mit den Vertretern der Bw. im Zuge der Schlussbesprechung ausführlich erörtert und in Tz 22 des BP-Berichtes im Detail dargestellt worden.

In Lehre und Rechtsprechung sei der Begriff "Mantelkauf" als Ausdruck für das Phänomen entwickelt worden, in dem eine abwicklungsreife, vermögenslose Kapitalgesellschaft in neue Hände übergehe, vom neuen Eigentümer mit neuem Leben erfüllt werde und die bestehenden Verlustvorträge mit den nun entstandenen Gewinnen verrechnet werden.

Auf den konkreten Anlassfall bezogen liege das Tatbestandselement der Änderung der *organisatorischen* Struktur zweifelsfrei vor. Dem sei auch in der Berufung nicht widersprochen worden.

Das Tatbestandselement der Änderung der *wirtschaftlichen* Struktur liege mit Verweis auf *Wiesner* dann vor, wenn die mit dem bisherigen Zweck der Körperschaft verbundene aus dem Vermögen und Tätigkeit gebildete wirtschaftliche Einheit verloren gehe. Diese Änderung könne sich

- negativ gesehen auf eine Verminderung bis zum Extremfall der Beendigung der wirtschaftlichen Einheit mit oder ohne nachfolgender Schaffung einer neuen wirtschaftlichen Einheit und
- positiv gesehen auf eine Erweiterung der wirtschaftlichen Einheit in quantitativer oder qualitativer Art beziehen.

Für den konkreten Beschwerdefall sei nach Auffassung der Betriebsprüfung die Änderung der wirtschaftlichen Struktur sowohl in negativer, als auch in positiver Sicht eingetreten.

Negativ gesehen, sei die Beendigung der bisherigen wirtschaftlichen Einheit im wesentlichen bereits im Bereich des Voreigentümers der Bw. eingetreten. In der Berufungsschrift sei diese Beendigung der wirtschaftlichen Einheit im Herrschaftsbereich des Voreigentümers als unbedenklich dargestellt worden. Dies sei für sich richtig. Im Berufungsschriftsatz sei aber nicht angeführt worden, dass es im Herrschaftsbereich des Folgeeigentümers unzweifelhaft zur Schaffung einer neuen wirtschaftlichen Einheit gekommen sei. Damit sei unter Bezugnahme auf *Wiesner* die wesentliche wirtschaftliche Änderung als gegeben zu sehen.

Positiv gesehen stelle sich die Frage nach der Erweiterung der wirtschaftlichen Einheit in quantitativer und qualitativer Hinsicht. Von der Betriebsprüfung sei als Sachverhalt festgestellt worden, dass die aktive Geschäftstätigkeit der seinerzeitigen A2-GmbH im Wesentlichen im 1. Halbjahr 1994 mit einem Umsatzerlös von rund S 700.000,-- geendet und auch das Dienstverhältnis mit der einzigen Dienstnehmerin beendet worden sei. Im Geschäftsjahr 1995 sei mit Ausnahme *einer* Durchfakturierung von Autoapothekenlieferungen von rund S 1,100.000,-- keine Geschäftstätigkeit erfolgt.

Erst im Jänner 1996 sei nach dem Beitritt der H-GmbH mit Sitz in V. als neue Gesellschafterin eine neue Geschäftsgrundlage geschaffen worden, indem bisher die von der R-KG gehaltenen Vertretungs- und Vertriebsverträge auf die Bw. übertragen worden seien. Auf Basis dieser Vertretungsverträge, die keinen Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit der früheren A2-GmbH aufweisen, sei in den Jahren 1996 und 1997 ein Umsatz von rund S 20,000.000,-- (1996) bzw. S 24,000.000,-- (1997) erzielt worden.

In der Berufungsschrift werde ausgeführt, dass es zu keiner Erweiterung der wirtschaftlichen Einheit gekommen sei und dies damit begründet, dass keine wesentlichen Neuanschaffungen von Anlagegütern vorliegen würden. In dieser Berufungsschrift werde jedoch nicht angeführt, dass die Bw. in den Räumlichkeiten der über die Gesellschafter verbundenen R-KG eingemietet sei, die auf Basis eines Dienstleistungsvertrages wesentliche Logistik- und sonstige Arbeitstätigkeiten für die Bw. durchführe.

Des Weiteren könne den Berufungsausführungen, dass die Veränderung des Umlaufvermögens im Falle eines Handelsbetriebes für den Mantelkauftatbestand nicht schädlich sei, könne von der Betriebsprüfung nicht gefolgt werden, da gerade diese Position für einen Handelsbetrieb ein wichtiges Element darstelle.

Die wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur solle abschließend noch durch den Vergleich der Bilanzsummen der gegenständlichen Körperschaft dargestellt werden:

Stichtag:	Bilanzsumme:
Bilanzsumme 31.12.1995:	41.086,00
Bilanzsumme 31.12.1996:	6.000.610,00
Bilanzsumme 31.12.1997:	11.154.820,00

Die vorstehend bezeichneten Bilanzsummen würden eindrucksvoll die Erweiterung der wirtschaftlichen Einheit zeigen.

Abschließend werde in der mit 1. August 2000 datierten schriftlichen Stellungnahme der Betriebsprüfung noch auf die Frage der Änderung der Gesellschafterstruktur eingegangen, die für die Verwirklichung des Mantelkauftatbestandes auf entgeltlicher Grundlage zu erfolgen habe.

Im vorliegenden Fall sei richtig, dass in dem mit 7. Juli 1994 datierten Abtretungsvertrag die Geschäftsanteile der Bw. *unentgeltlich* an die Bw. abgetreten worden seien. Da generell und auch im konkreten Anlassfall im Geschäftsleben keine Schenkungen vorkommen, sei im Rahmen der Schlussbesprechung die formelle Unentgeltlichkeit gegenüber der Betriebsprüfung dahingehend argumentiert worden, dass zwar kein Kaufpreis für die Geschäftsanteile bezahlt, die Entgeltlichkeit jedoch in der Übernahme der bestehenden Bankverbindlichkeit bestanden habe. Bei dieser Schlussbesprechung sei noch erörtert worden, dass der Vorteil für die "Verkäuferin" darin bestanden habe, dass R.E. gegenüber den Banken von seiner persönlichen Haftung befreit worden sei. Schriftliche Unterlagen über dieses Agreement seien der Betriebsprüfung jedoch nicht vorgelegt worden.

Aus dem in der Berufung hervorgehobenen Faktum, dass diese Haftungsübernahme nirgends schriftlich festgehalten worden sei, könne nach Ansicht der Betriebsprüfung nichts gewonnen werden. Auch die der Betriebsprüfung geschilderte mündliche Vereinbarung, habe offensichtlich zu dem vereinbarten Ergebnis geführt. Richtig sei weiters, dass bei Erwähnung der Haftungsübernahme im Abtretungsvertrag, diese Verpflichtung in die Bemessungsgrundlage der Kapitalertragsteuer einzubeziehen gewesen wäre.

Mit der in § 8 Abs 4 Z 2 KStG geforderten Entgeltlichkeit der Änderung der Gesellschafterstruktur solle die Abgrenzung zu Fällen der Erbschaft oder Schenkung erfolgen, bei denen der Mantelkauftatbestand nicht anzuwenden sei. Da bei gegenständlicher Änderung der Gesellschafterstruktur weder eine Erbschaft, noch eine Schenkung vorliege, sei unter Würdigung der vorstehenden Ausführungen in wirtschaftlicher Sicht von einer Entgeltlichkeit auszugehen. Aus dem in der Berufung enthaltenen Hinweis, dass im Hinblick auf die gute Bonität der Erwerber für die Bank keine Veranlassung bestanden habe, R.E. für die Schulden der Bw. in Anspruch zu nehmen, könne für die gegenständliche Frage nichts gewonnen werden.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse verbleibe die Betriebsprüfung bei ihrer Würdigung, dass wirtschaftlich gesehen eine abwicklungsreife Kapitalgesellschaft in neue Hände übergegangen und vom neuen Eigentümer mit neuem Leben erfüllt worden sei. Die Tatbestandsmerkmale des § 8 Abs 4 Z 2 KStG seien daher gegeben.

Die wirtschaftliche Identität der Bw. sei ab dem Erwerb der Geschäftsanteile der Bw. im Jahre 1994 infolge der wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur nicht mit jenen Zeiträumen vergleichbar, in denen der Verlust entstanden sei. Die Verluste der Jahre 1989 bis 1994 seien daher nicht vortragsfähig.

In der Gegenäusserung vom 6. September 2000 wird den Ausführungen in der Stellungnahme der Betriebsprüfung entgegen gehalten, es sei unrichtig, dass es im Herrschaftsbereich des Folgeeigentümers zur Schaffung einer neuen wirtschaftlichen Einheit gekommen sei. Bei der

Übernahme durch die neuen Gesellschafter E.B. und F.D. sei es zu keiner wesentlichen Änderung der wirtschaftlichen Struktur gekommen. Zufolge der von Wiesner geäußerten Kommentarmeinung sei eine Verminderung der wirtschaftlichen Einheit im Herrschaftsbereich des Voreigentümers unbedenklich, wenn sie in der Folge weitergeführt werde.

Bei Schaffung einer zusätzlichen wirtschaftlichen Einheit im Herrschaftsbereich des Folgeeingentümers führe dies im Zusammenhang mit dem Vorliegen der übrigen Voraussetzungen zum Mantelkauftatbestand, wenn die neue Einheit die bisherige erheblich überschreite. Hierfür sei ein Richtwert um 75% maßgeblich.

Wie von der Betriebsprüfung ausgeführt, sei im 1. Halbjahr 1994 ein Umsatzerlös von rund S 700.000,-- erzielt worden, worin auch die restlichen Auslieferungen der im 1. Halbjahr noch vorhandenen Aufträge inkludiert seien. Im Geschäftsjahr 1995 seien Lieferungen von Autoapotheken von rund S 1,100.000,-- erfolgt. Insoferne könne keine wesentliche Änderung zwischen den Jahren 1994 (vor Anteilsabtretung) und dem Jahr 1995 (nach Anteilsabtretung) erblickt werden. Eine neuerliche Anteilsabtretung sei erst im Jahre 1996 erfolgt. Die Umsätze seien ebenfalls erst im Jahre 1996 nach Eintritt des neuen Gesellschafters angestiegen. Hier sei jedoch keine wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur vorgelegen. Eine Änderung der wirtschaftlichen Struktur nach 1 1/2 Jahren sei nach Auffassung der Bw. unschädlich, da kein innerer Zusammenhang mehr mit der (seinerzeitigen) Abtretung der Geschäftsanteile bestehe.

Hinsichtlich der Änderung der Beteiligungsstruktur sei anzuführen, dass es keinen entgeltlichen Erwerbsvorgang gegeben habe. Es sei auch richtig, dass Haftungsübernahmen laut VwGH ebenfalls als Entgelt betrachtet würden. Nach ständiger Judikatur seien neben dem jeweils fixierten Abtretungspreis auch noch alle anderen ziffernmäßig bestimmten Leistungen zum vereinbarten Preis zu rechnen, wenn diese Leistungen des Erwerbers notwendig gewesen seien, um die Geschäftsanteile zu erhalten. Die Übernahme von Haftungen gehöre nur dann zum vereinbarten Preis, wenn die Haftungsübernahme Voraussetzung für den Erwerb des Geschäftsanteiles sei.

Im vorliegenden Fall haben die Erwerber der Geschäftsanteile der Bw. nicht die Bankkredite der Bw. übernommen, da die Bw. weiterhin Schuldner dieser Bankkredite gewesen sei. Durch die neuen Erwerber sei somit keine Haftungsübernahme erfolgt. Dadurch müsse auch bewiesen sein, dass diese Haftungsübernahme nicht Voraussetzung für den Erwerb des Geschäftsanteiles gewesen sei.

Die Tatsache, dass die Bank R.E. von der Haftung entlassen habe, habe nichts mit der Vereinbarung zwischen dem Erwerber und R.E. zu tun, sondern sei ausschließlich eine

Vereinbarung zwischen der Bank und R.E. gewesen. Somit könne keine Entgeltlichkeit festgestellt werden.

Im Übrigen sei anzumerken, dass Sinn und Zweck der Einführung des Mantelkauftatbestandes im KStG 1988 darin gelegen sei, einen Handel von Geschäftsmänteln - der steuerpolitisch nicht wünschenswert erschien - zu unterbinden. Im vorliegenden Fall sei kein Handel mit einem Mantel betrieben worden, da kein Entgelt entrichtet worden sei.

Zusammenfassend könne daher festgehalten werden, dass kein innerer Zusammenhang zwischen der Änderung der wirtschaftlichen Struktur ab 1996 und der Abtretung der Geschäftsanteile im Jahre 1994 bestanden habe.

Weiters habe es keine entgeltliche Abtretung von Geschäftsanteilen der Bw. gegeben, da es nicht Voraussetzung gewesen sei, dass der Erwerber eine Haftungsübernahme der Gesellschaftsschulden eingegangen sei. Die Entlassung aus der persönlichen Haftung der Bank sei ausschließlich auf Grund der freien Entscheidung der Bank erfolgt und sei keiner Vereinbarung zwischen dem Erwerber und Veräußerer der Geschäftsanteile unterlegen.

Es werde daher von der Bw. die Anerkennung der Verluste aus den Jahren 1989 bis 1994 beantragt.

Diese Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvereentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

In der schriftlichen Zeugenaussage von R.E. gemäß § 173 Abs 1 BAO vom 17. Mai 2004 sagt R.E. aus, er könne sich an keine Vereinbarung mit den Banken erinnern, aufgrund derer er von seiner persönlichen Haftung als Geschäftsführer der Bw. gegenüber den Banken freigestellt worden wäre. R.E. sei sich auch nicht sicher, ob es hinsichtlich der Bw. seinerseits jemals eine persönliche Haftung gegeben habe, da es eher um relativ geringe Bankkredite gegangen sei. R.E. könne sich an keine Bürgschaftsvereinbarung oder an andere Verpflichtungen erinnern. R.E. könne auch den Umfang der Schad- und Klaglosenhaltung der S-GmbH nicht näher bezeichnen und sich für die S-GmbH keine besonderen Verpflichtungen vorstellen. R.E. glaube, dass der vorstehende Passus über die Schad- und Klaglosenhaltung ein in allen Abtretungsverträgen üblicher Passus sei, der von Anwälten und Notaren standardmäßig in Abtretungsverträge aufgenommen werde. Wirtschaftliche oder geldwerte Vorteile habe die S-GmbH seinerzeit im Zusammenhang mit der Abtretung ihrer Geschäftsanteile an E.B. und F.D. nicht erhalten.

Zufolge der Eingabe der Bw. vom 25. Mai 2004 seien bei ihr die Buchhaltungsunterlagen sowie die Belege nicht mehr vorhanden, da sich die Bw. lediglich an die in § 132 BAO normierte siebenjährige Aufbewahrungsfrist gehalten habe. Da die Berufung der Bw. aus dem Jahre

2000 stamme, sei sie nicht mehr davon ausgegangen, weitere Vorhalte beantworten zu müssen. Aufgrund der inzwischen verstrichenen Zeit würden der Bw. viele Informationen nicht mehr vorliegen. Anlässlich der mit 7. Juli 1994 erfolgten Abtretung von Geschäftanteilen der Bw. sei weder eine Übertragungsbilanz, noch eine Inventur vorgelegen. Es liege der Bw. aber eine Abschlussbilanz zum 31. Dezember 1994 vor, in der die Gesamtumsätze des Jahres 1994 mit S 696.768,40 und der Wareneinkauf mit S 555.565,-- beziffert seien. Es sei somit anzunehmen, dass mit 7. Juli 1994 entsprechende Vorräte vorhanden gewesen seien. Die Bw. könne aber nicht beurteilen, in welchem Ausmaß im 1. Halbjahr 1994 die Abwicklung der Aufträge stattgefunden habe, da die Bw. zu diesem Zeitpunkt noch nicht im Besitz der nunmehrigen Gesellschafter gewesen sei. Dass man in Kaufverträgen den Verkäufer für die übernommenen Verpflichtungen schad- und klaglos halte, sei nach Auffassung der Bw. eine Standardformulierung, wie sie in jedem Vertrag vorkomme. Ansonsten sei die S-GmbH nach der Erinnerung der Bw. nicht weiter schad- und klaglos gehalten worden. Die S-GmbH habe auch keine wirtschaftlichen und geldwerten Vorteile in Zusammenhang mit der mit 7. Juli 1994 erfolgten Abtretung von Geschäftsanteilen der Bw. erhalten. Von welchen Lieferanten im Jahre 1995 Autoapotheken bezogen und an welche Kunden diese geliefert worden seien, darüber würden der Bw. keine Unterlagen mehr aufliegen, weswegen sie diese Frage nicht mehr beantworten könne. Die Bw. könne auch nicht die Frage beantworten, ob es eine persönliche Haftung von R.E. gegenüber den Banken gegeben habe, da sie darüber keine Kenntnis habe. Nach der Erinnerung von E.B. habe es keine Vereinbarung zwischen R.E. und der Bw. gegeben, derzufolge R.E. aus seiner persönlichen Haftung befreit worden sei.

In der schriftlichen Zeugenaussage von E.B. gemäß § 173 Abs 1 BAO vom 28. Dezember 2004 sagt E.B. aus, seiner Erinnerung nach habe es zwischen den Erwerbern und R.E. keine Freistellung des R.E. von seiner persönlichen Haftung gegeben. Daher könne eine entsprechende Kopie der Kaufverträge nicht vorgelegt werden. Die Schad- und Klaglosaltung des abtretenden Gesellschafters sei eine Standardformulierung in Kaufverträgen, eine besondere Vereinbarung habe es dazu seines Wissens nach nicht gegeben. Wirtschaftliche und geldwerte Vorteile habe die S-GmbH nicht erhalten. Da die Buchhaltungsunterlagen bloß 7 Jahre aufgehoben worden seien, würden entsprechende Unterlagen nicht mehr vorliegen. Nach Auffassung von E.B. sei die wirtschaftliche Tätigkeit der Bw. nicht neu begonnen, sondern nur fortgeführt und durch neue Produkte ergänzt worden. Entsprechend ihrer vorherigen Tätigkeit habe die Bw. an ihrem neuen Standort in 1xxx Wien, T-Straße 2, den Handel mit Autozubehör und Ersatzteilen betrieben. Die Tätigkeit der Bw. sei an ihrem neuen Firmenstandort in gleicher Art und Weise fortgeführt worden, wie es vorher gewesen sei. Dadurch, dass die R-KG schon 40 Jahre im Autozubehörbereich tätig gewesen sei, sei diese Tätigkeit ab Anteilserwerb etwas professioneller ausgeführt worden, als es die Bw. als

seinerzeitige Tochtergesellschaft einer Spedition in der Lage gewesen sei. Die Verwaltung der Bw. sei durch deren Geschäftsführer erfolgt, wobei gewisse Dienstleistungen seitens der R-KG übernommen und verrechnet worden seien. Mit der Einbindung der R-KG habe sich der Betriebsgegenstand der Bw. im Prinzip nicht geändert, da im Laufe der Jahre nur Produkte dazugekommen bzw. weggefallen seien. Dies sei über Jahrzehnte hinweg sowohl bei der R-KG, als auch bei der Bw. ein aufgrund der Markterfordernisse normaler Vorgang. Aufgrund dieser neuen Produkte sei der Umsatz der Bw. über die Jahre hindurch auch wesentlich ausgeweitet worden. Von der R-KG seien auch keine Vertretungs- und Vertriebsverträge an die Bw. übertragen worden. Folgedessen habe sich dadurch der Betriebsgegenstand der Bw. nicht ändern können. Vertretungs- und Vertriebsverträge seien zu einem späteren Zeitpunkt mit der Bw. ausverhandelt und entsprechend abgegolten worden. Da diese Vorgänge mehr als 10 Jahre zurückliegen, könne sich E.B. an diese Vorgänge nur mehr bedingt erinnern.

In der schriftlichen Zeugenaussage von F.D. gemäß § 173 Abs 1 BAO vom 27. Dezember 2004 sagt diese aus, dass sie fast ausschließlich als Kapitalgeberin fungiert habe und als solche bei den Vorverhandlungen nicht anwesend gewesen sei. F.D. habe daher nur die bereits ausverhandelten Verträge unterschrieben. Sollten bei einem dieser wenigen Anlässe Fragestellungen besprochen worden sein, so könne sie sich aufgrund des langen Zeitraumes bis heute nicht mehr daran erinnern.

Aus der Eingabe der Bw. vom 15. Februar 2005 und der gleichlautenden weiteren schriftlichen Zeugenaussage von E.B. vom 14. Februar 2005 ergibt sich jeweils, dass keine Bankbelege mehr aufliegen würden. Folglich könne nicht mehr festgestellt werden, zu welchen Teilbeträgen sich die zum 31. Dezember 1994 aushaftenden Bankverbindlichkeiten im Betrag von S 1.005.009,23 auf B-Bank und C-Bank verteilt haben. Die Bw. sowie E.B. gehen davon aus, dass es sich bei den vorstehenden Bankverbindlichkeiten um Minusstände des Firmenkontos der Bw. gehandelt habe, weswegen dafür keine Laufzeiten existiert haben. Nachdem E.B. und F.D. den Banken als Inhaber einer finanziell gut situierten Firma bekannt gewesen seien, seien die Banken froh gewesen, dass ein Gesellschafterwechsel stattgefunden habe. Eine weitere Zustimmung der Banken sei daher *vielleicht* nicht erforderlich gewesen. Zu welchen Zeitpunkten die bei B-Bank und C-Bank aushaftenden Bankverbindlichkeiten zurückbezahlt worden seien, lasse sich anhand der bei der Bw. vorhandenen Unterlagen nicht mehr rekonstruieren. Nachdem es – wie bereits erwähnt – keine Darlehens- und Kreditverträge gegeben habe, würden diese auch nicht in Kopie vorgelegt werden können.

E.B. nehme in seiner schriftlichen Zeugenaussage vom 14. Februar 2005 an, dass die zum 31. Dezember 1994 aushaftenden Bankverbindlichkeiten in Höhe von S 1.005.009,23 aus den einbezahlten Stammeinlagen als auch aus dem laufenden Geschäft zurückbezahlt worden seien. Seines Wissens nach habe es keine Darlehens- bzw. Kreditverträge gegeben.

Mit 25. Jänner 2005 erfolgte eine weitere schriftliche Zeugeneinvernahme von F.D. zu dem Zweck, zu erheben, welche Sicherheiten sie als Erwerberin der Geschäftsanteile der Bw. den Banken anbot, damit die Banken dem mit 7. Juli 1994 erfolgten Gesellschafterwechsel ihre Zustimmung erteilten. Zu dieser schriftlichen Zeugenbefragung wird von F.D. mit Eingabe vom 14. Feber 2005 ausgeführt, dass sie seinerzeit mit den geschäftlichen Angelegenheiten nicht näher betraut gewesen sei. Sie bedauere, keine bessere Antwort geben zu können. Sie habe jedoch E.B. ersucht, soweit Unterlagen zu diesem Thema aufliegen, die entsprechenden Informationen an den unabhängigen Finanzsenat weiter zu leiten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 8 Abs. 4 Z. 2 KStG 1988 ist bei der Ermittlung des Einkommens der Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 als Sonderausgabe abzuziehen. Der Verlustabzug steht 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).

Nach § 117 Abs 7 EStG 1988 idF BGBl. 201/1996 (Verfassungsbestimmung) ist bei der Veranlagung für die Jahre 1996 und 1997 ein Verlustabzug (§ 18 Abs 6) nicht zulässig. In den Kalenderjahren 1989 und 1990 entstandene Verluste sind, soweit sie nicht bis zur Veranlagung 1995 abgezogen worden sind, zu je einem Fünftel bei den Veranlagungen der Jahre 1998 bis 2000 abzuziehen.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob hinsichtlich der mit Notariatsakt vom 7. April 1994 erfolgten Abtretung von Geschäftsanteilen der Bw. eine *entgeltliche* Abtretung von Geschäftsanteilen vorliegt und infolge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur der Mantelkauftatbestand im Sinne des § 8 Abs 4 Z 2 KStG verwirklicht wurde.

Neben den allgemeinen - aus dem Einkommensteuergesetz 1988 übernommenen – Erfordernissen für den Verlustabzug ist bei Körperschaften infolge der Bestimmung des § 8 Abs 4 Z 2 KStG weiters zu beachten, dass es zwischen dem Zeitpunkt des Entstehen des Verlustes und dem Verlustabzug zu keinem Verlust der wirtschaftlichen Identität der Körperschaft durch einen sog. Mantelkauf kommen darf (vgl. Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Die Körperschaftsteuer - KStG 1988, § Tz 68.4, S. 108).

Ausgangspunkt für die Erfüllung des Tatbildes "Mantelkauf" sind demnach die im § 8 Abs 4 Z 2 KStG umschriebenen Kriterien wie

-
- die wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur
 - in Kombination mit einer wesentlichen Änderung der wirtschaftlichen Struktur und
 - eine wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage.

Sind die bestehend bezeichneten Veränderungskriterien kumulativ erfüllt, ist die wirtschaftliche Identität der steuerpflichtigen Körperschaft nicht mehr gegeben und liegt ein Mantelkauf vor (vgl. Wolf, Der Mantelkauf im österreichischen Abgabenrecht, ÖZW 2002, S. 38ff).

Als wesentliche Änderung der *organisatorischen* Struktur wird eine Änderung von zumindest 75% der Organe oder der Gesellschafter angesehen, die auf entgeltlicher Grundlage vor sich gehen muss, damit bei gleichzeitiger Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur ein Mantelkauf vorliegen kann (vgl. Baumann, Die Übertragung von Verlustvorträgen, SWK 1993, A I S. 45).

Eine wesentliche Änderung der *wirtschaftlichen* Struktur liegt vor, wenn ein Wechsel oder eine Erweiterung des Unternehmensgegenstandes vorliegt. Bleibt der Unternehmensgegenstand gleich, so kann eine Änderung der wirtschaftlichen Struktur vorliegen, wenn in wesentlichem Umfang neues Betriebsvermögen zugeführt oder eine wesentliche Erweiterung des bisherigen Geschäftsvolumens vorliegt (vgl. Wolf, Der Mantelkauf im österreichischen Abgabenrecht, ÖZW 2002, S. 38ff). Eine wesentliche Ausweitung des Betriebsvermögens liegt vor, wenn sich das Betriebsvermögen um mehr als auf das Dreifache erhöht (vgl. Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Die Körperschaftsteuer, KStG 1988, § 8, Rz 68.4.3, S. 110f).

Da das Gesetz einen Mantelkauf von einem entgeltlichen Anteilserwerb abhängig macht, bleibt eine wesentliche Strukturänderung nach einem qualifizierten unentgeltlichen Anteilserwerb unter Lebenden und von Todes wegen unberührt. Demnach kann bei einer Änderung der Gesellschafterstruktur auf Grund einer Erbschaft oder einer Schenkung, und zwar auch bei gleichzeitiger Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur kein Mantelkauf vorliegen (vgl. Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Die Körperschaftsteuer - KStG 1988, § 8 Tz 68.4.4, S. 112).

Voraussetzung für den Mantelkaufatbestand ist eine Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage (Kauf, Tausch). Darunter fällt auch der Kauf der Gesellschaftsanteile um einen symbolischen Beitrag. Dem ist gleichzuhalten, wenn sich für eine unentgeltliche Anteilsübertragung ein wirtschaftlicher Ausgleichsposten finden lässt (s. sinngemäß Rz 1182 der KÖSt-RL 2001).

Fallen die Elemente des Mantelkaufes innerhalb eines Wirtschaftsjahres an, ist der Verlustvortrag ab diesem Wirtschaftsjahr verloren. Verteilen sich die Strukturänderungen über mehr als ein Wirtschaftsjahr, geht der Verlustvortrag ab jenem Wirtschaftsjahr verloren, in das der erste Tatbestandselement des Mantelkaufes gegeben ist. Erstrecken sich aber die einzelnen

Tatbestandselemente des Mantelkaufes auf einen über ein Jahr hinausgehenden Zeitraum, kann ein solcher nur angenommen werden, wenn die Umstände des Einzelfalles auf ein planmäßiges Vorhaben beim Verwirklichen des ersten Tatbestandselementes schließen lassen (s. sinngemäß Rz 1184 der KÖSt-RL 2001).

Der Mantelkauftatbestand im Sinne des § 8 Abs 4 Z 2 KStG ist daher nur dann erfüllt, wenn die vorstehend bezeichneten Strukturänderungen in einem planmäßigen Zusammenhang zueinander stehen. Erfolgen die Strukturänderungen innerhalb eines relativ kurzen Zeitraumes, so ist diesen Strukturänderungen ein relevanter Beobachtungszeitraum von in etwa ein bis zwei Jahren zu Grunde zu legen (vgl. Wolf, Steuerliche Strategien gegen den Mantelkauftatbestand, SWK 7/2003, S. 256ff).

Die bloße Beendigung der bisherigen wirtschaftlichen Einheit im Bereich des Voreigentümers ist zunächst ebenso unbedenklich wie im Bereich des Folgeeigentümers. Erst die durch den Folgeeigentümer stattfindende Schaffung oder quantitative Erweiterung der neuen wirtschaftlichen Einheit um zumindest das Dreifache ist somit eine wesentliche Änderung und verwirklicht somit den Mantelkauftatbestand (s. sinngemäß Rz 1181 der KÖSt-RL 2001).

Im vorliegenden Fall ergibt sich bereits aus der Bilanz zum 31. Dezember 1993, dass – mit Ausnahme von Finanzanlagen – keine Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie keine Handelswaren mehr vorhanden waren. Die Geschäftstätigkeit der Bw. bestand im 1. Halbjahr 1994 in der Auslieferung der restlichen Aufträge sowie dem Abverkauf der restlichen Lagerbestände der Bw. an die R-KG. Mit 30. September 1994 schied die einzige Dienstnehmerin der Bw. Frau W. aus, für das Jahr 1995 wurde – mit Ausnahme einer Durchfakturierung von Autoapothekenlieferungen im Wert von ca. S 1,100.000,-- keine weitere Geschäftstätigkeit von der Bw. entfaltet.

Bereits im Jahre 1994 wurden Verhandlungen mit der H-GmbH mit Sitz in D-4xxxx V. über den Erwerb von Geschäftsanteilen der Bw. geführt. Die Hereinnahme der H-GmbH mit Sitz in D-4xxxx V. als neue Gesellschafterin der Bw. mit Generalversammlungsbeschluss vom 27. Dezember 1995 steht damit in zeitlichem und sachlichen Zusammenhang zu mit der mit 7. Juli 1994 erfolgten Abtretung von Geschäftsanteilen der Bw. an E.B. und F.D..

Im Gefolge der Hereinnahme der H-GmbH mit Sitz in D-4xxxx V. als neue Gesellschafterin der Bw. im Jänner 1996 hat sich deren Bilanzsumme zum 31. Dezember 1995 von S 41.086,-- zum 31. Dezember 1996 auf S 6.000.610,-- und in weiterer Folge zum 31. Dezember 1997 auf S 11.154.820,-- erhöht.

Die mit 7. Juli 1994 erfolgte Abtretung der Geschäftsanteile der Bw. ist daher unabdingbar mit der im Gefolge dieser Abtretung erfolgten wesentlichen Änderung der wirtschaftlichen Struktur verbunden. Da bereits im Jahre 1994 Verhandlungen mit der H-GmbH mit Sitz in

D-4xxxx V. über den Erwerb von Geschäftsanteilen der Bw. geführt wurden, ist diese wesentliche wirtschaftliche Änderung bereits den seinerzeitigen Folgeeigentümern der Bw., E.B. und F.D., zuzurechnen gewesen.

Im vorliegenden Fall ergibt sich aus den Eingaben der Bw. vom 28. Jänner 2000 und 6. September 2000, dass anlässlich der mit 7. Juli 1994 erfolgten Abtretung von Geschäftsanteilen der Bw. die Erwerber, E.B. und F.D., nicht die Bankkredite der Bw. übernommen haben, da die Bw. weiterhin Schuldnerin dieser Verbindlichkeiten geblieben war.

Weiters hat es zufolge der schriftlichen Zeugenaussage von E.B. vom 28. Dezember 2004 keine Freistellung von seiner persönlichen Haftung gegenüber den Banken gegeben. R.E. kann sich als ehemaliger Geschäftsführer der Bw. in seiner schriftlichen Zeugenaussage vom 17. Mai 2004 nicht daran erinnern, dass es jemals eine persönliche Haftung seinerseits gegenüber den Banken für die Bankverbindlichkeiten der Bw. gegeben hat. Eine seinerzeit bestehende Bürgschaftsvereinbarung, derzufolge R.E. oder E.B. für die Verbindlichkeiten der Bw. jeweils als Bürge hafteten, ist ebenfalls nicht erwiesen.

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung vom 1. August 2000 wird in diesem Zusammenhang von der Betriebsprüfung nicht in Abrede gestellt, dass hinsichtlich einer allfälligen Freistellung des ehemaligen Geschäftsführers der Bw., R.E., von seiner Haftung gegenüber den Banken, keine Unterlagen vorgelegt werden konnten.

Da es sich bei den aushaftenden Bankverbindlichkeiten zum 31. Dezember 1993 und 1994 in Höhe von -S 373.829,04 bzw. -S 1.005.009,23 lt. Eingabe vom 15. Feber 2005 um Kontokorrentverbindlichkeiten handelt, sind für diese Verbindlichkeiten auch keine Darlehens- und Kreditverträge vorhanden. Eine Übertragungsbilanz sowie eine Inventur wurden anlässlich der mit 7. Juli 1994 erfolgten Anteilsabtretung nicht erstellt.

Zufolge der schriftlichen Zeugenaussage des erwerbenden Gesellschafters E.B. von vom 28. Dezember 2004 hat die S-GmbH auch keine wirtschaftlichen oder geldwerten Vorteile in Zusammenhang mit der Anteilsabtretung erhalten.

Im vorliegenden Fall kann somit eine Entgeltlichkeit der mit 7. Juli 1994 erfolgten Abtretung von Geschäftsanteilen der Bw. von der S-GmbH an E.B. und F.D. weder anhand eines dafür entrichteten Entgeltes, noch anhand einer allfälligen Haftungsübernahme durch die erwerbenden Gesellschafter, noch aufgrund einer dafür erfolgten Freistellung des bisherigen Geschäftsführers, R.E., von seiner persönlichen Haftung, dokumentiert werden.

Da die Bestimmung des § 8 Abs 4 Z 2 KStG für den Tatbestand eines Mantelkaufes einen entgeltlichen Anteilserwerb zur Voraussetzung hat und dieser nicht nachgewiesen werden konnte, stehen der Bw. bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr

1998 die Verlustvorträge aus den Jahren 1989 bis 1994 in Höhe von S 1.681.387,00 zu, die wie folgt ermittelt wurden:

Bezeichnung:	Betrag:	Übertrag:
Verlustvortrag aus 1989:	168.280,00	
Verlustvortrag aus 1990:	179.925,00	
SUMME 1989 bis 1990:	348.205,00	
davon 20%:	69.641,00	69.641,00
Verlustvortrag aus 1991:		208.282,00
Verlustvortrag aus 1992:		217.415,00
Verlustvortrag aus 1993:		473.113,00
Verlustvortrag aus 1994:		635.675,00
Verlustvortrag aus 1995:		77.261,00
SUMME 1989 bis 1995:		1.681.387,00

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 10. März 2005