

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter, Mag. Dieter Fröhlich über die Bescheidbeschwerde der Firma Bf. GmbH, FN X1, O., St., vertreten durch Siebert & Partner Steuerberatungs-GmbH, 2603 Földorf, Hauptstraße 1a, vom 16.11.2012 gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2009, StNr. X2, vom 26.07.2012 des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt

### **zu Recht erkannt:**

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß Art 133 Abs. 4 B VG i.V.m. § 25a VwGG eine Revision nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### **I. Verfahrensgang**

Die Beschwerdeführerin (in der Folge Bf. genannt) erhab mit Schriftsatz vom 16.11.2012 gegen den o.a. KöSt-Bescheid 2009 form- und fristgerecht Berufung. In dem angefochtenen Bescheid habe das Finanzamt (FA) unter Bezugnahme auf das Ergebnis einer Außenprüfung den Verlustabzug betreffend die Jahre 1997, 2005 und 2006 in Höhe von € 61.423 wegen Vorliegens eines Mantelkaufes nicht anerkannt. Diese Beurteilung sei rechtswidrig, weil weder eine wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur noch der wirtschaftlichen Struktur nicht vorgelegen sei. Entgegen der Auffassung der Abgabenbehörde sei trotz der Veränderungen im Unternehmen ab dem Jahr 2008 die Identität der Gesellschaft im Sinne des § 8 Abs. 4 Z. 2 KStG 1988 gleichgeblieben.

G1 sei zwar Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer bei der Bf. geworden. Die Änderung in der Gesellschafterstruktur und in der wirtschaftlichen Struktur könne aus unserer Sicht, nicht eindeutig als wesentlich beurteilt werden, wodurch das kumulative Erfordernis der Veränderungskriterien des Mantelkaufes nicht gegeben sei.

Es werde daher beantragt, im KöSt-Bescheid 2009 den erklärten Verlustabzug anzusetzen und somit das ermittelte Einkommen um den Betrag von € 61.423 zu vermindern.

Das Finanzamt (FA) hat mit Vorlagebericht vom 20.02.2013 dem Unabhängigen Finanzsenat diese Berufung samt den bezugshabenden Verwaltungsakten zur Entscheidung vorgelegt, welche nunmehr nach Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG i.V.m. § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Bescheidbeschwerde zu erledigen ist.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Feststellungen**

Das BFG stellt auf Grund des Vorbringens der beschwerdeführenden Partei und der Amtspartei sowie der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

G1 erklärte in einem Schreiben vom 14.4.2008 an den zypriotischen Staatsbürger, D., dass er für dessen Offshore-Gesellschaft, B., die auf den British Virgin Islands, I. registrierte ist, € 500.000 über die österreichische Firma Bf. GmbH gewinnbringend investieren werde. Dieses Geld soll über eine einseitige Kapitalerhöhung in die Firma Bf. GmbH eingebbracht werden. Vom Gewinn aus der vereinbarten Investition erhalte der Geldgeber 85% und die restlichen 15% gebühren G-1 für seine Tätigkeit als Portfolio-Manager.

Mit Notariatsakt vom gleichen Tag, den 14.4.2008, schied der 85%-Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer, Gf, aus der Bf. N. aus und G-1 wurde mit 51% Anteilen Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer dieser Gesellschaft. Der Abtretungspreis für diese Anteile betrug 1 Euro. Gleichzeitig wurde der Gesellschaftsvertrag neu gefasst. Unter anderem wurde die Gesellschaft auf Bf. GmbH umbenannt und der Unternehmensgegenstand auf den An- und Verkauf von Immobilien und den Betrieb einer Handels- und Beratungsagentur erweitert. Das Stammkapital der Gesellschaft von € 36.000 blieb in diesem ersten Schritt des Eintritts von G-1 noch unverändert.

Laut aktenkundiger Unterlagen haben G-1 und D. für das geplante Investitionsvorhaben am 4.6.2008 und 21.7.2008 detaillierte Vereinbarungen getroffen und wurden diese in einem schriftlichen Vertrag samt zweier Vertragsanhänge festgehalten. Darin wird angegeben, dass am 27.6.2008 € 519.950 und am 25.7.2008 € 479.950 von Zypern/Nicosia an G-1 transferiert worden seien.

Am 30.6.2008 überwies G-1 € 500.000 auf das Konto der Bf. GmbH mit dem Verwendungszweck „Kapitalerhöhung“. Im Notariatsakt vom 7.6.2008 wurde festgehalten, dass in der an diesem Tag stattgefundenen außerordentlichen Generalversammlung eine einseitige Kapitalerhöhung – zu der lediglich der Gesellschafter G-1 zugelassen war – beschlossen wurde. Das Stammkapital von € 36.000 wurde um € 500.000 auf € 536.000 erhöht.

Drei Wochen später, in der außerordentlichen Generalversammlung vom 21.07.2008 erfolgte dann eine weitere einseitige Kapitalerhöhung durch G-1, womit das Stammkapital nochmals um € 480.000 auf € 1.016.000 angehoben wurde. Lt. dem Vertrag mit D./

B. wurden € 479.950 am 25.7.2008 an G-1 transferiert und dieser hat am 28.7.2008 € 480.000 auf das Konto der Bf. GmbH zur Kapitalerhöhung überwiesen.

Seitdem ist G-1 zu 98,26% und die zweite Gesellschafterin, G2 (Ehegattin des ausgeschiedenen Gesellschafters Gf) ist zu 1,74% an der Bf. GmbH beteiligt.

Anzumerken ist, dass D. und die B. in der Datenbank von „offshoreleaks“ erfasst sind. Der Genannte übt auch bei einer Reihe anderer in dieser Datenbank enthaltenen Offshore-Gesellschaften Funktionen aus. Ebenso sind an der Adresse der B. zahlreiche weitere Briefkastenfirmen registriert.

G-1 nahm mit dem in die Bf. GmbH eingelegten Kapital – das von D./B, zur Verfügung gestellt wurde – die vereinbarte Investition vor. Die Bf. GmbH zeichnete mit Wertpapierauftrag vom 7.7.2008 um € 486.812 und mit Wertpapierauftrag vom 29.7.2008 um € 478.746 Aktien an der bulgarischen Versicherungsgesellschaft K. company. Damit hat die Bf. an der K. eine Beteiligung von 9,92% erworben.

In Folgejahr hat die K. in der Generalversammlung vom 7.7.2009 beschlossen aus dem Gewinn des Wirtschaftsjahres 2008 7.864.000 Leva an die Gesellschafter auszuschütten und um die restlichen 2.000.000 Leva das Stammkapital durch Ausgabe neuer Aktien zu erhöhen. Umgerechnet in Euro hat das Portfoliomanagement des G-1 zu einem raschen und beträchtlichen Erfolg geführt. Mit einem Nettoinvestitionsvolumen von € 965.558 wurde kurzfristig ein Beteiligungsertrag von brutto € 398.869 und eine Erhöhung des Beteiligungswertes von € 101.400 erzielt.

Im Zuge einer bei der Bf. durchgeführten abgabenbehördlichen Buch- und Betriebsprüfung wurde dazu festgestellt, dass dieser Beteiligungsertrag nicht, wie erklärt, im Verlustjahr 2010 zu erfassen ist, sondern dem positiven Einkommen des Jahres 2009 hinzuzurechnen ist (siehe Tz. 5 des BP-Berichtes vom 23.7.2012). Von dem Beteiligungsertrag war somit eine KöSt zu entrichten.

Bei der Betriebsprüfung wurde außerdem festgestellt, dass der Erwerb der Firma Bf. GmbH durch G-1 im Zeitraum zwischen April und Juli 2008 als Mantelkauf zu qualifizieren sei, mit der Folge, dass die Verluste aus den Vorjahren 1997, 2005 und 2006 nicht mehr abzugsfähig seien. In Tz. 6 des BP-Berichtes vom 23.7.2012 wird hierzu sinngemäß Folgendes ausgeführt:

Der Hauptgeschäftsbereich der Firma Bf. N. habe seit 1994 in der Durchführung von Handelsgeschäften bestanden (Beweis: Branchenänderungsmeldung vom 30.3.1994). Aus den Jahresabschlüssen sei zu ersehen, dass von dem Unternehmen überwiegend Handelswarenumsätze getätigt worden seien. In den Vorjahren seien zusätzlich auch Dienstleistungen im Immobilienbereich erbracht worden. Es seien Erlöse für Hausverwaltungsdienste und lt. der Textierung am Buchhaltungskonto „Sonstige Erlöse“ für Sanierungsleistungen erzielt worden.

Der ehemalige Geschäftsführer und Mehrheitsgesellschafter der Bf. N.. (Gf) habe gegenüber der BP angegeben, dass die Firma primär ein Handelsunternehmen war,

jedoch nebenbei auch einige Geschäfte im Immobilienbereich tätigte. In den Jahren 2002 bis 2008 seien Hausverwaltungsdienste (und Schneeräumung) und Sanierungen erbracht worden. Es sei jedoch auch ein echtes Immobiliengeschäft (Ankauf 11/2002, Verkauf 10/2004) abgeschlossen worden.

Bereits im Jahr 2006 habe die Bf. N.. eine Reihe von Abwicklungshandlungen vorgenommen: Sie habe ihre Gewerbeberechtigung mit 30.06.2006 abgemeldet (Handelsgewerbe, beschränkt auf den Kleinhandel) und die Dienstverhältnisse mit 31.5.2006 beendet. Weiters habe die Bf. ihr gesamtes Anlagevermögen (insb. Betriebs- und Geschäftsausstattung, Büroausstattung, Fuhrparkt) unter dem Buchwert verkauft und auch keine Warenvorräte mehr gehabt (Bilanz: Umlaufvermögen/Vorräte: 2006: € 0,00, 2005: € 48.819,51). Sämtliche Bankverbindlichkeiten (2006: € 0,00, 2005: € 74.347) sowie das gewährte Dienstnehmerdarlehen seien zur Gänze getilgt worden. Im Jahr 2007 wurden dann auch der Kassenbestand und die Bankforderung auf Null gestellt. Das gesamte Aktivvermögen des Unternehmens betrug zum 31.12.2007 € 1.748 und bestand aus einer Forderung gegen den Gesellschafter (€ 1.692) sowie einem Raika-Genossenschaftsanteil € 36 und einem Restbankkontostand von € 7). Passivseitig bestanden außer strittigen Steuerverbindlichkeit {€ 24.496) und der Rückstellung für Steuerberatungskosten (€ 3.200) nur mehr ein negatives Kapital (€ 25.948) mit einem Verlustvortrag von € 63.220). Im Wirtschaftsjahr 2007 wurden keine Handelerlöse und auch keine Erlöse aus Hausverwaltung und Mobilienvermietung mehr erzielt. Die einzigen Einkünfte waren sonstige Erlöse von rund € 25.000, die vorgeblich aus Sanierungen resultierten sollen und denen Fremdleistungen von € 15.565 gegenüberstanden. Dem nachdrücklichen Verlangen das Konto "4820 - Sonstige Erlöse " und die für diese Umsätze tatsächlich erbrachten Leistungen bzw. Lieferungen offenzulegen, wurde von der Bf. nicht entsprochen. Lt. Mitteilung des steuerlichen Vertreters (StV) vom 9.7.2012, sei es ihm nicht möglich, die von der Bf. in den Jahren 2003 bis 2007 auf dem Konto "4820 - Sonstige Erlöse“ verbuchten Umsätze unter genauer Darstellung der tatsächlich erbrachten Leistungen bzw. Lieferungen zu definieren, weil er zu diesem Konto keine Unterlagen von der Fa. Bf. GmbH erhalten habe.

Im Jahr 2008 seien von der Bf. unter der bisherigen Geschäftsführung von Gf (bis 14.4.2008) überhaupt keine Umsätze mehr getätigt worden.

Einige Monate vor Beginn der Außenprüfung habe G-1 dem Finanzamt zur Geschäftstätigkeit der Fa. Bf. GmbH in der E-Mail vom 27.5.2011 Folgendes mitgeteilt:

*„Die Firma Bf. GmbH befasst sich in erster Linie mit Immobilien-Projektentwicklung. Dabei werden z.B. Grundstücke gekauft und darauf Wohnhäuser errichtet oder es wird ein Rohdachboden gekauft und dieser ausgebaut. Zusätzlich mache ich noch Beratungstätigkeiten und einige kleinen Material-Käufe und Verkäufe.*

*Die Verkäufe der errichteten Immobilienobjekte werden teilweise dieses Jahr, teilweise nächstes Jahr stattfinden. Parallel dazu beginnen wir im Sommer 2011 mit zwei weiteren, ebenso kreditfinanzierten, Projekten. Der Plan ist, pro Jahr ca. zwei bis drei Projekte*

*durchzuführen, wobei die Verkäufe jeweils ca. zwei bis zweieinhalb Jahre nach Baubeginn erfolgen sollen.“*

Die Geschäftsunterlagen der Bf. hätten mit diesen ersten Angaben des neuen Geschäftsführers übereingestimmt, sodass eindeutig feststehe, dass sich die Hauptgeschäftstätigkeit der Bf. wesentlich geändert habe. Sie besteht nunmehr in einer Bauträgeraktivität und zusätzlich in einer Beratungstätigkeit mit Schwerpunkt Osteuropa, insb. Bulgarien in den Bereichen Marketing und Projektentwicklung. Diese Geschäftsfelder seien bis zum Eintritt von G-1 in die Gesellschaft von der Bf. nicht wahrgenommen worden und würden ihre früher ausgeübte Geschäftstätigkeit erheblich überwiegen.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung liege nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein sogenannter „Mantelkauf gemäß § 8 Abs. 4 Z. 2 KStG 1988 vor, da sich die organisatorische und wirtschaftliche Struktur sowie die Gesellschafterstruktur innerhalb eines kurzen Zeitraumes wesentlich geändert habe. Zum Zustand der betrieblichen Sphäre bei Auftreten der Verluste, insb. in den Jahren 2005 und 2006, und zum Zustand der betrieblichen Sphäre im Zeitpunkt der Strukturänderung sei festzustellen, dass eine wirtschaftliche Vergleichbarkeit nicht gegeben ist, da die bedeutendsten betriebswirtschaftlichen Faktoren (Umsatz, Anlagevermögen, Umlaufvermögen, Auftragsvolumen) um ein wesentliches Ausmaß (>25%) abgesunken seien. Es sei ein „besenreiner“ Standort einer weitgehend leeren Unternehmenshülse, ohne Warenvorräte, ohne Betriebsanlagen und Einrichtungen sowie ohne Kunden- und Lieferantenforderungen übernommen wurden. Aus diesem Grunde seien die Vorjahresverluste vor dem Mantelkauf im Jahr 2008 nicht mehr vortragsfähig.

In der Beschwerdeschrift ist die Bf. den abgabenbehördlichen Feststellungen zum Vorliegen eines Mantelkaufes mit folgenden Ausführungen entgegengetreten:

Die Staatsanwaltschaft Wien habe gegen den damaligen Gesellschafter- Geschäftsführer Anklage wegen Finanzvergehen erhoben. Erst im Jahr 2012 hätten diese gerichtlichen Strafverfahren durch einen Freispruch durch den OGH abgeschlossen werden können. Nachdem eine Verurteilung die Existenz des Gesellschafter-Geschäftsführers bedroht hätte, habe er sich im Jahr 2008 gezwungen gesehen, seine Gesellschaftsanteile abzutreten. Es sei Tatsache, dass 85% der Gesellschaftsanteile an der Bf. den Eigentümer gewechselt haben. Es müsse aber in die Beurteilung einfließen, dass Gf 34% seiner Anteile an seine Ehegattin übertrug, sodass zunächst diese 49% Anteile und G-1 51% Anteile an der Gesellschaft hatten. Im Einflussbereich der Familie T seien daher, nach wie vor, 49% Gesellschaftsanteile verblieben. Unter diesem familienbezogenen Blickwinkel habe sich die Gesellschafterstruktur um weniger als 75% geändert und sei schon deshalb der Mantelkauftatbestand nicht erfüllt.

Die wirtschaftliche Tätigkeit der Bf. GmbH habe sich in den vorangegangenen Jahren (2003 bis 2007) immer auf den Handels- und Immobilienbereich aufgeteilt, wobei letzterer Hausverwaltungsdienste, Sanierungen und den Ankauf einer Immobilie beinhalt habe.

Eine tabellarische Erlösaufstellung liege bei. Der Anteil der Immobiliengeschäfte an den Gesamterlösen betrage 2003: 27%, 2004: 52%, 2005: 45%, 2006: 52%, 2007: 100%.

In den auf das Übergangsjahr folgenden Jahren 2009 bis 2011 habe sich der Anteil des Immobilienbereiches an den Gesamterlösen wie folgt entwickelt: 2009: 35%, 2010: 26% und 2011: 89%.

Zu den Folgejahren sei zu bemerken, dass bereits 2009 größere Investitionen für den Immobilienankauf und die begonnenen Sanierungsarbeiten einer Dachgeschoßwohnung und eines Hauses erfolgten. Im Jahr 2010 wurden zudem rund 330.000 Euro in diese Objekte investiert. 2011 konnte die Dachgeschoßwohnung und eine Doppelhaushälfte verkauft werden. Es folgten weitere Investitionen (rd. € 300.000) in ein neues Bauvorhaben. Die stärkere Schwankung des Umsatzanteiles des Immobilienbereiches am Gesamtumsatz in den Jahren 2010 und 2011 sei vor allem durch äußere Umwelteinflüsse (u.a. Hangrutsch) bedingt gewesen. Dadurch sei es zu Verzögerungen bei der Fertigstellung des betreffenden Objektes gekommen.

Diese Zahlen und Ausführungen würden veranschaulichen, dass die Fa. Bf. GmbH sowohl vor als auch nach dem Verkauf der Geschäftsanteile und der Änderung der Geschäftsführung ihre wirtschaftliche Tätigkeit in nicht unwesentlichem Ausmaß im Immobilienbereich entfaltet habe. Der Unternehmensgegenstand sei somit unverändert geblieben.

Auf Grund der Eingangs erwähnten Einleitung des Gerichtsverfahrens gegen den früheren Geschäftsführer im Jahr 2006, habe ab diesem Jahr die Geschäftstätigkeit stark reduziert werden müssen und habe dies letztlich zur Umstrukturierung im Gesellschaftsbereich geführt. Ein Schrumpfen der betrieblichen Tätigkeit könne nach dem Sinn und Zweck der Regelung des § 8 Abs. 4 KStG nicht als wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur angesehen werden (Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG 1988, § 8 Anm. 68.4.3).

Der Feststellung des FA „es sei ein besenreiner Standort“ übergeben worden, sei entgegenzuhalten, dass der Verkauf des Anlagevermögens auf Grund der bestandenen Verlustsituation und der eingeschränkten Handlungsfähigkeit der Geschäftsführung als ein wirtschaftlich vernünftiges und auch strafrechtlich notwendiges Vorgehen geboten war. Die Transaktionen im Jahr 2006 hätten dazu geführt, dass der Gesellschaft die erforderlichen finanziellen Mittel zu Verfügung gestanden haben und sie auch weiterhin, wenn auch nur im eingeschränkten Ausmaß, in ihrem wirtschaftlichen Umfeld tätig werden konnte. 2007 habe sogar ein kleiner Gewinn (EGT € 2.830) erwirtschaftet werden können. In die wirtschaftliche Beurteilung sei außerdem auch das Knowhow der Familie T, als nicht zu vernachlässigender Firmenwert, einzubeziehen.

Die drei Veränderungskriterien des Mantelkauftatbestandes müssen kumulativ vorliegen und im gegenständlichen Fall sei diese Voraussetzung nicht mit hinreichender Deutlichkeit erfüllt, weshalb der Beschwerde statzugeben sei.“

Die Betriebsprüferin gab mit Schreiben vom 28.11.2012 sinngemäß folgende Stellungnahme zum Beschwerdevorbringen ab:

„Die Gesellschafterstruktur habe sich bei der Bf. im Zeitraum zwischen April und August 2008 eindeutig wesentlich verändert, weil der neu eingetretene Gesellschafter G-1 seither 98,26% Anteile an dieser Gesellschaft halte.“

Laut den Jahresabschlüssen der Vorjahre seien von dem Unternehmen überwiegend Handelswarenerlöse erzielt worden und sei dies die Hauptgeschäftstätigkeit der Bf. gewesen. Zudem seien im Immobilienbereich durch Hausverwaltungsdienste und Sanierungen Erlöse erzielt worden. Von der Bf. sei in den Vorjahren nur ein einziges echtes Immobiliengeschäft (Ankauf 2002, Verkauf 2004) getätigten worden. Dies lasse auf das Vorliegen einer günstigen Gelegenheit (ein Zufallsgeschäft) schließen und nicht auf eine planmäßige dauernde Geschäftstätigkeit in diesem Bereich.

Hinsichtlich der Dienstleistungserlöse (Hausverwaltung, Sanierungen) im Zeitraum 2003 bis 2007 seien im Prüfungsverfahren Unterlagen abverlangt worden, um die den erklärten Umsätzen zugrundeliegenden Lieferungen bzw. Leistungen genau festzustellen. Trotz mehrmaliger Urgenzen wurden jedenfalls für die Jahre 2005 bis 2007 keine Unterlagen dazu (insb. Ausgangsrechnungen) vorgelegt. Die in der Beschwerde vorgenommene Erlösaufstellung (Sonstige Erlöse/Immobilienbereich) könne daher gar nicht überprüft werden und basiere auf einer bloßen Behauptungsebene unter Verletzung der Offenlegungs- und Nachweispflicht der Steuerpflichtigen.

2007 sei die gesamte Geschäftstätigkeit bereits stark eingeschränkt gewesen. Es seien nur mehr die nicht offengelegten „Sonstigen Erlöse“ von rund € 25.000 erzielt worden. Dies entspreche einem Absinken des Umsatzes gegenüber 2005 und 2006 sowie der Vorjahren von mehr als 80%.

Die Hauptgeschäftstätigkeit des Folgeeigentümers bestehe primär und überwiegend in einer Bauträgeraktivität. Es werden Liegenschaften angekauft, mit dem Zweck sie durch Bau von Häusern oder Wohnungen zu entwickeln und sie sodann wiederum zu veräußern. Dies sei jedoch eine völlig andere Geschäftstätigkeit als die Besorgung einer Hausverwaltung oder die von der Bf. in geringen Umfang erbrachten Sanierungsleistungen, bzw. Serviceleistungen wie Schneeräumungen oder Gartenarbeiten.

Außerdem würden von der Bf. nunmehr Beratungsleistungen insb. mit Bezug zu Bulgarien (angelblich im Bereich Marketing und Projektentwicklung) erbracht. Diese Konsulentengeschäfte beruhen ausschließlich auf den Kenntnissen und Verbindungen des G-1 und seien somit an seine Person gebunden. Der 2008 erfolgte Beteiligungserwerb einer bulgarischen Versicherungsgesellschaft um rund 1 Mio. Euro auf Grund eines von G-1 übernommenen „Portfoliomanagements“ stehe in einem Zusammenhang mit den bulgarischen "Konsulentengeschäften" der Bf.. Auch hinsichtlich dieses Finanzgeschäftes liege eine neue wesentliche wirtschaftliche Einheit der Bf. vor.

Im Jahr 2008 sei unter dem Folgeeigentümer und neuen Geschäftsführer lediglich ein einziger Handelswareenumsatz (Verkauf von Messer € 3.346) getätigt worden. Der Handelswarenerlös habe 2009 ebenfalls nur aus einem einzigen Geschäftsabschluss bestanden: nämlich dem Verkauf von Carports, wobei dieses Geschäft dann wieder storniert worden sei. Auch 2010 seien keine nennenswerten Handelswarenerlöse oder Dienstleistungserlöse in Art der Vorjahre (Hausverwaltung- und Sanierungsleistungen) erzielt worden.

Die Handelswarenerlöse hätten im Zeitraum 2008 bis 2010 einen äußerst geringen Umfang aufgewiesen. Ebenso seien im Zeitraum 2008 bis 2011 aus dem Immobilienbereich Erlöse von lediglich € 11.000 durch Projektentwicklung erzielt worden. Der Rest habe Transportarbeiten in geringen Umfang betroffen.

Auf Grund der dargelegten Änderung der Geschäftstätigkeit habe nach Ansicht der Betriebsprüfung der Folgeeigentümer und neue Geschäftsführer G-1 eine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur des Unternehmens herbeigeführt.

Die Stellungnahme der BP vom 28.11.2012 wurde der Bf., mit der Möglichkeit zur Vornahme einer Gegenäußerung zur Kenntnis gebracht. Von der Bf. wurde dazu jedoch keine Replik abgegeben.

Anzumerken ist, dass die aktenkundigen Rechnungen der Bf. der Jahre 2008 und 2009 in nahezu allen Fällen ein Pauschalentgelt mit einer pauschalen Leistungsbeschreibung enthalten. Ein wesentlicher Teil der Rechnungen für Projektentwicklungen und Transporte wurden an die Z. GmbH ausgestellt. G-1 ist auch Geschäftsführer dieser ebenfalls 2008 errichteten Immobiliengesellschaft, sodass eine Verbindung bzw. ein Naheverhältnis zwischen diesen beiden Unternehmen besteht.

Dies ist deshalb bemerkenswert, weil von der Bf. an diese Gesellschaft nach Monatspauschalen Transportarbeiten verrechnet wurden, obwohl die Bf. in den Jahren 2008 und 2009 über kein geeignetes Transportfahrzeug und auch keinen Anhänger für die Vornahme einer Lastenbeförderung verfügte. Von der Bf. wurde lediglich ein Pkw (Jeep Patriot) ab Mai 2008 geleast, der offensichtlich für die Verwendung des Geschäftsführers bestimmt war. Auch Fremdkosten für ein Transportfahrzeug oder für Transportleistungen durch Dritte sind in der Bilanz 2008 und 2009 der Bf. nicht enthalten. Die tatsächliche Erbringung dieser verrechneten Transportleistungen ist daher mit objektivem Zweifel behaftet. Dieser aufgezeigte Widerspruch ist exemplarisch für die vielfach dubiosen Ereignisse bei der Bf.

## 2. Beweiswürdigung

Die obigen entscheidungsrelevanten Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig. Dies betrifft insbesondere den dargestellten Erwerb der Gesellschaftsanteile an der Bf. und die Geschäftsführung durch G-1 sowie die darauffolgend von der Bf. ausgeübten Geschäftstätigkeiten im Vergleich zu ihren früheren geschäftlichen Aktivitäten.

### 3. Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 8 Absatz 4 Ziffer 2 KStG 1988 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).

#### 3.1. Wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur

Die wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur betrifft sowohl die wirtschaftliche Tätigkeit - den Unternehmensgegenstand - als auch das Vermögen der jeweiligen Körperschaft. Eine Änderung der wirtschaftlichen Struktur liegt dann vor, wenn die aus Vermögen und Tätigkeit der Körperschaft gebildete wirtschaftliche Einheit (bezogen auf alle Tätigkeitsbereiche) verloren geht. Für eine Änderung der wirtschaftlichen Einheit ist entweder eine hinreichend große Erhöhung des Vermögens oder eine wesentliche Änderung des Unternehmensgegenstandes oder eine kombinierte Änderung beider Parameter erforderlich. Die hinreichend große Erhöhung des Vermögens oder die wesentliche Änderung des Unternehmensgegenstandes als solche sind bereits ausreichend (Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz. 548).

Vom Folgeeigentümer wurde eine qualitative Änderung des Unternehmergegenstandes durch die Aufnahme der Bauträgertätigkeit und auch durch die Beratungstätigkeit sowie den Beteiligungserwerb in Art einer Finanzgesellschaft herbeigeführt. Es handelt sich hierbei jeweils um neu geschaffene wirtschaftliche Einheiten. Dadurch hat sich die Vermögensstruktur des Unternehmens im Vergleich zu den Vorjahren wesentlich verändert. Die Bilanzsummen des Unternehmens haben zum 31.12.2005 € 162.879 und zum 31.12.2007 nur mehr € 1.748 betragen. Beim Folgeeigentümer stieg zum 31.12.2008 die Bilanzsumme auf € 965.636 und zum 31.12.2009 auf € 1.430.511. In der Folge bewegte sich bis zum Jahr 2013 die Bilanzsumme - auf Grund geschäftsbedingter Schwankungen des im Umlaufvermögen befindlichen Immobilienbestandes zwischen 1,5 und 3,5 Mio. Euro.

Diese wesentliche Vermögensänderung zeigte sich in unmittelbaren zeitlichen Konnex mit dem Gesellschafter- und Geschäftsführerwechsel. Bereits im Jahresabschluss 2009 verfügte die Gesellschaft über ein Finanzanlagevermögen von € 1.064.638 (davor € 0,00). Anstelle der Warenvorräte eines Kleinhandels, befanden sich im Umlaufvermögen zwei Liegenschaften mit einem Buchwert von € 262.862 (davor € 0,00). Für die Bauträgertätigkeit und für die Beratungstätigkeit mussten jeweils andere, neue Kunden und „Zulieferer“ gewonnen werden und das Unternehmensrisiko dieser neuen wirtschaftlichen Einheiten war völlig anderes als es davor bestanden hat.

Die Bf. hat unter Verletzung ihrer Nachweis- und Offenlegungspflicht behauptet, die 2007 auf dem Konto 4820 erfassten sonstigen Erlöse (€ 25.286) stammen aus Hausverwaltungsdiensten und Sanierungsleisten. Ungeachtet des fehlenden Nachweises ist dazu festzustellen, dass im Jahr 2008 und den Folgejahren von der Bf. keine

Erlöse aus Hausverwaltungsdiensten und Sanierungen erzielt wurden und diese Tätigkeit vom Folgeeigentümer daher gar nicht mehr ausgeübt wurde. Die vom Folgeeigentümer vorgenommene Bauträgtätigkeit ist weder mit einer Hausverwaltung noch mit der Erbringung von Sanierungs- und Serviceleistungen für Gebäude vergleichbar.

Es liegt daher eindeutig auf der Hand, dass durch diese neuen Geschäftsfelder die wirtschaftliche Struktur der Bf. eine wesentliche Veränderung erfahren hat.

### 3.2. Wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur

Jeder Gesellschafterwechsel stellt eine Änderung der Gesellschafterstruktur dar. Eine wesentliche Veränderung der Gesellschafterstruktur umfasst nach der Verwaltungspraxis mehr als 75 % des stimmberechtigten Kapitals; die Anzahl der ausgetauschten Gesellschafter ist irrelevant. Gegenüber der Vorstruktur müssen folglich mehr als 75 % der Anteile am Grund- oder Stammkapital der betroffenen Körperschaft von anderen Personen gehalten werden.

Die Änderung der Gesellschafterstruktur kann auch sukzessive erfolgen. Von einer schädlichen Änderung der Gesellschafterstruktur ist in diesem Fall aber nur dann auszugehen, wenn ein kausaler Zusammenhang zwischen den einzelnen Anteilsübertragungen nachgewiesen werden kann (W/S/S/K § 8 Tz 52; Ressler/Stürzlinger in L/S/S, KStG § 8 Rz 258). Fraktionierte Erwerbe sind zusammenzurechnen, wenn ein innerer Zusammenhang mit den übrigen Tatbestandselementen des Mantelkaufs besteht (KStR 2001 Rz 1182; BMF 17.5.2004, ecolex 2004, 898; vgl Wiesner, SWK 1988, A I 224).

Die 75 %-Grenze leitet sich aus dem Gesellschaftsrecht ab, wonach ein Mehrheitsgesellschafter ab drei Viertel des Nennkapitals vor allem im AktG typischerweise wesentliche Entscheidungsbefugnisse über die organisatorische und wirtschaftliche Unternehmensstruktur ausüben kann. Daher stellt der Mantelkauf lediglich auf das stimmberechtigte Kapital ab und lässt Sondervereinbarungen, zB Surrogatkapital, stille Beteiligungen oder Mezzaninkapital, bei der Beurteilung der 75 %-Grenze außer Betracht (vgl Wolf, ÖZW 2002, 38). Entscheidend ist, dass der neue Gesellschafter durch die Änderung der Gesellschafterstruktur allein - also ohne Zustimmung seiner Mitgesellschafter - auch die Änderungen der wirtschaftlichen und organisatorischen Struktur herbeiführen kann.

Maßgeblich für die Erfüllung des Mantelkaufatbestandes ist nicht die Übertragung des zivilrechtlichen, sondern des wirtschaftlichen Eigentums. Gesellschaftsanteile, die zu treuen Händen übereignet oder für einen Treugeber erworben worden sind, werden gemäß § 24 Abs 1 BAO dem Treugeber zugerechnet (UFS 23.2.2007, RV/0161-G/03). Der zivilrechtliche Eigentumsübergang hat daher lediglich Indizwirkung.

Die Änderung der Gesellschafterstruktur muss auf entgeltlicher Grundlage erfolgen. Ein entgeltlicher Anteilserwerb kann vor allem durch Kauf oder Tausch erfolgen. Auch der Kauf der Anteile um einen symbolischen Betrag ist ein entgeltliches Rechtsgeschäft. Dabei ist gleichgültig, ob ein Erwerber durch den Anteilskauf erstmals Gesellschafter wird oder ob ein Gesellschafter zusätzliche Anteile erwirbt.

Verkauft daher – wie im gegenständlichen Fall – ein Mehrheitsgesellschafter 85% seiner Anteile um jeweils 1 Euro, wobei er seiner Ehegattin, die schon bisher als Gesellschafterin mit 15% beteiligt war, 34% überträgt und dem neu eintretenden Gesellschafter 51% der Anteile abtritt, so liegt nach § 8 Abs. 4 Z 2 KStG eine wesentliche Änderung der Gesellschaftsstruktur vor (Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG § 8 Tz. 564 mwH ).

Das Bestehen eines Angehörigenverhältnisses zwischen den an der Anteilsübertragung beteiligten Gesellschaftern ändert grundsätzlich nichts am Wechsel des wirtschaftlichen Eigentümers der Gesellschaftsanteile. Ein treuhänderiger Erwerb durch die Ehegattin wurde weder behauptet noch nachgewiesen.

Neben der Übertragung der Anteile kommen auch andere Maßnahmen in Betracht, die zu einer Änderung der Gesellschafterstruktur führen können. Ein Anteilserwerb im Rahmen einer Kapitalerhöhung außerhalb des gesetzlichen Bezugsrechts ist gemäß § 6 Z 14 lit b EStG als entgeltlich anzusehen (KStR 2001 Rz 1182; vgl BMF 22.10.1992, RdW 1993, 52); dagegen bewirkt ein Anteilserwerb im Rahmen des gesetzlichen Bezugsrechts keine Änderung der Gesellschafterstruktur, weil sich dadurch das prozentuelle Beteiligungsausmaß des Anteilsinhabers nicht ändert. Änderungen der Gesellschafterstruktur ergeben sich hingegen, wenn die bisherigen Gesellschafter an einer Kapitalerhöhung nicht oder nur zum Teil teilnehmen und auf ihr gesetzliches Bezugsrecht zugunsten neu eintretender Gesellschafter verzichten (vgl Renner in Q/R/S/S, § 8 Tz 291).

Tatsache ist, dass der neu eingetretene Gesellschafter – binnen vier Monaten nach seinem Eintritt in die Gesellschaft – durch zwei einseitige Kapitalerhöhungen seinen Gesellschaftsanteil auf 98,26% erhöht hat. Dabei hat G-1 bereits im Schreiben vom 14.4.2008 – der Zeitpunkt seines erstmaligen Erwerbes von Anteilen an der Bf. – erklärt, dass das von D. bereitgestellte Investmentkapital im Wege einer einseitigen Kapitalerhöhung in die Bf. GmbH eingezahlt wird. Dadurch ist erwiesen, dass die gesamte schrittweise herbeigeführte Änderung der Gesellschafterstruktur in einem planmäßigen Zusammenhang stand. Auch der kurze Zeitraum der Änderung der Gesellschafteranteile indiziert das Vorliegen eines einheitlichen Gesamtplanes zur Erreichung einer Beteiligung von 98,26% an der Bf. durch den Folgeeigentümer.

### 3.3. Wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur

Eine wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur wird angenommen, wenn die gesetzlichen Vertreter der Körperschaft in den Leitungs- und Verwaltungsfunktionen entweder vollständig oder überwiegend ausgetauscht werden. Das KStG legt keinen fixen Prozentsatz der ersetzen Organwalter fest, ab dem eine wesentliche Strukturänderung anzunehmen ist. Grundsätzlich genügt der Austausch der überwiegenden Mehrheit der geschäftsleitenden Funktionäre der Körperschaft.

Es ist unbestritten, dass Gf bis zu seinem Ausscheiden alleiniger Geschäftsführer der Bf. war und ab April 2008 G-1 diese alleinige Leitungsfunktion übernommen hatte. Die wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur ist somit evident.

### 3.4. Gesamtbild der Verhältnisse - Zusammenfassung

Im Zeitpunkt des Beginns der umfassenden organisatorischen, wirtschaftlichen und beteiligungsmäßigen Strukturänderung im April 2008 hat die Bf. im Wesentlichen nur mehr aus einer leeren Unternehmenshülse bestanden. Sie hat über kein Anlagevermögen und Umlaufvermögen mehr verfügt. Eine Fortsetzung der in den Vorjahren (2005 und 2006) ausgeübten Handelstätigkeit mit Kleinwaren sowie von Hausverwaltungs- und Sanierungsleistungen ist 2008 und in den Folgejahren vom Folgeeigentümer nicht erfolgt. Die Bf. hat unter dem Folgeeigentümer eine grundlegend andere Unternehmenstätigkeit mit einer wesentlich anders gestalteten Vermögensstruktur ausgeübt. Die Identität der Gesellschaft ist auf Grund der wesentlichen Strukturänderungen seither eine andere. Das Gesamtbild der dargestellten Verhältnisse legt den Schluss nahe, dass die Verwertung der Vorjahresverluste ein steuerrechtliches Primärziel für den Erwerb der Bf. durch den Folgeeigentümer war (vgl. u.a. BFG, 26.04.2018, RV/5101506/2017 und BFG, 04.07.2018, RV/7100158).

Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid somit zu Recht, die Verluste der vorangegangenen Jahre 1997, 2005 und 2006 in Höhe von insgesamt € 61.422,95 wegen Vorliegens eines Mantelkaufs im Jahr 2008 gemäß § 8 Abs. 4 Z. 2 KStG 1988 vom Verlustabzug ausgeschlossen.

#### 4. Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Die Lösung des gegenständlichen Falls war von der Beurteilung der Tatsachenfrage abhängig, ob durch den Folgegesellschafter eine wesentliche wirtschaftliche Strukturänderung bei der Bf. herbeigeführt wurde. Tatsachenfragen sind einer ordentlichen Revision nicht zugänglich. Im Übrigen folgte die Entscheidung bei den zu behandelnden Rechtsfragen zum Mantelkauf der ständigen einhelligen Rechtsprechung des VwGH. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor.

Wien, am 24. Oktober 2018

