

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Walter Aiglsdorfer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, Renngasse 1 Tür Freyung, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 26. Februar 2020 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 3. Februar 2020 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2017 und Körperschaftsteuer 2017, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit **Feststellungsbescheid Gruppenträger bzw. Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2017** vom 3. Februar 2020 wurde die Körperschaftsteuer entsprechend den Feststellungen der Außenprüfung (lt. Bericht) festgesetzt.

Im **Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung** vom 27. Jänner 2020 wurden folgende streitgegenständliche Feststellungen getroffen:

Tz. 2 Vorlage Beschwerde 2013 – 2016

Die Bescheide FGT und GK 2012 - 2016 sind momentan dem BFG zur Entscheidung über die Rechtsauslegung des § 9 Abs. 6 Z 6 KStG vorgelegt (Deckelung der verrechenbaren Auslandsverluste ab 2012).

Einer vollinhaltlichen Berücksichtigung der nachfolgenden Feststellungen 2013 - 2016 in der Rechtsmittelentscheidung des BFG wurde im Verzicht auf Schlussbesprechung zugestimmt.

Tz. 6 Einkünfte Gruppe:

Das Ergebnis des Gruppenmitglieds ***1*** ***2*** Inc. wurde mit einem Betrag von -5.610.460,27 € berücksichtigt.

Mit **Eingabe vom 12. Februar 2020** wurde **Beschwerde** gegen oben genannten Bescheide eingereicht.

In dem oben genannten Feststellungsbescheid seien die Verluste des nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitgliedes ***1*** ***2*** Inc. („***3***“), in folgender Höhe festgestellt worden (Beschwerdepunkte).

< 2017 lt. Erklärung und Bescheid -5.610.460,27 €

Wir begehren die Einkünfte des Gruppenmitgliedes ***3*** (zuzurechnenden Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder) in folgender Höhe:

< 2017 lt. Begehren -5.754.652,71 €

Abweichung lt. Begehren -144.192,45 €

Diese Beträge lt. Beschwerdebegehren ergeben sich wie folgt:

Jahr 2017: Taxable Income gem. US Tax Return -6.728.625,00 USD (d.s. 5.610.460,27 €)

Mehr-Weniger-Rechnung gem. Beilage betreffend Abschreibung/Anlagenabgänge neutralisieren -172.930,00 USD (d.s. 144.192,45 €)

Zwischensumme - zu berücksichtigender Verlust -6.901.555,00 USD (d.s. 5.754.652,71 €)

Kurs 31.12.: 1,1993

Verlust ausländisches Gruppenmitglied ***1*** ***2*** -5.754.652,71 €

Wir begehren dementsprechend die Berechnung des Einkommens und der Körperschaftsteuer der Gruppe für 2017 in folgender Höhe (alle Beträge in EUR):

Jahr 2017: Einkommen des Gruppenträgers ***4*** 29.840.822,22 €

Verlust des ausländischen Gruppenmitglieds ***3*** - 5.754.652,71 €

Gesamtbetrag der Einkünfte Gruppe 24.086.169,51 €

Verlustabzug Gruppe 0,00 €

Einkommen Gruppe 24.086.169,51 €

Davon 25 % KÖSt 6.021.542,38 €

Abzüglich anrechenbare KEST -807,63 €

Körperschaftsteuer lt. Begehren 6.020.734,75 €

Körperschaftsteuer lt. Erklärung und Bescheid 6.056.783,00 €

Gutschrift lt. Begehren 36.048,25 €

Unsere Beschwerde begründen wir wie folgt:

1. Sachverhalt:

Seit 2008 besteht zwischen der ***Bf1*** (Gruppenträger) und der ***1*** ***2*** Inc., USA, (Gruppenmitglied) eine steuerliche Unternehmensgruppe gem. § 9 KStG.

Wie ihnen bekannt, erfolgt die Berücksichtigung der ausländischen Verluste seit 2008 (Beginn der Unternehmensgruppe) in Höhe der in der amerikanischen Unternehmensbilanz

ausgewiesenen Verluste (bereinigt um die Aufwendungen/Erträge aus Steuern), da diese uE den steuerlichen Werten in Österreich vollinhaltlich entsprechen.

Durch die Heranziehung der amerikanischen unternehmensrechtlichen Verluste wird dem Ziel des Gesetzgebers, dass der Totalverlust insgesamt nur einmal berücksichtigt werden soll, entsprochen.

Damit wurde auch sichergestellt, dass nur jener Verlust in der Gruppe berücksichtigt wird, der im Ausland auch tatsächlich entstanden ist.

In der vom Wirtschaftsprüfer geprüften US-Unternehmensbilanz der ***3*** werden die Abschreibungen auf das Anlagevermögen planmäßig linear verbucht. Dies entspricht dem österreichischen Steuerrecht. In den US-Steuererklärungen werden die Abschreibungen degressiv berechnet bzw. werden „Bonus-Abschreibungen“ geltend gemacht.

Dadurch, dass wir die Abschreibungen linear nach der US Unternehmensbilanz in der österreichischen Gruppe berücksichtigt haben, stellen wir sicher, dass die Verluste von ausländischen Gruppenmitgliedern höchstens im Ausmaß des nach inländischem Steuerrecht ermittelten Abschreibungsbetrages berücksichtigt werden.

Die seit 2012 geltende Vorschrift des § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 kann in diesem Fall nur die Totalperiode der Anlagenabschreibung zum Gesetzesziel haben. Erst im Zuge der steuerlichen Betriebsprüfung stellten wir fest, dass das US-Steuerrecht zwingend (abweichend vom US-Unternehmensrecht (International Accounting Standards)) die Vornahme degressiver Abschreibungen vorschreibt. Dies führt dazu, dass die US-steuerlichen Verluste in den ersten Jahren nach der Anschaffung wesentlich höher sind (resultierend aus höheren degressiven Abschreibungen) als die bilanziellen Verluste. In späteren Jahren sind die US-steuerlichen Verluste geringer (resultierend aus geringeren Abschreibungen) als die bilanziellen Verluste. Naturgemäß gilt diese Begründung analog auch für Buchverluste anlässlich der Veräußerung von Anlagen.

Die Hinzurechnung in der US-Steuererklärung 2017 ergibt sich daraus, dass die Anlagen in früheren Perioden degressiv bzw. vorzeitig („bonus depreciation“) abgeschrieben wurden. Die Berücksichtigung einer degressiven Abschreibung (Abnahme des Abschreibungsbetrages im Zeitablauf) entspricht nicht den österreichischen Steuervorschriften der linearen Abschreibung (vgl. Kirchmayr, Gruppenbesteuerung, Grundfragen ausländischer Verlustzurechnung, 73f). Aus diesem Grund sind wir zu Recht von den bilanziellen Verlusten (lineare AfA) ausgegangen.

Unter Hinweis auf § 9 Abs. 6 Z 6 KStG hat die Betriebsprüfung - unabhängig von früheren degressiven Abschreibungen - die Verluste nun mit den ausländischen steuerlichen Verlusten in den Jahren 2017 begrenzt (laut US income tax return).

Infolge der neuen Rechtslage ab 1.1.2012 (§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG) kommt es zu einem Doppeleffekt, den der Gesetzgeber in dieser Form nicht beabsichtigt hat:

Degressive Abschreibungen, die das Ausmaß der linearen Abschreibungen übersteigen, bleiben steuerlich unberücksichtigt, weil sie nach inländischem Steuerrecht nicht zulässig sind.

Degressive Abschreibungen, die geringer als die linearen Abschreibungen sind, sind gem. § 9

Abs. 6 Z 6 KStG mit dem ausländischen taxable income begrenzt.

Damit bleiben Abschreibungsbeträge gänzlich unberücksichtigt.

Im gegenständlichen Fall blieben im Jahr 2017 Abschreibungen in Höhe von -172.930,00 USD bzw. -144.192,45 € unberücksichtigt, weil gem. § 9 Abs. 6 Z 6 KStG die Abschreibungen mit dem taxable income lt. US-Steuererklärung begrenzt sind.

2. Rechtliche Würdigung:

§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG sieht ab 2012 (1. StabG 2012) vor, dass bei ausländischen Gruppenmitgliedern nur die nach § 5 Abs. 1 und den übrigen Vorschriften des EStG 1988 ermittelten Verluste aus Einkunftsquellen des jeweiligen Wirtschaftsjahres, höchstens jedoch die nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres dem unmittelbar beteiligten Gruppenträger zuzurechnen sind.

Diese Gesetzesänderung erfolgte für jene Fälle, wo der nach österreichischem Steuerrecht ermittelte Verlust höher wäre, als jener, der nach ausländischem Steuerrecht ermittelt wird. Hingegen wird bei der Nachversteuerung eine doppelte Deckelung, einerseits mit dem zum Abzug zugelassenen nach österreichischem Recht ermittelten Verlust, andererseits mit dem nach ausländischem Recht im Ausland verwerteten (oder verwertbaren) Verlust begrenzt. Nur der geringere dieser beiden Beträge wird der Nachversteuerung unterzogen. Dadurch kam es stets dann zu einer permanenten nicht nachversteuerten Verlustverwertung im Inland, wenn entweder im Ausland nach dortigem Steuerrecht kein Verlust erzielt wurde oder wenn dieser geringer als der nach inländischem Steuerrecht ermittelte war (Haslehner, Kofler, GES 2012, 350, 7/2012).

Gegenständlich liegt ein solcher Fall allerdings nicht vor. Denn die Abweichungen zwischen dem nach österreichischem Steuerrecht ermittelten Verlust (unternehmensrechtlicher Verlust) und dem US taxable income resultiert aus der Vornahme von (außerbücherlichen) degressiven Abschreibungen im Anlagevermögen. Damit entspricht der nach österreichischem Steuerrecht ermittelte Verlust exakt auch dem nach ausländischen steuerlichen Vorschriften ermittelten Verlust über die gesamte Nutzungsdauer des Anlagevermögens betrachtet.

Auch Prof. Dr. Nikolaus Zorn, VwGH, hat anlässlich der SWI-Jahrestagung unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH 29.6.2016, 2013/15/0253, die Ansicht vertreten, dass im Falle einer degressiven Abschreibung quasi eine nach ausländischem Steuerrecht ermittelte Eröffnungsbilanz (Steuerbilanz) zu erstellen wäre (Mayer/Wenzl in SWI 2017, 47, VwGH 29.6.2016, 2013/15/0253).

Die steuerliche „Eröffnungsbilanz“ im Sinne der Judikatur des VwGH vom 29.6.2017 ergibt sich in unserem Fall wie folgt:

2017:

Afa und BW-Abgänge US Tax -9.648.874,00 USD

Afa und BW-Abgänge US Bilanz -9.821.804,00 USD

Abweichungen p.a. -172.930,00 USD

Da der geltend gemachte Verlust aus der linearen Abschreibung „endgültig“ ist (die Abweichung des nach österreichischem Steuerrecht ermittelten Verlustes vom nach US-Steuerrecht ermittelten Verlust ergibt sich ausschließlich aus einer zeitlichen Verschiebung infolge der degressiven Afa), geht auch das verwaltungsnahe Schrifttum davon aus, dass die Verluste im Zeitpunkt ihrer „Endgültigkeit“ (Abschreibungsdauer) dennoch aufgrund der unionsrechtlichen Vorgaben zu berücksichtigen seien (Haslehner, Kofler, Gesellschaftsrecht 2012, 354 und Fußnote FN39: „So jedenfalls der Vorschlag von Mayer, Gruppenbesteuerung: Ausländische Verluste mit ausländischem Ergebnis gedeckelt RdW 2012/323, 308 (309); und weitere Zitate).“

Die nach österreichischem Steuerrecht ermittelten Verluste des Gruppenmitglieds ***3*** entsprechen somit auch den nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlusten gem. § 9 Abs. 6 Z 6 KStG im Falle der degressiven Afa über den Zeitraum der Nutzungsdauer.

Die Risikobereitschaft der österreichischen Unternehmen, im Ausland zu investieren, soll gefördert werden und nicht zu einer Doppelbestrafung betreffend im Ausland endgültig erzielter Verluste führen (vgl. auch Plott im Stabilitätsgesetz 2012, Neue Schranken bei der Auslandverlustverwertung, Seite 88).

Im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung sowie einer richtigen Verlustberücksichtigung (weder doppelte noch Nichtberücksichtigung) ersuchen wir daher die Verluste antragsgemäß zu berücksichtigen.

Im **Schreiben vom 19. März 2020** nahm die Betriebsprüfung zu gegenständlicher Beschwerde wie folgt Stellung:

Wie in der Beschwerde vom 26. Februar 2020 zutreffend angeführt wurde, werde die Ermittlung der Auslandsverluste von Gruppenmitgliedern zunächst parallel nach ausländischem und inländischem Recht vorgenommen und gemäß § 9 Abs. 6 Z 6 KStG mit dem jeweils niedrigeren der beiden Vergleichsbeträge gedeckelt. Hinsichtlich dieser doppelten Deckelung von Auslandsverlusten hätte sich die Rechtslage seit 2012 nicht mehr geändert. Da die Vorjahresbescheide FGT 2012 - 2016 sowie GK 2012 - 2016 wegen derselben abweichenden Rechtsauffassung bereits dem BFG zur Entscheidung vorgelegt seien, werde inhaltlich auf die Stellungnahme der GBP vom 10. April 2017 verwiesen.

Die beantragte Gewinnminderung (Verlusterhöhung) iHv 144.192,45 € würde aus der Gegenüberstellung der degressiven US-AfA und der im österreichischen Steuerrecht gebotenen linearen Abschreibung von Wirtschaftsgütern resultieren.

Mit **Vorlagebericht vom 19. März 2020** wurde gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Unter Verweis auf die bereits vorgelegten Beschwerdeverfahren werde die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Im Folgenden wird die Darstellung im Vorlagebericht zu oben genannter Beschwerde (betreffend die Jahre 2012 bis 2016) wiedergegeben (**Vorlagebericht RV/5100559/2017**):

Seit 2008 besteht zwischen der Beschwerdeführerin als Gruppenträger und der ***1***

2 Inc., USA als Gruppenmitglied eine steuerliche Unternehmensgruppe gem. § 9 KStG.

Die Beschwerdeführerin macht in den Jahren 2012 bis 2014 Verluste des ausländischen Gruppenmitgliedes ***1*** ***2*** Inc. geltend. Die geltend gemachten Werte stellen den durch Mehr-Weniger Rechnung adaptierten Verlust lt. Jahresabschluss USA dar und entsprechend der Vorgangsweise der Jahre bis 2011. Die Berücksichtigung der ausländischen Verluste seit 2008 erfolgte in Höhe der in der amerikanischen Unternehmensbilanz ausgewiesenen Verluste, da diese nach Meinung der Beschwerdeführerin den steuerlichen Werten in Österreich vollinhaltlich entsprechen. In der US-Unternehmensbilanz der ***1*** ***2*** Inc. werden die Abschreibungen auf das Anlagevermögen planmäßig linear verbucht. Im Gegensatz dazu werden in den US-Steuererklärungen die Abschreibungen degressiv berechnet bzw. werden "Bonus-Abschreibungen" geltend gemacht. Dies führt dazu, dass die US-steuerlichen Verluste in den ersten Jahren nach der Anschaffung höher sind (aufgrund der höheren degressiven Abschreibung) als die bilanziellen Verluste. In späteren Jahren sind die US-steuerlichen Verluste geringer (aufgrund der geringeren Abschreibung) als die bilanziellen Verluste. Durch § 9 Abs. 6 Z 6 KStG idF StabG 2012 sind die Verluste von ausländischen Gruppenmitgliedern weiterhin nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln, sie sind allerdings höchstens im Ausmaß des nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlustes zu berücksichtigen. Das auf österreichisches Steuerrecht umgerechnete Ergebnis wird daher mit dem ausländischen Verlust "gedeckt". Vorliegend wurde in den Jahren 2008 bis 2011 die Verluste des ausländischen Gruppenmitgliedes unter Bedachtnahme auf die nach inländischem Recht zwingend anzuwendende lineare Abschreibung ermittelt. Unabhängig von den in den Jahren 2008 bis 2011 geltend gemachten Verlusten des ausländischen Gruppenmitgliedes wurde nunmehr aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung seitens des Finanzamtes unter Hinweis auf § 9 Abs. 6 Z 6 KStG idF StabG 2012 die steuerlichen Verluste des ausländischen Gruppenmitgliedes mit den Verlusten begrenzt, die sich nach dem ausländischen Steuerrecht ergeben. Wie sowohl dem BP-Bericht als auch der Beschwerde zu entnehmen ist (TZ 1) kommt es gegenständlich zu einer teilweisen Nichtberücksichtigung von Auslandsverlusten.

...

Die erklärten Verluste errechnen sich durch die Umrechnung des amerikanischen unternehmensrechtlichen Verlustes der einzelnen Jahre. Die nunmehr begehrten Verluste ergeben sich aus der Beschwerde.

Die Betriebsprüfung erstattete folgende Stellungnahme zu gegenständlicher Beschwerde: Hinsichtlich der Sachverhaltsdarstellung besteht Übereinstimmung zwischen der BP und der Beschwerde. Dies wurde schon im BP-Bericht klargestellt. Vorerst wird auf die betraglichen Differenzen gemäß Seite 3 der Beschwerde eingegangen: Im Gegensatz zur Erklärung werden nunmehr lediglich die Differenzen aus der Gegenüberstellung der degressiven zur linearen AfA in den Jahren 2012 -2014 steuermindernd beantragt. Dies ist aus der Anlage (im Anhang nochmals beigelegt) zu den Steuererklärungen 2012-2014 ersichtlich.

Zum Problem der Begrenzung der Auslandsverluste mit dem sogenannten „doppelten Verlustdeckel“ ab der Veranlagung 2012:

Wie bereits in Tz 1 des BP-Berichtes dargelegt, kommt es im konkreten Fall tatsächlich zu einer teilweisen Nichtberücksichtigung von Auslandsverlusten. § 9 Abs. 6 Z 6 KStG ist gemäß § 26c Z 32 KStG ab der Veranlagung 2012 in Kraft getreten. Eine Übergangsbestimmung im Hinblick auf Abweichungen (positiv oder negativ) in der Vergangenheit existiert nicht. Auf die Funktionsweise des doppelten Verlustdeckels und die dadurch im Einzelfall erfolgende Reduktion der Auslandsverluste wird in der Literatur (Haslehner/Kofler bzw. Mayr) hingewiesen, dies aber von Mayr als europarechtlich unproblematisch gesehen. Sollten die nicht berücksichtigten Auslandsverluste sich im Ausland nicht mehr verwerten lassen, wäre darüber im Zeitpunkt der Endgültigkeit zu entscheiden (ausdrücklich RDW 5/2012 Art 323 Punkt 3.2). Auch im Zusammenhang mit der Zitierung (Seite 7 der Beschwerde) von Zorn in SWI 2017,47 wird unter Punkt II der Hinweis auf die neue Rechtslage ab 2012 erwähnt. Ebenso wird in der Besprechung der VwGH Erkenntnisse vom 16.9.2015, 12/13/0042 bzw. 29.6.2016, 13/15/0253 durch Zorn in RDW 8/2016 Art 430 unter Punkt I einleitend ausdrücklich auf die Gesetzesänderung 2012 hingewiesen. Im Zuge der Schlussbesprechung zur BP wurde das Thema ausführlich diskutiert, von Seiten der BP auf die Rechtslage hingewiesen, von Seiten der steuerlichen Vertretung (wie auch in der Beschwerde) die Nichtberücksichtigung eines Teiles des Auslandsverlustes argumentiert. Insofern ist auch der Antrag auf Unterbleiben einer BVE zu verstehen. Da bereits zum Zeitpunkt der Berichtsausfertigung mit einem Rechtsmittel gerechnet wurde, wurden sämtliche relevanten Schriftstücke aus dem BP-Archiv in einem Ordner dem zuständigen BV-Team 24 übermittelt (dieser Ordner wurde unter dem Gruppierungsmerkmal „Beilage zum Arbeitsbogen der ***1*** ***2*** Inc. (ausl. GM)“ dem Bundesfinanzgericht vorgelegt, und kann ggf. jederzeit in Papierform nachgereicht werden).

Beweismittel:

Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 19.01.2017

Bericht über die Betriebsprüfung vom 09.02.2017

Jahresabschlüsse 2012-2014 der ***1*** ***2*** Inc.

Steuererklärungen 2012-2014 der ***1*** ***2*** Inc.

Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses der ***1*** ***2*** Inc. 2012-2014

E-Mail Korrespondenz im Zuge der Betriebsprüfung

Stellungnahme der GBP zur Beschwerde vom 10.04.2017

Stellungnahme:

Das Finanzamt beantragt die Abweisung der Beschwerde. Zur Frage der Begrenzung der Auslandsverluste mit dem sogenannten „doppelten Verlustdeckel“ des § 9 Abs. 6 Z 6 KStG idF StabG 2012 ab der Veranlagung 2012 ist auszuführen, dass keine Übergangsbestimmung in diesem Zusammenhang existiert oder vom Gesetzgeber vorgesehen wurde. § 26c Z 32 KStG lautet: „§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl I Nr. 22/2012, ist erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2012 anzuwenden.“ Ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2012 ist daher das zu berücksichtigende Ergebnis eines ausländischen Gruppenmitgliedes einerseits mit dem Ergebnis der „Korrekturrechnung“ auf Basis zwingender inländischer Vorschriften begrenzt sowie andererseits höchstens im Ausmaß des nach

ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlustes. Das auf österreichisches Steuerrecht umgerechnete Ergebnis wird daher mit dem ausländischen Verlust „gedeckt“. Obergrenze des zuzurechnenden Verlustes ist ab der Veranlagung 2012 der nach ausländischem Steuerrecht ermittelte Verlust des betreffenden Wirtschaftsjahres. In der Beschwerde wird vorgebracht, dass die Abweichung zwischen dem nach österreichischem Steuerrecht ermittelten Verlust und dem US taxable Income aus der Vornahme von außerbücherlichen Abschreibungen resultiert. Der nach österreichischem Steuerrecht ermittelte Verlust entspricht exakt dem nach ausländischen steuerlichen Vorschriften ermittelten Verlust über die gesamte Nutzungsdauer des Anlagevermögens. Die Rechtsprechung des VwGH stellt auf die Richtigkeit des Periodengewinns ab (vgl. Zorn, RdW 2016/430, mwN). Eine „Zeitraumbetrachtung“ über die gesamte Nutzungsdauer des Anlagevermögens ist daher nicht geboten. Hinsichtlich der weiteren Ausführungen in Zusammenhang mit dem Erkenntnis des VwGH vom 29.06.2016, 2013/15/0253 ist auszuführen, dass dieses noch zu der Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 ergangen ist. Der hier gegenständliche „doppelte Verlustdeckel“ iSd § 9 Abs. 6 Z 6 KStG idF StabG 2012 war für diese Entscheidung des VwGH nicht relevant, worauf sowohl in der Entscheidung selbst, als auch in der von der Beschwerdeführerin zitierten Literatur (Mayer/Wenzel in SWI 2017) ausdrücklich hingewiesen wird. Der Beschwerdeführerin ist insoweit zuzustimmen, als auch „das verwaltungsnahе Schrifttum“ davon ausgeht, dass die Verluste im Zeitpunkt ihrer Endgültigkeit dennoch aufgrund der unionsrechtlichen Vorgaben zu berücksichtigen seien. Inwieweit hier vorliegend allerdings von einer „Endgültigkeit des Verlustes“ ausgegangen werden kann, kann weder der Beschwerde noch dem Sachverhalt entnommen werden. Gegenständlich werden die Verluste des ausländischen Gruppenmitgliedes aufgrund der Bestimmungen des § 9 Abs. 6 Z 6 KStG mit dem Betrag der nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste in den Veranlagungsjahren 2012 bis 2014 beschränkt. Dies führt in weiterer Folge dazu, dass im Fall der Verlustverwertung im Ausland (tatsächlich oder möglich) iSd § 9 Abs. 7 KStG eben nur diese angerechneten ausländischen Verluste nachzuversteuern sind. Von § 9 Abs. 6 Z 6 KStG idF StabG 2012 bleiben die nach ausländischem Recht ermittelten Verluste sowie deren Verwertung im Ausland selbstverständlich unberührt. Auch eine Betrachtung über den Zeitraum der Nutzungsdauer ändert nichts an der Höhe der Nachversteuerung iSd § 9 Abs. 7 KStG im Ausmaß der angerechneten Verluste. Insofern ist auch bei dieser Betrachtung noch nicht von einem endgültigen Verlust auszugehen. Das Finanzamt beantragt daher die Abweisung der Beschwerde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Sachverhalt wurde unstrittig im Zuge der durchgeführten Außenprüfungen festgestellt. Strittig ist gegenständlich ausschließlich, welcher Verlust vom AGM ***1*** **2*** Inc. Zu

berücksichtigen ist.

Aufgrund unterschiedlicher Abschreibungsvarianten (degressiv, linear) ergeben sich unterschiedliche Abschreibungsbeträge auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens.

2. Beweiswürdigung

Oben genannter Sachverhalt ist unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

§ 9 KStG 1988 idF 1. StabG 2012 (Unternehmensgruppen):

Abs. 1: Abweichend von § 7 können finanziell verbundene Körperschaften (Abs. 2 bis 5) nach Maßgabe des Abs. 8 eine Unternehmensgruppe bilden. Dabei wird das steuerlich maßgebende Ergebnis des jeweiligen Gruppenmitglieds (Abs. 6 und Abs. 7) dem steuerlich maßgebenden Ergebnis des beteiligten Gruppenmitglieds bzw. Gruppenträgers jenes Wirtschaftsjahres zugerechnet, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres des Gruppenmitgliedes fällt.

...

Abs. 6: Bei Ermittlung des zuzurechnenden steuerlich maßgebenden Ergebnisses ist Folgendes zu beachten:

- 1. Als Ergebnis eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds gilt das Einkommen unter Berücksichtigung der Z 4.*
- 2. Das Einkommen im Sinne der Z 1 ist dem am Gruppenmitglied nach Abs. 4 entsprechend unmittelbar oder mittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger zuzurechnen. Als Ergebnis des Gruppenträgers gilt das Einkommen mit der Maßgabe, dass Sonderausgaben vom zusammengefassten Ergebnis abzuziehen sind.*
- 3. Bei Beteiligungsgemeinschaften ist das Einkommen des Gruppenmitglieds im Sinne der Z 1 und 2, an dem die Beteiligung besteht, den Mitbeteiligten im Ausmaß ihrer Beteiligung an der Beteiligungsgemeinschaft zuzurechnen.*
- 4. Vortragsfähige Verluste (§ 8 Abs. 4 Z 2) des unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds aus Zeiträumen vor dem Wirksam werden der Unternehmensgruppe (Vorgruppenverluste) oder aus einer umgründungsbedingten Übernahme durch ein Gruppenmitglied (Außergruppenverluste) können bis zur Höhe des eigenen Gewinnes des jeweiligen Gruppenmitglieds verrechnet werden. Außergruppenverluste liegen nicht vor, wenn vortragsfähige Verluste innerhalb der Gruppe entstanden sind und umgründungsbedingt auf ein anderes Gruppenmitglied übergehen.*
- 5. Steuerumlagen zum Zwecke des Ausgleichs der steuerlichen Wirkungen, die sich aus der Zurechnung der Einkommen der Gruppenmitglieder zum Gruppenträger ergeben, sind steuerneutral.*
- 6. Bei nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitgliedern sind nur die nach § 5 Abs. 1 und den übrigen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 und dieses Bundesgesetzes ermittelten Verluste aus Einkunftsquellen des jeweiligen Wirtschaftsjahres,*

höchstens jedoch die nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres dem unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger im Ausmaß der Beteiligungen aller beteiligter Gruppenmitglieder einschließlich eines beteiligten Gruppenträgers zuzurechnen. Zuzurechnende Verluste können nur im Ausmaß von 75% der Summe der eigenen Einkommen sämtlicher unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder sowie des Gruppenträgers berücksichtigt werden. Insoweit dabei die Verluste im laufenden Jahr nicht berücksichtigt werden können, sind sie in folgenden Jahren als vortragsfähige Verluste des Gruppenträgers abzuziehen.

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.

...

[§ 26c Z 32 KStG 1988:](#)

§ 9 Abs. 6 Z 6 in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I Nr 22/2012, ist erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2012 anzuwenden.

Mit dem 1. StabG 2012 ist also ein neuer Verlustdeckel im Zusammenhang mit der Anrechnung von Verlusten von ausländischen Gruppenmitgliedern geschaffen worden (§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG idF 1. StabG 2012).

Demnach sind die Verluste von ausländischen Gruppenmitgliedern zwar weiterhin nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln, können aber höchstens im Ausmaß des nach ausländischem Steuerrecht ermitteltem Verlust berücksichtigt werden. Das auf österreichisches Steuerrecht umgerechnete Ergebnis wird daher mit dem ausländischen Verlust gedeckelt.

Das steuerliche Ergebnis des Gruppenmitglieds ***1*** ***2*** Inc. (***3***) wurde mit einem Betrag von -5.610.460,27 € (Verlust) berücksichtigt. Dieses Ergebnis entspricht dem „Taxable Income“ gemäß vorliegender US Tax Return (-6.728.625,00 USD). Bei einem Umrechnungskurs zum 31.12.2017 von 1,1993 ergibt dies einen Betrag von -5.610.460,27 €.

Eine Umrechnung auf „österreichisches“ Steuerrecht würde den Verlust erhöhen, da aufgrund der unterschiedlichen Abschreibungsmethoden (degressiv versus linear) in Österreich ein höherer Abschreibungsbetrag zu berücksichtigten wäre.

Dies würde zu einer Differenz von 172.930,00 USD bzw. 144.192,45 € führen.

Anzuführen ist hierzu, dass die hier dargestellten Beträge weder seitens der belangten Behörde noch seitens der Beschwerdeführerin in Streit stehen.

Nach oben genannter gesetzlichen Bestimmung ist allerdings das „höhere“ Ergebnis des Gruppenmitgliedes zu berücksichtigen – also der niedrigere Verlust lt. ausländischem Steuerbescheid. Es ist also immer der geringere Verlust (allenfalls umgerechnet in Euro) zwischen dem Ergebnis ermittelt nach inländischem Steuerrecht und dem Ergebnis ermittelt nach ausländischem Steuerrecht für die Verlusthereinnahme heranzuziehen.

Selbst die Beschwerdeführerin weist in der Beschwerde vom 12. Februar 2020 auf die Bestimmung des § 9 Abs. 5 Z 6 KStG hin und führt hierzu weiters aus: *„Infolge der neuen Rechtslage ab 1.1.2012 kommt es zu einem Doppeleffekt, den der Gesetzgeber in dieser Form nicht beabsichtigt hat.“*

Wenn der Gesetzgeber den Effekt der doppelten Verlustverwertung so nicht beabsichtigt gehabt hätte, hätte er diesen eben nicht so beschließen sollen.

Warum die Beschwerdeführerin annimmt, dass der Gesetzesgeber ein Gesetz beschließt, das so nicht beabsichtigt war, kann nicht nachvollzogen werden.

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage (ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 21) findet sich hierzu folgender Text:

Zu Art. 3 (Änderung des Körperschaftsteuergesetzes 1988):

Die Höhe des durch Umrechnung eines nach österreichischen Gewinnermittlungsregeln ermittelten Verlustes eines ausländischen Gruppenmitgliedes soll mit dem Betrag des nach ausländischen Regeln ermittelten Verlustes gedeckelt werden, um die Nachversteuerung der berücksichtigten Verluste zu gewährleisten.

Auch daraus geht also klar hervor, dass eine Deckelung sehr wohl tatsächlich auch so beabsichtigt gewesen ist.

Wenn die Beschwerdeführerin hier noch auf das Erkenntnis des VwGH verweist (VwGH 29.6.2016, [2013/15/0253](#)), so ist hierzu anzumerken, dass hier Jahre vor der Gesetzesänderung betroffen waren (2005 und 2006). Weiters war hier die Problematik von der Berücksichtigung von Bilanzwerten bei Eintritt in die Gruppe zu beurteilen.

Der Verweis auf dieses Erkenntnis kann also zu keiner anderen Beurteilung führen, als die Berücksichtigung der gesetzlichen Bestimmung lt. 1. StabG 2012.

Ob dies schlussendlich zu einer in Summe geringeren Abschreibung als der gesamten Anschaffungskosten führt, nimmt die klare gesetzliche Bestimmung offensichtlich in Kauf.

3.1. 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.

Gegenständlich fehlt eine einfachgesetzliche Regelung, welche die unionsrechtlichen Vorgaben (vgl. EuGH 13.12.2005, [C-446/03](#), Marks & Spencer; EuGH 15.5.2008, [C-414/06](#), Lidl Belgium) umsetzt (Geltendmachung ausländischer Verluste bei deren Endgültigkeit). Da bisher zur Interpretation des [§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988](#) im Hinblick darauf keine höchstgerichtliche Judikatur existiert, wird die ordentliche Revisionsmöglichkeit zugelassen.

Linz, am 29. Oktober 2020