Liquidation eines ausländischen Gruppenmitglieds: Keine analoge Anwendung von § 10 Abs 3 KStG bzw keine parallele Anwendung von §§ 9 und 10 KStG!

Ein Parallellauf von § 9 Abs 7 KStG und § 10 Abs 3 KStG ist abzulehnen. Auch die Intention des Gesetzgebers spricht gegen die „Nebeneinanderanwendung" beider Bestimmungen. Es ergibt sich ein Vorrang des in sich geschlossenen Systems des § 9 KStG für Gruppenkörperschaften mit der Begünstigungsvorschrift für tatsächliche und endgültige Wertverluste in § 9 Abs 6 Z 7 Satz 4 KStG.

https://doi.org/10.33196/ges202208041301

BFG 7.10.2022, RV/7101680/2022 (ordentliche Revision anhängig)

Deskriptoren: Gruppenbesteuerung, ausländisches Gruppenmitglied, Liquidation, Nachversteuerung, endgültiger Vermögensverlust.

Normen: § 9 Abs 6 Z 7 KStG; § 9 Abs 7 KStG; § 10 Abs 3 KStG.

Kurzdarstellung des Sachverhalts

Ein inländisches Gruppenmitglied einer Unternehmensgruppe (§ 9 KStG) war zu 100% an einem ausländischen (südkoreanischen) Gruppenmitglied beteiligt. Im Laufe der Gruppenzugehörigkeit des ausländischen Gruppenmitglieds kam es betreffend die Beteiligung an diesem zu Teilwertabschreibungen in Höhe von EUR 6.991.333,79, die steuerlich nicht geltend gemacht werden konnten (§ 9 Abs 7 KStG). Gleichzeitig wurden im Rahmen der Gruppenbesteuerung ausländische Verluste in Höhe von EUR 6.230.116 gemäß § 9 Abs 6 Z 7 Satz 2 KStG verwertet. Im Jahr 2016 wurde das ausländische Gruppenmitglied schließlich liquidiert. Liquidationsbedingt waren die zuvor verwerteten Auslandsverluste im Inland grundsätzlich nachzuversteuern. Da der Nachversteuerungsbetrag jedoch gemäß § 9 Abs 6 Z 7 KStG um steuerlich nicht geltend gemachte Teilwertabschreibungen gekürzt werden konnte, war im vorliegenden Fall unstrittig keine Nachversteuerung erforderlich. Strittig war demgegenüber, ob in Höhe des Differenzbetrags von EUR 761.217,79, der sich daraus ergab, dass die steuerlich nicht geltend gemachten Teilwertabschreibungen die zugerechneten Auslandsverluste überstiegen, ein endgültiger Vermögensverlust im Sinne des § 10 Abs 3 KStG geltend gemacht werden kann.

Aus den Entscheidungsgründen

„§ 9 Abs. 6 Z 7 Satz 2 KStG 1988 normiert: ‚Scheidet das nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Gruppenmitglied aus der Unternehmensgruppe aus, ist im Jahr des Ausscheidens ein Betrag im Ausmaß aller zugerechneten im Ausland nicht verrechneten Verluste beim Gruppenmitglied bzw. beim Gruppenträger als Gewinn zuzurechnen'.

§ 9 Abs. 6 Z 7 Satz 4 KStG 1988 normiert: ‚Im Falle des Untergangs (Liquidation oder Insolvenz) des ausländischen Gruppenmitglieds ist bei tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust der zuzurechnende Betrag um die während der Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen zu kürzen'.

Aus dem Zusammenspiel des § 9 Abs. 6 Z 7 Satz 2 und § 9 Abs. 6 Z 7 Satz 4 KStG 1988 ergibt sich im Ergebnis ein Deckel: Nur bis zur Höhe des Nachversteuerungsbetrages können die bis dahin steuerneutralen Teilwertabschreibungen berücksichtigt werden können, um den Nachversteuerungsbetrag zu kürzen.

[...]

Hinsichtlich der analogen Anwendung des § 10 Abs. 3 KStG 1998 ergibt sich für das Bundesfinanzgericht: Nach der Rechtsprechung des VwGH (vgl. bspw. VwGH 25.02.2021, Ro 2019/16/0015, Rn 37) setzt ein Analogieschluss das Vorliegen einer echten Gesetzeslücke, also das Bestehen einer planwidrigen Unvollständigkeit des Gesetzes voraus. Ein Abweichen vom Gesetzeswortlaut ist nach der Judikatur des VwGH nur dann zulässig, wenn eindeutig feststeht, dass der Gesetzgeber etwas anderes gewollt hat, als er zum Ausdruck gebracht hat, so beispielsweise wenn den Gesetzesmaterialien mit Sicherheit entnommen werden kann, dass der Wille des Gesetzgebers tatsächlich in eine andere Richtung gegangen ist, als sie in der getroffenen Regelung zum Ausdruck kommt. Im Zweifel ist das Unterbleiben einer bestimmten Regelung im Bereich des öffentlichen Rechts als beabsichtigt anzusehen (vgl. etwa VwGH 29.07.2020, Ra 2019/07/0079, mwN). Eine Lücke ist demnach nur dort anzunehmen, wo das Gesetz (gemessen an der mit der seiner Erlassung verfolgten Absicht und seiner immanenten Teleologie) unvollständig, also ergänzungsbedürftig ist und wo seine Ergänzung nicht etwa einer vom Gesetz gewollten Beschränkung widerspricht (VwGH 24.5.2016, Ra 2015/20/0047, mwN).

© Verlag Österreich 2022

Mit dem AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004 wurde § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 adaptiert. Die Adaptionen entsprechen nunmehr § 9 Abs. 6 Z 7 Satz 2 und Satz 4 KStG 1998. Aus den Materialien ergibt sich hierzu: ‚Im Falle des Ausscheidens ausländischer Gruppenmitglieder soll zur Vermeidung von Missbräuchen die Nachverrechnung nicht verrechneter ausländischer Verluste nur im Falle eines Untergangs (Liquidation oder Insolvenz) mit tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust insoweit unterbleiben, als es zu einer entsprechenden Kürzung der Nachverrechnung kommt. Ein gezieltes Liquidieren ausländischer Gruppenmitglieder (ohne tatsächlichen und endgültigen Vermögensverlust) zur Vermeidung der Nachverrechnung soll dadurch verhindert werden. In Anknüpfung an die Systematik des § 10 Abs. 3 KStG 1988 soll bei Untergang mit tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust eine Kürzung des zuzurechnenden (nachzuversteuernden) Betrages um in der Gruppenzeit nicht steuerwirksame Teilwertabschreibungen erfolgen. In Anknüpfung an die Neuformulierung von § 10 Abs. 3 zweiter Satz KStG 1988 hängt die Kürzung der Nachverrechnung nicht davon ab, ob in die Steuerwirksamkeit optiert worden ist oder nicht. § 10 Abs. 3 KStG 1988 soll auf die Gruppenbesteuerung sinngemäß übertragen werden. Der bei Ausscheiden zuzurechnende Betrag kann bei Untergang mit tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust höchstens bis auf Null gekürzt werden‘ (vgl. EB RV 686, XXII. GP, 18). Den Gesetzesmaterialien kann daher entnommen werden, dass der zuzurechnende Betrag bei Untergang durch Liquidation höchstens bis auf Null gekürzt wird (vgl. auch mwN *Lachmayer* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock* (Hrsg) KStG[35] (2021) § 9 Abs 6, Rz 856). Auch wenn man dies als überschießend betrachten möchte (vgl. *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2009) 505), fehlt es damit nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts an einer Lücke, die per Analogie zu schließen ist. Damit ist § 10 Abs. 3 KStG 1988, wie von den beschwerdeführenden Parteien in der Beschwerde argumentiert, nicht analog anzuwenden (aA zuletzt *Hirschler/Sulz*, Ausländisches Gruppenmitglied und der tatsächliche und endgültige Vermögensverlust, in *Fraberger/Plott/Walter* (Hrsg) FS Zöchling – Gegenwart und Zukunft des Konzernsteuerrechts (2022) 29).

Hingegen argumentieren die beschwerdeführenden Parteien im Vorlageantrag im Wesentlichen, dass mit der Kürzung des Zurechnungsbetrages auf Null die Anwendbarkeit des § 9 KStG 1988 endet. Der übersteigende Teil der Teilwertabschreibungen sei daher gemäß § 10 Abs. 3 KStG 1988 zu berücksichtigen (ebenso *Hirschler/Sulz*, aaO, 29 f). Das Bundesfinanzgericht teilt die Ansicht der belangten Behörde, wonach sich auch für den Anteil an zuvor steuerneutralen Teilwertabschreibungen, der den Nachversteuerungsbetrag übersteigt, eine Anwendbarkeit des § 9 Abs. 7 KStG 1988 ergibt (vgl. auch *Bergmann/Pinetz*, Verlustverwertung im Zusammenhang mit der Liquidation ausländischer Gruppenmitglieder, ÖStZ 24/2016, 685 (687 mwN in Fußnote 19). Ein Parallellauf von §§ 9 Abs. 7 und 10 Abs. 3 KStG 1988 ist damit abzulehnen; es ergibt sich ein Vorrang des in sich geschlossenen Systems des § 9 KStG 1988 für Gruppenkörperschaften mit der Begünstigungsvorschrift für tatsächliche und endgültige Wertverluste in § 9 Abs. 6 Z 7 Satz 4 KStG 1988 (so dezidiert *Bergmann/Pinetz*, ÖStZ 24/2016, 687; mit Verweis auf diese Ansicht als hA jedoch auch mit Kritik vgl. *Kofler*, Finale Verluste bei Liquidation ausländischer Gruppenmitglieder, in *Fraberger/Plott/Walter* (Hrsg) FS Zöchling – Gegenwart und Zukunft des Konzernsteuerrechts (2022) 79). Die Materialien zur Kürzung des Nachversteuerungsbetrages gehen dezidiert darauf ein, dass ‚§ 10 Abs. 3 KStG 1988 [auf] die Gruppenbesteuerung sinngemäß übertragen werden [soll]‘ (vgl. EB RV 686, XXII. GP, 18). Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts spricht daher auch die Intention des Gesetzgebers gegen die ‚Nebeneinanderanwendung‘ beider Bestimmungen.

Sofern [...] auf die Rechtsprechung des VwGH zur Zurechnung von Verlusten im Liquidationszeitraum Bezug genommen wird (vgl. VwGH 04.09.2019, Ro 2017/13/0009), ist diese Rechtsprechung im vorliegenden Fall nicht einschlägig, weil feststeht, dass im Liquidationszeitraum keine Verluste berücksichtigt wurden. Die Argumentation der beschwerdeführenden Parteien dazu, dass das Zusammenspiel der diesbezüglichen Rechtsprechung des VwGH und der maximalen Kürzung des Nachversteuerungsbetrages auf Null bzw. Nichtanwendbarkeit des § 10 Abs. 3 KStG 1988 schlussendlich zu einer generellen Unmöglichkeit der Verwertung von Verlusten in der Liquidationsphase führen könnte, ist damit im vorliegenden Fall wohl hypothetisch.

Damit ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts der Teil der Teilwertabschreibungen, der sich aufgrund der Deckelung der Steuerwirksamkeit der Teilwertabschreibungen mit dem Nachversteuerungsbetrag nicht auswirken kann, von der Steuerneutralität des Wertverlustes innerhalb der Gruppenbesteuerung umfasst (vgl. im Detail zur Steuerneutralität der Wertverluste *Staringer*, Konzernsteuerrecht, Gutachten zum 18. ÖJT (2012) 114).

Der Ansicht, dass durch die gegenständliche Deckelung eine unsachliche Schlechterstellung ausländischer Gruppenmitglieder im Vergleich zu Schachtelbeteiligungen vorläge, schließt sich das Bundesfinanzgericht nicht an. Das System der Gruppenbesteuerung und der Beteiligungsertragsbefreiung internationaler Schachtelbeteiligungen unterscheidet sich im Bereich der Verlustverwertung wesentlich. Zudem ist die Anwendung der

© Verlag Österreich 2022

Gruppenbesteuerung optional. Macht ein Steuerpflichtiger von diesem Wahlrecht Gebrauch, so betrachtet er die Gruppenbesteuerung offensichtlich als die für ihn günstigere Besteuerungsform. Der Steuerpflichtige muss aber dann auch Nachteile in Kauf nehmen, die mit diesem System verbunden sind. Zu diesen Nachteilen gehört im vorliegenden Fall die Deckelung der bis dahin steuerneutral vorgenommenen Teilwertabschreibungen mit dem zuzurechnenden Nachversteuerungsbetrag (vgl. idS VfGH 03.03.1987 G 170-172/86, VfSlg 11.260/1987). Den beschwerdeführenden Parteien wäre es offen gestanden, die vorliegenden Nachteile durch die Nichtanwendung der Gruppenbesteuerung zu verhindern.
Die Beschwerde ist daher abzuweisen".

Anmerkungen

Von Sebastian Bergmann

Das Problem der Verlustverwertung im Zusammenhang mit der Liquidation ausländischer Gruppenmitglieder wirft spannende Fragen zum Zusammenspiel zwischen § 9 und § 10 KStG auf, die das Schrifttum bereits seit längerem beschäftigen. Die Gerichte hatten sich demgegenüber bisher mit dieser Thematik nicht zu beschäftigen. Wie die gegenständliche BFG-Entscheidung bestätigt hat, ist das Gruppenbesteuerungsregime des § 9 KStG in Verlustfällen nicht notwendigerweise vorteilhaft. Als Gestaltungsalternative für die Verwertbarkeit der Verluste am Beteiligungswert des ausländischen Gruppenmitglieds wäre allenfalls in Betracht gekommen, die ausländische Körperschaft vor deren Liquidation aus der Unternehmensgruppe ausscheiden zu lassen, um eine Verwertung gemäß § 10 Abs 3 Satz 2 KStG zu ermöglichen. Dazu kam es aber gegenständlich nicht. Die Entscheidung des BFG erscheint daher überzeugend. Die Entscheidung des VwGH zur eingebrachten ordentlichen Revision bleibt mit Spannung abzuwarten.

© Verlag Österreich 2022