

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Gerhard Stich, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1998 bis 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein (vgl. § 24 VwGG)

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag im Jahre 1990 wurde die Bw. unter dem Namen E mit je einem Viertel des Stammkapitals von den an der Bw. beteiligten Gesellschaftern A bis D gegründet. Geschäftsführer war B. Gegenstand des Unternehmens war der Handel und die Reparatur von

Luftfahrzeugen und deren Zubehör, die Vermietung von Luftfahrzeugen, die Vermietung und Verpachtung von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern und weiters die gewerbsmäßige Beförderung von Personen und Sachen mit Flugzeugen im Bedarfsflugverkehr. Sitz der Gesellschaft war F.

Im Zuge einer im Jahre 2003 stattgefundenen Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass nach Veränderungen der Beteiligungsverhältnisse in den Jahren 1993 bis 1998 mit Verträgen vom 22. Oktober 1998 A 90% und G 10% der Anteile hielten. Ab diesem Zeitpunkt wurde die Geschäftsführung von A übernommen, und G mit selbstständiger Vertretungsbefugnis die Prokura erteilt. Der Firmensitz wurde nach H verlegt und die Firma in den Namen der Bw. umbenannt. Betriebsgegenstand waren laut Angaben auf den Jahreserklärungen 1998 Vermietung und EDV Consulting. Derzeit lautet die Gewerbeberechtigung auf Dienstleistungen der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik.

Die Geschäftstätigkeit beschränkte sich in den Jahren 1990 bis ca. September 1998 im Wesentlichen auf die Vermietung eines geleasten Flugzeuges, das im Jahr 1995 von der Leasinggesellschaft angekauft und veräußert worden war. Im Jahre 1996 wären laut Angaben des Geschäftsführers noch auslaufend die kurzfristige Anmietung und Weitervermietung von Flugzeugen für Bedarfsflüge vorgenommen worden. Jedenfalls ab 1997 bis zum Gesellschafterwechsel im Oktober 1998 wäre keinerlei Tätigkeit ausgeübt worden. Aus den Eckdaten der Jahresabschlüsse dieser Jahre leitete die Betriebsprüfung ab, dass in dieser Zeit kein Personal beschäftigt gewesen wäre, keine Kosten für Piloten und keine nennenswerten Kosten für Werbung angefallen wären. Die erzielten operativen Erlöse hätten zumindest ab 1992, vermutlich aber auch 1990 und 1991 weder die Betriebskosten noch, ausgenommen das Jahr 1995, die Leasingkosten des Flugzeuges decken können. Mit Ausnahme der Jahre 1995 und 1996 wäre jeweils ein Verlust in mehrfacher Höhe des Umsatzes erwirtschaftet worden. Der Gewinn 1995 wäre aus der Veräußerung des von der Leasinggesellschaft erworbenen Flugzeuges resultiert. Im Jahr 1996 hätte sich der Verlust infolge des Auslaufens der Tätigkeit relativ moderat gestaltet. Die Finanzierung der Gesellschaft wäre weitaus überwiegend durch Gesellschafterzuschüsse erfolgt, wobei laut Angaben des Geschäftsführers alle Gesellschafter selbst Piloten wären, welche das gegenständliche Flugzeug hätten fliegen können.

Auf Grund der latenten Verlustlage wäre im Jahre 1995 vom Veranlagungsreferat eine Anfrage in Hinblick auf Voluptuar an die Gesellschaft gerichtet worden. In Beantwortung dieser Anfrage wäre auf zwei Unfallschäden des Flugzeuges hingewiesen worden, welche zu

längerer Stehzeiten geführt und das Erzielen von Umsätzen unmöglich gemacht hätten. Infolge der Stehzeiten hätte der Kundenstock jeweils neu aufgebaut werden müssen, die erwarteten Umsatzzahlen hätten daher nicht erreicht werden können. Diese Erklärung wäre vom Finanzamt akzeptiert worden.

Die Betriebsprüfung vertrat hiezu die Meinung, dass unter dem Aspekt, dass bereits kurze Zeit nach Beantwortung dieser Frage noch im selben Jahr das Flugzeug veräußert worden wäre und der Betrieb praktisch eingestellt worden wäre, rückblickend in Hinblick auf die mögliche Liebhabereibeurteilung von einem abgeschlossenen Zeitraum mit Gesamtverlust auszugehen gewesen wäre. Hinsichtlich der Geschäftstätigkeit ab ca. Oktober 1998 stellte die Betriebsprüfung fest, dass ein Bürobetrieb an der Adresse H aufgenommen worden und ab November G bei der Bw. angestellt gewesen wäre. Weitere Arbeitnehmer wären mit Ausnahme einer Kurzzeitbeschäftigte bis dato nicht beschäftigt gewesen. Ein Geschäftsführerhonorar wäre nicht zur Verrechnung gelangt. Der Bürobetrieb wäre in einer Art Bürogemeinschaft mit der Kanzlei des Geschäftsführers A geführt und entsprechende Kosten für Infrastruktur etc. weiterverrechnet worden. Ebenso wäre ein Entgelt für laufende Klientenbetreuung verrechnet worden. Hinsichtlich der Leistungserbringung wäre daher grundsätzlich davon auszugehen, dass G im Rahmen ihres Angestelltenverhältnisses tätig gewesen wäre. Daneben wäre von der Tätigkeit des Geschäftsführers A auszugehen, diese wäre aber nicht als solche honoriert worden. Vielmehr lägen Eingangsrechnungen über diverse Leistungen im Rahmen der Kanzlei A vor. Der überwiegende Teil der sonstigen Leistungen im EDV-Bereich, welcher auch zu den größten Umsätzen geführt hätte, wäre mangels eigenem Personal, ebenfalls als Fremdleistung zugekauft worden. Die Wiederaufnahme der Geschäftstätigkeit wäre in erster Linie durch Gesellschafterzuschüsse von A finanziert. Weiters wären die von der Kanzlei A fakturierten Fremdleistungen zum Großteil noch offen. Die Rückführung sollte nach Zahlung der jetzt noch offenen Kaufpreisforderung aus dem Verkauf des Softwarepaketes im Jahre 2001 beginnen. Im Jahre 1998 wären zwar noch Erlöse aus einer Flugverrechnung an die Fa. I erzielt worden, diese stünden aber im Zusammenhang mit einer im Jahr 1999 abgerechneten Consultingleistung. Ein eigenständiger Geschäftsbereich wäre darin nicht zu erblicken.

Hinsichtlich des gesamten Jahres 1998 stellt die Betriebsprüfung fest, dass ein Aufwand aus der Inbetriebnahme des Büros vorliege, sowie ein weiterer Aufwand für Flüge und Gehaltsaufwand für G. Die Flüge wären mit Aufschlag weiterverrechnet worden, wobei eine Ausgangsrechnung an A für Steuerberatung vorliege, deren Zahlung noch per Jahresende erfolgt wäre. Die Finanzierung der Geschäftstätigkeit im Jahr 1998 wäre praktisch nur durch die Zahlung dieser Rechnung sowie einer Einzahlung in Höhe von S 200.000,00 erfolgt,

welche über Gesellschafterverrechnung erfasst worden wäre. Daneben hätten noch Verbindlichkeiten an die Fa. J bestanden. Insgesamt ergäbe sich daher für die Betriebsprüfung das Bild, dass die seit Anfang 1996 ruhende E nach Übernahme der Geschäftsanteile durch A und G mittels Aufnahme einer gänzlich anders gearteten Geschäftstätigkeit wieder aktiv geworden wäre. Der Firmensitz wäre verlegt, die Geschäftsleitung ausgewechselt, Personal angestellt und die Gesellschaft mit neuem Kapital ausgestattet worden. Für die Betriebsprüfung ergab sich keinerlei wirtschaftlicher Zusammenhang zur vorherigen Tätigkeit.

Hinsichtlich des Jahres 1999 stellte sich die Aufwandsituation vergleichbar mit 1998 dar, wobei daneben noch Handelsware (EDV-Bereich) eingekauft worden wäre. Wesentliche Ausgangsrechnungen wären an A für Steuerberatung, laufende Klientenbetreuung und Infrastruktur gewesen. Weitere Ausgangsrechnungen wären an die Fa. I und Endabrechnungen für Consultingleistungen inklusive aller Flüge gewesen. Die restlichen Erlöse hätten insbesondere aus dem Verkauf von EDV-Hard- und Software, Büroeinrichtung- und Betreuungsleistungen (insbesondere J) resultiert.

Auch das Jahr 2000 wurde ähnlich wie die Vorjahre beurteilt, da die Erlöse im Wesentlichen aus der Verrechnung von Infrastruktur und Dienstleistungen an A resultierten. Weiters wären diverse Leistungen an J, insbesondere für Beratung und Betreuung verrechnet worden. Eine Vielzahl von Eingangsrechnungen hätte das Großprojekt "ERP" betroffen, das ein internetfähiges umfassendes Programm Paket, welches Buchhaltung, Kostenrechnung u.ä. vereinigt und dem Nutzer ermöglicht hätte, über die eigene EDV-Anlage, die zentral auf dem Server laufende Software zu nutzen. Die Entwicklung dieser Software wäre auf Grund des Entwicklungsvertrages vom Dezember 1999 zwischen A und der Bw. gemeinsam betrieben worden. Betreffend der auf Grund dieses Vertrages von der Kanzlei A zu erbringenden Leistungen lagen Eingangsrechnungen im Jahr 2000 in Höhe von netto S 1,5 Mio vor. Der im Rahmen dieses Vertrages von der Bw. zu erbringende Leistungsanteil wäre durch Fremdleistungen aufgebracht worden. Die Finanzierung dieser Leistungen wäre durch einen Lieferantenkredit des A von rund S 2.000.000,00 und weiters durch die Zurverfügungstellung der benötigten Gelder im Wege der Gesellschafterverrechnung von rund S 2.700.000,00 erfolgt. Die fakturierten Beträge wären als „Lizenzenrechte“ aktiviert worden. Die Nachschauzeiträume 2001 und 2002 wurden von der Betriebsprüfung analog betrachtet.

Hinsichtlich des Verlustabzuges im Rahmen der Körperschaftssteuerveranlagungen stellte die Betriebsprüfung fest, dass der Verlustvortrag für die Jahre 1990 bis 1997 S 1.323.740,00 gewesen sei, und davon 1998 S 522.593,00 und 1999 S 683.546,00 verbraucht worden

wären, sodass für 2000 noch ein offener Rest von S 117.601,00 bestanden hätte. Betreffend des Verlustabzuges wies die Betriebsprüfung auf § 8 Abs. 4 Z 2, zweiter Satz KStG 1988 hin und führte aus, dass darin nicht nur die Notwendigkeit zum kumulativen Vorliegen aller Voraussetzungen, sondern auch die Berücksichtigung des Gesamtbildes der Verhältnisse normiert wäre. Ein Mantelkauf könnte daher auch vorliegen, wenn die einzelnen Tatbestandmerkmale unterschiedlich stark ausgeprägt wären.

Unter Bezugnahme auf die oben zitierte Gesetzesbestimmung stellte die Betriebsprüfung hinsichtlich der Änderung der organisatorischen Struktur fest, dass die Leitungsfunktionen per Oktober 1998 von A als Geschäftsführer und G als Prokuristin übernommen worden wären. Auch wenn A eingewendet hätte, schon vor Übernahme der Geschäftsanteile sehr deutlich die Leitungs- und Verwaltungsfunktionen wahrgenommen zu haben, ginge für die Betriebsprüfung die nominelle Einsetzung und die nach außen hin wirksame und nachvollziehbare Eintragung im Firmenbuch als Geschäftsführer im Zuge der Übernahme der Geschäftsanteile vor. Dieser Punkt würde somit unzweifelhaft voll erfüllt.

Zur Änderung der wirtschaftlichen Struktur vertrat die Betriebsprüfung die Auffassung, dass sich E unbestritten mit der Vermietung eines geleasten Flugzeuges beschäftigt hätte. Im Fall der Unbenutzbarkeit wäre laut Angaben von A die kurzfristige An- und Vermietung von Flugzeugen vorgenommen worden, eine andere Tätigkeit wäre nicht ersichtlich und auch nicht eingewendet worden. Aus der Kostenstruktur würde sich ergeben, dass offenbar kein eigentlicher Büro- oder Verwaltungsbereich organisiert gewesen wäre. Weiters hätte die Gesellschaft nach Verkauf des Flugzeuges keinerlei Anlagevermögen mehr gehabt. Finanziert wäre die Gesellschaft im Wesentlichen durch die Zuschüsse der Gesellschafter worden. Von Anfang des Jahres 1996 an bis ca. Oktober 1998 wäre keinerlei betriebliche Tätigkeit ausgeübt worden. Mit Übernahme der Geschäftsanteile durch A und G wäre der Firmenwortlaut geändert, der Sitz der Gesellschaft verlegt, ein organisierter Bürobetrieb in eigens angemietete Räumlichkeiten aufgenommen, G angestellt und die Tätigkeit laut Gewerbeberechtigung gänzlich geändert worden. Weiters wäre die neu aufgenommene Tätigkeit durch die Zuführung von Kapital in Form von Gesellschafterdarlehen bzw. in weiterer Folge durch Lieferantenkredit durch A finanziert worden. Nach Ansicht der Betriebsprüfung wäre daher jedenfalls von der Beendigung einer wirtschaftlichen Einheit mit folgender Schaffung einer neuen wirtschaftlichen Einheit auszugehen, wobei in einem nicht unerheblichen Zeitraum die Gesellschaft praktisch vermögenslos geruht hätte.

Hinsichtlich der Änderung der gesellschaftlichen Struktur führte die Betriebsprüfung aus, dass A vor den Änderungen im Oktober 1998 zu 33,4% an der Bw. beteiligt gewesen wäre, durch die Übernahme der restlichen Geschäftsanteile durch seine Gattin und ihn daher eine Änderung der Gesellschafterstruktur im Ausmaß von 66,6% eingetreten wäre. Die in den Richtlinien geforderte Änderung von mehr als 75% der Vorstruktur wäre als solche daher nicht erreicht. Die Betriebsprüfung vertrat aber die Ansicht, dass dieser Prozentsatz im KStG 1988 keine Erwähnung fände und daher nach ihrer Meinung mit der geforderten Berücksichtigung des Gesamtbildes der Verhältnisse dieser Prozentsatz auch in der Interpretation der Richtlinien nicht als absolute Mindestgrenze für die Annahme einer relevanten Änderung in der Gesellschafterstruktur anzusehen wäre. Vielmehr würde in dem Zusammenhang die Interpretation, dass jedenfalls bei einer Änderung um mehr als 75% eine wesentliche Änderung anzunehmen wäre, ihre Ansicht gerechtfertigt sein. Insgesamt gesehen würde daher die Änderung nur unwesentlich geringer ausfallen.

Im Rahmen der Betriebsprüfung sprach sich die Bw. gegen die Anwendung der Mantelkaufbestimmung aus, da diese auf die Verhinderung des reinen Handels mit Anteilen an Kapitalgesellschaften mit ausschließlichem Zweck der Verwertung bestehender Verlustvorträge beruhte. Die Betriebsprüfung vertrat im Gegensatz dazu die Meinung, dass als einziger stichhaltiger Grund die Verwehrung des Rechtes auf Verlustabzug der Verlust der wirtschaftlichen Identität durch das Zusammentreffen mehrerer, dem Grunde nach genau definierter Sachverhaltselemente angeführte würde.

Im Rahmen der gegenständlichen Buch- und Betriebsprüfung wurden daher die aus den Jahren vor 1998 entstandenen Verluste wegen des Verlustes der wirtschaftlichen Identität entsprechend der o.z. Gesetzesbestimmung nicht zum Abzug zugelassen.

Der Rechtsansicht der Betriebsprüfung folgend wurden die Verfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuer für 1998 und 1999 gem. § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und die Bw. zur Körperschaftsteuer mit Bescheiden vom 14. August 2003 für die Jahre 1998 bis 2000 unter Zugrundelegung von Einkünften von Gewerbebetrieb in Höhe von S 522.593,00, S 683.546,00 und S 383.391,00 ohne Anrechnung eines Verlustabzuges veranlagt und Körperschaftsteuer in Höhe von S 115.184,00, S 232.390,00 und S 130.356,00 vorgeschrieben.

Aus den dem Finanzamt übermittelten Bilanzen für die Jahre 1998 bis 2000 geht hervor, dass die Aktivposten "noch nicht abgerechnete Leistungen" in den o.a. Jahren S 420.000,00 S 870.000,00 und S 1.050.000,00 betrugen.

Mit Schriftsatz vom 19. September 2003 erhob die Bw. gegen die Körperschaftsteuerbescheide der Jahre 1998 bis 2000 das Rechtsmittel der Berufung wegen der Nichtberücksichtigung der ausgewiesenen Verlustvorträge der Jahre 1990 bis 1997 sowie hinsichtlich einer Auflösung der noch nicht abgerechneten Leistung in den Jahren 1998 bis 2000.

Einleitend gab die Bw. bekannt, dass der Gesellschafter A über keine Pilotenlizenz verfüge, um das Luftfahrzeug zu fliegen. Hinsichtlich der Voraussetzungen eines Mantelkaufes berief sich die Bw. zunächst auf die Körperschaftsteuerrichtlinien, demnach eine wesentliche Änderung der Strukturen der Körperschaft in organisatorischer, wirtschaftlicher und gesellschaftsrechtlicher Hinsicht eintreten müsse. Dies auf entgeltlicher Grundlage innerhalb eines überschaubaren kurzen Zeitraumes. Sämtliche Strukturänderungen müssten kumulativ vorliegen. Eine organisatorische Strukturänderung würde demnach vorliegen, wenn die Leitungs- und Verwaltungsfunktion geändert würde. Im vorliegenden Falle hätte es bereits vor dem Kauf nur einen Geschäftsführer gegeben, jedoch wären die Leitungs- und Verwaltungsfunktionen bereits vor dem Kauf neben dem Geschäftsführer auch sehr deutlich von A wahrgenommen worden. Hinsichtlich der Änderung der wirtschaftlichen Struktur würden die Richtlinien von Abweichungen um mindestens 75% bzw. eine Erweiterung um zumindest das Dreifache sprechen. Sofern der Erweiterungszeitraum sich längerfristig erstrecken würde, wäre dies unschädlich. Hiezu vertrat die Bw. für den vorliegenden Fall die Meinung, dass eine kurzfristige wesentliche Änderung der bisherigen wirtschaftlichen Einheit nicht stattgefunden hätte. Zur Änderung in der Gesellschafterstruktur würden die Körperschaftsteuerrichtlinien nur dann von einer wesentlichen Änderung ausgehen, wenn sich mehr als 75% ändern würde. Auch dieser Sachverhalt hätte nach Meinung der Bw. nachweislich nicht stattgefunden. Da aus ihrer Sicht keiner der drei Sachverhalte zur Gänze erfüllt wäre, wären die Voraussetzungen eindeutig nicht kumulativ vorliegend und wäre daher auf Grund der Körperschaftsteuerrichtlinien von einem Mantelkauf nicht auszugehen. Im Weiteren führte die Bw. zum Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes ZI. 98/13/0152 aus, dass im gegenständlichen Fall nicht von einem Missbrauchsverdacht die Rede sein könne, denn es hätte sich dabei um einen nichtentgeltlichen Erwerb gehandelt, da der Preis lediglich einen symbolischen Schilling betragen hätte.

Im Zuge der Aufarbeitung der Verlustzeiträume und der wirtschaftlichen Abläufe sowie der Recherchen bezüglich der Betriebsprüfung und Berufung wäre im Übrigen zu Tage gekommen, dass die jeweils als Aktivposten eingestellten, noch nicht abgerechneten Leistungen keine wirtschaftliche Werthaltigkeit hätten und gehabt hätten und es sich dabei

lediglich um Periodenabgrenzungen innerhalb der jeweiligen Jahre gehandelt hätte. Abschließend ersuchte die Bw. um positive Erledigung ihrer Berufung.

Mit Schreiben vom 22. Oktober 2003 nahm die Betriebsprüfung zur Berufung Stellung und führte aus, dass es sich hinsichtlich des strittigen Bereiches Mantelkauf um eine reine Rechtsfrage handeln würde und zum Sachverhalt wäre durch die Bw. hingegen nichts eingewendet worden. Betreffend die Aussage im Betriebsprüfungsbericht hinsichtlich der Pilotenlizenz des A wurde bekanntgegeben, dass diese im Rahmen einer Darstellung der historischen Entwicklung der Bw. getroffen worden wäre und auf einer nicht weiter von der Betriebsprüfung überprüften Auskunft von A selbst beruht hätte. Eine maßgebliche Relevanz wäre daraus aber ohnedies nicht abzuleiten gewesen. Hinsichtlich der noch nicht abgerechneten Leistungen wären diese im Laufe des Prüfungsverfahrens kein Diskussions-thema (Schwerpunkt) gewesen. Eine Überprüfung wäre im Hinblick auf die Problematik des Mantelkaufes nicht zielführend gewesen, da eine weitere Gewinnerhöhung nicht zu erwarten gewesen und von Seiten der Gesellschaft auch eine Anpassung nach unten nie angeregt worden wäre.

Hinsichtlich der Abgrenzung im ersten Prüfungsjahr könnte aber relativ sicher gesagt werden, dass mangels bezughabenden Aufwandes eine Abgrenzung eher nicht denkbar wäre, wäre aber aus Zweckmäßigkeitssgründen nicht aufgegriffen worden. Dem Grunde nach würde die Bw. wohl erläutern müssen, warum sie erst jetzt darauf gekommen wäre, dass die Abgrenzungen unrichtig wären und in welcher Höhe tatsächlich welche anzusetzen wären. Für die Betriebsprüfung hätte sich der Sachverhalt so dargestellt, dass zwecks Verbrauches der alten (eventuell noch wackeligen) Verlustvorträge ein Gewinn ganz praktisch gewesen wäre. Nunmehr, da die Bw. den Verlustvortrag selbst nicht mehr wirklich als zulässig betrachten dürfte, wäre eine Gewinnminderung wieder sinnvoll gewesen. Aus dem Betriebs-prüfungsverfahren selbst könnte dazu mangels genauerer Überprüfung keine detaillierte Auskunft gegeben werden.

Im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat wurde mit Vorhalt vom 12. Mai 2006 die Bw. ersucht, innerhalb von vier Wochen nachfolgende Fragen zu beantworten bzw. die dort angesprochenen Unterlagen vorzulegen. Demnach sollten die Namen sämtlicher Leistungs-bezieher der noch nicht abgerechneten Leistungen angegeben werden, die erbrachten Leistungen nach Inhalt der Rechnungsbeträge aufgegliedert werden, die diesen Leistungen zugrunde liegenden Verträge, Urkunden oder sonstiger Schriftverkehr vorgelegt werden, begründet werden, aus welchen Gründen nicht bereits anlässlich der Betriebsprüfung die

mangelnde Werthaltigkeit der erbrachten aber noch nicht abgerechneten Leistung für die Bw. erkennbar gewesen wäre und in diesem Zusammenhang die Fremdüblichkeit der getätigten Vereinbarungen im Hinblick auf die Angehörigenjudikatur des Verwaltungsgerichtshofes nachgewiesen werden. Für den Fall, dass innerhalb der vierwöchigen Frist die Beantwortung unterblieben wäre, wurde der Bw. mitgeteilt, dass der Unabhängige Finanzsenat von der Ansicht auszugehen hätte, dass die Bw. eine mangelnde wirtschaftliche Werthaltigkeit der als Aktivposten eingestellten aber noch nicht abgerechneten Leistungen im Berufungsschriftsatz nur deshalb einwendete, um die für sie nachteilige Wirkung der Streichung der Verlustvorträge durch die Betriebsprüfung zu mindern. Hinsichtlich einer möglichen Fristverlängerung wurde der Bw. mitgeteilt, dass mit einer solchen nicht zu rechnen wäre, da bereits seit der Erstattung der Berufung die Möglichkeit bestanden hätte, substanzierte Ausführungen zu den der Bw. bekannten Umständen zu tätigen. Im selben Schreiben wurde der Bw. weiters der Inhalt der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Kenntnis gebracht.

Am 6. Juli 2006 langte beim Unabhängigen Finanzsenat die Vorhaltsbeantwortung der Bw. ein. Darin bestätigte sie zunächst die von der Betriebsprüfung geäußerte Meinung, dass die noch nicht abgerechneten Leistungen im Prüfungsverfahren kein Diskussionsthema gewesen wären und es sich bei der Mantelkaufproblematik um eine reine Rechtsfrage handeln würde. Dessen ungeachtet würde sie jedoch die Meinung vertreten, dass ein Mantelkauftatbestand nicht vorläge. Es bestünde zwar der Anschein, als wollte man den durch die Betriebsprüfung angenommenen Mantelkauftatbestand "sicherheitshalber" in irgendeiner anderen Form kompensieren, aufgrund der vorliegenden Verlustvorträge wäre die Aussage des Sachbearbeiters bei der Bilanzerstellung, dass sich keine Ertragssteuer ergebe, als ausreichend erachtet und keine inhaltliche Überprüfung des Rechenwertes mehr vorgenommen worden, sodass die ohne wirtschaftlichen Hintergrund eingestellten und nicht abgerechneten Leistungen in der Bilanz aktiviert geblieben wären. Den genauen Ablauf könnte sie heute nicht mehr rekonstruieren, aber es schiene so zu sein, dass diese Aktivierungen jeweils unterjährig für vorläufige Jahresabschlüsse, die dem Bankinstitut der Bw. zur Verfügung gestellt, gebildet worden wären. Dies wäre vor dem Hintergrund eines großen Softwareprojektes, das im Jahr 2000 gestartet worden wäre und für das man damals einen strategischen Investor bzw. eine Bankfinanzierung benötigte, geschehen.

Die erbrachten Leistungen gliederte die Bw. auf wie folgt:

1998		
AR ATS	59.000,-	an I. Consulting bzw. Flugverrechnung zum Kunden von I.

AR ATS	550.000,-	an Kanzlei A; EDV-Büro Infrastruktur, Möbel (ATS 280.000,- Einkauf), Miete, Telefon, Consulting
1999		
AR ATS	22.930,-	an Firma L PC + Drucker
AR ATS	341.750,-	an Firma J Systemtechnik Consulting
AR ATS	691.000,-	an I. Consulting – Software Design
AR ATS	101.000,-	an K Consulting + Software
AR ATS	310.000,-	an Kanzlei A EDV-Büro Infrastruktur, Miete (ATS 84.000,-), Telefon (ATS 31.000,- Einkauf), Consulting
2000		
AR ATS	490.500,-	an J Systemtechnik; Consulting
AR ATS	700.000,-	an Kanzlei A Infrastruktur, HW Software (Notebook ATS 36.900,-), Miete (ATS 184.000 Einkauf), Telefon – Internet (Einkauf ATS 80.000,-), Consulting

Hinsichtlich der diesen Leistungen zugrunde liegenden Verträge gab die Bw. bekannt, dass es sich bei allen Umsätzen entweder um normale Liefergeschäfte oder um laufende Beratung gehandelt hätte, eigene Verträge würden dazu nicht mehr vorliegen. Hinsichtlich getätigter Umsätze mit Gesellschaftern gab die Bw. bekannt, dass alle ihre eigenen Leistungen zu fremdüblichen Sätzen verrechnet und Handelsware bzw. Fremddienstleistungen mit einem branchenüblichen Aufschlag weiterverrechnet worden wären. Die wesentlichen Positionen an Wareneinkauf bzw. Fremddienstleistungen hätte sie im Detail zu den Ausgangsrechnungen angeführt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Mantelkauf

§ 8 Abs. 4 KStG 1988 lautet:

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

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 der 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 (Mantelkauf). Dies gilt nicht, wenn diese Änderungen zum Zwecke der Sanierung der Steuerpflichtigen mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teiles betrieblicher Arbeitsplätze erfolgen. Verluste sind jedenfalls insoweit abzugsfähig, als in Folge der Änderung der wirtschaftlichen Struktur bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Änderung stille Reserven steuerwirksam aufgedeckt werden.

Der gesetzliche Mantelkauftatbestand bringt die Rechtsfolge des Unterganges des Verlustvortragsrechtes mit einer gesamthaften wesentlichen Änderung der Strukturen der Körperschaft innerhalb eines überschaubar kurzen Zeitraumes in Verbindung (vgl. Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG 1988, Anmerkung 49 zu § 8).

1.1 Wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur

Eine Änderung der organisatorischen Struktur liegt vor, wenn die Leitungs- und Verwaltungsfunktionen der Körperschaft geändert werden. Dem Sinn des Mantelkauftatbestandes entspricht es, wenn die Änderung auf die Funktion des gesetzlichen Vertreters der Körperschaft bezogen wird. Eine wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur muss daher stattfinden, wenn ein Wechsel in der Person des Geschäftsführers erfolgt.

Der Ansicht der Bw., dass eine organisatorische Strukturänderung nicht eingetreten wäre, da A bereits vor Kauf der Gesellschaftsanteile neben dem nominellen Geschäftsführer bereits sehr deutlich die Leitungs- und Verwaltungsfunktionen wahrgenommen hätte, kann der Unabhängige Finanzsenat insofern nicht folgen, da dem Gesellschaftsvertrag zu entnehmen ist, dass von Gründung der Bw. an alleine B zum Geschäftsführer bestellt worden war. Mag es auch sein, dass A im Interesse der Gesellschaft tätig geworden ist, so konnte er dies nur mit Wissen von B und mit dessen Billigung unternehmen. Letztlich blieb B Letztverantwortlicher für das geschäftliche Handeln in der Bw.. Die Rolle des A konnte sich daher nur auf die eines Konsulenten beschränken. Als Geschäftsführer war A ab 1998 durch einen Generalversammlungsbeschluss bestellt.

Aufgrund dieses Sachverhaltes muss der Unabhängige Finanzsenat von dem Umstand ausgehen, dass durch den Wechsel in der Person des Geschäftsführers eine wesentliche Änderung in der organisatorischen Struktur in der Bw. vorgenommen wurde.

1.2. Wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur

Eine Änderung der wirtschaftlichen Struktur liegt vor, wenn die mit dem bisherigen Zweck der Körperschaft verbundene, aus Vermögen und Tätigkeit gebildete wirtschaftliche Einheit (bezogen auf sämtliche bisherigen Tätigkeitsbereiche der Körperschaft) verloren geht.

Die Betriebsprüfung stellte fest, dass in den Jahren 1990 bis 1996 der Geschäftsgegenstand der Bw. im Wesentlichen die Vermietung eines geleasten Flugzeuges war, das im Jahr 1995 von der Leasinggesellschaft angekauft und anschließend veräußert wurde. Im Jahr 1996 wurde die kurzfristige Anmietung und Weitervermietung von Flugzeugen für Bedarfsflüge vorgenommen, jedenfalls ab 1997 bis zum Gesellschafterwechsel im Oktober 1998 jedoch keinerlei Tätigkeit mehr ausgeübt. Dies kann man auch aus den von der Betriebsprüfung erhobenen Zahlen hinsichtlich des Jahres 1997 ableiten, aus denen ersichtlich ist, dass Mietaufwand, Flugzeug, Treibstoff, Instandhaltung, Versicherung, Landeparkgebühr, Einstellgebühr und Werbung für das Flugunternehmen mit jeweils S 0,-- zu Buche schlugen. Die Geschäftstätigkeit nach dem Gesellschafterwechsel beschränkte sich im Wesentlichen auf die Entwicklung eines Steuer- und Betriebsberatungsprogrammes, welches per Internet insbesondere von größeren Steuer- und Wirtschaftsprüfungskanzleien genutzt werden sollte. Der Ablauf sollte dabei in einer Weise erfolgen, dass Unternehmensdaten auf einen zentralen Server überspielt werden sollten, worauf die Kunden (Steuerberatungskanzleien) zugreifen hätten können. Die Kooperationspartner der Bw. wären dabei einerseits die Steuerberatungskanzlei des A, andererseits diverse Firmen wie insbesondere K gewesen, die für die EDV-mäßige Durchführung zuständig waren.

Eine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur ist dabei anzunehmen, wenn sie gegenüber dem Vorzustand ganz überwiegend in Erscheinung tritt (Wiesner-Schneider-Spanbauer-Kohler, KStG 1988, Anmerkung 51 zu § 8). Der Vorzustand der Bw., also der Zustand bis zum Gesellschafterwechsel zum Oktober 1998, bietet das Bild eines beendeten Unternehmens. Dies ist aus den oben zitierten mit S 0,-- angeführten Bilanzposten ersichtlich. Waren im Jahr 1997 die Umsatzerlöse noch mit S 0,-- angegeben, betrugen diese Ende 1998 bereits S 1.029.000,--. Ebenfalls sind der G+V per 31. Dezember 1998 im Gegensatz zum Jahr

1997 ein Aufwand für Löhne und Gehälter in Höhe von S 70.000,-- zu entnehmen. Dies vermittelt den Eindruck, dass nach dem Gesellschafterwechsel eine neu begründete unternehmerische Betätigung stattgefunden hat. Dazu trägt auch die Änderung der Geschäftsanschrift bei, die ab 1998 mit der des Geschäftsführers und gleichzeitig steuerlichen Vertreters der Bw. ident ist. Auch die nunmehrige Beschäftigung von G lässt auf eine Ausrichtung auf die geschäftlichen Bedürfnisse des A und nicht auf die bis dahin maßgebenden Interessen der vorigen vier Gesellschafter schließen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates hat die Bw. dadurch, dass sie einerseits in den Jahren bis 1996 die Vermietung von Flugzeugen zum Betriebsgegenstand hatte, anschließend keinen aktiven Betrieb aufrecht erhielt und ab 1998 die Entwicklung eines Steuer- und Betriebsberatungsprogrammes betrieb, ihre wirtschaftliche Struktur wesentlich geändert.

Die wirtschaftliche Einheit wurde im Bereich der Voreigentümer beendet und im Geschäftsbereich der Folgeeigentümer eine neue wirtschaftliche Einheit geschaffen. Die Änderung der wirtschaftlichen Struktur muss daher als wesentlich bezeichnet werden.

Der Hinweis der Bw. auf die laut Richtlinien vorzuliegende Abweichung von mindestens 75 % bzw. eine Erweiterung um zumindest das Dreifache, kann vom Unabhängigen Finanzsenat insoweit nicht gefolgt werden, als der Gesetzestext hier eine zahlenmäßige Festlegung wie von der Bw. vorgenommen, eben so wenig vorsieht, wie eine exakte zeitliche Festlegung dem Gesetz zu entnehmen ist.

1.3. Wesentliche Änderungen der Gesellschafterstruktur

Eine wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur liegt grundsätzlich bei jedem Gesellschafterwechsel vor. Die Bw. vertritt hiezu die Ansicht, dass eine solche bei einer Änderung von mehr als 75 % vorliegt und daher dieser Sachverhalt nachweislich nicht stattgefunden hätte. Aus dem Firmenbuch ist ersichtlich, dass A vor den Änderungen im Oktober 1998 zu 33,4 % an der Bw. beteiligt gewesen wäre. Durch die Übernahme der restlichen Gesellschaftsanteile durch seine Gattin und ihn trat eine Änderung der Gesellschafterstruktur im Ausmaß von 66,6 % ein, sodass A gemeinsam mit G ab diesem Zeitpunkt 100 % der Gesellschafteranteile im Eigentum besaßen. Bei singulärer Betrachtung dieses Tatbestandsmerkmals muss wohl davon ausgegangen werden, dass die von der Verwaltungspraxis geforderte Erreichung von mehr als 75 % hier nicht erreicht wurde. Allerdings hat es der Gesetzgeber nicht bei einer bloßen Normierung der o.a. Tatbestands-

merkmale belassen, sondern zusätzlich als weiteres Merkmal das "Gesamtbild der Verhältnisse" normiert. Dadurch soll sichergestellt werden, dass sich nur bei einer Gesamtschau der Tatbestandselemente eine Änderung der wirtschaftlichen Identität einer zivilrechtlich unverändert weiter bestehenden Körperschaft ergeben kann. Daraus ergibt sich, dass der Mantelkauftatbestand auch dann vorliegen kann, wenn ein Änderungselement etwas schwächer, dafür aber die anderen Elemente entsprechend stärker ausgeprägt sind. Daraus ergibt sich weiters, dass das Gesamtbild der Verhältnisse unabhängig davon zum Mantelkauf Anlass geben kann, in welcher Reihenfolge die drei Strukturelemente wesentlich geändert werden. Nach den Umständen des Einzelfalles sind demnach die Änderungen laut o.a. angeführten 1.1. und 1.2. wesentlichen Änderungen derart gravierend, dass eine wenn auch nur leichte Unterschreitung im Punkt 1.3. den Umstand eines Mantelkaufes nicht mehr zu verhindern vermag. Dies um so mehr, wenn man bedenkt, dass es sich bei den Gesellschaftern des A bis zum Gesellschafterwechsel um Fremde handelte, während ab Gesellschafterwechsel A allein mit Gattin G die Gesellschafterrechte und Leitungsbefugnisse der Bw. wahrzunehmen hatte.

Alleine dadurch, dass in den Jahren 1998 bis 2000 die erwirtschafteten Gewinne in Höhe von S 497.592,54, S 658.546,51 sowie S 335.513,34 nur durch Geltendmachung der Verlustvorträge steuersparend durch Anrechnung der Verlustvorträge erwirtschaftet wurden, rechtfertigt dies den Schluss, dass das Primärziel der Aktivitäten die Verwertung der Vorverluste der Bw. ist.

2. Unentgeltlicher Erwerb

Auch der weiteren Ansicht der Bw., dass es sich beim Preis für den Erwerb eigentlich um einen nicht entgeltlichen Erwerb handeln würde, da lediglich ein symbolischer Schilling bezahlt worden wäre, übersieht die Bw., dass dadurch alleine kein unentgeltlicher Erwerb zustande kam.

Als Gegenleistung einer Preisvereinbarung gilt alles und jedes, was der Erwerber aufwenden muss, um die Sache zu erhalten. Nach § 917 ABGB bedeutet Entgeltlichkeit (Synallagma) Leistung mit Gegenleistung vergelten bzw. Wert und Gegenwert austauschen zu wollen. Gleichwertigkeit der Leistungen wird für die Entgeltlichkeit aber nicht verlangt. Die Parteien müssen nur der Ansicht sein, dass die eine Leistung voller Gegenwert für die andere sei (Dittrich-Tades, ABGB, 33. Auflage, E 5 zu § 917 ABGB). Soll nach dem Willen der Vertragsparteien die eine Leistung durch die andere "vergolten" werden, so liegt damit eine

"subjektive Äquivalenz" und also Entgeltlichkeit vor (vgl. VwGH 18.2.1983, 81/17/0030 und Koziol- Welser, Bürgerliches Recht, Band I, 12. Auflage, Seite 104 und 106). Das Entgelt wird wohl in den meisten Fällen bar geleistet, kann aber auch in anderen Leistungen bestehen z.B. in der Übernahme einer Schuldverpflichtung. Wenn aus den Bilanzen 1997 und 1998 ein Anstieg der Verbindlichkeiten von insgesamt S 1,013,434,00 auf S 1,738,953,03 zu entnehmen ist, stützt dieser Umstand nicht die Argumentation der Bw., sondern muss vielmehr im Lichte obiger Ausführungen von einer Übernahme dieser Verbindlichkeiten durch die Bw. und Haftung der beiden Gesellschafter in Höhe der geleisteten Stammeinlage ausgegangen werden.

Sohin war insgesamt durch den Unabhängigen Finanzsenat von einem Mantelkauf auszugehen.

3. Noch nicht abgerechnete Leistungen

In den Jahren 1998 bis 2000 betragen die noch nicht abgerechneten Leistungen S 420.000,--, S 450.000,-- und S 180.000,--. In der Berufung gab die Bw. erstmalig bekannt, dass die jeweils als Aktivposten eingestellten, noch nicht abgerechneten Leistungen keine wirtschaftliche Werthaltigkeit hätten und es sich dabei um Periodenabgrenzungen innerhalb der jeweiligen Jahre gehandelt hätte. Sie beantragte, diese gewinnmindernd in den einzelnen Jahren aufzulösen. Auf diesen Antrag reagierend ersuchte der Unabhängige Finanzsenat, die Namen sämtlicher Leistungsbezieher, die erbrachten Leistungen samt entsprechenden Inhalt, Rechnungsbeträgen etc. bekannt zu geben, Verträge, Urkunden und sonstigen Schriftverkehr hiezu vorzulegen und zu begründen, aus welchen Gründen nicht bereits anlässlich der Betriebsprüfung die mangelnde Werthaltigkeit der erbrachten aber noch nicht abgerechneten Leistungen erkennbar gewesen wäre. Für den Fall, dass Leistungsbeziehungen mit an der Gesellschaft beteiligten Personen oder deren Verwandte abgewickelt worden wären, wäre die Fremdüblichkeit der getätigten Vereinbarungen nachzuweisen. Für den Fall des Unterbleibens der Beantwortung wurde der Bw. bekannt gegeben, dass der Unabhängige Finanzsenat ansonsten von der Annahme ausgehen müsste, dass die Einwendung ihre Motivation in der Minderung der nachteiligen Wirkung der Streichung der Verlustvorträge hätte.

Der Vorhaltsbeantwortung ist zu entnehmen, dass in den einzelnen Jahren ein Großteil der Leistungen an die Kanzlei des A erbracht wurde. Für sämtliche o.a. Leistungsempfänger wurden jedoch weder Lieferverträge, Rechnungsformulare oder ähnliche Nachweise erbracht.

Eine Aufschlüsselung der im Einzelnen erbrachten Leistungen erfolgte nicht detailliert und dass die mit der Kanzlei des A verrechneten Leistungen zu fremdüblichen Sätzen verrechnet worden wären wurde von der Bw. zwar behauptet, jedoch der Nachweis dazu nicht erbracht.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der Unabhängige Finanzsenat kann der von der Bw. aufgestellten Behauptung der mangelnden Werthaltigkeit der in der Bilanzposition "noch nicht abgerechneten Leistungen" angeführten Beträge aus folgenden Gründen keine Berechtigung zuerkennen:

Die Bw. unterließ es, entsprechend den im Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 12. Mai 2006 verlangten Nachweisen durch Vorlage von Gliederungen der Leistungen, Vorlage von Verträgen, Urkunden und sonstigen Schriftverkehr und Nachweis der Fremdüllichkeit der erbrachten Leistungen eine Überprüfbarkeit der Behauptungen der Bw.. durch den Unabhängigen Finanzsenat zu ermöglichen

Weiters muss der Unabhängige Finanzsenat in Betracht ziehen, dass der Antrag auf gewinnmindernde Berücksichtigung der „nicht werthaltigen Bilanzpositionen noch nicht abgerechneter Leistungen“ erst zu einem Zeitpunkt gestellt wurde, als die Betriebsprüfung die geltend gemachten Verlustvorträge nicht anerkannte und solcher Art die erwirtschafteten Gewinne ein steuerliches Mehrergebnis erbrachten. Ein dem Bilanzgrundsatz der Bilanzwahrheit verpflichtetes Unternehmen hätte aber bereits im Zeitpunkt der Bilanzerstellung diese Tatsachen zu berücksichtigen gehabt. Letztlich muss dem Vorbringen der Bw. jegliche Glaubwürdigkeit insoferne aberkannt werden, als der Geschäftsführer der Bw. A, der gleichzeitig der steuerliche Vertreter der Bw. ist in den Jahren 1998 bis 2000 mit der Kanzlei des A laut Vorhaltsbeantwortung der Bw. Umsätze in Höhe von S 550.000,-- S 310.000,-- und S 700.000,-- tätigte. Dass es sich hier bloß um ein Versehen des steuerlichen Vertreters handeln würde, dass er die Werthaltigkeit der durch ihn als Geschäftsführer der Bw. erbrachten Leistungen an seine Kanzlei nicht erkannte oder fahrlässigerweise unbeachtet ließ, ist unglaublich. Solcherart ist jedoch dem zu diesem Punkt erbrachten Vorbringen insgesamt keine Glaubwürdigkeit beizumessen.

Sohin war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 28. Dezember 2006

