

## JUDIKATUR

### Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags beim Gruppenträger

Bezieht ein Gruppenträger quellensteuerpflichtige Auslandseinkünfte, so ist der Anrechnungshöchstbetrag ausschließlich vom eigenen Einkommen des Gruppenträgers zu ermitteln und es kann daher, sofern dieses im Streitjahr einen Verlust ergeben hat, die ausländische Steuer nicht zur Anrechnung gebracht werden.

VwGH 30.10.2014, 2011/15/0112  
(vorgehend UFS 29.4.2011, RV/0744-L/10,  
RV/0752-L/10)

**Deskriptoren:** Anrechnungshöchstbetrag, Gruppenträger, Gruppenmitglied, Ermittlung des Gruppeneinkommens, mehrstufiges Verfahren.

**Normen:** §§ 9, 24a KStG.

#### Aus den Entscheidungsgründen<sup>1</sup>

##### Ausländische Quellensteuern in der Unternehmensgruppe

„Gemäß Art 24 Abs 3 des Übereinkommens vom 24. Juli 1986 zwischen der Republik Österreich und der Republik Indonesien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und zur Verhinderung der Steuerumgehung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BGBl Nr 454/1988, im Folgenden DBA, wird die Doppelbesteuerung in Österreich in Bezug auf Zinsen (Art 11 DBA) wie folgt vermieden:

„b) Bezieht eine in Österreich ansässige Person Einkünfte, die nach Artikel 8 Absatz 1 und den Absätzen 2 der Artikel 10, 11 oder 12 in Indonesien besteuert werden dürfen, so rechnet Österreich auf die vom Einkommen dieser Person zu erhebende Steuer den Betrag an, der der in Indonesien gezahlten Steuer entspricht. Der anzurechnende Betrag darf jedoch den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus Indonesien bezogenen Einkünfte entfällt.“

Nach Artikel 11 Abs 1 DBA dürfen Zinsen, die aus einem Vertragsstaat stammen, und an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person gezahlt werden, im anderen Staat besteuert werden. Diese Zinsen dürfen nach Abs 2 conv cit jedoch auch in dem Staat, aus dem sie stammen, nach dem Recht dieses Staates besteuert werden; die Steuer darf aber, wenn der Nutzungsberechtigte der Zinsen eine im anderen Vertragsstaat ansässige Per-

son ist, 10 von Hundert des Bruttobetrag der Zinsen nicht übersteigen.

Nach § 9 Abs 1 KStG 1988 idF ab dem Steuerreformgesetz 2005, BGBl I Nr 57/2004, können finanziell verbundene Körperschaften unter näher bestimmten Voraussetzungen eine Unternehmensgruppe bilden. Dabei wird das steuerlich maßgebende Ergebnis des jeweiligen Gruppenmitglieds dem steuerlich maßgebenden Ergebnis des beteiligten Gruppenmitglieds bzw Gruppenträgers zugerechnet. Die Gruppenbesteuerung beinhaltet eine rein steuerliche Ergebniszurechnung des untergeordneten Gruppenmitglieds an das finanziell ausreichend beteiligte übergeordnete Gruppenmitglied bzw den Gruppenträger. Unbeschränkt steuerpflichtige Gruppenmitglieder haben zunächst unabhängig von anderen Gruppenmitgliedern das „eigene Einkommen“ nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen zu ermitteln (vgl *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung<sup>2</sup>, K40).

Das saldierte Ergebnis aller Ebenen wird schließlich dem Gruppenträger zugerechnet und bei ihm besteuert. Damit wird im Rahmen der Gruppenbesteuerung vom Grundsatz der Individualbesteuerung abgegangen.

Die Beschwerde bringt vor, dass die Anrechnung ausländischer Quellensteuern nicht Teil der Einkommensermittlung ist, sondern erst auf Ebene des zusammengefassten Ergebnisses aller Gruppenmitglieder stattfinden kann. Dies sagt jedoch nichts darüber aus, welches Einkommen (das eigene Einkommen des Gruppenmitgliedes bzw Gruppenträgers oder das saldierte Ergebnis aller Gruppenmitglieder) der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags zu Grunde zu legen ist.“

##### Auswirkungen des mehrstufigen Verfahrens

„Bei der Beantwortung dieser Frage ist davon auszugehen, dass Rechtsgrundlage der von der beschwerdeführenden Partei begehrten Anrechnung der ausländischen Steuer das eingangs angeführte DBA bildet. Da die Unternehmensgruppe nach innerstaatlichem Recht keine Steuersubjekteigenschaft besitzt, ist sie keine „in

<sup>1</sup> Die Zwischenüberschriften sind redaktionell eingefügt (nichtamtlich).

einem Vertragsstaat ansässige Person“ im abkommensrechtlichen Sinn (vgl. *Dommès/Schuch*, Gruppenbesteuerung und Doppelbesteuerungsabkommen, in Lang et al, Grundfragen der Gruppenbesteuerung, 354). Hingegen behalten die Gruppengesellschaften trotz der Teilnahme an einer steuerlichen Unternehmensgruppe ihre Steuerrechtssubjektivität und bleiben daher abkommensberechtigt in Ansehung der von Österreich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen.

Eine abkommensrechtliche Verpflichtung, die ausländische Steuer auf die vom Einkommen einer anderen Person (gegenständlich jener der Gruppenmitglieder) zu erhebende Einkommen- bzw Körperschaftsteuer anzurechnen, besteht nicht. Nach Art 24 Abs 3 lit b DBA ist die ausländische Steuer auf die vom Einkommen „dieser“ (nämlich der in Österreich ansässigen) Person zu erhebende Steuer anzurechnen. Dieser Umstand würde den österreichischen Gesetzgeber jedoch nicht daran hindern, ausländische Steuern in einem weitergehenden Umfang – beispielsweise im Zusammenhang mit der Besteuerung von Unternehmensgruppen – zur Anrechnung zuzulassen, als dies abkommensrechtlich geboten ist. Dies ist allerdings gegenständlich, wie die Bestimmung des § 24a KStG 1988 zeigt, nicht der Fall.

§ 24a KStG 1988 idF AbgÄG 2005, BGBl I Nr 161/2005, lautet auszugsweise:

„(1) 1. 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 nachzuersteuernde 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 unmittelbar übergeordneten Beteiligungsgemeinschaft.

2. Das Ergebnis des Gruppenträgers (§ 9 Abs 3) oder des Hauptbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft als Gruppenträger 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 2 zweiter Satz,
- die zu berücksichtigenden Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder, an denen eine ausreichende finan-

zielle Verbindung besteht, sowie deren allenfalls nachzuersteuernde Verluste,

- die anzurechnenden inländischen Steuern,
- die anrechenbaren ausländischen Steuern und
- die verrechenbare Mindeststeuer (Abs 4 Z 2).

(2) Der Feststellungsbescheid im Sinne des Abs 1 ergeht an das jeweilige Gruppenmitglied, den Gruppenträger und im Falle einer dem Gruppenmitglied unmittelbar übergeordneten Beteiligungsgemeinschaft den Minderbeteiligten. Der Feststellungsbescheid ist Grundlage für die Festsetzung der Körperschaftsteuer beim Gruppenträger. ...“

Die ErlRV zum AbgÄG 2005 (1187 BlgNR XXII. GP, 14) führen hierzu aus:

„Da die Besteuerung von Unternehmensgruppen, anders als die Organschaftsbesteuerung, nicht an eine enge gesellschaftsrechtliche Verflechtung der Mitglieder durch Ergebnisabführungsverträge anknüpft, scheint das Besteuerungsverfahren für Unternehmensgruppen regelungsbedürftig. Mit der Einführung eines neuen § 24a sollen alle das Besteuerungsverfahren der Unternehmensgruppen betreffenden Bestimmungen vereinigt werden (Grundlagenfeststellung, Veranlagung und Mindestkörperschaftsteuer) und ergänzend zu § 9 die Überschaubarkeit verbessert werden.

Das Besteuerungsverfahren soll bei der Unternehmensgruppe zweistufig erfolgen:

- In der ersten Stufe werden die Einkommen aller in der Gruppe zusammengefassten unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften und alle für die Steuerbemessung der Gruppe relevanten Tatsachen in eigenen Feststellungsverfahren ermittelt und bescheidmäßig festgestellt. Bescheidadressat soll das jeweilige Gruppenmitglied bzw. hinsichtlich seines eigenen Einkommens der Gruppenträger sein. Um einerseits Verfahrensverzögerungen zu vermeiden, andererseits aber die Rechtsschutzinteressen aller von dem Feststellungsbescheid unmittelbar Betroffenen sicherzustellen, sollen sowohl das Gruppenmitglied selbst als auch jene ihm übergeordneten Gruppenzugehörigen, bei denen die Feststellung direkt steuerliche Wirkung erzeugt, Parteistellung und damit die Rechtsmittelmöglichkeit haben. Das sollen der Gruppenträger und im Falle einer Beteiligungsgemeinschaft als Gruppenträger auch die Mitbeteiligten der Beteiligungsgemeinschaft sein. Im Falle einer dem Gruppenmitglied unmittelbar übergeordneten Beteiligungsgemeinschaft soll neben dem Gruppenträger des Hauptbeteiligten auch den der Gruppe nicht angehörenden Minderbeteiligten der Beteiligungsgemeinschaft Parteistellung und Rechtsmittelmöglichkeit zukommen. Der rechtskräftige

Feststellungsbescheid hat im weiteren Besteuerungsverfahren Bindungswirkung.

- In der zweiten Stufe wird im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung des Gruppenträgers durch Zusammenrechnung der Feststellungsergebnisse das Gruppeneinkommen ermittelt, wobei die Sonderausgaben des Gruppenträgers zu berücksichtigen sind, die Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage ermittelt und die Steuerfestsetzung durchgeführt wird. Dabei sind auch die von den Gruppenmitgliedern zuzurechnenden ausländischen Quellensteuern und die verrechenbaren Mindestkörperschaftsteuerbeträge zu berücksichtigen. Weiters soll in Abs 4 Z 2 dahingehend eine Änderung erfolgen, dass die von Beteiligungskörperschaften an beteiligte Körperschaften weitergeleiteten Mindestkörperschaftsteuerbeträge von der beteiligten Körperschaft im vollen Ausmaß mit dem eigenen Einkommen weitergeleitet werden. Dadurch unterbleibt eine gesonderte Prüfung auf jeder Zwischenstufe.“

Die Veranlagung einer Unternehmensgruppe erfolgt somit (ähnlich wie bei Mitunternehmenschaften) mehrstufig. Auf Ebene der Gruppenmitglieder und des Gruppenträgers wird jeweils das eigene Einkommen mittels Bescheides gemäß § 92 Abs 1 lit b BAO festgestellt. Im Feststellungsbescheid nach § 24a Abs 1 Z 1 vierter Teilstrich KStG 1988 ist ausdrücklich auch über die „anrechenbaren ausländischen Steuern“ abzusprechen. Die Systematik der Ermittlung des Gruppeneinkommens in einem mehrstufigen Verfahren spricht somit gleichfalls gegen den von der Beschwerdeführerin eingenommenen Standpunkt einer Anrechnung der ausländischen Steuern auf die von anderen Gruppenmitgliedern beigesteuerten Gruppenergebnisse.“

### **Folgerung: Anrechnungshöchstbetrag auf Ebene jedes Gruppenunternehmens**

„In diesem Sinne spricht sich die Literatur weitgehend einhellig dafür aus, den Anrechnungshöchstbetrag auf Ebene jenes Gruppenunternehmens zu ermitteln, auf dessen ausländische Einkünfte Quellensteuern einbehalten wurden.

Nach *Dommes/Schuch* (Gruppenbesteuerung und Doppelbesteuerungsabkommen, 372 ff, in Lang et al, Grundfragen der Gruppenbesteuerung) hat der Gruppenträger unabhängig von den zugerechneten Ergebnissen der Gruppenmitglieder für seine in eigener Person bezogenen ausländischen Einkünfte, die anrechnungsbegünstigt sind, eine Höchstbetragsberechnung nach den üblichen Regeln durchzuführen. Aus der abkommensrechtlich gebotenen Anrechnung für diese durch den Gruppenträger in eigener Person erzielten anrechnungsbegünstigten Auslandseinkünfte kann keine Verpflichtung zur gruppenweiten Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages abgeleitet werden (sinngemäß gleichlautend *Wilpinger*, Anrechnung ausländischer Quellensteuern und Gruppenbesteuerung, FJ 5/2006, 174; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung<sup>2</sup>, K257; *Aigner/Tumpel*, Anrechnungshöchstbetrag und Gruppenbesteuerung, taxlex 2005, 208; *Wiedermann/Wilpinger*, Ergebnisermittlung bzw -zurechnung im Inland, Damböck et al, 101, in Gruppenbesteuerung; *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*, Körperschaftsteuergesetz, § 9 Tz 283).

Die belangte Behörde hat somit zu Recht den Anrechnungshöchstbetrag ausschließlich vom eigenen Einkommen des Gruppenträgers ermittelt und, da dieses im Streitjahr einen Verlust ergeben hat, die ausländische Steuer nicht zur Anrechnung gebracht.“

### **Anmerkung**

Von Georg Kofler

1. Das vorliegenden Erkenntnis bringt gewisse Klarheit im Hinblick auf die Anrechnung ausländischer Quellensteuern in der Unternehmensgruppe.<sup>2</sup> Im Einklang mit der bisherigen Rechtsprechung,<sup>3</sup> der Verwaltungspraxis<sup>4</sup> und der hA im Schrifttum<sup>5</sup> kommt der Gerichtshof für die Ebene des Gruppenträgers und dessen eigener Quellensteuern zu dem Ergebnis,

dass der Anrechnungshöchstbetrag nicht höher sein kann als die Körperschaftsteuer, die sich ausschließlich aus dem Einkommen des betroffenen Gruppenunternehmens errechnet. Aus der abkommensrechtlich gebotenen Anrechnung für diese durch den Gruppenträger in eigener Person erzielten anrechnungsbegünstigten Auslandseinkünfte (Zinsen) kann

2 Siehe im Vorfeld ausführlich *Peyerl*, Die Anrechnung ausländischer Quellensteuern bei Unternehmensgruppen, ÖStZ 2013/338, 182 (182 ff).

3 ZB UFS 30. 3. 2010, RV/1386-L/09; UFS 8. 4. 2013, RV/1427-L/10.

4 Rz 1073 KStR 2013; anders aber noch Rz 418 KStR 2001, wonach „beim Gruppenträger die anrechenbaren eigenen Quellensteuern auf das zusammengefasste Ergebnis zu beziehen“ seien.

5 ZB *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung<sup>2</sup> K257; *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 9 Tz 283.

daher keine Verpflichtung zur gruppenweiten Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages abgeleitet werden. Mit anderen Worten: Die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages erfolgt vom „Einkommen 1“ (= isoliertes Einkommen des Gruppenträgers), nicht vom „Einkommen 2“ (= zusammengefasstes Ergebnis der Gruppe), sodass keine Anrechnung erfolgt, wenn das isolierte Ergebnis des Gruppenträgers negativ ist. Wie der VwGH ebenfalls unlängst ausgesprochen hat,<sup>6</sup> besteht aber auch kein Recht auf einen Anrechnungsvortrag, sodass in einem solchen Fall das Volumen anrechenbarer ausländischer Steuern endgültig verloren geht.

2. Die Aussagen des VwGH zum Anrechnungshöchstbetrag sind allgemein gehalten: Dieser sei „auf Ebene jenes Gruppenunternehmens zu ermitteln, auf dessen ausländische Einkünfte Quellensteuern einbehalten wurden“. In einem ebenfalls jüngst ergangenen Erkenntnis<sup>7</sup> hinsichtlich eines Gruppenmitglieds und dessen Quellensteuern konnte der VwGH daher knapp auf die vorliegende Entscheidung verweisen: So habe er „dem Standpunkt einer Anrechnung ausländischer Steuern auf die von anderen Gruppenmitgliedern beigesteuerten Gruppenergebnisse eine Absage erteilt (keine gruppenweite Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages)“, sodass auch „die von einem Gruppenmitglied geleisteten Quellensteuern nicht auf das zusammengefasste Ergebnis der gesamten Gruppe anzurechnen“ seien.<sup>8</sup> Damit liegt der Gerichtshof auf einer Linie mit der Verwaltungspraxis, die eine erste Begrenzung für die Anrechnung ausländischer Steuern da-

rin sieht, dass eine Anrechnung zunächst mit dem fiktiven Anrechnungshöchstbetrag des Gruppenmitgliedes begrenzt ist,<sup>9</sup> also – wie vom VwGH nunmehr ausdrücklich judiziert – gerade keine gruppenweite Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages erfolgt. Es spreche, so der VwGH, eben die „Systematik der Ermittlung des Gruppeneinkommens in einem mehrstufigen Verfahren“ gegen eine „Anrechnung der ausländischen Steuern auf die von anderen Gruppenmitgliedern beigesteuerten Gruppenergebnisse“. Demgegenüber musste sich der VwGH nicht zur zweiten Begrenzung der Verwaltungspraxis äußern, die darin besteht, dass eine Anrechnung auch mit der auf das Gruppenergebnis entfallenden Steuer begrenzt sei.<sup>10</sup>

3. Das vorliegende Erkenntnis bringt auch eine wertvolle Klarstellung zum Abkommensrecht: So bestätigt der VwGH die bereits lange von der Verwaltungspraxis<sup>11</sup> und im Schrifttum<sup>12</sup> vertretene Ansicht, dass zwar die Gruppe als solche keine abkommensrechtlich „ansässige Person“ iSd Art 1, 4 OECD-MA ist, aber Gruppengesellschaften trotz der Teilnahme an einer steuerlichen Unternehmensgruppe ihre Steuerrechtssubjektivität behalten und daher „abkommensberechtigt in Ansehung der von Österreich abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen“ bleiben. Aus Sicht des VwGH besteht daher kein Zweifel, dass Gruppenmitglieder berechtigt sind, sowohl eine Anrechnung ausländischer Steuern in Österreich als auch eine entsprechende Quellensteuerreduktion im jeweiligen DBA-Partnerstaat zu begehren.

6 VwGH 27. 11. 2014, 2012/15/0002, GES 2015, 95 m Anm *Kofler*.

7 VwGH 26. 11. 2014, 2011/13/0055 (vorgehend UFS 21. 3. 2011, RV/2373-W/08, GES 2011, 298 m Anm *Haslehner*).

8 VwGH 26. 11. 2014, 2011/13/0055, uHa *Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock*, KStG, § 24a Tz 10.

9 Rz 1073 KStR 2013.

10 Rz 1073 KStR 2013.

11 Siehe Rz 1073 KStR 2013; ebenso EAS 2415 = SWI 2004, 165; EAS 2929 = SWI 2008, 144; diese Sichtweise über die isolierte Betrachtung der Abkommensberechtigung von Organ- bzw Gruppengesellschaften ist mit Deutschland (AÖF 1999/62) und mit der Schweiz (AÖF 2000/34) international abgestimmt.

12 Siehe nur die Nachweise bei *Stefaner/Weninger* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG (2009) § 9 Rz 162.