



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der im Firmenbuch gelöschten Bw.,, 1xxx Wien, Adresse1, vertreten durch Ernst & Young Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, 1220 Wien, Wagramer Straße 19, vom 28. Jänner 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Körperschaften vom 5. Oktober 1999 betreffend Körperschaftsteuer 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die für das Jahr 1998 festgesetzte Körperschaftsteuer beträgt S 1.138.490,-- bzw. € 82.737,29.

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.

Zur Vorgeschichte dieses Falles wird auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 9. Juli 2008, ZI. 2005/13/0045 sowie auf die seinerzeit ergangene Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 10. März 2005, GZ. RV/1652-W/02, verwiesen.

Die Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 10. März 2005, GZ. RV/1652-W/02, betreffend Körperschaftsteuer 1998 wurde wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG aufgehoben.

Nach den Ausführungen des aufhebenden Verwaltungsgerichtshof-Erkenntnisses sei hinsichtlich der Entgeltlichkeit der Abtretung von Geschäftsanteilen der Bw. zur Erfüllung des Mantelkauftatbestandes zu beachten, dass bereits der Kauf der Gesellschaftsanteile um einen symbolischen Betrag ein entgeltliches Rechtsgeschäft darstelle. Gleiches gelte, wenn sich für eine an sich unentgeltliche Anteilsübertragung ein wirtschaftlicher Ausgleichsposten finden lässt. Für das Vorliegen einer entgeltlichen Grundlage für die in Rede stehenden Änderung der Gesellschafterstruktur im Jahre 1994 spreche auch der Umstand, dass für die Bank im Hinblick auf die gute Bonität der Erwerber der Gesellschaftsanteile keine Veranlassung mehr bestanden habe, R.E. für die Gesellschaftsschulden in Anspruch zu nehmen. Damit sei im Ergebnis die Übernahme wirtschaftlicher Risiken durch die Anteilserwerber eingeräumt worden. Auf die Entgeltlichkeit der Abtretung von Gesellschaftsanteilen spreche, dass die Übernahme von Belastungen durch die Erwerber nur bei entsprechender Gegenleistung (etwa in Form erworbener Verlustvorträge) plausibel sei.

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).

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet im fortgesetzten Verfahren die Frage, ob hinsichtlich der mit Notariatsakt vom 7. April 1994 erfolgten Abtretung von Geschäftsanteilen der Bw. durch deren Entgeltlichkeit der Mantelkauftatbestand im Sinne des § 8 Abs 4 Z 2 KStG verwirklicht wurde.

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 Mantelkauftatbestand 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).

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.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist eine nominell "unentgeltliche" Übertragung an sich wertloser Geschäftsanteile oder deren Übertragung zu einem symbolischen Betrag als entgeltlicher Vorgang zu werten (vgl. VwGH 9.7.2008, 2005/13/0045). Für das Vorliegen einer entgeltlichen Grundlage für die in Rede stehende Änderung der Gesellschafterstruktur im Jahre 1994 spricht auch das Vorbringen in der Berufung, wonach für die Bank im Hinblick auf die gute Bonität der Erwerber keine Veranlassung mehr bestanden habe, R.E. für die Gesellschaftsschulden der Bw. in Anspruch zu nehmen. Damit wurde im Ergebnis die Übernahme wirtschaftlicher Risiken durch die Anteilserwerber der Geschäftsanteile einer überschuldeten Gesellschaft mit Absatzschwierigkeiten eingeräumt, was ebenfalls auf die *Entgeltlichkeit* des Erwerbsvorganges hindeutet. Dabei ist insbesondere zu berücksichtigen,

dass die Übernahme derartiger Belastungen nur bei entsprechender Gegenleistung (etwa in Form erworbener Verlustvorträge) plausibel ist (vgl. VwGH 9.7.2008, Zl. 2005/13/0045).

Da somit eine entgeltliche Übertragung der Geschäftsanteile der Bw. vorliegt und die wirtschaftliche Identität der steuerpflichtigen Körperschaft nicht mehr gegeben ist, liegt ein Mantelkauf vor (vgl. Wolf, a.a.O., ÖZW 2002, S. 38ff). Die vorgetragenen Verluste der Jahre 1991 bis 1994 können somit nicht zum Abzug zugelassen werden.

Des Weiteren ist zu beachten, dass die Löschung einer GmbH im Firmenbuch bloß deklarative Charakter hat. Die Rechtspersönlichkeit einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung besteht demnach solange fort, als noch Abwicklungsbedarf vorhanden ist. Dies insbesondere dann der Fall, wenn Abgabenverbindlichkeiten einer solchen Gesellschaft bescheidmäßig festzusetzen sind (vgl. VwGH 28.6.2007, Zl. 2006/16/0220).

Nach § 80 Abs 3 BAO ist derjenige der Vertreter der aufgelösten Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach Beendigung der Liquidation, der nach § 93 Abs 3 GmbHG zur Aufbewahrung der Bücher und Schriften der aufgelösten Gesellschaft verpflichtet ist. Die Bestimmung des § 80 Abs 3 BAO idF AbgÄG 2004 ist anzuwenden, wenn die Liquidation der GmbH nach dem 31. Jänner 2005 beendet wird (vgl. VwGH 29.3.2007, Zl. 2006/15/0027). Nach dem vorliegenden Firmenbuchauszug wurde die beantragte Löschung der Bw. im Firmenbuch infolge beendeter Liquidation mit 3. Mai 2007 im Firmenbuch eingetragen. Aus diesem Grund wird diese Berufungsentscheidung E.B. als Verwahrer der Bücher und Schriften der Bw. als deren Vertreter gemäß § 80 Abs 3 BAO zugestellt.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. Dezember 2008