

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Vavken & Partner Confidence GmbH, Große Neugasse 16, 1040 Wien, über die Beschwerde vom 12.9.2011 gegen die Bescheide des FA vom 10.08.2011, betreffend Körperschaftsteuer 2007-2009 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden dahingehend ergänzt, dass die in den Vorjahren bescheidmäßig festgestellten Verluste weiterhin als Sonderausgaben iSd § 8 Abs 4 Z 2 KStG iVm § 18 Abs 6 EStG verwertbar sind.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Anlässlich einer Betriebsprüfung bei der Beschwerdeführerin (Bf) ist die belangte Behörde davon ausgegangen, bei der Bf liege ein Mantelkauf iSd § 8 Abs 4 Z 2 KStG vor. Es sei die wirtschaftliche Struktur von Kfz-Servicebetrieb auf Vermögensberatung geändert worden. Die organisatorische Struktur sei ebenfalls wesentlich geändert worden durch Hinzutritt eines zweiten Geschäftsführers und Schaffung eines gemeinsamen Zeichnungsrechts.

Auch die wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Basis sei mit der Anteilsabtretung des Hauptgesellschafters an seine Frau verwirklicht. Der Umstand, dass sie die Anteile treuhändig für ihn halte, sei unbedeutend, weil eine Treuhandschaft lediglich im Innenverhältnis wirke und das KStG für den Teilaspekt der Gesellschafterstruktur keine wirtschaftliche Betrachtung sondern bloß einen zivilrechtlich wirksamen Abtretungsvertrag verlange.

In der Berufung (nunmehr Beschwerde, § 323 Abs 38 BAO) hält die Bf dem entgegen, eine Treuhandenschaft wirke gegen jene, denen sie bekannt sei. Dem Finanzamt sei die Treuhandenschaft mit Schreiben vom 10.12.2008 bekannt gegeben worden. Der Mantelkaufatbestand folge der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (EB zur RV, 622 BlgNR XVII. GP; *Petritz/Ressler*, ÖStZ 2006, 195).

Eine Änderung der organisatorischen Struktur liege nicht vor, weil diese ein Ausmaß von 75% erreichen müsse, was bei Hinzutreten eines zweiten zum unverändert fortbestehenden Geschäftsführer nicht der Fall sei. Lediglich die Änderung der wirtschaftlichen Struktur sei gegeben.

Davon abgesehen habe die belangte Behörde die Verluste der Jahre 1998-2009 als nicht vortragsfähig erachtet, obwohl (bei einem Bilanzstichtag 31.5.) die Abtretung der Stammanteile am 24.4.2008 erfolgt sei, also im Wirtschaftsjahr 2007/2008. Verluste des Jahres, in dem der Mantelkaufatbestand erfüllt werde, seien abziehbar (VwGH 22.12.2005, 2002/15/0079), weshalb die Verluste ab dem Wirtschaftsjahr 2007/2008 jedenfalls weiterhin vortragsfähig seien.

In einer weiteren Berufung vom 13.3.2013 gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2011 ist von der Bf abermals die Verwertung jedenfalls der ab dem Veranlagungsjahr 2008 entstandenen Verluste geltend gemacht worden. Dieser Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 25.6.2013 stattgegeben.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Im Juli 2006 ist die ursprünglich aus zwei Familienmitgliedern bestehende Gesellschafterstruktur dahingehend geändert worden, dass der Anteil des bisherigen 20%-Minderheitsgesellschafters und ein 70%-Anteil des bisherigen 80%-Mehrheitsgesellschafters – in Summe somit 90% der Gesellschaftsanteile – vom neuen Hauptgesellschafter um jeweils einen Euro übernommen wurden. Alle Gesellschafter sind Familienmitglieder.

Im April 2008 wurde die Gesellschafterstruktur abermals geändert: Der Hauptgesellschafter hat seinen 90%-Anteil um einen Euro an seine Ehefrau abgetreten. Gleichzeitig wurde ein Treuhandvertrag errichtet, sodass die Ehefrau den Geschäftsanteil seither bloß treuhändig für ihren Ehemann hält.

Im Oktober 2008 wurde die Geschäftsführung wie folgt geändert: Der ursprüngliche Mehrheitsgesellschafter (seit Juli 2006 nur mehr zu 10% beteiligt), der bisher einziger Geschäftsführer war, ist nur mehr gemeinsam mit einem weiteren Geschäftsführer zeichnungsberechtigt. Der hinzugetretene Geschäftsführer (Ehemann der Hauptgesellschafterin) ist selbständig vertretungsbefugt.

Die Bf betrieb von 1997 bis 2004 eine Autowerkstatt als Franchise-Partner einer großen Auto-Sofortservice-Werkstattkette. Aufgrund nicht entsprechender Ertragsentwicklung und zur Sicherung des Fortbestandes der Bf wurde dieser Vertrag Ende 2004 gelöst. In der Folge wurde das Konzept von Selfservice-Boxen verfolgt und auch eine geeignete Halle gefunden, über die im Dezember 2006 – nach mündlichen Erkundigungen bei der Gemeinde und positiven Rückmeldungen – ein Mietvertrag abgeschlossen wurde.

Die Halle wurde im ersten Halbjahr 2007 umgebaut und die Benützungsbewilligung durch die Gemeinde erteilt. Die Betriebsanlagengenehmigung durch die Bezirkshauptmannschaft wurde jedoch mangels erforderlicher gewerblicher Voraussetzungen versagt. Es wurde lediglich das Abstellen von Fahrzeugen gestattet, nicht die Vermietung von Self-Service-Boxen.

Nach Scheitern des geplanten Konzeptes wurde der Mietvertrag für die Halle im Sommer 2008 gelöst. Seither wickelt der Ehemann der Hauptgesellschafterin die riskanten Geschäfte seiner Einzelfirma aus Haftungsgründen über die GmbH ab. Unternehmensgegenstand der GmbH ist seither die Vermögensberatung.

Gemäß § 8 Abs 4 Z 2 KStG 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).

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise des § 21 Abs 1 BAO ist ein Auslegungsprinzip für Gesetzesnormen und ein Wertungsprinzip für Tatsachen (*Paulik*, DStR 1975, 564 (566)). Auch, wenn es der Wortlaut der Bestimmung vermuten lässt, ist nicht auf den festgestellten Sachverhalt eine außerhalb der Tatbestände der anzuwendenden Steuergesetze liegende Wertung dieses Sachverhaltes nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten anzulegen. Das „Wertungsprinzip für Tatsachen“ ist dahingehend auszulegen, dass bei der Vorauswahl der Sachverhalte mehr dem tatsächlichen Geschehen und den wirtschaftlichen Erfolgen Bedeutung beizumessen ist, als den formalen (oft inhaltsleeren) Positionen und Berechtigungen (*Stoll*, BAO, 221, 224). In erster Linie dient § 21 Abs 1 BAO als Auslegungsbehelf für die abgabenrechtlichen Tatbestände und kann bei Gleichwertigkeit der Argumente für eine wirtschaftliche oder rechtliche Anknüpfung den Ausschlag für jene Interpretationselemente geben, die für eine wirtschaftliche Anknüpfung der Norm sprechen (VwGH 18.6.1979, 2330/78; *Blasina* in FS Tanzer, LexisNexis 2014, 140).

Der Mantelkauftatbestand lässt in der reinen Formulierung „Änderung der Gesellschafterstruktur“ zunächst nicht erkennen, ob er einer wirtschaftlichen oder rechtlichen Anknüpfung folgt. Im Zusammenhang mit den übrigen Tatbestandsmerkmalen „organisatorische Struktur“ und „wirtschaftliche Struktur“, deren gemeinschaftliche Änderung zu einem Verlust der „Identität des Steuerpflichtigen“ führt, ist jedoch deutlich,

dass nicht an rechtsförmliche Gegebenheiten anzuknüpfen ist, sondern die tatsächlichen wirtschaftlichen Vorgänge von Bedeutung sind. Es wäre sinnwidrig, innerhalb eines wirtschaftliche Begriffe verwendenden Tatbestandes bloß ein Tatbestandsmerkmal in rechtlicher Betrachtung auszulegen.

Auch der VwGH sieht Treuhandschaften, die der Abgabenbehörde gegenüber offengelegt wurden, im Zusammenhang mit dem Mantelkaufatbestand als beachtlich an (VwGH 18.12.2008, 2007/15/0090).

Für das Vorliegen eines Mantelkaufs müssen sämtliche Tatbestandsmerkmale erfüllt sein. Diese können auch über einen mehrjährigen Zeitraum verwirklicht werden (VwGH 26.7.2005, 2001/14/0135), wenn ein innerer Zusammenhang zwischen den Etappen der Änderung besteht (VwGH 18.12.2008, 2007/15/0090).

Die organisatorische Struktur wurde mit dem Hinzutreten des zweiten Geschäftsführers im Oktober 2008 wesentlich geändert. Beim Mantelkauf wird auf die wirtschaftlichen Verhältnisse abgestellt, daher ist nicht das bloße Faktum der vorhandenen Anzahl an Geschäftsführern bedeutsam, sondern wer tatsächlich befugt ist, die Gesellschaft zu vertreten (so auch KStR 2013 Rz 995). Während der neu hinzutretende Geschäftsführer alleine vertretungsbefugt ist, wurde die Vertretungsbefugnis des Altgeschäftsführers wesentlich eingeschränkt: Er ist nur mehr gemeinsam mit dem Neugeschäftsführer zeichnungsberechtigt. Während der Neugeschäftsführer nach Belieben schalten kann und aufgrund seiner über die Treuhand ausgeübten Gesellschafterstellung auch keine Weisungen der Generalversammlung zu befolgen hat, kann der Altgeschäftsführer ohne Mitwirkung des Neugeschäftsführers keine Vertretungshandlungen mehr setzen.

Die wirtschaftliche Struktur wurde zwei Mal wesentlich geändert: Zunächst wurde Ende 2004 der ursprüngliche Werkstattbetrieb eingestellt und 2005 bis 2008 das Konzept einer Vermietung von Werkstattboxen verfolgt. 2008 wurde dieses Konzept von der Bf fallengelassen und stattdessen Vermögensberatung ausgeübt.

Die Gesellschafterstruktur hat sich vordergründig ebenso zwei Mal auf entgeltlicher Basis geändert: Zunächst hat der nunmehrige Hauptgesellschafter 2006 90% der Anteile von den Altgesellschaftern übernommen, sodann 2008 diese Anteile seiner Frau übertragen. Der Gesellschafterwechsel des Jahres 2008 hat jedoch durch die gleichzeitig eingegangene Treuhandschaft zu keiner Änderung der Gesellschafterstruktur geführt. Der bisherige Hauptgesellschafter bleibt über die als bloße Strohfrau fungierende neue Gesellschafterin weiterhin wirtschaftlich gesehen unverändert zu 90% an der Bf beteiligt. Daher gab es nur im Jahr 2006 eine wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur.

Über den Zeitraum von 2005 bis 2008 sind zwar damit sämtliche Tatbestandsmerkmale des Mantelkaufes erfüllt worden, es fehlt jedoch der nötige innere Zusammenhang, um

einen Mantelkauf annehmen zu können. Ein innerer Zusammenhang kann lediglich in zwei Blöcken hergestellt werden, die für sich nicht alle Merkmale eines Mantelkaufs erfüllen:

Die Änderung der wirtschaftlichen Struktur 2005 und die Änderung der Gesellschafterstruktur 2006 können einen inneren Zusammenhang bilden, es fehlt jedoch das Element der Änderung in der organisatorischen Struktur. Diese Änderung ist erst eingetreten mit der Änderung des Unternehmenszwecks 2008 und steht mit dem Scheitern des 2006 verfolgten Konzepts in Zusammenhang. Es kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass aus Sicht der 2006 verfolgten Pläne angedacht gewesen wäre, etwas in der Geschäftsführung zu ändern, zumal die Vermietung von Serviceboxen den beruflichen Erfahrungen des ursprünglichen Geschäftsführers aus der Autowerkstatt entsprochen hat.

Die Änderung der wirtschaftlichen Struktur 2008 und die Änderung der organisatorischen Struktur 2008 stehen in einem inneren Zusammenhang, weil der Ehemann der Hauptgesellschafterin in diesem Jahr einerseits die Geschäftsführung übernommen und andererseits sodann mit der Bf einen Unternehmenszweck verfolgt hat, der seiner Qualifikation und bisherigen Tätigkeit entspricht. Hier fehlt jedoch das Element der Änderung in der Gesellschafterstruktur. Der Anteilserwerb im Jahr 2006 kann nicht im Hinblick auf die 2008 durchgeführten Strukturänderungen erfolgt sein, weil letztere Änderungen sich erst durch das Scheitern des 2006 verfolgten Unternehmenszwecks ergeben haben.

Aus diesen Erwägungen liegt kein Mantelkauf vor.

Die Verluste aus den Jahren 2008 und 2009 sind ungeachtet der Beurteilung als Mantelkauf schon deshalb als vortragsfähig anzuerkennen, weil auch bei Erfüllung des Mantelkaufatbestandes die Verluste des Jahres, in dem der Mantelkauf eingetreten ist – dies wäre nach Ansicht der belangten Behörde 2008 gewesen –, vortragbar bleiben (VwGH 22.12.2005, 2002/15/0079). Jahre nach Erfüllung des Mantelkaufatbestandes (ab 2009) können von diesem umso weniger betroffen sein.

Die Revision ist unzulässig, weil es zur strittigen Rechtsfrage, ob eine Treuhandschaft beim Mantelkauf zu berücksichtigen ist, bereits VwGH-Judikatur gibt (vgl. die angeführten Zitate), in deren Rahmen sich das vorliegende Erkenntnis bewegt. Damit liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung (Art 133 Abs 4 B-VG) vor.

