

TE Vwgh Erkenntnis 2014/10/30 2011/15/0112

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 30.10.2014

Index

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

39/03 Doppelbesteuerung;

Norm

BAO §92 Abs1 litb;

DBAbk Indonesien 1988 Art11 Abs1;

DBAbk Indonesien 1988 Art24 Abs3 litb;

KStG 1988 §24a Abs1 Z1;

KStG 1988 §24a;

KStG 1988 §9 Abs1;

1. BAO § 92 heute

2. BAO § 92 gültig ab 01.01.1962

1. KStG 1988 § 24a heute

2. KStG 1988 § 24a gültig ab 01.01.2028 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026

3. KStG 1988 § 24a gültig von 20.07.2022 bis 31.12.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022

4. KStG 1988 § 24a gültig von 08.01.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021

5. KStG 1988 § 24a gültig von 30.10.2019 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019

6. KStG 1988 § 24a gültig von 02.08.2016 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 77/2016

7. KStG 1988 § 24a gültig von 30.12.2014 bis 01.08.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014

8. KStG 1988 § 24a gültig von 16.06.2010 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010

9. KStG 1988 § 24a gültig von 31.12.2005 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005

1. KStG 1988 § 24a heute

2. KStG 1988 § 24a gültig ab 01.01.2028 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026

3. KStG 1988 § 24a gültig von 20.07.2022 bis 31.12.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022

4. KStG 1988 § 24a gültig von 08.01.2021 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021

5. KStG 1988 § 24a gültig von 30.10.2019 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019

6. KStG 1988 § 24a gültig von 02.08.2016 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 77/2016

7. KStG 1988 § 24a gültig von 30.12.2014 bis 01.08.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014

8. KStG 1988 § 24a gültig von 16.06.2010 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010

9. KStG 1988 § 24a gültig von 31.12.2005 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005

1. KStG 1988 § 9 heute
2. KStG 1988 § 9 gültig ab 01.01.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
3. KStG 1988 § 9 gültig von 20.07.2024 bis 31.12.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
4. KStG 1988 § 9 gültig von 01.01.2016 bis 19.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
5. KStG 1988 § 9 gültig von 01.01.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
6. KStG 1988 § 9 gültig von 01.03.2014 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
7. KStG 1988 § 9 gültig von 15.12.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
8. KStG 1988 § 9 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
9. KStG 1988 § 9 gültig von 01.07.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
10. KStG 1988 § 9 gültig von 18.06.2009 bis 30.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
11. KStG 1988 § 9 gültig von 29.12.2007 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
12. KStG 1988 § 9 gültig von 24.05.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
13. KStG 1988 § 9 gültig von 31.12.2005 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
14. KStG 1988 § 9 gültig von 31.12.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
15. KStG 1988 § 9 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
16. KStG 1988 § 9 gültig von 01.01.1994 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
17. KStG 1988 § 9 gültig von 01.01.1994 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 532/1993
18. KStG 1988 § 9 gültig von 01.12.1993 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
19. KStG 1988 § 9 gültig von 30.07.1988 bis 30.11.1993

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn): 2011/13/0124 E 26. November 2014 2011/13/0128 E 26. November 2014 2011/13/0055 E 26. November 2014

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn und die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer-Jenkins, über die Beschwerde der P GmbH in L, vertreten durch die Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH in 1010 Wien, Renngasse 1, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 29. April 2011, Zlen. RV/0744-L/10, RV/0752-L/10, betreffend Körperschaftsteuer Gruppe 2008 und Feststellung Gruppenträger 2008, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende GmbH ist Gruppenträger einer steuerlichen Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG 1988. Ihr Einkommen betrug laut "Feststellungsbescheid Gruppenträger 2008" - 4.075.519,97 EUR. Die ausländischen Einkünfte (aus Indonesien bezogene Zinsen) wurden im angeführten Feststellungsbescheid erklärungsgemäß mit 217.311,30 EUR ausgewiesen. Die beschwerdeführende GmbH ist Gruppenträger einer steuerlichen Unternehmensgruppe iSd Paragraph 9, KStG 1988. Ihr Einkommen betrug laut "Feststellungsbescheid Gruppenträger 2008" - 4.075.519,97 EUR. Die ausländischen Einkünfte (aus Indonesien bezogene Zinsen) wurden im angeführten Feststellungsbescheid erklärungsgemäß mit 217.311,30 EUR ausgewiesen.

Im "Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2008" wurde die Körperschaftsteuer bei einem Gruppeneinkommen von 8.739.945,13 EUR mit 2.184.828,78 EUR festgesetzt, die ausländische Steuer wurde nicht in Anrechnung gebracht.

In ihrer gegen den "Feststellungsbescheid Gruppenträger" und den "Körperschaftsteuerbescheid Gruppe" erhobenen Berufung vertrat die Beschwerdeführerin die Ansicht, dass die von ihr geleisteten eigenen Quellensteuern auf das zusammengefasste Ergebnis der gesamten Gruppe anzurechnen seien.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung abgewiesen.

Begründend führt die belangte Behörde aus, die beantragte Steueranrechnung basiere auf Art. 24 des Abkommens zwischen der Republik Indonesien und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Nach den Bestimmungen des Musterabkommens, die sich auch in den meisten DBA fänden, dürfe der anzurechnende Betrag den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus dem Ausland bezogenen Einkünfte entfalle. Begründend führt die belangte Behörde aus, die beantragte Steueranrechnung basiere auf Artikel 24, des Abkommens zwischen der Republik Indonesien und der Republik Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung. Nach den Bestimmungen des Musterabkommens, die sich auch in den meisten DBA fänden, dürfe der anzurechnende Betrag den Teil der vor der Anrechnung ermittelten Steuer nicht übersteigen, der auf die aus dem Ausland bezogenen Einkünfte entfalle.

Die steuerlichen Einkünfte der Gruppenmitglieder und des Gruppenträgers seien gesondert zu ermitteln, bevor sie dem Gruppenträger als Gruppeneinkommen zugerechnet werden. Auch das Ergebnis des Gruppenträgers sei nach den Vorschriften des § 9 Abs. 6 und 7 KStG 1988 zu ermitteln. Gemäß § 7 Abs. 2 zweiter Satz KStG 1988 erfolge die Ergebnisermittlung individuell getrennt von der Ergebnisermittlung der Beteiligungskörperschaften. Die steuerlichen Einkünfte der Gruppenmitglieder und des Gruppenträgers seien gesondert zu ermitteln, bevor sie dem Gruppenträger als Gruppeneinkommen zugerechnet werden. Auch das Ergebnis des Gruppenträgers sei nach den Vorschriften des Paragraph 9, Absatz 6 und 7 KStG 1988 zu ermitteln. Gemäß Paragraph 7, Absatz 2, zweiter Satz KStG 1988 erfolge die Ergebnisermittlung individuell getrennt von der Ergebnisermittlung der Beteiligungskörperschaften.

Bezüglich des Gruppenträgers bestünde keine ausdrückliche gesetzliche Verankerung zur Vorgangsweise bei der Anrechnung. Ein Teil der Lehre vertrete die Ansicht, dass der Anrechnungshöchstbetrag nur vom zusammengefassten Ergebnis zu ermitteln sei (Hinweis auf Stefaner/Weninger in Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 9, Rz. 162, Quantschnigg u. a., Gruppenbesteuerung, S. 429). Bezüglich des Gruppenträgers bestünde keine ausdrückliche gesetzliche Verankerung zur Vorgangsweise bei der Anrechnung. Ein Teil der Lehre vertrete die Ansicht, dass der Anrechnungshöchstbetrag nur vom zusammengefassten Ergebnis zu ermitteln sei (Hinweis auf Stefaner/Weninger in Lang/Schuch/Staringer, KStG, Paragraph 9, Rz. 162, Quantschnigg u. a., Gruppenbesteuerung, S. 429).

Dagegen komme ein anderer Teil der Lehre zum Ergebnis, dass der Gruppenträger den Anrechnungshöchstbetrag ohne Berücksichtigung der zugerechneten Ergebnisse der Gruppenmitglieder zu ermitteln habe (Hinweis auf Damböck u. a., 2006, Gruppenbesteuerung, S. 102, Wiesner u. a., Gruppenbesteuerung, 2005, S. 114, Wilpinger, FJ 2006, 173, Pkt. 3.3).

Die belangte Behörde schließe sich letzterer Ansicht an. Auch eine allfällige Entlastung (unmittelbare Entlastung, Rückerstattung) 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.

Soweit sich die Beschwerdeführerin darauf stütze, dass die Sonderausgaben erst beim Gruppeneinkommen abzuziehen seien und der Anrechnungshöchstbetrag deshalb nicht vom Einkommen des Gruppenträgers abhängig gemacht werde, sei ihr zu entgegnen, dass der Abspruch über die anrechenbaren Steuern im Feststellungsbescheid ausdrücklich in § 24a Abs. 1 Z 1 und 2 KStG 1988 normiert sei. Daraus ergebe sich, dass die anrechenbare Steuer vor Ermittlung des Gesamteinkommens errechnet werden müsse. Dagegen führte ein Abstellen des maßgeblichen Anrechnungsbetrages auf das Gruppeneinkommen zu unlösbaren Widersprüchen, weil in der Feststellung des Gruppenträgers dann nicht mehr eine errechnete "anrechenbare Steuer" angesetzt werden könnte, sondern diese mit der vollen Steuerbelastung anzuerkennen und u.U. später wieder zu kürzen wäre, sodass die inhaltlichen Darstellungen des Feststellungsbescheides jegliche rechtliche (Bindungs)Relevanz verlören. Soweit sich die Beschwerdeführerin darauf stütze, dass die Sonderausgaben erst beim Gruppeneinkommen abzuziehen seien und der Anrechnungshöchstbetrag deshalb nicht vom Einkommen des Gruppenträgers abhängig gemacht werde, sei ihr zu entgegnen, dass der Abspruch über die anrechenbaren Steuern im Feststellungsbescheid ausdrücklich in Paragraph 24 a, Absatz eins, Ziffer eins, und 2 KStG 1988 normiert sei. Daraus ergebe sich, dass die anrechenbare Steuer vor Ermittlung des Gesamteinkommens errechnet werden müsse. Dagegen führte ein Abstellen des maßgeblichen Anrechnungsbetrages auf das Gruppeneinkommen zu unlösbaren Widersprüchen, weil in der Feststellung des Gruppenträgers dann nicht mehr eine errechnete "anrechenbare Steuer" angesetzt werden könnte, sondern diese mit der vollen Steuerbelastung anzuerkennen und u.U. später wieder zu kürzen wäre, sodass die inhaltlichen Darstellungen des Feststellungsbescheides jegliche rechtliche (Bindungs)Relevanz verlören.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof erwogen hat:

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: Gemäß Artikel 24, Absatz 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, Bundesgesetzblatt Nr. 454 aus 1988,, im Folgenden DBA, wird die Doppelbesteuerung in Österreich in Bezug auf Zinsen (Artikel 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 Person ist, 10 von Hundert des Bruttobetrages der Zinsen nicht übersteigen. Nach Artikel 11 Absatz eins, 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 Absatz 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 Person ist, 10 von Hundert des Bruttobetrages 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, Gruppenbesteuerung², K40). Nach Paragraph 9, Absatz eins, KStG 1988 in der Fassung ab dem Steuerreformgesetz 2005, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 57 aus 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 vergleiche , Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung², 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 Anrechnungshöchstbetrages zu Grunde zu legen ist.

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 einem

Vertragsstaat ansässige Person" im abkommensrechtlichen Sinn (vgl. Dommies/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. 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 einem Vertragsstaat ansässige Person" im abkommensrechtlichen Sinn (vgl. Dommies/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. 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 Artikel 24, Absatz 3, Litera 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 Paragraph 24 a, KStG 1988 zeigt, nicht der Fall.

§ 24a KStG 1988 idF AbgÄG 2005, BGBl. I Nr. 161/2005, lautet auszugsweise: Paragraph 24 a, KStG 1988 in der Fassung AbgÄG 2005, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 161 aus 2005,, lautet auszugsweise:

1. "(1) Absatz eins, 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:
 1. Das Ergebnis jedes unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitgliedes (Paragraph 9, Absatz 2,) ist mit Bescheid (Paragraph 92, Absatz eins, Litera b, der Bundesabgabenordnung) festzustellen. In diesem Bescheid ist abzusprechen über:
 - -Strichaufzählung
Das eigene Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z 1, Das eigene Einkommen gemäß Paragraph 9, Absatz 6, Ziffer eins,,
 - -Strichaufzählung
die zu berücksichtigenden Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder, an denen eine ausreichende finanzielle Verbindung besteht, sowie deren allenfalls nachzuversteuernde Verluste,
 - -Strichaufzählung
die anzurechnenden inländischen Steuern,
 - -Strichaufzählung
die anrechenbaren ausländischen Steuern,
 - -Strichaufzählung
die verrechenbare Mindeststeuer (Abs. 4 Z 2) und die verrechenbare Mindeststeuer (Absatz 4, Ziffer 2,) und
 - -Strichaufzählung
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: 2. Das Ergebnis des Gruppenträgers (Paragraph 9, Absatz 3,) oder des Hauptbeteiligten einer Beteiligungsgemeinschaft als Gruppenträger ist mit Bescheid (Paragraph 92, Absatz eins, Litera b, der Bundesabgabenordnung) festzustellen. In diesem Bescheid ist abzusprechen über:

- -Strichaufzählung

Das eigene Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 zweiter Satz, Das eigene Einkommen gemäß Paragraph 9, Absatz 6, Ziffer 2, zweiter Satz,

- -Strichaufzählung

die zu berücksichtigenden Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder, an denen eine ausreichende finanzielle Verbindung besteht, sowie deren allenfalls nachzuversteuernde Verluste,

- -Strichaufzählung

die anzurechnenden inländischen Steuern,

- -Strichaufzählung

die anrechenbaren ausländischen Steuern und

- -Strichaufzählung

die verrechenbare Mindeststeuer (Abs. 4 Z 2), die verrechenbare Mindeststeuer (Absatz 4, Ziffer 2,).

2. (2) Absatz 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. ... "Der Feststellungsbescheid im Sinne des Absatz eins, 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 hiezu aus: Die ErlRV zum AbgÄG 2005 (1187 BlgNR römisch 22. GP, 14) führen hiezu 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." "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 Paragraph 24 a, sollen alle das Besteuerungsverfahren der Unternehmensgruppen betreffenden Bestimmungen vereinigt werden (Grundlagenfeststellung, Veranlagung und Mindestkörperschaftsteuer) und ergänzend zu Paragraph 9, die Überschaubarkeit verbessert werden.

Das Besteuerungsverfahren soll bei der Unternehmensgruppe zweistufig erfolgen:

- -Strichaufzählung

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.

- -Strichaufzählung

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." 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 Absatz 4, Ziffer 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 Mitunternehmerschaften) 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 Teilstich 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. Die Veranlagung einer Unternehmensgruppe erfolgt somit (ähnlich wie bei Mitunternehmerschaften) mehrstufig. Auf Ebene der Gruppenmitglieder und des Gruppenträgers wird jeweils das eigene Einkommen mittels Bescheides gemäß Paragraph 92, Absatz eins, Litera b, BAO festgestellt. Im Feststellungsbescheid nach Paragraph 24 a, Absatz eins, Ziffer eins, vierter Teilstich 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.

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 Dommès/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; Nach Dommès/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 aus 2006,, 174;

Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung², 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). 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, Paragraph 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.

Die Beschwerde war nach dem Gesagten gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Von der beantragten Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden. Die Beschwerde war nach dem Gesagten gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen. Von der beantragten Verhandlung konnte gemäß Paragraph 39, Absatz 2, Ziffer 6, VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Die Kostenentscheidung stützt sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 455 aus 2008,.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden. Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß Paragraph 79, Absatz 11, letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

Wien, am 30. Oktober 2014

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2014:2011150112.X00

Im RIS seit

11.02.2015

Zuletzt aktualisiert am

28.06.2018

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at