



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der F, inYx, P, vertreten durch Breinbauer & Partner WP-Stb GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 4021 Linz, Bockgasse 2a, vom 16. Mai 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck, vertreten durch HR Mag. Michael Schobesberger, vom 8. Mai 2006 betreffend Körperschaftsteuer 2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe aus dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zur Körperschaftsteuer 2004 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) betreibt ab 1999 unter der Firma F ein Consulting Unternehmen. Von 1990 bis 1996 führte die Bw mit derselben GesmbH unter der Firmenbezeichnung Ax als Unternehmensgegenstand Helikoptertransporte durch. Mit dieser Tätigkeit erwirtschaftete die Bw sieben Jahre lang nur Verluste. Von 1997 bis 1998 veräußerte die Bw ihre Vermögenswerte und befand sich in Liquidation.

Mit **Körperschaftsteuerbescheid vom 08. Mai 2006** wurden vom Finanzamt für das Jahr 2004 die mit € 74.833,10 aus der Consultingtätigkeit erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb veranlagt. Mit folgender Begründung wurde der beantragte Verlustvortrag aus den Vorjahren

nicht gewährt: „*Hinsichtlich der Abweichung(en) von der Steuererklärung wird auf die Begründung des Vorjahresbescheides / der Berufungsvorentscheidung verwiesen.*“

Mit **Berufung vom 15.05.2006** erhob die Steuerkanzlei B für die Bw gegen diesen Bescheid Berufung mit folgender Begründung: Im angefochtenen Bescheid sei der unter Berücksichtigung der Vortragsgrenze gemäß § 2 Abs. 2 KStG in Höhe von € 56.124,83 (= 75% von € 74.833,10) zustehende Verlustvortrag nicht abgezogen worden. Es werde ersucht, den Bescheid diesbezüglich zu berichtigen.

Mit **Schreiben vom 28.Juni 2006** wurde die Berufung vom Finanzamt Gmunden Vöcklabruck dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) vorgelegt und die Abweisung der Berufung beantragt. Aufgelistet wurde ein Teil des aktenkundigen Sachverhalts in zeitlicher Abfolge, der hier in der Berufungsentscheidung erst beim Sachverhalt ausführlich beschrieben wird. Seitens des Finanzamtes werde folgende Rechtsansicht vertreten: Mit dem Verkauf der Wirtschaftsgüter des Helikopter-Unternehmens, sowie der Entlassung aller Mitarbeiter sei das Steuersubjekt der früheren Gesellschaft erloschen. Es sei unzweifelhaft, dass dann über eine Zeitspanne von etwa zwei Jahren keine unternehmerischen Aktivitäten stattgefunden haben.

Gemäß § 21 Bundesabgabenordnung (BAO) sei die Steuerbehörde verpflichtet, bei der Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen den wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhalts heranzuziehen. Laut Firmenbuch habe zwar formell ein Rechtssubjekt bestanden, wobei aber im Sinne des Publizitätsgrundsatzes für jeden am Wirtschaftsleben Teilnehmenden erkennbar gewesen sei, dass infolge der Liquidation mit einem baldigen Ende desselben zu rechnen war. Inhaltlich sei bei diesem Rechtssubjekt nichts mehr zu erwarten gewesen, weil die Versilberung sämtlicher Vermögenswerte des Unternehmens relativ zeitnahe bewirkt werden konnte.

Der Steuergesetzgeber habe dem Umstand der Liquidation insofern Rechnung getragen, indem die Zeitspanne für eine diesbezügliche Gewinnermittlung und Veranlagung mit drei Jahren akzeptiert worden sei.

Nach wirtschaftlicher Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes habe es betreffend des Steuersubjektes Ax in etwa ab Mitte 1997 keinen wirtschaftlichen Hintergrund mehr gegeben, sondern nur mehr den formalen Aspekt im Firmenbuch.

Laut dem Firmenbuch sei im Mai 1999 die Liquidation widerrufen worden, ein neuer Name eingetragen worden, ein neuer Sitz gewählt und der Gegenstand des Unternehmens sei auch neu artikuliert worden.

Für die Finanzverwaltung sei damit ein neues Steuersubjekt entstanden, das in keiner Weise auch nur ansatzweise das frühere Unternehmen bzw. frühere Steuersubjekt weiterführe. Die

beim alten Steuersubjekt verbliebenen Verlustvorträge seien mit diesem alten Steuersubjekt untergegangen; eine Weiterverwertung dieser Verlustvorträge erscheine nach Ansicht des Finanzamtes mangels rechtlicher Beziehung des alten und neuen Steuersubjektes zueinander daher nicht möglich. Die formellen Gegebenheiten des Firmenbuches seien kein tragendes Argument für eine eventuelle Beiseiteschiebung der Grundsätze der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Der Berufung werde daher aus diesen Überlegungen heraus kein Erfolg zukommen.

Mit **Schreiben vom 10. August 2006** wurde von der Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungs Gesellschaft Breinbauer & Partner mitgeteilt, dass sie ab 01.08.2006 die Vertretung der Bw innehat. Es wurde eine **Ergänzung zur Berufung** vom 15. Mai 2006 eingebracht und ein Antrag auf Bescheidbegründung betreffend den Körperschaftsteuerbescheid 2004 gestellt: In der Körperschaftsteuererklärung 2004 seien Verlustvorträge in der Höhe von € 3.281.541,06 eingetragen, von denen bis zu 75% des Einkommens, das seien € 56.124,83 gemäß § 18 EStG einkommensmindernd zu berücksichtigen gewesen wären. Im Körperschaftsteuerbescheid 2004 sei aber kein Verlustvortrag berücksichtigt worden. In der Bescheidbegründung werde auf die Abweichungen von der Steuererklärung auf die Begründung des Vorjahresbescheides/der Berufungsvorentscheidung verwiesen. Dieser Verweis gehe ins Leere, da im Körperschaftsteuerbescheid 2003 negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb veranlagt wurden und somit keine Verlustvorträge berücksichtigt werden mussten. Ebenso sei 2002 ein Verlust veranlagt worden. Die Bw sei deshalb bei der Verfassung der Berufung gegen das Jahr 2004 davon ausgegangen, dass lediglich ein Schreib- oder Übertragungsfehler vorliege. Es sei auf Grund der mangelhaften Begründung kein anderer Schluss denkbar. Die Bw stelle daher den Antrag einer ordentlichen Begründung des Bescheides. Weiters werde die Berufung ergänzt um den Antrag, den Bescheid wegen mangelhafter Begründung für rechtswidrig zu erklären. Die Begründung lasse nicht erkennen, von welchem Sachverhalt das Finanzamt ausgehe und wie das Finanzamt diesen Sachverhalt rechtlich würdige. Dabei handle es sich um einen schwerwiegenden Verfahrensfehler, da der Steuerpflichtige dadurch in seinem Grundrecht auf Rechtsschutz erheblich eingeschränkt werde. Dies deshalb, da er lediglich von einem Schreib- oder Übertragungsfehler ausging und folglich seine Berufung ganz anders formuliert und begründet sowie ganz andere Verfahrensschritte eingeleitet hätte, als dies der Fall war, würde er von der tatsächlichen Tragweite der Sachverhaltssichtsweise und Rechtsauslegung der Behörde wissen.

Aus diesem Begründungsmangel resultiere die Tatsache, dass keine mündliche Verhandlung und keine Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt worden sei. Dieser Begründungsmangel belaste den Bescheid mit Rechtswidrigkeit, sodass der Körperschaftsteuerbescheid 2004 noch nicht vollständig sei und noch nicht rechtswirksam vorliege.

Die Berufung werde um die Anträge ergänzt, dass der Körperschaftsteuerbescheid wegen des Fehlens einer Begründung für rechtswidrig erklärt werden solle bzw. die Begründung erst nachzureichen sei, womit der Körperschaftsteuerbescheid erst vollständig zugegangen sei, im Falle der Vorlage der Berufung an die II. Instanz werde mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Mit **Schreiben vom 05.09.2006** wurde von der Steuerkanzlei Breinbauer & Partner eine **zweite Ergänzung zur Berufung** vom 10.08.2006 eingereicht. Im Zuge der Verständigung über die Vorlage der Berufung vom 28.06.2006 sei dem Bw erstmals offenbar geworden, von welchem Sachverhalt das Finanzamt ausgehe und welche Rechtsansicht es vertrete. Die F (vormals Ax) sei mit Gesellschaftsvertrag vom 19xx gegründet worden und seit dem 19xxx beim Firmenbuch am Landesgericht Wels unter FN xyz eingetragen. Herr DC sei seit 31.07.1992 selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer. Während der Liquidation sei er selbständig vertretungsbefugter Liquidator gewesen und nach Beschluss der Weiterführung des Unternehmens sei er wieder selbständig vertretungsbefugter Geschäftsführer.

Gründungsgesellschafter seien Herr B mit einem Stammkapital von ATS 255.000,00 (51%) sowie die SW mit einem Stammkapital von ATS 245.000,00 (49%). Dieser 49%ige Anteil sei im Februar 1999 von Herrn DC übernommen worden.

Es könne somit festgestellt werden, dass sich weder in der Verwaltung noch auf der Eigentümerebene in der Gesellschaft wesentliche Änderungen ergeben haben. Es sei vielmehr so, dass die Geschäftsführung mit Herrn DC seit 19xxxx personell unverändert sei und dass sich auch 51% des Eigentums unverändert in den Händen von Herrn B befinden. Die restlichen 49% wurden vom bisherigen Geschäftsführer übernommen, sodass hier kein Raum bestehe, eine Änderung im Steuersubjekt zu unterstellen.

Das Finanzamt bringe die Rechtsfolgen eines so genannten Mantelkaufes gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG zur Anwendung, begründe dies aber nicht mit dem Tatbestand des Mantelkaufs. Es sei daher explizit festgestellt, dass der Tatbestand eines Mantelkaufes nicht erfüllt sei und somit ein Wegfall des Verlustabzuges nicht in Frage komme.

Die Behörde behelfe sich mit einer nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise vorliegenden Erlöschung des alten Steuersubjektes sowie der Entstehung eines neuen Steuersubjektes und führe aus, dass dieses neue Steuersubjekt in keiner Weise auch nur ansatzweise das frühere Unternehmen, wie z.B. früheres Steuersubjekt, weiterführe. Die Behörde führe weiters aus, dass eine Weiterverwertung dieser Verlustvorträge nach Ansicht des Finanzamtes mangels rechtlicher Beziehung des alten und neuen Steuersubjektes zueinander daher nicht möglich sei. Dieser Ansicht sei entgegenzuhalten, dass die rechtliche Beziehung des alten und neuen Steuersubjektes zueinander in der Identität des Steuersubjektes bestehe, es existiere eine

GmbH, die durchgehend im Firmenbuch unter FN xyz eingetragen war und immer noch eingetragen ist. Diese GmbH existiere durchgehend mit demselben selbständig vertretungsbefugten Geschäftsführer und demselben Hauptgesellschafter. In dieser GmbH seien laufend unternehmerische Entscheidungen getroffen worden und die GmbH sei laufend beim Finanzamt veranlagt worden.

Überdies sei die F ohne Unterbrechung durchgehend veranlagt worden. Bis zum Jahr 2002 unter der Steuernummer 000 und ab dem Jahr 2003 unter der Steuernummer 0000, wobei die geänderte Steuernummer nicht auf die Änderung des Steuersubjektes zurückzuführen war, sondern auf die Umstrukturierung der Finanzämter. So habe sich auch die Finanzamtsnummer von 43 auf 53 geändert.

Im Körperschaftsteuerbescheid 2003 werde auch der für die nächsten Veranlagungsjahre als verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer zur Verfügung stehende Betrag mit € 15.108,76 angeführt und somit auch von der Behörde selbst die Mindestkörperschaftsteuer seit dem Jahr 1994 mit eingerechnet. Wenn also die Finanz der im Zeitraum Ende 1996 bis 1997 kurzfristig angestrebten Liquidation die Bedeutung einer völligen Änderung des Rechtssubjektes beimesse, dann bedeute dies, dass die Behörde einen bislang aktenkundigen und völlig offen gelegten Sachverhalt, der auch bereits Gegenstand einer Betriebsprüfung war, nunmehr im Jahr 2006, also neun Jahre danach, völlig anders auslege, als sie es bei laufender Veranlagung getan habe. Diese sei rechtswidrig und verstoße gegen Treu und Glauben.

Der Behörde waren die Vorgänge aus den Jahren 1996 und 1997 immer schon bekannt, insbesondere weise die Behörde selbst auf den damals geführten Schriftverkehr und den aktenkundigen Sachverhalt hin, ohne bisher irgendwelche Maßnahmen eingeleitet oder neue Feststellungen getroffen zu haben. Die Feststellung, dass ein anderes, neues Steuersubjekt entstanden sei, das in keiner Weise auch nur ansatzweise das frühere Steuersubjekt weiterführe, hätte bereits im Jahr 1997 bescheidmäßig festgestellt werden müssen. Nachdem daher weder neue Tatsachen hervorgekommen seien und auch kein rückwirkendes Ereignis eingetreten sei, welches eine Änderung des Steuersubjektes im Jahr 1997 begründen würde, sei diesbezüglich der Feststellung des neuen Steuersubjektes Verjährung eingetreten. Die Berufung werde somit hinsichtlich der Verjährungseinrede ergänzt.

Die Ansicht, dass es an einer rechtlichen Beziehung mangle, gehe völlig ins Leere, da es sich bei der F von Beginn an bis zum heutigen Zeitpunkt um ein einziges Rechtssubjekt handle. Der Unternehmensgegenstand einer GmbH könne von den Entscheidungsträgern frei gewählt werden. Es bleibe dem Unternehmen unbenommen, Betriebe einzustellen, Betriebe zu veräußern, neue Betriebe zu beginnen oder zu erwerben, neue Beteiligungen zu erwerben und neue Einkunftsquellen zu erschließen oder sich zu restrukturieren.

Wenn die Behörde von einem in keiner Weise auch nur ansatzweise weiter geführten früheren Unternehmen spreche, so bleibe dies zu allgemein, um daraus konkrete Schlüsse ziehen zu können. Damit würde sie die vom Gesetzgeber selbst mit der in § 8 Abs. 4 Z 2 KStG unter dem Titel Mantelkauf eingeführten Sperre des Handels mit Verlustgesellschaften auf einen gänzlich neuen ausweiten, womit sie das geltende Recht verließe.

Vom Gesetzgeber selbst werde ein Mantelkaufatbestand konkret damit definiert, dass sich die Identität des Steuerpflichtigen in ganz konkreten Ausprägungen ändere, nämlich in organisatorischer und (gemeint: und gleichzeitig) wirtschaftlicher Struktur im Zusammenhang (gemeint: und gleichzeitig) mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur und (gemeint: und gleichzeitig) auf entgeltlicher Grundlage ändere.

Während der Gesetzgeber fordert, dass die Änderung der Organisation zu überprüfen sei, die Änderung der wirtschaftlichen Struktur zu überprüfen sei, die Änderung der Gesellschafterstruktur zu überprüfen sei, alle drei Änderung gleichzeitig vorliegen müssten, sämtliche Änderungen wesentlich sein müssten und die Änderungen auf entgeltlicher Grundlage erfolgen müssten, schreibt die Behörde lapidar von einer Erlöschung des früheren Steuer-subjektes und dem Entstehen eines neuen Steuersubjektes und gibt dazu den Hinweis, dass über eine Zeitspanne von etwa zwei Jahren keine unternehmerischen Aktivitäten stattgefunden hätten.

Es sei klar, dass im vorliegenden Fall der Mantelkaufatbestand gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG nicht erfüllt sei. Mit der Rechtsauslegung erfinde die Steuerbehörde neues Steuerrecht, in dem sie den Mantelkaufatbestand auch auf Vorgänge ausweite, in welchen die organisatorische Struktur gleich bleibe, in welchen die Gesellschafterstruktur gleich bleibe, in welchen sich nur aufgrund unternehmerischen Denkens die wirtschaftliche Struktur geändert habe.

Der vom Finanzamt ins Treffen geführten wirtschaftliche Betrachtungsweise sei entgegen zu halten, dass das Finanzamt zwar ausführe verpflichtet zu sein, bei der Beurteilung den wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes heranzuziehen, dass sie aber bei der Auflistung des aktenkundigen Sachverhaltes nur einen kleinen Teilbereich und eine kleine Auswahl der tatsächlichen unternehmerischen Vorgänge darstelle und dass sie hier eine unausgewogene tendenziöse Auswahl getroffen habe. Damit belaste die Behörde den Bescheid mit einem rechtswidrigen Verfahrensfehler, da sie lediglich die kurzfristig angedachte Auflösung und die damit in Zusammenhang stehenden formalen Schritte beim Firmenbuch in die Waagschale geworfen habe und alle anderen Sachverhaltsmomente außer Betracht gelassen habe. Insbesondere habe sich das Finanzamt nicht mit dem durchgehenden Fortbestand der organisatorischen Struktur, mit dem durchgehenden

Fortbestand der Eigentümerstruktur und der einem ertragsorientierten Unternehmen offen stehenden wirtschaftlichen Neuausrichtung auseinandergesetzt. Es werde somit beantragt den Körperschaftsteuerbescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben bzw. die Körperschaftsteuer 2004 erklärungsgemäß zu veranlagten.

In den Telefonaten vom 05.03.2008, vom 14.03.2008 und mit E-Mails vom 13./14. und 18.04.2008 wurde der Sachverhalt und die Verlustverrechnung mit Herrn Mag.Zahlbruckner von der Steuerkanzlei Breinbauer & Partner besprochen. Mit Herrn Mag.Schobesberger vom Finanzamt Gmunden Vöcklabruck wurde der Sachverhalt am 14.03.2008 und am 28.03.2008 entsprechend der Aktenlage eingehend erörtert.

Mit Fax vom 14.März 2008 wurde der Antrag auf die mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat von der Steuerkanzlei zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die Verlustvorträge aus den Vorjahren trotz Liquidation des ursprünglichen Unternehmensgegenstandes im Jahr 2004 bei Vorliegen einer anderen Tätigkeit abzugsfähig sind oder ob ein Manteltatbestand nach § 8 Abs. 4 Z 2 KStG vorliegt.

Unter Berücksichtigung der vorgelegten Unterlagen und der Ermittlungen des Unabhängigen Finanzsenates wird der Entscheidung folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Allgemeines

Die hier als Berufungswerberin (Bw) auftretende gegenständliche Gesellschaft mit beschränkter Haftung wurde mit Notariatsakt am 19xx unter dem Firmennamen Ax gegründet. Das Stammkapital der GmbH betrug Schilling (ATS) 500.000.-- bzw. beträgt Euro 36.336,42.

Laut Firmenbuchauszug vom 11.08.1992 befand sich von der Gründung bis Mai 1999 der Sitz der Bw in Pi. Ab Mai 1999 wurde der Sitz nach Px, inYx verlegt.

Im skartierten Veranlagungsakt des Finanzamtes Gmunden befinden sich die Umsatz- und Körperschaftsteuererklärungen, Steuerbescheide und Jahresabschlüsse ab den Jahren 1994. Die Veranlagungsjahre 1990, 1991, 1992 und 1993 sind nicht mehr im skartierten Akt, aber es sind Mitteilungen über die angemerkten Verluste auch für diese Jahre vorhanden.

Gesellschafter der Bw

Die Gründungsgesellschafter der Bw waren die AHTr mit Geschäftsanteilen von Schilling (ATS) 498.000.-- (= 99,60%) und B mit einem Geschäftsanteil von Schilling (ATS) 2.000.-- (=

0,40%). Auf die Stammeinlage leistete die AHTrx eine bare Einzahlung von Schilling 249.000.- und B eine bare Einzahlung von Schilling 1.000.--.

Mit Abtretungsvertrag vom 22.01.1991 trat die AHTr von ihrem Geschäftsanteil einen Teil und zwar einen Geschäftsanteil in Höhe von Schilling 253.000.-- (= 50,60%) um den Abtretungspreis von Schilling 126.500.-- an B ab. Dieser hielt ab diesem Zeitpunkt Geschäftsanteile im Ausmaß von 51%.

Ebenfalls mit Abtretungsvertrag vom 22.01.1991 trat die AHTrx ihren verbliebenen Geschäftsanteil in Höhe von Schilling 245.000.-- (= 49%) um den Abtretungspreis von Schilling 122.500.-- an die SW mit dem Sitz in Cx in der Schweiz ab.

Mit Notariatsakt vom 03.02.1999 wurde ein Schenkungsvertrag über die Schenkung des Geschäftsanteils der Gesellschafterin SW mit Sitz in der Schweiz in Cx entsprechend ihrer Stammeinlage von Schilling 245.000.-- (welche mit dem Betrag per Schilling 122.500.-- bar eingezahlt ist) an Herrn DC als Geschenknehmer errichtet. Das entspricht einem Beteiligungsausmaß von 49%. Für Zwecke der Gebührenbemessung wurde im Schenkungsvertrag festgestellt, dass der Geschäftsanteil als wertlos betrachtet wird und sein Wert mit Schilling 1.-- beziffert wird.

Ebenfalls am 03.02.1999 wurde ein weiterer Schenkungsvertrag in Form eines Notariatsaktes über die offenen Forderungen aus Lieferungen und Leistungen der SW gegenüber der Ax in Liquidation mit dem Stand vom 03.02.1999 in Höhe von Schilling 32.380.901,07 abgeschlossen. In diesem Vertrag wird diese offene Forderung schenkungsweise an Herrn DC abgetreten. Weiters wurde für die Zwecke der Gebührenbemessung im Schenkungsvertrag festgestellt, dass diese Forderung auf Grund der derzeitigen Uneinbringlichkeit einen Teilwert von Schilling 1.-- hat.

Laut einer Notiz der Betriebsprüfung auf Seite 51 des Arbeitsbogen ABNr. yyy ist der Ursprung dieser offenen Forderung der Ankauf von 3 Helikoptern im Jahr 1990 durch die Gesellschafterin SW. Der Ankauf erfolgte nicht über Bankfinanzierung, sondern durch Buchung der Kaufpreisforderung gegen das Verrechnungskonto der SW.

Weder aus den Unterlagen von der Betriebsprüfung, noch aus den Unterlagen zu den Schenkungsverträgen vom Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr als Gebührenfinanzamt, noch aus dem Veranlagungsakt konnte festgestellt werden, dass Herr DC und die SW mit dem Sitz in Cx in der Schweiz in irgendeiner Nahebeziehung standen. Es fanden zwischen der Schweizer Gesellschaft und Herrn DC zwei Schenkungen unter Fremden statt. Eine Gegenleistung des Geschenknehmers ist aus dem Sachverhalt nicht ersichtlich. Zum Zeitpunkt der Schenkungen am 03.02.1999 waren die Geschäftsanteile an der Bw und die

Gesellschafterforderung gegen die Bw mangels Tätigkeit und mangels Vermögen der Gesellschaft als nahezu wertlos zu betrachten.

Weiters gibt es in all den Unterlagen keinen Hinweis, dass zwischen dem Gesellschafter mit 51% an den Stammanteilen und dem Gesellschafter mit 49% an den Stammanteilen eine andere Stimmrechtsbindung als die gesetzliche oder irgendein Treuhandverhältnis vereinbart war.

Unternehmensgegenstand der Bw

Die Berufungswerberin beschäftigte sich von ihrer Gründung im Jahr 1990 weg bis 1996 mit Helikopterflügen.

Laut Gesellschaftsvertrag vom 19.4.1990, Punkt Drittens, umfasste der Gegenstand des Unternehmens die Personen- und Güterbeförderung, und zwar auch mit Hubschraubern und Flächenflugzeugen, insbesondere aber jegliche Art von Serviceleistungen mit Helikoptern im Bedarfsverkehr, die Vermietung von Luftfahrzeugen sowie die Beteiligung an anderen Unternehmungen und der Handel mit Waren aller Art.

Laut den vorhandenen Umsatzsteuer- und Körperschaftsteuererklärungen ab 1994 bis 1998 lautete der Betriebsgegenstand des Unternehmens „ Helicoptertransporte“.

In den Jahren von 1990 bis 1996 ergaben sich folgende Verluste laut den Abgabenbescheiden:

Verluste lt.den Bescheiden			
Jahre		in Schilling	in Euro
1.Jahr	1990	-2.785.745,00	-202.447,98
2.Jahr	1991	-6.185.772,00	-449.537,58
3.Jahr	1992	-11.783.807,00	-856.362,65
4.Jahr	1993	-7.411.177,00	-538.591,24
5.Jahr	1994	-4.225.781,00	-307.099,48
6.Jahr	1995	-7.573.443,00	-550.383,57
7.Jahr	1996	-6.034.358,00	-438.533,90
		-46.000.083,00	-3.342.956,40
darin enthalten WartetastenV		5.803.011,00	421.721,26

Auf Grund der schlechten wirtschaftlichen Situation wurde mit Generalversammlungsbeschluss vom 13.12.1996 die Gesellschaft aufgelöst. Die Firma führte ab diesem Zeitpunkt den Zusatz „ in Liquidation“. Dies wurde am 07.01.1997 ins Firmenbuch eingetragen. Ein Gläubigeraufruf infolge Auflösung der Gesellschaft wurde am 29.01.1997 vorgenommen.

Damit wurde die ursprüngliche Tätigkeit der Bw betreffend die Helikopterflüge eingestellt.

Zum Liquidator wurde der bisherige Geschäftsführer, DC , bestellt. Er war selbständig zur Vertretung der Gesellschaft berechtigt und zwar ab Bestellungsbeschluss.

Am 20.07.1999 wurde von Steuerberater B für das Jahr 1998 eine Körperschaftsteuererklärung betreffend den Liquidationszeitraum 01.01.1997 bis 31.12.1998 abgegeben.

Von März bis Mai 2002 wurde eine Betriebsprüfung für die Jahre 1997 bis 2000 unter der ABNr. yyy vorgenommen. Laut Seite 51 des Arbeitsbogens der Betriebsprüfung ABNr. yyy wurde aufgrund der schlechten Betriebsergebnisse im Jahr 1997 das gesamte Anlagevermögen (3 H , Lastkraftwagen etc.) verkauft. Ab April 1997 wurden auch keine Dienstnehmer mehr beschäftigt. Laut Niederschrift und Bericht der Betriebsprüfung wurde der Liquidationsgewinn wegen der Sistierung der Verlustvträge 1996 und 1997 gemäß § 117 Abs. 7 Z 2 EStG zum Teil in das Jahr 1998 verschoben.

In den Jahre 1997 und 1998 wurden folgende Liquidationsgewinne erklärt und mit Wartetastenverlusten (im Jahr 1997) und mit Teilen der übrigen Verlustvträge im Jahr 1998 verrechnet.

		Sanierungsgewinne	
		in Schilling	in Euro
8.Jahr	1997	5.803.011,00	421.721,26
9.Jahr	1998	7.920.699,00	575.619,64

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 03.05.1999 wurden laut Protokoll der außerordentlichen Generalversammlung folgende Beschlüsse gefasst: 1. Aufhebung der Liquidation und Fortführung der Gesellschaft. 2. Bestellung des Herrn DC zum Geschäftsführer. 3. Der bisherige Firmenwortlaut wurde in F geändert. 4. Der Sitz der Gesellschaft wurde von Pix nach inYx , P verlegt. 5. Der Gegenstand des Unternehmens wurde entsprechend der Formulierung im Protokoll Punkt 5. geändert: „Einvernehmlich wird beschlossen, den Gegenstand des Unternehmens um die Beratung, Vermittlung und Vermögensverwaltung sohin „Consulting “ zu erweitern.“

Punkt Drittens des Gesellschaftsvertrag lautet daher ab 03.05.1999: Gegenstand des Unternehmens ist die Personen- und Güterbeförderung und zwar auch mit Hubschraubern und Flächenflugzeugen, insbesondere aber jeglicher Art von Serviceleistungen im Bedarfsverkehr, die Vermietung von Luftfahrzeugen, sowie die Beteiligung an anderen Unternehmungen und der Handel mit Waren aller Art, **weitere**s die Beratung, Vermittlung und Vermögensverwaltung – Consulting .

Ab der Veranlagung 1999 wurde als Unternehmensgegenstand in der Körperschaftsteuererklärung „Consulting GmbH“ angegeben. Aus den Aufwendungen 1999 bis 2001 (= drei Jahre) ist ersichtlich, dass die GmbH keine Tätigkeit entfaltete, sondern nur die Aufwendungen der Rechtsformerhaltung wie Steuerberatungskosten, Zinsaufwand etc. bediente.

Im Jahr 2002 erzielte die Bw Erlöse aus Provisionen und ab dem Jahr 2002 erwarb die Bw eine Beteiligung an der GaC und an der Ga. Aus diesen Beteiligungen erzielt die Bw in den einzelnen Jahren Gewinne und Verluste in unterschiedlicher Höhe.

Geschäftsführung der Gesellschaft mit beschränkter Haftung

Laut Firmenbuchauszug vom 11.08.1992 war von der Gründung der Bw bis 30.07.1992 als Geschäftsführer Dkfm bestellt. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 31.07.1992 wurde dieser abberufen und DC neu bestellt. Laut Eintragung im Firmenbuch vom 11.08.1992 war dieser ab 31.07.1992 ordentlicher Geschäftsführer mit selbständiger Vertretungsbefugnis.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 13.12.1996 wurde die Gesellschaft aufgelöst und DC ab 13.12.1996 zum Liquidator bestellt.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 03.05.1999 kam es zu den bereits unter Unternehmensgegenstand der Bw beschriebenen Änderungen.

DC war laut Eintragung im Firmenbuch vom 31.07.1992 zuerst als Fremdgeschäftsführer, dann als Liquidator und ab 1999 bis zum jetzigen Zeitpunkt durchgehend als Gesellschafter-Geschäftsführer für die Bw tätig.

Beweiswürdigung:

Als Beweismittel wurden verwendet: der gesamte aktuelle Veranlagungsakt ab 1999, der skartierte Veranlagungsakt mit den Jahren 1994 bis 1998, der Arbeitsbogen der Betriebsprüfung mit der ABNr. yyy und die Gebührenakten mit den Aktennummern 30x und 30xx bezüglich der Schenkungen.

Die Unterlagen der Betriebsprüfung und die Veranlagungsakten ergaben keinerlei Hinweis, dass eine Nahebeziehung zur Schweizer Firma bestand. Es gab auch keinen Hinweis auf ein Treuhandverhältnis oder einen Stimmbindungsvertrag mit dem Gesellschafter, der 51% der Geschäftsanteile hält.

Auch wenn sich Fremde nichts zu schenken pflegen, fehlt es im gegenständlichen Sachverhalt an einer Gegenleistung, die für ein entgeltliches Rechtsgeschäft sprechen würde. Zum Zeitpunkt der Schenkungen am 03.02.1999 waren die Geschäftsanteile und die Gesellschafterforderung mangels einer Tätigkeit und mangels Vermögen der Gesellschaft als nahezu wertlos zu betrachten.

Rechtliche Erwägungen:

Zum Verfahrensmangel – fehlende Bescheidbegründung

Auf Grund des Spruches des Körperschaftsteuerbescheides 2004 war deutlich ersichtlich, dass trotz des Antrages in der Körperschaftsteuererklärung 2004 keine Verlustvorträge gewährt

wurden. Der steuerliche Vertreter der Bw hat gegen den Bescheid Berufung erhoben, sodass alle Rechte der Bw gewahrt wurden. Begründungsmängel im erstinstanzlichen Verfahren können im Rechtsmittelverfahren saniert werden (VwGH 17.2.1994, 93/16/0117), sodass darauf nicht näher einzugehen ist.

Zum Antrag auf mündliche Verhandlung

Auf Grund der Zurückziehung des Antrages war nicht darauf einzugehen, ob dieser Antrag in der Ergänzung zur Berufung rechtzeitig gestellt wurde oder nicht.

Verjährungseinrede:

Die Höhe eines Verlustes ergibt sich immer aus der Veranlagung im Verlustjahr. Es wird der Verlustabzug der Höhe nach mit Bindung für die Folgejahre rechtskräftig festgestellt. Im gegenständlichen Fall wurden seit dem Jahr 1999 bis 2003 nur negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt, sodass über einen Verlustabzug aus Vorjahren nicht abzusprechen war.

Grundsätzlich ist die Abzugsfähigkeit eines Verlustvortrages in jedem Jahr, in dem ein Verlustabzug als Sonderausgabe geltend gemacht wird, neu und **nur für dieses Jahr** zu prüfen. In diesem Jahr der Beantragung eines Verlustabzuges ist zu prüfen, ob für dieses Jahr **alle Voraussetzungen** für die Gewährung vorliegen oder nicht. Die Frage der Verjährung von Verlusten selbst stellt sich ab dem StruktAnpG 1996 nicht mehr, da Verluste ab 1991 zeitlich unbegrenzt abgezogen werden können.

Das Finanzamt ist nicht verpflichtet über einen abgabenrechtlich relevanten Sachverhalt ohne Anlass oder Antrag der Partei mittels Feststellungsbescheid abzusprechen. Das Recht Feststellungsbescheide zu erlassen, verjährt nicht (VwGH 25.09.2001, 95/14/0098). Im Übrigen können nur von Feststellungsbescheiden abgeleitete Abgabenbescheide der Verjährung im Sinne des § 207 BAO unterliegen.

Verlustabzug der Vorjahre und Manteltatbestand

Gemäß § 18 Abs. 6 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind als Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur, wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind und soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden. Die Höhe des Verlustes ist nach den §§ 4 bis 14 zu ermitteln. (BGBl 1996/2001, erstmalig für 1991 entstandene Verluste anzuwenden).

Gemäß § 117 Abs. 7 Z 1 (Verfassungsbestimmung) des EStG 1988 ist ein Verlustabzug (§ 18 Abs. 6 und 7) bei der Veranlagung für die Jahre 1996 und 1997 nicht zulässig. In den Ka-

lenderjahren 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 2002 abzuziehen.

Gemäß § 8 Abs. 4 Körperschaftsteuergesetz (KStG) 1988 sind folgende Ausgaben bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

Z 2 (in der Fassung ab dem BGBl 1993/818 vom 30.11.1993): Der Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988. 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). Dies gilt nicht, wenn diese Änderung zum Zwecke der Sanierung des Steuerpflichtigen mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teiles betrieblicher Arbeitsplätze erfolgen. Verluste sind jedenfalls insoweit abzugsfähig, als in Folge der Änderung der wirtschaftlichen Struktur bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Änderung stille Reserven steuerwirksam aufgedeckt werden.

Ab der Veranlagung 2001 wird der Verlustvortrag gemäß § 2 Abs. 2b Z 2 EStG 1988 durch eine Verlustvortragsgrenze von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte eingeschränkt (BGBl I 2000/142) - siehe Doralt, EStG, § 18 Tz 283.

Gesetzliche Regelung der Stimmrechte im § 39 GmbH-Gesetz lautet:

§ 39 Abs. 1: Die Beschlussfassung der Gesellschafter erfolgt, soweit das Gesetz oder der Gesellschaftsvertrag nichts anderes bestimmt, durch einfache Mehrheit.

§ 39 Abs. 2: Je zehn Euro einer übernommenen Stammeinlage gewähren eine Stimme, wobei Bruchteile unter zehn Euro nicht gezählt werden. Im Gesellschaftsvertrag können andere Bestimmungen getroffen werden; jedem Gesellschafter muss aber mindestens eine Stimme zustehen.

§ 39 Abs. 5: Wenn eine Gesellschafter selbst zum Geschäftsführer oder Aufsichtsrat oder Liquidator bestellt oder als solcher abberufen werden soll, so ist er bei der Beschlussfassung in der Ausübung seines Stimmrechtes nicht beschränkt.

Schenkung – ABGB:

*Ein Vertrag, wodurch eine Sache jemandem **unentgeltlich** überlassen wird, heißt Schenkung (§ 938 ABGB).*

Grundsätzlich steht einem Steuerpflichtigen als persönliche Sonderausgabe derjenige Verlustabzug zu, der sich aus der Gewinnermittlung einer früheren Periode ergeben hat. Dieser Verlustabzug gilt auch für Körperschaften. Der Verlustabzug kann nur von jener Körperschaft in Anspruch genommen werden, die den Verlust erlitten hat. Eine Einschränkung besteht beim Verlustabzug von Kapitalgesellschaften dadurch, dass der Verlustabzug bei Verlust der **wirtschaftlichen Identität** (Mantelkauf) verloren gehen kann.

Eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung ist eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit und ein eigenes Steuersubjekt. Zwischen einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung und ihren Gesellschaftern besteht rechtlich keine Identität, sodass im Rahmen der Einkünfteberechnung für die Körperschaftsteuer der Verlustabzug immer der Gesellschaft selbst zuzurechnen ist.

Um rechtsgeschäftliche Verlustverwertungen bzw. einen Handel mit Verlustvorträgen durch einen Wechsel bei den Gesellschaftern zu unterbinden, hat der Gesetzgeber im Körperschaftsteuergesetz den Verlustabzug an die **wirtschaftliche Identität** und nicht allein an die zivilrechtliche Identität des Steuersubjektes geknüpft.

Das Körperschaftsteuergesetz regelt in **§ 8 Abs. 4 Z 2** die Voraussetzungen bei deren Vorliegen der Verlustabzug einer Körperschaft verloren geht. Alle Voraussetzungen müssen gemeinsam das heißt kumulativ vorliegen. Die inhaltliche Auslegung dieser Gesetzesbestimmung wird derzeit in Kommentaren und in der Rechtsprechung wie folgt vertreten:

1. Wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur:

Ein Wechsel in der organisatorischen Struktur liegt dann vor, wenn in den willensbildenden Organen der Gesellschaft (z.B. Änderungen im Vorstand/Geschäftsführung oder im Aufsichtsrat) ein überwiegender oder vollständiger Wechsel erfolgt ist. Allgemein wird als Grenze der Änderung der Geschäftsführung oder eines Vorstandes angesehen, wenn das willensbildende Organ sich zu 75% ändert.

Im gegenständlichen Fall ist DC seit 31.07.1992 bis zum jetzigen Zeitpunkt durchgehend Geschäftsführer der Gesellschaft gewesen. Zuerst war er Fremdgeschäftsführer und nach seinem Eintritt als Gesellschafter im Jahr 1999 ist er Gesellschafter-Geschäftsführer. Es ist von der Person her gesehen **keine** Änderung in der organisatorischen Entscheidungsstruktur der Bw eingetreten.

2. Wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur

Die wirtschaftliche Tätigkeit der Bw betreffend die Helikoptertransporte wurde mit der Liquidation und der Veräußerung aller Vermögenswerte aus dieser Tätigkeit eingestellt. Der Unternehmensgegenstand wurde ab 1999 um die Consultingtätigkeit erweitert. Ab dem Jahr 2002

beteiligte sich die Bw an der GaC und an der Ga . An Erlösen wurden im Jahr 2002 Provisionserlöse und ab dem Jahr 2002 Erträge aus diesen Beteiligungen erzielt. Diese Consultingtätigkeit ist weder inhaltlich mit der ehemaligen Tätigkeit vergleichbar, noch wurde die ursprüngliche Tätigkeit im wirtschaftlichen Sinn weiter betrieben. Der Unternehmensgegenstand hat sich völlig geändert, sodass diese Voraussetzung erfüllt ist.

3. Wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur auf **entgeltlicher** Grundlage

Der Begriff des Entgelts bezeichnet die in einem Vertrag vereinbarte Gegenleistung. Eine wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage bedeutet normalerweise die Hingabe der Geschäftsanteile gegen eine dem Wert der Geschäftsanteile entsprechende Gegenleistung. Für die Qualifikation als entgeltliche Gegenleistung müsste aber auch das Vorhandensein irgendeiner Gegenleistung, die wirtschaftlich als entgeltlich anzusehen ist, genügen.

Nach der Verwaltungspraxis wird ein Veränderungsgrad der Gesellschafterstruktur von zumindest 75% des stimmberechtigten Kapitals auf entgeltlicher Grundlage als maßgeblich für die Erfüllung dieses Tatbestandsmerkmals der wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur angesehen. Für diese Vorgabe einer Veränderung von 75% gibt es bis jetzt keine Bestätigung in der Judikatur. Es müsste aber ein Veränderungsgrad von über 50% des stimmberechtigten Kapitals oder mittelbar durch andere Maßnahmen genügen, da eine Einflussnahme auf Entscheidungen der Gesellschaft z.B. mit einfacher Stimmenmehrheit möglich ist, soweit im Gesellschaftsvertrag keine andere Regelung getroffen wird.

Bei der hier vorliegenden Schenkung der Geschäftsanteile von 49% des Stammkapitals werden diese laut Schenkungsvertrag **unentgeltlich** überlassen. Eine Gegenleistung konnte nicht festgestellt werden. Die Voraussetzung der Entgeltlichkeit beim Gesellschafterwechsel für das Vorliegen eines Mantelkaufs ist daher nicht erfüllt.

Auf Grund des unentgeltlichen Wechsels eines Gesellschafters war nicht mehr zu prüfen, wie die unentgeltliche Übertragung der Forderung aus Lieferung und Leistung gegen die Gesellschaft auf den neuen Gesellschafter wirtschaftlich und steuerrechtlich zu beurteilen wäre und ob es damit zu einer Änderung der Beurteilung des Gesamtbildes der Verhältnisse (siehe unter Punkt 4) kommen hätte können, obwohl der Gesellschafter-Geschäftsführer „nur“ mit 49% beteiligt ist.

4. Gesamtbild der Verhältnisse

Ein Manteltatbestand kann auch vorliegen, wenn die einzelnen Tatbestandsmerkmale des § 8 Abs. 4 KStG 1988 in den Punkten 1 bis 3 unterschiedlich stark ausgeprägt sind. Es ist auch nicht maßgeblich, in welcher zeitlichen Reihenfolge die drei Strukturelemente wesentlich

geändert werden. Entscheidend ist, dass zwischen den einzelnen Änderungen ein planmäßiger Zusammenhang besteht. Es kommt auf das wirtschaftliche Gesamtbild der betrieblichen Tätigkeit **vor** und **nach** einem **entgeltlichen** Erwerb der Geschäftsanteile an.

Im gegenständlichen Sachverhalt liegt **keine** Änderung der Gesellschafterstruktur auf **entgeltlicher Grundlage** vor, sodass die Frage der Wesentlichkeit aller anderen Änderungen im Gesamtbild der Verhältnisse unterbleiben kann und muss, da eine Hauptvoraussetzung für das Versagen von Verlustvorträgen gar nicht vorliegt. Es ist auch gleichgültig, dass sich die wirtschaftliche Struktur der Gesellschaft vollkommen geändert hat. Die Identität des Steuersubjektes ist in diesem hier vorliegenden Sachverhalt gleichgeblieben. **Der Verlustabzug steht der Bw** seit Beginn ihrer Tätigkeit, soweit die Verluste nicht durch Gewinne verbraucht oder durch gesetzliche Bestimmungen verfallen sind, für das Berufungsjahr 2004 **zu**.

Eine Streichung der Verlustvorträge aus allgemein wirtschaftlichen Gründen – wie vom Finanzamt beantragt - z.B. wie hier durch das Einstellen der ursprünglichen Tätigkeit in den Jahren 1997 bis 1998 bzw. die Liquidation der Kapitalgesellschaft unter Anwendung der allgemeinen Auslegungsbestimmung des § 21 BAO (wirtschaftliche Betrachtungsweise) ist wegen der lex specialis des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG nicht möglich. Der Manteltatbestand ist mangels des Vorliegens eines Mantelkaufs hier nicht erfüllt, da kein entgeltlicher Erwerb der Geschäftsanteile vorliegt.

Es gibt eine Vielzahl von Entscheidungen und Literatur, die die Voraussetzungen des § 8 Abs. 4 KStG in allen möglichen Varianten beleuchten (z.B. Kommentar zum KStG Bauer/Schellmann/Quantschnigg/Verilly, § 8 Tz 275 ff; Wolff, ÖWZ 2002, 38 ff mit Verweis auf BMF 22.10.1992, SWK 1993, A 40; Wolff, SWK 7/2003 (S 256); Petritz/Ressler in ÖStZ 2006, 192). Auch in diesen Texten wird das Vorliegen des Manteltatbestandes bei unentgeltlichem Erwerb von Geschäftsanteilen ausgeschlossen. Da diese Vorgangsweise der Unentgeltlichkeit des Gesellschafterwechsels durch Schenkungen derzeit in Österreich häufiger gewählt wird, liegt es am Gesetzgeber auf diese Sachverhalte zu reagieren.

Es wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass über die Zulässigkeit des Verlustabzugs nur für das Berufungsjahr 2004 abgesprochen wird. Aus dem Restverlustvortrag 1992 ist ein Verlustvortrag in Höhe von € 56.124,83 für das Jahr 2004 als Sonderausgabe abzugsfähig. Die Darstellung der Verlustvorträge und der Mindestkörperschaftsteuer im Beiblatt Verlustvorträge (VV) ist eine **rechnerische Zusammenstellung** aller Verluste und der Mindestkörperschaftsteuern (MiKöSt) bis zum Jahr 2003 auf Grund der ergangenen Bescheide und in Anlehnung an eine Zusammenstellung des steuerlichen Vertreters. Diese rechnerische

Zusammenstellung stellt keine bescheidmäßige Feststellung über die Höhe der Verluste oder der Mindestkörperschaftsteuer dar.

Diese Berufungsentscheidung ergeht auch an das Finanzamt Gmunden Vöcklabruck.

Beilage: 1 Berechnungsblatt für die Körperschaftsteuer 2004;

1 rechnerische Zusammenstellung der VV und der MiKöSt als Information

Linz, am 22. April 2008