jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2008/7/9 2005/13/0045

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 09.07.2008

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

KStG 1988 §8 Abs4 Z2 idF 1993/818;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Mairinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde des Finanzamtes für den 1. und 23. Bezirk in 1030 Wien, Radetzkystraße 2, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 10. März 2005, Zl. RV/1652-W/02, betreffend Körperschaftsteuer 1998 (mitbeteiligte Partei: H.-R. Fahrzeug- und Industrieteile GmbH in W, vertreten durch die Ernst & Young Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH in 1220 Wien, Wagramer Straße 19), zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

Nach dem Bericht vom 13. April 1999 über das Ergebnis einer Buch- und Betriebsprüfung bei der mitbeteiligten Partei (Prüfungszeitraum 1995 bis 1997) hatte diese den "Handel mit Kraftfahrzeugbedarfsartikeln" zum Betriebsgegenstand. Die Eigentums- bzw. Beteiligungsverhältnisse sind unter Tz. 12 des Prüfungsberichtes mit jeweils 24,5 % für Erich B. und Friederike D. sowie mit 51 % für die (in Deutschland ansässige) H. GmbH ausgewiesen.

In Tz. 22 des Prüfungsberichtes sind unter dem Titel "Verlustvortrag für 1998-Mantelkauftatbestand" Feststellungen für die im Zuge der Veranlagung für das Jahr 1998 zu berücksichtigenden Verlustvorträge der Jahre 1989 bis 1995 enthalten, die wegen der "Sistierung der Verlustabzüge gemäß StruktAnpG 1996 in den Jahren 1996 und 1997" im Betriebsprüfungszeitraum noch zu keinen Auswirkungen geführt hätten. Die mitbeteiligte GmbH sei mit Gesellschaftsvertrag vom 26. November 1987 als A. Kfz-Bedarfsartikel Handels GmbH gegründet worden. Gesellschafter seien Reinhard E. mit einer Stammeinlage von 255.000 S und Günter D. mit einer Stammeinlage von 245.000 S gewesen, welche auch die Funktion als Geschäftsführer ausgeübt hätten. Geschäftsgegenstand sei der Handel mit Kfz-Bedarfsartikeln gewesen, wobei die einzige Mitarbeiterin sowohl die Kundenbesuche als auch die Auslieferung wahrgenommen habe. Der wirtschaftliche Umsatz sei im Zeitraum 1990 bis 1993 kontinuierlich von rd. 3,4 Mio. S auf rd. 2,3 Mio. S gesunken. Mit "Gesellschaftsvertrag" vom 7. Juli 1994 seien die Geschäftsanteile der Mitbeteiligten im Nominale von (mittlerweile) 1 Mio. S von der S. Speditions- und Lager GmbH (vertreten durch

Reinhard E.) unentgeltlich an Erich B. und Friederike D. abgetreten worden. "Wie in der Schlussbesprechung vom 8.4.1999 von den Vertretern der Gesellschaft dargelegt", sei zwar kein Kaufpreis für Geschäftsanteile bezahlt, allerdings die Bankkredite der Mitbeteiligten übernommen und Reinhard E. gegenüber den Banken von seiner persönlichen Haftung freigestellt worden. Am 27. Juli 1994 sei die Abberufung des bisherigen Geschäftsführers Reinhard E. und die Neubestellung der Geschäftsführer Erich B. und Friederike D. im Firmenbuch eingetragen worden. Dem Finanzamt sei die Neuorganisation mit Schreiben vom 29. September 1994 mitgeteilt und u.a. erwähnt worden, dass die einzige Dienstnehmerin am 30. September 1994 ausgeschieden sei und die wirtschaftliche Tätigkeit im November 1994 (unter einer neuen Anschrift) begonnen werden solle. Die aktive Geschäftstätigkeit der Mitbeteiligten (als A. Kfz-Bedarfsartikel Handels GmbH) habe im Wesentlichen mit einem Umsatzerlös von rd. 700.000 S im 1. Halbjahr 1994 geendet, in dem auch der Abverkauf des "minimalen Lagers" an die R. & K. KG inkludiert sei. Im Geschäftsjahr 1995 habe - mit Ausnahme einer "Durchfakturierung von Autoapothekenlieferungen von rd. öS 1,1 Mio." - keine Geschäftstätigkeit stattgefunden. Im Zuge der Schlussbesprechung sei von den Vertretern der Mitbeteiligten die lange Unterbrechung der aktiven Geschäftstätigkeit damit begründet worden, dass sich die Gespräche über die geplante Hereinnahme eines deutschen Partners verzögert hätten. Erst Ende des Jahres 1995, nämlich in der a.o. Generalversammlung vom 27. Dezember 1995, sei das Stammkapital um 1 Mio. S auf 2 Mio. S erhöht und davon im Erhöhungsbetrag von "S 1.000,-- wurde die (H. GmbH) als neue Gesellschafterin zugelassen". Zugleich sei die Änderung des Firmenwortlautes der Mitbeteiligten von bisher A. Kfz-Bedarfsartikel Handels GmbH auf H.-R. Fahrzeug- und Industrieteile GmbH beschlossen worden.

Mit Abtretungsvertrag vom 25. Jänner 1996 - so die weiteren Ausführungen im Prüfungsbericht - seien von Erich B. und Friederike D. Geschäftsanteile an der Mitbeteiligten von jeweils 509.500 S an die H. GmbH um den Abtretungspreis von je 3,150.000 S verkauft worden. Zugleich sei in diesem Vertrag vereinbart worden, dass bisher von der R. & K. KG - an der Erich B. und Friederike D. wesentlich beteiligt seien - gehaltene "genau definierte Vertretungs- und Vertriebsverträge" auf die Mitbeteiligte übertragen würden. Im Zuge der a.o. Generalversammlung vom 25. Jänner 1996 sei das Stammkapital auf 4 Mio. S erhöht und auf Basis dieser neuen Geschäftsgrundlage 1996 ein Umsatz von rd. 20 Mio. S und 1997 ein Umsatz von rd. 24 Mio. S erzielt worden.

Als Ergebnis des geschilderten Sachverhaltes sei nach Ansicht des Prüfers davon auszugehen, dass die Tatbestandsmerkmale des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 gegeben seien. Die wirtschaftliche Identität der Steuerpflichtigen sei ab dem Erwerb der Geschäftsanteile 1994 infolge der wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur nicht mit jenen Zeiträumen vergleichbar, in denen der Verlust entstanden sei. Das von den Vertretern der Mitbeteiligten anlässlich der Schlussbesprechung vorgebrachte Argument, dass die seinerzeitige A. Kfz-Bedarfsartikel Handels GmbH auch Kfz-Bedarfsartikel an großteils gemeinsame Kunden verkauft habe und mit dem Erwerb der Geschäftsanteile ein zusätzlicher Konkurrent weggefallen sei, überzeuge nach Ansicht des Prüfers nicht, weil nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wesentliche Änderungen der Strukturen der Körperschaft eingetreten seien.

Gegen die in der Folge vom Finanzamt im Körperschaftsteuerbescheid 1998 vorgenommene Versagung einer Berücksichtigung der Verlustvorträge richtete sich die Berufung der Mitbeteiligten vom 28. Jänner 2000. Der Betriebsprüfer gehe von einer Anwendung der Mantelkaufbestimmung des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 aus, übersehe allerdings, dass zur Anwendung dieser Bestimmung alle im Gesetz geforderten wesentlichen Änderungen gegeben sein müssten. Zur "wesentlichen Änderung der Beteiligungsstruktur aufgrund eines entgeltlichen Erwerbsvorganges" sei darauf hinzuweisen, dass infolge Übertragung der Geschäftsanteile mit "Gesellschaftsvertrag" vom 7. Juli 1994 zwar unbestritten eine wesentliche Veränderung der Beteiligungsstruktur eingetreten sei. Allerdings sei ausdrücklich vereinbart worden, dass die Geschäftsanteile jeweils zur Hälfte unentgeltlich an Erich B. und Friederike D. übergingen. Zu den Ausführungen im Betriebsprüfungsbericht, wonach für die Anteile zwar kein Kaufpreis bezahlt worden sei, jedoch die Bankkredite der Gesellschaft übernommen und Reinhard E. gegenüber den Banken von seiner persönlichen Haftung freigestellt worden sei (richtigerweise seien im Beschwerdefall nicht die Verbindlichkeiten des Gesellschafters von den Erwerbern übernommen worden), sei zu sagen, dass die Bank zwar auf eine Inanspruchnahme des Reinhard E. für die Schulden der Gesellschaft verzichtet habe, dies jedoch nicht auf Grund einer Haftungsübernahme durch die neuen Gesellschafter. Vielmehr habe im Hinblick auf die gute Bonität der Erwerber für die Bank keine Veranlassung mehr bestanden, Reinhard E. für die Gesellschaftsschulden in Anspruch zu nehmen. Es sei somit weder zwischen den neuen Gesellschaftern und Reinhard E. noch zwischen den neuen Gesellschaftern und

der Bank eine Vereinbarung über eine Haftungsübernahme oder Entlassung aus der Haftung abgeschlossen worden. Dies sei sowohl aus dem Gesellschaftsvertrag als auch daraus ersichtlich, dass keine Haftungsübernahmen durch Erich B. oder Friederike D. bei der Bank vorlägen. Das Unterbleiben der Inanspruchnahme des Reinhard E. für die Gesellschaftsschulden sei daher auch nicht Rechtsbedingung für die Übertragung der Anteile gewesen. Damit liege keine entgeltliche Übertragung der Anteile vor, weil Reinhard E. weder ein Abtretungsentgelt erhalten habe noch rechtswirksam und verbindlich von eigenen Schulden oder der Haftung für fremde Schulden freigestellt worden sei. Die Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht seien diesbezüglich missverständlich.

Dass die Beendigung der aktiven Geschäftstätigkeit vor dem Gesellschafterwechsel am 7. Juli 1994 erfolgt sei, sei für den Mantelkauftatbestand außerdem unbedenklich. Dies gelte auch für die bloße Verminderung der wirtschaftlichen Einheit "im Herrschaftsbereich des Folgeeigentümers". Somit sei es nicht schädlich, dass im Jahr 1995 die aktive Geschäftstätigkeit bis auf "Autoapothekenlieferungen" eingestellt worden sei. Erst die Schaffung einer neuen wirtschaftlichen Einheit und die Erweiterung der übernommenen und weiter geführten wirtschaftlichen Einheit könnten eine wesentliche wirtschaftliche Änderung darstellen. Der Unternehmensgegenstand der Mitbeteiligten als H.-R. Fahrzeug- und Industrieteile GmbH sei gegenüber vorher unverändert geblieben. Sowohl vor als auch nach dem Gesellschafterwechsel sei mit Zubehörteilen von Kraftfahrzeugen gehandelt worden. Eine Änderung des Umlaufvermögens durch die Erhöhung der Vorräte oder der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen könne insbesondere im Falle eines Handelsbetriebes für den Mantelkauftatbestand nicht wesentlich sein, weil dies lediglich auf eine erhöhte Geschäftstätigkeit hinweise. Die Zufuhr von Eigenkapital in Höhe von 1 Mio. S Ende 1995 sei in keinem inneren Zusammenhang mit der Übernahme der Geschäftsanteile durch Erich B. und Friederike D. gestanden. Zudem bedeute eine Erhöhung des Eigenkapitals noch keine Veränderung in der Zusammensetzung des Betriebsvermögens. Insgesamt seien daher die Verlustvorträge in Höhe von 1,681.387 S bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer 1998 zu berücksichtigen.

Zur Berufung nahm der Betriebsprüfer dahingehend Stellung, dass eine Änderung der organisatorischen Struktur zweifelsfrei vorliege und dies auch in der Berufung nicht bestritten werde. Die Beendigung der bisherigen wirtschaftlichen Einheit sei im Wesentlichen bereits im Bereich des Voreigentümers der Mitbeteiligten eingetreten, wobei es "im Herrschaftsbereich des Folgeeigentümers unzweifelhaft zur Schaffung einer neuen wirtschaftlichen Einheit gekommen ist". Erst im Jänner 1996 sei durch den Beitritt der H. GmbH als neue Gesellschafterin eine neue Geschäftsgrundlage geschaffen worden, indem bisher von der R. & K. KG gehaltene Vertretungs- und Vertriebsverträge auf die Mitbeteiligte übertragen worden seien. Auf Grund dieser Verträge, die in keinem Zusammenhang mit der Geschäftstätigkeit der "früheren" A. Kfz-Bedarfsartikel Handels GmbH gestanden seien, sei 1996 ein Umsatz von rd. 20 Mio. S und 1997 ein Umsatz von rd. 24 Mio. S erzielt worden. Dem Vorbringen in der Berufung, dass die Veränderung des Umlaufvermögens im Falle eines Handelsbetriebes für den Mantelkauftatbestand nicht schädlich sei, könne nicht gefolgt werden, weil gerade "diese Position für einen Handelsbetrieb ein wichtiges wirtschaftliches Element darstellt". Die wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur könne auch im Vergleich der Bilanzsummen dargestellt werden (so habe die Bilanzsumme zum 31. Dezember 1995 41.086 S betragen, zum 31. Dezember 1996 6,000.610 S und zum 31. Dezember 1997 11,154.820 S).

Zur Frage der Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage sei es richtig, dass lt. Abtretungsvertrag vom 7. Juli 1994 die Geschäftsanteile an der Mitbeteiligten unentgeltlich an die neuen Gesellschafter abgetreten worden seien. Da "generell und auch im konkreten Anlassfall im Geschäftsleben" keine Schenkungen vorkämen, sei "die formelle Unentgeltlichkeit der Betriebsprüfung im Rahmen der Schlussbesprechung am 4.8.1999 dahingehend argumentiert" worden, dass zwar kein Kaufpreis für die Geschäftsanteile bezahlt worden sei, die Entgeltlichkeit jedoch in der Übernahme und dem Bezahlen der bestehenden Bankverbindlichkeiten bestanden habe. Der Vorteil für die Verkäuferin habe nach den Erörterungen darin bestanden, dass Reinhard E. gegenüber den Banken von seiner persönlichen Haftung befreit worden sei. Schriftliche Unterlagen "über dieses Agreement" seien der Betriebsprüfung nicht vorgelegt worden. Daraus, dass lt. Berufung die Haftungsübernahme nicht schriftlich festgehalten worden sei, könne nichts gewonnen werden, weil die der Betriebsprüfung geschilderte mündliche Vereinbarung offensichtlich zu dem vereinbarten Ergebnis geführt habe. Da "bei gegenständlicher Änderung der Gesellschafterstruktur weder eine Erbschaft noch eine Schenkung" vorgelegen sei, sei in wirtschaftlicher Sicht von Entgeltlichkeit auszugehen gewesen. Aus dem Vorbringen in der Berufung, dass im Hinblick auf die gute Bonität der Erwerber für die Bank keine Veranlassung bestanden habe, Reinhard E. für die Gesellschaftsschulden in Anspruch zu nehmen, könne für die

Streitfrage nichts gewonnen werden. Aus dem Gesamtbild der Verhältnisse ergebe sich, dass wirtschaftlich gesehen eine abwicklungsreife Kapitalgesellschaft in neue Hände übergegangen und vom neuen Eigentümer mit neuem Leben erfüllt worden sei. Die Tatbestandsmerkmale des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 seien gegeben. Die wirtschaftliche Identität der Mitbeteiligten sei ab dem Erwerb der Geschäftsanteile im Jahr 1994 infolge der wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur nicht mit jenen Zeiträumen vergleichbar, in denen der Verlust entstanden sei. Daher seien die Verluste der Jahre 1989 bis 1994 nicht vortragsfähig.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers trat die Mitbeteiligte der Ansicht des Betriebsprüfers entgegen, wonach es im Herrschaftsbereich "des Folgeeigentümers unzweifelhaft zur Schaffung einer neuen wirtschaftlichen Einheit" gekommen sei. Bei der Übernahme durch die neuen Gesellschafter (Erich B. und Friederike D.) sei nämlich keine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur erfolgt. Eine wesentliche Änderung zwischen den Jahren 1994 (vor Anteilsabtretung) und dem Jahr 1995 (nach Anteilsabtretung) könne nicht erblickt werden. Eine neuerliche Anteilsabtretung sei erst im Jahr 1996 erfolgt. Der Anstieg der Umsätze sei ebenfalls erst im Jahr 1996 (nach Eintritt des neuen Gesellschafters) eingetreten, nachdem neuerlich eine "unwesentliche" Änderung der Gesellschafterstruktur erfolgt sei. Eine Änderung der wirtschaftlichen Struktur "nach 11/2 Jahren ist uE unschädlich, da kein innerer Zusammenhang mehr mit der Abtretung der Anteile besteht". Die neuerliche Änderung der Gesellschafterstruktur habe Anfang 1996 stattgefunden, wobei hier jedoch keine wesentliche Änderung eingetreten sei (was auch von der Betriebsprüfung nicht bestritten werde).

Zur Änderung der Beteiligungsstruktur sei auszuführen, dass es keinen entgeltlichen Erwerbsvorgang gegeben habe. Haftungsübernahmen könnten zwar als Entgelt betrachtet werden, die Erwerber hätten aber nicht die Bankkredite der Gesellschaft übernommen, sondern die Gesellschaft sei weiterhin Schuldner dieser Bankkredite geblieben. Durch die neuen Erwerber habe keine Haftungsübernahme stattgefunden, womit auch bewiesen sei, dass diese Haftungsübernahme nicht Voraussetzung für den Erwerb der Geschäftsanteile gewesen sei. Der Umstand, dass die Bank Reinhard E. von der Haftung entlassen habe, sei ausschließlich die Folge einer Vereinbarung zwischen der Bank und Reinhard E. gewesen. Somit könne auch keine Entgeltlichkeit festgestellt werden. Zweck der Einführung des Mantelkauftatbestandes im KStG 1988 sei es gewesen, einen Handel mit "Gesellschaftsmänteln" zu unterbinden, welcher aber im Beschwerdefall nicht stattgefunden habe, "da kein Entgelt entrichtet wurde".

Nach Durchführung eines ergänzenden Ermittlungsverfahrens gab die belangte Behörde der Berufung mit dem angefochtenen Bescheid Folge.

Im angefochtenen Bescheid wird ausgeführt, zum Zeitpunkt der Gründung der Mitbeteiligten seien an ihr Reinhard E. und Günter D. beteiligt gewesen. Wegen eines wirtschaftlich bedingten Rückganges der erklärten Umsätze in den Jahren 1990 bis 1993 seien mit Notariatsakt vom 7. Juli 1994 die Geschäftsanteile der Mitbeteiligten im Nominale von 1 Mio. S von deren nunmehrigen Alleingesellschafterin, der S. Speditions- und Lager GmbH (Anmerkung: Einem Fragenvorhalt der belangten Behörde an Reinhard E. vom 21. April 2004 ist zu entnehmen, dass das Stammkapital dieser GmbH offenkundig zur Gänze im Eigentum des Reinhard E. stand), je zur Hälfte an Erich B. und Friederike D. lt. Vertrag unentgeltlich abgetreten worden. Aus dem Anhang und Lagebericht zur Bilanz zum 31. Dezember 1994 ergebe sich, dass die Mitbeteiligte mit 987.572,24 S überschuldet gewesen sei (wobei die Überschuldung im Jahr 1995 durch eine vorzunehmende Kapitalerhöhung abgedeckt werde).

Gegenstand des Rechtsstreites sei - so die belangte Behörde im Erwägungsteil des angefochtenen Bescheides -, ob hinsichtlich der erfolgten Abtretung der Geschäftsanteile Entgeltlichkeit vorliege und infolge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur der Mantelkauftatbestand im Sinne des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 verwirklicht worden sei. Da das Gesetz einen Mantelkauf von einem entgeltlichen Anteilserwerb abhängig mache, bleibe eine wesentliche Strukturänderung (die nach der Literatur bei einer Änderung von zumindest 75 % der Organe oder Gesellschafter angenommen werde) nach einem qualifizierten unentgeltlichen Anteilserwerb unter Lebenden und von Todes wegen unberührt. Demnach könne bei einer Änderung der Gesellschafterstruktur auf Grund einer Erbschaft oder einer Schenkung, auch bei gleichzeitiger Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur, kein Mantelkauf vorliegen. Der Mantelkauftatbestand des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 sei nur dann erfüllt, wenn die notwendigen Strukturänderungen in einem planmäßigen Zusammenhang zueinander stünden.

Im Beschwerdefall ergebe sich bereits aus der Bilanz zum 31. Dezember 1993, dass - mit Ausnahme von Finanzanlagen - keine Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie keine Handelswaren mehr vorhanden gewesen seien. Die

Geschäftstätigkeit der Mitbeteiligten habe im 1. Halbjahr 1994 in der Auslieferung der restlichen Aufträge sowie dem Abverkauf der restlichen Lagerbestände an die R. & K. KG bestanden. Mit 30. September 1994 sei die einzige Dienstnehmerin ausgeschieden und im Jahr 1995 sei, mit Ausnahme einer Durchfakturierung von Autoapothekenlieferungen, keine weitere Geschäftstätigkeit entfaltet worden. Bereits im Jahr 1994 seien Verhandlungen mit der H. GmbH über den Erwerb von Geschäftsanteilen der Mitbeteiligten geführt worden. Die Hereinnahme der H. GmbH als neue Gesellschafterin der Mitbeteiligten mit Generalversammlungsbeschluss vom 27. Dezember 1995 stehe daher in zeitlichem und sachlichem Zusammenhang mit der per 7. Juli 1994 erfolgten Abtretung von Geschäftsanteilen an Erich B. und Friederike D. Diese Abtretung der Geschäftsanteile sei daher unabdingbar mit der im Gefolge dieser Abtretung erfolgten wesentlichen Änderung der wirtschaftlichen Struktur verbunden. Da bereits im Jahr 1994 Verhandlungen mit der H. GmbH über den Erwerb von Geschäftsanteilen der Mitbeteiligten geführt worden seien, sei diese wesentliche wirtschaftliche Änderung bereits den seinerzeitigen Folgeeigentümern der Mitbeteiligten, Erich B. und Friederike D., zuzurechnen.

Den Eingaben der Mitbeteiligten vom 28. Jänner und 6. September 2000 sei zu entnehmen, dass anlässlich der mit 7. Juli 1994 erfolgten Abtretung der Geschäftsanteile von den Erwerbern Erich B. und Friederike D. die Bankkredite der Mitbeteiligten nicht übernommen worden seien, weil die Mitbeteiligte weiterhin Schuldnerin dieser Verbindlichkeiten geblieben sei. Reinhard E. könne sich als ehemaliger Geschäftsführer der Mitbeteiligten lt. seiner schriftlichen Zeugenaussage vom 17. Mai 2004 nicht daran erinnern, dass es jemals eine persönliche Haftung seinerseits gegenüber den Banken für die Bankverbindlichkeiten der Mitbeteiligten gegeben habe. Eine seinerzeit bestehende Bürgschaftsvereinbarung, nach der Reinhard E. oder Erich B. für die Verbindlichkeiten der Mitbeteiligten jeweils als Bürge gehaftet hätten, sei ebenfalls nicht erwiesen. Auch in der Stellungnahme des Betriebsprüfers vom 1. August 2000 werde nicht in Abrede gestellt, dass hinsichtlich einer allfälligen Freistellung des Reinhard E. von Haftungen gegenüber den Banken keine Unterlagen hätten vorgelegt werden können. Da es sich bei den aushaftenden Bankverbindlichkeiten zum 31. Dezember 1993 und 31. Dezember 1994 in Höhe von rd. 370.000 bzw. rd. 1 Mio. S lt. Eingabe vom 15. Februar 2005 um Kontokorrentverbindlichkeiten gehandelt habe, seien für diese Verbindlichkeiten auch keine Darlehens- und Kreditverträge vorhanden. Eine Übertragungsbilanz sowie eine Inventur seien anlässlich der mit 7. Juli 1994 erfolgten Anteilsabtretung nicht erstellt worden. Nach der schriftlichen Zeugenaussage des erwerbenden Gesellschafters Erich B. vom 28. Dezember 2004 habe die S. Speditions- und Lager GmbH auch keine wirtschaftlichen oder geldwerten Vorteile im Zusammenhang mit der Anteilsabtretung erhalten. Im Beschwerdefall könne somit eine Entgeltlichkeit der mit 7. Juli 1994 erfolgten Abtretung der Geschäftsanteile der Mitbeteiligten von der S. Speditions- und Lager GmbH an Erich B. und Friederike D. "weder anhand eines dafür entrichteten Entgeltes, noch anhand einer allfälligen Haftungsübernahme durch die erwerbenden Gesellschafter, noch auf Grund einer dafür erfolgten Freistellung des bisherigen Geschäftsführers, Reinhard E., von seiner persönlichen Haftung, dokumentiert werden". Da die Bestimmung des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 einen entgeltlichen Anteilserwerb zur Voraussetzung habe und dieser nicht habe nachgewiesen werden können, stünden der Mitbeteiligten bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1998 die Verlustvorträge aus den Jahren 1989 bis 1994 in Höhe von 1,681.387 S zu.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die auf Art. 131 Abs. 2 B-VG in Verbindung mit § 292 BAO gestützte Beschwerde des Finanzamtes.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Aktenvorlage und Erstattung von Gegenschriften sowohl der belangten Behörde als auch der mitbeteiligten Partei erwogen:

Gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 in der durch das BGBl. Nr. 818/1993 gestalteten Fassung sind Verluste im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 bei Ermittlung des Einkommens als Sonderausgabe abzuziehen. 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 Wirtschaftsjahres der Änderung stille Reserven steuerwirksam aufgedeckt werden.

Die gegenständliche Bestimmung des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 hat zwar nicht zur Tatbestandsvoraussetzung, dass der

Kauf der Gesellschaftsanteile ausschließlich zum Zwecke des Erwerbs von Verlustabzügen erfolgt (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 26. Juli 2005, 2001/14/0135). Mit dieser Regelung sollte allerdings Bestrebungen entgegengetreten werden, Verluste zum Gegenstand von Erwerbsvorgängen zu machen. Die Regelung schaffe daher - so die ErläutRV zu § 8 KStG 1988, 622 BlgNR XVII. GP, 18 - "für Extremfälle, in denen eine vollkommene Strukturänderung einer Körperschaft mit einer Veränderung der Eigentümerstellung auf entgeltlicher Grundlage im Zusammenhang steht, eine Rechtsgrundlage zur Versagung des Verlustvortragsrechtes bei der zivilrechtlich ident bleibenden Körperschaft".

Die Änderung der Gesellschafterstruktur muss auf entgeltlicher Grundlage vor sich gehen. Dies bedeutet, dass bei einer Änderung der Gesellschafterstruktur auf Grund einer Erbschaft oder einer Schenkung, und zwar auch bei gleichzeitiger Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur, kein Mantelkauf vorliegen kann (vgl. z.B. Quantschnigg, Der Verlustabzug im KStG 1988, ÖStZ 1989, 43, sowieWolf, Steuerliche Strategien gegen den Mantelkauftatbestand, SWK-H 7/2003, S 257). Allerdings stellt ein Kauf der Anteile um einen symbolischen Betrag ein entgeltliches Rechtsgeschäft dar. Gleiches gilt, wenn sich für eine an sich unentgeltliche Anteilsübertragung ein wirtschaftlicher Ausgleichsposten finden lässt (vgl. Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly/Renner, KStG 1988, Tz 292 zu § 8).

Eine Rechtsnachfolge von Todes wegen lag im Beschwerdefall nicht vor. Auch für eine Schenkung finden sich im angefochtenen Bescheid keine Sachverhaltsfeststellungen (im Verwaltungsverfahren ergaben sich auch keine Anhaltspunkte dafür, dass eine Vertragspartei der anderen etwas hätte schenken wollen). Die Beschwerde weist zu Recht darauf hin, dass "Kaufleute einander nichts zu schenken pflegen" (dass der Veräußerer das überschuldete Unternehmen mit allen möglichen Problemen und Folgen "einfach so" los werde, sei nach Ansicht des beschwerdeführenden Finanzamtes auch eindeutig als geldwerter Vorteil anzusehen und impliziere eine entgeltliche Übertragung). In diesem Sinne ist etwa auch eine nominell "unentgeltliche" Übertragung an sich wertloser Geschäftsanteile - oder, was auf dasselbe hinausläuft, zu einem symbolischen Betrag - im Regelfall als entgeltlicher Vorgang zu werten. Für das Vorliegen einer entgeltlichen Grundlage für die in Rede stehende Änderung der Gesellschafterstruktur im Jahr 1994 spricht im Übrigen auch das Vorbringen in der Berufung, wonach für die Bank im Hinblick auf die gute Bonität der Erwerber keine Veranlassung mehr bestanden habe, Reinhard E. für die Gesellschaftsschulden in Anspruch zu nehmen. Damit wurde im Ergebnis die Übernahme wirtschaftlicher Risken durch die Anteilserwerber eingeräumt (die Gegenschrift der mitbeteiligten Partei spricht auch von einer "überschuldeten Gesellschaft mit Absatzschwierigkeiten"), was ebenfalls auf die Entgeltlichkeit des Erwerbsvorganges hindeutet, zumal die Übernahme derartiger Belastungen nur bei entsprechender Gegenleistung (etwa in Form erworbener Verlustvorträge) plausibel ist.

Deshalb, weil seitens der Erwerber Erich B. und Friederike D. kein Entgelt entrichtet worden sei, keine Haftungsübernahme durch die erwerbenden Gesellschafter stattgefunden habe oder auch keine "dafür erfolgte" Freistellung des (Geschäftsführers und Alleingesellschafters der S. Speditions- und Lager GmbH) Reinhard E. von der persönlichen Haftung dokumentiert sei, durfte die belangte Behörde damit noch nicht zur Ansicht gelangen, es liege keine wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage vor. Der angefochtene Bescheid war somit wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit nach § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben, ohne dass auf das weitere Beschwerdevorbringen einzugehen war.

Wien, am 9. Juli 2008

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2008:2005130045.X00

Im RIS seit

18.08.2008

Zuletzt aktualisiert am

21.05.2013

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at