



universität
wien

MASTER THESIS

Titel der Master Thesis / Title of the Master's Thesis

„Mantelkauf im Konzern (vgl. ua BFG 12.01.2015,
RV/7100894/2012)“

verfasst von / submitted by

Jelena Radic, B.A.

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree
of

Master of Laws (LL.M.)

Wien, 2017 / Vienna 2017

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
Postgraduate programme code as it appears on
the student record sheet:

A 992 984

Universitätslehrgang lt. Studienblatt /
Postgraduate programme as it appears on
the student record sheet:

Steuerrecht und Rechnungswesen / Taxation and
Accounting

Betreut von / Supervisor:

Dr. Hans Blasina

Zusammenfassung

Der Mantelkauf wird definiert als der entgeltliche Erwerb einer "leeren Hülse". Erworben werden Gesellschaftsanteile an Kapitalgesellschaften, die ihre wirtschaftliche Tätigkeit eingestellt haben und nur mehr die Hülle dieser Gesellschaft und deren Verlustvorträge vorhanden sind. Geregelt ist der Mantelkauf im § 8 Abs. 4 Z 2 KStG. Die Verwirklichung des Mantelkaufs erfolgt, wenn die im § 8 Abs. 4 Z 2 lit c KStG genannten Voraussetzungen kumulativ erfüllt sind. Der § 8 Abs 4 Z 2 lit c definiert außerdem, dass der Verlustabzug untergeht, wenn das Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftlich nicht mehr gegeben ist.

Der Mantelkauf ist eine häufig diskutierte Bestimmung und wirft viele Fragen auf. Im Rahmen der gegenständlichen Arbeit sollen die diversen Fragen angesprochen und kritisch durchleuchtet werden.

Nach einer kurzen Einführung sowie Ausformulierung der allgemeinen Bedeutung der Mantelkaufbestimmung, wird im Kernthema dieser Arbeit der Mantelkauf im österreichischen Körperschaftsteuerrecht dargestellt. Anschließend wird der Mantelkauf bei Umgründungen näher erläutert. Das Schlussthema setzt sich mit der aktuellen Judikatur auseinander und bildet auch die Grundlage für die Conclusio dieser Arbeit.

Abstract

The corporate shell purchase is defined as an acquisition against payment of an "empty shell". The subject to the acquisition are shares of incorporated companies, which have stopped their economic activity and whereas only the cover of this company and its loss carry-forwards are given. The corporate shell purchase is stipulated in § 8 Abs. 4 Z 2 of Austrian corporate income tax law (KStG) and is deemed to be achieved, when the prerequisites stipulated § 8 Abs. 4 Z 2 are met cumulatively. In addition, § 8 Abs. 4 Z 2 lit c KStG stipulates that the loss deduction is lacking as long as the overall picture of economic factors is still given.

The corporate shell purchase is a frequently discussed provision and raises many questions. Within the scope of the concrete master thesis, the various issues should be raised and critically analyzed.

After a brief introduction as well as the formulation of the general meaning of the shell purchase regulation, the core topic of this master thesis deals with the shell purchase in Austrian

corporate tax law. Subsequently, the shell purchase in the course of the restructuring exercise is clarified. Furthermore, the key theme of this master thesis is dedicated to the current jurisprudence, which provides a basis for the conclusion of this master thesis.

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	1
2	Verlustausgleich und Verlustabzug	4
2.1	Verlustausgleich	4
2.1.1	Definition	4
2.1.2	Systematik des Ausgleichs	5
2.1.3	Verlustausgleichsbeschränkungen	6
2.2	Verlustabzug	7
2.2.1	Definition	7
2.2.2	Voraussetzungen für den Verlustabzug.....	8
3	Der Mantelkauf im österreichischen Körperschaftsteuergesetz.....	12
3.1	Allgemeines	12
3.2	Historische Entwicklung.....	13
3.3	Tatbestand des Mantelkaufs	14
3.3.1	Wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur.....	16
3.3.2	Wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur	19
3.3.3	Wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur.....	25
3.3.4	Gesamtbild der Verhältnisse	29
3.4	Zeitliche Abfolge der Änderungen der Struktur	31
3.5	Zeitliche Wirkung des Mantelkaufs	33
3.6	Ausnahmen vom Mantelkauf.....	34
3.6.1	Escape-Klausel	34
3.6.2	Rationalisierungsklausel und Synergieeffekte bei Umgründungen	38
3.6.3	Aufdeckung stiller Reserven	41

3.7	Mantelkauf in Verbindung mit der Missbrauchsbestimmung des § 22 BAO	42
3.8	Rechtsfolgen des Mantelkaufs	43
3.9	Mantelkauf in der Gruppe.....	45
3.9.1	Ergebniszurechnung	45
3.9.2	Vor- und Außergruppenverluste.....	47
4	Der Mantelkauf im Umgründungssteuergesetz.....	47
4.1	Verlustübergang bei Umgründungen.....	47
4.1.1	Mantelkauf im Umgründungssteuerrecht.....	48
4.2	Verschmelzung	50
4.2.1	Verlustübertragung.....	50
4.3	Umwandlung	55
4.3.1	Verlustübertragung.....	55
4.3.2	Verlustübertragung.....	56
4.4	Einbringung	58
4.4.1	Verlustübergang	58
4.4.2	Einbringung und Mantelkauf	59
4.5	Spaltung	60
4.5.1	Verlustübergang	60
4.5.2	Spaltung und Mantelkauf	61
5	Mantelkauf im Konzern.....	62
5.1	Zwischenschaltung einer GmbH (BFG 12.01.2015,RV77100894/2012)	62
5.2	Wirtschaftliche Betrachtungsweise nach § 21 Abs. 1 BAO	64
5.3	Mittelbare Änderung der Gesellschafterstruktur	65
5.4	Mittelbare Gesellschafterstellung im KStG.....	66

5.5	Auswirkungen des BFG Erkenntnisses auf den Mantelkauf	67
5.6	VwGH-Erkenntnis vom 13.9.2017	68
6	Conclusio	68
7	Literaturverzeichnis	72
7.1	Monografien und Kommentare	72
7.2	Beträge in Sammelwerken	73
7.3	Beiträge in Fachzeitschriften	73
7.4	Online-Werke	74
7.5	Judikatur	75
7.5.1	Entscheidungen	75
7.6	Richtlinien und Erlässe	76
8	Abbildungsverzeichnis	76
9	Tabellenverzeichnis	76

Abkürzungsverzeichnis

AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz 2011
Abs	Absatz
BAO	Bundesabgabenordnung
BFG	Bundesfinanzgericht
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium für Finanzen
bzw	beziehungsweise
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
etc	et cetera
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
Hrsg	Herausgeber
idF	in der Fassung
idR	in der Regel
iSd	im Sinne des/der
iVm	in Verbindung mit
KG	Kommanditgesellschaft
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
lit	litera (Buchstabe)
mE	meines Erachtens
ÖStZ	„Österreichische Steuer-Zeitung“
RL	Richtlinie
RWZ	Österreichische Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen
Rz	Randziffer
SWK	Österreichische Steuer- und Wirtschaftskartei
Tz	Textzimmer
UFS	Unabhängiger Finanzsenat
VfGH	Verfassungsgerichtshof
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
zB	zum Beispiel

1 Einleitung

Zu Beginn wird sich diese Master Thesis mit den generellen Begriffsdefinitionen des Verlustausgleiches und des Verlustabzuges beschäftigen.

Der wesentliche Teil dieser Arbeit setzt sich mit dem Thema des Mantelkaufs auseinander. Zur Definition der Begrifflichkeiten werden die herrschende Judikatur, diverse Fachbücher sowie Fachartikel verwendet.

Der Mantelkauf wird definiert als der entgeltliche Erwerb einer "leeren Hülse". Erworben werden Gesellschaftsanteile an Kapitalgesellschaften, die ihre wirtschaftliche Tätigkeit eingestellt haben und nur mehr die Hülle dieser Gesellschaft und deren Verlustvorträge vorhanden sind.¹

Die Bestimmung des Mantelkaufs wurde als Reaktion des BMF auf eine Entscheidung des VwGH im Jahr 1986 im KStG aufgenommen.² Aufgrund der Tatsache, dass zum damaligen Zeitpunkt gesetzlich nicht geregelt war, dass die vollkommene Änderung einer GmbH in ihrer sachlichen und personellen Substanz einen Verlustabzug ausschließt, hat der VwGH entschieden, den Verlustabzug trotz dieser wesentlichen Änderungen der Struktur der GmbH, zu gewähren. Der VwGH hat seine Entscheidung des Weiteren dadurch begründet, dass die Rechtspersönlichkeit der GmbH durch den Wechsel der Gesellschafter, die Änderung des Unternehmensgegenstandes bzw die Änderung der Firma und der Verlegung des Sitzes, nicht berührt wird.³

Im § 8 Absatz 4 lit c KStG 1988 ist taxativ aufgezählt, unter welchen Voraussetzungen ein Mantelkauf vorliegt und als damit verbundene Rechtsfolge ein Verlustabzug nicht mehr zusteht. Die im Gesetz genannten Voraussetzungen für das Vorliegen eines Mantelkaufs, sind folgende:

1. wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur
2. wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur
3. wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur.

Der § 8 Abs 4 Z 2 lit c definiert außerdem, dass der Verlustabzug untergeht, wenn das Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftlich nicht mehr gegeben ist, was dann zutrifft, wenn die oben angeführten Tatbestandsmerkmale kumulativ feststellbar sind.

¹ Auer, WBI 2001, 245.

² Novacek, 2005, 139.

³ VwGH 4.6.1986, 84/13/0251.

Gemäß den Körperschaftsteuerrichtlinien liegt ein Mantelkauf auch vor, wenn die genannten Tatbestandsvoraussetzungen unterschiedlich stark ausgeprägt sind.⁴ In dieser Arbeit wird genau auf diese Voraussetzungen und auf deren unterschiedliche Ausprägung im Sinne einer Gewichtung eingegangen werden. In der Literatur wird nicht jeder der taxativ aufgezählten Tatbestandsvoraussetzungen die gleiche Bedeutung eingeräumt und auf diese unterschiedlichen Rechtsansichten im Zuge der Arbeit ausführlich eingegangen.

Da das Thema Verlustabzug bei Verschmelzungen bzw. generell bei Umgründungen in der Praxis sehr relevant ist, ist ein weiterer wesentlicher Teil dieser Arbeit die Verlustübertragung im Zuge von Umgründungen. Als Umgründung bezeichnet man einen Vorgang, der zur Folge hat, dass sich der Rechtsträger eines Unternehmens ändert, das Vermögen dieses Unternehmens jedoch grundsätzlich unverändert bleibt.⁵ Im § 4 Z 2 erster Satz UmgrStG ist geregelt, dass ein Mantelkauf iSd § 8 Abs 4 Z 2 KStG auch dann vorliegt, wenn Strukturänderungen teils bei der übertragenden und teils bei der übernehmenden Körperschaft erfolgen.⁶ Viele Vorgänge des Umgründungssteuerrechts sehen eine Gesamtrechtsnachfolge vor. Nach der Judikatur des VwGH aus dem Jahr 1984 stellt der Verlustabzug ein persönliches Recht dar und kann nur von jenen Gesellschaften geltend gemacht werden, die den Verlust auch tatsächlich erwirtschaftet haben.⁷ Das würde nun auch bedeuten, dass der Verlustvortrag im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge nicht auf eine andere Gesellschaft übergehen kann. Im § 4 des UmgrStG wird jedoch die Möglichkeit eingeräumt, dass der Verlustabzug unter bestimmten Voraussetzungen auf die übernehmende Gesellschaft übergehen kann. Diese Regelungen sind nur auf den Verlustabzug iSd § 8 Abs 4 Z 2 KStG anzuwenden. Der § 4 UmgrStG regelt, dass der Übergang des Verlustvortrages dann möglich ist⁸, wenn im Rahmen der Buchwertfortführung in der übernehmenden Körperschaft, als die den übertragenen Betrieben oder Teilbetrieben als Vermögensteile zugerechnet werden können.⁹ Das bedeutet, dass die verlustverursachende Quelle vorhanden sein muss und mit dem übertragenden Betrieb verknüpfbar ist. Die Regelung des § 4 UmgrStG ist auf die Umgründungsvorgänge Umwandlung, Einbringung und Spaltung anzuwenden.¹⁰

Das fünfte Kapitel setzt sich mit der Thematik des Mantelkaufs im Konzern und der aktuellen

⁴ *KStR 2001*, RZ 1183.

⁵ *Walter*, 2008, 23.

⁶ *Doralt/Mayr/Ruppe*, *Steuerrecht*^I; Tz 1144.

⁷ *VwGH 19.9.1984*, 84/13/0059.

⁸ *Doralt/Mayr/Ruppe*, *Steuerrecht*^I; Tz 1141.

⁹ *UmgrStG* § 4 Abs 1 a.

¹⁰ *Doralt/Mayr/Ruppe*, *Steuerrecht*^I; Tz 1141.

Judikatur zu dieser Thematik auseinander. Grundsätzlich ist der Verlustabzug sowohl im Rahmen des Einkommesteuergesetzes als auch im Rahmen des Körperschaftsteuergesetzes möglich, solange keine Ausnahmebestimmungen eintreten. Im Körperschaftsteuergesetz ist der Mantelkauf als eine dieser Ausnahmebestimmungen genannt. Nach herrschender Lehre waren die Tatbestandsmerkmale des Mantelkaufs nur dann verwirklicht, wenn die unmittelbare Änderung der Gesellschafterstruktur erfolgte. Aus dem Erkenntnis des BFG vom 12.1.2015 geht jedoch hervor, dass nicht wie bisher nur die unmittelbare Gesellschafterstruktur zu betrachten ist, sondern auch die gesamte übergeordnete Struktur, somit also auch die Mutterebene, Großmutterebene etc.¹¹ In der herrschenden Literatur und Judikatur herrscht jedoch Uneinigkeit über die Auswirkungen der mittelbaren Änderungen der Gesellschafterstruktur auf den Verlustvortrag. Das BFG stützt sich in seinem Erkenntnis auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO und sagt, dass der Verlustabzug auch weiterhin erhalten bleibt, wenn die mittelbare Gesellschafterstruktur im Wesentlichen erhalten bleibt. Im Gesetz ist nicht eindeutig geregelt, ob ein mittelbarer Gesellschafterwechsel auch als wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur anzusehen ist. In § 9 Abs 4, § 12 Abs 3 Z 3 und § 10 Abs 3 KStG sind jedoch auch die mittelbaren Beteiligungen genannt. Die Finanzverwaltung hat gegen dieses Erkenntnis Amtsrevision erhoben. Abzuwarten bleibt, wie der VwGH in diesem Fall entscheiden wird. Sollte der VwGH der Rechtsansicht des BFG folgen, könnte dies sowohl eine Erleichterung als auch eine Erschwernis für künftige konzerninterne Umgründungen bedeuten. Unter anderem würde das bedeuten, dass bei Umstrukturierungen im Konzern kein schädlicher Mantelkauf vorliegen würde, solange die oberste Ebene der Gesellschafterstruktur unverändert bleibt. In weiterer Folge würde auch eine Neuinterpretation der Tatbestandsmerkmale der wirtschaftlichen und organisatorischen Struktur zu erwarten sein.¹² Über die möglichen Folgen und die Befürchtungen der Auswirkungen des BFG-Erkenntnisses, wird im Rahmen dieser Masterarbeit im Detail eingegangen.

Abschließend wird eine Conclusio eine kritische Auseinandersetzung mit den Erkenntnissen aus der Literatur und Judikatur beinhalten und die Rechtsansicht der Autorin der Master Thesis wiedergeben.

¹¹ *Novosel*, SWK 30/2015, 1374.

¹² *Lassacher*, SWK 18/2016, 840.

2 Verlustausgleich und Verlustabzug

Die Verwertung von steuerlich relevanten Verlusten und deren Regelungen gehören zu den häufig diskutierten Themen im österreichischen Steuerrecht. Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Ergebnisses, ist es von wesentlicher Bedeutung, dass auch die vorhandenen Verluste steuerlich berücksichtigt werden können.¹³ Entsprechend der synthetischen Besteuerung werden alle Einkünfte eines Steuersubjektes addiert und mit den negativen Einkünften saldiert.¹⁴ Durch die Miteinbeziehung der erwirtschafteten Verluste wird gewährleistet, dass das tatsächlich zur Verfügung stehende Vermögen besteuert wird. Es wird durch die Verlustberücksichtigung von einer der Leistungsfähigkeit entsprechenden Besteuerung gesprochen. Erwirtschaftet ein Steuerpflichtiger in einem Jahr einen Verlust und im nächsten einen Gewinn in gleicher Höhe, so ergibt sich ein Gesamteinkommen von Null, welches sodann der Besteuerung unterzogen wird. Würde der Verlust aus dem Vorjahr nicht saldiert werden, dann würde nur das positive Ergebnis voll versteuert werden. Im Sinne einer gerechten Besteuerung unter Berücksichtigung der individuellen Leistungsfähigkeit muss somit das Periodenergebnis und nicht bloß jene Periode mit den positiven Ergebnissen der Steuer unterzogen werden. Die innerperiodische Verlustverwertung stellt im österreichischen Steuerrecht den Verlustabzug dar.¹⁵ Die Begriffe Verlustabzug und Verlustvortrag sind synonym zu verwenden.¹⁶ Verlustabzug bzw. Verlustvortrag bedeutet, dass negative Gesamtergebnisse aus einzelnen Jahren unter bestimmten Voraussetzungen in die Folgejahre vorgetragen werden.¹⁷ Die Verluste müssen aus einer steuerlich relevanten Tätigkeit entstehen.¹⁸ Vom Verlustabzug zu unterscheiden ist der Verlustausgleich, der innerhalb einer Periode zwischen den Einkunftsarten stattfindet.

2.1 Verlustausgleich

2.1.1 Definition

Der § 2 Abs 2 EStG 1988 definiert das Einkommen als den „*Gesamtbetrag der Einkünfte aus den [...] Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten*

¹³ Massoner, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 3.

¹⁴ Bertl et al, Handbuch der österreichischen Steuerlehre I⁴, 2017, 65.

¹⁵ Massoner, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 3.

¹⁶ Abgerufen am 2.7.2017 <https://www.bmf.gv.at/steuern/selbststaendige-unternehmer/einkommensteuer/est-verlustverwertung.html>.

¹⁷ Massoner, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 3.

¹⁸ Abgerufen am 2.7.2017 <https://www.bmf.gv.at/steuern/selbststaendige-unternehmer/einkommensteuer/est-verlustverwertung.html>.

ergeben [...]“.¹⁹ Von diesem Einkommen sind die Sonderausgaben, die außergewöhnlichen Belastungen sowie die Freibeträge abzuziehen.²⁰ In den Verlustausgleich werden negative Einkünfte,²¹ welche grundsätzlich die steuerliche Bemessungsgrundlage vermindern,²² aus den einzelnen Einkunftsarten einbezogen.²³

Die gesetzliche Regelung des Verlustausgleichs ist somit keine Begünstigung, sondern Folge des Leistungsfähigkeitsprinzips. Besteuert wird das Einkommen, auch die negativen Ergebnisse sind miteinzubeziehen.²⁴

2.1.2 Systematik des Ausgleichs

Im § 2 Abs 2 EStG 1988 ist keine genaue Reihenfolge für die Vornahme des Verlustausgleichs definiert.²⁵ Vorrangig ist jedoch mit nicht begünstigten Einkünften zu verrechnen. Bei der Ermittlung des Einkommens hat zuerst der Verlustausgleich innerhalb der Einkunftsart zu erfolgen. Diese Form des Verlustausgleichs wird bezeichnet als der innerbetriebliche Verlustausgleich²⁶ oder der horizontale Verlustausgleich.²⁷ Folgt man dem betrieblichen Gewinnbegriff, welcher analog der §§ 4 bis 14 EStG zu ermitteln ist, ist herauszustreichen, dass zuerst das Betriebsergebnis aller Betriebe gesondert zu ermitteln ist. Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung von Betrieben, sind ebenfalls Teile der betrieblichen Ergebnisse und sind mit Verlusten aus vorangegangenen Perioden desselben Betriebes auszugleichen.²⁸

Beispiel:²⁹

Laufender Verlust aus Gewerbebetrieb	EUR - 22.000,00
Veräußerungsgewinn aus Gewerbebetrieb	EUR + 15.000,00
Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit	EUR + 30.000,00

Gemäß § 24 Abs 4³⁰, ist im ersten Schritt der Veräußerungsgewinn um den Freibetrag von EUR 7.300,00 zu verringern.³¹ Der Freibetrag ist eine sachliche Befreiung und keine Tarifbe-

¹⁹ § 2 Abs 2 EStG 1988, BGBl 400/1988 idF BGBl I 13/2014.

²⁰ Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹¹, 2013, Rz 589.

²¹ Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹¹, 2013, Rz 590.

²² EStR RZ 151.

²³ Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹¹ 2013, Rz 590.

²⁴ Laudacher in Jakom EStG¹⁰, 2017, § 2, Rz 120.

²⁵ Gruber, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht, 2014, 165.

²⁶ VwGH 24.02.2004, 99/14/0250.

²⁷ Massoner, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 4.

²⁸ Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 2 Tz 53

²⁹ Doralt/ Ruppe, Steuerrecht I¹¹, 2013, Rz 601.

günstigung und bedeutet, dass ein allfälliger laufender Verlust erst nach Abzug des Freibetrages von EUR 7.300,00 mit verbleibenden Verlusten ausgeglichen werden kann.³²

Der restliche Gewinn iHv von EUR 7.700,00 ist mit dem laufenden Verlust zu saldieren. Das ergibt dann einen verbleibenden Verlust von EUR 14.300,00. Dieser Verlust wird dann mit den positiven Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit verrechnet. EUR 15.700,00 bleiben in Summe als steuerliche Bemessungsgrundlage über.³³

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist es zur Wahrung der tariflichen Begünstigung für den Veräußerungsgewinn nicht zulässig den Verlust aus Gewerbebetrieb zu 100% mit den Einkünften aus selbständiger Arbeit zu saldieren.³⁴

Nach Ansicht der Verwaltungspraxis sind die begünstigten Einkünfte erst im letzten Schritt auszugleichen.³⁵

Der innerbetriebliche Verlustausgleich ist deshalb vorzunehmen, damit das endgültige Ergebnis aus dieser Einkunftsart festgestellt werden kann und erst dann feststeht ob ein Verlust aus dieser Einkunftsart überhaupt resultiert.³⁶ Verbleibt nach dem innerbetrieblichen Verlustausgleich ein Verlust aus dieser Einkunftsart, so wird dieser im nächsten Schritt im Rahmen der vertikalen Verlustausgleichs mit positiven Ergebnissen aus anderen Einkunftsarten verrechnet.³⁷ Der Verlustausgleich wird jedoch auch durch zahlreiche Bestimmungen eingeschränkt oder ausgeschlossen.³⁸

2.1.3 Verlustausgleichsbeschränkungen

Im § 2 Abs 2a EStG 1988 ist geregelt, welche negativen Einkünfte weder ausgleichsfähig noch vortragsfähig sind. Ferner finden sich darüber hinaus im EStG 1988 weitere besondere Bestimmungen, die den Verlustausgleich einschränken oder ausschließen.³⁹ Die folgende Abbildung soll einen Überblick über diese Bestimmungen geben:

³⁰ § 24 Abs 4 EStG: Der Veräußerungsgewinn ist nur insoweit steuerpflichtig, als er bei der Veräußerung (Aufgabe) des ganzen Betriebes den Betrag von "7.300 Euro" und bei der Veräußerung (Aufgabe) eines Teilbetriebes oder eines Anteils am Betriebsvermögen den entsprechenden Teil von "7.300 Euro" übersteigt.

³¹ *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹¹, 2013, Rz 601.

³² *Kanduth-Kristen* in *Jakom EStG*¹⁰, 2017, § 24, Rz 101.

³³ *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹¹, 2013, Rz 602.

³⁴ VwGH 22.2.1993, 93/15/0020.

³⁵ EStR 2001, Rz 153.

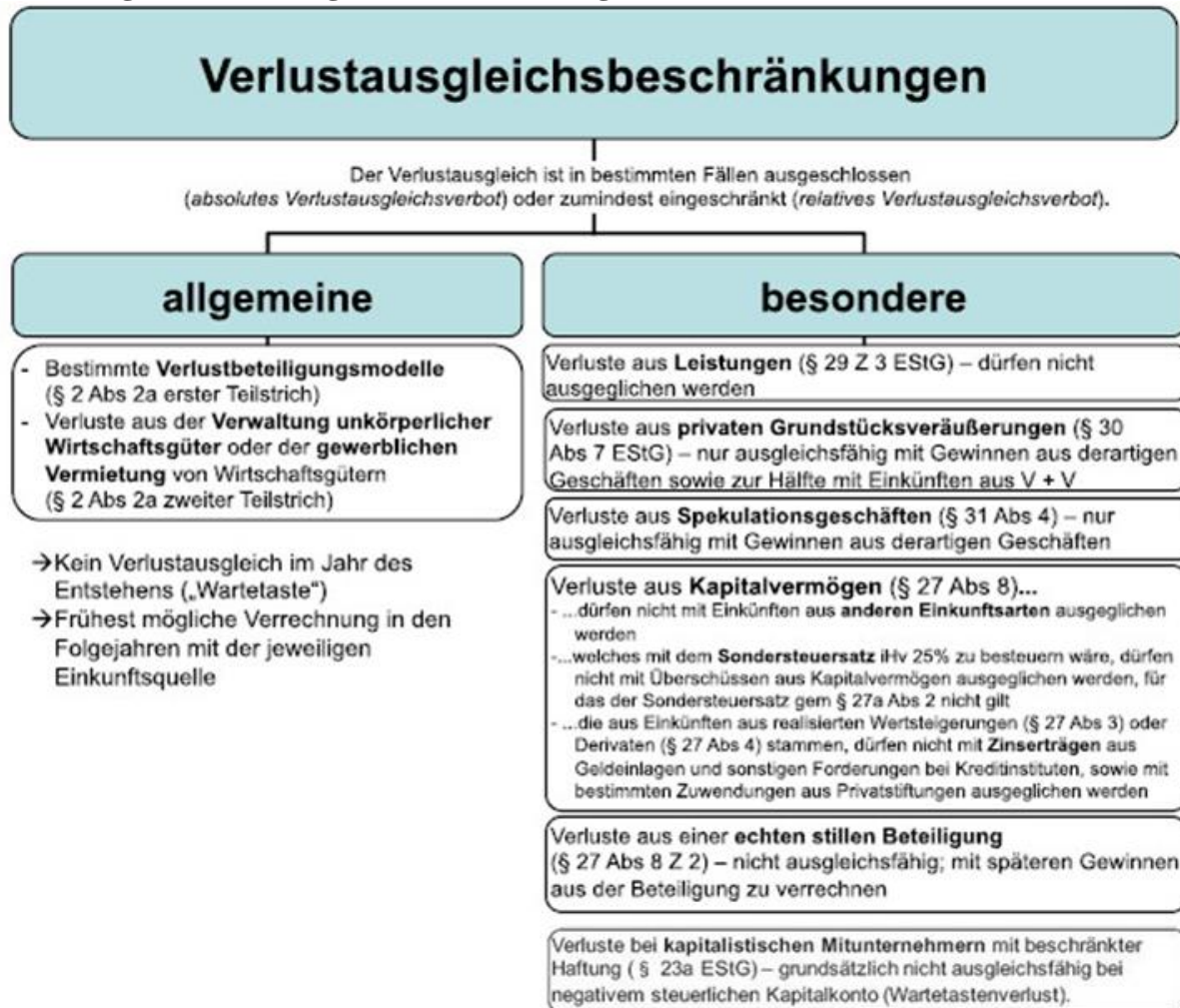
³⁶ *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, § 2, Tz 54

³⁷ *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹¹, 2013, Rz 602.

³⁸ *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 4.

³⁹ EStR 2001, Rz 155

Abbildung 1: Verlustausgleichsbeschränkungen



Quelle: Lang/Unger, Steuerrecht graphisch dargestellt⁶, 2016, 38.

2.2 Verlustabzug

2.2.1 Definition

Der Verlustvortrag ist als Sonderausgabe im § 18 EStG normiert⁴⁰, ist aber systematisch betrachtet keine Sonderausgabe, weil Sonderausgaben Begünstigungen darstellen. Der Verlustvortrag ist jedoch eine „Ergänzung zur Gewinnermittlung, zum Nettoprinzip und zur Abschnittsbesteuerung“.⁴¹ Der Verlustabzug ist eine Ausprägung des ertragsteuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzips. Dies hat zur Folge, dass jede Beschränkung des Verlustvortrages darauf zu prüfen ist, ob sie mit dem Prinzip der Leistungsfähigkeit konformgeht. Letztendlich

⁴⁰ § 18 Abs 6 EStG: Als Sonderausgaben sind auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur, [...].

⁴¹ BFG 12.1.2016, RV/5100963/200.

bedeutet das, dass diese Beschränkungen darauf abzustimmen sind, ob sie verfassungsrechtlich zulässig sind.⁴²

Im Sinne des § 18 Abs 6 EStG können Verluste aus den Vorjahren in Abzug gebracht werden. Der Verlustvortrag ist kein Steuerprivileg, sondern eine Ausprägung der tatsächlichen Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen. Würden negative Ergebnisse unberücksichtigt bleiben, dann würde dies dem Leistungsfähigkeitsprinzip widersprechen und hätte somit zur Folge, dass nicht tatsächlich vorhandene Ergebnisse der Besteuerung unterzogen werden würden.⁴³

2.2.2 Voraussetzungen für den Verlustabzug

2.2.2.1 Entfall des § 2 Abs 2b EStG ab 2014

Mit dem AbgÄG 2014 wurde der Entfall der Verlustvortrags- und Verlustverrechnungsgrenze nach § 2 Abs 2b EStG für natürliche Personen ab dem Kalenderjahr 2014 beschlossen. Als Ziel dieser Maßnahme wird die Vereinfachung der Ermittlung des Einkommens und die steuerliche Entlastung genannt.⁴⁴

2.2.2.2 Beschränkung auf betriebliche Einkunftsarten

Gemäß dem Wortlaut des § 18 Abs 6 EStG 1988 idF BudBG 2011: "[...]" ist der Verlustabzug nur unter dieser Voraussetzung zulässig. Demzufolge, ist der Verlustvortrag nur auf betriebliche Einkünfte beschränkt. In weiterer Folge bedeutet das, dass die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 und § 5 EStG zu erfolgen hat.⁴⁵ Verluste, welche aus außerbetrieblichen Einkunftsarten entstanden sind, sind nicht vortragsfähig.⁴⁶

Laut VfGH-Rechtsprechung, ist diese Beschränkung des Verlustvortrags rechtswidrig.⁴⁷ Verluste aus der Vermietung und Verpachtung waren der Anlassfall für dieses Erkenntnis.

Mit dem BBG 2011 wurde für die Verteilung von Verlusten aus Vermietung und Verpachtung der § 28 Abs 2 EStG 1988 geschaffen.⁴⁸ Mit Wirkung 1.1.2011 wurde aber der § 18 Abs 6 in der ursprünglichen Fassung wieder in Kraft gesetzt.⁴⁹ Die Beschwerde betreffend die Nicht-

⁴² BFG 12.1.2016, RV/5100963/200.

⁴³ Beiser, Das leistungsfähigkeitsprinzip – Irrweg oder Richtschnur?, ÖStZ 2000, 413.

⁴⁴ Laudacher in Jakom EStG¹⁰, 2017, § 2, Rz 175.

⁴⁵ Doralt/Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁹, § 18, Rz 285.

⁴⁶ VfGH 22.4.2004, 2004/15/0043.

⁴⁷ VfGH 30.9.2010, G 35/10.

⁴⁸ Doralt/Renner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁹, § 18, Rz 625.

⁴⁹ Vock in Jakom EStG¹⁰, § 18, Rz 168.

vortragsfähigkeit von Verlusten aus nicht selbständiger Arbeit, wurde vom VfGH abgelehnt.⁵⁰ Für § 4 Abs 3 EStG Gewinnermittler ist der Verlustabzug beschränkt auf die Anlaufverluste zulässig. Gegen diese Gesetzesbestimmung besteht keine Verfassungswidrigkeit, weil der Steuerpflichtige grundsätzlich den Gewinn auch freiwillig nach § 4 Abs 1 EStG ermitteln könnte. Entstandene Verluste aus dem Übergang der Gewinnermittlungsart von § 4 Abs 3 auf § 4 Abs 1 EStG 1988 sind abzugsfähig. Die Abzugsfähigkeit begründet sich in diesem Fall aus den Grundsätzen über den Wechsel der Gewinnermittlungsart und nicht entsprechend der Bestimmung des § 18 EStG 1988.⁵¹

2.2.2.3 Ordnungsmäßige Buchführung

Wie bereits im Kapitel 2.2.2.1 erwähnt, ist im § 18 Abs 6 TS 1 EStG 1988 normiert, dass die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt werden müssen.⁵² Ob die Buchführung verpflichtend zu führen ist oder auf freiwilliger Basis, ist für die Anwendung des § 18 Abs 6 EStG 1988 nicht von Bedeutung.⁵³

Nach Ansicht der VfGH Rechtsprechung, bedeutet das nicht, dass eine *"formell ordnungsmäßige Buchhaltung"* als Voraussetzung für einen anerkannten Verlustvortrag gilt.⁵⁴ Vielmehr gilt, dass der Verlust immer dann zulässig ist, wenn er *" - allenfalls nach Korrektur der Buchhaltung durch den Steuerpflichtigen oder aufgrund einer Betriebsprüfung - seiner Höhe nach errechnet werden kann und das Ergebnis überprüfbar ist."*⁵⁵ Eine ordnungsmäßige Buchhaltung muss hinsichtlich ihrer Form und ihres Inhaltes jenen Mindestanforderungen entsprechen, welche sie als solide Basis für die Gewinnermittlung erscheinen lassen. Es sind Bücher zu führen, durch die, die periodengerechte Gewinnermittlung gewährleistet wird und die Berechnung des ermittelten Verlustes nachvollziehbar ist.⁵⁶ Schätzungen aufgrund formeller Mängel in der Buchführung sind für den Verlustvortrag unschädlich. Solange die Richtigstellung von Fehlbuchungen möglich ist und die unterlassenen Buchungen durch Schätzungen behoben werden können, dürfen auch die Verlustvorträge nicht verwehrt werden.⁵⁷ Sobald der Gewinn überwiegend durch griffweise und pauschale Schätzung ermittelt worden ist, dann kann kein der Höhe nach errechneter und nachprüfbarer Verlust mehr angenommen werden⁵⁸

⁵⁰ VfGH 22.9.2016, 1701/2016.

⁵¹ Doralt in Doralt/Renner, EStG¹⁰, § 18, Rz 285/1.

⁵² Vock in Jakom EStG¹⁰, 2017, § 18, Rz 169.

⁵³ Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer Kommentar Band III, § 18, Rz 5.

⁵⁴ Vock in Jakom EStG¹⁰, 2017, § 18, Rz 169.

⁵⁵ VfGH 03.03.1987, G 170/86.

⁵⁶ VfGH 26.02.1996, B 370/95.

⁵⁷ VwGH 25.6.1997, 94/15/0083.

⁵⁸ VwGH 14.4.1994, 92/155/0169.

Grobe formelle und materielle Mängel in der Buchführung führen dazu, dass das Vertrauen in die Bücher und Aufzeichnungen verloren geht. Folglich erscheint auch das erklärte Betriebsergebnis nicht mehr als glaubwürdig. Wenn dieser Fall eintritt, dann ist der Verlustvortrag zu versagen.⁵⁹

Entsprechend herrschender VwGH-Rechtsprechung, wurde festgelegt, dass die Forderung nach einer ordnungsmäßigen Buchführung erst im Veranlagungsjahr zu prüfen, die Höhe des vortragsfähigen Verlustes jedoch bereits im verlustverursachenden Jahr festzustellen ist.⁶⁰ Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung muss nur im Jahr der Entstehung des Verlustes gegeben sein. Im Jahr des Verlustvortrages müssen keine betrieblichen Einkünfte zwingend vorliegen, dies bedeutet, dass der verlusterzeugende Betrieb selbst nicht mehr vorhanden sein muss.⁶¹ Folglich sind auch Veräußerungsverluste, die aus der Veräußerung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen oder aus der Aufgabe von Betrieben resultieren abzugsfähig, in diesem Fall aber auch für Gewinnermittler nach § 4 Abs 3 EStG.⁶² Nachträgliche Verluste wie zB Verluste aus Forderungsausfällen, welche aus einer ehemaligen Tätigkeit resultieren⁶³ sind auch ohne ordnungsmäßiger Buchführung vortragsfähig.⁶⁴

2.2.2.4 Einnahmen-Ausgaben-Rechnung

Einnahmen-Ausgaben-Rechner konnten bis zur Veranlagung 2006 die Verluste zwar unbegrenzt aber nur auf die Anlaufverluste beschränkt. Ab der Veranlagung 2007 bis zur Veranlagung 2015 war ein Verlustabzug nur dann möglich, wenn dieser in den drei vorangegangenen Jahren erwirtschaftet wurde. Verluste die nicht in Abzug gebracht werden konnten, gingen verloren. Ab der Veranlagung 2016 können § 4 Abs 3 Gewinnermittler ihre Verluste ohne zeitlicher Beschränkung in Abzug bringen. Der Verlustabzug ohne zeitlicher Begrenzung gilt für Verluste ab 2013. Auch für die Einnahmen-Ausgaben-Rechner gilt eine ordentliche Einnahmen-Ausgaben-Rechnung als Voraussetzung für den Verlustvortrag. Die Regelung über die ordentliche Einnahmen-Ausgaben-Rechnung im § 18 Abs 6 TS 1 EStG 1988 verankert. Die Verluste müssen rechnerisch nachvollziehbar sein, damit ihr Verlustvortrag nicht verloren geht.⁶⁵

⁵⁹ VwGH 12.12.1995, 92/14/0031.

⁶⁰ VwGH 29.6.2005, 2002/14/0132; 29.9.2004, 2001/13/0013.

⁶¹ Vock in Jakom EStG¹⁰, 2017, § 18, Rz 172.

⁶² EStR 2001, Rz 4513.

⁶³ Doralt in Doralt/Renner, EStG¹⁰, § 18 Rz 285/3.

⁶⁴ EStR 2001, Rz 4515.

⁶⁵ Vock in Jakom EStG¹⁰, 2017, § 18, Rz 177f.

2.2.2.5 *Fiktiver Verlustabzug*

Der Verlustabzug ist gesetzlich geregelt und zwingend vorzunehmen, er wird gegebenenfalls auch von Amts wegen vorgenommen und zwar nach Abzug aller anderen Sonderausgaben. Der Verlustabzug erfolgt zum frühestmöglichen Zeitpunkt und im höchstmöglichen Ausmaß. Wurde der Verlustabzug nicht vorgenommen, obwohl die Möglichkeit zum Abzug bestanden hätte, darf in den Folgejahren trotzdem nur der Restbetrag berücksichtigt werden.⁶⁶ In dieser Sache wurde mit Vorlagebericht vom 10.10.2011 das Rechtsmittel dem UFS zur Entscheidung vorgelegt. Das BFG hat in weiterer Folge die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und wie folgt begründet: Nach herrschender VwGH-Rechtsprechung hat der Verlustabzug zwingend, in höchstmöglichen Ausmaß und frühestmöglich zu erfolgen.⁶⁷ Außerdem hat das BFG nochmals herausgehoben, dass die Möglichkeit, Verluste nach Belieben auf die dem Jahr der Entstehung des Verlustes folgenden Jahre zu verteilen, im Gesetz nicht vorhanden ist. Wenn der Verlustabzug in vergangenen Jahren nicht geltend gemacht wird, obwohl die Möglichkeit zum Abzug bestand, dann ist in den Folgejahren nur der Restbetrag zu berücksichtigen (fiktiver Verlustabzug). Des Weiteren führt der BFG an, dass gleiches auch gilt, wenn im Verlustjahr oder Folgejahr keine Veranlagung erfolgt, weil kein Antrag gemäß § 41 Abs 2 EStG 1988⁶⁸ gestellt wurde (fiktiver Verlustabzug). Somit besteht für den Steuerpflichtigen kein Wahlrecht, in welchem Jahr ein Verlustabzug zu machen ist. In diesem Fall wurde eine außerordentliche Revision beim VwGH eingebracht, eine Entscheidung ist noch ausständig.⁶⁹

2.2.2.6 *Der Verlustabzug als höchstpersönliches Recht*

Der Verlustabzug stellt persönliches Recht dar und kann nur von jenen Steuerpflichtigen geltend gemacht werden, die den Verlust auch tatsächlich erwirtschaftet haben⁷⁰

Entsprechend der herrschenden VwGH-Judikatur gehen alle Rechte im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge gemäß § 19 BAO auf den Rechtsnachfolger über, bis auf die höchstpersönlichen Rechte.⁷¹ Wird ein Betrieb zu Lebzeiten übertragen, dann bleibt auch der Verlustvortrag

⁶⁶ Vock in Jakom EStG¹⁰, 2017, § 18, Rz 166.

⁶⁷ Vock in Jakom EStG¹⁰, 2017, § 18, Rz 167; VwGH 19.9.13, 2012/15/0014 ; BFG 22.4.15, RV/5101210/2011.

⁶⁸ § 41 Abs 1 EStG: Sind im Einkommen lohsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn [...]

§ 41 Abs 2 EStG: Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 nicht vor, hat das Finanzamt auf Antrag des Steuerpflichtigen eine Veranlagung vorzunehmen, wenn der Antrag innerhalb von fünf Jahren ab Ende des Veranlagungszeitraums gestellt wird (Antragsveranlagung). [...]

⁶⁹ Hirschler/Sulz/Oberkleiner, Ein vergessener Verlustabzug ist ein verlorener Verlustabzug, BFGj 15/279 ff.

⁷⁰ Vgl VwGH 19.9.1984, 84/13/0059; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 2, Tz 54.

⁷¹ Vgl VwGH 9.11.2000, 2000/16/0376

beim ursprünglichen Eigentümer.⁷² Entsprechend der VwGH-Rechtsprechung ergeben sich jedoch Ausnahmen aus dem UmgrStG.⁷³ In Folge einer unentgeltlichen Nachfolge im Todesfall, gehen noch vorhandene Verlustvorträge auf den Rechtsnachfolger über. Der verlusterzeugende Betrieb muss jedoch zu Buchwerten auf den Rechtsnachfolger übergehen.⁷⁴ Der Erbe kann einen Verlustvortrag des Erblassers bereits im Jahr dessen Todes in Abzug bringen. Der im Todesjahr erwirtschaftete Verlust kann aber erst im Folgejahr verrechnet werden.⁷⁵ Die geänderte VwGH-Rechtsprechung wurde vom BMF ab der Veranlagung 2013 umgesetzt.⁷⁶

3 Der Mantelkauf im österreichischen Körperschaftsteuergesetz

3.1 Allgemeines

Nach KStG 1988 haben steuerpflichtige Körperschaften die Möglichkeit aus Vorjahren entstandene Verluste als Sonderausgaben abzuziehen, soweit diese in den vorangegangenen Jahren nicht mit Gewinnen ausgeglichen werden konnten.⁷⁷ Im § 8 Abs 4 KStG ist der Verweis auf den Verlustabzug gemäß 18 Abs 6 und 7 EStG normiert.⁷⁸ Die Ausführungen aus Kapitel 2.2. betreffend den Verlustabzug, sind somit auch im KStG analog anzuwenden. Körperschaften die ihren Gewinn nach § 4 Abs 1 oder § 5 EStG ermitteln, können, unabhängig von ihrer Rechtsform, vom Verlustabzug Gebrauch machen.⁷⁹ Handelt es sich um jene Körperschaften, die nicht unter § 7 Abs 3 KStG zu subsumieren sind, dann haben diese einen Anspruch auf den zeitlich unbeschränkten Verlustabzug nur unter der Voraussetzung, dass sie ihr Einkommen nach § 4 Abs 3 EStG ermitteln und eine vollständige Einnahmen-Ausgaben-Rechnung vorliegt.⁸⁰

Die in Kapitel 2.2. für dem Verlustabzug dargestellten Voraussetzungen, werden durch eine weitere im § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG normierte Voraussetzung ergänzt. Diese Voraussetzung ist ein wesentlicher Teil der gegenständlichen Arbeit. Diese Voraussetzung legt des Weiteren fest, dass der Verlustabzug dem Steuerpflichtigen ab dem Zeitpunkt des Verlustes der wirt-

⁷² Vock in Jakom EStG¹⁰, 2017, § 18, Tz 176.

⁷³ VwGH 22.4.2004, 2004/15/0043

⁷⁴ VwGH 25.4.2013, 2010/15/0131; 15.9.16, 20015/15/0003; EStR 2000, Rz 4537.

⁷⁵ VwGH 18.1.1994, 90/14/0095

⁷⁶ Vock in Jakom EStG¹⁰, 2017, § 18, Rz 176.

⁷⁷ Massoner, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 11.

⁷⁸ § 8 Abs 4 Z 1 KStG: Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit [...]

§ 8 Abs 4 Z 2 KStG: Ausgaben im Sinne des "18 Abs. 1 Z1, 6, 7, und 8" des Einkommensteuergesetzes 1988.

⁷⁹ Massoner, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 11.

⁸⁰ Siehe Kapitel 2.2.2.5.

schaftlichen Identität nicht mehr zusteht (Mantelkauf).⁸¹ Gesellschaftsrechtlich wird von einem Mantelkauf dann gesprochen, wenn der bestehende Geschäftsbetrieb einer Kapitalgesellschaft zur Gänze aufgegeben wird und die Anteile an dieser Gesellschaft veräußert und dieser Mantel dann die Trägerin eines neuen Unternehmens wird.⁸² Konkret bedeutet das, dass eine Körperschaft die noch nicht ausgeglichenen Verluste nur dann in Abzug bringen kann, wenn die verlustverursachende Gesellschaft wirtschaftlich erhalten bleibt.⁸³ Der Anwendungsbereich dieser Bestimmung lt § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG umfasst nicht nur die sogenannten Mantelkäufe, außerdem ist auch bei fast jedem share deal zu prüfen, ob der § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG festgestellt werden kann.⁸⁴ Die Erwähnung des Mantelkaufs im Umgründungssteuergesetz ist im § 4 Z 2 normiert.⁸⁵

Zu erwähnen ist jedoch, dass der Mantelkauf iSd § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG nicht gesetzwidrig ist, sondern dazu führt, dass die Verlustvorträge verloren gehen. Folglich kann geschlossen werden, dass die Erfüllung des Mantelkaufatbestandes nur dann Relevanz hat, wenn bedeutende Verlustvorträge vorhanden sind.⁸⁶ Wenn Unternehmensumstrukturierungen keine steuerlichen Gründe haben, dann kann es auch erforderlich sein, wenn der Verlust des Verlustabzuges in Kauf genommen wird. Des Weiteren ist der Mantelkauf nur in Bezug auf den Verlustabzug als Sonderausgabe iSd § 18 Abs 6 und 7 von Relevanz.⁸⁷ Der Tatbestand des § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG führt zu keinen Einschränkungen bei der Berücksichtigung von "Sonderverlusten" wie zB Übergangsverluste⁸⁸ oder offenen Siebtelverlusten aus Teilwertabschreibungen von Beteiligungen gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG.⁸⁹

3.2 Historische Entwicklung

Die Notwendigkeit einer Mantelkaufregelung nach § 8 Abs 4 Z 2 lit c besteht darin, die Möglichkeiten einzuschränken Verlustverwertungen ohne wirtschaftlich nachvollziehbarer Hinter-

⁸¹ § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG: Der Verlustabzug steht ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zu, ab dem die Identität des Steuerpflichtigen infolge einer wesentlichen Änderungen 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, [...]

⁸² Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 275.

⁸³ Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 275/1/1.

⁸⁴ Massoner, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 11.

⁸⁵ Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 275/1/1.

⁸⁶ Massoner, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 11.

⁸⁷ Massoner, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 12.

⁸⁸ Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 275/1/1.

⁸⁹ Massoner, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 12.

gründe zu nutzen.⁹⁰ Die Regelung des Mantelkaufs resultiert aus der Reaktion des Gesetzgebers auf die Rechtsprechung des VwGH, wonach bei einem kompletten Untergang der wirtschaftlichen Identität einer Gesellschaft die Verlustvorträge erhalten blieben. In den 80er Jahren gab es keine gesetzliche Regelung, die den Verlustvortrag in so einem Fall versagt hätte. Der VwGH hat sich in diesem besonderen Fall auf die rechtliche Identität des Unternehmens berufen.⁹¹ Dieser Auffassung zu Folge, würde der Verlustabzug selbst dann erhalten bleiben, wenn sich die gesellschaftliche, die organisatorische und auch die wirtschaftliche Struktur völlig ändert und nur ein vermögensloser Gesellschaftsmantel übrig bliebe. Somit könnte ein Markt für Verlustvorträge entstehen und die Verlustmangelgesellschaften ein Bestandteil bei Kaufverträgen werden.⁹²

Aus genau diesen rechtspolitischen Bedenken, hat die Finanzverwaltung diese Regelung des Mantelkaufs im KStG 1988 verankert.⁹³ Die Mantelkaufbestimmung im § 8 Abs 4 Z 2 wurde mit BGBl 1991/699 durch den Satz 4 erweitert. Mit dieser Ergänzung wurde geregelt, dass die Verluste jedenfalls erhalten bleiben, *"als infolge der Änderung der wirtschaftlichen Struktur bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Änderung stille Reserven steuerwirksam aufgedeckt werden."* Durch diese Regelung soll der Mantelkaufatbestand *"punktuell entschärft werden. Der Wegfall des Verlustvortragsrechtes im Jahr des Mantelkaufes führt in jenen Fällen zu Härten, in denen die wirtschaftliche Strukturänderung zu einer Gewinnverwirklichung führt. Es soll daher jener Teil der Verlustvorträge steuerwirksam bleiben, der dem Abdecken der in diesem Jahr durch die wirtschaftliche Strukturänderung steuerpflichtig aufgedeckten stillen Reserven dient."*⁹⁴

3.3 Tatbestand des Mantelkaufs

Die im § 8 Abs 4 Z 2 lit c genannten Voraussetzungen für das Vorliegen eines Mantelkaufs, sind folgende:

1. wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur
2. wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur
3. wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur.

Der § 8 Abs 4 Z 2 lit c definiert außerdem, dass der Verlustabzug untergeht, wenn das Ge-

⁹⁰ Ressler/Stürzlinger in Lang/Rust/Schuch/Staringer, Körperschaftsteuergesetz Kommentar², 2016, § 8, Tz 242.

⁹¹ Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8 Tz 540; VwGH 4.6.1986, 84/13/0251; ÖStZB 1987, 147f; ÖStZB 1988, 187f; Renner in Q/R/S/S, § 8, Tz 275/1; Massoner, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 12.

⁹² Wolf, Der Mantelkauf im Österreichischen Abgabenrecht, ÖZW 2002, 39.

⁹³ Quantschnitt, Der Verlustabzug im KStG 1988, ÖStZ 1989, 41.

⁹⁴ Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 541; EB RV 266 BlgNR 18. GP, 42.

sambild der Verhältnisse wirtschaftlich nicht mehr gegeben ist.⁹⁵

Der Tatbestand des Mantelkaufs nach den Bestimmungen des KStG ist nur dann erfüllt, wenn alle drei Kriterien kumulativ erfüllt sind.⁹⁶ Das bedeutet aber nicht, dass alle Tatbestandsmerkmale in derselben Ausprägung erfüllt werden müssen. Das betrifft im Besonderen die wirtschaftliche und die organisatorische Struktur.⁹⁷

Die Reihenfolge, in der die einzelnen Tatbestandsmerkmale erfüllt werden, ist nicht von Bedeutung. Nach VwGH-Rechtsprechung wird dem Zeithorizont ebenfalls nur eine geringe Rolle zugesprochen. Je länger die Zeitspanne ist in der die Strukturänderungen passieren, umso unbedeutender wird der Faktor Zeit. Eine wichtige Rolle wird jedoch dem planmäßigen Zusammenhang zwischen den Strukturänderungen beigemessen. Der VwGH-Rechtsprechung zufolge ist es unschädlich, wenn die organisatorischen und wirtschaftlichen Strukturänderungen vom Voreigentümer vorgenommen werden, damit die Chancen für den Verkauf des Unternehmens höher sind und dieser erst danach die Suche nach Investoren aufnimmt.⁹⁸

Sobald die Strukturänderungen in Absprache mit dem zukünftigen Eigentümer passieren, ist der Tatbestand des Mantelkaufs erfüllt.⁹⁹ Der Nachweis, dass die Strukturänderungen in Abstimmung mit dem zukünftigen Eigentümer passiert sind, ist von der Behörde im Zuge des Ermittlungsverfahrens zu erbringen.¹⁰⁰

Die genannten Tatbestandsmerkmale sind im Gesetz nicht eindeutig definiert.¹⁰¹ Im Laufe der Jahre wurden diese Merkmale unter anderem von der Finanzverwaltung und der Judikatur sowie der herrschenden Literatur näher erläutert.¹⁰² In der gegenständlichen Arbeit wird auf die genannten Begrifflichkeiten und deren Bedeutung näher eingegangen werden.

⁹⁵ § 8 (4) Z 2 c, KStG

⁹⁶ *Peritz/Ressler*, ÖStZ 2006, 192.

⁹⁷ *Ressler/Stürzlinger* in Lang/Rust/Schuch/Staringer, Körperschaftsteuergesetz Kommentar², 2016, § 8, Tz 244; *Wiesner/Schneider/Spandauer/Kohler*, KStG 1996, Tz 50.

⁹⁸ *Ressler/Stürzlinger* in Lang/Rust/Schuch/Staringer, Körperschaftsteuergesetz Kommentar², 2016, § 8, Tz 244; VwGH 26.7.2005, 2001/14/0135; *Peritz/Ressler*, ÖStZ 2006, 197.

⁹⁹ *Ressler/Stürzlinger* in Lang/Rust/Schuch/Staringer, Körperschaftsteuergesetz Kommentar², 2016, § 8, Tz 245; *Wolf*, ÖZW 2002, 42.

¹⁰⁰ *Ressler/Stürzlinger* in Lang/Rust/Schuch/Staringer, Körperschaftsteuergesetz Kommentar², 2016, § 8, Tz 245. (Kommentar richtig??)

¹⁰¹ *Kirchmayr* in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 544; *Wolf*, Der Mantelkauf im Österreichischen Abgabenrecht, ÖZW 2002, 38.

¹⁰² *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 13.

3.3.1 Wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur

Nach Ansicht der Finanzverwaltung liegt eine Änderung der organisatorischen Struktur dann vor, wenn die *"Organwalter der Körperschaft in den Leitungs- Verwaltungsfunktion"* ausgetauscht werden.¹⁰³ Es wird hier von einer Änderung der gesetzlichen Vertreter gesprochen, wie zB Geschäftsführer oder Vorstand und Aufsichtsrat einer Gesellschaft.¹⁰⁴ Das bloße Recht zur Bestellung dieser Organe wird als nicht ausreichend genannt.¹⁰⁵ Beim Wortlaut dieser Bestimmung könnte davon ausgegangen werden, dass die innerbetrieblichen Abläufe und die betriebswirtschaftliche Organisation der Körperschaft zu berücksichtigen sind, die organisatorische Struktur bezieht sich jedoch ausschließlich auf die Organe der Gesellschaft.¹⁰⁶ Der Gesellschafterwechsel wird im Bereich der Änderung der Gesellschafterstruktur subsumiert und wird nicht von der organisatorischen Struktur erfasst.¹⁰⁷

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist eine wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur dann gegeben, wenn alle oder die überwiegende Mehrheit der Geschäftsleitung ausgetauscht wird. Dies betrifft nur jene Personen, die auch tatsächlich mit der Geschäftsführung betraut waren.¹⁰⁸ Ein konkreter Prozentsatz ist seitens der Finanzverwaltung jedoch nicht genannt.¹⁰⁹

Die überwiegende Meinung der herrschenden Literatur betrachtet den Wechsel von mindestens 75% der entscheidungsbefugten Funktionäre als wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur.¹¹⁰ Eine Veränderung von weniger als 75% ist nur dann schädlich, wenn die Änderung der wirtschaftlichen Struktur stärker ausgeprägt ist.¹¹¹ Die genannte Grenze von 75% leitet sich aus der Lehre und Rechtsprechung zur alten Organschaft iSd § 9 KStG 1988¹¹² vor Einführung der Gruppenbesteuerung,¹¹³ wonach für eine qualifizierte Mehrheit der Stimm-

¹⁰³ KStR 2013, Rz 995

¹⁰⁴ Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 285; Ressler/Stürzlinger in Lang/Rust/Schuch/Staringer, 2016, § 8 Tz 247; Kirchmayr in A/K, § 8 Tz 545.

¹⁰⁵ Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8 Tz 285.

¹⁰⁶ Massoner, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 13; Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG1, § 8, Tz 68.4.2.

¹⁰⁷ Ressler/Stürzlinger in Lang/Rust/Schuch/Staringer, Körperschaftsteuergesetz Kommentar², 2016, § 8, Tz 247.

¹⁰⁸ KStR 2013, Rz 995.

¹⁰⁹ Ressler/Stürzlinger in Lang/Rust/Schuch/Staringer, Körperschaftsteuergesetz Kommentar², 2016, § 8, Tz 248.

¹¹⁰ Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 545; Wolf, Der Mantelkauf im Österreichischen Abgabenrecht, ÖZW 2002, 38ff; Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 286.

¹¹¹ Ressler/Stürzlinger in Lang/Rust/Schuch/Staringer, Körperschaftsteuergesetz Kommentar², 2016, § 8, Tz 248.

¹¹² BGBl I 2004/180.

¹¹³ Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 286.

rechte die Erfordernis einer finanziellen Eingliederung von mindestens 75% der Anteile bestanden hat.¹¹⁴

Massoner kritisiert die 75% Grenze dahingehend, indem er darauf hinweist, dass bei einer GmbH, wenn keine gesonderte vertragliche Regelung besteht, die Gesamtgeschäftsführung gültig und somit für die wesentliche Änderung des Leitungsorgans, die Abberufung sämtlicher Geschäftsführer notwendig ist. Die AG nennt *Massoner* als weiteres Beispiel, wonach die Beschlüsse eines AG Vorstandes bereits mit einer einfachen Mehrheit gefasst werden. Somit wäre für die wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur auch die Rechtsform der jeweiligen Gesellschaft und deren gesellschaftsrechtliche Gestaltung in die Beurteilung mit einzubeziehen. *Massoner* weist auf eine weitere Schwäche der Auslegungsproblematik des Tatbestandes der Änderung der organisatorischen Struktur hin. Im Falle einer Veräußerung einer GmbH an den bisherigen Geschäftsführer kann mangels der Änderung der Organe kein Mantelkauf gemäß § 8 Abs 4 Z 2 KStG 1988 vorliegen.¹¹⁵

Der Tatbestand der wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur ist nicht nur dann gegeben, wenn der Austausch der überwiegenden Mehrheit der Geschäftsleitung in einem Zug passiert, sondern auch dann, wenn dieser Austausch in mehreren Schritten durchgeführt wird und diese Wechsel in einem inneren Zusammenhang stehen.¹¹⁶

In Anlehnung an die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist auch das tatsächliche Mitwirken in der Geschäftsleitung zu beurteilen.¹¹⁷ Gesetzt den Fall, dass die bisherigen Leitungsorgane nur formal im Amt bleiben, sie aber keinerlei Entscheidungsbefugnisse mehr haben, liegt nach Ansicht der Finanzverwaltung trotzdem eine wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur vor und erfüllt somit den Tatbestand des Mantelkaufs.¹¹⁸ Falls unter den Organen Nahebeziehungen bestehen, dann kommen die Beurteilungsgrundsätze für nahe Angehörige iSd § 25 BAO zur Anwendung.¹¹⁹

Nachweisen lässt sich die Ausübung der behaupteten Tätigkeit durch die interne Geschäftsverteilung der leitenden Organe oder durch das Vorhandensein der erforderlichen Qualifikati-

¹¹⁴ *Kirchmayr* in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 545; *Wolf*, Der Mantelkauf im Österreichischen Abgabenrecht, ÖZW 2002, 38; KStR 2001, Rz 386 idF BGBl I 2004/180.

¹¹⁵ *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 14.

¹¹⁶ *Kirchmayr* in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 546; KStR 2013, Rz 995; *Raab/Renner* in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 286.

¹¹⁷ *Ressler/Stürzlinger* in Lang/Rust/Schuch/Staringer, Körperschaftsteuergesetz Kommentar², 2016, § 8, Tz 248 b; KStR 2013, Rz 995.

¹¹⁸ *Raab/Renner* in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 286/1.

¹¹⁹ *Ressler/Stürzlinger* in Lang/Rust/Schuch/Staringer, Körperschaftsteuergesetz Kommentar², 2016, § 8, Tz 248 b.

onen des bisherigen Geschäftsführers für die neue Geschäftstätigkeit der Gesellschaft. Als Nachweise nennt die Finanzverwaltung folgende:¹²⁰

- Unterlagen wie Aktenvermerke und Protokolle, aus denen hervorgeht, dass die behauptete Tätigkeit auch tatsächlich ausgeübt wird.
- Das Bestehen der erforderlichen Infrastruktur wie zB Arbeitsplatz, Mitarbeiter, Technik.
- Die Höhe der Geschäftsführerentgelte im Vergleich zum neuen Geschäftsführer sowie die notwendige Anzahl an Geschäftsführern im Verhältnis zur Unternehmensgröße.

Wenn der neue Geschäftsführer die Gesellschaft nach dem Gesamtbild der Verhältnisse praktisch alleine führt, wird von einer Änderung der organisatorischen Struktur ausgegangen. Aus diesem Grund löst sich auch das Gesellschaftsrecht in bestimmten Konstellationen von der formaler Betrachtungsweise für den Mantelkaufatbestand und beurteilt die faktischen Gegebenheiten, um einer missbräuchlichen formalen Gestaltung entgegenzuwirken. Auch das Gesellschaftsrecht sieht in bestimmten Konstellationen von einer reinen formalen Betrachtung ab und erwähnt den "*faktischen Geschäftsführer*". Bei Vorgängen zwischen Fremden wird idR davon ausgegangen, dass die formale Gestaltung auch der tatsächlichen entspricht. Bei begründeten Zweifel ist jedoch auch bei Fremden zu prüfen, wer tatsächlich die Geschäftsleitung über hat. Umso mehr gilt dies im Bereich mit nahen Angehörigen.¹²¹

In der Literatur wird noch jener Fall genannt, wonach es in Folge eines Umgründungsvorganges im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge ebenfalls zu einer wesentlichen Änderung der organisatorischen Struktur kommen kann.¹²² Wenn die Gesellschaft durch Verschmelzung oder Umwandlung auf eine andere Gesellschaft übergeht, dann wird die organisatorische Struktur immer wesentlich geändert, da die ursprüngliche Gesellschaft bei diesen Vorgängen untergeht. Aufgrund der Tatsache, dass die Gesamtrechtsnachfolge eine Folge der Verschmelzung und Umwandlung ist, muss bei der Beurteilung des Vorliegens einer wesentlichen Änderung der organisatorischen Struktur geprüft werden, ob und inwieweit die Geschäftsleitung der übertragenden Körperschaft nach dem Umgründungsvorgang bei der übernehmenden Körperschaft noch vertreten ist.¹²³

¹²⁰ KStR 2013, Rz 995; *Ressler/Stürzlinger* in Lang/Rust/Schuch/Staringer, Körperschaftsteuergesetz Kommentar², 2016, § 8, Tz 248 a.

¹²¹ *Raab/Renner* in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 286/2; KStR 2013, Rz 995; OGH 15.09.2010, 2 OB 238/09b.

¹²² ; *Ressler/Stürzlinger* in Lang/Rust/Schuch/Staringer, Körperschaftsteuergesetz Kommentar², 2016, § 8, Tz 248 b.

¹²³ *Kirchmayr* in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 547; BMF 6.7.1994, ecolex 1994, 719.

3.3.2 Wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur

Die Beurteilung ob eine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur vorliegt, ist in der Praxis häufig mit Schwierigkeiten verbunden. Allgemein formuliert liegt ein Mantelkauf vor, wenn eine "leere Gesellschaftshülle" ohne Vermögen und Tätigkeit verkauft wird. Die Beurteilung des Mantelkaufatbestandes wird jedoch schwieriger, wenn die wirtschaftliche Struktur zumindest teilweise vom neuen Eigentümer weitergeführt wird. Die Problematik dieses Tatbestandes liegt darin, zu beurteilen ab wann die Änderung der wirtschaftlichen Struktur einen Missbrauch vermuten lässt.¹²⁴

Eine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur bezieht sich auf die wirtschaftliche Tätigkeit, somit den Unternehmensgegenstand, und das Vermögen des jeweiligen Unternehmens.¹²⁵

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist eine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur dann gegeben, wenn die aus Vermögen und Tätigkeit der jeweiligen Körperschaft gebildete wirtschaftliche Einheit, bezogen auf alle Tätigkeitsbereiche, verloren geht.¹²⁶ Der Tatbestand der wesentlichen Änderung der wirtschaftlichen Struktur ist auch dann gegeben, wenn nur eines der genannten Strukturmerkmale, Vermögen oder Tätigkeit, wesentlich geändert wird.¹²⁷ Besondere Bedeutung wird auf jenes Strukturmerkmal gelegt, welches identitätsstiftend wirkt. Das identitätsprägende Strukturmerkmal einer Holdinggesellschaft ist das Vermögen, ein Produktionsbetrieb wird hingegen durch die Tätigkeit geprägt. Das gewichtige Vermögen findet sich auf der Aktivseite der Gesellschaft. Die Passivseite der Bilanz ist in dieser Hinsicht nicht relevant. Die Passiva repräsentieren die Mittelherkunft und somit Finanzierung des Unternehmens und geben keine Auskunft über die wirtschaftliche Struktur einer Körperschaft.¹²⁸

Die Änderung der wirtschaftlichen Struktur kann qualitativ den Unternehmensgegenstand betreffen oder quantitativ als Erweiterung der wirtschaftlichen Einheit. Zu unterscheiden ist zwischen negativen Veränderungen als Verminderung oder Beendigung der wirtschaftlichen

¹²⁴ *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 14.

¹²⁵ *Kirchmayr* in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 548.

¹²⁶ KStR 2013, Rz 996.

¹²⁷ *Raab/Renner* in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 287; KStR 2013, 996.

¹²⁸ *Raab/Renner* in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 287

Einheit oder ohne Hervorbringung einer neuen Einheit und positiven Veränderungen die in Form von Erweiterungen der wirtschaftlichen Einheit auftreten.¹²⁹

Bloßes Schrumpfen des Betriebes oder sogar die Beendigung an sich stellen nicht sofort eine schädliche Änderung der Struktur dar. Als Maßgebend für die Strukturänderung wird die Schaffung einer neuen wirtschaftlichen Einheit gesehen. Die Schaffung der neuen wirtschaftlichen Einheit kann einerseits durch die Verminderung und Beendigung der bestehenden Einheit mit dem Entstehen einer neuen wirtschaftlichen Einheit oder durch eine quantitativ bedeutende Erweiterung einer bestehenden Einheit herbeigeführt werden.¹³⁰ In der Judikatur wurden diese Vorgänge beispielsweise in den folgenden Fällen bestätigt:¹³¹

Tabelle 1: Unternehmenszweck vor und nach Veräußerung

Fundstelle	Unternehmenszweck	
	vor Veräußerung	nach Veräußerung
VwGH 26.7.2006, 2004/14/0151 (dazu Wiesner, RWZ 10/2009/86, 91)	Herstellung von Kontakten zwischen Unterkunft suchenden Reisenden und anbietenden Beherbergungsbetrieben	Vertrieb von EDV-Programmen, Erstellung von Homepages, EDV-Programmentwicklung, Domainbetreuung
UFS 23.2.2007, RV70161-G/03, bestätigt durch VwGH 18.12.2008, 2007/15/0090 (dazu Stieglitz, GES 2/2009, 76)	Maler- und Anstreichergewerbe	Personalverrechnung, Rechnungswesen und Unternehmensberatung
UFS 7.8.2012, RV/0115-G/10	Industrielle Herstellung von mechanischen Teilen, Export und Import und Handel mit Waren aller Art	Projektmanagement und -entwicklung; Entwicklung von Bau- und Nutzungskonzepten, Immobiliengewerbe
UFS 23.9.2013, RV/0377-W12 (zust M/B/S/S/T, KSt 2014/15, 182 [FN 258])	Beratung von Golfplatzbetreibern bei Betrieb und Kundenwerbung	Beratung von EDV-Unternehmen bei Käufersuche und Börsegang

Quelle: *Raab/Renner* in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 287/1/1.

¹²⁹ *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 15.

¹³⁰ *Ressler/Stürzlinger* in Lang/Rust/Schuch/Staringer, Körperschaftsteuergesetz Kommentar², 2016, § 8, Tz 249 a; *Kirchmayr* in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 554

¹³¹ *Raab/Renner* in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 287/1/1.

Nachdem eine Änderung der wirtschaftlichen Struktur festgestellt wurde, ist die Frage nach der Wesentlichkeit der Änderung zu klären. Die Beurteilung der Strukturänderung hat auf Basis des gesamten Betriebes zu erfolgen und nicht anhand der einzelnen Teilbetriebe. Diese Betrachtungsweise ist auf den Wortlaut im § 8 Abs 4 Z 2 KStG 1988 zurückzuführen, demzufolge die wirtschaftliche Identität der gesamten Körperschaft zu betrachten ist und nicht alleine die der Teilbetriebe. Für den Fall, dass nicht alle Teilbetriebe eines Unternehmens von der Strukturänderung betroffen sind, ist zu prüfen, in welchem Ausmaß die Änderung der Teilbetriebe ausgefallen ist und ob diese Änderung eine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur des Gesamtbetriebes darstellt. Folglich führt der Mantelkauf iSd § 8 Abs 4 Z 2 KStG zum gänzlichen oder zu keinem Untergang der Verluste eines Unternehmens. Eine Aufteilung der Verluste auf Ebene der Teilbetriebe, wie es das UmgrStG vorsieht, ist bei einem Mantelkauf iSd § 8 Abs 4 Z 2 KStG nicht möglich. Erfolgt die Änderung der wirtschaftlichen Struktur in mehreren Tranchen, ist der Tatbestand des Mantelkaufs nur dann gegeben, wenn ein innerer Zusammenhang zwischen den einzelnen Veränderungen nachweisbar ist.¹³²

Somit kann gesagt werden, dass im Zuge der Beweisführung eindeutig erwiesen werden muss, dass eine Kausalität zwischen den Änderungen der wirtschaftlichen Struktur und den Änderungen der Gesellschafterstruktur besteht. Die bloße Absicht des Folgeeigentümers keine Änderungen am ursprünglichen Unternehmensgegenstand vorzunehmen ist nicht relevant. Entscheidend dabei ist lediglich die Tatsache, ob Änderungen der wirtschaftlichen Struktur tatsächlich vorgenommen wurden.¹³³

Veränderungen die vom Voreigentümer vorgenommen werden, sind grundsätzlich für den Mantelkaufatbestand nach § 8 Abs 4 Z 2 KStG unschädlich, außer sie wurden in Absprache mit dem Folgeeigentümer vorgenommen. Die bloße Beendigung des Betriebes seitens Voroder Folgeeigentümer ist ebenfalls nicht schädlich. Dies resultiert aus dem § 8 Abs 4 Z 2 KStG, da mangels wirtschaftlicher Betätigung die Verlustvorträge aufgrund des Fehlens positiver Einkünfte ohnehin nicht abgezogen werden können. Obwohl das Tatbestandsmerkmal der wesentlichen Änderung der wirtschaftlichen Struktur der Kern der Mantelkaufregelung ist, herrscht in der Literatur erhebliche Uneinigkeit.¹³⁴

¹³² *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 15; KStR 2013, Rz 996.

¹³³ *Ressler/Stürzlinger* in Lang/Rust/Schuch/Staringer, Körperschaftsteuergesetz Kommentar², 2016, § 8, Tz 251; VwGH 26.7.2006, 2004/15/0151.

¹³⁴ *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 15.

3.3.2.1 *Quantitative Änderung des Vermögens*

- **Unternehmensgegenstand ändert sich nicht**

Eine wesentliche Strukturänderung bei gleichbleibendem Unternehmensgegenstand liegt nur dann vor, wenn die Erweiterung des Betriebsvermögens im wesentlichen Umfang erfolgt.¹³⁵

In der herrschenden Literatur werden verschiedene Schwellenwerte für die Erweiterung des Betriebsvermögens genannt. Gefordert wird, dass sich das Betriebsvermögen einer Gesellschaft um mehr als das Dreifache erhöhen muss. Andere Autoren vertreten den Standpunkt, dass auch eine Erhöhung um genau das Dreifache genügt.¹³⁶

Nach Ansicht des BMF ist die Erweiterung der übernommenen und weitergeführten Einheit dann wesentlich, wenn sie kurzfristig und die Erweiterung um mindestens das Dreifache erfolgt. Eine langfristige quantitative Erweiterung der wirtschaftlichen Einheit ist unschädlich¹³⁷ und löst somit auch keinen Mantelkaufatbestand aus. Welcher Zeitraum unter dem Ausdruck langfristig zu berücksichtigen ist, wird in den Richtlinien des BMF nicht genannt.¹³⁸

Im Falle eines bloßen Schrumpfens der betrieblichen Tätigkeit einer Gesellschaft, kann im Sinne dieser Regelung nicht von einer wesentlichen Änderung der wirtschaftlichen Struktur gesprochen werden, es sei denn, die Verminderung der wirtschaftlichen Struktur erfolgt bis zur Beendigung der ursprünglichen wirtschaftlichen Einheit, und anschließend wird eine neue Einheit durch den Folgeeigentümer geschaffen. Die Relevanz dieser Ansicht lässt sich darauf zurückführen, dass es ohne der Schaffung einer neuen wirtschaftlichen Einheit auch keine Einkünfteerzielung gäbe und somit der Verlustabzug auch nicht möglich wäre.¹³⁹

Um von einer Änderung des Unternehmensgegenstandes sprechen zu können, müssen dokumentierbare Vorgänge vorliegen, die darauf hinweisen, dass eine Änderung mit „*ziemlicher Sicherheit*“ feststellbar ist. Eine neue Einheit ist erst dann gegeben, wenn entsprechende Handlungen gesetzt wurden und bereits an einer Betriebseröffnung gearbeitet wird. Eine blo-

¹³⁵ Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 288; Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 550.

¹³⁶ Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 550; Renner in Q/R/S/S, § 8 Tz 288; Achatz/Kofler, Risikofinanzierung, 468.

¹³⁷ KStR 2013, Rz 996.

¹³⁸ Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 551.

¹³⁹ Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 288.

ße Erkennung einer Absicht des Folgeeigentümers an einer Änderung der bisherigen Unternehmenstätigkeit, schafft noch keine neue wirtschaftliche Einheit.¹⁴⁰

Die quantitative Änderung der wirtschaftlichen Struktur bezieht sich ausschließlich auf das Betriebsvermögen einer Körperschaft. Darunter ist nur das Aktivvermögen zu subsumieren.¹⁴¹

Laut deutscher Rechtsprechung ist unter dem Begriff „Betriebsvermögen“ nur das Anlagevermögen zu berücksichtigen und nicht das Umlaufvermögen. Ob die wirtschaftliche Identität einer Körperschaft immer alleine anhand des Anlagevermögens beurteilt werden kann, ist fraglich. Kritisiert wird vor allem, dass die Unterscheidung zwischen Anlage- und Umlaufvermögen für die Feststellung des Mantelkaufs nach § 8 Abs 4 Z 2 KStG unbedeutend ist im Hinblick auf die Beurteilung der wirtschaftlichen Identität einer Körperschaft. Folgend dieser Ansicht bleiben sowohl Branchenspezifische Verzerrungen unvermeidlich als auch Probleme mit Aktivierungsverboten wie zB bei selbst hergestellten Vermögensgegenständen.¹⁴²

Unternehmen aus der IT-Branche bestehen zum größten Teil aus nicht aktivierbarem Anlagevermögen und/oder Umlaufvermögen. Bei diesen Unternehmen, würden bereits geringe Strukturänderungen einen Mantelkauf hervorrufen.¹⁴³ Als weitere Beispiele sind auch die Handelsunternehmen zu nennen, deren wesentliches Vermögen im Umlaufvermögen zu finden ist.

Alternativ könnte auch festgelegt werden, dass die wesentliche Betriebsgrundlage einer Körperschaft zu beurteilen ist. Auch selbsthergestellte immaterielle Wirtschaftsgüter sind zu berücksichtigen, die aufgrund des Aktivierungsverbotes nicht auf der Aktivseite der Bilanz ausgewiesen werden.¹⁴⁴

Dieser Tatbestand umfasst nur die quantitative Erweiterung des Betriebsvermögens. Bei Vorhandensein von mehreren (Teil-)Betrieben in einer Körperschaft sind die Änderungen immer nur gemessen an der Gesamtheit der Betriebe zu beurteilen. Folglich stellt auch die Summe des Betriebsvermögens aller Betriebe die Bezugsgröße zur Beurteilung der quantitativen Erhöhung des Betriebsvermögens der Körperschaft dar.¹⁴⁵

¹⁴⁰ *Ressler/Stürzlinger* in Lang/Rust/Schuch/Staringer, Körperschaftsteuergesetz Kommentar², 2016, § 8, Tz 253; UFS 1.10.2010, RV/4372-W/02.

¹⁴¹ *Kirchmayr* in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 552f; BFH 13.8.1997, I 89/96.

¹⁴² *Petriz/Ressler*, Der Handel mit Verlustgesellschaften, ÖStZ 2006, 194; *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 18.

¹⁴³ *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 18.

¹⁴⁴ *Kirchmayr* in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 553.

¹⁴⁵ *Kirchmayr* in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 554f.

3.3.2.2 Qualitative Änderung der wirtschaftlichen Struktur

Wenn es um die Änderung des Unternehmensgegenstandes einer Körperschaft geht, dann ist das Ausmaß der Änderung zu beurteilen. In der herrschenden Literatur wird zwischen vollkommener Änderung, teilweiser Änderung und der Ausweitung des Unternehmensgegenstandes unterschieden.¹⁴⁶ Folgend der Bestimmung des § 21 BAO¹⁴⁷ zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise, ist bei der Beurteilung der Änderung des Unternehmensgegenstandes der tatsächliche Unternehmensgegenstand und nicht der Inhalt des Gesellschaftsvertrages oder der Satzung maßgebend.¹⁴⁸ Die Meinungen im Schrifttum über die Grenze, ab wann eine wesentliche Änderung vorliegt, sind gespalten.¹⁴⁹

Im Falle einer Änderung der Branche, in der eine Gesellschaft tätig wird, zB aus einem Verlag wird ein Möbelhandel oder aus einem Malerbetrieb eine Personalverrechnung, ist dieser Vorgang bereits eine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur.¹⁵⁰ Dies gilt auch dann, wenn Teile des bisherigen Betriebsvermögens (zB ein Teil des Betriebsgrundstücks) von der Gesellschaft weiterhin verwendet werden. Der Tatbestand des Mantelkaufs ist mit dieser Vorgehensweise erfüllt.¹⁵¹

Bei einer teilweisen Änderung des Unternehmensgegenstandes (zB aus einer Tischlerei mit Möbelhandel wird ein Möbelhandel)¹⁵² ist gemäß den BMF Richtlinien, dann die Rede von einer wesentlichen Änderung der wirtschaftlichen Struktur, wenn die neu geschaffene Einheit gegenüber der alten um mindestens 75% überwiegt.¹⁵³

Bei der Ausweitung des Unternehmensgegenstandes gilt ähnliches wie bei der teilweisen Änderung des Unternehmensgegenstandes, beispielsweise wird aus einem Kleinbetrieb ein Industriebetrieb. In diesem Fall stellt idR die Aufnahme von zusätzlichem Betriebsvermögen eine wesentliche Veränderung dar. Dabei ist zu beachten, dass im Hinblick auf den Fortbe-

¹⁴⁶ *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 16; *Wolf*, Der Mantelkauf im Österreichischen Abgabenrecht, ÖZW 2002, 41.

¹⁴⁷ § 21 Abs 1 BAO: Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

¹⁴⁸ *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 16, *Petritz/Ressler*, Der Handel mit Verlustgesellschaften, ÖStZ 2006, 194.

¹⁴⁹ *Petritz/Ressler*, Der Handel mit Verlustgesellschaften, ÖStZ 2006, 194.

¹⁵⁰ *Raab/Renner* in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 288; VwGH 18.12.2008, 2007/15/0090.

¹⁵¹ *Kirchmayr* in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 556.

¹⁵² *Raab/Renner* in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 288.

¹⁵³ *Kirchmayr* in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 558; *Petritz/Ressler*, Der Handel mit Verlustgesellschaften, ÖStZ 2006, 194.

stand der bisherigen betrieblichen Tätigkeit ein Veränderungsausmaß von mindestens 75% kaum ausreichend sein wird. Das Betriebsvermögen der Gesellschaft müsste sich innerhalb eines relativ kurzen Zeitraums um mehr als das Dreifache erhöhen um eine Wesentlichkeit zu begründen. Bei einer Erhöhung des Betriebsvermögens, die aufgrund eines hohen Investitions- und Rationalisierungsbedarfs notwendig ist, wird jedoch keine Strukturänderung ausgelöst. Passiert die Erweiterung hingegen innerhalb eines längeren Zeitraums, greift der Tatbestand des Mantelkaufs prinzipiell nicht. Der Mantelkaufatbestand wird nur dann begründet, wenn einerseits die einzelnen Änderungsvorgänge und andererseits die übrigen Elemente des Mantelkaufs in einem inneren Zusammenhang stehen.¹⁵⁴

3.3.3 Wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur

Das dritte Tatbestandsmerkmal für das Vorliegen eines Mantelkaufs stellt die wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur dar.

Die Änderung der Gesellschafterstruktur bedeutet, dass eine entgeltliche Übertragung von Gesellschaftsanteilen erfolgt. Diese entgeltliche Übertragung von Anteilen erfolgt durch Veräußerung oder durch den Tausch der Anteile.¹⁵⁵ Ein Erwerb der Gesellschafteranteile durch Schenkung oder Erbschaft ist nicht von § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG umfasst.¹⁵⁶

Primär zu beachten ist hier die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den Gesellschaftsanteilen. Für die Beurteilung der Änderung der Gesellschafterstruktur wird das stimm-berechtigte Kapital herangezogen und nicht die Anzahl der ausgetauschten Gesellschafter. Dies ist auf das Gesellschaftsrecht zurückzuführen, wonach die Mehrheitsgesellschafter ab 75% des Nennkapitals wesentliche Entscheidungsbefugnisse betreffend die organisatorische und wirtschaftliche Unternehmensstruktur haben.¹⁵⁷ Veränderungen im Zusammenhang mit sozietären Genussrechts- und Partizipationskapital oder stille Beteiligungen bleiben für die Mantelkaufbestimmung außeracht. Anders zu beurteilen ist jedoch, wenn diese Gesellschafter für Gesellschafter typische Mitspracherechte haben und diese Mitspracherechte auch zu Änderungen der wirtschaftlichen und organisatorischen Struktur führen könnten.¹⁵⁸

¹⁵⁴ Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 288; KStR 2013, Rz 996; UFS 11.11.2013, RV/1449-W/10; Wolf, Der Mantelkauf im Österreichischen Abgabenrecht, ÖZW 2002, 38ff.

¹⁵⁵ Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 290.

¹⁵⁶ Ressler/Stürzlinger in Lang/Rust/Schuch/Staringer, Körperschaftsteuergesetz Kommentar², 2016, § 8, Tz 259, Wolf, Der Mantelkauf im Österreichischen Abgabenrecht, ÖZW 2002, 40.

¹⁵⁷ Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 290/1, BFG 28.5.2014, RV/7103848/2009.

¹⁵⁸ Ressler/Stürzlinger in Lang/Rust/Schuch/Staringer, Körperschaftsteuergesetz Kommentar², 2016, § 8, Tz 257b.

Entscheidend für die Beurteilung des Mantelkaufatbestandes ist, ob der neue Gesellschafter alleine und ohne Zustimmung der Mitgesellschafter eine Änderung der wirtschaftlichen und organisatorischen Struktur herbeiführen kann.¹⁵⁹

Es stellt sich die Frage ob eine Übertragung von Anteilen innerhalb der bestehenden Gesellschafter einen Mantelkaufatbestand auslöst. Laut jüngster BFG Rechtsprechung ist diese Frage zu bejahen. Dabei ist unbeachtlich, ob die Änderung die bestehenden Gesellschafter betrifft oder ob die Anteile von neuen Gesellschaftern erworben werden. Verkauft Gesellschafter A einen Anteil von 96% an Gesellschafter B, welcher bisher nur 2% der Anteile gehalten hat, liegt iSd § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG eine wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur vor, obwohl sich an den Personen der Gesellschafter nichts geändert hat. Bei nur geringfügigen Veränderungen der Gesellschaftsanteile innerhalb der gleichbleibenden Gesellschafterstruktur, würde die Beurteilung eines Mantelkaufatbestands eventuell anders aussehen.¹⁶⁰

3.3.3.1 *Abgrenzung des Begriffes „wesentlich“*

Die in den vorigen Kapiteln dargelegten Tatbestandsmerkmale der organisatorischen und wirtschaftlichen Strukturänderung haben gemein, dass sie immer mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur einhergehen müssen um einen Mantelkauf auszulösen. Dabei ist es durchaus möglich, dass diese Tatbestände unterschiedlich stark ausgeprägt sind, entscheidend ist stets das wirtschaftliche Gesamtbild der Verhältnisse. Aufgrund des Erfordernisses einer Interventionskompetenz hat auch die wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur unter Umständen auch einen höheren Stellenwert innerhalb des Gesamtbildes der Verhältnisse, als die beiden anderen Tatbestandsmerkmale. Anders als bei den anderen Tatbeständen, muss die Änderung der Gesellschafterstruktur stets wesentlich sein. „Unwesentliche“ Änderungen der Gesellschafterstruktur können demnach auch nicht durch stärkere Ausprägungen der wirtschaftlichen und organisatorischen Änderungen der Struktur ausgeglichen werden. Hinsichtlich des wesentlichen Gesellschafterwechsels ist es jedoch fraglich ob diese Ausprägung mehr oder weniger stark sein kann. Dieser Wechsel basiert nämlich auf Gesellschafterebene und deren gesellschaftsrechtlichem Einfluss, welcher es dem Anteilseigner er-

¹⁵⁹ Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 290/1.

¹⁶⁰ Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 290/1; Ressler/Stürzlinger in Lang/Rust/Schuch/Staringer, Körperschaftsteuergesetz Kommentar², 2016, § 8, Tz 257; BFG 28.5.2014, RV/7103848/2009.

möglichst, auf die organisatorischen und wirtschaftlichen Strukturänderungen Einfluss zu nehmen.¹⁶¹

Im Gesetz ist kein exaktes Ausmaß für den Begriff "wesentlich" zu finden.¹⁶² Jeder Wechsel eines Gesellschafters stellt auch eine Änderung der Gesellschafterstruktur dar. Nach Ansicht der Finanzverwaltung umfasst eine wesentliche Veränderung der Gesellschafterstruktur mehr als 75% des stimmberechtigten Kapitals. In weiterer Folge bedeutet dies, dass im Vergleich zur Vorstruktur mehr als 75% der Anteile am Grund- oder Stammkapital einer Gesellschaft von anderen Personen gehalten werden.¹⁶³ Entsprechend geltender VwGH-Judikatur dient diese Grenze allenfalls als Richtwert, da bei diesem Kriterium immer auf die Verhältnisse im Einzelfall abzustellen ist. Aufgrund dieser Rechtsprechung, beurteilt nun auch die Finanzverwaltung derartige Änderungen einzelfallbezogen und betrachtet die Grenze von 75% dahingehend, dass bei diesem Ausmaß „jedenfalls von einer wesentlichen Änderung auszugehen“ sei. Dies bedeutet aber auch, dass ein Mantelkaufatbestand auch dann festgestellt werden kann, wenn die Änderungen der Gesellschafterstruktur niedriger als 75% sind oder im Zusammenhang mit Vetorechten bei einzelnen Gesellschaftern, bei einem deutlich höheren Prozentsatz.¹⁶⁴

3.3.3.2 Entgeltliche Grundlage

Der Wortlaut des § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG lautet, dass die Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage zu erfolgen hat. Vom Mantelkauf umfasst sind somit in erster Linie der Anteilskauf und der Anteilstausch. Im Umkehrschluss bedeutet das, dass bei Erbschaft und Schenkung nie ein Mantelkauf vorliegen kann.¹⁶⁵ Es ist jedoch trotzdem darauf Bedacht zu nehmen, dass sich Kaufleute für gewöhnlich nichts schenken.¹⁶⁶ Im Falle eines Anteilserwerbes im Rahmen einer Kapitalerhöhung außerhalb des gesetzlichen Bezugsrechts liegt auf Grund des § 6 Z 14 lit b EStG 1988 ein Tausch vor.¹⁶⁷

¹⁶¹ Petritz/Ressler, Der Handel mit Verlustgesellschaften, ÖStZ 2006, 195, Ressler/Stürzlinger in Lang/Rust/Schuch/Staringer, Körperschaftsteuergesetz Kommentar², 2016, § 8, Tz 257a.

¹⁶² Ressler/Stürzlinger in Lang/Rust/Schuch/Staringer, Körperschaftsteuergesetz Kommentar², 2016, § 8, Tz 257; KStR 2013, Rz 997.

¹⁶³ Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 556; Massoner, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 19; KStR 2013, Rz 997.

¹⁶⁴ Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 293; VwGH 18.12.2008, 2007/15/0090 unter Hinweis auf KStR 2001, Rz 1182; KStR 2013, Rz 992.

¹⁶⁵ KStR 2013, Rz 997.

¹⁶⁶ BMF, 22.10.1992, SWK 1993, A 40.

¹⁶⁷ Massoner, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 18.

Entsprechend der Verwaltungspraxis sind außerdem Anteilskäufe um einen symbolischen Wert als entgeltlich zu betrachten. Gleiches gilt auch für unentgeltliche Anteilsübertragungen, wenn sich ein wirtschaftlicher Ausgleichsposten finden lässt, zB Freistellung des bisherigen Gesellschafters von seiner persönlichen Haftung. Dabei unbeachtlich ist ob der Erwerber durch diesen Akt Gesellschafter wird oder als Gesellschafter zusätzliche Anteile erwirbt.

Der durch eine Einbringung verursachte Anteilserwerb stellt gemäß § 20 Abs. 1 UmgrStG ebenfalls einen Anschaffungstatbestand dar. Eine Einlage lt. § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 oder eine Einbringung gemäß Art. III UmgrStG, die eine Änderung der Gesellschafterstruktur einer Körperschaft hervorrufen, stellen ebenfalls einen entgeltlichen Vorgang dar. Ein fusionsbedingter Anteilstausch stellt zwar keinen Tausch dar, ist aber trotzdem für die Beurteilung des Mantelkaufstatbestandes eines Beteiligungszuganges auf entgeltlicher Basis relevant.¹⁶⁸

Aus der Judikatur werden folgende Einzelfälle der Entgeltlichkeit beispielhaft aufgezählt:¹⁶⁹

Tabelle 2: Entgeltliche Veräußerung

Fundstelle	Entgeltlichkeit
UFS 1.12.2010	Der Veräußerer eines überschuldeten Unternehmens wird dieses „einfach so“ los. Dies wird eindeutig als geldwerter Vorteil angesehen und impliziert eine entgeltliche Übertragung . In diesem Sinne ist auch eine nominell „unentgeltliche“ Übertragung an sich wertloser Geschäftsanteile oder zu einem symbolischen Betrag als entgeltlicher Vorgang gewertet.
UFS 11.11.2013, RV/1449-W/10	Entgeltlichkeit der Zahlung des Voreigentümers der Gesellschaftsanteile an den Anteilserwerber für die übernommene Verpflichtung zur Sanierung der Altlasten in Höhe eines Betrages der die aus der Verpflichtung erwachsenden Aufwendungen zum Teil abdeckt wird ebenfalls als entgeltlich angesehen.
BFH 8.4.2014, IX R4/13, BFH/NV 2014, 1204	Der Erwerber von Gesellschaftsanteilen muss grundsätzlich eine Gegenleistung erbringen, eine Veräußerung liegt jedoch auch dann vor, wenn ein Entgelt nicht oder lediglich in symbolischer Höhe vereinbart und geleistet wird, weil die übertragenen Anteile wertlos sind.

Quelle: *Raab/Renner* in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 292/1.

¹⁶⁸ KStR 2013, Rz 997; VwGH 9.7.2008, 2005/13/0045.

¹⁶⁹ *Raab/Renner* in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 292/1.

3.3.3.3 *Mantelkauf im Zusammenhang mit Treuhandschaft (VwGH 18.12.2008, 2007/15/0090)*

Gemäß § 24 lit b und c BAO gilt für die Zurechnung der Wirtschaftsgüter bei der Erhebung von Abgaben, soweit in den Abgabenvorschriften nicht anders bestimmt ist, dass Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen übereignet oder zu treuen Händen für einen Treugeber erworben worden sind, dem Treugeber zugerechnet werden.¹⁷⁰

Eine zivilrechtliche Übertragung der Gesellschaftsanteile vom Treugeber an den Treuhänder bewirkt keine Änderung der Gesellschafterstruktur. Der entscheidende Punkt hierbei ist, dass der zivilrechtlichen Ausgestaltung lediglich Indizwirkung zukommt.¹⁷¹ Werden die Anteile vom Erwerber treuhändig für den Veräußerer gehalten, liegt keine Veränderung der Gesellschafterstruktur vor.¹⁷²

Nach Ansicht des UFS liegt ein Mantelkauf auch dann vor, wenn ein Treuhänder 30% der Gesellschaftsanteile für einen ehemaligen Gesellschafter hält und die organisatorische und wirtschaftliche Struktur zu 100% geändert wird.¹⁷³

Auch für Treuhandverhältnisse, die genauso wie andere für die Abgabensfestsetzung maßgeblichen Sachverhalte gemäß §§ 120 und 121 BAO binnen eines Monats dem Finanzamt zu melden sind gelten, wenn es zwischen nahen Angehörigen bestanden haben soll, die gültigen Grundsätze für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen. Nach Rechtsprechung des BFG sind auch Treuhandverhältnisse zwischen nahen Angehörigen, welche rechtzeitig der Abgabenbehörde gemeldet wurden, anzuerkennen und somit für die Beurteilung des Mantelkaufatbestandes zu berücksichtigen.¹⁷⁴

3.3.4 Gesamtbild der Verhältnisse

Entsprechend dem gesetzlichen Wortlaut des § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG geht das Recht auf Verlustabzug verloren, wenn die Identität einer Körperschaft infolge der in den vorigen Kapitel beschriebenen Strukturänderungen wirtschaftlich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht mehr gegeben ist.¹⁷⁵

¹⁷⁰ § 24 lit b und c BAO

¹⁷¹ *Novosel*, SWK 30/2015, 1376.

¹⁷² *Raab/Renner* in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 290/2.

¹⁷³ UFS 23.2.2007, RV/0161-G/03; VwGH 18.12.2008, 2007/15/0090.

¹⁷⁴ BFG 28.5.2014, RV/7103848/2009.

¹⁷⁵ § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG.

Folglich bedeutet das, dass die einzelnen Tatbestandsmerkmale nicht getrennt voneinander zu betrachten sind. Im Schrifttum wird einstimmig die Meinung vertreten, dass der Verlustausgleich nur dann zu versagen ist, wenn alle drei Merkmale des § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG kumulativ festgestellt werden.¹⁷⁶ Der Mantelkaufatbestand ist nicht erfüllt, wenn eines der Merkmale nicht zutrifft, auch wenn die anderen beiden noch so stark ausgeprägt sind.¹⁷⁷ Die einzelnen Merkmale des Mantelkaufs können unterschiedlich stark ausgeprägt sein.¹⁷⁸ Es gilt jedoch, dass ein etwas schwächer ausgeprägtes Tatbestandsmerkmal kompensiert werden kann, wenn die anderen beiden Merkmale dafür umso stärker ausgeprägt sind¹⁷⁹ und die Identität des Steuerpflichtigen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht mehr festgestellt werden kann.¹⁸⁰

In diesem Zusammenhang wird als Beispiel ein UFS Judikat genannt. Der konkrete Sachverhalt handelt davon, dass bei der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an 69% der Anteile bei 100%iger organisatorischer und wirtschaftlicher Änderung der Struktur, der Mantelkaufatbestand trotz eines schwächer ausgeprägten Merkmals festgestellt wurde.¹⁸¹ Eine gleichmäßige Ausprägung aller drei Tatbestandsmerkmale wird in der Praxis kaum vorkommen.¹⁸² Zu vermeiden gilt es somit, dass eine wesentliche organisatorische, wesentliche wirtschaftliche Strukturänderung und eine wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur kumulativ auftreten.¹⁸³

Im Ergebnis kann gesagt werden, dass das Gesamtbild der Verhältnisse den Eindruck vermitteln muss, dass die Verlustverwertung das vorrangige Ziel der Strukturänderungen war.¹⁸⁴

Nach *Massoner* darf der Wortlaut „Gesamtbild der Verhältnisse“ nicht dahingehend interpretiert werden, dass nur in eindeutigen Fällen, in denen die Verlustverwertung vordergründig ist, ein Mantelkauf vorliegt. Die Bedeutung des § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG ist eher dahingehend ausgelegt, dass den Mantelkauf der Verlust der wirtschaftlichen Identität definiert und nicht

¹⁷⁶ *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 22.

¹⁷⁷ *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 22; *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG 1988, § 8, Tz 53.

¹⁷⁸ *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 573.

¹⁷⁹ *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 22; *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG 1988, § 8, Tz 53.

¹⁸⁰ *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 573.

¹⁸¹ UFS 23.2.2007, RV/0161-G/03.

¹⁸² *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 22; *Wolf*, Der Mantelkauf im Österreichischen Abgabenrecht, ÖZW 2002, 40.

¹⁸³ *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 22.

¹⁸⁴ *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 572; *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG 1988, § 8, Tz 53.

die vorrangige und missbräuchliche Verlustverwertung.¹⁸⁵ Auch der VwGH stellt in einem Judikat klar, dass selbst beim überwiegenden Vorliegen außersteuerlicher Gründe für Umstrukturierungsmaßnahmen der Mantelkaufatbestand erfüllt werden kann.¹⁸⁶

3.4 Zeitliche Abfolge der Änderungen der Struktur

Die Beurteilung des Mantelkaufs nach dem Gesamtbild der Verhältnisse steht in engem Zusammenhang mit der zeitlichen Abfolge der Strukturänderungen. Zu diesem Thema hat der VwGH im Urteil vom 26.7.2005 ausführlich Stellung genommen. In diesem Erkenntnis stellt der Verwaltungsgerichtshof klar, dass es grundsätzlich unerheblich ist, in welcher zeitlichen Reihenfolge die Änderungen der Struktur eintreten. Vielmehr kommt es darauf an, ob ein planmäßiger Zusammenhang zwischen den einzelnen Vorgängen feststellbar ist. Nach Ansicht des Gerichtshofes wird der zeitlichen Abfolge lediglich Indizwirkung beigemessen und die Indizwirkung wird schwächer, je länger der Zeitraum ist, in dem die Änderungen der Struktur vorgenommen werden. Wenn alle Tatbestandsmerkmale eines Mantelkaufs innerhalb eines kurzen Zeitraums eintreten, dann wird auch ein Mantelkauf angenommen. Als Richtwert für die zeitliche Abfolge wird ein Jahr angenommen. Im Falle, dass sich die Strukturänderungen über mehrere Jahre ziehen, kann der Verlustvortrag nur dann versagt werden, wenn Kausalität zwischen den Änderung der organisatorischen Struktur, der wirtschaftlichen Struktur und der Änderung der Gesellschafterstruktur festgestellt werden kann. In diesem konkreten Fall erstrecken sich die Strukturänderungen über mehr als fünf Jahre. Der Verwaltungsgerichtshof hat der Beschwerdeführerin jedoch trotzdem den Verlustabzug versagt, weil im Zuge des Verfahrens ein starker Zusammenhang zwischen den Strukturänderungen festgestellt werden konnte.¹⁸⁷

Erfolgt die Änderung kurzfristig in qualitativer und quantitativer Hinsicht durch den neuen Eigentümer der Körperschaft, handelt es sich bei diesem Vorgang jedenfalls um eine Änderung der wirtschaftlichen Struktur. Im Falle dass die Änderung noch im Herrschaftsbereich des alten Eigentümers erfolgt, kann nur dann von einer relevanten Änderung der wirtschaftlichen Struktur ausgegangen werden, wenn diese auf Veranlassung des neuen Eigentümers erfolgt.¹⁸⁸ Von einem Mantelkauf ist somit jedenfalls auch dann auszugehen, wenn der Voreigentümer in Willensübereinstimmung mit dem Folgeeigentümer Änderungen der wirtschaftlichen Struktur durchführt und eine Änderung der Gesellschafterstruktur erst im Nachhinein

¹⁸⁵ *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 23.

¹⁸⁶ VwGH 26.7.2005, 2001/14/0135, *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 23.

¹⁸⁷ *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 24; VwGH 26.7.2005, 2001/14/0135.

¹⁸⁸ *Kirchmayr* in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 575; KStR 2013, Rz 996.

erfolgt. Wenn der Alteigentümer jedoch Änderungen an der wirtschaftlichen Struktur mit dem Hintergrund vornimmt, die Körperschaft zu einem späteren Zeitpunkt leichter verkaufen zu können bzw. dadurch die Verkaufschancen der Körperschaft zu verbessern, dann liegt kein Mantelkauf vor.¹⁸⁹

In diesem Zusammenhang sollte die Dokumentation für eine mögliche spätere Beweissicherung von großer Bedeutung sein, da es später problematisch sein könnte die Motive, Pläne und Interessen glaubhaft zu machen. Je besser belegt werden kann, dass die Alteigentümer die Strukturveränderungen vorgenommen haben und die Folgeeigentümer vorrangiges Interesse am Unternehmenssubstrat haben, umso schwieriger wird es für die Finanzverwaltung das Vorliegen eines Mantelkaufs durchzubringen.¹⁹⁰

Nach *Massoner* ist die Beurteilung des planmäßigen Zusammenhanges zwischen den einzelnen Änderungen der Struktur von enormer Bedeutung, da die wirtschaftliche Identität einer Körperschaft auch im üblichen wirtschaftlichen Tätigwerden verloren gehen kann. *Massoner* unterstreicht des Weiteren, dass ein Verlustabzug im Zusammenhang mit Unternehmensveräußerungen nur dann versagt werden sollte, wenn durch geplante Änderungen der Struktur Verlustmängel entstehen. Die Ausdehnung des Zeitraumes der Mantelkaufregelung wird als problematisch erachtet, da dies unter Umständen für den Steuerpflichtigen einen sehr langen Zeitraum bedeuten kann. In Anbetracht der Bestimmung des § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG mag das auch erforderlich sein, um damit das Hinauszögern der Strukturänderungen zu verhindern. Andererseits sind die Absichten und Pläne von Steuerpflichtigen im Allgemeinen schwer nachzuweisen, was zu Rechtsunsicherheit führt. Diese Tatsache macht es für den Steuerpflichtigen fast unmöglich steuerliche Folgen eines Unternehmenserwerbes mit folgender Strukturänderung zu berechnen.¹⁹¹

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang auch, dass im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26.7.2005 ein Fall mit einem sehr starken Zusammenhang zwischen den einzelnen Änderungen der Struktur vorliegt. Die drei Mantelkaufatbestände erstreckten sich über fünf Jahre und erfolgten im Herrschaftsbereich des alten Eigentümers. Im Jahr 1992 wurden lediglich 4% der Anteile an der Beschwerdeführerin verkauft und die organisatorische Struktur wesentlich verändert. Zum selben Zeitpunkt wurde außerdem der Erwerberin die Option ein-

¹⁸⁹ VwGH 26.7.2005, 2001/14/0135; *Kirchmayr* in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 576.

¹⁹⁰ *Wolf*, Der Mantelkauf im Österreichischen Abgabenrecht, ÖZW 2002, 41f.

¹⁹¹ *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 25.

geräumt die verbleibenden 96% der Anteile zwischen 1.7.1996 und 30.6.1997 zu erwerben. Im gleichen Zuge ging die Voreigentümerin die Verpflichtung ein, sich der Verfügung über den Anteil an der Körperschaft ohne Zustimmung der Folgeeigentümerin zu enthalten. Außerdem wurde am selben Tag beschlossen, dass der Gesamtgewinn der Gesellschaft für die folgenden fünf Jahre der Erwerberin zukommen solle. Im Zuge des Prüfungsverfahrens, wurde außerdem festgestellt, dass die Beschwerdeführerin im Jahr 1992 auch ihre bisherige Tätigkeit als Verlag bzw. Vertrieb von Verlagsgeschäft eingestellt hatte und auch kein Anlagevermögen mehr hatte. Seit dem Jahr 1995 war die Beschwerdeführerin im Bereich Rechnungswesen für die Erwerberin tätig. Auf Grund dieser Veränderungen stellte die Behörde eine völlige Änderung der wirtschaftlichen Struktur fest. Nach Erkenntnis des Gerichtshofes lag eine gänzliche Eingliederung der Mantelgesellschaft in den Konzern der Erwerberin vor. Der VwGH entschied daher, dass *„im Beschwerdefall an diesem inneren Zusammenhang – ungeachtet der von der Beschwerdeführerin hervorgehobenen langen Zeitspanne, innerhalb derer die Veränderungen vorgenommen wurden – kein Zweifel bestehen kann.“*¹⁹² Obwohl in diesem speziellen Fall die Mantelkaufbetrachtung einen Zeitraum von für Jahren betraf, kann nicht von einer allgemeinen Ausdehnung des Betrachtungszeitraumes geschlossen werden.¹⁹³

3.5 Zeitliche Wirkung des Mantelkaufs

Ein weiterer wesentlicher Punkt, der außerdem zu berücksichtigen bleibt, ist die Frage nach dem Verbleib der Verluste im Jahr der Feststellung des Mantelkaufs. Zu diesem Thema hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 22.12.2005 ausführlich Stellung genommen. Im gegenständlichen Sachverhalt stand der Mantelkaufatbestand außer Frage. Allein die Frage nach dem Verlust aus dem Jahr der Feststellung des Mantelkaufs blieb offen. Nach Meinung der belangten Behörde und näher zitiertem Schrifttum wäre bei Vorhandensein eines Mantelkaufs innerhalb eines Wirtschaftsjahres sowohl der aus den Vorjahren erwirtschaftete Verlust als auch der Verlust aus dem Mantelkaufjahr als in den Folgejahren nicht mehr vortragsfähig anzusehen. Lt § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG ist der Verlustabzug ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zulässig, ab welchem der Wechsel der wirtschaftlichen Identität des Steuerpflichtigen nicht mehr feststellbar ist. Folgend der Bestimmung des § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG und der Legaldefinition des § 18 Abs. 6 EStG 1988 sind daher nur die Verluste vor der Feststellung des Mantelkaufs vom Abzugsverbot erfasst. Darauf beruhend, wird auch die Entscheidung der belangten Behörde vom Verwaltungsgerichtshof aufgehoben und der im Jahr der Feststellung des Mantelkaufs entstandene Verlust als für die Folgejahre abzugsfähig er-

¹⁹² VwGH 26.7.2005, 2001/14/0135.

¹⁹³ Massoner, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 25f.

achtet, da von der Mantelkaufregelung nur der bestehende Verlustabzug umfasst ist. Zusammenfassend bedeutet das, dass die im Jahr des Mantelkaufs entstandenen Verluste nach VwGH-Rechtsprechung vortragsfähig sind.¹⁹⁴

Eine genaue Stichtagsbetrachtung wie beispielsweise im UmgrStG mit dem Umgründungsstichtag vorgesehen ist, setzt voraus, dass ein genauer Zeitpunkt für die Entstehung der Verluste bekannt ist. Da die Strukturänderungen iSd Mantelkaufregelung in der Praxis jedoch eher über Jahre dauern, ist die Feststellung eines exakten Mantelkaufstichtags schwierig.¹⁹⁵

3.6 Ausnahmen vom Mantelkauf

Im § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG 1988 ist nicht nur normiert, dass die wirtschaftliche Identität einer Körperschaft durch eine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen und organisatorischen Struktur im Zusammenhang mit der wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur und damit auch die Verlustabzüge aus den Vorjahren verloren gehen. Außerdem werden zwei Möglichkeiten genannt, anhand derer der Rechtsanspruch für die Verlustvorträge erhalten bleibt.

3.6.1 Escape-Klausel

Das Recht auf Verlustabzug geht trotz Erfüllung aller drei Mantelkaufatbestandsmerkmale gemäß § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG 1988 nicht verloren, wenn die Änderungen der Struktur aufgrund der Erhaltung eines wesentlichen Teils der betrieblichen Arbeitsplätze vorgenommen werden. Dieser Sanierungsvorgang wird als Escape-Klausel bezeichnet.¹⁹⁶

Der Hintergrund dieser Ausnahme ist auf die standort- und sozialpolitischen Motive des Gesetzgebers zur Förderung des Arbeitsmarktes zurückzuführen.¹⁹⁷

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist so eine Sanierung nur dann anerkannt, wenn eine sanierungsbedürftige Unternehmensstruktur vorhanden ist.¹⁹⁸ In dieser Hinsicht ist das Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse zu beurteilen. Zu würdigen sind hierfür die Betriebs-

¹⁹⁴ VwGH 22.1.2.2005, 2002/15/0079; KStR 2013, Rz 999.

¹⁹⁵ Twardosz, Neues zum Mantelkauf, GeS 2006, 128.

¹⁹⁶ Ressler/Stürzlinger in Lang/Rust/Schuch/Staringer, Körperschaftsteuergesetz Kommentar², 2016, § 8, Tz 262.

¹⁹⁷ Ressler/Stürzlinger in Lang/Rust/Schuch/Staringer, Körperschaftsteuergesetz Kommentar², 2016, § 8, Tz 262; Massoner, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 28; Wolf, Der Mantelkauf im Österreichischen Abgabenrecht, ÖZW 2002, 42.

¹⁹⁸ Ressler/Stürzlinger in Lang/Rust/Schuch/Staringer, Körperschaftsteuergesetz Kommentar², 2016, § 8, Tz 263; ErlRV 622 BlgNR 17. GP, 18.

merkmale wie zB Umsatz, Auftragsvolumen, Aktivvermögen, oder Anzahl der Mitarbeiter.¹⁹⁹ Die Maßnahmen der Sanierung müssen daher dem Tatbestand des Sanierungsgewinns iSd § 36 EstG 1988 bzw § 23a KStG 1988 entsprechen.²⁰⁰

Hat die Unternehmensstruktur bereits vor dem Wechsel nicht mehr bestanden, kann in weiterer Folge auch nicht mehr von einer Sanierung ausgegangen werden. Unbeachtlich für die Erfüllung der Voraussetzung der Escape-Klausel ist jedoch ob die sanierungsbedürftige Körperschaft in der Folge erhalten bleibt oder untergeht.²⁰¹

Massoner stellt die Frage in den Raum in wieweit es „systemkonform und sachlich gerechtfertigt“ ist den Erwerb eines Verlustabzuges zu dulden, solange der wesentliche Teil der betrieblichen Arbeitsplätze erhalten bleibt. Dem entgegenzusetzen ist jedoch, dass alleine das tatsächliche Vorhandensein von Arbeitskräften in der Körperschaft auf einen bestehenden Betrieb hinweist und das schließt grundsätzlich schon eine reine Verlustmantelgesellschaft aus.²⁰²

Im KStG ist nicht normiert, welcher Prozentsatz der ursprünglich bestandenen Arbeitsplätze erhalten bleiben muss. In der herrschenden Lehr wird die Ansicht vertreten, dass mehr als 25% der ursprünglichen Arbeitnehmerschaft vorhanden sein müssen.²⁰³

Aus Gründen der Rechtssicherheit wäre es von Vorteil, wenn ein Richtwert für die Änderungen der Struktur auch im KStG normiert wäre, da zwischen herrschender Lehre und Verwaltungspraxis teils unterschiedliche Richtwerte angenommen werden. Dies würde aber wiederum bedeuten, dass der Spielraum für die Beurteilung des Gesamtbildes der Verhältnisse eingeschränkt werden würde.²⁰⁴

Im § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG 1988 verwendet der Gesetzgeber bei jedem Mantelkaufatbestandselement das Wort „wesentlich“. Die Interpretation dieses Wortes ist jedoch völlig unterschiedlich. Eine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur, der organisatorischen Struktur und der Gesellschafterstruktur ist bei einer Änderung von bzw. über 75% der jewei-

¹⁹⁹ *Raab/Renner* in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 295.

²⁰⁰ *Raab/Renner* in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 295; KStR 2013, Rz 1002; *Kirchmayr* in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 592.

²⁰¹ *Ressler/Stürzlinger* in Lang/Rust/Schuch/Staringer, Körperschaftsteuergesetz Kommentar², 2016, § 8, Tz 263; ErlRV 622 BlgNR 17. GP, 18.

²⁰² *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 28.

²⁰³ *Kirchmayr* in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 591.

²⁰⁴ *Kirchmayr* in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 593.

ligen Bezugsgröße erreicht. In den Richtlinien des BMF ist der „wesentliche“ Teil der Arbeitnehmerschaft mit 25% der in der alten Unternehmensstruktur bestehenden Arbeitsplätze als ausreichend definiert. Betrachtet man das EStG 1988, ist ebenfalls eine Definition für das Wort „wesentlich“ vorhanden. Im § 22 Z 2 ist eine Beteiligung ab 25% als wesentlich zu deklarieren.²⁰⁵ Entsprechend wäre somit wäre eine Änderung von mehr als 75% für den Tatbestand der Sanierung schädlich.²⁰⁶

Die laut Sanierungstatbestand geforderte Arbeitsplatzzerhaltung ist nicht erfüllt, wenn die Arbeitnehmerschaft nur für einen kurzen Zeitraum weiterbeschäftigt wird. Wenn die Erhaltung der Arbeitsplätze aus objektiven betrieblichen Gründen auf lange Dauer nicht möglich ist, dann müssen diese auch nicht bestehen bleiben. Im Gesetzeswortlaut „*mit dem Ziel der Erhaltung [...] betrieblicher Arbeitsplätze*“ ist das Bestreben der Erreichung des Sanierungszieles vordergründig,²⁰⁷ die tatsächliche Erreichung des Ziels der Sanierung ist dabei nicht relevant.²⁰⁸

Ein Mislingen der Sanierung bedeutet nicht automatisch auch den Untergang des Verlustabzuges. Mit ausreichend Dokumentationsmaterial hat der Steuerpflichtige jedoch nachzuweisen, dass im Rahmen der Planung der Strukturänderungen genügend Handlungen zur Erreichung der Sanierungsabsicht gesetzt wurden.²⁰⁹

Zur Verdeutlichung des Sachverhaltes werden folgende Beispiele genannt:²¹⁰

- **„Beispiel 1: Wiesner, SWK 1988, A I 233**

Ist eine 200-Mann-Fabrik durch sukzessives Stilllegen von Produktionsteilen im Zeitpunkt des Anteilsenerwerbs auf einen 50-Mann-Betrieb geschrumpft, kann die nachfolgende völlige Umstrukturierung unter Aufrechterhaltung der 50 Arbeitsplätze noch als Sanierung angesprochen werden. Sind zur Zeit des Gesellschafterwechsels nur noch 20 Arbeitsplätze vorhanden, ist am Bestehen der bisherigen betrieblichen Struktur zu zweifeln. Bleiben die 50 Arbeitsplätze nach dem Gesellschafterwechsel nicht erhalten, ist das vom Gesetz angesprochene Sanierungsziel nicht gegeben. Ob hingegen die Arbeitsplätze in weiterer Folge aus unvorherseh-

²⁰⁵ Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 593; Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 279.

²⁰⁶ Baumann, Die Übertragung von Verlustvorträgen, SWK 1993, A 47.

²⁰⁷ Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 594; KStR 2013, Rz 1002; Wolf, SWK 2003, 259.

²⁰⁸ Petritz/Ressler, Der Handel mit Verlustgesellschaften, ÖStZ 2006, 197.

²⁰⁹ Wolf, Der Mantelkauf im Österreichischen Abgabenrecht, ÖZW 2002, 42f.

²¹⁰ Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 593; Wiesner, Die Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter im neuen Körperschaftsteuerrecht, SWK 1988, A I 234; Quantschnigg, ÖStZ 1989, 44.

baren objektiven Gründen längerfristig erhalten bleiben können, ist für die Begünstigungsvorschrift nicht von Bedeutung.

- **Beispiel 2: Quantschnigg, ÖStZ 1989, 44:**

Ein Unternehmen, das Schuhe produziert, erleidet von X1 bis X4 beträchtliche Verluste. Dies hat dazu geführt, dass im Jahr X5 die Produktion nahezu eingestellt wird. Von den ursprünglichen 200 Arbeitskräften sind nur mehr 20 vorhanden. Sie halten einen Betrieb im Umfang von nur 5% der seinerzeitigen Produktion aufrecht und treffen bereits Vorbereitungen zur Liquidation des Unternehmens. In diesem Zustand des Unternehmens kommt es zum Verkauf der Gesellschaftsanteile, einen Wechsel in der Geschäftsführung und zur Umstellung der Produktion auf technische Haushaltsartikel. Sämtliche der 20 verbliebenen Arbeitskräfte werden in die neue Produktion übernommen. Der Verlustabzug für die Jahre X1 und X4 geht dennoch unter, weil der Zustand unmittelbar vor der Strukturänderung mit jenem während des Zeitraumes des Entstehens des Verlusten wirtschaftlich nicht mehr vergleichbar ist.

- **Beispiel 3: Quantschnigg, ÖStZ 1989, 44:**

Ein Unternehmen, das Textilien herstellt, muss in den Jahren X1 bis X4 Verluste in Kauf nehmen. Dies hat dazu geführt, dass die Produktion schon im Jahr X3 um 50% zurückgenommen werden musste. Dies entspricht dem Rückgang des Auftragsstandes. Der Mitarbeiterstand musste ebenfalls um 50% reduziert werden. In diesem Zustand des Unternehmens kommt es zum Verkauf der Gesellschaftsanteile, einem Wechsel in der Geschäftsführung und zur Umstellung der Produktion auf elektronische Artikel. Von den unmittelbar vor der Strukturänderung vorhandenen Arbeitskräften von 150 Personen wurden 50 übernommen. Der Verlustabzug für die Jahre X1 bis X4 geht nicht unter, weil der Zustand unmittelbar vor der Strukturänderung mit jenem während des Zeitraums des Entstehens der Verluste wirtschaftlich vergleichbar ist und weil ein Drittel der Arbeitsplätze erhalten blieb.“

3.6.1.1 Zusammenhang der Tatbestandselemente

Für eine Antwort auf die Fragen weshalb die Erhaltung eines „wesentlichen Teiles“ der betrieblichen Arbeitsplätze gesetzlich von Bedeutung ist, muss der sinnhafte Zusammenhang der einzelnen Tatbestandselemente genau beachtet werden, der wie folgt aufgebaut ist:²¹¹

„Anfallen betrieblicher Verluste“

- deshalb Betrieb sanierungsbedürftig

²¹¹ Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 296; Quantschnigg, ÖStZ 3/1989, 43f.

- *Sanierungsziel: Erhaltung (eines Teils) der Arbeitsplätze*
- *Sanierungsinstrumente: Strukturänderungen“*

Durch diese Zusammenfassung wird ermöglicht, dass Kausalität zwischen dem Stand der betrieblichen Sphäre

- beim Anfallen von Verlusten und
- unmittelbar vor den Änderungen der Struktur

hergestellt wird. Das Ziel dieser Überlegung ist jenes, dass bei Änderungen der Struktur und gleichzeitiger Bestrebung einer Sanierung zum Zwecke der Arbeitsplatzerhaltung die den Sanierungsbedarf ausgelösten Verluste nicht beeinträchtigt werden. Wenn man nun diesen Zusammenhang herstellt, geht hervor, dass sich der Zustand der betrieblichen Sphäre von der Verlustentstehung bis zur Änderung der Struktur nicht dermaßen stark verändert, dass die beiden Zustände wirtschaftlich nicht mehr vergleichbar wären.²¹²

3.6.2 Rationalisierungsklausel und Synergieeffekte bei Umgründungen

Laut § 4 erster Satz UmgrStG²¹³ ist die Mantelkaufbestimmung des § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG 1988 überwiegend auch bei Umgründungen anwendbar.²¹⁴ Im Zuge von Verschmelzungen von Körperschaften sind Änderungen mit dem Ziel von Verbesserungen oder Rationalisierungen der betrieblichen Struktur im Unternehmenskonzept der übernehmenden Körperschaft den Sanierungen lt. § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG 1988 gleichwertig. Das ist die sogenannte Rationalisierungsklausel bzw. Synergieklausel. Die Mantelkaufbestimmung des § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG 1988 umfasst keine derartige Rationalisierungsklausel.²¹⁵

Wird der Mantelkauf nach Legaldefinition des KStG 1988 verwirklicht und kommt es in späterer Folge zu Umgründungsvorgängen (im Speziellen: Verschmelzung, Einbringung oder Spaltung), bedeutet dies, dass die Verlustvorträge in Folge des Mantelkaufs gemäß § 8 Abs 4

²¹² *Raab/Renner* in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 296; *Quantschnig*, ÖStZ 3/1989, 43.

²¹³ § 4 UmgrStG: § 8 Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 ist nach Maßgabe folgender Bestimmungen anzuwenden: Z 1 lit a) „Verluste der übertragenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, gelten im Rahmen der Buchwertfortführung ab dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft, als sie den übertragenen Betrieben, Teilbetrieben oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen zugerechnet werden können. Voraussetzung ist weiters, dass das übertragene Vermögen am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden ist. [...]

²¹⁴ *Raab/Renner* in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 299.

²¹⁵ *Kirchmayr* in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 596; *Peklar*, Verluste im UmgrStR, 140; *Hügel* in Hügel/Mühlehner/Hirschler, UmgrStG, § 4, Tz 83.

Z 2 lit c KStG 1988 bereits vor der Umgründung untergegangen sind und auch die Rationalisierungsklausel nicht angewendet werden kann.²¹⁶

Zur Verdeutlichung werden folgende Beispiele genannt:²¹⁷

- **Beispiel 1: (Peklar, Verluste im UmgrStR, 140)**

„Die Anteile an einer rationalisierten Verlustgesellschaft, die bereits wesentliche wirtschaftliche und organisatorische Strukturänderungen durchgeführt hat, werden von einer Körperschaft erworben: danach findet eine up-stream-Verschmelzung statt. Aufgrund der erfolgten Strukturänderungen iSd § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG 1988 entfällt der Verlustvortrag bereits im Zuge des Anteilserwerbs; die Rationalisierungsklausel für den Verlustübertrag in § 4 Abs. 2 UmgrStG kommt gar nicht mehr zur Anwendung. Würde umgekehrt zunächst die rationalisierte Verlustgesellschaft auf die Kaufgesellschaft verschmolzen und scheiden dann erst die ursprünglichen Gesellschafter der übernommenen Gesellschaft aus, kann die Rationalisierungsklausel des § 4 Abs. 2 UmgrStG in Anspruch genommen werden. Zwei Sachverhalte, die zu einem wirtschaftlich identischen Ergebnis führen, werden hinsichtlich der Verlustvorträge völlig anders behandelt.“

Ein Differenzierung der Anwendungsbereiche des allgemeinen Mantelkaufs gemäß § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG 1988 und des erweiterten Mantelkaufs gemäß § 4 Abs. 2 UmgrStG ist besonders in Anbetracht der Rationalisierungsklausel, die es nur im UmgrStG und nicht im KStG gibt, notwendig. Die Rationalisierungsklausel kommt nur dann zum Tragen, wenn der Umgründungsvorgang vor der Verwirklichung des körperschaftsteuerrechtlichen Mantelkaufstatbestandes stattgefunden hat.²¹⁸

- **Beispiel 2: (Hügel, ecolex 1991, 508f)**

„Ein verschuldetes Unternehmen wird von einem Konkurrenzunternehmen entgeltlich erworben, in der Folge werden organisatorische und wirtschaftliche Änderungen der Struktur der übernommenen Gesellschaft durchgeführt, die wirtschaftlich sinnvolle Rationalisierungsmaßnahmen darstellen, zB Synergieeffekte aus der Übernahme von Marken. Damit die Verlustvorträge nicht aufgrund der Umstrukturierungen nach § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG 1988 untergehen, ist eine Verschmelzung der Verlustgesellschaft mit dem Erwerber (oder mit einer anderen

²¹⁶ Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 299; Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 596; Peklar, RdW 2001, 312.

²¹⁷ Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 597; Peklar, Verluste im UmgrStR, 140; Hügel, ecolex 1991, 508 f.

²¹⁸ Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 598.

Gesellschaft) erforderlich, bevor die Umstrukturierungen durchgeführt werden, um die Rationalisierungsklausel nach § 4 Abs. 2 UmgrStG in Anspruch nehmen zu können.“

Die Implementierung der Rationalisierungsklausel ins KStG würde es ermöglichen, dass wirtschaftlich sinnvolle Unternehmenskäufe, die vordergründig als Rationalisierungsmaßnahmen und Synergieeffekte vorgenommen werden, aufgrund der Abfolge der Rationalisierungsschritte zu keiner steuerlichen Diskriminierung führen.²¹⁹

Folgend der Verwaltungspraxis, schließen die Synergieeffekte den Mantelkaufatbestand des KStG aus.²²⁰ Unter Synergieeffekten wird eine Wertsteigerung aufgrund von Zusammenschlüssen von betrieblichen Einheiten verstanden, die sich basierend auf der Größe der entstehenden Körperschaft ergeben (auch Verbundeffekte genannt). Diese Synergieeffekte ergeben sich üblicherweise nicht automatisch, sondern nur durch enorme organisatorische Maßnahmen.²²¹

Nach Meinung der Finanzverwaltung sind Synergieeffekte in folgenden Fällen verwirklicht:²²²

- *„Vergrößerung des Arbeitnehmerkreises (zB Ersparnis langwieriger und teuren Eindringens in neue Märkte);*
- *Übernahme eingeführter Produkte (zB Ersparnis bei Entwicklung und Werbung);*
- *Größenvorteile im Beschaffungsmarkt (größere Nachfragemacht);*
- *Zusammenlegung gewisser Unternehmensfunktionen (zB Forschung und Entwicklung, Kundendienst, Einkaufsabteilung);*
- *Vereinigung kapitalstarker Unternehmen (zB Liquiditätskompensationen durch wechselseitige Finanzierungen, Zugang zum Kapitalmarkt);*
- *Senkung des Anleger- und Kreditrisikos (Streuung des Unternehmensrisikos durch Diversifikation);*
- *Wirtschaftliche Optimierung durch verschmelzungsbedingtes Zusammenwirken verschiedener getrennt unwirksamer Faktoren;*

²¹⁹ Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 599.

²²⁰ Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 602; KStR 2013, Rz 1003.

²²¹ Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 300.

²²² Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 301; KStR 2013, Rz 1003; Massoner, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 57ff.

- *Bessere wirtschaftliche Auslastung im branchengleichen Betrieb der übernehmenden Körperschaft durch Stilllegen der verschmelzungsveranlasst übernommenen Produktion eines Marktkonkurrenten.*

Essentiell hierbei ist es, dass das Rationalisierungsmotiv in solchen Fällen eindeutig erkennbar ist und gegenüber der Abgabenbehörde dargelegt wird.²²³

3.6.3 Aufdeckung stiller Reserven

Im § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG 1988 letzter Satz ist die Aufdeckung stiller Reserven bis zum Ende des Wirtschaftsjahres als weitere Maßnahme zur Umgehung des Verfalles von Verlustvorträgen im Falle eines Mantelkaufs genannt, resultierend aus der Änderung der wirtschaftlichen Struktur.²²⁴

Diese stillen Reserven müssen steuerwirksam aufgelöst werden. Diese Bestimmung wurde im Jahr 1991 im Rahmen der Erlassung des UmgrStG dem damals geltenden § 8 Abs. 4 Z 3 angefügt. Das Ziel dieser Novelle lag darin, den Tatbestand des Mantelkaufs zu entschärfen und eine vertretbare Versteuerung von aufgedeckten stillen Reserven, welche derselben unternehmerischen Tätigkeit zurechenbar sind wie der Verlustvortrag, zu gewährleisten. Die Versagung des Verlustvortrages aufgrund eines Mantelkaufs trifft den Unternehmer in jenen Fällen härter, in denen es im Zuge der wirtschaftlichen Änderung der Struktur zu einem Gewinn kommt. Der Teil der Verlustvorträge, der zur Deckung der in diesem Jahr durch die wirtschaftliche Strukturänderung steuerpflichtig aufgelösten stillen Reserven dienen soll, soll daher auch steuerwirksam bleiben. Kommt es aufgrund der Aufdeckung stiller Reserven beispielsweise resultierend aus der Veräußerung eines (Teil-) Betriebes oder durch Veräußerung von Betriebsvermögen, zu einem Gewinn im Jahr des Mantelkaufs, darf für diesen ein Verlustausgleich vorgenommen werden. Ein im Jahr des Mantelkaufs entstandener laufender Gewinn ist steuerpflichtig.²²⁵

Wenn sich die wirtschaftliche Strukturänderung über mehrere Jahre erstreckt, dann ist auf das letzte Jahr der Strukturänderung abzustellen, da erst in diesem Jahr die wesentliche Änderung erfolgt ist. Für den Fall, dass stille Reserven vom Folgeigentümer aufgedeckt werden, greift die Ausnahme gemäß § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG 1988 letzter Satz nicht mehr. Wenn die wirt-

²²³ Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 301; UmgrStR 2002, Rz 252 letzter Satz.

²²⁴ Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 605.

²²⁵ Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 302f; Massoner, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 29; Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 606.

schaftliche Strukturänderung noch vor den übrigen Änderungen der Struktur erfolgt, können die stillen Reserven der Körperschaft jedenfalls mangels Erfüllung des Mantelkaufatbestandes mit Verlustvorträgen verrechnet werden.²²⁶

3.7 Mantelkauf in Verbindung mit der Missbrauchsbestimmung des § 22 BAO

Vor der Schaffung des konkreten Missbrauchstatbestandes, stand zur Diskussion, ob der Verlustabzug nicht bereits aufgrund des Missbrauchstatbestandes gemäß § 22 BAO zu versagen wäre.²²⁷

Der § 22 BAO regelt, dass durch Missbrauch zivilrechtlicher Formen und Gestaltungsmöglichkeiten eine Abgabepflicht weder umgangen noch gemindert werden kann.²²⁸

Ritz definiert Missbrauch als Erreichung eines angestrebten Zieles mittels eines zivilrechtlich zulässigen aber ungewöhnlichen und unangemessenen Weges, in der Absicht der Umgehung oder der Minderung der Abgabepflicht.²²⁹

Ein Missbrauch wurde vor allem in jenen Fällen angenommen, wenn eine Körperschaft für den Verkauf von Anteilen keine Vermögenswerte besitzt und dennoch ein unangemessen hoher Wert bezahlt wurde, weil der Käufer offensichtlich die Verlustvorträge erwerben will.²³⁰

Die Bestimmung zum Mantelkaufatbestand hat diese Unklarheit jedoch bereinigt. Im Gesetz ist der Begriff des Mantelkaufs eindeutig umschrieben und somit kommt der Missbrauchstatbestand gemäß § 22 BAO im Zusammenhang mit dem Mantelkauf nicht mehr zur Anwendung. Die Begriffe Missbrauch gemäß § 22 BAO und Mantelkauf gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit c KStG 1988 sind eigenständig zu interpretieren.²³¹

²²⁶ Massoner, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 30.

²²⁷ Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 276.

²²⁸ Massoner, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 30; Gassner, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze, 86.

²²⁹ Ritz, BAO⁵, § 22, Rz 6.

²³⁰ Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 276; Putschögl/Bauer/Quantschnigg, KStG 1966, § 8, Tz 21.

²³¹ Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 276.

Festgehalten werden kann, dass es zur Versagung eines Verlustabzuges nicht der Feststellung einer rechtsmissbräuchlichen Gestaltung gemäß § 22 BAO bedarf.²³² Außerdem ist zu erwähnen, dass die Rechtsfolgen des Mantelkaufs nicht umgangen werden können, indem außersteuerliche Gründe für die Änderungen der Struktur dargelegt werden können.²³³

3.8 Rechtsfolgen des Mantelkaufs

Im Falle eines Mantelkaufs werden die Verlustvorträge aberkannt. Die Verluste aus dem Jahr in dem der Mantelkaufatbestand festgestellt wurde, bleiben aufrecht und gehen nicht verloren. Die Verluste aus den Vorjahren sind ab jenem Jahr in dem der Mantelkauf verwirklicht ist, nicht mehr abzugsfähig.²³⁴

Das Verlustabzugsverbot des § 8 Abs. 4 Z 2 lit c KStG 1988 umfasst nur die Sonderausgabenverluste iSd § 18 Abs. 6 und Abs. 7 EStG 1988.²³⁵

Vom Vortragsverbot ist die Verwertung von **Schwebeverlusten** (Wartetastenverluste) iSd § 7 Abs. 2 KStG nicht umfasst.²³⁶

- § 2 Abs. 2a TS 1 EStG (Beteiligungen an Gesellschaften oder Gemeinschaften, die das Erzielen von steuerlichen Vorteilen vordergründig anstreben.
- § 8 Abs 4 Z 2 lit b KStG (Sanierungsgewinn, etc.)
- § 10 Abs. 8 EStG²³⁷

Verluste dieser Art sind auch bei einer völligen Änderung der Struktur einer Körperschaft so bald wie möglich mit Gewinnen zu verrechnen.²³⁸

Inwieweit die Verwertung von Siebentelbeträgen einer Teilwertabschreibung oder eines Veräußerungsgewinnes gemäß § 12 Abs 3 Z 2, welche im Jahr der Abschreibung oder des Verlustes und in den nächsten sechs Jahren um jeweils ein Siebentel zu berücksichtigen sind,

²³² Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 276; VwGH 26.7.2005, 2001/14/0135.

²³³ Ressler, Zeitliche Abfolge der Strukturänderung beim Mantelkauf irrelevant, *ecolex* 2005, 945; VwGH 26.7.2005, 2001/14/0135.

²³⁴ Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 581; KStR 2013, Rz 999.

²³⁵ Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 581

²³⁶ Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 277.

²³⁷ idF vor dem KMU-FG 2006, BGBl I 2006/101, betreffend Investitionsfreibetrag, welcher letztmalig für Anschaffungen vor dem 1.1.2001 geltend gemacht wurde.

²³⁸ Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 277; Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 582.

ebenfalls verloren gehen oder vom Tatbestand des Mantelkaufs unberührt bleiben, ist die zu klärende Frage.

Im Falle, dass die Siebentelbeträge bereits zur Gänze verbraucht sind und somit im Verlustabzug enthalten sind, gehen diese ebenfalls mit dem Verlustabzug unter. Jedoch offene und somit noch nicht verbrauchte Siebentel sind steuerlich noch nicht berücksichtigt worden und im Verlustvortrag gem. § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 noch nicht enthalten.²³⁹ Die Mantelkaufbestimmung gem. § 8 Abs. 4 Z 2 lit c KStG 1988 verweist auf den § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988, was in weiterer Folge bedeuten würde, dass die offenen Siebentelbeträge von der Bestimmung des Mantelkaufs nicht umfasst sind und somit auch bei Feststellung eines Mantelkaufs nicht verloren gehen.²⁴⁰

Die aktuelle Verwaltungspraxis ist in diesem Fall einer anderen Meinung. Laut BMF-Ansicht sind die Siebentelbeträge gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 keine Schwebeverluste und vom Tatbestand des Mantelkaufs somit mit umfasst und gehen verloren.²⁴¹

Es ist fraglich ob auch der Verlust des Mantelkaufjahres unter das Verlustvortragsverbot des § 8 Abs 4 Z 2 fällt.²⁴² Nach bisheriger Verwaltungspraxis war der Verlust des Mantelkaufjahres nicht für Folgejahre vortragfähig. Die herrschende VwGH Rechtsprechung ermöglicht jedoch auch die uneingeschränkte Vortragsfähigkeit des Verlust des Mantelkaufjahres.²⁴³

Laut VwGH-Rechtsprechung ist im – nicht unterbrochenen - Jahr der Strukturänderung jener Teil des negativen Ergebnisses bis zur Vollführung der Strukturänderung mit jenem Teil des Jahresergebnisses nach der Änderung der Struktur zu saldieren.²⁴⁴ In diesem sehr engen Zeitraum können die Verluste, die vor der Änderung der Struktur entstanden sind, mit den Gewinnen nach der Strukturänderung verrechnet werden. Aus diesem Erkenntnis kann geschlos-

²³⁹ Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 277; Prodingler, Mantelkauf und Siebentelabschreibungen, SWK 2013, 927f.

²⁴⁰ Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 277; Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 582; VwGH 31.5.2017, Ro 2015/13/0024.

²⁴¹ Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 277/2; KStR 2013, Rz 594 2. Absatz.

²⁴² Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 582; Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 281; KStR 2013 Rz 999.

²⁴³ Bergmann/Stadlbauer in Bergmann/Bieber (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz - Update-Kommentar, § 8, Tz 49; VwGH 22.12.2005, 2002/15/0079.

²⁴⁴ Raab/Renner in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 277/3; VwGH 22.12.2005, 2002/15/0079. Wien, 29.9.2017; Twardosz, Neues zum Mantelkauf, GeS 2006, 139; siehe auch Abschnitt 3.5.

sen werden, dass die Verlustbeschränkungen des Mantelkaufs nur Verluste betreffen, die vor dem Jahr der Änderung der Struktur entstanden sind. Als weitere Schlussfolgerung lässt sich ableiten, dass es in diesem Sinne unsachlich wäre die Verluste, welche im Jahr des Mantelkaufs entstanden sind, zum Ausgleich zulassen würde um sie in weiterer Folge jedoch vom Verlustabzug auszuschließen. In der Bestimmung des § 8 Abs. 4 Z 2 lit c KStG 1988 sind nur jene Verluste normiert, die bei Feststellung des Mantelkaufatbestandes Verlustvorträge iSd § 18 Abs. 6 EStG waren und somit aus früheren Zeiträumen resultieren.²⁴⁵

3.9 Mantelkauf in der Gruppe

Vereinfacht gesagt geht es im Grunde darum, dass Gewinne und Verluste von Unternehmen mit einer finanziellen Verbundenheit ausgeglichen werden. Die Bestimmungen der Ergebnisermittlung und –zurechnung, die für Behandlung von Verlusten relevant sind, machen den Kern der Gruppenbesteuerung aus. *Massoner* stellt in diesem Zusammenhang fest, dass es überraschend ist, dass die Mantelkaufregelung in der Gruppebesteuerung noch zu keiner Anpassung geführt hat. Im Zusammenhang zwischen dem Mantelkaufatbestand und der Verlustverwertung in der Gruppe sind viele grundlegende Fragen offen, die in der Literatur kaum Erwähnung finden. So auch beispielsweise die Frage ob die Regelung des § 9 Abs. 5 letzter Satz KStG den Mantelkauf aufheben könnte. Im § 9 Abs. 5 letzter Satz KSt ist normiert, dass Vermögensübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe nicht als Veränderungen der Voraussetzungen für Gruppenverhältnisse gelten, solange die finanzielle Verbundenheit bestehen bleibt.²⁴⁶

3.9.1 Ergebniszurechnung

Im § 9 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 ist geregelt, wie die Zurechnung der steuerlichen Ergebnisse in der Gruppe zu erfolgen hat. Im ersten Schritt hat jedes unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglied für sich sein steuerliches Ergebnis zu ermitteln.²⁴⁷

Bei der Ermittlung des Einkommens hat jedes der einzelnen Gruppenmitglieder analog zum § 7 Abs. 2 KStG 1988 vorzugehen. Im Rahmen der Ermittlung des Einkommens sind auch beispielsweise § 2 Abs. 2a oder § 2 Abs. 8 EStG 1988 anzuwenden. Die Ergebniszurechnung ist

²⁴⁵ *Raab/Renner* in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 8, Tz 277/3; KStR 2001, Rz 1185, in KStR 2013 nicht mit übernommen.

²⁴⁶ *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung, K3; *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 36; § 9 Abs. 5 KStG; VwGH 28.6.2016, 2013/13/0066.

²⁴⁷ *BMF*, Besteuerung von Unternehmensgruppen, Abschnitt 6.1.

ein rein steuerlicher Vorgang. Es können Sonderausgaben wie beispielsweise Verlustvorträge gem. § 8 Abs. 4 KStG 1988 abgezogen werden.²⁴⁸

Nachdem die Ergebnisse der Gruppenmitglieder ermittelt sind, erfolgt im nächsten Schritt die Zurechnung des Ergebnisses mit dem Gruppenmitglied mit der ausreichenden finanziellen Verbindung bzw. mit dem Gruppenträger. Aufgrund der erfolgten Ergebniszurechnung kommt es bei den Gruppenmitgliedern zu keiner weiteren Besteuerung. Das in der Körperschaftsteuererklärung des betreffenden Jahres erklärte Einkommen der Gruppenmitglieder wird mittels Bescheides festgestellt.²⁴⁹

Die Ergebniszurechnung hat nach § 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 zu erfolgen, dies gilt einerseits bei unmittelbaren finanziellen Verbindungen und andererseits bei mittelbaren finanziellen Verbindungen über Personengesellschaften oder ein Gruppenmitglied. Wenn es sich um eine Beteiligungsgemeinschaft handelt, dann hat die Aufteilung des Ergebnisses unter den Mitbeteiligten an der Beteiligungsgemeinschaft entsprechend des Beteiligungsverhältnisses zu erfolgen. Die Zurechnung der Ergebnisse der unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder erfolgt in voller Höhe und ist unabhängig vom Beteiligungsverhältnis hinzuzurechnen.²⁵⁰

Ausländische und somit beschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder können ebenfalls in die Unternehmensgruppe einbezogen werden. Hinzuzurechnen sind nur die Verluste der ausländischen Gruppenmitglieder und nicht die Gewinne. Das Höchstmaß des Verlustes aus dem betreffenden Wirtschaftsjahr, welcher dem unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. dem Gruppenträger hinzugerechnet werden kann, ist jener Verlust, der nach ausländischem Steuerrecht ermittelt wurde. Der ausländische Verlust darf nur bis zur Höhe von 75% der Einkommen aller unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder samt Gruppenträger hinzugerechnet werden. Jener Anteil des Verlustes aus der ausländischen Beteiligung, der die 75% Grenze übersteigt, darf im Folgejahr als vortragsfähiger Verlust des Gruppenträgers abgezogen werden.²⁵¹

Der Gesamtbetrag aller steuerlichen Ergebnisse wird im letzten Schritt dem Gruppenträger zugerechnet und bei ihm der Besteuerung unterzogen. Der Gruppenträger hat jedoch im Vor-

²⁴⁸ *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 36.

²⁴⁹ *BMF*, Besteuerung von Unternehmensgruppen, Abschnitt 6.2.1.1.

²⁵⁰ *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 36.

²⁵¹ § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988.

hinein das eigene steuerliche Ergebnis zu ermitteln und im nächsten Schritt die Ergebnisse sämtlicher Gruppenmitglieder dazuzurechnen.²⁵²

Erst nach dem das zusammengefasste Ergebnis feststeht, sind die Sonderausgaben gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 KStG abzuziehen. Ergibt das Gesamteinkommen einen Verlust, so geht dieser in den Verlustvortrag des Gruppenträgers ein.²⁵³

3.9.2 Vor- und Außergruppenverluste

Geregelt sind die Vor- und Außergruppenverluste im § 9 Abs. 6 Z 4. Verluste welche vor der Unternehmensgruppe (Vorgruppenverluste) oder aufgrund von Umgründungen (Außergruppenverluste) entstanden sind, können maximal bis zur Höhe des eigenen Gewinnes des Gruppenmitglieds verrechnet werden.²⁵⁴ Vor- und Außengruppenverluste sind mit den eigenen Gewinnen auszugleichen und erst dann mit den Ergebnissen untergeordneter Gruppenmitglieder zu saldieren.²⁵⁵ Jener Teil der Vor- und Außengruppenverluste, der den Jahresgewinn des Gruppenmitgliedes übersteigt, steht diesem Gruppenmitglied als vortragsfähiger Verlust zur Verfügung und kann nicht mit der unter- bzw. übergeordneten Ebene weiterverrechnet werden.²⁵⁶

In der Phase der Gruppenzugehörigkeit können bei den Gruppenmitgliedern keine zum Vortrag berechtigten Verluste entstehen, da die errechneten positiven und negativen Ergebnisse der Gruppenmitglieder an die unmittelbar beteiligten Gruppenmitglieder oder den Gruppenträger weitergegeben werden.²⁵⁷

4 Der Mantelkauf im Umgründungssteuergesetz

4.1 Verlustübergang bei Umgründungen

Bei Umgründungen ändert sich der Rechtsträger, das Unternehmen bleibt jedoch weiterhin bestehen. Aus einer Umgründung resultiert stets eine Übertragung von Vermögen.²⁵⁸ Im Gegensatz zu den Unternehmensverkäufen werden bei der Vermögensübertragung bei Umgründungsvorgängen Gesellschaftsanteile gewährt oder aufgegeben, was zu einer gesell-

²⁵² *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 37; *BMF*, Besteuerung von Unternehmensgruppen, Abschnitt 6.7.

²⁵³ *BMF*, Besteuerung von Unternehmensgruppen, Abschnitt 6.7.

²⁵⁴ *BMF*, Besteuerung von Unternehmensgruppen, Abschnitt 6.3.1.

²⁵⁵ *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 38.

²⁵⁶ *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 38; *Bruckner/Bartos/Rabel/Seidl/Windinski*, Gruppenbesteuerung, 141 f.

²⁵⁷ *BMF*, Besteuerung von Unternehmensgruppen, Abschnitt 6.3.1.

²⁵⁸ *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 43; *Hügel*, Vertrag und Organisationsakt im Recht der Umgründungen, RdW 1993, 55.

schaftlichen Verbundenheit führt.²⁵⁹ Das Ziel von Umgründungen ist kein gewinnrealisierender Vorgang, sondern eine steuerneutrale Änderung des Rechtskleides.²⁶⁰ Die Buchwertfortführung sowie die Steuerneutralität von Buchgewinnen und -verlusten ermöglicht dies.²⁶¹ Zu klären bleibt der Verbleib der vortragsfähigen Verluste von an Umgründungen beteiligten Unternehmen. Im Umgründungssteuerrecht gilt, dass das Recht auf Verlustabzug vom übertragenden auf das übernehmende Unternehmen übergeht. Dieser Grundsatz beruht darauf, dass aufgrund der zwingenden Buchwertfortführung auch die vorhandenen stillen Reserven auf die übernehmende Körperschaft übergehen und erst bei Veräußerung die realisierten Gewinne zu versteuern sind. Stille Reserven entstehen teils durch Abschreibungen und aus Wertsteigerungen, die analog zum Realisationsprinzip nicht zu erfassen sind und führen folglich zu Verlusten bzw. vermindern diese nicht. Aus diesem Grund ist auch ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen übernommenen Buchwerten und den abzugsfähigen Verlusten vorhanden.²⁶²

Der Verlustvortrag geht bei allen Umgründungsarten, die eine Übertragung des Vermögens unter Buchwertfortführung voraussetzen, ausgenommen Zusammenschluss und Realteilung, auf das übernehmende Unternehmen über.²⁶³

Der Übergang von noch nicht verbrauchten Verlustvorträgen der übertragenden Körperschaft ist geregelt in den §§ 4, 10, 21 und 35 UmgrStG. Die §§ 10, 21 und 35 UmgrStG verweisen auf das Kriterium des objektbezogenen Verlustübergangs und den erweiterten Mantelkaufbestand des § 4 UmgrStG. Aus diesem Grund werden in weiterer Folge kurz die gemeinsamen Bestimmungen im Rahmen der Verschmelzung behandelt. In den übrigen Abschnitten werden lediglich die für die jeweilige Umgründungsart relevanten Bestimmungen erläutert.

4.1.1 Mantelkauf im Umgründungssteuerrecht

Der Mantelkauf gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG kann bereits vor der durchgeführten Umgründung bei der übertragenden und sowohl vor als auch nach der Umgründung bei der übernehmenden Körperschaft erfüllt werden.²⁶⁴

²⁵⁹ *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 43; *Doralt/Mayr/Ruppe*, Steuerrecht¹¹ I, 452, Tz 1101.

²⁶⁰ *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 43; *Peklar*, Verluste im Umgründungssteuerrecht, 54.

²⁶¹ *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 43.

²⁶² *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 43; *Peklar*, Verluste im Umgründungssteuerrecht, 58.

²⁶³ *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 43; *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG, Rz 78.

²⁶⁴ *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 47; *Peklar*, Verluste im Umgründungssteuerrecht, 78.

Der § 4 UmgrStG normiert grundsätzlich den Übergang des Verlustvortrags iSd § 8 Abs. 4 Z 2 KStG vom übertragenden Unternehmen auf das übernehmende, die Notwendigkeit der Buchwertfortführung, den Zeitpunkt der Mitberücksichtigung und regelt auch andererseits eine Reihe von Beschränkungen für die Übertragung des Verlustabzugs.²⁶⁵

§ 4 Z 1 lit a und c UmgrStG möchte ausschließen, dass eine übertragende Verlustgesellschaft aufgrund von Verlustverwertungen auf eine übernehmende Gewinngesellschaft verschmolzen wird, indem gefordert wird, dass das verlustverursachende Vermögen am Verschmelzungsstichtag vorhanden ist (lit a) oder in wirtschaftlich vergleichbarer Form (lit c) vorhanden ist.²⁶⁶

§ 4 Z 1 lit b und c UmgrStG regelt, dass der eigene Verlustabzug der übernehmenden Körperschaft verloren geht, wenn das verlustverursachende Vermögen am Verschmelzungsstichtag nicht mehr vorhanden ist (lit b) oder nicht mehr in wirtschaftlich vergleichbarer Form (lit c) vorhanden ist.²⁶⁷

Eine Kürzung des Verlustabzuges erfolgt nach § 4 Z 1 lit d UmgrStG dann, wenn eine doppelte Verwertung der operativen Verluste zu Stande kommen würde. Das bedeutet, dass bei verbundenen Körperschaften die Teilwertabschreibungen, welche die beteiligte Körperschaft an der Beteiligung vorgenommen hat, zu kürzen sind.²⁶⁸

Ergänzend zu § 4 Z 1 wird im § 4 Z 2 UmgrStG der Mantelkaufatbestand gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG ausgeweitet, indem die übernehmende und die übertragende Gesellschaft im Bezug auf die Beurteilung des Umfangs der erfolgten Strukturänderung als Einheit gesehen werden. Auf der anderen Seite wird aber der Ausnahmetatbestand der Sanierung um den der Rationalisierung ergänzt.²⁶⁹

Die Mantelkaufregelung des Umgründungssteuerrechts schränkt die Umgehung der Bestimmung iSd § 8 Abs. 4 Z 2 KStG durch Umgründungsvorgänge ein.²⁷⁰

²⁶⁵ *Kofler/Six* in Bergmann/Furherr/Hübner-Schwarzinger/Jann/Kofler (Hrsg.) et al, UmgrStG, § 4, Rz 4.

²⁶⁶ *Kofler/Six* in Bergmann/Furherr/Hübner-Schwarzinger/Jann/Kofler (Hrsg.) et al, UmgrStG, § 4, Rz 4.

²⁶⁷ *Kofler/Six* in Bergmann/Furherr/Hübner-Schwarzinger/Jann/Kofler (Hrsg.) et al, UmgrStG, § 4, Rz 4.

²⁶⁸ *Kofler/Six* in Bergmann/Furherr/Hübner-Schwarzinger/Jann/Kofler (Hrsg.) et al, UmgrStG, § 4, Rz 4; § 4 Z 1 lit d.

²⁶⁹ *Kofler/Six* in Bergmann/Furherr/Hübner-Schwarzinger/Jann/Kofler (Hrsg.) et al, UmgrStG, § 4, Rz 4.

²⁷⁰ *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 48; *Peklar*, Verluste im Umgründungssteuerrecht, 78.

Der § 4 UmgrStG verweist auf den § 8 Abs. 4 Z 2 KStG, folglich bedeutet das, dass im Grunde im KStG sowie im UmgrStG der gleiche Mantelkaufbegriff gilt, mit Ausnahme der explizit genannten Sonderregelungen. Jede andere Interpretation würde einen Verstoß gegen den Gesetzeswortlaut mit sich ziehen und auch dem Gleichheitssatz widersprechen.²⁷¹

Die Bestimmungen des § 4 UmgrStG gelten nicht nur für Verschmelzungen, sondern auch für Umwandlungen (§ 10 UmgrStG ff), Einbringungen (§ 21 UmgrStG ff) und für Spaltungen (§ 35 UmgrStG ff).²⁷²

4.2 Verschmelzung

4.2.1 Verlustübertragung

Für den Übergang des Verlustabzuges der übertragenden Körperschaft gibt es mehrere Einschränkungen (siehe Abschnitt 4.1.1.). Der Verlustvortrag geht nur über wenn die folgenden Voraussetzungen kumulativ vorliegen:²⁷³

- die Verschmelzung unter Buchwertfortführung erfolgt
- die Verluste dem übertragenen Vermögen zuzurechnen sind
- eine Vergleichbarkeit des übertragene Vermögen zum Verschmelzungstichtag und jenem zum Zeitpunkt der Verlustentstehung möglich ist und
- die Beschränkung betreffend verbundener Körperschaften nicht zutrifft.

Wenn all diese Voraussetzungen erfüllt sind, dann kann die übernehmende Gesellschaft den Verlust der übertragenden Gesellschaft in jenem Veranlagungszeitraum als Sonderausgabe in Abzug bringen, der dem Jahr des Verschmelzungstichtags folgt. Nach dem Verschmelzungstichtag entstandene Verluste der übertragenden Gesellschaft werden aufgrund der ertragssteuerlichen Rückwirkungsfiktion steuerlich direkt der übernehmenden Gesellschaft zugerechnet. Diese Verluste sind von den Beschränkungen des § 4 UmgrStG nicht umfasst.²⁷⁴

4.2.1.1 Zurechnung der Verluste zum übertragenen Vermögen

Eine Buchwertfortführung garantiert nur dann einen Übergang des Verlustabzuges, wenn die noch nicht verbrauchten Verluste auch tatsächlich dem übertragenen Vermögen zugerechnet werden können.²⁷⁵ Die Verlustverwertung knüpft an die Übertragung bzw. den Fortbestand

²⁷¹ Massoner, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 48.

²⁷² Kofler/Six in Bergmann/Furherr/Hübner-Schwarzinger/Jann/Kofler (Hrsg.) et al, UmgrStG, § 4, Rz 4.

²⁷³ Walter, Umgündungssteuerrecht, 2016, Tz 109, 65.

²⁷⁴ Walter, Umgündungssteuerrecht, 2016, Tz 109, 65.

²⁷⁵ Walter, Umgündungssteuerrecht, 2016, Tz 112, 66.

der verlustverursachenden Einkunftsquelle an und stellt den Grundsatz des sogenannten objektbezogenen Verlustübergangs dar. Der Untergang einzelner Verlustvorträge gemäß § 4 Z 1 UmgrStG beeinträchtigt nicht den Übergang bzw. den Fortbestand von Verlustvorträgen von Einkunftsquellen welche am Verschmelzungstichtag noch bestehen. Daraus lässt sich schließen, dass der § 4 Z 1 UmgrStG nicht darauf abzielt den Verlustübergang zu verwehren, sondern fordert auch die Übertragung der verlustverursachenden Quelle.²⁷⁶

Im Falle des Nichtvorhandenseins des verlustverursachenden Vermögens am Verschmelzungstichtag aufgrund von zB Verkauf, Liquidation oder sonstigem Untergang, dann gehen die Verluste durch den Verschmelzungsvorgang unter. Da die übertragende Körperschaft nicht mehr besteht, können - anders als bei Einbringungen - die nicht übergehenden Verlustvorträge auch nicht bei dieser Gesellschaft bleiben.²⁷⁷ Es ist jedoch nicht erforderlich, dass das verlustverursachende Vermögen nach dem Verschmelzungstichtag auch weiterhin vorhanden bleibt.²⁷⁸

Um einen Objektbezug bei einer betriebsführenden Körperschaft herstellen zu können, ist auf die kleinste wirtschaftliche Einheit des Teilbetriebes abzustellen. Fällt ein oder mehrere bedeutsame Wirtschaftsgüter weg, ist dieser Vorgang für den Übergang des Verlustabzuges nicht schädlich.²⁷⁹

Grundsätzlich gilt, dass der verlustverursachende Teilbetrieb am Verschmelzungstichtag eigenständig bestehen muss. Geht die Eigenständigkeit des Teilbetriebes aufgrund einer Eingliederung in einen anderen Teilbetrieb unter, dann gehen die diesem Teilbetrieb zurechenbaren Verluste nicht automatisch mit unter. Wenn die verlustverursachenden Tätigkeiten im Gesamtbetrieb weiterhin in einem vergleichbaren Umfang feststellbar sind, dann gehen auch die Verluste nicht unter.²⁸⁰

Bei nicht betriebsführenden oder vermögensverwaltenden Unternehmen ist beim Wegfall von verlustverursachenden Wirtschaftsgütern auf jene abzustellen, die von nicht untergeordneter Bedeutung sind zB. Liegenschaften oder wesentliche Beteiligungen.²⁸¹ Diese Körperschaften verfügen über kein Betriebsvermögen im ertragsteuerlichen Sinn. Bei diesen Körperschaften

²⁷⁶ *Kofler/Six* in Bergmann/Furherr/Hübner-Schwarzinger/Jann/Kofler (Hrsg.) et al, UmgrStG, § 4, Rz 47; VwGH 31.1.1995, 94/14/0171.

²⁷⁷ *Kofler/Six* in Bergmann/Furherr/Hübner-Schwarzinger/Jann/Kofler (Hrsg.) et al, UmgrStG, § 4, Rz 49; UmgrStR 2002, Rz 195.

²⁷⁸ *Walter*, Umgündungssteuerrecht, 2016, Tz 112, 66.

²⁷⁹ *Walter*, Umgündungssteuerrecht, 2016, Tz 112, 66.

²⁸⁰ *Walter*, Umgündungssteuerrecht, 2016, Tz 112, 66f; UmgrStR 2002, Rz 207a.

²⁸¹ *Walter*, Umgündungssteuerrecht, 2016, Tz 112, 67; UmgrStR 2002, Rz 208.

ist für die Beurteilung des objektbezogenen Verlustabzugsübergangs die kleinste Zuordnungseinheit der einzelne einem Betrieb nicht zuordenbare Vermögensteil heranzuziehen.²⁸²

4.2.1.2 Vergleichbarkeit des verlustverursachenden Vermögens

Nach Verschmelzungen wird der Verlustabzug verwehrt, wenn verlustverursachenden Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbare Vermögensteile am Verschmelzungstichtag zwar vorhanden sind aber im Umfang zum Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart abweichen, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse keine Vergleichbarkeit mehr möglich ist. In der Literatur wird vom Kriterium der qualifizierten Umfangsminderung gesprochen. Zu prüfen ist die Vergleichbarkeit des Umfangs des Betriebes zum Verschmelzungstichtag mit dem Umfang des Betriebes im Zeitpunkt der Entstehung des Verlustes.²⁸³

Dieses Prüfkriterium gilt sowohl für die übernehmende als auch für die übertragende Gesellschaft. Die wirtschaftliche Vergleichbarkeit des verlustverursachenden Vermögens nach dem Gesamtbild der Verhältnisse steht in starkem Zusammenhang mit dem Tatbestandsmerkmal der Änderung der wirtschaftlichen Struktur der Mantelkaufregelung gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG.²⁸⁴

Bedeutend ist, dass die Vergleichbarkeit am Verschmelzungstichtag feststellbar ist, spätere Änderungen stellen für den Verlustübergang keine Gefahr dar.²⁸⁵

Zu beurteilen ist die Vergleichbarkeit nach quantitativen betriebswirtschaftlichen Kriterien. Für die Beurteilung werden vor allem folgende Kriterien genannt:²⁸⁶

- Umsatz,
- Auftragsvolumen und Produktionsvolumen,
- Anlagevermögen, Anlagenintensität,
- Umlaufvermögen,
- Bilanzsumme,
- Beschäftigungszahl.

²⁸² *Kofler/Six* in Bergmann/Furherr/Hübner-Schwarzinger/Jann/Kofler (Hrsg.) et al, UmgrStG, § 4, Rz 80.

²⁸³ UmgrStR, Rz 218.

²⁸⁴ *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 51; *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG, § 4, Rz 41.

²⁸⁵ UmgrStR, Rz 219.

²⁸⁶ UmgrStR, Rz 220.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist eine Vergleichbarkeit gemäß § 4 Z 1 lit. c nicht mehr gegeben, wenn die in Frage kommenden wirtschaftlichen Kriterien ab einer qualifizierten Umfangsminderung um 75% nach dem Gesamtbild der Verhältnisse unter Berücksichtigung der unternehmens- und branchenbezogenen Umstände nicht mehr gegeben sind.²⁸⁷

Dieses Maß von 75% wird stark kritisiert. Im Vergleich zwischen § 4 Z 1 lit c und dem Mantelkaufatbestand gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit c KStG kann abgeleitet werden, dass die lt. § 4 Z 1 lit c geforderte Änderung erst bei einer Verminderung der wirtschaftlichen Parameter von wesentlich mehr als 75% vorliegen kann.²⁸⁸ Als Richtwert wird ein Absinken der betriebswirtschaftlichen Parameter von mehr als 90% genannt.²⁸⁹

Der Mantelkaufatbestand bei einer Änderung der wirtschaftlichen Struktur um mindestens 75% ist nur im Zusammenhang mit einer Änderung der organisatorischen Struktur und einer Änderung der Gesellschafterstruktur verwirklicht. Aus diesem Grund ist die Forderung gerechtfertigt, dass § 4 Z 1 lit c UmgrStG erst ab einer wesentlich höheren Änderung greift, da es hierbei auf keine weiteren Kriterien ankommt. Im Falle einer Minderung des Umfangs eines Betriebes, Teilbetriebes oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteiles auf 25% oder weniger, gehen nach Ansicht der Finanzverwaltung die gesamten Verlustvorträge unter.²⁹⁰

4.2.1.3 Verschmelzung und Mantelkauf

Wie bereits erwähnt, liegt ein Mantelkauf vor, wenn die Kriterien gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG innerhalb eines überschaubaren Zeitraums eintreten und zu einem Verlust der wirtschaftlichen Identität nach dem Gesamtbild der Verhältnisse führen. Der Mantelkauf iSd § 8 Abs. 4 Z 2 KStG wird durch den ersten Satz des § 4 Z 2 dahingehend erweitert, dass der Abzug von Verlusten auch dann ausgeschlossen wird, wenn wesentlichen Strukturänderungen zu einem Teil bei der übertragenden und zum anderen bei der übernehmenden Gesellschaft eintreten.²⁹¹ Lediglich die Sanierung und die Rationalisierung sind im Gesetz als Ausnahmen genannt, um den Verlustvortrag zu erhalten.²⁹²

²⁸⁷ UmgrStR 2002, Rz 220.

²⁸⁸ *Kofler/Six* in Bergmann/Furherr/Hübner-Schwarzinger/Jann/Kofler (Hrsg.) et al, UmgrStG, § 4, Rz 105.

²⁸⁹ *Kofler/Six* in Bergmann/Furherr/Hübner-Schwarzinger/Jann/Kofler (Hrsg.) et al, UmgrStG, § 4, Rz 105; *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 52; UFS 24.6.2013, RV/1067-L/06.

²⁹⁰ *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 52.

²⁹¹ UmgrStR, Rz 242f.

²⁹² *Kofler/Six* in Bergmann/Furherr/Hübner-Schwarzinger/Jann/Kofler (Hrsg.) et al, UmgrStG, § 4, Rz 148.

Durch die Erweiterung der Mantelkaufregelung des KStG erfolgt mit dem § 4 Z 2 somit eine kombinierte Betrachtungsweise der übertragenden und übernehmenden Körperschaft. Der Hintergedanke ist jener, dass *"dem objektverknüpften Verlustvortragsübergang in gewisser Weise auch zukunftsorientiert Rechnung getragen wird"*. Somit erfolgt ein Ausschluss vom Verlustvortrag auch dann, wenn Änderungen der Struktur nicht - vor oder nach der Verschmelzung - bei nur einer der verschmolzenen Gesellschaften auftreten, sondern zum Teil bei der übertragenden und zum Teil bei der übernehmenden Körperschaft. Die verschmelzenden Körperschaften werden somit als Einheit gesehen. Der § 4 Z 2 UmgrStG basiert auf dem Grundsatz, dass nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu erkennen sein muss, dass nur das Interesse am Erwerb des Verlustvortrages besteht und nicht am bestehenden Vermögen. Da Verschmelzungen oft mit Änderungen der Struktur einhergehen, soll der § 4 Z 2 UmgrStG *"unter vorrangiger Betrachtung der wirtschaftlichen Plausibilität gegenüber formalistischen Betrachtungen interpretiert werden"*.²⁹³

Zusammenfassend ist zu sagen, dass nach der Verschmelzung bewirkte wesentliche Änderungen der Struktur des übernommenen Vermögens in Relation zu dessen Umfang bei der übertragenden Körperschaft zu sehen sind. Für das übernehmende Unternehmen gilt selbiges, was bedeutet, dass deren wirtschaftliche Struktur durch den in Folge der Verschmelzung erfolgten Anstieg nicht wesentlich iSd Mantelkaufregelung geändert wird. Für die Erfüllung dieses Tatbestandsmerkmals ist eher eine Zerschlagung oder wesentliche Ausweitung der eigenen Betriebe von Nöten. Folglich bedeutet das, dass beide am Verschmelzungsvorgang beteiligten Körperschaften auch nach der erfolgten Umgründung getrennt voneinander auf Erfüllung des Mantelkaufatbestandes zu prüfen sind, sofern einzelne Änderungen der Struktur schon vor der Umgründung erfolgt sind. Ausschlaggebend ist immer die Gesamtheit der Betriebe der übernehmenden und der übertragenden Körperschaft, da für den Mantelkaufatbestand nicht die objektbezogene Auslegung gilt, sondern unter Bezugnahme der wirtschaftlichen Identität der gesamten Körperschaft zu beurteilen ist.²⁹⁴

4.2.1.4 Betroffene Verluste

Der § 4 Z 2 UmgrStG scheint grundsätzlich auch auf die Verluste der übernehmenden Gesellschaft anwendbar zu sein, die hA ist sich jedoch weitestgehend einig darin, dass § 4 Z 2 UmgrStG nur die Verluste der übertragenden Gesellschaft betreffen kann.²⁹⁵

²⁹³ Kofler/Six in Bergmann/Furherr/Hübner-Schwarzinger/Jann/Kofler (Hrsg.) et al, UmgrStG, § 4, Rz 148.

²⁹⁴ Massoner, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 57.

²⁹⁵ Kofler/Six in Bergmann/Furherr/Hübner-Schwarzinger/Jann/Kofler (Hrsg.) et al, UmgrStG, § 4, Rz 148; Massoner, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 57.

Im Falle eines Gesellschafterwechsels durch einen vorbereitenden Anteilswerb bei der späteren übertragenden Körperschaft, wäre trotz einer folgenden Änderung der wirtschaftlichen und organisatorischen Struktur die Anwendung des § 4 Z 2 UmgrStG auf die Verluste der übernehmenden Gesellschaft nicht sinngemäß. Obwohl die übernehmende und die übertragende Körperschaft als Einheit zu betrachten sind, ist es nicht möglich, dass Strukturänderungen, die bei der übertragenden Gesellschaft vor der Verschmelzung durchgeführt wurden, zum Ausfall der originären Verluste der übernehmenden Gesellschaft führen können.²⁹⁶

Die Verluste können aber sehr wohl in Folge eines Mantelkaufs untergehen, wenn die entgeltlich übernommene Körperschaft als übernehmende Körperschaft auftritt. Dies ist beispielsweise der Fall bei einer Downstream- oder Schwesternverschmelzung. In diesen Fällen würden alle Strukturänderungen, einschließlich der Änderung der Gesellschafterstruktur, bei der übernehmenden Körperschaft anfallen, deswegen kommt nach hA in diesen Fällen nur der allgemeine körperschaftsteuerliche Mantelkaufatbestand zur Anwendung.²⁹⁷

4.3 Umwandlung

4.3.1 Verlustübertragung

Der Artikel II des UmgrStG ermöglicht § 10 den Übergang von Verlustvorträgen der übertragenden Gesellschaft auf den Rechtsnachfolger.²⁹⁸ Ehemalige Gesellschafter oder Gesellschafter die keine Rechtsnachfolger sind, haben keinen Anspruch auf die Verlustvorträge. Wie bei der Verschmelzung, geht bei der Umwandlung ebenso die übertragende Körperschaft unter, somit gehen Verlustvorträge, die nicht auf die Rechtsnachfolger übergehen, auch unter. Die Umwandlung führt gesellschaftsrechtlich ebenso zu einer Gesamtrechtsnachfolge.²⁹⁹

Gemäß § 10 Z 1 lit a iVm § 4 Z 1 lit a geht der Verlustvortrag nur dann auf den Rechtsnachfolger über, wenn auch das verlustverursachende Vermögen auf diesen übergeht. Dies bedeutet, dass das verlustverursachende Vermögen noch vorhanden sein muss und im Zuge der Umwandlung auf den Rechtsnachfolger auch tatsächlich übergehen. Für den Fall, dass das

²⁹⁶ *Kofler /Six* in Bergmann/Furherr/Hübner-Schwarzinger/Jann/Kofler (Hrsg.) et al, UmgrStG, § 4, Rz 150.

²⁹⁷ *Kofler /Six* in Bergmann/Furherr/Hübner-Schwarzinger/Jann/Kofler (Hrsg.) et al, UmgrStG, § 4, Rz 150; *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 57; UmgrStR 2002, Rz 143.

²⁹⁸ *Stefaner* in Bergmann/Furherr/Hübner-Schwarzinger/Jann/Kofler (Hrsg.) et al, UmgrStG, § 10, Rz 1; VwGH 22.4.2004, 2004/15/0043.

²⁹⁹ *Stefaner* in Bergmann/Furherr/Hübner-Schwarzinger/Jann/Kofler (Hrsg.) et al, UmgrStG, § 10, Rz 1; UFS 5.8.2011, RV/0881-L/11.

verlustverursachende Vermögen nicht mehr vorhanden ist, kann auch der entstandene Verlustvortrag nicht übergehen und geht im Rahmen der Umwandlung somit auch unter.³⁰⁰

Die Anwendbarkeit des Art II setzt für den Verlustübergang voraus, dass der Betrieb übergeht. Die aus diesem Betrieb stammenden Verlustvorträge gehen somit auch über. Bei Verkauf oder Einstellung des verlustverursachenden Betriebes verfallen die Verluste. Ein weiteres Kriterium für die Anwendbarkeit des Art II ist, dass ein Betrieb sowohl zum Umwandlungsstichtag als auch zum Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses vorliegen muss. Die Anwendbarkeit bleibt auch bestehen, wenn zu beiden Zeitpunkten ein unterschiedlicher Betrieb vorhanden ist. Für den Übergang der Verlustvorträge der umwandelnden Körperschaft ist das Bestehen eines anderen Betriebes zum Zeitpunkt des Umwandlungsbeschlusses nicht schädlich. Aufgrund der Rückwirkungsfiktion ist jedoch auf den Umwandlungsstichtag abzustellen. Der Verbleib des verlustverursachenden Vermögens nach dem Stichtag ist für den Übergang des Verlustvortrages nicht relevant. Dies kann allenfalls bei der Beurteilung des Mantelkaufs von Bedeutung sein. Solange zum tatsächlichen Zeitpunkt des Übergangs ein anderer Betrieb besteht, ist auch der Art II anwendbar und Verlustvortrag bleibt erhalten.³⁰¹

4.3.2 Verlustübertragung

Der Mantelkaufatbestand betreffend die Umwandlung gemäß § 10 Z 3 UmgrStG wurde mit dem Abgabenänderungsgesetz 2012 neu geregelt und von der Notwendigkeit des Objektbezugs bei Verlustvorträgen bei Rechtsnachfolgern getrennt. Seither gilt für Umwandlungen mit einer Firmenbuchanmeldung nach dem 31.12.2012, dass der Mantelkaufatbestand auf Verluste der übertragenden **und** der übernehmenden Gesellschaft anzuwenden ist.³⁰² Davor war die herrschende Meinung, dass der Mantelkauf nur auf die Verlustvorträge von Körperschaften, die zumindest mit 25% beteiligt waren anzuwenden ist. Jedoch schien die Verwirklichung der Strukturänderungen nach dem Mantelkaufatbestand beim Rechtsnachfolger aufgrund der Umgründung unmöglich.³⁰³

Laut § 10 Z 3 UmgrStG ist der Mantelkaufatbestand gemäß § 4 Z 2 UmgrStG auf Umwandlungen anzuwenden. Folglich gehen die Verlustvorträge dann unter, wenn es durch die durch-

³⁰⁰ Stefaner in Bergmann/Furherr/Hübner-Schwarzinger/Jann/Kofler (Hrsg.) et al, UmgrStG, § 10, Rz 7; Mühlehner in Hügel/Mühlehner/Hirschler, UmgrStG, § 10, Rz 3; BFG 19.8.2015; R/7101225/2013.

³⁰¹ Stefaner in Bergmann/Furherr/Hübner-Schwarzinger/Jann/Kofler (Hrsg.) et al, UmgrStG, § 10, Rz 8; Mühlehner in Hügel/Mühlehner/Hirschler, UmgrStG, § 10, Rz 3; Massoner, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 60.

³⁰² Stefaner in Bergmann/Furherr/Hübner-Schwarzinger/Jann/Kofler (Hrsg.) et al, UmgrStG, § 10, Rz 80, UmgrStR 2002, Rz 589.

³⁰³ Stefaner in Bergmann/Furherr/Hübner-Schwarzinger/Jann/Kofler (Hrsg.) et al, UmgrStG, § 10, Rz 80.

geführte Umwandlung zu einer Strukturänderung iSd § 8 Abs. 4 Z 2 KStG kommt. Für den Verlustvortrag gilt, dass er auch dann untergeht, wenn die Änderungen der Struktur teilweise auf Ebene der übertragenden Gesellschaft und teilweise beim Rechtsnachfolger vorliegen. Seit dem AbgÄG 2012 ist § 4 Z 2 UmgrStG auf Verluste von übertragender und übernehmender Körperschaft anwendbar. Für die Escape-Klausel der Arbeitsplatzsicherung gilt nun selbiges, diese greift nun bei Umwandlungen sowohl auf Ebene der übertragenden als auch der übernehmenden Körperschaft.³⁰⁴

Neben dem generellen Mantelkaufatbestand des KStG führt im Fall von Umwandlungen auch § 10 Z 1 lit c bereits zu einem anteilmäßigen Untergang des Verlustvortrags bei vorbereitenden Anteilerwerben. Wenn der Untergang des Verlustabzug iSd § 10 Z 1 lit c UmgrStG jedoch bei Umwandlungen mit § 7 Abs 3 KStG-Körperschaften als 100 % Rechtsnachfolger nicht verwirklicht wird, soll der Mantelkaufatbestand des KStG zu einem Untergang der Verlustvorträge der übertragenden Gesellschaft führen können.³⁰⁵ Gilt der Mantelkaufatbestand des § 4 Z 2 nicht nur auf der Ebene der umwandelnden Gesellschaft, sondern auch auf der Ebene der Gesellschafter als verwirklicht, so ist das Vorhandensein von Änderungen der Struktur kombiniert und über beide am Umwandlungsvorgang betroffene Körperschaften zu beurteilen.³⁰⁶

Beispiel:³⁰⁷

- *"Die X-GmbH kauft alle Anteile der Y-GmbH und wechselt deren Geschäftsführung aus. Die Y-GmbH wird unter Beitritt des Arbeitsgesellschafters Z-GmbH errichtend in die Z-GmbH & Co KG umgewandelt. Der Produktionsbetrieb der Y-GmbH ist am Umwandlungsstichtag vollumgänglich vorhanden und geht auf die KG über. Die diesem zuzuordnenden Verlustvorträge können grundsätzlich von der Rechtsnachfolgerin X-GmbH ab dem dem Umwandlungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum geltend gemacht werden.*
- *Wird nun der Produktionsbetrieb eingestellt und statt dessen von der KG eine Handelstätigkeit aufgenommen, liegen gesamthaft betrachtet alle Kriterien für den Mantelkaufatbestand vor, die Änderungen der Gesellschafterstruktur sowie der organisatorischen Struktur erfolgten bei der Y-GmbH, die Änderungen der wirtschaftlichen Struk-*

³⁰⁴ Stefaner in Bergmann/Furherr/Hübner-Schwarzinger/Jann/Kofler (Hrsg.) et al, UmgrStG, § 10, Rz 80 Ressler/Stürzlinger in Lang/Rust/Schuch/Staringer, Körperschaftsteuergesetz Kommentar², 2016, § 8, Tz 242.

³⁰⁵ Stefaner in Bergmann/Furherr/Hübner-Schwarzinger/Jann/Kofler (Hrsg.) et al, UmgrStG, § 10, Rz 84a; UmgrStR 2002, Rz 589.

³⁰⁶ Stefaner in Bergmann/Furherr/Hübner-Schwarzinger/Jann/Kofler (Hrsg.) et al, UmgrStG, § 10, Rz 84a f.

³⁰⁷ UmgrStR, Rz 589.

tur beim Rechtsnachfolger X-GmbH (bezogen auf das Vermögen der Z-GmbH & Co KG)."

4.4 Einbringung

4.4.1 Verlustübergang

Grundsätzlich gilt, dass der Verlustabzug nur dem Steuerpflichtigen zusteht, der den Verlust auch tatsächlich erwirtschaftet hat. Folglich würde das bedeuten, dass der Erwerber eines Betriebes nie die vom Voreigentümer erwirtschafteten Verluste gelten machen könnte. Als Ausnahme gilt die Betriebsübertragung im Zuge einer Gesamtrechtsnachfolge.³⁰⁸ Da eine Vermögensübertragung im Rahmen einer Einbringung immer im Zuge einer Einzelrechtsnachfolge erfolgt, würde der vom Einbringenden erwirtschaftete Verlustvortrag wieder nicht auf den Übernehmenden übergehen. Diese Folgen des Steuerrechts werden durch den § 21 UmgrStG umgangen.³⁰⁹

Noch offene Verlustvorträge gehen bei Einbringungsvorgängen im Falle von Buchwertfortführungen entsprechend § 21 Z 1 UmgrStG auf die übernehmende Körperschaft über. Von dieser Regelung erfasst sind sowohl Verlustvorträge gemäß § 18 Abs 6 EStG als auch Anlaufverluste gemäß § 18 Abs 7 EStG bei natürlichen Personen, Mitunternehmerschaften und Körperschaften die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, als Einbringende. Bei Einbringungen iSd Artikel III UmgrStG ist der Übergang des Verlustvortrages die zwingende Rechtsfolge. Zu beachten bleibt jedoch, dass aufgrund der ungleichen Steuersätze für natürliche Personen und Körperschaften Nachteile in Form einer niedrigeren Steuerersparnis möglich sind.³¹⁰ Der Verlustabzug hat bei natürlichen Personen beispielsweise einen Steuerersparnis effekt von bis zu 50%, bei der übernehmenden Körperschaft ist jedoch nur eine 25% Körperschaftsteuer-Ersparnis möglich.³¹¹

Folgende Voraussetzungen müssen für den Verlustübergang kumulativ³¹² erfüllt sein:³¹³

- Verluste iSd § 21 UmgrStG müssen vorhanden sein.
- Diese Verluste müssen dem übertragenen Vermögen zurechenbar sein (Objektbezug)
- Für das einzubringende Vermögen gilt der Ansatz zu Buchwerten.

³⁰⁸ Vock in Jakom EStG¹⁰, § 18, Rz 176.

³⁰⁹ Walter, Umgündungssteuerrecht, 2016, Tz 521, 216.

³¹⁰ Massoner, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 65.

³¹¹ Fuherr in Bergmann/Fuherr/Hübner-Schwarzinger/Jann/Kofler (Hrsg.) et al, UmgrStG, § 21, Rz 2; Hügel in Hügel/Mühlehner/Hirschler, UmgrStG, § 21, Rz 1.

³¹² Walter, Umgündungssteuerrecht, 2016, Tz 524, 217.

³¹³ Fuherr in Bergmann/Fuherr/Hübner-Schwarzinger/Jann/Kofler (Hrsg.) et al, UmgrStG, § 21, Rz 3.

- Das übertragene Vermögen muss auch tatsächlich bestehen.
- Das verlustverursachende Vermögen zum Einbringungsstichtag muss mit jenem im Zeitpunkt der Entstehung des Verlustes vergleichbar sein.

Sind die Voraussetzungen erfüllt, gehen die Verlustvorträge der einbringenden auf die übernehmende Körperschaft über. Die einbringende Gesellschaft hat kein Wahlrecht, die am Einbringungsstichtag bestehenden Verluste nicht auf die übernehmende Körperschaft zu übertragen. Gemäß § 21 Z 1 S 1 kann die übernehmende Körperschaft die erhaltenen Verluste erstmals im dem Einbringungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum als Verlustvortrag zum Abzug bringen.³¹⁴

Im Falle, dass die Voraussetzungen für den Übergang des Verlustvortrages nicht erfüllt werden, verbleiben die Verluste beim Einbringenden und können von diesem weiterhin gewinnmindernd abgezogen werden. Diese Rechtsfolge stellt einen wesentlichen Unterschied zum Verlustübergangskonzept bei Verschmelzungen iSd § 4 UmgrStG dar, wonach nicht übergehende Verluste aufgrund des verschmelzungsbedingten Untergangs der übertragenden Gesellschaft ebenso verloren gehen.³¹⁵

4.4.2 Einbringung und Mantelkauf

Der § 21 Z 3 UmgrStG verweist eindeutig darauf, dass die Bestimmung des § 4 Z 2 über den Mantelkauf zu berücksichtigen ist. Laut § 4 Z 2 UmgrStG liegt *"ein Mantelkauf, der den Abzug von Verlusten ausschließt, auch dann vor, wenn die wesentlichen Änderungen der Struktur zum Teil bei der übertragenden und zum anderen Teil bei der übernehmenden Körperschaft erfolgen"*. Der § 4 Z 2 UmgrStG knüpft wiederum an den Mantelkaufatbestand des § 8 Abs 4 Z 2 KStG an und erweitert diesen im Anwendungsbereich des Artikel I dadurch, dass er eine kombinierte Betrachtungsweise der übertragenden und der übernehmenden Körperschaft fordert. Der § 4 Z 2 UmgrStG wird bereits im Artikel I des UmgrStG als unklar kritisiert. Aufgrund des allgemein formulierten Hinweises im § 21 Z 3 ruft die Normierung des § 4 Z 2 im Bezug auf den Artikel III des UmgrStG noch größere Fragen auf. Die Anwendung des § 21 Z 3 UmgrStG ist jedenfalls ausgeschlossen, wenn ein vollbrachter Mantelkauf nach § 8 Abs 4 Z 2 KStG bei einer einbringenden und/oder einer übernehmenden Körperschaft bereits vor dem Einbringungsverfahren erfüllt ist. Laut Meinung der Finanzverwaltung kann jedenfalls davon ausgegangen werden, wenn die Änderungen der Struktur nach § 8 Abs 4 Z 2 KStG bereits *"vor Beschlussfassung der Einbringungsmaßnahme [...] stattgefunden haben"*. Ent-

³¹⁴ Furherr in Bergmann/Furherr/Hübner-Schwarzinger/Jann/Kofler (Hrsg.) et al, UmgrStG, § 21, Rz 4.

³¹⁵ Furherr in Bergmann/Furherr/Hübner-Schwarzinger/Jann/Kofler (Hrsg.) et al, UmgrStG, § 21, Rz 5; Hügel in Hügel/Mühlechner/Hirschler, UmgrStG, § 21, Rz 1; UmgrStR 2002, Rz 1178.

sprechend der Meinung der Literatur ist hingegen auf den Einbringungsstichtag abzustellen. Nach Ansicht der aktuellen Literatur ist § 4 Z 2 UmgrStG nicht anwendbar, wenn alle Änderungen der Struktur ausschließlich bei einer (idR der übernehmenden) Gesellschaft verwirklicht werden, auch wenn die Änderungen teilweise vor und teilweise nach dem Umgründungsvorgang erfolgen. In der Regel passiert auch das meistens bei der übernehmenden Körperschaft.³¹⁶

Die Differenzierung zwischen § 8 Abs 4 Z 2 KStG und § 21 Z 3 UmgrStG ist unter anderem deshalb von großer Bedeutung, weil laut § 21 Z 3 iVm § 4 Z 2 UmgrStG der Verbesserungs- und Rationalisierungstatbestand als weitere Ausnahmen – ergänzend zum Sanierungstatbestand des § 8 Abs 4 Z 2 KStG – hinzukommt. Im § 21 Z 3 UmgrStG ist nicht der Verlustübergang geregelt, sondern ausschließlich dessen weitere Abzugsfähigkeit oder dessen Untergang bei Verlust der wirtschaftlichen Identität einer Körperschaft.³¹⁷

Beispiel:³¹⁸

"Die A-GmbH mit vortragsfähigen Verlusten erwirbt die restlichen 75% der Anteile der B-GmbH. Es wird Geschäftsführeridentität hergestellt. In der Folge bringt die A-GmbH einen Betrieb in die B-GmbH ein, wodurch es zu einer wesentlichen Änderung der wirtschaftlichen Struktur kommt. Da in diesem Fall der Tatbestand des Mantelkaufs gegeben ist, gehen die objektbezogenen Vorjahresverluste der A-GmbH nicht auf die B-GmbH über, sondern verbleiben bei der A-GmbH."

4.5 Spaltung

4.5.1 Verlustübergang

Gemäß § 35 UmgrStG ist § 21 UmgrStG für Spaltungen anzuwenden.³¹⁹ Im § 35 UmgrStG ist die Behandlung von vortragsfähigen Verlusten bei der spaltenden und übernehmenden Körperschaft zu berücksichtigen. Der § 35 UmgrStG umfasst nicht die Verluste auf der Anteilsebene. Im § 35 UmgrStG ist außerdem der Verweis auf den § 8 Abs. 4 Z 2 KStG, was zur Folge hat, dass die Regelungen des § 21 UmgrStG uneingeschränkt auch für die Spaltung

³¹⁶ *Furherr in Bergmann/Furherr/Hübner-Schwarzinger/Jann/Kofler (Hrsg.) et al, UmgrStG, § 21, Rz 66ff; UmgrStR 2002, Rz 1211; Massoner, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 66; Peklar, Verluste im UmgrStR, 221 f.*

³¹⁷ *Furherr in Bergmann/Furherr/Hübner-Schwarzinger/Jann/Kofler (Hrsg.) et al, UmgrStG, § 21, Rz 66ff; UmgrStR 2002, Rz 1211 f; Massoner, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 66f; Peklar, Verluste im UmgrStR, 221 f.*

³¹⁸ *Walter, Umgündungssteuerrecht, 2016, Tz 529, 219.*

³¹⁹ *UmgrStR 2002, Rz 1702.*

gelten. Der § 21 UmgrStG wiederum verweist auf den § 4 UmgrStG, was weiter zu Folge hat, dass die Bestimmungen der Verschmelzung auch für Spaltungen gelten.³²⁰

Sofern die Verluste dem übertragenden Vermögen zugerechnet werden können und eine Vergleichbarkeit des verlustverursachenden Vermögens wirtschaftlich mit jenem zum Zeitpunkt der Entstehung der Verluste hergestellt werden kann, gilt, dass diese Verluste auf die übernehmende Körperschaft übergehen. Verluste welche nicht auf die übernehmende Körperschaft übergehen, verbleiben nach dem Abspaltungsvorgang bei der spaltenden Körperschaft (unabhängig davon, ob das verlustverursachende Vermögen noch vorhanden ist).³²¹ Bei Vorhandensein von Verlustvorträgen bei der übernehmenden Körperschaft ist zu prüfen, ob das verlustverursachende Vermögen zum Spaltungsstichtag auch weiterhin vorhanden ist. Ist dieses Kriterium nicht erfüllt, gehen die Verluste unter.³²²

Die übertragenen Verlustvorträge sind bei der übernehmenden Körperschaft ab dem dem Stichtag der Spaltung folgenden Veranlagungszeitraum gewinnmindernd berücksichtigbar.³²³

Bei einem Aufspaltungsvorgang gehen die nicht übertragenen Verluste unter.³²⁴ Dies beruht darauf, dass die spaltende Körperschaft bei einer Aufspaltung nicht bestehen bleibt.³²⁵

4.5.2 Spaltung und Mantelkauf

Für die Spaltung gelten ebenfalls die Mantelkaufbestimmungen des § 4 Z 2 UmgrStG iVm § 8 Abs. 4 Z 2 KStG.³²⁶ Demzufolge ist es für die Erfüllung des Mantelkaufatbestandes ausreichend, wenn die wesentlichen Änderungen der Struktur teilweise bei der spaltenden und teilweise bei der übernehmenden Körperschaft erfolgen. Die Sanierungs- und Rationalisierungsmaßnahmen stellen den Ausnahmetatbestand dar.³²⁷

³²⁰ Waitz-Ramsauer in Bergmann/Furherr/Hübner-Schwarzinger/Jann/Kofler (Hrsg.) et al, UmgrStG, § 35, Rz 1f.

³²¹ UmgrStR 2002, Rz 1713; Waitz-Ramsauer in Kofler (Hg), UmgrStG, § 35 Rz 12; zur Systemkonsequenz Wiesner/Mayr, RdW 2007, 703.

³²² Waitz-Ramsauer in Bergmann/Furherr/Hübner-Schwarzinger/Jann/Kofler (Hrsg.) et al, UmgrStG, § 35, Rz 3; Massoner, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 68.

³²³ Massoner, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 68.

³²⁴ Waitz-Ramsauer in Bergmann/Furherr/Hübner-Schwarzinger/Jann/Kofler (Hrsg.) et al, UmgrStG, § 35, Rz 3; Massoner, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 68; UmgrStR 2002, Rz 1702.

³²⁵ Massoner, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 69.

³²⁶ Ramsauer in Bergmann/Furherr/Hübner-Schwarzinger/Jann/Kofler (Hrsg.) et al, UmgrStG, § 35, Rz 3.

³²⁷ Massoner, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 69.

Nach herrschender Ansicht ist der Mantelkauf nur bei einer Spaltung zur Aufnahme möglich, da bei Spaltungen zur Neugründung keine Veränderung der bestehenden Gesellschafterstruktur erfolgt.³²⁸

5 Mantelkauf im Konzern

5.1 Zwischenschaltung einer GmbH (BFG 12.01.2015,RV77100894/2012)

Nach Meinung des BFG aus dem Erkenntnis vom 12.1.2015, ist nicht nur die unmittelbare sondern auch die mittelbare Gesellschafterebene für die Beurteilung des Mantelkaufs relevant.³²⁹ Das bedeutet, dass die gesamte übergeordnete Gesellschafterstruktur wie beispielsweise Mutterebene und Großmutterebene in Betracht zu ziehen sind.³³⁰ Diese Ansicht des BFG stützt sich auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO.³³¹

Die herrschende Lehre vertrat bis dato jedoch die Meinung, dass der Tatbestand des Mantelkaufs nur durch die unmittelbare Änderung der Gesellschafterstruktur verwirklicht sei.³³²

Der konkrete Fall stellt sich folgendermaßen dar: Im Rahmen der durchgeführten Betriebsprüfung wurde bei der beschwerdeführenden GmbH unter anderem festgestellt, dass ein Mantelkaufatbestand vorliege. Im Jahr 2004 wurde das bisherige Geschäftslokal verkauft und die Geschäftstätigkeit eingestellt. Im Jahr 2005 wurde das Zwangsausgleichsverfahren eröffnet, im Rahmen dessen wurden die Vermögenswerte veräußert. Der neue Unternehmensgegenstand stellt die Beratung von Hotelprojekten dar und bedeutet somit auch eine Änderung des Unternehmensgegenstandes. Eine Änderung der organisatorischen Struktur ist ebenfalls erfolgt, da die Geschäftsführer ausgetauscht wurden, der Firmenwortlaut geändert wurde und auch eine Neufassung des Gesellschaftervertrages erfolgte. Es folgte eine entgeltliche Änderung der Gesellschafterstruktur. Die Anteile der bisherigen Drittelgesellschafter wurden an die neue Alleineigentümerin abgetreten. In der Folge brachte die Beschwerdeführerin jedoch vor, dass ein Mantelkauf nicht vorliegen würde, wenn der Veräußerungsvorgang als Zwischenschaltung

³²⁸ *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 69.

³²⁹ *Lassacher*, SWK 18/2018, 840.

³³⁰ *Novosel*, SWK 30/2015, 1374.

³³¹ *Lassacher*, SWK 18/2018, 840.

³³² *Novosel*, SWK 30/2015, 1374.

gesehen werden würde. Die ursprünglichen unmittelbaren Gesellschafter seien weiterhin über die zwischengeschaltene Gesellschaft mittelbar beteiligt.³³³

Die belangte Behörde hat jedoch bei der mündlichen Verhandlung eingewendet, dass eine Berücksichtigung der mittelbaren Gesellschafterebene im Bezug auf den Mantelkauf, dem Trennungsprinzip widersprechen würde. Weitere strittige Punkte waren:

- die Zurechnung von Beratungserlösen an die Gesellschaft oder an die Gesellschafter, welche die Leistungen in der Gesellschaft erbracht haben;
- eine Darlehensgewährung in der Krise als verdecktes Eigenkapital
- das Vorhandensein einer unternehmerischen und zum Vorsteuerabzug berechtigten Tätigkeit.³³⁴

Die Beschwerdeführerin hatte ursprünglich drei Anteilseigner zu je einem Drittel, H, W und X. Im August 2007 erfolgte eine Abtretung der Anteile an die B GmbH. An der B waren zunächst H und W je zur Hälfte beteiligt und ab November 2007 statt H die E GmbH. An der E GmbH war neben einer weiteren GmbH zu drei Vierteln H beteiligt.

Mit der Abtretung der Anteile an die B GmbH schied S aus. In der Folge waren H und W je zur Hälfte mittelbare Gesellschafter. Diese Vorgänge stellen eine Änderung der Gesellschafterstruktur von einem Drittel dar. Die Änderungen aus November 2007 haben eine weitere Änderung der Gesellschafterstruktur bewirkt und zwar zu durch das Eintreten einer neuen GmbH in Höhe von einem Achtel. Das mittelbare Beteiligungsausmaß von W über die B GmbH betrug 50%, das mittelbare Beteiligungsausmaß von H über seine 75%-ige Beteiligung an der E GmbH und deren 50%-ige Beteiligung an der B GmbH betrug 37,5%. Somit hat sich die Gesellschafterstruktur im Endeffekt um 45,8% geändert.³³⁵

Die Änderung erfolgte im Ausmaß von 45,8% und ist somit weniger als die für die Erfüllung des Mantelkaufatbestandes notwendigen 75%. Im gegenständlichen Fall hat das BFG entschieden, dass die Verluste weiterhin abzugsfähig sind, da keine mittelbare Änderung der Gesellschafterstruktur festgestellt werden kann.

Nach Ansicht des BFG ist der Mantelkauf somit nur dann gegeben, wenn die Zwischenschaltung einer GmbH auch eine Änderung der wirtschaftlichen Beteiligungsverhältnisse mit sich

³³³ Blasina, BFGjournal 2015, 71ff; BFG 12.1.2015, RV/7100894/2012.

³³⁴ Blasina, BFGjournal 2015, 71ff; BFG 12.1.2015, RV/7100894/2012.

³³⁵ Blasina, BFGjournal 2015, 71ff; BFG 12.1.2015, RV/7100894/2012.

zieht. Nach *Novosel* steht diese Ansicht auch im Einklang der zugrunde liegenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise, welche auf die tatsächlichen Verhältnisse abstellt.³³⁶

Gegen dieses Erkenntnis wurde Amtsrevision eingelegt.

Auf die Erwägungsgründe des BFG wird in den folgenden Unterkapiteln näher eingegangen.

5.2 Wirtschaftliche Betrachtungsweise nach § 21 Abs. 1 BAO

Der Gesetzeswortlaut des § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG besagt, dass der Verlustabzug ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zusteht, 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 Basis nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftlich nicht mehr gegeben ist (Mantelkauf).³³⁷ Ein Mantelkauf kann somit nur dann vorliegen, wenn alle Tatbestandsmerkmale kumulativ erfüllt sind.³³⁸

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise des § 21 Abs. 1 BAO besagt, dass abgabenrechtliche Sachverhalte nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt und nicht nach der äußeren Erscheinungsform zu beurteilen sind.³³⁹ Der § 21 Abs. 1 BAO ist ein Auslegungsbehelf und ist ein Element der teleologischen Interpretation.³⁴⁰ In der Folge bedeutet das, dass mehr Bedeutung dem tatsächlichen Geschehen und den wirtschaftlichen Erfolgen beizumessen ist, als den formalen und oft inhaltsleeren Positionen und Berechtigungen.³⁴¹

Im Erkenntnis vom 24.4.2014 hat das BFG bereits darauf verwiesen, dass für die Beurteilung des Mantelkaufatbestandes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu folgen ist.³⁴² *Blasina* führt des Weiteren aus, dass die Identität des Steuerpflichtigen und die Verbindung mit der organisatorischen, wirtschaftlichen und Gesellschafter Struktur keine rechtstechnischen Begriffe sind und eher den in den tatsächlichen Verhältnissen gelegenen Aspekten folgen.³⁴³

Das folgende Kapitel soll Aufschluss darüber geben, was eine Unternehmensgruppe ist und welche Konsequenzen diese hat.

³³⁶ *Novosel*, SWK 30/2015, 1374.

³³⁷ *Blasina*, BFGjournal 2015, 71ff; BFG 12.1.2015, RV/7100894/2012.

³³⁸ *Lassacher*, SWK 18/2018, 840.

³³⁹ *Lassacher*, SWK 18/2018, 840.

³⁴⁰ *Ritz*, BAO⁵, § 21, Tz 6.

³⁴¹ *Blasina*, BFGjournal 2015, 71ff; *Stoll*, BAO, § 221, 224.

³⁴² *Blasina*, BFGjournal 2015, 71ff; BFG 24.4.2014, RV/7100607/2012.

³⁴³ *Blasina*, BFGjournal 2015, 71ff.

5.3 Mittelbare Änderung der Gesellschafterstruktur

Aus dem Gesetzestext des § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG geht nicht hervor was unter dem Begriff der Gesellschafterstruktur zu verstehen ist. Dabei ist unklar, ob der Tatbestand des Mantelkaufs bereits bei einem unmittelbaren Gesellschafterwechsel erfüllt ist oder ob auch der mittelbare Gesellschafterwechsel zu beachten ist.³⁴⁴ Eine eindeutige Antwort auf diese Fragen wird weder in der herrschenden Literatur noch in der aktuellen Judikatur gegeben.³⁴⁵

Im Anbetracht des Hintergrundes der Mantelkaufregelung, nämlich den Kauf von Verlusten zu verhindern, müsste dementsprechend eine teleologische Interpretation zum Schluss führen, dass es unbedeutend ist ob Anteile an der Mantelgesellschaft oder an ihrer Holding gekauft werden. Es steht außer Frage, dass in beiden Fällen eine Verwertung des Verlustmantels vorliegen kann. In weiterer Konsequenz müsste das jedoch bedeuten, dass bei Umstrukturierungsmaßnahmen innerhalb eines Konzerns, bei denen sich die unmittelbare Gesellschafterstruktur ändert, mittelbar jedoch die gleiche Großmuttergesellschaft die Kontrolle über die Verlustgesellschaft behält, nie ein schädlicher Mantelkauf vorliegen kann.³⁴⁶

Eine Abgrenzung von schädlichen und ausschließlich betriebswirtschaftlichen Motiven für Konzernumstrukturierungen ist durch die Regelung des Mantelkaufatbestands gemäß § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG nicht möglich und lässt die Frage offen, ob das vom Gesetzgeber gewollt ist.³⁴⁷

Kirchmayr befürchtet durch die Ausweitung des Mantelkaufatbestandes auf die mittelbare Gesellschafterebenen ein Ausufern des Mantelkaufs innerhalb von Konzernstrukturen. Des Weiteren verweist *Kirchmayr* darauf, dass bei Umstrukturierungen auf Ebene der (Ur-)Großmuttergesellschaft in wenigen Fällen Kausalität mit organisatorischen und wirtschaftlichen Änderungen bei der (Ur-)Großmuttergesellschaft festgestellt werden kann.³⁴⁸

Die gemäß § 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG aufgezählten Strukturänderungen müssen daher auf derselben Körperschaft stattfinden.³⁴⁹

³⁴⁴ *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 19.

³⁴⁵ *Lassacher*, SWK 18/2018, 841.

³⁴⁶ *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 19.

³⁴⁷ *Lassacher*, SWK 18/2018, 841f.

³⁴⁸ *Kirchmayr* in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 563; *Petriz/Ressler*, Der Handel mit Verlustgesellschaften, ÖStZ 2006, 196.

³⁴⁹ *Kirchmayr* in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 563; *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 41.

Nach Ansicht von *Petritz/Ressler* könnte in diesem Zusammenhang allenfalls Missbrauch anzunehmen sein, wenn eine Holding zwischen Erwerber und Verlustgesellschaft als Ziel des Verlufterwerbs zwischengeschaltet wird.³⁵⁰

Blasina vertritt in dieser Hinsicht eine andere Meinung. Nach dieser Auffassung, umfasst bereits der Gesetzeswortlaut, dass die "Gesellschafterstruktur" auch die übergeordnete Gesellschafterstruktur und somit sind auch die zB. Mutter- und Großmutterebene zu berücksichtigen. Das Zwischenschalten einer Körperschaft führt zwar zu einer gänzlichen Änderung der Gesellschafter, jedoch nicht zu einer Änderung der Gesellschafterstruktur. Die Entscheidungsbefugnis ist wirtschaftlich auch weiterhin in den gleichen Händen. Folglich bedeutet das, dass die für den Tatbestand des Mantelkaufs relevante Gesellschafterstruktur im Wesentlichen unverändert bleibt. Durch die Zwischenschaltung einer anderen Körperschaft erfolgt kein Identitätswechsel nach § 8 Abs. 4 Z 2 lit c KStG.³⁵¹

Blasina führt weiter aus, dass diese Sichtweise auch in keinem Widerspruch zum Trennungsprinzip stehe. Das Trennungsprinzip bezieht sich nämlich im Verhältnis zwischen Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschafter alleine auf die "*Zurechnung des Einkommens und die Zurechnung der Einkunftsquellen zum Steuersubjekt Körperschaft bzw. zum Steuersubjekt Gesellschafter.*" Beim Trennungsprinzip geht es um die Anerkennung der besonderen Rechtsnatur der Gesellschaft, die eigenständig neben dem Anteilseigner steht.³⁵²

Der Mantelkauf handelt nicht von der Trennung der Sphären, sondern von der wirtschaftlichen Identität der Körperschaft mit dem Ziel entstandene Verlustvorträge zu behalten.³⁵³

5.4 Mittelbare Gesellschafterstellung im KStG

Zu berücksichtigen ist jedoch, dass der Gesetzgeber in zahlreichen gesetzlichen Regelungen den mittelbaren Erwerb von Anteilen als Umgehungsmöglichkeit eines unmittelbaren Wechsels der Kontrolle erkannt hat und auch ausdrücklich in deren Anwendungsbereich einbezogen hat.³⁵⁴

³⁵⁰ *Kirchmayr* in Achatz/Kirchmayr (Hrsg.) KStG, § 8, Tz 563; *Petritz/Ressler*, Der Handel mit Verlustgesellschaften, ÖStZ 2006, 196.

³⁵¹ *Blasina*, BFGjournal 2015, 72f; BFG 12.1.2015, RV/7100894/2012.

³⁵² *Blasina*, BFGjournal 2015, 73; RFH 8.9.1931, RStBl 1931, 741; UFS 3.4.2012, RV/0451-W/12.

³⁵³ *Blasina*, BFGjournal 2015, 73.

³⁵⁴ *Massoner*, Der Mantelkauf im Abgabenrecht, 2007, 20.

Mittelbare Beteiligungen stellen keine Beteiligungen im formalen Sinne dar, sie wirken sich aber bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise wie solche aus. Mittelbare Gesellschafterstellungen werden im KStG an mehreren Stellen als relevant erwähnt. Eine ausdrückliche Erwähnung findet sich im § 9 Abs. 4 KStG und § 12 Abs. 3 Z 3 KStG. Der § 10 Abs. 2 KStG umschließt mittelbare Beteiligungen unter Zwischenschaltung weiterer Kapitalgesellschaften, jedoch ohne ausdrücklicher Nennung.³⁵⁵

Im § 9 Abs. 4 KStG werden die mittelbaren Beteiligungen explizit im Zusammenhang mit der finanziellen Verbundenheit aufgezählt.³⁵⁶

Diese Erwähnungen dienen der Darstellung, dass das KStG die mittelbaren Beteiligungen sehr wohl als relevant erachtet und diese mE auch in der Entscheidungsfindung zu berücksichtigen wären.

5.5 Auswirkungen des BFG Erkenntnisses auf den Mantelkauf

Das BFG hat im Erkenntnis vom 12.1.2015 entschieden, dass die mittelbaren Gesellschafterstrukturen bei der Beurteilung des Mantelkaufs zu berücksichtigen sind. Bei dieser Entscheidung hat sich das BFG auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO berufen. Dieses Erkenntnis hat eine vollkommen neue Sichtweise für den Mantelkaufatbestand ausgelöst. Demzufolge sei nun auch die gesamte übergeordnete Gesellschafterstruktur in die Entscheidungsfindung einzubeziehen.³⁵⁷

Nach Meinung von *Lassacher* würde die Ausweitung auf die mittelbare Gesellschafterebenen eine sehr breitere Interpretation hinsichtlich der Regelung des Mantelkaufs iSd § 8 Abs. 4 Z 2 lit c KStG bedeuten. Im Falle, dass der VwGH der Sichtweise des BFG Folge leistet, wäre es in weiterer Folge richtig auch die Tatbestandsmerkmale der wirtschaftlichen und organisatorischen Struktur neu zu interpretieren. Dies würde bedeuten, dass auch die wirtschaftliche Struktur unter Berücksichtigung der übergeordneten Gesellschafterebenen zu beurteilen wäre. Diese Überlegungen wäre vor allem in größeren Konzernstrukturen relevant, da die übergeordnete Struktur eines Konzerns kaum eine Veränderung erfahren wird.³⁵⁸

³⁵⁵ *Blasina*, BFGjournal 2015, 73.

³⁵⁶ § 9 Abs. 4 KStG.

³⁵⁷ *Lassacher*, SWK 18/2018, 842.

³⁵⁸ *Lassacher*, SWK 18/2018, 842f.

Die Mantelkaufregelung hat das Ziel, dass wirtschaftlich nicht nachvollziehbare Käufe von Verlustgesellschaften verhindert werden. Bei Umstrukturierungen innerhalb eines Konzerns, welche idR Unternehmensgruppen iSd § 9 KStG darstellen und die steuerlichen Ergebnisse beim Gruppenträger erfasst werden, kann wohl davon ausgegangen werden, dass die Umstrukturierungen nicht das Ziel verfolgen Verlustgesellschaften zu kaufen. Konzerninterne Umstrukturierungen mit wirtschaftlich nachvollziehbarem Hintergrund würden auch unter Einbeziehung der mittelbaren Gesellschafterebenen in den seltensten Fällen einen Mantelkauf ergeben und den Untergang der Verlustvorträge als Folge haben. Dies ist auch richtig, da es ansonsten unter der Gefahr des Unterganges von Verlusten auch zu keinen Umstrukturierungen käme, obwohl diese Strukturänderung innerhalb des Konzerns zweckmäßig wäre. Hinsichtlich der Ausweitung der Interpretation der Mantelkaufatbestandsmerkmale ist zu sagen, dass die Grenze dort zu ziehen sein wird, wo dem ursprünglichen Zweck der Gesetzesauslegung widersprochen wird.³⁵⁹

5.6 VwGH-Erkenntnis vom 13.9.2017

Gegen das Erkenntnis des BFG vom 12.1.2015 wurde Amtsbeschwerde erhoben, somit lag es am VwGH über die Auslegung der Änderung der Gesellschafterstruktur zu entscheiden.³⁶⁰

In seinem Erkenntnis vom 13.9.2017 hat der VwGH bekannt gegeben, die Ansicht des Bundesfinanzgerichts nicht zu teilen. Nach Ansicht des VwGH ist durch die Abtretung sämtlicher Anteile der Gesellschafter H, W und X mit Vertrag vom 20.7.2007 an die B-GmbH sowohl eine zivilrechtliche als auch eine wirtschaftliche Übertragung des Eigentums an die B-GmbH erfolgt. Mit dieser Handlung steht für den VwGH fest, dass eine wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur erfolgt ist und eine Prüfung der weiteren Voraussetzungen des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG nicht notwendig sei. Somit wurde auch das angefochtene BFG-Erkenntnis aufgehoben.³⁶¹

Auf das Erkenntnis des VwGH wird im Abschnitt 6 näher eingegangen.

6 Conclusio

Diese Arbeit befasste sich mit den Regelungen der Mantelkaufbestimmung. Gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit c KStG ist der Verlustabzug ab jenem Zeitpunkt nicht mehr gegeben, ab dem die Iden-

³⁵⁹ *Lassacher*, SWK 18/2018, 843.

³⁶⁰ *Novosel*, SWK 30/2015, 1374

³⁶¹ VwGH 13.9.2017, Ro 2015/13/0007-6.

tität 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 feststellbar ist (Mantelkauf). Für die Erfüllung des Mantelkaufs bedeutet das, dass die genannten Tatbestandsmerkmale kumulativ vorliegen müssen. Der zeitlichen Reihenfolge, in der die Strukturänderungen passieren, wird reine Indizwirkung beigemessen. Eine größere Bedeutung kommt dem Vorliegen eines inneren Zusammenhanges zwischen den einzelnen Änderungen der Struktur zu.

Unter welchen Voraussetzungen die einzelnen Tatbestände im Detail verwirklicht werden, ist im Gesetz nicht ausdrücklich geregelt und folglich auch überwiegend unbestimmt.

Das Ziel der Mantelkaufregelung liegt darin, Unternehmenserwerbe einzuschränken, die aus rein steuerlichen Motiven die entgeltliche Übertragung von "leeren Hüllen" betreffen.

Die Änderung der Gesellschafterstruktur ist für die Beurteilung des Mantelkaufs das wesentliche Merkmal. Laut Ansicht der Finanzverwaltung ist eine wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur dann gegeben, wenn sich die bisherige Gesellschafterstruktur um mehr als 75% ändert. Sukzessive Erwerbe sind für diese Beurteilung zusammenzurechnen, sofern sie mit den anderen Tatbestandsmerkmalen in einem inneren Zusammenhang stehen.

Nach Ansicht des VwGH ist dieses Erfordernis der 75% lediglich als Richtwert für die Änderung der Gesellschafterstruktur zu sehen. Bei diesem Tatbestandsmerkmal ist jedenfalls auf die Verhältnisse des Einzelfalls abzustellen.

Des Weiteren wurden in dieser Arbeit der Mantelkauf im Zusammenhang mit den Umgründungen analysiert. Festgestellt wurde, dass bei Verschmelzungen, Umwandlungen, Einbringungen und Spaltungen iSd UmgrStG der Mantelkauf als Erweiterung des Grundsatzes des objektbezogenen Verlustübergangs dient. Dies bedeutet, dass der ursprüngliche Mantelkaufbestand bei Strukturänderungen dahingehend ausgedehnt wurden, dass für die Beurteilung eines Mantelkaufs die übernehmende und übertragende Körperschaft als Einheit zu sehen sind.

Außerdem wurde in diesem Abschnitt festgestellt, dass bei Umgründungen die Veränderung für die wirtschaftlichen Parameter eine andere als die oben erwähnten 75% ist. Im Vergleich

zwischen § 4 Z 1 lit c UmgrStG und dem Mantelkaufatbestand gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 lit c KStG kann abgeleitet werden, dass die lt. § 4 Z 1 lit c UmgrStG geforderte Änderung erst bei einer Verminderung der wirtschaftlichen Parameter von wesentlich mehr als 75% vorliegen kann. Als Richtwert wird ein Absinken von mehr als 90% genannt. Dieser Richtwert von 90% wurde auch im Jahr 2013 in einem Erkenntnis des UFS bestätigt.

Der körperschaftsteuerrechtliche Mantelkaufatbestand, bei einer Änderung der wirtschaftlichen Struktur um mindestens 75%, ist nur im Zusammenhang mit einer Änderung der organisatorischen Struktur und einer Änderung der Gesellschafterstruktur verwirklicht. Aus diesem Grund ist die Forderung gerechtfertigt, dass § 4 Z 1 lit c UmgrStG erst ab einer wesentlich höheren Änderung greift, da es hierbei auf keine weiteren Kriterien ankommt.

Der Abschnitt 5 dieser Arbeit befasst sich mit dem Thema des Mantelkaufs im Konzern. Ausschlaggebend für dieses Kapitel und das Thema dieser Arbeit war das Erkenntnis vom 12.1.2015 des BFG. In diesem Erkenntnis kommt das Gericht zum Ergebnis, dass sich die Gesellschafterstruktur nicht nur auf die unmittelbare Ebene beschränken kann, sondern auch die gesamte übergeordnete Struktur zu berücksichtigen ist. Das bedeutet, dass beispielsweise die Mutterebene, die Großmutterebene etc. ebenfalls bei der Beurteilung des Mantelkaufatbestandes mit einzubeziehen sind. In diesem konkreten Fall wurde eine GmbH zwischengeschaltet. Nach Ansicht des Senats ist es in diesem konkreten Fall zwar zu einer vollständigen Änderung der Gesellschafter gekommen, jedoch nicht zu einer Änderung der Gesellschafterstruktur. Wirtschaftlich betrachtet war die Entscheidungsbefugnis auch weiterhin in denselben Händen. In Anlehnung an die wirtschaftliche Betrachtungsweise, ist auch das tatsächliche Mitwirken in der Geschäftsleitung zu beurteilen. Das BFG verweist dabei auf *Strimitzer/Vock*, denen zufolge eine mittelbare Beteiligung zwar keine Beteiligung im formalen Sinn darstellt, sich aber bei der wirtschaftlichen Betrachtungsweise wie eine Beteiligung im formalen Sinn auswirkt.

Auf die bis zu diesem Zeitpunkt herrschende Ansicht der Lehre geht das BFG ebenfalls ein und erläutert aufgrund der im Erkenntnis angeführten Gründe ausführlich, weshalb diese Ansicht nicht geteilt wird. Kirchmayr ist der Ansicht, dass durch die Ausweitung auf die mittelbare Gesellschafterebene ein Ausufern des Mantelkaufs zu befürchten ist. Das BFG ist vom Gegenteil überzeugt. Vielmehr würden Umstrukturierungen innerhalb eines Konzerns nicht vom Mantelkauf erfasst. Außerdem ist das BFG der Ansicht, dass diese Sichtweise auch in keinem Widerspruch zum Trennungsprinzip stehe. Das Trennungsprinzip bezieht sich näm-

lich im Verhältnis zwischen Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschafter alleine auf die Zurechnung des Einkommens und die Zurechnung der Einkunftsquellen zum Steuersubjekt Körperschaft bzw. zum Steuersubjekt Gesellschafter. ME steht diese Ansicht völlig im Einklang mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gemäß § 21 BAO, die auf die tatsächlichen Verhältnisse abstellt.

Im konkreten Fall wurde von der Finanzverwaltung Amtsrevision eingelegt, was bedeutet, dass eine Klarstellung vom VwGH gefordert wurde. Am 13.9.2017 ist der VwGH auch zu einer Entscheidung gekommen.

In seinem Erkenntnis vom 13.9.2017 hat der VwGH bekannt gegeben, die Ansicht des Bundesfinanzgerichts nicht zu teilen. Nach Ansicht des VwGH ist durch die Abtretung sämtlicher Anteile der Gesellschafter sowohl eine zivilrechtliche als auch eine wirtschaftliche Übertragung des Eigentums an die zwischengeschaltete GmbH erfolgt. Mit dieser Handlung steht für den VwGH fest, dass eine wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur erfolgt ist und eine Prüfung der weiteren Voraussetzungen des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG nicht notwendig sei. Somit wurde auch das angefochtene BFG-Erkenntnis aufgehoben.

Leider geht der VwGH bei seiner Entscheidung nicht auf die Beweggründe des BFG ein. ME ist die Entscheidung des VwGH unbefriedigend. Die Entscheidungsgrundlage des BFG hat durchaus Daseinsberechtigung. Im KStG wird, siehe Abschnitt 5.5, die mittelbare Beteiligung mehrmals erwähnt und sollte mA nach auch bei der Beurteilung des Mantelkaufatbestandes in die Beurteilung einbezogen werden.

Durch die Berücksichtigung der mittelbaren Gesellschafterebene wäre es möglich, die Umstrukturierungen innerhalb von Konzernen über mehrere Ebenen zu prüfen und das Vorhandensein eines Mantelkaufs festzustellen. Dem aktuellen VwGH Erkenntnis zu Folge wird dies nun in Zukunft nicht notwendig sein und auch nicht geschehen.

7 Literaturverzeichnis

7.1 Monografien und Kommentare

Achatz/Kirchmayr (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz (2016).

Achatz/Kofler, Risikofinanzierung (2016).

Bruckner/Bartos/Rabel/Seidl/Windinski, Gruppenbesteuerung (2005).

Bergmann/Stadlbauer in Bergmann/Bieber (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz - Update-Kommentar (2015).

Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz¹⁹ (Loseblatt) (2017).

Doralt, UmgrStG RL-Kommentar⁹ (2017).

ErlRV 622 BlgNR 17. GP, 18.

Gruber, Die Sanierung im Unternehmenssteuerrecht, Band 73 (2014).

Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer Kommentar, III (Loseblatt) (2015).

Hügel in Hügel/Mühlehner/Hirschler, UmgrStG Kommentar (2000).

Kandutz-Kristen/Laudacher/Lenneis/Marschner/Vock, Jakom, Einkommensteuergesetz Kommentar (2017).

Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), Körperschaftsteuergesetz² (2016).

Leitner, Steuerumgehung und Missbrauch im Steuerrecht (2012).

Massoner, Der Mantelkauf im Abgabenrecht (2017).

Novacek, Der Verlust im österreichischen Abgabenrecht (2005).

Prechtl, Verlustausgleichsbeschränkungen im österreichischen Einkommensteuerrecht (2005).

Putschögl/Bauer/Quantschnigg, Die Körperschaftsteuer (Loseblatt, zuletzt zum KStG 1966)

Ressler/Stürzlinger in Lang/Rust /Schuch/Staringer, KStG² (2016).

Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar⁵ (2014).

Schilling, Verlustverwertung und Mantelkauf (2004).

Walter, Umgründungssteuerrecht, Ein systematischer Grundriss⁷ (2008).

Walter, Umgründungssteuerrecht, Ein systematischer Grundriss¹¹ (2016).

Wiesner/Hirschler/Mayr (Hrsg), Handbuch der Umgründungen (Loseblatt) (2002).

Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung, Band 3 (2014).

Massoner, Verlustverwertung und Mantelkauf (2004).

7.2 Beträge in Sammelwerken

Bertl et al, Handbuch der österreichischen Steuerlehre I⁴, Theorie und Methoden, Steuerarten und Abgabenverfahren (2017).

Doralt/Mayr/Ruppe, Steuerrecht I¹¹ (2013).

7.3 Beiträge in Fachzeitschriften

Auer, Existenz, Gründung und Verwendung von Mantelgesellschaften, WBl 2001, 245.

BMF, 22.10.1992, SWK 1993, A 40.

BMF, Besteuerung von Unternehmensgruppen, Erlass vom 23.2.2005, BMF-010216/0031-IV/6/2005

Blasina, Kein Mantelkauf bei Zwischenschaltung einer GmbH; BFGjournal 2015, 71.

Gassner, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze, 1972, 86-88.

Huber/Pichler, Mantelkauf wegen Einstellung der Tätigkeit, taxlex 2014, 125.

Hügel, Vertrag und Organisationsakt im Recht der Umgündungen, RdW 1993, 55.

Hirschler/Sulz/Oberkleiner, Ein vergessener Verlustabzug ist ein verlorener Verlustabzug, BFGj 2015/279 ff.

Novosel, Der Mantelkauf im Lichte der aktuellen Judikatur des BFG, SWK 2015, 1374.

Lang/Unger, Steuerrecht graphisch dargestellt ⁶, 2016.

Lassacher, Konzerninterne Umstrukturierungen - Auswirkungen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise auf den Mantelkauf, SWK 2016, 840.

Petritz/Ressler, Der Handel mit Verlustgesellschaften - Ausgewählte Fragestellungen zum Mantelkauf, ÖStZ, 2006, 194.

Peklar, Verluste im UmgrStR, 2001, 140.

Peklar, Objektbezogener Verlustübergang, umgründungssteuerlicher Mantelkauf und Ausnahme vom Mantelkauf für Rationalisierung/Sanierung, RdW 2001, 312.

Prodinger, Mantelkauf und Siebentelabschreibungen, SWK 2013, 925.

Quantschnig, Der Verlustabzug im KStG 1988, ÖStZ 3/1989, 40.

Raab/Renner, Mantelkauf im Zusammenhang mit verdeckter Treuhandenschaft, BFGjournal 2014, 334.

Ressler, Zeitliche Abfolge der Strukturänderung beim Mantelkauf irrelevant, ecolex 2005, 945.

Ressler, Vortragsfähigkeit von Verlusten des beim Mantelkaufjahres, *ecolex* 2006, 327.

Twardosz, Neues zum Mantelkauf, *GeS* 2006, 128.

Wagner, Mantelkauf auch bei unentgeltlicher Übertragung?, *Finanzjournal* 2009, 107.

Wiesner, Vorliegen eines „Mantelkaufes“, *RWZ* 2005, 260.

Wiesner, Die Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter im neuen Körperschaftsteuerrecht, *SWK* 1988, A I234.

Wolf, Der Mantelkauf im Österreichischen Abgabenrecht, *ÖZW* 2002, 38ff.

Wolf, Steuerliche Strategien gegen den Mantelkaufatbestand, Schwierige Abgrenzungsfragen hinsichtlich der Veränderungskriterien, *SWK* 2003, 256.

7.4 **Online-Werke**

<https://www.bmf.gv.at/steuern/selbststaendige-unternehmer/einkommensteuer/est-verlustverwertung.html>, 2.7.2017.

Prinz, BFG zum "Mantelkauf" bei mittelbarem Gesellschafterwechsel, <http://www.deloittetax.at/2015/04/22/bfg-zum-mantelkauf-bei-mittelbarem-gesellschafterwechsel/#.WMBOV311HLs>, 10.3.2017.

Wilplinger, Körperschaftsteuerrichtlinien 2013 - neues zum Mantelkauf, <http://www.deloittetax.at/2013/05/17/korperschaftsteuerrichtlinien-2013-neues-zum-mantelkauf/#.WMBBy4H11HL>, 10.3.2017.

7.5 Judikatur

7.5.1 Entscheidungen

BFG 24.4.2014, RV/7100607/2012

BFG 28.5.2014, RV/7103848/2009

BFG 12.01.2015, RV/7100894/2012

BFG 21.6.2017, RV/7102876/2010

BFH 13.8.1997, I 89/96

OGH 15.09.2010, 2 OB 238/09b

UFS 23.2.2007, RV/0161-G/03

UFS 1.12.2010, RV/4372-W/02

UFS 3.4.2012, RV/0451-W/12

UFS 24.6.2013, RV/1067-L/06

VfGH 30.9.2010, G 35/10

VfGH 03.03.1987, G 170/86

VfGH 26.02.1996, B 370/95

VfGH 22.9.2016, 1701/2016

VwGH 19.9.1984, 84/13/0059

VwGH 4.6.1986, 84/13/0251

VwGH 22.2.1993, 93/15/0020

VwGH 25.6.1997, 94/15/0083

VwGH 18.1.1994, 90/14/0095

VwGH 14.4.1994, 92/155/0169

VwGH 12.12.1995, 92/14/0031

VwGH 9.11.2000, 200/16/0376

VwGH 2.8.2000, 98/13/0152

VwGH 24.02.2004, 99/14/0250

VwGH 22.4.2004, 2004/15/0043

VwGH 29.9.2004, 2001/13/0013

VwGH 29.6.2005, 2002/14/0132

VwGH 26.7.2005, 2001/14/0135

VwGH 22.12.2005, 2002/15/0079

VwGH 9.7.2008, 2005/13/0045

VwGH 18.12.2008, 2007/15/0090

VwGH 29.9.2010, 2007/13/0012

VwGH 25.4.2013, 2010/15/0131

VwGH 4.9.2014, 2011/15/0149

VwGH 15.9.16, 20015/15/0003

VwGH 28.6.2016, 2013/13/0066

7.6 Richtlinien und Erlässe

BMF, Einkommensteuerrichtlinien 2000, vom 26.06.2006, BMF-010203/0328-VI/6/2006.

BMF, Körperschaftsteuerrichtlinien 2013, vom 13.03.2013, GZ BMF-010216/0009-VI/6/2013.

BMF, Umgründungssteuerrichtlinien 2002, vom 17.03.2003, GZ BMF-Z 06 8603/1-IV/6/03.

8 Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Verlustausgleichsbeschränkungen 7

9 Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Unternehmenszweck vor und nach Veräußerung Fehler! Textmarke nicht definiert.
Tabelle 2: Entgeltliche Veräußerung Fehler! Textmarke nicht definiert.