



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der BU, vertreten durch IWG, vom 9. Dezember 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 6. November 2008 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger für 2006 und Körperschaftsteuerbescheid der Gruppe für 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

1. Die Bw. – ein Gruppenträger (GT) – beantragte für 2006 die Anrechnung von Quellensteuern in Höhe von 30.803,55 €. Der GT selbst erzielte in diesem Jahr per Saldo einen Verlust von – 67.409.946,30 € (darin ausländische Einkünfte von 430.851,19 €). Die Gesamteinkünfte der Gruppe betragen dagegen + 7.750.010,10 € (KÖSt-Vorschreibung von rd. 1,8 Millionen €).

Bei der Veranlagung der Körperschaftsteuer der Gruppe verweigerte das Finanzamt den Quellensteuerabzug der auf den GT entfallenden Quellensteuer mit der Begründung, dieser habe 2006 einen Verlust ausgewiesen, sodass eine Anrechnung nicht möglich sei, ein Gewinn ergebe sich erst nach Zusammenrechnung der Ergebnisse der Gruppenmitglieder.

2. Mit Schreiben vom 9. Dezember 2008 wurde gegen den Feststellungsbescheid betreffend den Gruppenträger für 2006 und den Körperschaftsteuerbescheid der Gruppe für 2006 (jeweils vom 6. November 2008) Berufung eingelegt.

(1) Die Berufung richte sich gegen die anlässlich der Festsetzung der Körperschaftsteuer für das Jahr 2006 erfolgte Nichtberücksichtigung der anrechenbaren ausländischen Quellensteuern iHv. 30.803,55 €, welche zu Lasten der Mandantin auf Gruppenträgerebene für in der inländischen körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage enthaltene Lizenzgebühren und Zinserträge aus Rumänien, Tschechien und Polen angefallen seien.

Mit dem angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid wurde die Körperschaftsteuer für das Jahr 2006 iHv. 1.856.072,11 € bzw. die daraus resultierende Abgabengutschrift mit 755.206,01 € festgesetzt. Man stelle daher den Antrag, unter Berücksichtigung der anrechenbaren Quellensteuern iHv. 30.803,55 €, die Körperschaftsteuer korrekterweise auf 1.825.268,56 € zu vermindern bzw. demgemäß die Abgabengutschrift auf 786.009,56 € zu erhöhen.

(2) Gemäß § 9 Abs 1 KStG werde das steuerliche Ergebnis des Gruppenmitgliedes dem steuerlich maßgeblichen Ergebnis des GT zugerechnet. Die tatsächliche Besteuerung der kumulierten Ergebnisse erfolge beim Gruppenträger. § 9 Abs. 6 Z 2 KStG bestimme das Ergebnis des GT mit der Maßgabe, dass Sonderausgaben vom zusammengefassten Ergebnis abzuziehen seien. Die Ermittlung des persönlichen Ergebnisses des GT erfolge somit unter Einbeziehung sämtlicher an ihn verrechneter Ergebnisse. Die Ergebnisermittlung für den GT weiche daher wesentlich von jener der Gruppenmitglieder ab. Gruppenmitglieder ermittelten ihr Ergebnis unabhängig von der restlichen Unternehmensgruppe. Das Ergebnis des GT hingegen ergebe sich in Abhängigkeit von den zugerechneten Ergebnissen.

Die Unternehmensgruppe nach § 9 KStG durchbreche zwar nicht das Prinzip der Steuersubjektivität der einzelnen Gruppenmitglieder. Diese seien daher auch DBA-rechtlich abkommensberechtigt. Das Recht der DBA bestimme, wer zur Anrechnung berechtigt sei. Das habe aber keinen Einfluss auf die Ermittlung der Anrechnungshöchstbeträge, die Höhe der anrechnungsberechtigten Auslandseinkünfte sei stets nach innerstaatlichem Steuerrecht zu ermitteln.

(3) Die Frage, inwieweit aus der DBA-rechtlich gebotenen Anrechnung für Auslandseinkünfte des GT uU sogar eine Verpflichtung zur gruppenweiten Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages abgeleitet werden könne, werde in der Literatur unterschiedlich gesehen (Verweis auf Dommès/Schuch in Lang/Schuch/Staringer, Grundfragen der Gruppenbesteuerung, S. 376 ff.). Mitunter werde auch vorgeschlagen ein Wahlrecht

einzuräumen, den aus beiden Berechnungsmethoden (stand alone je Gesellschaft versus Gruppenbetrachtung) resultierenden höheren Anrechnungsbetrag geltend zu machen, zumal ein DBA nur den Mindestbetrag der anzurechnenden Auslandssteuern angebe, der überschritten werden dürfe. Eine solche „higher of“- Lösung könne Konflikte mit dem DBA-Recht vermeiden. Der Unterschied zwischen Unternehmensgruppe und Mitunternehmerschaft rechtfertige keine unterschiedliche Behandlung. DBA berechtigten nämlich stets denjenigen zur Anrechnung, der die steuerlichen Folgen der Einkünftezurechnung zu tragen habe. Dies sei der GT, was auch die Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages auf Ebene des GT gebiete.

(4) Das DBA gebiete eine Anrechnung ausländischer Steuern, wenn Auslandseinkünfte das der KÖSt unterliegende Gruppenergebnis erhöhten. Das steuerliche Ergebnis des GT und der Gruppenmitglieder sei unter Bedachtnahme auf die Vorschriften des § 9 KStG zu ermitteln.

Für die einzelnen Gruppenmitglieder sei eine Betrachtung dahingehend, dass sich der Anrechnungshöchstbetrag ohne Einbeziehung von zugerechneten Ergebnissen ergebe, ausdrücklich vorgesehen bzw. folgerichtig. Für den GT sei dieser Ansicht hingegen nicht zu folgen. Das Ergebnis des GT sei das kumulierte Ergebnis der gesamten Unternehmensgruppe. Komme die Anrechnungsmethode bei eigenen ausländischen Einkünften des GT zur Anwendung, sei der Anrechnungshöchstbetrag des GT korrespondierenderweise vom gesamten Gruppenergebnis zu ermitteln. Die Anrechnung werde nur durch die Höhe der insgesamt entrichteten Körperschaftsteuer begrenzt (Wilplinger, Anrechnung ausländischer Quellensteuer und Gruppenbesteuerung, FJ 2006, 173). Eine andere Vorgangsweise wäre eine Beschränkung der Grundfreiheiten.

(5) Diese Rechtsansicht werde auch seitens der Finanzverwaltung in den KStR vertreten, wenn es heiße, dass „beim GT die anrechenbaren eigenen Quellensteuern auf das zusammengefasste Ergebnis zu beziehen seien“ und dass beim GT im Ergebnis kein Unterschied bestehe, ob eigene oder von Gruppenmitgliedern zugerechnete ausländische Quellensteuern anzurechnen seien (KStR 418). Dieser Rechtsauffassung sei zu folgen.

3. Die Berufung gegen den Feststellungs- und Körperschaftsteuerbescheid für 2006 wurde am 4. Dezember 2009 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Das Finanzamt führte in der Vorlage aus:

Der GT müsse nach § 7 KStG 1988 sein Einkommen individuell ermitteln. Die Sonderausgaben seien dann vom zusammengefassten Ergebnis abzuziehen. Die Steuerrechtssubjektivität der Gruppenmitglieder gehe durch Mitgliedschaft in der Unternehmensgruppe nicht unter. Da die Besteuerung in der Unternehmensgruppe beim GT erfolge, seien die bei den

Gruppenmitgliedern fiktiv anrechenbaren ausländischen Quellensteuern mit dem vom Gruppenmitglied weiterzuleitenden Ergebnis verbunden. Nach KStR 418 seien beim GT die anrechenbaren eigenen Quellensteuern auf das zusammengefasste eigene Ergebnis zu beziehen. Im Ergebnis bestehe beim GT kein Unterschied, ob eigene oder von Gruppenmitgliedern zugerechnete ausländische Quellensteuern anzurechnen seien. Gebe es aber beim GT wegen des negativen (individuellen) Einkommens überhaupt keine Möglichkeit (vorerst fiktiv) Quellensteuern anzurechnen, so könne dies nach Ansicht des Finanzamtes auch nicht später bei Betrachtung des Gesamtergebnisses der Gruppe in Betracht kommen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

1. Gegenstand des Berufungsverfahrens ist ausschließlich die Frage, ob ein GT in der Unternehmensgruppe bei eigenen Verlusten Quellensteuer von ausländischen Einkünften anrechnen kann, wenn sich nach Hinzurechnung der „Einkommen“ der Gruppenmitglieder ein positives „Gesamteinkommen“ beim GT ergibt. Die Bw. erachtet sich in dem Recht verletzt, anrechenbare ausländische Quellensteuern aus Lizenzgebühren und Zinserträgen, die in Rumänien, Tschechien und Polen angefallen sind, mit Bezugnahme auf das positive Gruppenergebnis anzurechnen. Fraglich ist also, ob der Anrechnungshöchstbetrag des GT von seinem eigenen (negativen) Ergebnis abhängt oder vom saldierten Gruppenergebnis. Unstrittig ist im vorliegenden Fall der Betrag der Quellensteuer und die Tatsache, dass der GT für 2006 einen Verlust im eigenen Rechnungskreis aufweist.

2. Nach § 1 Abs 2 Z 1 KStG 1988 sind juristische Personen des privaten Rechts körperschaftsteuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf alle in- und ausländischen Einkünfte iSd § 2 EStG 1988.

Nach § 2 Abs 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Einkommen ist nach § 2 Abs 2 EStG 1988 der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im einzelnen aufgezählten Einkunftsarten, nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben und nach Abzug der Sonderausgaben.

Die Körperschaftsteuer wird bei unbeschränkt Steuerpflichtigen gem. § 24 Abs 1 KStG 1988 nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat. Die Vorschriften des EStG über die Veranlagung und Entrichtung der Steuer sind nach § 24 Abs 3 KStG sinngemäß anzuwenden.

3. Die Steueranrechnung basiert auf der Anwendung der jeweiligen DBA idF des fraglichen Zeitraumes.

a. Nach Art. 24 des Abkommens zwischen Rumänien und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (BGBl III vom 9.2.2006) rechnet Österreich auf Einkünfte einer in Österreich ansässigen Person, die nach den Art. 10, 11 (Zinsen), 12 (Lizenzgebühren) und 13 Abs. 4 in Rumänien besteuert werden dürfen, auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Rumänien gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus Rumänien bezogenen Einkünfte entfällt.

b. Nach Art. 24 des Abkommens zwischen Polen und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (BGBl III vom 4.2.2005) wird in Österreich eine Doppelbesteuerung wie folgt vermieden: Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach den Art. 10, 11 (Zinsen), 12 (Lizenzgebühren) und 13 Abs 2 in Polen besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Polen gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus Polen bezogenen Einkünfte entfällt.

c. . Nach Art. 23 des Abkommens zwischen der CSSR und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (BGBl 1979/34; gemäß VO BGBl III Nr. 123/1997 für die Tschechische Republik bis 2007 sinngemäß anzuwenden; neu geregelt mit BGBl III 39/2007 vom 4.4.2007) wird bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person die Steuer wie folgt festgesetzt: Bezieht eine in der Republik Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach den Art. 10 oder 12 (Lizenzgebühren) in der Tschechischen Republik besteuert werden dürfen, so rechnet die Republik Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in der Tschechischen Republik gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die Einkünfte entfällt, die aus der Tschechischen Republik bezogen werden.

4. a. Der Grundgedanke der Gruppenbesteuerung liegt darin, dass das steuerliche Ergebnis finanziell verbundener Körperschaften dem übergeordneten Mitglied der Unternehmensgruppe zugerechnet wird (sog. stufenweise Ergebniszurechnung; Quantschnigg ua., Gruppenbesteuerung, 2005, S. 6 ff). Die Ergebniszurechnung erfolgt außerbilanziell im Wege der steuerlichen Mehr-Wenigerrechnung.

b. Als Gruppenmitglieder werden alle Unternehmen in der Gruppe – abgesehen vom GT – bezeichnet. Nach § 9 Abs 6 Z 1 KStG 1988 ist (an den GT abzuführendes) Ergebnis des Gruppenmitgliedes das Einkommen unter Berücksichtigung von § 9 Abs 6 Z 4 KStG 1988. Die Ergebnisse der Gruppenmitglieder werden daher gesondert ermittelt, bevor sie dem GT zugerechnet werden können.

c. Auch das Ergebnis des GT ist nach den Vorschriften des § 9 Abs 6 und 7 KStG 1988 zu ermitteln (Quantschnigg, aaO, S. 139 ff). Gemäß § 7 Abs 2 zweiter Satz KStG 1988 erfolgt seine Ergebnisermittlung individuell (Damböck u.a., Gruppenbesteuerung, S. 97) – meist nach § 5 Abs 1 EStG – getrennt von der Ergebnisermittlung der Beteiligungskörperschaften.

d. Zunächst bleibt die Steuersubjektivität der einzelnen Gruppenmitglieder erhalten und die einzelnen Kapitalgesellschaften sind auch weiterhin abkommensberechtigt (Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 9, Rz 156, 160). Das Einkommen des GT und der Gruppenmitglieder ist sodann dem GT zuzurechnen, der an den Gruppenmitgliedern nach § 9 Abs 4 KStG 1988 beteiligt ist. Die Summe des jeweiligen Einkommens ist beim GT unter Anwendung der Bestimmungen auf das zusammengefasste Ergebnis des § 7 Abs 2 KStG 1988 zu versteuern, Sonderausgaben sind unter Berücksichtigung der Bestimmungen des § 2 Abs 2a, 2b und 8 EStG für das zusammengefasste Ergebnis zu berücksichtigen (Quantschnigg, aaO, S. 141).

e. Der in § 9 Abs 6 KStG verwendete Begriff des (dem GT zu überrechnenden) „Einkommens“ verweist darauf, dass Gruppenmitglieder (und auch der GT) zunächst völlig unabhängig vom späteren Gruppenergebnis eine Einkommensermittlung nach § 7 Abs 2 KStG vorzunehmen haben. Die als „Einkommen“ bezeichneten Einzelergebnisse (Einkommen 1) werden dann zum „Einkommen“ der Gruppe (Einkommen 2) zusammengefasst.

f. Das jeweilige Gruppenmitglied bleibt auch zur Anrechnung ausländischer Steuern bei einem DBA mit Anrechnungsmethode selbst berechtigt. Die ausländischen Einkünfte sind Teil der Ergebnisermittlung des Gruppenmitgliedes (KStR 418). Die Anrechnung ausländischer Steuern ist laut DBA nur auf jene österreichische Steuer zulässig, die auf die durch Anrechnung begünstigten Auslandseinkünfte entfällt. Ist zB bei ausländischen Lizenzeinkünften einer GmbH das Einkommen negativ oder so niedrig, dass sich keine österreichische Steuer – dh. Steuerbelastung Null - errechnet, kann eine Anrechnung nicht Platz greifen (VwGH 20.4.1999, 99/14/0012). Berücksichtigt werden die anzurechnenden Steuern bei der Steuererhebung auf Ebene des GT (Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 9, Rz 161). Für die Frage, auf welcher Ebene der Anrechnungshöchstbetrag zu ermitteln ist, wird von der Finanzverwaltung eine doppelte Höchstbetragsgrenze angenommen. Die Anrechnung ist sowohl mit dem fiktiven Anrechnungshöchstbetrag des Gruppenmitgliedes begrenzt, als auch mit jenem Betrag, der

sich für das Gruppeneinkommen auf der Ebene des Gruppenträgers ergibt (Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 9, Rz 162: Plädiert wird hier allerdings für ein Mindestausmaß an Anrechnung in Höhe des Höchstbetrages auf Ebene des Gruppenmitgliedes). Nach den KStR 418 besteht für Gruppenmitglieder dann keine Möglichkeit der Anrechnung, wenn die Summe der Einkünfte (Einkommen) negativ ist (das entspricht auch der VwGH-Judikatur).

g. Bezüglich des GT besteht keine ausdrückliche gesetzliche Verankerung zur Vorgangsweise bei der Anrechnung. Aus der in KStR 418 enthaltenen Regelung wurden im Schrifttum unterschiedliche Schlüsse gezogen.

In KStR 418 wird die Vorgangsweise beim GT bei DBA mit Anrechnungsmethode folgendermaßen beschrieben: Da der GT sein Einkommen mit der Maßgabe zu ermitteln hat, dass die Sonderausgaben vom zusammengefassten Ergebnis abzuziehen sind, sind beim GT die anrechenbaren eigenen Quellensteuern auf das zusammengefasste Ergebnis zu beziehen. Im Ergebnis besteht beim GT daher kein Unterschied, ob eigene oder von Gruppenmitgliedern zugerechnete ausländische Quellensteuern anzurechnen sind.

(1) Ein Teil der Lehre hat daraus den Schluss gezogen, dass der Anrechnungshöchstbetrag nur vom zusammengefassten Ergebnis (Einkommen 2) zu ermitteln ist (Stefaner/Weninger in Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 9, Rz 162; Trenkwalder in Quantschnigg u.a. aaO, S. 429).

(2) Dagegen kommt ein anderer Teil der Lehre zum Ergebnis, dass der GT den Anrechnungshöchstbetrag ohne Berücksichtigung der zugerechneten Ergebnisse der Gruppenmitglieder (vom Einkommen 1) zu ermitteln hat (Damböck u.a., 2006, Gruppenbesteuerung, S. 102; Wiesner u.a., Gruppenbesteuerung, 2005, S. 114; Wilplinger FJ, 2006, 173, Pkt. 3.3).

(3) Der Unabhängige Finanzsenat schließt sich der Rechtsansicht an, wonach der Anrechnungshöchstbetrag auf der Ebene der Einkommensermittlung des eigenen Einkommens (Einkommen 1) des GT (ohne Miteinbeziehung der Ergebnisse der Gruppenmitglieder) berechnet werden muss.

Nicht nur die Ergebnisse der Gruppenmitglieder, sondern auch die Ergebnisermittlung des GT erfolgt nach dem KStG zunächst individuell, also abgesondert von der Ermittlung der Beteiligungskörperschaften und vom Gruppenergebnis (Wilplinger, FJ 2006, 173, Pkt 3.3). Die Abkommensberechtigung ist nach Ansicht des UFS daher zweifelsfrei auf die jeweiligen Gruppenmitglieder und den GT selbst und nicht auf die Unternehmensgruppe zu beziehen. Zu verweisen ist darauf, dass auch eine allfällige Entlastung (unmittelbare Entlastung, Rückerstattung) aus dem Quellenstaat an den jeweiligen Empfänger der DBA-begünstigten

Einkünfte (Gruppenmitglied, Gruppenträger) anknüpft und völlig unabhängig von der nach der österreichischen Gruppenbesteuerung vorgesehenen innerstaatlichen Zurechnung der Gruppenmitgliedseinkünfte ist (Lang/Schuch/Staringer/Stefaner, Grundfragen der Gruppenbesteuerung, 2007, S. 380 ff.). Würden im Bereich der Ergebnisermittlung und Anrechnung von Quellensteuern Gruppenmitglieder und GT unterschiedlich behandelt, wäre dies wohl in systematischer Hinsicht nicht begründbar. Zu ermitteln sind nach der bestehenden Rechtslage in einem ersten Schritt die „Einkommen“ der Gruppenmitglieder und des GT („Einkommen 1“). Diese sind in einem zweiten Schritt beim GT zusammenzufassen („Einkommen 2“). Der Anrechnungshöchstbetrag kann sich auch beim GT nur auf jenes Einkommen beziehen, das sich auf der ersten Ebene (als „Einkommen 1“) ergibt. Daran ändert die Formulierung in § 9 Abs 6 Z 2 KStG 1988 nichts, wonach Sonderausgaben vom zusammengefassten Ergebnis abgezogen werden. Dies stellt lediglich eine Sonderregel für die Verrechnung der Sonderausgaben dar, ändert aber nichts an der getrennten Ermittlung der Einkommen (1 und 2) auf den verschiedenen Ebenen, auch wenn die KStR in Rz 418 in äußerst missverständlicher Weise daraus einen „Bezug der anrechenbaren eigenen Quellensteuern des GT auf das zusammengefasste Ergebnis“ konstruiert und eine Reihe von Kommentaren diesem Passus die Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages des GT auf GT-Ebene entnommen haben.

Die ausländische Quellensteuer ist nach allen relevanten Abkommen nur soweit anrechenbar, als der anzurechnende Betrag den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigt, der auf die im Ausland bezogenen Einkünfte entfällt (s zu den Gruppenmitgliedern Aigner/Tumpel, taxlex 2005, 207, Punkt A mit Verweis auf VwGH 20.4.1999, 99/14/0012). Da der GT für 2006 ein negatives Einkommen (- 67.409.946,30 €) erklärt hat, entfällt darauf keine inländische Körperschaftsteuer, sodass eine Anrechnung nicht Platz greifen kann.

Die Berufung war aus den dargestellten Gründen abzuweisen.

Linz, am 30. März 2010