



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der A und Partner WP GmbH., Adr., vom 12. September 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 18. August 2005 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 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Des weiteren hat der unabhängige Finanzsenat über die Berufung vom 12. September 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 17. August 2005 betreffend Körperschaftsteuer 2003 beschlossen:

Die Berufung wird als unzulässig zurückgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Fa. Wolfgang X HandelsgmbH wurde am 26. November 1992 gegründet und handelte mit Reiseandenken. Es gab vorerst mehrere Gesellschafter; in der Folge war schließlich Wolfgang X Alleingesellschafter und Geschäftsführer. Seit Gründung des Unternehmens wurden ausschließlich Verluste erwirtschaftet.

Im September 1995 verlegte der Geschäftsführer den Sitz der Gesellschaft an seinen Wohnsitz. Anlässlich einer Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass damals auch das Warenlager veräußert wurde. Seit November 1996 habe die Gesellschaft keine Tätigkeit mehr ausgeübt.

Mit Schreiben vom April 1999 teilte die A und Partner Wirtschaftstreuhand Steuerberatungsgesellschaft als steuerlicher Vertreter dem Finanzamt die Einstellung der Geschäftstätigkeit der Wolfgang X HandelsgmbH. im Jahr 1996 wegen wirtschaftlicher Misserfolge mit. Die Bankverbindlichkeiten seien nach einem teilweisen Forderungsverzicht der Bank durch den Geschäftsführer aus Privatmitteln 1997 abgedeckt worden. Die wesentlichen Betriebsgrundlagen seien durch den Verkauf der Sachanlagen, Einbringung der Kundenforderungen, Abdeckung der Bankverbindlichkeiten und Lieferantenverbindlichkeiten in den Jahren 1996 und 1997 zerschlagen worden.

Bis 2002 wurden von der Gesellschaft weiterhin jährliche Verluste aus Gewerbebetrieb erklärt. Die Umsatzsteuererklärungen enthielten lediglich „Nullmeldungen“.

Am 12. Dezember 2003 trat der Alleingesellschafter den Gesellschaftsanteil im Weg der Schenkung mit Notariatsakt ab:

den 170.000,00 S entsprechenden Teil der Stammeinlage an Mag. Gerhard A,
den 165.000,00 S entsprechenden Teil der Stammeinlage an Mag. Norbert B und
den 165.000,00 S entsprechenden Teil der Stammeinlage an Mag. Gernot C.

In der Folge wurden eine Änderung des Firmenwortlautes in „A und Partner Wirtschaftsprüfungs GmbH“, eine Änderung der Geschäftsanschrift und des Geschäftszweiges sowie eine Kapitalerhöhung und eine Neufassung des Gesellschaftsvertrages durchgeführt.

In der Körperschaftsteuererklärung 2003 wurde ein Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von 660,04 € erklärt und unter den Sonderausgaben ein offener Verlustabzug aus den Vorjahren von 121.382,84 € geltend gemacht.

Das Finanzamt setzte die **Körperschaftsteuer 2003** in Höhe der Mindestkörperschaftsteuer (1.750,00 €) fest. Dazu führte das Finanzamt in der Bescheidbegründung aus, dass gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG in Verbindung mit § 18 EStG ein Verlustabzug aus dem Jahr 2002 inklusive Vorjahre nicht zustehe, da ein Mantelkaufatbestand vorliege.

Dafür müsse grundsätzlich die Anteilsübertragung auf entgeltlicher Grundlage erfolgen. Dies bedeute jedoch nicht, dass eine Änderung der Gesellschafterstruktur auf Grund von Schenkung keinen Mantelkauf auslöse. Gehe man von der Tatsache aus, dass Kaufleute einander nichts zu schenken pflegen und gehe man weiters von der Tatsache aus, dass der steuerliche Verlustvortrag einen handelsrechtlichen Wertfaktor darstelle, sei eine entgeltliche Änderung der Gesellschafterstruktur zu erblicken.

Auch wenn die überschuldete Gesellschaft zur Zeit des Gesellschafterwechsels keine betriebliche Struktur mehr besitze, weise dies auf den Mantelatbestand hin, da künftige Gewinne nur aus einer neuen betrieblichen Struktur stammen können.

Für 2004 wurde in der Körperschaftsteuererklärung ein Verlustvortrag von 122.042,89 € geltend gemacht. Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden in Höhe von 22.683,15 € angegeben.

Das Finanzamt setzte die **Körperschaftsteuer 2004** mit 1.750,00 € fest. Bei Berechnung der Steuer brachte das Finanzamt lediglich die Verluste des Vorjahres von 660,04 € in Abzug, nicht aber den gesamten beantragten Betrag. Hinsichtlich der nur teilweisen Anerkennung des Verlustvortrages wies das Finanzamt auf die Begründung zum Körperschaftsteuerbescheid 2003 hin.

Die A und Partner Wirtschaftsprüfungs GmbH (Berufungswerberin, Bw.) brachte gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2003 und 2004 wegen der Nichtanerkennung der Verlustvorträge **Berufungen** ein. Sie führte begründend aus, dass nach herrschender Auffassung der Verlustabzug nur dann verloren gehe, wenn sämtliche Veränderungskriterien des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG kumulativ erfüllt seien.

Es entspreche zwar der allgemeinen Erfahrung, dass Kaufleute einander grundsätzlich nichts zu schenken pflegen, sondern danach trachten, für erbrachte Leistungen einen wirtschaftlichen Ausgleichsposten zu erhalten. Dies könne jedoch nicht als unumstößliche Tatsache hingestellt werden.

Im konkreten Fall sei die Abtretung der Geschäftsanteile im Schenkungswege mit Notariatsakt vom 12. Dezember 2003 erfolgt. Für diese Schenkung sei den betroffenen Personen Schenkungssteuer vorgeschrieben worden. Die mit der Übertragung übergehenden steuerlichen Verlustvorträge würden keinen wirtschaftlichen Ausgleichsposten darstellen, den der Geschenkgeber erhalte, sondern gemeinsam mit den Gesellschaftsanteilen unentgeltlich abtrete.

Der Berufung sind beigelegt der Abtretungsvertrag vom 12. Dezember 2003 sowie die an die neuen Gesellschafter gerichteten Schenkungssteuerbescheide jeweils vom 27. April 2004. Für die Schenkungssteuer wurde als Bemessungsgrundlage der von der Bw. angegebene gemeine Wert der GmbH-Anteile herangezogen wie folgt:

Mag. Gerhard A	271,00 €
Mag. Norbert B	263,00 €
Mag. Gernot C	263,00 €

Wolfgang X machte als **Zeuge** gegenüber der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Abtretung der GmbH-Anteile mit Schreiben vom 29. November 2006 folgende Angaben:

Er sei mit Mag. Gerhard A seit seiner Kindheit befreundet. Er habe daher dessen Steuerberatungskanzlei mit der steuerlichen Vertretung seines Unternehmens beauftragt. Er habe im Laufe der Jahre auch die Partner der Steuerberatungskanzlei Mag. Norbert B und Mag. Gernot C über den beruflichen Alltag hinaus persönlich näher kennen gelernt. Er habe

für die Übertragung der Gesellschaftsanteile kein Entgelt oder andere Gegenleistung erhalten. Da er für die Gesellschaft keine Verwendung mehr gehabt habe, seien die Verlustvorträge für ihn wertlos gewesen und er habe die Gesellschaftsanteile verschenkt.

Das **Finanzamt** nahm zu dieser Zeugenaussage dahingehend Stellung, als nach Ansicht des Finanzamtes selbst unter der Annahme einer Freundschaft zwischen Herrn X und Mag. A eine Schenkung in diesem Ausmaß ungewöhnlich bleibe. Keinesfalls sei für das Finanzamt die Schenkung nachvollziehbar, soweit sie sich auf die Partner Mag. A. beziehe. Wenn überhaupt könne nur eine teilweise Unentgeltlichkeit und eine damit verbundene teilweise Verlustverwertung angenommen werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

2003

Das Finanzamt hat die Körperschaftsteuer 2003 in Höhe der Mindestkörperschaftsteuer (1.750,00 €) festgesetzt, wobei von einem Einkommen von 0,00 € ausgegangen wurde. In der Begründung wird dazu auf § 24 Abs. 4 Z 1 KStG hingewiesen, wonach von unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften eine Mindeststeuer zu entrichten ist.

Feststellungen über einen etwaigen Verlustabzug sind im Spruch des angefochtenen Bescheides nicht enthalten. Lediglich in der Begründung finden sich Ausführungen hinsichtlich der Nichtanerkennung des beantragten Verlustvortrages.

Die Berufung richtet sich gegen die Nichtanerkennung des Verlustvortrages. Sie bezieht sich damit ausschließlich auf die Bescheidsbegründung, nicht aber auf den Bescheidspruch.

Nur der Spruch eines Bescheides ist rechtskräftig; nur er ist somit mit Berufung anfechtbar. Daher ist eine ausschließlich gegen die Begründung eines Bescheides gerichtete Berufung gemäß § 273 Abs. 1 BAO als unzulässig zurückzuweisen (vgl. *Ritz*, Kommentar zur BAO, § 273 Tz.11, und die dort genannte Rechtsprechung).

Selbst wenn das Finanzamt nicht vom Vorliegen eines Mantelkaufes ausgegangen wäre, hätte der Bescheid keinen anders lautenden Spruch aufgewiesen.

2004

Strittig ist, ob mit der Übertragung der Gesellschaftsanteile der Tatbestand eines Mantelkaufes verwirklicht wurde.

Gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG ist bei der Ermittlung des Einkommens der Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 EStG 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).

Die einzelnen in § 8 Abs. 4 Z 2 KStG genannten Kriterien sind also

- die wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage
- die wesentliche Änderung in der Organisationsstruktur und
- die wesentliche Änderung in der wirtschaftlichen Struktur.

Nach herrschender Auffassung geht der Verlustabzug nur dann verloren, wenn sämtliche Veränderungskriterien kumulativ erfüllt sind. Im Umkehrschluss genügt es daher, wenn nur ein Strukturänderungselement nicht erfüllt ist, um die Anwendung des Mantelkaufes zu verhindern (vgl. *Wolf*, Steuerliche Strategien gegen den Mantelkaufatbestand, SWK 7/2003).

Folgender Sachverhalt ist zu beurteilen:

Die Wolfgang X HandelsgmbH. hat ihren Betrieb (Handel mit Reiseandenken) 1996 eingestellt. Am 12. Dezember 2003 trat der Alleingesellschafter Wolfgang X seine Gesellschaftsanteile im Wege der Schenkung mit Notariatsakt an Mag. Gerhard A, Mag. Norbert B und Mag. Gernot C ab. Für die Schenkung wurde Schenkungssteuer vorgeschrieben.

In Zusammenhang mit der Übertragung der Anteile wurden eine Änderung des Firmenwortlautes in „A und Partner Wirtschaftsprüfungs GmbH“, eine Änderung der Geschäftsanschrift und des Geschäftszweiges sowie eine Kapitalerhöhung und eine Neufassung des Gesellschaftsvertrages durchgeführt.

Das Vorliegen einer Schenkung wurde von Wolfgang X bestätigt. Die Schenkung erklärt er damit, dass zu den Erwerbern der Gesellschaftsanteile ein freundschaftliches Verhältnis bestehe.

In der Steuererklärung 2003 wurde ein Verlustabzug von 121.382,84 € und für 2004 ein Verlustabzug von 122.042,89 € geltend gemacht.

Fest steht auf Grund dieses Sachverhaltes, dass neben einer Änderung der Gesellschafterstruktur auch eine wesentliche Änderung in der wirtschaftlichen und organisatorischen Struktur erfolgte. Zu prüfen ist allerdings, ob die Anteilsübertragung auf entgeltlicher Grundlage durchgeführt wurde, da bei unentgeltlicher Änderung der Gesellschafterstruktur, und zwar auch bei gleichzeitigem Zutreffen der anderen Veränderungskriterien, kein Mantelkauf ausgelöst wird (vgl. auch *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG 1988, § 8 Tz 68.4.4).

Das Finanzamt ging auf Grund der Tatsache, dass Kaufleute einander nichts zu schenken pflegen, von einer entgeltlichen Änderung der Gesellschafterstruktur aus und versagte in den streitgegenständlichen Jahren den Verlustabzug.

Dem Finanzamt ist durchaus zuzustimmen, dass das Vorliegen eines wirtschaftlichen Ausgleichspostens als Gegenleistung für die unentgeltliche Übertragung im Ergebnis zu einer entgeltlichen Anteilsabtretung führt. Eine Einräumung eines wirtschaftlichen Ausgleichspostens darf jedoch nicht automatisch angenommen werden, sondern ist im konkreten Fall festzustellen. Darüber hinaus kann die Vermutung der Entgeltlichkeit nur für Anteilsübertragungen zwischen einander Fremden gelten.

Zufolge der glaubwürdigen Zeugenaussage des Wolfgang X vom 29. November 2006 bestand zu den Erwerbern der Gesellschaftsanteile ein freundschaftliches Verhältnis und hat der ehemalige Gesellschafter keine wirtschaftlichen oder geldwerten Vorteile im Zusammenhang mit der Anteilsabtretung erhalten.

Der Einwendung des Finanzamtes hinsichtlich des ungewöhnlichen Ausmaßes der Schenkung ist entgegenzuhalten, dass der übertragene Gesellschaftsmantel in Hinblick auf die Verwertung der Verlustvorträge und die Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer für die Erwerber zwar einen beträchtlichen wirtschaftlichen Vorteil darstellt, für den ehemaligen Gesellschafter jedoch wertlos war, da er die Gesellschaft nicht mehr weiterführen wollte. Aus der Sicht von Wolfgang X hat die Schenkung daher kein ungewöhnliches Ausmaß angenommen und ist insofern durchaus – auch bezüglich der Partner von Mag. A - nachvollziehbar. Es besteht kein Anlass für konkret begründbare Zweifel an einem freundschaftlichen Verhältnis zu den Erwerbern.

Weder aus den Akten des Finanzamtes noch aus der Aussage von Wolfgang X gegenüber der Abgabenbehörde zweiter Instanz sind Anhaltspunkte für eine Gegenleistung der Erwerber in welcher Form auch immer zu entnehmen. Auch die diesbezügliche Stellungnahme des Finanzamtes enthält keine näheren Ausführungen über einen etwaigen wirtschaftlichen Ausgleich.

Da nach der Bestimmung des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG für den Tatbestand des Mantelkaufes ein entgeltlicher Anteilserwerb unabdingbare Voraussetzung ist und eine Entgeltlichkeit nicht nachgewiesen werden konnte, steht der Bw. für 2004 ein Verlustvortrag von 122.042,88 € zu, der in der Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte bei Berechnung der Körperschaftsteuer in Abzug zu bringen ist.

Der Berufung betreffend Körperschaftsteuer 2004 war daher stattzugeben.

Berechnung der Körperschaftsteuer 2004 in Euro				
Einkünfte aus Gewerbebetrieb				22.683,15
Gesamtbetrag der Einkünfte				22.683,15
Verlustabzug				-22.683,15

Einkommen			0,00
Die Körperschaftsteuer beträgt 34% von 0,00			0,00
Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer			1.750,00
Körperschaftsteuer			1.750,00

Wien, am 23. Jänner 2007