

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden A. und die weiteren Senatsmitglieder B.,C.,D. in der Beschwerdesache XY-GmbH, P-Str, T-Stadt, vertreten durch Steuerberater, E-Str, F-Stadt, gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Feststellung Gruppenträger für die Jahre 2007 und 2008 in der Sitzung am 19. Februar 2014 zu Recht erkannt:

1. Den Beschwerden wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Feststellung Gruppenträger 2007	
Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 KStG	3.142.661,71 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	3.142.661,71 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	3.142.661,71 €
Einkommen des Gruppenträgers	3.142.661,71 €
Zu berücksichtigende Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder	-1.191.827,16 €

Feststellung Gruppenträger 2008	
Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 KStG	418.904,56 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	418.904,56 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	418.904,56 €
Einkommen des Gruppenträgers	418.904,56 €
Zu berücksichtigende Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder	-5.228.699,25 €

2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) hält eine 100 % Beteiligung an der in den Vereinigten Arabischen Emiraten (VAE) ansässigen ABC FZE. Eine FZE (Free Zone Establishment) ist eine in einer Freihandelszone der VAE errichtete Gesellschaft, für die u.a. eine Befreiung von der Körperschaftsbesteuerung besteht. Zwischen der Bf und der FZE besteht eine bescheidmäßigt festgestellte Unternehmensgruppe im Sinne des § 9 KStG.

Eine bei der Bf durchgeführte Außenprüfung versagte die Zurechnung der von der FZE in den Jahren 2007 und 2008 erzielten negativen Ergebnisse mit der Begründung, dass infolge fehlender Ertragsbesteuerung in den VAE auch künftige Gewinne, mit denen diese Verluste verrechnet werden könnten, de facto steuerfrei seien.

Die Bf hält dem entgegen, dass § 9 Abs. 6 Z 6 KStG für die Verwertung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder nur eine Überleitung des ausländischen Ergebnisses entsprechend den österreichischen Gewinnermittlungsvorschriften voraussetze. Eine Abhängigkeit der Verlustverwertung von einer (vergleichbaren) Ertragsbesteuerung im Ausland sei in keiner Weise gesetzlich normiert. Vielmehr sei die Zurechnung von Auslandsverlusten an den inländischen Gruppenträger von der ausländischen Ertragsbesteuerung unabhängig. Die Verweigerung der Zurechnung der Verluste der FZE an die Bf wegen der fehlenden Gewinnbesteuerung in den VAE sei daher gesetzlich nicht gedeckt. Die Verlustzurechnung entspreche vielmehr dem Sinn und Zweck des Gesetzes, im Konzern durch die Berücksichtigung tatsächlich erlittener Verluste eine steuerliche Entlastung zu bewirken.

Weiters sei die in § 9 Abs. 6 Z 6 KStG vorgesehene Nachversteuerung im Falle der Verrechnung der ausländischen Verluste mit ausländischen Gewinnen bloß die Folge einer einmal durchgeführten Verlustzurechnung, aber kein Grund, die Zurechnung von vornherein zu versagen. Es gebe auf Grund der vom Gesetzgeber gewählten Regelungstechnik verschiedene Konstellationen, in denen es nicht zu einer (laufenden) Verwirklichung eines Nachversteuerungstatbestandes, sondern zu einer Nachversteuerung erst anlässlich des Ausscheidens des ausländischen Gruppenmitglieds komme, etwa wenn im Ausland keine Verlustvortragsmöglichkeit besteht oder im Ausland dauerhaft Gewinne vorliegen, die durch die Anwendung der österreichischen steuerlichen Vorschriften in Verluste umgerechnet werden. Eine längerfristige Berücksichtigung ausländischer Verluste sei daher nicht auf den Fall beschränkt, dass im Ausland keine Körperschaftsteuer erhoben wird.

Die Verlustzurechnung stehe auch nach der herrschenden Literaturauffassung zu.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Unstrittig ist, dass die in den VAE ansässige FZE Mitglied der von der Bf als Gruppenträgerin gebildeten Unternehmensgruppe und in Österreich nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist. Die angefochtenen Bescheide versagen die Zurechnung der von der FZE in den Jahren 2007 und 2008 erzielten Verluste mit der Begründung, dass die FZE in den VAE keiner Ertragsbesteuerung unterliege.

Gemäß § 9 Abs. 1 zweiter Satz KStG wird bei Vorliegen einer Unternehmensgruppe 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 Gruppenmitglieds fällt. § 9 Abs. 6 Z 6 KStG regelt die Ermittlung des zuzurechnenden steuerlich maßgebenden Ergebnisses eines nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitglieds und lautet in der in den Beschwerdejahren anzuwenden Fassung:

„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.“

Durch das 1. StabG 2012, BGBl I 2012/22, erhielt der erste Satz des § 9 Abs. 6 Z 6 KStG folgende Neufassung:

„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.“

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 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).

Für die Veranlagungsperioden vor dem Kalenderjahr 2012 besteht zu dieser Frage ein unterschiedlicher Meinungsstand (siehe dazu erneut Quantschnigg/ Renner/ Schellmann/ Stöger/, Die Körperschaftsteuer, § 9 Tz 553/2). Die Nichtzurechenbarkeit solcher Verluste wird dabei daraus abgeleitet, dass die, mangels späterer Verwertungsmöglichkeit im Ausland, endgültige steuerliche Verwertung von Auslandsverlusten dem Grundsatz der subsidiären Verlustberücksichtigung widerspräche.

Nach Ansicht des erkennenden Gerichts lassen der Wortlaut des § 9 KStG und der Zweck des Gesetzes ein solches Ergebnis nicht zu. Kerngedanke für die Einführung der Gruppenbesteuerung war es, 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 trifft § 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 wird. § 9 Abs. 6 Z 6 erster Satz KStG weicht von dieser Anordnung einer an keine weiteren Bedingungen geknüpften Ergebniszurechnung nicht ab, sondern schränkt bloß die Ergebniszurechnung nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder auf Verluste ein bzw. regelt, 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 ist nicht Voraussetzung für die Zurechnung, sondern, wie die Bf zutreffend einwendet, bloß Folge der einmal vorgenommenen Verlustzurechnung, sie ist also der Verlustzurechnung nachgelagert. Die Nachversteuerung entspricht dem allgemeinen Grundsatz, dass Verluste weltweit insgesamt nur einmal berücksichtigt werden können, sichert daher die Einmaligkeit der Verlustverwertung, ohne den durch die temporäre Verlustberücksichtigung ermöglichten Steuerstundungseffekt zu beinträchtigen (Quantschnigg/ Renner/ Schellmann/ Stöger/, Die Körperschaftsteuer, § 9 Tz 615).

Eine Nichtzurechenbarkeit der gegenständlichen Verluste würde im Übrigen 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 (Trösster, Gruppenbesteuerung und Tax Holidays, SWI 7/2011, 308).

Zudem trifft es nicht zu, dass sich die Verlustverwertung deshalb, weil die Gewinne des ausländischen Gruppenmitglieds unversteuert bleiben, in Österreich endgültig steuermindernd auswirken würde. Vielmehr sieht § 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.

Kommt es während der Teilnahme des ausländischen Gruppenmitglieds an der österreichischen steuerlichen Gruppe zu keiner Verlustberücksichtigung im Ausland, ist 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 tritt damit lediglich später ein, die angesetzten Verluste bleiben bis zum Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds im Inland steuerwirksam (Wiesner/ Kirchmayr/ Mayr, Gruppenbesteuerung², K 98a, FN 39).

Der österreichische Gesetzgeber hat nun einmal 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 steht folglich im Einklang mit den Intentionen des Gesetzgebers.

Dass Verluste eines ausländischen Gruppenmitglieds „quasi-permanent“ berücksichtigt werden, ist eine Situation, die sich zudem nicht nur bei Fehlen einer ausländischen Körperschaftsbesteuerung, sondern auch bei anderen Sachverhalten einstellen kann bzw. konnte (Quantschnigg/ Renner/ Schellmann/ Stöger/, Die Körperschaftsteuer, § 9 Tz 624). So war es etwa, bis zur Änderung des § 9 Abs. 6 Z 6 erster Satz KStG durch das 1. StabG 2012, möglich, dass ein im Ausland vorliegender Gewinn durch die Anwendung österreichischer steuerlicher Vorschriften in einen Verlust umgerechnet wurde; ferner können Verlustvorträge im Ausland z.B. wegen Ablaufs einer Befristung verfallen. Auch in diesen Situationen steht bzw. stand die „quasi-permanente“ Berücksichtigung der ausländischen Verluste einer Zurechnung nicht entgegen. Dem Gesetz ist 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, sind 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 schließt sich sohin 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, K98a; Damböck/ Galla, Tax holiday und Gruppenbesteuerung, taxlex 2011, 459).

Die grundsätzliche Einkunftsquelleneigenschaft der von der FZE ausgeübten Tätigkeit steht nicht in Streit. Der bloße Umstand, dass die Einkünfte der FZE in ihrem Sitzstaat keiner Ertragsbesteuerung unterzogen werden, kann das Vorliegen einer Einkunftsquelle nicht ausschließen.

Der Beschwerde war daher spruchgemäß statzugeben, die der Höhe nach unstrittigen Verluste waren antragsgemäß zu berücksichtigen.

Da die Entscheidung der gegenständlichen Rechtsfrage eine weitere Klärung des Sachverhalts nicht erforderte, wurde aus verfahrensökonomischen Gründen von der Durchführung der von der Bf beantragten mündlichen Verhandlung abgesehen.

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 existiert noch keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Die Neufassung des ersten Satzes des § 9 Abs. 6 Z 6 KStG durch das 1. StabG 2012, BGBl I 2012/22, hat zwar eine neue Rechtslage geschaffen, für die vor dem Jahr 2012 liegenden Veranlagungszeiträume kommt der Lösung dieser Rechtsfrage aber, zumal gleichgelagerte Sachverhalte noch Gegenstand von Außenprüfungen sein können, eine über den vorliegenden Einzelfall hinausgehende Bedeutung zu. Die Revision war daher spruchgemäß zuzulassen.

Ermittlung der zu berücksichtigenden Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder:

	2007	2008
Verluste laut Feststellungsbescheid	-795.043,43 €	-3.085.497,70 €

Verluste FZE	-396.783,73 €	-2.143.201,55 €
Verluste laut Erkenntnis	-1.191.827,16 €	-5.228.699,25 €