

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden Mag. Marco Laudacher und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Susanne Haim, Mag. Karin Leitner und Dr. Karl Penninger im Beisein der Schriftführerin Marija Schistek-Benischko in der Beschwerdesache CIG, vom 6. April 2017, vertreten durch GHW, gegen den Bescheid des Finanzamtes GW vom 9. März 2017, betreffend Körperschaftsteuer 2015 in der Sitzung am 25. April 2018 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2. Eine Revision gegen dieses Erkenntnis an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) ist nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

A. Im Beschwerdeverfahren dargestellter Sachverhalt:

1. Mit Körperschaftsteuerbescheid 2015 vom 9. März 2017 wurde der Verlustabzug der Bf. wie folgt gekürzt:

- a. Der geltend gemachte Verlustabzug sei auf 33.993,92 € geändert worden. Dieser Verlust stamme aus dem Jahr 2014 (ursächlicher Zusammenhang mit dem Betrieb Industrieböden).
- b. Die übrigen Verlustabzüge würden gemäß § 8 Abs 4 Zi 2 lit c KStG nicht anerkannt. Der Verlustabzug stehe 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 sei (Mantelkauf).

c. Aufgrund der eingereichten Vorhaltsbeantwortung vom 7. März 2017 (Vorlage des bisher nicht offengelegten Abtretungsanbotes) sei nachgewiesen, dass sämtliche o.a. Merkmale eines Mantelkaufes im zeitlichen Zusammenhang zutreffen würden.

2. Mit Schreiben vom 6. April 2017 wurde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2015 vom 9. März 2017 Beschwerde eingelegt:

a. Im Körperschaftsteuerbescheid werde der Verlustvortrag auf 33.993,92 € gekürzt. Diese Vorgangsweise sei mit dem Mantelkauftatbestand des § 8 Abs 4 Zi 2 lit c KStG begründet worden. Das Abtretungsanbot solle den Beweis des zeitlichen Zusammenhangs der organisatorischen und wirtschaftlichen Strukturänderung sowie der Änderung der Identität auf entgeltlicher Grundlage nachweisen. Der Mantelkauftatbestand sei jedoch aus nachfolgenden Gründen nicht verwirklicht.

b. Die Änderung der wirtschaftlichen Betätigung vom Handel mit Maschinen auf die Verlegung von Industrieböden sei bereits von Herrn H. durchgeführt worden. Herr H. habe groß in das Industriebodengeschäft einsteigen wollen. Im Herbst des Jahres 2015 sei ihm bewusst geworden, dass ihm die nötige Tiefe an Fachwissen fehle. Dieses Manko habe er durch die Aufnahme eines Gesellschafters namens WG ausmerzen wollen. WG sei jedoch nur unter der Bedingung bereit gewesen, sein Fachwissen einzubringen, dass sichergestellt werde, die Anteile des Herrn H. im Fall von dessen Ausscheiden übernehmen zu können. Im Streitfall wollte WG die Gewissheit haben, Herrn H. auskaufen zu können, um die Anteile zu übernehmen. Dies deshalb, weil er das Branchen-Know-How eingebracht habe und verhindert werden sollte, dass H. ihn konkurrenziere.

c. Die Annahme des Anbots sei in der Folge aufgrund des Suizids des Herrn H. und des diesem vorangegangenen mutmaßlichen Verbrechens notwendig gewesen, um Schaden von der Gesellschaft abzuwenden.

d. Da die Merkmale des § 8 Abs 4 Zi 2 lit c KStG nicht kumulativ vorlägen, weil die **Änderung der wirtschaftlichen Bedingungen noch durch Herrn H. vor der Abtretung an WG durchgeführt worden sei**, möge der Bescheid aufgehoben werden und eine antragsgemäße Veranlagung erfolgen.

e. Eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat werde beantragt.

3. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 16. Mai 2017 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

a. Der Mantelkauftatbestand werde von der Firma mit folgender Begründung verneint:

(1) Im Firmenbuch sei bereits vor Abtretung der Anteile vom bisherigen Gesellschafter H. eine Änderung der Betätigung auf Industriebodenverlegung durchgeführt worden.

(2) Herr WG sei nur unter der Bedingung bereit gewesen, sein Fachwissen in die Gesellschaft einzubringen, als sichergestellt sei, dass er im Falle des Ausscheidens von Herrn H. die Anteile übernehmen könne.

Damit sei die Änderung noch durch den Gesellschafter H. erfolgt.

b. Der Mantelkauftatbestand bewirke den Untergang des Verlustvortragsrechtes bei einer gesamthaften, wesentlichen Änderung der Strukturen der Körperschaft (organisatorisch, wirtschaftlich, gesellschaftlich) auf entgeltlicher Grundlage innerhalb eines überschaubaren kurzen Zeitraumes bei unverändert zivilrechtlichem Weiterbestand. Der Regelung liege eine Aufgabe der körperschaftsteuerrechtlichen Identität zugrunde. Im Gegensatz zur Bezeichnung setze der Mantelkauftatbestand nicht die Vermögenslosigkeit der zu beurteilenden Körperschaft voraus. Sämtliche Strukturänderungen müssten zwar kumulativ vorliegen, könnten aber unterschiedlich stark ausgeprägt sein.

c. Organisatorische Struktur:

(1) Eine Änderung der organisatorischen Struktur liege vor, wenn die Organwalter der Körperschaft in der Leitungs- und Verwaltungsfunktion geändert würden. Eine wesentliche Änderung sei gegeben, wenn alle oder die überwiegende Mehrheit der Mitglieder der Geschäftsführung in einem Zug oder bei Vorliegen eines inneren Zusammenhangs sukzessive ersetzt würden. Dabei sei lediglich auf jene Personen abzustellen, die auch tatsächlich die Geschäfte führten. Auch wenn die bisherige Geschäftsführung formal im Amt belassen werde, aber keine Entscheidungsbefugnisse mehr habe, liege eine wesentliche Änderung vor.

(2) Herr H. sei im Firmenbuch seit Gründung der Gesellschaft als Geschäftsführer bis 14. Januar 2016 eingetragen. Mit Abtretung der Anteile vom September 2014 sei auch der neue Gesellschafter WG als Geschäftsführer in das Firmenbuch eingetragen worden. **Die tatsächliche Geschäftsführung sei offensichtlich nur von WG ausgeübt worden.** Herr H. habe laut Aktenlage im Gegensatz zu WG keinerlei Vergütungen für die Tätigkeit als Geschäftsführer erhalten. Auch im Auftritt der Gesellschaft nach außen (Homepage der Firma) sei nur WG als Geschäftsführer präsentiert worden. Herr H. sei auf der Homepage der Firma weder als Gesellschafter, noch als Geschäftsführer der Firma erwähnt worden.

(3) Da nach dem Gesamtbild der Verhältnisse der neue Geschäftsführer das Unternehmen praktisch alleine geführt habe, liege eine Änderung der organisatorischen Struktur vor.

d. Wirtschaftliche Struktur:

(1) Eine Änderung der wirtschaftlichen Struktur liege vor, wenn die aus Vermögen und Tätigkeit gebildete wirtschaftliche Einheit (bezogen auf sämtliche bisherigen Tätigkeitsbereiche) der Körperschaft verloren gehe. Die wirtschaftliche Einheit könne auch dann verloren gehen, wenn sich nur eines der genannten Strukturmerkmale (Vermögen oder Tätigkeit) ändere.

Dies könne sein eine Verminderung bis hin zur Beendigung der wirtschaftlichen Einheit mit nachfolgender Schaffung einer neuen Einheit. Die bloße Beendigung oder Verminderung der bisherigen wirtschaftlichen Einheit im Bereich des Voreigentümers sei zunächst ebenso unbedenklich, wie im Bereich des Folgeeigentümers. Bei Beendigung der wirtschaftlichen Einheit bewirke erst die Schaffung einer neuen wirtschaftlichen Einheit durch den Folgeeigentümer eine wesentliche Änderung.

(2) Im Jahr 1996 sei das Unternehmen gegründet worden. Im Jahr 2001 sei eine Umbenennung erfolgt, in HLGK. Dieser Landmaschinenhandel sei bis zum Jahr 2010 betrieben worden (Umsatz 294.000,00 €). Bereits in der Bilanz 2011 sei im Wesentlichen nur mehr ein negatives Eigenkapital von rd. 670.000,00 € ausgewiesen worden. Dieses negative Eigenkapital resultiere aus dem Konto 3670 „Verrechnungskonto Gesellschafter“.

Die letzte Bilanz vor Abtretung der Anteile zum 31. Dezember 2013 weise dieselbe Struktur auf (negatives Eigenkapital und Verrechnungskonto Gesellschafter mit jeweils 675.000,00 €). Die Tätigkeit des Landmaschinenhändlers sei damit seit dem Jahr 2010 beendet und die Gesellschaft habe über kein aktives Vermögen mehr verfügt.

Am 2. Juli 2014 sei im Firmenbuch der Geschäftszweig Industrieböden und Handel eingetragen worden. Die Gewerbeberechtigung für Bodenleger mit dem gewerberechtlichen Geschäftsführer WG sei am 23. Oktober 2014 erteilt worden. Die Anteilsabtretungen an WG und die Firma pH seien im September 2014 erfolgt.

(3) Die gesetzlichen Voraussetzungen für die Ausübung des Gewerbes seien erst nach der Anteilsabtretung vom September 2014 vorgelegen.

e. Gesellschafterstruktur:

(1) Von einer Änderung sei auszugehen, wenn sich mehr als 75% der Vorstruktur ändere. Fraktionierte Erwerbe seien zusammenzurechnen, wenn ein innerer Zusammenhang mit den übrigen Tatbestandsmerkmalen bestehe. Voraussetzung sei eine Änderung auf entgeltlicher Grundlage (Kauf, Tausch). Darunter falle auch der Kauf der Anteile um einen symbolischen Betrag.

(2) Im Firmenbuch seien folgende Änderungen der Gesellschafterstruktur eingetragen worden: Bis 2013 sei Herr H. zu 100% am Stammkapital von 36.336,42 € beteiligt. Im September 2014 erfolgte eine Abtretung von Anteilen an WG (13.626,16 € ds. 37,5%) und die Firma pH (4.542,05 € ds. 12,5%). Im November 2015 sei eine (weitere) Abtretung von Anteilen an WG erfolgt (18.168,21 € ds. 50%).

(3) Der Abtretungsvertrag vom 24. September 2014 sei dem Finanzamt im Rahmen einer Umsatzsteuersonderprüfung vorgelegt worden (Bericht 4. September 2015; Prüfungszeitraum 1/2015-5/2015). Der Abtretungspreis für WG habe 1,5 € und für die Firma pH 0,5 € betragen.

(4) Da der Gesellschafter H. noch immer eine Forderung an die GmbH habe (Verrechnungskonto) seien vom Prüfer Fragen zum wirtschaftlichen Gehalt des Abtretungsvertrages gestellt worden. Mit E-Mail vom 9. September 2015 sei folgende Beantwortung durch den steuerlichen Vertreter erfolgt:

Frage: Aus welchem Grund wurden die Geschäftsanteile von Herrn H. erworben? Weshalb sei keine Neugründung erfolgt?

Antwort: **Warum sollte eine Neugründung erfolgen?**

Frage: Auf welche Gesellschafter läuft das „Verrechnungskonto Gesellschafter“?

Antwort: In Punkt V des Abtretungsvertrages ist geregelt, dass das Verrechnungskonto anteilig an die Käufer übergeht. Der Vertrag befindet sich im Anhang.

Frage: Gibt es eine schriftliche Vereinbarung hinsichtlich der Rückzahlungsmodalitäten (Laufzeit, Verzinsung, Tilgungsraten)? Ich bitte um Vorlage etwaiger Verträge bzw Bekanntgabe mündlicher Abmachungen.

Antwort: Es gibt keine schriftliche Vereinbarung. Die Gesellschaft wird die Schuld nach Maßgabe der wirtschaftlichen Entwicklung und der Liquiditätslage tilgen, es gibt keine Verzinsung. Für weitere Rückfragen steht unsere Kanzlei jederzeit zur Verfügung.

(5) Im Zuge der Veranlagung des Jahres 2015 habe man festgestellt, dass nunmehr der 50%-Anteil des H. im Dezember 2015 an WG abgetreten worden sei. Dies zu einem Zeitpunkt, zu dem H. bereits aus dem Leben geschieden war. Mit Vorhalt vom 8. Februar 2017 sei der Abtretungsvertrag angefordert worden. Mit Beantwortung vom 7. März 2017 sei nunmehr bekanntgegeben worden, dass bereits am 24. September 2014 ein Abtretungsanbot von H. an WG erfolgt sei. In diesem Vertrag habe man die Abtretung der Anteile und des Verrechnungskontos um 2,00 € angeboten. Mit Annahmeerklärung vom 11. Dezember 2015 sei von WG das Angebot angenommen worden.

Durch das gleichzeitige Abtretungsanbot vom 24. September 2014 sei die Änderung der Gesellschafterstruktur jedenfalls nachgewiesen. Hingewiesen werde darauf, dass eine Offenlegung gegenüber dem Finanzamt erst im Zuge der Veranlagung 2015 erfolgt sei (nach Annahme des Abtretungsanbots). Die Beantwortung der Fragen des Prüfers mit „warum sollte eine Neugründung erfolgen?“ widerspreche der Offenlegungsverpflichtung nach § 119 BAO.

f. Gesamtbild der Verhältnisse:

(1) Ein Mantelkauf liege auch vor, wenn die einzelnen Tatbestandselemente unterschiedlich stark ausgeprägt seien. Es sei auch unmaßgeblich, in welcher Reihenfolge die drei Strukturelemente wesentlich geändert worden seien. Änderungen innerhalb eines kurzen Zeitraumes (ca. ein Jahr) seien ein Indiz für das Vorliegen eines Mantelkaufes.

(2) Das Gesamtbild der Verhältnisse spreche für einen Mantelkauf.

- Sämtliche Merkmale des § 8 Abs 4 KStG lägen kumulativ innerhalb eines kurzen Zeitraumes vor;

- Wirtschaftlich betrachtet sei die Anteilsübernahme ohne gleichzeitigem Abtretungsanbot nicht begründbar. Der Gesellschafter H. hätte für keinerlei Aktivvermögen des Unternehmens eine an sich wertlose Verrechnungsforderung von anteilig 337.500,00 € einfordern können;

- Das Unternehmen sei um insgesamt 4,00 € verkauft worden. Eine weitere Zahlung an H. sei nicht erfolgt. Es könne daher nicht davon ausgegangen werden, dass bei Abtretung der Anteile bereits ein Unternehmen mit wirtschaftlichem Gehalt vorgelegen sei. Erst

nach dem Eintritt der neuen Gesellschafter seien die Voraussetzungen für den Betrieb Industrieböden gegeben gewesen. Dies erkläre auch den Wert des Unternehmens mit 4,00 €;

- Die mangelnde Offenlegung der Verträge und wirtschaftlichen Motive des Anteilskaufes im Rahmen der durchgeführten Umsatzsteuerprüfung, würden ebenfalls für ein geplantes Vorgehen zur Verschleierung des Mantelkaufes sprechen.

Die Beschwerde sei daher als unbegründet abzuweisen.

4. Mit Schreiben vom 16. Juni 2017 wurde ein Vorlageantrag gestellt. Verwiesen wurde auf die Ausführungen in der Beschwerde.

5. Am 16. Oktober 2017 wurde die Beschwerde betreffend Körperschaftsteuer 2015 dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

6. Folgende Unterlagen und Aussagen sind in die rechtliche Beurteilung miteinzubeziehen:

a. Abtretungsanbot vom 24. September 2014 von Herrn H. an WG betreffend 50% der Geschäftsanteile der Bf. um 2,00 €. Das Angebot ist nach Pkt VI unwiderruflich und gilt vom 1. Januar 2015 bis zum 31. Dezember 2024.

b. Annahmeerklärung zum Abtretungsanbot vom 11. Dezember 2015: WG nimmt das Anbot vollinhaltlich an und erklärt, den Abtretungspreis von 2,00 € unverzüglich an Herrn H. zu bezahlen. Nach Pkt III erklärt WG den Gesellschaftsvertrag der Bf. in seiner derzeit geltenden Fassung zu kennen, sich all seinen Vereinbarungen zu unterwerfen und den abtretenden Gesellschafter H. hinsichtlich aller von ihm übernommenen Verpflichtungen und Verbindlichkeiten, die sich aus dem Gesellschaftsverhältnis ergeben, schad- und klaglos zu halten.

7. In der mündlichen Verhandlung des Senates vom 25. April 2018 wurden folgende Aussagen getroffen:

a. Der Sachbearbeiter trägt den bisher ermittelten Sachverhalt vor.

b. Dem Finanzamt wird vom SB das Wort erteilt:

Prüfer A: Der Sachverhalt ist bekannt. Beantragt wird die Abweisung der Beschwerde aus den bisher vorgebrachten Gründen.

c. SB: Dann darf ich den Vertreter des Bf. um die Wortmeldung ersuchen.

Stb.: Es war so, dass beide (gemeint Herr H. und Herr WG) das gemeinsam machen wollten. Das Abtretungsanbot hatte den Sinn: Sollte der Herr H. ausscheiden, aus welchem Grund auch immer, dann wollte sich der verbleibende Gesellschafter die Anteile sichern. In der Wirtschaft ist das ein üblicher Vorgang, dass man – wenn mehrere Gesellschafter da sind – verhindert, dass ein Dritter, der vielleicht dem verbleibenden Gesellschafter nicht recht ist, in die Gesellschaft eintreten kann. Das Problem bei dem Fall ist, dass WG dann unter Zugzwang kam, weil der Herr H. einen zweifelhaften Ruf in der Presse erhalten hat. Er hat ja angeblich ein Verbrechen begangen, mit anschließendem

Suizid. Das war der Grund, warum WG das Anbot ziehen musste, um weiteren Schaden von der Gesellschaft fernzuhalten, weil das ja den Weg durch die Presse gegangen ist.

Das ist das Argument – auch wenn die Kriterien des Mantelkauftatbestandes auf den ersten Blick erfüllt scheinen. Wenn sich das aber über einen längeren Zeitraum hinzieht, so ist ein plangemäßes Vorgehen notwendig, dass man zum Mantelkauftatbestand kommt und das war unserer Meinung nach hier nicht gegeben, weil sich die Ereignisse überschlagen haben und damit eine weitere gemeinsame Betätigung innerhalb der Gesellschaft nicht notwendig war. Das ist eigentlich unser Argument, warum kein Mantelkauftatbestand besteht, weil einerseits die wirtschaftliche Änderung schon während der Gesellschaftertätigkeit des Herrn H. eingetreten ist, dort hat man sich von der Gartengestaltung zum Bodenleger verändert. Da hätte man das gemeinsam in der Zukunft betrieben. Die äußeren Umstände haben ein anderes Vorgehen notwendig gemacht. Darum war es auch kein Versuch einer Verschleierung des Mantelkauftatbestandes, wie das im Bescheid des Finanzamtes da bezeichnet wurde. Aus unserer Sicht ist es nicht als wirtschaftliche Betätigung iSd § 8 Abs 4 KStG zu sehen.

Beantragt ist die Stattgabe der Beschwerde.

Prüfer A: Ganz kurz vielleicht die wirtschaftliche Änderung haben wir anders gesehen, weil da im Firmenbuch die Eintragung war. Dort sind schon wesentliche Voraussetzungen zu erfüllen, damit man das eingetragen bekommt, diese Änderung. Und die tatsächliche Ausübung war erst möglich mit der Erteilung der Gewerbeberechtigung, da war WG schon als Gesellschafter drin. Also die gewerberechtliche Ausübung war erst nachher möglich.

Stb.: Das sind zwei paar Schuhe. Das mit der Gewerbeberechtigung hat auch noch einen Grund, WG war zuerst noch Gesellschafter einer anderen Gesellschaft, das war der Hintergrund, warum das erst später beantragt wurde.

Prüfer A: Das spricht auch dafür (gemeint: für den Mantelkauftatbestand), wenn er früher schon dabei war und die gesellschaftliche Änderung erst später erfolgte ...

Stb.: In die Beschwerde habe ich hineingeschrieben, dass WG mit seinem Fachwissen natürlich gebraucht wurde von Herrn H, damit er das in der Zukunft bewerkstelligen kann.

SB: Gut haben sie noch Fragen? Wenn nicht, ist die Sachverhaltsermittlung beendet und ich ersuche die Parteien draußen zu warten.

B. Der Entscheidung zugrunde gelegter Sachverhalt

Am 2. Juli 2014 wurde im Firmenbuch das Gewerbe Industrieböden und Handel eingetragen. Am 24. September 2014 erfolgte die Abtretung von 50% der Anteile an WG und die Firma ph und gleichzeitig ein Abtretungsanbot an WG (mit weiteren 50% der Anteile), das am 11. Dezember 2015 angenommen wurde.

C. Rechtslage

Nach § 8 Abs 4 Z i 2 lit c 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).

D. Rechtliche Erwägungen zum festgestellten Sachverhalt

1. Der gesetzliche Mantelkauftatbestand führt zur Rechtsfolge des Untergangs des Verlustvortragsrechtes anlässlich einer gesamthaften wesentlichen Änderung der Strukturen der Körperschaft innerhalb eines überschaubar kurzen Zeitraumes. Voraussetzung für die Versagung des Verlustabzugs ist, dass es zwischen dem Zeitpunkt des Entstehens eines Verlusts und dem Zeitpunkt des Verlustabzugs zu einem Verlust der wirtschaftlichen Identität der Körperschaft gekommen ist. Die wirtschaftliche Identität geht verloren, wenn wesentliche Änderungen der wirtschaftlichen und organisatorischen Struktur mit wesentlichen Änderungen der Gesellschafterstruktur einhergehen (VwGH 13.9.2017, Ro 2015/13/0007; 26. Juli 2005, 2001/14/0135; 18. Dezember 2008, 2007/15/0090).

2. Mit dem Element der **Änderung der Gesellschafterstruktur** ist die Übertragung von Gesellschaftsanteilen angesprochen. Dabei kommt es auf die Übertragung des (wirtschaftlichen) Eigentums an den Gesellschaftsanteilen an. Die Erl. zur RV zu § 8 Abs 4 KStG, 662 BlgNR 17. GP 18, setzen das Tatbestandselement der „Änderung der Gesellschafterstruktur“ mit einer „Veränderung der Eigentümerstellung“ bzw mit einem „Gesellschafterwechsel“ gleich. Eine Durchgriffs betrachtung ist nicht vorgesehen (VwGH 13.9.2017, Ro 2015/13/0007). Die Änderung muss auf entgeltlicher Grundlage erfolgen; ein Kauf der Anteile um einen symbolischen Betrag stellt ein entgeltliches Rechtsgeschäft dar. Auch die Übernahme wirtschaftlicher Risiken spricht für einen entgeltlichen Erwerbsvorgang (VwGH 9.7.2008. 2005/13/0045).

Im vorliegenden Fall wurden spätestens mit Annahme des Abtretungsangebots am 11. Dezember 2015 sämtliche Gesellschaftsanteile (um insgesamt 4,00 €) übertragen. Die Übertragung erfolgte auch entgeltlich. Damit wurden mehr als 75% der Anteile übertragen, sodass eine wesentliche Änderung gegeben ist.

3. Eine **Änderung der wirtschaftlichen Struktur** liegt jedenfalls vor, wenn im Zuge der Veräußerung der Gesellschaftsanteile auch der Unternehmensgegenstand geändert wird (VwGH 18.12.2008, 2007/15/0090 zu einer Übertragung der Anteile am 24. März 2000 mit gleichzeitiger Änderung des Unternehmensgegenstandes). Es kommt dabei nicht darauf an, in welcher zeitlichen Abfolge Strukturänderungen eintreten. Ausschlaggebend ist vielmehr, dass ein planmäßiger Zusammenhang zwischen den einzelnen Abänderungen besteht. **Ein Mantelkauf liegt somit auch dann vor, wenn die „alten“ Gesellschafter vor der Anteilsübertragung in Willensübereinstimmung mit den „neuen“ Gesellschaftern die wirtschaftlichen Strukturen verändern und erst anschließend eine Änderung der Gesellschafterstrukturen vorgenommen wird. Kein Mantelkauf wäre hingegen gegeben, wenn zuerst die „alten“ Gesellschafter mit dem Ziel der besseren Verwertbarkeit der Körperschaft eine Veränderung**

der wirtschaftlichen Strukturen vornehmen und sich erst dann auf die Suche nach Käufern ihrer Gesellschaftsanteile begeben. Vor diesem Hintergrund ist nicht entscheidend, ob die wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur vor oder nach der wesentlichen Änderung der wirtschaftlichen Struktur erfolgt ist (VwGH 26.7.2005, 2001/14/0135). Es kann auch dahingestellt bleiben, ob ein unwiderrufliches Anbot auf Abtretung der Geschäftsanteile bereits wirtschaftliches (Allein)Eigentum auslöst, weil der im Abtretungsanbot ausbedungene Zeitrahmen von fünf Jahren zugleich jene Zeitspanne bildet, die im Beschwerdefall die zeitliche Dimension des inneren Zusammenhangs der vorgenommenen Strukturänderungen absteckt (VwGH 26.7.2005, 2001/14/0135).

Im gegenständlichen Fall wurde die Änderung des Unternehmensgegenstandes am 2. Juli 2014 (auf Industrieböden und Handel) vorgenommen. Das Anbot auf Abtretung erfolgte am 24. September 2014 und war bis 31. Dezember 2024 befristet. Am 24. September 2014 wurden zudem bereits 50% der Anteile abgetreten. Das Anbot auf Abtretung der restlichen 50% wurde am 11. Dezember 2015 vom Käufer angenommen.

So steht die Änderung des Unternehmensgegenstandes nicht nur in einem engen Zusammenhang mit der Anteilsabtretung. Vielmehr ist auch absehbar, dass die Änderung des Unternehmensgegenstandes **nicht deshalb vorgenommen wurde, um das Unternehmen besser verwerten zu können, da das Unternehmen gar keinen wirtschaftlichen Wert mehr hatte**. Vielmehr konnte H. im Hinblick auf die bereits vorbereitete Übernahme der Gesellschaftsanteile durch WG lediglich noch darauf seine Hoffnung setzen, dass das ohne Aktivvermögen dastehende Unternehmen unter der Leitung von WG wieder soweit einen Aufschwung nehmen würde, dass zumindest Teile des ehemaligen Verrechnungskontos zurückzahlbar waren.

Entgegen der Darstellung der Bf. ist dem H. nicht erst 2015, sondern schon 2014 bewusst geworden, dass WG das entsprechende Fachwissen für das Unternehmen mitbringen würde.

Die Veränderung der wirtschaftlichen Strukturen vor der Änderung der Gesellschafterstrukturen ist nach der Rechtsprechung nicht hinderlich für das Vorliegen des Mantelkauftatbestandes (VwGH 26.7.2005, 2001/14/0135). Der im Abtretungsanbot ausbedungene Zeitrahmen (9 Jahre – bis 2024) bildet im Übrigen die zeitliche Dimension des inneren Zusammenhangs der Strukturänderungen.

4. Änderungen der organisatorischen Struktur liegen vor, wenn die Leitungsfunktionen geändert werden.

Im gegenständlichen Fall war ab der Anteilsübertragung WG für die Leitung des Unternehmens zuständig und nicht mehr Herr H. Damit ist eine Änderung der Leitungsfunktion eingetreten, die auch nicht bestritten wird.

5. Zusammenfassung:

a. Zeitliche Abfolge

1996	Gründung des Unternehmens
------	---------------------------

2010	Landmaschinenhandel
2011	Kein Geschäft mehr betrieben, kein aktives Vermögen
2. Juli 2014	Eintragung Industrieböden und Handel im Firmenbuch
24. September 2014	Abtretungsanbot H. an WG – 50% der Geschäftsanteile
24. September 2014	Abtretungsvertrag H. an WG und Firma ph: Auf ein Stammkapital von 36.336,42 € werden 4.542,05 € (an die Firma pH) und 13.626,16 € an WG abgetreten (gesamt 50%).
24. September 2014	Laut Firmenbuch vertritt WG seit 24.9.2014 selbständigt. Im Jahresabschluss bestätigt WG, dass er der einzige Vertreter der Gesellschaft ist.
23. Oktober 2014	Gewerbeberechtigung Bodenleger; als handelsrechtlicher Geschäftsführer wurde WG mit 24.9.2014 eingetragen, die gewerberechtliche Geschäftsführung hält er ab dem 23.10.2014.
11. Dezember 2015	Annahmeerklärung WG betreffend 50% der Anteile

b. Der Ablauf der Änderungen erstreckt sich vom Juli 2014 bis Dezember 2015. Am Vorliegen eines Mantelkauftatbestandes ändert das nichts: Treten die Änderungen nicht in einem Jahr ein, so wird bei Vorliegen eines inneren Zusammenhangs zwischen den Etappen der Änderung von einem Mantelkauf auszugehen sein (VwGH 18.12.2008, 2007/15/0090, Rechtssatz 2). Der innere Zusammenhang ist gegeben, da der Änderung der wirtschaftlichen Struktur die Änderung der Gesellschafterstruktur und der organisatorischen Struktur unmittelbar (nach)folgt.

c. Entgegen der Darstellung der Firma bestand gerade kein erkennbares Bestreben des Herrn H, in das Industriebodengeschäft einzusteigen. Wie sich aus dem Zeitablauf ergibt, wurde unmittelbar nach der Änderung des Unternehmensgegenstandes (2. Juli 2014) sowohl eine Anteilsabtretung durchgeführt (mit 50%) als auch ein unwiderrufliches Abtretungsanbot über 2,00 € gelegt. Diese Vorgangsweise zielt darauf ab, das Unternehmen einem Nachfolger zu übertragen. H. hatte im Unternehmen auch keine tragende Rolle mehr. Erste Umsätze kleineren Ausmaßes sind ab 6/2014 ersichtlich, die Geschäftstätigkeit beginnt in vollem Umfang erst im Herbst 2014 und hängt daher mit der Systemumstellung zusammen.

Die Beschwerde war aus den bezeichneten Gründen abzuweisen.

E. Zulassung zur Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt,

insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Entscheidung orientiert sich an der ständigen Rechtsprechung des VwGH. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Linz, am 26. April 2018