

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

31.03.2017

Geschäftszahl

Ro 2014/13/0042

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, unter Mitwirkung des Schriftführers Mag. Wimberger, BA, über die Revision der T GmbH in K, vertreten durch die Dr. Christoph Brenner - Mag. Severin Perschl Rechtsanwälte OG in 3500 Krems, Ringstraße 68, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 16. Juni 2014, Zl. RV/7101410/2012, betreffend Körperschaftsteuer 2009, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

1 Die Revisionswerberin ist eine GmbH, die im Betriebsvermögen eine internationale Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 hält. Hinsichtlich dieser Beteiligung an einer deutschen AG hat die Revisionswerberin nicht nach § 10 Abs. 3 KStG 1988 zur Steuerwirksamkeit optiert. Im Jahr 2009 wurde über das Vermögen der deutschen AG das Insolvenzverfahren eröffnet.

2 Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung der Jahre 2007 bis 2009 vertrat die Prüferin die Auffassung, dass aufgrund der Steuerneutralität der internationalen Schachtelbeteiligung eine Berücksichtigung der Teilwertabschreibung dieser Beteiligung nicht in Betracht komme.

3 Das Finanzamt folgte der Ansicht der Prüferin und setzte u. a. nach Wiederaufnahme des Verfahrens mit Bescheid vom 7. Februar 2012 die Körperschaftsteuer der Revisionswerberin für das Jahr 2009 ohne Berücksichtigung der Wertänderung dieser Beteiligung fest.

4 In der dagegen erhobenen Berufung vom 22. Februar 2012 beantragte die Revisionswerberin die Anerkennung "endgültiger" Vermögensverluste aus der Beteiligung an der deutschen AG in Höhe von EUR 2.500.000,00, verteilt auf sieben Jahre. Begründend führte die Revisionswerberin aus, der Vermögensverlust aus dieser Beteiligung sei im Jahr 2009 tatsächlich und endgültig eingetreten, sodass dieser nach § 10 Abs. 3 KStG 1988 Berücksichtigung finden müsse. So habe die A-GmbH, die eine Haftung gegenüber der Revisionswerberin für die Beteiligung übernommen habe, bereits im Jahr 2009 100 % der Haftsumme bezahlt. Wäre die A-GmbH nicht davon ausgegangen, dass nach der Verteilung der (Rest-)Vermögenswerte und der Liquidation für den Eigentümer keine Werte verbleiben würden, hätte sie nicht sogleich 100 % der Haftsumme bezahlt. Weiters sei der beigelegten Bestätigung des Rechtsanwalts der deutschen AG zu entnehmen, dass das Unternehmen aufgelöst sei. Aus einem Gutachten des Insolvenzverwalters gehe hervor, dass die Eigentümer keine Auszahlung während oder nach Schluss des Insolvenzverfahrens erhalten würden. Auch sei die Aufforderung zur Forderungsanmeldung schon im Jahr 2009 entbehrlich gewesen, weil nachrangige Gläubiger keinesfalls eine Quote erhielten. Das Vermögen der Revisionswerberin sei 2009 tatsächlich und endgültig verloren gewesen.

5 Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. April 2012 wies das Finanzamt die Berufung der Revisionswerberin ab, da ein endgültiger Vermögensverlust im Sinne des § 10 Abs. 3 KStG 1988 erst nach Beendigung des Insolvenzverfahrens vorliegen könne. Das Insolvenzverfahren der deutschen AG sei aber noch nicht beendet.

6 Im Vorlageantrag brachte die Revisionswerberin ergänzend vor, die Rechtsansicht, wonach ein endgültiger Vermögensverlust erst nach Beendigung des Insolvenzverfahrens vorliegen könne, entspreche nicht der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Der formelle Abschluss eines Insolvenzverfahrens dürfe keine so

gravierenden Auswirkungen auf die Steuerbemessung haben. Im Übrigen habe der gleiche Sachverhalt auf der Ertragsseite bereits zu Einnahmen aus der Haftung der A-GmbH für den Schadensfall geführt. Diese Ungleichbehandlung führe zu dem wirtschaftlich und steuerlich absurden Ergebnis, dass Erträge früher erfasst werden müssten als die auf dem gleichen Sachverhalt basierenden Aufwendungen. Dies bedeute einen überzogenen Eingriff in das Vermögen der Revisionswerberin. Im Übrigen setze eine internationale Schachtelbeteiligung iSd § 10 Abs. 2 KStG 1988 eine Beteiligung in Form von Kapitalanteilen voraus. An einer aufgelösten Kapitalgesellschaft könne aber keine Beteiligung in Form von Kapitalanteilen bestehen.

7 Im Rahmen einer Vorhaltsbeantwortung teilte die Revisionswerberin dem Bundesfinanzgericht mit, dass die deutsche AG gemäß § 262 des deutschen Aktiengesetzes mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens per 15. Jänner 2009 aufgelöst worden sei. Die Auflösung sei im Handelsregister eingetragen. Der Geschäftsbetrieb der deutschen AG sei mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens eingestellt worden. Der Insolvenzverwalter habe sämtliche "assets" der Insolvenzschuldnerin an eine andere GmbH veräußert. Nach Mitteilung des Insolvenzverwalters werde die Masse nicht ausreichen, um die Forderungen der Insolvenzgläubiger zu bedienen. Nachrangige Insolvenzgläubiger würden jedenfalls "ausfallen". Auszahlungen auf Aktien- oder Haftkapital würden unter keinen Umständen erfolgen. Entsprechende Beteiligungen seien bereits mit der Insolvenzeröffnung völlig wertlos.

8 Das Bundesfinanzgericht wies die als Beschwerde zu wertende Berufung der Revisionswerberin ab. Nach der, mit der österreichischen Rechtslage insoweit vergleichbaren, deutschen Rechtslage gelte eine Aktiengesellschaft mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens als aufgelöst und habe eine entsprechende Eintragung im Handelsregister zu erfolgen. Eine Kapitalgesellschaft erlösche aber erst mit ihrer Vollbeendigung, somit dann, wenn kein Abwicklungsbedarf mehr bestehe. Bis zu diesem Zeitpunkt komme der aufgelösten Gesellschaft noch Rechtspersönlichkeit zu. Erst wenn das nach Befriedigung der Gläubiger verbleibende Vermögen an die Aktionäre verteilt worden sei, werde die Gesellschaft gelöscht.

9 Der Verwaltungsgerichtshof sei im Erkenntnis vom 26. Februar 2013, 2010/15/0022, erkennbar davon ausgegangen, dass eine Beteiligung erst mit der Beendigung des Liquidationsverfahrens der Kapitalgesellschaft aus dem Betriebsvermögen ausscheide. Nach *Stritzer/Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG 1988, § 10 Tz 211/1, könne von einem Untergang der internationalen Schachtelbeteiligung in jenem Wirtschaftsjahr ausgegangen werden, in das die formelle Beendigung der ausländischen Körperschaft falle. Weiters lasse sich nach *Stritzer/Vock* auch die Auffassung vertreten, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise jener Zeitpunkt maßgebend sei, zu dem die Abwicklung der ausländischen Gesellschaft wirtschaftlich abgeschlossen sei. Auch nach der Verwaltungspraxis sei das Jahr der Beendigung der Liquidation ausschlaggebend. Nach *Konezny/Matzka*, RdW 2004, 703, sei der Verlust durch Gegenüberstellung der tatsächlichen Anschaffungskosten und des Liquidations- oder Insolvenzguthabens zu ermitteln. Auch daraus folge, dass die Beendigung der Abwicklung abzuwarten sei. Nicht zuletzt spreche auch der Wortlaut des § 10 Abs. 3 KStG 1988 für diese Auslegung, da explizit auf den "Untergang" der ausländischen Kapitalgesellschaft Bezug genommen werde. Der Untergang einer Kapitalgesellschaft vollziehe sich aber nicht mit der Auflösung bei Insolvenzeröffnung, sondern erst mit der Vollbeendigung der Gesellschaft.

10 Im Jahr 2009 habe eine formelle Beendigung der deutschen AG mittels Eintragung der Beendigung des Insolvenzverfahrens bzw. Löschung der Gesellschaft im deutschen Handelsregister nicht stattgefunden. Auch wirtschaftlich sei die Abwicklung der deutschen AG nicht im Jahr 2009 abgeschlossen worden. Dass bereits im Jahr 2009 nach Veräußerung der Vermögenswerte eine Verteilung des Guthabens unter den Insolvenzgläubigern stattgefunden hätte, werde von der Revisionswerberin nicht einmal behauptet und sei nach der Sachlage auszuschließen. Damit könne im Jahr 2009 aber jedenfalls noch nicht von einem Untergang der ausländischen Gesellschaft gesprochen werden.

11 Soweit sich die Revisionswerberin auf die Auszahlung der Haftsumme durch die A-GmbH im Jahr 2009 berufe, sei auszuführen, dass die vertragliche Vereinbarung über den Garantieanspruch im Unterschied zur gesetzlichen Regelung des § 10 Abs. 3 KStG 1988 an die Eröffnung des Insolvenzverfahrens anknüpfe. Wenn die Revisionswerberin eine unzulässige Ungleichbehandlung darin erblicke, dass die Zahlung der A-GmbH im Jahr 2009 als Ertrag zu erfassen sei, ohne dass der Schadensfall gleichzeitig steuerlich zu einem Aufwand führe, sei darauf hinzuweisen, dass die Revisionswerberin die Option zur Steuerwirksamkeit der Beteiligung nicht ausgeübt habe und bei Steuerneutralität der Beteiligung die steuerliche Berücksichtigung ausnahmsweise erst nach Abschluss der Abwicklung vorzunehmen sei. Dem Einwand, wonach an einer aufgelösten Gesellschaft rechtlich gesehen keine Beteiligung mehr bestehen könne, sei entgegen zu halten, dass die Rechtspersönlichkeit einer Körperschaft erst mit der Löschung im Firmenbuch untergehe, somit erst, wenn kein Abwicklungsbedarf mehr bestehe. Der Eintritt der deutschen AG in die Liquidationsphase führe daher nicht dazu, dass gleichzeitig das Wirtschaftsgut "Beteiligung" aus dem Betriebsvermögen der Revisionswerberin ausscheide.

12 Das Bundesfinanzgericht erklärte die Revision für zulässig, weil der Verwaltungsgerichtshof im erwähnten Erkenntnis vom 26. Februar 2013 zur Rechtsfrage, "in welchem Zeitpunkt die Beteiligung im Fall des Untergangs der ausländischen Gesellschaft aufwandswirksam aus dem Betriebsvermögen ausscheidet", noch nicht konkret Stellung genommen habe.

13 Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts richtet sich die vorliegende ordentliche Revision, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Akten durch das Bundesfinanzgericht - eine Revisionsbeantwortung seitens des belangten Finanzamts wurde nicht erstattet - erwogen hat:

14 § 10 Abs. 3 KStG 1988 idF BGBl. I Nr. 52/2009 lautet:

"(3) Bei der Ermittlung der Einkünfte bleiben Veräußerungsgewinne, Veräußerungsverluste und sonstige Wertänderungen aus internationalen Schachtelbeteiligungen im Sinne des Abs. 2 außer Ansatz. Dies gilt auch für den Untergang (Liquidation oder Insolvenz) der ausländischen Körperschaft, sofern nicht tatsächliche und endgültige Vermögensverluste vorliegen. Diese Verluste sind um steuerfreie Gewinnanteile jeder Art, die innerhalb der letzten fünf Wirtschaftsjahre vor dem Wirtschaftsjahr der Liquidationseröffnung oder des Eintritts der Insolvenz anfallen, zu kürzen. Die Steuerneutralität der Beteiligung gilt nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen nicht: (...)"

15 Aus § 10 Abs. 3 KStG 1988 folgt, dass Wertänderungen internationaler Schachtelbeteiligungen grundsätzlich außer Ansatz bleiben, wenn hinsichtlich dieser nicht zur Steuerwirksamkeit optiert wurde. Davon ausgenommen sind nach § 10 Abs. 3 zweiter Satz KStG 1988 jedoch tatsächliche und endgültige Vermögensverluste durch den liquidations- oder insolvenzbedingten Untergang der ausländischen Körperschaft. Nach den Materialien zum AbgÄG 2004 (RV 686 BlgNR 22. GP 19) sollen durch diese (asymmetrische) Ausnahme von der Steuerneutralität unbillige Härten vermieden werden.

16 Durch das Abstellen auf "tatsächliche und endgültige" Vermögensverluste bringt § 10 Abs. 3 KStG 1988 zum Ausdruck, dass alle die untergegangene Beteiligung betreffenden, den Liquidationserlös übersteigenden Anschaffungskosten steuerlich abgesetzt werden können (vgl. *Wiesner*, RWZ 2004, 353, *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 10 Tz 226 und 236).

§ 10 Abs. 3 KStG 1988 sieht jedoch auch in diesem Fall keine uneingeschränkte Steuerwirksamkeit der Wertänderung vor, sondern ordnet eine Kürzung der Verluste um steuerfreie Gewinnanteile der letzten fünf Wirtschaftsjahre vor dem Wirtschaftsjahr der Liquidationseröffnung bzw. des Eintritts der Insolvenz an.

17 § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 idF BGBl. I Nr. 201/1996 normiert, dass "Verluste anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung (...) im betreffenden Wirtschaftsjahr und den nachfolgenden sechs Wirtschaftsjahren zu je einem Siebentel zu berücksichtigen (sind)". Die Veräußerung oder das sonstige Ausscheiden einer zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung erfasst auch den Fall der Liquidation der Gesellschaft, an der die Beteiligung bestanden hat. Mit dem Untergang der Gesellschaft scheidet die Beteiligung aus dem Betriebsvermögen, zu welchem die Beteiligung gehört hat, aus (vgl. das Erkenntnis vom 26. Februar 2013, 2010/15/0022, VwSlg 8789/F). Die Siebentelung trifft daher auch die nach § 10 Abs. 3 zweiter Satz KStG 1988 steuerwirksamen Verluste anlässlich des Untergangs einer internationalen Schachtelbeteiligung (vgl. *Strimitzer* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG 1988, § 10 Tz 211).

18 Im Revisionsfall ist strittig, zu welchem Zeitpunkt (in welchem Veranlagungsjahr) ein insolvenzbedingter Vermögensverlust iSd § 10 Abs. 3 zweiter Satz KStG 1988 aufwandswirksam zu berücksichtigen ist. Die Revision wendet sich gegen die Ansicht, wonach ein endgültiger Vermögensverlust iSd § 10 Abs. 3 KStG 1988 erst bei Beendigung des Insolvenz- bzw. Liquidationsverfahrens vorliegen könne. In wirtschaftlicher Betrachtungsweise sei nicht auf den (zufälligen) formellen Abschluss des Insolvenzverfahrens abzustellen, sondern auf den Zeitpunkt des faktischen Vermögensverlusts.

19 Der Gesetzeswortlaut des § 10 Abs. 3 zweiter Satz KStG 1988, wonach "tatsächliche und endgültige" Vermögensverluste auf Grund eines insolvenz- oder liquidationsbedingten Untergangs der ausländischen Körperschaft steuerwirksam sind, spricht gegen die Auffassung, dass dieses Kriterium bereits im Zeitpunkt des "faktischen Vermögensverlustes" erfüllt sein soll. Erst nach Beendigung des Insolvenzverfahrens bzw. nach Abschluss der Liquidation steht der Vermögensverlust, den die Gesellschaft durch ihre Beteiligung an der liquidierten Gesellschaft erlitten hat, der Höhe nach "endgültig" fest (vgl. *Bieber*, GES 2015, 47 ff (49), *Mechtler/Pinetz*, *ecolex* 2015/31, 73 f (74)). Diese Auslegung wird auch dem Willen des Gesetzgebers gerecht (vgl. nochmals *Wiesner*, aaO). So wird in den Materialien zum AbgÄG 2004 (RV 686 BlgNR 22. GP 19) ausgeführt, dass nach § 10 Abs. 3 KStG 1988 alle die untergegangene Beteiligung betreffenden Anschaffungskosten "im Jahr der Beendigung der freiwilligen oder insolvenzbedingten Liquidation" steuerlich abgesetzt werden können.

20 Von einem "Untergang" der ausländischen Körperschaft, der zu einem Ausscheiden der Beteiligung aus dem Betriebsvermögen der Gesellschaft iSd § 12 Abs. 3 KStG 1988 führt, kann daher erst dann gesprochen werden, wenn kein Abwicklungsbedarf mehr vorhanden ist. Dazu hielt das Bundesfinanzgericht im angefochtenen Erkenntnis - in der Revision auch unwidersprochen - fest, dass im Jahr 2009 nach Veräußerung der Vermögenswerte noch keine Verteilung des Guthabens unter den Insolvenzgläubigern stattgefunden habe.

21 Entgegen dem Revisionsvorbringen verliert im Übrigen auch eine deutsche Aktiengesellschaft ihre Eigenschaft als rechts- und parteifähige Person nicht bereits mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Gesellschaft, sondern erst mit ihrer Löschung (Vollbeendigung) (vgl. *Drescher* in *Henssler/Strohn*, AktG § 262 Rn 17).

22 Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.
Wien, am 31. März 2017