

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Helmut Schmutzler, gegen die Bescheide des Finanzamtes Steyr betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2001 entschieden:

Die Berufungen wird als unbegründet abgewiesen.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 12. November 1984 wurde die Bw. gegründet. Gegenstand des Unternehmens war der Erwerb von Anteilen anderer Unternehmen in denen die Gesellschaft eine dominierende Stellung einnimmt, sie wirtschaftlich leitet und beeinflusst, sowie die Verwaltung von Unternehmensbeteiligungen. Ab 8. Februar 1993 war alleiniger Geschäftsführer

Herr Ing. LB. Laut Eintrag in das Firmenbuch vertritt seit 7. Juli 1997 Herr GD die Bw. selbstständig.

Aus dem Notariatsakt vom 18. März 1997 geht unter Punkt 1. , 2. und 3. im Wesentlichen folgendes hervor:

„Herr LB ist Alleingesellschafter der Bw. Sein Geschäftsanteil entspricht einer voll eingezahlten Stammeinlage von 500.000,00 S. Herr LB tritt diesen Geschäftsanteil, der einer voll einbezahlt Stammeinlage von 500.000,00 S entspricht, um den Abtretungspreis von 1,00 S durch diesen Vertrag an Herrn GD ab und dieser erklärt die Vertragsannahme. Der Abtretungspreis von 1,00S wurde bereits entrichtet, was der Übernehmer hiermit quittiert.“

Im März 2003 führte das Finanzamt Steyr bei der Bw. eine Betriebsprüfung durch. Unter Tz. 31 wurde folgende Feststellung getroffen:

„Bei der Übertragung von Verlustvorträgen ist die Mantelkaufregelung nach § 8 Abs. 4 Z 2 Körperschaftsteuergesetz zu beachten, welche wie folgt lautet: Der Verlustabzug steht ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zu, ab dem die Identität des Steuerpflichtigen in Folge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur im Zusammenhang mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage nach dem Grundbild der Verhältnisse wirtschaftlich nicht mehr gegeben ist. Eine wesentliche Änderung bei der organisatorischen Struktur und bei der Gesellschafterstruktur ist dann anzunehmen, wenn bei den Organen oder Gesellschaftern eine Änderung von zumindest 75 % eintritt. Diese Voraussetzung ist durch den Abtretungsvertrag bei der Bw. aus dem Jahr 1997 jedenfalls gegeben. Die tatsächliche wirtschaftliche Struktur des Unternehmens hat sich auch wesentlich geändert. Der Gegenstand des Unternehmens war der Erwerb von Anteilen anderer Unternehmen und die Verwaltung von Unternehmensbeteiligung. Nach der Abtretung an GD beschäftigte sich das Unternehmen nur mehr mit Handelsgeschäften bzw. Personal-kostenweiterverrechnung betreffend die D GmbH. Die Verlustvorträge aus den Jahren 1993 bis 1996 können daher nicht berücksichtigt werden. Der Verlustvortrag aus 1997 (3.172,00 S) wurde 1998 verbraucht. Ab 1999 stehen daher bei der Körperschaftsteuerveranlagung keine Verlustabzüge mehr zu.“

Diese Feststellung der Betriebsprüfung fand in den Körperschaftsteuerbescheiden 1999 bis 2001 vom 22. April 2003 insofern Niederschlag, als in den drei Jahren kein Verlustabzug berücksichtigt wurde.

Mit Schriftsatz vom 21. Mai 2003 wurde vom ausgewiesenen Vertreter gegen die Körperschaftsteuerbescheide 1999 bis 2001 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Im

Wesentlichen wurde folgendes vorgebracht: Wie aus dem Notariatsakt vom 18. März 1997 zu entnehmen sei, sei es nie zu einem Mantelkauf der Bw. durch Herrn GD gekommen, sondern zu einer wirtschaftlich unentgeltlichen Abtretung. Der Masseverwalter habe Herrn GD mitgeteilt, dass er anlässlich der Übergabe als Vertreter der Masse gem. den § 81 ff Konkursordnung nicht berechtigt sei, eine zivilrechtliche Schenkung nach dem ABGB durchzuführen. Um nicht gegen die Konkursordnung zu verstößen, habe nur die Möglichkeit bestanden, die wirtschaftlich unentgeltliche Abtretung mit einem Schilling im Notariatsakt anzumerken. Damit steht der Notariatsakt mit dem § 21 BAO, der auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise abstelle, in Einklang. Den Ausführungen der Betriebsprüfung werde widersprochen. Eine wesentliche Änderung in der organisatorischen Struktur habe nie stattgefunden, da der gesetzliche Vertreter sowohl vor als auch nach dem Abtretungsvertrag derselbe gewesen sei, nämlich Herr GD. Der Gegenstand des Unternehmens und zwar der Erwerb von Anteilen anderer Unternehmen und die Verwaltung von Unternehmensbeteiligung wäre auch nach der Abtretung nie aufgegeben worden. Dem Argument der Betriebsprüfung, dass es nach der Abtretung an Herrn GD nur mehr zu Handelsgeschäften bzw. Personalkostenweiterverrechnung gekommen sei, könne nicht Folge geleistet werden, da die Handelsgeschäfte erst im Jahr 1999, also erst zwei Jahre nach der Abtretung, mangels Auffinden einer wirtschaftlichen sinnvollen Beteiligung begonnen worden seien. Bei der Betriebsprüfung sei in Punkt 5 Niederschrift über die Schlussbesprechung der Nachweis erbracht worden, dass im Jahr 2001 105.000,00 S zum Zwecke einer Unternehmensbeteiligung ausgelegt worden sei. Die Anlagen 3 und 4 sollten das ununterbrochene Streben nach Auffinden wirtschaftlich lukrativer Unternehmensbeteiligungen bis zum heutigen Tag belegen. Gerade in der heutigen dynamischen Wirtschaftsentwicklung sei ein Unternehmen gezwungen, ökonomisch zu arbeiten und daher sich auch um andere wirtschaftliche Geschäftsaktivitäten zu bemühen, was bei der Bw. Jahre später auch geschehen sei. Es werde daher der Antrag gestellt, die Körperschaftsteuerbescheide 1999 bis 2001 aufzuheben und die o.a. Verlustabzüge zu berücksichtigen.

Mit Schreiben vom 17. Juni 2003 nahm die Betriebsprüfung zur gegenständlichen Berufung wie folgt Stellung: Die Bw. wende sich vorerst gegen die Annahme der Entgeltlichkeit des Abtretungsvorganges und meine in wirtschaftlicher Betrachtungsweise läge ein unentgeltlicher Erwerb vor. Dieser Argumentation könne seitens der Betriebsprüfung nicht gefolgt werden. Die Geschäftsanteile der Bw. seien mit Abtretungsvertrag vom 18. März 1997 an den nunmehrigen Alleingesellschafter GD um den Preis von 1,00 S abgetreten worden. Es handle sich somit nach Ansicht der Betriebsprüfung um einen entgeltlichen Erwerb, auch wenn der

Abtretungspreis gering erscheine. Von einem unentgeltlichen Erwerb könne jedenfalls – auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise – nicht gesprochen werden, weil tatsächlich ein Entgelt für die Übertragung der Geschäftsanteile bezahlt worden sei. Ein unentgeltlicher Erwerb und damit eine Schenkung könne nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht vorliegen, weil dies eine Bereicherungsabsicht des Geschenkgebers an den Geschenknehmer voraussetzen würde. Die Bilanz der Bw. weise zum 31.12.1997 eine reale Überschuldung von 590.640,00 S aus. Es könne daher von einer absoluten Wertlosigkeit der Anteile ausgegangen werden. Einer Abtretung von wertlosen Gesellschaftsanteilen zum Gegenwert einen symbolischen Kaufschilling könne somit begrifflich keine Schenkung darstellen. Für die Annahme einer Entgeltlichkeit des Abtretungsvorganges spreche auch die notorische Tatsache, dass es im Wirtschaftsleben nicht üblich sei, anderen etwas zu schenken. Der Einwand der Bw., wonach dem Masseverwalter eine unentgeltliche Übergabe aus Gründen der Konkursordnung nicht möglich gewesen sei, sei der Betriebsprüfung unverständlich, weil die Bw. nicht im Konkurs gewesen wäre. Die Bw. wende sich weiters gegen die Feststellung der Betriebsprüfung, wonach eine wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur stattgefunden hätte und führe an, dass der gesetzliche Vertreter sowohl vor als auch nach der Abtretung derselbe gewesen sei. Dies treffe zwar bezogen auf das Datum des Abtretungsvertrages zu, nicht aber auf den Umstand, dass mit Gesellschafterwechsel auch ein Wechsel in der Geschäftsführung stattgefunden habe. Dass die Eintragung ins Firmenbuch nicht zeitgleich mit dem Abtretungsvertrag durchgeführt worden sei, könne auf die rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes keinen Einfluss haben. Aus dem Firmenbuchauszug ergäbe sich, dass der aufnehmende Gesellschafter, Herr DW, am 7. Juli 1997 die Geschäftsführung der Bw. inne hatte. Bis zu diesem Zeitpunkt wäre der abtretende Gesellschafter, Herr LB, als Geschäftsführer eingetragen gewesen. Ein weiterer Berufungseinwand richte sich gegen die Annahme der Betriebsprüfung, wonach eine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur stattgefunden hätte und läge in diesem Zusammenhang einen Firmenbuchauszug der Firma MK GmbH vor, aus dem ersichtlich sei, dass die Bw. nach der Abtretung noch Gesellschafter dieser Firma gewesen sei. Dazu werde seitens der Betriebsprüfung ausgeführt, dass sich die ehemalige Bw. ausschließlich mit dem Halten von Beteiligungen befasst habe, wogegen sich das Unternehmen seit der Abtretung der Geschäftsanteile an Herrn GD. im Wesentlichen mit der Beschaffung von Lebensmitteln und Zubehör sowie mit der Personalbereitstellung für den von ihm betriebenen Tankstellenbetrieb beschäftigen würde. Forderungen an die Firma MK GmbH wären in der Bilanz zum 31.12.1996 sowie zum 31.12.1997 ausgewiesen, allerdings seien alle ausgewiesenen Forderungen zu 100 % wertberechtigt. Erträge aus dieser Beteiligung wären

somit nicht mehr zu erwarten. Über das Vermögen der Firma MK GmbH sei am 18. Juli 1995 das Konkursverfahren eröffnet worden. Nach Aufhebung des Konkurses sei die Firma am 19. November 1998 amtswegig gelöscht worden. Alleine der Umstand, dass die Beteiligung zum Zeitpunkt der Abtretung der Gesellschaftsanteile noch bestanden habe, werde bei dem vorliegenden Sachverhalt nicht ausreichen, von einem weiter bestehen der ehemaligen wirtschaftlichen Struktur des Unternehmens sprechen zu können. Das Unternehmen beschäftige sich laut Bilanz 1997 bereits ab diesem Jahr mit der Personalbereitstellung und erziele bereits ab dem Jahr 1998 Umsätze aus Provisionen. Alle diese Umstände stünden in direktem Zusammenhang mit der vom GD betriebenen Tankstelle. Beteiligungserträge seien ab der Übernahme der Geschäftsanteile durch Herrn GD nicht mehr ausgewiesen, sodass der diesbezügliche Berufungseinwand ins Leere gehen werde. Wenn die Bw. einwenden würde, im Jahr 2001 sei durch die Anerkennung eines Betrages von 105.000,00 S der Nachweis erbracht worden, dass sich das Unternehmen um weitere Beteiligungen bemühe, müsse dem entgegen gehalten werden, dass die Aufwendungen mit einer beabsichtigten Übernahme eines Vermittlungsgeschäftes für ein Reisebüro im Zusammenhang stehe. Von einer Beteiligung an dieser Firma könne keine Rede sein. Tatsache sei jedenfalls, dass sich die alte Bw. niemals mit derartigen Geschäften befasst habe, wodurch die Auffassung der Betriebsprüfung eher gestärkt als geschwächt werde. Auch die mit dem Berufungsschreiben erstmals vorgelegten Bestätigungen zweier Steuerberater, wonach sich die Firma laufend – bisher erfolglos – um Beteiligungen bemühen würde, würden für sich alleine nicht geeignet sein, die sich aus den Bilanzen ergebenden wirtschaftlichen Tatsachen derart als vernachlässigbar darzustellen, dass man mit dem Gesamtbild der Verhältnisse zum Schluss kommen könne, die wirtschaftliche Identität der ehemaligen Firma sei nach der Abtretung der Geschäftsanteile erhalten geblieben.

Mit Schreiben vom 5. August 2003 wurde vom ausgewiesenen Vertreter hiezu Stellung genommen: Wie aus der Kopie der "Kremstaler Rundschau" zu entnehmen sei, wäre bereits im Mai 1995 Herr LB nur mehr an der Fortführung des Unternehmens durch Herrn GD interessiert gewesen. Laut Herrn GD sei es durch die auf Herrn LB zugekommenen Probleme zur wirtschaftlich unentgeltlichen Abtretung durch den Masseverwalter gekommen. Herr LB wollte bzw. habe sämtliche persönliche Geschäftsaktivitäten in Österreich eingestellt, weshalb er Herrn GD die Möglichkeit der wirtschaftlich unentgeltlichen Unternehmensfortführung durch diesen Notariatsakt geboten habe. Aus den beiliegenden Zeitungsartikel vom 18. Mai 1995 gehe hervor, dass das Unternehmen vorübergehend zahlungsunfähig sei. Das Unternehmen habe noch eine Möglichkeit, die Löhne bis zum 22. Mai zu bezahlen, sonst müsse eine

Insolvenz angemeldet werden. Die wesentlichen Probleme würden darin liegen, dass schlechte Umsätze in den ersten Monaten erzielt worden seien und daher Liquiditätsengpässe eingetreten seien, erkläre Geschäftsführer GD und auch der Eigentümer, Herr LB, wolle, dass das Unternehmen weiter bestehে.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung stehe der gegenständliche Artikel weder im Zusammenhang mit dem berufungsgegenständlichen Unternehmen, noch könne er eine Auswirkung auf die rechtliche Würdigung haben. Beim berufungsgegenständlichen Unternehmen handle es sich um eine Holdinggesellschaft (ohne beschäftigte Arbeitnehmer), wogegen sich der Zeitungsartikel auf den Produktionsbetrieb der Firma BA GmbH & Co KG beziehen dürfte.

#### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gem. § 8 Abs. 4 Z 2 Körperschaftsteuergesetz 1988 idF BGBI. Nr. 818/1993 ist bei der Ermittlung des Einkommens der Verlustabzug iSd. § 18 Abs. 6 und 7 des EStG 1988 als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen.

Der Verlustabzug steht ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zu, ab dem die Identität des Steuerpflichtigen in Folge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur im Zusammenhang mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltliche Grundlage nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftlich nicht mehr gegeben ist (Mantelkauf). Dies gilt nicht, wenn diese Änderungen zum Zwecke der Sanierung des Steuerpflichtigen mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teiles betrieblicher Arbeitsplätze erfolgen. Verluste sind jedenfalls insoweit abzugsfähig, als in Folge der Änderung der wirtschaftlichen Struktur bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Änderung stille Reserven steuerwirksam aufgedeckt werden.

1. Wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur: Nach der Verwaltungspraxis wird ein Veränderungsgrad der Gesellschafterstruktur von zumindest 75 % als maßgeblich für die Erfüllung dieses Tatbestandsmerkmals angesehen. Wenn also mehr als 75 % des stimmberechtigten Kapitales wechseln, ist dieses Element des Mantelkaufes erfüllt. Im vorliegenden Fall hat Herr GD mit Notariatsakt vom 18. März 1997 vom Alleingesellschafter LB sämtliche Anteile erworben. D.h., es liegt ein Veränderungsgrad von 100 % vor, sodass von einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auszugehen ist.

Die Anteilsübertragung muss allerdings zu dem nach § 8 Abs. 4 Z 2 KStG auf entgeltlicher Grundlage erfolgen. Dies bedeutet im Umkehrschluss, dass eine Änderung der Gesellschafterstruktur aufgrund von Erbschaft bzw. Schenkung – also unentgeltlich, und zwar auch bei gleichzeitigem Zutreffen der anderen Veränderungskriterien – keinen Mantelkauf auslöst. Durch eine unentgeltliche Anteilsübertragung kann daher die Rechtsfolge eines Verlustes des höchstpersönlichen Rechtes der Geltendmachung von Verlustabzügen verhindert werden. Bei Anteilsübertragungen zwischen Fremden ist jedoch von der notorischen Tatsache auszugehen, dass Kaufleute einander nichts zu schenken pflegen. Herr GD hat die mit 290.640,00 S überschuldete Bw. um einen Betrag von 1,00 S erworben. Auch der Kauf der Anteile um eine symbolischen Betrag ist unter das Tatbestandsmerkmal der Entgeltlichkeit zu subsumieren, zumal bei objektiver Betrachtungsweise keine Schenkung vorliegen kann. Bei einer Schenkung müsste nämlich beim Geschenkgeber die Bereicherungsabsicht vorliegen. Diese wird wohl bei der Übertragung eines überschuldeten Betriebes zu verneinen sein.

2. Änderung in der Organisationsstruktur: Die Erfüllung des Tatbildes der wesentlichen Änderung der organisatorischen Struktur ist ab einem Wechsel von 75 % der willensbildenden Orange der Gesellschaft anzunehmen. Laut Firmenbuchauszug ist Herr GD seit 7. Juli 1997 alleiniger Geschäftsführer der Bw. Zuvor war Herr LB Geschäftsführer der Bw. Der Berufungseinwand, eine wesentliche Änderung in der organisatorischen Struktur habe nie stattgefunden, da der gesetzliche Vertreter sowohl vor als auch nach dem Abtretungsvertrag derselbe gewesen sei, nämlich Herr GD, ist nicht nachvollziehbar. Warum der Geschäftsführerwechsel erst rund vier Monate nach Übertragung der Geschäftsanteile durchgeführt wurde, ist nicht ersichtlich. Zweifelsfrei steht jedoch fest, dass Herr LB ab 8. Februar 1993 alleiniger Geschäftsführer der Bw. war, Herr GD war ab 7. Juli 1997 alleiniger Geschäftsführer der Bw. Gleichzeitig mit der Übernahme der Geschäftsführertätigkeit durch Herrn GD wurde die Funktion von Herrn LB gelöscht. Dieser zeitliche Ablauf spricht eindeutig für einen vollständigen Wechsel des willensbildenden Organes der Bw.

3. Änderungen in der wirtschaftlichen Struktur: Unternehmensgegenstand der Bw. war der Erwerb von Anteilen anderer Unternehmen, in denen die Gesellschaft eine dominierende Stellung einnimmt, sie wirtschaftlich leitet und beeinflusst, sowie die Verwaltung von Unternehmensbeteiligungen. Im Jahr 1994 hielt die Bw. noch vier Beteiligungen im Ausmaß zwischen 85 und 100 % und zwar der Firma BA GmbH, MK GmbH, T Holding GmbH und TI GmbH. In den Jahren 1995, 1996 und 1997 hielt sie nur noch 2 Beteiligungen. Sie war an der BA GmbH zu 100 % beteiligt, an der MK GmbH zu 85 %. Bei beiden Firmen wurde bereits im Jahr 1995 das Konkursverfahren eröffnet. Bis 1996 wurden von der Bw. keine Umsatzerlöse

erzielt. 1997 wurden die ersten Umsatzerlöse aus Personalbereitstellung im Ausmaß von 32.000,00 S verzeichnet. 1998 betragen die Umsätze aus Personalbereitstellung bereits 134.500,00 S, 1999 184.500,00 S, 2000 238.900,00 S und im Jahr 2001 425.200,00 S. Außerdem wurden in den Jahren 1998 und 2000 Provisionserlöse verzeichnet. Ab dem Jahr 1999 erzielt die Bw. Erlöse aus Waren und Lebensmittel. Der diesbezügliche Umsatz lag 1999 bei rund 2,5 Millionen S, 2000 4,6 Millionen S und im Jahr 2001 betrug der diesbezügliche Umsatz 5,3 Millionen S. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates liegt eine vollständige Änderung des Unternehmensgegenstandes bei Schrumpfung des bisherigen Unternehmensgegenstandes vor. Unbestritten ist, dass sich die Bw. nach wie vor um den Ankauf von Beteiligungen bemüht. In der Zeit von 1997 bis 2001, das sind nunmehr fünf Jahre, war die Bw. in diesem Punkt erfolglos, während vor allem im Bereich des Handels mit Lebensmittel und Waren beträchtliche Umsätze erzielt werden konnten. Die Bw. argumentiert in diesem Zusammenhang damit, dass diese Nebengeschäfte erst wesentlich später begonnen hätten. Dem ist entgegen zu halten, dass bereits im Jahr der Übertragung, 1997, die ersten Umsätze aus Personalbereitstellung erzielt wurden.

4. Gesamtbild der Verhältnisse: Ein Mantelkauf kann auch vorliegen, wenn die einzelnen Tatbestandsmerkmale unterschiedlich stark ausprägt sind. Es ist auch unmaßgeblich, in welcher Reihenfolge die drei Strukturelemente wesentlich geändert werden. Änderungen innerhalb eines kurzen Zeitraumes sind ein Indiz für das Vorliegen eines Mantelkaufes. Es ist notwendig, einen Zusammenhang zwischen dem Zustand der betrieblichen Sphäre bei Auftreten der Verluste und dem Zustand der betrieblichen Sphäre unmittelbar vor den Strukturänderungen herzustellen. Wirtschaftliche Vergleichbarkeit ist gegeben, solange die bedeutendsten betriebswirtschaftlichen Parameter (Umsatz, Anlagevermögen, Auftragsvolumen) der betrieblichen Sphäre nicht auf ein bloß unwesentliches Ausmaß abgesunken sind. Insgesamt gesehen kommt es auf den planmäßigen Zusammenhang aller geplanten und ergriffenen Strukturänderungen auf Käuferseite an. Anders ausgedrückt muss der Käufer ein vitaleres Interesse an den Verlustabzügen als an der Substanz des Unternehmens haben, um die steuerlichen Rechtsfolgen des Mantelkaufes auszulösen. Die ehemalige Bw. hat sich ausschließlich mit dem Halten von Beteiligungen befasst, wogegen sich das Unternehmen seit der Abtretung der Geschäftsanteile an Herrn GD im Wesentlichen mit der Beschaffung von Lebensmittel und Zubehör, sowie mit der Personalbereitstellung für den von ihm betriebenen Tankstellenbetrieb beschäftigt. Das Unternehmen beschäftigte sich bereits 1997 mit der Personalbereitstellung und erzielte bereits ab dem Jahr 1998 Umsätze aus Provisionen. Alle diese Umsätze standen in direktem Zusammenhang mit der von Herrn

GD betriebenen Tankstelle. Beteiligungserträge sind ab der Übernahme der Geschäftsanteile durch Herrn GD nicht mehr ausgewiesen.

Gem. herrschender Auffassung geht der Verlustabzug dann verloren, wenn sämtliche im § 8 Abs. 4 Z 2 KStG genannten Veränderungskriterien hinsichtlich der Struktur der Körperschaft kumulativ vorliegen. Es müssen sich jedenfalls alle drei Veränderungskriterien im Tatbild des jeweiligen Sachverhaltes zumindest in einem geringfügigen Ausmaß widerspiegeln.

Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich der Meinung der Betriebsprüfung des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr an, wonach im vorliegenden Fall der Tatbestand des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG erfüllt ist. Der Verlustabzug in den streitgegenständlichen Jahren 1999 bis 2001 war daher zu versagen.

Abschließend sei darauf hingewiesen, dass der dem Schreiben vom 5. August 2003 ange- schlossene Artikel der "Kremstaler Rundschau" vom 18. Mai 1995 nicht im Zusammenhang mit der Bw. gesehen werden kann. Bei der Bw. handelte es sich 1995 um eine reine Holding Gesellschaft (ohne beschäftigte Arbeitnehmer) wogegen sich der Zeitungsartikel auf den Produktionsbetrieb der Firma BA GmbH & Co beziehen durfte.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, 2. Juni 2004