



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der A-GmbH, vertreten durch B, vom 18. Juni 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 24. April 2007 betreffend Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt stellte betreffend die Berufungswerberin (Bw.) mit Bescheid vom 31. Oktober 2005 das Bestehen einer Gruppe gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 mit dem Gruppenmitglied B-GmbH ab der Veranlagung 2005 fest, wobei die Bw. als Gruppenträger fungiert.

Das Gruppenmitglied erzielte lt. Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2005 vom 3. November 2006 ein negatives Einkommen in Höhe von -954.973,84 €, wobei darin positive ausländische Einkünfte in Höhe von 302.658,33 € enthalten waren .

Die Bw. erzielte als Gruppenträgerin lt. Feststellungsbescheid Gruppenträger 2005 vom 24. April 2007 ein positives Einkommen in Höhe von 9.068.789,43 €.

Mit dem Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2005 setzte das Finanzamt die Körperschaftsteuer mit 2.530.476,42 € fest, wobei einbehaltene Steuerbeträge in Höhe von 45.660,03 € angerechnet wurden.

Dagegen erhob die Bw., nach Erstreckung der Berufungsfrist bis 25. Juni 2007, am 18. Juni 2007 Berufung und beantragte über die angerechneten Steuerbeträge in Höhe von 45.660,03 € hinaus weitere 15.132,92 €, nämlich die auf die ausländischen Einkünfte des Gruppenmitgliedes entfallende Quellensteuer (5% von 302.658,33 €) auf die Körperschaftsteuerschuld anzurechnen.

Unter Bezugnahme auf eine abweisliche Berufungsvorentscheidung vom 29. Mai 2008 führte die Bw. weiters aus, dass es zwar richtig sei, dass ein Gruppenmitglied weiterhin ein Steuer-subjekt darstelle und dass das Gesamtergebnis der Gruppe durch Zusammenrechnung der Ergebnisse des Gruppenträgers und der Gruppenmitglieder zu ermitteln sei (§ 9 KStG). Da das Gesetz nur die Zusammenrechnung der Ergebnisse anordne, könnten nach Ansicht der Bw. Anrechnungen ausländischer Quellensteuer nur im Hinblick auf das Gesamtergebnis (und dieses sei im gegenständlichen Fall positiv) beurteilt werden.

Aus den Veranlagungsakten der B-GmbH ergibt sich dass der Quellensteuerabzug aus der Veranlagung von Festgeldern bei einer Bank auf Malta erfolgte.

Die Berufung wurde vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vorgelegt, wobei der Streitpunkt wie folgt bezeichnet wurde: "Strittig ist, ob bei einem positiven Einkommen der gesamten Unternehmensgruppe eine ausländische Quellensteuer eines Gruppenmitglieds, dessen Einkommen negativ ist, auf die sich für die gesamte Gruppe ergebende Körperschaftsteuer anzurechnen ist."

Über die Berufung wurde erwogen:

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 § 7 Abs. 1 KStG 1988 ist der Körperschaftsteuer 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.

Abweichend von § 7 KStG 1988 können nach § 9 Abs. 1 KStG 1988 finanziell verbundene Körperschaften (Abs. 2 bis 5) nach Maßgabe des Abs. 8 eine Unternehmensgruppe bilden. Dabei wird das steuerlich maßgebende Ergebnis des jeweiligen Gruppenmitglieds (Abs. 6 und 7) dem steuerlich maßgebenden Ergebnis des beteiligten Gruppenmitglieds bzw. Gruppen-

trägers jenes Wirtschaftsjahres zugerechnet, in dem der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahres des Gruppenmitglieds fällt.

Als Ergebnis eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds gilt gemäß § 9 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 das Einkommen unter Berücksichtigung der Z 4 (*vortragsfähige Verluste*).

Gemäß § 24 a Abs. 1 KStG 1988 ist das Ergebnis jedes unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds (§ 9 Abs. 2) mit Bescheid (§ 92 Abs. 1 lit. b der Bundesabgabenordnung) festzustellen. In diesem Bescheid ist gemäß Teilstrich 4 auch über die anrechenbaren ausländischen Steuern abzusprechen.

Gemäß § 24 a Abs. 3 KStG 1988 wird die Körperschaftsteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) nach dem Gruppeneinkommen veranlagt, das dem Gruppenträger zuzurechnen ist (§ 9 Abs. 6 Z 2 KStG).

Nach § 24 a Abs. 3 Z 2 zweiter Absatz KStG 1988 sind auf die sich daraus ergebende Körperschaftsteuerschuld anzurechnende inländische Steuern, anrechenbare ausländische Steuern und vergleichbare Mindeststeuern (Abs. 4)anzurechnen.

Nach Art. 23 Abs. 2 des Abkommens zwischen der Republik Malta und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (BGBl 1979/294) wird bei einer in der Republik Österreich ansässigen Person, die Einkünfte nach den Art. 11 in der Republik Malta bezieht, die gemäß Art 23 Abs. 4 lit. a in Malta erhobene Einkommensteuer von 5 % in Österreich angerechnet. In Österreich darf der anzurechnende Betrag jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die Einkünfte entfällt, die aus Malta bezogen werden.

Unstrittig ist, dass die Bw. als unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft im Ausland Einkünfte erzielt. Das entsprechende, im gegenständlichen Fall zur Anwendung kommende Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sieht diesbezüglich zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung die Anrechnungsmethode vor, d.h. dass die im Ausland entrichtete Steuer (Quellensteuer) auf die österreichische Steuer angerechnet wird.

Eine Anrechnung ausländischer Quellensteuern kann grundsätzlich maximal bis zum so genannten "Anrechnungshöchstbetrag" erfolgen. Der Anrechnungshöchstbetrag entspricht damit jener inländischen Steuer, welche auf die unter die Anrechnungsmethode fallenden ausländischen Einkünfte entfällt. Liegen daher die im Ausland einbehaltenen Quellensteuern über dem Anrechnungshöchstbetrag, so bildet der Anrechnungshöchstbetrag die Obergrenze der Anrechnung. Zudem ist die tatsächlich mögliche Anrechnung mit der inländischen Gesamtsteuerbelastung beschränkt.

Im Rahmen der Gruppenbesteuerung gemäß § 9 KStG 1988 existiert nun die Besonderheit, dass die Besteuerung des gesamten Gruppeneinkommens beim Gruppenträger erfolgt.

Hierbei stellt sich im Zusammenhang mit der Anrechnungsmethode die Frage, ob ein Gruppenmitglied bzw. der Gruppenträger in der Unternehmensgruppe bei eigenen Verlusten Quellensteuer von ausländischen Verlusten anrechnen kann, wenn sich nach Hinzurechnung der "Einkommen" der Gruppenmitglieder insgesamt ein positives "Gesamteinkommen" beim Gruppenträger ergibt.

Die Außenstelle Linz des UFS hat in der Berufungsentscheidung vom 30. März 2010, RV/1386-L/09, diese Frage bezüglich des Vorliegens von eigenen Verlusten beim Gruppenträger mit ausführlicher Begründung verneint (vgl. hierzu auch ecolex 2010/176). Im Wesentlichen heißt es in dieser Entscheidung wie folgt:

Der in § 9 Abs. 6 KStG 1988 verwendete Begriff des (dem Gruppenträger zu überrechnenden) "Einkommens" verweist darauf, dass Gruppenmitglieder (und auch der Gruppenträger) zunächst völlig unabhängig vom späteren Gruppenergebnis eine Einkommensermittlung nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 vorzunehmen haben. Die als "Einkommen" bezeichneten Einzelergebnisse ("Einkommen 1") werden dann zum "Einkommen" der Gruppe ("Einkommen 2") zusammengefasst. 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. Die Anrechnung ausländischer Einkünfte ist laut DBA nur auf jene österreichische Steuer zulässig, die auf die durch Anrechnung begünstigten Auslandseinkünfte entfällt. Ist z.B. 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 (vgl. VwGH 20.4.1999, 99/14/0012). Berücksichtigt werden die anzurechnenden Steuern bei der Steuererhebung auf Ebene des Gruppenträgers. 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 (vgl. Rz 418 der Körperschaftsteuerrichtlinien). Bezüglich des Gruppenträgers gibt es die Ansicht, dass der Anrechnungshöchstbetrag vom zusammengefassten Ergebnis (dh. vom "Einkommen 2") zu ermitteln ist (vgl. Stefaner/Weninger in Lang/Schuch/Staringer, KStG § 9 Rz 162). Dagegen kommt ein anderer Teil der Lehre zum Ergebnis, dass der Gruppenträger den Anrechnungshöchstbetrag ohne Berücksichtigung der zugerechneten Ergebnisse der

Gruppenmitglieder (vom "Einkommen 1") zu ermitteln hat (vgl. Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung², 137).

Der UFS schließt sich der Rechtsansicht an, wonach der Anrechnungshöchstbetrag auf der Ebene der Einkommensermittlung des eigenen Einkommens ("Einkommen 1") des Gruppenträgers (ohne Miteinbeziehung der Ergebnisse der Gruppenmitglieder) berechnet werden muss.

Nicht nur die Ergebnisse der Gruppenmitglieder, sondern auch die Ergebnisermittlung des Gruppenträgers erfolgt nach dem KStG 1988 zunächst individuell, also abgesondert von der Ermittlung der Beteiligungskörperschaften und vom Gruppenergebnis. Die Abkommensberechtigung ist daher zweifelsfrei auf die jeweiligen Gruppenmitglieder und den Gruppenträger 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. Würden im Bereich der Ergebnisermittlung und Anrechnung von Quellensteuern Gruppenmitglieder und Gruppenträger 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 Gruppenträgers ("Einkommen 1"). Diese sind in einem zweiten Schritt beim Gruppenträger zusammenzufassen ("Einkommen 2"). Der Anrechnungshöchstbetrag kann sich auch beim Gruppenträger nur auf jenes Einkommen beziehen, das sich auf der ersten Ebene ("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 Entwicklung der Einkommen (1 und 2) auf den verschiedenen Ebenen.

Da die ausländische Quellensteuer nach den relevantem DBA nur soweit anrechenbar ist, als der anzurechnende Betrag den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigt, der auf die im Ausland bezogenen Einkünfte entfällt, und da auch im konkreten Fall die B-GmbH als Gruppenmitglied im berufsgegenständlichen Jahr ein negatives Einkommen erklärt hat, entfällt darauf keine inländische Körperschaftsteuer. Eine Anrechnung kann demnach nicht Platz greifen.

Die Berufung war daher aus den dargestellten Gründen abzuweisen

Wien, am 21. März 2011