



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Wien
Senat 3

GZ. RV/0515 - W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. , gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk in Wien betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1994, 1995 und 1996 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 1994, 1995 und 1996 werden abgeändert.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1994 betragen -€ 265.198,07 (-S 3.649.205,00). Die Körperschaftsteuer 1994 beträgt -€ 61.574,97 (-S 847.290,00).

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1995 betragen € 5.762,45 (S 79.293,00). Die Körperschaftsteuer 1995 beträgt -€ 83.472,89 (-S 1.148.612,00).

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1996 betragen € 87.692,86 (S 1.206.680,00). Die Körperschaftsteuer 1996 beträgt -€ 57.506,09 (-S 791.301,00).

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage sowie der Körperschaftsteuer 1994, 1995 und 1996 ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, welcher einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsge

richtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Bei der Bw. wurde von August 1998 bis September 1998 eine Betriebsprüfung durchgeführt. Prüfungsgegenstand war die Umsatzsteuer und die Körperschaftsteuer 1994 bis 1996. Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde festgestellt, dass die Bw. Genussrechte der VB Holding AG, Genussrecht-Briefe der Gewerbefinanzierungs AG, Rendite-Briefe Tranche F und Genussscheinrechte der Immoconsult Vermögensanlage GesmbH angeschafft hat. Die Einkünfte aus der Veranlagung in Genussrechten und Renditebriefen haben 1994 S 3.016.083,00, 1995 S 3.625.887,00 und 1996 S 3.371.941,00 betragen und wurden gemäß § 10 KStG 1988 steuerfrei gestellt.

Von der Betriebsprüfung wurde der Standpunkt vertreten, dass die Veranlagung in besagten Genussrechten und Renditebriefen zum Teil mit Fremdkapital finanziert worden sei, wobei die in diesem Zusammenhang angefallenen Refinanzierungskosten gemäß § 12 Abs. 2 KStG nicht abzugsfähig seien. Für das Jahr 1994 seien nicht abzugsfähige Refinanzierungskosten von S 2.104.567,00 angefallen. Die nicht abzugsfähigen Refinanzierungskosten der Jahre 1995 und 1996 hätten laut Betriebsprüfung S 2.546.941,00 bzw. S 2.177.894,00 betragen. Zudem wurden für die Jahre 1994 bis 1996 noch weitere nicht verfahrensgegenständliche Feststellungen getroffen.

Aufgrund der getroffenen Feststellungen verfügte das Finanzamt die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend die Körperschaftsteuer 1994, 1995 und 1996 und erlies am 17.11.1998 den Prüfungsfeststellungen entsprechende Abgabenbescheide.

Mit Schriftsatz vom 18.12.1998 hat die Bw. gegen die Bescheide vom 17.11.1998 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. In der Berufung wurde ausgeführt, dass das eingesetzte Kapital für die verfahrensgegenständlichen Genussrechte und Renditebriefe von insgesamt S 62.932.500,00 im Eigenkapital und in den unverzinsten Passiva (wie z. B. Rückstellungen) der Bw. ausreichend Deckung finde. Eigenkapital und unverzinstes Passiva

hätte 1994 S 115.153.070,62, 1995 S 118.225.744,72 und 1996 S 118.034.465,29 betragen. Die von der Betriebsprüfung herangezogene Zuordnung von Fremdkapital für die Refinanzierung sei willkürlich und entspreche nicht den objektiven wirtschaftlichen Gegebenheiten. Die Bw. habe Spareinlagen bzw. Refinanzierungen von Kreditinstituten nicht aufgenommen, um die Veranlagung in Genussrechten und Renditebriefen vorzunehmen. Diese seien ausschließlich mit Eigenkapital bzw. mit unverzinstem Kapital der Bw. finanziert worden. Im Erkenntnis vom 16.2.1988, 87/14/0051 werde vom Verwaltungsgerichtshof ausgeführt, dass bei der Ermittlung der Einkünfte Ausgaben außer Ansatz zu bleiben hätten, die mit steuerfreien Einnahmen in einem klar abgrenzbaren, objektiven Zusammenhang stünden. Da die Fremdmittel der Bw. nicht zum Zwecke der Veranlagung in Genusscheinen und Renditebriefen aufgenommen worden seien, stünden die von der Betriebsprüfung ermittelten fiktiven Refinanzierungskosten in keinem klar abgrenzbaren, objektiven Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen. Die Hinzurechnungen seien daher nicht sachgerecht.

Von der Bw. wurde daher beantragt die Einkünfte aus Gewerbetrieb laut Betriebsprüfung um die fiktiv ermittelten Refinanzierungskosten zu kürzen und die Bescheide zu ändern. Sollte der Berufung nicht stattgegeben werden, wurde zudem der Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 12 Abs. 2 KStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Vermögensvermehrungen und Einnahmen oder mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 des Einkommensteuergesetzes 1988 in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Die Feststellung eines abgabenrechtlich bedeutsamen Sachverhaltes ist in erster Linie Aufgabe der Abgabenbehörde, es sei denn, es handelt sich um die Inanspruchnahme von Abgabenbegünstigungen, bei denen das Zutreffen der jeweiligen Voraussetzungen vorrangig vom Abgabepflichtigen nachzuweisen oder glaubhaft zu machen ist. Der Beweis dass nachgewiesene Betriebsausgaben unter kein steuerliches Abzugsverbot fallen, kann mit dem Beweis des Vorliegens der Voraussetzungen für eine Abgabenbegünstigung nicht gleichgesetzt werden (VwGH 20.10.1999, 94/13/0027).

Der im § 119 BAO verankerten Offenlegungs- und Wahrheitspflicht und der daraus abgeleiteten Mitwirkungspflicht (§ 138 BAO) entspricht der Abgabepflichtige, wenn er die ihm auferlegten Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten erfüllt und die ihm

danach zumutbaren Auskünfte erteilt. Lässt sich trotz Erfüllung all dieser Pflichten ein von der Abgabenbehörde vermuteter abgabenrechtlich relevanter Sachverhalt nicht erweisen, so kann bei der Abgabenfestsetzung auch nicht davon ausgegangen werden, dass ein solcher Sachverhalt als erwiesen anzunehmen ist. Als erwiesen kann allerdings auch ein Sachverhalt gelten, der zwar nicht durch Beweismittel untermauert wird, wohl aber aus der Sicht menschlichen Erfahrungsgutes insbesondere auch im Bereich kaufmännischer Gepflogenheiten gegenüber allen anderen Möglichkeiten eines abgabenrechtlich relevanten Geschehnisablaufes die weitaus größere Wahrscheinlichkeit für sich hat (VwGH 20.10.1999, 94/13/0027).

Wenn sich ein Kaufmann dessen bewusst ist, dass er Zinsen für aufgenommenes Fremdkapital nicht als Betriebsausgaben absetzen kann, wenn er das Fremdkapital unmittelbar für die Erzielung nicht steuerpflichtiger Einkünfte verwendet, so wird er bestrebt sein, die Fremdmittel vorrangig für andere Zwecke zu verwenden und die begünstigten Einkünfte mit Eigenmitteln zu finanzieren. Ein solches aus steuerlicher Sicht sinnvolles Verhalten kann grundsätzlich auch einem Kreditunternehmen unterstellt werden (VwGH 20.10.1999, 94/13/0027).

Das Eigenkapital und die unverzinsten Passiva der Bw. haben 1994 S 115.153.070,62, 1995 S 118.225.744,72 und 1996 S 118.034.465,29 betragen. Die Betriebsprüfung ist bei ihren Berechnungen davon ausgegangen, dass mit dem Eigenkapital vorrangig die im Anlagevermögen der Bw. befindlichen Beteiligungen, Liegenschaften sowie die Betriebs- und Geschäftsausstattung finanziert wurde und hat solcherart unverzinste Passiva von S 72.873.097,42 (1994), S 76.993.293,52 (1995) und S 72.063.050,34 (1996) ermittelt.

Für die Verfahrensgegenständlichen Veranlagungen wurde Kapital in Höhen von S 62.932.500,00 eingesetzt. Dieser Betrag wäre selbst nach dem Berechnungsmodus der Betriebsprüfung durch Eigenkapital bzw. durch unverzinsten Passiva gedeckt. Die Bw. hat vorgebracht, dass die Veranlagung in Genussrechten und Renditebriefen ausschließlich mit Eigenkapital bzw. mit unverzinstem Kapital finanziert wurde. Das die Bw. konkret Fremdmittel aufgenommen hat um die obigen Veranlagungen vornehmen zu können hat die Betriebsprüfung nicht festgestellt. Durch das Abstellen auf bloße Bilanzrelationen kann jedoch der im § 12 Abs. 2 KStG 1988 geforderte unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang nicht hergestellt werden. Die Hinzurechnung von "fiktiven" Refinanzierungszinsen ist somit zu unrecht erfolgt. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 1. April 2003