

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin RR

in der Beschwerdesache

BF als Rechtsnachfolgerin der BF1, Adr1, vertreten durch STB, Adr2, über die  
Beschwerde vom 24.05.2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 07.03.2012,  
Steuernummer, betreffend **Feststellung Gruppenmitglied für das Jahr 2007**

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Das gemäß § 24a Abs. 1 Z 1 KStG 1988 festgestellte Ergebnis ist der angeschlossenen  
Beilage, die einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses bildet, zu entnehmen.

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

## Entscheidungsgründe

### Verfahrensablauf:

1. Die BF ist infolge Verschmelzung und Umbenennung (Vertrag und  
Generalversammlungsbeschluss vom Datum1 - Eintragung im Firmenbuch am Datum2)  
Gesamtrechtsnachfolgerin der BF1 (= Beschwerdeführerin; in der Folge kurz Bf).  
Sie hält eine 100%ige Beteiligung an der GruppenmitgliedAusland (in der Folge kurz  
GMAusland). Beide Unternehmen sind Gruppenmitglieder einer Unternehmensgruppe,  
deren Gruppenträgerin die GT ist. Sie bilanzieren jeweils zum 31.03. eines Jahres.

2. Die Bf hat ihren Sitz in Österreich und ist hier unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig.  
Die GMAusland hingegen ist in einer polnischen Sonderwirtschaftszone (SWZ) ansässig  
und in Österreich nicht unbeschränkt steuerpflichtig.

**3.** In einer Sonderwirtschaftszone ansässige Unternehmen erhalten für bestimmte Betätigungen eine regionale Förderung in Form von Ertragssteuerbefreiungen. Die Förderung der GMAusland besteht konkret in einer Befreiung von der Körperschaftsteuer für ihre begünstigte Tätigkeit auf Basis der getätigten Investitionen. Diese errechnet sich nach einem Diskontverfahren und beträgt rund 9,2 Mio Euro. Das entspricht bei einem Steuersatz von 19% einer körperschaftsteuerbefreiten Bemessungsgrundlage von rund 64,3 Mio Euro. Die Gesellschaft kann von der Steuerbefreiung so lange profitieren, bis der diskontierte Grenzwert der Förderung erreicht wird, maximal bis zum Ablauf der Frist zur Nutzung der Befreiung, das ist der 31.12.2020.

Neben der begünstigten Tätigkeit, die zur beschriebenen Körperschaftsteuerbefreiung in Polen führt, übt die GMAusland auch nicht begünstigte Tätigkeiten (zB Schrottverkauf) aus, die in Polen nach dem allgemeinen Tarif besteuert werden.

**4.** Der Verlust der GMAusland aus ihrer gesamten Tätigkeit in Polen (begünstigte und nicht begünstigte Tätigkeit) belief sich nach Umrechnung auf österreichisches Recht im Wirtschaftsjahr 2006/2007 auf -1.726.691,64 €.

Dieser Verlust wurde in der Erklärung zur Feststellung des Ergebnisses für das Jahr 2007 der Bf als beteiligtem Gruppenmitglied zugerechnet.

**5.** Anlässlich einer **Außenprüfung** wurde die Zurechnung dieses von der GMAusland erzielten negativen Ergebnisses mit der Begründung verweigert, dass eine zeitlich befristete Ertragsteuerbefreiung wegen der begünstigten Tätigkeit in der Sonderwirtschaftszone (tax holidays) vorliege. Die Zurechnung von Verlusten des polnischen Gruppenmitgliedes könne jedenfalls so lange nicht erfolgen, als die Steuerbefreiung wirke.

**6.** Gegen den entsprechenden Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2007 vom 07.03.2012 erhob die Bf **Berufung**, in der vor allem darauf hingewiesen wurde, *dass die in der Sonderwirtschaftszone angefallenen Verluste aus der steuerfrei gestellten Tätigkeit weder ausgleichs- noch vortragsfähig seien sowie ein innerbetriebliches Ausgleichsverbot mit nicht begünstigten Tätigkeiten bestehe.*

*Der Ansicht der Außenprüfung bzw. des Finanzamtes wurde unter Bezugnahme auf § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 entgegengehalten, dass gesetzlich weder eine Einschränkung in Bezug auf die subjektive und objektive Steuerpflicht vorgesehen sei noch auf einen Verlustvortrag im Ausland abgestellt werde. Es sei lediglich Voraussetzung, dass das ausländische Ergebnis dem Grunde nach eine Einkunftsquelle im Sinne des § 2 EStG 1988 iVm § 7 KStG 1988 darstelle. Dies sei im gegenständlichen Fall eindeutig zu bejahen. Die steuerliche Behandlung allfälliger Gewinne im Ausland sei kein für die Verlustberücksichtigung im Inland relevantes Kriterium.*

Weiters wurde von der Bf der Umlegung der in Rz 211 EStR geäußerten Ansicht zu tax holidays im Zusammenhang mit der Verwertung ausländischer Betriebsstättenverluste nach § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 Folgendes entgegnet:

*Aufgrund der Systematik der Gruppenbesteuerung komme es hier zu keiner endgültigen steuerwirksamen Verlustverwertung im Inland. Gemäß § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 erfolge*

*nämlich eine Nachversteuerung spätestens mit dem tatsächlichen oder wirtschaftlichen Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitgliedes aus der Unternehmensgruppe. Dies sei der wesentliche Unterschied zur Verlustverwertung einer ausländischen Betriebsstätte nach § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988, weshalb der Ausschluss der Verlustberücksichtigung des ausländischen Gruppenmitgliedes im konkreten Fall nicht sachgerecht sei. Zwar führe die Anwendung der Steuerbegünstigung mangels Verlustverwertung in Polen zu keiner temporären Nachversteuerung, der Nachversteuerungstatbestand aufgrund des Ausscheidens aus der Unternehmensgruppe bleibe jedoch nach wie vor bestehen. Auch die Aussage in Rz 434 KStR sei ein Indiz dafür, dass die Möglichkeit durchaus in Betracht gezogen worden sei, dass bei aufrechter Gruppenzugehörigkeit mangels Verwertbarkeit der Verluste im Ausland eine temporäre Nachversteuerung unterbleiben könne.*

*Im konkreten Fall sei die Nachversteuerung der geltend gemachten Verluste bei der Bf jedenfalls gewährleistet. Darüber hinaus führe die Anerkennung der formalen Gruppenmitgliedschaft der ausländischen Tochtergesellschaft einerseits und der Aberkennung der Verlustzurechnung andererseits zu einer ungleichmäßigen Besteuerung. Gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 sei aufgrund der Gruppenmitgliedschaft eine verlustbedingte Teilwertabschreibung ausgeschlossen. Eine solche wäre aber im konkreten Fall aufgrund der Wirtschafts- und Währungskrise im Jahr 2009 in Höhe von 6.500.000,00 € notwendig geworden. Würde zudem die Verwertung des ausländischen Verlustes im Inland auch noch verwehrt werden, käme es zu keiner Einmalverwertung von Verlusten.*

*Schließlich komme es zu einer Nachversteuerung ausländischer Verluste auch dann, wenn ausländische Verluste mit ausländischen Gewinnen verrechnet werden könnten. Die Interpretation der Wortfolge "verrechnet werden könnten" dergestalt, dass durch die Beantragung der tax holidays implizit auch auf die Verrechnung von Verlusten im Ausland verzichtet wird, sei gesetzlich nicht gedeckt. Im gegenständlichen Fall sei aufgrund der teilweisen Steuerbefreiung in Polen (tax holidays) zugleich das Entstehen eines steuerlichen Verlustvortrages ausgeschlossen, weshalb auch die spätere Verrechnung mit Gewinnen in Polen ausgeschlossen sei. Spätere Gewinne beim polnischen Gruppenmitglied führten daher noch zu keiner Nachversteuerung bei der Bf. Die Nachversteuerung trete aber letztlich mit dem tatsächlichen oder wirtschaftlichen Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe ein.*

*Es werde daher die Berücksichtigung des Auslandsverlustes der GMAusland in Höhe von 1.726.691,64 € bei der beteiligten Körperschaft (= Bf) im Wirtschaftsjahr 2007 beantragt.*

**7. In seiner Stellungnahme vom 18.02.2013** zur Berufung kam der Prüfer nach ausführlicher Darstellung der Gründe zum Ergebnis, dass der gegenständliche Fall jedenfalls unter das tax-holidays-Regime falle. Bezüglich der steuerlichen Behandlung verwies er auf die Aussagen des BMF im Rahmen des Salzburger Steuerdialogs (siehe BMF-Erlass GZ. BMF-010216/0040-VI/6/2011 vom 06.11.2011), wonach das im Zusammenhang mit § 2 Abs. 8 EStG 1988 geltende Prinzip, dass im Falle des Vorliegens von tax holidays in ausländischen Betriebsstätten erzielte Verluste

*mangels späterer Verwertungsmöglichkeit im Ausland in Österreich nicht berücksichtigt werden dürfen (siehe Rz 211 EStR), auch für § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 gelte, da diese Bestimmung in ihrer Wirkungsweise § 2 Abs. 8 EStG 1988 nachgebildet sei.*

**8. Mit Vorlagebericht vom 26.03.2013** wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat als damaliger Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

**9. Mit BGBl I 51/2012 (Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012)** wurde im Rahmen der Einführung der Verwaltungsgerichtsbarkeit mit 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht eingerichtet und der bisher als Abgabenbehörde zweiter Instanz fungierende Unabhängige Finanzsenat per 31. Dezember 2013 aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über (Art. 129 iVm Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG idF BGBl I 51/2012).

Zu diesem Zeitpunkt beim Unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idF BGBl I 14/2013 (**Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitgesetz 2012**) nunmehr vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Auch die gegenständliche Berufung war daher als Beschwerde zu behandeln und darüber mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes zu entscheiden.

**10. Mit E-Mail vom 13.02.2017** bestätigte der steuerliche Vertreter der Bf über Nachfrage des Bundesfinanzgerichtes, dass es sich bei dem geltend gemachten Verlust der GMAusland in Höhe von -1.726.691,64 € (umgerechnet nach österreichischem Recht) um das Jahresergebnis aus deren gesamter Tätigkeit des Wirtschaftsjahres 2006/2007, das heißt aus der begünstigten und der nicht begünstigten Tätigkeit handelte, wobei darauf hingewiesen wurde, dass es bis zum 31.03.2007 zudem ohnehin noch keine Geschäfte außerhalb der Sonderwirtschaftszone gegeben habe.

**11. Die obige Bestätigung vom 13.02.2017** wurde in der Folge der belangten Behörde zur Kenntnis samt Bitte um **Stellungnahme** übermittelt.

In seiner Antwort (E-Mail vom 27.03.2017) wurden auch seitens des Finanzamtes keine Zweifel daran geäußert, dass es sich bei dem geltend gemachten Verlust der GMAusland um den nach österreichischem Recht umgerechneten Verlust aus deren gesamter Tätigkeit handelte.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **I) Sachverhalt:**

Aufgrund der Aktenlage sowie der Ermittlungsergebnisse im Rahmen des dargestellten Verfahrensablaufes ergab sich folgender für die rechtliche Beurteilung relevante Sachverhalt:

Die BF1, deren Gesamtrechtsnachfolgerin nach einer Verschmelzung und Umbenennung nunmehr die BF ist, hielt im beschwerdegegenständlichen Zeitraum eine 100%ige Beteiligung an der GruppenmitgliedAusland. Beide Unternehmen sind Gruppenmitglieder einer Unternehmensgruppe, deren Gruppenträgerin die GT ist. Sie bilanzieren jeweils zum 31.03. eines Jahres.

Die Bf hat ihren Sitz in Österreich und unterliegt hier der unbeschränkten Steuerpflicht. Die GMAusland hingegen ist in einer polnischen Sonderwirtschaftszone ansässig und in Österreich nicht unbeschränkt steuerpflichtig.

In solchen Sonderwirtschaftszonen ansässige Unternehmen erhalten von den dortigen Ländern für bestimmte Betätigungen eine regionale Förderung in Form von Ertragssteuerbefreiungen. Die Förderung der GMAusland besteht konkret in einer Befreiung von der Körperschaftsteuer für ihre begünstigte Tätigkeit auf Basis der getätigten Investitionen. Die Gesellschaft kann von der Steuerbefreiung so lange profitieren, bis der diskontierte Grenzwert der Förderung erreicht wird, maximal bis zum Ablauf der Frist der Nutzung der Befreiung, das ist der 31.12.2020.

Neben der begünstigten Tätigkeit, die zur beschriebenen Körperschaftsteuerbefreiung in Polen führt, übte die GMAusland in den dem beschwerdegegenständlichen folgenden Wirtschaftsjahren auch nicht begünstigte Tätigkeiten (= zB Schrottwarenverkauf) aus, die in Polen nach dem allgemeinen Steuertarif besteuert werden.

Der im Wirtschaftsjahr 2006/2007 erzielte Verlust der GMAusland aus ihrer gesamten Tätigkeit in Polen belief sich nach Umrechnung auf österreichisches Recht auf -1.726.691,64 €.

Dieser Verlust des beteiligten Gruppenmitgliedes wurde von der Bf ihrem Ergebnis für den Feststellungszeitraum Gruppenmitglied 2007 zugerechnet.

Anlässlich einer Außenprüfung wurde diese Zurechnung mit der Begründung verweigert, dass eine zeitlich befristete Ertragssteuerbefreiung (tax holidays) wegen der begünstigten Tätigkeit in der Sonderwirtschaftszone vorliege. Die Zurechnung von Verlusten könne jedenfalls so lange nicht erfolgen, als die Steuerbefreiung wirke.

Dagegen ist das gegenständliche Beschwerdebegehren betreffend den entsprechenden Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2007 vom 07.03.2012 gerichtet.

## II) Beweiswürdigung:

Der Sachverhalt ergibt sich unstrittig aus der Aktenlage (Veranlagungsakten des Finanzamtes, elektronischer Arbeitsbogen des Betriebsprüfers).

Die Rechtsnachfolge infolge Verschmelzung und nachfolgender Umbenennung ist dem Firmenbuch zu entnehmen (Verschmelzungsvertrag und Generalversammlungsbeschluss vom Datum1 - Eintragung im Firmenbuch am Datum2).

Die Höhe des von der Bf nach österreichischem Recht ermittelten Verlustes des Wirtschaftsjahres 2006/2007 der GMAusland mit -1.726.691,64 € wurde von der Bf in einer Erklärungsbeilage nachvollziehbar dargestellt und wurde der ermittelte Betrag von den Parteien weder im Betriebsprüfungs- noch im Beschwerdeverfahren in Frage gestellt. Dass dieser errechnete Verlust das Ergebnis der gesamten Tätigkeit des Unternehmens im Wirtschaftsjahr 2006/2007 umfasste, wurde von der steuerlichen Vertretung der Bf über Nachfrage des Bundesfinanzgerichtes mit E-Mail vom 13.02.2017 glaubhaft bestätigt, und wurde die Beweiskraft dieser Bestätigung auch von der belangten Behörde nicht in Zweifel gezogen.

## III) Rechtliche Beurteilung:

### A) Rechtsgrundlagen:

#### 1) § 9 Abs. 1 KStG 1988 lautet:

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

2) Die ersten drei Sätze des **§ 9 Abs. 6 KStG 1988** lauteten in der für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2007 geltenden Fassung **vor** der (ab dem Kalenderjahr 2012 anwendbaren) Änderung durch das **1. Stabilitätsgesetz 2012**, BGBl I 22/2012 (in der Folge kurz 1. StabG 2012):

*"(6) Bei der Ermittlung des zuzurechnenden steuerlich maßgebenden Ergebnisses ist Folgendes zu beachten:*

*(...)*

*6. Bei nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitgliedern sind nur die nach § 5 Abs. 1 und den übrigen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 und dieses Bundesgesetzes ermittelten Verluste aus Einkunftsquellen des jeweiligen Wirtschaftsjahres 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 nicht verrechneten 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."

3) Durch das **1. StabG 2012, BGBl I 22/2012**, erhielt der erste Satz des § 9 Abs. 6 Z 6 KStG folgende **Neufassung** (anwendbar erst ab dem Kalenderjahr 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, **höchstens jedoch die nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres** dem unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger im Ausmaß der Beteiligungen aller beteiligter Gruppenmitglieder einschließlich eines beteiligten Gruppenträgers zuzurechnen.“*

(Anmerkung: Ergänzung fettgedruckt durch das Bundesfinanzgericht)

4) **§ 24a Abs. 1 Z 1 KStG 1988** lautet:

*"Das Ergebnis jedes unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedes (§ 9 Abs. 2) ist mit Bescheid (§ 92 Abs. 1 lit. b der Bundesabgabenordnung) festzustellen. In diesem Bescheid ist abzusprechen über:*

- Das eigene Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z 1,*
- die zu berücksichtigenden Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder, an denen eine ausreichende finanzielle Verbindung besteht, sowie deren allenfalls nachzuversteuernde Verluste,*
- die anzurechnenden inländischen Steuern,*
- die anzurechnenden ausländischen Steuern,*
- die verrechenbare Mindeststeuer (Abs. 4 Z 2) und*
- die Aufteilung des vom Gruppenmitglied zuzurechnenden Ergebnisses auf die Mitbeteiligten einer dem Gruppenmitglied unmittelbar übergeordneten Beteiligungsgemeinschaft."*

## **B) Erwägungen:**

Im gegenständlichen Verfahren liegt unstrittig eine Unternehmensgruppe vor. Ebenso steht außer Streit, dass die Bf als unbeschränkt steuerpflichtiges Gruppenmitglied am nicht unbeschränkt steuerpflichtigen polnischen Gruppenmitglied unmittelbar beteiligt ist, sodass eine Zurechnung von Verlusten des nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedes unter diesen Gesichtspunkten grundsätzlich möglich war.

Die belangte Behörde versagte allerdings eine Zurechnung des von der GMAusland im Wirtschaftsjahr 2006/2007 erzielten Verlustes bei der Bf mit der Begründung, dass eine zeitlich befristete Ertragsteuerbefreiung wegen der begünstigten Tätigkeit in der Sonderwirtschaftszone im Rahmen des tax holidays – Regimes vorliege. Die Zurechnung von Verlusten könne jedenfalls so lange nicht erfolgen, als die Steuerbefreiung wirke. Die Bf wendete dagegen insbesondere ein, dass sich diese Sichtweise weder aus dem Wortlaut des Gesetzes ergebe noch dem Sinn des Gesetzes entspreche.

### **Hiezu ist Folgendes auszuführen:**

1. Wie sich aus den oben zitierten Rechtsgrundlagen ergibt, wurde der erste Satz des § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 durch das 1. StabG 2012, BGBl I 22/2012, mit Wirksamkeit ab 2012 neu gefasst. Diese die zurechenbaren Verluste der Höhe nach auf den nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlustbetrag einschränkende, ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2012 (§ 26c Z 32 KStG) anzuwendende Neufassung soll nunmehr auch der Zurechnung von Verlusten eines, wie im vorliegenden Fall, im Ansässigkeitsstaat umfassend von der Ertragsbesteuerung befreiten Gruppenmitglieds entgegenstehen (vgl. *Quantschnigg/ Renner/ Schellmann/ Stöger*, Die Körperschaftsteuer, § 9 Tz 553/2 und Tz 624/1).

2. Im Zusammenhang mit der **für Veranlagungsperioden vor 2012** geltenden Gesetzeslage erteilte das Bundesfinanzgericht in seinem **Erkenntnis BFG 25.02.2014, RV/7100658/2011**, allerdings der Ansicht eine Absage, dass solche Verluste bereits auch schon nach der Rechtslage vor BGBl I 22/2012 nicht zurechenbar wären. Die Nichtzurechenbarkeit solcher Verluste könne nicht schon daraus abgeleitet werden, dass die, mangels späterer Verwertungsmöglichkeit im Ausland endgültige steuerliche Verwertung von Auslandsverlusten dem Grundsatz der subsidiären Verlustberücksichtigung widerspräche.

In seinen Ausführungen zu einem dem vorliegenden Fall gleichgelagerten Sachverhalt, in dem das nicht unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglied im Ausland ebenfalls keiner Ertragsbesteuerung unterlag, wies das Bundesfinanzgericht darauf hin, dass sowohl Wortlaut des § 9 KStG noch Zweck des Gesetzes in der bis zum 1. StabG 2012 geltenden Fassung ein solches Ergebnis zuließen; dies im Wesentlichen mit folgender **Begründung**:

*Kerngedanke für die Einführung der Gruppenbesteuerung sei es gewesen, das „Zusammenfassen der steuerlichen Ergebnisse verbundener Körperschaften bei einer Oberkörperschaft ohne Verschmelzungen .....“ zu ermöglichen, zudem sollte dieses Zusammenfassen auch „grenzüberschreitend wirksam werden“ (EB zum StRefG 2005). Dieser Zielsetzung folgend treffe § 9 Abs. 1 zweiter Satz KStG die grundsätzliche und unbedingte, insbesondere nicht an eine im Ausland bestehende spätere Verlustverwertungsmöglichkeit oder an eine im Ausland bestehende Ertragsteuerpflicht des ausländischen Gruppenmitglieds gebundene Anordnung, dass, so eine Unternehmensgruppe gebildet wurde, das steuerlich maßgebliche Ergebnis des jeweiligen*



Gruppenmitglieds dem beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger zugerechnet werde.

§ 9 Abs. 6 Z 6 erster Satz KStG weiche von dieser Anordnung einer an keine weiteren Bedingungen geknüpften Ergebniszurechnung nicht ab, sondern schränke bloß die Ergebniszurechnung nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder auf Verluste ein bzw. regle, wie diese Verluste zu ermitteln sind, nämlich nach den Vorschriften des österreichischen Ertragsteuerrechts - ab der Veranlagung 2012 betraglich begrenzt mit der Höhe des nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlustes.

Die in § 9 Abs. 6 Z 6 KStG normierte Nachversteuerung im Falle der Verwertung bzw. möglichen Verwertung des Verlustes im Ausland sei nicht Voraussetzung für die Zurechnung, sondern, bloß Folge der einmal vorgenommenen Verlustzurechnung, sie sei also der Verlustzurechnung nachgelagert. Die Nachversteuerung entspreche dem allgemeinen Grundsatz, dass Verluste weltweit insgesamt nur einmal berücksichtigt werden könnten, sichere daher die Einmaligkeit der Verlustverwertung, ohne den durch die temporäre Verlustberücksichtigung ermöglichten Steuerstundungseffekt zu beeinträchtigen (Quantschnigg/ Renner/ Schellmann/ Stöger, Die Körperschaftsteuer, § 9 Tz 615).

Eine Nichtzurechenbarkeit der gegenständlichen Verluste würde nicht dem vom Gesetz verfolgten Ziel einer einmaligen Verlustverwertung dienen, sondern vielmehr von dieser Zielsetzung wegführen, weil auf diese Weise die Verluste weder im Ausland noch im Inland steuerliche Berücksichtigung fänden (Tröszter, Gruppenbesteuerung und Tax Holidays, SWI 7/2011, 308).

Zudem treffe es nicht zu, dass sich die Verlustverwertung deshalb, weil die Gewinne des ausländischen Gruppenmitglieds unversteuert blieben, in Österreich endgültig steuermindernd auswirken würde. Vielmehr sehe § 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. 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 blieben bis zum Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds im Inland steuerwirksam (Wiesner/ Kirchmayr/ Mayr, Gruppenbesteuerung<sup>2</sup>, K 98a, FN 39).

Der österreichische Gesetzgeber habe 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 stehe folglich im Einklang mit den Intentionen des Gesetzgebers.

*Dass Verluste eines ausländischen Gruppenmitglieds „quasi-permanent“ berücksichtigt würden, sei eine Situation, die sich zudem nicht nur bei Fehlen einer ausländischen Körperschaftsbesteuerung, sondern auch bei anderen Sachverhalten einstellen könne (Quantschnigg/ Renner/ Schellmann/ Stöger/, Die Körperschaftsteuer, § 9 Tz 624). So sei es etwa bis zur Änderung des § 9 Abs. 6 Z 6 erster Satz KStG 1988 durch das 1. StabG 2012 möglich gewesen, dass ein im Ausland vorliegender Gewinn durch die Anwendung österreichischer steuerlicher Vorschriften in einen Verlust umgerechnet wurde; ferner könnten Verlustvorträge im Ausland z.B. wegen Ablaufs einer Befristung verfallen. Auch in diesen Situationen sei die „quasi-permanente“ Berücksichtigung der ausländischen Verluste einer Zurechnung nicht entgegengestanden. Dem Gesetz sei nicht zu entnehmen, dass diese Sachverhalte anders zu behandeln (gewesen) wären als die Verluste eines im Sitzstaat keiner Ertragsbesteuerung unterliegenden ausländischen Gruppenmitglieds und solchen Verlusten daher die temporäre Verwertung, verbunden mit einer Steuerstundung bis zum Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe, zu verwehren wäre.*

*Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 9 KStG und dem Zweck des Gesetzes, die steuerlichen Ergebnisse der Gruppenmitglieder zusammenzufassen, seien daher Verluste ausländischer Gruppenmitglieder nicht subsidiär, sondern primär und jedenfalls, nach § 9 Abs. 6 Z 6 alter Fassung auch ohne betragliche Begrenzung, zuzurechnen.*

Das erkennende Gericht schloss sich damit im **Ergebnis** der im Schrifttum vorherrschenden Auffassung an, dass eine für das ausländische Gruppenmitglied **im Ausland bestehende Befreiung von der Körperschaftsteuer kein Hindernis** für eine Zurechnung der vom ausländischen Gruppenmitglied erzielten Verluste ist (z.B. Wiesner/ Kirchmayr/ Mayr, Praxiskommentar Gruppenbesteuerung, K 98a; Damböck/ Galla, Tax holiday und Gruppenbesteuerung, taxlex 2011, 459).

**3.** In seinem aufgrund einer ordentlichen Revision der belangten Behörde ergangenen Erkenntnis **VwGH 20.20.2016, Ro 2014/13/0029**, bestätigte der Verwaltungsgerichtshof die oben dargelegte Ansicht des Bundesfinanzgerichtes, indem er darauf hinwies, dass eine **Nichtzurechnung der durch das ausländische Gruppenmitglied erzielten Verluste in den Jahren ihrer Entstehung nicht nur dem Wortlaut, sondern auch dem Konzept der Regelung widerspräche.**

Ob nach der für die Jahre vor 2012 maßgeblichen Rechtslage bei ausländischer Steuerbefreiung eine planwidrige Lücke vorläge, ließ der Verwaltungsgerichtshof mangels Auswirkung auf die zu entscheidende Rechtsangelegenheit offen. Eine solche Lücke könnte – so der Verwaltungsgerichtshof - keinesfalls durch Außerachtlassen der Verluste im Jahr der Entstehung, sondern allenfalls erst im Jahr einer möglichen Nachversteuerung bei Erzielung eines Gewinns, mit dem der Verlust im Sinne des § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 verrechnet werden "könnte", geschlossen werden.

#### **4. Auf den gegenständlichen Fall bezogen, bedeuten obige Ausführungen**

##### **Folgendes:**

Die GMAusland erzielte als Gruppenmitglied, das zu 100% an der Bf beteiligt ist, im Wirtschaftsjahr 2006/2007 aus ihrer Tätigkeit in einer polnischen Sonderwirtschaftszone einen Verlust in Höhe von -1.726.691,64 €.

Dieses Ergebnis entspricht dem gemäß § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 nach österreichischem Recht ermittelten Verlust aus der (gesamten) Tätigkeit des polnischen Unternehmens.

Die grundsätzliche Einkunftsquelleneigenschaft der von der GMAusland ausgeübten Tätigkeit steht nicht in Streit.

Im angefochtenen Bescheid wurde eine Zurechnung des Verlustes des ausländischen Gruppenmitgliedes an das zu 100% beteiligte, unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglied (= Bf) verwehrt, da die Gewinne der GMAusland aus der begünstigten Tätigkeit in der Sonderwirtschaftszone in Polen von der Körperschaftsteuer befreit sind.

Wie den oben dargelegten Ausführungen des Bundesfinanzgerichtes sowie des Verwaltungsgerichtshofes eindeutig zu entnehmen ist, ergibt sich aus der Bestimmung des § 6 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 in der für Zeiträume vor 2012 geltenden Fassung jedoch kein Hindernis für eine Zurechnung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder, auch wenn dessen Gewinne - wie im vorliegenden Fall - im Ausland von der Körperschaftsteuer befreit sind.

Eine Zurechnung des beschwerdegegenständlichen Verlustes der GMAusland bei der Bf konnte sohin aus diesem Grunde nicht verwehrt werden und war der angefochtene Bescheid aus diesem Grunde mit Rechtswidrigkeit belastet.

Der gegenständlichen Beschwerde war daher stattzugeben und der angefochtene Bescheid insofern abzuändern, als der im Wirtschaftsjahr 2006/2007 von der GMAusland erzielte Verlust in Höhe von -1.726.691,64 € bei der Ermittlung des steuerlich maßgebenden Ergebnisses der Bf für das Jahr 2007 gemäß § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 zuzurechnen war.

Das gemäß § 24a Abs. 1 Z 1 KStG 1988 festzustellende Ergebnis war neben dem eigenen Einkommen der Bf gemäß § 9 Abs. 6 Z 1 KStG 1988, dessen Höhe im gegenständlichen Beschwerdeverfahren unstrittig war, um den zu berücksichtigenden Verlust der GMAusland in Höhe von -1.726.691,64 € zu ergänzen.

#### **IV) Zur Revision:**

Gemäß **Art. 133 Abs. 4 B-VG** ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Zur gegenständlichen Rechtsfrage hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis VwGH 20.10.2016, Ro 2014/13/0029, für Zeiträume vor Inkrafttreten der Neufassung des ersten Satzes des § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 durch das 1. StabG 2012, BGBl I 22/2012, zur Frage der Zurechenbarkeit von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder im Falle deren Ertragssteuerbefreiung im Ausland eindeutig Stellung bezogen und wurde diese Rechtsproblematik für Veranlagungszeiträume vor 2012 durch dessen Rechtsprechung somit eindeutig geklärt. Es lag sohin keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung mehr vor.

Linz, am 7. April 2017