

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache A-AG, vertreten durch B-GmbH gegen

- a) den am 2. Februar 2015 ausgefertigten Bescheide der belangten Behörde Finanzamt C mit der Bezeichnung *Feststellungsbescheid Gruppenträger 2009*,
- b) den am 2. Februar 2015 ausgefertigten Bescheide der belangten Behörde Finanzamt C mit der Bezeichnung *Feststellungsbescheid Gruppenträger 2010*,
- c) den am 2. Februar 2015 ausgefertigten Bescheide der belangten Behörde Finanzamt C mit der Bezeichnung *Feststellungsbescheid Gruppenträger 2011* und
- d) den am 2. Februar 2015 ausgefertigten Bescheide der belangten Behörde Finanzamt C mit der Bezeichnung *Feststellungsbescheid Gruppenträger 2012*

zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Abgabenbehörde hat auf Basis des Berichtes über die Außenprüfung der Großbetriebsprüfung vom 15. Dezember 2014 das Verfahren hinsichtlich der Feststellungsbescheide Gruppenträger für die Jahre 2009 bis 2012 wieder aufgenommen und die jeweils mit 2. Februar 2015 datierten und nunmehr angefochtenen neuen Feststellungsbescheide ausgefertigt. Dabei hat sie in den Beschwerdejahren 2009 bis 2012 unter Anderem Gewinnminderungen in Höhe von jeweils einem Siebentel aus einer Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an der D-GmbH nicht anerkannt. Die Beteiligung

sei eine internationale Schachtelbeteiligung iSd § 10 Abs. 2 KStG 1988, dementsprechend müssten Wertänderungen gemäß § 10 Abs. 3 KStG 1988 außer Ansatz bleiben.

2. Die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin hat mit Schreiben vom 2. März 2015 Beschwerde erhoben. Aus Sicht der Beschwerdeführerin wären die Bestimmungen über die internationale Schachtelbeteiligung und damit verbunden die Bestimmungen über eine allfällige Option zur Steuerhängigkeit der internationalen Schachtelbeteiligung nicht anzuwenden. In den Beschwerdejahren sei die Teilwertabschreibung von der Beschwerdeführerin mit jeweils einem Siebentel nach den Bestimmungen des § 12 Abs. 3 Z. 2 KStG 1988 geltend gemacht worden.

3. Die Abgabenbehörde hat die Beschwerde mit den am 26. März 2015 gesondert für jedes Beschwerdejahr ausgefertigten Beschwerdevorentscheidungen als unbegründet abgewiesen.

4. Die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin hat mit Schreiben vom 3. April 2015 die Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht beantragt.

II. Sachverhalt

Folgender Sachverhalt ist für das Bundesfinanzgericht entscheidungswesentlich und erwiesen:

1. Beschwerdeführerin ist die *A-AG*, ein Kreditinstitut im Sinne des Bankwesengesetzes. Sie ist seit 1. Juli 1998 unter FN***** in der Rechtsform einer Aktiengesellschaft im Firmenbuch eingetragen.

2. Die Beschwerdeführerin mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in C hatte bis zum 1. Juni 2009 eine Betriebsstätte in Bozen (Italien). Dieser Betriebsstätte in Italien war aufgrund des engen funktionalen Zusammenhangs seit der Anschaffung und bis zur Abtretung der Anteile mit Wirkung zum 1. Juni 2009 100% der Anteile an der *D-GmbH* mit Sitz in Bozen (Italien), zugeordnet. Mit Wirkung zum 1. Juni 2009 wurden die gesamten, der italienischen Betriebsstätte der Beschwerdeführerin zurechenbaren Vermögenswerte, inklusive der Beteiligung an der *D-GmbH*, zu Buchwerten in die neu gegründete *E-S.P.A* übertragen.

2. Im Jahr 2009 wurde, noch vor der Anteilsübertragung, von den gesamten Anschaffungskosten (Euro 4.274.786,35) eine Teilwertabschreibung auf die *D-GmbH* in Höhe von Euro 4.224.786,35 vorgenommen. Der Buchwert der Beteiligung war danach in der italienischen Betriebsstätte mit Euro 50.000,00 ausgewiesen.

3. Eine Willenserklärung auf Ausübung der Option zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung an der *D-GmbH* nach § 26a Abs. 16 Z 2 lit. a KStG 1988 bzw. § 10 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 (siehe unten Punkt IV.1.4. und 1.5.) wurde von der Beschwerdeführerin nicht abgegeben.

III. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist nach Aktenlage erwiesen und unbestritten.

IV. Rechtliche Beurteilung

1. Rechtslage

- 1.1. Nach § 1 Abs. 2 KStG 1988 sind Körperschaften, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz haben, unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte im Sinne des § 2 EStG 1988.
- 1.2. Nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 sind für die Einkommensermittlung die Bestimmungen des EStG 1988 sowie des KStG 1988 maßgeblich. Das gilt, soweit im Einkommen oder bei der Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen sind, auch für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte (§ 7 Abs. 2 KStG 1988 iVm § 2 Abs. 8 Z 1 EStG 1988).
- 1.3. Gemäß § 10 Abs. 2 KStG 1988 liegt eine internationale Schachtelbeteiligung unter anderem dann vor, wenn unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende steuerpflichtige Körperschaft nachweislich in Form von Kapitalanteilen während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens einem Jahr mindestens zu einem Zehntel an einer ausländischen Körperschaft, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist, beteiligt ist.
- 1.4. Bei der Ermittlung der Einkünfte bleiben gemäß § 10 Abs. 3 KStG 1988 Veräußerungsgewinne, Veräußerungsverluste und sonstige Wertänderungen aus internationalen Schachtelbeteiligungen im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 grundsätzlich außer Ansatz. Dies gilt unter Anderem dann nicht, wenn der Steuerpflichtige bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr der Anschaffung einer internationalen Schachtelbeteiligung erklärt, dass Gewinne, Verluste und sonstige Wertänderungen für diese steuerwirksam sein sollen (Option zugunsten der Steuerwirksamkeit der Beteiligung gemäß § 10 Abs. 3 Z 1 KStG 1988).
- 1.5. § 10 Abs. 3 KStG 1988 idF BGBl. I Nr. 71/2003 ist gemäß § 26a Abs. 16 Z 2 lit. a KStG 1988 anzuwenden auf Steuerpflichtige, die vor dem 1. Jänner 2001 in das Firmenbuch eingetragen worden sind, ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2006, und zwar dahin gehend, dass sie die Option für bestehende und vor dem 1. Jänner 2006 erworbene Beteiligungen mit Wirkung für das Jahr 2006 ausüben und spätestens mit der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2006 eine entsprechende Optionserklärung abgeben.
- 1.6. Nach Art. 7 Abs. 1 des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen der Republik Österreich und der Republik Italien (kurz: DBA-Italien), BGBl. Nr. 125/1985, dürfen Gewinne eines Unternehmens eines Vertragstaates nur in diesem Staat besteuert werden,

es sei denn, dass das Unternehmen seine Tätigkeit im anderen Vertragstaat durch eine dort gelegene Betriebstätte ausübt. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit in dieser Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebstätte zugerechnet werden können.

1.7. Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach diesem Abkommen in Italien besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich gemäß Art. 23 Abs. 3 lit. a DBA-Italien auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Italien gezahlten Steuer vom Einkommen entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die in Italien besteuert werden dürfen, entfällt.

2. Beurteilung

2.1. Im Beschwerdefall ist strittig, ob hinsichtlich der Beteiligung der Beschwerdeführerin an der *D-GmbH* zum Zeitpunkt der Teilwertabschreibung eine internationale Schachtelbeteiligung iSd § 10 Abs. 2 KStG vorlag.

2.2. Die Abgabenbehörde geht davon aus, dass hinsichtlich der Beteiligung der Beschwerdeführerin an der *D-GmbH* eine internationale Schachtelbeteiligung iSd § 10 Abs. 2 KStG 1988 vorliegt. Aufgrund der Tatsache, dass die Beschwerdeführerin kein Willenserklärung zur Ausübung der Option zugunsten der Steuerwirksamkeit gemäß § 10 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 abgegeben habe, sollen die Wertänderungen dieser Beteiligung daher außer Ansatz bleiben.

2.3. Die Beschwerdeführerin bringt vor, sie habe die Teilwertabschreibung nach den Bestimmungen des § 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988 geltend gemacht. Gemäß Art. 7 DBA-Italien werde das Besteuerungsrecht für das italienische Betriebsstättenergebnis inklusive der Wertschwankungen aus der dieser Betriebstätte funktional zugeordneten Beteiligung an der *D-GmbH* (Bozen) im ersten Schritt Italien zugewiesen. Als Spezialbestimmung habe das Doppelbesteuerungsabkommen Vorrang vor den innerstaatlichen Rechtsvorschriften. Gemäß Art. 23 DBA-Italien sei als Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung das Anrechnungsverfahren vereinbart. Dies bedeute, dass das italienische Betriebsstättenergebnis in einem zweiten Schritt nach österreichischem Recht zu umzurechnen und in Österreich, unter Anrechnung der italienischen Körperschaftsteuer, zu versteuern sei. Das in Österreich zu berücksichtigende italienische Betriebsstättenergebnis sei dabei nach den innerstaatlichen österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften gemäß den Bestimmungen des § 7 Abs. 2 KStG 1988 iVm § 2 Abs. 8 EStG 1988 zu ermitteln. Die Betriebsstätte sei demnach so zu behandeln als wäre sie im Inland gelegen. Bei der Umrechnung des italienischen Betriebsstättenergebnisses habe die Beschwerdeführerin die Teilwertabschreibung der italienischen Betriebstätte an der ihr funktional zugeordneten 100-prozentigen italienischen Tochter gemäß § 12 Abs. 3 KStG 1988 analog zur Abschreibung einer Inlandsbeteiligung auf sieben Jahre verteilt angesetzt und steuerlich geltend gemacht. Bei

der Ergebnisumrechnung werde fingiert, dass die italienische Betriebsstätte, einschließlich der ihr funktional zugeordneten Beteiligung als im Inland gelegen behandelt werde (§ 2 Abs. 8 EStG 1988). Dies habe zur Konsequenz dass die Bestimmungen über die internationale Schachtelbeteiligung und damit verbunden die Bestimmungen über eine allfällige Option zur Steuerhängigkeit Schachtelbeteiligung nicht anzuwenden wären. Die Beschwerdeführerin vergleicht § 2 Abs. 8 EStG 1988 mit § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 und verweist auf die von der Finanzverwaltung in Rz 1080 der Körperschaftsteuerrichtlinien sowie von der Literatur (*Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung², 156 ff) dazu vertretenen Auslegung. Danach werde bei der Ermittlung ausländischer Verluste im Rahmen der Gruppenbesteuerung § 10 Abs. 1 KStG 1988 im Verhältnis zu weiteren Beteiligungen im betreffenden Ansässigkeitsstaat und § 10 Abs. 2 KStG 1988 im Verhältnis zu Beteiligungen in (allen) anderen Staaten angewandt. So liege eine internationale Schachtelbeteiligung eines ausländischen Gruppenmitgliedes nur vor, wenn das Gruppenmitglied und ihre Tochterbeteiligung in unterschiedlichen Staaten ansässig sei. Dementsprechend müsste die der italienischen Betriebsstätte zugeordnete italienische Tochterfirma konsequent immer als Inlandsbeteiligung behandelt werden, sowohl bei der Ergebnisermittlung in Italien als auch bei der Ergebnisermittlung in Österreich.

2.4. Im Beschwerdefall steht für das Bundesfinanzgericht fest, dass hinsichtlich der Beteiligung der Beschwerdeführerin an der *D-GmbH* eine internationale Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 Abs. 2 KStG 1988 vorliegt. Aufgrund der von der Beschwerdeführerin nicht bestrittenen Tatsache, dass sie keine Willenserklärung zur Ausübung der Option zugunsten der Steuerwirksamkeit dieser Beteiligung nach § 26a Abs. 16 Z 2 lit. a KStG 1988 bzw. § 10 Abs. 3 Z 1 KStG 1988 abgegeben hat, haben gemäß § 10 Abs. 3 KStG 1988 die Wertänderungen der Beteiligung bei der Ermittlung der Einkünfte außer Ansatz zu bleiben. Eine internationale Schachtelbeteiligung liegt aus folgenden Gründen vor:

2.4.1. Als inländische Aktiengesellschaft ist die Beschwerdeführerin aufgrund der Rechtsform zu Rechnungslegung verpflichtet und unterliegt demgemäß der Einkommensermittlung nach § 7 Abs. 3 KStG 1988. Im Zeitpunkt der Teilwertabschreibung war die Beschwerdeführerin bereits seit mehr als einem Jahr im Ausmaß von 100% an der *D-GmbH* beteiligt. Bei dieser Tochtergesellschaft handelt es sich um eine ausländische Kapitalgesellschaft, die mit Rechtssitz in Bozen im italienischen Handelsregister unter der Nr.*** eingetragen ist. Diese italienische GmbH (società a responsabilità limitata) ist eine Gesellschaft iSd Art. 2 der Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften (siehe Anlage 2 zum EStG 1988 Z 1 lit. I) und daher einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar (*Kofler in Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 10 Tz 18 ff). Damit sind sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen für das Vorliegen einer internationalen Schachtelbeteiligung iSd § 10 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 erfüllt.

2.4.2. Der Rechtsansicht der Beschwerdeführerin, dass, anknüpfend an die Regelungen der Art. 7 und 23 DBA-Italien, für eine in einer italienischen Betriebsstätte gehaltene Beteiligung einer österreichischen Körperschaft an einer italienischen Tochterkörperschaft

die Bestimmungen über die internationale Schachtelbeteiligung und damit verbunden die Bestimmungen über eine allfällige Option zugunsten der Steuerwirksamkeit der Schachtelbeteiligung nicht anzuwenden wären, kann das Bundesfinanzgericht nicht betreten. Art. 7 DBA-Italien entzieht Österreich nicht das Besteuerungsrecht an den Einkünften aus der in Italien gelegenen Betriebsstätte der Beschwerdeführerin. Dieses bleibt vollinhaltlich aufrecht, ebenso die Anwendbarkeit der nationalen Regelungen über die Behandlung internationaler Schachtelbeteiligungen nach § 10 Abs. 2 und 3 KStG 1988. Nur der Effekt der Doppelbesteuerung aufgrund des (auch) Italien zugeteilten Besteuerungsrechtes an den Ergebnissen der italienischen Betriebsstätte der Beschwerdeführerin wird durch Anrechnung der in Italien gezahlten Steuer auf die österreichische Körperschaftsteuer beseitigt (Art. 23 Abs. 3 lit. a DBA-Italien). Entgegen der von der Beschwerdeführerin vertretenen Ansicht enthält § 2 Abs. 8 EStG 1988 auch keine Fiktion, nach der die italienische Betriebsstätte einschließlich der ihr zugeordneten Beteiligung an der italienischen Tochtergesellschaft als im Inland gelegen zu behandeln wäre. Wenn die Beschwerdeführerin zudem auf die speziell für die Gruppenbesteuerung getroffenen Regeln der Verlustzuweisung nach § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 verweist und betont, dass, entsprechend den dazu vertretenen Rechtsmeinungen von Finanzverwaltung und Schrifttum, im Beschwerde eine internationale Schachtelbeteiligung nur dann vorliegen könne, wenn die beteiligte Gesellschaft und die Tochtergesellschaft in unterschiedlichen Staaten ansässig wären, ist anzumerken, dass aus dem Faktum der Zuordnung der Beteiligung an der *D-GmbH* an die italienische Betriebsstätte der Beschwerdeführerin nicht geschlossen werden kann, die Beschwerdeführerin wäre ebenfalls in Italien ansässig. Im Beschwerdefall ist für die Besteuerung des Einkommens einer inländischen Körperschaft (Beschwerdeführerin) relevant, dass sie eine maßgebliche Beteiligung an einer vergleichbaren ausländischen Kapitalgesellschaft hält, es geht somit um die Besteuerung ein und desselben Steuerpflichtigen (der Beschwerdeführerin). § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 stellt dagegen auf die Ermittlung des Ergebnisses von zwei getrennten Steuersubjekten ab. Für die steuerliche Zurechnung von Verlusten einer untergeordneten ausländischen Gesellschaft (Beteiligungsgesellschaft) an die übergeordneten inländische Gesellschaft (beteiligte Gesellschaft) stellt sich die Frage, ob die Regelungen des § 10 Abs. 2 und 3 KStG 1988 auch für jenen Fall relevant sind, wenn die Beteiligungsgesellschaft im Ausland an einer weiteren Tochtergesellschaft des gleichen ausländischen Staates beteiligt ist. Die Lösung dieser Frage hat nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes für den Beschwerdefall keinerlei Relevanz, weil die angesprochenen Normen nicht vergleichbare Sachgegebenheiten regeln. Weder die anerkannten Methoden der Auslegung noch die Rechtstechnik der klassischen Analogie könnten rechtfertigen, dass der speziell für die Verlustzuweisung ausländischer Gruppenmitglieder konzipierte Tatbestand des § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 die eindeutigen Normen des § 10 Abs. 2 und 3 KStG 1988 zur Behandlung internationaler Schachtelbeteiligungen verdrängt.

2.5. Damit erweist sich die Beschwerde als unbegründet und war gemäß § 279 Abs. 1 BAO abzuweisen.

V. Zulässigkeit einer Revision

Nach Art 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt vor Allem dann vor, wenn 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. Aufgrund der deutlichen und klaren Regeln des § 10 Abs. 2 und 3 KStG 1988 zur Behandlung internationaler Schachtelbeteiligungen stellt sich im Beschwerdefall keine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist demzufolge nicht zulässig. Zur außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof siehe nachstehende Rechtsbelehrung.

Innsbruck, am 26. Februar 2019