

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Wolfgang Aigner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 25. Juli 2014 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 28. April 2014 (nunmehr Finanzamt für Großbetriebe) betreffend Körperschaftsteuer 2012 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnis.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine Kapitalgesellschaft mit Betriebsstätte in der Schweiz. Mit der Abgabenerklärung Kennzahl 9296 für das Jahr 2012 wurden offene Siebentelscheiben im Sinn des § 12 Abs. 3 Z. 2 KStG 1988 aus Vorjahresteilwertberichtigungen von Beteiligungen iSd § 10 KStG 1988 der ausländischen Betriebsstätte in Höhe von 1.079.536,60 € deklariert.

Die Bf. ist die spätere Fa. A-GmbH. Die letztgenannte Firma ist ein Mitglied der Gruppe mit der Fa. A-AG als Gruppenträger. Auf das im Beschwerdeverfahren der Fa. A-GmbH (ehemals Bf.) ergangene stattgebende Erkenntnis des BFG vom 21.03.2023, GZ. RV/7105342/2015, betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2013 zur gleichen Rechtsfrage wie im

Beschwerdefahren der Bf., ob bei der Umrechnung des Auslandsergebnisses unter Anwendung des inländischen Steuerrechts durch eine zeitlich verschobene spätere Berücksichtigung von

Ausgaben (Siebenjahresverteilung gemäß § 12 Abs. 3 Z. 2 KStG 1988) in Folgejahren ein Verlust entsteht, welcher laut Bf. ab der Veranlagung 2012 zu berücksichtigen ist, sei verwiesen.

Mit dem Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2012, welcher dem abgabenbehördlichen Feststellungsbescheid betreffend das Gruppenmitglied Fa. A-GmbH für das Jahr 2013 vorausgegangen war, wurde der Verlustvortrag gemäß § 2 Abs. 2b Z. 2 und 3 EStG 1988 gekürzt und die Körperschaftsteuer für das Jahr 2012 statt bisher mit 1.750 € nunmehr in Höhe von 9.687,00 € vorgeschrieben. In der Begründung vertrat die belangte Behörde - nach Verweis auf das 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, demnach die Verlustberücksichtigung der Höhe nach ab der Veranlagung 2012 mit dem nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlust gedeckelt werde und daher die Möglichkeit, dass ein ausländischer Gewinn bei der Umrechnung zu einem inländischen Verlust führe, nicht mehr bestehe, - die Rechtsmeinung, dass bei der Umrechnung des Auslandsergebnisses unter Anwendung des inländischen Steuerrechts durch eine zeitlich verschobene spätere Berücksichtigung von Ausgaben (Siebenjahresverteilung gemäß § 12 Abs. 3 Z. 2 KStG 1988) in Folgejahren ein wegen der Verlustdeckelung ab der Veranlagung 2012 nicht mehr zu berücksichtigender Verlust entstehe.

Mit der Beschwerde samt beigelegter Aufteilung des Bilanzgewinnes des Jahres 2012 wurde der Antrag auf Abänderung des Bescheides wie folgt formuliert:

„ Berücksichtigung der in der Körperschaftsteuererklärung 2012 abgesetzten offenen Siebentelscheiben iSd § 12 Abs 3 Z 2 KStG aus den Vorjahresteilwertberichtigungen von Beteiligungen iSd § 10 KStG der ausländischen Betriebsstätte in Höhe von EUR 1.079.536,60 (vgl. Kennzahl 9296 in der Körperschaftsteuererklärung 2012) entsprechend der Körperschaftsteuererklärung 2012. Somit ergeben sich negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv EUR -720.025,33. “

Der Antrag wurde in der Beschwerde, welcher die Aufteilung des Bilanzgewinnes des Jahres 2012 angefügt wurde, damit begründet, dass § 7 Abs. 2 KStG 1988 zufolge ausländische Einkünfte einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft grundsätzlich in die Einkommensermittlung miteinzubeziehen seien (vgl. KStR 2013, Rz 353 ff). Verluste aus einer ausländischen Betriebsstätte einer in Österreich ansässigen unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft seien gem. § 7 Abs. 2 KStG 1988 iVm § 2 Abs. 8 EStG 1988 mit inländischen Einkünften auszugleichen, soweit sie nach österreichischem inländischen Recht ermittelt worden seien (vgl. KStR 2013, Rz 377). Besonderheiten des ausländischen Steuerrechts würden außer Ansatz bleiben.

Das Ergebnis der Betriebsstätte Schweiz sei entsprechend den Vorjahren durch Aufteilung des unternehmensrechtlichen Bilanzgewinnes (1.247.677,50 €) anhand der gesonderten Rechnungskreise für das österreichische Stammhaus und die Schweizer Betriebsstätte ermittelt worden. Die Aufteilung des Bilanzgewinnes sei auf Grundlage der in der Saldenliste erfolgten Zuordnung der Konten zur Betriebsstätte Schweiz und Österreich erfolgt. Der sich in der

Schweizer Betriebsstätte im Geschäftsjahr 2012 ergebende unternehmensrechtliche Jahresüberschuss belaufe sich auf 372.782,69 €. Der der Betriebsstätte Österreich im Jahr 2012

zuzurechnende Jahresfehlbetrag belaufe sich auf -15.021,73 €.

Bei Umrechnung der ausländischen Einkünfte des Veranlagungsjahres 2012 auf das österreichische Steuerrecht ergebe sich - durch die Abrechnung der laufenden Siebentel gem. § 12 Abs. 3 Z. 2 KStG 1988 iVm § 10 KStG 1988 in Höhe von insgesamt 1.079.536,60 € - für die CH-Betriebsstätte ein steuerlicher Verlust von -706.553,91 € für das Geschäftsjahr 2012.

Der Rechtslage bis zur Veranlagung 2011 folgend seien gemäß § 2 Abs. 8 Z. 3 EStG 1988 idF StRefG 2005 im Ausland nicht berücksichtigte Verluste bei der Ermittlung des Einkommens anzusetzen. Des Weiteren seien ausländische Einkünfte idF vor und nach StabG 2012 bei der Berücksichtigung in Österreich stets nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln; eine "Umrechnung" (Adaptierung) vom ausländischen (Steuer)Recht auf das österreichische Steuerrecht habe stattzufinden (vgl. EStR 2000, Rz 191). Angesichts der Verteilungspflicht von steuerlich wirksamen Teilwertabschreibungen von Beteiligungen gemäß § 10 KStG 1988 im österreichischen Steuerrecht (§ 12 Abs. 3 Z. 2 KStG 1988) wären Beteiligungsabschreibungen bzw. Teil-Wertabschreibungen von Beteiligungen iSd § 10 KStG 1988 der Jahre 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 und 2011, von Beteiligungen, die der CH-Betriebsstätte zuzurechnen seien, auf sieben Jahre verteilt worden.

Die nach österreichischem Steuerrecht vorzunehmende Verteilung der steuerlichen Wirksamkeit der Teilwertabschreibung bzw. eines Veräußerungsverlustes einer Beteiligung auf sieben Jahre führe nicht zu einer Minderung des Buchwerts der Beteiligung im Jahr der Teilwertberichtigung und den folgenden sechs Jahren jeweils um ein Siebentel, sondern vielmehr zum sofortigen Sinken des steuerlichen Buchwerts der Beteiligung um den gesamten Abschreibungsbetrag (vgl. KStR 2013, Rz. 1301).

Das CH-Steuerrecht sehe eine derartige Verteilungspflicht nicht vor. Teilwertabschreibungen / Veräußerungsverluste wären daher bereits im Jahr der Teilwertabschreibung in voller Höhe ergebnismindernd im Rahmen der jeweiligen CH-Jahressteuererklärungen angesetzt worden und hätten den in der Schweiz (aktuell für 7 Jahre) vortragsfähigen Verlust erhöht.

Insgesamt sei das Ergebnis der nach österreichischen Gewinnermittlungsmethoden vorzunehmenden Verteilung über sieben Jahre (als eine reine innerstaatliche außerbilanzielle steuerliche Verteilungsnorm) im Rahmen der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung 2012 lediglich die Berücksichtigung von im Ausland in Vorjahren tatsächlich erlittenen Verlusten.

Der mit „*StabG 2012*“ eingeführte Deckel-Ansatz des im Ausland nicht berücksichtigten Verlustes mit höchstens des nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlustes könne daher im konkreten Fall nicht greifen, da die Verteilung von Teilwertabschreibungen/

Veräußerungsverlusten von Beteiligungen auf sieben Jahre in der steuerlichen Gewinnermittlung, unabhängig vom ausländischen Ergebnis, zwingend zu erfolgen habe.

Hinsichtlich der CH-Betriebsstätte komme es im konkreten Fall zu keiner Umrechnung eines nach CH-Steuerrecht ermittelten Gewinns des Jahres 2012 zu einem Verlust nach österreichischem Steuerrecht aus dieser Periode (2012). Es sei lediglich der nach

CH-Steuerrecht ermittelte Verlust aus Vorjahren in Österreich auf Grund der zwingend anzuwendenden Verteilungsnorm des § 12 Abs. 3 Z. 2 KStG 1988 erst in der Veranlagung 2012 abzugsfähig. Eine Nichtanerkennung dieser in Vorjahren erlittenen steuerlichen Verluste widerspreche dem Leistungsfähigkeitsprinzip (vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht 1 (2013) Tz 22ff). Die Möglichkeit der Nutzung von Verlusten ausländischer Betriebsstätten habe mit einer Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs vor mehr als zehn Jahren begonnen (VwGH 25.09.2001, 99/14/0217). In Anbetracht des Schlusses des Verwaltungsgerichtshofs aus der Analyse der DBA-rechtlichen Bestimmungen, dass ein DBA ausschließlich die Vermeidung der Doppelbesteuerung bezwecke und bei Ermittlung des Einkommens nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 im Falle der Berücksichtigung der Verluste aus ausländischen Betriebsstätten kein Fall einer Doppelbesteuerung vorliege, stehe das DBA einer Berücksichtigung eines im Ausland erwirtschafteten Verlustes nach innerstaatlichem Recht nicht entgegen. Diese Entscheidung wäre im Rahmen des Steuerreformgesetz 2005 in § 2 Abs. 8 Z. 3 EStG 1988 gesetzlich geregelt worden.

Die Verpflichtung zur Umrechnung des ausländischen Verlustes auf österreichisches Steuerrecht erscheine laut Univ.-Prof. DDr. Gunter Mayer insbesondere deshalb steuerpolitisch unabdingbar, da diese *„nach einem ausländischen, möglicherweise durchaus „exotischen“ Steuerrecht ermittelt werden“* (Mayr, RdW 2012, 308). Im aktuellen Fall sei jedoch die Abweichung von der grundsätzlichen Systematik der Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben im Jahr des Anfalls bzw. der Realisierung dieser - im konkreten Fall einer Teilwertabschreibung - an der österreichischen Steuergesetzgebung (im aktuellen Fall des § 12 Abs. 3 Z. 2 KStG 1988) gelegen. Das Auseinanderfallen der steuerlichen Wirksamkeit einer Teilwertabschreibung bzw. eines Veräußerungsverlustes in den beiden Ländern sei im konkreten Fall innerstaatlichem österreichischem Steuerrecht geschuldet. Auch die Gefahr einer Doppelverwertung von Verlusten sei im konkreten Fall nicht gegeben, da die Teilwertabschreibung bei Betrachtung des gesamten 7-Jahres Verteilungszeitraums der Höhe nach sowohl nach ausländischem, als auch nach inländischem Steuerrecht gleich hoch sei und es somit zu einer *„Keinmal- Berücksichtigung“* der erlittenen Verluste kommen würde.

Nach § 2 Abs. 8 Z. 3 EStG 1988 idF StRefG 2005 würden Verluste nur einmal verwertet werden dürfen. Zwecks Ausschluss von Doppelverlustverwertungen (in Österreich und später im Ausland) habe die Nachversteuerung in Österreich in jenem Folgejahr, in dem der Verlust im Ausland verwertet wird oder verwertet hätte werden können, 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 erhöhe den Gesamtbetrag der Einkünfte (vgl. EStR 2000, Stand 24.7.2013, Rz 203b). Das Erfolgen dieser Nachversteuerung im konkreten Fall sei auch in der Steuererklärung 2012 ersichtlich. Dem folgend wären in der steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung die im Jahr 2012 in der Schweiz verwerteten Verlustvorträge iHv 372.783,00 € der Nachversteuerung unterzogen und in der Kz. 9303 der Körperschaftsteuererklärung 2012 erfasst worden.

Mit der abweisenden Beschwerdeentscheidung wurde der Bf. über den nochmaligen Verweis auf das 1. StabG 2012 und die Deckelung der Verlustberücksichtigung der Höhe nach mit dem nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlust ab der Veranlagung 2012 hinaus vorgehalten, dass sich die Rechtsfolge, demnach das sogenannte "TWA-Siebentel" i.S. des § 12 Abs. 3 Z. 2 KStG 1988 aufgrund des ab der Veranlagung 2012 geltenden "Verlustdeckels" bei der Zurechnung ausländischer Verluste nach § 2 Abs. 8 EStG 1988 (in sehr vielen Fällen ab dem zweiten Jahr der Siebentelabsetzung) in Österreich nicht mehr verwertet werden könne, direkt aus der einschlägigen gesetzlichen Bestimmung des § 2 Abs. 8 EStG 1988 ergebe. Im Übrigen bestritt die belangte Behörde, die in der Beschwerde angedeuteten teleologischen Bedenken gegen diese seit 2012 anzuwendende Bestimmung zu teilen, und wertete die Frage, ob in der Schweiz eine ungewöhnliche steuerliche Regelung vorliege oder nicht, als für die Anwendung des "Verlustdeckels" des § 2 Abs. 8 EStG 1988 irrelevant.

Mit dem Vorlageantrag wurden die Anträge auf a) Abhaltung einer mündlichen Verhandlung (§ 274 BAO), b) Entscheidung durch den gesamten Senat (§ 272 BAO), c) Abänderung des Bescheides betreffend Berücksichtigung der in der Körperschaftsteuererklärung 2012 abgesetzten offenen Siebentelscheiben iSd § 12 Abs. 3 Z. 2 KStG 1988 aus den Vorjahresteilwertberichtigungen von Beteiligungen iSd § 10 KStG 1988 (sog. „TWA-Siebentel“) der ausländischen Betriebsstätte in Höhe von 1.079.536,60 € entsprechend der Körperschaftsteuererklärung 2012 (vgl. Kennzahl 9296) gestellt und damit die Anerkennung von negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von -720.025,33 € begehrt. Begründet wurde der Vorlageantrag im Wesentlichen damit, dass die nicht anerkannten Beträge ausschließlich Verluste aus der nach innerstaatlichem Recht zwingend vorzunehmenden Abrechnung der laufenden Siebentel gemäß § 12 Abs. 3 Z. 2 KStG 1988 iVm § 10 KStG 1988 aus den Vorjahresteilwertberichtigungen gewesen wären. In Anbetracht der Berücksichtigung der Vorjahres-Verluste aus den Teilwertabschreibungen bzw. Veräußerungsverluste im Jahr der Abschreibung im Staat der Betriebsstätte -Schweiz- in voller Höhe könne der mit StabG 2012 eingeführte Deckel iSd § 2 Abs. 8 Z. 3 EStG 1988 im konkreten Fall nicht greifen, da die Verteilung von Teilwertabschreibungen bzw. Veräußerungsverlusten von Beteiligungen auf sieben Jahre gemäß § 12 Abs. 3 Z. 2 KStG 1988 in der steuerlichen Gewinnermittlung, unabhängig vom ausländischen Ergebnis, nach der inländischen (Gewinnermittlungs-)Vorschrift des § 2 Abs. 8 Z. 2 EStG 1988 Norm zwingend zu erfolgen habe. Die Anordnung dieser Norm, demnach eine Transformation der ausländischen Verluste nach den inländischen Abgabenvorschriften zu erfolgen habe, impliziere: keine Änderung des Totalgewinnes. In Anbetracht der Tatsache, dass der Gesetzgeber selbst bei Einführung des § 4 Abs. 2 EStG 1988 die Totalgewinnhypothese über die Periodisierungsvorschrift gestellt habe, gehe die Bf. diesen Vorrang folgend davon aus, dass sich im Rahmen der Umrechnung vom ausländischen auf das inländische Steuerrecht nicht ergeben dürfe, dass Verlustteile ohne Berücksichtigung bleiben - schließlich wäre dies der Auslöser der Einführung der gegenständlichen Bestimmung gewesen.

Der Rechtsansicht des Finanzamts in der Beschwerdeentscheidung wurde im Vorlageantrag entgegnet, dass diese sogar in Verlustfällen das Entstehen einer Steuerpflicht nach dem Recht Österreichs zulassen würde. Zur Erläuterung wurde das folgende Beispiel gebracht:

Im Jahr 2011 erfolge nach ausländischem Recht eine Teilwertberichtigung einer Beteiligung die ursprünglich um 90 gekauft wurde (AK) in Höhe von 70 (Wertberichtigung) auf nunmehr 20 (BW). Im österreichischen Recht würden diese 70 in der steuerlichen Ergebnisermittlung nur mit einem Siebentel (10) Berücksichtigung finden. Bei Veräußerung der Beteiligung um 40 im darauffolgenden Jahr entstehe nach ausländischem Recht ein Gewinn von 20.

Bei Umrechnung nach österreichischem Recht wären die verbleibenden Siebentel insoweit vorzuziehen, als sie dieser Beteiligung zuzurechnen seien. Es könne daher nicht etwas Anderes erzielt werden, wenn es sich um eine ausländische Beteiligung handle. Bei Folgen der dem Bescheid zugrundeliegenden Rechtsansicht des Finanzamtes wäre in Österreich ohne Berücksichtigung eines Siebentels ein Gewinn von 20 zu versteuern, der zu einer Körperschaftsteuer von 5 führe, obwohl die Veräußerung unter den Anschaffungskosten erfolge und die Abwertung nicht mit dem vollen Betrag von 70, sondern lediglich mit einem Siebtel (10) berücksichtigt worden wäre. Dies bedeute für den konkreten Sachverhalt dieser Beschwerde: Nach Rechtsansicht des Finanzamtes würden sämtliche am 01.01.2012 noch nicht verrechneten Siebentel (2.371.809,28 €) in keiner Weise mehr die Gewinnermittlung der Gesellschaft berühren, die Gewinnermittlung würde sogar zu wirtschaftlich nie entstandenen Gewinnen führen. Die Deckelung der Z. 3 in der in den Steuererklärungen abgebildeten Rechtsansicht der Bf. finde sehr wohl Berücksichtigung, die inländische Verteilungsnorm sei aufrecht zu halten (vgl. § 2 Abs. 8 Z. 2 EStG 1988).

Dem Hinweis in der Begründung des Bescheids in Bezug auf die Irrelevanz der Frage, ob in der Schweiz eine ungewöhnliche steuerliche Regelung vorliege oder nicht, für die Anwendung des „Verlustdeckels“ des § 2 Abs. 8 EStG 1988 wurde im Vorlageantrag entgegnet, dass das CH-Steuerrecht keine derartige Verteilungspflicht vorsehe. Die Teilwertabschreibungen bzw. Veräußerungsverluste wären bereits im Jahr der Teilwertabschreibung in voller Höhe ergebnismindernd im Rahmen der jeweiligen CH- Jahressteuererklärungen angesetzt worden und hätten den in der Schweiz (aktuell für 7 Jahre) vortragsfähigen Verlust entsprechend erhöht.

Hinsichtlich der CH-Betriebsstätte wurde im Vorlageantrag

- a) bestritten, dass im konkreten Fall ein nach CH-Steuerrecht ermittelter Gewinn des Jahres 2012 zu einem Verlust nach österreichischem Steuerrecht aus dieser Periode (2012) umgerechnet worden wäre,
- b) die Abzugsfähigkeit des nach CH-Steuerrecht ermittelten Verlusts aus Vorjahren in Österreich auf Grund der zwingend anzuwendenden Verteilungsnorm des § 12 Abs. 3 Z. 2 KStG 1988 erst in der Veranlagung 2012 betont,
- c) der Widerspruch zwischen der Nichtanerkennung dieser in Vorjahren erlittenen steuerlichen Verluste zum Leistungsfähigkeitsprinzip (vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht I (2013) Tz 22ff) thematisiert.

Mit dem Vorlageantrag wurde in Bezug auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH 25.09.2001, 99/14/0217) und die Möglichkeit der Nutzung von Verlusten ausländischer Betriebsstätten nochmals auf den ausschließlichen Zweck eines DBA - Vermeidung der Doppelbesteuerung - und den Nichtbestand eines Falls der Doppelbesteuerung bei Ermittlung des Einkommens nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 bei Berücksichtigung der Verluste aus ausländischen Betriebsstätten verwiesen und damit das DBA als entgegenstehender Faktor für eine Berücksichtigung eines im Ausland erwirtschafteten Verlustes nach innerstaatlichem Recht verneint.

Zum § 2 Abs. 8 Z. 3 EStG 1988 idF StRefG 2005 wurden die bisherigen Ausführungen in der Beschwerde mit den Schwerpunkten „*Ausschlusswirkung von Doppelverlustverwertungen (in Österreich und später im Ausland)*“ und „*Nachversteuerung in Österreich*“ wiederholt, die Steuererklärung 2012 zum Beweis dafür, dass auch in dieser die Nachversteuerung im konkreten Fall ersichtlich sei, thematisiert und der Hinweis zur steuerlichen Mehr-Weniger-Rechnung, dass in dieser die im Jahr 2012 in der Schweiz verwerteten Verlustvorträge in Höhe von 372.783,00 € der Nachversteuerung unterzogen und in der Kz. 9303 der Steuererklärung 2012 erfasst worden wären, hinzugefügt.

An Beweismittel wurden der bisherige Akteninhalt, insb. das Offenlegungsschreiben der Bf. zu den Steuererklärungen 2012 vom 14.02.2014, sowie die Bescheidbeschwerde vom 28.04.2014 unter Vorbehalt weiterer Beweise genannt.

Mit der im Vorlagebericht enthaltenen Stellungnahme des Finanzamts zum Vorlageantrag wiederholte die belangte Behörde ihre Rechtsmeinung, wonach ab der Veranlagung 2012 die Verlustberücksichtigung der Höhe nach aufgrund des 1. StabG 2012 mit dem nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlust gedeckelt werde und es daher ab der Veranlagung 2012 nicht mehr möglich sei, dass ein ausländischer Gewinn bei der Umrechnung zu einem inländischen Verlust führe. Im gegenständlichen Fall entstehe bei der Umrechnung des Auslandsergebnisses unter Anwendung des inländischen Steuerrechts durch eine zeitlich verschobene spätere Berücksichtigung von Ausgaben (Siebenjahresverteilung gemäß § 12 Abs. 3 Z. 2 KStG 1988) in Folgejahren ein wegen der Verlustdeckelung ab der Veranlagung 2012 nicht zu berücksichtigender Verlust.

Mit den Schreiben der Bf. vom 17.05.2023 und 2.06.2023 wurden die Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 BAO und Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß § 272 BAO zurückgenommen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die Bf. ist eine in Österreich ansässige unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft mit einer Betriebsstätte in der Schweiz. Die Verluste aus der CH-Betriebsstätte sind der Bf. zugerechnet und gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 in Verbindung mit § 2 Abs. 8 EStG 1988 mit inländischen Einkünften ausgeglichen worden.

Mit der Körperschaftsteuererklärung 2012 sind negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 720.025,33 € erklärt worden. Aufgrund der Verteilungspflicht (§ 12 Abs. 3 Z. 2 KStG 1988) von steuerlich wirksamen Teilwertabschreibungen von Beteiligungen im Sinn des § 10 KStG 1988 hat die Bf. jene Teilwertabschreibungen von Beteiligungen im Sinn des § 10 KStG 1988, die der Betriebsstätte Schweiz zuzurechnen waren, auf sieben Jahre verteilt.

Mit dem angefochtenen Bescheid 2012 sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 359.511,27 € festgesetzt worden. Die Differenz zwischen den erklärten und den bescheidmässig festgesetzten Einkünften in Höhe von 1.079.536,60 € resultiert aus der Nichtberücksichtigung der fortgeführten Siebentelscheiben gemäß § 12 Abs. 3 Z. 2 KStG 1988 aus Teilwertabschreibungen aus Vorjahren („TWA-Siebentel“) von Beteiligungen im Sinn des § 10 KStG 1988, die der CH-Betriebsstätte zuzurechnen sind. Die Abweichung des Bescheides von der Abgabenerklärung wird damit begründet, dass auf Grund des I.StabG 2012 ab der Veranlagung 2012 die Verlustberücksichtigung mit dem nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlust gedeckelt ist und - mit Verweis auf die gesetzlichen Bestimmungen des § 2 Abs 8 EStG 1988 - die „TWA-Siebentel“ im Sinn des § 12 Abs. 3 Z. 2 KStG 1988 ab der Veranlagung 2012 aufgrund des „Verlustdeckels“ nicht mehr verwertet werden können. Mit der folgenden Übersicht aus dem Vorlageantrag sind die noch nicht verrechneten Siebentel aus den Jahren vor 2012 von der steuerlich vertretenen Bf. wie folgt dargestellt worden:

„	Stand 1.1.2012	1/7 tel 2012	Stand 31.12.2012
2011	20.828,57	3.471,43	17.357,14
2010	48.285,71	9.657,14	38.628,57
2009	1.439.115,09	359.778,77	1.079.336,32
2008	376.074,85	257.852,29	118.222,56
2007	77.456,16	38.728,08	38.728,08
2006	410.048,90	410.048,90	-
Summe	2.371.809,28	1.079.536,60	1.292.272,68

“

Strittig war nunmehr, ob diese Siebentel-Abschreibungen im Jahr 2012, 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 1988, wie seitens der Behörde beurteilt, nicht mehr verwertet werden konnten.

Nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4 KStG 1988) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23 KStG 1988). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem

Bundesgesetz. Anzuwenden sind § 2 Abs. 2a EStG 1988 auf Einkünfte aus einer Beteiligung, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, sowie § 2 Abs. 2b EStG 1988 und § 2 Abs. 8 EStG 1988.

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).

Gemäß § 12 Abs. 3 Z. 2 KStG 1988 gilt für Beteiligungen iSd § 10 KStG 1988, 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.

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hält fest, dass nach den gesetzlichen Bestimmungen die Ermittlung der Einkünfte der ausländischen Betriebsstätte durch Umrechnung nach innerstaatlichem Recht zu erfolgen hatte. Dies war auch für das gegenständliche Jahr 2012 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 im Jahr der Einkünfteermittlung nur in Höhe des jeweiligen Siebentels in Abzug gebracht werden dürfen.

Die gesetzliche Bestimmung des § 12 Abs. 3 Z. 2 KStG 1988 war Ausdruck des Willens des Gesetzgebers, dass jene Teilwertabschreibungen der ausländischen Betriebsstätte, die die etwaigen Verluste in der Schweiz im jeweiligen Abschreibungsjahr (2007 bis 2011) erhöht hatten, aufgeteilt auf 7 Jahre den Gewinn mindernd hinzuzurechnen sind. Die Aufteilung dieser Teilwertabschreibungen der ausländischen Betriebsstätte auf sieben Jahre hieß, dass nur die jeweiligen, noch nicht verrechneten, Siebentel das Jahresergebnis der Bf. verminderten. Dieses so angepasste Jahresergebnis war in der Folge der Besteuerung zu Grunde zu legen und entsprechend erklärt worden. Ein eventuell aus dieser Verteilung 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 2012 zu Recht erfolgt war oder ob Verluste vorlagen, für die eine Deckelung zu berücksichtigen wäre, war festzustellen, dass die durch die Bf. bei Ermittlung des Jahreseinkommens 2012 durchgeführte gegenständliche Siebentel-Abschreibung zwar zu einer Minderung des Jahresergebnisses geführt hatte, jedoch beruhten die abgerechneten Siebentel auf der gesetzlich vorgeschriebenen Verteilung von bereits erfolgten Teilwertabschreibungen auf sieben Jahre und stellten somit Ausgaben dar, die im Jahr der Verrechnung, hier also im Jahr 2012, einkommensmindernd zu berücksichtigen waren.

Vor diesem Hintergrund war auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs zu den Bestimmungen des § 18 Abs. 6 EStG 1988 in Verbindung mit § 12 Abs. 3 Z. 2 KStG 1988, § 8 Abs. 4 Z. 2 KStG 1988 und § 9 Abs. 6 Z. 4 KStG 1988 und das auf diese Normen bezügliche Erkenntnis, VwGH 31.05.2017, Ro 2015/13/0024, zu verweisen, mit dem über die Frage, ob Jahressiebentel aus einer Teilwertabschreibung im Jahre ihrer gem. § 12 Abs. 3 Z. 2 KStG 1988 vorgesehenen Berücksichtigung einkommensmindernd wirken, entschieden wurde. Diesem Erkenntnis zufolge sind Jahressiebentel aus einer Teilwertabschreibung im Jahr ihrer in § 12 Abs. 3 Z. 2 KStG 1988 vorgesehenen Berücksichtigung keine "*Verluste*", "*die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind*" (§ 18 Abs. 6 EStG 1988, auf den § 8 Abs. 4 Z. 2 KStG 1988 verweist) 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 daher nicht subsumierbar (vgl. in diesem Sinn etwa auch Blasina in Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg.), Die Körperschaftsteuer - KStG 1988, 25. Lfg, November 2014, § 12 Tz 190/1). Der Umstand, dass das Siebentel seine Wurzel in einer vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe erfolgten Teilwertabschreibung hat, sodass sich seine Herkunft "*aus Zeiträumen*" vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe bejahen ließe, ändert daran nichts. Dem unstrittig verfolgten Ziel, einem Einkauf von Verlusten entgegenzuwirken, dient § 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988 nur im Rahmen der in § 18 Abs. 6 EStG 1988 und § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 besonders geregelten Berücksichtigung von Verlusten früherer Jahre, zu denen das im jeweiligen Veranlagungsjahr "*abreifende*" (und erst hier einkünftermindernd wirkende) Siebentel nicht gehört. Auch das Erkenntnis des

Verwaltungsgerichtshofes vom 14.10.2010, 2008/15/0212, VwSlg 8590 F/2010, führt zu keinem anderen Ergebnis. Der Verwaltungsgerichtshof hat darin nicht den Standpunkt vertreten, offene oder "*abreifende*" Siebentel gemäß § 12 Abs. 3 Z. 2 KStG 1988 seien "*vortragsfähige Verluste* (§ 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988)".

In Hinblick auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, derzufolge es sich bei den genannten Siebentel-Abschreibungen nicht um „*Verluste*“ handelt, „*die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind*“ (§ 18 Abs. 6 EStG 1988), sind abreifende Siebentel auch nicht unter Vorgruppenverluste iSd § 9 Abs. 6 Z. 4 KStG 1988 zu subsumieren. Die den Verlustabzug beschränkenden Regelungen beziehen sich folglich nur auf steuerlich auszuweisende Verluste, die aus Zeiträumen stammen, die vor dem Jahr der Einkommensermittlung liegen. Somit waren die seitens der Bf. gem. § 12 Abs. 3 Z. 2 KStG 1988 ermittelten Siebentel-Abschreibungen, auch wenn sie ihre Wurzel in Teilwertabschreibungen bei der Schweizer Betriebsstätte aus den Jahren 2007 bis 2011 hatten, iHv insgesamt 357.760.96 € als Betriebsausgaben bei der Ermittlung des Jahresergebnisses 2012 zu Recht berücksichtigt worden.

Der Gesamtbetrag der Einkünfte aus Gewerbebetrieb betrug daher für das Jahr 2012 -720.025,33 €. Der zu berücksichtigende Verlustabzug war dementsprechend anzupassen. Das Einkommen für 2012 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 das Erkenntnis der Rechtsprechung des VwGH vom 31.05.2017, Ro 2015/13/0024, folgt, war eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Wien, am 4. Juni 2023