

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Hans Blasina, den Richter Dr. Sebastian Pfeiffer LL.M. sowie die fachkundigen Laienrichter Ing. KomzIR. Hans Eisenkölbl und Gerald Cuny-Kreuzer in der Beschwerdesache **\*\*\*Bf1.\*\*\***, **\*\*\*Adresse\*\*\***, und **\*\*\*Bf2.\*\*\***, **\*\*\*Adresse\*\*\***, über die Beschwerde vom 22. September 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes für Großbetriebe vom 23. August 2021 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2016 und Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 27. September 2022 in Anwesenheit der Schriftführerin Asli Özdemir zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

#### 1. Sachverhalt

Die **\*\*\*Bf1.\*\*\*** (in der Folge Bf1.) ist Gruppenträgerin einer Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG 1988. Die **\*\*\*Bf2.\*\*\*** (in der Folge Bf2.) ist Gruppenmitglied dieser Unternehmensgruppe.

Bf2. hielt 100% der Anteile an der südkoreanischen Gesellschaft **\*\*\*ausländischeTochter\*\*\*** Ltd. Diese war ausländisches Gruppenmitglied der Unternehmesgruppe.

Am 14.11.2016 wurde die **\*\*\*ausländischeTochter\*\*\*** Ltd. liquidiert. Durch das Ausscheiden der **\*\*\*ausländischeTochter\*\*\*** Ltd. wurden Verluste in Höhe von 6.230.116 Euro gemäß § 9 Abs. 6 Z 7 Satz 2 KStG 1988 beim Gruppenträger zugerechnet.

Bisher steuerneutrale Teilwertabschreibungen in Höhe von 6.991.333,79 Euro wurden sodann bis zur Höhe der Verlustzurechnung berücksichtigt. Die Differenz (761.217,79 Euro) blieb unberücksichtigt.

Im Liquidationszeitraum 01.01.2016 bis 14.11.2016 wurden keine Verluste der \*\*\*ausländischeTochter\*\*\* Ltd. berücksichtigt.

## **2. Beweiswürdigung**

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt. Über den Sachverhalt besteht kein Streit und ergibt sich aus den übereinstimmenden Parteierklärungen, weswegen das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung vom obigen Sachverhalt ausgeht.

## **3. Rechtliche Beurteilung**

### **3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)**

Vorauszuschicken ist, dass das Bundesfinanzgericht über die in einem gemeinsamen Schriftsatz eingebrachten Beschwerden zweier beschwerdeführender Parteien gegen einen einheitlichen Feststellungsbescheid iSd § 24a KStG 1988 zu entscheiden hat und darüber in einer einheitlichen Beschwerdeentscheidung (§ 281 BAO) abzusprechen ist (vgl. VwGH 04.09.2019, Ro 2017/13/0009, Rn 17 mwN).

Grundlegend ist zwischen den Parteien strittig, was mit der Differenz zwischen Verlustzurechnung bei Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds durch Liquidation und bis dahin steuerneutralen Teilwertabschreibungen passieren soll.

§ 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.

**Zusammengefasstes Parteivorbringen:**

Zusammengefasst argumentieren die Bf. in der Beschwerde, dass ein Überhang an Teilwertabschreibungen oder sonstiger endgültiger Vermögensverluste mangels Verrechnungsmöglichkeit nie zur Verwertung gelangen könnten. Damit wären Verluste doppelt unberücksichtigt. Ohne sachliche Rechtfertigung widerspreche dies den grundlegenden Prinzipien des Steuerrechts, insb. dem **Postulat der Verlusteinmalverwertung sowie dem Leistungsfähigkeitsprinzip**. Im Vergleich zu internationalen Schachtelbeteiligungen nach § 10 Abs. 3 KStG 1998 liege daher eine **unsachgerechte Schlechterstellung** eines ausländischen Gruppenmitglieds vor. Denn der Verlust aus dem Untergang der Tochtergesellschaft könne im Anwendungsbereich des § 10 Abs. 3 Satz 2 KStG 1988 vollständig abgezogen werden. Die Bf. gehe daher von einer Lücke aus, weil der Gesetzgeber bei Normierung des § 9 Abs. 6 Z 7 Satz 4 KStG 1988 schlicht übersehen hätte, dass im Anwendungsbereich der Gruppenbesteuerung eine Deckelung der Steuerwirksamkeit von Teilwertabschreibungen vorliege, die ein gleichwertiges Ergebnis zu liquidierten internationalen Schachtelbeteiligungen verhindere. Denn § 10 Abs. 3 Satz 2 KStG 1988 sei Vorbild für § 9 Abs. 6 Z 7 KStG 1988 gewesen. Diese Lücke sei durch **analoge Anwendung des § 10 Abs. 3 Satz 2 KStG 1988** zu schließen.

Die belangte Behörde argumentiert (im Rahmen der Beschwerdeentscheidung) maßgeblich damit, dass § 9 KStG 1988 als Spezialbestimmung für Gruppen gegenüber allgemeinen Bestimmungen wie § 10 KStG 1988 Vorrang habe. Eine analoge Anwendung von § 10 Abs. 3 KStG 1988 sei daher unzulässig. Die Gruppenbildung und Aufnahme einzelner Gesellschaften seien freiwillige Entscheidungen. Damit seien auch Regelungen der Gruppenbesteuerung auf die Besteuerung dieser Gruppe anzuwenden.

Im Vorlageantrag argumentiert die Bf., dass die Intention des § 9 Abs. 6 Z 7 KStG 1988 nicht gewesen sei, die Steuerwirksamkeit mit dem Nachversteuerungsbetrag zu deckeln. Die übersteigenden Teilwertabschreibungen seien ein endgültiger Vermögensverlust, dessen steuerliche Behandlung sich nach § 10 Abs. 3 KStG 1988 richte. § 9 Abs. 6 Z 7 KStG 1988 sei kein Abzugsverbot für Teilwertabschreibungen. Die Abzugsfähigkeit für diese richte sich nach § 9 Abs. 7 oder § 10 Abs. 3 KStG 1988. Die Verwertung von den Nachversteuerungsbetrag übersteigenden Teilwertabschreibungen richte sich nicht nach § 9 Abs. 7 KStG 1988. Diese Bestimmung regle schlicht die Steuerneutralität von Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverlusten. Veräußerungsverluste seien aber keine Liquidationsverluste (vgl. VwGH 04.09.2019, Ro 2017/13/0009). § 10 Abs. 3 KStG 1988 sei einschlägig; § 9 Abs. 7 KStG 1988 nicht anwendbar.

**Erwägungen des Bundesfinanzgerichts:**

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).

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 (nachzuersteuernden) 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<sup>35</sup> (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, 29f). 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 im Rahmen der mündlichen Verhandlung 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 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.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (Zulässigkeit der 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.

Da Rechtsprechung des VwGH zu den Fragen fehlt, ob

- (1) einerseits § 10 Abs. 3 KStG 1988 analog auf die durch die Deckelung des § 9 Abs. 6 KStG 1988 normierte Berücksichtigung bis dahin steuerneutralen Teilwertabschreibungen anzuwenden,
- (2) andererseits § 10 Abs. 3 KStG 1988 auf den verbleibenden Vermögensverlust anwendbar ist,

ist die ordentliche Revision zulässig.

Wien, am 7. Oktober 2022