

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., Bf.-Adresse, vertreten durch STB, gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 10. Oktober 2013 betreffend Einkommensteuer für 2012 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 4. November 2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I.

Der Beschwerdeführer (Bf.) machte in der **Einkommensteuererklärung für 2012** vom 09.09.2013 unter der KZ 462 („*Verlustabzug ab 91 + Fünftel*“) einen Betrag in Höhe von 363.531,19 Euro geltend.

II.

Der beantragte Verlustabzug wurde im **angefochtenen Bescheid** nicht berücksichtigt: Übertragbare vortragsfähige Verluste nach § 10 Z 1 lit b UmgrStG seien den Rechtsnachfolgern dem Grunde nach in jenem prozentuellen Ausmaß zuzurechnen, das der Höhe ihrer Beteiligung an der umgewandelten Kapitalgesellschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch entspreche. Auf im Zuge einer errichtenden Umwandlung allenfalls an Stelle von ausscheidenden Minderheitsgesellschaftern neu hinzutretende Gesellschafter könnten keine Verlustvorträge übergehen. Da der Bf. seine Anteile an der KG (in der Folge: KG) RNF

n GmbH (in der Folge: GmbH) erst mit 21.12.2011 erworben habe, stünde ihm der Verlustvortrag aus dieser Gesellschaft nicht zu.

III.

Dagegen richtet sich die **Berufung (nunmehr: Beschwerde)** vom 4. Dezember 2013. Laut Beschwerdebegründung führe ein Anteilserwerb im Wege der Gesamtrechtsnachfolge nicht zum Ausschluss des Überganges jener steuerlichen Verluste, die vor dem Erwerbszeitpunkt eingetreten seien. Darüber hinaus sei im gegenständlichen Fall im Zuge der Übernahme eine Kapitalerhöhung innerhalb des gesetzlichen Bezugsrechtes durchgeführt worden, sodass übergehende Verluste voll zustünden.

IV.

Laut (abweisender) **Beschwerdevorentscheidung** vom 4. Juni 2014 hätten mit Abtretungsvertrag vom 10.11.2011 der Bf. (49%) und P (in der Folge: P) (51%) alle Kapitalanteile an der GmbH erworben. Die GmbH sei mit Umwandlungsvertrag vom 27.09.2012 rückwirkend zum 31.12.2011 errichtend auf die KG umgewandelt worden. Gemäß § 10 Z 1 lit. b UmgrStG seien die Verluste der übertragenden Körperschaft grundsätzlich den Rechtsnachfolgern zuzurechnen. Da der Bf. und P die Anteile vor der Umwandlung im Wege der Einzelrechtsnachfolge (Vertrag vom 10.11.2011) erworben hätten, seien die Verluste der GmbH nicht den Rechtsnachfolgern der übertragenden Körperschaft als Verluste gem. § 18 Abs. 6 EStG 1988 zuzurechnen (§ 10 Z 1 lit. c UmgrStG). Die nach dem Anteilserwerb durchgeführte Kapitalerhöhung um 57.357,10 Euro (davon habe der Bf. 49% übernommen und P 51%) ändere nichts daran, dass die Kapitalanteile zur Gänze (100%) durch Einzelrechtsnachfolge erworben worden seien.

V.

Dagegen richtet sich der beim Finanzamt am 7. Juli 2014 eingelangte, mit „4.6.2014“ [?] datierte **Vorlageantrag**: Die Behörde übersehe, dass die Anteilsübertragung vom 10.11.2011 nur einen formellen Teil des Betriebserwerbes darstelle. Im vorliegenden Fall habe es sich um eine Unternehmensübernahme gehandelt, die einer Gesamtrechtsnachfolge gleichkomme.

Vor der Anteilsabtretung seien folgende Vereinbarungen getroffen worden:

1. P und der Bf. hätten die Garantie abgegeben, dass bis 30.11.2011 50.000 Euro an Gesellschafterdarlehen an den Übergeber rückgeführt würden.
2. P und der Bf. hätten die Garantie abgegeben, dass durch die GmbH ein Grundstück von Herrn X (in der Folge: X) um den Kaufpreis von 100.000 Euro bis 30.11.2011 angekauft würde.
3. P und der Bf. hätten dem Übergeber sowie dessen Bruder B (in der Folge: B) garantiert, dass diese keine privaten Haftungen aus den Verbindlichkeiten der GmbH nach Übernahme der Anteile zu tragen haben würden.
4. P und der Bf. hätten dem Übergeber sowie B garantiert, dass diesen keine Haftungen betreffend die Betriebsliegenschaften erwachsen würden.

5. Betreffend die rechtlich nicht anzeigepflichtigen Kontaminationen im Heizhaus lt. Gutachten Ziviltechniker Z (in der Folge: Z) hätten die Übernehmer den Haftungsausschluss gegenüber den Übergebern garantiert.

6. Der Übergabe sei eine Sanierung des Betriebes vorgeschaltet gewesen, wodurch die GmbH zum Übergabezeitpunkt ein positives Eigenkapital in Höhe von 86.000 Euro habe ausweisen können. Unter anderem sei vorbereitend vom Übergeber eine Kapitalrücklage in Höhe von 260.000 Euro beschlossen worden. An der Sanierung hätten der Bf. und P bereits sehr aktiv mitgearbeitet. Es sei zu einer Verbesserung und Rationalisierung der betrieblichen Struktur im Zuge der Übergabe des Unternehmens mit dem Zweck der Erhaltung der Arbeitsplätze (55 zum Zeitpunkt der Übernahme, derzeit 63) gekommen. Die Rationalisierungsklausel gemäß § 4 Z 2 UmgrStG müsste auch im gegebenen Fall zur Anwendung gelangen.

7. Im Übrigen seien gemäß § 3 AVRAG alle Dienstverhältnisse auf die neuen Inhaber übergegangen.

Man sei deshalb der Meinung, dass im gegenständlichen Fall in Anlehnung an § 18 (1) Z 4 und § 25 (1) Z 4 UmgrStG für Zwecke der Verlustverwertung von einer Gesamtrechtsnachfolge ausgegangen werden müsste.

VI.

Mit **Vorlagebericht** vom 14. Juli 2014 legte das Finanzamt die Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vor.

VII.

Die vom Finanzamt gleichzeitig übermittelte **Stellungnahme zum Vorlageantrag vom 11. Juli 2014** lautet im Wesentlichen wie folgt:

-> Sachverhalt

Mit Abtretungsvertrag vom 10.11.2011 habe der Bf. 49 % der Kapitalanteile an der GmbH erworben. Die weiteren 51% habe P erworben. Mit Umwandlungsvertrag vom 27.09.2012 sei die GmbH rückwirkend zum 31.12.2011 errichtend auf die KG umgewandelt worden. Bei der Veranlagung 2012 habe das Finanzamt die von der GmbH herrührenden Verluste nicht berücksichtigt und dies damit begründet, dass der Bf. die Anteile an der KG mit 10.11.2011 erworben habe und somit ein Verlustvortrag den Rechtsnachfolgern der übertragenden Körperschaft aus dieser Gesellschaft nicht zustünde. Der Bf. habe gegen den Einkommensteuerbescheid Beschwerde eingebracht und dazu ausgeführt, dass ein Anteilserwerb im Wege der Gesamtrechtsnachfolge nicht zum Ausschluss des Überganges jener steuerlichen Verluste führe, die vor dem Erwerbszeitpunkt eingetreten seien. Dies habe das Finanzamt mit der Begründung abgewiesen, dass die Anteile vor der Umwandlung im Wege der Einzelrechtsnachfolge erworben worden seien. Mit Schreiben vom 04.06.2014 habe der Bf. die Vorlage der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 an das Bundesfinanzgericht beantragt.

-> Beschwerdegegenstand

Strittig sei im gegenständlichen Verfahren, ob der Erwerb der Kapitalanteile an der GmbH im Wege der Einzelrechtsnachfolge oder im Wege der Gesamtrechtsnachfolge stattgefunden habe.

->Stellungnahme

Rechtliche Grundlagen:

Umwandlungen würden das Ende der übertragenden Kapitalgesellschaft und die Vermögensübernahme durch eine errichtete Personengesellschaft oder durch den Hauptgesellschafter als Gesamtrechtsnachfolger bedeuten. Damit verbunden sei in aller Regel die Buchwertübernahme und damit die in § 10 UmgrStG verankerte Übernahme vortragsfähiger Verluste.

Gemäß § 10 Z 1 lit. b UmgrStG seien übergehende Verluste den Rechtsnachfolgern als Verluste gemäß § 18 Abs. 6 EStG in jenem Ausmaß zuzurechnen, das sich aus der Höhe der Beteiligung an der umgewandelten Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch ergebe. Dabei seien die Anteile abfindungsberechtigter Anteilsinhaber den Rechtsnachfolgern quotenmäßig zuzurechnen. Würden die Anteile im Wege der Einzelrechtsnachfolge erworben, sehe § 10 Z 1 lit. c UmgrStG eine Einschränkung des Verlustüberganges vor. Danach müsse das Ausmaß der für die Verlustabzugsberechtigung maßgeblichen Beteiligungsquote um die im Wege der Einzelrechtsnachfolge erworbenen Anteile verringert werden, sofern Verluste nicht erst in Wirtschaftsjahren entstanden seien, die nach einem solchen Anteilserwerb begonnen hätten. Eine Kürzung der Beteiligungsquote habe insbesondere beim Anteilserwerb zu erfolgen durch

- Kauf
- Tausch
- Schenkung
- Gründungseinlage (tauschbedingter Anteilserwerb)
- ordentliche Kapitalerhöhung außerhalb des gesetzlichen Bezugsrechtes
- Geld- oder Sacheinlage in die bestehende Körperschaft (innerhalb oder außerhalb des Art. III UmgrStG) als Tauschvorgang.

Im Falle einer Gesamtrechtsnachfolge würden alle Rechtspositionen eines Rechtssubjekts auf den Rechtsnachfolger übergehen (VwGH 09.11.2000, 2000/16/0376). Ein Anteilserwerb im Wege der Gesamtrechtsnachfolge führe nicht zum Ausschluss des Überganges jener steuerlichen Verluste, die vor dem Erwerbszeitpunkt eingetreten seien. Unschädlich sei daher bspw. ein der Umwandlung vorangehender Anteilserwerb durch

- Erbanfall (Testament, gesetzliche Erbfolge, Erbvertrag zwischen Ehegatten)
- Verschmelzung (verschmelzungsbedingter Anteilstausch)
- Umwandlung (Anteilserwerb als nunmehriger Mitunternehmer oder als Hauptgesellschafter)
- Handelsspaltung (spaltungsbedingter Anteilserwerb)

- Anwachsung im Sinne des § 142 UGB, sofern nicht vorher ein Einzelrechtsnachfolgetatbestand vorliege
- Einbringungen nach § 92 BWG bzw. nach § 61a VAG (Gesamtrechtsnachfolge liege allerdings nur bei der Kapitalgesellschaft vor, die das eingebrachte Vermögen (samt Anteilen) erhalte, nicht aber beim Einbringenden, der die einbringungsgeborenen Anteile im Wege der Einzelrechtsnachfolge bekomme).

Zu den vom Bf. gemachten Ausführungen:

Pkt. 1 und 2:

Für das Finanzamt sei nicht erkennbar, inwiefern die Garantieabgabe, bis 30.11.2011 ein Gesellschafterdarlehen in der Höhe von 50.000 Euro an den Übergeber rückzuführen, oder dass durch die GmbH ein Grundstück von X zu einem Kaufpreis von 100.000 Euro bis zum 30.11.2011 angekauft würde, für das Vorliegen einer Gesamtrechtsnachfolge sprechen solle. Dabei handle es sich um Einzelvereinbarungen, die das Vorliegen einer Einzelrechtsnachfolge bestätigen würden.

Pkt. 3, 4 und 5:

Ebenso bedeute die Übernahme der Haftung bezüglich Verbindlichkeiten der GmbH, der Betriebsliegenschaft oder auch hinsichtlich der rechtlich nicht anzeigepflichtigen Kontamination im Heizhaus nicht, dass es sich um eine Gesamtrechtsnachfolge handle. Diese Vereinbarungen würden die Ansicht des Finanzamtes bestärken, dass der Erwerb der Anteile im Wege der Einzelrechtsnachfolge erfolgt sei, da bei einer Gesamtrechtsnachfolge alle Rechtspositionen eines Rechtssubjekts in materiell- und verfahrensrechtlicher Hinsicht auf den Rechtsnachfolger übergehen würden. Eines Aushandelns von Einzelvereinbarungen bedürfe es dazu nicht.

Pkt. 6:

Bezugnehmend auf die Ausführungen bezüglich der Anwendbarkeit der Rationalisierungsklausel nach § 4 Z 2 UmgrStG verkenne der Bf., dass diese Bestimmung im Falle einer Umwandlung zur Anwendung komme. Da bereits zum Zeitpunkt vor der Umwandlung der Anteilserwerb stattgefunden habe, bewirke diese daher nicht die Abzugsfähigkeit der gegenständlichen Verluste. Dies werde auch durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bestätigt, welcher in der Entscheidung vom 20.03.2013, 2009/13/0046, darlege, dass Verluste auch dann untergehen würden, wenn der Anteilserwerb und die Umwandlung zum Zwecke der Sanierung des Unternehmens erfolgt seien. Daher stelle auch dies keine geeignete Begründung für die Abzugsfähigkeit der gegenständlichen Verluste dar.

Pkt. 7:

Ebenso führe das Argument des Bf. in der Begründung seiner Beschwerde, dass gemäß § 3 AVRAG alle Dienstverhältnisse auf die neuen Inhaber übergegangen seien, ins Leere. Nach § 3 AVRAG trete bei Übergang eines Unternehmens, Betriebs oder Betriebsteils der neue Inhaber als Arbeitgeber in alle Rechte und Pflichten in die

bestehenden Arbeitsverhältnisse zum Zeitpunkt des Überganges ein. Diese Regelung bestehe jedoch unabhängig davon, ob der Übergang im Wege einer Gesamt- oder einer Einzelrechtsnachfolge erfolgt sei (vgl. VwGH 28.10.2009, 2005/15/0014, mwN). Die Aussage des Bf. vermöge die Ansicht des Finanzamtes, dass es sich um eine Einzelrechtsnachfolge handelt, nicht zu widerlegen.

->Ansicht des Finanzamtes

Da der Verlustabzug ein höchstpersönliches Recht sei, das grundsätzlich nicht übertragbar sei, bilde der im UmgrStG vorgesehene Übergang von Verlusten auf den Rechtsnachfolger eine Ausnahme vom Grundsatz der Höchstpersönlichkeit des Verlustabzuges (vgl. UFS 28.02.2006, RV/1733-W/04, betreffend die Verlustabzugsfähigkeit in der Sondersituation des Erbfalles). Auch habe der Verwaltungsgerichtshof in der Entscheidung vom 27.02.2014, 2010/15/0015, dargetan, dass ein Verlustabzug bei einem Anteilserwerb durch Kauf nicht zustünde und eine Kürzung der Beteiligungsquote zu erfolgen habe.

Der Bf. habe gemeinsam mit P alle Kapitalanteile an der GmbH mit Abtretungsvertrag vom 10.11.2011 erworben. Die gegenständlichen Verluste seien bereits vor dem Wirtschaftsjahr, zu welchem der Anteilserwerb erfolgt sei, entstanden. Erst mittels Umwandlungsvertrag vom 27.09.2012 sei die GmbH rückwirkend zum 31.12.2011 errichtend auf die KG umgewandelt worden. Aufgrund des vorliegenden Sachverhalts sei erkennbar, dass vor der Umwandlung der GmbH zum 31.12.2011 mit Abtretungsvertrag vom 10.11.2011 der Anteilserwerb stattgefunden habe. Dazu seien, was insbesondere durch die vom Bf. in seiner Begründung gemachten Ausführungen nochmals verdeutlicht werde, Einzelvereinbarungen getroffen worden. Da diese Ausführungen auch nichts Gegenteiliges darzulegen vermögen und der Anteilserwerb vor der Umwandlung im Wege der Einzelrechtsnachfolge erfolgt sei, sei das Finanzamt der Ansicht, dass ein Verlustabzug nicht zustünde (vgl. NA Abtretungsvertrag vom 10.11.2011, NA Umwandlungsvertrag vom 27.09.2012).

-> Antrag

Der Bf. habe die Anteile bereits mittels Abtretungsvertrag vom 10.11.2011 erworben, und es seien darüber hinaus auch Einzelvereinbarungen getroffen worden. Die Umwandlung sei rückwirkend auf den 31.12.2011 mittels Umwandlungsvertrag vom 27.09.2012 erfolgt. Das Finanzamt sei daher der Rechtsansicht, dass der Anteilserwerb im Wege der Einzelrechtsnachfolge erfolgt sei und daher die Voraussetzungen für den Verlustvortrag nicht erfüllt seien. Das Finanzamt beantrage, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

VIII.

Mit **BFG-Schreiben vom 27. Februar 2015** wurde dem Bf. die Stellungnahme des Finanzamtes vom 11. Juli 2014 zur Kenntnis gebracht.

IX.

Anlässlich einer persönlichen **Vorsprache beim Bundesfinanzgericht am 31. März 2015** schilderten der Bf. und sein steuerlicher Vertreter den vorliegenden Fall (nochmals) aus ihrer Sicht. Der Grund für die – angeblich ursprünglich gar nicht geplante – Umgründung sei der Großbrand im Betrieb am Datum gewesen. Auf Grund einer Auskunft des Finanzamtes, wonach es sich bei den wegen des Brandes erforderlichen Neuinvestitionen um Herstellungsaufwand handle, habe man zur Vermeidung großer steuerlicher Nachteile (Versicherungsentschädigung!) den Umgründungsweg beschreiten müssen.

X.

Mit **E-Mail vom 11. August 2015** fragte der steuerliche Vertreter an, ob das Bundesfinanzgericht trotz der bereits ergangenen Judikatur (VwGH 20.3.2013, 2009/13/0046) auf Grund der Besonderheiten im vorliegenden Fall folgender Argumentation etwas abgewinnen könne: Natürlich sei der Gesetzgeber nicht verhalten, eine für den Mantelkauf vorgesehene Begünstigung auf den rechtlich und wirtschaftlich durchaus anders gelagerten Fall der Umwandlung zu erstrecken. Es sei richtig, dass sich § 10 UmgrStG einleitend und einschränkend auf den § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 beziehe und die Anwendung dessen praktisch einschränke. Jedoch führe § 8 Abs. 4 Z 2 lit. c KStG 1988 definitiv aus, dass Verluste jedenfalls insoweit abzugsfähig seien, als infolge der Änderung der wirtschaftlichen Struktur bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Änderung stille Reserven steuerwirksam aufgedeckt werden. Im gegebenen Fall seien durch den Brand am Datum stille Reserven in Höhe von 1.300.000 Euro steuerwirksam aufgedeckt worden. Diese stillen Reserven seien auf jeden Fall vor dem Veranlagungsjahr 2012 entstanden – genauso wie die in Streit stehenden Verlustvorträge. Man sei daher der Ansicht, dass die Betonung auf „jedenfalls“ im § 8 Abs. 2 die Bestimmung des § 10 UmgrStG aushebeln müsste.

XI.

Laut diesbezüglicher **Stellungnahme des Finanzamtes vom 13. August 2015** sei die GmbH mit Gesellschaftsvertrag vom 30.12.1969 von K (in der Folge: K) und Ro (in der Folge: R) gegründet worden. 2008 sei der Geschäftsanteil von R auf X und B übertragen worden. Mit Abtretungsvertrag vom 10.11.2011 hätten der Bf. (49%) und P (51%) alle Kapitalanteile an der GmbH erworben (Abtretungspreis je 1 Euro). Die GmbH habe zum 31.12.2011 über nicht verrechnete Verlustvorträge in Höhe von 742.000 Euro verfügt.

Am Datum sei das Betriebs- und Bürogebäude (inkl. Maschinen der Betriebsbeschreibung) durch einen Brand massiv zerstört worden. Aufgrund der bestehenden Neuwertversicherung für das Gebäude bzw. für die Maschinen sei eine (hohe) Versicherungsleistung erwartet worden. Demgegenüber sei ein niedriger Restbuchwert für Gebäude und Maschinen gestanden, sodass ein beträchtlicher Gewinn 2012 der GmbH (trotz Verlustvortrags iHv 742.000 Euro) zu erwarten gewesen sei (im Jahresabschluss 2012 der KG seien eine Versicherungsentschädigung von 2,8 Mio Euro und ein Buchwertabgang von 300.000 Euro erfasst worden).

Am 16.04.2012 habe der Bf. bezüglich der steuerlichen Behandlung der Versicherungsentschädigung und der Anlagenzu- und abgänge beim Finanzamt telefonisch vorgesprochen. Das Finanzamt habe dem Bf. mitgeteilt, dass eine Übertragung der stillen Reserven gem. § 12 EStG durch die GmbH nicht möglich sei. Die Versicherungssumme sei sofort zu erfassen. Der Restbuchwert sei abzuschreiben. Die neu angeschafften Wirtschaftsgüter seien zu aktivieren und über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Aufgrund des zu erwartenden hohen Gewinnes wäre der Verlustvortrag zur Gänze im Jahr 2012 anrechenbar.

Mit Umwandlungsvertrag vom 27.09.2012 sei die GmbH zum 31.12.2011 auf die KG errichtend umgewandelt worden. Die im Zuge des Brandes aufgedeckten stillen Reserven iHv 1,3 Mio Euro seien auf neu angeschaffte Wirtschaftsgüter gem. § 12 EStG übertragen worden. Die KG weise 2012 einen steuerlichen Gewinn (Gewinn auch in Folgejahren) iHv 85.000 Euro aus. Durch die Umwandlung auf eine Personengesellschaft sei die Übertragung der stillen Reserven möglich geworden. Die Verlustvorträge seien durch den vorgelagerten Anteilserwerb durch Einzelrechtsnachfolge jedoch dauerhaft verloren gegangen.

Der Bf. betone die „Besonderheiten im gegebenen Fall“. Dem Finanzamt sei nicht klar, worin konkret der Bf. die Besonderheiten erblicke. Daher könne auf diesen Punkt nicht eingegangen werden.

In der Eingabe vom 11.08.2015 begehre der Bf. im gegenständlichen Verfahren die Anwendung des Sanierungstatbestandes, um den Untergang der Verlustvorträge (verursacht durch die der Umwandlung vorangehenden Anteilserwerbe durch Einzelrechtsnachfolge) zu vermeiden.

Der VwGH habe sich in der Entscheidung vom 20.3.2013, 2009/13/0046, exakt mit dieser Frage auseinandergesetzt. Der VwGH habe in dieser Entscheidung u.a. ausgeführt: *„Die im Einzelnen unterschiedlich gestalteten Regelungen über den Wegfall des Verlustabzugs beim Mantelkauf in § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 (...) und über die Verringerung des Ausmaßes der Zurechnung von Verlusten an Einzelrechtsnachfolger in § 10 Z 1 lit. b und c UmgrStG (...) werden durch den Einleitungssatz der zuletzt erwähnten Bestimmung nicht in einer Weise verknüpft, die zu dem vom Beschwerdeführer gewünschten Auslegungsergebnis führen könnte. Was in § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 angeordnet ist, findet nach dem ersten Satz des § 10 UmgrStG auf den vorliegenden Sachverhalt nur „nach Maßgabe“ der folgenden Bestimmungen Anwendung, zu denen auch die - ihrerseits nicht auf das KStG 1988 verweisende – Regelung des Ausmaßes gehört, in dem Verluste auf Rechtsnachfolger übergehen“.*

Im Ergebnis sei der Sanierungstatbestand des UmgrStG nur dann anzuwenden, wenn auch ein Mantelkauf vorliege. Bei anderen Normen, die den Verlustvortrag bedrohen können, wie dem objektbezogenen Verlustübergang und auch § 10 Z 1 lit. c UmgrStG, greife der Sanierungstatbestand nicht (vgl. Markus Stefaner in GES 2013, 518).

Wie bereits ausgeführt, ordne § 10 UmgrStG an, dass § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 erst nach Maßgabe der nachfolgenden Bestimmungen des § 10 (Z 1 lit. a-c) anzuwenden sei. Der Bf. irre, wenn er meine, § 8 Abs. 2 KStG (bzw. seine Formulierung) müsste die Bestimmung des § 10 UmgrStG aushebeln. Im gegenständlichen Beschwerdefall sei zu beurteilen, ob und in welchem Ausmaß der nach § 8 Abs. 4 Z 2 KStG ermittelte Verlust nach § 10 Z 1 lit. b und c UmgrStG den Rechtsnachfolgern zuzurechnen sei (siehe dazu obige VwGH-Rechtsprechung).

Darüber hinaus sei festzuhalten, dass weder eine Änderung der wirtschaftlichen Struktur im Jahr 2012 vorliege, noch seien stille Reserven iHv 1,3 Mio Euro „steuerwirksam“ aufgedeckt worden, zumal diese auf neu angeschaffte Wirtschaftsgüter übertragen worden seien. Somit könnten diese stillen Reserven im Jahr 2012 auch nicht mit den (nicht übergehenden!) Verlustvorträgen iHv 742.000 Euro verrechnet werden.

XII.

Mit **E-Mail vom 28. Oktober 2015** gab der der steuerliche Vertreter nochmals zu bedenken geben, dass seines Erachtens die Regelung des § 10 UmgrStG im vorliegenden Fall zu einem augenscheinlich nicht sachgerechten Ergebnis führe. Durch die Umwandlung gingen die stillen Reserven aus der GmbH anteilmäßig auf die Gesellschafter über, sodass diese auf Gesellschafterebene mit dem progressiven Steuersatz von bis zu 50 % versteuert werden müssten. Die Verluste, die ohne die Umwandlung mit den aufgedeckten stillen Reserven verrechnet werden hätten können, gingen andererseits unter und eine Verrechnung der Verlustvorträge mit im Wirtschaftsjahr aufgedeckten stillen Reserven – wie bei der allgemeinen Regelung zum Mantelkauf vorgesehen – sei nicht vorgesehen. Dies erscheine nicht sachgerecht.

XIII.

In der **mündlichen Verhandlung vom 04.11.2015** wurde dem Bf. der Inhalt der Stellungnahme des Finanzamtes vom 13. August 2015 und dem Finanzamt der Inhalt des E-Mails des steuerlichen Vertreters vom 28. Oktober 2015 ausdrücklich vorgehalten.

Der Bf. und sein steuerlicher Vertreter brachten ergänzend im Wesentlichen vor, dass die Bestimmung des § 10 Z 1 lit. c UmgrStG im vorliegenden Fall zu einer überschießenden Besteuerung des Unternehmens führe: Auf Grund höherer Gewalt sei eine Aufdeckung stiller Reserven erfolgt, diese seien dann in weiterer Folge auf die neu angeschafften Wirtschaftsgüter übertragen worden und führten somit in den Folgeperioden zu einer höheren Besteuerung. Ohne Brand wäre niemals eine Umgründung erfolgt. Ein Vertreter des Finanzamtes sei damals vor Ort gewesen, habe die Baustelle besichtigt und entschieden, "alles" sei Herstellungsaufwand und zu aktivieren (wie sich mittlerweile herausgestellt habe, sei diese Auskunft in dieser Form aber nicht ganz richtig). Man habe den Vertreter des Finanzamtes damals darauf angesprochen, dass man damit schon allein auf Grund der zu erwartenden KöSt-Nachzahlung „pleite“ sei und in der Region 65 eher schwer vermittelbare Arbeitsplätze verloren gehen würden. Dieser habe daraufhin sinngemäß gesagt: "Dann müsst ihr halt umgründen ...". Eine Änderung der

wirtschaftlichen Struktur im Sinne des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 sei im vorliegenden Fall tatsächlich nicht im Jahr 2012 sondern bereits im Jahr 2011 (und zwar mit der Übernahme des Betriebes durch den Bf. und P) erfolgt. Sinn der Regelung des § 10 Z 1 lit. c UmgrStG sei es, dass man sich nicht in Verluste "einkaufen" könne. Davon könne im vorliegenden Fall aber ohnedies nicht ausgegangen werden, vielmehr trete hier auch noch eine Verschärfung der Situation dadurch ein, dass stille Reserven, die aus Vorjahren stammten, nun beim Rechtsnachfolger (durch höhere Gewalt) zu Tage treten und bei ihm zu einer höheren Besteuerung führen würden. Im vorliegenden Fall müsste man im rein umgründungssteuerlichen Sinn von einer Gesamtrechtsnachfolge ausgehen. Wie bereits ausführlich dargelegt, führe die "1:1"-Anwendung des § 10 Z 1 lit. c UmgrStG im vorliegenden Fall zu einem nicht sachgerechten Ergebnis. Zumindest mit den künftigen Gewinnen des Betriebes sollten die strittigen Verlustvorträge verrechnet werden können (quasi Wartetastenverlust) – auch wenn diese vorgeschlagene Variante im Gesetz nicht vorgesehen sei.

Die Vertreterin des Finanzamtes brachte klarstellend im Wesentlichen vor, dass im vorliegenden Fall die stillen Reserven im Wirtschaftsjahr 2012 zwar aufgedeckt, aber auch auf neu angeschaffte Wirtschaftsgüter übertragen und somit im Jahr 2012 nicht steuerwirksam geworden seien. Bei der o.a. Rechtsauskunft des Finanzamtes sei es darum gegangen, wie die zu erwartende Versicherungsentschädigung bzw. wie die Neuanschaffungen steuerlich zu behandeln seien. Der Vertreter des Finanzamtes habe damals - in Absprache mit dem Fachvorstand - die Auffassung vertreten, dass die Versicherungsentschädigung eine steuerpflichtige Einnahme darstelle, die die zerstörten Wirtschaftsgüter (Betriebsgebäude, weitere Anlagegüter) ersetzenden Wirtschaftsgüter zu aktivieren und auf die Nutzungsdauer abzuschreiben seien und eine Übertragung der stillen Reserven gem. § 12 EStG 1988 im Rahmen der GmbH nicht möglich sei. Was die o.a. „singemäße“ Aussage anlangt, so handle es sich hierbei um eine bloße - nicht bewiesene - Behauptung des Beschwerdeführers; diesbezüglich existierten auch keinerlei schriftlichen Unterlagen. Die vom Bf. genannten „1,3 Mio. Euro“ an stillen Reserven würden stimmen – wenn in der Stellungnahme des Finanzamtes vom 13. August 2015 von einer Versicherungsentschädigung in Höhe von 2,8 Mio. Euro und einem Buchwertabgang von 300.000 Euro gesprochen werde, so seien in diesem Zusammenhang nicht sämtliche Aufwandspositionen berücksichtigt worden seien. Nach Auffassung des Finanzamtes gebe es im vorliegenden Fall weder eine Änderung der wirtschaftlichen Struktur noch eine Aufdeckung stiller Reserven. Darüber hinaus sei zu beachten, dass § 10 UmgrStG dem § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 vorgelagert sei. § 10 Z 1 lit. c UmgrStG stelle auch nicht auf eine "Absicht" in Bezug auf die Verlustverwertung ab; ganz im Gegenteil halte der VwGH in der Entscheidung 2009/13/0046 sogar ausdrücklich fest, dass ein Anteilserwerb und eine Umwandlung aus Sanierungszwecken zum Verlust der Verlustvorträge führen würden. Klarzustellen sei auch noch, dass der Bf. seinen GmbH-Anteil um 1 Euro erworben habe. Damit habe er dem Rechtsvorgänger keine stillen Reserven abgegolten, sondern dem Umstand Rechnung getragen, dass der GmbH-Anteil nichts wert gewesen sei. Der Bf. habe zum Zeitpunkt des Anteilserwerbes auch gar nichts vom nachfolgenden

Brandunglück wissen können, auf Grund dessen es erst zum Entstehen der hohen stillen Reserven (Neuwertversicherung!) gekommen sei.

Über die Beschwerde wurde Folgendes erwogen:

1. Rechtsgrundlagen

Gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 sind als Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur, wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind und soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden. Die Höhe des Verlustes ist nach den §§ 4 bis 14 zu ermitteln.

Gemäß § 10 Z 1 UmgrStG ist § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 nach Maßgabe folgender Bestimmungen anzuwenden:

a) Für Verluste der übertragenden Körperschaft ist § 4 Z 1 lit. a, c und d anzuwenden.

b) Übergehende Verluste sind den Rechtsnachfolgern als Verluste gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 oder § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 in jenem Ausmaß zuzurechnen, das sich aus der Höhe der Beteiligung an der umgewandelten Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch ergibt. Dabei sind die Anteile abfindungsberechtigter Anteilsinhaber den Rechtsnachfolgern quotenmäßig zuzurechnen.

c) Das Ausmaß der nach lit. b maßgebenden Beteiligungen verringert sich um jene Anteile, die im Wege der Einzelrechtsnachfolge, ausgenommen

- die Kapitalerhöhung innerhalb des gesetzlichen Bezugsrechtes,
- Erwerbe von Todes wegen,
- Erwerbe eines unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallenden Hauptgesellschafters
- vor der verschmelzenden Umwandlung oder
- vor der errichtenden Umwandlung, an der neben dem Hauptgesellschafter nur ein Arbeitsgesellschafter teilnimmt, oder
- Erwerbe einer Mitunternehmerschaft als Hauptgesellschafter, an der neben einem Arbeitsgesellschafter nur eine unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaft beteiligt ist;

erworben worden sind, sofern die Verluste nicht erst in Wirtschaftsjahren entstanden sind, die nach dem Anteilserwerb begonnen haben.

Gemäß § 10 Z 3 UmgrStG ist § 4 Z 2 auf Verluste der übertragenden und der übernehmenden Körperschaft anzuwenden.

Gemäß § 4 Z 2 UmgrStG liegt ein Mantelkauf, der den Abzug von Verlusten ausschließt, 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 KStG 1988 gleich.

Gemäß § 8 Abs. 4 KStG 1988 sind folgende Ausgaben bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen: (...) 2. Der Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988. Der Verlustabzug steht ab jenem Zeitpunkt nicht mehr zu, ab dem die Identität des Steuerpflichtigen infolge einer wesentlichen Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur im Zusammenhang mit einer wesentlichen Änderung der Gesellschafterstruktur auf entgeltlicher Grundlage nach dem Gesamtbild der Verhältnisse wirtschaftlich nicht mehr gegeben ist (Mantelkauf). Dies gilt nicht, wenn diese Änderungen zum Zwecke der Sanierung des Steuerpflichtigen mit dem Ziel der Erhaltung eines wesentlichen Teiles betrieblicher Arbeitsplätze erfolgen. Verluste sind jedenfalls insoweit abzugsfähig, als infolge der Änderung der wirtschaftlichen Struktur bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Änderung stille Reserven steuerwirksam aufgedeckt werden.

2. Feststehender Sachverhalt

Mit Abtretungsvertrag vom 10. November 2011 erwarben der Bf. 49 % bzw. P 51% der Anteile an der GmbH um einen Abtretungspreis in Höhe von 1 Euro bzw. 2 Euro (vgl. Notariatsakt vom 10. November 2011).

Vor der Anteilsabtretung wurden diverse Vereinbarungen getroffen (vgl. Vorlageantrag):

- P und der Bf. gaben die Garantie ab, dass bis 30. November 2011 50.000 Euro an Gesellschafterdarlehen an den Übergeber rückgeführt werden.
 - P und der Bf. gaben die Garantie ab, dass bis 30. November 2011 durch die GmbH ein Grundstück von X um den Kaufpreis von 100.000 Euro angekauft wird.
 - P und der Bf. garantierten dem Übergeber sowie B, dass diese keine privaten Haftungen aus den Verbindlichkeiten der GmbH nach Übernahme der Anteile zu tragen haben werden.
 - P und der Bf. garantierten dem Übergeber sowie B, dass diesen keine Haftungen betreffend die Betriebsliegenschaften erwachsen werden.
 - Die Übernehmer garantierten gegenüber den Übergebern den Haftungsausschluss betreffend die rechtlich nicht anzeigepflichtigen Kontaminationen im Heizhaus It.
- Gutachten Ziviltechniker Z.

Am DATUM wurden Betriebs- und Bürogebäude der GmbH (inkl. Maschinen der Betriebsbeschreibung) durch einen Brand massiv zerstört. Aufgrund der bestehenden Neuwertversicherung für das Gebäude bzw. für die Maschinen wurde eine (hohe)

Versicherungsleistung erwartet. Demgegenüber stand ein niedriger Restbuchwert für Gebäude und Maschinen, sodass mit einem beträchtlichen Gewinn der GmbH für 2012 (trotz Verlustvortrags in Höhe von rd. 742.000 Euro) zu rechnen war.

Am 16. April 2012 sprach der Bf. bezüglich der steuerlichen Behandlung der Versicherungsentschädigung und der Anlagenzu- und abgänge beim Finanzamt telefonisch vor. Das Finanzamt teilte dem Bf. mit, dass eine Übertragung der stillen Reserven gemäß § 12 EStG 1988 im Rahmen der GmbH nicht möglich, die Versicherungssumme sofort zu erfassen und der Restbuchwert abzuschreiben wäre; die neu angeschafften Wirtschaftsgüter zu aktivieren und über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben wären; auf Grund des zu erwartenden hohen Gewinnes der Verlustvortrag zur Gänze im Jahr 2012 anrechenbar wäre (vgl. Stellungnahme des Finanzamtes vom 13. August 2015; Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung vom 4. November 2015).

Mit Umwandlungsvertrag vom 27. September 2012 wurde die GmbH rückwirkend zum 31. Dezember 2011 errichtend auf die KG umgewandelt. Unbeschränkt haftende Gesellschafterin der infolge der Umwandlung entstehenden KG wurde die Arbeitsgesellschafterin-GmbH (in der Folge: Arbeitsgesellschafterin-GmbH), Kommanditisten der infolge der Umwandlung entstehenden KG wurden der Bf. und P. Am Vermögen sowie am Gewinn und Verlust der KG sind der Bf. zu 49% und P zu 51% beteiligt (vgl. Notariatsakt vom 27. September 2012).

Die im Zuge des Brandes aufgedeckten stillen Reserven wurden auf neu angeschaffte Wirtschaftsgüter gemäß § 12 EStG übertragen, - was auf Grund der o.a. Umwandlung ermöglicht wurde (vgl. Stellungnahme des Finanzamtes vom 13. August 2015; Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung vom 4. November 2015).

3. Rechtliche Würdigung

Der Bf. hat seine Anteile an der GmbH im Wege der Einzelrechtsnachfolge, auf Grund des Abtretungsvertrages vom 10. November 2011, erworben. - An der rechtlichen Qualifikation dieses Abtretungsvorganges als „Einzelrechtsnachfolge“ vermögen auch die vom Bf. im Vorlageantrag geschilderten Einzelvereinbarungen (Garantien) nichts zu ändern; ganz im Gegenteil bestätigen diese sogar die Annahme einer Einzelrechtsnachfolge, hätte es doch im Falle einer Gesamtrechtsnachfolge eines Aushandelns diverser Einzelvereinbarungen gar nicht bedurft (vgl. Stellungnahme des Finanzamtes zum Vorlageantrag vom 11. Juli 2014).

Die gegenständlichen Verluste sind auch nicht erst in Wirtschaftsjahren entstanden, die nach dem Anteilserwerb begonnen haben (vgl. Stellungnahme des Finanzamtes zum Vorlageantrag vom 11. Juli 2014).

Damit ist das Schicksal der Beschwerde aber auch schon entschieden, ordnet § 10 Z 1 lit. c UmgrStG doch ausdrücklich an, dass das Ausmaß der für die Verlustabzugsberechtigung maßgeblichen Beteiligungsquote um die im Wege der Einzelrechtsnachfolge erworbenen Anteile verringert werden muss, sofern die Verluste nicht erst in Wirtschaftsjahren entstanden sind, die nach einem solchen Anteilserwerb begonnen haben. - Durch diese spezielle „Verlustbremse“ (Einschränkung des Überganges steuerlicher Verlustvorträge) soll erreicht werden, dass bei Einzelrechtsnachfolge grundsätzlich nur jene Verluste und Fehlbeträge übergehen, die während des Zeitraums der Beteiligung des übernehmenden Gesellschafters bereits entstanden sind.

Dem Hinweis des Bf. auf die Kapitalerhöhung innerhalb des gesetzlichen Bezugsrechtes (laut Aktenlage erfolgte im vorliegenden Fall nach dem Anteilserwerb eine Kapitalerhöhung, wobei der Bf. 49% und P 51% übernahmen) ist zu entgegnen, dass diese nichts daran ändert, dass der Bf. seine 49%ige Beteiligung an der GmbH auf Grund des Abtretungsvertrages vom 10. November 2011 im Wege der Einzelrechtsnachfolge erworben hat. - Die vom Bf. in diesem Zusammenhang offenbar angesprochene Ausnahmeregelung des § 10 Z 1 lit. c 1. Teilstrich UmgrStG betrifft Beteiligungserwerbe im Weg der Einzelrechtsnachfolge, die gewissermaßen für den Gesellschafter „zwangsläufig“ gewesen sind. Bei einer Kapitalerhöhung innerhalb des (vom Bf. angesprochenen) gesetzlichen Bezugsrechtes bleibt gesellschaftsrechtlich und in wirtschaftlicher Betrachtung die Beteiligungsquote aber erhalten, weshalb ein „Zukauf“ von steuerlichen Verlustvorträgen ohnehin nicht denkbar ist. Alle anderen nicht zwangsläufigen Anteilserwerbe durch Einzelrechtsnachfolge verhindern jedoch einen Übergang von steuerlichen Verlustvorträgen, die vor dem Anteilserwerb entstanden sind. Diese Verlustvorträge sind daher durch die übertragende Körperschaft letztmals in dem mit dem Umwandlungstichtag endenden Wirtschaftsjahr verwertbar (vgl. Zöchling/Khun in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG⁴ § 10 Rz 7, mwN).

Mit dem Hinweis auf § 3 AVRAG (laut Bf. seien im vorliegenden Fall alle Dienstverhältnisse auf die neuen Inhaber übergegangen) ist für den Beschwerdestandpunkt deshalb nichts zu gewinnen, weil diese Regelung unabhängig davon gilt, ob der Übergang im Wege einer Gesamt- oder einer Einzelrechtsnachfolge erfolgt ist (vgl. VwGH 28.10.2009, 2005/15/0014).

Dem Hinweis des Bf. auf die umgründungssteuerrechtliche „Rationalisierungsklausel“ bzw. den umgründungssteuerrechtlichen „Sanierungstatbestand“ ist zu entgegnen, dass der Verwaltungsgerichtshof eindeutig entschieden hat, dass, was in § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 angeordnet ist, nach dem ersten Satz des § 10 UmgrStG nur „nach Maßgabe“ der folgenden Bestimmungen Anwendung findet, zu denen auch die – ihrerseits nicht auf das KStG 1988 verweisende – Regelung des Ausmaßes gehört, in dem Verluste auf Rechtsnachfolger übergehen (vgl. VwGH 20.03.2013, 2009/13/0046). In diesem Zusammenhang ist auch noch klarzustellen, dass die erwähnten Sanierungs-/Rationalisierungsklauseln explizit in Bezug auf Regelungen

zum Mantelkauf vorgesehen sind. Bei anderen Normen, die den Verlustabzug bedrohen können – wie dem objektbezogenen Verlustübergang und auch § 10 Z 1 lit. c UmgrStG – greift der Sanierungstatbestand nicht. Werden vor einer Umwandlung Anteile an einer Kapitalgesellschaft erworben, gehen Verlustvorträge (anteilig) unter, auch wenn das Unternehmen saniert wird (vgl. Stefaner, Verlustvortrag nach Anteilserwerb und Umwandlung zur Sanierung, GeS 2013, 581, mwN). Auf das Vorliegen einer „Absicht“ im Hinblick auf eine Verlustverwertung kommt es nicht an (vgl. VwGH 20.03.2013, 2009/13/0046, betreffend eine/n Anteilserwerb/Umwandlung zu Sanierungszwecken).

Demnach geht aber auch das Vorbringen des Bf., durch den Brand am DATUM seien stille Reserven in Höhe von rd. 1,3 Mio Euro steuerwirksam aufgedeckt worden, diese seien auf jeden Fall vor dem Veranlagungsjahr 2012 entstanden (genauso wie die in Streit stehenden Verlustvorträge) und daher müsste seines Erachtens die Betonung auf „jedenfalls“ im § 8 Abs. 2 [vom Bf. offenbar gemeint: § 8 Abs. 4 Z 2 lit. c KStG 1988] die Bestimmung des § 10 UmgrStG „aushebeln“, ins Leere. - Im Übrigen ist im vorliegenden Fall auch weder eine Änderung der wirtschaftlichen Struktur im o.a. Sinne im Jahr 2012 erfolgt, noch wurden stille Reserven in Höhe von rd. 1,3 Mio. Euro „steuerwirksam“ aufgedeckt, zumal diese ja tatsächlich auf neu angeschaffte Wirtschaftsgüter gemäß § 12 EStG 1988 übertragen wurden. Der Vollständigkeit halber wird in diesem Zusammenhang nochmals bemerkt, dass der Bf. seinen GmbH-Anteil im Jahr 2011 um 1 Euro erworben hat und es erst in Folge des Brandunglücks im Jahr 2012, von welchem er zum Zeitpunkt des Anteilserwerbes noch nichts wissen konnte, zum Entstehen der hohen stillen Reserven gekommen ist (Neuwertversicherung!) (vgl. Stellungnahme des Finanzamtes vom 13. August 2015; Niederschrift über den Verlauf der mündlichen Verhandlung vom 4. November 2015).

Wenn der Bf. schließlich bezweifelt, dass die die Regelung des § 10 UmgrStG im vorliegenden Fall zu einem sachgerechten Ergebnis führt (durch die Umwandlung gingen die stillen Reserven aus der GmbH anteilmäßig auf die Gesellschafter über, diese müssten auf Gesellschafterebene mit dem progressiven Steuersatz von bis zu 50 % versteuert werden; die Verluste, die ohne die Umwandlung mit den aufgedeckten stillen Reserven verrechnet werden hätten können, gingen unter; eine Verrechnung der Verlustvorträge mit im Wirtschaftsjahr aufgedeckten stillen Reserven – wie bei der allgemeinen Regelung zum Mantelkauf vorgesehen – sei nicht vorgesehen) bzw. von einer „überschießenden Besteuerung des Unternehmens“ spricht (auf Grund höherer Gewalt sei eine Aufdeckung stiller Reserven erfolgt; diese seien dann in weiterer Folge auf die neu angeschafften Wirtschaftsgüter übertragen worden und führten somit in den Folgeperioden zu einer höheren Besteuerung), ist ihm zu entgegnen, dass der Verfassungsgerichtshof bereits entschieden hat, dass der Gesetzgeber von Verfassungs wegen nicht verhalten ist, eine für den Mantelkauf vorgesehene Begünstigung auf den rechtlich und wirtschaftlich durchaus anders gelagerten Fall der Umwandlung zu erstrecken, die Sanierungsklausel nur im Regelungskreis des Mantelkaufs greift und aus verfassungsrechtlicher Sicht auch

nicht auf die Frage des Anteilserwerbs vor Umwandlungen übertragen werden muss (vgl. Ablehnungsbeschluss des Verfassungsgerichtshofes VfGH 24.02.2009, B 1275/08).

Dass die vom Bf. bzw. seinem steuerlichen Vertreter in der mündlichen Verhandlung schlussendlich noch vorgetragene „Wartetastenvariante“ im Gesetz nicht vorgesehen ist, wird von diesen selbst eingeräumt.

Im Ergebnis sind die beschwerdegegenständlichen Verlustvorträge auf Grund des vorgelagerten Anteilserwerbs durch Einzelrechtsnachfolge daher dauerhaft verloren gegangen.

4. Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da sie nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung (insbes. Abweichen der Entscheidung von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, Fehlen einer solchen Rechtsprechung, uneinheitliche Beantwortung der zu lösenden Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes) zukommt.

Graz, am 4. November 2015