



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen Bw., vom 13. November 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 12. Oktober 2009 betreffend Körperschaftssteuer 2003, 2005 und 2006 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom **25. Februar 1995** wurde die IG. mit Sitz in der politischen Gemeinde W gegründet. Gesellschafter waren GS und FR mit einer Stammeinlage von jeweils 500.000 ATS (=36.336,42 Euro).

Beide Gesellschafter waren Geschäftsführer der Gesellschaft.

Unternehmensgegenstand laut Gesellschaftsvertrag war:

- die industrielle Herstellung von mechanischen Teilen für Anlagen im Bereich der Gasabfülltechnik
- der Export und Import und Handel mit Waren aller Art, insbesondere mit elektronischen Komponenten, Geräten und Systemen,
- die Beteiligung an anderen Unternehmen und Gesellschaften mit gleichem und ähnlichem Betriebsgegenstand,
- die Geschäftsführung und Vertretung in bzw. von Gesellschaften mit gleichem oder ähnlichem Betriebsgegenstand im In- und Ausland,

- die Berechtigung zu allen Geschäften und Maßnahmen, die zur Erreichung des Gesellschaftszweckes notwendig oder nützlich sind,
- der Handel mit Hard- und Software und Computern.

Am **17. April 1996** wurde FR als alleiniger Gesellschafter eingetragen.

Am **8. Mai 1999** erfolgte über am 12. März 1999 eingelangten Antrag die Eintragung des Firmensitzes in **Graz** und der Geschäftsanschrift MG

Am **4. Juni 1999** wurde über das Vermögen der Gesellschaft der Konkurs eröffnet.

Mit Bescheid des Magistrates Wiener Neustadt vom **16. Dezember 1999**, rechtskräftig am 16. Februar 2000, wurde der Bw. die Gewerbeberechtigung entzogen.

Nach rechtskräftiger Bestätigung eines Zwangsausgleiches wurde der Konkurs mit Beschluss vom **12. Juni 2000** aufgehoben.

Der Zwangsausgleich sah eine Befriedigung der Forderungen der Konkursgläubiger mit 20% vor, 10% binnen 14 Tagen nach Rechtskraft der Bestätigung des Zwangsausgleiches, 10% bis 31. Jänner 2001, Zahlung der Masseforderungen binnen 4 Wochen nach Annahme des Zwangsausgleiches.

Ab **19. April 2001** vertrat FR die Gesellschaft als Liquidator selbständig.

Von Amts wegen erfolgte zu diesem Datum die Eintragung des Firmenzusatzes "in Liquidation".

Mit Notariatsakt vom **12. Dezember 2002** trat der einzige Gesellschafter FR seinen Gesellschaftsanteil im Nominale von 1 Mio ATS an die unter FN xxx beim LG für Z registrierte PG mit dem Sitz in X um den Abtretungspreis von **1 Euro** ab.

Am **12. Dezember 2002** wurde in der Generalversammlung, an welcher WM als allein vertretungsberechtigter Geschäftsführer der Allein-Gesellschafterin sowie der gefertigte Notarsubstitut teil nahmen, FR als Liquidator abberufen sowie entlastet und WM als Liquidator bestellt.

In der Generalversammlung vom **15. Dezember 2003** wurden folgende Beschlüsse gefasst:

1. Fortsetzung der Gesellschaft unter der bisherigen Firma,
2. Abberufung von WM als Liquidator und seine Bestellung als Geschäftsführer,
3. Änderung des Firmenwortlautes in IP ,
4. Änderung des Gesellschaftsvertrages (*Anm: Firma und Unternehmensgegenstand*)

Der geänderte Unternehmensgegenstand war:

- das Projektmanagement

- die Grundstücksbeschaffung und Prüfung von Projektvoraussetzungen
- die Projektentwicklung und Entwicklung von Bau- und Nutzungskonzepten sowie von Finanzierungskonzepten
- die Baureifmachung
- die Zusammenstellung und Leitung des Teams der Planer, Bauschaffenden und der Projektleitung
- die Projektsteuerung für eigene und Fremdprojekte
- die Umsetzung von Verwertungskonzepten durch Vermietung oder Verkauf an Investoren und Betreiber
- der Handel und die Vermittlung des Kaufes, Verkaufes und Tausches von bebauten, unbebauten Grundstücken, Wohnungen, Geschäftsräumen, Häusern, Unternehmen sowie Unternehmensbeteiligungen
- die Vermittlung von Bestandverträgen sowie die Vermittlung sonstiger Rechte einschließlich der Vermittlung von Teilzeitnutzungsrechten und Optionsrechten über bebaute und unbebaute Grundstücke, Wohnungen, Geschäftsräume, Häuser, Unternehmen sowie Unternehmensbeteiligungen, die Vermittlung von Anteilsscheinen, Beteiligungen und Hypothekardarlehen, die Verwaltung von Immobilien
- die Verwertung von Immobilien und Immobilienbeteiligungen durch Vermietung und Verpachtung
- der Abschluss von Geschäften jeder Art, die der Erreichung des bestehenden Gesellschaftszweckes unmittelbar oder auch nur mittelbar zu dienen geeignet sind.
- die Gesellschaft ist zu allen Handlungen, Geschäften und Maßnahmen berechtigt, die zur Erreichung des Gesellschaftszweckes förderlich erscheinen, insbesondere zum Erwerb und zur Beteiligung an anderen Unternehmen und Gesellschaften.

Am **24. Dezember 2003** trat die PG einen Teil ihres Geschäftsanteiles an der IP im Nominale von 36.336,41 Euro (= 50%) um den Abtretungspreis von 36.154,73 Euro an WM ab

Nach einer bei der Berufungswerberin für die Jahre 2003 bis 2006 durchgeführten Betriebsprüfung vertrat der Prüfer die Ansicht, im vorliegenden Fall seien die Bestimmungen über einen Mantelkauf anzuwenden, weshalb die in den Jahren 2003, 2005 und 2006 bis dahin berücksichtigten Verlustvorträge nicht anzuerkennen seien.

Die angemerkten Verluste der IG hatten im Jahr 2003 gesamt Euro 1.189.302,55 betragen.

Die ursprünglich bei der Veranlagung berücksichtigten Verlustvorträge betrugen:

für 2003 Euro 303.268,34

für 2005 Euro 9.233,51

für 2006 Euro 53.162,12

---

Aus der Beilage zur Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 30. September 2009 geht hervor, dass in den eingereichten Steuererklärungen bis einschließlich 2002 als Unternehmensgegenstand die **Parkraumbewirtschaftung** angegeben war.

Der Prüfer führte nach Schilderung der Vorgänge bis 2003 zu den Merkmalen für die Annahme eines Mantelkaufes aus:

*1. Wesentliche Änderung der Organisationsstruktur:*

*Die wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur sei aufgrund des bisherigen Liquidators FR und der Bestellung des WM zum neuen Liquidator der Gesellschaft durch Generalversammlungsbeschluss vom 12. Dezember 2002 als durchgeführt anzusehen.*

*2. Wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur:*

*Eine wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur liege vor, wenn sich mehr als 75 % der Vorstruktur ändern. Voraussetzung sei eine Änderung auf entgeltlicher Grundlage (Kauf, Tausch). Darunter falle auch der Kauf der Anteile um einen symbolischen Betrag. Durch die PG, vertreten durch ihren alleinigen Geschäftsführer WM seien mit Abtretungsvertrag vom 12. Dezember 2002 100% der Geschäftsanteile vom bisherigen Gesellschafter FR zum Abtretungspreis von 1 Euro erworben worden.*

*Es liege somit ein Veränderungsgrad von 100% vor, so dass von einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auszugehen sei.*

*3. Wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur:*

*Eine Änderung der wirtschaftlichen Struktur liege vor, wenn die aus Vermögen und Tätigkeit gebildete wirtschaftliche Einheit (bezogen auf sämtliche Tätigkeitsbereiche) der Körperschaft verloren gehe.*

*Aufgrund der bereits angeführten bis zum Gesellschafterwechsel ausgeübten Tätigkeit und der ausgeübten Tätigkeit nach der 100%igen Änderung der Gesellschafterstruktur stehe die Schaffung einer neuen wirtschaftlichen Einheit und somit eine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur außer Zweifel fest.*

*4. Gesamtbild der Verhältnisse*

*Der Verlustabzug gehe dann verloren, wenn sämtliche in § 8 Abs. 4 Z 2 KStG genannten Veränderungen 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.*

*Im vorliegenden Fall sei der Tatbestand des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG eindeutig erfüllt und sei der Verlustabzug der Veranlagungsjahre bis 2002 in den Jahren 2003 bis 2006 zur Gänze zu versagen..*

Das Finanzamt Graz-Stadt folgte der Ansicht des Betriebs-Prüfers und erließ nach Wiederaufnahme der Verfahren die berufungsgegenständlichen Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2003, 2005 und 2006, in welchen die durch die Bw. geltend gemachten Verlustvorträge nicht berücksichtigt wurden.

Die Bw. bekämpfte die Bescheide wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit und Verfahrensmängeln und ergänzte nach einem Mängelbehebungsauftrag, mit welchem sie unter anderem auf das Fehlen einer Begründung hingewiesen wurde, die Feststellungen der Finanzbehörde zur Ermittlung des Mantelkaufes seien unzureichend und daher nicht geeignet, die Mantelkaufsbestimmungen anzuwenden.

Den Auftrag durch den UFS, die Berufungsbegründung näher auszuführen, beantwortete die Bw. mit dem Hinweis, für die Versagung des Verlustabzuges sei das **kumulative** Vorliegen der Tatbestandsmerkmale des § 8 Abs.4 Z 2 KStG erforderlich. Die Behörde habe den Nachweis des Vorliegens im Zuge der amtwegigen Ermittlungspflicht zu erbringen.

Zum Punkt organisatorische Strukturänderung führe die Behörde lapidar aus, aufgrund der Abberufung des bisherigen Liquidators FR und der Bestellung von WM zum neuen Liquidator sei diese als durchgeführt anzusehen.

Die Abgabenbehörde verstoße gegen das von ihr amtswegig durchzuführende Ermittlungsverfahren, zumal sie sich in keiner Weise mit dem Umstand beschäftigt habe, warum die Gesellschaft einen Liquidator habe und warum es zu einem Wechsel des Liquidators gekommen sei.

Im Zeitpunkt des Wechsels des Liquidators habe sich die Gesellschaft im Insolvenzverfahren befunden. Auf diese Tatsache und die Wesentlichkeit dieses Umstandes werde weiter unten eingegangen und auf die diesbezügliche Wesentlichkeit hingewiesen.

Der Begriff „wesentliche wirtschaftliche Strukturänderung“ sei laut Literatur als hochgradig unbestimmt anzusehen. Wenn die Finanzbehörde in ihrer Beilage zum Bericht ausführe, dass auf Grund der bereits angeführten bis zum Gesellschafterwechsel ausgeübten Tätigkeit und der nach der Änderung der Gesellschafterstruktur die Schaffung einer neuen wirtschaftlichen Einheit und somit eine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur außer Zweifel

---

stehe, sei es dieser gelungen, diese hochgradig unbestimmte Begriffsbestimmung in einigen wenigen Wörtern zu bestimmen.

In der Literatur werde vielmehr ausgeführt, dass die wirtschaftliche Strukturänderung sowohl in quantitativer als auch in qualitativer Hinsicht verwirklicht sein müsse. Diese Änderung müsse anhand mehrerer Hilfstatsachen festgemacht werden.

Quantitative oder qualitative Änderungen der wirtschaftlichen Struktur (etwa Änderung des Betätigungsfeldes, Vergrößerung oder Verkleinerung des Betriebes) die auf den kaufmännischen Erfolg des Folgeeigentümers zurückzuführen seien, stellen keine schädliche wirtschaftliche Strukturänderung dar.

Es müsse daher im Zug der Beweisführung eindeutig erwiesen sein, dass die wirtschaftliche Strukturänderung causal mit den organisatorischen Änderungen und den Änderungen der Gesellschafterstruktur in Verbindung gebracht werden könne.

Zur wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur führe die Literatur aus, jede Art von Gesellschafterwechsel auf entgeltlicher Grundlage erfasse die wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur.

Dazu sei festzuhalten, dass auf Grund des Gesellschaftsvertrages vom 28. November 1995, abgeschlossen zwischen der IG und der PG die PG sich als atypisch stille Gesellschafterin an der IG und auf Grund des Gesellschaftsvertrages zu 90% am Vermögen sowie am Gewinn der Gesellschaft beteiligt habe.

Die laut Abtretungsvertrag vom 12. Dezember 2002 erfolgte Übernahme von 100% der Gesellschaftsanteile an der IG durch die PG sei nur ein rein formeller Akt betreffend die Struktur der Gesellschaft. Die Betriebsstruktur sei von diesem Gesellschafterwechsel in keiner Weise tangiert worden. Die atypisch stille Gesellschaft mit dem Gesellschafter PG als quasi Kommanditist sei von diesem Gesellschafterwechsel nicht betroffen. Die PG sei weiterhin zu 90% am Vermögen sowie am Gewinn und Verlust der Gesellschaft beteiligt gewesen. Sie sei somit am Betrieb und am Unternehmen beteiligt geblieben.

Die ins Treffen geführte maßgebliche Änderung der Gesellschaftsstruktur sei somit wirtschaftlich keineswegs auf den Betrieb und auf das Unternehmen bezogen erfolgt. Aus dieser Sicht sei eines der Merkmale eines Mantelkaufes gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG nicht gegeben. Auf Grund des zwingend geforderten Vorliegens sämtlicher Merkmale der Mantelkaufbestimmung sei deren Anwendung gesetzlich nicht gegeben.

Auf Grund der Literatur und Judikatur treten die Rechtsfolgen des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG trotz objektiver Erfüllung der organisatorischen, wirtschaftlichen und

---

Gesellschafterstrukturänderungen (welche wie oben ausgeführt nicht vorliegen) dann nicht ein, wenn die Strukturänderung als Instrument einer Sanierung eingesetzt werden.

Nach den erläuternden Regierungsvorlagen zum § 8 Abs. 4 Z 2 KStG komme von den Gesetzgebern eine Sanierung nur dann in Betracht, wenn eine sanierungsbedürftige Betriebsstruktur vorhanden sei.

Der Betriebsprüfer habe festgestellt, dass es durch den Wechsel des Liquidators von FR auf WM zur Änderung der Organisationsstruktur gekommen sein sollte.

Die Gesellschaft habe sich zum Zeitpunkt des Wechsels im Insolvenzverfahren befunden. Die PG habe als 90% Gesellschafterin der Wirtschaftseinheit des Unternehmens bzw. des Betriebes den Betrieb derart saniert, dass sie für die Finanzierung und für das Aufkommen des Zwangsausgleichserfordernisses Sorge getragen habe. Damit habe sie die Voraussetzung für die Sanierung des sanierungsbedürftigen Betriebes Sorge getragen.

Es sei diesbezüglich nur recht und billig gewesen, dass die Gesellschaft, die für den Fortbestand und die Sanierung des Unternehmens als immerhin 90% Gesellschafterin Sorge getragen habe, auch die entsprechenden Funktionen der handelnden Personen in der Gesellschaft übernehme.

Die IG sei seit jeher in wirtschaftlicher Abhängigkeit zur PG gestanden, da die PG vor Übernahme der GmbH-Anteile Forderungen an die IG gehabt habe. Wäre die Finanzbehörde ihrer gesetzlichen Verpflichtung des Ermittlungsverfahrens nachgekommen, wäre dieser Umstand aus den Bilanzen der IG zu entnehmen gewesen.

Eine Änderung der Organisationsstruktur sei nicht zu sehen, weshalb ein weiteres Merkmal des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG als nicht gegeben anzusehen sei.

Gemäß TZ 1183 der KStR begründe die Reaktivierung eines ruhenden Betriebes, der in betriebsbereitem Zustand sei, keine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur.

Da keines der Merkmale für einen Mantelkauf vorliege, sei eine Kumulation schon an sich ausgeschlossen.

Der Bw. wurde durch den UFS folgender Vorhalt übermittelt:

*Sehr geehrte Damen und Herren!*

*Bezugnehmend auf Ihre oben angeführten Berufungen werden Sie ersucht, nachstehende Fragen **innerhalb von vier Wochen ab Zustellung dieses Schreibens** zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:*

## **1. Liquidator-Bestellung, Sanierung, Insolvenz**

*In Ihrer Berufungsbegründung verweisen Sie auf die Pflicht, das Ermittlungsverfahren amtswegig durchzuführen, und bemängeln, dass sich das Finanzamt in kein(st)er Weise mit dem Umstand beschäftigt habe, warum die Gesellschaft einen Liquidator habe und warum es zu einem Wechsel des Liquidators gekommen sei.*

*Auf Seite 5 führen Sie aus, dass sich die Gesellschaft zum Zeitpunkt des Liquidatorenwechsels im Insolvenzverfahren befunden habe und die PG, welche zu 90% Gesellschafterin der Wirtschaftseinheit des Unternehmens bzw. Betriebes gewesen sei, den Betrieb derart saniert habe, dass sie für die Finanzierung und das Aufkommen des Zwangsausgleichserfordernisses und somit für die Voraussetzungen zur Sanierung des sanierungsbedürftigen Betriebes Sorge getragen habe.*

*Es sei diesbezüglich nur recht und billig gewesen, dass die Gesellschaft, die für den Fortbestand und die Sanierung des Unternehmens als immerhin 90%ige Gesellschafterin Sorge getragen habe, auch die entsprechenden Funktionen der handelnden Personen in der Gesellschaftsstruktur übernehme.*

*Aus einem Firmenbuchauszug vom 26. Juni 2009 sowie einem Insolvenzdatei-Ausdruck vom 11. Juli 2000 geht hervor, dass das Konkursverfahren mit Beschluss vom **12. Juni 2000** nach rechtskräftiger Bestätigung des Zwangsausgleiches **aufgehoben** wurde.*

*Laut Firmenbuchauszug war der Antrag auf Änderung am 19. Dezember 2002 im Firmenbuch eingelangt; die Eintragung des Generalversammlungsbeschlusses erfolgte am 15. Jänner 2003. Diese Daten gelten auch für die Löschung der Funktion des Liquidators FR und die Eintragung von WM als Liquidator.*

*Sie werden um*

- a)** den Nachweis des Verfahrensstandes des angeführten Insolvenzverfahrens im Zeitpunkt des Liquidatoren-Wechsels,*
- b)** Bekanntgabe der Beendigungszeitpunktes jenes Verfahrens,*
- c)** Erläuterung der Bedeutung des Liquidatoren-Wechsels während (?) des /eines Insolvenzverfahrens und*
- d)** den Nachweis der Finanzierung des Zwangsausgleiches ersucht.*

## **2. Tätigkeit der Berufungsberberin**

*Welche Tätigkeit bzw. Tätigkeiten übte die IG in der Zeit bis 12. Dezember 2002, welche ab diesem Zeitpunkt bis 18. Dezember 2003 aus?*

*Welche übte sie (nunmehr IP) danach aus?*

### **3. Stille Gesellschaft**

**a)** Im Vertrag vom 28. November 1995 betreffend die Bildung einer Atypisch Stillen Gesellschaft wird vereinbart, dass die PG im eigenen Namen aber für Rechnung und im Interesse der im Zeichnungsschein genannten Treugeber handelt.

Sie werden um **Übermittlung des Zeichnungsscheines** und um **Vorlage des Treuhandvertrages bzw. der Treuhandverträge** ersucht.

**b)** Bis wann bestanden die angeführten Treuhandverhältnisse?

### **4. Sanierung**

In der Berufungsbegründung führen Sie aus, dass die Rechtsfolgen des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG trotz objektiver Erfüllung der organisatorischen, wirtschaftlichen und Gesellschafter-Strukturänderungen nicht eintreten, falls die Änderungen als Instrument einer Sanierung eingesetzt werden.

Laut Gesetzestext ist es erforderlich, dass die Sanierung mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teiles betrieblicher Arbeitsplätze erfolgt.

Sie werden ersucht, unter Vorlage von Nachweisen

- die Namen der **vor** der Sanierung beschäftigten Arbeitnehmer
- die Namen der **nach** der Sanierung beschäftigten Arbeitnehmer
- deren jeweilige Aufgabe sowie
- Beginn und Ende ihrer Beschäftigung im Unternehmen

bekannt zu geben.

### **5. Änderung der wirtschaftlichen Struktur**

In der Berufungsbegründung führen Sie unter Hinweis auf die Körperschaftsteuerrichtlinien aus, die Reaktivierung eines ruhenden Betriebes, der in betriebsbereitem Zustand sei, begründe keine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur.

Sie werden ersucht, Unterlagen über den Anfangs- und den Endzeitpunkt des Ruhens des Betriebes zu übermitteln und nachzuweisen, dass sich der Betrieb während des Ruhens in betriebsbereitem Zustand befand.

Auf diesen Vorhalt erstattete die Bw. keine Antwort, sondern ersuchte wiederholt um Fristverlängerung, zuletzt am 30. Mai 2012 mit Frist bis 25. Juni 2012.

Mit E-Mail vom 24. Juli 2012 wurde der mit einer Betriebsprüfung im Firmengeflecht von WM befasste Betriebsprüfer ADir um Erhebung der in Pt.4. des Vorhaltes vom 28. Oktober 2011 angeforderten Informationen ersucht.

Durch den Prüfer wurde WM per E-Mail vom 25. Juli 2012 zur Weiterleitung von Informationen betreffend Pt. 4 des Vorhaltes vom 18. Oktober 2011 (Sanierung) aufgefordert. Am 26. Juli 2012 wurde ihm diese Nachricht persönlich übergeben.

WM sagte zu, spätestens am 30. Juli 2012 die entsprechenden Unterlagen zu übermitteln.

Bei Nachfrage am 31. Juli 2012 erfuhr ADir durch Frau Sch, einer Sekretärin von WM, dass sie keinen Auftrag zur Übermittlung von Unterlagen betreffend Sanierung der IG erhalten habe. WM sei diese Woche auf Urlaub.

Den GuV-Rechnungen der Bw. bzw. Aufstellungen aus dem Betriebsprüfungsarbeitsbogen ist zu entnehmen, dass die Bw. im Jahr 1998 Aufwendungen für Gehälter in Höhe von ATS 303.169,88, für Abgaben und Pflichtbeiträge mit Gesellschaftsvertrag vom 25. Februar 1995 in Höhe von ATS 89.765,76, für freiwilligen Sozialaufwand in Höhe von ATS 120,84, für KM-Gelder Dienstnehmer in Höhe von ATS 3.136 und für Taggelder, Reisespesen in Höhe von ATS 1.390,91 geltend gemacht hatte.

In den darauf folgenden Jahren ab 1999 wurden solche Aufwendungen nicht geltend gemacht.

Im Jahr 1999 erzielte die Bw. Mieteinnahmen von ATS 18.810, aus der Nichtanmeldung von Forderungen insgesamt ATS 1.031.148,37 aus der IFB-Auflösung ATS 5.076, aus der Auflösung Kapitalrücklage ATS 204.000, als Kursgewinne/ Zinserträge ATS 403,30.

An Aufwendungen machte sie geltend: Afa ATS 112.097, Buchwert ausgeschiedener Anlagen ATS 8.699, Forderungsabschreibung (20%) ATS 1.535.471,42, Schadensfälle ATS 174.975,93, Aufwendungen aus Abschichtung ATS 34.694,14, Forderungsabschreibung (0%) 3.309.484.70, Aufwand Vorperioden ATS 788.063,20, Geldverkehrsspesen ATS 495,90, KöSt ATS 30.502.

Im Jahr 2000 erzielte sie nur Einnahmen in Höhe von ATS 31.410,84 aus Kursgewinnen/Zinserträgen.

An Aufwendungen machte sie geltend:

Rechts- und Beratungskosten ATS 42.114, Geldverkehrsspesen ATS 66.307,74, Kursverluste ATS 5.033,12, Zinsenaufwand ATS 544.231,45. KöSt ATS 15.407,82, KEST ATS 7.853, diverser Aufwand ATS 151.775,58.

---

Im Jahr 2001 erklärte sie Einnahmen aus einem Sanierungsgewinn in Höhe von ATS 6.516.719,18 und aus Kursgewinnen von ATS 49.778,71.

Im Jahr 2002 erzielte sie stfr. Zinsen aus Wertpapieren in Höhe von Euro 2.162,76 und machte Aufwendungen für Nebenkosten Geldverkehr von Euro 533,68, Rechts- und Beratungsaufwand von Euro 4.025,39, für Zinsen kurzfristige Verbindlichkeiten Euro 149,16, für Zinsen langfristige Verbindlichkeiten Euro 35.941,69 und für KöSt Euro 1.749,96 geltend.

Aus den offenzulegenden Anhängen zum Jahresabschluss 31. Dezember 2001, zum 31. Dezember 2002, und zum 31. Dezember 2003 war ersichtlich, dass sie über keine Arbeitnehmer verfügte.

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

Gemäß § 8 Abs. 4 KStG 1988 sind folgende Ausgaben bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

1. ...

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

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 infolge der Änderung der wirtschaftlichen Struktur bis zum Ende des Wirtschaftsjahrs der Änderung stille Reserven steuerwirksam aufgedeckt werden.

### ***Sanierung zur Erhaltung von Arbeitsplätzen:***

Zur behaupteten Sanierung der Bw. durch die PG wurde durch die Bw. kein Nachweis über die Anzahl der beschäftigten Arbeitskräfte erbracht. Den Anhängen zu den Jahresabschlüssen 2000 bis 2003 ist zu entnehmen, dass die Bw. keine Arbeitskräfte hatte.

Daher ist es ausgeschlossen, dass eine Sanierung mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teiles der betrieblichen Arbeitsplätze vorlag.

Es ist aber zu klären, ob es zwischen dem Zeitpunkt des Entstehens eines Verlustes und dem Zeitpunkt des Verlustabzuges zu einem Verlust der wirtschaftlichen Identität der Körperschaft gekommen ist.

### **Änderung der organisatorischen Struktur:**

Unter einer Änderung der organisatorischen Struktur einer Körperschaft ist eine Änderung – dh ein Austausch – im Bereich der willensbildenden, dh Leitungs- und Verwaltungsorgane einer Körperschaft (Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG 1988, Kommentar, Tz. 286 zu § 8).

Durch die Bw. wird nicht bestritten, dass mit 12. Dezember 2002 FR als Liquidator durch WM abgelöst wurde.

Im darauf folgenden Dezember beschloss die Generalversammlung die Fortsetzung der Gesellschaft. WM wurde als Liquidator abberufen und als Geschäftsführer bestellt.

Wenn die Bw. in der Berufung ausstellig bemerkt, die Abgabenbehörde habe sich nicht mit dem Umstand, weshalb die Bw. einen Liquidator habe und warum es zu einem Wechsel des Liquidators gekommen sei, auseinander gesetzt, ist sie darauf hinzuweisen, dass sie im Verfahren vor dem UFS Fragen über die Bedeutung des Liquidatorenwechsels und über den Verfahrensstand des Insolvenzverfahrens trotz wiederholter Erstreckung der Frist zur Stellungnahme nicht beantwortet hat.

Es bleibt einer Kapitalgesellschaft unbenommen zu beschließen, welche Person sie als Liquidator oder Geschäftsführer vertreten soll. Der Umstand des Wechsels des Liquidators und der Umstand, dass die Generalversammlung beschloss, die Gesellschaft fortzusetzen und den Liquidator zum Geschäftsführer zu bestellen, darf allerdings bei Beurteilung der Frage, ob es zum Verlust ihrer wirtschaftlichen Identität gekommen ist, nicht unbeachtet bleiben.

Ein Wechsel der organisatorischen Struktur liegt daher unbestreitbar vor.

### **Änderung der wirtschaftlichen Struktur:**

Eine Änderung der wirtschaftlichen Struktur setzt grundsätzlich einen Wechsel oder eine wesentliche Erweiterung des Unternehmensgegenstandes voraus.

Der Unternehmensgegenstand der Bw. war ursprünglich

Artikel I. die industrielle Herstellung von mechanischen Teilen für Anlagen im Bereich der Gasabfülltechnik

Artikel II. der Export und Import und Handel mit Waren aller Art, insbesondere mit elektronischen Komponenten, Geräten und Systemen,

Artikel III. die Beteiligung an anderen Unternehmen und Gesellschaften mit gleichem und ähnlichem Betriebsgegenstand,

Artikel IV. die Geschäftsführung und Vertretung in bzw. von Gesellschaften mit gleichem oder ähnlichem Betriebsgegenstand im In- und Ausland,

Artikel V. die Gesellschaft ist zu allen Geschäften und Maßnahmen berechtigt, die zur Erreichung des Gesellschaftszweckes notwendig oder nützlich sind,

Artikel VI. der Handel mit Hard- und Software und Computern.

und ist laut Gesellschaftsvertrag vom **15. Dezember 2003**:

1. das Projektmanagement
2. die Grundstücksbeschaffung und Prüfung von Projektvoraussetzungen
3. die Projektentwicklung und Entwicklung von Bau- und Nutzungskonzepten sowie von Finanzierungskonzepten
4. die Baureifmachung
5. die Zusammenstellung und Leitung des Teams der Planer, Bauschaffenden und der Projektleitung
6. die Projektsteuerung für eigene und Fremdprojekte
7. die Umsetzung von Verwertungskonzepten durch Vermietung oder Verkauf an Investoren und Betreiber
8. der Handel und die Vermittlung des Kaufes, Verkaufes und Tausches von bebauten, unbebauten Grundstücken, Wohnungen, Geschäftsräumen, Häusern, Unternehmen sowie Unternehmensbeteiligungen
9. die Vermittlung von Bestandverträgen sowie die Vermittlung sonstiger Rechte Rechte einschließlich der Vermittlung von Teilzeitnutzungsrechten und Optionsrechten über bebaute und unbebaute Grundstücke, Wohnungen, Geschäftsräume, Häuser, Unternehmen sowie Unternehmensbeteiligungen, die Vermittlung von Anteilscheinen, Beteiligungen und Hypothekardarlehen, die Verwaltung von Immobilien
10. die Verwertung von Immobilien und Immobilienbeteiligungen durch Vermietung und Verpachtung
11. der Abschluss von Geschäften jeder Art, die der Erreichung des bestehenden Gesellschaftszweckes unmittelbar oder auch nur mittelbar zu dienen geeignet sind
12. die Gesellschaft ist zu allen Handlungen, Geschäften und Maßnahmen berechtigt, die zur Erreichung des Gesellschaftszweckes förderlich erscheinen, insbesondere zum Erwerb und zur Beteiligung an anderen Unternehmen und Gesellschaften.

Aufgrund dieser deutlich unterschiedlichen Tätigkeitsbereiche liegt eine völlige Änderung des Unternehmensgegenstandes vor.

## **Änderung der Gesellschafterstruktur**

Zur Frage der Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage vertrat die Bw. die Ansicht, aufgrund des bestehenden Vertrages über eine atypisch stille Gesellschaft zwischen der IG und der PG handle es sich bei der Übernahme von 100% der Gesellschaftsanteile an der IG durch die PG um einen rein formellen Akt betreffend die

Struktur der Gesellschaft. Die atypisch stille Gesellschaft sei durch diesen Gesellschafterwechsel nicht betroffen. Die PG sei weiterhin zu 90% am Vermögen sowie am Gewinn und Verlust der Gesellschaft beteiligt gewesen. Daher sei sie am Betrieb und am Unternehmen beteiligt geblieben. Dem ist zu entgegnen, dass es nicht um die Frage geht, ob und in welcher Form die atypisch stille Gesellschaft bestehen bleibt, sondern um die Frage, ob ein Wechsel der an der Bw. beteiligten Gesellschafter stattgefunden hat.

Die Bw. vermischt das Schicksal der Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit dem der atypisch stillen Gesellschaft.

Durch das Abtreten des Anteiles des Alleingeschäftlers FR an die PG erfolgte Gesellschafterwechsel von 100% .

### **Ruhen des Betriebes**

Zum behaupteten Ruhen des Betriebes der Gesellschaft muss deutlich gemacht werden, dass es einen „Betrieb“ nicht mehr gegeben hat. Von der Reaktivierung eines ruhenden Betriebes kann daher nicht ausgegangen werden. Wie oben ausgeführt, verfügte die Gesellschaft jedenfalls ab 2000 nicht mehr über Arbeitnehmer.

Durch die Gesellschaft wurden 1999 außer den erklärten Mieteinnahmen keine aus der Führung eines Betriebes resultierenden Einnahmen erzielt. Sie machte zwar Afa geltend, aber auch den Buchwert ausgeschiedener Anlagen. Die in der Bilanz zum 31. Dezember 1998 ausgewiesene Betriebsausstattung fand sich nicht mehr in der Bilanz zum 31. Dezember 1999. Es ist daher anzunehmen, dass die Betriebs- und Geschäftsausstattung im Lauf des Jahres 1999 ausgeschieden ist.

Ausgaben oder Einnahmen, die aus einem Betrieb des Unternehmens resultieren, sind nicht zu erkennen.

Ab 2000 machte sie Afa nicht mehr geltend. Aus der Bilanz sind ausschließlich Finanzanlagen ersichtlich. Ab 12. Juni 2000 war die Bw. im Ausgleich, ab 19. April 2001 in Liquidation. Von einem Betrieb der Bw. ist spätestens ab diesem Zeitpunkt nicht mehr auszugehen.

Noch am 12. Dezember 2002, dem Zeitpunkt der Abtretung des Gesellschaftsanteiles von FR an die PG war die Bw. in Liquidation. Die Bw. behauptet zwar, sie habe sich zum Zeitpunkt des Wechsels des Liquidators (*Anm.: 12. Dezember 2002*) in einem Insolvenzverfahren befunden, legte allerdings keine Beweise für diese Behauptung vor. Aus dem Akt ist eine Insolvenz der Bw. zu diesem Zeitpunkt nicht zu erkennen. Da die Bw. selbst behauptete, durch die PG seien die Mittel zur Finanzierung des Zwangsausgleiches zur Verfügung gestellt worden, ist anzunehmen, dass die zur Erfüllung des Zwangsausgleiches zum 31. Jänner 2001 erforderliche Zahlung von weiteren 10% der Konkursforderungen rechtzeitig erfolgte und daher kein weiteres Insolvenzverfahren einzuleiten war. Von einem Insolvenzverfahren zum Zeitpunkt des Liquidatorenwechsels ist daher nicht auszugehen. Welche Bedeutung ein

---

Wechsel des Liquidators während eines Insolvenzverfahrens für die Frage des (Nicht-)Vorliegens eines Mantelkaufes hätte, wurde durch die Bw. nicht dargestellt.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ist die Identität der die Verluste erzielenden Gesellschaft nicht mehr gegeben, weshalb der geltend gemachte Verlustabzug nicht zusteht.

Graz, am 7. August 2012