

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

26.01.2017

Geschäftszahl

Ro 2014/15/0016

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Bamminger, über die Revision der F GmbH in W, vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 4020 Linz, Kudlichstraße 41, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 30. Dezember 2013, Zl. RV/0036-L/11, miterledigt Zlen. RV/0037- L/11 und RV/0038-L/11, betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 und 2007 sowie Körperschaftsteuer Gruppe 2006 und 2007, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird insoweit, als darin über die Feststellung Gruppenträger 2006 und 2007 abgesprochen wurde, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Im Übrigen wird die Revision als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Revisionswerberin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1 Die Revisionswerberin ist eine GmbH, die ihren Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr vom 1. März bis 28. bzw. 29. Februar des Folgejahres ermittelt. Sie ist an mehreren in- und ausländischen Gesellschaften u.a. an der deutschen F KG als 100%ige Kommanditistin beteiligt. Komplementärin ist eine deutsche GmbH. Mit Beschluss des Amtsgerichtes München vom 1. Februar 2006 wurde über das Vermögen der F KG ein Insolvenzverfahren eröffnet, nachdem bereits mit Beschluss vom 24. November 2005 die vorläufige Insolvenzverwaltung angeordnet worden war.

2 Für das Jahr 2006 erklärte die Revisionswerberin einen Verlustanteil aus der Beteiligung als Kommanditistin in Höhe von 3.690.401,76 EUR, für das Jahr 2007 einen solchen in Höhe von 312.373,11 EUR.

3 Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass nach dem Gewinnfeststellungsbescheid des Finanzamts München II vom 18. Mai 2009 der anteilige Verlust der Revisionswerberin aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2006 (lediglich)

630.970 EUR betragen habe. Dieser Betrag beinhalte die Auflösung einer (nach österreichischem Recht nicht zulässigen) pauschalen Gewährleistungsrückstellung in Höhe von 446.276 EUR. Eine Erhöhung des in Österreich anrechenbaren Verlustanteiles um diesen Betrag sei jedoch nicht vorzunehmen, weil die Revisionswerberin die pauschale Gewährleistungsrückstellung in den Verlustjahren 2004 und 2006 aufgelöst und im Gewinnjahr 2005 eine Dotierung vorgenommen habe, sodass sich bei Hinzurechnung des vollen im Jahr 2006 aufgelösten Betrages aus dem Titel der Auflösung pauschaler Gewährleistungsrückstellung - über die Jahre betrachtet - ein Betrag ergebe, welcher weit über der in Deutschland gebildeten pauschalen Gewährleistungsrückstellung liege. Es sei nur ein Auflösungsbetrag in der Höhe anzuerkennen, der dem höchsten Rückstellungsstand (zum 28. Februar 2004) entspreche. Dieser Betrag errechne sich wie folgt:

Pauschale Gewährleistungsrückstellung Stand 28.2.2004

543.260,00 EUR

Auflösung 2004 (Erhöhung anrechenbarer Verlust)

- 237.966,00 EUR

Auflösung 2006 (Erhöhung anrechenbarer Verlust) lt. BP - 250.094,00 EUR

Stand Rückstellung laut Bilanz 2006

55.200,00 EUR

Auflösung 2006 (Erhöhung anrechenbarer Verlust) bisher - 446.276,20 EUR

4 Nach Vornahme weiterer (unstrittiger) Korrekturen errechnete der Prüfer einen anrechenbaren Verlustanteil 2006 in Höhe von 900.174,20 EUR, der im Feststellungsbescheid Gruppenträger 2006 und im Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2006 vom 8. Juni 2010 Eingang fand.

5 In ihrer gegen die beiden Bescheide erhobenen Berufung beantragte die Revisionswerberin, einen negativen Ergebnisanteil an der deutschen F KG in Höhe von 2.790.227,56 EUR zu berücksichtigen. Dieser Verlust sei in Deutschland auf Ebene der F KG veranlagt worden, wobei der Verlust (zunächst) der Komplementärgesellschaft zugewiesen worden sei. Im Rechtsmittelweg sei schließlich eine Zuordnung zur Revisionswerberin (Kommanditistin) auch nach deutschem Steuerrecht erwirkt worden. Da bei der Berücksichtigung von Auslandsverlusten eine Ermittlung nach österreichischem Steuerrecht zu erfolgen habe, wäre eine Berufung in Deutschland gar nicht erforderlich gewesen. 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 der Nachversteuerung ausländischer Verluste knüpfe das österreichische Steuerrecht auch an das ausländische Steuerrecht an. Nur soweit nach ausländischem Steuerrecht Verluste im Ausland tatsächlich verwertet werden, ergebe sich daraus ein Nachversteuerungsstatbestand in Österreich. Nach deutschem Verständnis sei die Verlustzuweisung an den Kommanditisten letztlich mit seinem steuerlichen Kapitalkonto begrenzt. Soweit sich durch die Verlustzuweisung an den Kommanditisten ein negatives steuerliches Kapitalkonto ergebe, seien die Verluste nicht mehr ausgleichsfähig, sondern nur mehr mit späteren Gewinnen aus der Kommanditbeteiligung verrechenbar. Nach deutschem Verständnis würden die steuerlichen Tangenten bereits ab 2007 zur Gänze dem Komplementär zugerechnet. Auch das Ausbuchen der Verbindlichkeiten nach Abschluss der Insolvenz werde nicht mehr dem Kommanditisten zugerechnet. Dem stehe 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 solle letzten Endes zu dem wandern, der ihn auch zu tragen habe.

6 Der im Zuge des positiv erledigten Rechtsmittels geänderte Bescheid des Kommanditisten weise unglücklicherweise nun einen Veräußerungsgewinn in Höhe des negativen Kapitalkontos aus. Nach vorliegenden Informationen handle es sich dabei um eine EDVtechnische Notlösung. Letztlich solle dadurch der Verlust des Kommanditisten auf jenes Maß eingeschränkt werden, der nach deutschem Verständnis bei ihm auch mit anderen Einkünften ausgleichsfähig sei. 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. Der gegenständliche Verlust bestünde jedoch bei der Komplementär-GmbH weiter. Ein Verbrauch des Verlustes sei auch nicht erforderlich, weil von vornherein Verlustzuweisungen beim Kommanditisten nicht zulässig seien, 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.

7 In weiteren Eingaben führte die Revisionswerberin aus, dass auch die vom Prüfer vorgenommene Kürzung der steuerneutralen Rückstellungsauflösung im Jahr 2006 rechtswidrig sei. Insbesondere wies sie darauf hin, dass die Ergebnisumrechnung auf das österreichische Steuerrecht zwingend und zwar in jährlicher Betrachtung vorzunehmen sei. Von einer jahresübergreifenden Betrachtung sei keine Rede, weshalb sich oftmals eine Diskrepanz zwischen Verlustverwertung und Nachversteuerung ergeben könne. Aus diesem Grund sei § 2 Abs. 8 EStG 1988 durch das 1. StabG 2012 dahingehend geändert worden, dass im Ausland nicht berücksichtigte Verluste bei der Ermittlung des Einkommens höchstens in Höhe der nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des Wirtschaftsjahres anzusetzen seien. Im Revisionsfall komme jedoch noch die alte Rechtslage zur Anwendung, welche einen höheren im Inland verwertbaren Verlust zulasse.

8 Am 15. September 2010 ergingen der Feststellungsbescheid Gruppenträger 2007, in dem unter Hinweis auf die Ausführungen zum Feststellungsbescheid 2006 kein Verlust aus der Kommanditbeteiligung anerkannt wurde, sowie der Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2007.

9 In der gegen die beiden Bescheide erhobenen Berufung wandte sich die Revisionswerberin wiederum gegen die Nichtberücksichtigung der negativen Einkünfte aus der deutschen F KG.

10 Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufungen als unbegründet ab. Nach dem vorliegenden Gesellschaftsvertrag vom 15. Dezember 1988 erhalte die Komplementärgesellschaft außer dem Ersatz der Kosten der Geschäftsführung, Vertretung und im Interesse der KG gemachter Aufwendungen zum Ausgleich des Haftungsrisikos und der von ihr zu tragenden Steuern eine von Gewinn und Verlust unabhängige jährliche Vergütung. Gewinnanteile der Kommanditisten seien den Kapitalkonten

gutzuschreiben, solange diese nicht die Nennbeträge der übernommenen Kommanditeinlagen erreichen. Die Verlustanteile seien von den Kapitalkonten abzubuchen, wodurch buchmäßig auch negative Kapitalkonten entstehen könnten. Die betroffenen Kommanditisten seien 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 sei ausgeschlossen. Seien die Nennwerte der Kapitalanteile erreicht, seien die überschießenden Gewinnbeträge den Privatkonten der Kommanditisten gutzuschreiben.

11 Die Revisionswerberin sei am 3. Februar 2004 unter ihrem früheren Firmennamen mit einer Einlage von 51.129,19 EUR und am 27. Februar 2004 unter ihrem nunmehrigen Firmennamen mit einer Einlage von 500.000 EUR im Firmenbuch des Amtsgerichtes München eingetragen worden. Mit Beschluss vom 1. Februar 2006 sei über das Vermögen der F KG das Insolvenzverfahren eröffnet worden. Die Gesellschaft sei dadurch aufgelöst.

12 Die deutsche Vertreterin der Revisionswerberin habe dem Finanzamt München II mit Schreiben vom 15. April 2009 mitgeteilt, dass sich die Revisionswerberin im Geschäftsjahr 2004/2005 verpflichtet habe, den im Geschäftsjahr 2003/2004 entstandenen Verlust der F KG zu übernehmen und auszugleichen. Aus diesem Grund habe sie im Geschäftsjahr 2004/2005 eine Zahlung an die F KG in Höhe von 1,1 Mio. EUR geleistet. Diese Zahlung sei als Einlage in die F KG zu werten, welche zu einer entsprechenden Erhöhung des Kapitalkontos geführt habe. Auf Grund der 2005 geleisteten Einlage und des sich daraus für 2005 ergebenden positiven Kapitalkontos der Revisionswerberin zum 28. Februar 2005 seien der Revisionswerberin Verluste in Höhe des positiven Kapitalkontos zuzurechnen. Da der Revisionswerberin steuerliche Verluste in Höhe von 3.935.531 EUR zugerechnet worden seien, aber nur 3.303.001 EUR zur Entstehung eines negativen Kapitalkontos geführt haben, sei in Höhe des Differenzbetrages von 632.530 EUR eine Verlustzurechnung möglich.

13 Mit Schreiben vom 27. Mai 2009 habe die deutsche Vertreterin der Revisionswerberin bekannt gegeben, dass sie auf Grund eines Einspruches gegen den deutschen Feststellungsbescheid erreicht habe, dass der Revisionswerberin der gesamte Verlust des laufenden Jahres 2006 in Höhe von 3.935.531 EUR zugerechnet worden sei. Da die Revisionswerberin als Kommanditistin nur beschränkt hafte, sei nach höchstrichterlicher Rechtsprechung ab dem Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung grundsätzlich keine Verlustzurechnung mehr angezeigt. Infolge dieser Rechtsprechung habe auch das bestehende negative Kapitalkonto auf den 28. Februar 2005 in Höhe von 467.470 EUR sowie der neu hinzugekommene verrechenbare Verlust von 2.835.531 EUR auf den 28. Februar 2006 wieder gewinnerhöhend aufgelöst werden müssen, was seitens des Finanzamtes zu Schwierigkeiten bei der Darstellung geführt habe und im Bescheid daher als "Einkünfte aus der Veräußerung von Teilen von Mitunternehmeranteilen" habe dargestellt werden müssen.

14 Mit Bescheid vom 29. Oktober 2010 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2007 habe das Finanzamt München II für die Revisionswerberin keinen Anteil am Verlust der F KG in Höhe von 312.373,11 EUR festgestellt ("Verteilungsquote: 00 v.H."). Zur Begründung sei darauf hingewiesen worden, dass für den Kommanditisten bereits im Jahr 2006 das negative Kapitalkonto aufgelöst und ein Veräußerungsgewinn festgestellt worden sei, weshalb die laufenden Gewinne/Verluste ab 2007 dem Komplementär zuzurechnen seien.

15 Das Kapitalkonto der Revisionswerberin habe auf Grund einer 2005 erfolgten Einlage von 1,1 Mio. EUR am 1. März 2005 einen Stand von 632.530 EUR aufgewiesen. Mit Bescheid vom 18. Mai 2009 habe das Finanzamt München II den Bilanzverlust der F KG von 3.935.531 EUR für das Jahr 2006 um einen Betrag von 3.303.001 EUR gekürzt und unter Berücksichtigung der gesellschaftsvertraglich festgelegten Vergütung von 1.560 EUR an die Komplementärgesellschaft negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 630.970 EUR festgestellt und diese zu 100 % der Revisionswerberin zugewiesen. Aus der Formulierung ("Einkünfte aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen am 14. Februar 2006") und der Erläuterung des 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 Korrespondenz der deutschen Vertreterin der Revisionswerberin ergebe sich unzweifelhaft, dass es sich bei dem genannten Betrag von 3.303.001 EUR um jenen Betrag handelt, um den die Verlustzuweisung 2006 an die Revisionswerberin in Höhe von 3.935.531 EUR den Stand ihres Kapitalkontos als Kommanditistin bei Auflösung der F KG durch Eintragung der Eröffnung des Insolvenzverfahrens am 14. Februar 2006 überstiegen habe.

16 Nach deutscher Rechtslage falle das Kapitalkonto zu dem Zeitpunkt weg, zu dem feststehe, dass ein Ausgleich des negativen Kapitalkontos mit zukünftigen Gewinnanteilen nicht mehr in Betracht komme (Hinweis auf BFH vom 10. November 1980, GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164; vom 11. August 1994, IV R 124/92, BStBl. II 1995, 253), spätestens im Moment der Betriebsveräußerung oder -aufgabe. Bei dem auf Grund des Wegfalls des negativen Kapitalkontos und der Aufdeckung der stillen Reserven erzielten Gewinn des Kommanditisten handle es sich um "Gewinne aus der Beteiligung" (Hinweis auf BFH vom 30. März 1999, VIII R 86/96, BFH/NV 2000, 15), sodass diese um etwaige verrechenbare Verluste zu mindern seien (Hinweis auf BFH vom 9. Mai 1996, IV R 75/93, BStBl. II 1996, 474 zu 3 aE).

17 Dem Jahresabschluss 2006 sei zu entnehmen, dass eine Fortführung des Betriebes mangels neuer Aufträge, Freistellung aller Mitarbeiter und der Ende Jänner 2006 erfolgten Auflösung des Betriebes nicht mehr möglich sei. Das Finanzamt München II sei offensichtlich davon ausgegangen, dass im gegenständlichen Fall keine Aussicht auf Erzielung von Gewinnen aus der Veräußerung der Masse und keinesfalls Aussicht auf Sanierung mit Unternehmensfortführung bestünde. Entgegen dem Vorbringen der Parteien des Abgabenvorgangs hege die belangte Behörde keinen Zweifel daran, dass der der Revisionswerberin zuzurechnende Verlust 2006 bereits in Deutschland berücksichtigt und verwertet worden sei, dies ergebe sich schon aus dem Hinweis im Bescheid vom 18. Mai 2009, dass nach Anwendung des § 15a EStG (Verlustverrechnung bei beschränkter Haftung) kein zu berücksichtigender Veräußerungsgewinn mehr übrig bleibe. Insoweit bestehe nach § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 weder ein Anspruch der Revisionswerberin auf zusätzliche Berücksichtigung in Österreich noch eine sachliche Begründung dafür im Sinne des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 25. September 2001, 99/14/0217. Die Verlustzuweisung in Höhe des positiven Kapitalkontos sei im bekämpften Bescheid ohnedies berücksichtigt.

18 Den von der Revisionswerberin nachträglich im Schriftsatz vom 6. September 2011 hinsichtlich der Gewährleistungsrückstellung erhobenen Einwendungen trat die belangte Behörde mit der Erwägung entgegen, dass die gesamte pauschale Gewährleistungsrückstellung in der deutschen Bilanz nie einen höheren Stand als im Wirtschaftsjahr 2003 mit 543.260 EUR erreicht habe. Die belangte Behörde teile die Rechtsansicht der Betriebsprüfung, wonach nicht mehr an Rückstellung aufgelöst werden könne, als zuvor überhaupt gebildet worden sei und deshalb die Rückstellungsauflösung nur bis zum in der (deutschen) Bilanz ausgewiesenen Höchstbetrag steuerlich anzuerkennen sei.

19 Für das Jahr 2007 sei der Revisionswerberin kein Verlustanteil an der F KG mehr zuzurechnen, weil die KG auf Grund der Eintragung vom 14. Februar 2006 aufgelöst und das Finanzamt München II bereits von einem Ende der Beteiligung mit dem genannten Tag ausgegangen sei.

20 Die Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide Gruppe 2006 und 2007 seien abzuweisen, weil sie sich im Ergebnis gegen die Höhe des Einkommens der Revisionswerberin als Gruppenträger wenden und diesbezügliche Einwendungen gemäß § 252 BAO nur im Verfahren betreffend die Grundlagenbescheide - Gruppenfeststellungsbescheide 2006 und 2007 - berücksichtigt werden können.

21 In der dagegen erhobenen Revision erachtet sich die Revisionswerberin im Recht auf Anerkennung der gemäß § 2 Abs. 8 EStG 1988 ermittelten Auslandseinkünfte aus der Beteiligung an einer deutschen Kommanditgesellschaft bzw. auf Überleitung des ausländischen Verlustes nach inländischen Gewinnermittlungsvorschriften hinsichtlich pauschal gebildeter Gewährleistungsrückstellungen verletzt.

22 Das gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 9 B-VG an die Stelle der belangten Behörde getretene Bundesfinanzgericht legte die Akten des Verwaltungsvorgangs vor und reichte eine Gegenschift ein, in welcher es die kostenpflichtige Abweisung der Revision beantragte.

23 Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

24 Gemäß § 1 Abs. 2 KStG 1988 erstreckt sich die unbeschränkte Steuerpflicht auf alle in- und ausländischen Einkünfte iSd § 2 EStG 1988.

25 Sind im Einkommen ausländische Einkünfte zu berücksichtigen, gilt gemäß § 2 Abs. 8 EStG 1988 in der gegenständlich anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 57/2004 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."

26 Im Revisionsfall ist unbestritten, dass die deutschen Bilanzansätze hinsichtlich der Gewährleistungsrückstellungen gegen zwingendes österreichisches Steuerrecht (Verbot der Bildung pauschaler Rückstellungen gemäß § 9 Abs. 3 EStG 1988 in der seit dem BGBl. Nr. 818/1993 geltenden Fassung) verstoßen. Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellt auf die Richtigkeit des Periodengewinnes ab. Soll sichergestellt sein, dass das Ergebnis des Betriebsvermögensvergleichs für jedes Wirtschaftsjahr österreichischem zwingendem Steuerrecht entspricht, muss bereits die jeweilige Eröffnungsbilanz unter Beachtung der zwingenden österreichischen steuerlichen Vorschriften erstellt werden. Dies gilt sowohl aktiv- wie auch passivseitig und kann sich grundsätzlich sowohl zu Gunsten als auch zu Lasten des Steuerpflichtigen auswirken (vgl. VwGH vom 29. Juni 2016, 2013/15/0253).

27 Daraus folgt für den gegenständlichen Fall, dass schon in den jeweiligen nach österreichischem Steuerrecht ermittelten Eröffnungsbilanzen pauschale Gewährleistungsrückstellungen nicht angesetzt werden durften. Bei der Adaptierung des jeweiligen ausländischen Jahresergebnisses sind die im Ausland erfolgten Dotierungen oder Auflösungen pauschaler Rückstellungen zu neutralisieren. Ausgangspunkt jeder diesbezüglichen Mehr- oder Weniger-Rechnung ist dabei der Eröffnungswert von Null. Somit sind die im jeweiligen Wirtschaftsjahr in Deutschland zugeführten bzw. aufgelösten Beträge in voller Höhe wieder abzurechnen bzw. hinzuzurechnen. Die von den Abgabenbehörden angestellten Erwägungen und Berechnungen zur Deckelung des ausländischen Auflösungsbetrages vermischen zum einen in- und ausländische Bilanzansätze und übersehen zum anderen, dass im (Gewinn)Jahr 2005 die in Deutschland vorgenommene Dotierung der Rückstellung dem nach österreichischem Steuerrecht ermittelten Gewinn hinzuzurechnen war. Dass dieser (gegenüber dem deutschen) höhere österreichische Gewinn nach Art. 7 DBA-Deutschland in Österreich keiner Besteuerung unterzogen werden durfte, ändert daran nichts.

28 Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören nach § 23 Z 3 EStG 1988 auch die Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24. Veräußerungsgewinne sind nach Abs. 1 Z 1 leg.cit. Gewinne, die bei der Veräußerung des Betriebes, Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteiles erzielt werden. Z 2 leg.cit. stellt die Aufgabe des Betriebes oder Teilbetriebes der Veräußerung des Betriebes gleich.

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

30 Unter "Ausscheiden" ist jede Form der Beendigung der Mitunternehmerschaft zu verstehen, die den Tatbestand des § 24 EStG 1988 erfüllt (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, § 24 Tz 95.2). Auch Fälle, in denen von außen wirkende Zwangsmaßnahmen, wie im Revisionsfall die Insolvenz, dazu führen, dass der Betrieb zu bestehen aufhört, sind somit dem Tatbestand des § 24 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 zu unterstellen. Die Betriebsaufgabe muss - wie der Verwaltungsgerichtshof schon im Erkenntnis vom 21. Februar 1996, 94/14/0160, ausgeführt hat - nicht auf einen Willensentschluss des Betriebsinhabers zurückzuführen sein, sondern kann auch vom Masseverwalter (Insolvenzverwalter) im Zuge eines Konkursverfahrens (Insolvenzverfahrens) bewirkt werden.

31 Gibt eine Mitunternehmerschaft ihren Betrieb auf, so ist ein Aufgabegewinn zu ermitteln und auf die einzelnen Gesellschafter zu verteilen. Das negative Kapitalkonto des Kommanditisten ist dabei insoweit Veräußerungsgewinn, als es nicht aufzufüllen ist und auch keine gesetzliche Haftung greift. Dass die Personengesellschaft über den Zeitpunkt der Betriebsaufgabe hinaus bestehen bleibt, steht einer Besteuerung des Veräußerungsgewinnes nicht entgegen.

32 Eine Betriebsaufgabe besteht wesensmäßig in der Zerschlagung der betrieblichen Einheit in der Form, dass der Betrieb als solcher zu bestehen aufhört (vgl. VwGH vom 18. Oktober 2006, 2002/13/0217). Die Besteuerung des Aufgabegewinnes hat in dem Jahr zu erfolgen, in welches der Zeitpunkt fällt, zu dem die Aufgabehandlungen bereits so weit fortgeschritten sind, dass dem Betrieb die wesentlichen Grundlagen entzogen sind (vgl. VwGH vom 19. Dezember 2006, 2006/15/0353).

33 Feststellungen zum Zeitpunkt der Betriebsaufgabe, zu dem nach österreichischem Steuerrecht das negative Kapitalkonto des Kommanditisten als Veräußerungsgewinn zu erfassen wäre, hat die belangte Behörde nicht getroffen. Auch die allfällige Höhe eines im Wirtschaftsjahr 2006/2007 nach österreichischem Recht zu errechnenden laufenden Verlustes wurde - offenbar im Hinblick auf die nach Ansicht der belangten Behörde in den beiden Streitjahren ohnedies in Deutschland erfolgte Verlustberücksichtigung iSd § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 - nicht ermittelt.

34 Nach den Feststellungen der belangten Behörde zur deutschen Rechtslage sei das negative Kapitalkonto des Kommanditisten bereits dann als Veräußerungsgewinn (Übertragung auf den haftenden Komplementär) zu erfassen, wenn keine Aussicht mehr bestünde, dass ein Ausgleich des negativen Kapitalkontos mit künftigen Gewinnanteilen erfolgen werde. Dies sei im Wirtschaftsjahr 2005/2006 der Fall gewesen, was u.a. und insbesondere aus dem Feststellungsbescheid des Finanzamtes München II vom 18. Mai 2009 hervorginge.

35 Soweit die Revisionswerberin auf Sachverhaltsebene dagegen einwendet, die steuerliche Vertreterin habe in diesem Zusammenhang auf ein edv-technisches Darstellungsproblem hingewiesen, welches dazu geführt habe, dass im deutschen Feststellungsbescheid zu Unrecht von "Einkünfte(n) aus der Veräußerung von Teilen von Mitunternehmeranteilen" die Rede sei, zeigt sie eine Unschlüssigkeit der Beweiswürdigung der belangten Behörde nicht auf. Auch der angefochtene Bescheid geht nicht von einer tatsächlichen "Veräußerung von Teilen von Mitunternehmeranteilen", sondern von einer Auflösung des negativen Kapitalkontos des Kommanditisten infolge Feststehens der endgültigen Verlustübertragung auf den Komplementär aus.

36 Auf rechtlicher Ebene wendet die Revisionswerberin ein, eine Verlustverwertung sei in diesem im deutschen Feststellungsbescheid zum Ausdruck gekommenen Vorgang nicht zu erblicken, weil eine solche den endgültigen Untergang des Verlustes voraussetze. Tatsache sei aber, dass dieser Verlust bei der Komplementär-GmbH weiterbestehe.

37 Auch darin kann der Revisionswerberin nicht gefolgt werden. Kommt es nach ausländischen Steuerrecht zur Auflösung des negativen Kapitalkontos des Kommanditisten und wird der dadurch entstehende

Veräußerungsgewinn mit dem laufenden Verlust aus der Kommanditbeteiligung verrechnet, wodurch es zu keiner Versteuerung im Ausland kommt, wurde der Auslandsverlust des Kommanditisten iSd § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 "berücksichtigt". Dass durch diesen Vorgang in gleicher Höhe ein Verlust bei der persönlich haftenden deutschen Komplementär-GmbH entstanden ist (vgl. dazu auch *Schmidt/Wacker*, EStG § 15a Rz 241), steht dieser Beurteilung nicht entgegen.

38 Für das Wirtschaftsjahr 2006/2007 wurden die Verluste aus der Kommanditbeteiligung dem deutschen Steuerrecht entsprechend von vornherein der Komplementär-GmbH zugewiesen. Die Verluste gelten durch die Zurechnung an eine andere Person als "berücksichtigt" iSd § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988. Stellte man mit der Revisionswerberin darauf ab, ob und zu welchem Zeitpunkt die auf die Komplementär-GmbH übergegangenen Verluste bei dieser steuerlich berücksichtigt werden (können), würde man dem telos des § 2 Abs. 8 Z 3 EStG 1988 nicht gerecht. Durch die Erfassung der im Ausland angefallenen Verluste soll der persönlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen Rechnung getragen werden. Die Leistungsfähigkeit der Revisionswerberin erfährt aber keine Änderung, wenn ihre auf eine andere Person übertragenen Verluste von dieser verwertet werden.

39 Nach der in den Streitjahren bestehenden (österreichischen) Rechtslage sind dem Kommanditisten Verluste steuerlich auch dann zuzurechnen, wenn sie zu einem negativen Kapitalkonto führen. Da es nicht ausgeschlossen werden kann, dass der nach österreichischem Steuerrecht ermittelte Verlust den im Ausland berücksichtigten übersteigt - die Deckelung in Höhe des Auslandsverlustes (mit BGBl. I Nr. 22/2012) kommt für das Streitjahr 2007 noch nicht zur Anwendung - könnte insoweit ein bei der Einkommensermittlung der Revisionswerberin verrechenbarer Verlust vorliegen. In Verkennung der Rechtslage hat die belangte Behörde die erforderlichen Feststellungen zur Höhe des nach den Bestimmungen des EStG 1988 ermittelten Auslandsverlusts oder zum Vorliegen einer allfälligen zu einem Veräußerungsgewinn führenden Betriebsaufgabe nicht getroffen.

40 Der angefochtene Bescheid war daher aus den in Rz. 27 angeführten Gründen hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte Gruppe für das Jahr 2006 und hinsichtlich der Feststellung der Einkünfte Gruppe für das Jahr 2007 aus den in Rz. 39 angeführten Gründen gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. Da die Revision betreffend die Körperschaftsteuerbescheide Gruppe keine eigenständigen Einwände enthält, und von Feststellungsbescheiden abgeleitete Bescheide gemäß § 252 Abs. 1 BAO nicht mit der Begründung angefochten werden können, die (zu Recht) gegen die Feststellungsbescheide vorgebracht wurden, war die Revision in diesem Umfang gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

41 Der Spruch über den Aufwandersatz gründet sich auf § 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2008.

42 Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 4 Abs. 5 vorletzter Satz VwGbk-ÜG in Verbindung mit § 28 Abs. 5 BFGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 26. Jänner 2017