



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der PGmbH, 8010 Graz, L, vom 27. Mai 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 30. April 2002 betreffend Körperschaftsteuer 2000 sowie Festsetzung von Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer 2002 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob ein Mantelkaufatbestand vorliegt.

Es wird darauf hingewiesen, dass es sich bei den folgenden in der Entscheidung genannten Beträgen um Schillingbeträge handelt, sofern sie nicht ausdrücklich als Eurobeträge ausgewiesen sind.

Mit Gesellschaftsvertrag vom 29. April 1992 wurde durch den Elektroinstallateur B und den Malermeister Z die B. Gesellschaft mbH. gegründet, deren Unternehmensgegenstand das Maler- und Anstreichergewerbe sowie der Handel mit Waren aller Art war. Vom Stammkapital von 500.000 S hatten die beiden Gesellschafter je die Hälfte übernommen. Der Sitz der Gesellschaft befand sich in St.

Nach dem Ausscheiden des Gesellschafters Z aus der Gesellschaft wurde der Firmenname im Juli 1995 auf P&B geändert. B hielt ab diesem Zeitpunkt einen Stammanteil von 495.000 S, F.P., damals neben V ein Prokurist der GmbH, einen Anteil von 5.000 S.

Im Jahr 1996 wurde das Anlagevermögen veräußert. Der Anhang und Lagebericht zum Jahresabschluss 31.12. **1996** erwähnt unter "II. Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind", dass die Gesellschaft mit 31.12. 1996 ihre unternehmerische Tätigkeit eingestellt hat und vorerst vorläufiges Ruhen der Geschäftstätigkeit eingetreten ist.

Die GmbH zeigte im Mai 1997 die Ruhendmeldung des auf "Maler und Anstreicher" lautenden Gewerbes mit 31. Dezember 1996 an.

In der Bilanz **1997** ist unter Aktiva ausschließlich Umlaufvermögen erfasst. Es sind daraus Forderungen aus Lieferungen und Leistungen in Höhe von 44.949,59 S, Forderungen gegenüber dem Finanzamt in Höhe von 23.064,73 S sowie ein Kassabestand von 4.130,95 S ersichtlich.

Das Stammkapital von 500.000 S war zur Hälfte eingezahlt, der Rest nicht eingefordert. Der Verlustvortrag betrug 244.178,35 S, der Bilanzverlust 1997 war mit 114.837,41 erfasst.. Für Körperschaftsteuer waren 2.500 S, für Rechts- und Beratungskosten 15.000 S rückgestellt. Die Verbindlichkeiten gegenüber Banken beliefen sich auf 22.096,83 S, die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen auf 65.918,24 S. An Verbindlichkeiten gegenüber dem Finanzamt waren 11.880,63 S, auf dem Verrechnungskonto B 32.774,26 S ausgewiesen. Die erhaltenen, noch nicht fakturierten Leistungen betrugen 30.991,07 S.

Der Anhang und Lagebericht zum 31.12.1997 führt unter anderem aus, dass im Kalenderjahr 1997 keine Dienstnehmer beschäftigt waren.

Trotz des negativen Eigenkapitals in Höhe von 109.015,76 S liege laut Stellungnahme der Geschäftsführung noch keine hinreichende Bedingung für die Einleitung des Insolvenzverfahrens vor, weil in dieser Phase der Überschuldungsprüfung noch keine Aussage darüber möglich sei, ob die Kapitalgesellschaft ihren Verpflichtungen nicht im Rahmen ihrer laufenden Betriebstätigkeit durch Zufuhr von finanziellen Mitteln mittels freiwilligen Einzahlungen bzw. Haftungserklärungen durch die Gesellschafter werde nachkommen können.

Die Bilanz zum 31.12. **1998** wies an Aktiva lediglich Forderungen in Höhe von 18.368,87 S aus, die sich aus aktivierter Kapitalertragsteuer 1997 und 1998 in Gesamt-Höhe von 15,14 S, Verrechnung Umsatzsteuer 1998 in Höhe von 11.223,72 S sowie Verrechnung Umsatzsteuer 1997 in Höhe von 7.130,01 S zusammensetzte.

Das Stammkapital von 500.000 S war zur Hälfte eingezahlt, der Rest war nicht eingefordert. Der Verlustvortrag betrug 359.015,76 S, der Bilanzverlust war mit 42.352,32 S erfasst. Für Körperschaftsteuer waren 2.500 S, für Rechts-und Beratungskosten 5.000 S rückgestellt. Die

Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen betrugen 74.561,01 S, die Verbindlichkeiten Finanzamtskonto 12.500,- S, das Verrechnungskonto B. betrug 75.175,94 S

Die Bilanz zum 31.12.1999 wies an Aktiva aktivierte Körperschaftsteuer 1999 in Höhe von 920,- S aus.

An Passiva waren Rückstellungen für Rechts- und Beratungskosten in Höhe von 5.000 S, Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen von 43.422,01 S, unabgerechnete Lieferungen und Leistungen von 5.000 S, Verrechnungskonto B. mit 105.674,94 S und Verrechnungskonto M von 24.700,57 S ausgewiesen.

Der Verlustvortrag betrug 401.368,08 S, der Verlust für dieses Jahr 31.509,44 S

Am 24. März 2000 trat F.P. seinen Anteil von 5.000,- S um 1,- S und B seinen Anteil von 495.000 S um 130.000,- S an Ba. ab.

Den am selben Tag geschlossenen Treuhandverträgen zufolge hielt Ba. in Form einer verdeckten Treuhand

für B einen Anteil von 150.000 S (= 30%),

für R einen Anteil von 225.000 S (= 45%) vom Stammkapital der GmbH, ihr eigener Anteil betrug daher 125.000 S (=25%).

Am 6. Juni 2000 wurde im Firmenbuch der Name der GmbH über am 29. März eingelangten Antrag auf PGmbH geändert. Der Sitz der Gesellschaft wurde von StinSt, nach G verlegt und die Geschäftsanschrift von St auf GL geändert.

Laut telefonischer Auskunft einer Angestellten eines Gesellschafters befand sich an dieser Adresse, an welcher sich auch das Büro des Gesellschafters R befindet, der Ort der Geschäftsleitung.

In der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2000 machte die Bw. Körperschaftsteuerfehlbeträge ab 1991 geltend, die durch das Finanzamt im Körperschaftsteuerbescheid 2000 gemäß § 8 Abs. 4 KStG (Mantelkauf) nicht berücksichtigt wurden. Die Körperschaftsteuervorauszahlung 2002 wurde unter Zugrundelegung des Gewinnes 2000 festgesetzt.

Die Bw. wendete unter Hinweis auf die oben bezeichneten, der Berufung in Kopie beiliegenden Notariatsakte vom 24. März 2000 ein, Ba. halte treuhändisch für den Gesellschafter B einen Anteil von 30% (150.000 S) und für R einen Anteil von 45% (225.000 S)

Da die Gesellschaftsvereinbarungen nicht vorgelegt worden seien, sei das Finanzamt berechtigt vom Vorliegen eines Mantelkaufvertrages ausgegangen.

Der Verlustabzug stehe gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 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 Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftlich nicht mehr gegeben ist. Eine wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur liege jedoch nur dann vor, wenn 75% der Anteile am Stammkapital von anderen Personen gehalten werden als vor der Strukturänderung. Die Bw. verwies auf Quantschnigg, Österreichische Steuerzeitung 1989, 43 und Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG 1988, Anm.52 zu § 8.

Von einem Mantelkauf sei im vorliegenden Fall daher nicht auszugehen.

Das Finanzamt entgegnete in der abweisenden Berufungsvorentscheidung, auf Grund der Verträge und Gesellschafterbeschlüsse vom 24. März 2000 sei die Funktion der bisherigen Geschäftsführer und Prokuristen gelöscht und Ba. zur handelsrechtlichen Geschäftsführerin bestellt worden. Durch diesen Austausch sämtlicher Organe liege eine wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur der Gesellschaft vor.

Der Tätigkeitsbereich der GmbH habe bis 1996 in der Ausführung aller mit dem Maler- und Anstreichergewerbe verbundenen Arbeiten bestanden, sei allerdings in den Jahren 1997 bis 1999 nicht mehr ausgeübt worden. Das Maler- und Anstreichergewerbe sei auf Grund der Anzeige vom 16. Mai 1997 mit Wirksamkeit 31. Dezember 1996 ruhend gemeldet und das Anlagevermögen in den Jahren 1996 und 1997 veräußert worden. Bereits aus dem neuen Firmenwortlaut ergebe sich, dass die Gesellschaft eine völlig anders geartete wirtschaftliche Tätigkeit aufgenommen habe, sodass eine gänzliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur vorliege.

Das Finanzamt behielt unter Hinweis auf Literatur und Rechtsprechung die Ansicht bei, es handle sich unter Beachtung des Gesamtbildes der Verhältnisse vor und nach der Strukturänderung um den Erwerb eines Mantels.

Das negative Eigenkapital der Gesellschaft sei zum 31.12.1999 auf 182.877,52 S angewachsen, weshalb ein Kaufpreis von 130.000,- S selbst für 99% der Gesellschaftsanteile überhöht erscheine. Nach vernünftiger Überlegung könne der wirtschaftliche Hintergrund des Anteilskaufs nur im Erwerb des Verlustabzuges gesehen und ein Missbrauch im Sinne des § 22 BAO angenommen werden.

Die Bw. wendete ein, nach herrschender Auffassung gehe der Verlustabzug nur dann verloren, wenn sämtliche Veränderungskriterien kumulativ erfüllt seien. Die Nichterfüllung **eines** Strukturänderungselementes verhindere daher im Umkehrschluss die Anwendung des Mantelkaufes. Der Hinweis auf das wirtschaftliche Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse

solle lediglich zum Ausdruck bringen, dass die Tatbestandselemente nicht isoliert voneinander betrachtet werden könnten, sondern im Gesamtzusammenhang zu sehen seien.

Die Gesellschaft habe zum Stichtag des Anteilserwerbes über verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer von insgesamt 118.520,- S verfügt. Diese stelle betriebswirtschaftlich einen Vermögenswert dar, was im Kaufpreis des Anteilserwerbes zu berücksichtigen gewesen sei.

Unter Anrechnung des Vermögenswertes Mindestkörperschaftsteuer betrage der adaptierte wirtschaftliche Kaufpreisanteil:

für R	11.884,- S
für Ba.	5.152,- S

Der Gesellschafter R habe einen wesentlichen außersteuerlichen Grund gehabt, Anteile an der Gesellschaft zu erwerben, da er aus seiner beratenden Tätigkeit als Wirtschaftstreuhänder hohe Forderungen an die Gesellschaft gehabt habe, weshalb es für ihn von wesentlichem Interesse gewesen sei, Anteile an der Gesellschaft zu erwerben, um seine Forderungen in späterer Folge von der Gesellschaft zu erhalten.

Folgender Schuldenstand der Gesellschaft gegenüber R habe bestanden:

zum 1.1.1996	61.192,30 S
zum 31.12.1997	65.918,24 S
zum 31.12.1998	74.561,01 S
zum 31.12.1999	73.122,58 S

im Kalenderjahr 2001 seien die Schuldingkeiten gänzlich ausgeglichen worden.

Der durch das Finanzamt erfolgte indirekte Hinweis, für den Anteilserwerb sei ein weit überhöhter Preis für die Abtretung erfolgt, treffe daher nicht zu.

Der Anteilserwerb von Mag. Ba. sei aus dem wirtschaftlichen Grund, dass sie neben ihrer Geschäftsführung und Vermögensbeteiligung auch in der Gesellschaft ein entsprechendes Mitbestimmungsrecht erhalte, erfolgt.

Über Vorhalt führte die Bw.aus:

**1.** Zu den Fragen, weshalb Frau Mag. Ba. Geschäftsanteile an der ab 1997 sich ständig erhöhendes negatives Eigenkapital ausweisenden Gesellschaft erworben habe und ob zwischen Frau Mag. Ba., B und R vor der Gesellschaftsübernahme ein Naheverhältnis bestanden habe:

zwischen R und Mag. Ba. habe vor der Gesellschaftsübernahme bereits ein Naheverhältnis bestanden. Es sei bereits beabsichtigt gewesen, gemeinsam eine auf dem Gebiete der qualifizierten Personalberatung tätige Gesellschaft zu gründen. Geschäftsführungsfunktion und Vermögensbeteiligung an dieser Gesellschaft sei für Frau Mag. Ba. Voraussetzung gewesen, um in der Gesellschaft auch entsprechende Mitbestimmungsrechte ausüben zu können. Daher habe sie gemeinsam mit ihm Anteile an der GmbH erworben.

Es sei wirtschaftlich vertretbar gewesen, die Gesellschaft wirtschaftlich aufrecht zu erhalten und Anteile vom Gesellschafter B zu erwerben, anstatt die Gesellschaft liquidieren zu müssen. Damit sei auch Herrn B geholfen gewesen, der durch den Verkauf der Anteile über die notwendigen Geldmittel zum Aufbau einer wirtschaftlichen Existenz im benachbarten Slowenien verfügt habe.

Schriftliche Unterlagen über darüber geführte Besprechungen habe es nie gegeben, diese seien auch nicht erforderlich gewesen.

Zum Mehrheitsgesellschafter B habe auch im Zusammenhang mit der langjährigen Vertretung der Gesellschaft durch R ein freundschaftliches Verhältnis bestanden.

**2.** Zur Frage, weshalb der Malermeister F.P. den Geschäftsanteil von 1% um 1,-€ (*Anm.: richtig: 1,- S*) abgetreten habe:

Der Anteil sei nach gänzlicher Einstellung des Malerfachbetriebes für ihn wertlos gewesen. Er habe die Gesellschaft weder weiter als Subunternehmer beschäftigen können, noch habe er für seine gewerberechtliche Geschäftsführung ein Entgelt erhalten.

**3.** zur Frage nach Bankbelegen über die den Anteilserwerben zugrunde liegenden Geldbewegungen:

a) Mag. Ba. habe am 5. April 2000 einen Betrag von 103.000,- S von ihrem persönlichen Konto behoben und am selben Tag hievon B 100.000,- S für die Abtretung von 69% der Geschäftsanteile bezahlt.

Der Hinweis im Abtretungsvertrag über die bereits erfolgte Bezahlung anlässlich der Vertragsunterfertigung sei irrtümlich seitens des Notars erfolgt.

In einem der Vorhaltsbeantwortung beigelegten Schreiben bestätigte B am 2. Mai 2006, dass er am 5. April 2000 für den Verkauf von 69% der Geschäftsanteile von Ba. 100.000,- S erhalten habe.

b) Der Kaufpreisanteil des R sei aufgrund der mündlichen Vereinbarung Herrn R von Frau Mag. Ba. im Darlehenswege aufgebracht worden. Mündlich seien 4% Zinsen jährlich vereinbart worden. Die erste Darlehensrückführung samt Verzinsung sei am 15. Dezember 2003 in Höhe von 1.000 € durch Barzahlung erfolgt. In diesem Betrag seien Zinsen für den

Zeitraum 4/00 bis 12/03 in Höhe von 710,- € abgerechnet worden. Der restliche Darlehensbetrag von 4.500,- € sei am 15. Jänner 2004 durch Anteilsabtretung laut Notariatsakt vom selben Datum ausgeglichen worden. Der Vorhaltsbeantwortung lag in Ablichtung eine Zahlungsbestätigung von Frau Mag. Ba. bei, woraus hervorgeht, dass dieser Betrag für 4% Zinsen für den oben bezeichneten Zeitraum für das am 5. April 2000 gewährte Darlehen in Höhe von 65.218,- S gezahlt worden sei.

**4.** Die Beantwortung der Frage betreffend Beziehung der Gesellschafter vor Übernahme erfolgte bereits unter Punkt 1.

**5.** Zur Frage nach den Gründen für eine (verdeckte) Treuhandkonstruktion:

Frau Mag. Ba. leite die Geschäfte dieser Gesellschaft und sollte daher nach außen hin nicht nur als Geschäftsführer, sondern auch als Gesellschafter der Gesellschaft entsprechend auftreten können

Aufgrund der Nahebeziehung zwischen Mag. Ba. und R sowie der freundschaftlichen Beziehung mit B seien keine schriftlichen Vereinbarungen getroffen worden.

**6.** Betreffend Kontrolle der Ausübung des Treuhandverhältnisses:

Eine Kontrolle sei durch den Treugeber R gewährleistet, der aufgrund der Wirtschaftstreuhand-Tätigkeit für die Gesellschaft volle Einsicht in die Bücher der Gesellschaft habe, weshalb jede unternehmerische Gestaltung durch die Geschäftsführung unverzüglich überprüfbar sei.

Herrn B sei die mündliche Zusage erteilt worden, dass diese Kontrollfunktion auch in seinem Interesse durch R ausgeübt werde.

**7.** zur Übermittlung schriftlicher Unterlagen betreffend die Zustimmung der Treugeber zur am 24. März 2000 erfolgten Änderung des Gesellschaftsvertrages:

Am 24. März 2000 sei unter Anwesenheit sämtlicher Gesellschafter, der Herren F.P., B, R und Frau Mag. Ba. die Unterfertigung sämtlicher Verträge, Abtretungsverträge, Treuhandverträge erfolgt. Es habe mündliche Einigung darüber bestanden, dass der Gesellschaftsvertrag mit Zustimmung der Treugeber geändert wird. Diesbezügliche schriftliche Aufzeichnungen gebe es nicht, da sämtliche Gesellschafter anwesend gewesen seien.

**8.** zur Frage nach Einberufungen von Generalversammlungen, Generalversammlungsprotokollen, schriftlichen Unterlagen von Weisungen der Treugeber an die Treuhänderin betreffend Ausübung der Mitgliedschaftsrechte in den Generalversammlungen:

Bis zur Vorhaltsbeantwortung (29. April 2006) habe eine ordentliche Generalversammlung noch nicht stattgefunden. Auch entsprechende Umlaufbeschlüsse seien noch nicht gefasst worden. Schriftliche Unterlagen gebe es weder über die Einberufung von Generalversammlungen noch über Weisungen der Treugeber an die Treuhänderin betreffend die Ausübung von Mitgliedschaftsrechten.

Aufgrund des Naheverhältnisses und der freundschaftlichen Verhältnisse sei Schriftlichkeit bisher nicht erforderlich gewesen. Erforderliche Kontaktgespräche seien fernmündlich durchgeführt worden.

(Anmerkung: Der Gesellschaftsvertrag bestimmte in Pt. Neuntens u.a.:

*Innerhalb der ersten acht Monate eines Geschäftsjahres hat eine ordentliche Generalversammlung stattzufinden, welche über den Jahresabschluss des abgelaufenen Jahres, die Verteilung des Reingewinnes und die Entlastung der Geschäftsführung zu beschließen hat. Erfolgt keine Beschlussfassung über die Verteilung des Reingewinnes, so wird der Gewinn grundsätzlich auf neue Rechnung vorgetragen. Je 10,- € einer übernommenen Stammeinlage gewähren eine Stimme, jedoch muss jedem gesellschafter mindestens eine Stimme zustehen.*

*Die Einberufung der Generalversammlung hat mittels eingeschriebenen Briefes unter Mitteilung der Tagesordnung zu erfolgen.*

*Zwischen der Absendung der Einladung und dem Tag der Versammlung muss mindestens eine Frist von zwei Wochen liegen. )*

In einem durchgeführten **Erörterungsgespräch** wurde seitens der Bw. die Ansicht vertreten, dass der Tatbestand der Gesellschafterstrukturänderung wesentlich sei. Dabei sei die 75%-Grenze unbedingt zu beachten. Ein Gesellschafter, der 75% halte, sei jederzeit in der Lage, mit einem zweiten der beiden anderen Gesellschafter die positive Beschlussfassung über einen Antrag des dritten Gesellschafter zu verhindern. Er könne mit einem der beiden anderen Gesellschafter einen durch ihn gestellten Antrag wirksam beschließen. Eine wesentliche Einflussnahme liege daher vor.

Eine Treuhand sei gewählt worden, da Frau Mag. Ba. die Bedingung gestellt habe, allein als Gesellschafterin nach außen hin aufzuscheinen, weil sie auch als Geschäftsführerin und fachlich qualifizierte Person das Unternehmen hinsichtlich des Unternehmensgegenstandes entsprechend vertrete.

**9.** zur Frage nach Vorkehrungen betreffend die Information der Treugeber:

R, der die Bücher der Gesellschaft führe, sei im Detail über die Ereignisse informiert, weshalb es ihm auch möglich sei, die Interessen des B wahrzunehmen, wie dies mündlich vereinbart sei.



Mit Vertrag vom 15. Jänner 2004 trat R einen Anteil von 9.084,11 € seines durch Ba. treuhändig für ihn gehaltenen Gesellschaftsanteiles an die Treuhänderin ab, sodass sie für R nur mehr einen Anteil von 20% der Gesellschaftsanteile hielt.

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

Gemäß § 8 Abs. 4 Z 3 KStG 1988, zweiter Satz steht der Verlustabzug 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).

Voraussetzung für die Versagung des Verlustabzuges ist, dass es zwischen dem Zeitpunkt des Entstehens eines Verlustes und dem Zeitpunkt des Verlustabzuges zu einem Verlust der wirtschaftlichen Identität der Körperschaft gekommen ist. Die wirtschaftliche Identität geht verloren, wenn wesentliche Änderungen der wirtschaftlichen und der organisatorischen mit wesentlichen Änderungen der Gesellschafterstruktur einhergehen (VwGH 26.7.2005, 01/14/0135).

Die Bw. hat ihre operative Tätigkeit bereits Ende 1996 eingestellt. Bis dahin hat sie Malerarbeiten geleistet. Im März 2000, also nach mehr als drei Jahren des Ruhens des Betriebes, haben die beiden Gesellschafter ihre Anteile verkauft. Gleichzeitig wurden zwischen der Käuferin der Anteile und einem der früheren Gesellschafter einerseits sowie zwischen ihr und dem (ehemaligen und ebenso derzeitigen) Steuerberater der Gesellschaft Treuhandverträge abgeschlossen, welchen zufolge die Käuferin für B (ehemaliger Gesellschafter-Geschäftsführer) einen Anteil von 150.000 S treuhändig hielt und für den Steuerberater der Gesellschaft einen Anteil von 225.000 S

Der damalige Geschäftsführer und die Prokuristen wurden gelöscht und gleichzeitig die Erwerberin als Geschäftsführerin eingetragen.

Die Firma der Gesellschaft wurde auf PGmbH geändert.

Gegenstand des Unternehmens war ursprünglich das Maler- und Anstreichergewerbe und ist nunmehr laut Gesellschaftsvertrag vom 24. März 2000

- a) die Durchführung von sämtlichen Tätigkeiten im Bereich der Personalverrechnung
- b) die Durchführung von sämtlichen Tätigkeiten im Bereich des Rechnungswesens
- c) Ausübung der Tätigkeit der Unternehmensberatung.

Sowohl der Sitz der Gesellschaft als auch die Geschäftsanschrift wurden geändert.

Daraus ist ersichtlich, dass sich die wirtschaftliche und die organisatorische Struktur der Gesellschaft zu 100% änderten.

Zur Frage der Änderung der Gesellschafterstruktur vertritt die Bw. die Ansicht, eine wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur liege jedenfalls nur dann vor, wenn zumindest eine Änderung von 75% erfolgt sei, wie durch Literatur und Verwaltungsübung vorausgesetzt.

Zivilrechtlich ist die Gesellschaft im Eigentum einer (Allein-)Gesellschafterin, die ursprünglich nicht an der Gesellschaft beteiligt war.

Erst im Zuge des Berufungsverfahrens wurde bekannt gegeben, dass die Gesellschafterin in Form einer verdeckten Treuhand einen Anteil von 30 % am Stammkapital für den ehemals zu 99 % beteiligten Gesellschafter sowie einen Anteil von 45 % für den Steuerberater der Gesellschaft hält.

Da gemäß § 24 Abs.1 lit b) bzw. lit c) BAO Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen übereignet, bzw. erworben worden sind, dem Treugeber- und somit im vorliegenden Fall im Ausmaß von 30% dem vormaligen Gesellschafter- zugerechnet werden, sieht die Bw. die Voraussetzungen für den Erwerb eines Mantels nicht gegeben.

Sie beachtet dabei nicht, dass der Gesetzgeber ausdrücklich die Berücksichtigung des Gesamtbildes der Verhältnisse normiert hat. Unter Berücksichtigung des Gesamtbildes kann der Mantelkaufatbestand auch dann vorliegen, wenn ein Änderungselement etwas schwächer, dafür aber die anderen Elemente so stark ausgeprägt sind, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die Identität des (der) Steuerpflichtigen wirtschaftlich nicht mehr gegeben ist.

Der Gesetzgeber hat eine Änderung der Gesellschafterstruktur von zumindest 75% als wesentliche Änderung nicht normiert. Lehre und Verwaltungspraxis gehen allerdings davon aus, dass erst bei einer Änderung ab 75% eine **wesentliche** Änderung vorliegt, da für bestimmte Gesellschafterbeschlüsse die qualifizierte Mehrheit von 75% erforderlich ist.

Im vorliegenden Fall erfolgte eine wesentliche Änderung der Gesamt-Struktur der Gesellschaft. Dass die Gesellschafterin durch einen Treuhandvertrag verpflichtet war, im Ausmaß von 30% Gesellschafterbeschlüsse im Interesse des ehemaligen Gesellschafters zu treffen, ist unter den gegebenen Umständen nicht gewichtig genug, die Änderung von 100% der organisatorischen sowie der wirtschaftlichen Struktur aufzuwiegen. Beachtlich ist dabei, dass die Bw. mehr als drei Jahre keinerlei Aktivitäten entfaltete und hinsichtlich des Treuhandverhältnisses zwar den Treuhandvertrag, aber keine schriftlichen Nachweise über dessen Ausübung vorlegen konnte.

Die Identität des (der) Steuerpflichtigen ist daher wirtschaftlich nicht mehr gegeben, weshalb wie im Spruch zu entscheiden war.

Graz, am 23. Februar 2007