



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 3

GZ. RV/3771-W/08

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adresse, vertreten durch Exinger GmbH, 1010 Wien, Renngasse 1/Freyung, vom 19. September 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 15. September 2008 betreffend Feststellung gemäß [§ 9 Abs. 8 KStG 1988](#) für das Jahr 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Das Einkommen der Bw. als Gruppenträger beträgt im Jahr 2005 € - 1.716.635,48 (darin enthalten ausländische Einkünfte € 132.604,30), davon nichtausgleichsfähig € 0,00. Die verrechenbaren Verluste aus Vorjahren betragen € 0,00. Die anrechenbaren einbehaltenen inländischen Steuern betragen € 14,37, die anrechenbaren ausländischen Steuern betragen € 0,00. Die Pensionsrückstellung gem. [§ 14 Abs. 7 ff EStG 1988](#) beträgt € 108.151,16 die Abfertigungsrückstellung gem. [§ 14 Abs. 1 ff EStG 1988](#) € 11.257,22.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist Gruppenträger einer Unternehmensgruppe und wurde für das Streitjahr einer Betriebsprüfung (Bp) unterzogen worden. Mit dem angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt (FA) die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Bw. mit € - 1.659.492,48 fest und begründete, dass die Teilwertabschreibung der Tochtergesellschaft USA Inc in der Gesamthöhe von insgesamt € 1.0141.178,90 um 400.000,00 auf € 641.178,90 reduziert werde.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung wird eingewendet, dass der durch die Bp verminderte Siebentelbetrag der Teilwertabschreibung der Beteiligung bereits bei der Erstellung der Abgabenerklärung 2005 berücksichtigt worden sei. Mit stattgebender Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 23.9.2008 wurde diesem Vorbringen Rechnung getragen und das Einkommen der Bw. als Gruppenträger für 2005 erklärungsgemäß mit € -1.716,635,48 festgestellt.

In einer Berufungsergänzung vom 24. September 2008 (einen Tag nach Erlassung der BVE) mitgeteilt, dass die anrechenbaren inländische Kapitalertragsteuern (KESt) der Bw. lediglich € 14,37 betragen würden statt wie irrtümlich in der Steuererklärung mit € 292,05 angegeben. Weiters wird ausgeführt, dass im Feststellungsbescheid 2005 für den Gruppenträger zwar die Bemessungsgrundlage für die ausländischen Einkünfte, nicht jedoch die hierauf anrechenbare Steuer iHv € 10.318,02 angegeben sei.

Im rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag vom 27. Oktober 2008 wird das Begehrte aus der Berufungsergänzung wiederholt und ergänzend ausgeführt, dass nach Ansicht der Bw. hinsichtlich der ausländischen anzurechnenden Quellensteuer kein Unterschied zu machen sei, ob es sich dabei um eigene ausländische Quellensteuern des Gruppenträgers oder solche von Gruppenmitgliedern (GM) handle. Da der Gruppenträger (GT) das gesamte Einkommen der Unternehmensgruppe zu versteuern habe, sei auch der Anrechnungshöchstbetrag für vom GT selbst entrichtete ausländische Quellensteuern auf den Gesamtbetrag der Einkünfte der Unternehmensgruppe zu beziehen. Da die Gruppe kein eigenes Steuersubjekt sei, fehle für einen gesonderten Anrechnungshöchstbetrag für das Gruppenergebnis jegliche Grundlage.

Da die Bw. als GT im Jahr 2005 ein Gruppeneinkommen in Höhe von insgesamt € 3.436.763,68 zu versteuern habe, fänden die ausländischen Einkünfte in Höhe von € 132.604,30 jedenfalls Deckung, sodass die ausländischen Quellensteuern in voller Höhe auf die österreichische Körperschaftsteuer (KöSt) anzurechnen seien.

Sofern eine Anrechnung im Jahr 2005 nicht erfolge, sollte die ausländische Quellensteuer aber jedenfalls im Sinne eines Anrechnungsvortrages evident gehalten werden. Zur Begründung des Anrechnungsvortrages wird seitens der Bw. auf das Vorabentscheidungsersuchen des UFS zu GZ RV/0493-L/08 verwiesen.

In einem Schreiben vom 15.Juni 2011 teilte der steuerliche Vertreter der Bw. mit, dass sich die seiner Ansicht nach anrechenbaren ausländischen Steuern aus Singapur aus Steuern auf Lizenzgebühren (€ 7.375,60) und Zinsen (€ 2.942,42) zusammensetzen würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. ist GT einer Unternehmensgruppe und erzielte unstrittig im Jahr 2005 ein eigenes Ergebnis von € -1.716,635,48. In diesem Jahresergebnis war bereits bei Erstellung des Jahresabschlusses eine Feststellung der Bp. aus einer Verminderung einer Teilwertabschreibung betreffen die Beteiligung an der Tochtergesellschaft USA Inc. (Siebentelabschreibung) berücksichtigt. Weiters beinhaltet dieses Jahresergebnis ausländische Einkünfte aus Zinsen und Lizzenzen der Bw. im Betrag von insgesamt € 132.604,30, welche in Singapur dem Quellensteuerabzug unterzogen worden waren. Die in Singapur entrichteten Ertragsteuern betrugen welcher als GM unter anderen auch die GM angehört. Laut Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2005 vom 16. Juli 2007 für die GM betrugen € 10.318,02 davon entfielen € 7.375,60 (10%) auf Lizenzzahlungen und € 2.942,42 (5%) auf Zinserträge.

Das Gesamteinkommen der Gruppe betrug für das Jahr 2005 € 3.436.763,68.

Strittig ist die Frage, ob ein GT in der Unternehmensgruppe bei eigenen Verlusten Quellensteuern von eigenen ausländischen Einkünften anrechnen kann, wenn sich nach Hinzurechnung des „Einkommens“ der Gruppenmitglieder ein positives Gesamteinkommen der Gruppe beim GT als Besteuerungsgrundlage ergibt. Fraglich ist also, ob der Anrechnungshöchstbetrag des GT von seinem eigenen negativen Ergebnis abhängt oder vom saldierten Gruppenergebnis.

Unstrittig ist weiters, dass die im Zuge der Betriebsprüfung für das Jahr 2003 um € 400.000,00 reduzierte Teilwertabschreibung der Beteiligung an der Tochtergesellschaft USA Inc bereits in der Siebentelverrechnung im Rahmen der Steuererklärung für 2005 berücksichtigt worden war und zusätzlich neuerliche Kürzung im Rahmen des Feststellungsbescheides der Einkünfte der Bw. um 57.143,00 erfolgte.

Ebenso unstrittig ist die Höhe der anrechenbaren inländischen Kapitalertragsteuer mit € 14,37 anstatt wie ursprünglich irrtümlich von der Bw. mit € 292,05 angegeben und in den Feststellungsbescheid aufgenommen.

Rechtlich folgt daraus:

1. Teilwertabschreibungssiebentel und anrechenbare inländische Kapitalertragsteuer:

Gemäß § 12 Abs. 3 Z 2 KStG sind abzugsfähige Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert im betreffenden Wirtschaftsjahr und in den nachfolgenden sechs Wirtschaftsjahren zu je einem Siebentel zu berücksichtigen. Da die Bw. die von der Bp. vorgenommene Kürzung der

Teilwertabschreibung für die Beteiligung an der Tochtergesellschaft USA Inc unstrittig bereits in der Erklärung zur Feststellung der eigenen Einkünfte des Gruppenträgers für 2005 berücksichtigt hatte, war die neuerliche Kürzung dieses Ergebnisses um € 57.143,00 rechtswidrig.

Die auf die Bw. entfallende anrechenbare inländische Kapitalertragsteuer beträgt gem. [§ 24 Abs. 5 KStG 1988](#) antragsgemäß € 14,37.

Der Berufung war daher in diesen Punkten statzugeben.

2. Anrechnung ausländische Quellensteuern:

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.

Sofern auch im Ausland steuerpflichtige Einkünfte im zu versteuernden inländischen Einkommen enthalten sind, ergeben sich die Regeln über die Vermeidung der Doppelbesteuerung aus der Anwendung des jeweiligen Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) idF des fraglichen Zeitraumes.

Gemäß Art 22 Abs. 1 lit. b des Abkommens zwischen Singapur und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen (BGBl III 248/2002 vom 12. November 2002) rechnet Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung einer in Österreich ansässigen Person, die den Artikeln 11(Zinsen) und 12 (Lizenzgebühren) in Singapur besteuert werden dürfen, auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Singapur gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus Singapur bezogenen Einkünfte 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-Wenigerrechnung.

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. Gemäß §24a Abs. 1 Z1 KStG 1988 ist das Ergebnis jedes unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedes (§ 9 Abs. 2) mit Bescheid ([§ 92 Abs. 1 lit. b der Bundesabgabenordnung](#)) festzustellen. In diesem Bescheid ist ua. abzusprechen über das eigene Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z 1, die anzurechnenden inländischen Steuern, die anrechenbaren ausländischen Steuern, die verrechenbare Mindeststeuer (Abs. 4 Z 2).

Gemäß § 24a Abs. 1 Z2 KStG 1988 ist das Ergebnis des Gruppenträgers (§ 9 Abs. 3) mit Bescheid ([§ 92 Abs. 1 lit. b der Bundesabgabenordnung](#)) festzustellen. In diesem Bescheid ist abzusprechen über das **eigene Einkommen** gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 zweiter Satz KStG 1988 , sowie die eigenen anrechenbaren ausländischen Steuern.

Daraus ist ersichtlich, dass der GT hinsichtlich der Ermittlung des eigenen Ergebnisses, wie jedes andere Gruppenmitglied zu behandeln ist. Grundlage für die Festsetzung der Körperschaftsteuer sind gemäß § 24a Abs. 2 KStG 1988 alle an die GM und den GT ergangenen Feststellungsbescheide über die jeweiligen Jahresergebnisse.

Daraus ergibt sich, dass in den jeweiligen Grundlagenbescheiden der GM und des GT sämtliche Feststellungen bescheidmäßig getroffen werden müssen, die in die Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer der Unternehmensgruppe einzufließen haben. Anrechenbare ausländische Quellensteuern eines GM oder des eigenen Ergebnisses des GT sind ausdrücklich Bestandteil der jeweiligen Feststellungen. Der an den GT zu richtende Körperschaftsteuerbescheid für die Unternehmensgruppe stellt einen abgeleiteten Bescheid dar, weshalb Quellensteuern nicht angerechnet werden können, die sich nicht aus

einem vorgelagerten Feststellungsbescheid eines GM oder des eigenen Ergebnisses des GT ergeben.

Dabei 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 bzw. der Gruppenträger bleibt dabei zur Anrechnung ausländischer Steuern bei einem DBA mit Anrechnungsmethode selbst berechtigt. Die ausländischen Einkünfte sind Teil der Ergebnisermittlung des jeweiligen GM (KStR 418) bzw. des GT, der wie oben ausgeführt, bei der Ermittlung des eigenen Ergebnisses wie ein GM zu behandeln ist.

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](#)). Die tatsächliche Anrechnung der ausländischen Steuern erfolgt erst bei der, der Ergebnisfeststellung nachgelagerten, 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 (damit müsste nach dem oben gesagten auch das Ergebnis des GT begrenzend wirken), 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).

Bezieht der Gruppenträger selbst ausländische Einkünfte, bei denen es abkommensrechtlich zur Anrechnung ausländischer Steuern kommt, hat dieser – ebenso wie Gruppenmitglieder – den Anrechnungshöchstbetrag ohne Berücksichtigung der zugerechneten Ergebnisse der Gruppenmitglieder zu ermitteln (Wiesner u.a., Gruppenbesteuerung, 2005, S. 114, K 257).

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 in Rz 418 KStR 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 (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 2005 ein negatives Einkommen (€ - 1.716.635,48) erklärt hat, entfällt darauf keine inländische Körperschaftsteuer, sodass eine Anrechnung nicht Platz greifen kann.

Wien, am 31. August 2011