

Internationale Schachtelbeteiligung**Endgültiger Vermögensverlust bei Auslandsbeteiligungen?****Tatsächliche und endgültige Vermögensverluste nach § 10 Abs 3 KStG**

ANDREAS MITTERLEHNER / MAX PANHOLZER*)



Gemäß § 10 Abs 3 KStG können bei einer grundsätzlich steuerneutralen internationalen Schachtelbeteiligung „tatsächliche und endgültige“ Vermögensverluste aus einem Untergang (Liquidation oder Insolvenz) der ausländischen Beteiligungsgesellschaft dennoch steuerlich berücksichtigt werden. Zum Zeitpunkt der ausnahmsweisen Geltendmachung solch endgültiger Vermögensverluste sowie weiters zur Frage, ob in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auch ein Beteiligungsverkauf einen solchen steuerwirksamen Verlust darstellen könnte, erfolgten in letzter Zeit Klarstellungen seitens der Rechtsprechung.

**1. Allgemeines zu endgültigen Vermögensverlusten**

§ 10 Abs 1 KStG sieht unter bestimmten Voraussetzungen eine Körperschaftsteuerbefreiung für Beteiligungserträge vor, womit eine Mehrfachbesteuerung bei der Durchleitung von Ausschüttungen durch Beteiligungsketten vermieden wird. Dabei ist insb bei grenzüberschreitenden Konzernstrukturen die Befreiung für internationale Schachtelbeteiligungen nach § 10 Abs 1 Z 7 iVm Abs 2 KStG von besonderer Bedeutung.¹⁾

Im Fall von internationalen Schachtelbeteiligungen sind aber nicht nur die Beteiligungserträge (insb Gewinnausschüttungen an die beteiligte Inlandskörperschaft) befreit, sondern bleiben gem § 10 Abs 3 KStG bei der steuerlichen Einkünfteermittlung auf Ebene der Muttergesellschaft grundsätzlich auch Veräußerungsgewinne und -verluste sowie auch sonstige (positive und negative) Wertänderungen außer Ansatz (grundsätzliche „Steuerneutralität“). Teilwertabschreibungen (bzw -zuschreibungen) sowie auch das Buchergebnis beim Ausscheiden von internationalen Schachtelbeteiligungen bleiben daher grundsätzlich ohne ertragsteuerliche Auswirkung. Dies gilt grundsätzlich auch für den „Untergang (Liquidation oder Insolvenz)“ der ausländischen Körperschaft, jedoch mit Ausnahme von „tatsächlichen und endgültigen Vermögensverlusten“. In einem solchen Fall ist eine ausnahmsweise steuerliche Geltendmachung von Verlusten möglich; diese sind jedoch um steuerfreie Gewinnanteile der letzten fünf Wirtschaftsjahre zu kürzen, der verbleibende Restbetrag ist nach § 12 Abs 3 Z 2 KStG über sieben Jahre zu verteilen.

Diese grundsätzliche Steuerneutralität für internationale Schachtelbeteiligungen gilt hingegen dann nicht, wenn die steuerpflichtige Körperschaft bereits in der Körperschaftsteuererklärung des Anschaffungsjahres bzw des Entstehens einer internationalen Schachtelbeteiligung ausdrücklich erklärt, dass Gewinne, Verluste und sonstige Wertänderungen für diese internationale Schachtelbeteiligung steuerwirksam sein sollen („Option²⁾ zugunsten der Steuerwirksamkeit“).³⁾

*) Andreas Mitterlehner, MSc, LL.B. ist Steuerberater und Manager der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz. Mag. Max Panholzer ist Wirtschaftsprüfer/Steuerberater und Partner der ICON Wirtschaftstreuhand GmbH in Linz.

1) Beteiligungen an ausländischen Tochtergesellschaften sind nach § 10 Abs 2 KStG als internationale Schachtelbeteiligungen anzusehen, wenn das Beteiligungsmaß mindestens 10 % seit mindestens einem Jahr beträgt.

2) Gemäß § 10 Abs 3 Z 1 und 2 KStG kann die Option nur binnen Einmonatsfrist nach Erklärungseinreichung nachgeholt oder widerrufen werden und ist sodann bindend.

3) Siehe zur Optionsausübung auch KStR 2013, Rz 1216; Titz, VfGH: Keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Unwiderruflichkeit der Option gemäß § 10 Abs 3 Z 3 KStG, RdW 2012, 750; Füm-sinn/Massoner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² (2016) § 10 Rz 108.

2. Zeitpunkt der Berücksichtigung von endgültigen Vermögensverlusten

Bereits im letzten Jahr hatte der VwGH⁴⁾ die grundsätzliche Frage zu klären, zu welchem Zeitpunkt bzw. in welchem Veranlagungsjahr die gem § 10 Abs 3 KStG ausnahmsweise abzugsfähigen „*tatsächlichen und endgültigen Vermögensverluste*“ aus einer steuerneutralen internationalen Schachtelbeteiligungen zu berücksichtigen sind.

2.1. Sachverhalt

Eine österreichische GmbH hielt in ihrem Betriebsvermögen eine internationale Schachtelbeteiligung an einer deutschen AG. Für diese Beteiligung hatte die GmbH keine Option zur Steuerwirksamkeit gem § 10 Abs 3 KStG ausgeübt. Im Jahr 2009 wurde über das Vermögen der deutschen AG das Insolvenzverfahren eröffnet. Strittig war, in bzw. ab welchem Jahr der „*Untergang*“ der deutschen AG bzw. der daraus resultierende „*tatsächliche und endgültige Vermögensverlust*“ aus der Beteiligung steuerlich zu berücksichtigen ist.

Nach Meinung der beschwerdeführenden GmbH wäre die Insolvenz der deutschen Tochtergesellschaft bereits im Insolvenzeröffnungsjahr 2009 als tatsächlicher und endgültiger Vermögensverlust iS § 10 Abs 3 KStG zu berücksichtigen gewesen, wenngleich das Insolvenzverfahren in diesem Jahr noch nicht abgeschlossen worden war. Die Abgabenbehörde vertrat demgegenüber die Auffassung, dass der Vermögensverlust aus der gegenständlichen internationalen Schachtelbeteiligung erst nach Abschluss des Insolvenzverfahrens steuerwirksam erfasst werden kann, eine Berücksichtigung in 2009 daher (noch) nicht geboten war.⁵⁾

2.2. Entscheidung des VwGH

Nach Ansicht des VwGH spricht schon der Gesetzeswortlaut des § 10 Abs 3 Satz 2 KStG, wonach „*tatsächliche und endgültige*“ Vermögensverluste aufgrund eines insolvenz- oder liquidationsbedingten Untergangs der ausländischen Körperschaft ausnahmsweise steuerwirksam sind, gegen die Auffassung, dass dieses Kriterium bereits im Zeitpunkt des „*faktischen Vermögensverlustes*“ erfüllt sein soll. So führt zwar die Eröffnung des Insolvenzverfahrens bei der insolventen Tochter (deutsche AG) zu deren Auflösung, die Gesellschaft erlischt jedoch erst mit Vollbeendigung der Gesellschaft, also erst dann, wenn kein Abwicklungsbedarf mehr besteht. Bis dahin besteht nicht nur die Rechtspersönlichkeit der Gesellschaft, sondern auch die Steuersubjektfähigkeit iSd § 4 Abs 2 KStG fort.

Erst nach Beendigung des Insolvenzverfahrens bzw. nach Abschluss der Liquidation steht insb. auch der Vermögensverlust, den die Gesellschaft durch ihre Beteiligung an der liquidierten Gesellschaft erlitten hat, der Höhe nach „*endgültig*“ fest. Diese Auslegung wird auch dem Willen des Gesetzgebers gerecht, zumal auch in den Materialien zur Einführung der gegenständlichen Ausnahmebestimmung⁶⁾ ausgeführt wurde, dass nach § 10 Abs 3 KStG alle die untergegangene Beteiligung betreffenden Anschaffungskosten „*im Jahr der Beendigung der freiwilligen oder insolvenzbedingten Liquidation*“ steuerlich abgesetzt werden können.

Der VwGH kam daher zu dem Ergebnis, dass ein Vermögensverlust erst nach Beendigung eines Insolvenzverfahrens bzw. erst nach Abschluss einer Liquidation der Höhe nach „*endgültig*“ feststeht. Die ausnahmsweise Verlustberücksichtigung für eine grundsätzlich steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung ist daher erst nach Abschluss

⁴⁾ VwGH 31. 3. 2017, Ro 2014/13/0042.

⁵⁾ Auch das BFG schloss sich der Ansicht der Abgabenbehörde an: BFG 16. 6. 2014, RV/7101410/2012.

⁶⁾ Siehe dazu die Materialien zum AbgÄG 2004.

des Insolvenzverfahrens möglich, wenn hinsichtlich der Auslandsgesellschaft keinerlei Abwicklungsbedarf mehr gegeben ist (= Vollbeendigung einer Gesellschaft). Der VwGH bestätigte damit die schon bisher herrschende Ansicht.⁷⁾

3. Endgültige Vermögensverluste auch bei Verkauf einer Auslandsbeteiligung?

Während es in der obigen Entscheidung des VwGH um die Frage ging, ab welchem Zeitpunkt tatsächliche und endgültige Vermögensverluste iSd § 10 Abs 3 KStG steuerlich berücksichtigt werden können, hatte das BFG⁸⁾ nunmehr zu klären, ob auch bei einem Verkauf einer nicht optierten internationalen Schachtelbeteiligung eine steuerliche Berücksichtigung von Vermögensverlusten möglich wäre.

3.1. Sachverhalt

Im gegenständlichen Rechtsmittelfall erwarb eine österreichische GmbH in Vorjahren eine internationale Schachtelbeteiligung an einer slowakischen Kapitalgesellschaft (rund 57 % in mehreren Tranchen), wobei im Zuge der Anschaffungsvorgänge jeweils nicht zur Steuerpflicht optiert worden war. Im Jahr 2010 wurde die Beteiligung aufgrund wirtschaftlicher Schwierigkeiten der slowakischen Kapitalgesellschaft unternehmensrechtlich auf 1 Euro abgewertet und diese außerplanmäßige Abschreibung in der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung wieder zur Gänze hinzugerechnet, zumal es sich mangels Optionsausübung ja um eine steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung handelte. Im darauffolgenden Jahr 2011 wurde die angeblich konkursreife slowakische Gesellschaft schließlich um 1 Euro (= Restbuchwert) an einen Mitgesellschafter veräußert. In der Körperschaftsteuererklärung 2011 wurde der bereits im Vorjahr im Abschreibungsweg realisierte Buchverlust in Höhe des ersten Siebentels (Verteilungsregelung des § 12 Abs 3 Z 2 KStG) als tatsächlicher und endgültiger Vermögensverlust iSd § 10 Abs 3 KStG geltend gemacht. Seitens des zuständigen Finanzamtes erfolgte zunächst eine erklärungsgemäße Veranlagung, die jedoch anlässlich einer darauffolgenden Betriebsprüfung im Wege der amtswegigen Verfahrenswiederaufnahme korrigiert wurde.

Strittig war im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren, ob – gemäß der von der Berufungswerberin ins Treffen geführten wirtschaftlichen Betrachtungsweise iSd § 22 BAO – durch den Verkauf der Beteiligung an der angeblich insolventen Auslandsgesellschaft zum Restbuchwert dennoch ein endgültiger und somit steuerwirksamer Vermögensverlust iSd § 10 Abs 3 KStG vorlag. Dies vor dem Hintergrund, dass tatsächlich weder das gegenständliche slowakische Unternehmen liquidiert noch ein Konkursverfahren eröffnet worden war, sondern die Gesellschaft weiterhin fortbestand.

2.2. Entscheidung des BFG

Mit Verweis auf die obzitierte vorangegangene VwGH-Rechtsprechung kam das BFG zu dem Schluss, dass der in § 10 Abs 3 KStG für die Verlustwirksamkeit verlangte „*Untergang (Liquidation oder Insolvenz) der ausländischen Körperschaft*“ einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise nicht zugänglich sei. Ein verlustträchtiger Verkauf bzw die vorangegangene Teilwertabschreibung einer Beteiligung stelle daher keinen Anwendungsfall der Ausnahmeregelung für „*tatsächliche und endgültige Vermögensverluste*“ iSd § 10 Abs 3 KStG dar.

Das BFG wies insb auch darauf hin, dass es sich bei der gesetzlichen Definition der Gründe für tatsächliche und endgültige Vermögensverluste um keine beispielhafte bzw

⁷⁾ Siehe ua: *Mechtler/Pinetz*, Zeitpunkt des Untergangs einer internationalen Schachtelbeteiligung, *ecol* 2015/31, 73 f (74); *Bieber*, Zeitpunkt des Vorliegens von tatsächlichen und endgültigen Vermögensverlusten iSd § 10 Abs 3 zweiter Satz KStG, *GES* 2015, 47 (49).

⁸⁾ BFG 6. 6. 2018, RV/5101743/2014.

erweiterungsfähige Aufzählung, sondern vielmehr um eine taxative Aufzählung handelt. Eine Erweiterung der Termini in § 10 Abs 3 KStG – „Liquidation oder Insolvenz“ – sei daher nicht zulässig.

Aufgrund der bereits vorliegenden, nach Ansicht des BFG hinreichend klaren Rechtsprechung des VwGH wurde eine Revision an das Höchstgericht nicht zugelassen.

4. Konsequenzen für die Praxis

Das BFG hat in konsequenter Beachtung der bereits vorliegenden höchstgerichtlichen Rechtsprechung des VwGH klargestellt, dass die Ausnahmebestimmung für tatsächliche und endgültige Vermögensverluste iSd § 10 Abs 3 KStG eng auszulegen ist bzw dass es sich bei der gesetzlichen Tatbestandsbeschreibung „Untergang (Liquidation oder Insolvenz)“ um eine taxative und daher nicht erweiterungsfähige Aufzählung der steuerbegünstigten Gründe für den wirtschaftlichen Untergang einer ausländischen Beteiligungsgesellschaft handelt. Tatsächliche und endgültige Vermögensverluste liegen demnach erst dann vor, wenn nach Beendigung einer Liquidation oder Insolvenz kein Abwicklungsbedarf mehr besteht (Erfordernis eines liquidations- oder insolvenzbedingten Untergangs der Auslandskörperschaft).

Werden hingegen Substanzverluste aufgrund der Veräußerung einer nicht optierten internationalen Schachtelbeteiligung erzielt oder wurden dadurch vorangegangene Teilwertabschreibungen endgültig realisiert, stellt dies keine endgültigen Vermögensverluste iSd § 10 Abs 3 KStG dar.

Im Lichte der aktuellen Rechtsprechung zu internationalen Schachtelbeteiligungen sollte daher sorgsam auf eine laufende Überprüfung bzw genaue Beobachtung der Anschaffung und Fortentwicklung von Auslandsbeteiligungen geachtet werden, um steueroptimalen Handlungsalternativen stets zeitgerecht überlegen und ausüben zu können (insb Optionsausübung ja oder nein, Einbeziehung in die Unternehmensgruppe, Beteiligungsbewertung, Verkauf versus Liquidation/Insolvenz).



Auf den Punkt gebracht

Ein tatsächlicher Vermögensverlust steht erst nach Beendigung eines Insolvenzverfahrens bzw erst nach Abschluss einer Liquidation der Höhe nach „endgültig“ fest. Die ausnahmsweise Verlustberücksichtigung nach § 10 Abs 3 KStG ist daher erst möglich, wenn keinerlei Abwicklungsbedarf mehr gegeben ist. Dies schließt auch die Ausdehnung der Ausnahmebestimmung des § 10 Abs 3 KStG auf Verluste aufgrund einer Veräußerung einer nicht optierten internationalen Schachtelbeteiligung aus.

Exakte Empfängerbenennung

Entscheidung: BFG 18. 6. 2018, [RV/7103208/2013](#), Revision nicht zugelassen.

Norm: § 162 BAO.

§ 162 BAO erfordert die exakte Empfängerbenennung in dem Sinne, dass es der zuständigen Abgabebehörde möglich gemacht wird, dass die Beträge beim Empfänger versteuert werden können. Für diese Besteuerung ist die Nennung der Umstände des Kennenlernens bzw der Kontaktaufnahme zum Empfänger nicht erforderlich. Das Nichtnennen dieser Umstände kann daher die Rechtsfolgen des § 162 Abs 2 BAO nicht nach sich ziehen.