



GZ. RV/0036-L/11,
miterledigt RV/0037-L/11,
RV/0038-L/11

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über folgende Berufungen der Bw, gegen Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen Wels entschieden:

- a) Berufung vom 26. August 2010 gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 und den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 je vom 8. Juni 2010
- b) Berufung vom 22. September 2010 gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2007 vom 15. September 2010 und den am 29. Mai 2013 gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2007 vom 15. September 2010

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

durch eine bevollmächtigte Rechtsanwältin oder durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebbracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch eine bevollmächtigte Rechtsanwältin, Steuerberaterin oder Wirtschaftsprüferin oder durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt, Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer eingebbracht werden.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diesen Bescheid innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Läuft diese Beschwerdefrist mit Ende des 31. Dezember 2013 noch und wurde gegen diesen Bescheid nicht bereits bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof erhoben, so kann gegen ihn vom 1. Jänner bis zum Ablauf des

12. Februar 2014 Revision beim Verwaltungsgerichtshof (Art. 133 Abs. 1 Z 1 B-VG) oder Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof (Art. 144 Abs. 1 B-VG) erhoben werden (§ 4 Abs. 1 Verwaltungsgerichtsbarkeits-Übergangsgesetz (VwGbK-ÜG), sowie § 6 Abs. 1 VwGbK-ÜG). Wurde gegen einen solchen Bescheid vor Ablauf des 31. Dezember 2013 Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof erhoben und läuft die Beschwerdefrist mit Ende des 31. Dezember 2013 noch, gilt die Beschwerde als rechtzeitig erhobene Revision gemäß Art. 133 Abs. 1 Z 1 B-VG (§ 4 Abs. 1 VwGbK-ÜG). Wurde gegen einen solchen Bescheid vor Ablauf des 31. Dezember 2013 Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof erhoben und läuft die Beschwerdefrist mit Ende des 31. Dezember 2013 noch, gilt die Beschwerde als rechtzeitig erhobene Beschwerde gemäß Art. 144 Abs. 1 B-VG (§ 6 Abs. 1 VwGbK-ÜG).

Ist jedoch in einem Mehrparteienverfahren ein Bescheid bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 zwar gegenüber mindestens einer Partei, aber nicht gegenüber allen Parteien, denen gegenüber er zu erlassen war, erlassen worden, so kann von den Parteien, denen gegenüber dieser Bescheid nach Ablauf des 31. Dezember 2013 erlassen wird, innerhalb von sechs Wochen in sinngemäßer Anwendung des Art. 133 Abs. 1 Z 1 B-VG Revision beim Verwaltungsgerichtshof oder Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof erhoben werden. Gegen einen solchen Bescheid bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 erhobene Beschwerden an den Verwaltungsgerichtshof gelten als rechtzeitig erhobene Revisionen gemäß Art. 133 Abs. 1 Z 1 B-VG. Gegen einen solchen Bescheid bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 erhobene Beschwerden an den Verfassungsgerichtshof gelten als rechtzeitig erhobene Beschwerden gemäß Art. 144 Abs. 1 B-VG.

Nach dem 31. Dezember 2013 wirksam werdende Erledigungen des unabhängigen Finanzsenates als Abgabenbehörde zweiter Instanz gelten als Erledigungen des Bundesfinanzgerichtes (§ 323 Abs. 38 letzter Satz BAO). Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof oder Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof kann innerhalb von sechs Wochen ab dem Zeitpunkt der Zustellung erhoben werden (§ 4 Abs. 2 VwGbK-ÜG und § 6 Abs. 2 VwGbK-ÜG).

Die Revision gemäß § 4 Abs. 1 bis 3 VwGbK-ÜG ist unmittelbar beim Verwaltungsgerichtshof einzubringen. Werden Revisionen ungeachtet des § 4 Abs. 5 erster Satz VwGbK-ÜG beim Bundesfinanzgericht rechtzeitig eingebbracht, gelten sie auch gegenüber dem Verwaltungsgerichtshof als rechtzeitig eingebbracht; sie sind vom Bundesfinanzgericht unverzüglich an den Verwaltungsgerichtshof weiterzuleiten (§ 28 Abs. 5 BFGG).

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz Bw) ist eine GmbH, ermittelt den Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr vom 1. März bis zum 28. bzw. 29. Februar des Folgejahres und hat der oben genannten Wirtschaftstreuhandgesellschaft am 3. Mai 2000 auch eine Zustellvollmacht erteilt.

Die Bw ist an mehreren in- und ausländischen Gesellschaften beteiligt. Mit **Schriftsatz vom 23. Februar 2005** beantragte die Bw, die in den angeschlossenen Formularen näher spezifizierte Unternehmensgruppe nach § 9 Abs. 8 KStG bescheidmäßig festzustellen. Aus den vorgelegten Anträgen und Firmenbuchauszügen ist ersichtlich, dass die Bw der Gruppenträger der Unternehmensgruppe und Alleingesellschafter (unmittelbare Beteiligung von 100%) aller anderen in- und ausländischen Gruppenmitglieder ist und alle Gruppenmitglieder den Gewinn nach einem Ende Februar endenden abweichenden Wirtschaftsjahr ermitteln.

Mit **Bescheid vom 6. Dezember 2005 stellte** das Finanzamt antragsgemäß das Bestehen einer **Gruppe** zwischen den genannten (in- und ausländischen) Gesellschaften **ab der Veranlagung 2005 gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 fest**. Dieser Bescheid wurde an die Bw zu Handen der oben genannten steuerlichen Vertreterin adressiert und zugestellt.

Am **12. November 2007** ergingen der **Feststellungsbescheid Gruppenträger 2005** gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 (§ 24a Abs. 1 Z 2 KStG) unter Abzug "zu berücksichtigender Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder" von 2.002.888,00 € **und** der **Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2005**.

Im Zuge einer **Betriebsprüfung** betreffend die **Jahre 2004 bis 2006** wurde in der **Niederschrift der Schlussbesprechung** vom **17. März 2010** ua Folgendes festgestellt:

Pkt. 3 Gruppenbesteuerung

Ab dem Wj. 2004/2005 wurde eine Gruppenbesteuerung beantragt. In der Gruppe befand sich u.a. die Fa. LD. Der ausgewiesene Verlust 2005 in Höhe von € 1.716.165,00 wurde in das Gruppenergebnis des Wirtschaftsjahres 2004/2005 einbezogen. Am 16.11.2005 wurde über das Vermögen der LD das Konkursverfahren eröffnet.

Die steuerlichen Wirkungen der Gruppenbesteuerung bleiben nur dann bestehen, wenn seit dem Hinzutreten zur Gruppe eine Mindestdauer von drei vollen Wirtschaftsjahren erfüllt ist. Bei einer Liquidation oder Insolvenz ist die Mindestdauer nur dann erfüllt, wenn seit dem Hinzutreten zur Gruppe zwei volle Wirtschaftsjahre vor der Liquidation vergangen sind und der folgende Liquidationszeitraum zumindest volle zwölf Monate umfasst.

Durch den Untergang des Unternehmens durch Insolvenz ist die geforderte Mindestbestehensdauer von drei vollen Wirtschaftsjahren nicht erfüllt und das Unternehmen ist daher aus der Gruppe auszuscheiden.

Das Gruppenergebnis ist, unter Rückabwicklung des Ergebnisses der LD neu zu berechnen.

Pkt. 4 Verlust deutsche D-KG

Bei der Ermittlung des Verlustanteiles 2006 (nach österr. Recht) der D-KG (BRD), ergeben sich nachfolgende Differenzen:

Aufgrund des vorgelegten Gewinnfeststellungsbescheides 2006 des Finanzamtes München II vom 18. Mai 2009 beträgt der anteilige Verlust aus Gewerbebetrieb für die Bw 630.970,00 €. Dieser Betrag entspricht auch dem im Ausland nicht berücksichtigten Verlust und ist daher bei der Ermittlung des Einkommens anzusetzen.

Aufgrund der Auflösung der pauschalen Gewährleistungsrückstellung in den Verlustjahren 2004 und 2006 ergibt sich aus diesem Titel eine Erhöhung des anrechenbaren Verlustanteiles, der weit über der jemals gebildeten pauschalen Gewährleistungsrückstellung liegt. Durch die Betriebsprüfung wird nur ein Auflösungsbetrag in der Höhe anerkannt, der dem höchsten Rückstellungsstand (28. Februar 2004) entspricht. Diese Vorgangsweise ist auch dadurch begründbar, da keine Berechnung einer Einzelgewährleistungsrückstellung vorliegt.

	bisher	lt. Bp
Handelsrechtliches Ergebnis	-3.225.015,36	
Einkünfte Gewerbebetrieb It. Bescheid FA München		-630.970,00
Auflösung pauschale Gewährleistungsrückstellung	-446.276,20	-250.094,00
Rückstellung Jahresabschluss	4.170,00	4.170,00
Pauschalwertberichtigung zu Forderungen	-33.425,17	-33.425,17
Ertragssteuern	<u>10.144,97</u>	<u>10.144,97</u>
Anrechenbarer Verlustanteil 2006	-3.690.401,76	-900.174,20
(Zusatz der Berufungsbehörde	Veränderung 2.790.227,56)	

Im **Betriebsprüfungsbericht** vom 21. Mai 2010 wurde bei der Änderung der Besteuerungsgrundlagen der Körperschaftsteuer **für das Jahr 2006** unter den Positionen "(KZ 704) Bilanzgewinn/Bilanzverlust", "(KZ 746) Ausländische Verluste aus Betriebstätten, für die das Besteuerungsrecht einem anderen Staat zusteht" und "" (KZ 777) Gesamtbetrag der

Einkünfte" jeweils unter der Bezeichnung "Tz 5 Verlust KG, BRD" handschriftlich eine **Zurechnung** in Höhe von **2.790.227,56 €** vorgenommen.

Berechnung Auflösung pauschale Gewährleistungsrückstellung:

	bisher	lt. Bp
Pauschale Gewährleistungsrückstellung zum 28.2.2004	543.260,00	543.260,00
Auflösung 2004 (Erhöhung anrechenbarer Verlust)	-237.966,00	-237.966,00
Auflösung 2006 (Erhöhung anrechenbarer Verlust)	-446.276,20	<u>-250.094,00</u>
Stand Rückstellung lt. Bilanz 2006		55.200,00

Mit **Gruppenfeststellungsbescheid 2005** vom **2. April 2010** gemäß **§ 9 Abs. 9 KStG**

1988 änderte das Finanzamt den Bescheid vom 6. Dezember 2005 mit folgender Begründung dahingehend ab, dass die Zugehörigkeit des ausländischen Gruppenmitgliedes LD ab der Veranlagung 2005 rückwirkend gem. § 295a BAO iVm § 9 Abs. 10 3. Teilstrich KStG 1988 als aufgehoben gilt:

Durch den Untergang der Fa. LD durch Insolvenz sei die geforderte Mindestbestehensdauer von drei Jahren (§ 9 Abs. 10 3. Teilstrich KStG) seit dem Hinzutreten zur Gruppe nicht erfüllt. Die Fa. LD sei daher aus der Gruppe auszuscheiden (Hinweis auf Niederschrift vom 17. März 2010, Pkt. 3, wonach das Konkursverfahren über das Vermögen der Fa. LD am 16. November 2005 eröffnet worden ist).

Am **7. Juni 2010** ergingen der **Feststellungsbescheid Gruppenträger 2005**, in dem die zu berücksichtigenden Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder auf -286.723,00 € reduziert wurden, **und** der gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte **Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2005**.

Am **8. Juni 2010** ergingen der **Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 und** der **Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006**.

Über **FinanzOnline** beantragte die Bw am **5. Juli 2010** die **Frist zur Berufung** gegen den **Feststellungsbescheid Gruppenträger 2005** und den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2005 je vom 7. Juni 2010 und den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 und den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 je vom 8. Juni 2010 bis 31. August 2010 zu verlängern.

Mit **Bescheid vom 13. Juli 2010** gab das Finanzamt dem **Ansuchen** der Bw **vom 5. Juli 2010**, "um Verlängerung der Frist zur Einbringung der Berufung gegen die Feststellungsbescheide Gruppe 2005 und 2006 sowie Körperschaftsteuerbescheide Gruppe 2005 und 2006" **statt** und verlängerte die Berufungsfrist bis zum 31. August 2010.

Mit **Schriftsatz vom 26. August 2010** er hob die Abgabepflichtige **Berufung** gegen den **Feststellungsbescheid Gruppenträger und den Bescheid Körperschaftsteuer Gruppe 2005** vom 7. Juni 2010 und den Feststellungsbescheid Gruppenträger **und** den Bescheid Körperschaftsteuer Gruppe **2006** vom 8. Juni 2010.

Die Berufung richtete sich hinsichtlich des Feststellungsbescheides Gruppenträger 2005 gegen die Nichtberücksichtigung des negativen Einkommens des ausländischen (englischen) Gruppenmitgliedes LD in Folge der nicht anerkannten dreijährigen Mindestzugehörigkeitsdauer zur steuerlichen Unternehmensgruppe und hinsichtlich des Feststellungsbescheides Gruppenträger 2006 gegen die Nichtberücksichtigung der negativen Einkünfte aus der deutschen D-KG.

Hinsichtlich des Feststellungsbescheides Gruppenträger 2006 sei der negative Ergebnisanteil aus der D-KG iHv 2.790.227,56 € im Jahr 2006 in Österreich zu berücksichtigen, sodass das eigene Einkommen des Gruppenträgers (Bw) von 4.414.952,81 € auf -7.205.180,37 € sinkt. Zum **Verlustanteil der D-KG** (Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006) wurde dazu unter Pkt. 2 sinngemäß im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Die Bw sei als Kommanditist zu 100 % an der deutschen KG beteiligt. Komplementärin sei eine deutsche GmbH als reine Arbeitsgesellschaftern. Im Wirtschaftsjahr 2005/06 habe die KG Insolvenz eröffnet und letztlich hohe Verluste ausgewiesen. Diese Verluste seien als ausländische Betriebsstättenverluste in Österreich den gesetzlichen Vorgaben entsprechend angesetzt worden.

Dieser Verlust sei in Deutschland auf Ebene der KG veranlagt worden, wobei der Verlust der Komplementärgesellschaft zugewiesen worden sei. Im Rechtsmittelweg sei schließlich eine Zuordnung zur Kommanditistin (Bw) auch nach deutschem Steuerrecht erwirkt worden.

Bei der **Berücksichtigung von Auslandsverlusten** seien diese **nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln**, weshalb die Berufung in Deutschland gar nicht erforderlich gewesen wäre. Nach österreichischem Verständnis seien die Verluste weiterhin dem Kommanditisten zuzurechnen. Um Diskussionen mit der österreichischen Betriebsprüfung hintanzuhalten sei gegen die Verlustzuordnung zum Komplementär in Deutschland berufen und letztlich eine Verlustzuordnung zum Kommanditisten erwirkt worden.

Bei einer **Nachversteuerung ausländischer Verluste** knüpfe das österreichische Steuerrecht (entgegen der Vorgangsweise beim Hereinziehen von Verlusten) auch an das ausländische Steuerrecht an. **Nur soweit nach ausländischem Steuerrecht Verluste im Ausland tatsächlich verwertet werden**, ergebe sich daraus ein Nachversteuerungstatbestand in Österreich.

Exkurs Deutsches Steuerrecht:

Nach vorliegenden Auskünften deutscher Kollegen unterscheide sich die steuerliche Behandlung von Mitunternehmerschaften und deren Behandlung im Konkursfall (insbesondere hinsichtlich der Verlustverwertungsmöglichkeiten beim Kommanditisten) ganz wesentlich von der österreichischen Rechtslage.

Nach deutschem Verständnis sei die **Verlustzuweisung an den Kommanditisten** letztlich **mit seinem steuerlichen Kapitalkonto begrenzt** ist. Soweit ein positives Kapitalkonto beim Kommanditisten vorliegt, seien diese Verluste bei ihm auch mit anderen Einkünften ausgleichsfähig. Soweit sich durch die Verlustzuweisung an den Kommanditisten aber ein **negatives steuerliches Kapitalkonto** ergibt, seien die Verluste des Kommanditisten mit anderen Verlusten **nicht mehr ausgleichsfähig**, sondern nur mehr mit späteren Gewinnen aus der Kommanditbeteiligung verrechenbar.

In **Österreich** wäre die Vorgangsweise eine andere. Verlustzuweisungen an den Kommanditisten sind unbeschränkt zulässig, werden aber auf Grund gesetzlicher Anordnung in § 24 EStG schlussendlich wieder aufgefangen. Soweit nämlich ein Kommanditist mit negativem Kapitalkonto ausscheidet und sein Kapitalkonto nicht mehr auffüllt, liegt kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung in § 24 EStG ein Veräußerungsgewinn vor. Diese Regelung **erübrigert sich im deutschen Steuerrecht, weil Verlustzuweisungen an den Kommanditisten über sein steuerliches Kapitalkonto hinaus ohnehin nicht zugelassen** werden.

In weiterer Folge werden **nach deutschem Verständnis die steuerlichen Tangenten bereits ab 2007 zur Gänze (!) dem Komplementär zugerechnet**. Auch eine solche Regelung gibt es in Österreich nicht. Das bedeutet aber, dass nach deutschem Verständnis auch das **Ausbuchen der Verbindlichkeiten nach Abschluss der Insolvenz nicht mehr dem Kommanditisten zugerechnet** wird. Dem steht korrespondierend gegenüber, dass jene **Verluste, die zu einem negativen Kapitalkonto des Kommanditisten geführt haben**, nach deutschem Verständnis nun auch **auf den Komplementär übertragen** werden. Dies sei nachvollziehbar, weil es unzulässig erscheine spätere Gewinntangenten auf den Komplementär zu übertragen, ihm aber eine Verlustverrechnung vorzuenthalten. Der Verlust soll letzten Endes zu dem wandern, der ihn auch zu tragen hat.

Der im Zuge des positiv erledigten Rechtsmittels geänderte Bescheid des Kommanditisten (Bw) weise unglücklicherweise nun einen Veräußerungsgewinn in Höhe des negativen Kapitalkontos aus. Nach vorliegenden Informationen handle es sich dabei um eine **EDV-technische Notlösung**. Letztlich solle dadurch der Verlust des Kommanditisten auf jenes Maß eingeschränkt werden, der nach deutschem Verständnis bei ihm auch mit anderen Einkünften ausgleichsfähig ist. Jene Verluste, die zu einem negativen Kapitalkonto geführt haben, sollten auf Ebene des Kommanditisten eliminiert und gleichzeitig auf die Komplementärgesellschaft übertragen werden.

Für das Verständnis wesentlich sei, dass es sich dabei um **keine Verlustverwertung in Deutschland** handle. Eine solche würde ja zum endgültigen Untergang des Verlustes führen. Dieser Verlust bestehe bei der Komplementär-GmbH jedoch weiter. Ein Verbrauch des Verlustes sei auch nicht erforderlich, weil von vornherein Verlustzuweisungen beim Kommanditisten nicht zulässig sind, soweit sie zu einem negativen steuerlichen Kapitalkonto führen. Würden die Verluste nicht auf den Komplementär übergehen, wäre nicht zu rechtfertigen, dass er plötzlich Gewinne aus dem Ausbuchen der Verbindlichkeiten im Rahmen des Abschlusses der Insolvenz zu versteuern hätte.

Es werde darauf hingewiesen, dass seitens der Bw im Zuge der Besprechung eine Abstimmung mit den deutschen Kollegen angeboten, jedoch wegen der ohnehin ausführlich besprochenen steuerlichen Effekte aus deutscher Sicht als nicht mehr zielführend erachtet worden sei. Die Bw gehe jedoch davon aus, dass die doch recht komplexen Wechselwirkungen zwischen deutschem und österreichischem Steuerrecht angemessen und in sich schlüssig dargestellt worden seien.

Am **15. September 2010** erging der **Feststellungsbescheid Gruppenträger 2007**, in dem ein negatives Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 KStG von -927.716,02 € festgestellt und nachzuversteuernde Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder von 330.603,00 € ausgewiesen wurden.

In der Begründung wurde hinsichtlich der Nichtanerkennung des Verlustes aus der Beteiligung an der deutschen D-KG auf die Begründung des Feststellungsbescheides Gruppenträger 2006 iZm den Feststellungen des Prüfungsberichtes für den Zeitraum 2004 bis 2006 verwiesen.

Ebenfalls am **15. September 2010** erging der **Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2007**, in dem vom Gesamtbetrag der Einkünfte der Gruppe von 1.444.116,14 € ein Verlustabzug Gruppe von 1.083.087,11 € abgezogen und dadurch das Einkommen Gruppe von 361.029,03 € ermittelt und Körperschaftsteuer in Höhe von 83.005,09 € festgesetzt wurde.

Mit **Schriftsatz vom 22. September 2010** erhab die Abgabepflichtige **Berufung gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2007 und Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2007** je vom **15. September 2010**, beantragte die Berücksichtigung der negativen Einkünfte aus der deutschen D-KG von -312.373,11 €, "...sodass die eigene Einnahme des Gruppenträgers (Bw) von -927.716,02 € auf -1.240.089,13 € sinkt." Als Konsequenz sei der Körperschaftsteuerbescheid 2007 anzupassen bzw. die Verlustvorträge in den folgenden Jahren zu adaptieren.

Zur Begründung werde auf Punkt 2 der am 26. August 2010 eingebrachten Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide Gruppe 2005 und 2006 verwiesen (Hinweis auf Beilage in Kopie).

Mit **Schreiben vom 21. Oktober 2010** gab der **Betriebsprüfer eine Stellungnahme zur Berufung vom 26. August 2010** ab und führte hinsichtlich der "**Nichtanerkennung des Veräußerungsgewinnes der D-KG als abzugsfähiger Verlustanteil bei der Bw**" sinngemäß im Wesentlichen Folgendes aus:

Wie in der Berufung ausgeführt sei nach deutschem Rechtsverständnis die Verlustzuweisung an den Kommanditisten mit seinem steuerlichen Kapitalkonto begrenzt. Der übersteigende Verlustanteil werde dem Komplementär zugerechnet. Dies sei im Erstbescheid im gegenständlichen Fall auch so geschehen. Mit Berufung gegen diesen Bescheid sei jedoch "erwirkt" worden, dass entgegen der ständigen deutschen Rechtsprechung neben dem laufenden Verlust von 630.970,00 € ein Verlustanteil (negatives Kapitalkonto) in Höhe von 3.303.301,00 € der Kommanditistin zugerechnet wurde. Andererseits sei jedoch in gleicher Höhe dieses Verlustanteiles ein als laufende Einkünfte zu behandelnder Veräußerungsgewinn im Bescheid ausgewiesen. Dadurch verbleibe letztlich ein abziehbarer Verlust It. Bescheid von 630.970,00 € (Hinweis auf Beilage 4). Dieser bescheidmäßig festgesetzte Verlust sei auch von der Betriebsprüfung als abzugsfähig anerkannt worden.

Es habe nicht eruiert werden können, warum die deutsche Finanzbehörde im Rechtsmittelverfahren diese Entscheidung getroffen habe. Trotz Aufforderung seien die Berufung, die Berufungsentscheidung und der Erstbescheid der Betriebsprüfung nicht vorgelegt worden. Da jedoch in diesem Fall der österreichischen Behörde eine rechtliche Würdigung ohnehin nicht zustehe, seien die Gründe für diese Entscheidung unmaßgeblich.

Die Einkünftezurechnung und Zurechnungsfrage von Verlusten habe nach ausländischem Recht zu erfolgen. Wenn nun die deutsche Finanzbehörde in ihrem Bescheid den Verlust (inkl. negativem Kapitalkonto) durch Ausweis eines Veräußerungsgewinnes wieder vermindere, sei der Verlustanteil, aufgrund des negativen Kapitalkontos entsprechend dem deutschen Recht, richtigerweise wieder aus den Einkünften der Kommanditistin herausgenommen worden. Nach

Ansicht der Betriebsprüfung seien daher der nach deutschem Recht von der Kommanditistin tatsächlich zu tragende Verlust, und somit die im Bescheid (Beilage 4) ausgewiesenen negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von -630.970,00 €, ausschlaggebend.

Würde man dem Antrag der Bw folgen, würde sie 2006 den Verlust inklusive der negativen Kapitalkonten erhalten. Da aufgrund der deutschen Rechtsprechung dem Kommanditisten ab dem Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung keine Verluste mehr zugerechnet werden, werde es daher in den Folgejahren zu keiner Veranlagung und damit auch zu keiner Verlustverwertung mehr kommen. Nach österreichischem Steuerrecht wären jedoch nach Konkursabwicklung die Kapitalkonten aufzulösen, wodurch ein Veräußerungsgewinn entstehen würde. Da ausländische Gewinne in der österreichischen Steuererklärung nicht anzusetzen sind, würde eine Nachversteuerung des Verlustabzuges in Höhe des negativen Kapitalkontos unterbleiben.

Wäre die deutsche Finanzverwaltung wie im Erstbescheid nach deutschem Recht und Verwaltungspraxis vorgegangen, hätte dies ebenfalls zu keiner anderen Entscheidung der Betriebsprüfung geführt. Wenn bei einer Konkurseröffnung der über die Einlage des Kommanditisten hinausgehende Verlust in Deutschland dem Komplementär zugerechnet wird, könnte insoweit in Österreich bei der Kommanditistin nicht noch einmal eine Berücksichtigung dieses Verlustanteiles erfolgen Denn durch die Zurechnung beim Komplementär sei der Verlust - bezogen auf die Kommanditistin - bereits im Ausland berücksichtigt worden (Hinweis auf Info FB ESt, GZ SZK-010203/0050-ESt/2010 vom 1. März 2010). Dadurch käme es letztlich zu einer doppelten Verwertung des Verlustes, einmal in Deutschland von der Komplementärin und einmal in Österreich bei der Kommanditistin über § 2 Abs. 8 EStG ohne Nachversteuerung.

Bei einer etwaigen Stattgabe der Berufung wäre der negative Ergebnisanteil aus der deutschen KG in Österreich nicht mit 2.790.227,56 € sondern vermindert um die Differenz bei der Gewährleistungsrückstellung lediglich mit € 2.594.046,36 zu berücksichtigen.

Als Beilagen wurden dieser Stellungnahme neben Unterlagen betreffend die LD auch die Ablichtung des Bescheides für 2006 des Finanzamtes München II vom 18. Mai 2009 angeschlossen.

Mit **Schriftsatz vom 6. September 2011** wurde die Berufung vom 26. August 2010 betreffend die D-KG im Wesentlichen sinngemäß wie folgt ergänzt:

Nach deutschem Steuerrecht sei beim Kommanditisten eine Verlustzuweisung über das steuerliche Kapitalkonto hinaus nur eingeschränkt möglich. Daraus folge in Deutschland aber richtigerweise noch keine Zurechnung beim Komplementär. Die Verluste gingen vielmehr beim

Kommanditisten selbst auf **Wartetaste**. Eine **Zurechnung beim Komplementär** sei erst **ab der Veranlagung 2007 im Rahmen der Insolvenz** erfolgt. Dies habe aber nichts mit dem negativen Kapitalkonto zu tun und ergebe sich aus dem deutschen Steuerrecht. In Österreich gebe es keine vergleichbaren Bestimmungen.

Der **deutsche Insolvenzverwalter** habe **laufend Steuererklärungen für die D-KG i. L erstellt** und werde dies weiter tun. Die Finanz habe die Jahre **bis 2009 bereits veranlagt**. Für das Jahr 2010 sei eine Steuererklärung abgegeben worden. Das Argument der Betriebsprüfung, dass eine Nachversteuerung mangels ordentlicher Veranlagungen in Deutschland nicht mehr erfolgen kann, gehe daher völlig ins Leere.

Das **Zustandekommen des Letztbescheides** ist (wie die Finanz selbst festhält) auch aus unserer Sicht **ohne Bedeutung**. Es sei vielmehr beim **Hereinziehen** von Auslandsverlusten auf Grund klarer gesetzlicher Vorgaben nur auf eine aus dem unternehmensrechtlichen Jahresabschluss abgeleitete Steuerrechnung nach österreichischen Vorschriften abzustellen (daher wäre auch der deutsche Letztbescheid nicht relevant). Bei der **Nachversteuerung** werde ebenso eindeutig auf eine Verlustverwertung nach deutschem Steuerrecht abgestellt (daher seien dort deutsche Bescheide zu beachten).

Auch die Veranlagung der **Ergebnistangenten der KG bei der deutschen Komplementär-GmbH i.L ab dem Veranlagungsjahr 2007** sei eine rein deutsche Angelegenheit und für die Besteuerung in Österreich ohne Bedeutung. Eine **doppelte Verlustverwertung komme so jedenfalls nicht zustande**.

Auch die Nachversteuerung eines ausländischen Betriebsstättenverlustes sei **nach einer steuerneutralen Einbringung der Betriebsstätte in eine ausländische Kapitalgesellschaft** unter Übernahme des Verlustvortragsrechtes im Ausland in keiner Weise eingeschränkt. Die **EStR** gingen daher in der **Rz 207** auch davon aus, dass im **Zeitpunkt der Verlustverwertung durch die Kapitalgesellschaft** eine Nachversteuerung zu erfolgen hat und zwar **bei jenem Steuerpflichtigen, bei dem sich der Verlust ursprünglich ausgewirkt hat**. Nichts Anderes sollte im gegenständlichen Fall passieren. Auch im vorliegenden Fall gingen die Verlustvorträge auf die Komplementärgesellschaft über und eine Nachversteuerung in Österreich könne erfolgen soweit in Deutschland eine Verlustverwertung iSd § 2 Abs. 8 Z 3 EStG erfolgt. Jede andere Vorgehensweise findet im Gesetz keine Deckung zumal die deutsche KG auf Grund der vom Insolvenzverwalter erstellten Steuererklärungen von der deutschen Finanz auch laufend veranlagt werde.

Ein **negatives Kapitalkonto könne** zudem, wie das die Finanzverwaltung vermute, **bei einem Konkurs** im Jahresabschluss der KG überhaupt **nicht verbleiben**. Ein Konkurs führe ja gerade dazu, dass die Gläubiger genau in jenem Ausmaß auf ihre Forderungen verzichten als dies zur Abdeckung des negativen Eigenkapitals im Jahresabschluss erforderlich ist. Am Ende des Konkurses sei durch das ertragswirksame Ausbuchen von Verbindlichkeiten das Eigenkapital exakt auf null gestellt. Daher könne auch folgerichtig keine Versteuerung von negativen Kapitalkonten unterbleiben.

Die von der Betriebsprüfung angeführte **Differenz bei den Gewährleistungsrückstellungen** ergebe sich aus einer steuerneutralen Auflösung einer pauschalen Gewährleistungsrückstellung, stimme mit der Aktenlage überein und könne bei Bedarf noch untermauert werden.

Mit **Bescheid vom 21. September 2011 forderte das Finanzamt** die Bw gemäß § 85 Abs. 2 iVm § 250 BAO zur **Behebung** folgender **Mängel der Berufung vom 26. August 2010** gegen Körperschaftsteuer für die Jahre 2005 und 2006 auf:

Fehlen eines Inhaltserfordernisses gemäß § 250 Abs. 1 BAO und zwar die genaue Bezeichnung des/der Bescheide/s, gegen den/die sich die Berufung richtet (Feststellungsbescheide Gruppenträger, Körperschaftsteuer Gruppe oder gegen beide). Sollte sich die Berufung gegen die "Körperschaftsteuerbescheide Gruppe" richten, fehlten die Anfechtungspunkte, die begehrten Änderungen und eine Begründung der Berufung.

Mit **Schreiben vom 21. September 2011** hielt **das Finanzamt** der Bw Folgendes vor:

Gemäß § 252 Abs. 1 BAO kann ein Bescheid, dem Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Bei der Gruppenbesteuerung werden in einem mehrstufigen Verfahren folgende Feststellungen iSd. § 92 Abs. 1 lit. b BAO getroffen:

- a) § 9 Abs. 8 KStG Vorliegen einer Gruppe und Nennung des Gruppenträgers und der inländischen und ausländischen Mitglieder
- b) § 9 Abs. 9 KStG Änderungen wie Eintritt oder Ausscheiden von Gruppenmitgliedern
- c) § 24a Abs. 1 Z 1 KStG 1988 Ergebnis unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder
- d) 24a Abs. 1 Z 2 KStG 1988 Ergebnis des Gruppenträgers

*Im gegenständlichen Fall wurde mit Gruppenfeststellungsbescheid vom 2. April 2010 gemäß § 9 Abs. 9 KStG ab der Veranlagung 2005 rückwirkend gemäß § 295a BAO die Zugehörigkeit der FD zur Unternehmensgruppe aufgehoben.
Dieser Bescheid ist offensichtlich rechtskräftig.*

Die Berufung vom 26. August 2010 wird schon deshalb betreffend das Jahr 2005 (einiger Berufungspunkt: Erfassung des Verlustes der FD im insoweit abgeleiteten Feststellungsbescheid Gruppenträger 2005 und Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2005) kein Erfolg beschieden sein können (vgl. § 252 Abs. 1 BAO und UFS 05.05.2011, RV/0112-I/10).

Mit **Schriftsatz vom 10. Oktober 2011** stellte die Bw hierauf einen **Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand betreffend die Berufungsfrist gegen den ergangenen Gruppenfeststellungsbescheid 2005 vom 2. April 2010** und für den Fall dessen Abweisung den **Antrag auf Erlassung von Gruppenfeststellungsbescheiden 2005**, welche sowohl an den Gruppenträger als auch an das betroffene Gruppenmitglied gesandt werden und welche die Adressaten benennen, denen gegenüber die Bescheide wirken sollen.

Zum Mängelbehebungsauftrag vom **21. September 2011** nahm die Bw im genannten Schriftsatz vom 10. Oktober 2011 sinngemäß im Wesentlichen folgt Stellung:

Da die Bw als Gruppenträger der Unternehmensgruppe agiere, **richte sich die Berufung vom 26. August 2010 gegen die Feststellungsbescheide Gruppenträger und Körperschaftsteuer Gruppe der Jahre 2005** (vom 7. Juni 2010) **und 2006** (vom 8. Juni 2010). Da in der Berufung die Berücksichtigung des Verlustes des ausländischen Gruppenmitgliedes LD begehrt werde, ergebe sich hieraus **auch** eine Berufung **gegen den Gruppenfeststellungsbescheid 2005 vom 2. April 2010**.

Hinsichtlich des Körperschaftsteuerbescheides Gruppe 2005 vom 7. Juni 2010 werde als Änderung die Verminderung des Gruppeneinkommens um den begehrten Verlust ("negatives Einkommen") des ausländischen Gruppenmitgliedes LD von 1,716.165,00 € beantragt. Hinsichtlich des Körperschaftsteuerbescheides Gruppe 2006 vom 8. Juni 2010 werde als Änderung die Verminderung des Gruppeneinkommens um die begehrte Verlusttangente an der D-KG von 1,716.165,00 € beantragt.

Mit **Schreiben vom 13. Februar 2012** gab das **Finanzamt** sinngemäß im Wesentlichen folgende **Gegenäußerung zur Stellungnahme der Bw vom 6. September 2011** betreffend die D-KG ab:

Nach Ansicht des Finanzamt bestünden folgende grundsätzlichen Probleme in Bezug auf die Anerkennung des geltend gemachten Verlustes, der in Deutschland der Bw als Kommanditistin nicht zugewiesen wurde, auszugsweise zitiert aus dem Artikel von Atzmüller, Highlights aus dem EStR-Wartungserlass 2010, RdW 2011, 44:

"Die Handhabung des § 2 Abs. 8 EStG 1988 bereitet aber nicht nur im Fall von ausländischen Pauschalbesteuerungsregimen oder Steuerfreistellungen Probleme, sondern zB auch dann, wenn Verluste nach ausländischem Recht einem anderen Steuerpflichtigen zugerechnet werden als nach österreichischem Steuerrecht. Sieht etwa das Ausland vor, dass Verluste eines beschränkt haftenden Gesellschafters diesem nur bis zur Höhe seiner Einlage, darüber hinaus aber dem unbeschränkt Haftenden zugewiesen werden, ginge eine

Nachversteuerung der insoweit personal unterschiedlich zuzurechnenden Verluste ins Leere, weil die Verluste im Ausland nicht durch denselben Steuerpflichtigen verwertet werden. Eine Doppelberücksichtigung wäre die Folge.

So wird etwa nach § 15a dESTG dem Kommanditisten der auf ihn entfallende Verlust nur bis zur Höhe der Einlage zugerechnet. Der auf den Kommanditisten entfallende Verlust, der über die Einlage hinausgeht, wird dem Komplementär zugerechnet, da er den Verlust wirtschaftlich zu tragen hat. Nach österreichischem Steuerrecht wird hingegen der beschränkt haftende Kommanditist wie ein unbeschränkt Haftender behandelt; Verluste werden ihm daher auch über die Einlage hinaus zugerechnet. Erst bei Ausscheiden wird die Zurechnung der Verluste über die Einlage hinaus, die der Kommanditist wirtschaftlich nicht zu tragen hat, wieder rückgängig gemacht, indem nach § 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988 das negative Kapitalkonto des Kommanditisten, das er nicht auffüllen muss, jedenfalls als Veräußerungsgewinn anzusetzen ist.

Für derartige Konstellationen sieht Rz 211 der Einkommensteuerrichtlinien vor – ungeachtet der Verlustermittlung nach österreichischem Recht – vor, dass ein Verlust eines nach österreichischem Recht unbeschränkt steuerpflichtigen Kommanditisten, der nach ausländischem Recht jedoch dem Komplementär zugerechnet wird, beim Kommanditisten von vornherein nicht berücksichtigt wird, weil er bereits durch die Zurechnung zum Komplementär - bezogen auf den Kommanditisten - im Ausland berücksichtigt worden ist; er kann daher in Österreich nicht noch einmal berücksichtigt werden."

Diese Auffassung, der sich auch das Finanzamt anschließe, werde auch in der Kommentierung von Fuchs in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 2 Tz 157, vertreten.

Nach Ansicht des Finanzamtes sei die Berücksichtigung des Verlustes vor allem deshalb ausgeschlossen, weil eine Nachversteuerung in diesem Fall nicht erfolgen könnte:
Für eine Nachversteuerung sei es nach § 2 Abs. 8 Z 3 EStG erforderlich, dass die Verluste im Ausland (nach ausländischem Steuerrecht) in einem der Folgejahre berücksichtigt "werden könnten".

Da im Ausland aber im Entstehungsjahr keine Verluste zugewiesen worden seien, sei auch eine spätere Verlustverwertung im Ausland nicht möglich. Die Bestimmung über die Nachversteuerung würde daher ins Leere gehen.

Mit **Schriftsatz vom 4. April 2012** wurde **seitens der Bw** der Stellungnahme des Finanzamtes vom 13. Februar 2012 zu den als Kommanditistin in Deutschland geltend gemachten Auslandsverlusten sinngemäß im Wesentlichen Folgendes entgegnet:

Der zitierte Artikel vom Atzmüller (RdW 2011,44) enthalte zunächst eine **grundlegende Fehlinterpretation des deutschen Steuerrechts**. § 15a dEStG führe nicht zur automatischen Zurechnung von Verlusten des Kommanditisten zum Komplementär, soweit das Kapitalkonto des Kommanditisten negativ wird. **Soweit das Kapitalkonto des Kommanditisten negativ wird**, gingen die **Verluste** vielmehr **beim Kommanditisten selbst auf Wartetaste**. Das deutsche Einkommensteuergesetz schließe damit den Verlustausgleich des Kommanditisten mit anderen Gewinnen desselben Steuerpflichtigen aus. Die Wartetastenverluste des Kommanditisten sollten vielmehr nur gegen künftige Gewinne aus derselben Einkunftsquelle verrechenbar sein.

Insofern seien also die angeführte Literatur und die wohl darauf basierende **Rz 211 der EStR für das Jahr 2006 eindeutig nicht anwendbar**. Im Bescheid 2006 sei die Tangente unstrittig dem Kommanditisten zugerechnet worden. Erst **ab dem Jahr 2007** sei die **Tangente des Kommanditisten nach deutschem Steuerrecht dem Komplementär zugerechnet worden**. Dies ergebe sich aber nicht aus § 15a dEStG, sondern vielmehr aus dem Umstand, dass die deutsche Kommanditgesellschaft Insolvenz angemeldet habe.

Es stelle sich aber die Frage, ob für das **Jahr 2007** die in den Einkommensteuerrichtlinien vertretene Ansicht überhaupt zulässig sei. Sie entsprächen in diesem Punkt nicht den gesetzlichen Vorgaben und stünden außerdem im **Widerspruch zur Einbringung ausländischer Betriebsstätten in ausländische Kapitalgesellschaften**. Wie bereits im Schreiben vom 6. September 2011 dargestellt, gehe die Finanzverwaltung in den EStR Rz 207 davon aus, dass im Zeitpunkt der Verlustverwertung durch die Kapitalgesellschaft eine Nachversteuerung zur erfolgen habe und zwar bei jenem Steuerpflichtigen, bei dem sich der Verlust ursprünglich ausgewirkt hat. Dies und nichts anderes sollte auch im gegenständlichen Fall die gebotene Vorgangsweise sein. Die vom Finanzamt angeführten grundsätzlichen Probleme in Bezug auf die Anerkennung des geltend gemachten Verlustes sollten so sehr einfach lösbar sein. Eine Nachversteuerung wäre dann auf Grundlage der gesetzlichen Vorgaben möglich. Sie würde dann eben nicht (wie vom Finanzamt befürchtet) ins Leere gehen.

Dass diese rechtliche Würdigung den in den Jahren 2006 und 2007 geltenden gesetzlichen Bestimmungen entspreche, ergäbe sich indirekt auch aus dem 1. Stabilitätsgesetz 2012. Der § 2 Abs. 8 Z 3 1. Satz EStG laute künftig wie folgt:

Im Ausland nicht berücksichtigte Verluste sind bei der Ermittlung des Einkommens höchstens in Höhe der nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres anzusetzen.

Dies unterstreiche noch einmal die eindeutige Rechtslage in den Jahren 2006 und 2007, dass ausländische Verluste eben immer nach österreichischem Steuerrecht zu ermitteln sein und auch dann steuerlich in Österreich verwertet werden könnten, wenn sie die Höhe des nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verlustes übersteigen. Die aktuelle Einschränkung durch den Gesetzgeber bestätige indirekt aber gerade die Zulässigkeit der Vorgangsweise der Bw in den hier betroffenen Veranlagungsjahren.

Zum eben zitierten Schriftsatz der Bw vom 4. April 2012 verwies das **Finanzamt mit Schreiben** vom **7. Mai 2012** auf seinen bereits in der Stellungnahme vom 13. Feber 2012 erläuterten Rechtsstandpunkt.

Mit **Schreiben** vom **4. Mai 2012** forderte die **Berufungsbehörde** die Bw zur Vorlage folgender Unterlagen betreffend die D-KG auf (Pkt. 1-6) und erweiterte dies mit **Schreiben** vom **23. Mai 2012** um die Punkte 7 bis 11:

1.	Gesellschaftsvertrag
2.	Steuererklärung betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung in Deutschland samt Beilagen, insbesondere der Jahresabschlüsse 2005 bis 2011
3.	Deutsche Feststellungsbescheide zu Pkt. 2
4.	Rechtsmittelschriften betreffend Pkt. 2 und 3
5.	Erlédigungen zu Pkt. 4
6.	Begründung der im Schriftsatz vom 6. September 2011 zu Pkt. 2 gemachten Behauptung (S 3 Abs. 1, eine Zurechnung beim Komplementär sei erst ab der Veranlagung 2007 im Rahmen der Insolvenz erfolgt und Konkretisierung des diesbezüglichen (von der Rechtslage in Österreich abweichenden) deutschen Steuerrechts.
7.	Auflistung der Tangente (Gewinn/Verlust) nach deutschem Steuerrecht für die Jahre seit Beteiligung bis laufend
8.	Darstellung der Verrechnung bzw. der Möglichkeit der Verrechnung der unter Pkt. 7 ausgewiesenen Verluste mit ausländischen Gewinnen nach deutschem Steuerrecht für die Jahre seit Beginn der Beteiligung bis laufend
9.	Begründete rechnerische Darstellung der Ermittlung der Tangente (Gewinn/Verlust) nach österreichischem Steuerrecht für die Jahre seit Beteiligung bis laufend
10.	Darstellung, in welchen österreichischen Steuerbescheiden auf Grund der Verrechnung in Deutschland(Pkt. 8) eine Zurechnung in welcher Höhe nach § 9 Abs. 6 Z 6 KStG erfolgt ist – FALSCH D-KG KEIN GRUPPENMITGLIED
11.	Darlegung, wann in Deutschland mit einer Verrechnung eines 630.970,00 € übersteigenden Verlustanteiles in Bescheiden nach 2006 erfolgt ist bzw. wann damit aus welchen Gründen zu rechnen ist.

Mit **Schriftsatz** vom **5. Juni 2012** legte die **Bw** umfangreiche Unterlagen vor und nahm zu den mit Schreiben der Berufungsbehörde vom 4. Und 23. Mai 2012 geforderten Punkten wie folgt Stellung:

Punkt 1: Vorlage des seinerzeitigen Gesellschaftsvertrages inklusive Handelsregisterauszug
Hinweis der Berufungsbehörde:

Im vorgelegten Vertrag über die Errichtung einer Kommanditgesellschaft vom 15. Dezember 1988 wird als Dauer in § 4 "unbestimmte Zeit" genannt.

Aus dem vorgelegten Handelsregisterauszug der D-KG ist Folgendes ersichtlich:

Die Bw ist an der D-KG seit 27. Februar 2004 als Kommanditistin mit einer Einlage von 500.000,00 € beteiligt.

Über das Vermögen der D-KG wurde mit Beschluss des Amtsgerichtes vom 24. November 2005 die vorläufige Insolvenzverwaltung angeordnet und bestimmt, dass Verfügungen der Schuldnerin nur mit Zustimmung des vorläufigen Insolvenzverwalters wirksam sind.

Über das Vermögen der D-KG wurde durch Beschluss des Amtsgerichtes vom 1. Dezember 2006 das Insolvenzverfahren eröffnet und dadurch die Gesellschaft aufgelöst worden (Von Amts wegen eingetragen nach §§ 32, 143 HGB am 14. Februar 2006).

Punkt 2 bis 5: Vorlage der Jahresabschlüsse 2005 bis 2010 inklusive der Bescheide Steuererklärung 2006. Ab 2007 wurden keine Steuererklärungen mehr eingereicht, da die deutsche Finanz von Amts wegen auf Grund der eingereichten Jahresabschlüsse die Bescheide erlässt. Für das Jahr 2006 sind sowohl der Erstbescheid, die Berufung als auch der letztgültige Bescheid beigelegt, wobei der Berufung vollinhaltlich stattgegeben wurde.

Punkt 6: Wie aus dem letztgültigen Bescheid 2006 hervorgeht, beträgt der nach deutschen Vorschriftenermittelte Verlust -3.933.971,00 €. Ab 2007 wird das im Jahresabschluss ausgewiesene Ergebnis ausschließlich dem Komplementär zugerechnet (vgl. deutsches Steuerrecht). Diesbezüglich verweisen wir auf die deutsche Berufung (Punkt 2.).

Punkt 7: Die Beteiligung an der deutschen D-KG besteht seit Dezember 1988. Der Vollständigkeit halber wird erwähnt, dass die Beteiligung an der deutschen KG bis einschließlich 2003 durch die österreichische Ö GmbH & Co KG gehalten wurde, danach durch die Bw.

Wie aus der beiliegenden Excel-Aufstellung (Übersicht Tangenten) ersichtlich, wurden in den Jahren 2001 bis 2003 Gewinne erwirtschaftet, die aus der Besteuerungsgrundlage der österreichischen Ö GmbH & Co KG ausgeschieden wurden.

Nachdem Gewinne nicht der Besteuerung in Österreich unterliegen, erfolgte diesbezüglich

auch keine Umrechnung (vgl. auch Bescheide ab 2001 sowie die österreichischen Steuerrechnungen ab 2001).

Punkt 8: In Deutschland besteht die Möglichkeit eines (einjährigen) Verlustrücktrages. Im Jahr 2004 wurde vom erwirtschafteten Verlust ein Betrag iHv 500.000,00 € in das Jahr 2003 rückgetragen. Dieser Umstand wurde insoweit berücksichtigt, als nur mehr ein um 500.000,00 € verminderter Verlust in Österreich berücksichtigt wurde.

Punkt 9: Ab 2004 wurde erstmals ein nach österreichischem Steuerrecht ermittelter steuerlicher Verlust iHv 1,86 Mio. € berücksichtigt (siehe Umrechnungsblatt). Im Wesentlichen wurden Pauschalrückstellungen und ausländische Betriebsstätten korrigiert, ebenso wie der rückgetragene Verlust iHv 500.000,00 €, der als Nachversteuerung gleich vom eigentlichen Verlust abgezogen wurde. Korrekterweise würde sich der steuerliche Verlust 2004 auf rund 2,3 Mio. € belaufen; der Verlustrücktrag iHv 500.000,00 € wurde sofort gegengerechnet, sodass ein Verlust iHv 1,86 Mio. € verblieben ist. Im Jahr 2005 wurde die deutsche steuerliche Gewinntangente in Österreich nachversteuert (siehe deutscher Bescheid 2005). Der handelsrechtlich gebuchte Gewinn in der Bw wurde demgegenüber ausgeschieden.

Punkt 10: Nachdem bis 2003 aus der deutschen Ö GmbH & Co KG Gewinntangenten zugewiesen wurden, erfolgte keine Zurechnung in Österreich. Der Verlust 2004 wurde in der Bw berücksichtigt. Ebenso wie die Nachversteuerung im Jahr 2005 bzw. die Ausscheidung des Gewinnes in diesem Jahr. Der Verlust 2006, der durch die Betriebspprüfung korrigiert wurde, wurde ebenso in der Bw berücksichtigt.

Punkt 11: Die Nachversteuerung in Österreich erfolgt im Jahr 2012 nach Vorliegen des deutschen Bescheides 2012, da die Verbindlichkeiten im Wirtschaftsjahr 2011/12 aufgrund der Beendigung ertragswirksam auszubuchen sind. Durch die auszubuchenden Verbindlichkeiten wird das negative Eigenkapital buchmäßig wieder ausgeglichen.

Punkt Gewährleistungsrückstellung:

Wie telefonisch besprochen erhalten Sie die Entwicklung der Gewährleistungsrückstellung. Aus dem Umrechnungsblatt 2004 ergibt sich bei Vergleich der Rückstellungsstände 2003 (543 T€) und 2004 (305 T€) eine Auflösung iHv 238 T€, die von der Betriebspprüfung anerkannt wurde. Im Gewinnjahr 2005 erfolgte eine Dotierung dieser Rückstellung auf rund 501 T€. Im Jahr 2006 wurde diese pauschale Rückstellung wieder aufgelöst. Wie auch bereits im Jahr 2004 nur die in diesem Jahr ertragswirksame gebuchte Auflösung berücksichtigt und auch anerkannt wurde, ist uE auch die im Jahresabschluss 2006 enthaltene Rückstellungsauflösung iHv 446 T€ für Zwecke des österreichischen Steuerrechts zu korrigieren.

Mit **Schreiben** vom **19. Juli 2012** übermittelte die **Berufungsbehörde** dem Finanzamt mit folgenden Feststellungen und Aufforderungen eine Kopie der von der Bw mit Schriftsatz vom 5. Juni 2012 übermittelten Unterlagen:

Unter Punkt 4 des Schlussbesprechungsprogramms vom 17.3.2010 (Bilanzakt/2006) wurden auch Änderungen durch die Betriebsprüfung iZm der Auflösung der **pauschalen**

Gewährleistungsrückstellung 2006 vorgenommen. Eine Berechnung einer Einzelgewährleistungsrückstellung liege nicht vor.

In dem dem Finanzamt mit ho. Vorhalt vom 14. September 2011 in Kopie übermittelten Schriftsatz der Bw vom 6. September 2011 (S 4 Abs. 2, Bl. 49/2007), hat sie angegeben, die von der Betriebsprüfung angeführte Differenz bei den Gewährleistungsrückstellungen ergebe sich aus einer steuerneutralen Auflösung einer pauschalen Gewährleistungsrückstellung. Sie stimme mit der Aktenlage ihrer Vertreterin überein und könne bei Bedarf noch untermauert werden.

Mit Schriftsatz vom 5. Juni 2012 hat die Bw eine Stellungnahme abgegeben und umfangreiche Unterlagen vorgelegt, die in Wahrung des Parteiengehörs je in Kopie zur Kenntnis gebracht werden.

Es wird ersucht, innerhalb von zwei Monaten ab Zustellung dieses Schreibens eine Stellungnahme, insbesondere zu Pkt. 11 (avisierte Nachversteuerung in Österreich im Jahr 2012) und zur Richtigkeit der im bekämpften Bescheid vorgenommenen Kürzung der pauschalen Gewährleistungsrückstellung vorzulegen.

Mit **Schreiben** vom **8. Oktober 2012** verwies das **Finanzamt** hinsichtlich der Berücksichtigung der deutschen Verluste auf seine Stellungnahme vom 13. Feber 2012 und die darin angeführten rechtlichen Bedenken (Zu einer eventuellen freiwilligen Nachversteuerung für das Jahr 2012 könne aus diesem Grund keine Äußerung abgegeben werden) und legte zur **Gewährleistungsrückstellung** folgende Stellungnahme der Großbetriebsprüfung vom 28. September 2012 vor:

Die Bw ist an der deutschen D-KG beteiligt. Gewinne aus dieser Beteiligung sind daher aus der Besteuerungsgrundlage der Bw auszuscheiden - Verluste sind nach Umrechnung auf österreichisches Steuerrecht abzugfähig. Die Dotierung von pauschalen Gewährleistungsrückstellungen führt daher zu Ergebniserhöhungen, Auflösungen von pauschalen Gewährleistungsrückstellungen zu Ergebnisminderungen.

Wie aus beiliegender Darstellung hervorgeht, wurde in Wirtschaftsjahren in denen ein Gewinn erzielt wurde die pauschale Gewährleistungsrückstellung dotiert, in jenen Jahren in denen ein Verlust erzielt wurde die Rückstellung aufgelöst. Die Auflösungen der Rückstellung im Wirtschaftsjahr 2004 in Höhe von 237.966,00 € und im Wirtschaftsjahr 2006 in Höhe von 446.276,00 € führten daher zu einer Erhöhung der anrechenbaren ausländischen Verluste. Die Dotierung der Rückstellung im Wirtschaftsjahr 2005 in Höhe von 191.182,00 € blieb unberücksichtigt, weil in diesem Wirtschaftsjahr ein Gewinn erzielt wurde und daher keine Umrechnung erfolgte.

Durch diesen Umstand wurden Auflösungen von pauschalen Gewährleistungsrückstellungen in Höhe von 684.242,00 € verlusterhöhend geltend gemacht, obwohl die gesamte pauschale Gewährleistungsrückstellung nie einen höheren Stand als im Wirtschaftsjahr 2003 mit 543.260,00 € erreicht hatte. Durch die Betriebsprüfung wurden daher die Rückstellungsauflösungen nur bis zu dem Betrag von 543.260,00 € steuerlich anerkannt, da nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht mehr aufgelöst werden kann als überhaupt gebildet wurde.

Über diese Vorgehensweise wurde mit den Vertretern des Unternehmens Einigung erzielt. Im Gegenzug wurde auf eine Untersuchung, ob im Prüfungszeitraum eventuell Einzelgewährleistungsrückstellungen zu bilden wären, verzichtet. Eine Überprüfung, ob es im Prüfungszeitraum rückstellungspflichtige Einzelgewährleistungen gab, hätte sich bei einer ausländischen Firma in Liquidation auch sehr schwierig gestaltet.

Beilage: Bilanzdaten der D-KG:

	2003	2004	2005	2006	Gesamt
Verlust	positiv	1.376.988	positiv	630.970	
Gewährleistungsrückstell. Bilanz	543.260	305.294	501.476	55.200	
Dotierung Gewährleistungsrückst			196.182		
Auflösung Gewährleistungsrückst		237.966		446.276	684.242

Mit **Schreiben vom 6. November 2012** übermittelte die **Berufungsbehörde** der Bw den Vorhalt an das Finanzamt vom 19. Juli 2012 sowie die diesbezügliche schriftliche Antwort vom 8. Oktober 2012 samt Beilagen in Kopie zur Gegenäußerung bis Ende 2012:

Werde die Richtigkeit der von der Betriebsprüfung vorgenommenen Kürzung des Verlustes aus der Kommanditbeteiligung in Deutschland auf Grund der Reduktion der Auflösung der pauschalen Gewährleistungsrückstellung 2006 von 446.276,20 auf 250.094,00 außer Streit gestellt?

Um Vorlage der Jahresabschlüsse zum 28.02.2011 und 29.02.2012, der Bescheide des Finanzamtes München über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2011 und 2012 und Unterlagen betreffend Beendigung des Insolvenzverfahrens der D-KG werde ersucht.

Mit **Schriftsatz vom 20. Dezember 2012** gab die **Bw** zum Vorhalt vom 6. November 2012 folgende Stellungnahme ab:

Die von der Betriebsprüfung vorgenommene Kürzung der steuerneutralen **Rückstellungsauflösung** im Jahr 2006 ist uE rechtswidrig. Die Betriebsprüfung behauptet, dass eine steuerneutrale Auflösung der Rückstellung nur zum Teil zugelassen wird und zwar insoweit, als der Stand des Jahres 2003 erreicht wird. Dies auch mit der Begründung, dass die aus österreichischer Sicht steuerneutrale Dotierung im Jahr 2005 außer Ansatz geblieben ist, weil in diesem Jahr eine Nachversteuerung auf Grundlage des deutschen Bescheides erfolgte. Der Grundgedanke des § 2 Abs. 8 EStG ist, dass ausländische Einkünfte bei der Berücksichtigung in Österreich **stets nach österreichischem Steuerrecht** zu ermitteln sind und daher eine "Umrechnung" bzw Adaptierung vom ausländischen Steuerrecht auf das österreichische Steuerrecht stattzufinden hat. Dies wird auch in den erläuternden Bemerkungen zum 1. StabG zu § 2 Abs. 8 EStG nochmals festgehalten. Die

Ergebnisumrechnung auf österreichisches Steuerrecht ist demnach zwingend vorgesehen und zwar in einer jährlichen Betrachtung. Von einer jahresübergreifenden Betrachtung ist keine Rede. Durch die jahresweise Betrachtung ergab sich aber oftmals eine Diskrepanz zwischen Verlustverwertung und Nachversteuerung, sodass dies der Auslöser für die jüngste Gesetzesänderung des § 2 Abs. 8 EStG war.

Durch das 1. StabG 2012 wurde der § 2 Abs. 8 EStG wie folgt geändert: "*Im Ausland nicht berücksichtigte Verluste sind bei der Ermittlung des Einkommens höchstens in Höhe der nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des Wirtschaftsjahrs anzusetzen*". Die erläuternden Bemerkungen begründen diese Gesetzesänderung damit, dass in den vergangenen Jahren die für inländische Zwecke umgerechneten Verluste oftmals höher waren als die ausländischen Verluste und eine spätere Nachversteuerung dann an die Verwertung im Ausland (ausländischer Steuerbescheid) anknüpft. Daraus folgt, dass die bisherige Rechtslage aber eben einen höheren im Inland verwertbaren Verlust zugelassen hat und im Ergebnis eine Gesamtbetrachtung, wie dies die Betriebsprüfung im gegenständlichen Fall anstellt, im Altregime nicht vorzunehmen war. Die Möglichkeit, dass ausländische Verluste für Zwecke der Berücksichtigung im Inland demnach höher sein konnten, wurde erst durch die Gesetzesänderung, die ab der **Veranlagung 2012** gilt, versagt.

Die **Jahresabschlüsse** zum 28.2.**2011** und 28.2.**2012** sowie die dazugehörigen **Bescheide** liegen uns derzeit nicht vor. Der letzte uns vorliegende Jahresabschluss samt Bescheid betrifft das Jahr 2010. Sämtliche uns vorliegenden Jahresabschlüsse 2008 bis 2010 haben wir Ihnen, obwohl diese nicht unmittelbar verfahrensrelevant sind, bereits vorgelegt. Sollten jedoch die Jahresabschlüsse/Bescheide 2011 und 2012 im weiteren Verlauf des Verfahrens relevant sein, werden wir selbstverständlich versuchen, diese beizubringen.

Anbei erhalten Sie den Schlussbericht des Insolvenzverwalters sowie den Beschluss des Amtsgerichtes München über die Aufhebung des Insolvenzverfahrens.

Mit **Vorhalt vom 4. Jänner 2013** urgierte die **Berufungsbehörde** bei der Bw die Vorlage der dem Schriftsatz vom 20. Dezember 2012 nicht angeschlossenen Beilagen (Schlussbericht des Insolvenzverwalters und Beschluss des Amtsgerichtes München) und richtete folgende Frage an sie:

Bis wann ist mit der Übermittlung der Jahresabschlüsse zum 28.2.2011 und 29.2.2012 zu rechnen und bis wann sind diese nach deutschem Unternehmensrecht zu erstellen?

Diese Jahresabschlüsse und die entsprechenden Bescheide des Finanzamtes München dienen der Verifizierung Ihrer Ankündigung im Schriftsatz vom 5. Juni 2012 zu Pkt. 11
"Die Nachversteuerung in Österreich erfolgt im Jahr 2012 nach Vorliegen des deutschen Bescheides 2012, da die Verbindlichkeit im Wirtschaftsjahr 2011/12 aufgrund der Beendigung des Insolvenzverfahrens ertragswirksam auszubuchen sind. Durch die auszubuchenden Verbindlichkeiten wird das negative Eigenkapital buchmäßig wieder ausgeglichen"

Mit **Schriftsatz vom 6. Feber 2013** übermittelte die **Bw** den Schlussbericht des Insolvenzverwalters vom 29. Juni 2009 (Preisverfall Industriemontage, Insolvenz des

englischen Schwesterunternehmens, Kündigung aller Mitarbeiter 31. Mai 2006) und den Beschluss des Amtsgerichtes München vom 22. August 2012, wonach das Insolvenzverfahren über das Vermögen der D-KG nach Vollzug der Schlussverteilung aufgehoben wird, und teilte mit, dass es sich ihrer Kenntnis entziehe, bis wann mit der Übermittlung der Jahresabschlüsse zum 28.02.2011 und 29.02.2012 zu rechnen sei, was für gegenständliches Berufungsverfahren nicht unmittelbar relevant sei.

Mit **Schreiben** vom **4. März 2013** übermittelte die **Berufungsbehörde** dem Finanzamt die Vorhalte vom 6. November 2012 und 4. Jänner 2013 sowie die dazu von der Bw gemachten Gegenäußerungen vom 20. Dezember 2012 und 6. Februar 2013 samt Beilagen in Kopie und ersuchte das Finanzamt, im Rechtshilfeweg vom Finanzamt München Kopien der Bescheide 2011 und 2012 sowie der diesen zu Grunde liegenden Jahresabschlüsse der D-KG beizuschaffen.

Das **Finanzamt** teilte mit **Schreiben** vom **10. April 2013** das diesbezügliche Ergebnis mit, das die **Berufungsbehörde** der Bw mit **Schreiben** vom **12. April 2013** wie folgt mitteilte:

Dem zuständigen Finanzamt München II wurden keine Jahresabschlüsse zum Stichtag 28.2.2011 und 29.2.2012 vorgelegt. Das mit Beschluss vom 1. Februar 2006 über die D-KG eröffnete Insolvenzverfahren wurde nach Schlussverteilung durch Beschluss des Amtsgerichtes München vom 8. August 2012 aufgehoben. Die Firma wurde inzwischen im Handelsregister gelöscht. Beim Finanzamt München Abteilung II wurden die Signale bereits mit 1. Jänner 2011 gelöscht. Das Finanzamt München II wird für die Jahre 2011 und 2012 keinen Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte erlassen.

Um Vorlage eines Firmenbuchauszuges der D-KG mit historischen Daten, insbesondere zum Nachweis des Datums der Löschung werde ersucht. Hinsichtlich der Körperschaftsteuerbescheide Gruppe sei an sich § 252 BAO zu beachten (vgl. S 13ff der Berufungsentscheidung betreffend das Jahr 2005 vom 18. Juli 2012, RV/0035-L/11).

Mit **Schreiben** vom **6. Mai 2013**, das der Bw mit **Telefax am 13. Mai 2013** zur Kenntnis übermittelt wurde, gab das **Finanzamt** folgende Stellungnahme zum Schreiben vom 12. April 2013 ab:

Zur **Vorgeschichte**:

Die Bw war als Kommanditist zu 100 % an einer deutschen Kommanditgesellschaft beteiligt. Als Komplementärin war eine deutsche GmbH als Arbeitsgesellschafterin beteiligt. Im Wirtschaftsjahr 2005/06 hat die KG Insolvenz eröffnet und letztlich hohe Verluste ausgewiesen. Diese Verluste wurden **als ausländische Betriebsstättenverluste** in Österreich geltend gemacht.

Dieser Verlust wurde in Deutschland auf Ebene der KG veranlagt, wobei der Verlust der Komplementärgesellschaft zugewiesen wurde.

Nach **§ 15a dEStG** wird also dem Kommanditisten der auf ihn entfallende Verlust nur bis zur

Höhe der Einlage zugerechnet. Der auf den Kommanditisten entfallende Verlust, der über die Einlage hinausgeht, wird dem Komplementär zugerechnet, da dieser den Verlust wirtschaftlich zu tragen hat. Nach österreichischem Steuerrecht wird hingegen der beschränkt haftende Kommanditist zunächst wie ein unbeschränkt Haftender behandelt; *Verluste* werden ihm daher auch über die Einlage hinaus zugerechnet. Erst bei Ausscheiden wird die Zurechnung der Verluste - über die Einlage hinaus, die der Kommanditist wirtschaftlich nicht zu tragen hat, wieder rückgängig gemacht, indem nach **§ 24 Abs. 2 letzter Satz öEStG 1988** das negative Kapitalkonto des Kommanditisten, das er nicht auffüllen muss, jedenfalls als Veräußerungsgewinn anzusetzen ist.

Zur rechtlichen Grundlage der Berücksichtigung ausländischer Verluste:

§ 2 Abs.8 EStG in der gegenständlichen anzuwendenden Fassung:

Soweit im Einkommen oder bei Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen sind, gilt Folgendes:

1. *Für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte sind die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes maßgebend.*
2. *Der Gewinn ist nach der Gewinnermittlungsart zu ermitteln, die sich ergäbe, wenn der Betrieb im Inland gelegen wäre. Wird der Gewinn des Betriebes im Ausland nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt, ist dies auch für das Inland maßgebend. Die Gewinnermittlung für eine Betriebsstätte richtet sich nach der für den gesamten Betrieb maßgebenden Gewinnermittlung.*
3. *Im Ausland nicht berücksichtigte Verluste sind bei der Ermittlung des Einkommens anzusetzen. Danach angesetzte ausländische Verluste erhöhen in jenem Kalenderjahr ganz oder teilweise den Gesamtbetrag der Einkünfte, in dem sie im Ausland ganz oder teilweise berücksichtigt werden oder berücksichtigt werden könnten.*

Die Ansicht des Finanzamtes:

Nach Ansicht des Finanzamtes ist der Berufung aus folgenden Gründen nicht stattzugeben:

Die Handhabung des § 2 Abs. 8 EStG 1988 bereitet Probleme, wenn Verluste nach ausländischem Recht - wie gegenständlich - einem anderen Steuerpflichtigen zugerechnet werden als nach österreichischem Steuerrecht. Sieht nämlich das Ausland vor, dass Verluste eines beschränkt haftenden Gesellschafters diesem nur bis zur Höhe seiner Einlage, darüber hinaus aber dem unbeschränkt Haftenden zugewiesen werden, geht **eine**

Nachversteuerung der insoweit personal unterschiedlich zuzurechnenden Verluste ins Leere, weil die Verluste im Ausland nicht durch denselben Steuerpflichtigen verwertet werden. Eine Doppelberücksichtigung wäre die Folge.

Für derartige Konstellationen sieht Rz 211 der Einkommensteuerrichtlinien – ungeachtet der Verlustermittlung nach österreichischem Recht - vor, dass ein Verlust eines nach

österreichischem Recht unbeschränkt steuerpflichtigen Kommanditisten, der nach ausländischem Recht jedoch dem Komplementär zugerechnet wird, beim *Kommanditisten von vornherein* nicht berücksichtigt wird, weil er bereits durch die Zurechnung zum Komplementär - bezogen auf den Kommanditisten - im Ausland berücksichtigt worden ist; er kann daher in Österreich nicht noch einmal berücksichtigt werden."

Diese Auffassung, wird auch in der Kommentierung von Fuchs in Hofstätter/Reichel, *Die Einkommensteuer - Kommentar, § 2 Tz 157*, vertreten.

Nach Ansicht des Finanzamtes ist die Berücksichtigung des Verlustes vor allem aus dem Grund ausgeschlossen, weil eine Nachversteuerung in diesem Fall nicht erfolgen könnte: Für eine Nachversteuerung ist es nach § 2 Abs.8 Z 3 EStG erforderlich; dass *die* Verluste im Ausland (nach *ausländischem Steuerrecht*) in einem der Folgejahre berücksichtigt "werden könnten".

Da im Ausland aber im Entstehungsjahr keine bzw. nur beschränkt Verluste zugewiesen worden sind, ist auch *eine* spätere Verlustverwertung im Ausland *nicht* möglich. Die Bestimmung über die Nachversteuerung würde daher ins Leere gehen.

Dazu kommt noch, dass in Deutschland in dem Jahr, in dem ein eventueller Veräußerungsgewinn zu erfassen wäre, möglicher Weise keine Bilanzen mehr erstellt und keine Veranlagungen *seitens* des deutschen Finanzamtes mehr durchgeführt wurden.

Mit **Schriftsatz vom 21. Mai 2013** legte die **Bw** einen Firmenbuchauszug der D-KG vor, aus dem ersichtlich ist, dass die Firma mit 22. November 2012 gelöscht worden ist, und nahm zu den Vorhalten der Berufungsbehörde vom 12. April und 13. Mai 2013 im Wesentlichen wie folgt Stellung:

Ein Ausscheiden der Kommanditbeteiligung aus der Unternehmensgruppe liege nicht vor. Der endgültige Nachweis über die tatsächliche Löschung sei der Beilage zu entnehmen.

Die in den Punkten 3 und 4 des Schreibens der Berufungsbehörde vom 12. April 2013 angedeutete Vorgangsweise hinsichtlich der Nachversteuerung sei möglicherweise eine Denkvariante. Es werde um Verständnis ersucht, dass an dieser Stelle keine detaillierten Überlegungen angestellt werden könnten, sondern auf das unabhängige Urteil der Berufungsbehörde vertraut werde.

Das Schreiben des Finanzamtes vom 6. Mai 2013 sei lediglich eine Wiederholung bisher vorgebrachter Argumente, die aus Sicht der Bw eindeutig unrichtig seien. Die Argumentation verkenne, dass die deutsche Finanzverwaltung die **Verluste im Jahr 2006 ganz unstrittig der österreichischen Kommanditgesellschaft** und nicht der deutschen Komplementärgesellschaft **zugewiesen** hat. Darauf sei seitens der Bw bereits wiederholt hingewiesen worden.

Auch die Würdigung des deutschen Steuerrechts hinsichtlich der Verlustzuweisung über die steuerliche Einlage hinaus sei nicht richtig. In Deutschland erfolge laut dem der Berufungsbehörde bereits vorliegenden Bescheid des Finanzamts München II vom 18. Mai 2009 eben **keine Zurechnung an den Komplementär**. Der Verlust gehe nach allgemeinem deutschen Steuerrecht beim Kommanditisten auf **Wartetaste**. Zur Vermeidung von Wiederholungen werde auf die detaillierten Darstellungen in den bisherigen Stellungnahmen der Bw verwiesen.

Mit Bescheid vom **29. Mai 2013** änderte das Finanzamt den in Berufung gezogenen **Körperschaftsteuer Gruppe 2007** vom 15. September 2010 **gemäß § 295 Abs. 1 BAO** ab, wobei dem Berufungsbegehren vom 22. September 2010 nicht Rechnung getragen wurde.

Mit am 2. April 2012 zugestellten **Bescheid vom 28. März 2012, RV/0383-L/12**, wurde die oben erwähnte **Berufung vom 26. August 2010 gegen den gemäß § 9 Abs. 9 KStG 1988 geänderten Gruppenfeststellungsbescheid 2005 vom 2. April 2010** als verspätet **zurückgewiesen**, weil der Bescheid vom 13. Juli 2010 die Frist zur Erhebung gegen den genannten Bescheid vom 2. April 2010 nicht (mit-) verlängert hat. Die dagegen erhobene **Verwaltungsgerichtshofbeschwerde** hat die GZ **2012/15/0098**.

Mit am 16. April 2012 zugestellter **Berufungsentscheidung vom 10. April 2012, RV/0259-L/12**, RV/0211-L/12, wurde vom Senat auch das Rechtsmittel der Bw gegen die Bescheide des Finanzamtes, mit denen dieses den oben ebenfalls erwähnten **Anträgen vom 10. Oktober 2011 auf**

- **Wiedereinsetzung** in den vorigen Stand hinsichtlich der **Frist zur Berufung** gegen den Gruppenfeststellungsbescheid 2005 gemäß § 9 Abs. 9 KStG 1988 vom 2. April 2010 **und** auf
- **Erlassung eines Gruppenfeststellungsbescheides 2005 gem. § 9 Abs. 9 KStG 1988** nicht entsprochen hatte, als **unbegründet abgewiesen**. Die dagegen erhobene **Verwaltungsgerichtshofbeschwerde** hat die GZ **2012/15/0097**.

Im **Schriftsatz vom 24. Jänner 2012** (S 4 Pkt. 2) stellte die Bw auch einen Antrag auf **Wertung der Berufung vom 26. August 2010 als Antrag gem. § 299 BAO zur Aufhebung des Gruppenfeststellungsbescheides 2005 vom 4. April 2010**. Mit **Bescheid vom 7. Mai 2012** wies das Finanzamt diesen Antrag als unbegründet ab. Die dagegen erhobene **Berufung** und jene betreffend Feststellung Gruppenträger und Körperschaftsteuer Gruppe 2005 wurden mit am 23. Juli 2012 zugestellter **Berufungsentscheidung vom 18. Juli 2012; RV/0035-L/11, RV/0789-L/12, abgewiesen**. Die dagegen erhobene **Verwaltungsgerichtshofbeschwerde** hat die GZ **2012/15/0175**.

Über die Berufungen wurde erwogen:

Im Gegensatz zum eben erwähnten Berufungs- und anschließenden Beschwerdeverfahren betreffend das Vorjahr 2005, in dem die Zugehörigkeit bzw. das rückwirkende Ausscheiden der englischen LD aus der Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG strittig ist, geht es bei den hier zu entscheidenden Folgejahren 2006 und 2007 um die Frage, in welcher Höhe ein Verlust der Bw aus einer Beteiligung als Kommanditistin an der deutschen D-KG im Inland steuerlich zu berücksichtigen ist. Bei der D-KG handelt es sich um eine ausländische Personen- und somit um keine ausländische Kapitalgesellschaft, weshalb die Einbeziehung des Ergebnisses schon deshalb nicht nach § 9 Abs. 2 KStG 1988 möglich ist.

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:

Nach § 16 des vorliegenden **Gesellschaftsvertrages** der **D-KG vom 15. Dezember 1988** erhält die Komplementärgesellschaft außer dem Ersatz der Kosten der Geschäftsführung, Vertretung und im Interesse der D-KG gemachten Aufwendungen zum Ausgleich des Haftungsrisikos und der von ihr zu tragenden Steuern eine von Gewinn und Verlust unabhängige jährliche Vergütung von 500,00 DM. Der danach verbleibende Gewinn oder Verlust wird gemäß § 17 des Gesellschaftsvertrages auf die Kommanditisten verteilt. In dem mit der Überschrift "Gewinnverwendung" versehenen § 18 wird diese wie folgt geregelt:

- (1) *Die Gewinnanteile der Kommanditisten werden den Kapitalkonten gutgeschrieben, solange diese nicht die Nennbeträge der übernommenen Kommanditeinlagen (Haftsummen) erreichen.*
- (2) *Die Verlustanteile werden von den Kapitalkonten abgebucht, wodurch buchmäßig auch negative Kapitalkonten entstehen können. Die betroffenen Kommanditisten sind in einem solchen Fall verpflichtet, die ihnen zustehenden künftigen Gewinnanteile solange nicht zu entnehmen, bis ihre Kapitalkonten wieder die Höhe der Haftsumme erreicht haben. Eine Ausgleichsverpflichtung gegenüber der Komplementärin oder eine Nachschusspflicht der Kommanditisten ist ausgeschlossen.*
- (3) *Sind die Nennwerte der Kapitalanteile erreicht, so sind die überschießenden Gewinnbeträge den Privatkonten der Kommanditisten gutzuschreiben.*

Am 3. Februar 2004 wurde die Bw (unter ihrem früheren Firmennamen) als Kommanditistin der D-KG mit einer Einlage von 51.129,19 € und am 27. Februar 2004 unter ihrem nunmehrigen Firmennamen mit einer Einlage von 500.000,00 € im **Firmenbuch** des Amtsgerichtes München eingetragen.

Am **14. Februar 2006** wurde in das Firmenbuch bei der D-KG Folgendes eingetragen:
Über das Vermögen der Gesellschaft ist durch Beschluss des Amtsgerichtes München vom

1. Februar 2006 das **Insolvenzverfahren eröffnet** worden. Die **Gesellschaft ist dadurch aufgelöst**. Von Amts wegen eingetragen nach §§ 32, 143 HGB.

Dem **Schreiben der steuerlichen Vertreterin der Bw in Deutschland vom 15. April 2009 an das Finanzamt München II** ist folgende im Einklang mit den vorgelegten Jahresabschlüssen der D-KG und sonstigen Unterlagen stehender Sachverhalt zu entnehmen:

Im Geschäftsjahr *2004/2005* hat sich die Bw verpflichtet, den im Geschäftsjahr *2003/2004* entstandenen Verlust der D-KG zu übernehmen und auszugleichen. Deshalb tätigte die Bw im Geschäftsjahr *2004/2005* eine Zahlung an die D-KG in Höhe von 1.100.000,00 €.

Diese Zahlung in Höhe von 1.100.000,00 € ist als Einlage der Bw in die in die D-KG zu werten und führt aus folgenden Gründen 2005 zu einer entsprechenden Erhöhung des Kapitalkontos der Bw bei der D-KG:

Der Bundesfinanzhof geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass eine Einlage als dann geleistet gilt, wenn sie tatsächlich erbracht wurde. Eine wirtschaftliche Belastung tritt bei dem zur Verlustübernahme Verpflichteten dann ein, wenn die Forderung geltend gemacht wird oder wenn zumindest ernsthaft mit der Geltendmachung gerechnet werden muss (vgl. BFH 03.12.2002, IX R 24/00)

Im Zeitpunkt der Zahlung ist diese Voraussetzung unzweifelhaft erfüllt (Hinweis auf Schreiben des dBMF vom 30.05.1997, BStBl. 1997, I, S.627, wonach zu geleisteten Einlagen auch verlorene Zuschüsse zum Ausgleich von Verlusten zum Kapitalkonto im Sinne des § 15a Abs. 1 S 1 EStG gehören).

Somit wurde 2005 eine Einlage in Höhe 1.100.000,00 € getätigt.

Verlustzurechnung an den Kommanditisten

Aufgrund der 2005 geleisteten Einlage und des sich daraus für 2005 ergebenden positiven Kapitalkontos der Bw zum 28. Februar 2005 sind der Bw zunächst Verluste in Höhe des positiven Kapitalkontos zum 28. Februar 2005 zuzurechnen.

Dem Kommanditisten sind Verlustanteile erst dann nicht mehr zuzurechnen, soweit sie zu einem negativen Kapitalkonto führen und nicht damit gerechnet werden kann, dass ein Ausgleich mit zukünftigen Gewinnen erfolgen wird (BFH VIII R 43/84, BStBl. II 1986, 136; als Folgeentscheidung zu BFH GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164 und schon BFH IV 455/61, BStBl. III 1965, 111).

Aufgrund der Tatsache, dass im vorliegenden Fall dem Kommanditisten (Bw) steuerliche Verluste in Höhe von insgesamt 3.935.531,00 € zugerechnet werden, jedoch nur 3.303.001,00

€ zur Entstehung eines negativen Kapitalkontos führen, ist in Höhe des Differenzbetrages eine Verlustzurechnung möglich.

Dementsprechend sind der Bw im Veranlagungszeitraum 2006 steuerliche Verluste aus der Beteiligung an der D-KG in Höhe von insgesamt € 632.530 zuzurechnen.

Die Kapitalkontoentwicklung der Bw stellt sich bis zum 28. Februar 2006 wie folgt dar:

Kapitalkonto zum:	Euro
01.03.2003	
Kommanditkapital	500.000,00
Verlust 2004	<u>-1.376.988,00</u>
28.02.2004	-876.988,00
01.03.2004	-876.988,00
Gewinn 2005	+409.518,00
Einlage 2005	<u>+1.100.000,00</u>
28.02.2005	632.530,00
01.03.2005	632.530,00
Verlust 2006	<u>-3.935.531,00</u>
28.02.2006	-3.303.001,00

Mit **Bescheid vom 18. Mai 2009 für 2006** über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15 a Abs. 4 dEStG **betreffend die D-KG** stellte das **Finanzamt München II** für die Bw als Gesellschafterin sinngemäß Im Wesentlichen Folgendes fest:

Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für 2006 für die D-KG und die an ihr beteiligte Bw:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb		-630.970,00 €
Diese Einkünfte setzen sich wie folgt zusammen:		
Betriebseinnahmen/gewinn aus Gesamtbilanz (nicht nach Quote verteilt)		-3.935.531,00 €

Als Sonderbetriebseinnahme zu erfassende Vergütungen auf schuldrechtlicher Grundlage, ggf. einschließlich nachträglicher Einkünfte	1.560,00 €	
Einkünfte aus der Veräußerung von Teilen von Mitunternehmeranteilen durch Beteiligte	3.303.001,00 €	

In der Folge wurden der Bw 100% ("Verteilungsquote 100 v.H.) der Besteuerungsgrundlagen zugewiesen und folgende Darstellung angeschlossen:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb		
Nach Anwendung des § 15a EStG anzusetzende steuerpflichtige laufende Einkünfte		-1.100.000,00 €
Nach Anwendung des § 15a EStG anzusetzende Veräußerungsgewinne und andere tarifbegünstigte Einkünfte (§§ 16, 34 EStG)		0,00 €
Vor Anwendung des § 15a EStG: Einkünfte aus Gewerbebetrieb		-632.530,00 €
Die Einkünfte setzen sich wie folgt zusammen: Betriebseinnahmen/Gewinn aus Gesamtbilanz (nicht nach Quote verteilt)	-3.935.531,00	
Als laufende Einkünfte zu behandelnde Einkünfte aus der Veräußerung von Teilen von Mitunternehmeranteilen durch Beteiligte Der Beteiligte hat am 14. Feber 2006 einen Teil seines Mitunternehmeranteiles veräußert.	3.303.001,00 €	
Zusatz der Berufungsbehörde: In den Erläuterungen findet sich der Hinweis, dass das negative Kapitalkonto des Kommanditisten aufgelöst worden ist.		

Ihre **steuerliche Vertreterin in Deutschland teilte der Bw mit Schreiben vom 27. Mai 2009 zum eben wiedergegebenen Bescheid des Finanzamtes München für 2006 im Wesentlichen Folgendes mit:**

Verlustzurechnung

Aufgrund unseres Einspruches konnten wir erreichen, dass der Bw der gesamte Verlust des laufenden Jahres 2006 in Höhe von -3.935.531,00 € zugerechnet wird. Als sofort mit anderen Einkünften in Deutschland ausgleichsfähigen Verlusten wurden der Bw 1.100.000,00 €

zugerechnet. Weitere € 2.835.531 € wurden als sogenannte verrechenbare Verluste zugewiesen. Somit wurde der gesamte für 2006 erklärte Verlust der Bw zur Gänze zugewiesen.

Da die Bw als Kommanditist nur beschränkt haftet, ist nach höchstrichterlicher Rechtsprechung ab dem Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung grundsätzlich keine Verlustzurechnung mehr angezeigt. In Folge dieser Rechtsprechung musste auch das bestehende negative Kapitalkonto auf den 28. Februar 2005 in Höhe von 467.470,00 € sowie der neu hinzugekommene verrechenbare Verlust in Höhe von 2.835.531,00 € systemtechnisch auf den 28. Februar 2006 wieder gewinnerhöhend aufgelöst werden, was auf Seiten des Finanzamtes zu Schwierigkeiten bei der Darstellung führte und im Bescheid daher als "Einkünfte aus der Veräußerung von Teilen von Mitunternehmeranteilen" dargestellt werden musste.

Dies ändert allerdings nichts an der vollständigen Verlustzurechnung für 2006. Lediglich weitere Verluste für die Jahre 2007 ff werden der Bw aufgrund der zitierten Rechtsprechung nicht mehr zugerechnet werden.

Keine Verlustzuweisung an die KomplementärgesmbH i. L.

Daraus resultierend wurde der KomplementärgesmbH i. L. im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung lediglich die Haftungsvergütung in Höhe von 1.560,00 € als Einkünfte zugewiesen.

Mit **Bescheid vom 29. Oktober 2010 für 2007** über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen **betreffend die D-KG** stellte das **Finanzamt München II** für die Bw vom Verlust der D-KG von 312.373,11 € mit folgender Begründung in den Erläuterungen keinen Anteil ("Verteilungsquote: 00 v.H.") mehr fest:

"Die Schätzung erfolgte aufgrund des eingereichten Jahresabschlusses zum 28.02.2007. Der Jahresfehlbetrag beträgt 312.373,11 €.

Da für den Kommanditisten bereits im Kalenderjahr 2006 das negative Kapitalkonto aufgelöst und ein Veräußerungsgewinn festgestellt wurde, sind die laufenden Gewinne/Verluste zuzüglich anrechenbare Steuern ab 2007 dem Komplementär zuzurechnen."

Rechtliche Beurteilung:

Gemäß **§ 7 Abs. 1 und 2** Körperschaftsteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 401/1988 (**KStG 1988**), ist das Einkommen von unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften wie folgt zu ermitteln (Fettdruck durch die Berufungsbehörde):

§ 7. (1) Der Körperschaftsteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

(2) Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz. Anzuwenden sind § 2 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes 1988 auf Einkünfte aus einer Beteiligung, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, sowie § 2 Abs. 2b und **§ 2 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988.**

§ 2 Abs. 8 Einkommensteuergesetz, BGBl. Nr. 400/1988 (**EStG 1988**), in der ab 5.6.2004 bis 31.3.2009 geltenden Fassung StReformG 2005, BGBl I 2004/57, lautet:

(8) Soweit im Einkommen oder bei Berechnung der Steuer ausländische Einkünfte zu berücksichtigen sind, gilt Folgendes:

1. Für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte sind die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes maßgebend.
2. Der Gewinn ist nach der Gewinnermittlungsart zu ermitteln, die sich ergäbe, wenn der Betrieb im Inland gelegen wäre. Wird der Gewinn des Betriebes im Ausland nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt, ist dies auch für das Inland maßgebend. Die Gewinnermittlung für eine Betriebsstätte richtet sich nach der für den gesamten Betrieb maßgebenden Gewinnermittlung.
3. Im Ausland nicht berücksichtigte Verluste sind bei der Ermittlung des Einkommens anzusetzen. Danach angesetzte ausländische Verluste erhöhen in jenem Kalenderjahr ganz oder teilweise den Gesamtbetrag der Einkünfte, in dem sie im Ausland ganz oder teilweise berücksichtigt werden oder berücksichtigt werden könnten.

Zur Ermittlung ausländischer Einkünfte gemäß § 2 Abs. 8 EStG 1988 finden sich folgende

Ausführungen von **Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 7 Tz 135f:**

Wird der Verlust im Ausland verwertet, hat eine Nachversteuerung zu erfolgen. Es genügt die Verwertungsmöglichkeit, ein Verzicht auf die Auslandsverwertung hindert die Nachversteuerung nicht (vgl. BMF 05.07.2004, EAS 2471, SWI 2004, 431 zum Fall von Umgründungen zwecks Vermeidung der Nachversteuerung). Die rechtlichen Voraussetzungen für die Verwertbarkeit sind nach dem Recht des Betriebsstättenstaates zu beurteilen (von Brocke, DStR 2008, 2202).

Gemäß **§ 24 Abs. 2 letzter Satz EStG 1988** ist im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos, den er nicht auffüllen muss, zu erfassen.

Im Kommentar von **Doralt et al, EStG¹⁰, 24 Tz 196**, finden sich dazu folgende Aussagen und Judikaturhinweise:

Scheidet ein Mitunternehmer mit einem negativen Kapitalkonto aus der Gesellschaft aus, dann entsteht jedenfalls ein Veräußerungsgewinn in der Höhe des negativen Kapitalkontos, das der Gesellschafter nicht auffüllen muss (§ 24 Abs. 2, letzter Satz; auch für Kommanditanteile,

VwGH 16.12.1999, 95/15/0027), und zwar unabhängig von eventuellen Haftungsbeschränkungen des Zivilrechts (EStR 2000, Rz 5987); dies gilt unabhängig davon, ob das negative Kapitalkonto auf Verluste früherer Perioden, auf Entnahmen oder auf beides zurückzuführen ist (VwGH 27.05.1998, 94/13/0084).

Ein Veräußerungsgewinn entsteht auch dann, wenn der Gesellschafter im Zeitpunkt des Austritts vermögenslos und die Schuld uneinbringlich ist (VwGH 03.06.1992, 87/13/0118) bzw. die Mitunternehmerschaft durch Zwangsmaßnahmen z.B. durch Konkurs, beendet wird (VwGH 21.02.1996, 94/14/0160). Die Erfassung des negativen Kapitalkontos als Veräußerungsgewinn ist auch sachlich gerechtfertigt, weil der ausscheidende Gesellschafter die Verluste, die zu dem Negativstand führten, idR steuerlich geltend machen konnte (VwGH 21.02.1996, 94/14/0160).

Im gegenständlichen Fall handelt es sich um die Kommanditbeteiligung an einer deutschen Gesellschaft. Deshalb sind die Bestimmungen des ab dem Jahr 2003 geltenden Abkommens vom 24. August 2000, BGBl. III Nr. 182/2002, zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern und vom Vermögen (in der Folge kurz DBA-D) zu berücksichtigen.

Gemäß **Art. 3 Abs. 1 lit. d DBA-D** umfasst der Ausdruck "Person" iSd Abkommens natürliche Personen, Gesellschaften und alle anderen Personenvereinigungen.

Gemäß **Art. 3 Abs. 1 lit. e DBA-D** bedeutet der Ausdruck "Gesellschaft" juristische Personen oder Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden.

Gemäß **Art 7 Abs. 1 DBA-D** dürfen Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaates nur in diesem Vertragsstaat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Tätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Tätigkeit auf diese Weise aus, so dürfen die Gewinne des Unternehmens im anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zugerechnet werden können. Gemäß dessen Abs. 7 gilt Art. 7 DBA-D auch für die Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft.

Gemäß **Art. 23 Abs. 2 lit. a DBA-D** wird die Doppelbesteuerung bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person durch die Steuerfestsetzung wie folgt vermieden:

Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, so nimmt die Republik Österreich (vorbehaltlich der hier nicht in Frage kommenden Regelung in lit. b und c) diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus.

Dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes (**VwGH 25.09.2001, 99/14/0217**), das den Gesetzgeber zur oben zitierten Regelung des § 2 Abs. 8 EStG 1988 bewogen hat, sind sinngemäß folgende Überlegungen entnommen:

Vor dem Hintergrund der Bestimmungen des DBA-D ist zu prüfen, welche Besteuerungsfolgen sich für die in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Bw ergeben, die neben inländischen Einkünften auch einen Verlust als Kommanditistin der D-KG in Deutschland erwirtschaftet. Gibt es keinen Verlustrücktrag hat ein in Deutschland erwirtschafteter Verlust zunächst keine Auswirkung auf die Steuerbelastung.

Bei einem rein innerstaatlichen Sachverhalt werden gemäß (§ 2 Abs. 2 EStG 1988 bzw. hier) § 7 Abs. 2 KStG 1988 Verluste aus einzelnen Einkunftsquellen (bzw. –arten) idR ausgeglichen. Nur das Einkommen, also die saldierte Größe, wird der Besteuerung unterworfen. Etwas anderes kann aber auch für grenzüberschreitende Sachverhalte unter Berücksichtigung des DBA-D nicht gelten. Es liegt nämlich kein Fall einer Doppelbesteuerung (vgl. die Überschrift "Vermeidung der Doppelbesteuerung" des Art. 23 DBA-D) vor. Durch die Berücksichtigung des in Deutschland erwirtschafteten (nach den Bestimmungen des österreichischen Steuerechtes ermittelten) Verlustes bei der Ermittlung des (österreichischen) Einkommens, wie dies durch die innerstaatliche Norm des (§ 2 Abs. 2 EStG 1988 bzw.) § 7 Abs. 2 KStG 1988 vorgeschrieben wird, wird die Bw nicht "doppelt zu Steuern herangezogen". Das DBA-D steht somit einer Berücksichtigung des in Deutschland erwirtschafteten Verlustes bei der Ermittlung des Einkommens gemäß (§ 2 Abs. 2 EStG 1988 bzw.) § 7 Abs. 2 KStG 1988 und damit bei der Berechnung der (österreichischen) Körperschaftsteuer nicht entgegen.

Zum gleichen Ergebnis führt die Überlegung, dass DBA bloß eine Schrankenwirkung insofern entfalten, als sie eine sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebende Steuerpflicht begrenzen. Sie führen keineswegs zu einer erweiterten Steuerpflicht ("negative Wirkung" von Doppelbesteuerungsabkommen, vgl. Doralt/Ruppe, Steuerrecht II4, 326; Vogel, DBA3 Einl. Rz 46). Ob Steuerpflicht besteht, ist also zunächst stets nach innerstaatlichem Steuerrecht zu beurteilen. Ergibt sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht eine Steuerpflicht, ist in einem zweiten Schritt zu beurteilen, ob das Besteuerungsrecht durch ein DBA eingeschränkt wird. Ein DBA vermag also den sich aus dem innerstaatlichen Steuerrecht ergebenden Besteuerungsanspruch einzuschränken, nicht aber einen im innerstaatlichen Steuerrecht gar nicht bestehenden Besteuerungsanspruch zu begründen. Das innerstaatliche Körperschaftsteuerrecht erfasst im gegenständlichen Fall aber nur das um den in Deutschland erwirtschafteten Verlust verminderte Einkommen gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 als Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer.

Zur Vermeidung einer Wettbewerbsverzerrung und um dem Zweck des DBA-D zu entsprechen, muss nach dem Erkenntnis des VwGH 25.09.2001, 99/14/0217, allerdings sichergestellt sein, dass ein in Deutschland erwirtschafteter Verlust nicht doppelt - in einem Jahr im Wohnsitzstaat Österreich und in einem anderen Jahr im Betriebsstättenstaat Deutschland - verwertet wird. Vom Zweck des DBA und der offenkundigen Absicht der Vertragsparteien ist die Schaffung ungerechtfertigter Vorteile für grenzüberschreitende im Vergleich zu rein innerstaatlichen Sachverhalten - insbesondere in Form der mehrfachen Verlustverwertung - nicht gedeckt. Die "einfache" Verlustverwertung kann aus Art 7 DBA-D abgeleitet werden. Diese Bestimmung räumt dem Betriebsstättenstaat ("anderen Staat") ein Besteuerungsrecht ein. Entsteht im Betriebsstättenstaat in einem Folgejahr ein Gewinn, so wird im Rahmen der Einkommensbesteuerung im Betriebsstättenstaat der Gewinn nach dessen innerstaatlichem Recht um den Verlustvortrag gekürzt. Dem Begriff der Einkünfte iSd Art 7 DBA-D ist nun vor dem Hintergrund des Abkommenszwecks die Bedeutung beizumessen, dass die um den Verlustvortrag gekürzte Größe gemeint ist. Der (Wohn-) Sitzstaat hat im Rahmen der Ermittlung des Einkommens und damit der Berechnung der Körperschaftsteuer nur Einkünfte in diesem Sinn gemäß Art 23 Abs. 2 lit. a DBA-D aus dem von ihm zu erfassenden Einkommen gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 (Welteinkommen) auszuscheiden.

Der Verwaltungsgerichtshof gelangte im genannten Erkenntnis somit zu dem Ergebnis, dass das DBA-Deutschland einerseits sicherstellt, dass ein in Deutschland erwirtschafteter Verlust im Jahr seines Entstehens im Wohnsitzstaat Österreich im Rahmen der Ermittlung des Einkommens gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 bzw. § 7 Abs. 2 KStG 1988 und damit bei der Berechnung der (österreichischen) Körperschaftsteuer berücksichtigt wird, anderseits gewährleistet, dass eine Wettbewerbsverzerrung durch eine doppelte Verlustverwertung unterbleibt (vgl. Tumpel, SWI 2001, 55 ff).

In **Deutschland** bestand im Berufungszeitraum folgende **Rechtslage**:

Deutsches Unternehmens- bzw. Handelsrecht:

Gemäß **§ 161 Abs. 2 HGB** finden auf die Kommanditgesellschaft, soweit für sie im zweiten Abschnitt nichts anderes vorgeschrieben ist, die für die offene Handelsgesellschaft geltenden Vorschriften Anwendung.

Gemäß **§ 167 Abs. 3 HGB** nimmt der Kommanditist am Verlust nur bis zum Betrag seines Kommanditanteiles und seiner noch rückständigen Einlage teil.

Gemäß **§ 131 Abs. 1 Z 3 iVm § 161 Abs. 2 HGB** wird die Kommanditgesellschaft auch durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Gesellschaft aufgelöst.

Deutsches Steuerrecht

Die Besteuerung nach dem 31. Dezember 1979 entstehender Verluste von Kommanditisten wurde in Deutschland durch das Steueränderungsgesetz vom 20. August 1980 (dBGBl. I 1980, 1545, BStBl. I 1980, 589) in § 15a dEStG bis 24. Dezember 2008 (Einführung eines Abs.1a und Änderung des Abs. 2 durch das Jahressteuergesetz 2009 vom 19. Dezember 2008, dBGBI. I 2008, 2794, BStBl. I 2009, 74) wie folgt geregelt:

§ 15a Verluste bei beschränkter Haftung

(1) *Der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust der Kommanditgesellschaft darf weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht; er darf insoweit auch nicht nach § 10d abgezogen werden. Haftet der Kommanditist am Bilanzstichtag den Gläubigern der Gesellschaft auf Grund des § 171 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs, so können abweichend von Satz 1 Verluste des Kommanditisten bis zur Höhe des Betrags, um den die im Handelsregister eingetragene Einlage des Kommanditisten seine geleistete Einlage übersteigt, auch ausgeglichen oder abgezogen werden, soweit durch den Verlust ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. Satz 2 ist nur anzuwenden, wenn derjenige, dem der Anteil zuzurechnen ist, im Handelsregister eingetragen ist, das Bestehen der Haftung nachgewiesen wird und eine Vermögensminderung auf Grund der Haftung nicht durch Vertrag ausgeschlossen oder nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich ist.*

(2) *Soweit der Verlust nach Absatz 1 nicht ausgeglichen oder abgezogen werden darf, mindert er die Gewinne, die dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft zuzurechnen sind.*

(3) *Soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten durch Entnahmen entsteht oder sich erhöht (Einlageminderung) und soweit nicht auf Grund der Entnahmen eine nach Absatz 1 Satz 2 zu berücksichtigende Haftung besteht oder entsteht, ist dem Kommanditisten der Betrag der Einlageminderung als Gewinn zuzurechnen. Der nach Satz 1 zuzurechnende Betrag darf den Betrag der Anteile am Verlust der Kommanditgesellschaft nicht übersteigen, der im Wirtschaftsjahr der Einlageminderung und in den zehn vorangegangenen Wirtschaftsjahren ausgleichs- oder abzugsfähig gewesen ist. Wird der Haftungsbetrag im Sinne des Absatzes 1 Satz 2 gemindert (Haftungsminderung) und sind im Wirtschaftsjahr der Haftungsminderung und den zehn vorangegangenen Wirtschaftsjahren Verluste nach Absatz 1 Satz 2 ausgleichs- oder abzugsfähig gewesen, so ist dem Kommanditisten der Betrag der Haftungsminderung, vermindert um auf Grund der Haftung tatsächlich geleistete Beträge, als Gewinn zuzurechnen;*

Satz 2 gilt sinngemäß. Die nach den Sätzen 1 bis 3 zuzurechnenden Beträge mindern die Gewinne, die dem Kommanditisten im Wirtschaftsjahr der Zurechnung oder in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft zuzurechnen sind.

(4) Der nach Absatz 1 nicht ausgleichs- oder abzugsfähige Verlust eines Kommanditisten, vermindert um die nach Absatz 2 abzuziehenden und vermehrt um die nach Absatz 3 hinzuzurechnenden Beträge (verrechenbarer Verlust), ist jährlich gesondert festzustellen. Dabei ist von dem verrechenbaren Verlust des vorangegangenen Wirtschaftsjahres auszugehen. Zuständig für den Erlass des Feststellungsbescheids ist das für die gesonderte Feststellung des Gewinns und Verlustes der Gesellschaft zuständige Finanzamt. Der Feststellungsbescheid kann nur insoweit angegriffen werden, als der verrechenbare Verlust gegenüber dem verrechenbaren Verlust des vorangegangenen Wirtschaftsjahres sich verändert hat. Die gesonderten Feststellungen nach Satz 1 können mit der gesonderten und einheitlichen Feststellung der einkommensteuerpflichtigen und körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte verbunden werden. In diesen Fällen sind die gesonderten Feststellungen des verrechenbaren Verlustes einheitlich durchzuführen.

Auf Grund des oben dargestellten Sachverhalts und der ebenfalls wiedergegebenen Rechtslage in Deutschland ist Folgendes festzustellen:

Durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der D-KG wurde diese Kommanditgesellschaft mit Eintragung ins Firmenbuch am 14. Februar 2006 gemäß § 131 Abs. 1 Z 3 iVm § 161 Abs. 2 HGB aufgelöst.

Das Kapitalkonto der Bw als Kommanditistin der D-KG hatte auf Grund einer 2005 erfolgten Einlage von 1.100.000,00 € am 1. März 2005 einen Stand von +632.530,00 €.

In dem hier für 2006 maßgeblichen oben wiedergegeben Bescheid vom 18. Mai 2009 hat das Finanzamt München II den Bilanzverlust der D-KG von 3,935.531,00 € um einen Betrag von 3,303.001,00 € gekürzt und unter Berücksichtigung der gesellschaftsvertraglich festgelegten Vergütung von 1.560,00 € an die Komplementärgesellschaft negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 630.970,00 € festgestellt und diese zu 100% der Bw zugewiesen.

Aus der Formulierung (Einkünfte aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen am 14. Februar 2006) und Erläuterung dieses Bescheides vom 18. Mai 2009 (Auflösung des negativen Kapitalkontos des Kommanditisten) und jener für das Folgejahr vom 29. Oktober 2010 (negatives Kapitalkonto des Kommanditisten bereits 2006 aufgelöst) und der oben ebenfalls wiedergegebenen Korrespondenz der steuerlichen Vertreterin der Bw ergibt sich unzweifelhaft, dass es sich bei dem genannten Betrag von 3,303.001,00 € um jenen Betrag

handelt, um den die Verlustzuweisung 2006 an die Bw von 3,935.531,00 € den Stand ihres Kapitalkontos als Kommanditistin der D-KG (1. März 2005 noch 632.530,00 €) bei Auflösung der D-KG durch Eintragung der Eröffnung des Insolvenzverfahrens im Firmenbuch am 14. Februar 2006 überstieg.

Im Kommentar von **Herrmann/Heuer/Raupach** zum EStG und KStG, dem aus Anm. 2 zu **§ 15a dEStG** auch obige Fundstellen der Rechtslage in Deutschland entnommen sind, führt Lüdemann dazu ua Folgendes aus:

Nach § 167 HGB nimmt der Kommanditist an dem Verlust der Gesellschaft nur bis zum Betrag seines Kapitalanteils und seiner noch rückständigen Einlage teil. Nach früherer Auffassung wurde daher sein Verlustanteil nach Erschöpfung seines Kapitalanteiles zuzüglich der noch zu leistenden Einlage dem persönlich haftenden Gesellschafter und den übrigen Kommanditisten, soweit deren Kapitalanteil noch nicht ausgeschöpft ist, belastet (Anm. 3).

Der Regelungszweck des § 15a dEStG besteht darin, dem Kommanditisten einen steuerlichen Verlustausgleich nur insoweit zu gewähren, als er wirtschaftlich durch die Verluste belastet wird (Anm. 8 unter Hinweis auf die Judikatur, zuletzt BFH v. 16.10.2008 – IV R 98/06, BStBl. II 2009, 272).

Auf einen beschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter einer inländischen (deutschen) Personengesellschaft mit gewerblichen Einkünften ist § 15a uneingeschränkt anwendbar (Anm. 46).

Die Liquidation, Auflösung und Vollbeendigung einer KG kann im Rahmen des § 16 eine begünstigte Betriebsaufgabe oder eine Betriebseinstellung iVm der allmählichen Abwicklung des Gewerbebetriebes sein. Bei einem verbleibenden negativen Kapitalkonto führt dessen Wegfall in dieser Höhe zu einem steuerpflichtigen Gewinn des Kommanditisten.

Bei dem aufgrund des Wegfalls des negativen Kapitalkontos und der Aufdeckung der stillen Reserven erzielten Gewinn des Kommanditisten handelt es sich um "Gewinne aus der Beteiligung" (BFH v. 30.3.1999- VIII R 86/96, BFH/NV 2000, 15), so dass diese um etwaige verrechenbare Verluste iSd Abs. 2 und Abs. 3 Satz 4 zu mindern sind (BFH v. 9.5.1996 – IV R 75/93, BStBl. II 1996, 474 zu 3 aE). Die Auflösung des negativen Kapitalkontos bleibt damit insoweit ohne ertragsteuerliche Auswirkung (BFH v. 3.9.2009 - IV R 17/07, BFH/NV 2010, 745; v. 5.6.2003 – IV R 36/02, BStBl. II 2003, 871).

Das Kapitalkonto fällt – mit der Konsequenz des Eintritts der daran geknüpften Folgen - zu dem Zeitpunkt weg, zu dem feststeht, dass ein Ausgleich des negativen Kapitalkontos mit zukünftigen Gewinnanteilen nicht mehr in Betracht kommt (BFH v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164; v. 11.8.1994 – IV R 124/92, BStBl. II 1995, 253), spätestens im Moment der Betriebsveräußerung oder –aufgabe. Ob und in welcher Höhe ein Ausgleich des negativen

Kapitalkontos nicht mehr in Betracht kommt, muss mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit feststehen, etwa aufgrund Betriebseinstellung bei fehlenden stillen Reserven im Gesellschaftsvermögen oder Ablehnung der Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse (BFH v. 11.8.1994 – IV R 124/92, BStBl. II 1995, 253). Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens genügt dazu nicht, sofern im Rahmen des Verfahrens noch Gewinne aus der Veräußerung der Masse oder Aussicht auf Sanierung mit Unternehmensfortführung besteht (BFH v. 26.1.1995 – IV R 54/93, BStBl. II 1995, 473). Maßgeblich sind die Verhältnisse am Bilanzstichtag (BFH v. 9.2.1993 – VIII R 29/91, BStBl. II 1993, 747) unter Berücksichtigung werterhellender Umstände bis zur Aufstellung der Bilanz (BFH v. 26.9.1996 – IV R 105/94, BStBl. II 19997, 277).

Im gegenständlichen Fall wurde im Jahresabschluss 2006 darauf hingewiesen, dass eine Fortführung des Betriebes mangels neuer Aufträge, Freistellung aller Mitarbeiter und der Ende Jänner 2006 erfolgten Auflösung des Betriebes nicht mehr möglich ist.

Das Finanzamt München ist offensichtlich davon ausgegangen, dass im gegenständlichen Fall keine Aussicht mehr auf die Erzielung von Gewinnen aus der Veräußerung der Masse und keinesfalls Aussicht auf Sanierung mit Unternehmensfortführung bestand.

Das Finanzamt München hat deshalb unter ausdrücklichem Hinweis auf §15a dEStG den Wegfall des negativen Kapitalkontos der Bw als Kommanditistin der D-KG in Höhe 3,301.001,00 € als Gewinn aus der Veräußerung bzw. Aufgabe ihrer Beteiligung mit dem Verlust von 3,935.531,00 € verrechnet. Dies ergibt sich auch aus dem Hinweis im Bescheid vom 18. Mai 2009 für 2006, dass nach Anwendung des § 15a EStG kein ("0,00 €") zu berücksichtigender Veräußerungsgewinn mehr übrig bleibt.

Im gegenständlichen Fall besteht deshalb entgegen dem Vorbringen der Parteien des Abgabenverfahrens gar kein Zweifel, dass der der Bw zuzurechnende Verlust 2006 in Höhe von 3,301.001,00 € bereits 2006 in Deutschland berücksichtigt bzw. verwertet worden ist. Insoweit besteht auf Grund des oben wiedergegebenen eindeutigen Wortlautes des § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 weder ein Anspruch der Bw auf zusätzliche Berücksichtigung in Österreich noch eine sachliche Begründung iSd des oben wiedergegebenen Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.09.2001, 99/14/0217).

Die Verlustzuweisung in Höhe des positiven Kapitalkontos wurde hingegen im bekämpften Bescheid für 2006 berücksichtigt.

Den von der Bw erst nachträglich im Schriftsatz vom 6. September 2011 hinsichtlich der **Gewährleistungsrückstellung** erhobenen Einwendungen wird Folgendes entgegnet:

Gemäß **§ 9 Abs. 3 EStG 1988** dürfen Rückstellungen für sonstige ungewisse Verbindlichkeiten, wenn die Rückstellung nicht Abfertigungen, Pensionen oder Jubiläumsgelder (§ 9 Abs. 1 Z 3 EStG 1988) oder drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 9 Abs. 1 Z 4 EStG 1988) betreffen, nicht pauschal gebildet werden. Die Bildung von Rückstellungen ist nur dann zulässig, wenn konkrete Umstände nachgewiesen werden können, nach denen im jeweiligen Einzelfall mit dem Vorliegen oder dem Entstehen einer Verbindlichkeit (eines Verlustes) ernsthaft zu rechnen ist.

Ungeachtet der Stellungnahme des Finanzamtes vom 8. Oktober 2012 hat die Bw keine derartigen Umstände im Einzelfall dargetan, geschweige denn nachgewiesen. Aus dem im ersten Satz des § 9 Abs. 3 EStG 1988 normierten Verbot für Pauschalrückstellungen ergibt sich jedoch der Umkehrschluss, dass nur Einzelrückstellungen erlaubt sind (VwGH 20.10.2010, 2007/13/0085, unter Hinweis auf Doralt, EStG¹², § 9 Tz 17).

Der im bekämpften Bescheid berücksichtigte Betrag erscheint der Berufungsbehörde im gegenständlichen Fall jedoch dennoch vertretbar, weil mit den Vertretern des Unternehmens diesbezüglich im Betriebsprüfungsverfahren Einigung erzielt worden und deshalb einvernehmlich von weiteren Untersuchungen abgesehen worden ist.

Aus der oben wiedergegebenen Darstellung geht hervor, dass von der von der Bw faktisch beherrschten D-KG in Wirtschaftsjahren, in denen ein Gewinn erzielt wurde, die pauschale Gewährleistungsrückstellung dotiert, in jenen Jahren, in denen ein Verlust erzielt wurde, die Rückstellung aufgelöst wurde. Die Auflösungen der Rückstellung im Wirtschaftsjahr 2004 in Höhe von 237.966,00 € und im Wirtschaftsjahr 2006 in Höhe von 446.276,00 € führten daher zu einer Erhöhung der anrechenbaren ausländischen Verluste. Die Dotierung der Rückstellung im Wirtschaftsjahr 2005 in Höhe von 191.182,00 € blieb unberücksichtigt, weil in diesem Wirtschaftsjahr ein Gewinn erzielt wurde und daher keine Umrechnung erfolgte.

Durch diesen Umstand wurden Auflösungen von pauschalen Gewährleistungsrückstellungen in Höhe von 684.242,00 € verlusterhöhend geltend gemacht, obwohl die gesamte pauschale Gewährleistungsrückstellung nie einen höheren Stand als im Wirtschaftsjahr 2003 mit 543.260,00 € erreicht hatte.

Die Berufungsbehörde teilt die Rechtsansicht der Betriebsprüfung, dass nicht mehr an Rückstellung aufgelöst werden kann als zuvor überhaupt gebildet worden ist und deshalb Rückstellungsauflösungen nur bis zum in der Bilanz ausgewiesenen Höchstbetrag steuerlich anzuerkennen sind.

2007 ist der Bw kein Verlustanteil der D-KG mehr zuzurechnen, weil die Kommanditgesellschaft auf Grund der Eintragung im Firmenbuch bereits am 14. Februar 2006 gem. § 131 Abs. 1 Z 3 iVm § 161 Abs. 2 HGB aufgelöst worden ist und das Finanzamt

München II bereits von einer Ende der Beteiligung (Veräußerung bzw. Aufgabe) mit dem genannten Tag ausgeht und der Bw ab 2007 entgegen dem Gesellschaftsvertrag deshalb keinen Anteil ("Verteilungsquote: 00 v.H.") am Ergebnis Verlustmehr zurechnet. Diese Rechtsansicht wird von der Berufungsbehörde geteilt. Auf die ebenfalls als zutreffend erachteten Ausführungen des Finanzamtes betreffend die fehlende Identität des Steuersubjekts auf Grund der sachlich begründeten Zurechnung der Verluste an die Komplementärgesellschaft ab 2007 wird verwiesen.

Außerdem konnte seitens der Bw entgegen der ursprünglichen Behauptung auch keine Möglichkeit einer Nachversteuerung aufgezeigt werden.

Dazu kommt, dass das Finanzamt München für Jahre nach 2010 gar keine Bescheide für die D-KG erlässt.

Den Berufungen gegen die bekämpften Feststellungsbescheide Gruppenträger 2006 und 2007 kommt aus den genannten Gründen keine Berechtigung zu.

Körperschaftsteuerbescheide Gruppe 2006 und 2007

Mit Bescheid vom **29. Mai 2013** änderte das Finanzamt den in Berufung gezogenen **Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2007** vom 15. September 2010 **gemäß § 295 Abs. 1 BAO** ab, wobei dem Berufungsbegehren vom 22. September 2010 nicht Rechnung getragen wurde.

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Berufung angefochtenen Bescheides, so gilt gemäß § 274 BAO die Berufung auch gegen den späteren Bescheid gerichtet. Soweit der spätere Bescheid dem Berufungsbegehren Rechnung trägt, ist die Berufung gemäß Satz 2 der genannten Bestimmung als gegenstandslos zu erklären.

Im gegenständlichen Fall gilt nach der eben zitierten Bestimmung des § 274 BAO die ursprünglich gegen den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2007 vom 15. September 2010 erhobene Berufung vom 22. September 2010 auch als gegen den gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderten Bescheid vom 29. Mai 2013 gerichtet.

Sowohl der Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 vom 8. Juni 2010 als auch der gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2007 vom 29. Mai 2013 ist unbestritten auf Grund der bestehenden Zustellvollmacht der Bw gegenüber wirksam geworden.

Gemäß **§ 92 Abs. 1 lit. b BAO** sind abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen für einzelne Personen von der Abgabenbehörde mit Bescheid festzustellen.

Gemäß **§ 24a Abs. 1 Z 2 KStG 1988** ist das Ergebnis des Gruppenträgers (§ 9 Abs. 3) mit Bescheid (§ 92 Abs. 1 lit. b BAO) festzustellen. Dieser Feststellungsbescheid ist gem. Abs. 2 der genannten Bestimmung des KStG Grundlage für die Festsetzung der Körperschaftsteuer beim Gruppenträger.

Mit Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 vom 8. Juni 2010 und Feststellungsbescheid Gruppenträger 2007 vom 15. September 2010 ist das Einkommen der Bw (Gruppenträger) bereits nach § 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 festgestellt worden.

Gemäß § 252 Abs. 1 BAO kann ein Bescheid, dem Entscheidungen zugrunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind.

Ritz, BAO 4. Aufl., § 252 Tz 3, führt dazu Folgendes aus:

§ 252 Abs. 1 bis 3 schränkt das Berufungsrecht gegen abgeleitete Bescheide ein; Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Berufung diesbezüglich als unbegründet abzuweisen (z.B. VwGH 28.05.1997, 94/13/0273; 23.03.2000, 2000/15/0001; 19.03.2002, 2002/14/0005; 07.07.2004, 2004/13/0069) und nicht als unzulässig zurück zuweisen (vgl. VwGH 13.05.1955, 522/52). Eine solche Abweisung setzt voraus, dass der Grundlagenbescheid dem Bescheidadressaten des abgeleiteten Bescheides gegenüber wirksam geworden ist (VwGH 22.03.1983, 82/14/0214).

Mit den Feststellungsbescheiden Gruppenträger 2006 vom 8. Juni 2010 und Gruppenträger 2007 vom 15. September 2010 hat das Finanzamt ausgehend vom Einkommen nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 das Ergebnis der Bw als Gruppenträger gemäß § 24a Abs. 1 Z 2 KStG 1988 festgestellt. Dabei war schon im eigenen Einkommen der Bw gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 zweiter Satz KStG 1988 das Ergebnis aus der Beteiligung an der D-KG zu berücksichtigen.

Bei beiden Bescheiden handelt es sich um einen Feststellungsbescheid iSd § 92 Abs. 1 lit. b BAO, der ua. die abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache des Einkommens der Bw iSd KStG 1988 festgestellt hat.

Feststellungsbescheide dienen der Abwendung künftiger Rechtsgefährdung (vgl. VwGH 26.06.2000, 96/17/0242; und 01.07.1993, 90/17/0116).

Die gegenständlichen Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide Gruppe 2006 und 2007 wenden sich im Ergebnis gegen die Höhe des Einkommens der Bw als Gruppenträger.

Diesbezügliche Einwendungen können gemäß § 252 BAO jedoch nur im Verfahren betreffend die Grundlagenbescheide - Gruppenfeststellungsbescheid 2006 und 2007 berücksichtigt werden, denen Bindungswirkung für die abgeleiteten Körperschaftsteuerbescheide Gruppe dieser Jahre zukommt (vgl. die Berufungsentscheidung betreffend das Vorjahr vom 18.07.2012, RV/0035-L/11, und UFS 05.05.2011, RV/0112-I/10, Pkt. 8)

Den Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide Gruppe 2006 und 2007 konnte schon deshalb kein Erfolg beschieden sein.

Außerdem kommt dem Berufungsbegehren nach obigen Ausführungen inhaltlich keine Berechtigung zu.

Insgesamt war deshalb spruchgemäß zu entscheiden

Linz, am 30. Dezember 2013