

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R über die Beschwerde der Bf. , vertreten durch Stb , vom 23. November 2009, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 20. Oktober 2009, betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2008, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

II. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Strittig ist das Vorliegen eines Mantelkaufs und demzufolge die Anerkennung von Verlusten i.H.v. 43.474,31 € (KZ 619) bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2008.

Die Gesellschaft wurde am 20. Jänner 1994 errichtet (FN 9513k ).

Die Gesellschafter- sowie Geschäftsführerstruktur stellt sich wie folgt dar:

	S		Gesellschafter	Gesellschafter
			von	bis
A	450.000	90%	10.02.1994	21.03.1995
B	50.000	10%	10.02.1994	21.03.1995
	500.000	100%		
B	5.000	1%	21.03.1995	28.01.2004

C	495.000	99%	21.03.1995	28.01.2004
	500.000	100%		
C	500.000	100%	28.01.2004	06.04.2006
D	500.000	100%	06.04.2006	26.03.2008
E	500.000	100%	26.03.2008	

	GF	GF	Liquidator	Liquidator
	von	bis	von	bis
B	10.02.1994	11.02.1994		
G	10.02.1994	04.09.2002		
B	14.03.1995	11.05.1999		
H	29.08.2002	01.05.2004		
H			26.04.2004	21.03.2006
H	22.02.2006	06.04.2006		
D	30.03.2006			
H	14.03.2008			

Die Beschwerdeführerin (Bf.) brachte am 15. Oktober 2009 ihre Erklärung zur Körperschaftsteuer 2008 elektronisch ein, wobei sie unter KZ 619 „Offene Verlustabzüge aus Vorjahren“ von insgesamt 43.474,31 € beantragte.

Das Finanzamt anerkannte mit Bescheid vom 20. Oktober 2009 die erklärten Verlustabzüge im Veranlagungsjahr 2008 soweit diese aus Veranlagungszeiträumen vor 2006 stammten nicht an und begründete dies wie folgt:

Mittels Generalversammlungsbeschluss vom 26. April 2004 sei die Liquidation der Gesellschaft beschlossen worden.

Mittels Generalversammlungsbeschluss vom 22. Februar 2006 sei die Fortsetzung der Gesellschaft beschlossen worden.

Im Zuge der Fortsetzung der Gesellschaft seien eine Änderung des Gesellschafter-GF sowie ein Wechsel des Betriebszweckes erfolgt.

Nach Ansicht des Finanzamtes liege daher ein Mantelkauf im Sinne des § 8 KStG 1988 vor, der einen Verlustabzug für Verluste aus Veranlagungsjahren vor 2006 ausschließe.

Anerkannt werde somit nur ein Verlustabzug i.H.v. 495,86 €.

In der Beschwerde (Berufung) vom 23. November 2009 führt die Bf. im Wesentlichen wie folgt aus:

Seit Bestehen der Gesellschaft sei der Gegenstand und Zweck des Unternehmens, geregelt in Punkt III des Gesellschaftsvertrages, niemals abgeändert worden. Die Bf. habe seit ihrer Gründung stets mit Immobilien gehandelt, diese angekauft, saniert bzw. erweitert und wiederum verkauft.

Weder vor noch nach der Anteilsübernahme durch Herrn D im Jahr 2006, noch durch Herrn H im Jahr 2008, sei es zu einer Änderung der wirtschaftlichen Struktur gekommen, die durch die Mantelkaufbestimmungen des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 erfasst worden wäre.

Beantragt werde daher die Zulassung der Verluste aus Veranlagungsjahren vor 2006 zum Abzug im Veranlagungsjahr 2008.

Seitens des Bundesfinanzgerichtes erging folgender Fragenvorhalt, der bis dato ohne Angabe von Gründen seitens der Bf. nicht beantwortet wurde:

1. *Was war ausschlaggebend für den Liquidationsbeschluss am 26. April 2004 ?*

1.1 *Sollte die Gesellschaft verkauft werden oder wollte man nur eine Ruhendstellung des Unternehmens ?*

2. *Was waren die Gründe für den Fortsetzungsbeschluss am 22. Februar 2006 ? Welche Änderungen sind eingetreten ?*

2.1 *Änderung des Betriebszwecks:*

*Lt. beiliegendem Schreiben vom 4. Mai 2006 teilten Sie dem Finanzamt mit, dass wegen einer Änderung des Betriebszwecks auch eine Änderung des Bilanzstichtages wieder auf den 31. Dezember zweckmäßig wäre.*

*Wurde nun der Betriebszweck geändert, oder nicht ? Bitte um entsprechende Erläuterung.*

3. *Bitte um Vorlage des Übernahmevertrages C mit D (in Kopie).*

3.1 *Welche Funktion hatte Herr D ?*

3.1.1 *War er Treuhänder ? Wenn ja, für wen ?*

*Bitte um Vorlage des Treuhandvertrages (in Kopie).*

*3.1.2 Weshalb hat er die Gesellschaft per 26. März 2008 wieder verkauft ?  
Spekulation etc. ?*

*4. Wie kam es zum Verkauf der Gesellschaft an die E, deren Hauptgesellschafter (Mag. H) auch Gesellschafter bei der Vor-Eigentümerin (C) war, weshalb eine wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur bezweifelt wird ?*

*5. Mitarbeiter der Bf.:*

*5.1 Wie viele Mitarbeiter hatte die Bf. in den einzelnen Jahren 2000 bis 2008 ?*

*5.2 Wofür waren diese konkret zuständig ?*

*5.2.1 Haben auch die Gesellschafter mitgearbeitet, zur Erfüllung des Unternehmenszweckes lt. Punkt III des Gesellschaftsvertrages ?*

*6. Verluste i.H.v. 43.474,31 €:*

*6.1 Bitte erläutern Sie die jährliche Entwicklung des Verlustbetrages von 43.474,31 €.*

Gem. § 323 Abs. 38 erster und zweiter Satz BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

### ***Über die Beschwerde wurde erwogen:***

Folgender Sachverhalt wurde aufgrund der vorgelegten Akten (eine Vorhaltsbeantwortung erfolgte bis dato durch die Bf. ohne Angabe von Gründen nicht) als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die am 20. Jänner 1994 begonnene wirtschaftliche Tätigkeit der Bf. wurde mit Generalversammlungsbeschluss vom 26. April 2004 eingestellt (Liquidationsbeschluss betreffend Auflösung des Unternehmens).

Im Jahre 2005 bestand keinerlei wirtschaftliche Tätigkeit.

Seit 2006 besteht wieder eine wirtschaftliche Tätigkeit (Generalversammlungsbeschluss vom 22. Februar 2006 betreffend Fortsetzung der Gesellschaft, wobei der bisherige Liquidator H zum Geschäftsführer bestellt wurde).

D übernimmt ab 6. April 2006 zu 100 % die Gesellschaftsanteile der bisherigen Allein-Gesellschafterin C (FN 7539h) und ist auch alleiniger Geschäftsführer der Gesellschaft.

Die Bf. zeigt am 4. Mai 2006 beim Finanzamt eine Änderung des bisherigen Bilanzstichtages 31. März auf nunmehr 31. Dezember an, da dies für den (neuen) Betriebszweck „Ausbau von Dachböden“ der Bf. zweckmäßiger sei.

Das Anlage- und Umlaufvermögen der Bf. betrug zum Bilanzstichtag 31. März 2005 und zum 31. März 2006 jeweils Null.

In der Bilanz zum 31. März 2005 war ein Eigenkapital i.H.v. 0 €, ein Bilanzverlust i.H.v. 72.672,84 € sowie ein Verlustvortrag i.H.v. 437.066,45 € und keinerlei Verbindlichkeiten ausgewiesen.

Im vorangegangenen Jahr (Bilanz zum 31. März 2004) bestanden noch Verbindlichkeiten i.H.v. 363.963,22 € (im Wesentlichen an die Allein-Gesellschafterin C i.H.v. 360.069,44 €).

Ein Anlagevermögen wurde in der Bilanz zum 31. März 2004 sowie in der Liquidationsbilanz zum 29. September 2004 nicht mehr ausgewiesen.

Auch ein Umlaufvermögen (Forderungen) scheint in der Bilanz zum 31. März 2004 (6,61 € für Aktivierung KEST) sowie in der Liquidationsbilanz zum 29. September 2004 nicht mehr auf. Im Jahre 2006 besteht das Umlaufvermögen lt. Bilanz zum 31. Dezember 2006 bloß aus der Aktivierung KEST i.H.v. 0,11 €, Finanzamtsforderungen i.H.v. 602,09 € sowie Bankguthaben i.H.v. 299,80 €, somit insgesamt i.H.v. 902 €.

In der Umsatzsteuererklärung 2004 wurden steuerfreie Grundstücksumsätze i.H.v. 345.250 € ausgewiesen.

Im Veranlagungszeitraum 2005 fand kein steuerbarer Umsatz statt.

Zum Bilanzstichtag 31. März 2006 wurden weder Einnahmen noch Ausgaben erklärt.

Dieser Sachverhalt war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

§ 8 Abs. 4 KStG 1988 lautet auszugsweise:

Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen:

1. Ausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 1, 6 und 7 EStG 1988

2. Der Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 des EStG 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).

Die 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 infolge der Änderung der wirtschaftlichen Struktur bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Änderung stille Reserven steuerwirksam aufgedeckt werden."

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob die Mantelkaufatbestände gem. § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 vorliegen (Ansicht des Finanzamtes) oder ob diese nicht vorliegen (Ansicht der Bf.).

In der Literatur werden die im Gesetz angeführten Änderungen für Annahme eines Mantelkaufes wie folgt näher erläutert (vgl. Quantschnigg, ÖStZ 1989, S 40ff):

Verlust der wirtschaftlichen Identität:

Ansatzpunkt für die gesetzliche Umschreibung des Mantelkaufs ist der Verlust der wirtschaftlichen Identität der Körperschaft. Das Gesamtbild der Verhältnisse muss den Verlust der wirtschaftlichen Identität der Körperschaft anzeigen. Die im Gesetzestext angeführten Strukturänderungen sind jene Elemente, die bei der Beurteilung des Gesamtbildes heranzuziehen sind. Sie sind aber nicht als Definition des Verlustes der wirtschaftlichen Identität zu verstehen. Jedes Tatbestandsmerkmal darf daher nicht isoliert gelesen werden, sondern immer nur in Verbindung mit dem Begriff "Gesamtbild der Verhältnisse."

Änderung der organisatorischen Struktur: Unter einer Änderung der organisatorischen Struktur einer Körperschaft wird man eine Änderung im Bereich der Organe einer Körperschaft zu verstehen haben. Dies leitet sich aus Lehre und Rechtsprechung zur Organschaft ab, bei der unter "organisatorischer Eingliederung" eine einheitliche Willensbildung im Bereich der Organe der Körperschaft verstanden wird (siehe z.B. Mayr, Die Körperschaftsteuer, 65f). Von einer wesentlichen Änderung der organisatorischen Struktur wird auszugehen sein, wenn die Organe in einem wesentlichen Umfang ausgetauscht werden.

Änderung der wirtschaftlichen Struktur: Das Tatbestandselement der Änderung der wirtschaftlichen Struktur betrifft die wirtschaftliche Tätigkeit einer Körperschaft. Um Mantelkauf annehmen zu können, muss sich diese in wesentlichem Umfang ändern. Eine Änderung der wirtschaftlichen Struktur setzt grundsätzlich einen Wechsel oder eine Erweiterung des Unternehmensgegenstandes voraus. Ändert sich der Unternehmensgegenstand vollkommen, so ist dies schon für sich eine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur. Eine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur tritt auch dann ein, wenn die Struktur bis zur Beendigung der bestehenden wirtschaftlichen Einheit vermindert und anschließend durch den Folgeeigentümer eine neue wirtschaftliche Einheit geschaffen wird.

Änderung der Gesellschafterstruktur: Mit dem Element der Änderung der Gesellschafterstruktur ist die Übertragung von Gesellschaftsanteilen angesprochen. Unter Übertragung ist zunächst die Veräußerung sowie der Tausch von Anteilen zu verstehen. Es kommt dabei primär auf die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den Gesellschaftsanteilen an. Die Änderung der Gesellschafterstruktur muss auf entgeltlicher Grundlage vor sich gehen.

Das Bundesfinanzgericht geht in Würdigung der o.a. Sachverhaltselemente davon aus, dass es der Bf. nicht gelungen ist, das Nicht-Vorliegen eines Mantelkaufes schlüssig nachzuweisen. Damit schließt sich das Bundesfinanzgericht der Ansicht des Finanzamtes an, das von einer vollkommenen Änderung des Unternehmensgegenstandes ausgeht, was eine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur des Unternehmens darstellt (vgl. Bauer-Quantschnigg, Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 68.4.3.). Gegenteiliges hat die Bf. trotz Vorhalt vom 28. Mai 2015 bis dato nicht behauptet bzw. glaubhaft gemacht.

Aus dem Fehlen von Umsätzen sowie Einnahmen und Ausgaben im Sinne der Abgabenvorschriften ergibt sich, dass nach der Auflösung der Gesellschaft 2004 bis 2006 keine wirtschaftliche Struktur zum Betrieb eines Unternehmens vorlag. Dies ergibt sich auch aus der Fortsetzung und Änderung der Firma von „ZG Realbesitz GesmbH in Liquidation“ zu „ZG Realbesitz GesmbH“ durch Beschluss der Generalversammlung am 22. Februar 2006.

Das Bundesfinanzgericht geht somit davon aus, dass im Jahre 2005 keine wirtschaftlichen Strukturen zur Fortsetzung der betrieblichen Tätigkeit mehr vorlagen und die wirtschaftliche Tätigkeit der Bf. vollkommen eingestellt war.

Bestärkt wird diese Ansicht durch die von der Bf. selbst bekannt gegebene Änderung des Betriebszweckes bezogen auf einen Beschluss der Generalversammlung vom 22. Februar 2006. Darüber hinaus spricht auch der Wegfall der Verbindlichkeiten im Wirtschaftsjahr vom 1. April 2004 bis zum 31. März 2005 jedenfalls für eine Aufgabe der wirtschaftlichen Strukturen durch die C.

Ebenfalls in engem zeitlichen Zusammenhang steht die Änderung des Bilanzstichtages auf den 31. Dezember durch einen Beschluss der Generalversammlung vom 24. Mai 2006.

Die wesentlichen Änderungen der Gesellschaft stellen sich somit wie folgt dar:

Am 30. März 2006 übernimmt der ab 6. April 2006 neue Allein-Gesellschafter D die Geschäftsführung der Bf.

Im Vorjahr (2005) lagen keinerlei wirtschaftliche Strukturen zur Fortsetzung der betrieblichen Tätigkeit vor. Erst durch die Übernahme der Gesellschaftsanteile durch D wurden wieder neue Strukturen errichtet. Als Zeitpunkt des Beginns des Aufbaus dieser Strukturen wird das bis dato von der Bf. unwidersprochene und angegebene Datum 22. Februar 2006 angenommen.

Die Ausführungen der Bf., wonach aber der Gesellschaftsvertrag hinsichtlich des Unternehmensgegenstandes nicht geändert wurde, gehen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes angesichts der o.a. tatsächlichen Verhältnisse ins Leere.

Damit ist aber die Identität der Bf. infolge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur im Zusammenhang mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage (wurde von der Bf. trotz Vorhalt nicht bestritten) nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftlich nicht mehr gegeben.

Unstrittig ist es zu einem wesentlichen Gesellschafter- und Geschäftsführerwechsel im Jahre 2006 gekommen.

Wie bereits o.a. ist im gegenständlichen Fall aber auch von einer wesentlichen Änderung der wirtschaftlichen Struktur auszugehen, da die bisherige wirtschaftliche Struktur bis zur Beendigung der bestehenden wirtschaftlichen Einheit vermindert wurde (= Liquidationsbeschluss und gänzliche Einstellung der wirtschaftlichen Tätigkeit im Jahre 2005 bis zum Generalversammlungsbeschluss vom 22. Februar 2006) und erst anschließend durch den Folgeeigentümer D eine neue wirtschaftliche Einheit (mit Änderung des Betriebsgegenstandes) geschaffen wurde.

Letztlich stellt auch der Wegfall der Verbindlichkeiten der Gesellschaft vor Veräußerung des Unternehmens, sowie dass die o.a. Änderungen innerhalb eines kurzen Zeitraumes stattfanden, ein zusätzliches Indiz für das Vorliegen eines Mantelkaufs dar, weshalb die erklärten Verluste vor dem Mantelkaufsjahr 2006 nicht mehr vortragsfähig sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

**Zur Zulässigkeit der Revision:**



Gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG wird eine ordentliche Revision beim Verwaltungsgerichtshof nicht zugelassen, da die Revision von der Lösung einer Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, nicht abhängt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum Mantelkauf ab, noch fehlt es an einer diesbezüglichen Rechtsprechung. Weiters ist die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 13. Oktober 2015