



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der E-GmbH, S-Stadt, vertreten durch Dr. Hock, Treuhand- und WirtschaftsberatungsgesmbH, 1220 Wien, Wagramerstraße 19, vom 4. März 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 3. Februar 2003 betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1996 und 1997 wie folgt entschieden:

Die Berufungen **werden als unbegründet abgewiesen**.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die E-GmbH befasst sich mit der Projektierung und Errichtung von Bauvorhaben sowie der Verwaltung und Bewertung von Bauobjekten. Die Gesellschaft hat in den Jahren 1996 und 1997 Anschaffungskosten für Beteiligungen in Slowenien getätigt. Die Finanzierung der Beteiligungen erfolgte mit Fremdkapital. Die Beteiligungen überstiegen das für das internationale Schachtelprivileg erforderliche Ausmaß.

Nach zunächst erklärungskonformer Veranlagung der Streitjahre stellte die Großbetriebsprüfung Salzburg in ihrem Prüfungsbericht vom 13. Jänner 2003 unter TZ 2 fest, dass aufgrund der mit Abgabenänderungsgesetz 1996 eingetretenen Änderungen der Abzug der geltend gemachten Zinsen gem. § 12 Abs. 2 KStG zu versagen sei, da sämtliche Voraussetzungen für die Befreiung der Erträge aus der internationalen Schachtelbeteiligung vorliegen würden. Das Finanzamt Salzburg-Stadt folgte diesen Feststellungen und erließ am 3. Februar 2003

geänderte Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1996 und 1997 die gegenüber den Erstbescheiden zu Nachforderungen von rund € 126.000.—bzw. € 294.000.—führten.

In der mit 4. März 2003 datierten Berufung werden vor allem verfassungsrechtliche Einwendungen erhoben. Die rückwirkende Änderung der Gesetzeslage durch Versagung des Abzugs von Fremdfinanzierungskosten sei als verfassungswidrig einzustufen.

Aufgrund der Gesetzeslage, die bei Tätigkeit der Anschaffungskosten durch die Berufungswerberin (Bw.) in Kraft war, habe die Bw. davon ausgehen können, dass die Fremdkapitalzinsen 1996 und 1997 steuerlich abzugsfähig sind. Im Hinblick auf die bestehende Rechtslage habe man die entsprechenden unternehmerischen Dispositionen getroffen und im Rahmen der Finanzierungsfreiheit den Beteiligungserwerb mittels Fremdfinanzierung vorgenommen. Bis zum Ablauf jener Frist, bei welcher die Steuerbefreiung für internationale Schachtelbeteiligungen eingetreten wäre, sei plangemäß eine entsprechende Umfinanzierung auf Eigenkapital vorgenommen worden. Durch die im Dezember 1996 erfolgte rückwirkende Gesetzesänderung sei die E-GmbH im Vertrauen auf die bestehende Rechtslage, Fremdkapitalzinsen bis zum Ablauf dieser Frist steuerlich geltend machen zu können, massiv enttäuscht worden. Im Ergebnis sei die Fremdfinanzierung durch die Gesetzesänderung nachträglich pönalisiert worden.

Die Gesetzesnorm, die zur Folge hatte, dass die Fremdkapitalzinsen für den Beteiligungserwerb nicht abzugsfähig sind (§ 10 Abs. 2 Z 2a KStG idF BGBl 1996/797), sei erst im Dezember 1996 beschlossen worden, jedoch bereits ab der Veranlagung 1996 in Kraft gesetzt worden. Diese Änderung habe Auswirkungen auf auf Dauer angelegte Dispositionen, die in der Vergangenheit getroffen wurden. Damit werde massiv in den „Vertrauensschutz“ eingegriffen. Der Verfassungsgerichtshof habe Regelungen als unsachlich aufgehoben, wenn sie nachträglich Belastungen für diejenigen bewirkten, der im Zeitpunkt seines Handelns auf eine bestimmte Rechtslage vertrauen konnte.

Im gegenständlichen Fall führe die in § 26a Abs. 7 KStG iVm. § 10 Abs. 2 KStG idF des AbgÄG 1996 verankerte Rückwirkung zu einem verfassungswidrigen Eingriff in das Eigentum der Berufungswerberin.

Es werde daher beantragt die mit dem Erwerb der Beteiligungen Slowenien 1996 und 1997 im Zusammenhang stehenden Zinsen als steuerlich abzugsfähig anzuerkennen und die Körperschaftsteuerbescheide entsprechend abzuändern.

Mit dem Berufungsschriftsatz wurde der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

In einer Ergänzung zur Berufung verweist die Berufungswerberin auf das Erkenntnis des VfGH vom 13.3.2003, G334/02, mit dem die Bestimmung des § 12 Abs. 3 EStG betreffend die

Änderung der Übertragung der stillen Reserven als verfassungswidrig aufgehoben wurde. Hier habe der Verfassungsgerichtshof bei einer vergleichbaren Konstellation ausgesprochen, dass der Steuerpflichtige in seinem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht wurde und diesem Eingriff erhebliches Gewicht beizumessen sei.

Mit Eingabe vom 18. April 2011 hat die E-GmbH ihre Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat und auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist allein, ob die Regelung des § 10 Abs. 2 Z 2a KStG iVm. § 26a Abs. 7 KStG idV des AbgÄG 1996 (BGBl. 1996/797) verfassungskonform ist bzw. ob die durch die genannte Bestimmung bewirkte steuerliche Schlechterstellung im Vergleich zur bis zur Veranlagung für das Jahr 1995 geltenden Regelung den verfassungsrechtlich garantierten Vertrauensgrundsatz verletzt.

Da die anzuwendende gesetzliche Bestimmung klar und eindeutig ist, was auch von der Berufungswerberin nicht bezweifelt wird, ist das Schicksal der Berufung bereits entschieden. Der Unabhängige Finanzsenat ist als Verwaltungsbehörde an die Gesetze gebunden und hat diese anzuwenden, solange eine Aufhebung des Gesetzes durch den Verfassungsgerichtshof nicht erfolgt ist. Die Feststellung der Verfassungswidrigkeit liegt ausschließlich in der Kompetenz des Verfassungsgerichtshofes und dieser hat die Verfassungswidrigkeit in einem Gesetzesprüfungsverfahren festzustellen. Die verfassungsrechtliche Normenkontrolle fällt nach Art. 89 und 140 B-VG allein in die Zuständigkeit des Verfassungsgerichtshofes.

Zur Rechtslage ist festzuhalten, dass erst mit dem Steuerreformgesetz 2005 (BGBl I 57/2004) die Möglichkeit geschaffen wurde, bei Fremdfinanzierung von zum Betriebsvermögen gehörenden Kapitalbeteiligungen, die Finanzierungskosten als Betriebsausgaben abzusetzen. Durch die in § 10 Abs. 1 KStG neu eingeführte Z 4 konnten ab der Veranlagung 2005 Zinsen für fremdfinanzierte Beteiligungserwerbe, selbst wenn künftige Dividendenerträge und Veräußerungsgewinne steuerfrei vereinnahmt werden, als Betriebsausgabe steuerlich geltend gemacht werden (§ 26 c Z 1 KStG).

Vor dieser tief greifenden Gesetzesänderung richtete sich der Fremdkapitalzinsenabzug danach, inwieweit eine Ausschüttung bei der Muttergesellschaft steuerbefreit war. Die diesbezüglichen Regelungen bzw. Voraussetzungen haben sich zwischen 1989 und 1996 mehrmals geändert; für den Gegenstandsfall ist die Novelle BGBl 1996/797 maßgeblich. Mit diesem Gesetz wurden die Voraussetzungen des internationalen Schachtelprivilegs mit

Geltung für Ausschüttungen ab 1996 geändert. Da es nach der Rechtsprechung bei der Frage der Nichtabzugsfähigkeit der Fremdkapitalzinsen nicht darauf ankommt, ob tatsächlich eine Ausschüttung stattfindet, sondern (nur) darauf, ob eine Ausschüttung steuerfrei wäre, kann der Einwand der Berufungswerberin, es sei tatsächlich nie zu Ausschüttungen gekommen, der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen.

Daher ist abschließend festzuhalten, dass infolge der eindeutigen Formulierung des § 26a Abs.7 KStG die geänderte Bestimmung des § 10 bereits auf das Veranlagungsjahr 1996 anwenden ist.

Ob diese rückwirkende Gesetzesänderung die Berufungswerberin in ihren verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten verletzt, obliegt – wie oben ausgeführt – nicht der Beurteilung des Unabhängigen Finanzsenates als abgabenbehördliche Rechtsmittelbehörde.

Salzburg, am 4. Mai 2011