

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Erich Schwaiger in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch Ernst & Young Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Wagramer Straße 19, IZD Tower, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 19. Juli 2024 gegen den „**Feststellungsbescheid Gruppenträger 2017**“ des Finanzamtes für Großbetriebe vom 12. April 2024 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 3. Februar 2026 in Anwesenheit der Schriftführerin ***SF*** zu Recht erkannt:

I.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Sein Spruch lautet:

[...]

II.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerde fällt in die Zuständigkeit des Fachgebietes FK 1 (Gruppenbesteuerung) und damit in die Zuteilungsgruppe 7010. Aufgrund des Antrages auf Senatsentscheidung wurde sie auf Basis der gültigen Geschäftsverteilung der Senatsgerichtsabteilung 7013-1 zur Entscheidung zugewiesen. Nachdem dieser Antrag zurückgezogen wurde, fällt die Rechtssache gem. Punkt 3.3.4 der Geschäftsverteilung in die Gerichtsabteilung 7013.

I. Verfahrensgang

Strittig ist der Feststellungsbescheid Gruppenträger 2017 des Finanzamtes für Großbetriebe (**kurz FAG**) vom 12. April 2024, der nach einer Außenprüfung erging.

Die steuerlich vertretene Beschwerdeführerin (**kurz Bf.**) bekämpfte ihn nach zweimaliger Fristverlängerung mit Beschwerde vom 19. Juli 2024, die das FAG mit Beschwerdevorentscheidung vom 24. Oktober 2024 als unbegründet abwies. Nachdem die Bf. -

wiederum nach einer Fristverlängerung - mit Schriftsatz vom 24. Jänner 2025 die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragt hatte, kam das FAG dem mit Vorlagebericht vom 20. Februar 2025 nach.

Mit dieser Beschwerde ging die Bf. auch gegen den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2017 sowie Anspruchszinsenbescheid 2017 vor. Dieser Teil der Beschwerde wurde zwischenzeitig durch das Bundesfinanzgericht erledigt (Gegenstandloserklärung BFG 23.4.2025, RV/6100112/2025).

In der Beschwerde, auf die die Bf. im Vorlageantrag verwies, beantragte die Bf.

- eine Entscheidung durch den Senat,
- die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und
- den Ausschluss der Öffentlichkeit sowie
- einer Veröffentlichung iSd § 23 Abs 4 BFGG.

Den Antrag auf Senatsentscheidung zog sie mit Schriftsatz vom 27. Jänner 2026 zurück.

Die beantragte mündliche Verhandlung fand am 3. Februar 2026 unter Ausschluss der Öffentlichkeit statt. Sie endete mit dem Beschluss, dass die Entscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der nachstehende, auf das Streitthema reduzierte eingeschränkte Sachverhalt ist in den elektronisch vorgelegten Akten des FAG sowie den Akten des Bundesfinanzgerichts abgebildet und unbestritten. Da keine Gründe erkennbar sind, diesen nicht als unbedenklich zu beurteilen, gilt er in freier Beweiswürdigung als erwiesen. Strittig ist ausschließlich seine rechtliche Würdigung.

Wie aus dem Firmenbuch ersichtlich, ist die Bf. eine nach österreichischem Recht gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung (FN ***###x***, Firma bis Oktober 2025 „***Bf1***“). Sie hat sowohl den Sitz wie auch die Geschäftsleitung in Österreich.

Der aktenskundige „Feststellungsbescheid Gruppenträger 2017“ vom 12. April 2024 erging nach Durchführung einer Außenprüfung und stützt sich auf § 295 Abs. 1 BAO und den geänderten Feststellungsbescheid 2017 (§188 BAO) vom 21. November 2023 über die Feststellung von Einkünften der österreichischen ***AAA*** GmbH & Co KG (FN ***###Y***; **kurz Personengesellschaft**). Die Personengesellschaft hat einen Komplementär (die ***AAA*** GmbH) und einen Kommanditisten (die Bf.).

Der Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO erging an die ***AAA*** GmbH & Co KG z.H. ***Bf1*** (der Bf. und damit der Kommanditistin) und enthält sowohl die Angabe der betroffenen Gesellschafter wie auch einen Hinweis auf die Rechtsfolgen des § 101 Abs. 3 BAO.

Nachforschungen des Bundesfinanzgerichts ergaben, dass die Bf. im EDV-System der Abgabenbehörde schon 2003 als Vertreterin der KG gem. § 81 BAO angemerkt wurde. Die Personengesellschaft erklärte dazu mit Schriftsatz vom 22. April 2025, dass in ihren Unterlagen sowie den Unterlagen der Komplementärin die ursprüngliche Zustellungsvollmacht aus den Jahren 2002/2003 nicht mehr auffindbar sei, dass aber zum damaligen Zeitpunkt und bis heute seitens der ***AAA*** GmbH & Co KG die Zustellung an die Kommanditistin gewollt und beabsichtigt gewesen sei. Dies sei auch zukünftig so gewünscht. Die Bf. solle weiterhin Zustellungsbevollmächtigte sein.

Das FAG übermittelte diesen Schriftsatz mit Mail vom 16. Mai 2025 mit der Erklärung an das Bundesfinanzgericht, dass keine Bedenken gegen das Bestehen einer Zustellungsvollmacht und die Ordnungsmäßigkeit der Zustellung des Feststellungsbescheides bestehen. Damit stehe auch die Rechtmäßigkeit der Berichtigung des „Feststellungsbescheides Gruppenträger 2017“ verfahrensrechtlich außer Frage.

a) Gruppenstruktur

Die Bf. ist seit 1. Jänner 2007 Gruppenträgerin (kurz auch **GT**) einer Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG 1988, die aus ihr sowie zwei ausländischen Gruppenmitgliedern (kurz GM) besteht. Das sind die deutsche ***BBB*** GmbH (vormals ***BBB*** ***AG***; kurz **GM 1**) und die brasilianische ***CCC*** ***Ltd*** (kurz **GM 2**).

Mit Bescheid vom 29. Jänner 2008 wurde das Bestehen einer Gruppe zwischen der Bf. (als Gruppenträger) und diesen zwei ausländischen Gruppenmitgliedern ab der Veranlagung 2007 festgestellt:

[...]

b) Gruppenmitglied in Brasilien

GM 2 ist eine einer Kapitalgesellschaft vergleichbare, nicht unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft, die in einem Drittstaat, mit dem eine umfassende Amtshilfe besteht, ansässig und zu 99,99% mit dem GT finanziell verbunden ist. Unstrittig ist damit, dass GM 2 alle Voraussetzungen für die Qualifikation als ausländisches GM gem. § 9 Abs. 2 KStG 1988 erfüllt.

In den Wirtschaftsjahren 2007 bis 2009 sowie 2012 bis 2013 wurden durch GM 2 ausschließlich steuerliche Verluste erwirtschaftet, welche unter Anwendung von § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 unter Berücksichtigung der entsprechenden Verlustermittlungs- und

Verlustverwertungsgrenzen entsprechend dem Beteiligungsausmaß der beteiligten Körperschaft (GT) zugerechnet wurden und in der Folge in das inländische Ergebnis der Unternehmensgruppe einfließen.

Diese gem. § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 in Österreich geltend gemachten Verluste wurden nach und nach im Ausland verwertbar. Ihre Nachversteuerung (§ 9 Abs. 6 Z 7 KStG 1988) erfolgte in den Wirtschaftsjahren 2010 und 2011 und sodann ab dem Wirtschaftsjahr 2014.

Mit der hier relevanten Nachversteuerung von Verlusten in der Veranlagung 2017, deren Höhe mit EUR ****###2*** unstrittig feststeht, sind die Vorjahresverluste zur Gänze neutralisiert.

c) Ergebnis des Gruppenträgers (Darlehenszinsen aus Brasilien)

Außer Streit steht das vom Gruppenträger selbst erzielte Ergebnis. Der ursprüngliche Feststellungsbescheid Gruppenträger 2017 vom 28. April 2023, der mit dem hier bekämpften Bescheid abgeändert wurde, hatte ein negatives Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 von minus EUR ****###4*** ausgewiesen, das ausländische Einkünfte von insgesamt EUR ****###1*** beinhaltete (davon EUR ****###*** Darlehenszinsen aus Brasilien vor Abzug der dortigen Quellensteuern). Die anrechenbaren ausländischen Steuern wurden mit EUR 0,00 festgestellt. Da das eigene Einkommen höher war als der Nachversteuerungsbetrag für die Verwertung der Verluste der Auslandsgruppenmitglieder (EUR ****###2***), ergab sich daraus von vornherein ein negativer Saldo. Dieser Bescheid wurde ursprünglich nicht bekämpft.

In der Folge ergab die Außenprüfung für 2017 eine Erhöhung der Zurechnung von Einkünften aus der Personengesellschaft an den GT in Höhe von EUR ****###***, die mit Bescheid gem. § 188 BAO vom 21. November 2023 rechtskräftig und damit auch für den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2017 verbindlich festgestellt wurde. Außer Streit steht, dass dieser Bescheid deshalb gem. § 295 Abs. 1 BAO zu ersetzen war. Die einzige Änderung des Bescheidspruchs bestand darin, dass sich das Einkommen der Bf. als Gruppenträger durch die Erhöhung der Gewinnzurechnung aus der Personengesellschaft von minus EUR ****###4*** auf **minus EUR ****###3***** erhöhte, es blieb damit aber weiterhin negativ.

Rechnet man nun die Nachversteuerung der Vorjahresauslandsverluste von GM 2 (EUR ****###2***), hinzu, kippt der Gesamtsaldo auf ein positives Gesamtergebnis von EUR ****###***.

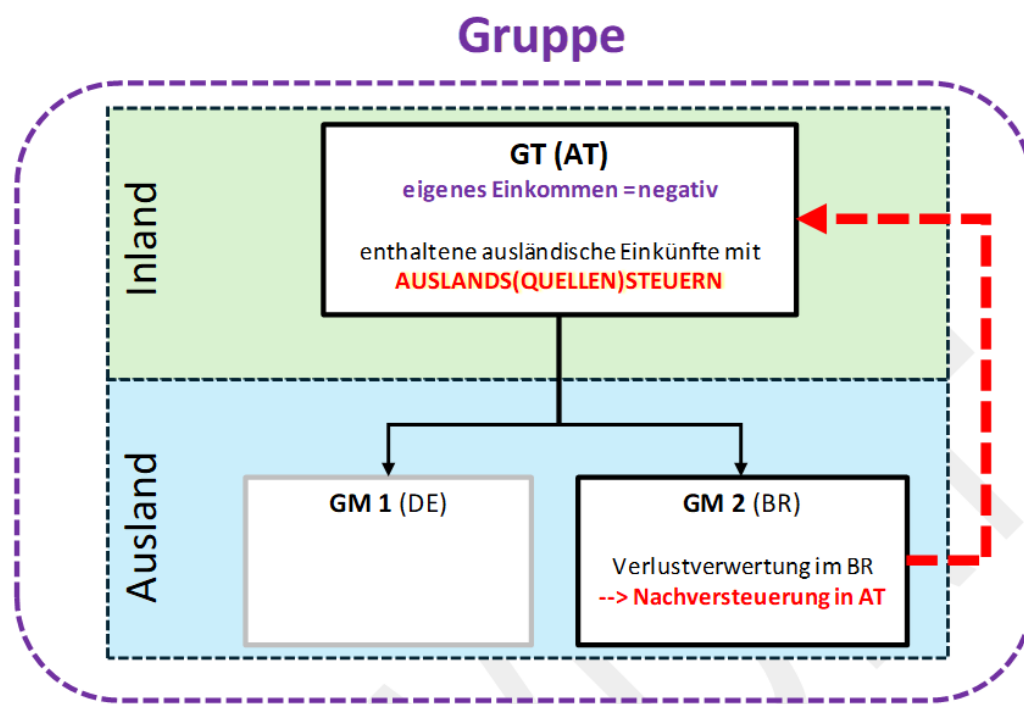
Fest steht, dass die Bf. 2017 – neben anderen ausländischen Einkünften - Zinseinnahmen iHv EUR ****###*** (vor Quellensteuerabzug) aus einem **an das brasilianische GM 2 vergebenen konzerninternen Darlehen** erzielte. Diese Zinsen flossen in die steuerliche Bemessungsgrundlage der Bf. und in der Folge in das Gruppenergebnis ein. Sie unterliegen zweifelsfrei in Brasilien einer Quellensteuer. In Art. 23 Abs. 4 DBA Brasilien 1976 (Abkommen

zwischen der Republik Österreich und der Föderativen Republik Brasilien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen; BGBl. Nr. 431/1976) ist zudem ein 25%iger Matching-credit vorgesehen, welcher in Österreich unter Anwendung der Anrechnungsmethode berücksichtigt werden kann (siehe auch unten).

Die dabei theoretisch **anrechenbaren Quellensteuern errechnete das FAG mit EUR ****###*****. Dieser Betrag steht unstrittig fest.

[...]

Strittig ist ausschließlich, ob für die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages für die grundsätzlich feststehenden brasilianischen Quellensteuern das Ergebnis des GT vor oder nach Hinzurechnung des Nachversteuerungsbetrages für Auslandsverluste von GM 2 heranzuziehen ist.



d) Feststellungsbescheid Gruppenträger

Der Spruch des hier bekämpften Bescheides, mit dem der Feststellungsbescheid Gruppenträger 2017 vom 28. April 2023 gem. § 295 Abs. 1 BAO berichtigt wurde, hat den folgenden Aufbau (vgl. OZ 22):

[...]

Das FAG stellte also das „**Einkommen gem. § 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988**“ mit einem Negativbetrag von EUR ******###3***** fest und stellte klar, dass sich dieses ausschließlich aus Einkünften aus Gewerbebetrieb zusammensetzt.

Nach einem durchgehenden Strich führte es in einer Zeile darunter **„Nachzuversteuernde Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder“** mit einem Betrag von EUR *****###2***** und nach einem weiteren durchgehenden Strich und der Überschrift **„Anrechenbare/Einbehaltene Steuern“ „Ausländische Einkünfte“** von EUR *****###1***** sowie **„Anrechenbare ausländische (Quellen-)Steuer“** von EUR 0,00 an. Weder aus dem Bescheidspruch noch aus der Begründung ergeben sich weitere Hinweise darauf, ob die nachzuversteuernden Verluste im Einkommen gem. § 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 bereits enthalten sind, oder ob sie diesem noch hinzugerechnet werden müssen.

Der durch diesen Bescheid abgeänderte Bescheid vom 28. April 2023 (OZ 27) unterscheidet sich vom bekämpften Bescheid wie erwähnt nur dadurch, dass in diesem das **„Einkommen gem. § 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988“** mit einem Negativbetrag von EUR *****###4***** enthalten war.

2. Rechtsgrundlagen und rechtliche Beurteilung

Wie aus dem Sachverhalt ersichtlich, erging der Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO, auf dem die Bescheidänderung gem. § 295 Abs. 1 BAO basiert, an die Personengesellschaft und an alle Einkünftezurechnungssubjekte. Er wurde damit ohne Zweifel wirksam und die Bescheidänderung gem. § 295 Abs. 1 BAO erfolgte zu Recht. Der ersetzende Bescheid kann abgesehen von den sich aus § 252 Abs 1 und 2 BAO ergebenden Einschränkungen, die hier nicht entscheidungsrelevant sind, vollinhaltlich und damit auch im Hinblick auf die Feststellung der anrechenbaren Auslandssteuern bekämpft werden (*Ritz/Koran*, BAO⁸ § 295 BAO Rz 8 unter Hinweis auf VwGH 13.1.1967, 1062/66; 28.5.1998, 96/15/0083; 19.10.1999, 98/14/0118).

Zu beurteilen ist hier, in welcher Höhe die in Brasilien erzielten Zinseinkünfte in Österreich tatsächlich mit Körperschaftsteuer belastet sind und in welcher Höhe deshalb auf Ebene der Bf. als Gruppenträger „anrechenbare ausländische Steuern“ iSd § 24a Abs. 1 Z 2 zweiter Satz KStG 1988 vorliegen, die sodann gem. § 24a Abs. 3 Z 2 KStG 1988 in den Körperschaftsteuerbescheid einfließen können.

Strittig ist nur, ob die auf diese ausländischen Zinseinkünfte entfallende österreichische Körperschaftsteuer unter Außerachtlassung der Verluste, die aufgrund der Verwertung durch GM 2 im Ausland in Österreich nachzuversteuern sind, zu ermitteln ist (so das FAG) oder, ob diese Zurechnung in Ansatz zu bringen ist (so die Bf.).

Das FAG verneint dies im Kern mit der Begründung, gem. § 24a KStG 1988 würden nachzuversteuernde Verluste ausländischer Gruppenmitglieder gesondert vom „eigenen Einkommen“ der unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenkörperschaft bescheidmäßig festgestellt. Sie dürften daher offensichtlich gerade nicht Teil des „eigenen Einkommens“ sein. Zudem würden die ausländischen Verluste und Nachversteuerungsbeträge nicht beim abkommensrechtlich berechtigten österreichischem Steuersubjekt erzielt, sondern von ausländischen nicht abkommensberechtigten Steuersubjekten, und seien daher grundsätzlich

nicht nach dem einschlägigen anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen erfasste Einkünfte. Ausländische Einkünfte würden nur auf Grund einer inländischen Zurechnungsnorm im Rahmen der Gruppenbesteuerung nach § 9 KStG dem steuerlich relevanten Ergebnis der mit dem ausländischen Gruppenmitglied finanziell ausreichend verbundenen Gruppenkörperschaft zugerechnet. Die Nachversteuerungsbeträge der brasilianischen GM 2 seien bei der GT daher bei der Ermittlung ihres eigenen Einkommens nicht zu berücksichtigen, womit dieses negativ sei, was eine Anrechnung ausschließe.

Dem trat die Bf. in ihrer ausführlichen Beschwerde entgegen, auf die sie im Vorlageantrag und in der mündlichen Verhandlung verwies. Zusammenfassend brachte sie vor, der Systematik des § 9 KStG 1988 folgend und wie in den Erläuterungen zum Steuerreformgesetz 2005 dargelegt (ErläutRV 451 BlgNR 22. GP, 25), müssten die Verluste von GM 2 in jenen Jahren, in denen sie mit ausländischen Gewinnen verrechnet werden können, nachversteuert werden. Diese Nachversteuerung habe unmittelbar bei der Bf. als jener Körperschaft zu erfolgen, die die Beteiligung hält (sogenannte „beteiligte Körperschaft“) und nicht erst auf Ebene der Unternehmensgruppe.

Obgleich nicht nur das Ergebnis, sondern auch verschiedene Elemente, einschließlich der zuzurechnenden Verluste ausländischer Gruppenmitglieder und die korrespondierenden Nachversteuerungsbeträge, gem. § 24a Abs 1 Z 2 KStG 1988 für den Gruppenträger durch Feststellungsbescheid festzustellen sind, könne daraus nicht geschlossen werden, dass die nachzuversteuernden Verluste nicht als Teil des eigenen Einkommens des Gruppenträgers, also der Bf., anzusehen sind. Aus der Intention des Gesetzgebers lasse sich ableiten, dass Nachversteuerungsbeträge bereits im Einkommensbegriff der Bf. Deckung finden.

Parallelen zur Zurechnung von Auslandsverlusten und den entsprechenden Nachversteuerungsbeträgen bei Gesellschaften mit ausländischen Betriebsstätten, die KStR 2013 und die Materialien zu § 9 KStG 1988 stützen nach Ansicht der Bf. den Schluss, dass Verluste und Nachversteuerungsbeträge ausländischer Gruppenmitglieder analog zu jenen ausländischer Betriebsstätten zu behandeln sind. Das werde auch aus der Gegenrechnung der Nachversteuerungsbeträge mit nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen in Verbindung mit Liquidationsverlusten ersichtlich, da diese bereits auf Ebene der beteiligten Körperschaft und nicht im Körperschaftsteuerbescheid der Gruppe erfolge.

Die Nachversteuerung von Auslandsverlusten habe deshalb entgegen der Ansicht des FAG auf Ebene der beteiligten inländischen Gesellschaft und damit der Bf. und nicht auf Gruppenebene zu erfolgen. Folglich seien die Nachversteuerungsbeträge im Zusammenhang mit GM 2 direkt im eigenen Ergebnis der Bf. zu berücksichtigen. Daraus ergebe sich sowohl auf Ebene der Bf. als GT wie auch auf Ebene der Unternehmensgruppe im Jahr 2017 ein positives Ergebnis, welches eine Anrechnung der brasilianischen Quellensteuern erlaube.

2.1. Anrechnung ausländischer Quellensteuern innerhalb einer Gruppe

a. Doppelbesteuerungsabkommen Brasilien

Für die Veranlagung und Entrichtung der Körperschaftsteuer sind die Vorschriften des EStG 1988 über die Veranlagung und Entrichtung sinngemäß anzuwenden (§ 24 Abs. 3 Z 1 KStG 1988), im einschlägigen § 46 EStG 1988 finden sich aber keine Normen zur Anrechnung ausländischer Steuern. Diese ergeben sich für den hier zu beurteilenden Fall aus dem DBA-Brasilien 1976.

Die Doppelbesteuerung von Zinsen, die eine in Österreich ansässige Person aus Brasilien bezieht, wird gem. **Art. 11 DBA Brasilien 1976** vermieden. Sie dürfen in Österreich besteuert werden (Abs. 1). Daneben hat aber auch Brasilien ein Besteuerungsrecht, wobei die Steuer 15 vom Hundert des Bruttobetrages der Zinsen nicht übersteigen darf (Abs. 2).

Art. 23 Abs. 4 DBA Brasilien 1976 regelt die Anrechnung der brasilianischen Steuer in Österreich. Bezieht danach eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nicht unter Art. 11 Abs. 3 lit. b DBA Brasilien 1976 fallen und dürfen diese nach den Art. 11 DBA Brasilien 1976 in Brasilien besteuert werden, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Brasilien gezahlten Steuer entspricht.

Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte entfällt, die aus Brasilien bezogen werden.

Dabei ist die von den aus Brasilien bezogenen Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren erhobene Steuer mit **25 vom Hundert des Bruttobetrages der Einkünfte** anzusetzen (Matching-Credit gem. Art. 23 Abs. 5 DBA Brasilien 1976). Aufgrund der hier gegebenen Verlustsituation erübrigt sich die Beurteilung, ob es sich dabei um einen Prozentsatz von den Einnahmen (so wohl die Verwaltungsübung - EAS 3000 vom 25.8.2008) oder von den Einkünften (vgl. VwGH 25.11.2002, 99/14/0099) handelt.

Eine Anrechnung ausländischer Steuern ist nur in jenem Veranlagungsjahr, in welchem die durch Anrechnung begünstigten Auslandseinkünfte in das in Österreich zu erfassende Einkommen einfließen, möglich (VwGH 21.10.2004, 2001/13/0264). Sie ist mit der auf die ausländischen Einkünfte entfallenden inländischen Steuer begrenzt (vgl. *Pucher/Stangl* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock* (Hrsg), KStG³⁷, § 24 KStG Rz 38 und *Kirchmayr/Sturma* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹, § 46 Rz 4).

Bezieht ein in Österreich ansässiger Steuerpflichtiger mit ausländischen Steuern belastete Auslandseinkünfte und befindet er sich im Inland in einer Verlustsituation, scheitert die Anrechnung mangels inländischen Steuersubstrats (vgl. *Englmair* in *Aigner/Kofler/Tumpel*,

DBA² Art 23 B Rz 39 unter Hinweis auf *Schuch*, Verluste 163; wenngleich kritisch so auch *Bendlinger*, SWI 4/2015, 168 ff mit weiteren Nachweisen).

Das hier relevante DBA Brasilien 1976 gilt nur für Personen, die in einem oder beiden der Vertragspartnerstaaten ansässig sind (Art. 1 DBA Brasilien 1976).

„Personen“ sind natürliche Personen, Gesellschaften und alle anderen Personenvereinigungen (Art. 3 Abs 1 lit. d DBA Brasilien 1976). „Gesellschaften“ sind juristische Personen oder Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden (Art. 3 Abs 1 lit. e DBA Brasilien 1976). Eine Person ist nur dann in einem Vertragsstaat ansässig, wenn sie nach dem Recht dieses Staates dort auf Grund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthaltes, des Ortes ihrer Geschäftsleitung oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist (Art. 4 Abs 1 DBA Brasilien 1976).

Eine Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG stellt weder nach österreichischem Recht noch nach dem DBA Brasilien eine Person dar, noch unterliegt die Unternehmensgruppe als solche in Österreich der unbeschränkten Steuerpflicht. Sie kann sich daher nicht auf die Vorschriften eines Doppelbesteuerungsabkommens berufen (VwGH 30.10.2014, 2011/15/0112).

Die Bf. erfüllt diese Voraussetzungen nur für sich allein, da sie eine in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft ist (vgl. auch *Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock*, KStG³⁵, § 9 Rz 52 mit weiteren Nachweisen).

Damit ist höchstgerichtlich geklärt, dass eine Anrechnung ausländischer (hier brasilianischer) Quellensteuern nur durch die Bf. als GT zulässig bzw. verpflichtend ist, weshalb der Anrechnungshöchstbetrag grundsätzlich nur vom „eigenen Einkommen“ des Gruppenträgers zu ermitteln ist (vgl. VwGH 30.10.2014, 2011/15/0112).

b. Sonderfall Gruppenbesteuerung

Während einer aufrechten Unternehmensgruppe wird das steuerlich maßgebende Ergebnis des jeweiligen Gruppenmitglieds (§ 9 Abs. 6f KStG 1988) dem steuerlich maßgebenden Ergebnis des beteiligten Gruppenmitglieds bzw. Gruppenträgers jenes Wirtschaftsjahres zugerechnet, in das der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres des Gruppenmitgliedes fällt (§ 9 Abs. 1 KStG 1988).

Gem. **§ 9 Abs. 6 KStG 1988** ist bei Ermittlung des zuzurechnenden steuerlich maßgebenden Ergebnisses (unter anderem) Folgendes zu beachten (Formatierung **fett** durch BFG):

1. Als **Ergebnis eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds** gilt das **Einkommen** unter Berücksichtigung der Z 4.
2. Das Einkommen im Sinne der Z 1 ist dem am Gruppenmitglied nach Abs. 4 entsprechend unmittelbar oder mittelbar beteiligten Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger zuzurechnen.

Als Ergebnis des Gruppenträgers gilt das Einkommen mit der Maßgabe, dass Sonderausgaben vom zusammengefassten Ergebnis abzuziehen sind.

3. [...]
4. [...] Vorgruppenverluste [...]
5. [...] Außerguppenverluste [...]
6. Bei **nicht unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Gruppenmitgliedern** sind [...] die [...] Verluste [...] dem **unmittelbar beteiligten** Gruppenmitglied bzw. **Gruppenträger** [...] 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**. [...].

§ 24a KStG 1988 normiert Sondervorschriften für die Veranlagung im Rahmen der Gruppenbesteuerung und lautet, soweit hier relevant (Formatierung **fett** durch BFG):

- (1) 1. [...]
 2. Das **Ergebnis** des Gruppenträgers (§ 9 Abs. 3) [...] ist mit Bescheid (§ 92 Abs. 1 lit. b BAO) festzustellen. In diesem Bescheid ist abzusprechen über:
 - Das **eigene Einkommen** gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 zweiter Satz,
 - 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** und
 - die verrechenbare Mindeststeuer (Abs. 4 Z 2).
- (2) Der Feststellungsbescheid im Sinne des Abs. 1 ergeht an das jeweilige Gruppenmitglied, den Gruppenträger [...]. **Der Feststellungsbescheid ist Grundlage für die Festsetzung der Körperschaftsteuer beim Gruppenträger.**
- (3) Die **Körperschaftsteuer** wird nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) nach dem Gruppeneinkommen veranlagt, das dem Gruppenträger zuzurechnen ist (§ 9 Abs. 6 Z 2). Das **Gruppeneinkommen** ergibt sich wie folgt:

1. Bei Gruppenträgern im Sinne des § 9 Abs. 3 erster bis vierter Teilstrich durch Zusammenrechnung **des eigenen Einkommens** mit den im jeweiligen Veranlagungsjahr zuzurechnenden **Ergebnissen der Gruppenmitglieder** unter Berücksichtigung der Sonderausgaben.

2. [...]

Auf die sich daraus ergebende Körperschaftsteuerschuld sind [...], anrechenbare ausländische Steuern [...] anzurechnen. [...].

(4) [...]

Durch die Verwendung des Begriffes „Einkommen“ in § 9 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 soll klargestellt werden, dass das Einkommen von unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedern nach § 7 Abs 2 KStG zu ermitteln ist. Schon aus der Aufzählung der Bestandteile des Feststellungsbescheides kann geschlossen werden, dass die von **inländischen** untergeordneten Gruppenmitgliedern zugerechneten Ergebnisse nicht zum Ergebnis des unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds, dessen Ergebnis festgestellt werden soll, gehören (VwGH 26.11.2014, 2011/13/0008 sowie *Lachmayer in Lachmayer/Strimitzer/Vock* (Hrsg), KStG³⁵, § 9 Rz 536f unter Hinweis auf ErläutRV 686 BlgNR 22. GP 18). Dies gilt wohl auch für Verluste von ausländischen Gruppenmitgliedern sowie deren Nachversteuerung.

Mit VwGH 30.10.2014, 2011/15/0112, stellte das Höchstgericht klar, dass die Veranlagung einer Unternehmensgruppe (ähnlich wie bei Mitunternehmerschaften) mehrstufig erfolgt:

Auf Ebene der Gruppenmitglieder und des Gruppenträgers wird danach jeweils das „**eigene Einkommen**“ mittels Bescheides gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO festgestellt. Im Feststellungsbescheid nach § 24a Abs. 1 Z 2 vierter Teilstrich KStG 1988 (für den GT) ist ausdrücklich auch über die „anrechenbaren ausländischen Steuern“ abzusprechen.

Die Systematik der Ermittlung des Gruppeneinkommens in einem mehrstufigen Verfahren spricht gegen den Standpunkt einer Anrechnung der ausländischen Steuern auf die von anderen Gruppenmitgliedern beigesteuerten Gruppenergebnisse. Das Höchstgericht kam also schon 2014 zum Schluss, die Literatur spreche sich weitgehend einhellig dafür aus, den Anrechnungshöchstbetrag auf **Ebene jenes Gruppenunternehmens** zu ermitteln, auf dessen **ausländische Einkünfte Quellensteuern einbehalten wurden**.

Dabei habe der Gruppenträger unabhängig von den zugerechneten Ergebnissen der Gruppenmitglieder für seine in eigener Person bezogenen ausländischen Einkünfte, die anrechnungsbegünstigt sind, eine Höchstbetragsberechnung nach den üblichen Regeln durchzuführen (Verweis auf *Dommes/Schuch*, Gruppenbesteuerung und Doppelbesteuerungsabkommen, 372 ff, in *Lang et al*, Grundfragen der Gruppenbesteuerung). Aus der abkommensrechtlich gebotenen Anrechnung für diese durch den Gruppenträger in eigener Person erzielten anrechnungsbegünstigten Auslandseinkünfte könne keine

Verpflichtung zur gruppenweiten Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages abgeleitet werden (Hinweis auf *Wilpinger*, Anrechnung ausländischer Quellensteuern und Gruppenbesteuerung, FJ 5/2006, 174; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung², K257; *Aigner/Tumpel*, Anrechnungshöchstbetrag und Gruppenbesteuerung, taxlex 2005, 208; *Wiedermann/Wilpinger*, Ergebnisermittlung bzw. -zurechnung im Inland, *Damböck et al*, 101, in Gruppenbesteuerung; *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 9 Tz 283). Das bestätigte das Höchstgericht 2018 noch einmal (VwGH 21.3.2018, Ro 2017/13/0002 unter Hinweis auf VwGH 30.10.2014, 2011/15/0112; 26.11.2014, 2011/13/0055).

Vom VwGH wurde also 2014 zum vergleichbaren DBA Indonesien - umgelegt auf den hier zu beurteilenden Fall - klargestellt, dass keine abkommensrechtliche Verpflichtung besteht, die ausländische Steuer, die auf Teile des Einkommens eines GT entfällt, auf die vom Einkommen einer anderen Person (etwa eines Gruppenmitgliedes) zu erhebende Körperschaftsteuer anzurechnen. Nach dem DBA ist die ausländische Steuer auf die vom Einkommen „dieser“ (nämlich der in Österreich ansässigen) Person zu erhebende Steuer anzurechnen. Dieser Umstand würde zwar nach Überzeugung des Höchstgerichtes den österreichischen Gesetzgeber grundsätzlich nicht daran hindern, ausländische Steuern in einem weitergehenden Umfang zur Anrechnung zuzulassen, als dies abkommensrechtlich geboten ist (vgl. auch *Englmair* in *Aigner/Kofler/Tumpel*, DBA² Art 23 B Rz 48 mit vielen weiteren Nachweisen), davon machte dieser aber wie § 24a KStG 1988 zeige keinen Gebrauch.

Das Höchstgericht verwies auch auf die ErläutRV 1187 BlgNR 22. GP, 14, mit der dortigen Darstellung eines zweistufigen Besteuerungsverfahrens von Unternehmensgruppen.

- Dabei werden zuerst die Einkommen **aller inkludierten unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften** und alle für die Steuerbemessung der Gruppe relevanten Tatsachen in **eigenen Feststellungsverfahren** ermittelt und bescheidmäßig festgestellt.
- Erst in der zweiten Stufe wird im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung des Gruppenträgers durch **Zusammenrechnung der Feststellungsergebnisse** das Gruppeneinkommen ermittelt. Dabei seien u.a. auch die von den Gruppenmitgliedern zuzurechnenden ausländischen Quellensteuern zu berücksichtigen.

Damit ist nach der Rechtsprechung im Feststellungsbescheid Gruppenträger nach § 24a Abs. 1 Z 2 vierter Teilstich KStG 1988 ausdrücklich auch über die „**anrechenbaren ausländischen Steuern**“ abzusprechen. In diesem Sinne spricht sich auch die vom Höchstgericht zitierte Literatur weitgehend einhellig dafür aus, den **Anrechnungshöchstbetrag auf Ebene jenes Gruppenunternehmens zu ermitteln, auf dessen ausländische Einkünfte Quellensteuern einbehalten wurden**.

Auch aus der Systematik der 75%-Regel des § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 leuchtet nach Überzeugung des erkennenden Senats unmissverständlich hervor, dass unter „eigenes Einkommen“ das Einkommen vor der Kürzung durch Auslandsverluste und der Zurechnung von

solchen zu verstehen ist. Das deckt sich mit den parlamentarischen Materialien (ErlRV 24 BlgNR 25. GP, 12), wonach unter dem **eigenen Einkommen** das Einkommen des Gruppenträgers gem. § 9 Abs. 6 Z 2 zweiter Satz KStG 1988 (Einkommen abzüglich Sonderausgaben) und der Einkommen der inländischen Gruppenmitglieder gem. § 9 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 (Einkommen unter Berücksichtigung von Vor- und Außergruppenverlusten) zu verstehen ist. Die hier relevanten Auslandsverluste finden sich demgegenüber in § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 (vgl. auch *Knotzer/Pinetz* in WU-KStG³, § 9 Rz 243 unter Hinweis auf *Schilcher*, SWK 2014, 632; *Mayr/Titz*, RdW 2014, 228, sowie *Urtz/Stanek* in *Bergmann/Bieber*, KStG-Update § 9 Tz 38 und wohl auch *Kofler/Marschner*, SWK 2014, 461).

Das Höchstgericht verwendete in seinem Erkenntnis ausdrücklich den Terminus „**eigenes Einkommen**“, den der Gesetzgeber mit dem Abgabenänderungsgesetz 2005 (AbgÄG 2005; BGBl. I Nr. 161/2005) neu kreierte (vgl. § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 und § 24a KStG 1988). *Michael Schilcher* untersuchte diesen Gesetzesbegriff - wie oben schon erwähnt - im Zusammenhang mit dem Abgabenänderungsgesetz (AbgÄG) 2014 (*Schilcher*, SWK 13-14/2014, 626 ff) und auch er kam zum Schluss, dass **Nachversteuerungsbeträge ausländischer Gruppenmitglieder nicht im „eigenen Einkommen“** iSd § 24a Abs. 1 Z 2 KStG 1988 enthalten sind, da sie gem. § 9 Abs. 6 Z 7 KStG 1988 der finanziell verbundenen inländischen Gruppenkörperschaft als „Gewinn“ zuzurechnen sind. Das „eigene Einkommen“ entspreche grundsätzlich dem Individualeinkommen der Gruppenkörperschaft, in dem zugerechnete Ergebnisse von untergeordneten Gruppenkörperschaften nicht enthalten sind (Verweis auf *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 9 Tz. 235; *Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG, § 9 Tz. 425–427). Dafür spricht für *Schilcher* auch, dass nachzuversteuernde Verluste ausländischer Gruppenmitglieder gesondert vom „eigenen Einkommen“ der unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenkörperschaft bescheidmäßig festzustellen sind daher gerade nicht Teil des „eigenen Einkommens“ sind. Auf dieser Basis kommt *Schilcher* zum Schluss, dass Nachversteuerungsbeträge von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder die 75%-Verlustverwertungsgrenze des § 9 Abs. 6 Z 6 KStG 1988 nicht erhöhen.

Auch wenn es dazu andere Ansichten geben mag (Hinweis *Schilchers* auf *Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG, § 9 Tz. 617), schließt sich das Bundesfinanzgericht dieser Interpretation an. §§ 9 und 24a KStG 1988 unterscheiden klar zwischen dem „**eigenen Einkommen**“ des Gruppenträgers und dem „**Ergebnis der Gruppenmitglieder**“. Es steht außer Zweifel, dass es sich bei der hier relevanten Nachversteuerung von Auslandsverlusten um die Nachversteuerung eines Ergebnisses des ausländischen Gruppenmitglieds und nicht um das eigene Einkommen der Bf. handelt.

Das alles unterstreicht, dass auch Nachversteuerungsbeträge von zugerechneten ausländischen Verlusten außerhalb des eigenen Einkommens von Gruppengesellschaften angesiedelt sind, womit weder eine Erhöhung der 75%-Verwertungsgrenze durch

Nachversteuerungsbeträge eintritt noch ein Einfluss auf die Anrechnung ausländischer Steuern des beteiligten Gruppenträgers.

Daran vermag auch das Beschwerdevorbringen nichts zu ändern, wonach gem. den Erläuterungen zum Abgabenänderungsgesetz 2004 (Verweis auf „EB RV 686 BlgNR 22. GP, 18“) und der einschlägigen Literatur (Verweis auf „*ua Lachmayer* in *Lachmayer/Strimitzer/Vock* (Hrsg), Rz 614 f; Rz 1103 KStR 2013 idF vom 2.2.2015 und unverändert bis heute“) das eigene Einkommen des Gruppenträgers das Gesamteinkommen unter Berücksichtigung von betriebsbezogenen Schwebeverlusten und nachzuversteuernder Auslandsverluste gemäß § 2 Abs. 8 EStG 1988 umfasse. Die nachzuversteuernden Auslandsverluste iSd § 2 Abs. 8 EStG 1988 beziehen sich auf im Ausland erzielte Verluste in einer Betriebsstätte des Gruppenträgers oder aufgrund einer Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft. Solche Verluste sind ihr aufgrund der allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätze tatsächlich selbst zuzurechnen. Die für die Beurteilung dieser Beschwerde relevante Nachversteuerung bezieht sich allerdings auf Verluste einer ausländischen Tochtergesellschaft, deren Ergebnis aufgrund des ertragsteuerlichen Trennungsprinzips grundsätzlich nur bei der verwertet werden könnten. Ihre Verwertung im Inland basiert ausschließlich auf der Sonderbestimmung des § 9 KStG 1988.

Das gilt auch für den in der mündlichen Verhandlung noch einmal bekräftigten Hinweis auf die Materialien zum StReformG 2005 (ErläutRV 451 BlgNR 22. GP, 25 Zu Abs. 6; eingelangt im Nationalrat am 24. März 2004). Wenngleich die Materialien hier davon sprechen, dass die beteiligte Körperschaft den eigenen Gewinn oder Verlust des Wirtschaftsjahres zu erfassen und ihn mit dem vollen Gewinn oder Verlust der Beteiligungskörperschaft zu vereinigen hat, so bedeutet das nicht, dass der Gesetzgeber damit eine nationale Erweiterung des DBA-rechtlichen Anrechnungsrechtes für Auslandssteuern begründen wollte. Zu beachten ist zudem, dass § 24a KStG 1988 erst mit dem Abgabenänderungsgesetz 2005 (AbgÄG 2005; BGBl. I Nr. 161/2005) geschaffen wurde und das Höchstgericht auf die dazu am 15. November 2004 beim Nationalrat eingelangten Materialien verwies (ErläutRV 1187 BlgNR 22. GP, 14). Erst damit wurde das oben dargestellte zweistufige Besteuerungsverfahren in der hier relevanten Fassung endgültig normiert und der Terminus „eigenes Einkommen“ in § 24a KStG 1988 eingefügt.

Bei der Nachversteuerung der Auslandsgewinne handelt es sich damit nicht um eine bloße Gewinnzurechnungsvorschrift, die das eigene Einkommen der beteiligten Körperschaft erhöht.

Nach nationalem österreichischem Recht erfolgt die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages aufgrund der mehrstufigen Veranlagung von **Unternehmensgruppen, für die sich Steuerpflichtige aus freien Stücken entscheiden**, auf mehreren Ebenen. Im hier relevanten ersten Schritt ist das Ergebnis des einzelnen Gruppenmitgliedes oder des Gruppenträgers sowie der auf sie entfallende Anrechnungshöchstbetrag isoliert zu ermitteln (Hinweis auf BFG 22.11.2016,

RV/7100124/2014, und *Pinetz/Mayer*, ecolex 2017, 260). Gem. § 24a KStG 1988 ist dabei über die anrechenbare ausländische Steuer bereits im Bescheid hinsichtlich der Feststellung der Ergebnisse der einzelnen Gruppenmitglieder (bzw. des Gruppenträgers) abzusprechen. Dieser Feststellungsbescheid hat im weiteren Besteuerungsverfahren Bindungswirkung (Hinweis auf die obige VwGH-Judikatur und *Wenzl*, ecolex 2013, 1120).

Erzielt das einzelne Gruppenmitglied oder der Gruppenträger damit selbst kein positives „eigenes Einkommen“ und fällt daher isoliert betrachtet bei ihm keine österreichische Körperschaftsteuer an, kann es zu keiner Anrechnung ausländischer Steuern kommen, selbst wenn in einer Gesamtbetrachtung das Gruppenergebnis positiv ist.

c. Das bedeutet für den konkreten Fall

Aus all dem folgt für den hier zu beurteilenden Fall, dass die Basis für die Berechnung der Steuerbelastung der in Österreich steuerpflichtigen brasilianischen Zinsen mit österreichischer Körperschaftsteuer das **eigene Einkommen** der Bf. bildet (vgl. VwGH 30.10.2014, 2011/15/0112; 26.11.2014, 2011/13/0055; 21.3.2018, Ro 2017/13/0002) und dass dabei die Verluste und Nachversteuerungsbeträge des ausländischen Gruppenmitgliedes GM 2 auszublenden sind.

Hier steht fest, dass das eigene Einkommen der Bf. als Gruppenträger negativ war. Da damit die darin inkludierten brasilianischen Zinsen in Österreich im Jahr 2017 nicht mit inländischer Körperschaftsteuer belastet sind, schließt das eine Anrechnung im Jahr 2017 aus. Dadurch, dass 2017 aufgrund der Verwertung der Verluste von GM 2 in Brasilien im Inland **EUR ****###2*** nachzuversteuern** sind, ergibt sich zwar ein positiver Gesamtsaldo, das hat aber keine Auswirkung auf die anrechenbaren ausländischen Steuern.

Aufgrund der oben zitierten gesicherten Rechtsprechung gehen die Argumente der Bf. ins Leere. Weder ist hier eine Analogie zu § 2 Abs. 8 EStG 1988 zulässig noch beeinflusst die Zurechnung von Verlusten ausländischer Gruppenmitglieder (bzw. deren Nachversteuerung) das „eigene Einkommen“ des daran beteiligten Gruppenträgers.

Daran ändern auch mögliche Aussagen von Steuerrichtlinien nichts, handelt es sich dabei doch nicht um Akte mit normativem Inhalt, sondern nur um Erlässe der Finanzverwaltung, die keine subjektiven Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen begründen, worauf diese regelmäßig hinweisen. Bei Steuerrichtlinien handelt es sich - wie im Begleitschreiben zu diesen Richtlinien ausdrücklich angeführt wird - lediglich um einen Auslegungsbehelf, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt werde. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten könnten aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden. Damit handelt es sich bei diesen Richtlinien um keine Akte, die einen normativen Inhalt aufweisen (vgl. VfGH 30.9.1982, B 441/77), weshalb sie gegenüber Gerichten keine

Bindungswirkungen entfalten (vgl. zuletzt VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0038 unter Hinweis auf VfGH 28.6.2017, V 4/2017).

Zu berücksichtigen ist, dass das Verwaltungsgericht außer in den Fällen des § 278 BAO immer in der Sache selbst zu entscheiden hat. Es ist berechtigt und auch verpflichtet, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen (§ 279 Abs. 1 BAO). Der Spruch des hier bekämpften Feststellungsbescheides Gruppenträger hat gem. § 24a Abs. 1 Z 2 KStG 1988 unter anderem über

- das **eigene Einkommen** gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 zweiter Satz KStG 1988,
- die **nachzuversteuernden Verluste** nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder und
- die **anrechenbaren ausländischen Steuern** abzusprechen.

Dem wurde bisher nicht in aller Klarheit entsprochen, weshalb der Spruch so zu adaptieren war, dass mit ihm unmissverständlich festgestellt wird, dass

- das eigene Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 zweiter Satz KStG 1988 EUR *****3*** beträgt
- und dass darin ausländische Einkünfte von EUR *****1*** enthalten sind.
- Die anrechenbaren ausländischen Steuern sind mit EUR 0,00 festzustellen
- und Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder sind in Höhe von EUR *****2*** nachzuversteuern.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

2.2. Nachsicht und Beschwerdezinzen

Wie auch in der mündlichen Verhandlung besprochen, erübrigen sich mangels Zuständigkeit Ausführungen zu den Punkten 10 (Nachsicht) und 11 (Beschwerdezinsen) der Beschwerde. Die Behandlung dieser Themen obliegt unter anderem auch deshalb der Abgabenbehörde, da sie nicht vom Vorlageantrag umfasst sind.

2.3. Veröffentlichung

Durch die Bf. wurde ursprünglich beantragt, die Veröffentlichung der Entscheidung iSd § 23 Abs 4 BFGG zu unterlassen. In der mündlichen Verhandlung wurde dieses Anbringen dahingehend eingeschränkt, dass nichts gegen die Veröffentlichung des vollständig anonymisierten Sachverhaltes bzw. des Rechtsproblems spricht.

2.4. Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG). Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt (siehe oben), nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die anzuwendenden Normen sind klar und eindeutig.

Damit liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Salzburg, am 11. Februar 2026