



## STEUERRECHT AKTUELL

Assoz. Univ.-Prof. Dr. Sebastian Bergmann, LL.M. MBA/Dr. Erik Pinetz, LL.M. MSc.

# Verlustverwertung im Zusammenhang mit der Liquidation ausländischer Gruppenmitglieder

» ÖStZ 2016/918

Das Problem der Verlustverwertung im Zusammenhang mit der Liquidation ausländischer Gruppenmitglieder wirft spannende Fragen zum Zusammenspiel zwischen § 9 und § 10 KStG auf, die im nachfolgenden Beitrag analysiert werden sollen.

### 1. Ausländische Körperschaften im Regime der Gruppenbesteuerung

Gem § 9 Abs 2 Teilstrich 2 KStG können auch nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften, die unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften vergleichbar sind, Teil einer österreichischen Unternehmensgruppe sein. Dazu müssen diese einerseits in einem Staat ansässig sein, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, und andererseits ausschließlich mit einem unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglied oder dem Gruppenträger finanziell verbunden sein. Mit letzterem Kriterium wird die Gruppenbesteuerung in Bezug auf ausländische Gruppenmitglieder auf die erste Auslands-Ebene beschränkt.<sup>1</sup> Zentraler Vorteil der Aufnahme ausländischer Körperschaften in eine Unternehmensgruppe ist die in § 9 Abs 6 Z 6 KStG verankerte Möglichkeit, Verluste ausländischer Gruppenmitglieder bereits im Jahr deren Entstehung in Österreich zu verwerten.<sup>2</sup> Die Auslandsverlustverwertung ist vom Gesetzgeber allerdings nur als temporärer Steuervorteil konzipiert. Dementsprechend hat gem § 9 Abs 6 Z 7 Satz 1 und 2 KStG dann, wenn ein zugerechneter ausländischer Verlust mit einem ausländischen Gewinn verrechnet wird bzw verrechnet werden könnte, spätestens aber im Zeitpunkt des Ausscheidens des betreffenden ausländischen Gruppenmitglieds aus der Unternehmensgruppe, im Inland eine Nachversteuerung zuvor verwerteter Auslandsverluste zu erfolgen.<sup>3</sup> Ausgenommen davon sind nach § 9 Abs 6 Z 7 Satz 4 KStG

nur Nachversteuerungsbeträge, die im Falle eines Untergangs (Liquidation oder Insolvenz) des ausländischen Gruppenmitglieds bei tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust mit (während der Gruppenzugehörigkeit) nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen verrechnet werden können. Im Ergebnis ist somit nach den Regelungen der Gruppenbesteuerung die Verwertung von Investitionsverlusten an ausländischen Gruppenmitgliedern mit der Gesamthöhe der Nachversteuerungsbeträge gedeckelt,<sup>4</sup> zumal Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste bei Beteiligungen an (in- und ausländischen) Gruppenmitgliedern sonst gem § 9 Abs 7 Satz 1 KStG grundsätzlich steuerneutral sind.<sup>5</sup>

### 2. Steuerliche Behandlung der Liquidation ausländischer Gruppenmitglieder

Die Eröffnung der Liquidation eines Gruppenmitglieds führt nach Auffassung der Finanzverwaltung<sup>6</sup> und hM im Schrifttum<sup>7</sup> nicht zum sofortigen Ausscheiden des betreffenden Gruppenmitglieds aus der Unternehmensgruppe, sofern die Anforderungen der Mindestbestandsdauer erfüllt werden. Nach der Rsp des VwGH<sup>8</sup> kann eine Körperschaft in Liquidation zwar nicht Gruppenträger einer Unternehmensgruppe werden und wird im Schrifttum auf Basis dieser Rsp auch vom automatischen Ausscheiden des Gruppenträgers und damit von der Beendigung der Unternehmensgruppe im

1 Vgl *Oberascher/Staringer*, Gruppenträger und Gruppenmitglied, in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner*, Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007) 29 (47); *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung<sup>2</sup> (2009) Rz K99.  
2 Vgl *Staringer*, Die Gruppenbesteuerung in der Krise, GES 2010, 31 (31 f).  
3 Vgl *Staringer*, GES 2010, 31 (31 f); *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung<sup>2</sup> Rz K264 und K289; *Metzler*, Die Nachversteuerung von Auslandsverlusten, in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner*, Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007) 221 (223 ff); *Hohenwarter/Staringer*, Umgründungen und Gruppenbesteuerung, in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner*, Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007) 385 (415); *Stefaner/*

*Weninger*, Nachversteuerung und Auslandsverluste im Rahmen der Gruppenbesteuerung, taxlex 2005, 187 (187 ff).  
4 Die nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen können auch im Sinne eines rückwirkenden Ereignisses gem § 295a BAO mit in früheren Jahren nachversteuerten Beträgen verrechnet werden (vgl KStR 2013 Rz 1098; *Mayr*, Gruppenbesteuerung: wirtschaftliches Ausscheiden ausländischer Gruppenmitglieder, RdW 2009, 365 [367]; *Mayr/Schlager*, Highlights aus dem KStR-Wartungserlass 2010, RdW 2010, 241 [243]).  
5 So auch *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern (2010) 503 f.  
6 Vgl BMF 3. 7. 2015, Auswirkungen des Eintritts in die Liquidation von Gruppenträger und Gruppenmitgliedern auf den Bestand der Unternehmensgruppe, GZ BMF-010203/0188-VI/6/2015.  
7 Vgl *Pinetz/Stefaner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG<sup>2</sup> (2016) § 9 Rz 154d; *Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG<sup>26</sup> (2015) § 9 Rz 414 mwN; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung<sup>2</sup> Rz K 402a; *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 9 Rz 586; *Mayr*, BMF zur Liquidation des Gruppenträgers oder eines Gruppenmitglieds, RdW 2015, 453 (455); *Gröhs/Six*, Gruppenbesteuerung und Liquidation, RdW 2015, 597 (597 ff); *Mechtler/Pinetz*, Die steuerliche Behandlung von Gruppengesellschaften in Liquidation, ÖStZ 2015, 497 (502 ff).  
8 Vgl VwGH 26. 11. 2014, 2011/13/0008.



Zeitpunkt der Eröffnung eines Liquidationsverfahrens beim Gruppenträger ausgegangen.<sup>9</sup> Ausländische Gruppenmitglieder dürfen aber (bei Erfüllung der Anforderungen der Mindestbestandsdauer) jedenfalls auch nach Liquidationseröffnung im Gruppenverband bleiben können. Einerseits werden in solchen Fällen nämlich sämtliche der explizit erforderlichen Voraussetzungen des § 9 KStG eingehalten. Andererseits ist die vom VwGH aufgegriffene Gefahr der Ausdehnung der Vorteile der Liquidationsbesteuerung auf die Ergebnisse operativ tätiger Körperschaften nicht in vergleichbarer Art und Weise gegeben,<sup>10</sup> zumal die Liquidation bei ausländischen Gruppenmitgliedern ohne weitere gruppenzugehörige Beteiligungskörperschaften jedenfalls nicht zu einer gruppenbesteuerungsbedingten Ausdehnung der Vorteile der Liquidationsbesteuerung auf tiefere Konzernebenen führt.<sup>11</sup> Ausländische Gruppenmitglieder bleiben somit – sofern es nicht anderweitig zu einem Ausscheiden kommt – bis zu deren Untergang Teil der Unternehmensgruppe (und zwar wohl ungeachtet dessen, dass es sich beim letzten Wirtschaftsjahr um ein Rumpfwirtschaftsjahr handelt).<sup>12</sup>

Hinsichtlich des auf Ebene des ausländischen Gruppenmitglieds im Zuge der Liquidation erzielten Verlusts ist zwar grundsätzlich eine Zurechnung an die beteiligte inländische Gruppenkörperschaft möglich, doch können gem § 9 Abs 6 Z 6 KStG ganz allgemein nur die nach § 5 Abs 1 und den übrigen Vorschriften des EStG sowie jenen des KStG ermittelten Verluste, höchstens aber die nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres zugerechnet werden. Dabei ist für die Verlustermittlung nach österreichischem Steuerrecht die Bestimmung des § 19 KStG zu beachten, die für den Zeitraum der Liquidation gegenüber der steuerlichen Behandlung einer werbenden Körperschaft zwei wesentliche gewinnermittlungstechnische Besonderheiten normiert:<sup>13</sup> Zum einen sieht § 19 Abs 3 KStG einen verlängerten (grundsätzlich mit höchstens drei Jahren, in Fällen der Insolvenz mit fünf Jahren befristeten) Besteuerungszeitraum vor, der nach hM vom Schluss des der Auflösung vorangegangenen Wirtschaftsjahres bis zur Beendigung der Abwicklung reicht.<sup>14</sup> Zum anderen ermittelt sich der Liquidationsgewinn bzw. -verlust einer abzuwickelnden

Körperschaft nach österreichischem Recht gem § 19 Abs 2 KStG aus der Gegenüberstellung des Abwicklungs-Endvermögens und des Abwicklungs-Anfangsvermögens, wodurch für den gesamten Zeitraum der Abwicklung die Möglichkeit eines Verlustvortrags und vor allem jene eines Verlustrücktrags besteht.<sup>15</sup> Für ausländische Gruppenmitglieder könnte dieses besondere Gewinnermittlungsregime aber bedeuten, dass der beteiligten inländischen Gruppenkörperschaft mit Eintritt des ausländischen Gruppenmitglieds in das Liquidationsstadium keine ausländischen Verluste mehr zugerechnet werden können. Da nämlich das österreichische Steuerrecht keine laufende Gewinn- bzw. Verlustermittlung mehr vorsieht, ist fraglich, ob mit Beginn der Liquidation eine Zurechnung ausländischer Verluste an die inländische beteiligte Gruppenkörperschaft noch möglich ist.<sup>16</sup> Schließlich kommt es erst mit Beendigung der Liquidation wieder zu einer Ergebnisermittlung nach österreichischem Steuerrecht.<sup>17</sup> Aber auch in letzterem Zeitpunkt ist fraglich, ob ein ausländischer Verlust an die inländische beteiligte Gruppenkörperschaft zugerechnet werden kann, zumal die Verlustzurechnung mit dem nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlust des betreffenden Wirtschaftsjahres gedeckelt ist und folglich im letzten Jahr nach ausländischem Steuerrecht ein entsprechend hoher Verlust ermittelt werden müsste. Sollte dagegen nach ausländischem Steuerrecht in jenem Wirtschaftsjahr, in dem der Verlust nach österreichischem Steuerrecht realisiert wird, überhaupt kein Verlust entstehen, könnte es zu dem Ergebnis kommen, dass während der gesamten Liquidationsphase ausländische Verluste im Inland nicht verwertbar sind. Dies erscheint zwar auf den ersten Blick unproblematisch, weil es mit dem Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds ohnehin zu einer Nachversteuerung der im Inland verwerteten Auslandsverluste kommt, doch ist die Verwertung eines allfälligen (während der Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksamen) Buchverlusts auf Ebene der beteiligten inländischen Gruppenkörperschaft gem § 9 Abs 6 Z 7 Satz 4 KStG wie bereits erwähnt an die Höhe offener Nachversteuerungsbeträge gekoppelt. Insofern wäre ergebnisbezogen eine höhere Nachversteuerung in gewissen Fällen zu bevorzugen.

### 3. Verwertung offener Liquidationsverluste auf Basis von § 10 Abs 3 Satz 2 KStG?

Fraglich ist in diesem Zusammenhang, ob ein auf Grundlage des § 9 Abs 6 Z 7 Satz 4 KStG bei der beteiligten inländischen Gruppenkörperschaft im Zuge der Liquidation nicht (vollständig) verwert-

<sup>9</sup> Vgl. Urtz/Staneek in Bergmann/Bieber, KStG (2015) § 9 Rz 27; Mayr, RdW 2015, 453 (455); Mechtler/Pinetz, ÖStZ 2015, 497 (502 ff); Lachmayer in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, KStG<sup>25</sup> (2014) § 19 Rz 67; Haslehner/Urtz, Grenzen der Gruppenbesteuerung, in Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel, Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung (2011) 355 (383).

<sup>10</sup> Vgl. Mechtler/Pinetz, ÖStZ 2015, 497 (502 ff).

<sup>11</sup> Nach Ansicht der Finanzverwaltung sollen aber inländische Gruppenmitglieder, die sich in der Beteiligungskette unter dem in Liquidation befindlichen Gruppenmitglied befinden, aus der Unternehmensgruppe ausscheiden (vgl. BMF 25. 8. 2015, Auswirkungen des Eintritts in die Liquidation von Gruppenträger und Gruppenmitgliedern auf den Bestand der Unternehmensgruppe, BMF-010216/0009-VI/6/2015; siehe auch Mayr, RdW 2015, 453 [455 ff]); dies wird im Schrifttum allerdings kritisiert (vgl. Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG<sup>2</sup> § 9 Rz 154 f; Komarek, Liquidations- und Sanierungsgewinnbesteuerung [2016] 229 ff).

<sup>12</sup> Dies deckt sich sowohl mit dem Begriff des Wirtschaftsjahres in § 9 Abs 5 KStG (vgl. dazu Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG<sup>2</sup> § 9 Rz 83) als auch mit dem Begriff des Veranlagungszeitraums in § 24a Abs 3 KStG (vgl. dazu Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG<sup>2</sup> § 24a Rz 24).

<sup>13</sup> Vgl. Schneider in Achatz/Kirchmayr, KStG § 19 Rz 70; Staneek/Urtz in Gruber/Harrer, GmbHG (2014) Anh § 61 Rz 180 ff.

<sup>14</sup> Vgl. Hristov in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG<sup>2</sup> § 19 Rz 49.

<sup>15</sup> Vgl. Schneider in Achatz/Kirchmayr, KStG § 19 Rz 140.

<sup>16</sup> Es kommt zu einer Zusammenfassung von positiven und negativen Ergebnissen der einzelnen Wirtschaftsjahre während des gesamten Besteuerungszeitraums, weshalb fraglich ist, ob eine weitergehende Verlustzurechnung noch möglich ist, weil im österreichischen Recht beispielsweise positive Ergebnisse aus früheren Wirtschaftsjahren mit negativen Ergebnissen aus späteren Wirtschaftsjahren zusammengefasst werden können (vgl. Hristov in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG<sup>2</sup> § 19 Rz 52).

<sup>17</sup> Die Liquidationsphase stellt dagegen einen gesetzlich normierten Besteuerungszeitraum dar, während dessen weder eine Körperschaftsteuererklärung abzugeben ist noch eine Veranlagung vorgenommen wird (vgl. VwGH 20. 3. 2013, 2009/13/0101).

barer Buchverlust betreffend die Beteiligung am ausländischen Gruppenmitglied unter Anwendung des § 10 Abs 3 Satz 2 KStG verwertet werden kann. Im Gegensatz zu § 9 Abs 6 Z 7 Satz 4 KStG sieht § 10 Abs 3 Satz 2 KStG nämlich für internationale Schachtelbeteiligungen – zumindest außerhalb von Unternehmensgruppen – eine vollumfängliche Verwertungsmöglichkeit tatsächlicher und endgültiger Vermögensverluste vor. Diese Regelung ist damit wesentlich weniger streng, weil sie der inländischen Körperschaft unabhängig von weiteren Voraussetzungen eine Verwertung des gesamten endgültigen Vermögensverlusts am Auslandsinvestment ermöglicht. Eine Anwendung von § 10 Abs 3 Satz 2 KStG scheint im gegenständlichen Zusammenhang aber auch in einem Spannungsverhältnis zur Bestimmung des § 9 Abs 7 Satz 1 KStG zu stehen, die für die Gewinnermittlung von Gruppenkörperschaften anordnet, dass Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverluste bei Beteiligungen an anderen Gruppenmitgliedern nicht abzugsfähig sind. Im Schrifttum ist zwar umstritten, ob § 9 Abs 7 Satz 1 KStG auch Liquidationsverluste erfasst,<sup>18</sup> doch wird für die weitere Analyse mit der wohl hA davon ausgegangen. Vor diesem Hintergrund muss das Verhältnis der Bestimmungen des § 9 Abs 6 Z 7 Satz 4 und Abs 7 Satz 1 KStG zu jener des § 10 Abs 3 Satz 2 KStG bei der Liquidation verlustträchtiger ausländischer Gruppenmitglieder näher beleuchtet werden.

Die Bestimmung des § 10 Abs 3 Satz 2 KStG sieht in Durchbrechung der sonstigen Steuerneutralität internationaler Schachtelbeteiligungen eine ausnahmsweise Verwertungsmöglichkeit tatsächlicher und endgültiger Verluste vor. Im Zusammenhang mit der Frage, ob diese Ausnahme auch bei ausländischen Gruppenmitgliedern zur Anwendung kommen kann, wird im Schrifttum tendenziell von einem Vorrang des § 9 Abs 7 Satz 1 KStG im Gruppenverband vor dem Regime des § 10 Abs 3 Satz 2 KStG ausgegangen.<sup>19</sup> Hintergrund dafür dürfte sein, dass die sowohl für in- als auch für ausländische Beteiligungen (einschließlich optierte Schachtelbeteiligungen)<sup>20</sup> eine generelle Steuerneutralität von Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverlusten vorsehende Bestimmung des § 9 Abs 7 Satz 1 KStG erst nach dem Regime für internationale Schachtelbeteiligungen eingeführt wurde (lex posterior derogat legi priori). Zudem enthält das Gruppenbesteuerungssystem in § 9 Abs 6 Z 7 KStG für die Nachversteuerung

von zugerechneten ausländischen Verlusten eine eigene Regelung, die ausweislich der Gesetzesmaterialien an § 10 Abs 3 KStG angelehnt ist.<sup>21</sup> Dies spricht dafür, dass der Gesetzgeber nicht von einem Parallellauf von § 9 Abs 7 Satz 1 KStG und § 10 Abs 3 Satz 2 KStG ausgeht, sondern einen 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 annehmen dürfte (lex specialis derogat legi generali). Im Falle eines Parallellaufs der Bestimmungen dürfte schließlich jener des § 9 Abs 6 Z 7 Satz 4 KStG in Bezug auf nicht optierte Schachtelbeteiligungen kein eigenständiger Anwendungsbereich mehr verbleiben, weil § 10 Abs 3 Satz 2 KStG diesfalls eine weitere Berücksichtigungsmöglichkeit eröffnen würde. Gegen ein solches Auslegungsergebnis spricht aber freilich schon der Grundsatz, dass eine Bestimmung im Zweifel systematisch-logisch nicht dahingehend ausgelegt werden soll, dass sie normativ zweck- und funktionslos ist.<sup>22</sup>

Aus den geschilderten Gründen scheinen Liquidationsverluste bei ausländischen Gruppenmitgliedern nach nationalem Recht grundsätzlich nur dann verwertbar zu sein, wenn im Zeitpunkt des Ausscheidens ausreichend hohe Nachversteuerungsbeträge vorhanden sind, die gem § 9 Abs 6 Z 7 Satz 4 KStG durch Wertverluste gekürzt werden können.<sup>23</sup> Dies wird aber oftmals nicht der Fall sein, nämlich wenn im Inland nicht ausreichend hohe laufende Auslandsverluste verwertet wurden bzw es durch Disparitäten in den Steuersystemen (wie etwa durch die Liquidationsbesteuerung) zu einer wesentlich eingeschränkten Verlustzurechnung kommt. Weiters ist in Bezug auf § 9 Abs 6 Z 7 Satz 4 KStG nicht gesichert, ob eine Verrechnung von Nachversteuerungsbeträgen mit Liquidationsverlusten bei der beteiligten inländischen Gruppenkörperschaft möglich ist, weil der Wortlaut der Bestimmung nur von Teilwertabschreibungen spricht. Der Sinn und Zweck des § 9 Abs 6 Z 7 Satz 4 KStG und die Anknüpfung der Gesetzesmaterialien an § 10 Abs 3 Satz 2 KStG sprechen aber eher dafür, dass der Kürzungsvorschrift für Nachversteuerungsbeträge insofern ein über den Wortlaut der Bestimmung hinausgehender Anwendungsbereich beizumessen ist und dementsprechend Nachversteuerungsbeträge auch mit Liquidationsverlusten verrechenbar sein sollten.<sup>24</sup> Dennoch könnte sich hierbei eine weitere Einschränkung im Vergleich zu § 10 Abs 3 Satz 2 KStG ergeben.

Im Lichte der jüngsten VwGH-Rsp zum Zusammenspiel zwischen § 9 Abs 7 Satz 1 KStG und § 12 Abs 3 Z 3 KStG könnte zur Sicherstellung einer Einmalverlustverwertung allenfalls auch überlegt werden, der Bestimmung des § 9 Abs 7 Satz 1 KStG einen teleologisch reduzierten Anwendungsbereich zukommen zu lassen bzw jene des § 9 Abs 6 Z 7 Satz 4 KStG analog weiter anzu-

<sup>18</sup> Dafür *Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG<sup>26</sup> § 9 Rz 678; *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 9 Rz 391; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung<sup>2</sup> Rz K 298; offenlassend *Burgstaller/Haslinger*, Gruppenbesteuerung und Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen, in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner*, Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007) 291 (298); dagegen *Heffermann/Wimpissinger*, Steuerfalle Gruppenbesteuerung, GES 2013, 137 (140); *dieselben*, Abzugsfähigkeit von Liquidationsverlusten bei Beteiligungen innerhalb einer Steuergruppe, ÖStZ 2013, 43 (43 ff).

<sup>19</sup> Vgl etwa für einen generellen Vorrang unabhängig davon, ob es sich um eine internationale Schachtelbeteiligung handelt oder nicht *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 9 Rz 386; siehe auch *Fürsinn/Massoner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG<sup>2</sup> § 10 Rz 12; *Burgstaller/Haslinger* in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner*, Grundfragen der Gruppenbesteuerung, 291 (291 ff); vgl für den Vorrang gegenüber optierten Schachtelbeteiligungen FN 27.

<sup>20</sup> Vgl für eine generelle Neutralstellung von Verlusten bei optierten Schachtelbeteiligungen *Fürsinn/Massoner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG<sup>2</sup> § 10 Rz 12; *Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG<sup>26</sup> § 9 Rz 661.

<sup>21</sup> Vgl ErlRV 686 BlgNR 22. GP 18.

<sup>22</sup> Vgl etwa *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff<sup>2</sup> (1991) 444 f; *Bergmann*, Genussrechte (2016) 96 und 552; *Bergmann/Rebisant*, Die neue Selbstanzeige nach der FinStrG-Novelle 2010, SWK 2011, 431 (438).

<sup>23</sup> So auch *Pinetz/Stefaner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG<sup>2</sup> § 9 Rz 202.

<sup>24</sup> Vgl *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 9 Rz 381 mwN; *Hohenwarter*, Verlustverwertung im Konzern 503 f; ErlRV 686 BlgNR 22. GP 18.



wenden.<sup>25</sup> Ob sich der Nachweis einer dafür methodisch wohl jeweils erforderlichen Gesetzeslücke erbringen lässt, ist allerdings zweifelhaft. Schließlich würde es dem (kritisierten) Ziel des § 9 Abs 7 Satz 1 KStG widersprechen, eine „nochmalige“ Verwertung über die Gruppenbesteuerung zugerechneter Verluste im Wege einer zusätzlichen Teilwertabschreibung an der Beteiligungsgesellschaft zuzulassen.<sup>26</sup>

#### 4. Verwertung offener Liquidationsverluste auf Basis des Unionsrechts?

Im gegenständlichen Zusammenhang stellt sich ferner die Frage, ob unionsrechtliche Anforderungen zu einem anderen (eine weitreichendere Verlustverwertung ermöglichenden) Ergebnis führen können. Schließlich kann es durch die Anknüpfung des § 9 Abs 6 Z 7 Satz 4 KStG an die Nachversteuerungsbeträge (sowie auch durch den womöglichen Ausschluss von Liquidationsverlusten) zu einer Schlechterstellung der Verlustverwertung im Vergleich zum Inlandsfall kommen. In diesem Zusammenhang besteht nach stRsp des EuGH eine Berücksichtigungsverpflichtung des Staates der Mutterkörperschaft für „finale Verluste“ ausländischer Gruppenkörperschaften.<sup>27</sup> Bei auf Ebene einer inländischen Gruppenkörperschaft im Zuge der Liquidation eines ausländischen Gruppenmitglieds erzielten Buchverlusten sowie bei Liquidationsverlusten auf Ebene eines ausländischen Gruppenmitglieds wird es sich auch regelmäßig um Verluste handeln, die im Ausland keiner Berücksichtigung

zugänglich sind.<sup>28</sup> Dennoch erscheint eine Berücksichtigungsnotwendigkeit des gesamten Buchverlusts bei der inländischen Gruppenkörperschaft alles andere als gewiss. Zunächst sollen die Grundfreiheiten nur Beschränkungen verhindern und keine vollständige Harmonisierung der nationalen Steuersysteme bewirken. Es bleibt somit jedem Mitgliedstaat überlassen, sein Steuersystem unter Beachtung der unionsrechtlichen Vorgaben auszugestalten.<sup>29</sup> Auf dieser Basis könnte argumentiert werden, dass Österreich die Bestimmung über die Steuerneutralität von Liquidationsverlusten in § 9 Abs 7 Satz 1 KStG sowohl auf den nationalen als auch auf den grenzüberschreitenden Sachverhalt in gleicher Weise anwendet, weshalb keine unionsrechtlich bedenkliche Ungleichbehandlung vorliegt.<sup>30</sup> Dann würde die Steuerneutralität ausländischer Liquidationsverluste – trotz deren allenfalls gegebener Finalität – mit den unionsrechtlichen Anforderungen in Einklang stehen. Unionsrechtlich problematisch ist aber allenfalls der Umstand, dass innerstaatlich die Einmalverwertung des Verlusts des liquidierten Gruppenmitglieds dadurch sichergestellt wird, dass dieser der beteiligten Gruppenkörperschaft zugerechnet wird. Zwar ist dies im Auslandsfall auch gegeben, doch kommt es im Gegensatz zum Inlandsfall zu einer Nachversteuerung, die nicht in jedem Fall eingeschränkt wird. Sollten hohen Verlustzurechnungen nur niedrige Wertverluste gegenüberstehen, kommt es ebenso wenig zu einer einmaligen (vollständigen) Verlustverwertung innerhalb der Unternehmensgruppe wie im Falle niedriger Verlustzurechnungen und hoher Wertverluste. Im zweiten Fall entspricht dieses Ergebnis allerdings jenem des vergleichbaren Inlandsfalls, sofern die Verrechnung von Nachversteuerungsbeträgen auch mit Liquidationsverlusten akzeptiert wird.

Vor diesem Hintergrund könnte es zwar im Zuge der Nachversteuerung unionsrechtlich geboten sein, eine Kürzung der Nachversteuerungsbeträge über § 9 Abs 6 Z 7 Satz 4 KStG hinaus – auf das inländische Niveau – vorzunehmen,<sup>31</sup> was bedeuten würde, dass – entsprechend hohe Nachversteuerungsbeträge vorausgesetzt – mehr als die bisherigen Teilwertabschreibungen steuerlich verwertet werden können. Aber selbst wenn das Unionsrecht – im praktisch seltenen Fall hoher Nachversteuerungsbeträge – eine zusätzliche Verlustberücksichtigung verlangen sollte, ist unklar, wann ein finaler Verlust vorliegt und auch wie hoch ein etwaiger finaler Verlust wäre.<sup>32</sup> Möglicherweise ist auch nur der

<sup>25</sup> Vgl VwGH 10. 3. 2016, 2013/15/0139, wo der Gerichtshof zum Verhältnis zwischen § 9 Abs 7 Satz 1 KStG und § 12 Abs 3 Z 3 KStG ausgeführt hat, dass eine zuschussgewährende Großmuttergesellschaft (Gruppenträger) die Wertminderung ihrer Beteiligung an der Zwischengesellschaft (Gruppenmitglied) trotz der gesetzlichen Anordnung des § 9 Abs 7 Satz 1 KStG insoweit steuerlich geltend machen darf, als der Nachweis erbracht wird, dass die Wertminderung aus dem Umstand resultiert, dass von der Zwischengesellschaft gehaltene Gesellschaftsanteile an einer nicht gruppenzugehörigen Körperschaft eine Wertminderung erfahren haben, wobei die Wertminderung jenen Teil der von der Zwischengesellschaft aktivierten Anschaffungskosten betreffen muss, der im durchgeleiteten Großmutterzuschuss besteht. Im Ergebnis postuliert der Gerichtshof damit gewissermaßen ein Ziel der Einmalverlustverwertung und nimmt auf dieser Basis eine sehr einschränkende Interpretation des § 9 Abs 7 Satz 1 KStG vor.

<sup>26</sup> Ablehnend daher *Hohenwarther*, Verlustverwertung im Konzern 504; *Burgstaller/Haslinger* in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner*, Grundfragen der Gruppenbesteuerung, 291 (303).

<sup>27</sup> Vgl EuGH 13. 12. 2005, C-446/03, *Marks & Spencer*, RN 38; EuGH 3. 2. 2015, C-172/13, *Kommission/Großbritannien*, RN 36; bestätigt durch EuGH 17. 12. 2015, C-388/14, *Timac Agro*; EuGH 21. 2. 2013, C-123/11, *A Oy*; weiters auch BFH 25. 1. 2006, I R 84/48; *Lang*, *Marks & Spencer* – Eine erste Analyse des EuGH-Urteils, SWI 2006, 3 (9); *Blum/Spies*, Ausländische Verluste im Lichte des Unionsrechts – die Rs *A Oy* und ihre Implikationen für Österreich, SWI 2013, 213 (213 ff); *Petritz-Klar*, EuGH in der Rs *A Oy*: Finale Verluste reloaded? RdW 2013, 432 (432 ff); *Lachmayer*, Von *Marks & Spencer* zu *A Oy* – Kriterien für die Verwertung finaler Verluste in Österreich, ÖStZ 2012, 564 (564 ff); *dieselbe*, Neues zu finalen Verlusten – Die Rs *Kommission/Großbritannien*, C-172/13, ÖStZ 2015, 168 (168 ff); *Pinetz/Spies*, Unionsrechtliche Anforderungen an die Auslandsverlustverwertung nach dem Urteil *Kommission/Vereinigtes Königreich* („*Marks & Spencer II*“) (Teil I), GES 2015, 287 (287 ff); *Mitschke/Schnitger*, *A Oy*: „Endgültige Verluste“ aus einer grenzüberschreitenden Fusion? IStR 2013, 618 (618 ff); *Heurung/Engel/Bresgen*, Berücksichtigung „finaler Verluste“ aus anderen EU-/EWR-Mitgliedstaaten, GmbHR 2013, 638 (643).

<sup>28</sup> Vgl zu den weiteren Anforderungen für finale Verluste nur *Pinetz/Stefaner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG<sup>2</sup> § 9 Rz 227 mwN.

<sup>29</sup> Vgl ua EuGH 11. 8. 1995, C-80/94, *Wielockx*, RN 16; EuGH 16. 7. 1998, C-264/96, *ICI*, RN 19.

<sup>30</sup> Vgl so etwa auch zur Anwendbarkeit der umgründungssteuerlichen Einschränkungen der Verlustübertragung im Lichte des Urteils *A Oy*: *Petritz-Klar*, RdW 2013, 432 (435); *Pinetz/Schaffer*, Die Verwertbarkeit von ausländischen Verlustvorträgen bei der EU-Importverschmelzung, *ecolex* 2013, 460 (462); *Blum/Spies*, SWI 2013, 213 (219 f).

<sup>31</sup> Dass eine Nachversteuerung von finalen Verlusten unzulässig ist, hat der EuGH im Urteil *Timac Agro* bestätigt (vgl. EuGH 17. 12. 2015, C-388/14, *Timac Agro*, RN 53 mwN).

<sup>32</sup> Vgl dazu ausführlich *Pinetz/Spies*, GES 2015, 347 (350 ff).



laufende Verlust des letzten Steuerzeitraums vor Einstellung der Tätigkeit und/oder des Steuerzeitraums der Abwicklung als finaler Verlust anzusehen.<sup>33</sup> Alle (anderen) verwerteten Verluste aus früheren Steuerzeiträumen dürften dann aus unionsrechtlicher Sicht uneingeschränkt der Nachversteuerung unterworfen werden. Im umgekehrten Fall eines hohen Wertverlusts und niedriger Verlustzurechnungen aus dem Ausland dürfte es aber wie im Inlandsfall zu einer Steuerneutralität des Buchverlusts kommen, die unionsrechtlich nicht zu beanstanden ist.

## 5. Gestaltungsalternative: Vorzeitiges Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe?

Vor dem Hintergrund, dass eine vollumfängliche Verlustverwertung im Zusammenhang mit der Liquidation ausländischer Gruppenmitglieder nicht bzw nicht mit hinreichender Rechtssicherheit gewährleistet ist, gilt es, die Rechtsfolgen möglicher Gestaltungsalternativen zu beleuchten. Eine solche könnte darin bestehen, das ausländische Gruppenmitglied bereits vor dem Untergang<sup>34</sup> – durch entsprechende Erklärung des beteiligten inländischen Gruppenmitglieds<sup>35</sup> – aus dem Gruppenverband ausscheiden zu lassen. Dieses vorzeitige Ausscheiden führt zwar im ersten Schritt zur Nachversteuerung bereits verwerteter Auslandsverluste, bei welcher eine Verwertung von ausländischen Verlusten durch Gegenverrechnung im Rahmen des § 9 Abs 6 Z 7 Satz 4 KStG nur schwer möglich erscheint. Der Wortlaut dieser Bestimmung verlangt schließlich explizit ein Ausscheiden aufgrund „des Untergangs (Liquidation oder Insolvenz) des ausländischen Gruppenmitglieds“. Sofern aber eine ausländische Körperschaft auf dieser Basis bereits vor deren Untergang aus der Unternehmensgruppe ausgeschieden ist und demnach § 9 Abs 6 Z 7 Satz 4 und § 9 Abs 7 Satz 1 KStG nicht mehr zur Anwendung kommen, sollte ein bei der beteiligten inländischen Gruppenkörperschaft im Zuge der Liquidation des ausländischen Gruppenmitglieds realisierter Verlust im Rahmen des Regimes des § 10 Abs 3 Satz 2 KStG verwertbar sein, sofern ein endgültiger und tatsächlicher Vermögensverlust vorliegt. Fraglich könnte allenfalls sein, ob der bis zum Austritt des Gruppenmitglieds aus der Unternehmensgruppe bereits eingetretene und gem § 9 Abs 7 Satz 1 KStG steuerneutrale Wertverlust aus Teilwertabschreibungen ebenso verwertbar ist. Da § 10 Abs 3 Satz 2 KStG aber keinen Hinweis darauf gibt, unterschiedliche Rechtsfolgen auszulösen, je nachdem aus welchem Grund frühere Wertänderungen steuerneutral waren, dürfte es für die spätere Verwertung keinen Unterschied machen, ob die bisherige Steuerneutralität auf der Bestimmung des § 10 Abs 3 Satz 2 KStG selbst oder auf jener des § 9 Abs 7 Satz 1 KStG beruhte. Demnach dürfte das Ausscheiden eines ausländischen Gruppenmitglieds aus der Unternehmensgruppe vor

dessen Untergang ermöglichen, unabhängig von der Höhe der Nachsteuerungsbeträge den gesamten tatsächlichen und endgültigen Vermögensverlust in Bezug auf die Beteiligung am ausländischen Gruppenmitglied auf Ebene der inländischen Gruppenkörperschaft steuerlich zu verwerten.<sup>36</sup> Im Schrifttum scheint sich mit dieser Frage – soweit ersichtlich – bisher nur *Lehner* auseinandergesetzt zu haben, der ebenfalls zu dem Ergebnis kommt, dass § 10 Abs 3 Satz 2 KStG unabhängig davon anwendbar sei, „ob die untergegangene ausländische Körperschaft Teil einer Unternehmensgruppe iSd § 9 war und vor ihrem Untergang aus der Unternehmensgruppe ausgeschieden ist“.<sup>37</sup>

## 6. Fazit

Das Gruppenbesteuerungsregime des § 9 KStG ist in Verlustfällen nicht immer vorteilhaft. Insb die in § 9 Abs 7 Satz 1 KStG normierte Steuerneutralität von Teilwertabschreibungen und Veräußerungsverlusten ist ein wesentlicher Nachteil im Vergleich zur steuerlichen Behandlung von Beteiligungen außerhalb des Gruppenverbands. Sofern die Bestimmung des § 9 Abs 7 Satz 1 KStG auch Liquidationsverluste erfassen sollte, scheint das Regime des § 10 Abs 3 Satz 2 KStG an diesem Ergebnis nichts mehr zu ändern. Allenfalls könnte sich eine Berücksichtigungspflicht aus unionsrechtlichen Anforderungen ergeben, doch ist in diesem Zusammenhang der Umfang der zu verwertbaren „finalen Verluste“ auch nach der jüngsten Rsp des EuGH unklar und potenziell umfangmäßig eng beschränkt. Als Gestaltungsalternative für die Verwertbarkeit der Verluste am Beteiligungswert des ausländischen Gruppenmitglieds könnte allerdings in Betracht kommen, die ausländische Körperschaft vor deren Liquidation aus der Unternehmensgruppe ausscheiden zu lassen, um eine Verwertung gem § 10 Abs 3 Satz 2 KStG zu ermöglichen.

<sup>36</sup> Es ist jedoch zu beachten, dass diese Verluste aufgrund von § 12 Abs 3 Z 2 KStG nur über sieben Jahre verteilt abzugsfähig sind.

<sup>37</sup> Vgl *Lehner* in *Bergmann/Bieber*, KStG (2015) § 10 Rz 43.



### Der Autor:

Assoz. Univ.-Prof. Dr. **Sebastian Bergmann**, LL.M. MBA, forscht und lehrt am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz und ist Mitarbeiter einer international tätigen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungskanzlei in Wien.

lesen.lexisnexis.at/autor/Bergmann/Sebastian

Foto: privat



### Der Autor:

Dr. **Erik Pinetz**, LL.M. MSc. ist Berufsanwärter in einer internationalen Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei und Lehrbeauftragter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien.

lesen.lexisnexis.at/autor/Pinetz/Erik

Foto: Helmreich

<sup>33</sup> Vgl *Lachmayer*, ÖStZ 2015, 168 (172).

<sup>34</sup> Vgl zum Zeitpunkt des Untergangs *Pinetz/Stefaner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG<sup>2</sup> § 9 Rz 206.

<sup>35</sup> Vgl *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung<sup>2</sup> Rz K 393; KStR 2013 Rz 1591; ErlRV 451 BlgNr 22. GP 25; *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 9 Rz 575.