



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Confida Wirtschaftstreuhand GmbH, 1190 Wien, Reithlegasse 4, gegen den Feststellungsbescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg gemäß § 92 Abs 1 lit b BAO betreffend Nichtanerkennung von Verlustvorträgen entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Bei der Berufungswerberin (Bw.), einem in der Rechtsform einer GmbH betriebenen Verlag, fand eine die Jahre 1997 bis 1999 umfassende Buch- und Betriebsprüfung gem. § 150 BAO statt.

Aufgrund der Prüfungsfeststellungen erließ das Finanzamt einen Feststellungsbescheid nach § 92 Abs 1 lit b BAO folgenden Inhalts:

"Im abgabenbehördlichen Verfahren werden vom Finanzamt für den 9., 18., 19. Bez./Wien und Klosterneuburg folgende Feststellungen zu den Verlustvorträgen getroffen.

Spruch

Die nicht verbrauchten Verlustvorträge aus den Tangenten Verlagsbuchhandlung J.B. KG (vormals X-KG, StNr ...) aus 1997 und 1998 werden aberkannt und sind ab 1.1.2001 vom Abzug ausgeschlossen.

Durch Tangenten entstandene eigene Verlustvorträge:

ATS

Eigener Tangentenverlust JB. KG 1997 3,547.842 lt. VIg

Eigener Tangentenverlust JB. KG 1998 1,157.664 lt. BpAnteilsverk.29.1.99

---

## Vom Abzug ausgeschlossene Verlustabzüge 4,705.506

Sollte eine Änderung der Verlusttangente 1998 der JB. KG eintreten, ändert sich der abzuerkennende Verlustabzug entsprechend.

Begründung:

Rückwirkend mit 31.12.2000 wurden die Kommanditanteile der Kommanditisten G.G., M.G. u. P.P. (70% des Gesamtkapitals) an der Verlag Y-KG in die geprüfte Körperschaft gemäß Art. III des UmgrStG eingebbracht.

Die gegenständliche Rechtsfrage wurde auch von MR Dr. Wiesner in zwei Anfragebeantwortungen vom 27. Aug. 2002 und 13. Sept. 2002 (BMF C 80/5-1V/6/02, C wie Confida Wirtschaftstreuhand) im Sinne der Finanzverwaltung beantwortet: "Hält eine Kapitalgesellschaft nur einen Anteil an einer Personengesellschaft, vor allem als substanzbeteiligte Komplementärgesellschaft, ist zumindest in bilanzbündeltheoretischer Sicht das Vorliegen eines Betriebes denkbar. Hält eine Kapitalgesellschaft mehrere Mitunternehmeranteile oder daneben auch Kapitalanteile, spricht dies im Allgemeinen für das Vorliegen einer vermögensverwaltenden und damit nicht operativen Gesellschaft" (BMF C 80/5-1V/6/02).

Laut Erlass des BMF vom 16.6.1998 ist der Wegfall von Vermögensteilen nicht sklavisch an der Teilbetriebseigenschaft zu messen: Fallen vor dem Umgründungsstichtag nicht bloß einzelne Wirtschaftsgüter, sondern eine Summe von Wirtschaftsgütern weg, die als eine zusammenhängende wirtschaftliche Untereinheit gewertet werden können, ist eine entsprechende Verminderung des übergehenden vortragsfähigen Verlustes auch dann gerechtfertigt, wenn kein Teilbetrieb im Sinne der Lehre und Rechtsprechung vorliegt, wohl aber nahezu alle Elemente eines solchen vorliegen.

Dadurch erübrigen sich Erörterungen darüber, ob im vorliegenden Fall eine geschäftsführende oder eine vermögensverwaltende Holding vorliegt.

Laut BMF geht die mit der Verwaltung von Beteiligungen verbundene Lenkungs- und Leitungsfunktion im Regelfall nicht über die vermögensverwaltende Ebene hinaus und wird in steuerlicher Sicht nicht als Betrieb zu werten sein. Auch der Begriff der geschäftsleitenden Holding ist nicht automatisch mit der Annahme einer Betriebsfunktion verbunden (vgl. Rz 381 KStR 2001 zur Organträgerfunktion). Gemäß Rz 381 KStR 2001 sind bei einer geschäftsleitenden Holding, die für den Unternehmensverband Leitungs- und Lenkungsaufgaben sowie zentrale Verwaltungsaufgaben erfüllt, die Voraussetzungen im Einzelfall zu prüfen. Im vorliegenden Fall übt die sog. "geschäftsleitende Holding" nur Leitungs- und Lenkungsaufgaben aus, zentrale Verwaltungsaufgaben, die entsprechendes Personal und Betriebsmittel erfordern, liegen nicht vor. Somit fehlt es im vorliegenden Fall an der Betriebseigenschaft (= eigene Betrieb in steuerlicher Sicht) der "geschäftsleitenden Holding".

Das Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Mitunternehmerschaft mit Übernahme von Wirtschaftsgütern aus der Mitunternehmerschaft stellt eine Entnahme bzw. einen Verkauf (gesondertes Rechtsgeschäft, im vorliegenden Fall Rechnungen über die Wirtschaftsgüter, Sachabfindung) dar. Dieser Vorgang stellt eine Einzelrechtsnachfolge dar, ohne Übergang des Verlustvortrages (Wegfall des Komplementäranteils und "Erlangen" von Verlagsrechten anstelle des MU-Anteiles: Einzelrechtsnachfolge ohne Übergang eines Verlustvortrages).

Im vorliegenden Fall liegt auch keine Realteilung im Sinne des UmgrStR vor (Abtretungsvertrag, fehlende formale Voraussetzungen, positiver Verkehrswert, etc...).

Ist in den Fällen des § 4 Z 1 lit. b der Umfang der Betriebe oder Vermögensteile am Verschmelzungsstichtag (Einbringungsstichtag: 31.12.2000) gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist, ist der von diesen Betrieben oder Vermögensteilen verursachte Verlust vom Abzug ausgeschlossen (§ 4 Z 1 lit c UmgrStG).

Beim geprüften Unternehmen sind Verlustvorträge vorhanden, die aufgrund von Mitunternehmeranteilen - Komplementäranteil an der Verlagsbuchhandlung J. JB. KG (StNr. ...) - entstanden sind.

Mit Einbringungsstichtag 31.12.2000 ist zu prüfen, ob das verlustverursachende Vermögen bzw. Vermögensteile (bis 29.1.1999 74% Mitunternehmeranteile an der Verlagsbuchhandlung J. JB. KG) bei der übernehmenden und geprüften GmbH am 31.12.2000 noch vorhanden ist und ob nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit noch gegeben ist.

Somit werden die nicht verbrauchten Verlustvorträge aus den Tangenten J.B. Verlagsbuchhandlung KG, vormals X-KG, StNr ... aus 1997 und 1998 aberkannt und sind ab 1.1.2001 vom Abzug ausgeschlossen.

Die 74%igen Komplementäranteile am Bündelbetrieb Verlagsbuchhandlung JB. KG wurden zum 29.1.1999 veräußert.

Das UmgrStG legt den Grundsatz des objektbezogenen Verlustvortragsüberganges fest, der auch für den Art 111 zur Anwendung gelangt, wobei dadurch der Verlustabzug sowohl bei der übertragenden als auch der übernehmenden Gesellschaft eingeschränkt wird.

§ 21 Z 2 UmgrStG verweist für eigene Verluste auf § 4 Z 1 lit. b und c UmgrStG:

Die übernehmende Körperschaft kann eigene Verluste, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, nur dann weiterhin (= ab 2001) abziehen, wenn die verlustverursachenden (Teil-)Betriebe oder Vermögensteile am Verschmelzungstichtag (Einbringungstichtag: 31.12.2000) tatsächlich noch im vergleichbaren Umfang vorhanden sind (§ 4 Z 1 lit b UmgrStG). Bei "Betriebsverlusten" ist der (Teil-)Betrieb die kleinste Einheit der Verlustzuordnung.

Nach der Bilanzbündeltheorie ist die Beteiligung an einer Personengesellschaft als selbständiger Betrieb jedes Gesellschafters zu werten. Zumeist wird die Bilanzbündeltheorie aus § 23 Z 2 EStG abgeleitet. Laut Bruckner ("Objektbezogener Verlustvortragsübergang bei Verschmelzungen" in: Praxistragen zum Körperschaftsteuerrecht Festschrift für Harald Werilly, Seite 87) werden nach den Grundsätzen der (nach wie vor herrschenden) Bilanzbündeltheorie auch Mitunternehmeranteile iSd § 23 EStG ertragsteuerlich wie selbständige Betriebe der einzelnen Gesellschafter behandelt und sind daher ebenfalls Zuordnungseinheit für Verlustvorträge.

Die Begriffe "Betrieb" und "Teilbetrieb" sind nach ertragsteuerlichen Kriterien auszulegen (siehe UmgrStR Pkt. 1 .4.2.1 "Objektbezogener Verlustvortragsübergang" und auch EStR 2000 Rz 5506 ff). Laut Umgründungsteuerrichtlinien (Rz 200) gelten Mitunternehmeranteile im Sinne des § 23 EStG als Betriebe und sind daher ebenfalls Zuordnungseinheit für Verlustvorträge.

Laut Hügel/Mühlehner/Hirschler FN 45 zu Rz 31 des § 4 UmgrStG ist eine Gleichstellung von Mitunternehmeranteilen mit Betrieben und Teilbetrieben aus steuersystematischen Gründen geboten.

Der verlustverursachende Komplementäranteil an der JB. KG ist auf Grund des Anteilsverkaufs vom 29.1.1999 als Teilbetrieb im Sinne des verlustverursachenden Vermögens weggefallen.

Die Rechtsansicht der Bp wurde vom BMF - MR Dr. Wiesner - in einer Besprechung bestätigt, eine Kopie des diesbezüglichen Aktenvermerkes wurde dem steuerlichen Vertreter im Zuge der Betriebsprüfung übergeben (siehe Arbeitsbogen der BP)."

In der dagegen gerichteten Berufung führt die steuerliche Vertreterin der Bw. aus:

"Die Berufung richtet sich gegen die Aberkennung der nicht verbrauchten Verlustvorträge aus den Tangenten der J.B. Verlagsbuchhandlung KG, vormals X-KG aus den Jahren 1997 und 1998.

### **Begründung:**

#### **1. Sachverhalt**

Die Kommanditanteile der Kommanditisten G. G., M. G. und P. P. an der Y. Verlags KG wurden rückwirkend mit 31.12.2000 nach Art. III UmgrStG in die Bw GmbH (Komplementär GmbH) eingebraucht. Die Bw GmbH hatte im Zeitpunkt der Umgründung Verlustvorträge, welche in Höhe von ATS 4,705.504.- als Tangentenverluste aus der Beteiligung an der JB. KG stammten. Die Beteiligung an der JB. KG gehörte zum Zeitpunkt der Umgründung nicht mehr zum Betriebsvermögen der Bw GmbH, in der Folge kurz "V." genannt. Mit dieser Umstrukturierung wurde die Bereinigung der gesellschaftsrechtlichen Struktur bezweckt, da die einbringenden Kommanditisten im selben Ausmaß auch an der übernehmenden Komplementär GmbH beteiligt waren.

#### **2. Rechtslage**

Der Verlustvortrag ist zwar im Rahmen der Sonderausgaben (§ 18 EStG, auf welchen das KStG verweist) geregelt, zählt aber gesetzesmäßig betrachtet nicht zu den Sonderausgaben. Der Verlustvortrag ist keine Begünstigung wie die anderen Sonderausgaben, sondern ist als notwendige Ergänzung zur Gewinnermittlung, zum Nettoprinzip und zur Abschnittsbesteuerung zu verstehen. Durch den Verlustvortrag soll eine Möglichkeit geschaffen werden, den durch die notwendige

Abschnittsbesteuerung möglicherweise eintretenden Härten in der Steuerbelastung im Verhältnis zur Steuerbelastung bei einer Gesamtgewinnbesteuerung entgegenzuwirken. Der Verlustabzug ist Ausdruck des dem Ertragsteuerrechts immanenten Leistungsfähigkeitsprinzips. Jede Einschränkung des Verlustabzuges ist daher auf ihre Vereinbarkeit mit dem Prinzip der Leistungsfähigkeit zu prüfen! Letztendlich muss daher jede übermäßige Einschränkung auf ihre verfassungsrechtliche Zulässigkeit geprüft werden (siehe hiezu schon Doralt, EStG - Kommentar<sup>7</sup> § 18 Tz 282 f).

Entsprechend dem - oben beschriebenen - Charakter des Verlustvortrages ist er als höchstpersönliches Recht konzipiert, der grundsätzlich nur dem Steuerpflichtigen selbst zusteht und daher grundsätzlich auch nicht auf den Erwerber eines Unternehmens übergeht.

Grundsätzlich gilt daher, dass der Steuerpflichtige dieses Recht auch nicht durch die Veräußerung bzw Einstellung des Verluste verursachenden Betriebes verliert, sondern ihm weiterhin zusteht, auch wenn die Verlustquelle (der Betrieb) im Zeitpunkt des Abzuges nicht mehr vorhanden ist.

Neben der Verlustabzugsbeschränkung für Körperschaften im Falle eines Mantelkaufes (§ 8 Abs 4 Z 2 KStG), wird das Recht auch im Rahmen von Umgründungsvorgängen nach dem UrngrStG in bestimmten Fällen teilweise eingeschränkt. Die für alle Umgründungsvorgänge maßgebende Bestimmung findet sich grundsätzlich in § 4 UmgrStG. In § 4 UmgrStG wird der Verlustabzug im Rahmen von Verschmelzungen (Art I UmgrStG) geregelt, soweit auch besondere Regelungen für andere Umgründungsvorgänge zur Anwendung kommen, werden diese unter Verweis auf diese Bestimmung und unter Berücksichtigung der für den jeweiligen Umgründungsvorgang maßgebenden Besonderheiten geregelt.

§ 4 UmgrStG regelt somit abweichend vom allgemeinen Steuerrecht die Frage des Schicksals vortragsfähiger Verluste der übertragenden und auch der übernehmenden Körperschaft. Entgegen des dem Verlustvortrag immanenten Wesen als höchstpersönliches Recht des Steuerpflichtigen wird in § 4 UmgrStG das Recht auf den Verlustvortrag an das Vorhandensein des Verlustobjektes geknüpft und dieses Recht nicht nur bei der übertragenden Körperschaft, sondern auch bei der übernehmenden Körperschaft eingeschränkt.

Unter Bezugnahme auf den der Berufung zugrunde liegenden Sachverhalt soll in der Folge nur auf die Vortragsfähigkeit der Verluste der übernehmenden Körperschaften des Näheren eingegangen werden.

In § 4 Z 1 lit b UmgrStG normiert der Gesetzgeber eine Einschränkung vom höchstpersönlichen Recht des Verlustvortrages dahingehend, dass im Rahmen von Umgründungsvorgängen, im konkreten von Verschmelzungen, auch die Abzugsfähigkeit der eigenen Verluste der übernehmenden Körperschaft nur insoweit erhalten bleibt, als das Verluste verursachende Vermögen am Verschmelzungstichtag noch tatsächlich vorhanden ist.

Gemäß § 21 Z 2 UmgrStG ist diese Bestimmung (§ 4 Z 1 lit b und c UmgrStG) für die eigenen Verluste der übernehmenden Körperschaft im Rahmen von Einbringungen anzuwenden.

Es gilt daher in der Folge die Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Einschränkung des Rechtes auf Verlustabzug der übernehmenden Körperschaft im Rahmen von Einbringungen nach § 4 Z 1 lit b und c UmgrStG herauszuarbeiten und den vorliegenden Sachverhalt auf ihre Erfüllung zu überprüfen. Da im gegenständlichen Fall die übernehmende Gesellschaft, die Bw GmbH zum Zeitpunkt der Umgründung Verlustvorträge aus der Beteiligung an der JB. KG hatte, welche sie zum Zeitpunkt der Umgründung bereits veräußert hatte, gilt es zu klären, ob eine der im UmgrStG vorgesehenen Einschränkungen des Verlustabzuges zur Anwendung kommt.

### **3. Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 4 Z 1 lit b UmgrStG und ihre Auslegung**

§ 4 Z 1 lit b UmgrStG sieht eine Einschränkung für die Vortragsfähigkeit der bis zum Verschmelzungstichtag, bzw Einbringungstichtag (Verweis des § 21 Z 2 UmgrStG auf § 4 Z 1 lit b UmgrStG, siehe hiezu schon vorangehend unter Punkt 1) entstandenen und noch nicht verrechneten Verluste der übernehmenden Körperschaft vor, sofern der diese Verluste verursachende "Betrieb, Teilbetrieb oder nicht einem Betrieb zurechenbare Vermögensteil" am Verschmelzungst- bzw Einbringungstichtag tatsächlich nicht mehr vorhanden ist.

Maßgebend für die Beibehaltung des Verlustabzugsrechtes der übernehmenden Körperschaft ist also, dass der den Verlust verursachende Betrieb bzw Teilbetrieb bzw nicht einem Betrieb zurechenbare Vermögensteil am Umgründungstichtag noch tatsächlich vorhanden ist. Im gegenständlichen Fall stammen die in Rede stehenden Verluste aus einer Beteiligung an einer KG, also aus einer Mitunternehmerschaft. Dieser Verluste verursachende Mitunternehmeranteil war zum Zeitpunkt der

Umgründung nicht mehr vorhanden. Er wurde 1999 veräußert. Bis zum Zeitpunkt der Umgründung waren die aus diesem Mitunternehmeranteil resultierenden Verluste in Höhe von ATS 4 705.504.- noch nicht verbraucht.

Verlustvorträge sind als höchstpersönliches Recht konzipiert und gehen daher grundsätzlich auch durch Umgründungsvorgänge nicht verloren, es sei denn der vorliegenden Tatbestand ist unter die Bestimmung des § 4 Z 1 lit b UmgrStG zu subsumieren.

§ 4 Z 1 lit b UmgrStG knüpft für die Beibehaltung des Verlustvortrages an das Vorhandensein des verlustverursachenden Vermögens an und umschreibt dies ausdrücklich mit den Worten "Betrieb, Teilbetrieb und nicht einem Betrieb zurechenbare Vermögensteile". Mitunternehmeranteile werden als verlustverursachendes Vermögen nicht bezeichnet.

Die Rechtsnormauslegung hat entsprechend den allgemeinen Auslegungsgrundsätzen mit der Erforschung des Wortsinnes zu beginnen. Demgemäß kann festgestellt werden, dass die Begriffe "Betrieb und Teilbetrieb" Rechtsbegriffe des Steuerrechts sind, welche keine eigenständige Definition erfahren haben, sondern deren Inhalt vorausgesetzt wird. Allgemein wird nach der herrschenden Lehre (siehe für viele Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuer - Handbuch, § 4 Tz 4) und Rechtsprechung (zB VwGH 16. 2.1988, 87/14/0040) in Übereinstimmung mit der Finanzverwaltung (Rz 409 EStR) unter dem Begriff "Betrieb" die Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Produktionsmittel in einer organisatorischen Einheit verstanden. Dieser von Lehre und Rechtsprechung geformte und vom Gesetzgeber vorausgesetzte Begriffsinhalt bildet sogleich auch die Grenze jeglicher Auslegung. Das heißt, nur ein Betrieb bzw Teilbetrieb kann von der Einschränkung des Verlustvortrages erfasst werden.

Da es sich bei diesen Begriffen um typische Begriffe des Ertragsteuerrechtes handelt, ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber an das dort gebildete Begriffsverständnis anknüpfen wollte. Dies ist aber insoweit nicht unproblematisch, als im Bereich des Ertragssteuerrechtes ein dritter Begriff, nämlich der des Mitunternehmeranteiles immer wieder im Zusammenhang mit den Begriffen "Betrieb und Teilbetrieb" angeführt wird. Dies hat seine Ursache darin, dass im Zusammenhang mit ertragsteuerlichen Fragen bei den Betrieb bzw Teilbetrieb betreffenden Rechtsvorgängen (wie etwa Veräußerung, Aufgabe eines Betriebes) auch ertragsteuerliche Regelungen für Mitunternehmerschaften gesondert getroffen werden, welche bedingt dadurch, dass es sich hiebei um kein eigenes Steuersubjekt handelt, notwendig sind.

So findet sich etwa in § 24 Abs 1 EStG nicht nur eine Regelung über die Besteuerung der bei der Veräußerung eines Betriebes bzw eines Teilbetriebes erzielten Gewinne, sondern im 3. Teilstrich ausdrücklich auch eine über die Besteuerung der bei der Veräußerung eines Anteiles eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, erzielten Gewinne.

Nicht unerwähnt soll in diesem Zusammenhang bleiben, dass sogar eine der zahlreichen Theorien zum ertragsteuerlichen Verständnis der Besteuerung der Personengesellschaften, die Bilanzbündeltheorie, die Beteiligung an einer Personengesellschaft als selbständigen Betrieb gelten lässt, wenn sie zum Ergebnis kommt, dass "die Gesellschafter so zu behandeln seien, als haben sie jeder einen Betrieb" (siehe Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuer - Handbuch, § 23 Tz 18.1.).

Wie schon die von den Vertretern dieser Theorie gewählten Worte zum Ausdruck bringen, handelt es sich hiebei auch im Bereich der Bilanzbündeltheorie um eine Fiktion. Die Mitunternehmeranteile sollen wie ein Betrieb behandelt werden (Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuer - Handbuch, § 23 Tz 18.1.).

Es kann auch nicht mehr als eine Fiktion sein, da eine Gleichstellung auf die Ebene der Betriebe (Mitunternehmeranteile sind Betriebe) keine Übereinstimmung mit dem Wortlaut des Gesetzes finden würde.

Wie eingangs angeführt, wird - ungeachtet der bei der Bilanzbündeltheorie angestrebten Gleichstellung - im Bereich des Ertragsteuerrechtes, soweit eine Gleichbehandlung der Mitunternehmeranteile mit dem Betrieb vom Gesetzgeber tatsächlich beabsichtigt wird, diese auch ausdrücklich normiert. Mitunternehmeranteile werden also nur in diesen ausdrücklich bezeichneten Fällen als Betriebe behandelt (so etwa bei den Veräußerungs- und Aufgabebeständen). Diese Vorgangsweise ist gesetzestechisch auch insoweit notwendig, als die Bilanzbündeltheorie, wie schon ihr Name sagt, eine von mehreren rechtlich vertretbaren Ansichten (siehe hiezu die Übersicht bei Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuer - Handbuch, § 23 Tz 18 ff) zur ertragsteuerlichen Behandlung von Personengesellschaften ist, und nicht den Charakter einer Rechtsnorm aufweist.

Nunmehr findet sich in dem mit dem Ertragsteuerrecht eng verbundenen UmgrStG eine den Verlustabzug einschränkende Regelung, welche ausdrücklich nur an das Vorliegen "eines Betriebes bzw

Teilbetriebes bzw nicht einem Betrieb zurechenbare Vermögensteile" anknüpft. Der Mitunternehmeranteil wird in dieser Rechtsvorschrift nicht genannt.

Nach den allgemein anerkannten Grundsätzen der Methodenlehre gilt es daher unter Zuhilfenahme aller Auslegungsmethoden den Regelungsinhalt, also die Bedeutung der Nichtnennung der Mitunternehmeranteile zu ermitteln.

Das vorerst durch eine reine Wortinterpretation gewonnene Ergebnis, wonach aufgrund der ausschließlichen Aufzählung der Betriebe und Teilbetriebe darauf zu schließen sei, dass die Mitunternehmeranteile als solches nicht erfasst werden sollen, soll nachfolgend nach gesetzessystematischen Kriterien überprüft werden.

Schon eine erste gesetzessystematische Betrachtung zeigt auf, dass der Gesetzgeber im UmgrStG nicht generell von einer ausdrücklichen Anführung der Mitunternehmeranteile Abstand nahm, sondern in einigen Bestimmungen den Mitunternehmeranteil neben dem Betrieb und dem Teilbetrieb ausdrücklich aufzählt (so etwa in § 15 UmgrStG, § 16 Abs 3 Z 3 u Abs 5 UmgrStG, § 23 Abs 2 UmgrStG, § 24 Abs 1 UmgrStG, § 27 Abs 2 UmgrStG, § 29 Abs 1 UmgrStG) bzw für diesen eine gesonderte Regelung trifft (so etwa in § 12 Abs 2 Z 1 (Betrieb, Teilbetrieb) und Z 2 (Mitunternehmeranteil) UmgrStG), in anderen Bestimmungen (wie etwa dem § 4 Z 1 lit b UmgrStG) hingegen seine Nennung neben dem Betrieb und dem Teilbetrieb überhaupt nicht erfolgt.

Der Gesetzgeber ist also im Bereich des UmgrStG nicht einheitlich vorgegangen. Vielmehr hat er für jede Regelung gesondert den Anwendungsbereich festgelegt.

Diese Differenzierung des Gesetzgebers kommt insbesondere auch bei der Umschreibung des "Vermögens" zum Ausdruck, zudem nur die Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile zählen (§ 23 Abs 2 UmgrStG und § 27 Abs 2 UmgrStG, § 32 UmgrStG).

Der Gesetzgeber hat also in eigenen Rechtsvorschriften (gesondert für jeden Umgründungsvorgang) den von ihm im UmgrStG verwendeten Begriff "Vermögen" selbstständig definiert. Soweit er sodann bei den einzelnen Bestimmungen des jeweiligen Umgründungsvorganges alle diese Vermögensteile gemeinsam erfasst haben wollte, verwendete er den Begriff "Vermögen", mit dem für dieses Gesetz festgelegten Inhalt (sogenannte "Legaldefinition"). Wird jedoch der Anwendungsbereich einer Rechtsvorschrift auf Vermögensteile beschränkt, zählt der Gesetzgeber jene(n) Vermögensteil(e), auf den (die) sich die Bestimmung beziehen soll.

Aus dieser, vom Gesetzgeber im gesamten UmgrStG verwendeten Gesetzestechnik muss daher notwendigerweise geschlossen werden, dass der Gesetzgeber in § 4 Z 1 lit b UmgrStG bewusst nur den Betrieb und den Teilbetrieb erfasst haben wollte. Denn hätte er auch die Mitunternehmeranteile an sich vom Verlustvortrag ausschließen wollen, so hätte er - berücksichtigt man die vom Gesetzgeber in diesem Gesetz gewählte Gesetzessystematik - entweder auf seinen selbst definierten Vermögensbegriff zurückgegriffen oder er hätte den Mitunternehmeranteil ausdrücklich angeführt.

Nach dem Wortlaut und nach gesetzessystematischen Grundsätzen ist also aus dem UmgrStG abzuleiten, dass der Mitunternehmeranteil durch die Begriffe "Betrieb und Teilbetrieb" nicht mitumfasst ist und auch nicht sein soll.

Dieses Ergebnis entspricht auch dem zum Ertragsteuerrecht gewonnenen Erkenntnissen (siehe hiezu schon oben). Obwohl dem Gesetzgeber die im Ertragsteuerrecht insbesondere von der Bilanzbündeltheorie vertretene "Dreigliedrigkeit Betrieb - Teilbetrieb - Mitunternehmeranteil" bekannt war, hat er selbst diese Gleichbehandlung im Bereich des Ertragssteuerrechtes nicht vorausgesetzt, sondern erst durch die gesonderte Normierung von Rechtsvorschriften für Mitunternehmeranteile geschaffen. Es gibt also auch im EStG ohne ausdrücklicher Nennung der Mitunternehmeranteile bzw der gesonderten Normierung von Rechtsvorschriften eine solche Dreigliedrigkeit ex lege nicht.

In Entsprechung dieser Kenntnis und des hiefür gewählten Ansatzes im Ertragsteuerrecht hat ein und derselbe Gesetzgeber daher auch im UmgrStG den Mitunternehmeranteil, dort, wo er diesen in einem mit dem Betrieb und Teilbetrieb verstanden haben wollte, ein jedes Mal ausdrücklich angeführt bzw für diesen eine gesonderte Regelung getroffen.

Es kommt also auch in dem mit dem Ertragsteuerrecht eng verbundenen Umgründungssteuerrecht der Grundsatz zum Ausdruck, dass der Mitunternehmeranteil nicht automatisch vom Begriff "Betrieb" mitumfasst ist, und daher auch dort, wo eine Gleichbehandlung vom Gesetzgeber erwünscht wird, sie ausdrücklich angeführt werden muss bzw wenn alle Vermögensteile erfasst sein sollen, durch ie Verwendung des Begriffes "Vermögens" normiert werden muss.

Dies findet sich nicht zuletzt auch darin bekräftigt, dass der Gesetzgeber selbst taxativ aufzählt, was zum "Vermögen" zählt und in den Fällen, in denen er alle drei "Bereiche" meint, auch ausdrücklich seinen gesetzlich definierten Begriff "Vermögen" verwendet. Hingegen in vielen anderen Rechtsvorschriften des UmgrStG ausschließlich nur die Betriebe und Teilbetriebe anführt.

Schon allein der Umstand, dass der eigenständige Begriff "Vermögen" für die dreigliedrige Betrachtung vorgesehen ist, kann eine Gleichstellung in jenen Fällen, in denen der Mitunternehmeranteil bei Aufzählungen fehlt, nicht zulassen und wird auch durch diese gesetzessystematische Gesamtbetrachtung in ihrem Bedeutungszusammenhang bestätigt. Jede andere Auslegung kann schon unter diesem Gesichtspunkt ad absurdum geführt werden, da der Legaldefinition "Vermögen" diesfalls kein eigenständiger Bedeutungsinhalt zukäme.

Das bislang nach gesetzessystematischen Aspekten und nach dem Bedeutungsinhalt gewonnene Auslegungsergebnis findet aber zudem nach historischen und teleologischen Gesichtspunkten seine Bekräftigung.

Berücksichtigt man, dass der Verlustvortrag grundsätzlich ein höchstpersönliches Recht des Steuerpflichtigen darstellt, welches auch durch den "Verlust" des Betriebes an sich nicht verloren geht, so bedeutet dies auf den § 4 UmgrStG bezogen, dass dieses Recht im Rahmen von Umgründungen maßgebend beschnitten wird. Dies hat seine Ursache darin, dass durch das Instrument der Umgründungen Verluste von einem Rechtsträger auf dem anderen übertragen werden können und solcherart unter Umständen effizienter und schneller verwertet werden können.

Während der primäre, aus dem StruktVG übernommene Regelungszweck des § 4 Z 1 UmgrStG zunächst darin bestand, den Übergang des Verlustabzuges von der übertragenden auf die übernehmenden Gesellschaft sicherzustellen, wollte man mit den diesen ergänzenden Regelungen sodann den Verlustabzug einschränken (beginnend mit Mantelkauf), so dass das Recht des Überganges an die Übertragung der verlustverursachenden Einkunftsquelle gekoppelt wird. Mit der litera b wurde der sich naturgemäß hiefür bietenden Gestaltungsalternative entgegengewirkt. Der Sinn der Regelung wie er heute in § 4 UmgrStG zum Ausdruck kommt, liegt sohin darin, Missbräuchen entgegenzutreten, ohne aber hiefür einen Missbrauchstatbestand zu formulieren (siehe hiezu die EB zu § 4 UmgrStG, BigNR XVIII.GP/266, und Punkt 6).

Dies bedeutet aber nicht, dass dieser nunmehrige Regelungszweck bei seiner Auslegung gänzlich unbeachtet gelassen werden kann, vielmehr gilt es, gerade auch im Hinblick darauf, dass das Verlustvortragsrecht als höchstpersönliches Recht konzipiert Ausdruck des wirtschaftlichen Leistungsfähigkeitsprinzip ist und daher nur begrenzt beschränkbar ist, dies in die Beurteilung einfließen zu lassen.

Die Erwähnung von Betrieben, Teilbetrieben und nicht betrieblichen Vermögensteilen war vorerst nur in der litera b des § 4 Z 1 UmgrStG gegeben und fand erst durch das AbgÄG 1998 auch in der litera a Eingang, um eine Gleichstellung mit dem in der litera b verwendeten Vermögensbegriff für den objektbezogenen Verlustvortrag zu bewirken (so ausdrücklich EB zu § 4 Z 1 lit a UmgrStG, B1gNR XX. GP/1471). Hiebei hat der Gesetzgeber aber ebenso wie in der litera b des § 4 Z 1 UmgrStG auch in der litera a als verlustverursachendes Vermögen ausdrücklich nur den "Betrieb, Teilbetrieb und nicht einem Betrieb zurechenbare Vermögensteile" angeführt. Mitunternehmeranteile werden nicht als Zurechnungsobjekt für die objektbezogene Verlustvortragsbegrenzung genannt. Berücksichtigt man, dass der Gesetzgeber erst nach sieben Jahren eine textliche Gleichstellung der beiden litera e bewerkstelligt hat und hiebei es (wiederum) unterlassen hat, die Mitunternehmeranteile ausdrücklich zu nennen, so ist davon auszugehen, dass er dies nicht aus einem Versehen gemacht hat, sondern, dass in dieser Bestimmung ganz bewusst, entsprechend der Wortwahl und der an anderer Stelle des Gesetzes gewählten anderen Vorgangsweise, eine Differenzierung stattgefunden hat.

Schließlich sei angemerkt, dass der Gesetzgeber schon vor der Novelle durch das AbgÄG 1998, BGBI 1999/28 mehrerer Gelegenheiten (4 Novellen) hatte, ein allenfalls in dieser Hinsicht bestehendes Versehen seinerseits zu beseitigen. Er hat dies in keiner der Novellen getan und sogar selbst dann nicht, als er zum Zwecke des formalen Gleichklanges der literae a und b diese Aufzählung auch ausdrücklich in die litera a aufgenommen hat; spätestens in diesem Zeitpunkt hätte er dies wohl getan oder ihre Erfassung durch die im Gesetzestext verwendeten Begriffe zumindest in den Erläuternden Bemerkungen klargestellt. Im Gegenteil, der Gesetzgeber hat es nicht einmal für wert empfunden, diesen Umstand zu erwähnen.

In der Lehre unterblieb bislang eine in die Tiefe gehende, sich der juristischen Methoden bedienenden Befassung mit dem Fehlen der Mitunternehmeranteile in der Aufzählung des § 4 Z 1 lit b UmgrStG. Es

findet sich diese Problematik lediglich vereinzelt angesprochen, und dann nur ohne hiezu den juristischen Denkgesetzen entsprechende Aussagen zu treffen.

Vorweggenommen sei, dass charakteristisch für diese vereinzelt anzufindenden Anmerkungen ist, dass hiebei diese Problematik zwar aufgezeigt wird, hierüber aber keine verbindlichen Aussagen getroffen werden, sondern vage Anmerkungen vielfach im Konjunktiv und zum größten Teil sogar nur in Fußnoten gemacht werden.

So etwa erachtet Hügel in Hügel/Mühlehner/Hirschler, Umgründungssteuergesetz Kommentar, § 4 Rz 31 FN 11 das Fehlen der Mitunternehmeranteile in § 4 Z 1 lit b UmgrStG aus steuersystematischer Sicht betrachtet als Versehen des Gesetzgebers, verabsäumt es aber diese steuersystematischen Gründe, welche ihn zu dieser Aussage bewogen haben, in irgendeiner Weise näher anzuführen. Bruckner in Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen zeigt in § 4 Tz 50 FN 578 f die Problematik unter Hinweis auf die Bilanzbündeltheorie auf, weist aber sogleich darauf hin, dass nach Ansicht des BMF Mitunternehmeranteile sehr wohl auch unselbständiger Bestandteil eines Betriebes sein können. Schließlich sei noch Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG<sup>3</sup>, § 4 Tz 14 f angeführt, welcher ohne expressis verbis das Fehlen der Mitunternehmeranteile anzusprechen ausdrücklich darauf verweist, dass nicht jede Beteiligung in Form einer Mitunternehmerschaft automatisch als Betrieb zu sehen ist, sondern im Rahmen von geschäftsleitenden Holdings die kleinste Einheit der Verlustzuordnung der Betrieb bzw Teilbetrieb ist.

Er verweist hiefür auf die deutsche Judikatur. Erwähnt sei in diesem Zusammenhang, dass die Betriebsprüfung diese letztgenannte Kommentarmeinung in ihrer Bescheidausfertigung nicht erwähnt, obwohl seitens des Steuerpflichtigen im Rahmen der Betriebsprüfung mehrfach auf diese verwiesen wurde, folglich die Darstellung der Literaturmeinung durch die Betriebsprüfung nicht nur inhaltlich unvollständig ist, sondern auch ihrem Umfang nach.

Angemerkt sei in diesem Zusammenhang - gleichsam vorwegnehmend - zudem, dass auch die Finanzverwaltung bis zu den UmgrStR 2000 (Rz 200) die Ansicht vertreten hat, dass der Mitunternehmeranteil in der Aufzählung des § 4 Z 1 lit b UmgrStG nicht fehle und nicht "automatisch" als Betrieb zu werten sei, sondern eine Beteiligung ein unselbständiger Bestandteil eines Betriebes sein kann (siehe hiezu insbesondere den Erlass des BMF v 7.10.1999, ÖStZ 2000, 52: "... Sind Mitunternehmeranteile und Kapitalanteile unselbständiger Bestandteil des umgegründeten (Teil-)Betriebes, ist keine spezielle Objektbezogenheit gegeben, da die kleinste Einheit der Objektbetrachtung der Teilbetrieb ist. Eine auf die Beteiligung bezogene Objektbetrachtung kommt nur bei Umgründung der Beteiligung selbst in Betracht."). In zahlreichen Erledigungen des BMF ist für den Verlustvortrag bei Wegfall einer Beteiligung entscheidend, ob eine betriebsführende oder nicht betriebsführende Gesellschaft vorliegt. Liegt eine betriebsführende Gesellschaft vor, ändert sich nach Ansicht des BMF beim Wegfall einer betriebszugehörigen Beteiligung nichts am Verlustvortragsrecht der Gesellschaft (so zuletzt BMF 14.11.2002, RdW 2002, 765/Nr. 684, BMF 27.8.2002, GZ C 80/4-IV/6/02, BMF 7.10.1999, ÖStZ 2000, 52/129).

Mit Erlass vom 17.3.2003, GZ 06 86 03/1-IV/6/03 hat der BMF die Umgründungssteuerrichtlinien, in der Folge kurz "UmgrStR" genannt, in Kraft gesetzt, in welchen in Rz 200 nunmehr ausdrücklich eine Gleichstellung von Betrieb, Teilbetrieb und Mitunternehmeranteil unter Hinweis auf die Bilanzbündeltheorie erfolgt ist, ohne dies aber in irgendeiner Weise näher auszuführen.

Wie in der Einführung zu den UmgrStR ausdrücklich angeführt wird, stellen diese lediglich einen Auslegungsbehelf zum UmgrStG dar, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt wird. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden. Weiters wird bestimmt, dass diese Richtlinien ab der Veranlagung 2003 generell anzuwenden sind. Bei abgabenbehördlichen Prüfungen für vergangene Zeiträume und auf offenen Veranlagungsfälle sind die UmgrStR anzuwenden, soweit nicht für diese Zeiträume andere Bestimmungen in Gesetzen oder Verordnungen Gültigkeit haben oder andere Erlässe für diese Zeiträume günstigere Regelungen vorsehen. Rechtsauskünfte des Bundesministerium für Finanzen in Einzelfällen sind sofern sie den UmgrStR nicht widersprechen - weiterhin zu beachten.

Für den gegenständlichen Sachverhalt liegt - wie oben in diesem Punkt des Näheren erläutert wurde - eine in Erlässen festgeschriebene günstigere Rechtsauffassung des BMF vor.

Diese Ansicht teilt auch Hr. MR. Dr. Wiesner, wie er Vertretern der Confida in einem mit diesen geführten Telefonat unter Bezugnahme auf die auf den Sachverhalt anzuwendenden Erlässe mitteilte (siehe Anhang 1, Aktenvermerk über Tel. mit MR. Wiesner).

Die gegenständliche Umgründung fand im Jahre 2001 statt, also zu einem Zeitpunkt, in dem dieser von der Finanzverwaltung nunmehr (2003) vertretene Standpunkt dem Steuerpflichtigen noch nicht bekannt sein konnte. Vielmehr musste der Steuerpflichtige den in diesem Zeitpunkt vertretenen Rechtsstandpunkt der Finanzverwaltung berücksichtigen, welcher sich vor allem in dem oben zitierten Erlass des BMF v 7.10.1999, ÖStZ 2000, 52 manifestierte, wo eine absolute Zuordnung des Mitunternehmeranteiles als Betrieb (hiezu sogleich ausführlich unten) nicht vertreten wurde. Da eine Berücksichtigung der UmgrStR aufgrund der im maßgebenden Zeitpunkt bestehenden günstigeren Regelungen nicht zulässig ist, bedarf es nachfolgend, keiner näheren Befassung mit den UmgrStR, welche schon aufgrund der vorangehenden Ausführungen in der in Rede stehenden Rz 200 als mit dem Gesetz nicht im Einklang befindlich als nicht gesetzeskonform zu, werten sind.

Die UmqrStR sind auf den gegenständlichen Fall nicht anzuwenden.

Zusammenfassend kann daher festgehalten werden, dass

- nach den Grundsätzen der juristischen Methodenlehre, sohin nach den allgemein anerkannten Auslegungsgrundsätzen sich keinerlei Anhaltspunkte dafür gefunden haben, dass der Mitunternehmeranteil in der Aufzählung des § 4 Z 1 lit b UmgrStG "vergessen" wurde bzw dass der Mitunternehmeranteil an sich bereits von den Begriffen "Betrieb bzw Teilbetrieb" mitumfasst sein soll. Im Gegenteil, es konnte dargelegt werden, dass diese Differenzierung durch den Gesetzgeber bewusst erfolgt ist. Ihr Zweck soll nachfolgend noch ermittelt werden.
- die Lehre hiezu, wenn überhaupt, unverbindliche Feststellungen getroffen hat und diese auch in keiner Weise begründet hat.
- die Finanzverwaltung selbst, wie sie auch mehrfach von der Lehre zitiert wurde, bis zu den UmgrStR 2002, die Ansicht vertreten hat, dass der Mitunternehmeranteil als solcher nicht von § 4 Z 1 lit b UmgrStG mitumfasst sein soll.

Das solcherart gewonnene Ergebnis steht auch im Einklang mit dem im Verlustvortragsrecht zum Ausdruck kommenden Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, darf dieses doch nur in den verfassungsrechtlichen Schranken begrenzt werden. Eine das Recht des Verlustvortrages noch weiter einschränkende Auslegung, welche nicht einmal im Gesetzeswortlaut zum Ausdruck kommt und auch keine Rechtfertigung in der Gesetzesystematik und im Bedeutungszusammenhang sowie nach historischen und teleologischen Gesichtspunkten findet, muss schon aus verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten, welche so eine Einschränkung in sehr engen Grenzen und nur ausnahmsweise zulässt, verneint werden.

#### **4. Teleologische Auslegung des § 4 Z 1 lit b UmgrStG, insbesondere unter Berücksichtigung des gegenständlichen Sachverhaltes**

Wie schon mehrfach erwähnt hat die Betriebsprüfung im gesamten Verfahren unter Verkennung der rechtlichen Sachverhalt ausschließlich auf zwei Argumente ihre Begründung aufgebaut:

Der Mitunternehmeranteil ist immer ein Betrieb. Begründung: Dies gebietet die Bilanzbündeltheorie.

Der Mitunternehmeranteil wurde in § 4 Z 1 lit b UmgrStG lediglich vergessen. Hiefür verweist sie auf die "Lehre" und zitiert einzelne Aussagen für sich isoliert betrachtet, in einer den juristischen Denkgesetzen widersprechenden Weise: Nicht nur, dass die jeweiligen Autoren diese Aussagen zum Teil durch Verwendung des Konjunktivs, zum Teil durch die Ergänzung anderer Ansichten und entsprechender Wortwahl sogleich auch "relativiert", abgeschwächt haben (siehe schon oben unter Punkt 3) bzw damit ihre Zweifel, ihre Unsicherheit über die Richtigkeit zum Ausdruck gebracht haben, fehlt es an einer in die Tiefe gehenden Auseinandersetzung und damit einer entsprechenden juristischen Begründung.

Diese sich auf aus der Literatur isoliert, aus dem Zusammenhang gerissen übernommene Meinungen stützende Ansicht der Betriebsprüfung entspricht aber nicht dem Gesetz und steht auch im Widerspruch zu der Rechtsauffassung des BMF, welches im Erlass v 7.10.1999 ausdrücklich darauf verweist, dass "Mitunternehmeranteile ... durchaus unselbständiger Bestandteil eines Betriebes sein können" (siehe zB BMF, ÖStZ 2000, 52 und zuletzt BMF 14.11.2002, RdW 2002, 765/Nr. 684).

Eine den juristischen Denkgesetzen entsprechende Auslegung (siehe hiezu ausführlich oben Punkt 3) gebietet es vielmehr davon auszugehen, dass durch die Anknüpfung an den Betrieb bzw Teilbetrieb auch in Bezug auf die Mitunternehmeranteile auf den Betrieb bzw Teilbetrieb durchgegriffen wird. Hätte der Gesetzgeber an das Halten einer solchen Beteiligung an sich als Zuordnungseinheit für Verlustvorträge anknüpfen wollen, so hätte er diese - wie auch an vielen anderen Stellen des Gesetzes - durch ausdrückliche Aufnahme der Mitunternehmeranteile in die taxative Aufzählung des

verlustverursachenden Vermögens bzw durch Verwendung des im UmgrStG legaldefinierten Begriffes „Vermögen“ getan.

Im Fehlen der Mitunternehmeranteile in der Aufzählung des § 4 Z 1 lit b UmgrStG vermag auch kein Redaktionsversagen seitens des Gesetzgebers gesehen werden, hätte er doch bislang mehrfach die Gelegenheit gehabt ein solches zu bereinigen. So sei etwa nur auf das Abgabenänderungsgesetz 1998 verwiesen, das unter anderem dazu diente, im Bereich des UmgrStG Klarstellungen zu treffen, hiebei aber eine diesbezügliche Korrektur durch Aufnahme der Mitunternehmeranteile in die taxative Aufzählung des verlustverursachendes Vermögen in § 4 UmgrStG unterblieb (siehe die EB zum AbgÄG 1998, BigNR 1471/XX. GP).

Das Unterbleiben der Anführung der Mitunternehmeranteile in der Aufzählung des § 4 Z 1 lit b UmgrStG kann daher nur dahingehend zu verstehen sein, dass der Gesetzgeber vermeiden wollte, dass das (formelle) Vorhandensein des Mitunternehmeranteiles als solches im maßgeblichen Umgründungszeitpunkt entscheidend für einen aus dieser Beteiligung resultierenden Verlustvortrag ist. Im Sinne eines Verständnis als "Durchgriff auf den dahinter stehenden Betrieb" muss einzig und alleine entscheidend sein, ob der Betrieb, dem der Mitunternehmeranteil zuzuzählen ist, im maßgeblichen Zeitpunkt noch vorhanden ist oder nicht.

Der Mitunternehmeranteil ist also nicht als eigenständiger Betrieb des Mitunternehmers zu behandeln, sondern als Bestandteil des bestehenden Betriebes Halten (und Führen) von Beteiligungen".

Diese Ansicht wird auch von Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, Umgründungssteuergesetz<sup>3</sup>, § 4 Tz 15, in Übereinstimmung mit der Judikatur des BFH (BStB1 1979 11 554; BStB1 1990 11 554) bekräftigt, wenn sie die Meinung vertreten, dass zB eine konzernleitende Holding einen Betrieb unterhält und daher dieser Betrieb die kleinste Einheit der Verlustzuordnung ist und nicht die einzelne, gehaltene Beteiligung (siehe auch BMF vom 15.2.2000, ARD 5108/21/2000).

Gerade aber dieser Umstand, dass Mitunternehmeranteile ebenso wie Kapitalanteile Teil eines Betriebes sein können, nämlich dann, wenn der Steuerpflichtige einen Betrieb unterhält, dessen Hauptzweck und eigentliche Aufgabe in der Verwaltung und Führung von anderen rechtlich selbständigen Unternehmen besteht, gibt den Grund für das Fehlen der Mitunternehmeranteile in der Aufzählung des § 4 Z 1 lit b UmgrStG ab. Durch die Umschreibung der Verlustzuordnungseinheit mit "Betrieb und Teilbetrieb" wird erreicht, dass wirtschaftliche Gegebenheiten für die Zulässigkeit des Verlustvortrages maßgebend sind.

Mit dem Durchgriff auf den „dahinter stehenden Betrieb“ wird somit ein klar ersichtlicher Zweck verfolgt. Hätte der Gesetzgeber diese oben angeführten Fälle, in denen der Mitunternehmeranteil unselbständiger Bestandteil eines Betriebes ist, nicht vor Augen gehabt, hätte es einer Beschränkung der Aufzählung auf den Betrieb und Teilbetrieb nicht bedürfen.

Das Fehlen der Mitunternehmeranteile als Verluste verursachendes Vermögen hat somit zum Zweck, dass Mitunternehmeranteile als Zuordnungseinheit für Verlustvorträge von der in Rede stehenden Bestimmung des § 4 UmgrStG nicht generell erfasst sein sollen, sondern davon abhängig ist, ob sie Teil einer betriebsführenden Gesellschaft sind oder nicht.

Es gilt daher abzuklären, ob im gegenständlichen Sachverhalt die in Rede stehende Gesellschaft, die Bw GmbH als betriebsführende Gesellschaft und der Mitunternehmeranteile als Teil dieser zu beurteilen ist.

Die Betriebsprüfung verweist zur Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes hingegen in ihrem Bescheid nur auf Rz 381 KStR. Diese Bestimmung verweist jedoch darauf, dass das Vorliegen der Leitungs- und Lenkungsaufgaben am konkreten Einzelfall zu prüfen ist. Eine solche Prüfung ist aber zu keinem Zeitpunkt des Verfahrens erfolgt.

## **5. Tätigkeit der Bw GmbH als betriebsführende Gesellschaft bzw geschäftsleitende (branchenleitende) Holding**

Im Betriebsprüfungsverfahren wurde, unter Hinweis auf die herrschende Meinung und entsprechende Literaturstellen, dargestellt, dass die Tätigkeit einer geschäftsleitenden Holding als Betrieb anzusehen ist. Dies umso mehr, als es sich im gegenständlichen Fall um eine Führungsholding handelt, bei der zwar dem Tochterunternehmen das operative Geschäft überlassen wird, die wirtschaftliche Leitung, also die unternehmerische Führung jedoch bei der Holding liegt.

Auf den berufungsgegenständlichen Fall bezogen, bedeutet dies, dass also die Bw GmbH eine branchenleitende Holding bzw eine betriebsführende Gesellschaft im Sinne der zitierten BMF - Erledigungen darstellt.

Wie aus den Geschäfts- und Lageberichten der Bw GmbH (siehe zB Geschäfts- und Lagebericht 1998) hervorgeht, besteht der Zweck der Gesellschaft vorrangig darin, die Geschäftsführung für ihre Beteiligungen wahrzunehmen. Während bis zum Jahre 1998 daneben noch eine selbständige unternehmerische Tätigkeit, nämlich die Führung des Arbeitskreises österreichischer Schulbuchverleger vorgenommen wurde, sohin bis Ende 1998 eine Mischholding vorlag, besteht mit Übergang dieser Agenda per 1.1.1999 auf das Z., die Funktion der Bw GmbH ausschließlich im Halten von Beteiligungen und der Leitung der Beteiligungsgesellschaften.

Wie aus der nachfolgenden Aufstellung hervorgeht, hält die Bw GmbH sowohl Beteiligungen in der Rechtsform von Personengesellschaften als auch in der Rechtsform<sup>1</sup> von Aktiengesellschaften. Während bei den Beteiligungsverhältnissen in der Rechtsform von Personengesellschaften die Führungsfunktion schon aus ihrer Gesellschafterstellung als Komplementär im wesentlichen gegeben ist, da die Holding als persönlich haftender Gesellschafter in die Geschäftsführung unmittelbar involviert ist, wird der Führungseinfluss bei den Kapitalgesellschaften im wesentlichen durch ihre Position als Mehrheitsgesellschafter bestimmt:

Bei der Beteiligung Stuttgart (Bw GmbH Stuttgart) verfügt die Holding über die Generalversammlung über ein Weisungsrecht gegenüber der Geschäftsführung und ist somit oberstes Willensbildungsorgan dieser, solcherart kann sie sogar über die Einflussnahme auf die laufende Geschäftsführung hinaus die Grundzüge der Unternehmenspolitik festlegen.

Wie aus den Bilanz 1998 und 1999 sowie Folgejahren der Bw GmbH hervorgeht (siehe Ausweis der Beteiligungen in den Positionen 800, 810, 820, 825) ist und/bzw war die Bw GmbH an folgenden Gesellschaften in der Rechtsform von Personengesellschaften bzw Kapitalgesellschaften beteiligt:

Beteiligungen:

Komplementär der X VerlagsGmbH & Co KG (bis 31.12.1998)

Komplementär der X KG (seit 1.1.1967)

Gesellschafter der X Medien AG (100%, seit 25.3.1988)

Gesellschafter der Bw GmbH Stuttgart (idF kurz "Beteiligung Stuttgart" genannt (ab 1999 - 31.12.2000), welche für den Vertrieb in Deutschland zuständig war.

Folgende der oben angeführten Gesellschaften leitet(e) die Bw GmbH rechtlich und wirtschaftlich und übt(e) daher ihre Führungsfunktion nicht ausschließlich aufgrund ihrer Gesellschafterstellung aus:

Bw GmbH:	GF KR G. seit 6.11.1974
X Verlags GmbH & Co KG	V. seit 13.11.1996 - 12.2.1999
vorher	X Verlags GmbH (GF KR G. 22. 1.1990 - 13.11.1996, W. B. 12. 8.1992 - 30. 9.1996)
X KG:	V. seit 1.1.1967
Beteiligung Stuttgart	GF G G. (bis 30.12.99)

Diese Aufstellungen verdeutlichen, dass der Unternehmenszweck der Bw GmbH seit je her im Halten und Führen von Beteiligungen bestand und seit der Obertragung ihres operativen Bereiches (Arbeitskreis) in den Z. ausschließlich nur mehr im halten von Beteiligungen und deren Geschäftsleitung besteht, wobei von der Bw GmbH die Funktionen der reinen Finanz- oder Beteiligungsholding mit der Führungsholding - wie in der Praxis am häufigsten vorkommend - vereint werden. 3e nach Zeitpunkt der Betrachtung hält die Holding "Bw GmbH" zwei oder mehrere Beteiligungen unterschiedlichen Charakters, bei denen sie allesamt in mehr oder minder ausgeprägter Weise die unternehmensleitende Funktion ausübt.

In dem für die Betriebsprüfung maßgeblichen Zeitpunkt der Umgründung (31.12.2000) hält die Bw GmbH folgende drei Beteiligungen:

Beteiligung X Medien AG,

Beteiligung Stuttgart,

Beteiligung X KG.

Während die Bw GmbH bei der X KG über ihre Komplementäreigenschaft unmittelbar in die Geschäftsführung involviert ist, erfolgt die Umsetzung der Einflussnahme auf die Geschäftsführung bei der AG über ihre Mehrheitsgeschafterstellung. Darüber hinaus darf auch nicht unerwähnt bleiben, dass es sich hierbei um Gesellschaften handelt, welche alle in einer und derselben Branche, nämlich im Verlagswesen tätig sind. Folglich die Bw GmbH durch das Halten der Beteiligungen die branchenleitende Führungsfunktion für die operativ im Verlagswesen tätigen Beteiligungen übernimmt. Die Bw GmbH ist somit der "Kopf des Unternehmens", der den wirtschaftlichen Betätigungswillen der einzelnen Gesellschaften bei sich vereinheitlicht, in denen das operative Geschäft tatsächlich stattfindet, und insoweit indirekt die operative Tätigkeit auch selbst ausübt.

Angemerkt sei zudem, dass die Bw GmbH darüber hinaus aufgrund ihrer mittelbaren Beteiligung an der Ö. & X KG und der Ö. & X GmbH und der gegebenen Identität der Personen der Geschäftsführung (KR. G. G.) auch bei den beiden genannten Gesellschaften eine Führungsfunktion im weitesten Sinne ausübt.

Diese von der Bw GmbH ausgeübte Tätigkeit stellt eine betriebliche Tätigkeit dar; hiefür spricht nicht nur der Umstand, dass die Bw GmbH für ihre Beteiligungen zentralistisch die gesamte wirtschaftliche Führung ausübt, sondern auch, dass es sich hierbei um Beteiligungen handelt, die einer und derselben Branche zuzuordnen sind.

Eine notwendigerweise von der Art der Person des Steuerpflichtigen losgelöste Beurteilung ob ein Betrieb im ertragsteuerlichen Sinn vorliegt, hat danach zu erfolgen, ob es sich hierbei um eine Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Produktionsmitteln in einer organisatorischen Einheit zur Erzielung von Einkünften handelt (siehe Rz 409 EStR). Ein solcher Betrieb liegt bei der Bw GmbH vor.

Die Bw GmbH übt somit aufgrund ihrer Komplementärstellung bei den KGs die Geschäftsführung aus; bei den Kapitalgesellschaften hat sie durch ihre Stellung als Alleingeschafter bzw. als Mehrheitsgeschafter maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftsführung, wobei sich diese auf die aktive Steuerung des operativen Geschäfts der einzelnen Beteiligungen erstreckt und sohin die Bw GmbH als Management und damit als Entscheidungsträger in allen unternehmensstrategischen Entscheidungen (Finanzierung, Marketing, Expansion etc) zu verstehen ist.

Gerade aber aus diesem Umstand, dass das Bemühen um den Erfolg der einzelnen Unternehmen durch die Bw GmbH erfolgt, diese das Geschick der einzelnen Unternehmen bestimmt und damit auch das volle Unternehmensrisiko trägt und dies zudem in der Gesellschaftsform von Personengesellschaften, ja ertragsteuerlich in der klassischen Form von betrieblichen Beteiligungen, nämlich Mitunternehmerschaften ausübt, ergibt sich - wie bereits oben dargestellt - , dass die Tätigkeit der Bw GmbH nicht bloß im Halten von Beteiligungen besteht, sondern vorrangig darin besteht, durch das Halten von Beteiligungen, die Führung dieser Gesellschaften, nach einheitlichen Kriterien in branchenleitender Funktion wahrzunehmen.

Eine Gesamtbetrachtung der Unternehmensstruktur zeigt also, dass der Unternehmensgegenstand "Verlagswesen" dergestalt strukturiert ist, dass die Bw GmbH die wirtschaftliche Leitung (Geschäftsführung) des Verlages innehält und in denen von ihr gehaltenen Beteiligungen das tatsächliche operative Geschäft des Verlages (Vertrieb, Lektorat, etc) stattfindet. Insoweit ist die gewählte Unternehmensstruktur vergleichbar mit einem Einzelunternehmen, bei dem die einzelnen operativen Bereiche Abteilungen zugeordnet sind und über allen diesen das Management steht. Im gegenständlichen Fall ist das Management die Bw GmbH und die einzelnen operativen Bereiche sind durch die einzelnen Beteiligungen repräsentiert.

Die gewählte Struktur des Halten von Beteiligungen einer und derselben Branche unter einheitlicher wirtschaftlicher Leitung führt aber dazu, dass diese Beteiligungen in ihrer Gesamtheit als Einheit sohin als Betrieb zu verstehen sind. Sohin wird die Tätigkeit der Bw GmbH "wirtschaftliche Leitung von Unternehmen" in einer selbständigen insbesondere durch qualifizierte Arbeitskräfte gekennzeichneten organisatorischen Einheit ausgeübt, welche als eigenständiger Betrieb zu beurteilen ist.

Dies bedingt zugleich auch, dass diese Beteiligungen, welche zum Zwecke der Ausübung der Geschäftsführungstätigkeit von der Bw GmbH gehalten werden, unselbständiger Bestandteil dieses Betriebes sein müssen und die Mitunternehmeranteile gleichsam wie ein Kapitalanteil als Bestandteil des Betriebes "wirtschaftliche Leitung von Unternehmen" der Bw GmbH zu beurteilen sind.

Diese Rechtsansicht wird auch von der Lehre (zB Bruckner in Bergmann H. (Hrsg), Praxisfragen zum Körperschaftsteuerrecht, FS für Werilly, 77, 91; Wundsam/Huber/Zöchling/Kuhn, Umgründungssteuergesetz<sup>3</sup>, § 4 Tz 15) und der Finanzverwaltung (siehe schon die Hinweise unter Punkt 3 sowie zuletzt Wiesner, GZ C80/5-IV/6/02), welche bei einer geschäftsleitenden Holding (Übernahme von Dienstleistungsfunktionen für die Beteiligungsgesellschaften) das Vorliegen eines Betriebes bejahen, vertreten. Dies muss gerade für Beteiligungen in der Form eines Komplementärs gelten, da der Komplementär nach den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften zur Geschäftsführung berufen ist, und die Geschäftsführung wesentlich ausgeprägter ist als die bloße Übernahme von Dienstleistungsfunktionen.

Mit der Übernahme der Geschäftsführung bzw der geschäftsführenden Tätigkeit für alle ihre Beteiligungen ein und derselben Branche ist die Bw GmbH daher als betriebsführende Gesellschaft zu werten. Die einzelnen Beteiligungen sind daher Bestandteil des Betriebsvermögens und der Wegfall einzelner Beteiligungen ist nicht als Wegfall von - nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen - zu qualifizieren. In der Objektbetrachtung ist daher nicht auf die einzelne Beteiligung abzustellen.

Letztlich wurde dies im Zuge der Betriebsprüfung vom Prüfer auch so gesehen. Anders sind die Ausführungen im Vorhalt vom Mai 2002 nicht zu deuten. Im Vorhalt vom Mai 2002 bezweifelt die Betriebsprüfung zwar, dass es sich beim Verlag um eine betriebsführende Gesellschaft handelt und spricht davon, dass der Betrieb "Geschäftsführung" ohne entsprechende KG-Beteiligung nicht möglich ist. Gleichzeitig ist davon die Rede, dass das für die Betriebsführung notwendige Wirtschaftsgut "Mitunternehmeranteil" nicht mehr vorhanden ist (Anm.: einer von mehreren). Dies bedeutet jedoch gleichzeitig, dass bei entsprechenden KG-Beteiligungen eine betriebsführende Gesellschaft (Geschäftsführung) gegeben ist. Die Ausführungen der BP sind daher insoweit eindeutig widersprüchlich, als die BP einerseits selbst von einem für die Betriebsführung notwendigen Wirtschaftsgut "Mitunternehmeranteil" spricht, andererseits jedoch gleichzeitig das Vorliegen einer betriebsführenden Gesellschaft verneint, wenn diese Mitunternehmeranteile hat. Wenn die Geschäftsführungstätigkeit eine betriebliche Tätigkeit ist, dann können die Mitunternehmeranteile Bestandteile dieses Betriebes sein, nämlich notwendiges Betriebsvermögen und nicht nur gewillkürtes Betriebsvermögen, insbesondere da es sich um eine branchenleitende Gesellschaft handelt. Dass die geprüfte Gesellschaft branchenleitend ist, wurde nie bestritten.

Zusammenfassend kann daher festgehalten werden, dass

- die Bw GmbH - wie sie selbst in ihrem Geschäftsberichten anführt - als eine ihrer Tätigkeiten die wirtschaftliche Leitung von Unternehmen bezeichnet und dies in dem prüfungsrelevanten Zeitraum zumindest an zwei operativ tätigen Unternehmen kontinuierlich auch tatsächlich getan hat und auch noch immer ausübt. Die Bw GmbH ist als strategische Steuerungs- und Koordinationszentrum der operativen Gesellschaften zu verstehen.
- Die Übernahme der Geschäftsführung bzw die geschäftsführende Tätigkeit für alle der gleichen Branche angehörenden Beteiligungen einen Betrieb begründet, welcher mit einer geschäftsleitenden Holding vergleichbar ist,
- Es hiebei keinen Unterschied macht, welcher Art die Beteiligungen sind, sondern alle Beteiligungen (Kapital- als auch Mitunternehmeranteile) unselbständiger Bestandteil dieses Betriebes sind.

## 6. Wirtschaftliche Betrachtungsweise

Im gegenständlichen Fall spricht, abgesehen davon, dass nach dem Gesetzestext Mitunternehmeranteile in der objektbezogenen Verlustvortragsregelung nicht angeführt sind und eine branchenleitende bzw betriebsführende Holding vorliegt, auch die wirtschaftliche Betrachtungsweise dafür, den Abzug der Verlustvorträge nicht zu versagen. Es besteht keine Notwendigkeit den Verlustvortrag aus prinzipiellen Überlegungen zu versagen und es besteht auch keine Notwendigkeit den Verlustvortrag zur Abwehr von Missbräuchen zu versagen. Es ist kein "Verlustmantel" transferiert worden, um Verlustvorträge zu verwerten. Es sind lediglich die nahezu identen KG und GmbH-Beteiligungen der Gesellschafter (Hr. u. Fr. G. und Hr. P.) zusammengefasst worden und sind Verlustvorträge betroffen, welche die Bw GmbH als Komplementär und aufnehmende Gesellschaft bereits erlitten hat.

Auch in der Diplomarbeit von Mag. (FH) Moser, Verluste im Steuerrecht (Diplomarbeit am Fachhochschul - Studiengänge der Wr. Wirtschaft GmbH, 125) ist ausgeführt, dass der Gesetzgeber mit den umfangreichen Verlustvortragsbeschränkungen Missbräuche verhindern will. Regelungen gegen Verlusteinkäufe haben ihre Berechtigung. Jedoch bei "Konzernumgründungen", bei denen ein Verlust bereits durch ein einzelnes Konzernunternehmen erwirtschaftet wurde und man daher nicht mehr von einem Verlusteinkauf sprechen kann (wie im gegenständlichen Fall), kann die überschießende Regelung

zu Härten führen. Massive Bedenken finden sich auch bei Bruckner in Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen, § 4 Tz 10. Dort ist ausgeführt, dass die Einschränkung der Vortragsfähigkeit der eigenen Verluste der übernehmenden Gesellschaft in besonderem Maße unsachlich und überschießend ist und verfassungsrechtlich bedenklich sein dürfte.

Dies lässt sich auch ganz leicht an einem einfachen Beispiel demonstrieren:

Eine GmbH & Co KG hat mehrere Teilbetriebe und/oder Mitunternehmerbeteiligungen. Aus einem dieser Teilbetriebe oder Mitunternehmerbeteiligungen sind in der Vergangenheit erhebliche Verluste entstanden. Auch die Komplementär - GmbH ist an der KG beteiligt und hat Verlusttangente erhalten. Werden nun sämtliche Kommanditanteile in die Komplementär - GmbH eingebracht und sind zum Einbringungstichtag die Verluste erzeugenden Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile nicht mehr vorhanden, gehen die bei den Kommanditisten daraus noch vorhandenen Verlustvorträge zwar nicht auf die Komplementär - GmbH über, verbleiben jedoch bei den einbringenden Kommanditisten (Hügel in Hügel/Mühlehner/Hirschler, Umgründungssteuergesetz Kommentar, § 21 Rz 20). Hingegen würden die Verlusttangente der übernehmenden Komplementär - GmbH untergehen. Dies ist eine absurde Konsequenz.

## **7. Anwendung des gewonnenen Ergebnisses auf den prüfungsgegenständlichen Fall**

Bezogen auf den prüfungsgegenständlichen Fall führt dies zu folgendem Ergebnis:

Die Bw GmbH hat seit jeher einen Betrieb (Übernahme der Geschäftsführung für Unternehmen verschiedener Rechtsformen) ausgeübt. Zu diesem Betrieb gehören auch die Beteiligungen an jenen Personengesellschaften, für welche die Geschäftsführung ausgeübt wurde und wird (siehe hiezu die Ausführungen im vorangehenden Punkt). Dieser Betrieb wurde von der Bw GmbH weder veräußert noch eingestellt, da er derzeit nach wie vor Geschäftsführungstätigkeiten ausübt und auch noch Beteiligungen hält. Der im Rahmen dieses Betriebes aus der einen oder anderen Beteiligung, also aus einem Teil des Betriebsvermögens erzielte Verlust ist daher als Teil des Betriebserfolges zu verstehen und die Veräußerung einer dieser Beteiligungen führt nicht zu einem Untergang des Betriebes.

Der von der Bw GmbH zur Verwirklichung des Betriebszweckes erworbene Komplementäranteil an der X-KG ist daher als ein solcher unselbständige Bestandteil des Betriebes der Bw GmbH zu beurteilen. Wie bereits oben dargestellt, war und ist ihr Betriebsgegenstand, unabhängig vom Erwerb der in Rede stehenden Mitunternehmerschaft, der des Halten und Führen der Beteiligungen. So hält die Bw GmbH schon viele Jahre hindurch nicht nur Beteiligungen ein und derselben Branche, sondern leitet zudem auch alle diese Unternehmungen. Organisationsformen dieser Art, bei denen an der Spitze ein Unternehmen steht, dessen Hauptzweck und eigentliche Aufgabe in der Verwaltung ihrer Beteiligungen unter Übernahme der einheitlichen Führung für diese Beteiligungen besteht, sind nichts anderes als Holdingkonzepte; das an ihrer Spitze stehende Unternehmen ist die Holding, im vorliegenden Fall bedingt durch die beherrschende Einflussnahme auf die Beteiligungsunternehmen sogar eine konzernleitende Branchenholding.

Dies bedeutet aber, dass der Betrieb der Bw GmbH im "Halten und Führen" von Beteiligungen" besteht und daher nach dem oben unter Punkt 3 und 4 erarbeiteten Verständnis (siehe auch Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, Umgründungssteuergesetz<sup>3</sup>, § 4 Tz 15) nicht der einzelne Mitunternehmeranteil, sondern dieser Betrieb die kleinste Einheit der Objektbetrachtung nach § 4 Z 1 lit b UmgrStG ist.

Dieses Ergebnis steht nicht nur im Einklang mit dem Gesetzeswortlaut, sondern gibt auch dieser Bestimmung, also der Beschränkung der Aufzählung auf "Betriebe, Teilbetriebe und nicht einem Betrieb zurechenbare Vermögensteile" einen sinnvollen Inhalt.

Die Betriebsprüfung setzt sich mit der von ihr vertretenen Ansicht, dass Mitunternehmeranteile- wie Betriebe und Teilbetriebe - Zurechnungsobjekt von Verlustvorträgen sind, und dies nach der traditionellen Auffassung der Finanzverwaltung schon immer so war und Betrieb, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile eine unzertrennliche Einheit sind, nicht nur über den Gesetzeswortlaut in seinem Bedeutungs- und Gesetzeszusammenhang hinweg, sondern ignoriert damit auch beharrlich den von Lehre und Finanzverwaltung vertretenen Rechtsstandpunkt, in dem sie sowohl in den Besprechungen im Rahmen der Betriebsprüfung als auch im Bescheid selbst, Literaturmeinungen aus dem Zusammenhang gerissen zitiert bzw die Verwendung des Konjunktivs negiert und gegenteilige Rechtsauffassungen überhaupt nicht erwähnt (siehe schon oben Punkt 3 und 4).

Zu der von der Betriebsprüfung vertretenen Ansicht der "untrennbaren Einheit" von Betrieb, Teilbetrieb und Mitunternehmeranteil sei an dieser Stelle zudem angemerkt, dass hiefür nicht bloß - wie dargelegt - eine gesetzliche Grundlage fehlt, sondern schon die bislang geübte Praxis der Finanzverwaltung dagegen spricht. Wenn diese Ansicht der "untrennbaren Einheit" ohnehin immer schon so vertreten wurde und daher der traditionellen Auffassung der Finanzverwaltung entspricht und die zwischenzeitig erlassenen Umgründungsteuerrichtlinien nichts anderes als die Zusammenfassung der herrschenden Ansicht darstellen sollen, stellt sich für den Rechtsunterworfenen sowie für jeden Rechtsanwender notwendigerweise die Frage, warum hat sich das BMF, und in dem vorliegenden Fall in concreto MR Dr. Wiesner, in ihren zahlreichen Anfragebeantwortungen (insbesondere auf unsere Anfrage aber etwa auch in der Erledigung vom 14.11.2002) nicht auf diesen Standpunkt zurückgezogen, nämlich dass Mitunternehmeranteile bei dieser Betrachtung automatisch mitzudenken sind.

Wenn dies immer schon so war, hätte MR Dr. Wiesner (ein Mann dem man sicherlich nicht vorwerfen kann, die traditionelle Ansicht der Finanzverwaltung nicht zu kennen) anders antworten müssen, nämlich ganz einfach damit, dass das BMF der Ansicht ist, dass Mitunternehmeranteile generell Zuordnungseinheit für Verlustvorträge sind. In zahlreichen Erledigungen bis zum gegenwärtigen Zeitpunkt ist dies nicht geschehen, sondern es wurde immer wieder die Ansicht vertreten, dass Mitunternehmeranteile Bestandteil des umgegründeten (Teil-)Betriebes sind und die kleinste Einheit der Objektbetrachtung der Teilbetrieb ist.

Entgegen der von der Betriebsprüfung vertretenen Ansicht sind die prüfungsgegenständlichen Verluste diesem Betrieb "Halten und Führen von Beteiligungen" zuzuordnen. Nachdem nur dieser Betrieb und nicht einzelne Teile davon als Beurteilungsobjekt heranzuziehen ist und dieser zweifelsohne nach wie vor vorhanden ist, führt der Umstand, dass ein Teil des Betriebsvermögens veräußert wurde, nicht zur Versagung des vortragsfähigen Verlustes dieses Betriebes als Folge einer Umgründung. Maßgeblich ist das Vorliegen eines Betriebes im einkommensteuerrechtlichen Sinn, Vermögensveränderungen innerhalb des Betriebes sind für die Frage des Vorhandenseins des verlustverursachenden Vermögens im Sinne des Umgründungssteuergesetzes irrelevant. Auf das Vorhandensein der verlustverursachenden Vermögensteile käme es nur dann an, wenn die Vermögensteile keinem betrieblichen Vermögen zuzurechnen sind (Hügel/Mühlehner/Hirschler, UmgrStG § 4 Rz 35 f), was im gegenständlichen Fall aber nicht zutrifft.

Zusammenfassend dürfen wir daher festhalten, dass

- die Übernahme der Geschäftsführung bzw die geschäftsführende Tätigkeit grundsätzlich einen Betrieb begründet, vergleichbar einer konzernleitenden Holding,
- im gegenständlichen Fall die Bw GmbH aufgrund der Organisationsform der Charakter einer Führungs- (geschäftsleitenden) Holding zukommt,
- der Komplementäranteil der Bw GmbH an der X-KG ebenso wie die anderen Beteiligungen unselbständige Bestandteile dieses Betriebes sind und der Betrieb die kleinste Einheit der Verlustzuordnung ist und nicht die einzelne gehaltene Beteiligung, der Betrieb weder veräußert noch aufgegeben noch eingestellt wurde und der Wegfall einer Beteiligung nichts am Betrieb der Bw GmbH ändert, der nach wie vor in der Geschäftsführung verbunden mit dem Halten der entsprechenden Beteiligungen besteht, so dass
- der Verlustvortrag aus der Beteiligung an der X-KG mit der Umgründung nicht verloren gegangen ist, sondern weiterhin der Bw GmbH zusteht.
- Eine Anwendung des Gesetzes durch Organe der Betriebsprüfung gebietet es, ebenso wie jede Rechtsanwendung durch einen Dritten, dass sie nach den juristischen Denkgesetzen erfolgen muss. Schon im Rahmen der Betriebsprüfung wurde in den Besprechungen seitens des Steuerpflichtigen mehrfach auf die Notwendigkeit einer den juristischen Denkgesetzen entsprechende Rechtsanwendung hingewiesen. Eine Sachverhaltswürdigung unter diesen Gesichtspunkten ist aber seitens der Betriebsprüfung nicht erfolgt.

Für den Fall der Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragen wir die Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs 1 BAO."

Die Betriebsprüfung nahm hierzu wie folgt Stellung:

**"Berufungspunkte:**

Die Berufung richtet sich gegen o den Feststellungsbescheid gemäß § 92 Abs 2. lit b BAO in Zusammenhang mit der Prüfungsfeststellung Tz. 20.2 - Nichtanerkennung eines Verlustvortrages bzw. - abzuges gemäß § 4 lit 1 b UmgrStG.

**Die Berufungswerberin beantragt:**

die gänzliche Anerkennung des Verlustvortrages aus dem Wegfall eines Mitunternehmeranteiles.

**Stellungnahme des Prüfers:**

**1. Sachverhalt**

Der vorliegende Sachverhalt ist unstrittig: Die Kommanditanteile der Kommanditisten G. G., M. G. und P. P. an der Y. Verlags KG wurden rückwirkend mit 31.12.2000 nach Art. 111 UmgrStG in das geprüfte Unternehmen Bw GmbH (=Komplementär GmbH) eingebracht. Das geprüfte Unternehmen hatte im Zeitpunkt der Umgründung Verlustvorträge, welche iH von ATS 4.705.504,- als Tangentenverluste aus der Beteiligung an der JB. KG stammten. Diese Beteiligung an der JB. KG gehörte zum Zeitpunkt der Umgründung (31.12.2000) nicht mehr zum Betriebsvermögen des geprüften Unternehmens, da diese Beteiligung bzw. dieser Mitunternehmeranteil im Jahre 1999 veräußert wurde. Somit war der verlustverursachende Mitunternehmeranteil zum Zeitpunkt der Umgründung nicht mehr vorhanden. Bis zum Zeitpunkt der Umgründung waren die aus diesem Mitunternehmeranteil resultierenden Verluste iH von ATS 4.705.504 mangels Gewinnen noch nicht verbraucht.

**2. Rechtslage**

Die allgemeinen und einleitenden Worte zum Vorlustvortrag iS des § 18 EStG bedürfen keiner Kommentierung durch die Betriebsprüfung.

**3. Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 4 Z 1 lit b UmgrStG sowie des § 21 Z 2 UmgrStG und ihre Auslegung**

§ 21 Z 2 UmgrStG verweist für eigene Verluste auf § 4 Z 1 lit b und c UmgrStG. § 4 Z 1 lit b UmgrStG sieht eine Einschränkung für die Vortragsfähigkeit der bis zum Verschmelzungstichtag bzw. Einbringungstichtag entstandenen und noch nicht verrechneten Verluste der übernehmenden Körperschaft vor, sofern der diese Verluste verursachende Betrieb, Teilbetrieb oder nicht einem Betrieb zurechenbare Vermögensteil am Verschmelzungs- bzw. Einbringungstichtag tatsächlich nicht mehr vorhanden ist.

Das Recht auf den Verlustvortragsübergang ist mit der Buchwertübertragung der verlustverursachenden (verlustproduzierenden) Einkunftsquelle verknüpft (Grundsatz des objektbezogenen Verlustvortragsübergangs). Das Recht auf fortgesetzten Verlustabzug bei der übernehmenden Körperschaft ist mit dem Vorhandensein des verlusterzeugenden Objekts verknüpft.

Durch das Abgabenänderungsgesetz 1998 (BGBl I 1999/28) wurde der erste Satz des § 21 Z 1 UmgrStG neu gefasst. Laut Regierungsvorlage (EB zum AbgÄG 1998) wird mit der Neufassung des ersten Satzes des § 21 Z 1 klargestellt, dass sich der objektbezogene Verlustvortragsübergang auf das in § 12 Abs 2. UmgrStG als einbringungsfähig bezeichnete Vermögen (Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil, Kapitalanteil) bezieht.

Gemäß Umgründungssteuererrichtlinien 2002 sind die Begriffe "Betrieb" und "Teilbetrieb" nach ertragsteuerlichen Kriterien auszulegen (siehe EStR 2000 Rz 5506 ff). Auch Mitunternehmeranteile im Sinne der §§ 21 bis 23 EStG 1988 gelten als Betriebe und sind daher ebenfalls Zuordnungseinheit für Verlustvorträge. Die UmgrStR 2002 sind ab der Veranlagung 2003 generell anzuwenden. Bei abgabenbehördlichen Prüfungen für vergangene Zeiträume und auf offene Veranlagungsfälle sind die UmgrStR 2002 anzuwenden, soweit nicht für diese Zeiträume andere Bestimmungen in Gesetzen oder Verordnungen Gültigkeit haben oder andere Erlässe für diese Zeiträume günstigere Regelungen vorsehen.

Betreffend der Begriffe "Betrieb" und "Teilbetrieb" gelten für den Prüfungszeitraum weder andere Bestimmungen in Gesetzen oder Verordnungen noch war durch Erlässe bezogen auf das Umgründungssteuerrecht eine eigene Regelung vorgesehen. Vielmehr manifestieren die UmgrStR die herrschende Rechtsmeinung.

Im vorliegenden Fall kann die übernehmende Körperschaft eigene Verluste (durch die Tangenten stellen die zugewiesenen Verluste aus den Mitunternehmeranteilen aus Vorjahren eigene Verluste der Körperschaft dar), die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, nur

dann weiterhin (dh ab 2001) abziehen, wenn die verlustverursachenden (Teil-)Betriebe oder Vermögensteile am Verschmelzungs- bzw Einbringungsstichtag (31.12.2000) tatsächlich noch im vergleichbaren Umfang vorhanden sind (§ 4 Z 1 lit b UmgrStG).

Bei "Betriebsverlusten" ist der (Teil-)Betrieb die kleinste Einheit der Verlustzuordnung. Nach der Bilanzbündeltheorie ist die Beteiligung an einer Personengesellschaft als selbständiger Betrieb jedes Gesellschafters zu werten, die Personengesellschaft somit als Bündelung dieser Gesellschafterbetriebe und die Bilanz der Personengesellschaft als Bündelung der Einzelbilanzen der Gesellschafterbetriebe. Der einzelne Gesellschafter ist demnach als Betriebsinhaber, nämlich als Inhaber eines Anteiles des Gesellschaftsbetriebes (sog. "Bündelbetriebes") anzusehen. Der Betrieb einer Kommanditgesellschaft, der handelsrechtlich von der Personengesellschaft geführt wird, ist einkommensteuerlich unmittelbar den einzelnen Gesellschaftern quotenmäßig zuzurechnen. Die Bilanzbündeltheorie wird aus § 23 Z 2 EStG abgeleitet. Nach der Bilanzbündeltheorie liegt aus Sicht der Gesellschafter nämlich nur eine einzige betriebliche Tätigkeit vor, die im Rahmen mehrerer Betriebsstätten der Gesellschafter (nämlich in Form ihrer Beteiligung an der Personengesellschaft) betrieben wird. Nach der Bilanzbündeltheorie wird der Personengesellschafter dem Einzelunternehmer gleichgestellt. Mit Veräußerung der Gesellschaftsanteile kommt es zur anteiligen Übertragung der gesamthändischen Beteiligung an den einzelnen Wirtschaftsgütern der Gesellschaft.

Durch Erlass vom 7.5.1996 zu Art 11 UmgrStG wird klargestellt, dass der im UmgrStG angesprochene Betriebsbegriff als ein steuerlicher Terminus die Auslegung zulässt, dass darunter aufgrund der bilanzbündeltheoretischen Gleichbehandlung auch ein Mitunternehmeranteil fallen kann.

Gemäß Erlass vom 16.6.1998 ist der Wegfall von Vermögensteilen nicht sklavisch an der Teilbetriebseigenschaft zu messen: Fallen vor dem Umgründungsstichtag nicht bloß einzelne Wirtschaftsgüter, sondern eine Summe von Wirtschaftsgütern weg, die als eine zusammenhängende wirtschaftliche Untereinheit gewertet worden können, ist eine entsprechende Verminderung des übergehenden vortragsfähigen Verlustes auch dann gerechtfertigt, wenn kein Teilbetrieb im Sinne der Lehre und Rechtsprechung vorliegt, wohl aber nahezu alle Elemente eines solchen vorliegen. Im vorliegenden Fall kann der Mitunternehmeranteil als eine zusammenhängende wirtschaftliche Untereinheit angesehen und als verlusterzeugendes Vermögen iS der Regelungen des § 4 Z 1 lit b UmgrStG gewertet werden. Mit Veräußerung der Gesellschaftsanteile kommt es nämlich zur anteiligen Übertragung der gesamthändischen Beteiligung an den einzelnen Wirtschaftsgütern der Gesellschaft.

Dadurch erübrigen sich Erörterungen darüber, ob im vorliegenden Fall eine geschäftsführende oder eine vermögensverwaltende Holding vorliegt.

Die gegenständliche Rechtsfrage wurde auch von MR Dr. Wiesner - BMF - in zwei Anfragebeantwortungen vom 27. August 2002 und 13. September 2002 (BMF C 80/5-1V/6/02) im Sinne der Betriebspflicht beantwortet: "Hält eine Kapitalgesellschaft nur einen Anteil an einer Personengesellschaft, vor allem als substanzbeteiligte Komplementärgesellschaft, ist zumindest in bilanzbündeltheoretischer Sicht das Vorliegen eines Betriebes denkbar. Hält eine Kapitalgesellschaft mehrere Mitunternehmeranteile oder daneben auch Kapitalanteile, spricht dies im Allgemeinen für das Vorliegen einer vermögensverwaltenden und damit nicht operativen Gesellschaft."

Laut BMF geht die mit der Verwaltung von Beteiligungen verbundene Lenkungs- und Leitungsfunktion im Regelfall nicht über die vermögensverwaltende Ebene hinaus und wird in steuerlicher Sicht nicht als Betrieb zu werten sein. Auch der Begriff der geschäftsleitenden Holding ist nicht automatisch mit der Annahme einer Betriebsfunktion verbunden (vgl. Rz 381 KStR 2001 zur Organträgerfunktion). Gemäß Rz 381 KStR 2001 sind bei einer geschäftsleitenden Holding, die für den Unternehmensverband Leitungs- und Lenkungsaufgaben sowie zentrale Verwaltungsaufgaben erfüllt, die Voraussetzungen im Einzelfall zu prüfen. Im vorliegenden Fall übt die sog. "geschäftsleitende Holding" nur Leitungs- und Lenkungsaufgaben aus, zentrale Verwaltungsaufgaben, die entsprechendes Personal und Betriebsmittel erfordern, liegen nicht vor. Somit fehlt es im vorliegenden Fall an der Betriebseigenschaft (= eigener Betrieb in steuerlicher Sicht) der "geschäftsleitenden Holding".

#### **4. Schlussfolgerung:**

Aufgrund des umfangreich dargestellten Sachverhaltes muss festgehalten werden, dass das geprüfte Unternehmen keinen eigenen Betrieb im steuerlichen Sinn hat, sondern als Holding agiert, wodurch sich die Diskussion über die Zuordnung des Mitunternehmeranteiles zu einem Betrieb erübrigt.

Bei "Betriebsverlusten" ist der (Teil-)Betrieb die kleinste Einheit der Verlustzuordnung. Nach der Bilanzbündeltheorie ist die Beteiligung an einer Personengesellschaft als selbständiger Betrieb jedes Gesellschafters zu werten.

Die Rechtsansicht der Bp wurde vom BMF - MR Dr. Wiesner - in einer Besprechung bestätigt. Eine Kopie des diesbezüglichen Aktenvermerkes wurde dem steuerlichen Vertreter im Zuge der Betriebsprüfung übergeben.

Daher hat die Bp zu Recht den wegfallenden Mitunternehmeranteil als kleinste wirtschaftliche Einheit 'für den objektbezogenen Verlustvortrag angesehen und somit den Verlustvortrag nicht anerkannt.

Es wird angeregt, die Berufung im Sinne der obigen Ausführungen unbegründet abzuweisen."

Die Bw. gab hiezu folgende Gegenäußerung ab:

"Der Hinweis des Betriebsprüfers auf die Änderung des § 21 Z 1 UmgrStG durch das Abgabenänderungsgesetz 1998 zur Untermauerung seiner Ansicht geht definitiv an der gegenständlichen Problemstellung vorbei. In § 21 Z 1 UmgrStG sind eindeutig die Verluste des Einbringenden angesprochen. Die Verluste der übernehmenden Körperschaft - und ausschließlich diese sind Gegenstand der Berufung - sind in § 21 Z 2 UmgrStG eigenständig geregelt. Der Hinweis auf die Änderung des § 21 Z 1 UmgrStG durch das Abgabenänderungsgesetz 1998 ist eindeutig verfehlt. Die erläuternden Bemerkungen kommentieren die Z 1, die ausdrücklich auf das Vermögen iSd § 12 Abs 2 verweist, womit Mitunternehmeranteile umfasst sind. Im gegenständlichen Fall geht es jedoch nicht um die Verlustvorträge der Einbringenden.

Die Verlustvorträge der übernehmenden Körperschaft sind in § 21 Z 2 angesprochen und werden durch die erläuternden Bemerkungen überhaupt nicht kommentiert. Diese Verlustvorträge richten sich ausschließlich nach § 4 UmgrStG. Dort sind, wie bereits erwähnt, Mitunternehmeranteile als Zurechnungseinheit nicht angesprochen. Dieser Umstand wurde von uns mit dem Betriebsprüfer bereits mehrfach eingehend besprochen und vom Prüfer auch mündlich bestätigt. Erstaunlich ist daher, dass dieses Argument - obwohl offensichtlich ungeeignet zur Stützung der Argumentation der Betriebsprüfung - dennoch immer wieder vorgebracht wird. Dies lässt sich nach unserer Auffassung nur dadurch begründen, dass der Prüfer in Wahrheit auf keine sachlichen Argumente zur Stützung seiner Rechtsansicht zurückgreifen kann.

Dasselbe trifft auch auf den Hinweis auf die UmgrStR 2002 zu. Die UmgrStR 2002 waren zum Zeitpunkt der Prüfung noch gar nicht veröffentlicht. Die Argumente der Betriebsprüfung beschränken sich bloß darauf, dass es sich bei der Nichtnennung des Mitunternehmeranteiles in § 4 Z 1 lit b UmgrStG lediglich um ein Versehen des Gesetzgebers handelt und in einigen Literaturmeinungen die Auffassung vertreten wird, dass auch Mitunternehmeranteile erfasst sein sollten. Wir haben dazu im bisherigen Verfahren und auch in der Berufung bereits ausführlich Stellung genommen.

Zusammenfassend ist hiezu nochmals festzuhalten:

Das ein solches Versehen (gemeint ist die Nichterwähnung der Mitunternehmeranteile in § 4 Z 1 lit b UmgrStG) nicht vorliegt, ist offensichtlich. Der Gesetzgeber hat "dieses Versehen" bei vielen Reparaturen und Novellierungen des UmgrStG nicht aufgegriffen, so dass zwingend davon auszugehen ist, dass kein Versehen vorliegt. Ganz abgesehen davon, dass an vielen anderen Stellen desselben Gesetzes Mitunternehmeranteile - konkret im Zusammenhang mit Betrieben und Teilbetrieben - ausdrücklich angeführt sind. Wenn in demselben Gesetz, nämlich im UmgrStG, Mitunternehmeranteile einerseits im Zusammenhang mit Betrieben und Teilbetrieben ausdrücklich angeführt sind, andererseits an anderen Stellen des Gesetzes nicht, und dieser Umstand vom Gesetzgeber in zahlreichen Reparaturen nicht aufgegriffen wurde, so kann nicht von einem Versehen die Rede sein. Das Argument, dass ein Versehen des Gesetzgebers vorliegt, könnte bei so einer den juristischen Denkgesetzen nicht entsprechenden Auslegung an vielen Stellen im Steuerrecht gebracht werden. Die Ausführungen der Betriebsprüfung über ein Versehen des Gesetzgebers haben daher letztlich in diesem Zusammenhang nur spekulativen Charakter und dürften somit in die amtswegige Wahrheitsermittlungspflicht nicht einzubeziehen sein.

Zum Argument, dass sich in den UmgrStR die herrschende Rechtsmeinung manifestiert, ist anzuführen, dass sich die Betriebsprüfung im Verfahren auf lediglich zwei Literaturmeinungen gestützt hat;

- wobei die eine (Hügel) darauf hinweist, dass Mitunternehmeranteile im Gesetz nicht genannt sind, die Einbeziehung dieser jedoch aus systematischen Gründen geboten wäre, zumal ein Versehen des Gesetzgebers vorliegt.

- nach der zweiten von der Betriebsprüfung angeführten Literaturmeinung (Bruckner) sind Mitunternehmeranteile Zuordnungseinheit für Verlustvorträge; dieser jedoch in der Fn 40 ausdrücklich auf eine anders lautende Ansicht des BMF (nämlich BMF 7.10.1999) verweist.

Solche Kommentarmerlebnisse sind zwar "anzuerkennen", können jedoch das Gesetz nicht ersetzen und sind beide keineswegs derart eindeutig (Hügel: Einbeziehung wäre geboten, Bruckner: Hinweis auf anders lautende Ansicht des BMF), dass dieser Schluss zwingend wäre. Vielmehr finden sich hiezu in der Literatur auch mehrere andere Auffassungen, welche wir alle in der Berufung eingehend angeführt haben. Die Betriebsprüfung verabsäumt in ihrer Stellungnahme ebenso wie schon in ihrer Bescheidbegründung auf diesen Umstand, dass die von ihr zitierte Literaturmeinung nicht nur sehr vage ist (Verwendung Konjunktiv), sondern dass auch ein anderer Rechtsstandpunkt in der Lehre vertreten wird, hinzuweisen, geschweige denn setzt sie sich mit diesen Rechtsstandpunkt auseinander.

Gerade aber der Grundsatz der amtsweigigen Wahrheitsermittlung gebietet es, dass eine den juristischen Denkgesetzen entsprechende Auslegung erfolgt, welche wiederum voraussetzt, dass sämtliche Rechtsstandpunkte gewürdigt werden. Dies zumal die Lehre, auf die sich die Betriebsprüfung stützt, diese Ansicht nur für denkbar hält, aber sich hiefür nicht in jeden Zweifel ausschließender Weise (siehe oben, verwendete Wortwahl, Konjunktiv) ausspricht, die Betriebsprüfung jedoch diese Rechtsansicht als "absoluten" Rechtsstandpunkt wiedergibt und ohne weiterer Begründung auch als solchen vertritt.

Die Betriebsprüfung hat also nicht nur eine vollständige Darstellung verabsäumt, sondern auch eine korrekte Wiedergabe eines Rechtsstandpunktes und dessen Würdigung

Der Standpunkt der Betriebsprüfung, dass sich in den UmgrStR die herrschende Rechtsmeinung manifestiert, entspricht ebenfalls nicht den Tatsachen:

Das BMF hat in zahlreichen Erledigungen ausgesprochen, dass es für den Verlustübergang bei Wegfall einer Beteiligung entscheidend ist, ob eine betriebsführende oder nicht betriebsführende GmbH vorliegt, und dass der Wegfall einer betriebszugehörigen Beteiligung nichts am Verlustvortragsrecht ändert (so zuletzt BMF 14.11.2002!, davor BMF 27.8.2002; BMF 7.10.1999; und auch Poindl, ÖStZ 1997, 376 ff). Liegt eine betriebsführende Gesellschaft vor, so ist als kleinste Einheit auf wegfallende Teilbetriebe abzustellen (BMF 14.11.2002). Ebenso die Kommentarmerlebnis von Wundsam (die in den Ausführungen der Betriebsprüfung an keiner Stelle erwähnt wird), wonach bei einer konzernleitenden Holding gute Gründe dafür sprechen, dass ein Betrieb vorliegt und dieser Betrieb und nicht jede einzelne Beteiligung - kleinste Einheit der Verlustzuordnung ist. Das BMF war vor den UmgrStR offensichtlich nicht der Ansicht, dass Mitunternehmeranteile (entgegen dem Gesetzeswortlaut) bei der Beurteilung des Verlustüberganges der übernehmenden Gesellschaft automatisch mitzudenken sind. Ansonsten hätten alle Anfragen (insbesondere auch unsere Anfrage, aber auch in der Erledigung vom 14.11.2002) damit beantwortet werden müssen, dass Mitunternehmeranteile automatisch Zurechnungseinheit für Verlustvorträge bei der übernehmenden Gesellschaft sind. Die ist jedoch nicht geschehen. Vielmehr hat das BMF ständig ausgesprochen, dass Mitunternehmeranteile unselbständige Bestandteile eines Betriebes sein können und als kleinste Einheit auf wegfallende Teilbetriebe (dies entspricht dem Gesetz) abzustellen ist.

Die vom Prüfer als Argument für seine Auffassung herangezogene Bilanzbündeltheorie des Ertragssteuerrechts ist nicht geeignet den Standpunkt der Betriebsprüfung zu stützen. Einerseits ist der Begriff "Mitunternehmeranteil" an vielen Stellen des UmgrStG ausdrücklich im Zusammenhang mit Betrieb und Teilbetrieb genannt und an anderen Stellen (wie im gegenständlichen Fall im § 4 Z 1 lit b UmgrStG) eben nicht. Andererseits hat das BMF in den oben angeführten Erledigungen die Auffassung vertreten, dass ein Mitunternehmeranteil unselbständiger Bestandteil eines Betriebes sein kann und damit nicht automatisch selbständige Verlustzurechnungseinheit ist. Mit dem Hinweis auf die Bilanzbündeltheorie kann die Betriebsprüfung im gegenständlichen Fall nicht argumentieren, da dies eine Argumentation gegen die Auffassung des BMF (in den oben angeführten Anfragebeantwortungen) und insbesondere gegen die eindeutigen gesetzlichen Bestimmungen darstellt. Insoweit in den UmgrStR nunmehr im Hinblick auf den Begriff "Betrieb" der Begriff "Mitunternehmeranteil" automatisch mitzudenken ist, finden die UmgrStR im Gesetz keine Deckung, so dass sie also einer gesetzlichen Grundlage entbehren.

Schwankend ist die Betriebsprüfung in der Stellungnahme, wie schon im gesamten Verfahren, auch in der Frage, ob eine betriebsführende Gesellschaft vorliegt oder nicht. Einmal wird die Auffassung vertreten, dass sich Erörterungen darüber erübrigen, um im nächsten Moment doch wieder auf diese Fragestellung einzugehen. Diese "Schwankung" spiegelt sich auch in der vorliegenden Stellungnahme

wieder. Im Vorhalt vom Mai 2002 bezweifelt die Betriebsprüfung zwar, dass es sich beim Verlag um eine betriebsführende Gesellschaft handelt und spricht davon, dass der Betrieb "Geschäftsführung" ohne entsprechende KG-Beteiligung nicht möglich ist. Gleichzeitig ist jedoch davon die Rede, dass das für die Betriebsführung notwendige Wirtschaftsgut "Mitunternehmeranteil" nicht mehr vorhanden ist (Anm.: einer von mehreren). Dies bedeutet jedoch gleichzeitig, dass bei entsprechenden KG-Beteiligungen eine betriebsführende Gesellschaft (Geschäftsführung) gegeben ist.

Die Ausführungen der BP sind daher insoweit widersprüchlich, als die Betriebsprüfung einerseits selbst von einem für die Betriebsführung notwendigen Wirtschaftsgut "Mitunternehmeranteil" spricht, andererseits jedoch gleichzeitig das Vorliegen einer betriebsführenden Gesellschaft verneint, wenn diese Mitunternehmeranteile hat und, wie im gegenständlichen Fall, eine branchenleitende Gesellschaft ist.

Ebenso auffallend ist, dass die Betriebsprüfung nicht nur Literaturauffassungen, sondern auch Teile von Anfragebeantwortungen sehr einseitig zitiert. Wie diese verkürzte Wiedergabe mit der amtsweigigen Wahrheitsermittlungspflicht in Einklang zu bringen ist, ist nicht ersichtlich. So ist in der Anfragebeantwortung vom 13.9.2002 ausdrücklich angeführt, dass bei einer geschäftsleitenden Branchenholding ein Betrieb denkbar ist. Dass eine solche vorliegt, haben wir im bisherigen Verfahren und auch in der Berufung ausführlich dargelegt. Die Erbringung von Dienstleistungen ist eine betriebliche Tätigkeit und die Geschäftsführung für eine oder mehrere Gesellschaften geht weit darüber hinaus. Dies gilt nicht nur für natürliche Personen sondern auch für Gesellschaften. Die geprüfte Gesellschaft als Komplementär ist zur Geschäftsführung berufen. Wenn die Geschäftsführungstätigkeit eine betriebliche Tätigkeit ist, dann sind die dazu notwendigen Mitunternehmeranteile bzw Kommanditbeteiligungen Bestandteile dieses Betriebes (siehe auch die Ausführungen des Prüfers selbst im Vorhalt vom Mai 2002), und damit notwendiges Betriebsvermögen.

Auf der Grundlage des tatsächlichen Sachverhaltes haben wir ausgeführt, dass kein, von den bisherigen BMF - Erledigungen und Erlässen abweichender anderer Sachverhalt gegeben. Dass die geprüfte Gesellschaft im Prüfungszeitraum als Verlag tätig war, wurde nie behauptet. In sämtlichen Stellungnahmen an die Betriebsprüfung und Anfragen ist von geschäftsleitender Holding die Rede und nicht vom Verlagsgeschäft. Dass die geprüfte Gesellschaft branchenleitend ist, wurde nie bestritten.

Es ist also festzustellen ob eine betriebsführende oder vermögensverwaltende GmbH vorliegt. Wir haben in diesem Zusammenhang vorgebracht, dass die Erbringung von Dienstleistungen eine betriebliche Tätigkeit ist und die Geschäftsführung für eine oder mehrere Gesellschafter weit darüber hinausgeht und dies nicht nur für natürliche Personen sondern auch für Gesellschaften gelten muss.

Bemerkenswert ist auch der Hinweis in der Stellungnahme der Betriebsprüfung, dass die Rechtsansicht der Betriebsprüfung vom BMF (MR Dr. Wiesner) bestätigt wurde. Diese Aussage ist schlachtweg nicht richtig. Aus dem in der Stellungnahme angeführten Aktenvermerk über eine seitens der Betriebsprüfung erfolgten Unterredung mit MR Dr. Wiesner, zu der wir anders als mit der Betriebsprüfung vereinbart nicht beigezogen wurden, ergibt sich nachweisbar, dass in der Besprechung von einem offensichtlich aktenwidrigen und damit falschen Sachverhalt ausgegangen wurde. Hr. MR. Dr. Wiesner wurde in dieser in Abwesenheit von uns geführten Besprechung mit der Betriebsprüfung zu einem nicht der Aktenlage entsprechenden Sachverhalt befragt. Das erzielte Ergebnis wurde sodann unserem Sachverhalt zugrunde gelegt. Nicht nur, dass wir mit der Betriebsprüfung in Anwesenheit von Hr. Dr. T. vereinbart haben, dass wir bei einer Vorsprache der Betriebsprüfung bei MR Dr. Wiesner anwesend sein werden und dieser Termin sodann entgegen dieser Vereinbarung ohne unserem Beisein stattgefunden hat, wurde hiebei auch ein schlachtweg falscher Sachverhalt vorgetragen!

In einer von uns mit Hr. MR Dr. Wiesner geführten Besprechung in dieser Sache hat MR Dr. Wiesner uns gegenüber keineswegs bestätigt, dass er die Ansicht der Betriebsprüfung teilt. Auch dies haben wir der Betriebsprüfung schriftlich mitgeteilt. Herr MR. Dr. Wiesner hat uns gegenüber mehrfach (so auch in seiner Anfragenbeantwortung) sehr deutlich gemacht, dass die zentrale Frage jene ist, ob eine betriebsführende Gesellschaft vorliegt und dass bei einer branchenleitenden Holding eine betriebsführende Gesellschaft vorliegen kann.

Insgesamt betrachtet, stützt sich die Betriebsprüfung auf keine sachlichen Argumente. Darüber hinaus vermag die Betriebsprüfung nicht zu erklären, warum in verschiedenen Stellen des UmgrStG die Wortfolge "Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile" im Zusammenhang angeführt ist und in anderen Stellen nur "Betriebe bzw Teilbetriebe". Die in vielen Anfragebeantwortungen des BMF zum gegenständlichen Fall vertretene Ansicht ist eindeutig, Mitunternehmeranteile sind in der berufungsgegenständlichen Bestimmung, nämlich § 4 Z 1 lit b UmgrStG nicht als Verlustzurechnungseinheit

angeführt, der Hinweis der Betriebsprüfung auf die Änderung des § 21 UmgrStG durch das Abgabenänderungsgesetz 1998 ist verfehlt, durch die aktive Geschäftsführung bei mehreren branchengleichen Unternehmen ist eindeutig eine betriebliche Tätigkeit gegeben.

Zusammenfassend können wir daher festhalten, dass wir unseren Ausführungen in der Berufung aufgrund der uns übermittelten Stellungnahme der Betriebsprüfung inhaltlich nichts hinzufügen können. Wir möchten aber anmerken, dass für uns die Vorgehensweise der Betriebsprüfung, welche in sämtlichen Stadien des Verfahrens bis hin zur jetzigen Stellungnahme eine Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes und dessen rechtliche Würdigung vermissen lässt, und die Art der Argumentation nicht nachvollziehbar ist."

In der am 4. Juli 2006 durchgeföhrten mündlichen Verhandlung waren für die steuerliche Vertreterin Hr. Mag. Karl Walder und Fr. Dr. Martina Schartel, für die Amtspartei Hr. Mag. Franz Zaussinger anwesend. Dabei wurde Folgendes vorgebracht:

„Mag. Walder:

Zunächst möchte ich festhalten, dass die Berufungswerberin als Komplementärin zu 70 % an der späteren JB. KG beteiligt war. Im Zuge der Neuordnung der Beteiligungsverhältnisse wurden bestimmte Wirtschaftsgüter an die Berufungswerberin übertragen, somit ist der Kreis der Wirtschaftsgüter im Wesentlichen unverändert geblieben.

Unser Standpunkt wird nunmehr auch durch die Regelungen der Gruppenbesteuerung in § 9 KStG gestützt; es ist nämlich nunmehr abgabenrechtlich durchaus zulässig, Verluste aus Mitunternehmerschaften im Zuge einer Gruppenbildung auf den Gruppenträger zu übertragen.

Somit ergibt sich, dass der Gruppenträger Verluste aus der Vergangenheit, die aus Beteiligungen aus Mitunternehmerschaften resultieren, keinesfalls verliert.

Beten möchte ich weiters, dass keineswegs angenommen werden kann, dass ein Missbrauchsfall vorliegt.

Mag. Zaussinger:

Dass kein Missbrauchsfall vorliegt, ist unbestritten, wurde weder von der Großbetriebsprüfung releviert noch auch von der Amtspartei vorgebracht.

Mag. Walder:

Im Übrigen verweise ich auf die ausführlichen Darstellungen in der Berufung sowie in den Stellungnahmen, in denen das Rechtsproblem klar und eindeutig dargestellt wurde.

Mag. Zaussinger:

Unbestritten war im bisherigen Verfahren, dass die Verluste aus einer Mitunternehmerschaft resultieren, die bereits vor dem Einbringungstichtag nicht mehr vorhanden war, weil sie verkauft worden ist.

Ist dies zutreffend?

Mag. Walder:

Rein formal stimmt dies; ich habe bereits in meinen Ausführungen darauf hingewiesen, dass das Vermögen im Zuge der Anteilsveräußerung zum Großteil der Berufungswerberin übertragen worden ist.

Mag. Zaussinger:

Dennoch ist unbestritten, dass es hier um die Frage geht, ob Verluste, die aus Mitunternehmerschaften resultieren, vorgetragen werden können.

Somit ist letztlich nur mehr strittig, ob die Definition des § 21 UmgrStG, die auf § 4 verweist, Mitunternehmeranteile umschließt oder nicht. Wenn die Vertreter der Berufungswerberin zunächst auf die Literaturstellen verweisen, in denen die Rechtssituation selbst als unklar dargestellt ist, und weiters auf diverse Rechtsauskünfte von Min.Rat Wiesner verweisen, so ist hierzu zunächst auszuführen, dass die Erlasslage nunmehr durch Rz 200 der Umgründungssteuerrichtlinien klargestellt wurde.

Mag. Walder:

Hierzu ist allerdings anzuführen, dass auch die Umgründungssteuerrichtlinien zwischen geschäftsführenden und nicht geschäftsführenden Gesellschaften unterscheiden.

Mag. Zaussinger:

Zur Beurteilung dieser Frage gelangt man erst dann, wenn das in Rede stehende Vermögen zum Umgründungsstichtag tatsächlich noch vorhanden ist und § 4 Abs. 1 lit. b dem nicht entgegen steht.

Die Amtspartei schließt sich jedenfalls vollinhaltlich den Feststellungen der Großbetriebsprüfung an.

Der Gesetzgeber hatte es deshalb nicht erforderlich gefunden, Mitunternehmeranteile gesondert in § 21 in Verbindung mit § 4 UmgrStG anzuführen, weil unter Anwendung der Bilanzbündeltheorie Mitunternehmerschaften stets auch als Betrieb anzusehen sind (vgl. Rz 200 UmgrStRL).

Ich lege weiters bei der Berufungsverhandlung eine Kopie aus König/Schwarzinger, Körperschaften im Steuerrecht (FS Wiesner) vor, in der Mag. Kolienc auf Seite 202 anführt, dass Mitunternehmeranteile in § 12 Abs. 2 ausdrücklich erwähnt und somit auch für die Art. III und VI jedenfalls Zuordnungseinheit seien.

Dr. Schartel:

Dem ist entgegenzuhalten, dass § 12 Abs. 2 das einbringungsfähige Vermögen ausdrücklich mit Betrieb, Teilbetrieb und Mitunternehmeranteil ausweist. Es kann somit ganz im Gegenteil aus der Nichterwähnung der Mitunternehmeranteile in § 4 geschlossen werden, dass der Gesetzgeber für den Bereich des Verlustabzuges eben gerade nicht Mitunternehmeranteile hierunter subsumieren wollte.

Mag. Zaussinger:

Eine Anführung im Gesetz kann aber auch bloß klarstellende Bedeutung haben.

Was nun das Argument der Vertreter der Berufungswerberin anlangt, aus der Gruppenbesteuerung könne nunmehr geschlossen werden, Verluste aus Mitunternehmerschaften seien als abzugsfähig anzusehen, so ist dem entgegenzuhalten, dass aus einer ab dem Jahr 2005 geltenden Regelung sich keineswegs ergeben kann, dies müsse auch für die umgründungssteuerrechtlichen Regelungen des Jahres 2000 gelten.

Mag. Walder:

Das Finanzamt bezieht sich auf Rz 200 UmgrStRL, die jedenfalls nach dem Streitjahr geändert worden sind. Hier müsste wohl dasselbe gelten. Noch dazu gibt es – wie schon in der Berufung ausgeführt – für den Zeitraum vorher eindeutige Aussagen des Ministeriums, wonach Mitunternehmeranteile als Teil des Betriebes anzusehen seien.

Mag. Zaussinger:

Von eindeutigen Aussagen kann keine Rede sein (siehe die Ausführungen der BP zu Auskünften des BMF). Im Übrigen kann das Erlassen von Umgründungssteuerrichtlinien nicht gleichgesetzt werden mit zwei völlig getrennten Gesetzen, einerseits § 9 KStG (Gruppenbesteuerung) idF 2005 und andererseits § 4 iVm § 21 UmgrStG.

Ich sehe jedenfalls in Rz 200 UmgrStRL keine Neuauusage, sondern eine Klarstellung.

Mag. Walder:

Dem ist nicht zuzustimmen.

Dr. Schartel:

Eine Auslegung sollte sich primär am Gesetz selbst orientieren und nicht an Literaturstellen.

Bereits in der Berufung wurde ausgeführt, dass die Betriebsprüfung eine sehr selektive Auswahl einer ihrem Standpunkt entsprechenden Literaturmeinung getroffen hat, wobei es auch mehrere bereits angeführte Literaturmeinungen gibt, die das Problem anders sehen.

Eine Verwendung des Konjunktivs bedeutet jedenfalls stets, dass sich der Autor in seiner Aussage nicht sicher ist.

Mag. Walder:

Abschließend verweise ich noch darauf, dass ein Austausch des Vermögens gegen den Mitunternehmeranteil einem Verlustabzug nicht abträglich sein kann.“

## ***Über die Berufung wurde erwogen:***

### **1. Unstrittiger Sachverhalt**

Fest steht, dass rückwirkend mit 31.12.2000 die Kommanditanteile der Kommanditisten G.G., M.G. u. P.P. (70% des Gesamtkapitals) an der Verlag Y-KG gemäß Art. III des UmgrStG in die Bw. eingebracht wurden. Die Bw. hatte im Zeitpunkt der Umgründung Verlustvorträge, die aus einer 74%igen Komplementärbeteiligung an der Fa. JB. KG stammten. Die Beteiligung an der Fa. JB. KG wurde bereits zum 29.1.1999 veräußert, gehörte also zum Zeitpunkt der Umgründung nicht mehr zum Betriebsvermögen der Bw.

Strittig ist zwischen den Parteien des Verfahrens ausschließlich, ob die mit den ehemaligen Mitunternehmeranteilen zusammenhängenden Verluste von der Bw. als Verlustabzug geltend gemacht werden können.

### **2. Rechtsgrundlagen**

§ 21 UmgrStG – diese Bestimmung trifft Regelungen über den Verlustabzug im Rahmen von Einbringungen – lautet in der im Berufungsfall anwendbaren geltenden Fassung:

"Verlustabzug

§ 21. § 18 Abs. 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 und § 8 Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen anzuwenden:

1. Verluste des Einbringenden, die bis zum Einbringungstichtag entstanden und bis zum Veranlagungszeitraum, in den der Einbringungstichtag fällt, nicht verrechnet sind, gelten im Rahmen einer Buchwerteinbringung (§ 16 Abs. 1) ab dem dem Einbringungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft, als sie dem übertragenen Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 zugerechnet werden können. Voraussetzung ist weiters, daß das übertragene Vermögen am Einbringungstichtag tatsächlich vorhanden ist. § 4 Z 1 lit. c und d ist anzuwenden. Im Falle der Einbringung durch eine Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, gelten auch die Mitunternehmer als Einbringende.

2. Für eigene Verluste der übernehmenden Körperschaft ist § 4 Z 1 lit. b und c anzuwenden.

3. Die Bestimmung des § 4 Z 2 über den Mantelkauf ist zu beachten."

§ 4 UmgrStG (Verlustabzug bei Verschmelzungen), auf deren Z 1 lit. b und c § 21 Z 2 UmgrStG verweist, lautet in der durch BGBl. I 71/2003 ab 21.8.2003 geltenden Fassung (BGBl. I 28/1999):

"Verlustabzug

§ 4. § 8 Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 ist nach Maßgabe folgender Bestimmungen anzuwenden:

1. a) Verluste der übertragenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, gelten im Rahmen der Buchwertfortführung ab dem 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.

b) Verluste der übernehmenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, bleiben abzugsfähig, soweit die Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile, die die Verluste verursacht haben, am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden sind.

c) Ist in den Fällen der lit. a und b der Umfang der Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile am Verschmelzungstichtag gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert, daß nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist, ist der von diesen Betrieben, Teilbetrieben oder Vermögensteilen verursachte Verlust vom Abzug ausgeschlossen.

d) Im Falle der Verschmelzung verbundener Körperschaften sind vortragsfähige Verluste der Körperschaft, an der die Beteiligung besteht, um abzugsfähige Teilwertabschreibungen zu kürzen, die die beteiligte Körperschaft auf die Beteiligung in Wirtschaftsjahren, die nach dem 31. Dezember 1990 geendet haben, vorgenommen hat; die Kürzung vermindert sich insoweit, als in der Folge Zuschreibungen erfolgt sind. Eine Kürzung unterbleibt, soweit eine solche nach dem letzten Satz erfolgt ist. Die Kürzung hat im Falle der Verschmelzung auf die Mutterkörperschaft in dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum und im Falle der Verschmelzung auf die Tochterkörperschaft in dem Veranlagungszeitraum zu erfolgen, in den der Verschmelzungstichtag fällt. § 12 Abs. 3 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 gilt im Falle der Verschmelzung auf die Tochterkörperschaft ab dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr und im Übrigen mit der Maßgabe, dass in dem Jahr, in dem die Kürzung zu erfolgen hat, zusätzlich der Unterschiedsbetrag zwischen den insgesamt berücksichtigten Teilen der Teilwertabschreibung und dem Kürzungsbetrag im Sinne des ersten Satzes zu berücksichtigen ist. Die vorstehenden Bestimmungen gelten sinngemäß auch im Falle der Verschmelzung mittelbar verbundener Körperschaften, soweit abzugsfähige Teilwertabschreibungen auf Verluste zurückzuführen sind, die die mittelbar verbundene Körperschaft erlitten hat.

2. Ein Mantelkauf, der den Abzug von Verlusten ausschließt, liegt auch dann vor, wenn die wesentlichen Änderungen der Struktur zu einem Teil bei der übertragenden und zum anderen Teil bei der übernehmenden Körperschaft erfolgen. Änderungen zum Zwecke der Verbesserung oder Rationalisierung der betrieblichen Struktur im Unternehmenskonzept der übernehmenden Körperschaft stehen Sanierungen im Sinne des § 8 Abs. 4 Z 2 dritter Satz des Körperschaftsteuergesetzes 1988 gleich."

§ 12 Abs. 2 Z 1 und 2 UmgrStG (Stammfassung; diese ist bislang unverändert geblieben) lauten:

"Zum Vermögen zählen nur

1. Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftszielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dienen, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz (§ 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) für den gesamten Betrieb des Einbringenden vorliegt,
2. Mitunternehmeranteile, das sind Anteile an Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz (§ 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) der Mitunternehmerschaft vorliegt, an der die Beteiligung besteht,..."

### **3. Historische Entwicklung**

Es ist in der Tat auffällig, dass die auf Verluste des Einbringenden anwendbare Vorschrift des § 21 Z 1 UmgrStG von "Vermögen" iSd § 12 Abs. 2 UmgrStG spricht, wobei in diesem Begriff Mitunternehmeranteile schon dem Gesetzeswortlaut nach inkludiert sind, wohingegen die für Verluste der übernehmenden Körperschaft konzipierte Bestimmung des § 21 Z 2 UmgrStG auf § 4 Z 1 lit. b und c UmgrStG verweist und hier zwar Betriebe, Teilbetriebe und nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile genannt sind, nicht aber Mitunternehmeranteile.

Somit soll nun die historische Entwicklung der relevanten Bestimmungen einer näheren Untersuchung unterzogen werden.

### **3.1 § 21 UmgrStG**

#### **3.1.1** Die Stammfassung des § 21 UmgrStG (BGBl. 699/1991) lautete:

"Verlustabzug und Gewerbefehlbetrag

§ 21. § 18 Abs. 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988, § 8 Abs. 4 Z 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 und § 6 Abs. 3 des Gewerbesteuergesetzes 1953 sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen anzuwenden:

1. Verluste und Fehlbeträge des Einbringenden, die bis zum Einbringungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, gelten ab dem dem Einbringungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste und Fehlbeträge dieser Körperschaft, als sie dem übertragenen Vermögen zugerechnet werden können. Dies gilt für Verluste nur im Falle einer Buchwerteinbringung (§ 16 Abs. 1). Voraussetzung ist weiters, daß das übertragene Vermögen am Einbringungstichtag tatsächlich vorhanden ist. Ist der Umfang der Betriebe, Teilbetriebe oder Vermögensteile gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste oder Fehlbeträge derart vermindert, daß nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist, ist der von diesen Betrieben, Teilbetrieben oder Vermögensteilen verursachte Verlust oder Fehlbetrag vom Abzug ausgeschlossen.
2. Für eigene Verluste und Fehlbeträge der übernehmenden Körperschaft ist § 4 Z 1 und 2 anzuwenden.
3. Die Bestimmung des § 4 Z 2 über den Mantelkauf ist zu beachten."

#### **3.1.2** Mit dem Steuerreformgesetz 1993 (BGBl. 818/1993) wurde § 21 wie folgt geändert:

"Verlustabzug

§ 21. § 18 Abs. 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 und § 8 Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen anzuwenden:

1. Verluste des Einbringenden, die bis zum Einbringungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, gelten im Rahmen einer Buchwerteinbringung (§ 16 Abs. 1) ab dem dem Einbringungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft, als sie dem übertragenen Vermögen zugerechnet werden können. Voraussetzung ist weiters, daß das übertragene Vermögen am Einbringungstichtag tatsächlich vorhanden ist. § 4 Z 1 ist anzuwenden. Im Falle der Einbringung durch eine Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, gelten auch die Mitunternehmer als Einbringende.
2. Für eigene Verluste der übernehmenden Körperschaft ist § 4 Z 1 lit. b und c anzuwenden.
3. Die Bestimmung des § 4 Z 2 über den Mantelkauf ist zu beachten."

#### **3.1.3** Durch das Abgabenänderungsgesetz 1996 (BGBl. 797/1996) wurde der dritte Satz der Z 1 wie folgt abgeändert: „§ 4 Z 1 lit. c und d ist anzuwenden.“

#### **3.1.4** Somit ist als Zwischenergebnis festzuhalten, dass § 21 Z 1 UmgrStG zwar mehrfach novelliert wurde, aber die Voraussetzung für den Verlustabzug, dass nämlich das übertragene **Vermögen** am Einbringungstichtag tatsächlich vorhanden ist, bereits in der Stammfassung normiert war.

Erst durch BGBl. I 28/1999 wurde das Vermögen als solches iSd § 12 Abs. 2 UmgrStG näher definiert (nach den Gesetzesmaterialien handelt es sich hierbei um eine Klarstellung).

In § 21 Z 2 UmgrStG wurde in der Stammfassung zunächst auf § 4 Z 1 und 2, in weiterer Folge auf § 4 Z 1 lit. b und c UmgrStG verwiesen.

### 3.2 § 4 UmgrStG

#### 3.2.1 Die Stammfassung des § 4 UmgrStG (BGBl. 699/1991) lautete:

"Verlustabzug und Gewerbefehlbetrag

§ 4. § 8 Abs. 4 Z 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 und § 6 Abs. 2 und 3 des Gewerbesteuergesetzes 1953 sind nach Maßgabe folgender Bestimmungen anzuwenden:

1. Die übernehmende Körperschaft kann eigene Verluste und Fehlbeträge, sowie im Falle der Buchwertfortführung solche der übertragenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungsstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, abziehen; dies gilt nur insoweit, als der Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile der betroffenen Körperschaften, die die Verluste oder Fehlbeträge verursacht haben, am Verschmelzungsstichtag tatsächlich vorhanden sind. Ist der Umfang der Betriebe, Teilbetriebe oder Vermögensteile gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste oder Fehlbeträge derart vermindert, daß nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist, ist der von diesen Betrieben, Teilbetrieben oder Vermögensteilen verursachte Verlust oder Fehlbetrag vom Abzug ausgeschlossen. Übertragene Verluste und Fehlbeträge sind ab dem dem Verschmelzungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum abzuziehen.
2. Ein Mantelkauf, der den Abzug von Verlusten und Gewerbefehlbeträgen ausschließt, liegt auch dann vor, wenn die wesentlichen Änderungen der Struktur zu einem Teil bei der übertragenden und zum anderen Teil bei der übernehmenden Körperschaft erfolgen. Änderungen zum Zwecke der Verbesserung oder Rationalisierung der betrieblichen Struktur im Unternehmenskonzept der übernehmenden Körperschaft stehen Sanierungen im Sinne des § 8 Abs. 4 Z 3 dritter Satz des Körperschaftsteuergesetzes 1988 und des § 6 Abs. 3 des Gewerbesteuergesetzes 1953 gleich."

#### 3.2.2 Durch BGBl 818/1993 wurde § 4 UmgrStG wie folgt geändert:

"Verlustabzug

§ 4. § 8 Abs. 4 Z 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 ist nach Maßgabe folgender Bestimmungen anzuwenden:

1. a) Verluste der übertragenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungsstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, gelten im Rahmen der Buchwertführung ab dem dem Verschmelzungsstichtag folgenden Veranlagungszeitraum der übernehmenden Körperschaft insoweit als abzugsfähige Verluste dieser Körperschaft, als sie dem übertragenen Vermögen zugerechnet werden können. Voraussetzung ist weiters, daß das übertragene Vermögen am Verschmelzungsstichtag tatsächlich vorhanden ist.
- b) Verluste der übernehmenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungsstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, bleiben abzugsfähig, soweit die Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile, die die Verluste verursacht haben, am Verschmelzungsstichtag tatsächlich vorhanden sind.
- c) Ist in den Fällen der lit. a und b der Umfang der Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile am Verschmelzungsstichtag gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert, daß nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist, ist der von diesen Betrieben, Teilbetrieben oder Vermögensteilen verursachte Verlust vom Abzug ausgeschlossen.
2. Ein Mantelkauf, der den Abzug von Verlusten ausschließt, liegt auch dann vor, wenn die wesentlichen Änderungen der Struktur zu einem Teil bei der übertragenden und zum anderen Teil bei der übernehmenden Körperschaft erfolgen. Änderungen zum Zwecke der Verbesserung oder Rationalisierung der betrieblichen Struktur im Unternehmenskonzept der übernehmenden Körperschaft stehen Sanierungen im Sinne des § 8 Abs. 4 Z 2 dritter Satz des Körperschaftsteuergesetzes 1988 gleich."

Hier wurde also dem Wegfall der Gewerbesteuer Rechnung getragen. Weiters wurde die Z 1 in drei literae aufgespaltet, wobei in lit. a nunmehr Verluste der übertragenden Körperschaft, in lit. b Verluste der übernehmenden Körperschaft und in lit. c die Minderung des Betriebsumfangs enthalten ist. Eine inhaltliche Änderung ist nicht erkennbar.

**3.2.3** BGBI. 201/1996 hat die Verlustabzüge in Z 1 lit a und b insoweit eingeschränkt, als diese um bestimmte Teilwertabschreibungen zu kürzen waren.

**3.2.4** Diese Regelung wurde durch BGBI. 797/1996 modifiziert.

**3.2.5** BGBI. I 9/1998 hat die Bestimmungen betreffend Teilwertabschreibung in eine eigene lit. d ausgelagert.

**3.2.6** Durch BGBI I 28/1999 erhielt schließlich der erste Satz der § 4 Z 1 lit. a UmgrStG folgende Fassung:

„Verluste der übertragenden Körperschaft, die bis zum Verschmelzungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, gelten im Rahmen der Buchwertfortführung ab dem 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.“

**3.2.7** Somit ist als weiteres Zwischenergebnis festzuhalten, dass bereits die Stammfassung des § 4 UmgrStG sowohl bei der übernehmenden als auch bei der übertragenden Körperschaft von Betrieben, Teilbetrieben oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen spricht, die am Verschmelzungstichtag tatsächlich noch vorhanden sein müssen.

### **3.3 Erläuternde Bemerkungen zur Regierungsvorlage**

#### **3.3.1 Zu § 4 Z 1:**

"Die Voraussetzung, daß das übertragene Vermögen am Verschmelzungstichtag tatsächlich vorhanden sein muß, ist formal neues Recht, entspricht aber der bisherigen Verwaltungspraxis.

Z 1 gilt unverändert auch für eigene Verluste...der übernehmenden Körperschaft aus Vorjahren. Sollte die übernehmenden Körperschaft am Verschmelzungstichtag das verlusterzeugende Vermögen nicht mehr oder in nicht mehr vergleichbarem Umfang besitzen oder überhaupt vermögenslos sein, so steht ihr der Abzug der Verlustvorträge...ab dem Wirtschaftsjahr, in das der Verschmelzungstichtag fällt, nicht mehr zu."

In den Erläuterungen wird also bloß vom "verlusterzeugenden Vermögen" gesprochen und dieser Begriff somit im Ergebnis mit "Betrieben, Teilbetrieben oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen" gleichgesetzt.

#### **3.3.2 Zu § 21 Z 1 und 2:**

"Voraussetzung für den Verlustvortragsübergang ist, daß das übertragene Vermögen am Einbringungstichtag tatsächlich vorhanden ist und mit jenem zur Zeit der Entstehung der Verluste vergleichbar ist."

"Nach Z 2 ist die Abzugsfähigkeit eigener nicht verrechneter Verluste...der übernehmenden Körperschaft nach den Voraussetzungen des § 4 Z 1 zu beurteilen."

Die Erläuterungen zu § 21 Z 1 sind also im Wesentlichen ident mit denen zu § 4 Z 1. Auch daraus ergibt sich also, dass auch hier die Reichweite der beiden Bestimmungen als gleich angesehen, also kein Unterschied zwischen "Vermögen" schlechthin und "Betrieben, Teilbetrieben oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen" erblickt wurde.

### **3.4 § 1 Abs. 5 Strukturverbesserungsgesetz (StruktVG)**

In § 1 Abs. 5 StruktVG war der Abzug von Verlusten sowohl bei Verschmelzungen als auch bei Einbringungen geregelt.

Verluste der übertragenden Gesellschaft konnten von der übernehmenden Gesellschaft

"insoweit in Anspruch genommen werden, als jene Vermögensteile, Betriebe oder Teilbetriebe, die die Verluste oder Fehlbeträge verursacht haben, übertragen werden. dies gilt jedoch nicht, wenn der Umfang der übertragenen Vermögensteile, Betriebe oder Teilbetriebe, gegenüber jenen im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste oder Fehlbeträge derart vermindert ist, daß nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist."

Für Verluste der übernehmenden Gesellschaft gilt:

"Der Abzug von Verlusten und Fehlbeträgen, die bei der übernehmenden Gesellschaft vor der Verschmelzung oder Einbringung entstanden sind, ist ausgeschlossen, wenn die übernehmende Gesellschaft im Zeitpunkt der Verschmelzung oder Einbringung kein Vermögen besitzt oder keinen Betrieb oder solche Betriebe unterhält oder solche Vermögensteile besitzt, deren Umfang gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste oder Fehlbeträge derart vermindert ist, daß nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist."

Nach diesem Gesetzestext waren also Verluste, die mit zum Zeitpunkt der Einbringung bereits übertragenen Mitunternehmeranteilen sowohl der übertragenden als auch der übernehmenden Gesellschaft zusammenhängen, nicht abzugsfähig.

### **4. Ergebnis der Analyse**

Nach dem Wortlaut der im Berufungsfall anwendbaren Fassung des UmgrStG ist bei Verschmelzungen in § 4 Z 1 sowohl bei übertragenden als auch bei übernehmenden Körperschaften der Ausschluss des Verlustabzuges bei nicht mehr vorhandenen "Betrieben, Teilbetrieben oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen" gegeben. Gleichermaßen gilt nach § 21 Z 2 durch den Verweis auf § 4 Z 1 lit. b bei Verlusten der übernehmenden Körperschaft bei Einbringungen. Bei Verlusten des Einbringenden ist hingegen von "übertragenem Vermögen" die Rede.

Eine Begründung für die unterschiedliche Textierung ist weder aus den historischen Fassungen noch aus den Gesetzesmaterialien erkennbar.

Die Erläuterungen sprechen vielmehr undifferenziert davon, dass das **übertragene Vermögen** am Verschmelzungs- bzw. Einbringungsstichtag tatsächlich vorhanden sein muss.

Der Grund, dass Mitunternehmeranteile in der Auflistung des § 4 Z 1 und des § 21 Z 2 nicht enthalten sind, kann somit folgende Ursachen haben:

- Der Gesetzgeber wollte ganz bewusst Verluste aus nicht mehr vorhandenen "Betrieben, Teilbetrieben oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen" vom Verlustabzug ausschließen, nicht aber Verluste aus Mitunternehmeranteilen;
- Der Gesetzgeber hat eine dezidierte Erwähnung nicht erforderlich gehalten, da auch Mitunternehmeranteile in der Aufzählung faktisch bereits enthalten sind;
- Es liegt eine Gesetzeslücke vor.

## 5.1 Bewusstes Nichteinbeziehen von Verlusten aus Mitunternehmeranteilen?

**5.1.1** Dies entspricht der Ansicht der Bw.; in ihrer oben wörtlich wiedergegebenen Berufung kommt sie zunächst unter Anwendung der Wortinterpretation zum – unbestrittenen – Ergebnis, dass eine ausdrückliche Anführung des Wortes „Mitunternehmeranteile“ in der Aufzählung des § 4 Z 1 lit b UmgrStG, worauf § 21 Z 2 UmgrStG verweist, unterblieben ist. Sodann bemüht sie sich, in teleologischer Interpretation die damit verbundene Absicht des Gesetzgebers zu ergründen, und verweist zunächst darauf, dass dieser trotz mehrfacher Gelegenheit hierzu versäumt hätte, in Novellierungen des UmgrStG den Terminus "Mitunternehmeranteile" der Aufzählung hinzuzufügen.

Weiters sieht sie es als einzige und alleine entscheidend an, "ob der Betrieb, dem der Mitunternehmeranteil zuzuzählen ist, im maßgeblichen Zeitpunkt noch vorhanden ist oder nicht." (Berufungsschrift S 11, 4. Absatz).

Auf S 12, 2. Absatz führt sie sodann aus: "Das Fehlen der Mitunternehmeranteile als Verluste verursachendes Vermögen hat somit zum Zweck, dass Mitunternehmeranteile als Zuordnungseinheit für Verlustvorträge von der in Rede stehenden Bestimmung des § 4 UmgrStG nicht generell erfasst sein sollen, sondern davon abhängig ist, ob sie Teil einer betriebsführenden Gesellschaft sind oder nicht." Danach begründet sie ausführlich, warum sie als betriebsführende Gesellschaft zu werten sei.

**5.1.2** Diese Ausführungen vermögen nicht zu überzeugen. Zunächst lässt sich aus verschiedenen Gesetzesnovellierungen, die die angesprochenen Bestimmungen in den hier relevanten Teilen unberührt gelassen haben, keineswegs zwingend der Schluss ableiten, es läge dem die gesetzgeberische Absicht zugrunde, bisher Unerwähntes weiterhin bewusst unerwähnt zu lassen. Mit gleichem Recht ist auch die Annahme denkbar, der Gesetzgeber habe die Absicht verfolgt, bisher nicht Regelungsbedürftiges weiterhin ungeregelt zu lassen, oder er habe bisher Übersehenes weiterhin übersehen.

Wenn die Bw. ferner die Ansicht vertritt, aus Mitunternehmeranteilen resultierende Verluste seien dann nicht zu berücksichtigen, wenn die übernehmende Gesellschaft nicht als betriebsführend zu sehen sei, unterstellt sie dem Gesetzgeber das, was sie zu vermeiden

sucht: Konsequenterweise hätte der Gesetzgeber sich nämlich auch diesfalls nicht auf die gewählte Formulierung beschränken müssen, sondern hätte zur Vermeidung von Missverständnissen eine Aussage etwa dergestalt zu treffen gehabt, dass eben nur Verluste aus Mitunternehmerschaften nicht betriebsführender Gesellschaften vom Vortrag ausgeschlossen sind.

## **5.2 Sind Mitunternehmeranteile in der Aufzählung des § 4 Z 1 lit b UmgrStG (§ 21 Z 2 UmgrStG) de facto bereits enthalten?**

Die Betriebsprüfung stützt sich zur Untermauerung dieser Meinung insbesondere auf die Bilanzbündeltheorie; demzufolge sei die Beteiligung an einer Personengesellschaft als selbständiger Betrieb jedes Gesellschafters zu werten.

Die Bw. wendet dagegen ein, die Bilanzbündeltheorie sei umstritten und nur eine von mehreren Mitunternehmerschaften betreffende Theorien (sh. auch Doralt, EStG<sup>4</sup>, § 23 Tz 208ff).

Dies schließt aber nicht aus, dass der Gesetzgeber dennoch von der Anwendbarkeit dieser Theorie ausgegangen ist und somit die ausdrückliche gesetzliche Erwähnung für entbehrlich gehalten hat. Der äußerst mögliche Wortsinn der Bestimmung lässt eine solche Auslegung jedenfalls durchaus zu.

Hinzuzufügen ist, dass Zweifel an der Bilanzbündeltheorie erst in jüngerer Zeit aufgekommen sind und sie dennoch als die immer noch herrschende angesehen werden kann (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 23 Rz 25, die eindeutig von der unveränderten Anwendbarkeit der Bilanzbündeltheorie ausgehen). Auch der VwGH hat sich noch im Erkenntnis vom 5.12.1992, 88/14/0093, explizit auf die Bilanzbündeltheorie bezogen:

„Gegen die Abzugsfähigkeit der Prämien zu einer Teilhaberversicherung als Betriebsausgaben sprechen nämlich im wesentlichen zwei Überlegungen:

1. ...
2. die Beachtung der sogenannten Bilanzbündeltheorie, wonach eine Personengesellschaft als Zusammenfassung von gedanklich den einzelnen Gesellschaftern zuzurechnenden Betrieben anzusehen ist.“

An dieser Stelle sei nochmals angeführt, dass im Rahmen dieser Entscheidung nicht die Bilanzbündeltheorie selbst auf dem Prüfstand steht, sondern die Frage zu klären ist, ob der (historische) Gesetzgeber von deren Anwendbarkeit ausgehen und somit auf die gesonderte Anführung von Mitunternehmeranteilen verzichten konnte; dies ist nach dem oben Gesagten zu bejahen.

Auch Bruckner in Helbich/Wiesner/Bruckner (Hrsg.), Handbuch der Umgründungen, § 4 Rz 50, führt unter Zitierung weiterer Literaturstellen ausdrücklich an, dass nach den Grundsätzen der Bilanzbündeltheorie auch Mitunternehmeranteile iSd § 23 EStG ebenfalls Zuordnungseinheit

für Verlustvorträge seien. Mitunternehmeranteile seien zwar in § 4 Z 1 lit. a und b (im Gegensatz etwa zu § 12 Abs. 2) nicht ausdrücklich erwähnt, ihre bilanzbündeltheoretische Gleichstellung mit Betrieben dürfte im Bereich des Ertragssteuerrechtes jedoch unbestritten sein.

Zu verweisen ist schließlich auf die in jüngster Zeit veröffentlichte Festschrift Wiesner, aus der die Amtspartei einen Auszug vorgelegt hat. Kolienz führt hierin auf S 202 wörtlich aus: „Nach den Grundsätzen der Bilanzbündeltheorie werden auch Mitunternehmeranteile iSd § 23 EStG 1988 ertragsteuerlich wie selbständige Betriebe der einzelnen Gesellschafter behandelt.“ Ob tatsächlich darüber hinaus aus § 12 Abs 2 UmgrStG geschlossen werden kann, dass Mitunternehmeranteile für die Art III und VI jedenfalls Zuordnungseinheit sind, wie die Autorin in FN 7 angibt, kann hier dahingestellt bleiben.

An dieser Stelle sei betont, dass auch die erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage – wie unten noch näher auszuführen sein wird – gegen ein bewusstes Auslassen im Gesetzestext sprechen.

### **5.3 Vorliegen einer Gesetzeslücke?**

**5.3.1** In seinem Erkenntnis vom 15.11.2005, 2004/14/0106, führt der VwGH zu diesem Thema allgemein Folgendes aus:

"Gesetzesanalogie hat zur Voraussetzung, dass ein zu beurteilender Sachverhalt nicht ausdrücklich von einem bestimmten Tatbestand erfasst wird, aufgrund der weitgehenden Ähnlichkeit mit dem unter den gesetzlichen Tatbestand fallenden Sachverhalt und im Hinblick auf die ratio legis aber von einer planwidrigen Unvollständigkeit des Gesetzes ausgegangen werden muss (vgl Werndl, Zur Analogie im Steuerrecht, ÖJZ 1997, 298, und das hg Erkenntnis vom 23. Oktober 1997, 96/15/0234). Bei einer – durch Analogie zu schließenden - Gesetzeslücke handelt es sich um eine planwidrige Unvollständigkeit innerhalb des positiven Rechts, gemessen am Maßstab der gesamten geltenden Rechtsordnung. Eine Lücke ist demnach anzunehmen, wo das Gesetz, gemessen an seiner eigenen Absicht und immanenten Teleologie, unvollständig, also ergänzungsbedürftig ist, und wo seine Ergänzung nicht etwa einer vom Gesetz gewollten Beschränkung widerspricht (vgl das hg Erkenntnis vom 22. Mai 2002, 2002/15/0022)."

**5.3.2** Die Teleologie des Gesetzes, die auch die Bw. zur Begründung ihres Standpunktes heranzieht, spricht nicht für, sondern gegen ihre Rechtsmeinung:

Insbesondere aus den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage ist die klare Absicht des Gesetzgebers ersichtlich, Verluste vom Abzug auszuschließen, wenn das verlusterzeugende Vermögen zum Umgründungsstichtag nicht mehr vorhanden ist. Warum hierbei eine Differenzierung nach der Art des Vermögens erfolgen sollte, also gewisse Vermögensarten dabei nicht einzubeziehen seien, ist keinesfalls erkennbar.

Es mag sein, dass diese Regelung zu Härten führen kann, wie die Bw. in ihrer Berufsschrift auf S 17 "Wirtschaftliche Betrachtungsweise" im zweiten Absatz unter Bezugnahme auf Bruckner ausführt.

Es ist aber nicht ersichtlich, warum diese Härten ausschließlich oder überwiegend bei aus Mitunternehmerschaften resultierenden Verlusten gegeben sein sollen, und nicht auch bei Betrieben oder Teilbetrieben und wohl in noch viel größerem Umfang bei nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen.

Auch ein Größenschluss führt zu diesem Ergebnis; nach dem Interpretationsergebnis der Bw. würden sämtliche Mitunternehmerschaften, also auch solche, an denen die übernehmende Gesellschaft zu annähernd 100% beteiligt wäre, vom Verlustabzugsauschluss nicht umfasst, wobei hinzuzufügen ist, dass es im Berufungsfall immerhin um eine Beteiligung von 74% geht. Im Ergebnis müsste sogar ein Verlustabzug dann zugelassen werden, wenn der Übernehmende und der Einbringende zusammen 100% an einer Mitunternehmerschaft halten, nicht aber dann, wenn nur die übernehmende Gesellschaft 100% der Anteile besitzt.

Argumentum a minori ad maius muss also dann, wenn ein Verlustabzugsauschluss eindeutig bei Teilbetrieben und nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteilen zu erfolgen hat, obwohl der Umfang der Vermögenswerte diesfalls regelmäßig unter derjenigen von Miteigentumsanteilen liegt bzw. liegen kann, ein derartiger Ausschluss umso mehr auch bei Miteigentumsanteilen gegeben sein. Dieser Befund wird auch dadurch bestärkt, dass dieser Ausschluss selbst dann eintritt, wenn das in Rede stehende Vermögen zum Umgründungsstichtag zwar noch vorhanden, aber gegenüber dem Zeitpunkt des Entstehens der Verluste derart vermindert ist, dass eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist.

Es ist auch kein vernünftiger Grund dafür erkennbar, warum zwar Verluste des Einbringenden nach § 21 Z 1 UmgrStG dann nicht abzugsfähig sind, wenn das "übertragene Vermögen" (also einschließlich Mitunternehmeranteilen) nicht mehr vorhanden ist, nicht aber Verluste der übernehmenden Körperschaft bei sonst völlig identer Konstellation.

**5.3.3** In der mündlichen Berufungsverhandlung hat der Vertreter der Bw. darauf hingewiesen, dass das Vermögen im Zuge der Anteilsveräußerung zum Großteil der Berufungswerberin übertragen worden sei.

Gegenstand der Verlusterzeugung war aber eindeutig der Mitunternehmeranteil, sodass die Frage auf sich beruhen kann, in welchem Umfang – in einem getrennten Vorgang – tatsächlich Vermögen von der Bw. erworben wurde.

Hingewiesen sei jedoch darauf, dass die Bw. mit Vertrag vom 29.1.1999 ihre Anteile an der X Verlagsgesellschaft mbH & Co KG der JB. GmbH, deren Firma durch den Gesellschafterwechsel nunmehr JB. GmbH & Co KG lautet, verkauft hat. Mit Vertrag vom gleichen Tag hat die Fa. JB. GmbH & Co KG jene Verlagsrechte von der Bw. gekauft, die zuvor von ihr von der X Verlagsgesellschaft mbH & Co KG erworben wurden. Somit ist auch das Vermögen im Zuge der Veräußerung des Mitunternehmeranteiles wieder rückübertragen

worden und war daher bei der Bw. nicht mehr vorhanden, weshalb auch dem – allerdings ohnehin nicht relevanten – in der mündlichen Verhandlung vorgebrachten Argument der Boden entzogen ist.

**5.3.4** Somit spricht alles dafür, dass – sollten Mitunternehmerschaften, wie unter 5.2 bereits ausgeführt, nicht ohnehin unter die Aufzählung fallen, wie ohne weiteres angenommen werden kann – eine planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes vorliegt.

Der Grund hierfür kann folgender sein:

Wie unter 3.4 angegeben, war nach dem vor dem UmgrStG geltenden StuktVG der Abzug von Verlusten, die bei der übernehmenden Gesellschaft vor der Verschmelzung oder Einbringung entstanden sind, dann ausgeschlossen, wenn die übernehmende Gesellschaft im Zeitpunkt der Verschmelzung oder Einbringung kein Vermögen besitzt oder keinen Betrieb oder solche Betriebe unterhält oder solche Vermögensteile besitzt, deren Umfang gegenüber jenem im Zeitpunkt des Entstehens der Verluste oder Fehlbeträge derart vermindert ist, dass nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben ist.

Im UmgrStG sollte der Kreis dieses Vermögens offensichtlich erweitert oder zumindest eine Klarstellung erfolgen, indem als verlustverursachendes Vermögen auch Teilbetriebe und (sogar) nicht einem Betrieb zurechenbare Vermögenswerte miteinbezogen wurden.

Hierbei wurde übersehen, dass Mitunternehmeranteile nun nicht mehr ausdrücklich genannt sind, wiewohl diese in der allgemeinen Angabe "Vermögensteile" in StruktVG eindeutig noch inkludiert waren.

Auch die Ausführungen der erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage, die von "verlusterzeugendem Vermögen" sprechen, gehen in diese Richtung.

## 6. Zusammenfassung

Somit besteht keinerlei Hinweis dafür, dass der Gesetzgeber Mitunternehmeranteile bewusst nicht zum verlustverursachenden Vermögen zählen wollte.

Ob er Mitunternehmeranteile in der Aufzählung des § 4 Z 1 lit b UmgrStG (§ 21 Z 2 UmgrStG) mitgedacht hat, oder ob aber eine Gesetzeslücke vorliegt, kann dahingestellt bleiben:

Aus beiden Fällen resultiert das Ergebnis, dass auch Verluste, die durch Mitunternehmeranteile verursacht wurden, die zum Zeitpunkt der Verschmelzung oder Einbringung nicht mehr vorhanden sind, nicht als Verlustabzug geltend gemacht werden können.

Eine Interpretation in der von der Bw. gewünschten Weise würde wegen der willkürlichen und damit ungleichen Behandlung des Kreises der zum Verlustabzugsausschluss führenden Vermögensgegenständen letztlich ein verfassungswidriges Ergebnis nach sich ziehen.

Wien, am 22. August 2006