

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Judith Daniela Herdin-Winter in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch TPA Steuerberatung GmbH, Wiedner Gürtel 13 Turm 24, 1100 Wien, über die Beschwerde vom 25. Februar 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 (nunmehr Finanzamt für Großbetriebe) vom 29. Jänner 2020 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit dem verfahrensgegenständlichen Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2018 vom 29. Jänner 2020, wurde das Einkommen der Beschwerdeführerin als Gruppenmitglied mit *** Euro festgestellt. Zur Begründung führte die belangte Behörde Folgendes aus:

„Gemäß § 9 Abs 7 KStG sind TWAs von Beteiligungen an GM nicht abzugsfähig. Gemäß § 9 Abs 6 Z 6 KStG sind bei nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitgliedern nur die Verluste dem unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger im Ausmaß der Beteiligungen zuzurechnen. Gemäß § 9 Abs 6 Z 7 KStG ist ein zugerechneter ausländischer Verlust bei Verrechnung mit einem Gewinn im Ausland im Inland nachzuversteuern. Scheidet das ausl. GM aus, sind alle im Ausland nicht verrechneten Verluste beim GM/GT zuzurechnen. Im Falle der Liquidation des ausl. GM ist der zuzurechnende Betrag um nicht steuerwirksame TWAs zu kürzen. § 9 Abs 7 erster Satz geht dem § 12 Abs 3 Z2 KStG als lex specialis vor und daher kann es zu keiner auf Siebentel aufzuteilenden abzugsfähigen Abschreibung auf den

niedrigeren Teilwert kommen (vgl KStR 2013 Rz 1106 und Vock in Renner/Strimitzer/Vock, Die Körperschaftsteuer (26. Lfg 2015), RZ 672).

*Die beantragte Siebentelung von € *** ist nicht vorgesehen und daher auch nicht zulässig.“*

Mit Schreiben vom 25. Februar 2020 erhob die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin Beschwerde, da die Geltendmachung des endgültigen Vermögensverlusts von *** Euro als nicht zulässig erachtet und der Abzug des Siebentels in Höhe von *** Euro im Jahr 2018 nicht anerkannt worden sei.

Die Beschwerdeführerin habe im Jahr 2018 einen tatsächlichen und endgültigen Vermögensverlust aufgrund der endgültigen Abwicklung (Vollbeendigung der Gesellschaft) der A (A Türkei) erlitten.

Im Jahr 2011 habe sich die Beschwerdeführerin mit 51% an der A Türkei beteiligt. Im Jahr 2012 sei A Türkei in die Unternehmensgruppe mit der B als Gruppenträger einbezogen worden. Die Beteiligung sei im Jahr 2014 auf 100% aufgestockt worden, wodurch es ab der Veranlagung 2014 zu einer 100% Anrechnung des steuerlichen Verlusts gekommen sei.

Seit der Gruppenzugehörigkeit seien laufende Verluste der A Türkei iHv *** Euro von der ***Bf1*** übernommen worden. Bis zur Liquidation sei eine Nachversteuerung der übernommenen Verluste bei ***Bf1*** nicht erforderlich gewesen. Angesichts der laufend erzielten Verluste der A Türkei, habe ***Bf1*** beträchtliche Beträge zugeschossen. Aufgrund der fehlenden Werthaltigkeit der Beteiligung an der A Türkei seien unternehmensrechtlich während der Gruppenzugehörigkeit Teilwertabschreibungen in Höhe von *** Euro erforderlich gewesen.

Die Liquidation der A Türkei sei im Jahr 2018 durch die Löschung der türkischen Gesellschaft am 31.12.2018 aus dem Handelsregister Istanbul abgeschlossen worden.

Gemäß § 9 Abs. 6 Z 6 Satz 4 KStG seien bisher nicht verwertete Teilwertabschreibungen iHv *** Euro vom nachzusteuernden Verlust iHv *** Euro abgezogen worden.

Dementsprechend sei ein tatsächlicher und endgültiger Vermögensverlust iHv *** Euro verblieben, welcher gemäß § 10 Abs. 3 KStG 1988 in Verbindung mit § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 im Jahr 2018 in Höhe von *** zu berücksichtigen sei bzw. in den nächsten sechs Jahren berücksichtigt werden solle.

In der Begründung sei im Hinblick auf die Nicht-Anerkennung angeführt worden, dass § 9 Abs. 7 Satz 1 KStG als lex specialis der Siebentelung gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG vorgehe, womit der Abzug des ersten Siebentels in Höhe von *** Euro im Jahr 2018 als nicht zulässig erklärt worden sei. Dabei sei nicht berücksichtigt worden, dass es sich bei dem Betrag iHv

*** Euro um einen tatsächlichen und endgültigen Verlust aufgrund der im Jahr 2018 endgültigen Abwicklung (Vollbeendigung) der Gesellschaft gehandelt habe.

Im Fall der Liquidation des Gruppenmitglieds habe eine Nachversteuerung der bisher zugerechneten Verluste zu erfolgen, wobei beim Vorhandensein von tatsächlichen und endgültigen Vermögensverlusten der Nachsteuerungsbetrag um während der Gruppenzugehörigkeit vorgenommene nicht steuerwirksame Teilwertabschreibungen auf den Anteil am Gruppenmitglied zu kürzen sei (vgl. § 9 Abs. 6 Z 7 Satz 4 KStG).

§ 9 Abs. 6 Z 7 KStG regle jedoch nicht, wie mit Verlusten zu verfahren sei, die im Zuge des Untergangs (Liquidation oder Insolvenz) des ausländischen Gruppenmitglieds auftreten, entstehen oder endgültig werden. Derartige Verluste seien nach der Bestimmung des § 9 Abs. 7 1. Satz KStG iVm § 10 Abs. 3 2. und 3. Satz KStG sehr wohl abzugsfähig. Solche Insolvenz- oder Liquidationsverluste, die den Betrag der nicht steuerwirksamen Abschreibungen übersteigen, seien abzugsfähig, sofern eine tatsächliche und endgültige Verwertung dieser Verluste im Ausland nicht möglich sei. Aufgrund der Liquidation der A Türkei sei eine weitere Verlustverwertung in der Türkei endgültig nicht möglich. Daher gelange die Regelung des § 10 Abs. 3 2. und 3. Satz KStG zu Anwendung, die für den Fall eines, durch den Untergang einer internationalen Schachtelbeteiligung entstehenden, endgültigen Vermögensverlusts die Abzugsfähigkeit dieses Verlusts (abzüglich der in den fünf vorangegangenen Wirtschaftsjahren erfolgten steuerfreien Gewinnausschüttungen) normiere.

§ 9 Abs. 6 Z 7 KStG sei nicht auf den im Zuge des Untergangs der ausländischen Beteiligung entstehenden, endgültigen Vermögensverlust anwendbar, weshalb Insolvenz- oder Liquidationsverluste, die den Betrag der nicht steuerwirksamen Abschreibungen übersteigen, von § 10 Abs. 3 2. und 3. Satz KStG erfasst und somit abzugsfähig seien.

Mit BVE vom 27. Mai 2020 wies die belangte Behörde die Beschwerde als unbegründet ab. Zur Begründung führte sie aus, dass die Nichtabzugsfähigkeit von Veräußerungsverlusten des § 9 Abs 7 erster Satz KStG auch für Liquidationsverluste (Vock in Renner/Strimitzer/Vock, Rz 678) gelte. In § 9 Abs 6 Z 7 KStG gebe es eine eigene Regelung für die Nachversteuerung, die gemäß den Gesetzesmaterialien an § 10 Abs 3 KStG angelehnt sei (ErlRV 686 BlgNR 22. GP 18.). Wäre § 10 Abs 3 KStG anwendbar, würde die Bestimmung des § 9 Abs 6 Z 7 letzter Satz KStG ins Leere gehen, da er keinen eigenen Anwendungsbereich mehr hätte. Daher gelte hier der Grundsatz *lex specialis derogat legi generali* und es sei das Gruppenbesteuerungsregime des § 9 KStG anzuwenden (Bergmann/Pinetz in öStZ24/2016/918).

Mit Schreiben vom 9. Juni 2020 ersuchte die steuerliche Vertretung um Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Mit Schreiben vom 11. September 2024 zog die steuerliche Vertretung den Antrag auf Entscheidung durch den Senat in einer mündlichen Verhandlung zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin war Gruppenmitglied einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG 1988. Als Gruppenträger fungierte die B. Im Jahr 2012 wurde die A Türkei als ausländisches Gruppenmitglied in die Unternehmensgruppe aufgenommen. Die Beschwerdeführerin hielt seit dem Jahr 2011 51%, ab dem Jahr 2014 100% der Anteile an der türkischen Gesellschaft A Türkei.

Seit der Gruppenzugehörigkeit wurden laufende Verluste der A Türkei (in Summe *** Euro) von der Beschwerdeführerin übernommen. Die Liquidation der türkischen A Türkei wurde im Jahr 2018 durch Löschung der türkischen Gesellschaft am 31.12.2018 aus dem Handelsregister Istanbul abgeschlossen.

Gemäß § 9 Abs. 6 Z 6 Satz 4 KStG wurden bisher nicht verwertete Teilwertabschreibungen iHv *** Euro vom nachzuversteuernden Verlust iHv *** Euro abgezogen. Dementsprechend verblieb ein tatsächlicher und endgültiger Vermögensverlust iHv *** Euro.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt und ist unstrittig. Das Bundesfinanzgericht geht daher in freier Beweiswürdigung vom obigen Sachverhalt aus.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

§ 9 Abs. 6 Z 7 KStG 1988 idF BGBl. I Nr. 34/2015 lautet:

„7. In Jahren, in denen ein gemäß Z 6 zugerechneter ausländischer Verlust mit einem ausländischen Gewinn verrechnet wird oder verrechnet werden könnte, ist ein Betrag in diesem Ausmaß beim beteiligten inländischen Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger, dem der Verlust zugerechnet wurde, als Gewinn zuzurechnen. 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. Dem Ausscheiden ist ein Verlust der Vergleichbarkeit im Sinne § 4 Z 1 lit. c des Umgründungssteuergesetzes gleichzuhalten. 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.“

§ 9 Abs. 7 KStG 1988 idF BGBl. I Nr. 34/2015 lautet:

„(7) Bei der Gewinnermittlung sind Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) und Veräußerungsverluste hinsichtlich von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern nicht abzugsfähig. [...]“

In seinem Erkenntnis vom 16.4.2024, Ro 2023/13/0003, führte der VwGH u.a. Folgendes aus:

„Dem Vorbringen der Revision, § 10 Abs. 3 zweiter Satz KStG 1988 müsse auch in der Gruppe anwendbar sein und endgültige Vermögensverluste jedenfalls berücksichtigt werden, ist zu entgegen, dass der Gesetzgeber für endgültige Vermögensverluste bei ausländischen Gruppenmitgliedern eine eigene Bestimmung vorgesehen hat. § 9 Abs. 6 Z 7 KStG 1988 normiert, dass bei Ausscheiden ausländischer Gruppenmitglieder eine Nachversteuerung der bisher zugerechneten Verluste zu erfolgen hat. Eine Ausnahme davon stellt der Fall dar, dass endgültige Vermögensverluste durch eine Liquidation oder Insolvenz vorliegen. Diesfalls sind die Hinzurechnungen um während der Gruppenzugehörigkeit nicht wirksame Teilwertabschreibungen zu kürzen. Schon aus dem Wortlaut („Kürzung“) ergibt sich, dass diese nur bis zu einem Betrag von höchstens 0 € erfolgen kann. Dies entspricht auch den Erläuterungen, die eine Kürzung bis maximal 0 € vorsehen. Hätte der Gesetzgeber zusätzlich eine steuerwirksame Geltendmachung der bisher steuerneutralen Teilwertabschreibungen gewollt, hätte er dies entsprechend zum Ausdruck gebracht, indem er eine Gegenüberstellung des Nachversteuerungsbetrages mit den bisher steuerneutralen Teilwertabschreibungen angeordnet und die Differenz als steuerlich abzugsfähig normiert hätte.

Bei § 9 Abs. 6 Z 7 KStG 1988 handelt es sich somit um eine lex specialis, die § 10 Abs. 3 zweiter Satz KStG 1988 innerhalb der Gruppenbesteuerung verdrängt.

Zum Vorbringen der Revisionswerberinnen, dass der endgültige Verlust unberücksichtigt bliebe, was der Intention des Gesetzgebers widerspräche, ist auf die Systematik der Gruppenbesteuerung zu verweisen, wonach eine potentielle Nichtberücksichtigung von Verlusten aus einer Beteiligung systemimmanent ist, wenn die Teilwertabschreibungen die Verluste aus der Tochtergesellschaft übersteigen. Dies gilt sowohl für Inlands- als auch für Auslandsbeteiligungen. § 9 Abs. 7 KStG 1988 sieht nämlich keine Deckelung des Teilwertabschreibungsverbotes mit den zugerechneten Verlusten vor, weshalb der Gesetzgeber diese Folge offenbar bewusst in Kauf genommen hat. Das Gesetz stellt hinsichtlich des Teilwertabschreibungsverbotes vielmehr überhaupt nicht darauf ab, ob Verluste zugerechnet wurden (vgl. VwGH 10.3.2016, 2013/15/0139, Rn 21). Das System der Gruppenbesteuerung enthält einen Vorrang der laufenden Verrechnung von Verlusten vor der Geltendmachung von

Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverlusten, deren Steuerwirksamkeit grundsätzlich untersagt wird.

Die Gruppenbesteuerung ermöglicht es Unternehmen, die Ergebnisse in einer Gruppe zusammenzufassen und eine phasengleiche Verrechnung von Verlusten und Gewinnen vorzunehmen. Bei inländischen Gruppenmitgliedern kann somit erreicht werden, dass eine Verlustberücksichtigung von Tochtergesellschaften bereits erfolgen kann, bevor die Verluste zu einer Teilwertabschreibung der Beteiligung führen würden. Zudem können Verluste, die über die Anschaffungskosten der Beteiligung hinausgehen, innerhalb der Gruppe verrechnet werden und damit ein größeres Verlustverwertungspotential ausgeschöpft werden. Umgekehrt kann die Gruppenbesteuerung auch nachteilig sein, wenn die zugerechneten Verluste geringer als die Teilwertabschreibung sind. Das System der Gruppenbesteuerung sieht nicht vor, dass endgültige Vermögensverluste jedenfalls berücksichtigt werden müssen. Ebenso wenig ist eine zwingende Einmalverwertung jeglicher Verluste vorgesehen.“

Gemäß den Feststellungen wurden von der Beschwerdeführerin laufende Verluste der A Türkei übernommen. Die türkische A Türkei wurde im Jahr 2018 liquidiert. In Folge dessen wurde gemäß § 9 Abs. 6 Z 6 Satz 4 KStG bisher nicht verwertete Teilwertabschreibungen iHv *** Euro vom nachzuversteuernden Verlust iHv *** Euro abgezogen.

Der VwGH hat mit o.a. festgehalten, dass es sich bei § 9 Abs. 6 Z 7 KStG 1988 um eine lex specialis handelt, die § 10 Abs. 3 zweiter Satz KStG 1988 innerhalb der Gruppenbesteuerung verdrängt. Hinzurechnungen sind um während der Gruppenzugehörigkeit nicht wirksame Teilwertabschreibungen zu kürzen. Schon aus dem Wortlaut („Kürzung“) ergibt sich, dass diese nur bis zu einem Betrag von höchstens 0 € erfolgen kann. Eine potentielle Nichtberücksichtigung von Verlusten aus einer Beteiligung ist systemimmanent, wenn die Teilwertabschreibungen die Verluste aus der Tochtergesellschaft übersteigen. Dies gilt sowohl für Inlands- als auch für Auslandsbeteiligungen.

Der Vermögensverlust iHv *** Euro kann daher nicht gem. § 10 Abs. 3 KStG 1988 in Verbindung mit § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 berücksichtigt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 16. April 2024, Ro 2023/13/0003, bereits festgehalten, dass es sich bei § 9 Abs. 6 Z 7 KStG 1988 um eine lex specialis handelt, die § 10 Abs. 3 zweiter Satz KStG 1988 innerhalb der Gruppenbesteuerung verdrängt. Es liegt somit keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor.

Wien, am 30. September 2024