

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Manuela Fischer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch KPMG Niederösterreich GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Bahnhofplatz 1a/1/3, 2340 Mödling, über die Beschwerde vom 25. Mai 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 (nunmehr Finanzamt für Großbetriebe) vom 20. April 2018 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2014 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.
Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Das Einkommen der Beschwerdeführerin im Jahr 2014 beträgt Euro 0,00.

Die Bemessungsgrundlagen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidung ergeht an:

Gruppenmitglied (Bf.) ***Bf1***

Gruppenträger (100%) GT

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (in der Folge Bf.) ist seit 2013 Gruppenmitglied in der mit Bescheid vom 18.2.2014 gem. § 9 Abs. 8 KStG 1988 festgestellten Unternehmensgruppe; Gruppenträger ist die GTGmbH (ehem. AG).

Die Bf. führt in der Schweiz eine Betriebsstätte.

Der **Feststellungsbescheid Gruppenmitglied für das Jahr 2014** erging am 20.4.2018. Mit diesem Bescheid wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv Euro 767.429,99 festgesetzt. Damit wurden den Angaben in den Steuererklärungen der Bf. nicht entsprochen. Die Behörde versagte die Anerkennung von Siebentel-Abschreibungen iHv Euro 409.626,15 aus Teilwertabschreibungen aus Vorjahren von Beteiligungen iSd § 10 KStG, die der Betriebsstätte in der Schweiz zuzurechnen sind.

In der Bescheidbegründung hielt die Behörde fest: *„Aufgrund des 1.StabG 2012 wird ab der Veranlagung 2012 die Verlustberücksichtigung der Höhe nach mit dem nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlust gedeckelt. Der ausländische Betriebsstättenverlust wird daher mit Euro -54.714,62 berücksichtigt.“*

Gegen den angeführten Bescheid vom 20.4.2018 wurde nach Fristverlängerung mit Schriftsatz vom 25.5.2018 rechtzeitig **Beschwerde** erhoben.

Darin wurde u.a. als Begründung angeführt: *„Für die Bf. bestehen bereits veranlagte vortragsfähige Verluste aus Zeiträumen vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe, welche im Rahmen der Körperschaftsteuererklärung des Jahres 2014 gem. § 9 Abs. 6 Z 4 KStG mit den Einkünften aus Gewerbebetrieb iHv EUR 357.803,84 verrechnet wurden; in dem nun bekämpften Bescheid hingegen im Ausmaß der (nicht antragsgemäß) festgesetzten Einkünfte iHv EUR 767.429,99 abgezogen wurden.*

Die Bf. führt in der Schweiz eine Betriebsstätte. Gemäß § 7 Abs. 2 KStG sind ausländische Einkünfte einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft grundsätzlich in die Einkommensermittlung mit einzubeziehen (vgl. KStR 2013, Rz 353 ff). Verluste aus einer ausländischen Betriebsstätte, welche eine in Österreich ansässige unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft erzielt, sind gem. § 7 Abs. 2 KStG iVm § 2 Abs. 8 EStG mit inländischen Einkünften auszugleichen insoweit sie nach österreichischem inländischen Recht ermittelt worden sind (vgl. KStR 2013, Rz 377).

Die Gewinnermittlung wurde auch für Beteiligungen im Sinne des § 10 KStG, welche der ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind, nach innerstaatlichen Rechtsvorschriften durchgeführt. Dies beinhaltet auch die Anwendung der Steuerbefreiung des § 10 Abs. 1 KStG sowie die Verteilung der Teilwertabschreibung auf sieben Jahre gem. § 12 Abs. 3 Z 2 KStG. Wir halten fest, dass es sich bei den nicht anerkannten Beträgen nicht um Verluste iSd § 2 Abs. 8 Z 3 EStG handelt - also Verluste die im Veranlagungsjahr 2014 erlitten wurden und im Ausland nicht berücksichtigt werden konnten - sondern ausschließlich um Verluste resultierend aus der nach innerstaatlichem Recht zwingend vorzunehmenden Abrechnung der laufenden Siebentel gem. § 12 Abs. 3 Z 2 KStG iVm § 10 KStG aus den Vorjahresteilwertberichtigungen. Die Vorjahresverluste aus den Teilwertabschreibungen bzw. Veräußerungsverlusten wurden im Jahr der Abschreibung im Betriebsstättenstaat Schweiz in voller Höhe berücksichtigt.

Der mit StabG 2012 eingeführte Deckel iSd § 2 Abs. 8 Z 3 EStG - Ansatz des im Ausland nicht berücksichtigten Verlustes mit höchstens des nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlustes - kann daher im konkreten Fall nicht greifen, da die Verteilung von

Teilwertabschreibungen bzw. Veräußerungsverlusten von Beteiligungen auf sieben Jahr gem. § 12 Abs. 3 Z 2 KStG in der steuerlichen Gewinnermittlung, unabhängig vom ausländischen Ergebnis, nach der inländischen Norm zwingend zu erfolgen hat.

Im konkreten Fall handelt es sich somit um eine Gewinnermittlungsvorschrift des § 2 Abs. 8 Z 2 EStG die anordnet, dass eine Transformation der ausländischen Verluste nach den inländischen Abgabenvorschriften zu erfolgen hat. Dies impliziert, dass es zu keiner Änderung des Totalgewinnes kommt. Der Gesetzgeber selbst hat bei Einführung des § 4 Abs. 2 EStG die Totalgewinnhypothese über die Periodisierungsvorschrift gestellt. Diesen Vorrang folgend gehen wir davon aus, dass sich im Rahmen der Umrechnung vom ausländischen Steuerrecht auf das inländische Steuerrecht nicht ergeben darf, dass Teile der Verluste ohne Berücksichtigung bleiben - schließlich war dies der Auslöser der Einführung der gegenständlichen Bestimmung. Es kommt hinsichtlich der Schweizer Betriebsstätte im konkreten Fall zu keiner Umrechnung eines nach Schweizer Steuerrecht ermittelten Gewinns des Jahres 2014 in einen Verlust nach österreichischem Steuerrecht aus dieser Periode (2014). Es ist lediglich der nach Schweizer Steuerrecht ermittelte Verlust aus Vorjahren in Österreich auf Grund der zwingend anzuwendenden Verteilungsnorm des § 12 Abs. 3 Z 2 erst in der Veranlagung 2014 abzugsfähig. Eine Nichtanerkennung dieser in Vorjahren erlittenen steuerlichen Verluste widerspricht klar dem Leistungsfähigkeitsprinzip (vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht I (2013) Tz 22ff). Die Möglichkeit der Nutzung von Verlusten ausländischer Betriebsstätten hat mit einer Entscheidung des VwGH vor mehr als zehn Jahren begonnen (VwGH vom 25.9.2001, 99/14/0217). Der VwGH hat aus der Analyse der DBA-rechtlichen Bestimmungen geschlossen, dass ein DBA ausschließlich die Vermeidung der Doppelbesteuerung bezweckt und bei Ermittlung des Einkommens nach § 2 Abs. 2 EStG bei Berücksichtigung der Verluste aus ausländischen Betriebsstätten kein Fall einer Doppelbesteuerung vorliegt. Das DBA steht somit einer Berücksichtigung eines im Ausland erwirtschafteten Verlustes nach innerstaatlichem Recht nicht entgegen, diese Entscheidung wurde im Rahmen des Steuerreformgesetzes 2005 in § 2 Abs. 8 Z 3 EStG gesetzlich geregelt.“

Die Bf. beantragte die Abänderung des angefochtenen Bescheides dahingehend, dass die offenen Siebentel iSd § 12 Abs. 3 Z 2 KStG aus den Vorjahresteilwertberichtigungen von Beteiligungen iSd § 10 KStG der ausländischen Betriebsstätte in Höhe von EUR 409.626,15 (vgl. Kennzahl 9296 und 9294 in der Körperschaftsteuererklärung 2014) anerkannt werden. Somit ergeben sich Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv EUR 357.803,84, welche mit vortragsfähigen Verlusten im Ausmaß der positiven Einkünfte auszugleichen sind. Das Einkommen der Bf. belaufe sich folglich auf EUR 0,00. Die vortragsfähigen Verluste wären entsprechend anzupassen.

Die Beschwerde wurde mit **Beschwerdevorentscheidung vom 14.11.2018** als unbegründet abgewiesen. In der Begründung der Behörde wurde auf das 1. StabG 2012 und der ab 2012 darin bestimmten Verlustdeckelung hingewiesen. Die Rechtsfolge, dass sogenannte „TWA-

Siebentel“ in Österreich nicht mehr verwertet werden können, ergebe sich direkt aus der einschlägigen Bestimmung des § 2 Abs. 8 EStG.

Mit Schriftsatz vom 10.12.2018 wurde der **Vorlageantrag** gem. § 264 BAO eingebracht und der Antrag gestellt, das Bundesfinanzgericht (BFG) möge eine mündliche Senatsverhandlung durchführen.

In der nach der Sachverhaltsdarstellung angeführten Begründung wurde grundsätzlich wie in der Beschwerde argumentiert und wie folgt ergänzt:

Die in der Beschwerde vorentscheidung dargelegte Rechtsansicht des Finanzamtes würde sogar zulassen, dass in Verlustfällen eine Steuerpflicht nach österreichischem Recht entstehe.

Entsprechend der im österreichischen Steuerrecht in § 12 Abs. 3 Z 2 KStG enthaltenen Verteilungspflicht von steuerlich wirksamen Teilwertabschreibungen von Beteiligungen iSd § 10 KStG, seien jene Teilwertabschreibungen, die der Betriebsstätte Schweiz zuzurechnen waren, auf sieben Jahre verteilt worden.

Folge man der Rechtsansicht der Behörde würden sämtliche am 1.1.2014 noch nicht verrechneten Siebentel in keiner Weise mehr die Gewinnermittlung der Bf. berühren. Die Gewinnermittlung würde sogar zu Gewinnen führen, die wirtschaftlich nie entstanden seien. Es sei anzumerken, dass die Deckelung des § 2 Abs. 8 Z 3 in den Steuererklärungen der Bf. Berücksichtigung finde, dass aber die inländische Verteilungspflicht für Teilwertabschreibungen aufrecht zu halten sei.

Da nach § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 idF StRefG 2005 Verluste nur einmal verwertet werden dürfen, hat, um Doppelverlustverwertungen (in Österreich und später im Ausland) auszuschließen, in jenem Folgejahr, in dem der Verlust im Ausland verwertet wird oder verwertet hätte werden können, die Nachversteuerung in Österreich zu erfolgen. Die Nachversteuerung habe in jenem Jahr zu erfolgen, in dem der jeweilige konkrete, im Inland verwertete Verlust nach Maßgabe des ausländischen Steuerrechts dort im Wege des Verlustvortrages verwertet wird (verwertet hätte werden können). Der nachzuversteuernde Betrag erhöht den Gesamtbetrag der Einkünfte.

Da die Schweizer Betriebsstätte im Geschäftsjahr 2014 einen Verlust erzielt hatte, kam es zu keiner Verwertung der Verluste aus Vorjahren im Rahmen der Schweizer Steuererklärung. Voraussetzungen für eine Nachversteuerung in Österreich waren im Jahr 2014 somit nicht gegeben. Dass eine Nachversteuerung erfolge, sei in der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung zum Jahr 2012 ersichtlich. Der im Jahr 2012 verwertete Verlustvortrag (Euro 372.783) sei in Österreich der Nachversteuerung im Jahr 2012 unterzogen worden.

Die Bf. beantragte die erklärungskonforme Berücksichtigung der offenen TWA-Siebentel.

Die **Vorlage der Beschwerde** an das BFG erfolgte am 6.3.2019.

In der Stellungnahme verwies die Behörde auf die seit dem 1. StabG 2012 geltende Bestimmung hinsichtlich der Verlustdeckelung und begründete damit, dass keine Berücksichtigung der TWA-Siebentel zu erfolgen habe.

Mit **Beschluss des BFG** vom 23.1.2023 wurde die Behörde infolge des Erkenntnisses des VwGH vom 31.5.2017, Ro 2015/13/0024 um Stellungnahme ersucht.

Der VwGH hatte sich in diesem Erkenntnis mit der Problematik der Berücksichtigung von TWA-Siebentel als abzugsfähige Abschreibungen zu befassen und kam zum Schluss, dass die Berücksichtigung solcher Beträge nicht der Beschränkung der Verrechnung für Vorgruppenverluste unterliege. Dementsprechend wären die im Falle der Bf. strittigen TWA-Siebentel der Betriebsstätte in der Schweiz bei Ermittlung der Einkünfte für das beschwerdegegenständliche Jahr in Abzug zu bringen.

In der **Stellungnahme der Behörde vom 15.2.2023** war ausgeführt:

„Die Abgabenbehörde anerkennt die Relevanz des E des VwGH vom 31.5.2017, Ro 2015/13/0024, in welchem der VwGH zu dem Schluss kommt, dass aus einer Teilwertabschreibung stammende Siebentel nicht der Beschränkung für Vorgruppenverluste unterliegen. Der Rspr zufolge sind erst innerhalb der Gruppenzugehörigkeit abreifende Siebentel steuerliche Betriebsausgaben der jeweiligen Jahre, auf welche sie zu verteilen sind und nicht auf das Entstehungsjahr zu beschränken.“

Das BFG brachte der Bf. die Stellungnahme der Behörde zur Kenntnis.

Die steuerliche Vertretung der Bf. übermittelte dem BFG am **15.3.2023 eine ergänzende Eingabe**.

Darin wurde u.a. kurz die Chronologie des bisherigen Rechtsmittelverfahrens dargestellt und der Sachverhalt nochmals angeführt.

Die Bf., ein Gruppenmitglied, führt(e) in der Schweiz eine Betriebsstätte. Für Beteiligungen iSd § 10 KStG, welche der ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen waren, wurde die Gewinnermittlung nach innerstaatlichen Rechtsvorschriften durchgeführt. Dies beinhaltete auch die Verteilung von Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen, welche der Schweizer Betriebsstätte zuzurechnen sind, auf sieben Jahre gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG.

Die Bf. führte an, dass sich die Beschwerde gegen die im Bescheid zum Feststellungsverfahren, abweichend zu den Steuererklärungen, seitens der Behörde unterlassene Berücksichtigung der jeweils aus diesen Teilwertabschreibungen der Vorjahre resultierenden, dem Gesetz entsprechend zwingend vorzunehmenden, Siebentel-Verteilung richtete.

Die bescheidmäßig festgesetzten positiven Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Bf. seien durch die Behörde um die jeweiligen (nicht anerkannten) Abschreibungsbeträge erhöht und dementsprechend mit vortragsfähigen Verlusten ausgeglichen worden.

Im Schriftsatz war die Rechtsansicht der Bf. zu den im bisherigen Beschwerdeverfahren getätigten Ausführungen in fünf Punkten zusammengefasst festgehalten und zum Teil ergänzt.

In Punkt 1 – *„Historische Betrachtung des Normzweckes des § 2 Abs. 8 Z 3 EStG unter Beachtung des DBA-Rechts und der Intention des Gesetzgebers“* – bezog sich die Bf.

insbesondere auf die VwGH-Entscheidung vom 25.9.2001, 99/14/0217, zur Zulässigkeit der Verrechnung von Verlusten ausländischer Betriebsstätten und deren im Rahmen des StReformG 2005 in § 2 EStG erfolgten gesetzlichen Verankerung. Es sei dazu aus den Erläuterungen zum Gesetz erkennbar gewesen, dass der Gesetzgeber bei der gesetzlichen Implementierung der Auslandsverlustberücksichtigung in § 2 EStG solche Fallkonstellationen im Blick hatte, wo es durch die zwingende Anwendung innerstaatlicher Gewinnermittlungsvorschriften zu Abweichungen zwischen dem nach innerstaatlichem Recht ermittelten und dem (nicht umgerechneten) Ergebnis des Quellenstaates kommen kann und hatte hinsichtlich solcher Differenzen klar erkannt, dass kein Fall einer Doppelverlustverwertung vorläge.

Die Bf. habe der Vorschrift des § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 idF StReformG 2005 hinsichtlich des Ausschlusses der Doppelverlustverwertung stets Rechnung getragen, indem eine Nachversteuerung eines Verlustes im Zeitpunkt der Verlustverwertung im Ausland erfolgt sei.

In Punkt 2 war u.a. festgehalten, dass die Intention des Gesetzgebers bei Einführung des „doppelten Verlustdeckels“ im Zuge des StabG 2012 gewesen sei, einer überschießenden Verlusthereinnahme entgegenzuwirken.

Eine solche liege jedoch im Fall der Bf. nicht vor, da lediglich eine nach österreichischem Recht zwingende Verteilungsnorm betreffend Vorjahresverluste zur Anwendung gelangt sei. Bei einer Totalgewinnbetrachtung ergebe sich zwischen der sofortigen Berücksichtigung in voller Höhe (Schweiz) und der in § 12 Abs. 3 Z 2 KStG angeordneten Verteilung des Betrages über sieben Jahre (Österreich) keine Abweichung. Nach den Gesetzesmaterialien zum StabG (354/ME XXIV. GP) sei der doppelte Verlustdeckel eingeführt worden, um sicherzustellen, dass durch die Umrechnung des Auslandsverlustes auf einen Verlust nach österreichischem Recht insgesamt nicht höhere Verluste als die ausländischen Verluste geltend gemacht würden, da solche später keine Nachversteuerung mehr auslösen könnten.

Die Berücksichtigung von Verlusten solle mit dem sich nach ausländischem Steuerrecht ergebenden Verlust gedeckelt sein. Es solle ausgeschlossen werden, dass es zu einer Berücksichtigung von Verlusten käme, denen im Extremfall gar kein ausländischer Verlust zugrunde liege, da der Verlust erst aus der Umrechnung von ausländischen Gewinnen entstanden wäre.

Im Fall der Bf. liege kein Fall einer „überschießenden Verlusthereinnahme“ vor, die der Gesetzgeber bei Einführung des Verlustdeckels hintanzuhalten bezweckte. Im Zuge der Umrechnung des ausländischen Ergebnisses der Perioden 2013 und 2014 in ein nach innerstaatlichen Vorschriften zu ermittelndem Ergebnis sei es zu keinen Abweichungen gekommen. Es sei lediglich die nach österreichischem Recht zwingend anzuwendende Verteilung von (Vorjahres-)Verlusten aus Teilwertabschreibungen der Jahre 2007-2011 im Wege der Siebelfortschreibung zusätzlich zu berücksichtigen gewesen.

Die Begrenzung der Siebelfortschreibung mit dem sogenannten „doppelten Verlustdeckel“ würde nicht nur im Widerspruch zum klar verfolgten Ziel des Gesetzgebers stehen, sondern

hätte eine unsachgemäße (Verstoß gegen österreichische Steuerrechtsgrundsätze) und gegenüber inländischen Betriebsstätten nachteilige Nichtberücksichtigung von Verlusten aus Auslandsbetriebsstätten zur Folge.

In Punkt 3 wurde u.a. argumentiert, dass die Versagung der Verlustberücksichtigung (bei Ermittlung infolge der gleichmäßigen Verteilung auf sieben Jahre nach den Vorschriften des österreichischen Steuerrechts) als klarer Verstoß gegen das Prinzip der Leistungsfähigkeit zu werten wäre.

Das Körperschaftsteuergesetz besteuert jedes in § 1 KStG 1988 definierte Körperschaftsteuersubjekt einzeln auf der Grundlage seiner jeweiligen Leistungsfähigkeit. Dafür sei eine sachgerechte Determinierung des steuerlichen Einkommens, welches auch die vollständige Berücksichtigung von Aufwendungen zu beinhalten habe, Voraussetzung (vgl. VwGH 31.1.2019, Ro 2017/15/0037). Jedenfalls sei auch für die nach der Rechtsordnung vorgesehene Berücksichtigung von nach österreichischen Steuerrechtsgrundsätzen ermittelten Verlusten Sorge zu tragen. So auch die Rechtsprechung des VwGH wonach „*durch die Erfassung der im Ausland angefallenen Verluste der persönlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen Rechnung getragen werden soll*“ (VwGH 26.1.2017, Ro 2014/15/0016). Wie auch der Verlustabzug verhindere, dass ein Steuerpflichtiger Einkommen zu versteuern habe, obwohl er in der Vergangenheit einen Verlustübergang erlitten habe, mit dem Ziel seine Leistungsfähigkeit auch periodenübergreifend zu berücksichtigen (vgl. VwGH 15.9.2016, Ra 2015/15/0003, RS 3), könne für die Fortschreibung von TWA-Sieberteln auch nach Inkrafttreten des Verlustdeckels ab der Veranlagung 2012 nichts Anderes gelten. Unter Bezug auf die Totalgewinnhypothese, werde davon ausgegangen, dass sich im Rahmen der Umrechnung vom ausländischen Steuerrecht auf das inländische Steuerrecht nicht ergeben dürfe, dass Teile der im Ausland erlittenen Verluste im Inland ohne Berücksichtigung blieben.

Im konkreten Fall der Bf. würde die Rechtsansicht der Behörde bedeuten, dass sämtliche ab 1.1.2013 noch nicht verrechneten Siebentel in keiner Weise mehr die Gewinnermittlung der Gesellschaft berühren. Die Verluste könnten letztlich weder im Jahr der Entstehung (wegen der nach österreichischem Recht zwingend vorzunehmenden Verteilung) noch in den Jahren der Siebentel-Absetzung (mangels korrespondierender ausländischer Verluste in diesem Jahr) einkommensmindernd geltend gemacht werden. Diese im gegenständlichen Verfahren vorgebrachte Rechtsansicht der Behörde, sei als unsachlich und mit den Grundprinzipien des österreichischen Steuerrechts in grobem Widerspruch stehend, zu beurteilen.

In Punkt 4 des Schriftsatzes wurde auf die Rechtsprechung des EuGH Bezug genommen. Nach dieser ist die Verwertung von im Ausland nicht berücksichtigten Verlusten im Inland zur Sicherstellung der Gleichbehandlung von inländischen und ausländischen Betriebsstätten geboten. In einer Vielzahl von Entscheidungen, zuletzt EuGH 19.6.2019, C-608/17 Rs Memira Holding und EuGH 19.6.2019, C-607/17 Rs Holmen AB, habe sicher EuGH mit der Frage der Berücksichtigung ausländischer Verluste im Inland auseinandergesetzt. Insbesondere seit der

Grundsatzentscheidung Rs Marks & Spencer und der Folgeentscheidung C-414/06 Rs Lidl Belgium, besteht das unionsrechtliche Erfordernis zur Berücksichtigung finaler bzw. endgültiger Verluste.

Derartige Verluste liegen vor, wenn die gebietsfremde Betriebsstätte die im Staat des Sitzes vorgesehenen Möglichkeiten zur Berücksichtigung von Verlusten ausgeschöpft hat und keine Möglichkeit mehr besteht diese Verluste in künftigen Zeiträumen zu verwerten. Vor dem Hintergrund der angeführten Judikatur des EuGH seien die streitgegenständlichen Verluste aus der Verteilung von Teilwertabschreibungen iSd § 12 Abs. 3 Z 2 KStG jedenfalls und spätestens jedoch im Zeitpunkt ihrer Endgültigkeit im Inland zu berücksichtigen.

Von einer „Endgültigkeit der Verluste“ sei spätestens im Zeitpunkt der Schließung der Schweizer Betriebsstätte zum 30.6.2019 auszugehen. Lege man, iSd Rechtsprechung des EuGH, die nicht berücksichtigten Verluste auf „Wartetaste“, könnte man schließen, dass diese spätestens im Zeitpunkt der Schließung der Auslandsbetriebsstätte (im Jahr 2019) in der Veranlagung des Einkommens des Stammhauses in Österreich Berücksichtigung finden müsse. Dies würde nur zu einer zeitlichen Verlagerung der Verwertung der Auslandsverluste führen, jedoch die unionsrechtlich gebotene Gleichbehandlung von in- und ausländischen Betriebsstätten sicherstellen.

Die Tatsache, dass der Gesetzgeber seit der Grundsatzentscheidung des EuGH im Jahr 2008 keine gesonderte gesetzliche Regelung für eine unionsrechtskonforme Berücksichtigung von finalen Verlusten in der österreichischen Rechtsordnung (bewusst) normiert hat, könne nur dafür sprechen, dass er eine unionsrechtskonforme Berücksichtigung bereits im bestehenden § 2 Abs. 8 EStG für gegeben erachte.

Eine Nichtberücksichtigung der im Ausland tatsächlich erlittenen Verluste in der laufenden Einkommensermittlung würde im Fall der Bf. zu einer Ungleichbehandlung von in- und ausländischen Betriebsstätten führen.

In Punkt 5 wird auf die Entscheidung des VwGH 31.5.2017, Ro 2015/13/00024 zur Berücksichtigung von Siebentelabschreibungen in der Unternehmensgruppe verwiesen. Streitgegenständlich war in diesem Verfahren die Rechtsfrage, ob noch nicht abgereifte Siebentel aus Teilwertabschreibungen von im Anlagevermögen befindlichen Beteiligungen iSd § 10 KStG als Vorgruppenverluste zu qualifizieren seien oder ob offene Siebentel fortzuführen und im Jahr ihrer gem. § 12 Abs. 3 Z 2 KStG vorgesehenen Absetzung einkommensmindernd zu berücksichtigen seien.

Der VwGH bestätigte in seinem Erkenntnis die Rechtsansicht des Bundesfinanzgerichts und führte aus, dass *„Jahressiebentel aus einer Teilwertabschreibung im Jahr ihrer in § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 vorgesehenen Berücksichtigung keine „Verluste“ sind, „die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind“ (..) und nur nach den Regeln über den Verlustabzug mit den dafür geltenden Beschränkungen zu berücksichtigen wären. Das „abreifende“ Siebentel ist unter Vorgruppenverluste nach § 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988 nicht subsumierbar.“*

Auch im Fall der Bf. gehe es um die Frage der vollständigen Berücksichtigung von über sieben Jahre zu verteilenden Beteiligungsabwertungen. Die Siebtel-Verteilung von Teilwertabschreibungen, die in der unternehmensrechtlichen Rechnungslegung in einem Jahr realisiert werden, sei auf Grundlage der österreichischen Spezialnorm erfolgt. Am Ende der siebenjährigen Verteilungsperiode sei das Ausmaß der Verlustrealisierung im Steuerrecht und im Unternehmensrecht wieder gleich. Die Anwendung des Verlustdeckels mittels Vergleich einer unternehmensrechtlichen Gewinnermittlungsperiode nach dem Verlusteintritt, die keinen Bezug zur seinerzeitigen Abschreibung habe, im Vergleich mit einer steuerlichen Gewinnermittlungsperiode mit Berücksichtigung eines solcherart verteilten Aufwands, sei folglich unsachlich und stehe dem grundsätzlichen Zweck des § 2 Abs. 8 EStG diametral entgegen.

Das VwGH-Erkenntnis indiziere, dass die Siebtel-Absetzung von Teilwertabschreibungen iSd § 12 Abs. 2 Z 3 KStG iVm § 10 KStG als zwingende Verteilungsnorm gesondert von der Ermittlung der laufenden Jahresgewinne bzw. –verluste zu erfolgen habe.

Mit dem Schriftsatz wurden die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat und auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung (§§ 272 und 274 BAO) zurückgenommen.

Der Antrag auf Abänderung des Feststellungsbescheides Gruppenmitglied 2014 vom 20.5.2018 wurde entsprechend der eingebrachten Beschwerde und der bisher im Verfahren vorgebrachten Ausführungen in vollem Umfang aufrecht gehalten.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Der Entscheidung wurde der folgende unstrittige Sachverhalt zugrunde gelegt:

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist seit 2013 Gruppenmitglied in der mit Bescheid vom 18.2.2014 ab der Jahresveranlagung 2013 gem. § 9 Abs. 8 KStG 1988 festgestellten Unternehmensgruppe; Gruppenträgerin ist die GTGmbH (ehem. AG).

Für die Bf. bestanden vortragsfähige Verluste aus Zeiträumen vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe welche bei Ermittlung des Einkommens der Bf. mit den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Jahres 2014 zu verrechnen waren.

Die Bf. führte zudem in der Schweiz eine Betriebsstätte.

Bei dieser lagen nach Schweizer Steuerrecht ermittelte Verluste aus Vorjahren aus Teilwertabschreibungen vor. Diese waren jeweils im Jahr der Teilwertabschreibung in voller Höhe ergebnismindernd im Rahmen der Schweizer Jahressteuererklärungen angesetzt worden und hatten die in der Schweiz vortragsfähigen Verluste erhöht. Eine Verteilungspflicht der Teilwertabschreibungen, wie sie das Österreichische Steuerrecht vorsieht, besteht in der

Schweiz nicht.

Bei der Gewinnermittlung für diese ausländische Betriebsstätte wurde für Beteiligungen iSd § 10 KStG, welche der ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen sind, die Gewinnermittlung nach innerstaatlichen Rechtsvorschriften durchgeführt. Dabei wurde auch die gesetzlich normierte Verteilung der in den Vorjahren in der Schweiz erfolgten Teilwertabschreibungen auf sieben Jahre gem. § 12 Abs. 3 Z 2 KStG berücksichtigt.

Im beschwerdegegenständlichen Jahr 2014 machte die Bf. in diesem Zusammenhang eine Teilwertabschreibung – Siebentel-Abschreibungen – iHv Euro 409.626,15 geltend. Dieser Betrag beruhte auf noch nicht verrechneten Siebentel aus den Jahren ab 2008.

Die Behörde anerkannte die Siebentel-Abschreibung unter Hinweis auf den ab der Veranlagung 2012 geltenden „Verlustdeckel“ nicht und erhöhte die Einkünfte der Bf. für das Jahr 2014 dementsprechend.

Strittig war nunmehr, ob die Siebentel-Abschreibungen im Jahr 2014, wie von der Bf. in der Erklärung auf Basis der Mehr-Weniger-Rechnung beantragt, einkommensmindernd zu berücksichtigen waren oder ob sie aufgrund des nach dem 1. StabG 2012 ab der Veranlagung 2012 geltenden „Verlustdeckels“ iSd § 2 Abs. 8 EStG bzw. § 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988, wie seitens der Behörde beurteilt, nicht mehr verwertet werden konnten.

Gemäß **§ 2 Abs. 8 EStG 1988** (idF 1. StabG 2012) gilt, soweit im Einkommen oder bei Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen sind, Folgendes:

1. Für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte sind die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes maßgebend.
2. Der Gewinn ist nach der Gewinnermittlungsart zu ermitteln, die sich ergäbe, wenn der Betrieb im Inland gelegen wäre. Wird der Gewinn des Betriebes im Ausland nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt, ist dies auch für das Inland maßgebend. Die Gewinnermittlung für eine Betriebsstätte richtet sich nach der für den gesamten Betrieb maßgebenden Gewinnermittlung.
3. Im Ausland nicht berücksichtigte Verluste sind bei der Ermittlung des Einkommens höchstens in Höhe der nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres anzusetzen. Die angesetzten Verluste sind in der Steuererklärung an der dafür vorgesehenen Stelle auszuweisen. Danach angesetzte ausländische Verluste erhöhen in jenem Kalenderjahr ganz oder teilweise den Gesamtbetrag der Einkünfte, in dem sie im Ausland ganz oder teilweise berücksichtigt werden oder berücksichtigt werden könnten.

Gemäß **§ 18 Abs. 6 EStG 1988** sind als Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug).

Auf diese Bestimmung verweist **§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988**.

Bei Ermittlung des Einkommens der Körperschaft ist der Verlustabzug iSd § 18 Abs. 6 EStG 1988 als Sonderausgabe abzuziehen (vortragsfähige Verluste).

In Unternehmensgruppen (§ 9 KStG) ist bei der nach den allgemeinen Einkommensermittlungsvorschriften erfolgten Ermittlung des zuzurechnenden steuerlich maßgebenden Ergebnisses gemäß **§ 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988** zu beachten, dass vortragsfähige Verluste des unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds aus den Zeiträumen vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe (Vorgruppenverluste) bis zur Höhe des eigenen Gewinnes des jeweiligen Gruppenmitglieds verrechnet werden können.

Gemäß **§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988** gilt für Beteiligungen iSd § 10, dass abzugsfähige Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit a EStG 1988) oder Verluste anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung im betreffenden Wirtschaftsjahr und den nachfolgenden sechs Wirtschaftsjahren jeweils zu je einem Siebentel zu berücksichtigen sind.

Nach den gesetzlichen Bestimmungen hat die Ermittlung der Einkünfte der ausländischen Betriebsstätte durch Umrechnung nach innerstaatlichem Recht zu erfolgen. Dies war auch für das gegenständliche Jahr 2014 durch die Berechnungen der Bf. gegeben.

Für die steuerliche Gewinn-/Verlustermittlung kamen dabei in der Mehr-/Weniger-Rechnung auch jene gesetzlichen Bestimmungen zum Tragen, die zur ertragsteuerlich vorgeschriebenen Umrechnung des unternehmensrechtlich ermittelten Betriebsergebnisses herangezogen werden.

Dazu zählt auch die Bestimmung des § 12 KStG 1988. In der Bestimmung des § 12 KStG 1988 (Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben) sind jene Aufwendungen angeführt, die bei der Einkünfteermittlung nicht in Abzug gebracht werden dürfen. In Abs. 3 Z 2 ist normiert, dass grundsätzlich zulässige Teilwertabschreibungen von im Anlagevermögen gehaltenen Beteiligungen auf sieben Jahre zu verteilen sind; somit nur in Höhe des jeweiligen Siebentels in Abzug gebracht werden dürfen.

Dies führte bei der Bf. dazu, dass jene in der Schweiz durchgeführten Teilwertabschreibungen, zwar die etwaigen Verluste in der Schweiz im jeweiligen Abschreibungsjahr erhöht hatten. Durch die Bestimmung des Österreichischen Steuerrechts hatte jedoch eine Aufteilung dieser Teilwertabschreibungen der ausländischen Betriebsstätte auf sieben Jahre zu erfolgen. Daraus folgte, dass nur die jeweiligen Siebentel das Jahresergebnis der Bf. verminderten. Dieses so angepasste Jahresergebnis war in der Folge der Besteuerung zu Grunde zu legen. Ein eventuell daraus resultierender Verlust könnte für Folgezeiträume zu einem vortragsfähigen Verlust iSd § 18 Abs. 6 EStG 1988 iVm § 8 Abs. 4 KStG 1988 beitragen.

Zur Frage, ob der Abzug der Jahressiebentel im Jahr 2014 zu Recht erfolgt war oder ob sogenannte Vorgruppenverluste vorlagen war durch das Bundesfinanzgericht weiter festzustellen.

Nach dem Gesetzeswortlaut des § 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988 (Vorgruppenverluste) werden vortragsfähige Verluste so definiert, dass sie aus Zeiträumen stammen, die vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe liegen.

Daraus folgte für die Bf. für die hier bei Ermittlung des Jahreseinkommens 2014 durchgeführte gegenständliche Siebentel-Abschreibung, dass diese zwar zu einer Minderung des Jahresergebnisses führte, dass jedoch darin keine Verluste zu sehen waren, die unter den Begriff „Vorgruppenverlust“ zu subsumieren waren.

Die Siebentel-Abschreibungen stellten keine Verluste dar, die „in einem vorangegangenen Jahr“ entstanden waren. Die abgerechneten Siebentel stellten vielmehr Ausgaben dar, die im Jahr der Verrechnung, hier also im Jahr 2014, einkommensmindernd zu berücksichtigen waren.

Der mit dem 1. StabG 2012 in § 9 Abs. 6 Z 4 KStG gesetzlich normierte „Verlustdeckel“ hatte zum Ziel einem Einkauf von Verlusten entgegenzuwirken. Die Verlustberücksichtigung war demnach in Höhe des nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlustes beschränkt. Die Siebentel-Abschreibung resultierte jedoch aus der nach Österreichischem Steuerrecht zwingend vorzunehmenden Aufteilung der bereits in früheren Jahren in der Schweiz vorgenommenen Teilwertabschreibung, sodass die Verlustdeckelung nicht maßgeblich war.

Der VwGH hatte in seinem Erkenntnis, VwGH 31.5.2017, Ro 2015/13/0024, zur Frage ob Jahressiebentel aus einer Teilwertabschreibung im Jahr ihrer gem. § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 vorgesehenen Berücksichtigung einkommensmindernd wirken, entschieden.

Der VwGH kam zum Schluss, dass es sich bei den genannten Siebentel-Abschreibungen nicht um „Verluste“ handelt „die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind“. Demzufolge sind abreifende Siebentel nicht unter Vorgruppenverluste iSd § 9 Abs. 6 Z 4 KStG zu subsumieren. Der Umstand, dass das Siebentel seine Wurzel in einer vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe erfolgten Teilwertabschreibung hat, ändert daran nichts.

Der Rechtsprechung des VwGH folgend, kam das BFG zum Schluss, dass die seitens der Bf. gem. § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 für die Betriebsstätte ermittelten Siebentel-Abschreibungen aus den Jahren ab 2008 iHv Euro 409.626,15 bei der Ermittlung des Jahresergebnisses 2014 in Abzug zu bringen waren.

Der Gesamtbetrag der Einkünfte aus Gewerbebetrieb betrug daher für das Jahr 2014 Euro 357.803,84. Der Verlustabzug war in dementsprechender Höhe anzupassen. Das Einkommen der Bf. für das Jahr 2014 war mit Null festzusetzen.

Der Beschwerde war wie im Spruch angeführt stattzugeben.

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.

Da dem Erkenntnis die Rechtsprechung des VwGH vom 31.5.2017, Ro 2015/13/0024 zugrunde lag, war keine Revision zulässig.

BEILAGE - Berechnungsblatt

Wien, am 27. März 2023