



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 14

GZ. RV/2922-W/09, miterledigt
RV/0240-W/10, RV/0241-W/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., Wien, vertreten durch Steuerberater, gegen die vom Finanzamt Wien 1/23 erlassenen Feststellungsbescheide Gruppenträger sowie gegen die Körperschaftsteuerbescheide Gruppe für die Jahre 2005 bis 2007 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt hat betreffend die Berufungswerberin (Bw.) mit Bescheid vom 14. Februar 2006 das Bestehen einer Gruppe gemäß § 9 Abs. 8 KStG 1988 ab der Veranlagung 2005 festgestellt, wobei die Bw. als Gruppenträger fungiert.

In ihrer Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2005 gab die Bw. einen Verlust in der Höhe von € 1.735.899,33 an und erklärte im Zusammenhang mit ausländischen Einkünften unter der Kennzahl 673 eine anrechenbare ausländische Steuer von € 7.876,73. Demgegenüber wurde ein positiver Gesamtbetrag der Einkünfte der Gruppe von € 19.194.108,77 erklärt.

Das Finanzamt erließ am 1. Juli 2009 den Feststellungsbescheid Gruppenträger 2005 sowie den Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2005. Die Bescheide ergingen mit Ausnahme der oben erwähnten ausländischen Steuer von € 7.876,73 erklärungsgemäß, enthielten aber keine Begründung.

Im Berufungsschriftsatz vom 6. August 2009 heißt es lediglich, dass die in der Steuererklärung angeführten ausländischen Quellensteuern bei der Veranlagung nicht berücksichtigt worden seien. Zudem wurde der Betrag von € 7.876,73 entsprechend aufgeschlüsselt (Dividende Rumänien, Zahlung weiterverrechnete GF-Kosten aus Rumänien, Abzugssteuer Kroatien aus Zinszahlungen für ein gewährtes Darlehen sowie Abzugssteuer Tschechien Darlehenszinsen). Diese Berufung wurde vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vorgelegt, wobei der Streitpunkt wie folgt bezeichnet wurde: „*Anrechenbare ausländische Steuer des Gruppenträgers. Der Gruppenträger erzielte einen Verlust, das Einkommen der gesamten Gruppe ist ein Gewinn.*“

In gleicher Weise ging das Finanzamt auch im Zuge der Veranlagungen der Jahre 2006 und 2007 vor. Ausgehend von Verlusten der Bw. als Gruppenträger von € 2.096.752,23 bzw. von € 2.213.931,56 sowie positiven Einkünften der gesamten Gruppe von € 20.787.720,74 bzw. von € 29.014.050,66 wurde vom Finanzamt in den Bescheiden vom 2. Dezember 2009 die jeweils von der Bw. erklärte anrechenbare ausländische Steuer in der Höhe von € 1.211,43 bzw. € 1.361,86 nicht berücksichtigt. In der Berufung vom 4. Jänner 2010 verwies die Bw. auf das beim UFS anhängige Rechtsmittel zum identen Sachverhalt betreffend das Jahr 2005.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig ist, dass die Bw. als unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft im Ausland Einkünfte erzielt. Die entsprechenden, im gegenständlichen Fall zur Anwendung kommenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) sehen diesbezüglich zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung die Anrechnungsmethode vor, dh dass die im Ausland entrichtete Steuer (Quellensteuer) auf die österreichische Steuer angerechnet wird.

Eine Anrechnung ausländischer Quellensteuern kann grundsätzlich maximal bis zum sogenannten „Anrechnungshöchstbetrag“ erfolgen. Der Anrechnungshöchstbetrag entspricht damit jener inländischen Steuer, welche auf die unter die Anrechnungsmethode fallenden ausländischen Einkünfte entfällt. Liegen daher die im Ausland einbehaltenden 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 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 mit ausführlicher Begründung verneint (vgl. hiezu 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 zB bei ausländischen Lizenzinkünften 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). Bezuglich 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 relevanten 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 Bw. in sämtlichen strittigen Jahren ein negatives Einkommen erkärt hat, entfällt darauf keine inländische Körperschaftsteuer. Eine Anrechnung kann demnach nicht Platz greifen.

Die Berufungen sind daher aus den dargestellten Gründen abzuweisen.

Wien, am 25. Mai 2010