



GZ. RV/3685-W/10,
miterledigt RV/3686-W/10,
RV/3687-W/10, RV/3688-W/10,
RV/3690-W/10, RV/3691-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der A-AG, Adresse, vertreten durch B-WirtschaftsprüfungsgmbH, vom 29. September 2010 gegen die Feststellungsbescheide Gruppenträger 2006 bis 2008 und die Körperschaftsteuerbescheide Gruppe 2006 bis 2008 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die A-AG (im folgenden Bw) ist Gruppenträgerin (GT) einer Gruppe und beantragte für die Jahre 2006 bis 2008- die Anrechnung von Quellensteuern in Höhe von 2.150.670,03 € (2006), 1.104.530,92 € (2007) und 1.479.334,79 € (2008). Die GT selbst erzielte in diesen Jahren jeweils Verluste in folgender Höhe:

2006	-16.782.894,94 €	(darin ausländische Einkünfte von 8.602.680,12 €)
2007	-20.692.708,23 €	(darin ausländische Einkünfte von 4.418.123,67 €)
2008	-22.178.247,63 €	(darin ausländische Einkünfte von 5.917.339,16 €)

Die ausländischen Einkünfte stammen aus einer Beteiligung der GT an einer italienischen Gesellschaft.

Die Gesamteinkünfte der Gruppe betrugen:

2006 25.686.051,48 €

2007 28.191.266,55 €

2008 26.689.791,71 €

Bei der Veranlagung der Körperschaftsteuer der Gruppe verweigerte das Finanzamt den Quellensteuerabzug der auf die GT entfallenden Quellensteuer mit der Begründung, diese habe in den Jahren 2006 bis 2008 Verluste ausgewiesen, sodass eine Anrechnung nicht möglich sei.

Mit Eingaben vom 29. September 2010 wurde gegen die Feststellungsbescheide betreffend die Gruppenträgerin für 2006 bis 2008 und die Körperschaftsteuerbescheide der Gruppe für 2006 bis 2008 vom 22. Juli und 6. August 2010 Berufung erhoben. Darin wurde beantragt, in den Feststellungsbescheiden betreffend die Gruppenträgerin die anrechenbaren ausländischen Steuern jeweils festzusetzen und bei den Körperschaftsteuerbescheiden der Gruppe anzurechnen.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 12. Oktober 2010 wies das Finanzamt die Berufungen als unbegründet ab und führte aus, dass die Quellensteuer im Sinne eines Anrechnungshöchstbetrages nur dann beim Gruppenergebnis angerechnet werden könne, wenn der GT für sich betrachtet ein positives Ergebnis erzielt.

Zur Begründung wurde in den Berufungen und den Vorlageanträgen folgendes vorgebracht:

Gegen die Auffassung des Finanzamtes werde eingewendet, dass nach den KStRI Rz 136 bei der Unternehmensgruppe die subjektive Körperschaftsteuerpflicht des Gruppenmitglieds und des Gruppenträgers bestehen blieben. Eine eigene Steuerrechtssubjektivität der Unternehmensgruppe sei nicht vorgesehen, sodass der Gruppenträger im Ergebnis das um die zugewiesenen Ergebnisse der Gruppenmitglieder erhöhte bzw. verminderte Ergebnis zu versteuern habe. Die Besteuerung des gesamten Gruppeneinkommens erfolge somit beim Gruppenträger. Die bei den Gruppenmitgliedern fiktiv anrechenbaren ausländischen Steuern seien zeitgerecht mit der Ergebniszurechnung dem übergeordneten Gruppenmitglied bzw. dem Gruppenträger weiterzuleiten, weil die anrechenbaren ausländischen Steuern mit dem vom Gruppenmitglied weitergeleiteten Ergebnis verbunden seien. Die tatsächliche Anrechnung der Steuern erfolge sodann beim Gruppenträger (vgl. Trenkwalder in Quantschnigg, Achatz ua., Gruppenbesteuerung, 429). In diesem Sinnwürden die KStR in Rz 418 zutreffend ausführen, dass – da der Gruppenträger sein Einkommen mit der Maßgabe zu ermitteln habe, dass die Sonderausgaben vom zusammengefassten Ergebnis abzuziehen sind – beim Gruppenträger die anrechenbaren eigenen Quellensteuern auf das zusammengefasste

Ergebnis zu beziehen seien. Im Ergebnis bestehe beim Gruppenträger daher kein Unterschied, ob eigene oder von Gruppenmitgliedern zugerechnete ausländische Quellensteuern anzurechnen seien. Da der Gruppenträger das gesamte Einkommen der Unternehmensgruppe zu versteuern habe, sei somit auch der Anrechnungshöchstbetrag für vom Gruppenträger selbst entrichtete ausländische Quellensteuern auf den Gesamtbetrag der Einkünfte der Unternehmensgruppe zu beziehen. Da die Unternehmensgruppe für sich kein eigenes Steuersubjekt sei, fehle für einen gesonderten Anrechnungshöchstbetrag für das Ergebnis des Gruppenträgers jegliche Grundlage. Eine andere Vorgangsweise wäre eine Beschränkung der Grundfreiheiten.

Da das zusammengefasste steuerpflichtige Einkommen der Gruppe in den berufsgegenständlichen Jahren jeweils höher als die ausländischen Einkünfte der Bw. gewesen seien, fänden diese jeweils darin Deckung, sodass die anrechenbaren ausländischen Steuern der Bw. in voller Höhe auf die österreichische Körperschaftsteuerschuld anzurechnen seien.

Sofern – entgegen den obigen Ausführungen – den Anträgen der Bw. nicht stattgegeben werde, sei die ausländische Quellensteuer im Sinne eines „Anrechnungsvortrages“ evident zu halten und auf künftige Körperschaftsteuerzahlungen der Bw. anzurechnen. Die Zielsetzung eines Doppelbesteuerungsabkommens liege darin für grenzüberschreitende Konstellationen jene Besteuerung zu erreichen, wie sie bei rein innerstaatlichen Sachverhalten eintrete. Nach dem Wortlaut von Art 23A Abs. 2 bzw. Art 23B Abs.1 OECD-MA (bzw. im vorliegenden Fall DBA Österreich-Italien) werde auf den zeitlichen Aspekt bei der Anrechnung nicht eingegangen. Im Hinblick auf das Erfordernis einer abkommensautonomen Auslegung wäre vor dem Hintergrund der Zielsetzung eines DBA's jedenfalls ein Anrechnungsvortrag von Quellensteuern zu gewähren (vgl. zB. Schuch, Verluste, S 163ff; Nowotny, SWI 1999, 389f, Petritz, RdW 2007, 313f). Diese Ansicht werde offensichtlich auch im Ersuchen um Vorabentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 29. September 2008 zu GZ RV/0493-L/08 vertreten, wonach sich dieser den Ausführungen der Lehre insoweit angeschlossen habe, als schon grundsätzliche Zweifel angebracht seien, ob die Nichtanrechnung von Quellensteuern in Verlustjahren, ohne dass ein Anrechnungsvortrag oder eine Gutschrift im Verlustjahr zugelassen werde, noch den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben entsprechen könne.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gegenstand des Berufungsverfahrens ist 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, die in Italien 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 jeweils der Betrag der Quellensteuer und die Tatsache, dass der GT in den Jahren 2006 bis 2008 einen Verlust im eigenen Rechnungskreis aufweist.

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 1988](#) sinngemäß anzuwenden.

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

Nach Art 23 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Republik Italien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (BGBl Nr. 125/1985) rechnet Österreich auf Einkünfte einer in Österreich ansässigen Person, die nach den Art. 10, (Dividenden) in Italien besteuert werden dürfen, auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Italien gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer vom Einkommen nicht übersteigen, der auf die Einkünfte, die in Italien besteuert werden dürfen, entfällt.

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-Weniger-Rechnung.

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.

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.

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).

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.

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).

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.

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).

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).

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 (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 bis 2008 ein negatives Einkommen (- 67.409.946,30 €) erklärt hat, entfällt darauf keine inländische Körperschaftsteuer, sodass eine Anrechnung nicht Platz greifen kann.

Aufgrund der Verluste der Bw. in allen berufsgegenständlichen Jahren war im gegenständlichen Verfahren auf die Ausführungen betreffend einer vorgebrachten allfälligen Verletzung gemeinschaftsrechtlicher Vorgaben durch das Fehlen eines Anrechnungsvortrages nicht einzugehen.

Auf die Entscheidungen des UFS vom 30. März 2010, RV/1386-L/09 vom 25. Mai 2010, RV/2922-W/09 sowie vom 31.08.2011, RV/3771-W/08 wird verwiesen.

Die Berufung war aus den dargestellten Gründen abzuweisen.

Wien, am 7. November 2011