

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin Mag. Andrea Ebner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Adresse Bf1*** (vormals ***GM GmbH*** und davor ***GM GmbH***), Steuernummer ***BF1StNr1*** als Gruppenmitglied und ***GT AG***, ***Adresse*** Steuernummer ***Steuernummer*** als Gruppenträger, beide vertreten durch Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH, Renngasse 1 Tür Freyung, 1010 Wien, über die Beschwerde des Gruppenmitglieds vom 13. September 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Großbetriebe vom 16. August 2021 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 2. Dezember 2024 zu Recht:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Das festgestellte Einkommen des Gruppenmitglieds im Jahr 2015 ist dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bildet einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Beschwerdefall strittig ist die steuerliche Abzugsfähigkeit von aufgrund Kursschwankungen zwischen Ausschüttungsbeschluss und tatsächlicher Dividendenauszahlung entstandener Fremdwährungsverluste. Weiters strittig ist, ob Vorgruppenverluste des beschwerdeführenden Gruppenmitglieds mit Nachversteuerungsbeträgen von Verlusten nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder verrechnet werden können.

Beim vormaligen Gruppenmitglied ***GM GmbH*** (nunmehr ***Bf1*** und im Folgenden GM GmbH bezeichnet) fand ua betreffend die Körperschaftsteuer für die Jahre 2015 bis 2017 eine Außenprüfung statt.

Im Außenprüfungsbericht vom 17. August 2021 wurde ua die nunmehr strittige Feststellung zu Fremdwährungsverlusten iZm Dividendenausschüttungen [Tz 3] getroffen. Die Außenprüfung versagte dem im Jahr 2015 als Betriebsausgabe geltend gemachten Fremdwährungsverlust die steuerliche Abzugsfähigkeit, weil es sich dabei um Aufwendungen im unmittelbaren Zusammenhang mit nach § 10 Abs 1 Z 7 KStG 1988 steuerfreien Beteiligungserträgen handeln würde und diese demnach gemäß § 12 Abs 2 KStG nicht abzugsfähig seien.

Mit Bescheid vom 16. August 2021 erfolgte die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Feststellung Gruppenmitglied 2015 und mit nunmehr angefochtenem Sachbescheid vom selben Tag die Festsetzung des Einkommens des Gruppenmitglieds im Jahr 2015 mit EUR -43.580,94 unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung.

Gegen den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2015 richtete sich die Beschwerde vom 13. September 2021 in der die steuerliche Anerkennung des Fremdwährungsverlustes als steuerlich abzugsfähige Betriebsausgabe begeht wurde. Die Beschwerde enthielt weiters den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie den Antrag auf Unterbleiben einer Beschwerdevorentscheidung.

Die belangte Behörde legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht am 10. Dezember 2021 zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht vom selben Tag führte die belangte Behörde aus, dass Wechselkursänderungen bis zum Ausschüttungstag mit der Ausschüttung untrennbar verbunden seien und somit unter die Steuerbefreiung nach § 10 KStG 1988 fielen. Wechselkursverluste würden den steuerfreien Beteiligungsertrag mindern. Der bis zum Forderungseingang entstandene Wechselkursverlust sei der Disposition der Empfängerin der Beteiligungserträge entzogen. Das zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Oktober 2009, 2008/15/0051 sei nicht einschlägig. Es wurde die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Am 2. Dezember 2024 fand vor dem Bundesfinanzgericht eine mündliche Verhandlung statt. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung wurde ua auch die im Jahr 2016 beantragte Verrechnung von nachzuversteuernden Verlusten aus einem nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitglied (dessen Anteile im ersten Halbjahr 2016 verkauft worden seien) mit den Vorgruppenverlusten des beschwerdeführenden Gruppenmitglieds besprochen. Nach Hinweis des Bundesfinanzgerichts auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. November 2017, Ro 2017/15/0010 bestand Einigkeit darüber, dass eine Berücksichtigung im Jahr 2015 (statt wie beantragt im Jahr 2016) zu prüfen sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1.1. Fremdwährungsverluste iZm Dividendausschüttung

Die beschwerdeführende GM GmbH hielt im Streitjahr 90% der Anteile an der ungarischen ***B Kft***. Die beschwerdeführende GM GmbH und die ***B Kft*** hatten den selben Bilanzstichtag. Die im Streitjahr ausgeschütteten Beteiligungserträge wurden gemäß § 10 Abs 1 Z 7 KStG 1988 steuerfrei behandelt (internationale Schachtelbeteiligung).

Im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2014 der beschwerdeführenden GM GmbH wurde eine Forderung auf Gewinnausschüttung aus der Tochtergesellschaft ***B Kft*** für das Geschäftsjahr 2014 iHv HUF 87.621.000,00 abgebildet; dies entsprach unter Heranziehung des unstrittigen Umrechnungskurses einem Betrag von EUR 283.829,00.

Der Gesellschafterbeschluss über die Ausschüttung des Bilanzgewinns der ***B Kft*** für das Geschäftsjahr 2014 wurde am 4. März 2015 gefasst. Zu diesem Zeitpunkt entsprach die umgerechnete Forderung aufgrund des zwischenzeitig gestiegenen Wechselkurses des HUF gegenüber dem EUR einem Betrag von EUR 285.904,00. Die Forderung ist unstrittig am selben Tag der Ausschüttungsbeschlussfassung entstanden (Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 2. Dezember 2024).

Die Zahlung erfolgte am 3. August 2015 und entsprach aufgrund des mittlerweile eingetretenen Kursverfalls des HUF gegenüber dem EUR einem Betrag von EUR 278.128,38. Der Kursverfall war mangels etwa vertraglicher Regelungen nicht vorhersehbar.

Im Jahresabschluss der beschwerdeführenden GM GmbH für das Geschäftsjahr 2015 wurde ein Kursverlust iHv EUR 5.702,41 (Unterschiedsbetrag der Forderung zwischen Tag der Ausschüttungsbeschlussfassung am 4. März 2015 und dem Zahlungseingang am 3. August 2015) abgebildet.

1.2. Nachzuversteuernder Verlust betreffend den Anteilsverkauf an einem nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitglied

Im Jahr 2016 hat die beschwerdeführende GM GmbH ihre Beteiligung an der tschechischen ***T s.r.o.*** an einen fremden Dritten veräußert. Das Signing des Vertrages über den Anteilsverkauf war der 25. April 2015 und das Closing der Transaktion der 21. Juni 2016. Eine Beteiligung der beschwerdeführenden GM GmbH von mehr als 50% an der ***T s.r.o.*** iSd § 9 Abs 4 KStG 1988 bestand folglich nicht im gesamten Wirtschaftsjahr 2016.

Bei dieser Beteiligung handelte es sich um eine nicht optierte internationale Schachtelbeteiligung iSd § 10 Abs 2 KStG 1988. Der aus dem Verkauf der Beteiligung erzielte Veräußerungsgewinn wurde gemäß § 10 Abs 3 KStG 1988 steuerfrei behandelt.

Die beschwerdeführende GM GmbH erklärte in der Folge im Jahr 2016 (unstrittig das Jahr 2015 betreffend) nachzuversteuernde Verluste aus dem Verkauf von 90% der Anteile an der ***T s.r.o.***, eines nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitgliedes, iHv EUR 1.656.766,26.

Die beschwerdeführende GM GmbH verfügte im Jahr 2015 über offenen Vorgruppenverlustvorträge iHv EUR 694.535,85 (Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 2. Dezember 2024).

2. Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen zu den streitgegenständlichen Fremdwährungsverlusten als auch zu den nachzuversteuernden Verlusten gründen sich auf den Inhalt des vorgelegten Verwaltungsaktes und sind unstrittig.

Fremdwährungsverluste iZm Dividendausschüttung

Nach den Beschwerdeausführungen wurde im Jahresabschluss der GM GmbH ein Kursverlust für das Geschäftsjahr 2015 iHv EUR 5.702,41 erfasst. Der Betrag iHv EUR 5700,62 entspricht dem Unterschiedsbetrag der Forderung zwischen dem 31. Dezember 2014 und dem Zahlungseingang am 3. August 2015. Nach Erörterung in der mündlichen Verhandlung am 2. Dezember 2024 ergab sich in Zusammenschau mit dem zu Protokoll gegebenen Ausschüttungsbeschluss vom 4. März 2015 unstrittig, dass es sich bei dem Differenzbetrag iHv EUR 1,79 bloß um eine Rundungsdifferenz handelt. Es ist somit insgesamt ein Betrag iHv EUR 5.702,41 als strittiger Kursverlust anzusehen.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

3.1.1. Fremdwährungsverluste iZm Dividendausschüttung (Stattgabe)

§ 10 KStG 1988 in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung BGBl I Nr 105/2014 lautet auszugsweise wie folgt:

„§ 10. (1) Von der Körperschaftsteuer sind Beteiligungserträge befreit. Beteiligungserträge sind:
[...]

7. Gewinnanteile jeder Art auf Grund einer internationalen Schachtelbeteiligung im Sinne des Abs. 2.

(2) Eine internationale Schachtelbeteiligung liegt vor, wenn unter § 7 Abs. 3 fallende Steuerpflichtige oder sonstige unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften, die einem inländischen unter § 7 Abs. 3 fallenden Steuerpflichtigen vergleichbar sind, nachweislich in Form von Kapitalanteilen während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens einem Jahr mindestens zu einem Zehntel

1. an ausländischen Körperschaften, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind,

2. an anderen ausländischen Körperschaften, die die in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988 vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 2 der Richtlinie 2011/96/EU in der jeweils geltenden Fassung erfüllen,

beteiligt sind. Die genannte Frist von einem Jahr gilt nicht für Anteile, die auf Grund einer Kapitalerhöhung erworben wurden, soweit sich das Beteiligungsausmaß dadurch nicht erhöht hat.

(3) Bei der Ermittlung der Einkünfte bleiben Veräußerungsgewinne, Veräußerungsverluste und sonstige Wertänderungen aus internationalen Schachtelbeteiligungen im Sinne des Abs. 2 außer Ansatz. Dies gilt auch für den Untergang (Liquidation oder Insolvenz) der ausländischen Körperschaft, sofern nicht tatsächliche und endgültige Vermögensverluste vorliegen. Diese Verluste sind um steuerfreie Gewinnanteile jeder Art, die innerhalb der letzten fünf Wirtschaftsjahre vor dem Wirtschaftsjahr der Liquidationseröffnung oder des Eintrittes der Insolvenz anfallen, zu kürzen. Die Steuerneutralität der Beteiligung gilt nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen nicht:

[...]

(4) [...]

(5) [...]

(7) [...]“

Gemäß § 12 Abs 2 KStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Vermögensvermehrungen und Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Die von der beschwerdeführenden GM GmbH von ihrer ungarischen Tochtergesellschaft ***B Kft*** bezogenen Beteiligungserträge waren im Beschwerdefall unstrittig gemäß § 10 Abs 1 Z 7 KStG 1988 von der Körperschaftsteuer befreit. Strittig ist nunmehr, ob Wechselkursverluste im Zusammenhang mit Dividendenausschüttungen in Fremdwährung steuerlich abzugsfähig sind oder – wie die belangte Behörde ins Treffen führte – ein untrennbarer Zusammenhang mit steuerfreien Dividendenausschüttungen bestehe und damit die Abzugsfähigkeit nach § 12 Abs 2 KStG 1988 zu versagen sei.

Nach dem in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt wurde unternehmensrechtlich im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2014 eine phasengleiche Realisation der gegenständlichen Gewinnausschüttung der ***B Kft*** an die beschwerdeführenden GM GmbH vorgenommen. Ertragsteuerlich kann eine "phasengleiche Bilanzierung" jedoch nur ausnahmsweise erfolgen und auch dann nur insoweit, als der (mindestens) ausschüttungsfähige Bilanzgewinn am Bilanzstichtag bekannt ist und die Gesellschafter endgültig entschlossen sind, eine bestimmte Gewinnausschüttung künftig zu beschließen; diese Voraussetzungen müssen an Hand objektiver, nachprüfbarer und nach außen in Erscheinung tretender Kriterien festgestellt werden können (vgl VwGH 13. September 2006, 2002/13/0129).

Haben – wie im Beschwerdefall – Mutter- und Tochtergesellschaft denselben Bilanzstichtag, wird eine "phasengleiche Bilanzierung" der Dividendenforderung schon im Hinblick auf die erst nach dem Bilanzstichtag von der Tochtergesellschaft auszuübenden Bilanzierungswahlrechte nicht in Betracht kommen und von einer gesicherten Position der Muttergesellschaft auf Ausschüttung eines auch der Höhe nach bestimmten Gewinnes keine Rede sein können (vgl nochmals VwGH 13. September 2006, 2002/13/0129). Dass ertragsteuerlich im Beschwerdefall von einer phasengleichen Gewinnausschüttung auszugehen war, wird auch von der belangten Behörde nicht behauptet.

Bei der beschwerdeführenden GM GmbH handelt es sich unstrittig um eine Körperschaft iSd § 7 Abs 3 KStG 1988, die folglich ihren Gewinn nach § 5 Abs 1 EStG 1988 zu ermitteln hat. Ertragsteuerlich ist im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG 1988, den Beschwerdeaufführungen im Lichte der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgend, eine Gewinnausschüttung grundsätzlich am Tag der Beschlussfassung über die Gewinnausschüttung realisiert (vgl *Dziurdź/Mittendorfer in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, KStG 2022³, § 10 Rz 83, mwN der Judikatur). Bei Ausschüttungen in fremder Währung erstreckt sich die Steuerbefreiung (jedenfalls) auf den im Realisationszeitpunkt, dh grundsätzlich den Zeitpunkt der Fassung des Gewinnverwendungsbeschlusses, in Euro umgerechneten Betrag (vgl *Dziurdź/Mittendorfer in Kofler/Lang/Rust/Schuch/Spies/Staringer*, KStG 2022³, § 10 Rz 86).

Im Beschwerdefall entsprach der Wert der am 4. März 2015 entstandenen Forderung auf Gewinnausschüttung, dem Tag der Beschlussfassung über die Ausschüttung des Bilanzgewinns der ***B Kft*** für das Geschäftsjahr 2014, umgerechnet (Umrechnung HUF – EUR) EUR 285.904,00. Dh die gegenständliche Gewinnausschüttung wurde mit einem Wert von EUR 285.904,00 von der beschwerdeführenden GM GmbH realisiert.

Im Beschwerdefall ist nunmehr strittig, ob für nach diesem Realisationszeitpunkt eingetretene Wechselkursschwankungen weiterhin ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang nach § 12 Abs 2 KStG 1988 mit den steuerfreien Beteiligungserträgen nach § 10 KStG 1988 bestand.

Die Zahlung der gegenständlichen Gewinnausschüttung erfolgte erst am 3. August 2015 und entsprach aufgrund des mittlerweile eingetretenen Kursverfalls des HUF gegenüber dem EUR einem Betrag von EUR 278.128,38. Ob ein derartiger Fremdwährungsverlust steuerwirksam ist, wird in der Literatur uneinheitlich gesehen (zB Kirchmayr, § 10 KStG: Ausschüttungen in Fremdwährung, taxlex 2011, 357 f; Beiser, Wechselkursveränderungen, SWK 2012, 28; König, Kursgewinne/-verluste, SWK 2013, 386 ff sowie mit weiteren Nachweisen Blasina in Lachmayer/Strimitzer/Vock, KStG 1988³¹, § 12 Abs 2 Rz 257) und ist durch die österreichische höchstgerichtliche Rechtsprechung nicht geklärt. Die Finanzverwaltung lehnt die Abzugsfähigkeit nach § 12 Abs 2 KStG 1988 ab (vgl KStR 2013 Rz 1170). Bei Ausschüttungen in fremder Währung sei aufgrund des zeitlichen Horizontes für die Umrechnung der Devisengeldkurs im Zeitpunkt der Ausschüttung maßgebend.

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofes (BFH 7. November 2001, IR 3/01, BStBl 2002 II, 865) zu dieser Rechtsfrage „[wird] durch den späteren Zufluss der betreffenden Einnahmen (vgl. § 11 Abs. 1 EStG) [...] lediglich der Gewinnverteilungsbeschluss vollzogen. Folglich lassen sich die Kursveränderungen, die zwischen der Forderungsentstehung und der Zahlung auftreten, den steuerfrei vereinnahmten ausländischen Einnahmen nicht zuordnen. Sie stehen mit diesen weder in einem Veranlassungszusammenhang i. S. von § 4 Abs. 4 EStG noch in einem sonstigen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang i. S. von § 3 c Abs. 1 EStG, so dass es des Rückgriffs auf diese Vorschriften nicht bedarf. Sie mindern bzw. erhöhen vielmehr den inländischen Gewinn.“

Diese Ausführungen können für das österreichische Körperschaftsteuerrecht gleichermaßen herangezogen werden. Dass die deutsche Rechtslage dahingehend nämlich dem Grunde nach mit dem österreichischen Körperschaftsteuerrecht vergleichbar ist, ergibt sich schon aus dem Verweis des Verwaltungsgerichtshofes auf die betreffende Entscheidung des Bundesfinanzhofes vom 7. November 2001 mit dem Hinweis der „vergleichbaren Rechtslage in Deutschland“ im Erkenntnis vom 25. November 2002, 99/14/0099, das jedoch im Unterschied zum Beschwerdefall zu einer von vornherein vertraglich vereinbarten Wechselkursdifferenz ergangen ist.

Zudem hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung zu Kursverlusten, die im Zusammenhang mit Fremdwährungskrediten anfallen, die für die Anschaffung einer Schachtelbeteiligung aufgenommen wurden, der deutschen Rechtsansicht insoweit folgend ausgesprochen, dass diese regelmäßig das Ergebnis einer Marktentwicklung sind, die keinen unmittelbaren Bezug zu den Erträgen aus der angeschafften Beteiligung aufweist, was bereits daran erkennbar wird, dass sie nicht zwangsläufig anfallen (vgl VwGH 28. Oktober 2009, 2008/15/0051; vgl auch das zu Kursverlusten iZm der Anschaffung einer – der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienenden – Liegenschaft ergangene Erkenntnis VwGH 26. Jänner 2017, Ro 2015/15/0011).

Nichts Anderes kann für die gegenständlichen Fremdwährungsverluste im Rahmen des Betriebsvermögensvergleichs aufgrund von Kursschwankungen zwischen Realisationsstichtag (idR Tag der Beschlussfassung) und tatsächlicher Dividendenauszahlung gelten. Der – nach Realisation der Dividende – eintretende Währungsverlust hängt von der Fremdwährungsverwaltung ab und steht in keinem – für den Beteiligungsertragsbegriff maßgebenden – Kausalitätsverhältnis zur ausschüttenden Kapitalgesellschaft (vgl *Kirchmayr*, § 10 KStG: Ausschüttungen in Fremdwährung, taxlex 2011, 357 f). Folglich unterliegen Kursgewinne und -verluste, die nach ihrer Realisation (und nicht erst Ausschüttung vgl *Beiser*, Wechselkursveränderungen, SWK 2012, 28) anfallen, nicht mehr der Bestimmung des § 10 KStG 1988, sondern sind steuerwirksam. Etwas Anderes könnte lediglich dann gelten, wenn der Kursverlust aufgrund einer vertraglichen Regelung von vornherein festgestanden wäre (vgl VwGH 28. Oktober 2009, 2008/15/0051). Im Beschwerdefall ergaben sich dafür weder Anhaltspunkte noch wurde dies von der belangten Behörde behauptet.

Wenn die belangte Behörde im Vorlagebericht ins Treffen führt, dass sich die Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Oktober 2009, 2008/15/0051 auf die Gesetzeslage vor dem StRefG 2005, also vor der Optionsmöglichkeit zur Steuerpflicht für internationale Schachtelbeteiligungen und vor Einführung des § 11 Abs 1 Z 4 KStG 1988 bezogen habe, kann daraus schon deshalb nichts gewonnen werden, weil der Verwaltungsgerichtshof die Judikaturlinie auch nach StRefG 2005 beibehalten hat (vgl etwa jüngst VwGH 22. Juni 2022, Ra 2021/13/0149 mit Bezugnahme auf die Rechtslage vor StRefG 2005).

Aufgrund des im Jahr 2015 zwischen dem Tag der Fassung des Gewinnausschüttungsbeschlusses eingetretenen Verfalls des HUF gegenüber dem EUR erlitt die beschwerdeführende GM GmbH einen steuerlich abzugsfähigen Kursverlust iHv EUR 7.777,41.

Den Beschwerdeausführungen war dahingehend zu folgen.

3.1.2. Nachzuversteuernder Verlust betreffend den Anteilsverkauf an einem nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitglied

Nach § 9 Abs 1 KStG 1988 können Abweichend von § 7 leg cit finanziell verbundene Körperschaften (Abs 2 bis 5 leg cit) nach Maßgabe des Abs 8 leg cit eine Unternehmensgruppe bilden. Dabei wird das steuerlich maßgebende Ergebnis des jeweiligen Gruppenmitglieds (Abs 6 und Abs 7 leg cit) dem steuerlich maßgebenden Ergebnis des beteiligten Gruppenmitglieds bzw Gruppenträgers jenes Wirtschaftsjahres zugerechnet, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahrs des Gruppenmitgliedes fällt.

§ 9 Abs 6 Z 4, 6 und 7 KStG 1988 idF BGBl I Nr 34/2015 lauteten auszugweise wie folgt:

„Bei Ermittlung des zuzurechnenden steuerlich maßgebenden Ergebnisses ist Folgendes zu beachten:

1. Als Ergebnis eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds gilt das Einkommen unter Berücksichtigung der Z 4.

[...]

4. Vortragsfähige Verluste (§ 8 Abs. 4 Z 2) des unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds aus Zeiträumen vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe (Vorgruppenverluste) oder aus einer umgründungsbedingten Übernahme durch ein Gruppenmitglied (Außergruppenverluste) können bis zur Höhe des eigenen Gewinnes des jeweiligen Gruppenmitglieds verrechnet werden. Außergruppenverluste liegen nicht vor, wenn vortragsfähige Verluste innerhalb der Gruppe entstanden sind und umgründungsbedingt auf ein anderes Gruppenmitglied übergehen.

[...]

6. Bei nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitgliedern sind nur die nach § 5 Abs. 1 und den übrigen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 und dieses Bundesgesetzes ermittelten Verluste aus Einkunftsquellen des jeweiligen Wirtschaftsjahres, höchstens jedoch die nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahrs dem unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger im Ausmaß der Beteiligungen aller beteiligter Gruppenmitglieder einschließlich eines beteiligten Gruppenträgers zuzurechnen. Zuzurechnende Verluste können nur im Ausmaß von 75% der Summe der eigenen Einkommen sämtlicher unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder sowie des Gruppenträgers berücksichtigt werden. Insoweit dabei die Verluste im laufenden Jahr nicht berücksichtigt werden können, sind sie in folgenden Jahren als vortragsfähige Verluste des Gruppenträgers abzuziehen.

7. In Jahren, in denen ein gemäß Z 6 zugerechneter ausländischer Verlust mit einem ausländischen Gewinn verrechnet wird oder verrechnet werden könnte, ist ein Betrag in diesem Ausmaß beim beteiligten inländischen Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger, dem der Verlust zugerechnet wurde, als Gewinn zuzurechnen. Scheidet das nicht unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Gruppenmitglied aus der Unternehmensgruppe aus, ist im Jahr des Ausscheidens ein Betrag im Ausmaß aller zugerechneten im Ausland nicht verrechneten Verluste beim Gruppenmitglied bzw. beim Gruppenträger als Gewinn zuzurechnen. Dem Ausscheiden ist ein Verlust der Vergleichbarkeit im Sinne § 4 Z 1 lit. c des Umgründungssteuergesetzes gleichzuhalten. Im Falle des Untergangs (Liquidation oder Insolvenz) des ausländischen Gruppenmitglieds ist bei tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust der zuzurechnende Betrag um die während der Gruppenzugehörigkeit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen zu kürzen.“

Die Erläuternden Bemerkungen zu § 9 Abs 6 KStG 1988 im Steuerreformgesetz 2005 (StRefG 2005; 451 BlgNR 22. GP 22ff) führen wie folgt aus:

„Die Ergebniszurechnung ist im Prinzip jener der Organschaft nachempfunden. Allerdings mit dem Unterschied, dass Gewinne des Mitglieds nicht mehr von der beteiligten Körperschaft übernommen und Verluste nicht mehr abgedeckt werden müssen, sondern bloß steuerlich ‚buchmäßig‘ der beteiligten Körperschaft zugerechnet werden.“

Jedes Mitglied der Unternehmensgruppe hat jährlich seinen Gewinn unabhängig von anderen Mitgliedern nach allgemeinem Ertragsteuerrecht zu ermitteln. [...]

Die am Gruppenmitglied (Beteiligungskörperschaft) beteiligte Körperschaft, sei es als Gruppenmitglied, als Gruppenträger oder als Mitbeteiligter an einer Beteiligungsgemeinschaft, hat den eigenen Gewinn oder Verlust des Wirtschaftsjahres zu erfassen und ihn bei

– maßgeblicher Beteiligung außerhalb der Beteiligungsgruppe an der Beteiligungskörperschaft unabhängig vom prozentuellen Ausmaß mit dem vollen Gewinn oder Verlust dieser Körperschaft zu vereinigen bzw.

– innerhalb einer Beteiligungsgemeinschaft mit jenem Prozentsatz des Gewinnes oder Verlustes dieser Körperschaft zu übernehmen, der aliquot auf die Beteiligungsquote innerhalb der Beteiligungsgemeinschaft entfällt (siehe die Erläuterungen zu Abs. 2).

Ist die beteiligte Körperschaft ihrerseits Gruppenmitglied, ist das vereinigte Ergebnis der an ihr maßgeblich beteiligten Körperschaft (als Mitglied oder als Gruppenträger) in vollem Ausmaß zuzurechnen, bis die Zurechnung zum Gruppenträger (unmittelbar, als Mitunternehmer oder als Mitglied einer Beteiligungsgemeinschaft) erfolgt. [...]

Die Begriffe der Vorgruppen- und Außergruppenverluste in Z 4 entsprechen inhaltlich den bisherigen Begriffen der vororganschaftlichen und außerorganschaftlichen Verluste. Sie sollen auch im Gruppenbesteuerungssystem in vollem Ausmaß mit einem vom Gruppenmitglied erzielten Jahresgewinn verrechnet werden können. [...]

Die Vor- bzw. Außergruppenverlustverrechnung wird insoweit kanalisiert, als eine beteiligte Körperschaft zunächst diese Verluste mit ihrem eigenen Gewinn verrechnen kann und in der Folge die Zurechnung der Gewinne oder Verluste der Beteiligungskörperschaft(en) erfolgt. Damit ist eine Verrechnung dieser Verluste mit zugerechneten Gewinnen ausgeschlossen. Diese Vorgangsweise bei Gruppenmitgliedern ist ambivalent, sie führt bei einem Jahresgewinn und zurechenbaren Verlusten zu einer früheren Verrechnung der Vor- oder Außergruppenverluste, bei einem Jahresverlust und zurechenbaren Gewinnen im betreffenden Jahr nicht zu einer Verrechnung der Vor- oder Außergruppenverluste. [...]

Die Unternehmensgruppe kann auch ausländische Gruppenmitglieder nach Maßgabe des Abs. 2 umfassen. Dabei soll eine gewisse Gleichstellung der bestehenden steuerlichen Behandlung von Auslandsbetriebsstätten eines Steuerinländer mit einer Auslandstochtergesellschaft erfolgen. Vorbild für die Verlustzurechnung ausländischer Beteiligungsunternehmen an inländische beteiligte Körperschaften (Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger) ist die neu geschaffene Regelung des § 2 Abs. 2c EStG 1988. Diese geht ihrerseits auf eine Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes zurück (näheres siehe Art. I Z 1, sowie die Erläuterungen hiezu). [...]

Im Rahmen der Unternehmensgruppe soll eine Gegenverrechnung der umgerechneten Verluste mit ausländischen Gewinnen in jenen Jahren erfolgen, in denen der ausländische Verlust mit späteren ausländischen Gewinnen verrechnet wird. Diese Gegenverrechnung hat bei jener Körperschaft (Gruppenmitglied oder Gruppenträger) zu erfolgen, bei der die unmittelbare Verlustzurechnung erfolgt ist. Lässt das ausländische Abgabenrecht einen Verzicht auf die Verrechnung der Verluste mit nachfolgenden Gewinnen zu, ist dennoch bei der beteiligten Körperschaft ein entsprechender Gewinn anzusetzen.

Sollte das ausländische Gruppenmitglied vor vollständiger Gegenverrechnung der übernommenen Auslandsverluste aus der Unternehmensgruppe ausscheiden, sei es dass der Gruppenvertrag gekündigt oder nur hinsichtlich des ausländischen Mitglieds nach Ablauf der Mindestdauer gekündigt wird oder die beteiligte Körperschaft die Beteiligung veräußert oder

sich eine mittelbare Beteiligung durch Teilveräußerung auf ein Ausmaß von 50% oder weniger verringert, sind die offenen Verlustteile bei der beteiligten Körperschaft, die die Verluste übernommen hat bzw. bei Fehlen dieser beim Gruppenträger durch Ansatz eines entsprechenden gewinnerhöhenden Betrages nach zu versteuern. Diese von der Behandlung von ausländischen Betriebsstättenverlusten im Sinn des § 2 Abs. 2c EStG 1988 abweichende Regelung ist im Hinblick auf die nur fiktive Gleichstellung einer ausländischen Körperschaft mit einer ausländischen Betriebsstätte begründet. [...]“

Die Erläuternden Bemerkungen zu § 9 Abs 6 KStG 1988 im Abgabenänderungsgesetz 2004 (AbgÄG 2004; 686 BlgNR 22. GP 18) führten wie folgt aus:

„Zu Abs 6:

Die Verwendung des Begriffes ‚Einkommen‘ in den Z 1 bis 3 und 5 soll klarstellen, dass unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder zunächst unabhängig von der Unternehmensgruppe ihr ‚Einkommen‘ im Sinne des § 7 Abs. 2 zu ermitteln haben. Daher sind auch § 2 Abs. 2a, § 2 Abs. 2b oder § 2 Abs. 8 EStG 1988 bei der Einkommensermittlung von unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern anzuwenden. Hinsichtlich der Vorgruppen- und Außergruppenverluste gilt bei unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern Z 4 und damit die Möglichkeit einer vollen (ungekürzten) Verrechnung eigener Jahresgewinne mit Vor- oder Außergruppenverlusten. [...]

Im Falle des Ausscheidens ausländischer Gruppenmitglieder soll zur Vermeidung von Missbräuchen die Nachverrechnung nicht verrechneter ausländischer Verluste nur im Falle eines Untergangs (Liquidation oder Insolvenz) mit tatsächlichem und endgültigem Vermögensverlust insoweit unterbleiben, als es zu einer entsprechenden Kürzung der Nachverrechnung kommt. [...]

Die Erläuternden Bemerkungen zu § 9 Abs 6 KStG 1988 im Abgabenänderungsgesetz 2014 (AbgÄG 2014; 24 BlgNR 25. GP 12) führten wie folgt aus:

„Zu Z 4 lit. c, lit. d und Z 8 (§ 9 Abs. 6 Z 6 und 7 und § 26c Z 46 KStG 1988):

[...] Die Neuregelung sieht vor, dass sämtliche Verluste ausländischer Gruppenmitglieder im Jahr der Verlustzurechnung höchstens im Ausmaß von 75% der Summe der eigenen Einkommen sämtlicher unbeschränkt steuerpflichtiger Gruppenmitglieder (gemäß Z 1) sowie des eigenen Einkommens des Gruppenträgers (gemäß Z 2 zweiter Satz) berücksichtigt werden können. Jene Verluste, die aufgrund dieser Beschränkung im laufenden Jahr das zusammengefasste Ergebnis der Unternehmensgruppe nicht mindern können, gehen in den Verlustvortrag des Gruppenträgers ein. [...] Darüber hinaus sollen die bisher ebenfalls in Z 6 enthaltenen Bestimmungen über die Nachversteuerung zugerechneter Verluste ausländischer Gruppenmitglieder aus systematischen Gründen in eine eigene Z 7 aufgenommen werden. Die Einschränkung der Verlustberücksichtigung von ausländischen Gruppenmitgliedern soll erstmalig bei der Veranlagung des Gruppeneinkommens für das Kalenderjahr 2015 zur Anwendung kommen. [...]“

§ 24a Abs 1 Z 1 KStG 1988 in der im Beschwerdefall maßgebenden Fassung BGBl I Nr 105/2014 (2. Abgabenänderungsgesetz 2014) lautete wie folgt:

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

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

Die Erläuternden Bemerkungen zur Einführung des § 24a KStG 1988 im Abgabenänderungsgesetz 2005 (AbgÄG 2005; 1187 BlgNR 22. GP 14f) führten wie folgt aus:

„Zu Z 9 und 10 (§§ 24a und 26c Z 10 lit. d und e KStG 1988):

Da die Besteuerung von Unternehmensgruppen, anders als die Organschaftsbesteuerung, nicht an eine enge gesellschaftsrechtliche Verflechtung der Mitglieder durch Ergebnisabführungsverträge anknüpft, scheint das Besteuerungsverfahren für Unternehmensgruppen regelungsbedürftig. Mit der Einführung eines neuen § 24a sollen alle das Besteuerungsverfahren der Unternehmensgruppen betreffenden Bestimmungen vereinigt werden (Grundlagenfeststellung, Veranlagung und Mindestkörperschaftsteuer) und ergänzend zu § 9 die Überschaubarkeit verbessert werden.

Das Besteuerungsverfahren soll bei der Unternehmensgruppe zweistufig erfolgen: – In der ersten Stufe werden die Einkommen aller in der Gruppe zusammengefassten unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften und alle für die Steuerbemessung der Gruppe relevanten Tatsachen in eigenen Feststellungsverfahren ermittelt und bescheidmäßig festgestellt. Bescheidadressat soll das jeweilige Gruppenmitglied bzw. hinsichtlich seines eigenen Einkommens der Gruppenträger sein. [...]“

Nach dem Wortlaut des § 9 Abs 6 KStG 1988 hat die Zurechnung nachzuversteuernder ausländischer Verluste im Jahr des Ausscheidens des nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitgliedes aus der Unternehmensgruppe zu erfolgen.

Durch Veräußerung der Anteile an einem (ausländischen) Gruppenmitglied wie im Beschwerdefall wird die nach § 9 Abs 4 KStG 1988 geforderte finanzielle Verbindung beendet. Da die finanzielle Verbindung nach § 9 Abs 5 legit während des gesamten Wirtschaftsjahres des jeweiligen Gruppenmitgliedes vorliegen muss, erfolgt das Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe nicht erst mit dem Zeitpunkt der unterjährigen Veräußerung der Anteile am (ausländischen) Gruppenmitglied, sondern bereits mit Jahreswechsel. Der

Nachversteuerungsbetrag ist in jenem Wirtschaftsjahr der beteiligten Gruppenkörperschaft zu erfassen, in das der Zeitpunkt des Ausscheidens des ausländischen Gruppenmitglieds aus der Unternehmensgruppe fällt. Das Ausscheiden erfolgt somit noch in jenem Wirtschaftsjahr (in der letzten Sekunde), in dem betreffend dieses ausländische Gruppenmitglied noch die Wirkungen der Gruppenbesteuerung anzuwenden sind (vgl VwGH 27. November 2017, Ro 2017/15/0010, mwN). Dies hat unabhängig davon zu erfolgen, ob die Gruppe durch das Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds untergeht oder fortbesteht (vgl Zorn, VwGH zum Zeitpunkt der Nachversteuerung von Auslandsverlusten in der Unternehmensgruppe, RdW 2018, 119).

Im vorliegenden Fall erfolgte nach dem in freier Beweiswürdigung festgestellten Sachverhalt die Veräußerung der Anteile an der ***T s.r.o.*** in der ersten Jahreshälfte 2016. Damit bestand nicht während des gesamten (mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden) Wirtschaftsjahres 2016 eine finanzielle Verbindung. Die Rechtswirkungen der Unternehmensgruppe endeten mit Ende 2015. Die bisher noch nicht verrechneten Verluste sind damit im Kalenderjahr 2015 (statt antragsgemäß 2016) gewinnerhöhend zuzurechnen.

Im Beschwerdefall war nunmehr strittig, ob die gegenständlichen nachzuversteuernden Verluste aus der Veräußerung des nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitglieds den „eigenen“ Gewinn der beschwerdeführenden GM GmbH als inländisches Gruppenmitglieds erhöhen würden und folglich mit deren im Jahr 2015 offenen Vorgruppenverlustvorträgen der GM GmbH hätten verrechnet werden können.

Dass nachzuversteuernde Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder zum nach § 9 Abs 6 Z 4 KStG 1988 verrechenbaren „eigenen Gewinn“ der GM GmbH gehören würden, ergebe sich nach den Beschwerdeausführungen bereits aus dem Wortlaut des § 9 Abs 6 Z 7 KStG 1988, wonach im Jahr des Ausscheidens ein Betrag im Ausmaß aller zugerechneten im Ausland nicht verrechneten Verluste beim Gruppenmitglied bzw Gruppenträger als Gewinn zuzurechnen sei. Indem der Gesetzgeber den Nachversteuerungsbetrag ausdrücklich als Gewinn einstufe, müsse er sich auch für die Verlustverrechnung mit den Gewinnen des Gruppenmitglieds qualifizieren. Der Nachversteuerungsbetrag stelle demnach einen ursächlich eigenen Gewinn des inländischen Gruppenmitglieds dar. Im Übrigen wären auch nach *Tumpel/Aigner* (in *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel*, Gruppenbesteuerung, § 9 Abs 6 KStG, 169, Rz 90) Gewinne des Gruppenmitglieds vor Verlustvortragsverrechnung noch mit laufenden Verlusten (und Gewinnen), welche diesem von untergeordneten Beteiligungskörperschaften zugerechnet werden, zu verrechnen. Die Nachversteuerung, müsse daher konsequenterweise ebenfalls bei diesem Gruppenmitglied erfolgen (bspw *Tumpel/Aigner* in *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel*, Gruppenbesteuerung, § 9 Abs 6 KStG, 163, Rz 74; *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 9, Rz 342).

Den Beschwerdeausführungen ist im Lichte des Wortlautes der für die Gruppenbesteuerung maßgebenden Bestimmungen sowie der Systematik der Gruppenbesteuerung Folgendes entgegenzuhalten:

Die Gruppenbesteuerung sieht nach § 9 Abs 1 KStG 1988 – im Gegensatz zur vormaligen Organschaft – eine bloße Ergebniszurechnung vor. D.h. Gewinne und Verluste eines Gruppenmitglieds werden nach der Intention des Gesetzgebers steuerlich bloß „buchmäßig“ der beteiligten Körperschaft zugerechnet. § 9 Abs 6 legit. regelt in diesem Zusammenhang die Besonderheiten bei der Ermittlung des „zuzurechnenden steuerlich maßgebenden Ergebnisses“ (vgl auch EB zum StRefG 2005 RV 451 BlgNR 22. GP 22).

In einem ersten Schritt hat somit jedes Gruppenmitglied das „eigene“ steuerliche Ergebnis unabhängig von anderen Mitgliedern zu ermitteln. Im nächsten Schritt wird das steuerliche Ergebnis dem am Gruppenmitglied nach § 9 Abs 4 KStG 1988 finanziell ausreichend mittelbar oder unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. dem Gruppenträger zugerechnet. Auf Ebene des Gruppenträgers werden sämtliche Ergebnisse zusammengefasst und saldiert (vgl EB zum StRefG 2005 RV 451 BlgNR 22. GP 22 ff).

Gemäß § 9 Abs 6 Z 1 KStG 1988 gilt als Ergebnis eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds das Einkommen iSd § 7 Abs 2 legit. (klargestellt mit dem AbgÄG 2004; siehe EBRV 686 BlgNR 22. GP 18) unter Berücksichtigung der nach § 9 Abs 6 Z 4 legit. vortragsfähigen Verluste. Das nach § 9 Abs 6 Z 2 legit. „zugerechnete“ Ergebnis eines Gruppenmitglieds ist nicht Teil des Einkommens iSd § 7 Abs 2 legit. der beteiligten Körperschaft (siehe nochmals EBRV 686 BlgNR 22. GP 18; vgl auch *Lachmayer* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock (Hrsg)*, KStG 1988³⁵, § 9 Abs 6 Rz 572, mNd Literatur). Die in der Beschwerde ins Treffen geführte in der Literatur zT vertretene Rechtsansicht (vgl zB *Tumpel/Aigner* in *Quantschnigg/Achaz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel*, Gruppenbesteuerung, § 9 Abs 6 KStG, Rz 49), wonach die von (in- und ausländischen) Beteiligungskörperschaften überrechneten Ergebnisse zum Einkommen des Gruppenmitglieds zählen würden, steht in klarem Widerspruch zur Intention des Gesetzgebers und Systematik der Gruppenbesteuerung, wonach eine Saldierung gerade nicht zu erfolgen hat.

Da dem Gesetzgeber das Besteuerungsverfahren für Unternehmensgruppen regelungsbedürftig erschien, führte er mit dem AbgÄG 2005 § 24a KStG 1988 ein. Nach den Erläuternden Bemerkungen sollte § 24a legit. alle das Besteuerungsverfahren betreffenden Bestimmungen vereinigen und ergänzend zu § 9 legit. die Überschaubarkeit verbessern (RV 1187 BlgNR 22. GP 14f). Für das Bundesfinanzgericht ergibt sich nach dem eindeutigen Sinn und Zweck des Gesetzes eine anzustellende Gesamtbetrachtung der Bestimmungen des § 9 und des § 24a legit. Ob § 24a legit. materiell-rechtliche (oder formell-rechtliche) Bedeutung zukomme, ist, entgegen der Ausführungen im Vorlageantrag, für die ineinandergreifende Auslegung dieser Bestimmungen nach dem Telos des Gesetzes nicht von Relevanz.

Nach § 24a Abs 1 KStG 1988 ist das Ergebnis jedes unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds mit Bescheid festzustellen. In diesem Bescheid ist nach § 24a Abs 1 leg cit ua über das „eigene“ Einkommen gemäß § 9 Abs 6 Z 1 leg cit (erster Teilstrich) sowie die „zuzurechnenden“ Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder, an denen eine ausreichende finanzielle Verbindung besteht, sowie deren allenfalls nachzuversteuernde Verluste (zweiter Teilstrich), (gesondert) abzusprechen.

Aus der getrennten Anführung im ersten und zweiten Teilstich des § 24a KStG 1988 von „eigenem“ Einkommen einerseits und „zuzurechnenden nachzuversteuernden Verlusten“ anderseits, kann auf deren Unterschiedlichkeit geschlossen werden. Wäre der Gesetzgeber davon ausgegangen, dass die nachzuversteuernden Verluste Teil des „eigenen“ Einkommens des Gruppenmitglieds wären, hätte er wohl entweder eine Regelung in einem Teilstrich, nämlich in jenem das „eigene“ Einkommen regelnden Teilstichs, vorgenommen oder zumindest in einem eigenen Teilstrich klargestellt, dass es sich bei den nachversteuernden Verlusten um Teil des „eigenen“ Einkommens des Gruppenmitglieds handeln würde. Die gesonderte Ausweisung ist jedoch lediglich für die weitere Zurechnung bis zum Gruppenträger von Bedeutung. Folglich wäre der gesonderte Ausweis iSd § 24a Abs 1 zweiter Teilstrich leg cit irreführend, wenn die nachzuversteuernden Verluste im „eigenen“ Einkommen des Gruppenmitglieds enthalten wären. Eine solche unklare Regelung kann der Absicht des Gesetzgebers nicht zugesehen werden. Zudem spricht § 24a Abs 1 zweiter Teilstrich leg cit – der Systematik der Gruppenbesteuerung folgend – vom Begriff „zuzurechnende Verluste“. Schon daraus ergibt sich vor dem Hintergrund der bisherigen Ausführungen, dass ein von Beteiligungsgesellschaften bloß zugerechnetes Ergebnis nicht in das „eigene“ Einkommen des Gruppenmitglieds einfließen soll.

Nach Maßgabe des österreichischen Steuerrechts umgerechnete Verluste (unter Berücksichtigung des Verlustdeckels) von nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Beteiligungskörperschaften sind nach § 9 Abs 6 Z 6 KStG 1988 dem unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw Gruppenträger im Ausmaß der Beteiligung aller beteiligten Gruppenmitglieder einschließlich eines beteiligten Gruppenträger zuzurechnen. Aus dieser Bestimmung ergibt sich eindeutig, dass die Verlustverwertung (ab dem Jahr 2015 unter Berücksichtigung einer 75%-Grenze) nach der Systematik der Gruppenbesteuerung letztendlich im Wege der „Zurechnung“ beim Gruppenträger erfolgen soll. Jene Verluste, die aufgrund der mit AbgÄG 2014 eingeführten 75%-Grenze im laufenden Jahr das zusammengefasste Ergebnis der Unternehmensgruppe nicht mindern können, gehen in den Verlustvortrag des Gruppenträgers (und nicht des Gruppenmitglieds) ein (vgl EBRV 24 BlgNR 25. GP 12). Für die Annahme, dass es sich bei den zugerechneten ausländischen Verlusten einer Beteiligungskörperschaft somit um „eigene“ Verluste des Gruppenmitglieds handeln würde, besteht kein Raum. Die Systematik der Gruppenbesteuerung soll lediglich ermöglichen, dass solche ausländischen Verluste (trotz Nichtberücksichtigung der ausländischen Gewinne mangels Besteuerungsrecht Österreichs) temporär berücksichtigt werden.

Mit dem AbgÄG 2014 wurde die Regelung der Nachversteuerung von zugerechneten ausländischen Verlusten aus systematischen Gründen in einer eigenen Ziffer 7 in § 9 Abs 6 KStG 1988 geregelt (EBRV 24 BlgNR 25. GP 12). Scheidet wie im Beschwerdefall ein nicht unbeschränkt steuerpflichtiges ausländisches Gruppenmitglied aus der Unternehmensgruppe aus, ist im Jahr des Ausscheidens ein Betrag im Ausmaß aller zugerechneten im Ausland nicht verrechneten Verluste beim Gruppenmitglied als „Gewinn“ zuzurechnen. Diese Regelung stellt die bloß temporäre Verlustberücksichtigung im Gruppenbesteuerungsregime klar (vgl zB weiterführend *Knotzer/Pinetz* in WU-KStG³ (2022) § 9 Rz 247f, mwN und Rz 252). Scheidet somit ein nicht unbeschränkt steuerpflichtiges ausländisches Gruppenmitglied aus der Unternehmensgruppe aus, sind die (temporären) Vorteile der Verlustverwertung während der aufrechten Gruppenzugehörigkeit, im Wege der Nachversteuerung zu korrigieren. Die Nachversteuerungsbestimmung sichert damit die Einmaligkeit der Verlustverwertung. Der nachzuversteuernde Gewinn iSd § 9 Abs 6 Z 7 leg cit steht somit jedenfalls mit dem zuvor im Wege der Zurechnung verwerteten Verlust iSd § 9 Abs 6 Z 6 leg cit in einem ursächlichen Zusammenhang.

Die Beschwerdeausführungen stützen sich nunmehr auf den Wortlaut des § 9 Abs 6 Z 7 KStG 1988 wonach ein nachzuversteuernder Verlust beim Gruppenmitglied bzw Gruppenträger als „Gewinn“ zuzurechnen sei.

Dem ist entgegenzuhalten, dass auch die Z 7 des § 9 Abs 6 KStG 1988 der Systematik der Gruppenbesteuerung folgend von „Zurechnung“ des „Gewinns“ spricht. Dem Wort „Gewinn“ kann dabei gerade nicht die Bedeutung des „eigenen“ Gewinnes des Gruppenmitglieds beigemessen werden. Vielmehr wird lediglich verdeutlicht, dass dem Gruppenmitglied bzw Gruppenträger, „dem der Verlust zugerechnet wurde, [der Betrag im Ausmaß des im Ausland verrechenbaren Verlustes] als Gewinn zuzurechnen“ ist. Dass der Verlust des nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitglieds nach der Systematik der Gruppenbesteuerung beim Gruppenträger zu verrechnen ist, ergibt sich aus dem eindeutigen Wortlaut des Gesetzes. Nichts Anderes kann folglich für die Nachversteuerung dieser im Wege der Gruppenbesteuerung verwerteten Verluste nach § 9 Abs 6 Z 7 leg cit gelten.

Dem steht auch das von der beschwerdeführenden GM GmbH ins Treffen geführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 7. November 2017, Ro 2017/15/0010 nicht entgegen, wenn darin wie folgt ausgeführt wird (Hervorhebung durch das Bundesfinanzgericht):

„Entsprechend den Erläuterungen zur Regierungsvorlage sind die offenen Verlustteile bei der beteiligten Körperschaft, die die Verluste übernommen hat, bzw. bei Fehlen dieser beim Gruppenträger durch Ansatz eines entsprechenden gewinnerhöhenden Betrages zu versteuern. Insbesondere hat daher die Nachverrechnung beim Gruppenträger zu erfolgen, wenn das Gruppenmitglied, dem die Auslandsverluste zugerechnet worden sind, nicht mehr der Unternehmensgruppe angehört (vgl. Vock in Renner/Strimitzer/Vock, KStG 1988, 26. Lfg, § 9 Tz 627).“

Strittig im Erkenntnis vom 7. November 2017 war lediglich „der Zeitpunkt der Zurechnung“ der im Ausland nicht verrechneten Verluste, nicht die Zurechnung nach der Systematik der Gruppenbesteuerung an sich. Jene Ausführungen des Erkenntnisses, aus denen die beschwerdeführende GM GmbH vermeint, der Verwaltungsgerichtshof qualifiziere den Nachversteuerungsbetrag als (eigenen) „Gewinn“ des Gruppenmitglieds, beziehen sich wortident auf die oben wiedergegebenen Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum StRefG 2005 (451 BlgNR 22. GP 25). Dass nach den Gesetzesmaterialien etwa in diesem Zusammenhang „*ein entsprechender Gewinn anzusetzen*“ oder übernommene Verluste „*durch Ansatz eines entsprechend gewinnerhöhenden Betrages nach zu versteuern*“ seien, spricht für sich noch nicht für das Vorliegen eines „eigenen Gewinnes“ der beteiligten Körperschaft. Vielmehr wird die Terminologie „Gewinn“ und „Verlust“ anstatt etwa „Ergebnis“ in den Erläuterungen als auch nach dem Gesetzeswortlaut des § 9 Abs 6 Z 7 KStG 1988, bloß klarstellend und in Abgrenzung zueinander verwendet. Dies insbesondere als „echte“ ausländische Gewinne im Rahmen der Gruppenbesteuerung jedenfalls unberücksichtigt bleiben. Die (temporäre) Verwertung ausländischer Verluste nicht optierter Schachtelbeteiligungen durch Einbeziehung in eine Unternehmensgruppe erfolgt im Wege der Zurechnung bis zum Gruppenträger. Auch derartige Verluste stellen keine Außergruppenverluste iSd § 9 Abs 6 Z 4 leg cit der jeweiligen Beteiligungskörperschaft dar (vgl auch zB Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock (Hrsg), KStG 1988³⁵, § 9 Abs 6 Rz 661, mNd Literatur). Werden Verluste in der Folge im Ausland verwertet, sind diese – um eine Doppelverwertung auszuschließen – als Gewinn, um den Verwertungsvorgang in der Unternehmensgruppe korrigierend auszugleichen, der Beteiligungskörperschaft bzw dem Gruppenträger zuzurechnen. Scheidet wie im Beschwerdefall nunmehr ein nicht unbeschränkt steuerpflichtiges ausländisches Gruppenmitglied aus der Unternehmensgruppe aus, kommt es zu einem gewinnerhöhenden Ansatz unabhängig davon, ob die Verluste im Ausland verwertet werden konnten. Der Systematik folgend kann auch in diesem Fall nach dem Gesetzeswortlaut des § 9 Abs 6 Z 7 leg cit („als Gewinn zuzurechnen“) nichts Anderes gemeint sein als eine Zurechnung nach Maßgabe der Gruppenbesteuerung. Im Umkehrschluss zur Behandlung von ausländischen Verlusten, stellt auch deren Nachversteuerung keinen „eigenen“ Gewinn einer Beteiligungskörperschaft dar. Hätte der Gesetzgeber das (Ergebniszurechnungs-)System der Gruppenbesteuerung durchbrechen wollen, hätte er dies wohl klar zum Ausdruck gebracht. Ein solches Abgehen ist in Zusammenhang mit ausländischen Verlusten bzw deren Nachversteuerung weder aus dem Gesetz noch aus der Intention des Gesetzgebers ableitbar.

Soweit nach den Beschwerdeausführungen auf die Erläuterungen zur Regierungsvorlage verwiesen wird, wonach die Verlustverwertung von ausländischen Betriebsstätten Vorbild für die Verlustverwertung nach § 9 Abs 6 Z 6 und 7 KStG 1988 sei (451 BlgNr 22. GP 25), kann auch daraus für die streitgegenständliche Qualifikation als „eigenen“ Gewinn des Gruppenmitglieds nichts gewonnen werden. In den genannten Erläuterungen selbst wird betreffend die nachzuversteuernden ausländischen Verluste nämlich ausgeführt, dass „*diese von der*

Behandlung von ausländischen Betriebsstättenverlusten im Sinn des § 2 Abs. 2c EStG 1988 abweichende Regelung [...] im Hinblick auf die nur fiktive Gleichstellung einer ausländischen Körperschaft mit einer ausländischen Betriebsstätte begründet [ist]“. Ein Abgehen aus dem System der Gruppenbesteuerung war durch die Anlehnung an die Behandlung von ausländischen Betriebsstätten erkennbar nicht intendiert.

Durch die Zurechnung des nachzuversteuernden Betrages wird das (eigene) „Ergebnis“ iSd § 9 Abs 6 Z 1 KStG 1988 des inländischen Gruppenmitglieds, das mit dem ausländischen Gruppenmitglied ausreichend finanziell verbunden ist, nicht erhöht. Der nachzuversteuernde Betrag geht wie aufgezeigt vielmehr gesondert in das zusammengefasste Ergebnis der Unternehmensgruppe ein (vgl auch Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock (Hrsg), KStG 1988³⁵, § 9 Abs 6 Rz 808, mNd Literatur).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt angefochtenem Bescheid	- 43.580,94
Fremdwährungsverlust	- 7.777,41
Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Jahr 2015	- 51.358,35
Gesamtbetrag der Einkünfte	- 51.358,35
Einkommen des Gruppenmitglieds im Jahr 2015	- 51.358,35
 Nachzuversteuernde Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder	1.656.766,26

Ergebnizurechnung Gruppenträger: 100% ***GT AG*** (**Steuernummer***)

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

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

Gegenständlich liegt – soweit ersichtlich – keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu der Rechtsfrage vor, ob Wechselkursverluste im Zusammenhang mit Dividendenausschüttungen in Fremdwährung, die zwischen dem Realisationszeitpunkt und dem Zeitpunkt der Zahlung eintreten, steuerlich abzugsfähig sind ob in diesem Fall ein untrennbarer Zusammenhang mit steuerfreien Dividendenausschüttungen besteht und damit die Abzugsfähigkeit nach § 12 Abs 2 KStG 1988 zu versagen ist.

Ebenso ist – soweit für das Bundesfinanzgericht ersichtlich – die Rechtsfrage ungeklärt, ob der Nachversteuerungsbetrag aufgrund der Anteilsveräußerung an einem ausländischen Gruppenmitglied ursächlich beim „eigenen“ Gewinn des inländischen Gruppenmitglieds zu berücksichtigen sei und damit eine Verrechenbarkeit mit den Vorgruppenverlusten des inländischen Gruppenmitglieds bestehe.

Wien, am 13. Dezember 2024