



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Ludwig Kreil und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag. Marco Laudacher, Dr. Ernst Grafenhofer und Johann Möslinger im Beisein der Schriftführerin Tanja Grottenthaler über die Berufung der GHGmbH, vertreten durch BPWS, vom 20. April 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes L vom 9. April 2009 betreffend Körperschaftsteuer Gruppe 2007 und Feststellungsbescheid Gruppenträger 2007 nach der am 4. April 2013 in 4010 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Mit Bescheid vom 24. Januar 2007 wurde dem Antrag der Bw. (GHGmbH) vom 18. Januar 2007 auf Feststellung einer Gruppe gem. § 9 Abs 8 KStG stattgegeben. Als Gruppenträger (GT) wurde die GHGmbH ausgewiesen, als Gruppenmitglied (GM) die EGGmbH.

2. Am 9. April 2009 erließ das zuständige Finanzamt den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2007 (mit einem Einkommen von -185.591,25 €) und den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2007 (Gesamtbetrag der Einkünfte 1.019.627,92 €).

Der GT machte in seiner Steuererklärung eine tschechische Quellensteuer iHv 3.921,33 € geltend, erhoben aus einer Lizenzgebühr von der tschechischen Tochtergesellschaft EGsro.

Von der Finanzverwaltung wurde der Abzug dieser Quellensteuer aufgrund der negativen Einkünfte des GT 2007 nicht anerkannt.

3. Am 20. April 2009 wurde über Finanz-Online von der Bw. gegen den Feststellungsbescheid GT 2007 Berufung erhoben. Beantragt wurde die Feststellung einer anrechenbaren ausländischen Steuer iHv 3.921,33 €. Zur Begründung verweise man auf die eingebrachte Berufung zum KÖSt-Bescheid Gruppe 2007.

Ebenfalls am 20. April 2009 wurde Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2007 erhoben. Beantragt wurde dabei die Anrechnung von 3.921,33 € an tschechischer Quellensteuer.

Im Jahr 2007 habe die GHGmbH von der tschechischen Tochtergesellschaft EGsro 74.303,24 € an Lizenzgebühr unter Abzug einer 5%igen tschechischen Quellensteuer iHv 3.921,33 € erhalten (s Kz 672 und 673 der KÖSt-Erklärung). Gemäß Rz 418 der KStR 2001 (in KStR 2013 nunmehr Rz 1073) sei diese Quellensteuer auf die KÖSt des Jahres 2007 anrechenbar. Der Umstand, dass das Einzelergebnis des GT negativ sei, stehe einer Anrechnung der Quellensteuer nicht entgegen.

Beantragt werde eine mündliche Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat.

4. Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Juli 2009 wurde die Berufung gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger und Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2007 abgewiesen:

Das KÖSt-Recht sei vom Grundsatz der Individualbesteuerung geprägt. Dem entgegen enthalte [§ 9 KStG 1988](#) eine spezielle Zurechnungsanordnung für das steuerliche Ergebnis von Unternehmensgruppen. Die steuerlichen Ergebnisse finanziell verbundener Körperschaften würden beim GT zusammengefasst. Die vereinigten Körperschaften würden zwar subjektiv steuerpflichtig bleiben, seien aber objektiv nicht steuerpflichtig. An der Spitze stehe der GT, bei dem die Ergebnisse vereinigt und nach den allgemeinen Grundsätzen des KÖSt-Rechtes der Besteuerung unterworfen würden. Die beantragte Anrechnung der tschechischen Quellensteuer iHv 3.921,33 € habe nach dem entsprechenden DBA zu erfolgen. Eine Anrechnung von Quellensteuer könne nur erfolgen, wenn in Österreich eine Steuer vom Einkommen zu erheben sei. Aufgrund der Individualbesteuerung falle durch den Verlust des GT keine Steuer beim GT an. Daher sei auch keine Anrechnung der ausländischen Steuer möglich.

5. Am 27. Juli 2009 wurde die Entscheidung über die Berufung vom 20. April 2009 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt.

6. Am 1. Dezember 2010 wurde die Berufung betreffend Körperschaftsteuer Gruppe 2007 und Feststellungsbescheid GT 2007 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Am 21. März 2013 erging die Ladung zum Senat und zur mündlichen Berufungsverhandlung am 4. April 2013.

7. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 4. April 2013 wurde Folgendes vorgebracht (Steuerberater = Stb).

Der Referent trägt den Sachverhalt vor.

Vorsitzender: Gibt es zum Sachverhalt noch Ergänzungen?

Stb.: Nein.

Finanzamtsvertreter: Nein.

Vorsitzender: Dann darf ich sie bitten ihre rechtliche Würdigung vorzutragen.

Stb.: Ich möchte einen Antrag stellen, nach [§ 281 BAO](#) auf Aussetzung der Entscheidung. Auch bei tschechischen und kroatischen Quellensteuern hat das Finanzamt so entschieden, da ist eine Verwaltungsgerichtshofbeschwerde anhängig und das ist nicht erledigt. Das heißt, man kann es erledigen, sobald diese Sache geklärt ist, beim VwGH und wir wissen, wer Recht hat. 2008 ist das in einem Fall auch abgelehnt worden, die Anrechnung und das Finanzamt hat das ausgesetzt.

Ich stelle daher den Antrag, die Entscheidung auszusetzen und die Verhandlung zu vertagen.

Vorsitzender: Gut das sind formale Argumente. Der Senat wird darüber beraten. Welche inhaltlichen Argumente gibt es, falls dem Antrag nicht stattgegeben wird?

Stb.: Inhaltlich geht es um diese wirtschaftliche Doppelbesteuerung. Es ist in Tschechien Quellensteuer abgezogen und in Österreich nicht angerechnet worden, obwohl auf das Einkommen in österreichischer KÖSt gezahlt worden ist. Es gibt ein DBA mit Tschechien und Sinn des DBA ist, dass keine Doppelbesteuerung zwischen Österreich und Tschechien stattfindet. Genauso ist es passiert und deswegen ist dieser Bescheid ein Verstoß gegen das DBA und gegen das KÖSt-Gesetz, nämlich gegen § 24a KStG.

Bei der Gruppenbesteuerung haben Feststellungsbescheide zu ergehen und dann hat ein Steuerbescheid zu ergehen, beim Gruppenträger. Der Bescheid hat nicht abzusprechen über die anzurechnende Steuer, nämlich über die Höhe der anzurechnenden Steuer bzw über die Begrenzung der Höhe der anzurechnenden Steuer, sondern nur über den Betrag der grundsätzlich anrechenbaren Steuer. Das ist nicht gemacht worden. Im Bescheid des

Gruppenträgers wäre dann die anrechenbare Steuer, die im Feststellungsbescheid festgesetzt worden ist, unter Berücksichtigung des Anrechnungshöchstbetrages und auch in der Verlustsituation in der Gruppe (die Quellensteuer) zu berücksichtigen. Es sind falsche Bescheide erlassen worden. Es gibt Feststellungsbescheide, wo abgesprochen wird über die anrechenbare KÖSt und das ist nicht gerechtfertigt nach § 24a KStG. Da ist eine fiktive Berechnung von KÖSt gemacht worden, so ist die Begründung. Diese KÖSt-Berechnung, die gibt es nicht. Und dazu kommt: Die KÖSt-Richtlinien (bis vor kurzem, Rz 418) vertreten klar unsere Meinung, das ist wortwörtlich so drinnen. Das Finanzministerium vertritt unsere Auslegung, klar beschrieben, das ist geändert worden. Inzwischen ist es in den neuen KÖSt-Richtlinien nicht mehr so. Aber das (gemeint: Die Anrechnung) war damals die Meinung des Ministeriums, dass die Quellensteuer anrechenbar ist.

Es liegt daher eine Doppelbesteuerung vor und ein Verstoß gegen § 24a KStG.

Vorsitzender: Gut, sie beantragen jetzt?

Stb.: Die Anrechnung der Quellensteuer.

Vertreter des Finanzamtes: Das Finanzamt bleibt beim Antrag auf Abweisung. Es hat sich bei der Rechtsfrage eigentlich nichts geändert. Wir warten natürlich auch auf die höchstgerichtliche Entscheidung. Die Rechtsfrage, die Kernfrage ist ja unverändert. Bei einem Verlust ist die Anrechnung so nicht vorgesehen. Daher bleibt es bei dem Antrag auf Abweisung.

Stb.: Ich weiß nicht warum sie unterstellen, dass bei Verlust eines Gruppenträgers keine Anrechnung erfolgt, wo steht das? In § 24a KStG steht das nicht.

Vorsitzender: In § 24a KStG nicht.

Stb.: Im DBA Österreich-Tschechien ist die Anrechnung global geregelt und gedeckt, wie wir sie beantragen. Das ist natürlich der Stand vor der Gruppenbesteuerung, die Gruppenbesteuerung hat es da noch nicht gegeben, das ist nicht bedacht worden. Es kann aber nicht sein, dass aufgrund der Gruppenbesteuerung eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung zustande kommt. Es hätte im Feststellungsbescheid die anrechenbare Quellensteuer festgesetzt werden müssen und dann im KÖSt-Bescheid eines Gruppenträgers wäre die anzurechnen gewesen.

Vorsitzender: Darum ist auch der Feststellungsbescheid mit der Berufung angesprochen worden.

Stb.: Das ist ein klarer Fall des § 281 BAO. Was machen wir uns da Arbeit, sie entscheiden und es wird von unserer Mandantin bei negativer Entscheidung sicher Beschwerde eingereicht werden. Sie erheben Amtsbeschwerde, wenn es in die andere Richtung geht. Es liegt beim Verwaltungsgerichtshof schon zwei Jahre, das wird wahrscheinlich bald entschieden. Wozu gibt es heute eine Entscheidung? Das sehe ich nicht ein. Das verursacht nur Kosten und ist nicht ökonomisch. Ich beantrage dass es ausgesetzt wird.

Der Antrag auf Aussetzung wird vom Senat nach Beratung abgewiesen.

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 die in der Tschechischen Republik 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 2007 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.

Nach Art. 23 des Abkommens (in der Fassung vor 2008; neu BGBl III 39/2007: Art 22) zwischen der Tschechischen Republik und der Republik Österreich zur Vermeidung der

Doppelbesteuerung rechnet Österreich auf Einkünfte einer in Österreich ansässigen Person, die nach dem Art. 12 (Lizenzgebühren) besteuert werden dürfen, 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 aus der Tschechischen Republik bezogenen Einkünfte entfällt.

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 2001 Rz 418; neu: Rz 1073). 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 2001 Rz 418 bestand für Gruppenmitglieder dann keine Möglichkeit der Anrechnung, wenn die Summe der Einkünfte (Einkommen) negativ war (das entspricht auch der VwGH-Judikatur).

g. Bezüglich des GT besteht keine ausdrückliche gesetzliche Verankerung zur Vorgangsweise bei der Anrechnung. Aus der in KStR 2001 Rz 418 enthaltenen Regelung wurden im Schrifttum unterschiedliche Schlüsse gezogen.

In KStR 2001 Rz 418 wurde 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 2001 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 insoweit 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 2007 ein negatives Einkommen (- 185.091,25 €) erklärt hat, entfällt darauf keine inländische Körperschaftsteuer, sodass eine Anrechnung nicht Platz greifen kann.

Die Berufung war aus den dargestellten Gründen abzuweisen.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 8. April 2013