

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Haim in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 24. Juli 2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz (nunmehr Finanzamt für Großbetriebe) vom 1. Juni 2015 betreffend

1) Feststellungsbescheid Gruppenträger 2012 und

2) Körperschaftsteuer Gruppe 2012

zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- 1) Der Beschwerde wird hinsichtlich Feststellungsbescheid Gruppenträger 2012 stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind:

Feststellungsbescheid Gruppenträger 2012

Das Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z. 2 KStG 1988 im Jahr 2012 beträgt € 12.190.644,32.

Zuzurechnende Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder (KZ 9850): € 109.861,01

Nachzuversteuernde Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder: (KZ 9855) € 186.570,98

- 2) Die Beschwerde hinsichtlich Körperschaftsteuer Gruppe 2012 wird abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Bescheid vom 1. Juni 2015 wurde seitens des Finanzamtes ***6*** ein Feststellungsbescheid Gruppenträger 2012 erlassen. Das Einkommen der Beschwerdeführerin wurde darin mit Euro 12.292.945,44 festgestellt.

Begründend wurde ausgeführt: Laut Aufstellung der Firma ***1*** über das in der ***2*** erzielte handelsrechtliche bzw. steuerrechtliche Ergebnis seien in der ***2*** ab dem Jahr 2011 erstmals die Kursverluste aus Bewertung anerkannt worden. Das heiße, dass im Jahr 2011 der ausländische Verlust mit dem ausländischen Gewinn verrechnet werde. Daher sei gemäß § 9 Abs. 6 Z 6 KStG der Betrag in Höhe von Euro 237.444,92 der Beschwerdeführerin gewinnerhöhend zuzurechnen. Es werde auf die Niederschrift vom 20.5.2014 Punkt 19 verwiesen.

In ebenfalls am 1. Juni 2015 ergangenen Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2012 wird die Körperschaftsteuer i.H.v. € 2.456.205 festgesetzt.

Im Punkt 19 der zitierten Niederschrift wird ausgeführt: „In der ***3*** Steuererklärung für 2007 und 2008 wird jeweils ein Gewinn ausgewiesen. Laut Handelsrecht ist in beiden Jahren ein Verlust entstanden, der aber aufgrund der Besonderheiten des ***3*** Steuerrechts nicht ausgewiesen wird. Durch die Verschiebung von Aufwendungen in die folgende bzw. nächstfolgende Periode wird jeweils ein Gewinn versteuert. Bei der Ermittlung des Ergebnisses des ***3*** Gruppenmitglieds für die Wirtschaftsjahre 2008 und 2009 nach österreichischem Steuerrecht entsteht jeweils ein Verlust. Gemäß § 6 Abs. 6 Z 6 KStG ist in den Jahren, in denen der ausländische Verlust mit einem ausländischen Gewinn verrechnet wird oder verrechnet werden könnte, dieser Betrag beim beteiligten inländischen Gruppenmitglieds bzw. Gruppenträgers, dem dieser Verlust zugerechnet wurde, als Gewinn hinzuzurechnen. Die steuerliche Berücksichtigung von im Entstehungsjahr nach ausländischem Steuerrecht nicht abzugsfähigen Aufwendungen bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinns in späteren Jahren entspricht einer Verlustverrechnung. Diese Vorgangsweise führt zum gleichen Ergebnis wie der Ausweis von Verlusten im Entstehungsjahr die Verlustverrechnung am Gewinnjahren. Wie nach österreichischem Steuerrecht ermittelten ausländischen Verluste sind in Österreich zu berücksichtigen, es hat aber eine Nachversteuerung dann zu erfolgen, sobald die verschobenen Aufwendungen nach ausländischem Steuerrecht den steuerlichen Gewinn des ausländischen Gruppenmitglieds mindern. Die verschobenen Aufwendungen werden im Jahr 2011 beim ausländischen Gruppenmitglied gewinnmindernd verwertet.

Verschobene Aufwendungen aus 2008 (umgerechnet in €/Währung 7,330580) die im Gruppenergebnis 2009 erfasst sind

Kursverluste Darlehen	€ 158.777,20
Kursverluste Darlehenszinsen	€ 27.984,69
Kursverluste LV	€ 50.683,03
	€ 237.444,92

Aufgrund des abweichenden Wirtschaftsjahres des Gruppenträgers kommt es zu einer Nachversteuerung im Wirtschaftsjahr 2011/2012.

Mit Schreiben vom **23. Juli 2015** wurde seitens der Beschwerdeführerin gegen die genannten Bescheide **Beschwerde** erhoben und im Wesentlichen ausgeführt:

Die Beschwerde richte sich gegen die Festsetzung der nachzuversteuernden Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder in Höhe von Euro 413.995,71. Es werde die Festsetzung der nachzuversteuernden Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder in Höhe von Euro 176.550,79 beantragt, da im oben angeführten Nachversteuerungsbetrag Verluste der ***3*** Tochtergesellschaft Tochter in Höhe von Euro 237.444,92 enthalten seien und gemäß den Feststellungen der vorangegangenen Betriebsprüfung nachversteuert wurden, obwohl diesbezüglich keine Rechtsgrundlage bestehe.

Im Ergebnis liege dem Bescheid die Auffassung zugrunde, dass eine Verpflichtung zur Nachversteuerung auch ohne Nutzung von Verlustverträgen im Ausland, und zwar durch bloße Abweichungen aufgrund unterschiedlicher steuerlicher Gewinnermittlungen eintrete. Dies entspreche aber nicht der für das Jahr 2012 und - soweit es zulässige Verlustverrechnungen nach § 9 Abs. 6 Z. 6 KStG vor 1. StabG betreffe - auch aktuell geltenden Rechtslage. In den Veranlagungsjahr 2008 und 2009 habe die Ermittlung des Ergebnisses nach österreichischem Steuerrecht jeweils Verluste ergeben, wohingegen in der ***3*** Steuererklärung Gewinne zu deklarieren waren. Entsprechend der in diesem Veranlagungsjahr geltenden Rechtslage wurden die nach österreichischem Steuerrecht ermittelten Verluste im Rahmen der Gruppenbesteuerung berücksichtigt. Eine Nachversteuerung bei aufrechter Gruppenzugehörigkeit sei in Jahren vorzunehmen, in denen der ausländische Verlust mit einem ausländischen Gewinn verrechnet werde bzw. verrechnet werden könnte. Grundvoraussetzung für die Nachversteuerung sei folglich jedenfalls, dass ein nach ausländischem Steuerrecht zulässiger Verlustvortrag bestehe (siehe T. Walter: Verluste ausländischer Gruppenmitglieder, in J. Mühlehner/H. Zöchling (Hrsg.): Die neue Gruppenbesteuerung, SWK Sonderheft, Wien 2004, Seite 52)

Diese Voraussetzung liege im konkreten Fall jedoch nicht vor, sodass - mangels Existenz ausländischer Verlustvorträge - keine Nachversteuerung im Rahmen der Feststellung der Einkünfte des Gruppenträgers 2012 bzw. der Veranlagung der Gruppe 2012 vorzunehmen sei. Eine auf dem Ausgleich von unterschiedlichen steuerlichen Gewinnermittlungsregelungen beruhende Verpflichtung zur Nachversteuerung habe dagegen der Gesetzgeber ausdrücklich nicht vorgesehen. Eine Gleichsetzung von nach ausländischem Steuerrecht verzögerten Aufwandsverrechnungen mit einer steuerlichen Verlustverrechnung sei nicht zutreffend.

Vielmehr konnte auf Basis der früheren Gesetzeslage (§ 9 Abs. 6 Z. 6 erster Satz KStG in der Fassung von vor dem 1. StabG 2012), die für die Zurechnung der Verluste aus der ***3*** Tochtergesellschaft in den Jahren 2008 und 2009 maßgeblich gewesen sei, der Fall eintreten, dass sich einem Ausland vorliegende Gewinn durch die Anwendung österreichischer steuerlicher Vorschriften in einen Verlust verwandle und auf diese Weise die Verluste eines ausländischen Gruppenmitglieds „quasi-permanent“ zu berücksichtigen seien, wie auch das BFG in seiner Entscheidung vom 25.2.2014, RV/7100658/2011, explizit bestätigte. Eine endgültige Verwertung der ausländischen Verluste sei allerdings ohnedies nicht möglich. Vielmehr sehe § 9 Abs. 6 Z. 7 KStG idGF für den Fall des Ausscheidens eines ausländischen Gruppenmitglieds eine Zurechnung im Ausmaß aller zugerechneten im Ausland nicht verrechneten Verluste vor. Komme es während der Teilnahme des ausländischen Gruppenmitglieds an der österreichischen steuerlichen Gruppe zu keiner Verlustberücksichtigung im Ausland, sei die Nachversteuerung bis zum Ausscheiden aus der Gruppe aufgeschoben (Stefaner/Weninger, Quasi-permanente Verwertung ausländischer Verluste iRd Gruppenbesteuerung, Ges 2005, 438). Die Nachverrechnung der Verluste trete damit lediglich später ein, die angesetzten Verluste würden bis zum Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds im Inland steuerwirksam bleiben (Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung, K 98 a, FN 39; BFG vom 25. Februar 2014, RV/7100658/2011).

Im Rahmen des 1. StabG 2012, Bundesgesetzblatt I 2012/22, wurde der erste Satz des § 9 Abs. 6 Z. 6 KStG novelliert. Nach der Neuregelung sei ab dem Veranlagungsjahr 2012 nur mehr die Zurechnung von Verlusten in maximal jene Höhe erlaubt, die sich nach ausländischem Recht ergebe. Diese Gesetzesänderung betreffe aber nur die Verlustverrechnung sei gegenständlich nicht einschlägig, da die berufungsgegenständlichen Verlustverrechnungen aus dem Veranlagungsjahr 2008 und 2009 stammen. Die Frage, unter welchen Umständen eine Nachversteuerung zu erfolgen habe, werde in § 9 Abs. 6 Z. 6 erster Satz KStG nicht angesprochen, sondern gelte hierfür § 9 Abs. 6 Z. 7 KStG in der geltenden Fassung (bzw. § 9 Abs. 6 Z. 6 Sätze 2 ff. KStG in der Fassung für 2012). Bereits aus den erläuternden Bemerkungen zu dieser Gesetzesänderung lasse sich eine Bestätigung dahingehend entnehmen, dass für zulässigerweise zugerechnete Verluste, die sich rein aus unterschiedlichen steuerlichen Gewinnermittlungsregelungen ergeben haben, eine Nachversteuerung erst bei Ausscheiden der Verlustgesellschaft aus der Gruppe ergebe: „Für die Berücksichtigung der ausländischen Verluste sind diese auf österreichische Steuerrecht umzurechnen, während eine

Nachversteuerung nur stattfindet, wenn die Verluste-nach ausländischem Steuerrecht-verwertet werden können oder das ausländische Gruppenmitglied aus der Gruppe ausscheidet es hat sich jedoch gezeigt, dass im zahlreichen Fällen die solcherart umgerechneten Verluste höher waren als die ursprünglichen (nicht umgerechneten) ausländischen Verluste. Im Extremfall kann sich sogar aus einem ausländischen Gewinn umrechnungsbedingt ein Verlust ergeben. In Österreich wird daher ein Verlust berücksichtigt, obwohl im Ausland gar kein Verlust vorliegt. Da in solchen Fällen eine Nachversteuerung der Umrechnung bedingt höheren ausländischen Verluste theoretisch erst bei Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds aus der Gruppe möglich wäre, soll vorgesehen werden, dass bereits die Berücksichtigung ausländischer Verluste mit dem sich nach ausländischem Steuerrecht ergebenden Verlust gedeckelt ist. Eine Berücksichtigung von ausländischen Gewinnen, die Erstumrechnung bedingt seinen Verlust führen, sollte dadurch ausgeschlossen werden, weil nach ausländischem Steuerrecht kein Verlust vorliegt.“

Diese Rechtsfolge finde sich auch in der BFG Entscheidung BFG 25.2.2014, RV/7100658/2011 explizit bestätigt. Der angefochtene Bescheid ist daher insoweit inhaltlich rechtswidrig.

Zudem werde darauf hingewiesen, dass ein falscher Umrechnungskurs verwendet worden sei.

Es werde eine mündliche Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 30.9.2015** wurde der Beschwerde teilweise Folge gegeben und ausgeführt: „Die Firma ***7*** ist Gruppenträger des in dieser Begründung vorbezeichneten „Konzernname“. In der Gruppe befinden sich mit Ausnahme von Gruppenträger ausschließlich ausländische Gruppenmitglieder. Eines dieser Gruppenmitglieder ist die ***4*** Tochter. Diese ***4*** Tochterfirma erzielte in den Jahren 2007 und 2008 handelsrechtliche Verluste. Diese Verluste wurden aufgrund des ***3*** Steuerrechts nicht ausgewiesen, da Aufwendungen im Zusammenhang mit Kursverlusten nicht abzugsfähig waren. Im Jahr 2008 - um die Nachversteuerung dieser Verluste geht es im konkreten Fall - wurden Kursverluste i.H.v. Währung 1.740.609 das sind € 160.344,10 erzielt. Nach ***3*** Steuerrecht lag in beiden Jahren ein Gewinn vor. Nach österreichischem Steuerrecht lag hingegen ein steuerrechtlicher Verlust vor. Aufgrund des abweichenden Wirtschaftsjahres der ***7*** wurden die nach österreichischem Steuerrecht vorliegenden Verluste in den Wirtschaftsjahren 2007/08 bzw. 2008/09 beim Gruppenträger verwertet. Dies war aufgrund der damaligen Rechtslage rechtskonform. Im Jahr 2011 wurden bei der ***3*** Tochtergesellschaft die oben angeführten Aufwendungen aus dem Jahr 2008, wie dargestellt in das Gruppeneinkommen Einzug fanden, in der ***2*** steuerrechtlich gewinnmindernd berücksichtigt. Im Zuge der Betriebsprüfung wurden eben diese Aufwendungen im Wirtschaftsjahr 2011/12 Nachversteuerung mit der Begründung, es handle sich um verschobene Aufwendungen, für die analog zur Nachversteuerung von verwerteten oder

verwertbaren Verlust denn eine Nachversteuerung zu erfolgen hat, da diese im Jahr 2011 den steuerlichen Gewinn der ausländischen Tochtergesellschaften minderten.

Die Beschwerde richtet sich nun gegen diese Feststellung mit folgender Begründung:

(Es folgt eine Wiedergabe von Ausführungen aus der Beschwerde)

Es wird in der Beschwerde beantragt, dem Nachversteuerung ausländische Gruppenmitglieder in Höhe von Euro 176.550,79 festzusetzen, da die Nachversteuerung der ***3*** Verluste von Euro 237.444,92 zu Unrecht erfolgt. Weiters wird in der Beschwerde auch die Höhe der Nachversteuerung angefochten, da der Umrechnung ein falscher Wechselkurs zugrundegelegt wurde.

Rechtliche Würdigung:

(Es folgt die Darstellung von §§ 9 Abs. 6 Z. 6 KStG in der Fassung vor dem ersten Stabilitätsgesetz)

Im konkreten Fall wurde 2008 im Ausland nach Handels-bzw. Unternehmensrecht ein Verlust erzielt. Die Aufwendungen im Zusammenhang mit Kursverlusten wurden aufgrund des ***3*** Steuerrechts nicht anerkannt. Sie werden allerdings vorgetragen und können in einem Folgejahr verwertet werden, in dem sich ein ausreichender Gewinn ergibt. Entsprechend erfolgte auch die Berücksichtigung der Aufwendungen aus dem Jahr 2008 im Jahr 2011. Diese löst-wie nachfolgend erörtert wird-eine Nachversteuerung in Österreich aus. Zur Auslegung von § 9 Abs. 6 Z. 6 KStG kann § 2 Abs. 8 EStG herangezogen werden. Grundgedanke der Nachversteuerung Regelung des § 2 Abs. 8 EStG ist, dass Verluste nur einmal verwertet werden dürfen. Um eine doppelte Verwertung auszuschließen, kommt es daher im Folgejahr, in dem der Verlust im Ausland (z.B. durch einen Verlustvortrag) verwertet wird oder verwertet werden könnte, zur Nachversteuerung im Inland.

Die Regelung des § 9 Abs. 6 Z. 6 KStG in der Fassung vor dem 1. StabG bezieht sich auf die Verrechnung des ausländischen Verlustes mit einem ausländischen Gewinn, was nach der Systematik des österreichischen Körperschaftssteuerrechts für eine Verrechnung vor dem Abzug von Sonderausgaben oder Freibeträgen auf der Ebene der Einkommensermittlung sprechen könnte. Dem Zweck der Vorschrift entsprechend müsste aber jeder Verlustverrechnung (somit insbesondere ein Verlustabzug als Sonderausgabe) welcher zu einer Verringerung der Steuerbelastung im Ausland führt, eine Nachversteuerung nach sich ziehen eine Nachversteuerung wird ausgelöst, wenn ein Verlust im Ausland verwertet wird oder ein Verlust im Ausland verwertet werden könnte. Somit nicht notwendig, dass ein Verlust tatsächlich im Ausland verwertet werden lediglich die Möglichkeit dazu reicht bereits aus. Ergo muss eine Nachversteuerung umso mehr ausgelöst werden, wenn ein Verlust tatsächlich

verwertet wird. Da es entscheidend ist, wodurch sich ein Verlustvortrag oder eine -verrechnung charakterisiert, wird kurz darauf eingegangen.

Die gesetzliche Regelung des Verlustausgleiches in § 2 Abs. 2 EStG stellt keine Begünstigung dar, sondern ist Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips. Besteuert werden nicht die Einkünfte, sondern das Einkommen, auch negative Liste sind zu erfassen. Andernfalls käme es zur Besteuerung eines nicht erzielten Einkommens. Verbleibende Verluste sind in den Folgejahren als Verlustabzug gemäß § 18 Abs. 6 EStG verwertbar. Die Anknüpfung an die Leistungsfähigkeit führt zum Prinzip der Einmalerfassung, dass die Nichterfassung oder Doppelerfassung von Einkünften verhindern soll; in Bezug auf ausländische Einkünfte dient § 2 Abs. 8 EStG diesem Ziel. Wie bereits erwähnt, ist diese Bestimmung das Vorbild der Bestimmung in § 9 Abs. 6 Z. 6 KStG. An die Verlustverwertung im Ausland erfolgt oder erfolgen hätte können, richtet sich nach den Vorschriften des ausländischen Rechts. Die Nachversteuerung hat in jenem Jahr zu erfolgen, indem der konkrete, im Inland verwertete Verlust nach Maßgabe des ausländischen Steuerrechts dort im Wege des Verlustvortrags verwertet wird (verwertet hätte werden können). Das ***4*** Steuerrecht kennt einen Verlustvortrag und eine nachfolgende -Verrechnung, da ansonsten das vorliegende Rechtsproblem gar nicht aufgetreten wäre; lediglich die Systematik ist eine andere. Zwar wurde steuerrechtlich kein Verlust erzielt, jedoch wurden die Aufwendungen, die handelsrechtlich zum Verlust führten, in einem Aufwandsvortrag „geparkt“ und in einer Folgeperiode mit einem Gewinn verrechnet. Im Jahr 2008 wurden offensichtlich mehr Aufwendungen als Erträge erwirtschaftet. Da im Jahr 2011 ausreichender Gewinn erzielt wurde, konnten die überschießenden Aufwendungen aus dem Jahr 2008 verrechnet werden dies entspricht exakt der Systematik des Verlustvortrages bzw. der -verrechnung als Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips, wo ein Verlust erzielt wird, dieser vorgetragen und später mit einem ausreichenden Gewinn verrechnet wird. Das Resultat ist somit exakt dasselbe, wie wenn im Jahr 2008 aufgrund des ausländischen Steuerrechts ein steuerrechtlicher Verlust erzielt worden wäre, in einen Verlustvortrag geflossen und im Jahr 2011 verrechnet worden wäre. Da das ***4*** Steuerrecht eine andere (verschärfte) Methode hat, dies umzusetzen, kann kein Grund dafür sein, eine Nachversteuerung nicht auszulösen. Würde eine Nachversteuerung unterbleiben, wären mit dem 2011 die „verschobenen Aufwendungen“ im ***1*** Konzern doppelt berücksichtigt worden, nämlich im Wirtschaftsjahr 2008/2009 beim Gruppenträger sowie im Jahr 2011 bei der Tochtergesellschaft. Wiederholend wird ausgeführt, dass die Nachversteuerung den Sinn und Zweck hat, eine mehrfache Verlustverwertung zu vermeiden und jede Verlustverrechnung, die zu einer Verringerung der Steuerbelastung im Ausland führt, eine Nachversteuerung auslöst. Es muss im konkreten Fall somit eine Nachversteuerung ausgelöst werden, um analog zur Vermeidung von doppelten Verlustverwertungen eine doppelte Geltendmachung von Aufwendungen zu vermeiden. In der Beschwerde wird auf das Erkenntnis des BFG vom 25.2.2014, RV/7100658/2011, verwiesen, mit denen das BFG einen Fall hinsichtlich einer „quasi-permanenten“ Verlustberücksichtigung zu entscheiden hatte. Dieses BFG-Erkenntnis ist

auf den hier vorliegenden Fall allerdings nicht anwendbar: Es wurde dort ein anderer Sachverhalt verwirklicht. Im Ausland lag dort nämlich ein handels- und steuerrechtlicher Verlust vor. Es erfolgt dort jedoch keine Besteuerung von Gewinnen, weshalb faktisch gesehen keine Nachversteuerung - während der Gruppenzugehörigkeit - erfolgen kann. Außerdem wurde gegen dieses Erkenntnis eine Amtsrevision erhoben, über die der VwGH bislang nicht entschieden hat. Zusammenfassend wird noch einmal festgehalten, dass die Beschwerdeführerin nahezu völlig das Sachverhaltselement der Aufwandsverrechnung ignoriert, die einer Verlustverrechnung ident ist und seiner Nachversteuerung führen muss. Hinsichtlich dieser Beschwerdepunkte kann nicht stattgegeben werden. Das Beschwerdevorbringen hinsichtlich der Höhe der Nachversteuerung erfolgte hingegen zu Recht. Da die Nachversteuerung ausschließlich Aufwendungen betrifft, die in der *****2***** im Jahr 2008 angefallen sind, Abwägungsrechnung mit dem Kurs zum 31.12.2008 zu erfolgen. Es wird im Wirtschaftsjahr 2011/12 hinsichtlich der *****3***** Tochterfirma ein Betrag in Höhe von Euro 160.344,10 Nachversteuerung. Insgesamt wird somit ein Betrag in Höhe von Euro 336.894,89 nachversteuert. Der Beschwerde war somit teilweise stattzugeben.“

Mit Schreiben vom **26.11.2015 wurde ein Vorlageantrag** eingebracht und ausgeführt: „Die Beschwerdevorentscheidung setzte die nachzuversteuernden Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder 2012 in Höhe von Euro 336.894,89 fest. Dabei wurde entgegen den Beschwerdebegehren vom 23. Juli 2015 ein Nachversteuerung Betrag in Höhe von Euro 160.344,10 betreffend die *****4***** Gesellschaft berücksichtigt. Bezüglich der gegen die Nachversteuerung erhobenen Einwendungen verweisen wir auf die Ausführungen unserer Bescheid Beschwerde welche vollinhaltlich aufrechterhalten werden. Des weiteren wird mit nachfolgenden Ergänzungen zur unserer Bescheidbeschwerde eine Stellungnahme zur Beschwerdevorentscheidung vorgenommen. Der Sachverhalt wird in der Beschwerdevorentscheidung teilweise unzutreffend dargestellt, wenn auf Seite 4 erster Absatz angeführt wird, das nach *****5***** Steuerrecht Aufwendungen im Zusammenhang mit Kursverlusten vorgetragen und in einem Folgejahr steuerlich verwertet werden können. Tatsächlich waren - insoferne liegt bzw. lag eine Abweichung zum österreichischen Steuerrecht vor - Kursverluste grundsätzlich erst dann abzugsfähig, wenn es zur tatsächlichen Realisierung des Verlustes gekommen war nicht bereits beim buchmäßigen entstehen von Kursverlusten (z.B. im Rahmen der Stichtagsbewertung von Fremdwährungsverbindlichkeiten). Diese Regelung gibt es in einer Reihe von Ländern und waren insofern keine Besonderheit des *****3***** Steuerrechts. Jedenfalls ist es nicht zutreffend, dass die Kursverluste „vorgetragen“ werden durften. Dadurch wird ein unzutreffendes Bild vermittelt, welches impliziert, dass dieser „Vortrag“ von Kursverlusten letztlich zu einer Verwertung eines Verlustvortrags geführt hat. Dies war im konkreten Fall nicht zutreffend. Da der Kursverlust nach *****5***** Steuerrecht nicht anerkannt war, kann es auch nicht - anders als in der Beschwerde Vorentscheidung dargestellt - dazugekommen sein, dass ein „Verlust tatsächlich verwertet“ wurde. Gleiches für die gilt für die auf Seite 5, dritter Absatz, vorgenommene Einführung des Begriffs eines

„Aufwandsvortrag“. Auch hier soll offenbar wieder sprachlich im wird werden, das einen Verlustverwertung stattgefunden hat tatsächlich kam es in der ***2*** zu einer zeitverzögerten Erfassung von Fremdwährungsverlusten, welche aber nicht mit einer Verlustverwertung im Ausland gleichzusetzen ist der Gesetzeswortlaut ist diesbezüglich ganz klar und eindeutig gemäß § 9 Abs. 6 Z. 6 Satz 2 idF vor 1. StabG 2012 kommt es zur Nachversteuerung, wenn „der ausländische Verlust mit einem ausländischen Gewinn“ verrechnet wird. Diese Regelung ist ganz exakt und eindeutig und keiner Ausweitung auf dem Wege bei Interpretation zugänglich. Unzutreffend sind die Ausführungen in der Berufung Vorentscheidung des weiteren, wenn vermeint wird, dass „verschärfte“ Methoden im ***5*** Steuerrecht kein Grund dafür sein können, eine Nachversteuerung nicht auszulösen genau der umgekehrte Weg ist korrekt. Ein ausländische Steuerrecht kann niemals der Grund dafür sein, eine Nachversteuerung auszulösen. Eine Besteuerung in Österreich kann immer nur auf dem Boden des österreichischen Rechtsbüro in das österreichische rechte Besteuerung an einem bestimmten Sachverhalt, ist zu prüfen, dieser Sachverhalt erfüllt wird oder nicht. Wenn wir im konkreten Fall der Sachverhalt nicht erfüllt wird, kann man nicht einen künstlichen Sachverhalt „Aufwandsvortrag“ einführen und mit diesem eine Besteuerung in Österreich verbinden, der im klaren Gesetzeswortlaut in Österreich keine Deckung findet. Der in der Beschwerde vorentscheidung eingeführte (fiktive) Begriff der „Aufwandsverrechnung“ (gemeint ist damit wohl die Verwertung eines (ebenso fiktiven) „Aufwandsvortrags“) ist demzufolge auch nicht ident mit einer Verlustverrechnung, wenn der Beschwerde Vorentscheidung ausgeführt. Es geht letztlich darum, dass in anderen Steuerrechtssystemen bestimmte Aufwendungen teilweise erst einem späteren Zeitpunkt mit steuerlicher Wirkung erfasst werden können. Derartige auf unterschiedliche Gewinnermittlungsregelungen beruhende Verschiebungen wird es regelmäßig zwischen verschiedenen Besteuerungssystemen geben und kann dies nicht als „ident“ mit einer Verlustverrechnung bewertet werden. Es ist daher nicht zutreffend, dass die Beschwerdeführerin „nahezu völlig das Sachverhaltselement der Aufwandsverrechnung ignoriert“, wie in der Beschwerde vorentscheidung ausgeführt (Seite 6, dritter Absatz). Dem Beschwerdeführer ist die Aufwandsverschiebung bewusst. Es ist allerdings eindeutig, dass das österreichische Steuergesetz im klaren und keiner weiteren Interpretation zugänglichen Wortlaut mit einem derartigen Sachverhaltselement keine Nachversteuerung verbindet. Es gibt keine Gesetzesvorschriften, die im Falle von verschobenen Aufwendungen im ausländischen Steuerrecht (im Verhältnis zum österreichischen Steuerrecht) zu einer Nachversteuerung führt. Letztlich kommt dies auch in der Beschwerde vorentscheidung ganz klar zum Ausdruck, wenn angemerkt wird, dass eine Nachversteuerung in dem Jahr zu erfolgen hat, in dem der jeweilige konkrete, im Inland verwertete Verlust nach Maßgabe des ausländischen Steuerrechts dort im Wege des Verlustvortrags verwertet wird (Seite 5 dritter Absatz). Genau dies ist im konkreten Fall nicht erfolgt.

Wenn man vermeint, dass das österreichische Steuerrecht unverhältnismäßige Ergebnisse zeitigt, kann dies nicht auf einem den klaren gesetzlichen Wortlaut überschreitenden

Interpretationsweg bereinigt werden. Der Vollständigkeit halber ist darauf hinzuweisen, dass die Thematik der unterschiedlichen Gewinnermittlungsregelungen und deren Auswirkungen letztlich auch vom Gesetzgeber mit der Folge von Anpassungen im System der Gruppenbesteuerung aufgegriffen wurde. Diesbezüglich verweisen wir wieder auf unserer Bescheidbeschwerde vom 23. Juli 2015.“

Im gegenständlichen Vorlageantrag wurde eine mündliche Verhandlung und eine Entscheidung durch den gesamten Senat beantragt. Es wurde darauf hingewiesen, dass eine Revision an dem vom VwGH auch im Falle einer ablehnenden Entscheidung jedenfalls zulässig wäre, weil eine Rechtsprechung zur gegenständlichen Rechtsfrage fehlt. Zudem werde der Ausschluss der Öffentlichkeit bei der mündlichen Verhandlung beantragt.

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht vom 28. Dezember 2015 zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Mail vom 23. Mai 2017 wurden seitens der Amtspartei die Ergebnisse der Betriebsprüfung für die Jahre 2010 bis 2014 und die diesbezüglichen Berechnungsgrundlagen übermittelt.

Mit Schreiben vom 30. März 2022 wurden die Anträge auf Senatsentscheidung und Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. ist Gruppenträger des sog. „Konzernname“. Ein Gruppenmitglied ist die ***4*** Tochter (in der Folge Tochterfirma genannt).

Die Tochterfirma erzielte in den Jahren 2007 und 2008 nach ***5*** Steuerrecht Gewinne. Sie erwirtschaftete aber auch Kursverluste, die allerdings in der ***2*** erst bei Realisierung ausgewiesen werden dürfen.

Für die Gewinnermittlung in Österreich sind die ausländischen Gewinne nach österreichischem Steuerrecht zu beurteilen. Die Tochterfirma erzielte nach österreichischem Steuerrecht in den Jahren 2007 und 2008 handelsrechtliche Verluste. Diese Verluste wurden in den Wirtschaftsjahren 2007/08 und 2008/09 rechtskonform beim Gruppenträger verwertet.

Im Jahr 2011 kam es in der ***2*** zur Erfassung dieser Aufwendungen und wurden sie steuerlich gewinnmindernd berücksichtigt.

Strittig ist, ob diese Gewinnminderung des Jahres 2011 in Höhe von € 160.344,10 zu einer Nachversteuerung beim Gruppenträger im Wirtschaftsjahr 2011/2012 führt.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist unstrittig, die Höhe des ursprünglich ebenfalls strittigen Nachversteuerungsbetrages wurde in der Beschwerdeentscheidung neu festgesetzt und blieb sodann im Vorlageantrag betragsmäßig unbeeinträchtigt.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe hinsichtlich Feststellungsbescheid Gruppenträger/Abweisung hinsichtlich Körperschaftsteuerbescheid Gruppe)

Gemäß § 9 Abs. 1 zweiter Satz KStG wird bei Vorliegen einer Unternehmensgruppe 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 Gruppenmitglieds fällt.

§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 regelt die Ermittlung des zuzurechnenden steuerlich maßgebenden Ergebnisses eines nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitglieds und lautet in der im Beschwerdejahr 2012 (Wirtschaftsjahr 2011/2012) anzuwendenden Fassung (vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012):

„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 dem unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger im Ausmaß der Beteiligungen aller beteiligter Gruppenmitglieder einschließlich eines beteiligten Gruppenträgers zuzurechnen. In Jahren, in denen der ausländische 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 nichtverrechneten Verluste beim Gruppenmitglied bzw. beim Gruppenträger als Gewinn zuzurechnen. 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.“

Die Gruppenbesteuerung bietet somit Konzernen mit ausländischen Tochtergesellschaften die Möglichkeit, bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen die Verluste ihrer ausländischen Gruppenmitglieder gesamteinkommensmindernd zu nutzen. Dieser Steuervorteil ist aber kein endgültiger, sondern nur ein vorübergehender, da alle im Inland zugerechneten Verluste ausländischer Gruppenmitglieder zu bestimmten Zeitpunkten und unter bestimmten Voraussetzungen nachversteuert werden müssen.

Das ausländische Ergebnis des Gruppenmitglieds ist im Wege einer Mehr-Weniger-Rechnung auf ein Ergebnis nach österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften überzuleiten. Ausgangspunkt für die Überleitung ist ein nach den ausländischen steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften ermitteltes Ergebnis.

Unstrittig hat die Bf. die Verluste ihrer Tochter in den Jahren 2007/08 und 2008/09 rechtskonform verwertet.

(Hinweis: Nach der neuen Rechtslage (Neufassung von § 9 KStG durch das 1. StabG 2012) kann es nicht mehr zu der Situation kommen, dass im Ausland ein Gewinn erzielt wurde, der nur durch Umrechnung auf österreichisches Recht zum Verlust wird und so eine Verlustübernahme ermöglicht. Die Erläuternden Bemerkungen halten fest, dass in diesem Fall kein ausländischer Verlust vorliegt und so auch kein Verlust nach § 2 Abs 8 EStG (oder § 9 Abs 6 KStG) übernommen werden kann.)

Fraglich ist im gegenständlichen Fall somit, ob die unstrittig zum damaligen Zeitpunkt rechtskonform geltend gemachten Verluste im Wirtschaftsjahr 2011/2012 nachversteuert werden müssen.

Nach dem Sinn und Zweck dieser Regelung soll es sich dabei aber nur um eine vorübergehende Berücksichtigung ausländischer Verluste handeln; kommt es zu einer Verlustverwertung im Ausland oder scheidet das ausländische Gruppenmitglied aus der Gruppe aus, erfolgt in Österreich die Nachversteuerung.

Da die Nachversteuerung auf die Verlustverwertung im Ausland abstellt, knüpft sie damit an das ausländische Steuerrecht an.

Damit ergibt sich das im gegenständlichen Fall vorliegende Problem: Während die Verlustberücksichtigung mittels Umrechnung nach österreichischem Steuerrecht erfolgt, blickt die Nachversteuerung auf das ausländische Steuerrecht. Verlustberücksichtigung erfolgt daher nach österreichischem Steuerrecht, Nachversteuerung nach ***5*** Steuerrecht.

Dies führt zum (unsachlichen) Ergebnis, dass in Fällen, in denen der umgerechnete Verlust höher ist als der nach ausländischem Recht ermittelte Verlust, es zu einer „negativen Umrechnungsdifferenz“ kommt, die zu Periodenverschiebungen, Nicht-Nachversteuerungsverlusten oder zur Versteuerung erst bei Ausscheiden des Gruppenmitglieds führt bzw. führen kann.

In RdW 2012, 323, S 308 führt Univ.-Prof. DDr. Gunter Mayr an: „Umrechnungsbedingt ergab sich in einigen Extremfällen sogar aus einem ausländischen Gewinn ein Verlust, der dann während der Gruppenzugehörigkeit endgültig nicht nachversteuert werden kann.“

Eben dem sollte durch die Änderung des § 9 Abs. 6 KStG durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012 entgegnet werden.

Dies schließt nach Ansicht der Richterin aber auch aus, für Zeiträume davor eine analoge Anwendung bzw. einen Lückenschluss durchzuführen.

Eine Nachversteuerung des bloß umgerechneten Verlustes scheidet nach Ansicht der Richterin schon deshalb aus, weil die Nachversteuerung nur auf die Verlustverwertung im Ausland abstellt und in der ***2*** kein Verlust vorliegt bzw. keine Verluste verwertet wurden.

Das System der Gruppenbesteuerung sah im maßgeblichen Zeitraum keine Nachversteuerung dieser als Verlust geltend gemachten Aufwendungen vor.

Zudem ist es nicht zutreffend, dass sich die Verlustverwertung deshalb, weil die Gewinne des ausländischen Gruppenmitglieds unbesteuert bleiben, in Österreich endgültig steuermindernd auswirken würde. Vielmehr sieht § 9 Abs. 6 Z 6 dritter Satz KStG für den Fall des Ausscheidens eines ausländischen Gruppenmitglieds eine Zurechnung im Ausmaß aller zugerechneten im Ausland nicht verrechneten Verluste vor. Kommt es während der Teilnahme des ausländischen Gruppenmitglieds an der österreichischen steuerlichen Gruppe zu keiner Verlustberücksichtigung im Ausland, ist die Nachversteuerung bis zum Ausscheiden aus der Gruppe aufgeschoben (Stefaner/Weninger, Quasi-Permanente Verwertung ausländischer Verluste iRd Gruppenbesteuerung, Ges 2005, 438). Die Nachverrechnung der Verluste tritt damit lediglich später ein, die angesetzten Verluste bleiben bis zum Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds im Inland steuerwirksam (Wiesner/ Kirchmayr/ Mayr, Gruppenbesteuerung², K 98a, FN 39).

Der österreichische Gesetzgeber hat nun einmal im hier maßgeblichen Zeitraum den Weg einer sofortigen Verlustberücksichtigung im Jahr der Entstehung gewählt und nicht jenen, nur endgültige, d.h. im Ansässigkeitsstaat des Gruppenmitglieds nicht mehr nutzbare, Verluste zu berücksichtigen (vgl. Lang/ Schuch/ Staringer, KStG Kommentar, § 9 Tz 186 ff). Die mit der sofortigen Verlustverwertung unter Umständen bis zum Ausscheiden des ausländischen

Gruppenmitglieds einhergehende Steuerstundung steht folglich im Einklang mit den Intentionen des Gesetzgebers.

Der Beschwerde war hinsichtlich Feststellungsbescheid Gruppenträger stattzugeben.

Körperschaftsteuerbescheid Gruppe

Gemäß § 192 BAO werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zu Grunde gelegt (BFG 13.7.2015, RV/7100155/2014; 10.11.2016, RV/6100707/2011).

Es besteht sohin eine Bindung im Körperschaftsteuerverfahren an die Feststellung des Einkommens der Gruppenmitglieder (Feststellungsbescheid Gruppenmitglied, FGM) und des Gruppenträgers (Feststellungsbescheid Gruppenträger, FGT) einer Gruppe.

Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er gem. § 295 Abs. 1 BAO ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, u.a. im Falle der Abänderung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen.

§ 295 Abs. 1 BAO hat daher die Funktion, abgeleitete Bescheide mit den Inhalten erstmalig erlassener Feststellungsbescheide oder deren Abänderung in Einklang zu bringen. Änderungen (Aufhebungen) gem. § 295 BAO haben zwingend (kein Ermessen) zu erfolgen (VwGH 20.11.1985, 84/13/0166; 28.3.1996, 94/16/0254; 19.10.2006, 2006/14/0027; 5.9.2012, 2012/15/0062).

Der Feststellungsbescheid über die Ergebnisse des Gruppenträgers entfaltet demnach Bindungswirkung für das Körperschaftsteuerverfahren des Gruppenträgers; er bildet einen Grundlagenbescheid für dieses abgeleitete Körperschaftsteuerverfahren (siehe auch VwGH 30.10.2014, 2012/15/0054; Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG, § 24a Tz 34).

Gemäß § 252 Abs. 1 BAO, kann ein Bescheid dem Entscheidungen zu Grunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend seien.

§ 252 Abs. 1 BAO schränkt das Beschwerderecht gegen abgeleitete Bescheide ein; Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Bescheidbeschwerde diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (VwGH 28.5.1997, 94/13/0273; 23.3.2000, 2000/15/0001; 19.3.2002, 2002/14/0005; 7.7.2004, 2004/13/0069). Eine solche Abweisung setzt voraus, dass der Grundlagenbescheid dem Bescheidadressaten des abgeleiteten Bescheides gegenüber wirksam geworden ist (VwGH 22.3.1983, 82/14/0210).

Das gegenständliche Beschwerdevorbringen richtet sich ausschließlich gegen die rechtlichen Beurteilungen im Grundlagenbescheid, welche der Bf. gegenüber unbestritten wirksam geworden sind, weshalb die Beschwerde gegen den abgeleiteten Körperschaftsteuerbescheid abzuweisen war.

Gesamthaft war demgemäß spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. 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. Die gegenständliche Rechtsfrage wurde vom Verwaltungsgerichtshof bisher nicht behandelt. Allerdings hat die Neufassung des ersten Satzes des § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 durch das 1. StabG 2012, BGBl I 2012/22 eine neue Rechtslage geschaffen, wodurch der gegenständlichen Rechtsfrage keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zukommt.

Linz, am 1. April 2022