

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter\*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\* vertreten durch ihren gesetzlichen Vertreter \*\*\*1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\* und weiter vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, Renngasse 1 Tür Freyung, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 25. April 2018 gegen den Bescheid des \*\*\*FA\*\*\* vom 16. April 2018 betreffend

- Feststellungsbescheid Gruppenträger 2016,
- Körperschaftsteuer Gruppe 2016 beide datiert vom 16. April 2018,

zur Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* zu Recht erkannt:

- I. Die Feststellungsbescheide Gruppenträger sowie die Körperschaftsteuerbescheide Gruppe 2016 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern 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) zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

#### 1. Darstellung des verwaltungsbehördlichen Verfahrens:

Für die Beschwerdeführerin wurden der Feststellungsbescheid Gruppenträger 2016 und der Körperschaftsteuerbescheid Gruppe beide datiert vom 16. April 2018 entsprechend der

Abgabenerklärungen den Feststellungen der Außenprüfung für die Vorjahre 2012, 2013 und 2014 folgend erstellt.

Im Bericht über das Ergebnis der genannten Außenprüfung datiert vom 9. Februar 2017 wurde unter anderem Folgendes festgehalten:

„Beilage zu TZ 1

**Verlustverrechnung Auslandsgruppenmitglied \*\*\*GMA\*\*\* 2012 bis 2014**

Die \*\*\*Bf1\*\*\* macht in den Jahren 2012 bis 2014 Verluste des ausländischen Gruppenmitgliedes \*\*\*GMA\*\*\* geltend:

	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
<b>USD</b>	-18.852.591	-4.295.927	-14.584.698
<b>Kurs</b>	1,3194	1,3791	1,2141
<b>€</b>	-14.288.760,80	-3.115.022,12	-12.012.765,01

Diese Werte stellen den adaptierten (Mehr-Weniger-Rechnung) Verlust laut Jahresabschluss USA dar und entsprechen der Vorgangsweise der Jahre bis 2011.

Im Gegensatz dazu stellt sich das „taxable income“ USA wie folgt dar:

	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
<b>USD</b>	-12.452.728	-1.691.897	-7.932.242
<b>Kurs</b>	1,3194	1,3791	1,2141
<b>€</b>	9.438.175	1.226.812	6.533.434

Durch das 1. StabG 2012 wurde jedoch § 9 (6) Z 6 geändert.

Nach § 9 Abs. 6 Z 6 KStG idF StabG 2012 sind die Verluste von ausländischen Gruppenmitgliedern zwar weiterhin nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln, können aber höchstens im Ausmaß des nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlustes berücksichtigt werden. Das auf österreichisches Steuerrecht umgerechnete Ergebnis wird daher mit dem ausländischen Verlust gedeckelt. Liegt nach ausländischem Steuerrecht kein Verlust vor, erübrigt sich eine weitere Umrechnung, weil mangels ausländischen Verlustes eine Verlustberücksichtigung von vornherein ausscheidet. Maximal zurechenbar ist daher der nach ausländischem Steuerrecht vorliegende Verlust.

Von der steuerlichen Vertretung wird in der Eingabe vom 9.1.2017 auf die nach US-Steuerrecht vorzunehmende degressive Abschreibung hingewiesen. Dies führte zweifelsohne in der Vergangenheit (siehe Aufstellung unten)

[...]

bei der Umrechnung auf österreichisches Steuerrecht bis zum Jahr 2011 zu einer erheblichen Reduktion der geltend gemachten Auslandsverluste. Bei Weitergeltung der Rechtslage bis zur Veranlagung 2011 würden sich insofern die nach österr. Steuerrecht zu ermittelnden Verluste gegenüber dem USA ‚taxable income‘ wesentlich erhöhen.

§ 9 (6) Z 6 KStG ist allerdings gemäß § 26 c Z 32 KStG ab der Veranlagung 2012 in Kraft getreten.

Eine Übergangsbestimmung im Hinblick auf Abweichungen (positiv oder negativ) in der Vergangenheit existiert nicht. Auf die Funktionsweise des doppelten Verlustdeckels und die dadurch im Einzelfall erfolgende Reduktion der Auslandsverluste wird in der Literatur (Haslehner/Kofler bzw. Mayr) hingewiesen, dies aber von Mayr (RdW 5/2012 Art 323) als europarechtlich unproblematisch gesehen. Sollten die nicht berücksichtigten Auslandsverluste sich im Ausland nicht mehr verwerten lassen, wäre darüber im Zeitpunkt der Endgültigkeit zu entscheiden.

Auf Grund der ab Veranlagung 2012 gültigen Rechtslage ‚doppelter Verlustdeckel‘ können die Verluste des ausländischen Gruppenmitgliedes **\*\*\*GMA\*\*\*** daher nur in nachfolgender Höhe in Österreich steuermindernd berücksichtigt werden:

	<b>2012</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>
<b>Verlust ***GMA*** lt BP</b>	-9.438.175	-1.226.812	-6.533.434
<b>Verlust ***GMA*** lt Erkl</b>	-14.288.760,80	-3.115.022,12	-12.012.765,01
<b>Änderung lt BP</b>	4.850.585,80	1.888.210,12	5.479.331,01

Tz. 4 Gruppeneinkommen:

<b>Einkünfte Gruppe 2012</b>		<i>lt. Veranlagung</i>	<i>Änderungen BP</i>	<i>lt. BP</i>
<b>***Bf1***</b>	GT	10.709.842,59	40.774,18	10.750.616,77
<b>***GMA***.</b>	GM	-14.288.760,80	4.850.585,80	-9.438.175,00
		-3.578.918,21	4.891.360,18	1.312.441,97

<b>Einkünfte Gruppe 2013</b>		<i>lt. Veranlagung</i>	<i>Änderungen BP</i>	<i>lt. BP</i>
<b>***Bf1***</b>	GT	13.177.602,50	134.155,63	13.311.758,13
<b>***GMA***.</b>	GM	-3.115.022,12	1.888.210,12	-1.226.812,00
		10.062.580,38	2.022.365,63	12.084.946,01

<b>Einkünfte Gruppe 2014</b>		<i>lt. Veranlagung</i>	<i>Änderungen BP</i>	<i>lt. BP</i>
***Bf1***	GT	18.357.519,69	238.341,09	18.595.860,78
***GMA***.	GM	-12.012.765,01	5.479.331,01	-6.533.434,00
		6.344.754,68	5.717.672,09	12.062.426,77

...“

Aufgrund dieser Ausführungen zu den Vorjahren ersuchte das Finanzamt die Beschwerdeführerin mit Vorhalt datiert vom 29. März 2018 die Ermittlung des Ergebnisses der \*\*\*GMA\*\*\*. nach österreichischem Steuerrecht vorzulegen und das Taxable income laut US Tax return bekanntzugeben.

Diesem Begehren folgte die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 6. April 2018.

Das steuerliche Ergebnis der \*\*\*GMA\*\*\* habe 2016 USD -23,029.997,00 (Bilanzverlust USD -104,976.533,00 abzüglich Verlustvortrag USD -81,946.536,00). Hinzü- oder Abrechnungen von Ertragssteuern, nicht abzugsfähiger Bewirtungs und Repräsentationsaufwendungen bzw. die Hinzurechnung von Leasing (Pkws) sei nicht vorgenommen worden.

Auf dem vorgelegten Corporation Income Tax Return (Alabama Department of Revenue) wird das Federal taxable income mit USD -19,717.162,00 und das Alabama taxable income mit USD -15,585.756,00 angegeben.

Das Finanzamt folgte in den Bescheiden datiert vom 16. April 2018 dem Inhalt der oben geschilderten Unterlagen setzte im Körperschaftssteuerbescheid Gruppe 2016 das Einkommen der Gruppe mit 15.469.150,99 fest. Die sich daraus ergebende Körperschaftssteuer betrug € 3.866.480. Im Feststellungsbescheid Gruppenträger 2016 wurde das Einkommen der Beschwerdeführerin mit € 34.174.361,12 festgelegt. Die zuzurechnenden Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländische Gruppenmitglieder mit € - 18.705.210,13 angeführt.

In der Beschwerde vom 25. April 2018 gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2016 und den Körperschaftssteuerbescheid Gruppe 2016 hielt die Beschwerdeführerin fest, dass die Verluste des nicht unbeschränkt Steuerpflichtigen Gruppenmitgliedes \*\*\*GMA\*\*\* laut Erklärung und Bescheid mit € -18,705.201,13 festgestellt worden seien.

Die Beschwerdeführerin begehre die Einkünfte des Gruppenmitglieds \*\*\*GMA\*\*\* wie folgt festzusetzen:

	2016
laut Begehren	- 21.259.694,53
laut Erklärung und Bescheid	-18.705.210,13
Abweichung laut Begehren	-2.554.484,40

Die Beträge des Beschwerdebegehrens würden sich wie folgt ergeben:

	2016
Taxable Income gemäß US Tax Return (USD)	-19.717.162
Mehr-Weniger-Rechnung gemäß Beilage betreffend Abschreibung/Anlagenabgänge neutralisieren (USD)	-2.692.682,00
Zwischensumme - zu berücksichtigender Verlust (USD)	-22.409.844,00
Kurs 31.12.	1,0541
<b>Verlust ausländisches Gruppenmitglied ***GMA*** (EUR)</b>	<b>-21.259.694,53</b>

Die Beschwerdeführerin begehre dementsprechend die Berechnung des Einkommens und der Körperschaftsteuer der Gruppe für das Jahre 2016 in folgender Höhe (alle Beträge in EUR):

	2016
Einkommen des Gruppenträgers der Beschwerdeführerin	34.174.361,12
Verlust des ausländischen Gruppenmitglieds ***GMA***	-21.259.694,53
Gesamtbetrag der Einkünfte Gruppe	12.914.666,59
Verlustabzug Gruppe	0,00
Einkommen Gruppe	12.914.666,59
Davon 25 % KÖSt	3.228.666,65
Abzüglich anrechenbare KeSt	-807,63
<b>Körperschaftsteuer laut Begehren</b>	<b>3.227.859,02</b>
<b>Körperschaftsteuer laut Außenprüfung</b>	<b>3.866.480,00</b>
<b>Gutschrift laut Begehren</b>	<b>638.620,98</b>

Seit 2008 bestehe zwischen der Beschwerdeführerin (Gruppenträger) und der \*\*\*GMA\*\*\*, USA, (Gruppenmitglied) eine steuerliche Unternehmensgruppe entsprechend [§ 9 KStG 1988](#).

Dem Finanzamt sei bekannt, dass die Berücksichtigung der ausländischen Verluste seit 2008, dem Beginn der Unternehmensgruppe, in Höhe der in der amerikanischen Unternehmensbilanz ausgewiesenen Verluste bereinigt um die Aufwendungen/Erträge aus Steuern, da diese nach Ansicht der Beschwerdeführerin den steuerlichen Werten in Österreich vollinhaltlich entsprechen würden, erfolgt sei.

Dadurch werde dem Ziel des Gesetzgebers, dass der Totalverlust insgesamt nur einmal berücksichtigt werden solle, entsprochen und werde damit auch sichergestellt, dass nur jener Verlust in der Gruppe berücksichtigt wurde, der im Ausland auch tatsächlich entstanden sei.

In der vom Wirtschaftsprüfer geprüften US-Unternehmensbilanz der \*\*\*GMA\*\*\* seien die Abschreibungen auf das Anlagevermögen planmäßig linear verbucht worden, was dem österreichischen Steuerrecht entspreche. In den amerikanischen Steuererklärungen seien die Abschreibungen degressiv berechnet worden, beziehungsweise seien „*Bonus-Abschreibungen*“ geltend gemacht worden. Durch diese Vorgangsweise habe die Beschwerdeführerin

sichergestellt, dass die Verluste von ausländischen Gruppenmitgliedern höchstens im Ausmaß des nach inländischem Steuerrecht ermittelten Abschreibungsbetrages berücksichtigt würden.

Die seit 2012 geltende Vorschrift des [§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988](#) könne in diesem Fall nur die Totalperiode der Anlagenabschreibung zum Gesetzesziel haben. Erst im Zuge der steuerlichen Betriebsprüfung habe die Beschwerdeführerin festgestellt, dass das US-Steuerrecht zwingend abweichend vom US-Unternehmensrecht nach den International Accounting Standards die Vornahme degressiver Abschreibungen vorschreibe. Dies führt dazu, dass die amerikanischen Verluste in den ersten Jahren nach der Anschaffung wesentlich höher als die bilanziellen Verluste seien, in späteren Jahren jedoch geringer.

Dies gelte auch für Buchverluste anlässlich der Veräußerung von Anlagen. Die Hinzurechnung in der US-Steuererklärung 2016 ergebe sich daraus, dass die Anlagen in früheren Perioden degressiv beziehungsweise vorzeitig („bonus depreciation“) abgeschrieben worden seien, was nicht den österreichischen Steuervorschriften der linearen Abschreibung entspreche, weswegen die Beschwerdeführerin zu Recht von den bilanziellen Verlusten linearer Absetzung für Abnutzung (AfA) ausgegangen sei.

Unter Hinweis auf § 9 Abs. 6 Z 6 KStG habe die Außenprüfung trotz der früheren degressiven Abschreibungen die Verluste nur mit den ausländischen steuerlichen Verlusten nach dem US income tax return im Jahr 2016 begrenzt anerkannt.

Infolge dieser neuen Rechtslage ab 1. Januar 2012 (§ 9 (6) Z 6 KStG) komme es zu einem Doppeleffekt, den der Gesetzgeber in dieser Form nicht beabsichtigt habe. Nach inländischem Steuerrecht verbotene degressive Abschreibungen, die das Ausmaß der linearen Abschreibungen übersteigen, würden steuerlich unberücksichtigt bleiben. Degressive Abschreibungen, die geringer als die linearen Abschreibungen seien, wären gemäß [§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988](#) mit dem ausländischen taxable income begrenzt. Auf diese Weise würden die Abschreibungsbeträge gänzlich unberücksichtigt bleiben.

Im Fall der Beschwerdeführerin seien auf diese Weise im Jahr 2016 2008 bis 2011 Abschreibungen in Höhe von USD 2.692.682,00 beziehungsweise € 2.554.484,00 unberücksichtigt geblieben, weil nach [§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988](#) die Abschreibungen mit dem taxable income entsprechend der US-Steuererklärung begrenzt seien.

Rechtlich sei dazu auszuführen, dass [§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988](#) ab 2012 vorsehe, dass bei ausländischen Gruppenmitgliedern nur die nach § 5 Abs. 1 und den übrigen Vorschriften des EStG 1988 ermittelten Verluste aus Einkunftsquellen des jeweiligen Wirtschaftsjahres, höchstens jedoch die nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres dem unmittelbar beteiligten Gruppenträger zuzurechnen seien.

Diese Gesetzesänderung sei für jene Fälle gedacht gewesen, in welchen die nach österreichischem Steuerrecht ermittelte Verluste höher wären, als jene, welche nach

ausländischem Steuerrecht ermittelt würde. Hingegen werde bei der Nachversteuerung eine doppelte Deckelung, einerseits mit dem zum Abzug zugelassenen nach österreichischem Recht ermittelten Verlust, andererseits mit dem nach ausländischem Recht im Ausland verwerteten (oder verwertbaren) Verlust begrenzt. Nur der geringere dieser beiden Beträge werde der Nachversteuerung unterzogen. Dadurch sei es stets dann zu einer permanenten nicht nachversteuerten Verlustverwertung im Inland gekommen, wenn entweder im Ausland nach dortigem Steuerrecht kein Verlust erzielt worden oder wenn dieser geringer als der nach inländischem Steuerrecht ermittelte gewesen sei.

Dies treffe auf die Beschwerdeführerin nicht zu. Die Abweichungen zwischen dem nach österreichischem Steuerrecht ermittelten Verlust (unternehmensrechtlicher Verlust) und dem US taxable Income resultierte aus der Vornahme von (außerbücherlichen) degressiven Abschreibungen im Anlagevermögen. Damit entspreche der nach österreichischem Steuerrecht ermittelte Verlust exakt auch dem nach ausländischen steuerlichen Vorschriften ermittelten Verlust, wenn man die gesamte Nutzungsdauer des Anlagevermögens betrachte.

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

Diese steuerliche „Eröffnungsbilanz“ im Sinne der genannten Judikatur sehe für die Beschwerdeführerin wie folgt aus:

	2016
Afa und BW-Abgänge US Tax (USD)	-10.274.497
Afa und BW-Abgänge US Bilanz (USD)	-12.967.179
Abweichungen p.a. (USD)	-2.692.682

Da der geltend gemachte Verlust aus der linearen Abschreibung „endgültig“ sei, gehe auch das verwaltungsnahe Schrifttum davon aus, dass die Verluste im Zeitpunkt ihrer „Endgültigkeit“ (Abschreibungsdauer) dennoch aufgrund der unionsrechtlichen Vorgaben zu berücksichtigen seien (Haslehner, Kofier, Gesellschaftsrecht 2012, 354 und Fußnote FN39: „So jedenfalls der Vorschlag von Mayer, Gruppenbesteuerung: Ausländische Verluste mit ausländischem Ergebnis gedeckelt RdW 2012/323, 308 (309); und weitere Zitate).“

Die nach österreichischem Steuerrecht ermittelten Verluste des Gruppenmitglieds \*\*\*GMA\*\*\* würden daher den nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlusten gemäß [§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988](#) im Falle der degressiven Afa über den Zeitraum der Nutzungsdauer entsprechen.

Die Risikobereitschaft der österreichischen Unternehmen, im Ausland zu investieren, soll gefördert werden und nicht zu einer Doppelbestrafung betreffend im Ausland endgültig

erzielter Verluste führen. Im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung sowie einer richtigen Verlustberücksichtigung (weder doppelte noch Nichtberücksichtigung) ersuche die Beschwerdeführerin die Verluste antragsgemäß zu berücksichtigen.

Mit Vorlagebericht datiert vom 21. Juni 2018 wurde die Beschwerde entsprechend des Antrages der Beschwerdeführer in der Beschwerdeschrift auf Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung gemäß [§ 262 Abs. 2 lit. a BAO](#) dem Bundesfinanzgericht direkt vorgelegt.

Darin verwies das Finanzamt hinsichtlich der Begründung auf das ebenfalls beim Bundesfinanzgericht anhängigen Beschwerdeverfahren zu den Vorjahren 2012 bis 2014.

Dort hatte das Finanzamt ausgeführt, dass seit 2008 zwischen der Beschwerdeführerin als Gruppenträger und der \*\*\*GMA\*\*\* als Gruppenmitglied eine steuerliche Unternehmensgruppe gemäß [§ 9 KStG 1988](#) bestehe und schilderte den von der Außenprüfung und der Beschwerdeführerin übereinstimmend dargestellten Sachverhalt und zählte die im oben geschilderten Verfahren eingegangenen Beweismittel auf.

Das Finanzamt nahm zum Beschwerdevorbringen insofern Stellung als es die Abweisung der Beschwerde beantragte und dazu ausführte, dass zur Frage der Begrenzung der Auslandsverluste mit dem sogenannten „*doppelten Verlustdeckel*“ des [§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988](#) idF. StabG 2012 ab der Veranlagung 2012, dass keine Übergangsbestimmung vom Gesetzgeber vorgesehen worden sei. [§ 26c Z 32 KStG 1988](#) laute: „*§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl I Nr. 22/2012, ist erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2012 anzuwenden.*“.

Ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2012 sei daher das zu berücksichtigende Ergebnis eines ausländischen Gruppenmitgliedes einerseits mit dem Ergebnis der „*Korrekturrechnung*“ auf Basis zwingender inländischer Vorschriften sowie andererseits höchstens im Ausmaß des nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlustes begrenzt. Das auf österreichisches Steuerrecht umgerechnete Ergebnis werde daher mit dem ausländischen Verlust „*gedeckt*“. Obergrenze des zuzurechnenden Verlustes sei ab der Veranlagung 2012 der nach ausländischem Steuerrecht ermittelte Verlust des betreffenden Wirtschaftsjahres.

In der Beschwerde werde vorgebracht, dass die Abweichung zwischen dem nach österreichischem Steuerrecht ermittelten Verlust und dem US taxable Income aus der Vornahme von außerbücherlichen Abschreibungen resultiert. Über die gesamte Nutzungsdauer entspreche der nach österreichischem Steuerrecht ermittelt Verlust exakt dem nach ausländischen steuerlichen Vorschriften ermittelten Verlust.

Die Rechtsprechung des VwGH stelle auf die Richtigkeit des Periodengewinns ab (vgl. Zorn, RdW 2016/430, mwN.). Eine „*Zeitraumbetrachtung*“ über die gesamte Nutzungsdauer des Anlagevermögens ist daher nicht geboten. Hinsichtlich der weiteren Ausführungen in



Zusammenhang mit dem Erkenntnis des VwGH vom 29.06.2016, 2013/15/0253 sei auszuführen, dass dieses noch zu der Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 ergangen sei. Der hier gegenständliche „doppelte Verlustdeckel“ im Sinne des [§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988](#) idF. StabG 2012 sei für diese Entscheidung des VwGH nicht relevant gewesen, worauf sowohl in der Entscheidung selbst, als auch in der von der Beschwerdeführerin zitierten Literatur (Mayer/Wenzel in SWI 2017) ausdrücklich hingewiesen worden sei.

Der Beschwerdeführerin sei insoweit zuzustimmen, als auch „das verwaltungsnahe Schrifttum“ davon ausgehe, dass die Verluste im Zeitpunkt ihrer Endgültigkeit dennoch aufgrund der unionsrechtlichen Vorgaben zu berücksichtigen seien.

Inwieweit bei der Beschwerdeführerin allerdings von einer „Endgültigkeit des Verlustes“ ausgegangen werden müsse, könne weder der Beschwerde noch dem Sachverhalt entnommen werden. Gegenständlich würden die Verluste des ausländischen Gruppenmitgliedes aufgrund der Bestimmungen des [§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988](#) mit dem Betrag der nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlusten in den Veranlagungsjahren 2012 bis 2014 beschränkt. Dies führe in weiterer Folge dazu, dass im Fall der Verlustverwertung im Ausland (tatsächlich oder möglich) im Sinne des [§ 9 Abs. 7 KStG 1988](#) eben nur diese angerechneten ausländischen Verluste nachzuversteuern seien. Von [§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988](#) idF. StabG 2012 seien die nach ausländischem Recht ermittelten Verluste sowie deren Verwertung im Ausland selbstverständlich unberührt. Auch eine Betrachtung über den Zeitraum der Nutzungsdauer ändere nichts an der Höhe der Nachversteuerung im Sinne des [§ 9 Abs. 7 KStG 1988](#) im Ausmaß der angerechneten Verluste. Insofern sei auch bei dieser Betrachtung noch nicht von einem endgültigen Verlust auszugehen.

Die Beschwerdeführerin ergänzte ihre Beschwerden betreffend den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2013, den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2014 beide datiert vom 16.02.2017, den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2015 datiert vom 27. Juli 2017, den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2016 datiert vom 16. April 2018, den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2013, den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2014 beide datiert vom 28.02.2017, den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2015 datiert vom 27. Juli 2017 und den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2016 datiert vom 16. April 2018 mit Schreiben datiert vom 22. Mai 2019 zur Post gegeben am 23. Mai 2019.

Zusätzlich zu den bestehenden Beschwerdebegehren betreffend die Feststellungsbescheide Gruppenträger und die Körperschaftsteuerbescheide Gruppe für die Jahre 2013 bis 2016 würden in Verbindung mit Artikel 9 Abs. 2 DBA Österreich-Deutschland zur Wahrung des Fremdvergleichsgrundsatzes und zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung, die folgende Abänderung der Beschwerdeführerin begehrt:

Beträge in EUR	2013	2014	2015	2016
----------------	------	------	------	------

Einkünfte des Gruppenträgers, der Beschwerdeführerin (laut Bescheid und vor Verlustverrechnung)	13.311.758,13	18.595.860,78	23.369.752,01	34.174.361,12
Erhöhung Einkünfte aus Entwicklung der Beschwerdeführerin - Gewinnerhöhung			288.000,00	102.000,00
Erhöhung Aufwendungen für Managementleistungen - Gewinnminderung	-543.601,00	-321.269,00	-341.350,00	-383.059,00
Erhöhung Aufwendungen für Entwicklung ***Mutter_DE*** - Gewinnminderung	-50.000,00	-60.000,00	-160.000,00	-320.000,00
<b>Einkünfte des Gruppenträgers, der Beschwerdeführerin nach Gegenberichtigung Verrechnungspreis - korrektur</b>	<b>12.718.157,13</b>	<b>18.214.591,78</b>	<b>23.156.402,01</b>	<b>33.573.302,12</b>

Das ursprüngliche Beschwerdebegehren habe ausschließlich die Höhe der in Österreich verrechenbaren ausländischen Verluste des amerikanischen Gruppenmitglieds \*\*\*GMA\*\*\*, unserer steuerlichen Unternehmensgruppe gemäß [§ 9 KStG 1988](#), weshalb die oben angeführten Änderungen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb das bisherige Beschwerdebegehren nicht beinhalten würden.

Zum Geschehen führte die Beschwerdeführerin aus, dass bei ihrer Muttergesellschaft, der \*\*\*Mutter\_DE\*\*\* mit Sitz in \*\*\*5\*\*\* eine steuerliche Außenprüfung für den Zeitraum 2013 bis 2016 durchgeführt worden sei. Entsprechend der Prüfungsfeststellung des Finanzamts für Groß- und Konzernbetriebsprüfung \*\*\*4\*\*\* vom 17. Januar 2019 seien bei den Verrechnungspreisen für die Leistungsbeziehungen zur Beschwerdeführerin folgende Gewinnerhöhungen bei der \*\*\*Mutter\_DE\*\*\* vorgenommen worden:

Beträge in EUR	2013	2014	2015	2016
Gewinnerhöhung Deutschland	593.601,00	381.269,00	501.350,00	703.059,00

Die Gewinnerhöhungen in Deutschland hätten den Hintergrund gehabt, dass die Beschwerdeführerin im Zeitraum 2013 bis 2016 von der \*\*\*Mutter\_DE\*\*\* DE unter anderem verschiedene Managementdienstleistungen (unter anderem Vertrieb, kaufmännische Verwaltung, Vertretung/Beratung) sowie Entwicklungsleistungen bezogen habe. Bei der Überprüfung des Verhältnisses der \*\*\*Mutter\_DE\*\*\* zur Beschwerdeführerin durch die deutsche Finanzverwaltung habe diese festgestellt, dass die dafür angewandten Verrechnungspreise nicht sachgerecht gewesen seien und seien entsprechende Einkommensanpassung bei der \*\*\*Mutter\_DE\*\*\* vorgenommen worden.

Die konzerninternen Leistungen wurden von der Beschwerdeführerin wie unten dargestellt beschrieben:

#### **Managementleistungen:**

[...]

### **Entwicklungsleistungen:**

[...]

Dazu habe die deutsche Außenprüfung folgende Feststellungen getroffen:

### **Zu den Managementleistungen:**

Betreffend die Managementleistungen habe die deutsche Außenprüfung allgemeinen Einwände gegen die gewählte Verrechnungspreismethode erhoben. Während die Außenprüfung bestätigt habe, dass die Kostenaufschlagsmethode die geeignetste Methode zur Bestimmung von Verrechnungspreisen in Bezug auf Dienstleistungen darstelle, sei die Fremdunüblichkeit der Verrechnungspreise zwischen \*\*\*Mutter\_DE\*\*\* und der Beschwerdeführerin insbesondere mit einer zu niedrigen Kostenbasis sowie der Nichtverrechnung eines Gewinnaufschlages begründet worden. Während die \*\*\*Mutter\_DE\*\*\* bisher nur die Personalkosten der ausführenden Mitarbeiter sowie Fremdkosten (zB für externe Berater) in die Kostenbasis einbezogen habe, habe die Außenprüfung die Kostenbasis unter Zugrundelegung der von \*\*\*Mutter\_DE\*\*\* vorgelegten Unterlagen zur Kostenrechnung und weiteren Auskünften um bisher nicht erfasste - jedoch mit der Leistungserbringung in direktem Zusammenhang stehende – Gemeinkosten erhöht. Zudem sei ein Gewinnaufschlag in Höhe von 10% festgelegt worden (weitere Details seien dem beiliegenden Auszug aus dem Prüfbericht zu entnehmen).

### **Zu den Entwicklungsleistungen:**

Auf Basis eines internen Preisvergleiches habe die deutsche Außenprüfung festgestellt, dass der bisher zur Anwendung gelangte Verrechnungspreis von € 20.000,00 pro Entwicklungsprojekt zu niedrig gewesen sei. Auf Basis der von \*\*\*Mutter\_DE\*\*\* vorgelegten Projektkalkulationen mit fremden Dritten habe die deutsche Finanzverwaltung einen fremdüblichen Verrechnungspreis von € 30.000,00 pro Entwicklungsprojekt ermittelt. Weiters seien im Rahmen der deutschen Betriebsprüfung Projekte identifiziert worden, welche bisher nicht an die Beschwerdeführerin verrechnet worden seien. Diese seien zum ermittelten Fremdvergleichspreis im Rahmen der deutschen Außenprüfung nachverrechnet worden.

Aufgrund der Feststellungen der deutschen Außenprüfung habe auch die Beschwerdeführerin den Preis der von ihr durchgeführten Entwicklungsprojekte auf je € 30.000,00 erhöht und jene Projekte nachverrechnet, welche zuvor nicht berücksichtigt worden waren. Für die Jahre 2015 bis 2018 ergebe sich daher eine Nachverrechnung von Entwicklungsprojekten der Beschwerdeführerin an verbundene Konzerngesellschaften in Deutschland iHv. insgesamt € 552.000,00. Davon würden € 288.000,00 auf das Jahr 2015 und € 102.000,00 auf das Jahr 2016 entfallen.

Die Beschwerdeführerin würdigte weiter die Aussagen der deutschen Außenprüfung in Hinblick auf die OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2010 sowie nach den österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien:

**Würdigung der Ansicht der deutschen Finanzverwaltung zu den Managementdienstleistungen:**

Nach den OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2010 sowie nach den österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien würden für Dienstleistungen die Kostenaufschlagsmethode und die Preisvergleichsmethode als die am besten geeigneten Methoden zur Prüfung der Fremdüblichkeit angesehen werden. Fehlten interne und externe Vergleichswerte, so sei die Kostenaufschlagsmethode anzuwenden. Vor allem im Zusammenhang mit zentral erbrachten Dienstleistungen würden häufig entsprechende Vergleichswerte fehlen, sodass in der Regel die Kostenaufschlagsmethode zur Anwendung komme.

Gemäß den österreichischen [Verrechnungspreisrichtlinien 2010](#) seien bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode grundsätzlich alle direkten und indirekten Kosten, die der Erbringung der Dienstleistung zu Grunde liegen, in die Kostenbasis einzubeziehen. Durch die Anpassung der Kostenbasis und die Zuordnung von anteiligen Gemeinkosten zu den Personalkosten handle die deutsche Finanzverwaltung somit im Sinne der österreichischen [Verrechnungspreisrichtlinien 2010](#).

Weiters würden die österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien festhalten, dass bei der Leistungsverrechnung im Umlageweg („*Leistungsumlage*“) grundsätzlich ein Gewinnaufschlag anzusetzen sei, weil der vom Leistungserbringer insgesamt erzielte Dienstleistungsertrag nicht durch die gewählte Leistungsverrechnungsmethode beeinflusst werden dürfe. Als Orientierungshilfe könne gemäß den österreichischen [Verrechnungspreisrichtlinien 2010](#) bei Dienstleistungen mit Routinecharakter ein Gewinnaufschlag zwischen 5% und 15% herangezogen werden. Ebenso würden die EU-Leitlinien zu konzerninternen Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung des EU Joint Transfer Pricing Forums besagen, dass erfahrungsgemäß ein typischer Gewinnaufschlag zwischen 3% und 10% liege.

Auch in Hinblick auf den Ansatz eines Gewinnaufschlags iHv. 10 % auf die Kostenbasis habe also die deutsche Finanzverwaltung somit in Einklang mit den österreichischen Verrechnungspreisleitlinien sowie den EU-Leitlinien zu konzerninternen Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung gehandelt.

**Würdigung der Ansicht der deutschen Finanzverwaltung zu den Entwicklungsleistungen:**

Gemäß den OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2010 sei die Preisvergleichsmethode die direkteste und zuverlässigste Methode zur Prüfung der Fremdüblichkeit konzerninterner Transaktionen. Sei ein interner oder externer Vergleichspreis ermittelbar, so sei der

Preisvergleichsmethode daher gegenüber allen anderen Verrechnungspreismethoden der Vorrang zu geben.

Die deutsche Finanzverwaltung habe aufgrund von Kalkulationen zur Erstbemusterung und einzelnen Projektkalkulationen mit fremden Dritten sowie unter Berücksichtigung von dem Umstand, dass diverse Bereiche der Entwicklung (Musterlegung, Freigabemodell, Erstmusterprüfbericht) nur in den Produktionsstätten durchgeführt werden könnten, einen externen Preisvergleich in Höhe von € 30.000,00 pro Entwicklungsprojekt ermittelt und der Verrechnung an die Beschwerdeführerin zugrunde gelegt. Für bereits verrechnete Projekte sei der Verrechnungspreis entsprechend korrigiert worden. Die von der \*\*\*Mutter\_DE\*\*\* bisher nicht an die Beschwerdeführerin verrechneten Entwicklungsprojekte seien im Rahmen der deutschen Betriebsprüfung erstmalig an die Beschwerdeführerin verrechnet worden. Auch die Beschwerdeführerin habe aufgrund des von der deutschen Betriebsprüfung festgestellten externen Preisvergleichs iHv. € 30.000,00 pro Entwicklungsprojekt die Verrechnungspreise der Jahre 2015 bis 2018 entsprechend korrigiert und bisher nicht verrechnete Projekte nachverrechnet.

Abschließend fasste die Beschwerdeführerin zusammen, dass nach Analyse der deutschen Prüfungsfeststellung die Beschwerdeführerin zu der Auffassung gelangt sei, dass die Ausführungen beziehungsweise Berechnungen der bei der \*\*\*Mutter\_DE\*\*\* vorgenommenen Gewinnerhöhungen im Einklang mit den österreichischen [Verrechnungspreisrichtlinien 2010](#) sowie den OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2010 stehen würden und daher plausibel und nachvollziehbar seien.

Mit der Ergänzung der Beschwerden begehre die Beschwerdeführerin die Beseitigung der Doppelbesteuerung, die in Widerspruch zu Art. 9 DBA Österreich - Deutschland (BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/32) stehe. Aufgrund des im DBA verankerten Fremdvergleichsgrundsatzes hat angesichts der in Deutschland erfolgten Gewinnerhöhung für die Außenprüfungsjahre 2013 bis 2016 iHv. insgesamt rund. € 2,179.000,00 bei der Beschwerdeführerin basierend auf Art. 9 Abs. 2 DBA Österreich-Deutschland eine korrespondierende Gegenberichtigung in selber Höhe zu erfolgen.

Dementsprechend begehre die Beschwerdeführerin die Feststellungsbescheide Gruppenträger und die Körperschaftsteuerbescheide Gruppe betreffend die Jahre 2013 bis 2016 wie folgendermaßen abzuändern:

Beträge in EUR	2013	2014	2015	2016
Einkünfte des Gruppenträgers, der Beschwerdeführerin (laut Bescheid und vor Verlustverrechnung)	13.311.758,13	18.595.860,78	23.369.752,01	34.174.361,12
Erhöhung Einkünfte aus Entwicklung der Beschwerdeführerin - Gewinnerhöhung			288.000,00	102.000,00

Erhöhung Aufwendungen für Entwicklung ***Mutter_DE*** - Gewinnminderung	-50.000,00	-60.000,00	-160.000,00	-320.000,00
Erhöhung Aufwendungen für Managementleistungen - Gewinnminderung	-543.601,00	-321.269,00	-341.350,00	-383.059,00
<b>Einkünfte des Gruppenträgers, der Beschwerdeführerin nach Verrechnungspreiskorrektur</b>	<b>12.718.157,13</b>	<b>18.214.591,78</b>	<b>23.156.402,01</b>	<b>33.573.302,12</b>
Zuzurechnende Verluste aus. GM (lt. Bescheid)	-3.115.027,12	-12.012.765,01	-7.609.489,30	-18.705.210,13
Abweichung lt. gesondertem Beschwerdebegehren (Abschreibungskorrektur)	-77.488,88	1.624.151,01	-1.859.383,67	-2.554.484,40
Zuzurechnender Verlust ausländischer GM (nach Abschreibungskorrektur)	-3.192.516,00	-10.388.614,00	-9.468.872,97	-21.259.694,53
Neuer Gesamtbetrag der Einkünfte der Gruppe	9.525.641,00	7.825.977,99	13.687.529,04	12.313.607,59
Verlustabzug Gruppe	-4.409.019,54			
Neues Einkommen Gruppe	5.116.621,46	7.825.977,99	13.687.529,04	12.313.607,59
Davon 25 % KÖSt	1.279.155,37	1.956.494,50	3.421.882,26	3.078.401,90
Abzüglich anrechenbare Quellensteuer	-21.000,00			
Abzüglich anrechenbaren Mindestkörperschaftsteuer	-1.750,00			
Abzüglich anrechenbarer KeSt			-807,63	-807,63
<b>Körperschaftsteuer laut Begehren</b>	<b>1.256.405,37</b>	<b>1.956.494,50</b>	<b>3.421.074,63</b>	<b>3.077.594,27</b>
Körperschaftsteuer laut Bescheid (BP)	2.580.469,00	3.015.607,00	3.939.258,00	3.866.480,00
Gutschrift laut Begehren	1.324.063,64	1.059.112,50	518.183,37	788.885,73

In Hinblick auf die Gegenberichtigung werde ein Verfahren nach [§ 300 BAO](#) angeregt.

Das Finanzamt übermittelte die am 4. Dezember 2012

Im **Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Außenprüfung bei der Beschwerdeführerin vom 27. Januar 2020** hielt die Prüferin fest, die Feststellungsbescheide Gruppenträger und die Körperschaftsteuerbescheide 2012 bis 2016 bei Bundesfinanzgericht zur Entscheidung über die Rechtsauslegung des [§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988](#) zum Zeitpunkt der Prüfung anhängig gewesen seien (Deckelung der verrechenbaren Auslandsverluste ab 2012).

Einer vollinhaltlichen Berücksichtigung der nachfolgenden wörtlich wiedergegebenen Feststellungen 2013 bis 2016 in der Rechtsmittelentscheidung des Bundesfinanzgerichts sei im Verzicht auf Schlussbesprechung zugestimmt worden.

**„Tz. 3 Nutzungsdauer Trafoanlagen:**

Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (Absetzung für Abnutzung). Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bemisst sich nach der Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung im Betrieb. Darunter ist die Dauer der normalen technischen und wirtschaftlichen Nutzbarkeit zu verstehen. Weiters ist die Nutzungsdauer betriebsindividuell und kann für gleichartige Wirtschaftsgüter von Betrieb zu Betrieb abweichen. Maßgebend ist dabei aber nicht der Zeitraum der voraussichtlichen Benutzung durch den Besitzer des Wirtschaftsgutes oder andere subjektive Erwägungen, sondern die objektive Möglichkeit der Nutzung des Wirtschaftsgutes (VwGH 7.9.1993, [93/14/0081](#)).

In den Jahren 2016 und 2017 wurden 2 neue Trafoanlagen in Betrieb genommen und auf eine Nutzungsdauer von 4 Jahren abgeschrieben (Konto 660, Inv.Nr. 21823 und 21925). Anhand des inneren Betriebsvergleiches konnte im Prüfungsverfahren jedoch festgestellt werden, dass Trafoanlagen im Betrieb der Beschwerdeführerin grundsätzlich über einen Zeitraum von 10 Jahren genutzt werden. Die AfA-Berechnung der beiden Anlagennummern 21823 und 21925 wird daher dem Inbetriebnahmedatum und dem betriebsgewöhnlichen Nutzungsausmaß angepasst (Detailberechnung siehe Beilage zum Verzicht auf Schlussbesprechung):

	2015	2016	2017
Inv.Nr. 21823, ND 4 J, AfA lt. Erklärung	371,87	32.547,45	32.547,45
Inv.Nr. 21823, ND 10 J, AfA lt. BP	0,00	-11.428,80	-11.428,80
Inv.Nr. 21925, ND 4 J, AfA lt. Erklärung	0,00	0,00	22.750,33
Inv.Nr. 21925, ND 10 J, AfA lt. BP	0,00	0,00	-9.100,13
<b>Gewinnänderung lt. BP</b>	<b>371,87</b>	<b>21.118,66</b>	<b>34.768,85</b>

#### **Steuerliche Auswirkungen**

Zeitraum	2015	2016	2017
Körperschaftsteuer:	Euro	Euro	Euro
[630] Änderungen und Berichtigungen	371,87	21.118,66	34.768,85
[704] Bilanzgewinn/Bilanzverlust	371,87	21.118,66	34.768,85
[777] Gesamtbetrag der Einkünfte	371,87	21.118,66	34.768,85

#### **Tz. 4 Inbetriebnahme Anlagenzugang:**

Im Betriebsprüfungsverfahren konnte festgestellt werden, dass die Inbetriebnahmedaten einiger Wirtschaftsgüter unrichtig in der Anlagenbuchhaltung indiziert wurden. Davon betroffen sind die im Verzicht auf Schlussbesprechung angeführten Wirtschaftsgüter, deren Aktivierung in mehreren Teilanschaffungskosten erfolgte (Inv.Nr. 21795, 21746, 21266, 21792, 22120 und 22121).

Fallen der Zeitpunkt der Anschaffung (Herstellung) eines Wirtschaftsgutes und der Zeitpunkt seiner Inbetriebnahme auseinander, dann ist für die Berechnung der AfA auf den Zeitpunkt der Inbetriebnahme abzustellen. Die AfA-Berechnung wird dementsprechend im Prüfungsabschluss angepasst:

	2015	2016	2017
AfA lt. Erklärung	40.857,13	218.410,03	603.963,54
AfA lt. BP	-27.518,60	-173.202,31	-533.125,56
Gewinnänderung lt. BP	13.338,54	45.207,72	70.837,98

### **Steuerliche Auswirkungen**

Zeitraum	2015	2016	2017
Körperschaftsteuer:	Euro	Euro	Euro
[630] Änderungen und Berichtigungen	13.338,54	45.207,72	70.837,98
[704] Bilanzgewinn/Bilanzverlust	13.338,54	45.207,72	70.837,98
[777] Gesamtbetrag der Einkünfte	13.338,54	45.207,72	70.837,98

### **Tz. 5 Gegenberichtigungsanträge:**

Die Beschwerdeführerin bezieht von ihrer Konzernmutter (\*\*\*Mutter\_DE\*\*\*) verschiedene Managementdienstleistungen sowie Entwicklungsleistungen und erbringt ihrerseits Entwicklungsleistungen gegenüber ausländischen Konzerngesellschaften. Bei Überprüfung der betreffenden Leistungsbeziehungen stellte die deutsche Finanzverwaltung mit Bericht vom 17. Januar 2019 fest, dass die angewandten Verrechnungspreise nicht sachgerecht waren und nahm eine Einkommensanpassung bei der \*\*\*Mutter\_DE\*\*\* vor.

Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung beantragte die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 22. Mai 2019 die Gegenberichtigung ihrer KÖST-Bescheide 2013 bis 2016 und reichte am 12. Juni 2019 eine berichtigte KÖST-Erklärung für das Jahr 2017 beim Finanzamt ein.

Die beantragten Gegenberichtigungen wurden nun im österreichischen Betriebsprüfungsverfahren auf Fremdüblichkeit hin geprüft und es bestehen grundsätzlich keine Bedenken, dem Berichtigungsbegehren der Jahre 2015 bis 2017 stattzugeben.

Hinsichtlich der Veranlagungsjahre 2013 und 2014 stellte sich jedoch in der Außenprüfung heraus, dass neben den beantragten Gewinnkorrekturen weitere Entwicklungsleistungen der der Beschwerdeführerin zu niedrig ins Ausland verrechnet worden waren. Ausgehend von den Feststellungen der deutschen Betriebsprüfung, die verrechenbaren Entwicklungskosten pro Projekt um € 10.000,00 zu erhöhen, erwies sich aus österreichischer Sicht eine Nachverrechnung von insgesamt € 170.000,00 in 2013 und € 210.000,00 in 2014 als geboten (Details siehe Beilage zum Verzicht auf Schlussbesprechung).



Im Betriebsprüfungsverfahren besteht Einvernehmen darüber, dass die Gewinne der Beschwerdeführerin zur Wahrung der Fremdüblichkeit und Vermeidung einer Doppelbesteuerung wie folgt zu korrigieren sind:

	2013	2014	2015	2016	2017
Managementleistungen DE	-543.601,00	-321.269,00	-341.350,00	-383.059,00	0,00
Entwicklungsleistungen DE	-50.000,00	-60.000,00	-160.000,00	320.000,00	0,00
Entwicklungsleistungen AT	170.000,00	210.000,00	288.000,00	102.000,00	73.000,00
<b>Summe Gewinnänderung AT</b>	<b>-423.601,00</b>	<b>-171.269,00</b>	<b>-213.350,00</b>	<b>-601.059,00</b>	<b>73.000,00</b>

### Steuerliche Auswirkungen:

Zeitraum	2013 Euro	2014 Euro	2015 Euro	2016 Euro	2017 Euro
Körperschaftsteuer:					
[630] Änderungen und Berichtigungen	-423.601,00	-171.269,00	-213.350,00	-601.059,00	73.000,00
[704] Bilanzgewinn/Bilanzverlust	-423.601,00	-171.269,00	-213.350,00	-601.059,00	73.000,00
[777] Gesamtbetrag der Einkünfte	-423.601,00	-171.269,00	-213.350,00	-601.059,00	73.000,00

### Tz. 6 Einkünfte Gruppe:

Die Einkünfte der Unternehmensgruppe stellen sich wie folgt dar:

EK laut Erklärung:	2013	2014	2015	2016	2017
Gruppenträger	13,311.758,13	18,595.860,78	23,369.752,01	34,174.361,12	29,662.215,39
Beschwerdeführerin					
Ausländisches Gruppenmitglied	-1,226.812,00	-6,533.434,00	-7,609.489,30	-18,705.210,13	-5,610.460,27
Gesamtbetrag der Einkünfte	12,084.946,13	12,062.426,78	15,760.262,71	15,469.150,99	24,051.755,12
Einkünfte laut BP:	2013	2014	2015	2016	2017
Gruppenträger	12,888.157,13	18,424.591,78	23,170.112,42	33,639.628,50	29,840.822,22
Beschwerdeführerin					
Ausländisches Gruppenmitglied	-1,226.812,00	-6,533.434,00	-7,609.489,30	-18,705.210,13	-5,610.460,27
Gesamtbetrag der Einkünfte	11,661.345,13	11,891.157,78	15,560.623,12	14,934.418,37	24,230.361,95

### Änderungen der Besteuerungsgrundlagen

...

### Körperschaftsteuer

#### [630] Änderungen und Berichtigungen

Zeitraum	2013 Euro	2014 Euro	2015 Euro	2016 Euro	2017 Euro
Vor Bp	5.184.373,03	6.027.457,98	12.896.821,20	33.264.772,64	16.103.783,32
Tz. 3 Nutzungsdauer Trafoanlagen			371,87	21.118,66	34.768,85

Tz. 4 Inbetriebnahme Anlagenzugang			13.338,54	45.207,72	70.837,98
Tz. 5 Gegenberichtigungsanträge	-423.601,00	-171.269,00	-213.350,00	-601.059,00	73.000,00
Nach Bp.	4.760.772,03	5.856.188,98	12.697.181,61	32.730.040,02	16.282.390,15

**[704] Bilanzgewinn/Bilanzverlust**

Zeitraum	2013	2014	2015	2016	2017
	Euro	Euro	Euro	Euro	Euro
Vor Bp	13,311.758,13	18,595.860,78	23,369.752,01	34,174.361,12	29,662.215,39
Tz. 3 Nutzungsdauer Trafoanlagen			371,87	21.118,66	34.768,85
Tz. 4 Inbetriebnahme Anlagenzugang			13.338,54	45.207,72	70.837,98
Tz. 5 Gegenberichtigungsanträge	-423.601,00	-171.269,00	-213.350,00	-601.059,00	73.000,00
Nach Bp.	12,888.157,13	18,424.591,78	23,170.112,42	33,639.628,50	29,840.822,22

**[777] Gesamtbetrag der Einkünfte**

Zeitraum	2013	2014	2015	2016	2017
	Euro	Euro	Euro	Euro	Euro
Vor Bp	13,311.758,13	18,595.860,78	23,369.752,01	34,174.361,12	29,662.215,39
Tz. 3 Nutzungsdauer Trafoanlagen			371,87	21.118,66	34.768,85
Tz. 4 Inbetriebnahme Anlagenzugang			13.338,54	45.207,72	70.837,98
Tz. 5 Gegenberichtigungsanträge	-423.601,00	-171.269,00	-213.350,00	-601.059,00	73.000,00
Nach Bp.	12,888.157,13	18,424.591,78	23,170.112,42	33,639.628,50	29,840.822,22

...“

Mit Schreiben datiert vom 28. Juli 2020 zur Post gegeben am 3. August 2020 hat die Beschwerdeführerin die Anträge auf mündliche Verhandlung nach [§ 272 Z 1 lit. a BAO](#) und Entscheidung durch den gesamten Senat gemäß [§ 274 Abs. 1 Z 1 lit. a BAO](#) für den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2012, den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2013, den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2014 alle datiert vom 16. Februar 2017, den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2015 datiert vom 27. Juli 2017, den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2016 datiert vom 16. April 2018, den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2017 vom 3. Februar 2020, den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2012, den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2013, den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2014 alle datiert vom 28. Februar 2017, den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2015 datiert vom 27. Juli 2017, den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2016 vom 16. April 2018, den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2017 vom 3. Februar 2020 zurückgezogen.

## II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

### 1. Beweiswürdigung und sich daraus ergebender Sachverhalt

#### 1.1. Anrechnung von Verlusten ausländischer nicht unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder

Aus den vorgelegten Aktenteilen des Finanzamtes und den in dieser Hinsicht vollständig übereinstimmenden Stellungnahmen beider Parteien (siehe oben) ergibt sich, wie schon das Finanzamt in seinem Vorlagebericht ausgeführt hat, dass seit 2008 zwischen der Beschwerdeführerin der Beschwerdeführerin als Gruppenträger und der \*\*\*GMA\*\*\* als ausländisches Gruppenmitglied eine steuerliche Unternehmensgruppe gemäß [§ 9 KStG 1988](#) besteht. Die Beschwerdeführerin hat beim amerikanischen Gruppenmitglied unternehmensrechtlich in einer dem österreichischen Steuerrecht entsprechenden Weise lineare Absetzung für Abnutzung für Anlagegüter vorgenommen. Die dem amerikanischen Steuerrecht entsprechende zwingend vorzunehmende degressive Absetzung für Abnutzung (beziehungsweise Bonusabschreibungen), welche für die ersten Jahre wesentlich höher war als die lineare, ist im Weg einer Mehr-Wenigerrechnung für die amerikanische Steuererklärung angewendet worden.

Bei gleichbleibender österreichischen Rechtslage wären in den Beschwerdejahren 2012 bis 2016 aufgrund dieser Vorgangsweise in Österreich für das ausländische Gruppenmitglied Beträge an Absetzung für Abnutzung angefallen, welche nach amerikanischem Steuerrecht bereits durch die degressive Abschreibung und Bonusabschreibungen konsumiert waren.

Ab der Veranlagung 2012 gilt jedoch [§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988](#) in der Fassung [BGBl. I Nr. 22/2012](#) (1. Stabilitätsgesetz 2012 – 1. StabG 2012; siehe unten) und sind seither Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischen Gruppenmitgliedern maximal mit der Höhe der nach [§ 5 Abs. 1 EStG 1988](#) ermittelten Beträge und der Höhe nach ausländischen Steuerrecht ermittelten Summen dem Gruppenmitglied beziehungsweise dem Gruppenträger zuzurechnen.

Dies hat in den Beschwerdejahren zu Folge, dass aufgrund der im Ausland bereits in den Vorjahren verbrauchten Abschreibungsbeträge, die US-amerikanischen steuerlichen Verluste deutlich niedriger als jene nach österreichischem Steuerrecht ermittelten sind („*doppelter Verlustdeckel*“).

#### 1.2. Feststellungen der Außenprüfung

Wie oben wörtlich dargestellt hat die Prüferin der Großbetriebsprüfung im Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung die oben wörtlich wiedergegebenen Feststellungen getroffen, welche auch den oben dargestellten Gegenberichtigungsantrag umfassen und zum Teil sogar

zugunsten der Beschwerdeführerin über diesen Antrag hinausgehen (Verrechnung Entwicklungsleistungen der Beschwerdeführerin an die deutsche Konzernmutter). Diese Feststellungen sind zwischen den Verfahrensparteien unstrittig und gibt es im vorliegenden Aktenmaterial keine Hinweise, welche an ihrer Richtigkeit Zweifel vermuten lassen.

Es wird daher insofern auf den oben wörtlich wiedergegebenen Bericht über Außenprüfung erstellt am 27. Januar 2020 verwiesen.

## 2. Rechtliche Beurteilung

### 2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

#### 1.2.1. Anrechnung von Verlusten ausländischer nicht unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder

[§ 9 KStG 1988](#) in der Fassung 1. StabG 2012 (Unternehmensgruppen) lautet auszugsweise:

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

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

- 1. Als Ergebnis eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds gilt das Einkommen unter Berücksichtigung der Z 4.*
- 2. Das Einkommen im Sinne der Z 1 ist dem am Gruppenmitglied nach Abs. 4 entsprechend unmittelbar oder mittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger zuzurechnen. Als Ergebnis des Gruppenträgers gilt das Einkommen mit der Maßgabe, dass Sonderausgaben vom zusammengefassten Ergebnis abzuziehen sind.*
- 3. Bei Beteiligungsgemeinschaften ist das Einkommen des Gruppenmitglieds im Sinne der Z 1 und 2, an dem die Beteiligung besteht, den Mitbeteiligten im Ausmaß ihrer Beteiligung an der Beteiligungsgemeinschaft zuzurechnen.*
- 4. Vortragsfähige Verluste (§ 8 Abs. 4 Z 2) des unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds aus Zeiträumen vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe (Vorgruppenverluste) oder aus einer umgründungsbedingten Übernahme durch ein Gruppenmitglied (Außergruppenverluste) können bis zur Höhe des eigenen Gewinnes des jeweiligen Gruppenmitglieds verrechnet werden. Außergruppenverluste liegen nicht vor, wenn vortragsfähige Verluste innerhalb der Gruppe entstanden sind und umgründungsbedingt auf ein anderes Gruppenmitglied übergehen.*
- 5. Steuerumlagen zum Zwecke des Ausgleichs der steuerlichen Wirkungen, die sich aus der Zurechnung der Einkommen der Gruppenmitglieder zum Gruppenträger ergeben, sind steuerneutral.*
- 6. Bei nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitgliedern sind nur die nach § 5 Abs. 1 und den übrigen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 und dieses Bundesgesetzes ermittelten Verluste aus Einkunftsquellen des jeweiligen Wirtschaftsjahres, höchstens jedoch die nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres dem unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger im Ausmaß der Beteiligungen aller beteiligter Gruppenmitglieder einschließlich eines beteiligten Gruppenträgers zuzurechnen. 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. Dem Ausscheiden ist ein Verlust der Vergleichbarkeit im Sinne § 4 Z 1 lit. c des Umgründungssteuergesetzes gleichzuhalten. Im Falle des Untergangs (Liquidation oder Insolvenz) des ausländischen Gruppenmitglieds ist bei tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust der zuzurechnende Betrag um die während der Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen zu kürzen. ...“*

[§ 26c Z 32 KStG 1988](#) in der Fassung [BGBl. I Nr. 22/2012](#) lautet:

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

Wie beide Verfahrensparteien richtig vorgebracht haben wird durch diese Regelung festgelegt, dass gleich wie bei der vorangegangenen Rechtslage (*„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.“*) Verluste von nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitgliedern nach österreichischen Steuerrecht zu berechnen sind. Allerdings ist ab dem Veranlagungsjahr 2012 der Abzug von solchen Verlusten mit der Höhe der ausländischen Steuer beschränkt, wie dies die Beschwerdeführerin auch in ihren Abgabenerklärungen berücksichtigt hat.

Entgegen dem Vorbringen der Beschwerdeführerin ist weder dem Gesetzeswortlaut oder den Materialien (ErlRV1680 BlgNR 24. GP, 21; *„Zu Art. 3 (Änderung des Körperschaftsteuergesetzes 1988: Die Höhe des durch Umrechnung eines nach österreichischen Gewinnermittlungsregeln ermittelten Verlustes eines ausländischen Gruppenmitgliedes soll mit dem Betrag des nach ausländischen Regeln ermittelten Verlustes gedeckelt werden, um die Nachversteuerung der berücksichtigten Verluste zu gewährleisten.“*) zu entnehmen, dass der Gesetzgeber beabsichtigt habe, den doppelten Verlustdeckel dann nicht anzuwenden, wenn ausländische Verluste den österreichischen vorgelagert sind und deshalb nach österreichischem Steuerrecht erst später geltend gemacht werden könnten, dies aber unterbleibt, weil die ausländische Steuer geringer als die österreichische ist.

Wie beide Verfahrensparteien richtig erwähnt haben, würde allerdings ein teilweises Nichtberücksichtigen von Auslandsverlusten aus der Absetzung für Abnutzung, welche, über den gesamten Zeitraum der Abschreibung gesehen, in gleicher Höhe im Inland entstehen würden, zu einer ungewollten Ungleichbehandlung führen (siehe EuGH 13. 12. 2005, [C-446/03](#), Slg 2005, I-10837, Marks & Spencer und EuGH 15. 5. 2008, [C-414/06](#), Slg 2008, I-3601, Lidl Belgium). Deshalb wird ja auch in der von der Beschwerdeführerin zitierten Literatur (Mayr, dW 2012/323, 308 [308 ff mwN]) davon ausgegangen, dass diese nichtberücksichtigten

Verluste aus der Absetzung für Abnutzung, dann in Österreich schlagend werden, wenn diese im Ausland nicht mehr berücksichtigt werden können.

Bei der Beschwerdeführerin wurden die hier behandelten Verluste aber erfolgreich bereits in den Vereinigten Staaten von Amerika in Form von degressiver Abschreibung und Bonus-Abschreibungen geltend gemacht.

Endgültig verloren wären diese Verluste dann, wenn sie nicht mehr im Ausland mit positiven späteren Einkünften ausgeglichen werden könnten.

Etwas Derartiges hat die Beschwerdeführerin trotz mehrmaligem Hinweis auf diesen Umstand durch die Finanzverwaltung in diesem Verfahren nicht behauptet (erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten).

Nach der derzeitigen Ertragssituation der \*\*\*GMA\*\*\* und der Darstellung in den Jahresabschlüssen, ist nicht davon auszugehen, dass die \*\*\*GMA\*\*\* auf die Zahlungsunfähigkeit zusteuert, sodass keine Gewinne mehr entstehen könnten, mit welchen die vergangenen Verluste ausgeglichen werden. Vielmehr erscheinen die Zukunftsaussichten durchaus positiv. Andernfalls wäre ja auch zu überlegen, ab welchen Zeitpunkt die Beteiligung an der \*\*\*GMA\*\*\* nach österreichischem Steuerrecht überhaupt noch eine Einkunftsquelle wäre und in diesem Moment die bisher noch nicht in Österreich erfolgreich geltend gemachten Verluste aus der Absetzung für Abnutzung von Anlagegütern wohl endgültig wären.

Das amerikanische Steuerrecht sah für Unternehmen im Regelfall einen Verlustvortrag für 20 Jahre vor (Net Operating Loss carryforward). Mit dem Tax Cuts and Jobs Act (TCJA) of 2017 wurde dies in einen zeitlich unbegrenzten Verlustvortrag der Federal Income Tax umgewandelt, der jedoch pro Jahr nur auf 80 % des jährlichen steuerpflichtigen Einkommens (Gewinn) angewendet werden darf. In Alabama ist der Verlustvortrag für die State Corporate Income Tax mit 15 Jahren beschränkt (in der Höhe unbeschränkt). Auch aus diesem Blickwinkel sind daher die Verluste der \*\*\*GMA\*\*\* aus der vorzeitigen Abschreibung von Anlagegütern noch keinesfalls endgültig.

Sollte der nicht unbeschränkt steuerpflichtige Betrieb der Alabama Inc. in Zukunft jedoch, aus welchen Gründen auch immer, aufgegeben werden, ist wohl die Endgültigkeit der hier besprochenen Verluste aus vorzeitigen Abschreibungen anzunehmen.

Betrachtet man dies im Ganzen, so ergibt sich aus der Regelung des [§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988](#) in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 22/2012 nur, dass Verluste, welche aufgrund von ausländischen Steuerbegünstigungen (hier zur Investitionsförderung) entstehen, in der Gruppe nicht sofort auf die Steuerlast der Gruppenmitglieder und des Gruppenträgers durchschlagen und daher die Gruppe aus ausländischen Begünstigungsvorschriften nicht sofort einen Vorteil im Inland ziehen kann. Vielmehr bleibt dieser Verlust, soweit er später auch in

Österreich entstanden wäre, solange auf „*Wartetaste*“ bis er im Ausland endgültig nicht mehr verwertet werden kann.

Dies ist bei der Beschwerdeführerin, wie oben gezeigt (bisher) nicht der Fall.

Insgesamt bringt daher die Regelung des § 9 Abs. 6 Z 6 in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 22/2012 nur eine Umverteilung der zeitlichen Lagerung der Verwertung von ausländischen Verlusten in der Gruppe, wenn diese in Österreich erst später entstanden wären. Auf diese Weise wird die österreichische Gruppenbesteuerung um die zeitliche Auswirkung von in Hinblick auf das österreichische Steuerrecht begünstigenden steuerlichen Vorschriften bereinigt, beziehungsweise bis zur Endgültigkeit des Verlustes im Ausland verschoben.

Soweit die Beschwerdeführerin auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH 29.6.2016, [2013/15/0253](#)) verweist, so ist anzumerken, dass im dort behandelten Fall Jahre vor der Änderung des § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 betroffen waren (2005 und 2006). Weiters war dort die Problematik der Berücksichtigung von Bilanzwerten bei Eintritt in die Gruppe zu beurteilen und hat dieses daher für die Anwendung des § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 22/2012 keine unmittelbare Relevanz.

#### 1.2.2. Feststellungen der Außenprüfung (Abänderung)

Nach § 7 Abs. 2 und 3 iVm. § 4 Abs. 1 und insbesondere Abs. 4 EStG 1988 ist bei Körperschaften der Gewinn der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Dementsprechend sind auch alle Betriebsausgaben und Betriebseinnahmen zu berücksichtigen.

Wie sich bei den Außenprüfungen der deutschen Finanzverwaltung hinsichtlich der Einkünfte der deutschen Muttergesellschaft der Beschwerdeführerin (betreffend die Jahre 2013 bis 2016) und der Außenprüfung durch die österreichische Finanzverwaltung (diesbezüglich 2013 bis 2017) herausgestellt hat, sind in den Abgabenerklärungen der Beschwerdeführerin Verrechnungspreise nicht sachgerecht erfasst worden. Dies wurde im Rahmen der österreichischen Außenprüfung korrigiert und besteht Übereinstimmung der Parteien über die Richtigkeit der von der Großbetriebsprüfung getroffenen Feststellungen und gibt es auch keine sonstigen Hinweise, welche dies in Frage stellen würden.

Die Einkünfte der Unternehmensgruppe und die Körperschaftsteuer der Beschwerdeführerin werden daher wie im oben wörtlich dargestellten Bericht der österreichischen Prüferin festgestellt beziehungsweise festgesetzt siehe oben.

## 2.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere, weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da eine einfachgesetzliche Regelung, welche den unionsrechtlichen Vorgaben der oben zitierten Erkenntnisse des Europäischen Gerichtshofs (EuGH 13. 12. 2005, [C-446/03](#), Slg 2005, I-10837, Marks & Spencer und EuGH 15. 5. 2008, [C-414/06](#), Slg 2008, I-3601, Lidl Belgium) umsetzt (Geltendmachen ausländischer Verlust bei deren Endgültigkeit) fehlt und da bisher zur Interpretation des [§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988](#) in Hinblick darauf keine höchstgerichtliche Judikatur existiert, wird die Revision zugelassen.

Linz, am 21. Oktober 2020