

TE Vwgh Erkenntnis 2026/2/25 Ro 2024/15/0001

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 25.02.2026

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

KStG 1988 § 9 Abs 6 Z 6

KStG 1988 § 9 Abs 6 Z 6 idF 2012/I/022

VwRallg

1. KStG 1988 § 9 heute
2. KStG 1988 § 9 gültig ab 01.01.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
3. KStG 1988 § 9 gültig von 20.07.2024 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
4. KStG 1988 § 9 gültig von 01.01.2016 bis 19.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
5. KStG 1988 § 9 gültig von 01.01.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
6. KStG 1988 § 9 gültig von 01.03.2014 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
7. KStG 1988 § 9 gültig von 15.12.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
8. KStG 1988 § 9 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
9. KStG 1988 § 9 gültig von 01.07.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
10. KStG 1988 § 9 gültig von 18.06.2009 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
11. KStG 1988 § 9 gültig von 29.12.2007 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
12. KStG 1988 § 9 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
13. KStG 1988 § 9 gültig von 31.12.2005 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
14. KStG 1988 § 9 gültig von 31.12.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
15. KStG 1988 § 9 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
16. KStG 1988 § 9 gültig von 01.01.1994 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
17. KStG 1988 § 9 gültig von 01.01.1994 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 532/1993
18. KStG 1988 § 9 gültig von 01.12.1993 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
19. KStG 1988 § 9 gültig von 30.07.1988 bis 30.11.1993
1. KStG 1988 § 9 heute
2. KStG 1988 § 9 gültig ab 01.01.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
3. KStG 1988 § 9 gültig von 20.07.2024 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
4. KStG 1988 § 9 gültig von 01.01.2016 bis 19.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
5. KStG 1988 § 9 gültig von 01.01.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
6. KStG 1988 § 9 gültig von 01.03.2014 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014

7. KStG 1988 § 9 gültig von 15.12.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
8. KStG 1988 § 9 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
9. KStG 1988 § 9 gültig von 01.07.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
10. KStG 1988 § 9 gültig von 18.06.2009 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
11. KStG 1988 § 9 gültig von 29.12.2007 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
12. KStG 1988 § 9 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
13. KStG 1988 § 9 gültig von 31.12.2005 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
14. KStG 1988 § 9 gültig von 31.12.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
15. KStG 1988 § 9 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
16. KStG 1988 § 9 gültig von 01.01.1994 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
17. KStG 1988 § 9 gültig von 01.01.1994 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 532/1993
18. KStG 1988 § 9 gültig von 01.12.1993 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
19. KStG 1988 § 9 gültig von 30.07.1988 bis 30.11.1993

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Novak, Hofrat Dr. Sutter, die Hofrätinnen Dr.in Lachmayer und Dr.in Wiesinger sowie Hofrat Dr. Hammerl als Richter und Richterinnen, unter Mitwirkung der Schriftführerin Kittinger, LL.M., über die Revision der S GmbH, vertreten durch die Fusseis Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. in Ried im Innkreis, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 30. September 2023, Zl. RV/5101844/2018, betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2012, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Revision wird als unbegründet abgewiesen.

Die Revisionswerberin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von € 553,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1

Die Revisionswerberin ist - nach den Feststellungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) - eine österreichische GmbH, die bis 2010 zu 90% und seit 2011 zu 100% an der S GmbH aus Deutschland („deutsche GmbH“) beteiligt ist. Die deutsche GmbH ist alleinige Kommanditistin der operativ tätigen S GmbH & Co KG („deutsche KG“) und zu 100% an der deutschen S M GmbH beteiligt, die ihrerseits Komplementärin der deutschen KG ist. Die Revisionswerberin (als Gruppenträgerin) wie auch die deutsche KG gehören der S Unternehmensgruppe an. Die Revisionswerberin ist weiters an der S S.A.R.L. in Frankreich („französische GmbH“) zu 100% beteiligt, die seit 2009 ausländisches Gruppenmitglied ist.

2

Die deutsche KG ist im Großindustrieanlagenbau tätig. Ihr Tätigkeitsschwerpunkt ist die mechanische Montage und elektrische Installation von Industrieanlagen sowie deren Instandhaltung. Dazu gehört die Planung, Fertigung, Errichtung und Unterbreitung von technischen Dienstleistungen für Anlagen und Equipment. Die Kunden der deutschen KG sind Anlagenbauer und -betreiber in der Holz- und Holzwerkstoffindustrie, der Steine-, Erde- und Zementindustrie, in der Metallindustrie, der Umwelttechnik und der Energiewirtschaft. Im Montagewesen wird vor allem mit Leasingpersonal und Subunternehmern gearbeitet. Das Leihpersonal wird von externen oder konzerninternen Personaldienstleistern zur Verfügung gestellt. An Werkzeugen und Geräten werden Kräne, Hubfahrzeuge, Hilti geleast und Stahl und Montagematerial gekauft.

3

Die französische GmbH führt wie die deutsche KG Großmontageaufträge für Industrieanlagen mit Tätigkeitsort Frankreich aus, welche allerdings im Jahr 2015 keine relevanten wirtschaftlichen Tätigkeiten mehr entfaltete.

4

Im Bescheid für 2012 des deutschen Finanzamtes vom 4. September 2012 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 dEStG wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der deutschen KG mit -759.895,64 € festgesetzt. Dieser Verlust wurde im genannten

Bescheid auf die beiden Beteiligten, die Komplementärin und die Kommanditistin, wie folgt verteilt: Der Komplementärin wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1.750 €, der Kommanditistin zunächst Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von -761.645,64 € zugewiesen. Aufgrund eines bisher schon negativen Kapitalkontos (zum Wirtschaftsjahr des Vorjahres verrechenbare Verluste iHv -5.240.118,13 € bei einer Haftenlage laut Handelsregister am Ende des Wirtschaftsjahres von 780.000 €) sind davon laut Feststellungsbescheid gemäß § 15a Abs. 1 dEStG - 771.005,64 € nicht ausgleichs- bzw. abzugsfähig. Es wurde für die deutsche GmbH als Kommanditistin ein positiver laufender Gewinn (aus dem Sonderbetriebsvermögen) nach Anwendung des § 15a dEStG mit 9.360 € festgesetzt. Der steuerpflichtige verrechenbare Verlust der deutschen KG am Ende des Wirtschaftsjahres 2012 wurde mit 6.011.123,77 € festgestellt. Im Bescheid für 2012 des deutschen Finanzamtes vom 4. September 2012 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach Paragraph 15 a, Absatz 4, dEStG wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der deutschen KG mit -759.895,64 € festgesetzt. Dieser Verlust wurde im genannten Bescheid auf die beiden Beteiligten, die Komplementärin und die Kommanditistin, wie folgt verteilt: Der Komplementärin wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1.750 €, der Kommanditistin zunächst Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von -761.645,64 € zugewiesen. Aufgrund eines bisher schon negativen Kapitalkontos (zum Wirtschaftsjahr des Vorjahres verrechenbare Verluste iHv -5.240.118,13 € bei einer Haftenlage laut Handelsregister am Ende des Wirtschaftsjahres von 780.000 €) sind davon laut Feststellungsbescheid gemäß Paragraph 15 a, Absatz eins, dEStG - 771.005,64 € nicht ausgleichs- bzw. abzugsfähig. Es wurde für die deutsche GmbH als Kommanditistin ein positiver laufender Gewinn (aus dem Sonderbetriebsvermögen) nach Anwendung des Paragraph 15 a, dEStG mit 9.360 € festgesetzt. Der steuerpflichtige verrechenbare Verlust der deutschen KG am Ende des Wirtschaftsjahres 2012 wurde mit 6.011.123,77 € festgestellt.

5

Im deutschen Bescheid für 2012 über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag vom 22. Dezember 2014 der deutschen GmbH wurde der Gesamtbetrag der Einkünfte mit 34.723 € ausgewiesen, von dem ein Verlustabzug in gleicher Höhe bei abziehbaren Verlusten in Höhe von 1.623.268 € zur Anwendung gelangte. Die Körperschaftsteuer 2012 für die deutsche GmbH wurde mit 0,00 € festgesetzt.

6

Das österreichische Finanzamt erließ gegenüber der Revisionswerberin als Gruppenträgerin - nach Durchführung einer Außenprüfung - am 22. Februar 2018 Feststellungsbescheide Gruppenträger für die Jahre 2012, 2014 und 2015.

7

Am 22. März 2018 erhob die Revisionswerberin Bescheidbeschwerde, die mit Beschwerdeverentscheidung vom 21. September 2018 als unbegründet abgewiesen wurde. Daraufhin stellte sie einen Vorlageantrag.

8

Mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem eine Revision für zulässig erklärt wurde, gab das BFG der Bescheidbeschwerde betreffend die Jahre 2012 und 2014 teilweise Folge, stellte die Einkünfte sowie Verluste fest und wies die Beschwerde betreffend das Jahr 2015 als unbegründet ab. Begründend führte es - soweit für das Revisionsverfahren von Bedeutung - aus, in Bezug auf die Körperschaftssteuer 2012 sei strittig, ob die Verluste der deutschen KG, welche gemäß § 15a dEStG auf Ebene der deutschen GmbH nicht mit (übrigen) Einkünften der GmbH ausgleichsfähig seien, bei der inländischen Gruppenbesteuerung zu berücksichtigen seien. Mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem eine Revision für zulässig erklärt wurde, gab das BFG der Bescheidbeschwerde betreffend die Jahre 2012 und 2014 teilweise Folge, stellte die Einkünfte sowie Verluste fest und wies die Beschwerde betreffend das Jahr 2015 als unbegründet ab. Begründend führte es - soweit für das Revisionsverfahren von Bedeutung - aus, in Bezug auf die Körperschaftssteuer 2012 sei strittig, ob die Verluste der deutschen KG, welche gemäß Paragraph 15 a, dEStG auf Ebene der deutschen GmbH nicht mit (übrigen) Einkünften der GmbH ausgleichsfähig seien, bei der inländischen Gruppenbesteuerung zu berücksichtigen seien.

9

Der Verlust nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder aus ausländischen Einkunftsquellen sei zwar nach österreichischem EStG und KStG zu ermitteln. Der ab der Veranlagung 2012 mit dem Stabilitätsgesetz 2012 eingeführte Verlustdeckel begrenze diesen im Inland zurechenbaren Verlust jedoch mit dem nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Ergebnis. Die Ermittlung der „hereinzunehmenden“ Verluste des ausländischen Gruppenmitglieds habe nach den Gewinnermittlungsvorschriften des § 5 Abs. 1 EStG 1988 und den sonstigen Einkommensermittlungsvorschriften des EStG und KStG zu erfolgen. Ab dem Veranlagungsjahr 2012 sei der

Abzug von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder mit der Höhe der ausländischen Verluste beschränkt. Gegenständlich komme mangels anderer Anhaltspunkte der gesetzliche Grundfall des Mitunternehmer-Kommanditisten zur Anwendung. Das bedeute, dass der Kommanditist im Außenverhältnis für Schulden der KG grundsätzlich nur bis zu Höhe seiner im Handelsregister eingetragenen Haftsumme hafte, und zwar unabhängig von der Höhe der Einlage, zu der er im Innenverhältnis gegenüber der KG und den anderen Gesellschaftern vertraglich verpflichtet sei. Komme es zur einkommensteuerrechtlichen Zurechnung der Verluste an den Kommanditisten, schließe § 15a dEStG aus, dass diese dem Kommanditisten zugerechneten Verluste aus Gewerbebetrieb einer KG, soweit diese in der Steuerbilanz ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten begründen oder erhöhen würden, mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen oder von diesen abgezogen werden könnten. Diese nicht ausgleichs- und abzugsfähigen Verluste würden als „verrechenbare Verluste“ die Gewinne des Kommanditisten aus seiner Beteiligung in späteren Wirtschaftsjahren mindern. Derartige Verluste seien daher nur mit späteren Gewinnen aus derselben Beteiligung nach Art eines Verlustvortrages verrechenbar. Der Verlust nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder aus ausländischen Einkunftsquellen sei zwar nach österreichischem EStG und KStG zu ermitteln. Der ab der Veranlagung 2012 mit dem Stabilitätsgesetz 2012 eingeführte Verlustdeckel begrenze diesen im Inland zurechenbaren Verlust jedoch mit dem nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Ergebnis. Die Ermittlung der „hereinzunehmenden“ Verluste des ausländischen Gruppenmitglieds habe nach den Gewinnermittlungsvorschriften des Paragraph 5, Absatz eins, EStG 1988 und den sonstigen Einkommensermittlungsvorschriften des EStG und KStG zu erfolgen. Ab dem Veranlagungsjahr 2012 sei der Abzug von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder mit der Höhe der ausländischen Verluste beschränkt. Gegenständlich komme mangels anderer Anhaltspunkte der gesetzliche Grundfall des Mitunternehmer-Kommanditisten zur Anwendung. Das bedeute, dass der Kommanditist im Außenverhältnis für Schulden der KG grundsätzlich nur bis zu Höhe seiner im Handelsregister eingetragenen Haftsumme hafte, und zwar unabhängig von der Höhe der Einlage, zu der er im Innenverhältnis gegenüber der KG und den anderen Gesellschaftern vertraglich verpflichtet sei. Komme es zur einkommensteuerrechtlichen Zurechnung der Verluste an den Kommanditisten, schließe Paragraph 15 a, dEStG aus, dass diese dem Kommanditisten zugerechneten Verluste aus Gewerbebetrieb einer KG, soweit diese in der Steuerbilanz ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten begründen oder erhöhen würden, mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen oder von diesen abgezogen werden könnten. Diese nicht ausgleichs- und abzugsfähigen Verluste würden als „verrechenbare Verluste“ die Gewinne des Kommanditisten aus seiner Beteiligung in späteren Wirtschaftsjahren mindern. Derartige Verluste seien daher nur mit späteren Gewinnen aus derselben Beteiligung nach Art eines Verlustvortrages verrechenbar.

10

Im Revisionsfall seien die Verluste der deutschen KG in der Höhe von 761.645,64 € unbestritten einkommensteuerlich der deutschen GmbH zugerechnet worden. Diese seien allerdings aufgrund § 15a dEStG auf Ebene der deutschen GmbH weder ausgleichs- noch vortragsfähig mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb der deutschen GmbH, weil diese als Kommanditistin der deutschen KG ein negatives Kapitalkonto gehabt habe. Im Revisionsfall seien die Verluste der deutschen KG in der Höhe von 761.645,64 € unbestritten einkommensteuerlich der deutschen GmbH zugerechnet worden. Diese seien allerdings aufgrund Paragraph 15 a, dEStG auf Ebene der deutschen GmbH weder ausgleichs- noch vortragsfähig mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb der deutschen GmbH, weil diese als Kommanditistin der deutschen KG ein negatives Kapitalkonto gehabt habe.

11

Bei der Gruppenbesteuerung werde für die Zurechnung des steuerlich maßgebenden Ergebnisses auf das Gesamtergebnis des jeweiligen Gruppenmitglieds - sein Einkommen - abgestellt. Nichts anderes könne beim ausländischen Verlust gelten. Es sei somit das negative Einkommen (= Verlust) des deutschen Gruppenmitglieds maßgeblich. Wie dieses ermittelt werde, würden die ausländischen Vorschriften bestimmen. Gruppenmitglied sei gegenständlich die deutsche GmbH. Die Gewinne der ausländischen Beteiligungskörperschaft seien mangels eines Besteuerungsrechtes der Republik Österreich unbeachtlich. Seine Verluste seien hingegen unter Beachtung des Verlustdeckels beachtlich. Der ausländische Verlust des deutschen Gruppenmitglieds stelle - ebenso wie ein in Österreich mangels Besteuerungsrecht unbeachtlicher Gewinn - den Gesamtbetrag seiner Einkünfte (abzüglich Sonderausgaben, etc.), also sein Gesamtergebnis, dar. Könne ein Verlust einer Einkunftsquelle (im Beschwerdefall der KG-Verlust) aufgrund des ausländischen Steuerrechts nicht mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb der deutschen GmbH verwertet werden, so finde dieser auch keinen Eingang in das Gesamtergebnis des deutschen

Gruppenmitglieds, wie auch der deutsche Körperschaftsteuerbescheid 2012 des deutschen Gruppenmitglieds zeige.

12

Die Revision ließ das BFG u.a. zu, weil es noch keine Rechtsprechung zur Frage gebe, „wie die Wortfolge ‚höchstens jedoch die nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres‘ in § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 idF des 1. StabG 2012 auszulegen ist, wenn das ausländische Gruppenmitglied ausländische KG-Verluste aufgrund des ausländischen Rechts nicht mit eigenen Einkünften verrechnen darf“. Die Revision ließ das BFG u.a. zu, weil es noch keine Rechtsprechung zur Frage gebe, „wie die Wortfolge ‚höchstens jedoch die nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres‘ in Paragraph 9, Absatz 6, Ziffer 6, KStG 1988 in der Fassung des 1. StabG 2012 auszulegen ist, wenn das ausländische Gruppenmitglied ausländische KG-Verluste aufgrund des ausländischen Rechts nicht mit eigenen Einkünften verrechnen darf“.

13

Die vorliegende ordentliche Revision, die sich gemäß ausgeführtem Revisionspunkt nur gegen die Entscheidung des BFG betreffend Einkommen des Gruppenträgers für das Jahr 2012 wendet, bringt vor, das BFG gehe zu Recht davon aus, dass Rechtsprechung zur Wortfolge des § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 idF 1. StabG 2012, BGBl 2012/22, „höchstens jedoch die nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres“ fehle. Begründend führt sie aus, nach der Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzgerichtshofs handle es sich bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung gemäß § 179 Abs. 1 und Abs. 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 lit. a dAO (Gewinnfeststellungsbescheid) und der Feststellung des verrechenbaren Verlustes im Sinne des § 15a Abs. 4 S 1 dEStG (Verlustfeststellungsbescheid) um zwei Verwaltungsakte. Die Vorschrift des § 15a dEStG sei keine Gewinnermittlungsvorschrift der Mitunternehmerschaft, sondern eine bloße Einschränkung der Verlustverrechnung beim Mitunternehmer. Erst nach erfolgter Feststellung der Höhe des Verlustes unter Anwendung deutscher Gewinnermittlungsvorschriften erfolge in einem weiteren bzw. folgenden Schritt eine gesonderte Feststellung über die Höhe des verrechenbaren Verlustes unter Anwendung der Verlustverrechnungs- bzw. Verlustausgleichsbestimmung des § 15a dEStG. Selbst wenn der Verlust zur Gänze unter die Verlustausgleichs- bzw. Verlustvortragsbeschränkung nach § 15a Abs. 4 dEStG falle, sei dessen Höhe zweifelsfrei ermittelt, festgestellt und dem jeweiligen Beteiligten der Mitunternehmerschaft zugerechnet worden. Die vorliegende ordentliche Revision, die sich gemäß ausgeführtem Revisionspunkt nur gegen die Entscheidung des BFG betreffend Einkommen des Gruppenträgers für das Jahr 2012 wendet, bringt vor, das BFG gehe zu Recht davon aus, dass Rechtsprechung zur Wortfolge des Paragraph 9, Absatz 6, Ziffer 6, KStG 1988 in der Fassung eins , StabG 2012, BGBl 2012/22, „höchstens jedoch die nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres“ fehle. Begründend führt sie aus, nach der Rechtsprechung des deutschen Bundesfinanzgerichtshofs handle es sich bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung gemäß Paragraph 179, Absatz eins und Absatz 2,, Paragraph 180, Absatz eins, Satz 1 Nr. 2 Litera a, dAO (Gewinnfeststellungsbescheid) und der Feststellung des verrechenbaren Verlustes im Sinne des Paragraph 15 a, Absatz 4, S 1 dEStG (Verlustfeststellungsbescheid) um zwei Verwaltungsakte. Die Vorschrift des Paragraph 15 a, dEStG sei keine Gewinnermittlungsvorschrift der Mitunternehmerschaft, sondern eine bloße Einschränkung der Verlustverrechnung beim Mitunternehmer. Erst nach erfolgter Feststellung der Höhe des Verlustes unter Anwendung deutscher Gewinnermittlungsvorschriften erfolge in einem weiteren bzw. folgenden Schritt eine gesonderte Feststellung über die Höhe des verrechenbaren Verlustes unter Anwendung der Verlustverrechnungs- bzw. Verlustausgleichsbestimmung des Paragraph 15 a, dEStG. Selbst wenn der Verlust zur Gänze unter die Verlustausgleichs- bzw. Verlustvortragsbeschränkung nach Paragraph 15 a, Absatz 4, dEStG falle, sei dessen Höhe zweifelsfrei ermittelt, festgestellt und dem jeweiligen Beteiligten der Mitunternehmerschaft zugerechnet worden.

14

Auch nach teleologischer Interpretation der Bestimmung des § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 idF 1. StabG 2012 ergebe sich, dass eine nach ausländischen Vorschriften vorgesehene Bestimmung, wonach Verluste aus einer Einkunftsquelle (temporär) nicht mit anderen positiven Einkünften desselben ausländischen Gruppenmitglieds ausgeglichen bzw. verrechnet werden könnten, der Berücksichtigung dieses nach ausländischen Vorschriften ermittelten, jedoch nicht ausgleichsfähigen bzw. nicht verrechenbaren Verlustes nach Maßgabe des § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 idF 1. StabG 2012 in Österreich nicht entgegenstehe. Nach der Bestimmung des § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 idF Steuerreformgesetz 2005 sei der in Österreich zu berücksichtigende Verlust des nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds ausschließlich nach österreichischen Rechtsvorschriften zu ermitteln gewesen. Für die Berücksichtigung der ausländischen Verluste seien diese auf österreichisches Steuerrecht umzurechnen gewesen,

während eine Nachversteuerung nur stattzufinden habe, wenn die Verluste - nach ausländischem Steuerrecht - verwertet werden könnten oder das ausländische Gruppenmitglied aus der Gruppe ausgeschieden sei. Der Gesetzgeber habe mit der Neufassung des § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 das Ziel verfolgt, die Nachversteuermöglichkeit im Inland berücksichtigter Verluste ausländischer Gruppenmitglieder sicherzustellen. Diese sei mit § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 idF 1. StabG 2012 dadurch sichergestellt, dass der im Inland zu berücksichtigende Verlust mit dem nach ausländischen Vorschriften ermittelten Verlust gedeckelt werde. Im revisionsgegenständlichen Fall bestehe jedoch eben keine solche umrechnungsbedingte Differenz zwischen dem nach ausländischen und dem nach österreichischen Vorschriften ermittelten Verlust. Auch nach teleologischer Interpretation der Bestimmung des Paragraph 9, Absatz 6, Ziffer 6, KStG 1988 in der Fassung eins, StabG 2012 ergebe sich, dass eine nach ausländischen Vorschriften vorgesehene Bestimmung, wonach Verluste aus einer Einkunftsquelle (temporär) nicht mit anderen positiven Einkünften desselben ausländischen Gruppenmitglieds ausgeglichen bzw. verrechnet werden könnten, der Berücksichtigung dieses nach ausländischen Vorschriften ermittelten, jedoch nicht ausgleichsfähigen bzw. nicht verrechenbaren Verlustes nach Maßgabe des Paragraph 9, Absatz 6, Ziffer 6, KStG 1988 in der Fassung eins, StabG 2012 in Österreich nicht entgegenstehe. Nach der Bestimmung des Paragraph 9, Absatz 6, Ziffer 6, KStG 1988 in der Fassung Steuerreformgesetz 2005 sei der in Österreich zu berücksichtigende Verlust des nicht unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds ausschließlich nach österreichischen Rechtsvorschriften zu ermitteln gewesen. Für die Berücksichtigung der ausländischen Verluste seien diese auf österreichisches Steuerrecht umzurechnen gewesen, während eine Nachversteuerung nur stattzufinden habe, wenn die Verluste - nach ausländischem Steuerrecht - verwertet werden könnten oder das ausländische Gruppenmitglied aus der Gruppe ausgeschieden sei. Der Gesetzgeber habe mit der Neufassung des Paragraph 9, Absatz 6, Ziffer 6, KStG 1988 das Ziel verfolgt, die Nachversteuermöglichkeit im Inland berücksichtigter Verluste ausländischer Gruppenmitglieder sicherzustellen. Diese sei mit Paragraph 9, Absatz 6, Ziffer 6, KStG 1988 in der Fassung eins, StabG 2012 dadurch sichergestellt, dass der im Inland zu berücksichtigende Verlust mit dem nach ausländischen Vorschriften ermittelten Verlust gedeckelt werde. Im revisionsgegenständlichen Fall bestehe jedoch eben keine solche umrechnungsbedingte Differenz zwischen dem nach ausländischen und dem nach österreichischen Vorschriften ermittelten Verlust.

15

Das Finanzamt erstatte eine Revisionsbeantwortung.

16

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

17

Die Revision ist zulässig, aber nicht begründet.

18

§ 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 idF BGBl. I Nr. 22/2012, lautet: Paragraph 9, Absatz 6, Ziffer 6, KStG 1988 in der Fassung Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 22 aus 2012,, lautet:

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

[...]

Bei nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitgliedern sind nur die nach § 5 Abs. 1 und den übrigen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 und dieses Bundesgesetzes ermittelten Verluste aus Einkunftsquellen des jeweiligen Wirtschaftsjahres, höchstens jedoch die nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres dem unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger im Ausmaß der Beteiligungen aller beteiligter Gruppenmitglieder einschließlich eines beteiligten Gruppenträgers zuzurechnen. Auf die Zurechnung des Verlustes eines nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitglieds kann jedoch zur Gänze verzichtet werden. 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.“ Bei nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitgliedern sind nur die nach Paragraph 5, Absatz eins und den übrigen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 und dieses Bundesgesetzes ermittelten Verluste aus Einkunftsquellen des jeweiligen Wirtschaftsjahres, höchstens jedoch die nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres dem unmittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger im Ausmaß der Beteiligungen aller beteiligter Gruppenmitglieder einschließlich eines beteiligten Gruppenträgers

zuzurechnen. Auf die Zurechnung des Verlustes eines nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitglieds kann jedoch zur Gänze verzichtet werden. 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.“

19

Die Gesetzesmaterialien führen hierzu aus (vgl. RV 1680 BlgNR. XXIV. GP, 21): Die Gesetzesmaterialien führen hierzu aus vergleiche , Regierungsvorlage 1680, BlgNR. römisch 24 . GP, 21):

„Für die Berücksichtigung der ausländischen Verluste sind diese auf österreichisches Steuerrecht umzurechnen, während eine Nachversteuerung nur stattfindet, wenn die Verluste - nach ausländischem Steuerrecht - verwertet werden können oder das ausländische Gruppenmitglied aus der Gruppe ausscheidet. Es hat sich jedoch gezeigt, dass in zahlreichen Fällen die solcherart umgerechneten Verluste höher waren als die ursprünglichen (nicht umgerechneten) ausländischen Verluste. Im Extremfall kann sich sogar aus einem ausländischen Gewinn umrechnungsbedingt ein Verlust ergeben; in Österreich wird daher ein Verlust berücksichtigt, obwohl im Ausland gar kein Verlust vorliegt. Da in solchen Fällen eine Nachversteuerung der umrechnungsbedingt höheren ausländischen Verluste theoretisch erst bei Ausscheiden des ausländischen Gruppenmitglieds aus der Gruppe möglich wäre, soll vorgesehen werden, dass bereits die Berücksichtigung ausländischer Verluste mit dem sich nach ausländischem Steuerrecht ergebenden Verlust gedeckelt ist. Eine Berücksichtigung von ausländischen Gewinnen, die erst umrechnungsbedingt zu einem Verlust führen, soll dadurch ausgeschlossen werden, weil nach ausländischem Steuerrecht kein Verlust vorliegt.“

20

Mit der Einführung des Verlustdeckels hat die Verwertung ausländischer Verluste insofern eine doppelte Begrenzung erfahren, als einerseits - wie bisher - deren Umrechnung nach österreichischen Ermittlungsvorschriften zu erfolgen hat und andererseits die Zurechnung der solcherart umgerechneten Verluste zusätzlich höchstens mit den „nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste[n]“ des betreffenden Wirtschaftsjahres beschränkt wurde.

21

Damit beabsichtigte der Gesetzgeber - wie auch die Erläuterungen zur Regierungsvorlage betonen - zu verhindern, dass auf österreichisches Recht umgerechnete ausländische Verluste in höherem Ausmaß als die ursprünglichen (nicht umgerechneten) ausländischen Verluste steuerliche Berücksichtigung in Österreich finden (vgl. RV 1680 BlgNR. XXIV. GP, 21). Damit beabsichtigte der Gesetzgeber - wie auch die Erläuterungen zur Regierungsvorlage betonen - zu verhindern, dass auf österreichisches Recht umgerechnete ausländische Verluste in höherem Ausmaß als die ursprünglichen (nicht umgerechneten) ausländischen Verluste steuerliche Berücksichtigung in Österreich finden vergleiche , Regierungsvorlage 1680 BlgNR. römisch 24 . GP, 21).

22

Den ausländischen Verlustermittlungsvorschriften kommt sohin nunmehr auch für die Verlustberücksichtigung innerhalb der österreichischen Gruppenbesteuerung Relevanz zu.

23

Die Verlustdeckelung des § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 hat auch Auswirkung auf ausländische Schemaverluste. Sind Verlustquellen im Ausland nur innerhalb einer bestimmten Schedule (Einkunftsquelle) verwertbar und unterliegen nach der dortigen Rechtslage spezifischen Ausgrenzungsverboten statt in den allgemeinen Gesamtbetrag der Einkünfte des ausländischen Gruppenmitglieds einzufließen, können sie auch nicht in der österreichischen Gruppenbesteuerung durch eine Verlustzurechnung allgemeine Verwertung finden, weil mit dem Begriff „Verluste“ in § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 der negative Gesamtbetrag der Einkünfte des ausländischen Gruppenmitglieds gemeint ist. Die Verlustdeckelung des Paragraph 9, Absatz 6, Ziffer 6, KStG 1988 hat auch Auswirkung auf ausländische Schemaverluste. Sind Verlustquellen im Ausland nur innerhalb einer bestimmten Schedule (Einkunftsquelle) verwertbar und unterliegen nach der dortigen Rechtslage spezifischen Ausgrenzungsverboten statt in den allgemeinen Gesamtbetrag der Einkünfte des ausländischen Gruppenmitglieds einzufließen, können sie auch nicht in der österreichischen Gruppenbesteuerung durch eine Verlustzurechnung allgemeine Verwertung finden, weil mit dem Begriff „Verluste“ in Paragraph 9, Absatz 6, Ziffer 6, KStG 1988 der negative Gesamtbetrag der Einkünfte des ausländischen Gruppenmitglieds gemeint ist.

24

Im Revisionsfall durften - auf Basis der Feststellungen des BFG - die von der deutschen GmbH als Gruppenmitglied erlittenen Verluste aufgrund ihrer Beteiligung als Kommanditistin an einer KG gemäß § 15a dEStG in Deutschland weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht. Damit legt das deutsche Steuerrecht aber fest, dass ein Verlustausgleich jenseits der Schedule nicht zulässig ist. Eine freie Verrechnung des Verlustanteils aus der KG auf Ebene der Einkunftsermittlung der deutschen GmbH ist nicht möglich; der Verlustanteil geht nicht in den Gesamtbetrag der Einkünfte ein, sondern wird auf „Wartetaste“ der Schedule gelegt. Eine Verrechnung von Verlusten aus der Beteiligung als Kommanditistin an einer KG ist - bei negativem Kapitalkonto - nur mit anderen (zukünftigen) Erträgen aus derselben Schedule zulässig. Insofern handelt es sich bei den durch die deutsche GmbH erzielten Verluste um solche, welche bereits nach ausländischem Recht nicht mit anderen Einkunftsquellen ausgeglichen werden können. Sie fließen damit erst gar nicht in den Gesamtbetrag der „nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres“ ein und erhöhen den Verlustdeckel des § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 nicht.

Im Revisionsfall durften - auf Basis der Feststellungen des BFG - die von der deutschen GmbH als Gruppenmitglied erlittenen Verluste aufgrund ihrer Beteiligung als Kommanditistin an einer KG gemäß Paragraph 15 a, dEStG in Deutschland weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht. Damit legt das deutsche Steuerrecht aber fest, dass ein Verlustausgleich jenseits der Schedule nicht zulässig ist. Eine freie Verrechnung des Verlustanteils aus der KG auf Ebene der Einkunftsermittlung der deutschen GmbH ist nicht möglich; der Verlustanteil geht nicht in den Gesamtbetrag der Einkünfte ein, sondern wird auf „Wartetaste“ der Schedule gelegt. Eine Verrechnung von Verlusten aus der Beteiligung als Kommanditistin an einer KG ist - bei negativem Kapitalkonto - nur mit anderen (zukünftigen) Erträgen aus derselben Schedule zulässig. Insofern handelt es sich bei den durch die deutsche GmbH erzielten Verluste um solche, welche bereits nach ausländischem Recht nicht mit anderen Einkunftsquellen ausgeglichen werden können. Sie fließen damit erst gar nicht in den Gesamtbetrag der „nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres“ ein und erhöhen den Verlustdeckel des Paragraph 9, Absatz 6, Ziffer 6, KStG 1988 nicht.

25

Das BFG hat sohin zu Recht die solcherart gebundenen Verluste der deutschen GmbH aus ihrer Beteiligung als Kommanditistin an einer KG nicht berücksichtigt und den der Revisionswerberin als Gruppenträgerin zurechenbaren Verlust entsprechend niedriger angesetzt.

26

Die Revision war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Die Revision war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

27

Der Ausspruch über den Aufwandsatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014. Der Ausspruch über den Aufwandsatz stützt sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2014.

Wien, am 25. Februar 2026

Schlagworte

Auslegung Anwendung der Auslegungsmethoden Verhältnis der wörtlichen Auslegung zur teleologischen und historischen Auslegung Bedeutung der Gesetzesmaterialien VwRallg3/2/2

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2026:RO2024150001.J00

Im RIS seit

31.03.2026

Zuletzt aktualisiert am

31.03.2026

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at