

Florian Brugger*)

Anrechnungshöchstbetrag und Gruppenbesteuerung

TAX CREDIT LIMITATION AND GROUP TAXATION

The Independent Finance Board (UFS) has recently decided on conditions for the entitlement to a foreign tax credit under the Austrian group taxation regime. In this respect, the calculation of the tax credit limitation is subject to debate. In the following contribution, Florian Brugger analyses this issue.

I. Entscheidung des UFS und Meinungsstand zur Auslandssteueranrechnung im Rahmen der Gruppenbesteuerung

In der Entscheidung vom → 30. 3. 2010, RV/1386-L/09, war zu klären, wie der Anrechnungshöchstbetrag¹⁾ für die Anrechnung ausländischer Steuern des Gruppenträgers zu ermitteln ist. Nach den KStR ist zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags auf das Gruppeneinkommen abzustellen.²⁾ Der UFS ist hingegen zum Ergebnis gekommen, dass sich die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags nach dem Ergebnis des Gruppenträgers richtet: „Der Unabhängige Finanzsenat 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 zunächst individuell, also abgesondert von der Ermittlung der Beteiligungskörperschaften und vom Gruppenergebnis [...]. Die Abkommensberechtigung ist nach Ansicht des UFS 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 [...] 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 (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 [...]“.³⁾

*) Mag. Florian Brugger ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien. Der Autor dankt Univ.-Prof. Dr. Claus Staringer, Mag. Lisa Paterno und Mag. Nicole Tüchler für wertvolle Anregungen und die kritische Durchsicht des Manuskripts.

¹⁾ Vgl. z. B. Schuch, Der Anrechnungshöchstbetrag, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (1995) 11 (11 ff.).

²⁾ Vgl. KStR 2001, Rz. 418: „Da der Gruppenträger sein Einkommen mit der Maßgabe zu ermitteln hat, dass die Sonderausgaben vom zusammengefassten Ergebnis abzuziehen sind [...], sind beim Gruppenträger die anrechenbaren eigenen Quellensteuern auf das zusammengefasste Ergebnis zu beziehen.“

³⁾ UFS 30. 3. 2010, RV/1386-L/09; vgl. dazu auch Laudacher, Anrechnungshöchstbetrag des Gruppenträgers und Quellensteueranrechnung bei eigenem Verlust, *ecolex* 2010, 493 (493 f.).

Anrechnungshöchstbetrag und Gruppenbesteuerung

Ist das Ergebnis des Gruppenträgers negativ, kann daher eine Anrechnung auch dann nicht erfolgen, wenn das Gruppeneinkommen insgesamt positiv ist (so die Konstellation in der Entscheidung des UFS). Ist das Ergebnis des Gruppenträgers hingegen positiv, bleibt nach den vom UFS angestellten Überlegungen offen, ob die Anrechnung auch dann zusteht, wenn das Gruppeneinkommen negativ ist. Teile der Lehre verneinen auch in solchen Fällen die Möglichkeit der Anrechnung, da diese neben dem Anrechnungshöchstbetrag, der für den Gruppenträger nach seinem Ergebnis zu ermitteln ist, weiters durch die auf das Gruppeneinkommen entfallende Steuerschuld des Gruppenträgers begrenzt sein soll.⁴⁾

Zur Anrechnung ausländischer Steuern eines Gruppenmitglieds hat sich der UFS in der Entscheidung vom 30. 3. 2010, RV/1386-L/09, nicht geäußert. Nach den KStR und Teilen der Lehre unterliegt die Anrechnung auch in diesem Fall einer zweifachen Begrenzung.⁵⁾ Der Anrechnungshöchstbetrag ist zunächst nach dem Ergebnis des Gruppenmitglieds zu berechnen. Diese erste Höchstbetragsberechnung wird durch eine zweite Schranke auf Basis des Gruppeneinkommens ergänzt. Ausländische Steuern des Gruppenmitglieds können nach dieser Auffassung nur dann auf die Steuer des Gruppenträgers angerechnet werden, wenn die anzurechnende Steuer des Gruppenmitglieds sowohl in dem für das Gruppenmitglied ermittelten Anrechnungshöchstbetrag als auch in der auf Basis des Gruppeneinkommens ermittelten Steuerschuld des Gruppenträgers Deckung findet.

II. Abkommensrechtliche Vorgaben für die Auslandssteueranrechnung im Rahmen der Gruppenbesteuerung

Abkommensrechtlich kann sich eine Verpflichtung zur Anrechnung ausländischer Steuern aus Art. 23A Abs. 2 oder Art. 23B Abs. 1 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften ergeben. Aus diesen Vorschriften werden Bedenken gegen die teilweise vertretene zweifache Begrenzung der Steueranrechnung im Rahmen der Gruppenbesteuerung abgeleitet.⁶⁾ Insbesondere wird eingewendet, dass als Folge der Abkommensberechtigung der gruppenzugehörigen Körperschaften eine abkommensrechtliche Verpflichtung besteht, zumindest jene ausländische Steuer anzurechnen, die bei Ausblendung der Gruppenmitgliedschaft angerechnet werden könnte. Wenn daher der Anrechnungshöchstbetrag nicht nur auf Ebene der gruppenzugehörigen Körperschaft zu ermitteln ist, sondern die Anrechnung darüber hinaus noch durch die auf das Gruppeneinkommen entfallende Steuerschuld des Gruppenträgers begrenzt wird, soll darin ein Verstoß gegen abkommensrechtliche Verpflichtungen zu sehen sein.⁷⁾ Eine Anrechnung müsste nach dieser Ansicht daher z. B. auch dann erfolgen, wenn ein Gruppenmitglied, das anrechnungs-

⁴⁾ Vgl. *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung² (2009) 137; *Steiner/Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger* (Hrsg.), KStG¹⁴, § 9 Rz. 521; *Wilplinger*, Anrechnung ausländischer Quellensteuern und Gruppenbesteuerung, FJ 2006, 173 (174 f.); *Wiedermann/Wilplinger*, Ergebnisermittlung bzw. -zurechnung im Inland (Gewinn- und Verlustverrechnung – Anrechnung ausländischer Steuern – Vor- und Außergruppenverluste), in *Damböck/Haunold/Huemer/Schuch* (Hrsg.), Gruppenbesteuerung (2006) 87 (101 f.).

⁵⁾ Vgl. KStR 2001, Rz. 418; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung², 136; *Wilplinger*, FJ 2006, 174 f.; *Wiedermann/Wilplinger* in *Damböck/Haunold/Huemer/Schuch*, Gruppenbesteuerung, 100 ff.

⁶⁾ Vgl. *Trenkwalder*, Grenzüberschreitende Gruppe und Abkommensrecht, in *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel* (Hrsg.), Gruppenbesteuerung (2005) 411 (428 ff.); *Stefaner/Weninger* in *Lang/Schuch/Staringer* (Hrsg.), KStG-Kommentar (2009) § 9 Rz. 162; *Aigner/Tumpel*, Anrechnungshöchstbetrag und Gruppenbesteuerung, taxlex 2005, 207 (207 f.); *Dommès/Schuch*, Gruppenbesteuerung und Doppelbesteuerungsabkommen, in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner* (Hrsg.), Grundfragen der Gruppenbesteuerung (2007) 347 (372 ff.); vgl. auch *Stefaner/Weninger*, Besteuerung von grenzüberschreitenden Unternehmensgruppen, ecolo 2005, 158 (159 f.).

⁷⁾ Vgl. *Aigner/Tumpel*, taxlex 2005, 208; *Stefaner/Weninger* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 9 Rz. 162; *Dommès/Schuch* in *Lang/Schuch/Staringer/Stefaner*, Gruppenbesteuerung, 372 ff.; *Stefaner/Weninger*, ecolo 2005, 159 f.

Tax Credit Limitation and Group Taxation

begünstigte Einkünfte erzielt, ein positives Ergebnis hat, das Gruppeneinkommen aber insgesamt negativ ist.

Ob in solchen Fällen allerdings tatsächlich eine Verpflichtung besteht, zumindest jene ausländische Steuer anzurechnen, die bei Ausblendung der Gruppenmitgliedschaft angerechnet werden könnte, ist fraglich. Die Abkommensberechtigung der Gruppenmitglieder kann dafür jedenfalls nicht ins Treffen geführt werden. Zugunsten des Gruppenmitglieds bedarf es keiner Abkommensanwendung (für die die Abkommensberechtigung des Gruppenmitglieds Voraussetzung wäre), da bereits die in § 9 KStG vorgesehene Ergebniszurechnung vom Gruppenmitglied an den Gruppenträger dazu führt, dass auf Ebene des Gruppenmitglieds keine Steuer anfällt.⁸⁾ Nur auf Ebene des Gruppenträgers kommt eine abkommensrechtliche Verpflichtung zur Anrechnung ausländischer Steuern in Betracht. Hier stellt sich aber die Frage, ob den DBA eine Verpflichtung entnommen werden kann, auch solche Steuern anzurechnen, die nicht vom Steuerpflichtigen selbst, sondern von einer anderen Person (dem Gruppenmitglied) getragen wurden.⁹⁾ Selbst wenn man eine solche Verpflichtung bejaht,¹⁰⁾ müsste sich der Umfang der Anrechnungsverpflichtung nach den Verhältnissen des Gruppenträgers richten, da die Abkommensanwendung für den Gruppenträger erfolgt.¹¹⁾ Vor diesem Hintergrund bestehen keine abkommensrechtlichen Bedenken, die Anrechnung z. B. dann zu versagen, wenn ein Gruppenmitglied, das anrechnungsbegünstigte Einkünfte erzielt, ein positives Ergebnis hat, das Gruppeneinkommen aber insgesamt negativ ist. Auch ein Steuerpflichtiger, der anrechnungsbegünstigte Einkünfte aus einer Mitunternehmerschaft erzielt, kann dann keine Anrechnung verlangen, wenn die Einkünfte aus der Mitunternehmerschaft zwar für sich positiv sind, diesen Einkünften aber höhere Verluste des Steuerpflichtigen aus anderen Einkunftsquellen gegenüberstehen.¹²⁾ Nichts anderes kann abkommensrechtlich für einen Gruppenträger gelten, der von einem Gruppenmitglied, das anrechnungsbegünstigte Einkünfte erzielt, zwar ein positives Ergebnis zugerechnet bekommt, insgesamt aber (z. B. aufgrund eigener Verluste) ein negatives Gruppeneinkommen aufweist.

Umgekehrt sprechen diese Überlegungen aber auch gegen das vom UFS in seiner Entscheidung vertretene Ergebnis, wonach ausländische Steuern des Gruppenträgers auch dann nicht angerechnet werden können, wenn das Ergebnis des Gruppenträgers zwar negativ, das Gruppeneinkommen aber positiv ist. Zieht man nämlich auch hier die Parallele zu einem Steuerpflichtigen, der anrechnungsbegünstigte Einkünfte aus einer Mitunternehmerschaft erzielt, steht der Anrechnung nicht entgegen, dass dem Steuerpflichtigen insgesamt Verluste aus der Mitunternehmerschaft zugerechnet werden.¹³⁾ Dieser

⁸⁾ Auch die Anwendung abkommensrechtlicher Befreiungsbestimmungen bei der Einkünfteermittlung des Gruppenmitglieds (vgl. z. B. KStR 2001, Rz. 418) ist nicht Folge einer abkommensrechtlichen Verpflichtung, sondern kann nur auf § 9 KStG selbst gestützt werden. Es würde abkommensrechtlich auch nichts dagegen sprechen, Einkünfte, die in Händen des Gruppenmitglieds nach einem DBA befreit wären, dem Gruppenträger zuzurechnen. Nur auf Ebene des Gruppenträgers ist die Anwendung der DBA völkerrechtlich geboten.

⁹⁾ Die Steuersubjektidentität als Voraussetzung der Anrechnung bejahen *Lang*, Einführung in das Recht der Doppelbesteuerungsabkommen² (2002) 148; *Lang/Wimpfissinger*, Die Einkünfte von Gesellschaftern einer Personengesellschaft aus abkommensrechtlicher Sicht, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2000) 85 (98 f.); dagegen OECD-Kommentar 2008, Art. 23 Rz. 69.2; *Lechner*, Die Abkommensberechtigung von Personengesellschaften, in *Gassner/Lang/Lechner*, Personengesellschaften 69 (75 f.); *Toifl*, Personengesellschaften im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen (2003) 159 ff.

¹⁰⁾ Andernfalls könnte die Anrechnung ausländischer Steuern eines Gruppenmitglieds nur auf die im innerstaatlichen Recht getroffenen Regelungen gestützt werden.

¹¹⁾ Vgl. auch *Germuth/Toifl*, Zweifelsfragen iZm internationalen Aspekten der Gruppenbesteuerung, taxlex 2005, 226 (226).

¹²⁾ Vgl. VwGH 20. 4. 1999, 99/14/0012.

¹³⁾ Vgl. VwGH 7. 8. 2001, 97/14/0109; *Zehetner*, VwGH zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags, SWI 2001, 417 (419); *Mühlehner*, Anrechnung ausländischer Steuern bei Vollorganschaftsverhältnissen, SWI 2002, 212 (213 f.); *Germuth/Toifl*, taxlex 2005, 226.

Anrechnungshöchstbetrag und Gruppenbesteuerung

Vergleich zeigt, dass die vom UFS vertretene Lösung nicht ohne Weiteres aus dem DBA-Recht abgeleitet werden kann. Allerdings dürfte die Frage, unter welchen Voraussetzungen ausländische Steuern im Rahmen der Gruppenbesteuerung angerechnet werden können, nicht allein mit Blick auf das DBA-Recht zu beantworten sein. Als Rechtsgrundlage für die Anrechnung ausländischer Steuern kommt im österreichischen Recht zwar in der Regel nur das DBA selbst in Betracht.¹⁴⁾ Das schließt jedoch nicht aus, dass auch dem innerstaatlichen Recht Regelungen zur Anrechnung ausländischer Steuern entnommen werden können. Denn die DBA stehen – innerhalb gewisser Grenzen¹⁵⁾ – näheren Regelungen zur Durchführung der Anrechnung nicht entgegen. Der OECD-Kommentar geht beispielsweise davon aus, dass Detailfragen zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags im innerstaatlichen Recht der Vertragsstaaten geregelt werden können (z. B. ob der Anrechnungshöchstbetrag für alle ausländischen Einkünfte, für die Einkünfte aus einem Staat oder für jede Einkunftsquelle zu berechnen ist).¹⁶⁾ Abkommensrechtlich müsste es daher auch zulässig sein, solche Regelungen im Bereich der innerstaatlichen Vorschriften über die Gruppenbesteuerung zu treffen.¹⁷⁾ Daher ist zu untersuchen, ob aus diesen Bestimmungen Vorgaben für die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags abgeleitet werden können.

III. Regelung der Auslandssteueranrechnung im Rahmen der Gruppenbesteuerung durch § 24a KStG

Nähere Regelungen zur Auslandssteueranrechnung im Rahmen der Gruppenbesteuerung können § 24a KStG entnommen werden. Nach § 24a Abs. 1 KStG ist zunächst das Ergebnis jedes unbeschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieds sowie des Gruppenträgers mit Bescheid festzustellen. Auf Grundlage dieser Feststellungsbescheide erfolgt sodann das Veranlagungsverfahren des Gruppenträgers, in dem die Körperschaftsteuer des Gruppenträgers auf Basis des Gruppeneinkommens festgesetzt wird (§ 24a Abs. 2 und 3 KStG).

Im Feststellungsbescheid ist nach § 24a Abs. 1 Z 1 vierter Teilstrich und Z 2 vierter Teilstrich KStG ausdrücklich auch über die „*anrechenbaren ausländischen Steuern*“ abzusprechen.¹⁸⁾ Voraussetzung der Anrechnung nach Art. 23A Abs. 2 oder Art. 23B Abs. 1

¹⁴⁾ Vgl. *Schuch* in *Gassner/Lang/Lechner*, Methoden, 17 f.

¹⁵⁾ Vgl. *Staringer*, Die Anrechnung ausländischer Steuern nach dem AStG-E, in *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), Der Entwurf eines österreichischen Außensteuergesetzes (2001) 207 (215 f.), zu einem Fall, wo eine im innerstaatlichen Recht getroffene Regelung zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags abkommensrechtlich unzulässig sein soll.

¹⁶⁾ Vgl. OECD-Kommentar 2008, Art. 23 Rz. 64 ff.: „Die Tatsache, dass eine Anrechnung z. B. für verschiedene Einkünfte zu gewähren ist, die im Staat Q nach unterschiedlichen Sätzen besteuert werden, oder für Einkünfte aus verschiedenen Staaten – ohne Rücksicht darauf, ob mit oder ohne Abkommen –, wirft die Frage auf, ob der Anrechnungshöchstbetrag beziehungsweise die Anrechnung gesondert für jede Einkunftsart oder jeden Staat oder aber für die gesamten ausländischen Einkünfte, die nach innerstaatlichem Recht und auf Grund von Abkommen für die Anrechnung in Betracht kommen, zu ermitteln ist. [...] Die erwähnten Probleme werden weitgehend vom innerstaatlichen Recht und der Verwaltungspraxis bestimmt; die Lösung ist daher jedem Staat überlassen“ (Übersetzung nach *Vogel/Lehner* [Hrsg.], DBA⁵ [2008] Art. 23 Rz. 1 OECD-MA); vgl. dazu auch *Schuch* in *Gassner/Lang/Lechner*, Methoden, 29 f.

¹⁷⁾ Vgl. z. B. § 19 Abs. 1 dKStG, woraus abgeleitet wird, dass auf Ebene des Organträgers ein Anrechnungshöchstbetrag für alle anrechnungsbegünstigten Einkünfte aus einem Staat zu berechnen ist, unabhängig davon, ob diese Einkünfte vom Organträgers oder einer Organgesellschaft erzielt wurden; vgl. *Frotscher* in *Frotscher/Maas* (Hrsg.), KStG¹⁰⁰, § 19 Rz. 18; *Wassermeyer*, Gemeinschaftsrechtliche und abkommensrechtliche Anforderungen an eine Gruppenbesteuerung, SWI 2005, 521 (525 f.).

¹⁸⁾ Darin unterscheidet sich die Feststellung nach § 24a Abs. 1 KStG von § 188 BAO. Nach h. A. ist im Feststellungsbescheid nach § 188 BAO nicht über anrechenbare ausländische Steuern abzusprechen: vgl. *Ritz*, BAO⁵ (2005) § 188 Rz. 10; *Urtz*, Der Feststellungsbescheid nach § 188 BAO und die Befreiungs- und Berechnungsmethode, SWI 1996, 222 (224 ff.); *Ellinger*, Die Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 188 BAO bei international tätigen Mitunternehmensschaften, in *Gassner/Lang* (Hrsg.),

Tax Credit Limitation and Group Taxation

OECD-MA ist, dass die ausländische Steuer abkommenskonform im Quellenstaat erhoben wurde und diese Steuer in der auf die anrechnungsbegünstigten Einkünfte entfallenden inländischen Steuer Deckung findet. Fraglich ist, ob die Feststellung der „*anrechenbaren ausländischen Steuern*“ erfordert, das Vorliegen dieser Voraussetzungen zur Gänze bereits im Feststellungsverfahren zu prüfen. Im Feststellungsverfahren steht nämlich noch nicht fest, in welcher Höhe inländische Steuer auf die anrechnungsbegünstigten Einkünfte entfällt. Erst im Veranlagungsverfahren des Gruppenträgers wird die Körperschaftsteuer auf Basis des Gruppeneinkommens festgesetzt. Das könnte dafür sprechen, die Frage der Steuerbelastung der anrechnungsbegünstigten Einkünfte im Feststellungsverfahren auszublenden und somit die damit verbundene Begrenzung der Auslandssteueranrechnung im Feststellungsverfahren nicht zu berücksichtigen. Nach h. A. soll hier jedoch eine fiktive Steuerbelastung auf Basis des für die gruppenzugehörige Körperschaft festgestellten Ergebnisses ermittelt und auf dieser Grundlage ein Anrechnungshöchstbetrag berechnet werden.¹⁹⁾ Diese Vorgehensweise dürfte jedoch dem System der §§ 9 und 24a KStG nicht entsprechen. Das zeigt sich daran, dass Sonderausgaben des Gruppenträgers nicht im festgestellten Ergebnis (§ 24a Abs. 1 Z 2 erster Teilstrich i. V. m. § 9 Abs. 6 Z 2 zweiter Satz KStG), sondern erst im Veranlagungsverfahren des Gruppenträgers zu berücksichtigen sind (§ 24a Abs. 3 Z 1 KStG). Dass diese Regelung – so der UFS – nicht dagegen spricht, den Anrechnungshöchstbetrag auf Basis des Ergebnisses des Gruppenträgers zu berechnen,²⁰⁾ überzeugt nicht. Wenn der Anrechnungshöchstbetrag tatsächlich auf dieser Grundlage zu berechnen wäre, müsste diese Berechnung ohne die Berücksichtigung von Sonderausgaben, d. h. insbesondere auch ohne Berücksichtigung des Verlustabzugs, erfolgen.

Die zuvor angestellten Überlegungen sprechen dafür, die Frage der tatsächlichen Steuerbelastung der anrechnungsbegünstigten Einkünfte im Feststellungsverfahren auszuklammern. Wenn man dieser Auffassung folgt, liegt es nahe, den Anrechnungshöchstbetrag erst im Veranlagungsverfahren des Gruppenträgers zu berücksichtigen.²¹⁾ Die im Feststellungsverfahren zu ermittelnden „*anrechenbaren ausländischen Steuern*“ wären demnach solche Steuern, die abkommenskonform im Quellenstaat erhoben wurden und auf die im betreffenden Veranlagungszeitraum erzielten Einkünfte der gruppenzugehörigen Körperschaft entfallen. Diese Steuern wären sodann im Veranlagungsverfahren des Gruppenträgers anzurechnen, soweit sie in dem auf Basis des Gruppeneinkommens ermittelten Anrechnungshöchstbetrag Deckung finden. Gegen eine solche auf Gruppenebene erfolgende Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags dürfte aber das Konzept des § 24a KStG sprechen, da dann Fragen, die die Einkünfteermittlung der gruppenzugehörigen Körperschaften berühren, im Veranlagungsverfahren des Gruppenträgers zu klären wären (z. B. auf welche Einkünfte aus welchem Staat ausländische Steuern entfallen). Nach dem System des § 24a KStG müsste die Klärung solcher Fragen bereits im Fest-

Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen (1998) 105 (120); anders Loukota, Vermeidung internationaler Doppelbesteuerungen gemäß § 48 BAO, in *Doralt/Gassner/Lechner/Ruppe/Tanzer/Werndl* (Hrsg.), *Steuern im Rechtsstaat*, FS Stoll (1990) 407 (418 f.).

¹⁹⁾ Vgl. *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, *Gruppenbesteuerung*², 136; *Steiner/Vock* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, *KStG*¹⁴, § 9 Rz. 518; *Wilplinger*, FJ 2006, 174; *Wiedermann/Wilplinger* in *Damböck/Haunold/Huemer/Schuch*, *Gruppenbesteuerung*, 100 f.

²⁰⁾ Vgl. UFS 30. 3. 2010, RV/1386-L/09: „Der Anrechnungshöchstbetrag kann sich auch beim [Gruppenträger] 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 [...]“

²¹⁾ In diese Richtung zur Rechtslage vor Einführung des § 24a KStG *Germuth/Toifl*, *taxlex* 2005, 226; zur Organschaft *Mühlehner*, *SWI* 2002, 214; vgl. auch *Schuch*, *Organschaft und Gruppenbesteuerung im Abkommensrecht*, in *Gassner/Lang/Wiesner* (Hrsg.), *Besteuerung von Unternehmensgruppen* (1998) 173 (185 ff.).

Anrechnungshöchstbetrag und Gruppenbesteuerung

stellungsverfahren erfolgen. Dieses Ergebnis wird durch § 24a Abs. 3 KStG bestätigt. Die im Feststellungsverfahren ermittelten „*anrechenbaren ausländischen Steuern*“ sind nach § 24a Abs. 3 KStG auf die Körperschaftsteuerschuld des Gruppenträgers anzurechnen. § 24a Abs. 3 KStG sind keine Anhaltspunkte zu entnehmen, dass diese Anrechnung an besondere Voraussetzungen geknüpft ist. Daher ist es nicht überzeugend, die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags im Feststellungsverfahren gänzlich auszuklamern.

Eine der Systematik des § 24a KStG entsprechende Lösung könnte darin bestehen, den Anrechnungshöchstbetrag zwar bei Ermittlung der „*anrechenbaren ausländischen Steuern*“ im Feststellungsverfahren zu berücksichtigen, dessen Berechnung aber nicht auf Basis des Ergebnisses der gruppenzugehörigen Körperschaft vorzunehmen, sondern für Zwecke der Höchstbetragsberechnung – losgelöst vom tatsächlichen Ergebnis – die volle Steuerbelastung der anrechnungsbegünstigten Einkünfte zu unterstellen. Nicht als „*anrechenbare ausländische Steuern*“ berücksichtigt werden können daher ausländische Steuern, soweit sie z. B. aufgrund eines höheren ausländischen Steueratzes oder aufgrund eines im Ausland nicht erfolgten Abzugs von Ausgaben die theoretisch mögliche Steuerbelastung der anrechnungsbegünstigten Einkünfte im Inland übersteigen. Ob die gruppenzugehörige Körperschaft ein positives oder negatives Ergebnis erzielt hat und welche Steuerbelastung darauf entfallen würde, ist nach dieser Auffassung hingegen unerheblich. Der abkommensrechtlich vorgesehenen Begrenzung der Anrechnung durch die auf die anrechnungsbegünstigten Einkünfte entfallende inländische Steuer wird sodann im Veranlagungsverfahren des Gruppenträgers dadurch Rechnung getragen, dass die Anrechnung der „*anrechenbaren ausländischen Steuern*“ nach § 24a Abs. 3 KStG nur in Höhe der Steuerschuld des Gruppenträgers möglich ist.²²⁾ Diese Auslegung findet auch im Wortlaut des § 24a KStG eine Stütze, der hinsichtlich der Anrechnung der KESt nicht von „*anrechenbaren*“, sondern von „*anzurechnenden*“ inländischen Steuern spricht, diese Steuern somit im Gegensatz zu „*anrechenbaren*“ ausländischen Steuern jedenfalls (d. h. unabhängig von der Höhe der Steuerschuld des Gruppenträgers) anzurechnen sind. Nach diesen Grundsätzen wäre die Anrechnung ausländischer Steuern des Gruppenträgers – entgegen der Auffassung des UFS in der Entscheidung vom 30. 3. 2010, RV/1386-L/09 – auch dann (zumindest teilweise) möglich, wenn das Ergebnis des Gruppenträgers negativ, das Gruppeneinkommen aber positiv ist.

IV. Zusammenfassung

Im innerstaatlichen Recht können nähere Regelungen zur Durchführung der Anrechnung getroffen werden. § 24a KStG enthält eine solche Regelung für den Bereich der Gruppenbesteuerung. Das in § 24a KStG vorgesehene Verfahren der Steuererhebung bei Unternehmensgruppen spricht dafür, den Anrechnungshöchstbetrag in zwei Schritten zu berücksichtigen. Bei der nach § 24a Abs. 1 KStG vorgesehenen Ermittlung der „*anrechenbaren ausländischen Steuern*“ im Feststellungsverfahren bildet die theoretisch mögliche Belastung der anrechnungsbegünstigten Einkünfte mit inländischer Steuer eine erste Schranke. Die Anrechnung der „*anrechenbaren ausländischen Steuern*“ im Veranlagungsverfahren des Gruppenträgers nach § 24a Abs. 3 KStG ist sodann durch die Höhe der Steuerschuld des Gruppenträgers begrenzt. Folgt man dieser Auffassung, ist die Anrechnung ausländischer Steuern des Gruppenträgers auch dann (zumindest teilweise) möglich, wenn das Ergebnis des Gruppenträgers negativ, das Gruppeneinkommen aber positiv ist.

²²⁾ So schon bisher KStR 2001, Rz. 418; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung², 136; Wilplinger, FJ 2006, 174; Wiedermann/Wilplinger in Damböck/Haunold/Huemer/Schuch, Gruppenbesteuerung, 101.