

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache X, y, vertreten durch PFK Österreicher - Staribacher Wirtschaftsprüfungs GmbH&CoKG, Hegelgasse 8, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 24. Jänner 2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 20. Dezember 2012, betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied für 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## Entscheidungsgründe

Die X (Beschwerdeführer, i.d.F. Bf.) ist seit der Veranlagung des Jahres 2005 Gruppenmitglied in einer von der D (Gruppenträger) geführten Unternehmensgruppe. Bilanzstichtag der Bf. ist jeweils der 31. März des Jahres.

Im gegenständlich bekämpften Feststellungsbescheid Gruppenmitglied vom 20. Dezember 2012 wurden für 2011 Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. € 2.780.509,61 festgestellt, die aufgrund des Verlustabzugs in gleicher Höhe zu einem Einkommen i.H.v. € 0,00 führten. In dem Feststellungsbescheid sind weiters ausländische Einkünfte i.H.v. € 457.951,53 und eine anrechenbare ausländische Quellensteuer i.H.v. € 0,00 ausgewiesen.

Die Bf. erhob mit Schreiben vom 23. Jänner 2013 (eingelangt am 24. Jänner 2013) eine als Beschwerde zu wertende Berufung gegen den Feststellungsbescheid.

Durch die Mitgliedschaft an einer Unternehmensgruppe gehe die Steuerrechtssubjektivität der Gruppenmitglieder nicht unter. Gruppenmitglieder seien auf Grundlage der dem Art. 1 und 4 OECD-Musterabkommen nachgebildeten Bestimmungen der österreichischen DBA vom persönlichen Anwendungsbereich der Abkommen umfasst. Es lägen Lizenzeinkünfte aus Japan vor, für die das Doppelbesteuerungsabkommen die Anrechnungsmethode vorsehe.

Gemäß Art. 19 Abs. 2 des DBA Japan würde die von Japan eingehobene Steuer auf die österreichische Steuer für diese Einkünfte angerechnet. Dies jedoch lediglich mit jenem Betrag, der den Teil der österreichischen Steuer nicht übersteige, der auf diese Einkünfte oder das gesamte, der österreichischen Steuer unterliegende Einkommen, sofern dies niedriger sei, entfallen.

Im Falle der Anrechnung ausländischer Quellensteuer sei laut Finanzverwaltung eine doppelte Höchstbetragsgrenze zu berücksichtigen.

Einerseits sei auf Ebene des Gruppenmitglieds und andererseits auf Ebene des Gruppenergebnisses ein Anrechnungshöchstbetrag zu ermitteln, da ausländische Quellensteuern nur insoweit anrechenbar seien, als es im Inland zu einer tatsächlichen Steuerbelastung käme.

In einem ersten Schritt sei somit das Einkommen des relevanten Gruppenmitglieds und somit isoliert die fiktiv darauf entfallende österreichische Körperschaftsteuerbelastung zu ermitteln. Daraus ergebe sich der darauf fiktiv anrechenbare Höchstbetrag für ausländische Quellensteuern. Die Verrechnung von Vor- und Außergruppenverlusten, die auf Ebene des betreffenden Gruppenmitglieds stattfinde, sei zu berücksichtigen.

Gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 i.V.m. § 2 Abs. 2b Z 1 EStG 1988 seien in vorangegangenen Jahren entstandene Verluste nur im Ausmaß von 75% mit positiven Einkünften verrechenbar. Aufgrund der lex specialis des § 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988 könnten vortragsfähige Verluste des unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds aus Zeiträumen vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe bis zur Höhe des eigenen Gewinnes des jeweiligen Gruppenmitglieds, somit bis 100% verrechnet werden.

Dies führe auf Ebene der Bf. für das Geschäftsjahr 2010/2011 zu einem den Gruppenträger weiterzuleitenden steuerpflichtigen Einkommen in Höhe von € 0,00.

Unter dem Gesichtspunkt, dass das Gruppenmitglied die Steuerrechtssubjektivität nicht verliere, sowie vom persönlichen Anwendungsbereich des DBA Japan umfasst sei, müsste die Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages auf Basis einer ‚Stand-Alone‘-Betrachtung – ohne Berücksichtigung der Gruppenzugehörigkeit – ermittelt werden, wobei die allgemeine Regelung des § 2 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zur Anwendung käme, wonach Verlustvorträge im Ausmaß von 75% der positiven Einkünfte verrechenbar seien. Daraus ergäbe sich auf Ebene der Bf. ein Anrechnungshöchstbetrag für die ausländischen Quellensteuern i.H.v. € 173.781,85, weshalb die in Japan abgeführt Quellensteuer i.H.v. € 45.795,15 auch auf Ebene der Bf. zu 100% anrechenbar sei.

In einem zweiten Schritt sei der Anrechnungshöchstbetrag auf Ebene des Gruppeneinkommens zu ermitteln. Der Anrechnungshöchstbetrag auf Ebene des Gruppeneinkommens ermittle sich auf Basis des Einkommens der Unternehmensgruppe, abzüglich der Sonderausgaben i.S.d. § 2 Abs. 2b Z 1 EStG 1988, wobei bei dem Verlustabzug eine Verrechnungsgrenze von 75% zu beachten sei.

Für die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages habe somit die Ergebnisermittlung sowohl der Gruppenmitglieder als auch des Gruppenträgers nach dem KStG individuell, also abgesondert von der Ermittlung des Gruppenergebnisses zu erfolgen (Wilplinger, FJ 2006, 173, Pkt. 3.3.).

Die Abkommensberechtigung sei auf die jeweiligen Gruppenmitglieder und den Gruppenträger selbst und nicht auf die Unternehmensgruppe zu beziehen. Eine allfällige Entlastung aus dem Quellenstaat knüpfe an den jeweiligen Empfänger der DBA-begünstigten Einkünfte an und sei völlig unabhängig von der nach der österreichischen Gruppenbesteuerung vorgesehenen innerstaatlichen Zurechnung der Gruppenmitgliedseinkünfte (Lang/Schuch/Staringer/Stefaner, Grundfragen der Gruppenbesteuerung, 2007, S 380ff). Würden im Bereich der Ergebnisermittlung und Anrechnung von Quellensteuern Gruppenmitglied und Gruppenträger unterschiedlich behandelt, sei dies in systematischer Hinsicht nicht begründbar.

Gegenständlich sei der Anrechnungshöchstbetrag mit € 0,00 festgesetzt worden, da aufgrund der lex specialis des § 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988 Vorgruppenverluste mit bis zu 100% des Gewinnes verrechnet werden könnten, weshalb der gesamte Gewinn mit Vorgruppenverlusten verrechnet und das Ergebnis auch für die Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages herangezogen worden sei.

Würde es sich bei den ausländischen Einkünften um solche eines Gruppenträgers handeln, wäre auch auf dieser Ebene ein individueller Anrechnungshöchstbetrag zu ermitteln. Dieser würde sich ausschließlich vom Ergebnis des Gruppenträgers, ohne Berücksichtigung der zugerechneten Einkommen der Gruppenmitglieder (u.a. Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger KöSt-Kommentar Rz. 521), allerdings unter Beachtung der Verlustverrechnungsgrenze von 75% errechnen. Eine derartige Ungleichbehandlung sei in keiner Weise gerechtfertigt, der Anrechnungshöchstbetrag sei vielmehr auf Ebene des Gruppenmitglieds im Rahmen einer ‚Stand-Alone‘ Betrachtung ohne Berücksichtigung der Gruppenzugehörigkeit zu ermitteln.

Beantragt wurde, die geltend gemachte Quellensteuer i.H.v. € 45.795,15 als anrechenbare ausländische Quellensteuer anzuerkennen und festzusetzen.

In eventu sei darauf hinzuweisen, dass § 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988 nicht von einer Verpflichtung zur Verrechnung des Gewinnes des Gruppenmitgliedes mit Vorgruppenverlusten spreche.

Die Formulierung laute: „...können bis zur Höhe des eigenen Gewinnes des jeweiligen Gruppenmitglieds verrechnet werden“.

Ziel der Regelung sei die Vermeidung von Missbrauch im Sinne einer Verwertung von ‚zugekauften‘ Verlusten. Eine aus der Anwendung der Regelung bei der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages resultierende Doppelbesteuerung sei nicht im Sinne des Gesetzgebers.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. Juli 2013 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

In der gesondert zugegangenen Begründung führt die Behörde an, dass für das jeweilige Gruppenmitglied eine inländische Einkommensteuerbelastung zu ermitteln sei. Gemäß § 24a Abs. 1 KStG 1988 sei das Ergebnis jedes unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds mit Bescheid festzustellen. In diesem Bescheid sei u.a. über das eigene Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z 1 KStG 1988, die anzurechnenden inländischen Steuern, die anrechenbaren ausländischen Steuern und die verrechenbare Mindeststeuer

abzusprechen, wofür nur das laufende Ergebnis des Gruppenmitglieds, ohne Zurechnung von Ergebnissen untergeordneter Gruppenmitglieder zu berücksichtigen sei.

Der Ansicht, dass hierfür eine ‚Stand-Alone‘ Betrachtung ausschlaggebend sei und § 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988 nicht zur Anwendung komme, könne nicht gefolgt werden.

Es sei nicht ersichtlich, weshalb für die Berechnung des laufenden Ergebnisses des Gruppenmitglieds Bestimmungen des KStG, die die Berechnung des Einkommens von Gruppenmitgliedern betreffen würden, nicht angewendet werden sollten. Die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages auf Ebene des Gruppenmitglieds diene lediglich der fiktiven Ermittlung einer Deckelung der Anrechnungsmöglichkeit, bevor es zur Ergebniszurechnung zum Gruppenträger komme. Eine gänzliche Außerachtlassung der Gruppenzugehörigkeit sei hierfür nicht erforderlich und erscheine auch nicht sachgerecht. Der UFS erläutere die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages anhand der allgemeinen Ergebnisermittlungsvorschriften bei Unternehmensgruppen. So seien nach der bestehenden Rechtslage in einem ersten Schritt die ‚Einkommen‘ der Gruppenmitglieder und des Gruppenträgers zu ermitteln (Einkommen 1). Diese seien in einem zweiten Schritt beim Gruppenträger zusammenzufassen (Einkommen 2). Zum Gruppenträger sei zudem judiziert worden, dass sich der Anrechnungshöchstbetrag nur auf jenes Einkommen beziehen könne, das sich auf der ersten Ebene (Einkommen 1) ergebe (UFSW 21. März 2011, RV/2373-W/08).

Auch aus § 24a Abs. 1 KStG 1988 folge, dass anrechenbare ausländische Quellensteuern eines Gruppenmitglieds oder des eigenen Ergebnisses des Gruppenträgers ausdrücklich Bestandteil der jeweiligen Feststellungen seien. Der an den Gruppenträger zu richtende Körperschaftsteuerbescheid für die Unternehmensgruppe stelle einen abgeleiteten Bescheid dar, weshalb Quellensteuern nicht angerechnet werden könnten, die sich nicht aus einem vorgelagerten Feststellungsbescheid eines Gruppenmitglieds oder des eigenen Ergebnisses des Gruppenträgers ergeben würden (UFSW 7. November 2011, RV/3142-W/11).

Somit erfolge die Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages unter Zugrundelegung jener Normen, welche auch bei der Ermittlung des Gruppenergebnisses – jedoch vor der tatsächlichen Ergebniszurechnung – Anwendung finden würden. Die Rechtsprechung enthalte keinen Hinweis auf die in der Berufung behauptete ‚Stand-Alone‘ Betrachtung.

Die Behörde folge damit bei der Berechnung der herrschenden Ansicht, wonach bei Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages das Einkommen des Gruppenmitglieds gemäß § 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988 um die Vor- und Außergruppenverluste reduziert werde (u.a. Achatz/Kirchmayr, KörperschaftsteuerG, § 9 Rz. 279 m.w.N.).

Der Anrechnungshöchstbetrag (i.H.v. € 0,00) sei daher bereits im Erstbescheid richtig ermittelt worden.

Zu dem Einwand, wonach die Bestimmung des 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988 keine Verpflichtung zur Verrechnung des Gewinnes mit Vorgruppenverlusten vorsehe, sei anzumerken, dass die Bestimmung u.a. in der Absicht erlassen worden sei, Gruppenmitgliedern einen Vorteil zu verschaffen, indem die Verlustverwertung über die sonst grundsätzlich anwendbare 75%ige Verlustvortragsgrenze hinausgehe. Schon aus

diesem Grund sei es möglicherweise nicht als notwendig erachtet worden, diese Norm bestimmender zur formulieren. Aus dem ‚können‘ würde sich auch kein Recht, lediglich Teile des Verlustes nach Belieben zu verrechnen ergeben. Eine derartige Intention könne dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, da dies im Widerspruch zum gesamten System der Verlustverrechnung stehen würde. So gelte im System der Einkommensermittlung immer, dass Verluste zum nächstmöglichen Zeitpunkt in höchstmöglichem Ausmaß zu berücksichtigen seien. Ein willkürliches Aufteilen oder Überspringen eines Jahres sei keinesfalls zulässig und könne daher im gegenständlichen Fall nicht unterstellt werden. Dass es sich um keine ‚Kann‘-Bestimmung i.S.e. fakultativen Verständnisses handle, ergebe sich zudem aus einem Vergleich mit der Bestimmung des § 2 Abs. 2b Z. 2 EStG 1988 zur allgemeinen Verlustvortragsgrenze. Auch diese Bestimmung würde eine ähnliche Formulierung „...können vortragsfähige Verluste nur im Ausmaß von 75%.....abgezogen werden“ vorliegen. Obwohl es sich auf den ersten Blick um eine ‚Kann‘-Bestimmung hande, sehe § 2 Abs. 2b 2. Satz EStG 1988 vor: *,Insoweit Verluste im laufenden Jahr nicht abgezogen werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Vortragsgrenze abzuziehen‘.*

Das ‚Können‘ des ersten Satzes beziehe sich demnach nicht auf die Möglichkeit der Verrechnung, da eine solche nach dem zweiten Satz jedenfalls vorzunehmen sei und dürfe somit nicht im Sinne von zwei alternativen Möglichkeiten verstanden werden, sondern beziehe sich auf die maximale Höhe der Verrechnung (i.S.v. ‚es dürfen nur 75% abgezogen werden und nicht mehr‘).

Da § 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988 als lex spezialis des § 2 Abs. 2b Z. 2 EStG 1988 angesehen werde erscheine es denklogisch, dass ein ähnlicher Wortlaut gewählt worden sei. Unter Anwendung des gleichen Begriffsverhältnisses bedeute demnach ‚können‘ in Bezug auf Vorgruppenverluste, dass diese nur bis zur Höhe des eigenen Gewinnes verrechnet werden könnten. Eine andere Auslegung würde dem System der Einkommensermittlung widersprechen und zudem zu keiner gleichmäßigen und nachvollziehbaren Besteuerung führen. Die Berufung sei daher als unbegründet abzuweisen.

Die Bf. brachte mit Schreiben vom 6. August 2013 einen Vorlageantrag ein, mit der sie die Beschwerde ergänzte.

Aufgrund der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages auf Ebene des Gruppenmitglieds auf Grundlage von § 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988 komme es im konkreten Fall de facto zu einer Doppelbesteuerung. Die der ausländischer Quellenbesteuerung unterliegenden Einkünfte würden die Vorgruppenverlustvorträge der Bf. verringern, die nachweislich entrichteten ausländischen Quellensteuern könnten jedoch nicht angerechnet werden, da die Vorgruppenverlustvorträge die inländischen Einkünfte zur Gänze abdecken würden. Immer dann, wenn die Vorgruppenverlustvorträge die inländischen Einkünfte übersteigen würden, käme es somit zu einer doppelten Besteuerung der ausländischen Einkünfte. Die Verringerung des Verlustvortrages würde letztlich zu einer Verschiebung der Besteuerungsbasis in die Zukunft führen.

Der Vorteil der Möglichkeit der rascheren Verlustverwertung durch Verrechnung sämtlicher Gewinne innerhalb der Unternehmensgruppe gemäß § 9 Abs. 6 Z 4 KStG

1988 könne in jenen Fällen, in denen es beim Gruppenträger zu einer tatsächlichen Steuerbelastung käme, den Nachteil einer Doppelbesteuerung der ausländischen Einkünfte nicht aufwiegen. Die Doppelbesteuerung sei aus abkommensrechtlicher und steuersystematischer Sicht jedenfalls zu vermeiden.

Die Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages auf Ebene des Gruppenmitgliedes unter einer ‚Stand-Alone‘ Betrachtung führe zu der Feststellung von anrechenbaren, ausländischen Quellensteuern i.H.v. € 45.795,15.

Die Begrenzung der Anrechnung ausländischer Quellensteuern auf die tatsächliche Steuerlast des Gruppenträgers bleibe unberührt, die steuersystemwidrige Doppelbelastung und Ungleichbehandlung mit dem Gruppenträger, für welchen die lex specialis des § 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988 nicht gelte, werde auf diese Weise vermieden. Beantragt wurde, das Verfahren auszusetzen, da beim VwGH unter der ZI. 2011/13/0055 ein Verfahren anhängig sei, dessen Ausgang von wesentlicher Bedeutung für die gegenständliche Berufung sei.

Das BFG ist der Anregung der Bf. (nach Aussetzung des Verfahrens) nicht gefolgt. Der VwGH hat die Beschwerde zu der o.a. ZI. 2011/13/0055 als unbegründet abgewiesen (vgl. VwGH 2011/15/0112 v. 30. Oktober 2014, Serienerledigung), woraufhin das Gericht die Bf. mit Schreiben vom 24. Oktober 2016 in Hinblick auf das ergangene Judikat ersuchte darzulegen, ob ihre Beschwerde weiterhin aufrecht bleibe bzw. dies näher zu begründen.

Die Bf. erläuterte mit Eingabe vom 4. November 2016, dass sie (als Gruppenmitglied) im Gegensatz zu dem, dem dortigen Judikat zugrundeliegenden Sachverhalt positive Einkünfte erwirtschaftet habe. Unstrittig sei, dass bei der Anrechnung ausländischer Quellensteuer eine doppelte Höchstbetragsgrenze zu berücksichtigen sei.

Die Bf. habe positive Einkünfte erwirtschaftet die bei einer ‚Stand-Alone‘ Betrachtung unter Berücksichtigung der 75%igen Verlustvortragsgrenze bei einem Einkommen für 2011 i.H.v. € 695.127,40 zu einer Anrechnung japanischer Quellensteuer i.H.v. € 45.795,15 führen müsse.

Wiederholt wurde darauf hingewiesen, dass eine Verpflichtung zur Verrechnung des Gewinnes des Gruppenmitgliedes mit Vorgruppenverlusten dem Gesetzestext (§ 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988) nicht entnommen werden könne.

Um einer systemwidrigen Doppelbesteuerung entgegen zu wirken, müsste der Verlustabzug derart reduziert werden, dass das Einkommen der Bf. eine vergleichbare inländische Steuerlast ergäbe.

## Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 7 Abs. 1 KStG 1988 lautet:

*Der Körperschaftsteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.*

Gemäß § 7 Abs. 2 gilt als Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte der in § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten, nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben und nach Abzug der Sonderausgaben.

Gemäß § 9 Abs. 1 KStG 1988 können abweichend von § 7 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. Gruppenträgers jenes Wirtschaftsjahres zugerechnet, in dem der Bilanzstichtag des Wirtschaftsjahrs des Gruppenmitglieds fällt.

§ 9 Abs. 6 Z 1 bzw. 4 KStG 1988 lauten:

(6) Bei Ermittlung des zuzurechnenden steuerlich maßgebenden Ergebnisses ist Folgendes zu beachten:

1. Als Ergebnis eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds gilt das Einkommen unter Berücksichtigung der Z 4.

...

4. Vortragsfähige Verluste (§ 8 Abs. 4 Z 2) des unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds aus Zeiträumen vor dem Wirksamwerden der Unternehmensgruppe (Vorgruppenverluste) oder aus einer umgründungsbedingten Übernahme durch ein Gruppenmitglied (Außergruppenverluste) können bis zur Höhe des eigenen Gewinnes des jeweiligen Gruppenmitglieds verrechnet werden. Außergruppenverluste liegen nicht vor, wenn vortragsfähige Verluste innerhalb der Gruppe entstanden sind und umgründungsbedingt auf ein anderes Gruppenmitglied übergehen.

§2 Abs. 2b Z 1 EStG 1988 (BGBl. I Nr. 57/2004) lautet:

(2b) Sind bei Ermittlung des Einkommens Verluste zu berücksichtigen, die in vorangegangenen Jahren entstanden sind, gilt Folgendes:

1. In vorangegangenen Jahren entstandene und in diesen Jahren nicht ausgleichsfähige Verluste, die mit positiven Einkünften aus einem Betrieb oder einer Betätigung zu verrechnen sind, können nur im Ausmaß von 75% der positiven Einkünfte verrechnet werden (Verrechnungsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht verrechnet werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Verrechnungsgrenze zu verrechnen.

§ 24a Abs. 1 Z 1 KStG 1988 i.d. maßgeblichen Fassung lautet:

Das Ergebnis jedes unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedes (§ 9 Abs. 2) ist mit Bescheid (§ 92 Abs. 1 lit. b der Bundesabgabenordnung) festzustellen. In diesem Bescheid ist abzusprechen über:

– Das eigene Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z 1,

- die zu berücksichtigenden 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,
- die verrechenbare Mindeststeuer (Abs. 4 Z 2) und
- die Aufteilung des vom Gruppenmitglied zuzurechnenden Ergebnisses auf die Mitbeteiligten einer dem Gruppenmitglied übergeordneten Beteiligungsgemeinschaft.

Gemäß Art. XIX DBA Japan (BGBI 1963/127) zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern und Einkommen wird die Doppelbesteuerung auf Lizenzgebühren (Art. XI) wie folgt vermieden:

*,(2) Österreich darf bei Ermittlung seiner Steuern von Personen, die in Österreich ansässig sind, in die Grundlage, von der diese Steuern erhoben werden, alle Einkünfte einbeziehen, die nach den österreichischen Gesetzen steuerpflichtig sind. Der Betrag der japanischen Steuer, die von der in Österreich ansässigen Person nach den japanischen Gesetzen und in Übereinstimmung mit diesem Abkommen entweder unmittelbar oder im Abzugsweg von Einkünften, die ihre Quelle in Japan haben und in beiden Vertragstaaten der Besteuerung unterliegen, erhoben wird, wird jedoch zur Anrechnung auf die österreichische Steuer für diese Einkünfte zugelassen, aber mit einem Betrag, der den Teil der österreichischen Steuer nicht übersteigt, der auf diese Einkünfte (oder das gesamte, der österreichischen Steuer unterliegende Einkommen, wenn dieses niedriger ist) im Verhältnis zum gesamten, der österreichischen Steuer unterliegenden Einkommen entfällt.'*

Gemäß Art. XI dürfen Lizenzgebühren, die aus einem Vertragsstaat stammen und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, nach Abs. 1 in dem Staat, aus dem die Quelle stammt, 10 von Hundert der Lizenzgebühren nicht übersteigen.

Mit Bescheid vom 3. November 2005 wurde dem Antrag der D auf Feststellung einer Gruppe gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 stattgegeben. Bei der Bf. handelt es sich um einen der im Bescheid festgestellten inländischen Gruppenmitglieder. Die Bf. erklärte für das Jahr 2011 Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. € 2.780.509,61, darin enthalten sind ausländische Einkünfte i.H.v. € 457.951,53, wobei es sich laut ihrer Darstellung dabei um japanische Lizenzeinkünfte handelt. In dem bekämpften Bescheid ist aufgrund hoher Vorgruppenverluste der Bf. ein Verlustabzug in Höhe der erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb ausgewiesen (Einkommen daher € 0,-). Quantschnigg/Achaz/Haidentaler/Trenkwallner Gruppenbesteuerung § 9 Abs. 6 Rz. 57 erläutern zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages: 'Der Anrechnungshöchstbetrag wird demnach auf Ebene des jeweiligen Gruppenmitglieds ermittelt. Für jedes Gruppenmitglied muss zu diesem Zweck isoliert die österreichische Körperschaftsteuerbelastung auf das Einkommen des Gruppenmitgliedes ermittelt werden (Ergebnisse untergeordneter

*Gruppenmitglieder dürfen nicht einbezogen werden). Die anrechenbaren ausländischen Steuern ergeben sich dann aus der Gegenüberstellung von ausländischen Steuern und Anrechnungshöchstbetrag pro Gruppenmitglied (dazu Pkt 6.4 GE; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung K 252 ff).'*

Da keine (fiktive) Körperschaftsteuerbelastung der Bf. vorlag, ergab sich ein Anrechnungshöchstbetrag von € 0,- und die anrechenbare ausländische Quellensteuer wurde in ebendieser Höhe festgesetzt.

Fraglich ist die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages der aufgrund Art. XI DBA Japan anrechenbaren Quellensteuer auf Ebene des Gruppenmitglieds. Die Finanzverwaltung verweist darauf, dass für die Berechnung des laufenden Ergebnisses des Gruppenmitglieds Bestimmungen des KStG, die die Berechnung des Einkommens von Gruppenmitgliedern betreffen, uneingeschränkt anzuwenden sind.

Nach Ansicht der Bf. ist bei der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages eine ‚Stand-Alone‘ Betrachtung (ohne Berücksichtigung der Gruppenzugehörigkeit) durchzuführen, nachdem sie als Gruppenmitglied ihre Steuerrechtssubjektivität nicht verloren und vom Anwendungsbereich des DBA Japan umfasst ist.

Demnach käme (zunächst) die Bestimmung des § 2 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 zur Anwendung, demzufolge Verlustvorträge lediglich im Ausmaß von 75% der positiven Einkünfte verrechenbar sind. Folgt man dieser Ansicht, wäre in einem ersten Schritt der Verlustabzug i.H.v. € 2.085.382,21 (75% v. € 2.780.509,61) und daraus resultierend ein positives Einkommen der Bf. i.H.v. 695.127,40 zu ermitteln. Daraus ergäbe sich eine fiktiv auf das Einkommen entfallende Körperschaftsteuer i.H.v. € 173.781,85 (25%), die betragsmäßig die nach DBA Japan anrechenbare japanische Quellensteuer i.H.v. € 45.795,15 übersteigt, weshalb die Quellensteuer zur Gänze anrechenbar und dies gemäß § 24a Abs. 1 Z 1 KStG 1988 im Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2011 der Bf. festzustellen wäre.

Auf Basis der gemäß DBA Japan theoretisch anrechenbaren Steuer (gem. Art. XI 10%) auf die ausländischen Einkünfte i.H.v. € 457.951,53 d.h. € 45.795,15 wäre nunmehr jenes Einkommen zu errechnen, das zu einer theoretischen Steuerbelastung in Höhe der anrechenbaren Steuer ( $\text{€ } 45.795,15 / 0,25 = \text{€ } 183.180,60$  zugleich Anrechnungshöchstbetrag) führen würde. Der Verlustabzug ( $\text{€ } - 2.597.329,01$ ) ergäbe sich aus der Differenz zwischen dem Gesamtbetrag der Einkünfte ( $\text{€ } 2.780.509,61$ ) und der nach der Bf. festzustellenden Höhe des Einkommens ( $\text{€ } 183.180,60$ ). Auf die diesbezügliche Darstellung der festzustellenden Bescheidgrundlagen der Bf. im Schreiben vom 4. November 2016 wird verwiesen.

Als Ergebnis eines unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds gilt gemäß § 9 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 das nach den Vorschriften des EStG und des KStG ermittelte Einkommen des jeweiligen Wirtschaftsjahres unter Berücksichtigung der sich aus § 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988 ergebenden Verlustausgleichsbeschränkungen für Vorgruppen- und Außergruppenverluste. Weshalb diese auf dem Einkommen basierende, für die Gruppenbesteuerung modifizierte Ergebnisermittlung bei der Bestimmung des

Anrechnungshöchstbetrages nicht zur Anwendung gelangen sollte, kann die Bf. nicht einsichtig machen, ändert die Verrechnungsbestimmung doch nichts an ihrer Steuerrechtssubjektivität.

Die Verrechnung der Vor- und Außergruppenverluste auf Ebene des Gruppenmitglieds sind lediglich Ausfluss der Gruppenbesteuerung, die die Zurechnung derartiger Verluste an den Gruppenträger nicht vorsieht (vgl. dazu Lang/Schuch/Staringer KStG, § 9 Rz. 170).

Zwar verweist die Bf. darauf, dass für den Fall, dass im Fall entsprechender Einkünfte des Gruppenträgers eine derartige Verrechnung nicht Platz greifen würde, dies ergibt sich allerdings aus § 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988, da diese Bestimmung nur auf die Ergebnisberechnung von Gruppenmitgliedern anzuwenden ist.

Achatz/Kirchmayr, KörperschaftsteuerG § 9 Rz. 279 führen zur Frage der Einbeziehung der Vor- und Außergruppenverluste bei der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages aus:

*'Die anrechenbare ausländische Quellensteuer kann durch den Anrechnungshöchstbetrag eingeschränkt sein (es ist jeweils die geringere der beiden Größen anzurechnen)...Der Anrechnungshöchstbetrag wird auf Ebene des Gruppenmitglieds ermittelt. Bei Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages auf Gruppenmitgliedesebene wird das Einkommen des Gruppenmitglieds um die Vor- und Außergruppenverluste reduziert...Dies ergibt sich aus § 9 Abs 6 Z 1, wonach die Vor- und Außergruppenverluste systematisch einen Teil des Einkommens des Gruppenmitglieds bilden...‘.*

Auch gemäß Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, Die Körperschaftsteuer § 9 Rz. 518 sind Vor- und Außergruppenverluste des jeweiligen Gruppenmitglieds zu berücksichtigen und vermindern daher den Anrechnungshöchstbetrag. Die Bf. führt in ihrer Argumentation die Ansicht von Wilplinger, FJ 173 Pkt. 3.3 an, wonach die Ergebnisermittlung der Gruppenmitglieder nach dem KStG individuell, also abgesondert von der Ermittlung des Gruppenergebnisses zu erfolgen hat. Unter Pkt. 3.2. (auf den sich die Bf. beziehen dürfte) führt Wilplinger aus:

*,Zur Bestimmung des anrechenbaren Betrages ist für das betreffende Gruppenmitglied - rechnerisch - eine inländische Körperschaftsteuerbelastung zu ermitteln. Dies hat auf Basis einer "Stand-Alone"-Betrachtung zu erfolgen, dh vor Zurechnung von Ergebnissen allfälliger untergeordneter Gruppenmitglieder, jedoch nach Berücksichtigung von Vor- und Außergruppenverlusten.‘*

Die angeführte Literaturstelle ist nicht geeignet, die Ansicht der Bf. zu stützen, versteht Wilplinger doch unter ‚Stand-Alone‘ Betrachtung lediglich eine isolierte Ergebnisermittlung auf Ebene des Gruppenmitglieds (nach Berücksichtigung von Vor- und Außergruppenverlusten). Dass eine abweichende Verlustvortragsberechnung im Falle ausländischer Quellensteuern, sofern diese aufgrund der körperschaftsteuerlichen Ergebnisermittlung nicht angerechnet werden können, zur Anwendung gelangen soll, ist nicht ersichtlich.

Im Fall der Bf. führt dies aufgrund der ihre Einkünfte aus 2011 übersteigenden Vorgruppenverluste dazu, dass die theoretisch anrechenbare ausländische Quellensteuer

schon auf Ebene der Einkommensermittlung des Gruppenmitglieds bescheidmäßig (gemäß § 24a Abs. 1 Z 1 KStG 1988) als nicht anrechenbar festgestellt wurde (wohingegen die ausländischen Einkünfte den vortragsfähigen Verlust gekürzt haben). Die Verlustverrechnungsbestimmung des § 9 Abs 6 Z 4 KStG 1988 ist als grundsätzlich begünstigende Norm anzusehen, die dem System der steuerlichen Organschaft entstammt und in das Gruppensteuerregime übernommen wurde (vgl. die EB zum KStG § 9, BGB II 2004, 57 vom 4.06.2004): *„Die Begriffe der Vorgruppen- und Außergruppenverluste in Z 4 entsprechen inhaltlich den bisherigen Begriffen der vororganschaftlichen und außerorganschaftlichen Verluste. Sie sollen auch im Gruppenbesteuerungssystem in vollem Ausmaß mit einem vom Gruppenmitglied erzielten Jahresgewinn verrechnet werden können.“*

Wenn die Bf. zum Ergebnis kommt, dass eine aus der Anwendung der Regelung bei der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages resultierende Doppelbesteuerung nicht im Sinne des Gesetzgebers wäre, so ist dem zu entgegnen, dass dies Ausfluss der Ergebnisermittlung auf Grundlage des Gruppenbesteuerungsregimes ist, wobei die Mehrfachbelastung ebenso aus der Unzulässigkeit des Anrechnungsvortrages für eine ausländische Quellensteuer hergeleitet werden könnte. Diesbezüglich hat der VwGH erkannt, dass eine Anrechnung nur in jenem Veranlagungsjahr erfolgen kann, in dem ausländische Einkünfte erzielt wurden (vgl. VwGH 2012/15/0002 v. 27. November 2014).

Alternativ erläutert die Bf., dass die Bestimmung des § 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988 keine Verpflichtung zur Verrechnung des Gewinnes des Gruppenmitglieds mit Vorgruppenverlusten auferlegt, da es sich um eine ‚Kann-Bestimmung‘ handelt. Folgt man dieser Ansicht, stünde es Gruppenmitgliedern frei, ihre Vor- und Außergruppenverluste zu dem von Ihnen bestimmten Zeitpunkten bzw. der von Ihnen bestimmten Höhe (eingeschränkt nur durch die Höhe des eigenen Gewinnes) zu verrechnen.

Wie die Behörde in ihrer Berufungsvorentscheidung zutreffend aufzeigt, würde dies im Widerspruch zum gesamten System der Verlustverrechnung stehen.

Das BFG geht davon aus, dass die Verrechnung von Vor- und Außergruppenverlusten i.S.d. § 9 Abs. 6 Z 4 KStG 1988 durch Gruppenmitglieder dieselben Grundsätze anzuwenden sind wie auf den als Sonderausgabe verrechenbaren Verlustabzug (vgl. dazu u.a. Doralt, EStG-Kommentar<sup>3</sup>, § 18 Rz. 310f; VwGH zuletzt 2012/15/0038 v. 26. November 2015).

Im Übrigen wird hierzu auf die Ausführungen der Berufungsvorentscheidung vom 4. Juli 2013 verwiesen, denen vom BFG gefolgt wird.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

## **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Da zur Frage der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages eines Gruppenmitglieds auf Grundlage einer nach obigen Verständnis dargelegten 'Stand Alone' Betrachtung bislang keine höchstgerichtliche Entscheidung vorliegt, war eine Revision zuzulassen.

Wien, am 22. November 2016