

■ ÖStZ 2006/361, 192

# Der Handel mit Verlustgesellschaften

## Ausgewählte Fragestellungen zum Mantelkauf

Der Mantelkauf stellt im österreichischen Körperschaftsteuerrecht einen vom Schrifttum und der Judikatur wenig aufgearbeiteten Problembereich dar. Im vorliegenden Beitrag greifen die Autoren verschiedene Aspekte des Mantelkaufs kritisch auf und versuchen abschließend eine Wegweisung für die weitere Entwicklung zu geben.

Mag. Michael Petritz  
Mag. Gernot Ressler  
Wirtschaftsuniversität Wien

### 1. Der Mantelkauf in § 8 Abs 4 Z 2 KStG

Nach § 8 Abs 4 Z 2 KStG darf eine Körperschaft Verlustvorträge nur dann in Anspruch nehmen, wenn deren wirtschaftliche Identität im Zuge einer entgeltlichen Änderung der Gesellschafterstruktur gewahrt bleibt. Unter wirtschaftlicher Identität versteht der Gesetzgeber dabei einerseits die Wahrung der organisatorischen Struktur (Leistungs- und Verwaltungsfunktionen<sup>1)</sup> und andererseits der wirtschaftlichen Struktur (wirtschaftliche Tätigkeit<sup>2)</sup> einer Körperschaft. Die Tatbestandsmerkmale werden nur dann außer Kraft gesetzt, wenn diese Strukturänderungen infolge von Sanierungszwecken zur Arbeitsplatz-erhaltung erfolgen (sog. „Escape-Klausel“). § 8 Abs 4 Z 2 KStG letzter Satz stellt klar, dass durch wirtschaftliche Strukturänderungen aufgedeckte stille Reserven auf jeden Fall mit Verlustvorträgen verrechnet werden dürfen.

Für die Verwirklichung des Mantelkaufatbestands müssen laut hA<sup>3)</sup> die einzelnen Tatbestände kumulativ erfüllt sein. Dennoch können die einzelnen Voraussetzungen unterschiedlich stark ausgeprägt sein; die Beurteilung richtet sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse. Diese Interpretationsweise ist sehr stark an jene der alten Organschaftsregelung orientiert<sup>4)</sup>. Es genügt daher, dass überhaupt nur ein Strukturänderungselement nicht erfüllt ist, um die Anwendung des Mantelkaufes zu verhindern<sup>5)</sup>.

Der Zweck dieser Regelung besteht darin, rechtsgeschäftliche Verlustverwertungen außerhalb wirtschaftlich begründbarer Fälle zu unterbinden<sup>6)</sup>. Dies wurde vor allem aufgrund der von der Missbrauchsregelung des § 22 BAO getragenen Rechtsprechung des VwGH in den 80er Jahren notwendig<sup>7)</sup>. Die steuerrechtliche Subjektivität einer Körperschaft knüpft dem Grunde nach nämlich an jene im Zivilrecht an. Da die steuerrechtliche Subjektivität auch bei entgeltlichem Gesellschafterwechsel weiter besteht,

sei auch das höchstpersönliche Recht<sup>8)</sup> des Verlustabzuges<sup>9)</sup> zu bejahen – ganz unabhängig davon, ob die wirtschaftliche Identität beibehalten wurde oder nicht<sup>10)</sup>. Eine entsprechende Durchbrechung dieses höchstpersönlichen Rechtes<sup>11)</sup> bedurfte daher gesonderter Regelungen<sup>12)</sup>, denen der Gesetzgeber letztlich in § 8 Abs 4 Z 2<sup>13)</sup> KStG, sowie in §§ 4, 10, 21 und 35 UmgrStG<sup>14)</sup> Rechnung trug, indem in diesen Fällen nicht die zivilrechtliche, sondern die wirtschaftliche Identität einer Körperschaft als Kriterium für den Verlustabzug herangezogen wurde.

Auch beim Kauf des Unternehmensträgers kommt es typischerweise zu einem umfassenden Eintritt in die wirtschaftliche und steuerliche Stellung des Veräußerers<sup>15)</sup>. Inwieweit es daher noch gerechtfertigt erscheint, bei Verlusten im Zusammenhang mit dem Mantelkauf überhaupt von höchstpersönlichen Rechten auszugehen, erscheint zumindest diskussionswürdig. Ebenso hat die Rsp inzwischen die Eigenschaft des Verlustes als höchstpersönliches Recht (zumindest) bei Gesamtrechtsnachfolge verworfen<sup>16)</sup>.

### 2. Die Tatbestände des Mantelkaufs

#### 2.1 Wesentliche Änderung der organisatorischen Struktur

Unter „organisatorischer Struktur“ iSd Vorschrift wird eine Änderung der Leitung und Verwaltung der Körperschaft in

1) Vgl Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG 1988, § 8 Anm 50; Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG<sup>1</sup>, § 8 Tz 68.4.3.  
2) Vgl Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG 1988, § 8 Anm 51; Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG<sup>1</sup>, § 8 Tz 68.4.2.  
3) Vgl Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler, KStG 1988, § 8 Anm 53; Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, KStG<sup>1</sup>, § 8 Tz 68.4.1.; Quantschnigg, der Verlustabzug im KStG 1988, ÖStZ 1989, 40 (41 ff); Wiesner, Die Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter im neuen Körperschaftsteuerrecht. Prinzipielle Gleichbehandlung der einkommensteuerpflichtigen Unternehmung gegenüber der körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaft, SWK 1988 A I 223 (233); zur deutschen Schwesterbestimmung in § 8 Abs 4 dKStG: Schloßmacher in Hermann/Heuer/Raupach, KStG<sup>16</sup>, § 8 Anm 440.  
4) Vgl Wiesner/Spanbauer/Kohler KStG 1988, § 8 Anm 53.  
5) Wolf, Steuerliche Strategien gegen den Mantelkaufatbestand, SWK 2003, S 256; derselbe, ÖZW 2002, 39 f.  
6) Vgl Vgl EB zur RV 622 BlgNr 18. GP, 18; BMF 22. 10. 1992, RdW 1993, 52; zur deutschen Schwesterbestimmung in § 8 Abs 4 dKStG: Schloßmacher in Hermann/Heuer/Raupach, KStG<sup>16</sup>, § 8 Anm 403 ff.  
7) VwGH 4. 6. 1986, 84/13/0251; 22. 9. 1987, 87/14/0063.

8) VwGH 9. 1. 1959, 802/55; 11. 9. 1968, 147/67; 14. 5. 1969, 429/68; vgl auch Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 18 Tz 322.  
9) Die höchstpersönliche Rechtseigenschaft des Verlustabzuges wurde vor allem damit begründet, dass durch den Verlustabzug eine periodenrichtige Besteuerung als Ausdruck der persönlichen Leistungsfähigkeit gewährleistet wird. Daher ist dieser ohne spezielle rechtliche Anordnung oder im Rahmen einer Gesamtrechtsnachfolge nicht auf andere Personen zu übertragen und darf im Umkehrschluss auch nicht mangels einer solchen untersagt werden.  
10) Vgl in D: BFH 29. 10. 1986, I R 318-319/83, BStBl II 1987, 308.  
11) Vgl Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 18 Tz 322.  
12) Vgl Wolf, Der Mantelkauf im Österreichischen Abgabenrecht, ÖZW 2002, 38 (39).  
13) IdF BGBl 1994/922; idF BGBl 1991/699: § 8 Abs 4 Z 3.  
14) Aus Umfangsgründen kann in diesem Beitrag allerdings nicht weiter auf diese Vorschriften eingegangen werden.  
15) Vgl § 25 HGB und § 1489 ABGB.  
16) Vgl VfGH 3. 3. 1988, G 248/87, VfSlg 11636, zur Vererbung eines Betriebes. Vor allem die Annahme, dass der Betrieb nach dem Übergang nicht mit jenem vor dem Übergang identisch sei, insbesondere dann, wenn der Erbe als Gesamtrechtsnachfolger umfassend in die wirtschaftliche und steuerliche Stellung des Erblassers eintrete, sämtliche Vermögenswerte des Erblassers übernehme und auch für Verbindlichkeiten des Erblassers einzustehen habe, hielt der VfGH aus gleichheitsrechtlicher Sicht für nicht gerechtfertigt (vgl zB Doralt, Verlustvortrag und Verlustausgleich nicht vererbbar?, RdW 1986, 125 (125)). Es sei nämlich kein Grund ersichtlich, bei einer Gesamtrechtsnachfolge diesen Vorgang nicht als Betriebsübernahme, sondern wie eine Betriebsneugründung zu behandeln.

Form ihrer gesetzlichen Vertreter verstanden<sup>17)</sup>. Da der Gesellschafterwechsel als Änderung der Gesellschafterstruktur gesondert erfasst wird, kommt es im Rahmen der Änderung der organisatorischen Struktur nicht auf die Gesellschafterversammlung an. Relevant sind hier vielmehr Änderungen im Vorstand/Geschäftsführung oder im Aufsichtsrat<sup>18)</sup>.

Wesentlichkeit ist dann gegeben, wenn alle oder die überwindende Mehrheit der geschäftsleitenden Funktionäre in einem Zug oder bei Vorliegen eines inneren Zusammenhangs fraktioniert ersetzt werden<sup>19)</sup>. Nach Meinung der Finanzverwaltung ist von einem Vorliegen der wesentlichen Änderung der organisatorischen Struktur jedenfalls ab einem Wechsel von 75 % der willensbildenden Organe der Gesellschaft auszugehen<sup>20)</sup>. Bei einem geringeren Ausmaß wird eine wesentliche Änderung dann anzunehmen sein, wenn die anderen Kriterien entsprechend stärker ausgeprägt sind.

## 2.2 Wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur

Das Tatbestandsmerkmal der Änderung der wirtschaftlichen Struktur, das in der Praxis häufig Schwierigkeiten bereitet, liegt dann vor, wenn die aus Vermögen und Tätigkeit gebildete wirtschaftliche Einheit (bezogen auf sämtliche bisherigen Tätigkeitsbereiche) der Körperschaft verloren geht<sup>21)</sup>. Eine Änderung kann, ganz allgemein gesprochen, entweder in einer Verminderung des Unternehmensgegenstandes bis hin zur Beendigung der wirtschaftlichen Einheit mit oder ohne Ersatz durch eine neue, oder in einer Erweiterung der bestehenden wirtschaftlichen Einheit in quantitativer oder qualitativer Hinsicht vorliegen<sup>22)</sup>.

Die bloße Beendigung der bisherigen wirtschaftlichen Einheit im Bereich des Vor- wie im Bereich des Folgeeigentümers soll nach Ansicht der Finanzverwaltung zunächst unbedenklich sein. Erst die Schaffung einer neuen wirtschaftlichen Einheit durch den Folgeeigentümer verwirkliche eine wesentliche Änderung und somit einen Mantelkauf<sup>23)</sup>. Die Reaktivierung eines „ruhenden Betriebes“ alleine, der in „betriebsbereitem“ Zustand ist, begründet jedoch nach Ansicht der Finanzverwaltung keine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur (zumindest sofern der Unternehmensgegenstand derselbe bleibt)<sup>24)</sup>. Ebenso soll die bloße Verminderung der wirtschaftlichen Einheit bei gleich bleibendem Unternehmensgegenstand unbedenklich sein, egal ob sie vom Voreigentümer oder vom Folgeeigentümer durchgeführt wird<sup>25)</sup>. Auch *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly* sind der Überzeugung, dass eine bloße Verminderung des Unternehmensgegenstands (ohne eine qualitative Änderung) niemals einen Mantel verwirklichen könne, da ein bloßes Schrumpfen der betrieblichen Tätigkeit nach dem Sinn und Zweck der Regelung nicht als wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur angesehen werden könne<sup>26)</sup>.

Bleibt der Unternehmensgegenstand unverändert, so gehen *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly* davon aus, dass eine Veränderung der wirtschaftlichen Strukturen nur in Veränderungen des Betriebsvermögens liegen kann. Dieser Auffassung nach muss jedoch eine solche Veränderung tiefgreifend sein. Die Veränderung sollte daher mehr als das Dreifache ausmachen<sup>27)</sup>. Auch die Finanzverwaltung geht von demselben Verhältnis aus. Allerdings beschränkt sich das Verhältnis auf den Fall von kurzfristigen quantitativen Erweiterungen. Sofern der Erweiterungszeitraum sich längerfristig erstreckt, soll eine Veränderung um das Dreifache unschädlich sein<sup>28)</sup>. Sinngemäß anzunehmen ist, obwohl dies nicht klar aus dem Wortlaut hervorgeht, dass in einem solchen Fall ein entsprechend höheres Verhältnis vorliegen muss. Nach *Hügel/Mühlehner/Hirschler* kann hingegen eine Erweiterung des Betriebsvermögens bei unverändertem Unternehmensgegenstand keinesfalls eine Strukturänderung bewirken, da bei einem Verlust bringenden Unternehmen eine Erhöhung des Betriebsvermögens aufgrund des hohen Investitions- und Rationalisierungsbedarfes notwendig sei<sup>29)</sup>. Der Übergang „besenreiner“ Standorte ohne Ware, Lieferanten und Einrichtung einer zudem entschuldeten Gesellschaft spricht laut Ansicht der Finanzbehörde stark für eine wesentliche Veränderung der wirtschaftlichen Struktur<sup>30)</sup>.

Obwohl immer auf das Verhältnis des Betriebsvermögens abgestellt wird, so ist darauf hinzuweisen, dass dies keinesfalls auf dem Gesetzeswortlaut beruht. Insbesondere ist daher fraglich, was dabei unter dem Betriebsvermögen zu verstehen ist, nämlich ob wirklich auf das gesamte Betriebsvermögen abgestellt werden sollte, oder – wie im deutschen Steuerrecht – dies differenzierter gesehen werden muss.

Nach Meinung des BFH und der dt Finanzverwaltung ist unter dem Begriff „Betriebsvermögen“ iSd Mantelkaufregelung nur das Aktivvermögen zu verstehen<sup>31)</sup>. Maßgebend für die Identität des Unternehmens wären nämlich nur die Aktiva, da sie dieses eingehender prägen als die Größe des Eigenkapitals<sup>32)</sup>. Verstärkungen, die sich nur auf die Passivseite der Bilanz auswirken, wie zB ein Darlehensverzicht, können deshalb nicht als Zuführung von Betriebsvermögen gewertet werden. Umgekehrt sollen aber Bilanzverlängerungen (Aktiva gegen Verbindlichkeiten) zu neuen Betriebsvermögen führen<sup>33)</sup>.

In seinem Urteil vom 8. 8. 2001 – I R 29/00<sup>34)</sup> hat der BFH den Begriff des Betriebsvermögens noch weiter eingeschränkt. Demnach sind nicht sämtliche Aktiva in die Betrachtung aufzunehmen, sondern nur das Anlagevermögen. Änderungen im Umlaufvermögen sollen nach dieser Auffassung irrelevant sein. UE sprechen eindeutig die besseren Argumente dafür, der Veränderung der gesamten Vermögensstruktur auf der Aktivseite Indizwirkung beizumessen. Die Unterscheidung zwischen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens und des Umlaufvermögens hat ebenso wie die Unterscheidung in materielle oder immaterielle Wirtschaftsgüter für die Beurteilung der wirtschaftlichen

17) Vgl KStR 2001, Rz 1180.

18) *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG (1999) § 4 Rz 8.

19) *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG 1988, § 8 Anm 50.

20) BMF 21. 3. 1994, ecotex 1994, 431. Diese Grenze lässt sich auf die Regelung der „alten“ Organschaftsregelung zurückführen (*Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG<sup>1</sup> § 8 Anm 68.4.2.)

21) KStR 2001, Rz 1181. *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG 1988, § 8 Anm 51.

22) KStR 2001, Rz 1181.

23) KStR 2001, Rz 1181. Dazu siehe sogleich weiter unten.

24) *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG, § 4 Rz 12; *Thiel*, Mantelkauf oder Sanierung – Zur Auslegung des § 8 Abs 4 KStG, GmbHR 2001, 223 (226).

25) KStR 2001, Rz 1181.

26) Vgl *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG<sup>1</sup>, § 8 Anm 68.4.3.

27) Vgl *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG<sup>1</sup>, § 8 Anm 68.4.3.

28) KStR 2001, Rz 1181.

29) *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, UmgrStG, § 4 Rz 12.

30) BMF 26. 4. 1996, RdW 1996, 295.

31) Vgl BFH 13. 7. 1997, I R 89/96, BStBl II 829; BFH 8. 8. 2001, I R 29/00, BStBl II 2002, 392; dBMF 16. 4. 1999, BStBl I 1999, 455, Tz 9; ebenso *Streck/Schwedhelm*, FR 1989, 153; *Frotscher in Frotscher/Maas*, § 8 Rz 188; *Dötsch/Eversberg/Jost/Pung/Witt*, Die Körperschaftsteuer, § 8 Rz 67.

32) *MwN Schloßmacher in Hermann/Heuer/Raupach*, KStG<sup>217</sup>, § 8 Anm 451.

33) Vgl *Schloßmacher in Hermann/Heuer/Raupach*, KStG<sup>217</sup>, § 8 Anm 451.

34) BStBl II 2002, 392.

Strukturänderung in § 8 Abs 4 Z 2 KStG uE keinerlei Bedeutung. Eine solche Unterscheidung der Vermögensgegenstände hat lediglich für die Bewertung des Vermögens im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung<sup>35)</sup> im Rahmen von § 5 Abs 1 EStG iVm § 7 Abs 3 KStG Relevanz. § 8 Abs 4 Z 2 KStG verfolgt eine gänzlich andere Zielsetzung, nämlich die Beurteilung, ob die wirtschaftliche Identität der Körperschaft noch gegeben ist oder nicht – ganz unabhängig davon, ob diese vornehmlich mit Anlage- oder Umlaufvermögen oder materiellen oder immateriellem Vermögensgegenständen ausgestattet ist. Bei der Feststellung des Mantelkaufatbestandes ist es daher nicht relevant, welche Bilanzposition ein Vermögensgegenstand einnimmt, genauso wenig, ob dieser von einem Bilanzierungsverbot (zB für selbst erstelltes immaterielles Anlagevermögen iSd § 197 Abs 2 HGB<sup>36)</sup>) erfasst ist oder nicht. Obwohl ein Abstellen auf das Anlagevermögen in vielen Fällen richtig sein mag, so ist die generelle Gültigkeit dieses Ansatzes abzulehnen. Eine bloße Einbeziehung des materiellen Vermögens oder des Anlagevermögens würde zu einer starken Verzerrung nach der jeweiligen Branche der zu beurteilenden Körperschaft führen<sup>37)</sup>. Geeigneter erscheint uE daher ein Abstellen auf die „wesentlichen Betriebsgrundlagen“ des jeweiligen Unternehmens<sup>38)</sup>. Der durch dieses Urteil hervorgerufenen massiven Kritik im deutschen Schrifttum muss daher gefolgt werden<sup>39)</sup>.

Interessant ist in diesem Zusammenhang auch die Frage, wie die Änderung der wirtschaftlichen Struktur bei reinen Holdinggesellschaften, die über keinen Betrieb verfügen, festzumachen ist. *Kolienz* vertritt hierzu, dass dieses Kriterium bei reinen Holdinggesellschaften ohne Betrieb im Sinne des Ertragsteuerrechts nur in seltenen Fällen verwirklicht werden kann, weil bei Beibehaltung der Holdingstruktur keine wesentliche Änderung der wirtschaftlichen Struktur stattfindet. Somit wäre die Verwirklichung des Mantelkaufatbestands jedenfalls ausgeschlossen<sup>40)</sup>. Dem oben Gesagtem folgend wird man sich allerdings eher der von *Bruckner* dargelegten Auffassung anschließen, dass auch bei nicht betriebsführenden Holdinggesellschaften auf geeignete Kriterien, dh die wesentlichen Betriebsgrundlagen, abzustellen ist, wie zB auf den Umfang des Beteiligungshaltens. Hierbei sollte aber nicht auf die bloßen Substanzwerte der Beteiligungen in den Verlustjahren und im Zeitpunkt des Verkaufes abgestellt werden, da die Wertminderung der Beteiligungen dann zwangsläufig zum Wegfall der Verlustvorträge führen würde, was nicht Absicht des Gesetzgebers gewesen sein könne<sup>41)</sup>.

Bei einer Veränderung des Unternehmensgegenstandes ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die Regelung der Satzung/des Gesellschaftsvertrages (§ 17 Z 2 AktG, § 4 Z 2 GmbHG) bezogen auf seine Wirkung auf § 8 Abs 4 Z 2 KStG unbeachtlich ist. Richtigerweise kann es nur auf den tatsächlichen Unternehmensgegenstand ankommen<sup>42)</sup>. Auch in diesem Fall erscheint die Grenzziehung, ab wann eine wesentliche Änderung vorliegen soll, schwierig. Die Meinungen im Schrifttum hierüber sind, wie in der Folge dargestellt werden soll, gespalten:

Die KStR gehen im Fall der Schaffung einer wirtschaftlichen Einheit in einer anderen Branche im Herrschaftsbereich des Folgeigentümers dann von einem Mantelkaufatbestand aus, wenn die neue Einheit gegenüber der bisherigen um mindestens 75 % überwiegt. Sofern eine Änderung des Unternehmensgegenstandes, die gleichzeitig eine Erweiterung darstellt, kurzfristig erfolge, sodass die Beendigung der bisherigen wirtschaftlichen Einheit und die Gründung einer neuen anzunehmen ist, so stelle auch dies eine wesentliche Änderung dar<sup>43)</sup>. Auch der VwGH hat in seiner Judikatur zu § 18 Abs 6 und 7 EStG erkannt, dass bei Weiterführung eines Betriebs in völlig veränderter Form (eine Schuhreparaturwerkstätte wurde um einen Schuhhandel erweitert) eine Betriebseröffnung vorliege<sup>44)</sup>.

Demgegenüber bevorzugen *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly* eine Differenzierung nach vollkommener oder nur teilweiser Änderung des Unternehmensgegenstandes<sup>45)</sup>. Kommt es zu einer vollständigen Änderung (zB wird aus einem Verlag wird ein Möbelhandel), dann stelle dies eine wesentliche Änderung dar, und zwar auch dann, wenn Teile des bisherigen Betriebsvermögens (zB Gebäude) weiterverwendet werden. Ändert sich der Unternehmensgegenstand hingegen nur teilweise (zB aus einer Tischlerei mit angeschlossenem Möbelhandel entsteht ein Möbelgroßhandel), so soll dies nur dann eine wesentliche Änderung darstellen, wenn sich zusätzlich erhebliche Veränderungen im Bereich des Betriebsvermögens ergeben. Als Richtgröße werden hierbei auch die von den KStR vorgeschlagenen 75 % herangezogen. Bei einer teilweisen Änderung, die mit einer Ausweitung des Unternehmensgegenstands verbunden ist, bestehe die Veränderung des Betriebsvermögens in der Regel in der Aufnahme zusätzlichen Betriebsvermögens. Dementsprechend reiche ein Veränderungsgrad von 75 % nicht aus. *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly* fordern in diesem Fall eine höhere Grenze – nämlich mehr als das Doppelte – um die Wesentlichkeit zu begründen.

Zu beachten ist auch, dass, sofern eine Körperschaft über eine Mehrzahl an Betrieben verfügt, der Änderungsgrad stets an der Gesamtheit der Betriebe bzw des Betriebsvermögens zu messen ist und nicht auf einen Betrieb alleine abgestellt werden darf<sup>46)</sup>.

### 2.3 Wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur

Noch interessanter wird die geforderte Tatbestandsmerkmalsausprägung „wesentlich“ im Bezug auf die entgeltliche Ände-

35) Ebenso mwN: *Schloßmacher* in *Hermann/Heuer/Raupach*, KStG<sup>216</sup>, § 8 Anm 452; *Frotscher* in *Frotscher/Maas*, KStG<sup>79</sup>, § 8 Rz 188.

36) Dazu *Frotscher* in *Frotscher/Maas*, KStG<sup>79</sup>, § 8 Rz 188.

37) Vgl zur Diskussion in Deutschland zB *Kraft*, „§ 8 Abs 4 – Totengräber zahlreicher dot.coms“, DB 2001, 112, aA *Köhler* DB 2001, 1057.

38) GlA *Dötsch* Abzugsbeschränkung für körperschaftsteuerliche und gewerbesteuerliche Verlustabzüge nach § 8 Abs 4 KStG iVm § 10a S 4 GewStG in *Körperschaftsteuerrecht, internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung – FS Franz Wassermeyer* (2005) 113 (126 ff) und *Dötsch/Eversberg/Jost/Pung/Witt* (Die Körperschaftsteuer, § 8 Rz 77), die auf das „prägende Betriebsvermögen“ abstellen.

39) Vgl zB *Schloßmacher* in *Hermann/Heuer/Raupach*, KStG<sup>216</sup>, § 8 Anm 451; *Hoffmann*, Zur Zuführung neuen Betriebsvermögens und der Nutzung von Verlustvorträgen, *GmbHR* 2001, 1123; *Frotscher*, Zur Zuführung neuen Betriebsvermögens nach § 8 Abs 4 KStG, *DStR* 2002, 10; derselbe in *Frotscher/Maas*, KStG<sup>79</sup>, § 8 Rz 188a; *Neyer*, Die gegenständliche Betrachtungsweise bei Prüfung der wirtschaftlichen Identität gemäß § 8 Abs 4 KStG, *BB* 2002, 754.

40) So *Kolienz*, Der Verlustvortrag bei der Umgründung von Holdinggesellschaften, in *König/W. Schwarzingger* (Hrsg), *Körperschaften im Steuerrecht*, FS Wiesner (2004) 199 (210, FN 54).

41) Vgl zB *Bruckner*, Objektbezogener Verlustvortragsübergang bei Verschmelzungen, in: *Bergmann* (Hrsg), *Praxisfragen zum Körperschaftsteuerrecht*, FS Werilly, 77 (85 f).

42) *Hügel/Mühlehner/Hirschler*, *UmgrStG* § 4 Rz 11. Nur dies entspricht der im Steuerrecht allgemein anzuwendenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise des § 21 BAO.

43) *KStR* 2001, Rz 1181.

44) Vgl *VwGH* 30. 11. 1993, 93/14/0153; *Doralt*, *EStG*<sup>4</sup>, § 18 Tz 315/1; *Quantschnigg/Schuch*, *EST-HB*, § 18 Rz 112. Einen Überblick über die hierzu ergangene Verwaltungspraxis findet sich bei *Doralt*, *EStG*<sup>4</sup>, § 18 Tz 316 f und in den *EStR* 2000, Rz 4530.

45) Vgl *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, *KStG*<sup>1</sup>, § 8 Anm 68.4.3.

46) Vgl *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, *KStG*<sup>1</sup>, § 8 Anm 68.4.3.

nung der Gesellschafterstruktur. Die zuvor diskutierten Tatbestandsmerkmale der wirtschaftlichen und organisatorischen Strukturänderung müssen stets gemeinsam mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur einhergehen. Wie bereits aufgezeigt, können diese Merkmale durchaus unterschiedlich ausgeprägt sein, entscheidend ist stets das wirtschaftliche Gesamtbild der Verhältnisse<sup>47)</sup>. Fraglich ist jedoch, ob auch der entgeltliche Gesellschafterwechsel mehr oder weniger stark ausgeprägt sein kann und ebenfalls gleichrangig mit allen anderen Tatbestandsmerkmalen in die wirtschaftliche Betrachtung miteinbezogen werden muss.

Im Gegensatz zu den anderen Tatbestandsmerkmalen zielt der Wechsel auf der Gesellschafterebene auf zivilrechtliche Überlegungen ab, welche die Änderung der gesellschaftsrechtlichen Mitbestimmungs- und Eigentümerverhältnisse widerspiegeln sollen<sup>48)</sup>. Somit gewinnt der unbestimmte Rechtsbegriff „wesentlich“ in dieser Hinsicht eine andere Bedeutung als er in Verbindung mit der organisatorischen und wirtschaftlichen Strukturänderung hat. Dabei geht die Verwaltungspraxis von einer Änderung von 75 % gegenüber der alten Gesellschafterstruktur aus<sup>49)</sup>. Eine exakte Begründung dafür fehlt jedoch. Vermutlich bezieht sich der Begriff „wesentlich“ stets auf eine solche Änderung der Gesellschafterstruktur, die es jemandem ermöglichen, auf die wirtschaftliche und organisatorische Struktur auch „wesentlichen“ Einfluss zu nehmen<sup>50)</sup>. Führt man sich die zahlreichen und komplexen Vertragsausgestaltungen bei Stimmrechtsverhältnissen auf Gesellschafterebene vor Augen, so scheint es uE fraglich, ob ausgerechnet eine 75%ige Änderung erfolgen muss. So gibt es beispielsweise durchaus Konstellationen, die eine Änderung der Besetzung der wesentlichen Leitungsorgane erst bei Einstimmigkeit oder 90 % ermöglichen. Andererseits könnten Syndikatsverträge ausgehandelt werden, die bereits einem numerischen Minderheitsgesellschafter ermöglichen (beispielsweise aufgrund starker Gläubigerposition), die in § 8 Abs 4 Z 2 KStG geforderte Einflussnahme auf die wirtschaftliche und organisatorische<sup>51)</sup> Struktur einer Körperschaft auszuüben. Eine abschließend klärende Antwort hat die österreichische Rechtsprechung hierzu bisher noch nicht hervorgebracht.

Eine weitere bislang von der österreichischen Judikatur ungelöste Problematik stellt die mittelbare Veränderung der Gesellschafterstruktur dar. Dieses Szenario tritt dann ein, wenn zwar eine wirtschaftliche und organisatorische Änderung eingetreten ist, der schädliche Gesellschafterwechsel jedoch nur auf Ebene der Muttergesellschaft stattfindet. Angesichts der Verwertung von Verlusten im Rahmen der Gruppenbesteuerung dürfte diese Fragestellung vermehrt Brisanz gewinnen<sup>52)</sup>, da die Verlustvorträge der Gruppenmitglieder im Rahmen der Ergeb-

nishinzurechnung nach § 9 Abs 6 KStG beim Gruppenträger verbleiben. Hier können sich zwei problematische Konstellationen ergeben: Werden wesentliche wirtschaftliche und organisatorische Änderungen lediglich bei den Gruppenmitgliedern vorgenommen und kommt es nur auf Ebene des Gruppenträgers zum schädlichen Gesellschafterwechsel, so hängt die weitere Behandlung der – von den Gruppenmitgliedern stammenden und nunmehr am Gruppenträger angesiedelten Verlustvorträge – davon ab, inwieweit der Mantelkaufatbestand auch für mittelbare Anteilsübertragungen Geltung besitzt. Zum anderen können alle Mantelkaufatbestandsmerkmale auf Ebene des Gruppenträgers verwirklicht werden, ohne dass es zu einer Veränderung der wirtschaftlichen Identität der Gruppenmitglieder kommt. Hier ist fraglich, ob alle Verlustvorträge – ganz unabhängig davon, ob sie ursprünglich beim Gruppenmitglied oder beim Gruppenträger entstanden – vom Untergang des Verlustvortrages erfasst sind. Auch diese Fragestellung hängt – wenn auch mit umgekehrten Vorzeichen – letztlich davon ab, wie die Mittelbarkeit der Strukturänderungen auf Gesellschafterebene beurteilt wird.

Daher stellt sich erneut die Frage, was unter dem wesentlichen (entgeltlichen) Wechsel der Gesellschafterstruktur zu verstehen ist – konkret geht es um das Verständnis der „Gesellschafterstruktur“. Aus dem Wortlaut des § 8 Abs 4 Z 2 KStG ist nicht klar ersichtlich, ob damit lediglich ein unmittelbarer oder auch ein mittelbarer Gesellschafterwechsel dem Verlustvortrag schadet. Die Mantelkaufbestimmung im KStG wurde eigens deshalb eingeführt, um den missbräuchlichen Handel mit Verlustmänteln zu unterbinden, indem man eine ausdrückliche Ausnahme von der zivilrechtlichen Anknüpfung der Steuersubjektivität schaffte<sup>53)</sup>. Somit wird bei der Beurteilung der Tatbestandsmerkmale in § 8 Abs 4 Z 2. Satz KStG die wirtschaftliche Betrachtungsweise nach § 21 BAO zu beachten sein<sup>54)</sup>. Demnach ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Die (zivil-)rechtliche Anknüpfung eines Sachverhaltes ist nur insofern von Bedeutung als sie jene wirtschaftlichen Auswirkungen nach sich zieht, auf die es in der steuerrechtlichen Bestimmung ankommt<sup>55)</sup>. Daher ergibt sich berechtigt die Frage, ob nicht allein aus diesem Gesetzeszweck und der wirtschaftliche Betrachtungsweise letztlich kein Unterschied zwischen unmittelbarer und mittelbarer Veränderung der Gesellschafterstruktur hergeleitet werden kann. Andererseits muss jedoch bedacht werden, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise abgabenrechtlicher Fragen nicht das Fehlen einer Tatbestandsvoraussetzung abgabenrechtlicher Rechtsfolgen ausgleichen kann<sup>56)</sup>. Zudem wird in der österreichischen Judikatur und im Schrifttum vertreten, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht die herkömmlichen juristischen Interpretationsmethoden ersetzt, sondern diese ergänzt<sup>57)</sup>, was bedeutet, dass nicht allein durch eine „wirtschaftliche“ Interpretation einer Bestimmung oder eines unbestimmten Rechtsbegriffes ein bestimmtes Interpretationsergebnis erzielt werden kann<sup>58)</sup>. Eine solche (falsche) Inter-

47) *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG 1988, § 8 Anm 53; *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG<sup>1</sup>, § 8 Tz 68.4.1.; *Wiesner*, SWK 1988 AI 223 (233); zur deutschen Schwesterbestimmung in § 8 Abs 4 dKStG: *Schlobmacher in Hermann/Heuer/Raupach*, KStG<sup>216</sup>, § 8 Anm 440.

48) Sinngemäß auch *Wolf*, ÖZW 2002, 40.

49) KStR 2001 Rz 1182.

50) In dieser Hinsicht unterscheidet sich § 8 Abs 4 öKStG von seiner deutschen Schwesterbestimmung in § 8 Abs 4 dKStG, welche explizit einen Wechsel von mehr als der Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft fordert. Vgl dazu zB *Schlobmacher in Hermann/Heuer/Raupach*, KStG<sup>216</sup>, § 8 Anm 445, dBMF 16. 4. 1999, BStBl 1999, 455 Tz 3; *Thiel*, GmbHR 1990, 225; aA *Müller-Gattermann*, Sanierung und Mantelkauf – ein Widerspruch?, DStR 1991, 597 (599 f).

51) Vgl zB *Koppensteiner*, GmbHG<sup>2</sup> (1999) § 16 Rn 2.

52) Dazu ausführlich *Plansky/Ressler*, Die Verlustverwertung in der Gruppe, in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2006) in Druck.

53) Vgl EB zur RV 622 BlgNr 17. GP, 18.

54) Dazu grundlegend *Gassner*, Interpretation und Anwendung der Steuergesetze (1972).

55) Vgl zB VwGH 4. 2. 1966, 709/64; 18. 1. 1963, 1547/62; mwN: *Gassner*, Interpretation 35 f & 117 ff.

56) VwGH 31. 3. 2004, 2004/13/0024; 17. 10. 2001, 2001/13/0009; 30. 9. 1999, 99/15/0106 und 0107; 11. 5. 1993, 92/14/0229; *Gassner*, Interpretation, 139 f.

57) *Gassner*, Interpretation, 125 ff.

58) VwGH 22. 2. 2000, 95/14/0033; 98/13/0080; 27. 8. 1998, 98/13/0080; *Stoll*, BAO § 21, 227.

pretationsweise würde die Gefahr von Zirkelschlüssen<sup>59)</sup> und die Gefahr der freien Rechtschöpfung bergen<sup>60)</sup>. Unsere Überlegungen am Eingang dieses Kapitels haben gezeigt, dass die „Wesentlichkeit“ im Zusammenhang mit der Veränderung der Gesellschafterstruktur durchaus eine zivilrechtliche Anknüpfung zulässt, was uE auch mit dem Telos von § 8 Abs 4 Z 2 KStG im Einklang steht, da auch gesellschaftsrechtliche Überlegungen im Hintergrund standen. Im Gegenteil dazu steht uE jedoch die Interpretation der (Un-)Mittelbarkeit der Änderung der Gesellschafterstruktur. Eine dermaßen breite Interpretation<sup>61)</sup> wäre uE eine klare Überreizung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise, da die Gründe der Übertragung von Gesellschaftsanteilen mannigfaltig sein können<sup>62)</sup>. Eine „harmlose“ – rein betriebswirtschaftlich veranlasste – Konzernumstrukturierung könnte dann möglicherweise ebenso gut als schädlich angesehen werden. Besonders bei tiefen Konzernhierarchien könnten sich hier zahlreiche Probleme ergeben, da oft nicht erkennbar ist, ob nun die mittelbare Veränderung der Gesellschafterstruktur steuergestaltend vorgenommen wurde oder nicht. Zudem lässt uE ein wesentlicher Gesellschafterwechsel bei der (Ur-)(Groß-)Mutter nicht unbedingt auf eine qualifizierte Mehrheit (laut Verwaltungsmeinung von mehr als 75 %) auf Ebene der Tochter oder des (Ur-)Enkels schließen. Die Problematik würde noch insoweit verschärft werden, als dass es laut Auffassung der jüngsten VwGH-Judikatur<sup>63)</sup> bei der Beurteilung des Mantelkaufatbestandes für den Steuerpflichtigen nicht genügt, einen (einzig) außersteuerlichen Grund zur Vermeidung der Verlustabzugsversagung darzulegen, wie es etwa bei der Beurteilung von § 22 BAO nach Ansicht des VwGH<sup>64)</sup> sein mag<sup>65)</sup>. Der Judikatur des VwGH nach treten somit die Rechtsfolgen ein, sobald die Tatbestandsmerkmale erfüllt sind, unabhängig davon, ob nun der Mantelkauf im Rahmen eines wirtschaftspolitisch problematischen „Verlusthandels“ oder aus anderen Gründen entstanden ist – die wesentliche organisatorische wirtschaftliche Änderung sowie die wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur sind demnach keine subjektiven Tatbestandsmerkmale. Die einzige Ausnahme in § 8 Abs 4 Z 2 KStG, welche ein subjektives Tatbestandsmerkmal beinhaltet, bildet die „Escape-Klausel“ in Form des Sanierungstatbestandes<sup>66)</sup>. Würde man daher die wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur dermaßen weit interpretieren, so wäre die Gefahr von nicht nachvollziehbaren Ergebnissen durch Zirkelschlüsse wohl sehr groß: Abhängig von der Intention, welche man am Ausgangspunkt der Betrachtung verfolgt, wäre eine Interpretation in beide Richtungen sehr leicht möglich und würde letztlich nur auf subjektiven Wertungen basieren<sup>67)</sup>.

Als Zwischenergebnis ist daher festzuhalten, dass uE de lege lata sowohl der Wortlaut des § 8 Abs 4 Z 2 KStG als auch dessen wirtschaftliche Betrachtungsweise in diesem Zusammenhang eindeutig an ihre Grenzen stoßen<sup>68)</sup>. Weder dem österrei-

chischen noch dem Gesetzgeber der deutschen Schwesterbestimmung (beide agierten aufgrund sehr ähnlicher Judikatur)<sup>69)</sup> kann uE somit ein derartiges Szenario bei der Gesetzgebung unterstellt werden. Zwar unterscheiden sich die beiden Schwesterbestimmungen insofern, als dass § 8 Abs 4 dKStG explizit von einer Übertragung der Anteile spricht; dennoch ist uE der Rechtsauffassung auch für § 8 Abs 4 Z 2 öKStG zu folgen, wonach der BFH<sup>70)</sup> dargelegt hat, dass der Gesetzgeber den Mantelkaufatbestand durch eine solche „Konzernklausel“ ergänzt hätte<sup>71)</sup>, wollte man auch solche Tatbestände in die Mantelkaufbestimmung miteinbeziehen.

Bleibt noch zu klären, ob oben Gesagtes lediglich für mittelbare Beteiligungsverhältnisse über Kapitalgesellschaften gilt oder auch für mittelbare Beteiligungen über Personengesellschaften Geltung besitzt. Der BFH stellt dazu parallel zu der in Verbindung mit Kapitalgesellschaften ergangenen zeitgleichen Judikatur ebenfalls eine streng an das Zivilrecht knüpfende Betrachtungsweise an und sieht auch im mittelbaren Gesellschafterwechsel über eine Personengesellschaft keinen schädlichen Gesellschafterwechsel<sup>72)</sup>. Im Ergebnis bedeutet dies, dass die sich zivilrechtlich im Gesamthandvermögen der Personengesellschaft befindende Beteiligung an der in Frage kommenden Körperschaft weiterhin nicht verändert. Angesichts des ertragsteuerlichen Durchgriffs bei Personengesellschaften herrscht im Schrifttum jedoch Uneinigkeit darüber, ob eine Beurteilung solcher Konstellationen gleichermaßen wie mit Kapitalgesellschaften zu bewerkstelligen ist, oder im Ergebnis aufgrund des Durchgriffs die Personengesellschaft als transparent angesehen wird<sup>73)</sup>. Demnach sind gemäß § 24 Abs 1 lit e BAO<sup>74)</sup> Wirtschaftsgüter, die mehreren Personen ungeteilt gehören, so zuzurechnen, als wären sie nach Bruchteilen berechtigt. Die Höhe der Bruchteile ist nach den Anteilen zu bestimmen, zu denen die beteiligten Personen an dem Vermögen ungeteilt berechtigt sind<sup>75)</sup>. Somit bewirkt diese Norm jedoch auch den Durchgriff bei mittelbaren Mantelkaufkonstellationen mit Personengesellschaften, da in Form von § 24 Abs 1 lit e BAO jene normative Basis existiert, die im Zusammenhang mit mittelbaren Mantelkaufkonstellationen mit Kapitalgesellschaften in Form einer „Konzernklausel“ fehlt. In Bezug auf zwischengeschaltete Personengesellschaften ist uE der Auffassung des BFH somit nicht zu folgen. Jedoch kommt es dadurch zu einer Ungleichbehandlung zwischen Konstellationen mit Kapital- oder Personengesellschaften.

### 3. Die Escape-Klausel

Die Versagung des Verlustabzuges kommt dann nicht zum Zug, wenn die Änderungen zum Zwecke der Sanierung des Steuerpflichtigen mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teiles der betrieblichen Arbeitsplätze erfolgt. Laut Meinung der Finanzverwaltung setzt dieses Ziel einen vor den Strukturände-

59) *Plansky/Ressler in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* (Hrsg), Gruppenbesteuerung, in *Druck*.

60) *Gassner*, Interpretation, 105 f; *Stoll*, BAO § 21, 227.

61) FG Baden-Württemberg, 26. 7. 2001 6 K 358/00, EFG 2001, 863; FG Berlin 3. 9. 2002, 7 K 7227/01, EFG 2003, 186; *Moog*, Der Verlust bei mittelbaren Beteiligungen, DB 2000, 1638 (1639 f); *dBMF*, BStBl I 1999, 455.

62) BFH 20. 8. 2003, I R 61/01 BStBl II 2004, 616, und I R 81/02, BStBl II 2004, 614.

63) VwGH 26. 7. 2005, 2001/14/0135.

64) Vgl zB VwGH 22. 9. 2002, 97/13/0175.

65) Dazu näher Abschnitt 5..

66) Vgl Abschnitt 3..

67) Vgl *Gassner*, Interpretation, 108 ff.

68) Vgl zum Ergebnis im Zusammenhang mit der Gruppenbesteuerung *Plansky/Ressler in Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* (Hrsg), Gruppenbesteuerung, in *Druck*.

69) VwGH 22. 9. 1987, 87/14/0063; BFH 29. 10. 1986, I R 318-319/83, BStBl II 1987, 308.

70) 20. 8. 2003, I R 61/01, BStBl II 2004 616.

71) *Orth*, Verlust der wirtschaftlichen Identität verbundener Unternehmen (Teil II), Der Konzern 2003, 441 (443 ff); *derselbe*, FR 2004, 613 & 623; *Neyer*, Verlustabzug nach Anteilsübertragung im Konzern, BB 2003 73 (75 f); *Dieterlen* in *Ladenmann*, KStG § 8 Rn 336 f; aA *Frotscher in Frotscher/Maas*, KStG<sup>79</sup>, § 8 Tz 191f; *Moog*, DB 2000, 1639 f.

72) BFH 20. 8. 2003 – I R 81/02, BStBl II 2004, 614.

73) Vgl *Schloßmacher* in *Hermann/Heuer/Raupach*, KStG<sup>216</sup>, § 8 Anm 447; *Orth*, Der Konzern (2003) 441 (443 f); *derselbe* Zur „wirtschaftlichen Identität einer Kapitalgesellschaft iSd § 8 Abs 4 KStG, FR 2004, 613 (624 f).

74) In D: § 39 Abs 1 Nr. 2 AO

75) Dazu *Stoll*, BAO, § 24, 309 ff.

rungen existierenden Betrieb, der über Arbeitsplätze verfügt, voraus<sup>76)</sup>. Von einem wesentlichen Anteil der Arbeitnehmer-schaft ist bei mindestens 25 % auszugehen. Eine nur kurzfristige Weiterbeschäftigung der Arbeitnehmer soll jedoch nicht ausreichen<sup>77)</sup>.

Am Wortlaut der „Escape“-Klausel ist auffällig, dass auf eine Sanierung „mit dem Ziel der Erhaltung [...] betrieblicher Arbeitsplätze“ abgestellt wird. Nach dem Wortlaut könnte nunmehr vertreten werden, dass das tatsächliche Erreichen des Zieles ohne Relevanz ist, es lediglich angestrebt werden muss<sup>78)</sup>. Folge dessen wäre, dass bei einem Fehlschlag der Verlustabzug nicht unterginge. Von Seiten des Steuerpflichtigen wäre daher nur ein „Bemühen“ nachzuweisen.

Weiters lässt der Gesetzeswortlaut offen, ob es auf konkreten Arbeitnehmer, also die bisherige Belegschaft, ankommen soll. Da die Vorschrift offensichtlich ein volkswirtschaftliches Anliegen zum Ziel hat, nämlich eine ortsbezogene – regionalpolitische – Förderung ist nach *Hügel/Mühlechner/Hirschler* standortbezogen zu interpretieren<sup>79)</sup>. Das Abstellen auf die konkreten Arbeitnehmer, dh die Verhinderung von Änderungen in der Belegschaft könne nicht mit dem Ziel der Sanierung vereint werden<sup>80)</sup>.

#### 4. Der Faktor Zeit

Der zeitliche Zusammenhang spielt beim Zusammenspiel der verschiedenen Tatbestandsmerkmale nicht zuletzt deshalb eine große Rolle, da der Faktor Zeit oftmals darüber entscheidet, ob alle drei Tatbestandsmerkmale erfüllt sind und somit die sanktionierende Wirkung des § 8 Abs 4 Z 2 KStG ausgelöst wird oder nicht. Zu dieser Frage hat sich unlängst der VwGH mit dem Erkenntnis vom 26. 7. 2005<sup>81)</sup> geäußert. Bemerkenswerterweise hat der Gerichtshof sich nicht auf einen vorgegebenen Zeithorizont festgelegt, sondern dem Faktor Zeit lediglich Indizwirkung eingeräumt. In anderen Worten bedeutet dies, dass es dem Grunde nach nicht darauf ankommt, in welcher Reihenfolge und in welchem zeitlichen Abstand die Tatbestandsmerkmale von § 8 Abs 4 Z 2 KStG verwirklicht wurden, sondern vielmehr darauf, ob ein planmäßiger Zusammenhang zwischen den verschiedenen Umstrukturierungsmaßnahmen besteht<sup>82)</sup>.

Unweigerlich stark mit dieser Aussage des VwGH ist auch die Lösung jener Problematik verbunden, in wessen Bereich (in jenem des Vor- oder Nacheigentümers) die wirtschaftlichen und organisatorischen Strukturänderungen vorgenommen wurden. Werden beispielsweise wirtschaftliche und organisatorische Strukturänderungen vom Vorbesitzer lediglich mit der Absicht vorgenommen, dadurch die Verkaufschancen des Unternehmens zu erhöhen und kommt es anschließend zu einem wesentlichen Gesellschafterwechsel, so schadet dies nicht dem Verlustvortrag. Bestand vice versa bereits im Vorfeld eine Ver-

einbarung zwischen Verkäufer und Erwerber des Unternehmens, dass es zu wirtschaftlicher und organisatorischer Änderung kommen solle, damit dem Erwerber anschließend die Verwertung der Verluste gewährleistet werden kann, so liegt angesichts dessen der Schluss nahe, dass der Mantelkaufbestand verwirklicht wurde.

Beim mittelbaren Gesellschafterwechsel bedeutet diese Auffassung, dass eine Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft dann schädlich ist, wenn sie kausal in Verbindung mit dem Mantelkauf steht. Der schädliche Gesellschafterwechsel bedeutet in diesem Zusammenhang somit bereits die Zwischenschaltung der Kapitalgesellschaft – ganz unabhängig davon, ob die restlichen Tatbestände davor oder danach verwirklicht werden.

Keinen direkten Aufschluss brachte das Erkenntnis, welche Rolle die zeitliche Komponente bei der Beurteilung der Escape-Klausel des § 8 Abs 4 Z 2 KStG spielt. Dennoch lassen sich auch für die Wirkung der Escape-Klausel Rückschlüsse ziehen. Parallel zur Indizwirkung mit den Tatbestandsmerkmalen in § 8 Abs 4 Z 2 2. Satz KStG kann auch bei der Beurteilung der Arbeitsplatzzerhaltung dem Faktor Zeit Indizwirkung zugesprochen werden. Kam es beispielsweise infolge eines Mantelkaufes lediglich zu einem kurzen Erhalt von Arbeitsplätzen, so kann die verstrichene Zeit darüber Aufschluss geben, ob der darauf folgende Abbau der Arbeitsplätze kausal mit dem Mantelkauf einherging oder aufgrund eines erneuten wirtschaftlichen Scheiterns hervorgerufen wurde.

Im Erkenntnis vom 22. 12. 2005<sup>83)</sup> stellte der VwGH klar, dass § 8 Abs 4 Z 2 KStG nur solche Verluste versagt, die bereits vor jener Periode angefallen sind, in welcher der Mantelkauf verwirklicht wurde. Für den VwGH gab es keinen Hinweis dafür, dass § 8 Abs 4 Z 2 KStG (auch nicht teilweise) laufende Verluste dieser Periode erfasst. In diesem Zusammenhang stellt sich somit die Judikatur klar gegen die in Teilen des Schrifttums vertretene Auffassung<sup>84)</sup>.

Wie am Eingang dieses Kapitels bereits dargelegt, kann sich die Verwirklichung eines Mantelkaufes über mehrere Perioden erstrecken, da die einzelnen Tatbestandsmerkmale kumulativ erfüllt sein müssen. Angesichts dessen erscheint es aber fraglich, ob auch bei solchen Konstellationen der Ansicht von *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*<sup>85)</sup> zu folgen ist, wonach bereits ab der Verwirklichung des ersten Tatbestandsmerkmals der Verlustabzug quasi „rückwirkend“ versagt werden soll. Die überzeugenderen Argumente sprechen dafür, dass die bestehenden Verlustvorträge erst ab dem Zeitpunkt eintreten, wenn auf Grundlage einer wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung alle drei Tatbestandsmerkmale erfüllt sind<sup>86)</sup>. Dass sich ein Festmachen dieses Zeitpunktes mitunter sehr schwierig gestalten mag, steht außer Zweifel.

#### 5. Mantelkauf und Missbrauch

Vor der Einführung des § 8 Abs 4 Z 2 KStG auf gesetzlicher Grundlage durch das KStG 1988 war es zweifelhaft, in welchem Verhältnis Mantelkauf und Missbrauch iSd § 22 BAO zu ein-

76) KStR 2001, Tz 1188.

77) KStR 2001, Tz 1188; *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG 1988, § 8 Anm 50.

78) *Ebenso Wolf*, SWK 2003, S 256.

79) AA *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler* (KStG 1988, § 8 Anm 55), die davon ausgehen, dass sich der Begriff Arbeitsplatz nicht auf das Objekt, sondern auf die mit denselben verbundenen Personen bezieht.

80) *Hügel/Mühlechner/Hirschler*, UmgrStG, § 4 Rz 14.

81) 2001/14/0135; ebenso BFH zu sukzessiven Anteilsverkauf: 13. 8. 1997, I R 89/96, BStBl II 1997, 829.

82) So bereits auch *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG 1988, § 8 Anm 53; *Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly*, KStG<sup>1</sup>, § 8 Anm 68.4.5; *Wolf*, ÖZW 2002, 41 f; *Schlobmacher in Hermann/Heuer/Raupach*, KStG<sup>216</sup>, § 8 Anm 449; *Frotscher in Frotscher/Maas*, KStG<sup>79</sup>, § 8 Rz 190e; *Thiel*, GmbHR 1991, 224; *Müller-Gattermann*, DStR 1991, 602.

83) 2002/15/0079, Anmerkungen von *Zorn*, RdW 2006, 107, und *Ressler*, *ecolex* 2006, in Druck. Siehe auch *Twardosz*, Neues zum Mantelkauf, GeS 2006, 128 (128 ff).

84) So *Wiesner/Schneider/Spanbauer/Kohler*, KStG 1988, § 8 Anm 48.

85) KStG 1988, § 8 Anm 48.

86) So auch *Zorn*, RdW 2006, 107.

ander stünden<sup>87)</sup>. Fraglich war bislang, ob die Mantelkaufbestimmung die Mantelkaufregelung als *lex specialis* zur allgemeinen Missbrauchsregelung eigenständig auszulegen sei, der letzteren Bestimmung vorgehe und diese ausschließe oder nicht. Im deutschen Schrifttum hingegen entspricht es der hA, dass die Mantelkaufregelung eine zur Verlustvortragsregelung<sup>88)</sup> hinzutretende, zusätzliche Verlustabzugsvoraussetzung darstelle<sup>89)</sup>. Dieses Verhältnis hat der VwGH in seinem Erkenntnis vom 26. 7. 2005, 2001/14/0135, in der folgenden Weise angesprochen:

„§ 8 Abs 4 Z 2 KStG 1988 hat nicht zur Tatbestandsvoraussetzung, dass der Kauf der Gesellschaftsanteile ausschließlich zum Zwecke des Erwerbs von Verlustabzügen erfolgt ist. Anders als nach der Rechtslage vor Schaffung der gegenständlichen Bestimmung durch das KStG 1988 bedurfte es zur Versagung des Verlustabzugs nicht der Feststellung einer rechtsmissbräuchlichen Gestaltung iSd § 22 BAO. Solcherart trifft es nicht zu, dass bereits das Vorliegen eines (einzig) außersteuerlichen Grundes für den Erwerb der Gesellschaftsanteile dazu führen müsste, ungeachtet der vorgenommenen wesentlichen Änderungen der wirtschaftlichen Struktur der Kapitalgesellschaft die vor der Änderung der Struktur erwirtschafteten Verluste nach der Strukturänderung weiterhin zum Abzug zuzulassen.“

Damit erscheint es als gesichert, dass es bei der Auslegung der Tatbestandsmerkmale in § 8 Abs 4 Z 2 KStG durch den VwGH (mit Ausnahme der Escape-Klausel) nicht darauf ankommt, ob diese mit der Absicht eines reinen Verlusthandels oder aufgrund anderer Zielsetzungen verwirklicht wurden. Dies bedeutet allerdings auch, dass bei der Interpretation der Tatbe-

standsmerkmale des § 8 Abs 4 Z 2 KStG implizit nicht die vom VwGH selbst vertretene Außentheorie<sup>90)</sup> zu § 22 BAO zur Anwendung kommen kann<sup>91)</sup>. Als Schlussfolgerung lässt sich daher ziehen, dass die Rechtsansicht des VwGH wohl dahingehend tendiert, § 8 Abs 4 Z 2 KStG als spezielle Voraussetzung für den Verlustabzug von Körperschaften zu betrachten und nicht als spezielle Missbrauchsvorschrift. Konsequenterweise folgt daraus auch, dass die Missbrauchs- und Mantelkaufbestimmung wohl nebeneinander stehen.

## 6. Ausblick

Wie der vorliegende Beitrag gezeigt hat, sind bislang noch zahlreiche Fragestellungen im Zusammenhang mit der Mantelkaufregelung des § 8 Abs 4 Z 2 KStG ungelöst. Die jüngere Judikatur des VwGH lieferte zumindest bei gewissen Grundsatzproblemen Antworten. Zudem hat unser Untersuchungsgang aufgezeigt, dass durch den hohen Grad der Unbestimmtheit der Tatbestandsmerkmale von § 8 Abs 4 Z 2 KStG Schwächen vorliegen, die im Zusammenhang mit der Gruppenbesteuerung wohl vermehrt Brisanz gewinnen werden.

Anmerkung: Zu diesem Artikel s auch die Entscheidung des VwGH in diesem Heft (ÖStZ 2006/365, 200)

87) So zB BMF 27. 5. 1987, Z 060940/1-IV/6/87: „Es ist allerdings nicht ausgeschlossen, dass ein Mantelkauf gemäß § 22 BAO als Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes zu werten ist.“

88) In D § 10d dEStG, analog dazu § 18 Abs 6 und Abs 7 öEStG.

89) Vgl Dötsch/Eversberg/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 8 Rz 25; Dötsch, in FS Wassermeyer (2005) 113 (115 ff); Frotscher in Frotscher/Maas, KStG<sup>79</sup>, § 8 Rz 182; aA Schloßmacher in Hermann/Heuer/Raupach, KStG<sup>217</sup>, § 8 Anm 413.

90) So hat bereits Gassner Kritik an der Außentheorie geübt, da nach dieser Auffassung des Missbrauchs dessen Vorliegen letztlich von der Argumentationskunst des Steuerpflichtigen abhängt. Vgl Gassner, Der Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht – Änderung der Rechtsprechung, ÖStZ 1981, 262 (263); ebenso: M. Lang, Der Gestaltungsmissbrauch (§ 22 BAO) in der jüngeren Rechtsprechung des VwGH, ÖStZ 1994, 173 (173 ff). Demgegenüber vermeidet die Innentheorie diese Unzulänglichkeiten, da sie auf Sinn und Zweck der Vorschrift abstellt. Vgl Stieglitz, GeS 2005, 453 f.

91) Vgl Anmerkungen zu VwGH 26. 7. 2005, 2001/14/0135: Wiesner, Vorliegen eines „Mantelkaufes“, RWZ 2005, 260 (261). Vgl auch Stieglitz, VwGH: Die zeitliche Dimension beim Mantelkauf, GeS 2005, 452 (453 f); Ressler, Zeitliche Abfolge beim Mantelkauf irrelevant, ecolux 2005, 945 (946); vgl zur hA in Deutschland: Schloßmacher in Hermann/Heuer/Raupach, KStG<sup>217</sup>, § 8 Anm 413.



### Der Autor:

Mag. Michael Petritz, LL.M., ist Mitarbeiter bei ao. Univ.-Prof. Dr. Friedrich Fraberger, LL.M., und Dissertant am Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen, Abteilung für betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Wirtschaftsuniversität Wien.



### Der Autor:

Mag. Gernot Ressler ist Assistent am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien. Beide arbeiten auch am Spezialforschungsbereich „International Tax Coordination“ an der Wirtschaftsuniversität Wien mit.

### Impressum:

**Herausgeber und Verleger (Medieninhaber):** LexisNexis Verlag ARD ORAC GmbH & Co KG, 1030 Wien, Marxergasse 25, Tel. 534 52-0, Fax DW 140 (Redaktion) – Geschäftsleitung: Mag. Peter Davies, MBA – Abbonentenservice: Claudia Schaffer (DW 1713, Fax DW 141) – Anzeigen: Kurt Rothleitner (DW 1115, Fax DW 141) – Derzeit gilt Anzeigenpreisliste Stand Jänner 2006 – Verlags- und Herstellungsort: Wien – Die Zeitschrift erscheint einmal im Monat – Einzelheftpreis 2006: € 15,90; Jahresabonnement 2006: € 165,- inkl. 10 % MWSt bei Vorauszahlung; Preisänderungen vorbehalten – Ab 50 Abonnements an eine Adresse 25 % Rabatt – Bankverbindungen: Postsparkasse 710610; Raiffeisenlandesbank 494.849 – Abbestellungen sind nur zum Jahresschluss möglich, wenn sie spätestens 1 Monat vorher bekannt gegeben werden – Druck: Druckerei Robitschek & Co. Ges.m.b.H., 1050 Wien, Schloßgasse 10–12, Tel. 545 33 11.

**Verlagsrechte:** Die in dieser Zeitschrift veröffentlichten Beiträge sind urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte bleiben vorbehalten. Kein Teil dieser Zeitschrift darf ohne schriftliche Genehmigung des Verlages in irgendeiner Form – durch Fotokopie, Mikrofilm, Aufnahme in eine Datenbank oder auf Datenträger oder auf andere Verfahren – reproduziert oder in eine von Maschinen, insbesondere Datenverarbeitungsanlagen, verwendbare Sprache übertragen werden. Das gilt auch für die veröffentlichten Entscheidungen und deren Leitsätze, wenn und soweit sie vom Einsender oder von der Schriftleitung redigiert, erarbeitet oder bearbeitet wurden und daher Urheberrechtsschutz genießen. Fotokopien für den persönlichen und sonstigen eigenen Gebrauch dürfen nur von einzelnen Beiträgen oder Teilen daraus als Einzelkopie hergestellt werden.

Mit der Einreichung seines Manuskriptes räumt der Autor dem Verlag für den Fall der Annahme das übertragbare, zeitlich und örtlich unbeschränkte ausschließliche Werknutzungsrecht (§ 24 UrhG) der Veröffentlichung in dieser Zeitschrift, einschließlich des Rechts der Vervielfältigung in jedem technischen Verfahren (Druck, Mikrofilm etc) und der Verbreitung (Verlagsrecht) sowie der Verwertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, einschließlich des Rechts der Vervielfältigung auf Datenträgern jeder Art, der Speicherung in und der Ausgabe durch Datenbanken, der Verbreitung von Vervielfältigungsstücken an die Benutzer, der Sendung (§ 17 UrhG) und sonstigen öffentlichen Wiedergabe (§ 18 UrhG) in allen Sprachen ein.

Mit der Einreichung von Beiträgen von Arbeitsgruppen leistet der Einreichende dafür Gewähr, dass die Publikation von allen beteiligten Autoren genehmigt wurde und dass alle mit der Übertragung sämtlicher Rechte an den Verlag einverstanden sind.

Mit dem vom Verlag geleisteten Honorar ist die Übertragung sämtlicher Rechte abgegolten. Aufgrund der Honorierung erlischt die Ausschließlichkeit des eingeräumten Verlagsrechts nicht mit Ablauf des dem Jahr des Erscheinens des Beitrags folgenden Kalenderjahres (§ 36 UrhG). Für die Verwertung durch Datenbanken gilt dieser Zeitraum keinesfalls.