

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache der Bf., Anschrift, vertreten durch AUDITREU Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Gonzagagasse 17, 1010 Wien, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung über die Beschwerde vom 11.06.2015 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Feststellungsbescheide Gruppenträger 2010 bis 2012 beschlossen bzw. über die Beschwerde gegen die Feststellungsbescheide Gruppenträger und die Körperschaftsteuerbescheide Gruppe 2010 bis 2012 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Feststellungsbescheide Gruppenträger 2010 bis 2012 wird gemäß § 256 Abs. 3 iVm § 278 BAO als gegenstandslos erklärt.
2. Die Feststellungsbescheide Gruppenträger und die Körperschaftsteuerbescheide 2010 und 2012 werden abgeändert, wobei hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben auf die Beschwerdevorentscheidungen vom 14.08.2015 verwiesen wird.
3. Die Beschwerde gegen den Feststellungsbescheid Gruppenträger und den Körperschaftsteuerbescheid 2011 wird als unbegründet abgewiesen. Diese Bescheide bleiben unverändert.
4. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

- 1.) Bei der zum 31.07. bilanzierenden Beschwerdeführerin (Bf.), die in den streitgegenständlichen Jahren 2010 bis 2012 als Gruppenträgerin mit den beiden Gruppenmitgliedern A-GmbH und B-GmbH fungierte, wurden im Rahmen einer Außenprüfung laut Bericht vom 29.04.2015 neben anderen unstrittigen Punkten folgende strittige Feststellungen getroffen:

"Abbruchkosten für Gebäude": Danach würden die Abbruchkosten für erworbene, noch bewohnbare Gebäude Herstellungsaufwendungen neuen Gebäudes darstellen. Die Kosten seien daher zu aktivieren und auf die Nutzungsdauer abzuschreiben. Im Ergebnis

ergebe sich für das Jahr 2010 eine Ergebniserhöhung von 45.030,00 Euro sowie für das Jahr 2012, dem Jahr der Inbetriebnahme, eine Ergebnisminderung von 655,27 Euro.

"Haftungsprovision im Zusammenhang mit Beteiligungserwerb": Im Rahmen einer die Jahre 2005 bis 2007 betreffenden Außenprüfung sei festgestellt worden, dass die Bf. im Jahre 2006 die Beteiligungen an der A-GmbH und der B-GmbH (vormals BC-GmbH) erworben habe. Dabei sei im Kaufvertrag für einen Teil des Kaufpreises eine Ratenzahlung vereinbart und zur diesbezüglichen Absicherung vom Verkäufer der Anteile von der Bf. eine Bankgarantie verlangt worden. Die jährlich bei der Bf. angefallenen Garantiekosten würden damit in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Beteiligungserwerben stehen und laut herrschender Literatur keine abzugsfähigen Betriebsausgaben darstellen. Da von der Bf. für das Jahr 2010 entgegen dieser Feststellung und anders als in den beiden nachfolgenden Jahren Garantiekosten als Betriebsausgaben geltend gemacht worden seien, ergebe sich für das Jahr 2010 eine Ergebniserhöhung von 12.513,60 Euro.

2.) Das Finanzamt erließ daraufhin am 11. bzw. 15.05.2015 die im Spruch angeführten Bescheide, wogegen die Bf. durch ihren steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 11.06.2015 Beschwerde erhob.

Darin verwies die Bf. in Bezug auf den Beschwerdepunkt "Abbruchkosten für Gebäude" auf die neuere Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, worin dieser von der sogenannten "Opfertheorie" abgekommen sei. Die Abbruchkosten des Jahres 2010 in Höhe von 45.030,00 Euro seien daher entgegen der Auffassung im Bericht vom 29.04.2015 sofort abzugsfähig.

Betreffend die "Haftungsprovision im Zusammenhang mit Beteiligungserwerb" legte die Bf. vorerst die maßgebliche Bestimmung des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 idF vor dem BudBG 2014 dar, wonach Zinsen in Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbes von Kapitalanteilen im Sinne des § 10 KStG 1988 abzugsfähig seien. Erst unlängst habe sich der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 27.02.2014, 2011/15/0199, mit dem Begriff "Zinsen" eingehend beschäftigt. Danach sei davon auszugehen, dass der Begriff "Zinsen" jegliches Entgelt für die Überlassung von Kapital erfasse. Zinsen würden also sämtliche Gegenleistungen an einen Kreditgeber für seine Leistung der Überlassung von Kapital erfassen und zwar unabhängig von seiner Laufzeit bzw. seiner Bezeichnung. Der Verwaltungsgerichtshof habe auch auf die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum StReformG 2005 verwiesen, in denen von "Finanzierungskosten" gesprochen werde und die keinen Hinweis auf eine Einschränkung des Zinsenbegriffes erkennen lassen würden. Der Verwaltungsgerichtshof stelle somit auf die tatsächliche Inanspruchnahme eines Kredites für die Anschaffung von Kapitalanteilen im Sinne des § 10 KStG 1988 ab. Entsprechend dem grundsätzlichen Ziel des Gesetzgebers, den Schuldzinsenabzug nach § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 abzugsfähig zu machen, stehe somit der Begriff "Zinsen" stellvertretend für sämtliche Finanzierungskosten, also zB auch für Kosten für Sicherheiten, wie eben Bankgarantien und die damit zusammenhängenden Garantiekosten/Haftungsprovisionen. Der

Zinsenbegriff sei somit (nach der Rechtslage bis zum BudBG 2014) weit auszulegen. Im beschwerdegegenständlichen Sachverhalt sei vom Verkäufer ein Kredit für die Anschaffung derartiger Anteile gewährt worden, wobei er als Sicherstellung für diesen Kredit eine Bankgarantie verlangt habe, die zu der strittigen Haftungsprovision geführt habe. Diese stehe somit im Zusammenhang mit der Anschaffung von Kapitalanteilen im Sinne des § 10 KStG 1988. Die tatsächlich verrechneten Haftungsprovisionen würden daher eindeutig abzugangsfähige Finanzierungskosten darstellen. Erst mit der Änderung des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 durch das BudBG 2014 greife demgegenüber ein Abzugsverbot für Nebenkosten wie zB Haftungsprovisionen für eine Bankgarantie als Sicherheit für den Kreditgeber. Es werde daher der Antrag gestellt, entgegen der Feststellung der Außenprüfung im Jahre 2010 den Betrag von 12.513,60 Euro als Betriebsausgabe anzuerkennen. Gleichfalls seien in den Jahren 2011 und 2012 die bislang nicht geltend gemachten Finanzierungskosten im Ausmaß von 10.587,23 bzw. 8.687,22 Euro als Betriebsausgaben anzuerkennen.

3.) Das Finanzamt erließ in der Folge am 14.08.2015 Beschwerdevorentscheidungen und verwies in diesem Zusammenhang auf eine zusätzliche Bescheidbegründung.

Dieser ist zum einen zu entnehmen, dass dem Beschwerdepunkt "Abbruchkosten für Gebäude" vollinhaltlich Folge gegeben werde und damit die angefochtenen Feststellungsbescheide Gruppenträger und Körperschaftsteuerbescheide Gruppe für die Jahre 2010 und 2012 abzuändern seien (Rückgängigmachung der im Bericht vom 29.04.2015 festgestellten Ergebniserhöhung 2010 von 45.030,00 Euro sowie der Ergebnisminderung 2012 von 655,27 Euro).

In Bezug auf den Beschwerdepunkt "Haftungsprovision im Zusammenhang mit Beteiligungserwerb" heißt es demgegenüber, dass im von der Bf. angesprochenen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.02.2014, 2011/15/0199, dieser ausdrücklich auf die Rechtsprechung zu § 7 Z 1 GewStG verweise. Der Verwaltungsgerichtshof definiere demnach den Begriff "Zinsen" nicht neu, sondern schließe sich etwa der gewerbesteuerlichen Kommentierung von Philipp an, wonach Geldbeschaffungskosten oder laufender Verwaltungsaufwand nicht zu den Zinsen iSd GewStG zählen würden. Da die streitgegenständlichen Haftungsprovisionen nicht unter den gewerbesteuerlichen Zinsbegriff zu subsumieren seien, sei dieser Beschwerdepunkt abzuweisen.

4.) Die Bf. stellte daraufhin mit Schriftsatz vom 25.08.2015 ohne weitere Begründung einen Vorlageantrag und beantragte darin die Durchführung einer mündlichen Verhandlung sowie die Entscheidung durch den Senat.

5.) Nach Vorlage der Beschwerdesache an das Bundesfinanzgericht nahm die Bf. zum einen mit Schriftsatz vom 17.07.2018 die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Feststellungsbescheide Gruppenträger 2010 bis 2012 zurück und verzichtete in weiterer Folge auf die Entscheidung durch den Senat.

Der steuerliche Vertreter der Bf. wurde zudem vom Bundesfinanzgericht schriftlich auf das zwischenzeitig ergangene Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.01.2017, Ra 2015/13/0027, aufmerksam gemacht, worin dieser - nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes - seine Aussagen im ursprünglichen Erkenntnis vom 27.02.2014, 2011/15/0199, entsprechend präzisiert habe.

Mit E-Mail vom 18.09.2018 wurde in diesem Zusammenhang vom steuerlichen Vertreter der Bf. vorgebracht, dass sich aus diesem neuen Judikat keine neuen Erkenntnisse für den beschwerdegegenständlichen Sachverhalt ergeben würden. Hinzuweisen sei insbesondere auf die Rz 18 des Judikats (keine Einschränkung des Zinsenbegriffes, allerdings nicht "jegliches Entgelt für die Überlassung von Kapital, aber Finanzierungskosten, bei denen es sich um ein solches Entgelt handelt"). Es werde deshalb die Ansicht vertreten, dass die laufend gezahlten Garantiekosten in wirtschaftlicher Betrachtungsweise sehr wohl ein Entgelt und somit Finanzierungskosten im Rahmen des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 idF vor dem BudBG 2014 darstellen würden.

6.) In der am 21.11.2018 vor dem Einzelrichter durchgeföhrten mündlichen Verhandlung brachte der Vertreter des Finanzamtes zum einen vor, dass dem Beschwerdepunkt "Abbruchkosten für Gebäude" - wie schon in den Beschwerdevorentscheidungen - Folge zu geben sei. Zum anderen verwies er betreffend den Beschwerdepunkt "Haftungsprovision im Zusammenhang mit Beteiligungserwerb" darauf, dass die gegenständliche Bankgarantie ein abstraktes, vom Beteiligungskaufvertrag unabhängiges Rechtsgeschäft sei. Die Haftungsprovision stelle demnach ein Entgelt für die Bankgarantie und nicht für die Nutzung des Kapitals dar. Demgegenüber verwies der steuerliche Vertreter der Bf. auf die schon in der E-Mail vom 18.09.2018 dargelegte Rechtsansicht und auf die im konkreten Fall maßgebliche wirtschaftliche Betrachtungsweise. Die Haftungsprovisionen seien deshalb sehr wohl als Zinsen gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 anzusehen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Feststellungsbescheide Gruppenträger 2010 bis 2012:**

Wie dem obigen Verfahrensgang zu entnehmen ist, wurde von der Bf. mit Schriftsatz vom 17.07.2018 die Beschwerde gegen diese Bescheide gemäß § 256 Abs. 1 BAO zurückgenommen. Die Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide ist demnach gemäß § 256 Abs. 3 BAO mit Beschluss (§ 278) als gegenstandslos zu erklären.

#### **Beschwerdepunkt "Abbruchkosten für Gebäude":**

Vom Finanzamt wurde schon in den Beschwerdevorentscheidungen vom 14.08.2015 die entsprechende Feststellung der Außenprüfung nicht mehr aufrecht erhalten und das diesbezügliche Vorbringen der Bf. in der Beschwerde (ua Verweis auf das

Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.11.2014, 2011/15/0088, bzw. des Bundesfinanzgerichtes vom 08.01.2015, RV/6100947/2014, sowie auf die geänderte Rz 2618 der Einkommensteuerrichtlinien) akzeptiert. Da das Finanzamt auch im Rahmen der mündlichen Verhandlung ausdrücklich einräumte, dass diesem Beschwerdepunkt Folge zu geben sei, sind die Feststellungsbescheide Gruppenträger sowie die Körperschaftsteuerbescheide Gruppe für die Jahre 2010 und 2012 im Sinne der genannten Beschwerdevorentscheidungen abzuändern.

#### **Beschwerdepunkt "Haftungsprovision im Zusammenhang mit Beteiligungserwerb":**

Der unstrittige Sachverhalt stellt sich wie folgt dar:

Mit dem notariellen Abtretungsvertrag vom 02.01.2006, abgeschlossen zwischen Herrn M.D. als "Übergeber" und der Bf. als "Übernehmerin", trat der Übergeber als Alleingesellschafter der A-GmbH und der BC-GmbH seine Geschäftsanteile, die jeweils einer voll eingezahlten Stammeinlage von 500.000,00 Schilling entsprachen, an die Bf. ab. Dabei betrug "das im gegenseitigen Einvernehmen festgesetzte Abtretungsentgelt" für die A-GmbH 2,5 Millionen Euro und für die BC-GmbH 1,3 Millionen Euro, insgesamt somit 3,8 Millionen Euro, davon zahlbar bei Vertragsabschluss 1,9 Millionen Euro sowie zehn Jahresraten á 190.000,00 Euro, zahlbar jeweils am 1. Jänner, beginnend mit 01.01.2007. Weiters heißt es ausdrücklich, dass für jenen Teil des Abtretungsentgelts, der in Raten von zehn Mal 190.000,00 Euro erfolgt, bei Vertragsunterzeichnung eine Bankgarantie vorgelegt wurde. In Bezug auf diesen Kaufpreisteil in Höhe von insgesamt 1,9 Millionen Euro wurde zudem eine Wertsicherungsklausel dergestalt vereinbart, als eine jährliche Veränderung des VPI 2000 (Basis November 2005) um mehr als 2 % die jeweils fällige Rate erhöht (zB Veränderung des VPI 2000 gegenüber dem Novemberindex des jeweiligen Vorjahres um 2,5 % bedeutet Erhöhung der Rate und der Folgeraten von 190.000,00 Euro bzw. der wertgesicherten erhöhten Raten um 0,5 %). Zuletzt wurde noch festgehalten, dass sich das Abtretungsentgelt von 3,8 Millionen Euro um das buchmäßige Eigenkapital der beiden Gesellschaften, modifiziert um bestimmte Positionen, erhöht und dieser Betrag zum Großteil bei Vertragsunterzeichnung sowie der Rest nach erfolgter Vorlage der Jahresabschlüsse fällig ist.

In Bezug auf die in diesem Abtretungsvertrag angesprochene Bankgarantie heißt es in der von der Bank \*\*\*\* ausgestellten, mit 29.12.2005 datierten und an Herrn M.D. gerichteten Garantie-Nr. 0000/0000 unter Bezugnahme auf ein von der Bf. als Kundin der Bank an Herrn M.D. gemachtes Anbot auf Übernahme der Gesellschaftsanteile unter den oben dargestellten Zahlungsbedingungen: "*Dies vorausgeschickt, übernehmen wir, die Bank \*\*\*\*, Wien, im Auftrag unseres Kunden hiemit Ihnen oder Ihrem allfälligen Rechtsnachfolger gegenüber diese unwiderrufliche Garantie, indem wir uns verpflichten, innerhalb von zehn Bankwerktagen ab Erhalt Ihrer ersten schriftlichen Aufforderung, in der Sie erklären, dass unser Kunde seinen vertraglichen Verpflichtungen zur Zahlung der fällig gewordenen Rate nicht nachgekommen ist, ohne Prüfung des zugrundeliegenden Rechtsverhältnisses und unter Verzicht auf jede Einwendung daraus, an Sie Zahlung bis zu einer Gesamtsumme von 1.900.000,00 Euro auf das uns von Ihnen zu bezeichnende*

*Bankkonto zu leisten. Im Falle einer Inanspruchnahme ist die Vorlage der Original-Garantie nicht erforderlich. Die Garantie kann auch mehrfach - in Teilbeträgen in Anspruch genommen werden. Diese Garantie dient ausschließlich zur Regelung von Ansprüchen aus dem zugrundeliegenden Rechtsverhältnis; etwa zur Abdeckung nicht erforderliche Beträge sind nur an uns zurückzuzahlen. Diese Haftung reduziert sich jeweils um die von uns im Auftrag der [Bf.] unter Hinweis auf unsere Garantie Nr. 0000/0000 an Sie überwiesene Jahresrate. Sofern sich unsere Garantie nicht bereits aufgrund des oben Gesagten auf jeweils einen geringeren Betrag reduziert hat, reduziert sie sich spätestens mit Ablauf des 20. Jänner eines jeden aufeinanderfolgenden Jahres, erstmals mit Ablauf des 20. Jänner 2007, um jeweils 190.000,00 Euro und erlischt automatisch (i) sobald wir diese Urkunde zurückerhalten haben (ii) spätestens jedoch am 20. Jänner 2016, selbst bei Nichtrückgabe dieser Urkunde, es sei denn, dass Sie uns mittels Briefes (per eingeschriebener Post oder Kurierdienst) spätestens an diesem Tag bei uns eintreffend, in Anspruch genommen haben. ... Über das Recht zur Inanspruchnahme der gegenständlichen Garantie kann nur mit unserer ausdrücklichen Zustimmung durch Abtretung, Verpfändung oder in anderer Weise zugunsten Dritter verfügt werden."*

In einem ebenfalls mit 29.12.2005 datierten und an die Bf. gerichteten Schreiben der Bank \*\*\*, mit dem die oben dargestellte Bankgarantie in Kopie übermittelt wurde, heißt es, dass im Sinne des Auftrages der Bf. die Bf. auf dem Konto "Von uns übernommene Haftungen" für die Übernahme der Haftung zugunsten Herrn M.D. mit Laufzeit 20.01.2016 mit 1,9 Millionen Euro bis 20.01.2007, mit 1,71 Millionen Euro bis 20.01.2008 bzw. zuletzt mit 190.000,00 Euro bis 20.01.2016 belastet wird. Die Bank \*\*\*\* behält sich das Recht vor, alle aufgrund und im Rahmen dieser Haftungsübernahme eingeforderten Beträge über erste Aufforderung ohne Prüfung des zugrundeliegenden Rechtsverhältnisses zu Lasten der Bf. zu bezahlen. In Bezug auf die Abrechnung dieser Haftung wurde zum einen eine Haftungsprovision (0,25 % per Quartal) sowie zum anderen eine einmalige Ausfertigungsgebühr (0,15 %) festgelegt.

Unstrittig ist weiters, dass in den beschwerdegegenständlichen Jahren 2010 bis 2012 die Bf. Haftungsprovisionen bzw. Garantiekosten in Höhe von 12.513,60 Euro, 10.587,23 Euro sowie 8.687,22 Euro an die Bank \*\*\*\* entrichtete.

Rechtslage:

Gemäß § 12 Abs. 2 KStG 1988 (idF des StReformG 2005 bzw. des 1. StabG 2012) dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte die nicht unter § 11 Abs. 1 fallenden Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen (steuerneutralen) Vermögens[ver]mehrungen und Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

§ 11 Abs. 1 KStG 1988 (idF des StReformG 2005 bzw. des BudBG 2011) lautet auszugsweise wie folgt:

*"Bei der Gewinnermittlung gelten auch folgende Aufwendungen als Betriebsausgaben im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988:*

...

#### *4. Die Zinsen in Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbes von Kapitalanteilen im Sinne des § 10 [soweit sie zum Betriebsvermögen zählen]."*

Rechtliche Erwägungen:

Unstrittig ist vorerst, dass bis zur Einführung dieser Bestimmung des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 durch das StReformG 2005 Zinsen eines Kredites, der zum Erwerb einer Schachtelbeteiligung iSd § 10 KStG 1988 aufgenommen wurde, aufgrund des unmittelbaren Zusammenhangs mit den (steuerfreien) Schachtelgewinnen aus dieser Beteiligung grundsätzlich dem Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG 1988 unterlag (vgl. hiezu beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.10.2004, 99/14/0079).

Was nun den Begriff der "Zinsen" anbelangt, ist dieser gesetzlich nicht definiert. Die Finanzverwaltung ging dabei von einem engen "Zinsenbegriff" aus und anerkannte als abzugsfähig iSd § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 lediglich laufende Zinsen, nicht dagegen andere Fremdfinanzierungskosten, wie zB Geldbeschaffungskosten. Ein Teil der Lehre lehnte diese enge Auslegung des "Zinsenbegriffs" demgegenüber ab (vgl. hiezu nur Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG [2011] § 11 Tz 51 ff).

Der Verwaltungsgerichtshof ging im auch von der Bf. angesprochenen Erkenntnis vom 27.02.2014, 2011/15/0199, erstmals auf den "Zinsenbegriff" des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 ein und führte betreffend - vom unabhängigen Finanzsenat (belangte Behörde) in seiner Berufungsentscheidung letztlich unter Heranziehung eines weiten "Zinsenbegriffes" als Betriebsausgaben anerkannte - "Bereitstellungsgebühren für Bankverbindlichkeiten, die in Zusammenhang mit der Finanzierung des Erwerbs von Beteiligungen entstanden" waren, nach einer vom Finanzamt erhobenen Beschwerde explizit Folgendes aus:

*"Das Finanzamt bringt vor, bei Interpretation des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 sei der gesamte Gesetzgebungsprozess zu beachten. Entscheidend sei dabei, dass der ministeriale Begutachtungsentwurf zum StReformG 2005 (136/ME XXII. GP) noch die Formulierung "Kosten der Fremdfinanzierung" enthalten habe und erst die endgültige Regierungsvorlage (451 BlgNR XXII. GP) stattdessen den Begriff "Zinsen" verwende. Der Grund für diese Änderung sei der engere Zinsbegriff gewesen, der im Gegensatz zu "Kosten der Fremdfinanzierung" weniger anfällig für mögliche missbräuchliche Gestaltungen sei. Durch diesen Wechsel in der Formulierung komme die Absicht des Gesetzgebers zum Ausdruck, einen engen Zinsbegriff statuieren zu wollen. Die belangte Behörde anerkenne die durch diesen Wechsel zum Ausdruck kommende Absicht des Gesetzgebers und spreche ebenso wie die einschlägige Literatur davon, dass die darauf aufbauende Auslegung des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 historisch begründbar sei. Im Hinblick auf diese Vorgänge der Gesetzesentstehung bleibe aber für eine systematische Interpretation der Norm kein Raum. Die Bestimmung sei dem Wortsinn nach auszulegen. Zinsen seien demnach Vergütungen für die Überlassung von Kapital zur Nutzung. Im gegenständlichen Fall handle es sich bei den in Streit stehenden Aufwendungen um*

*Bereitstellungsgebühren, also Kosten, die für die jederzeitige Abrufbarkeit des Kredites zu leisten seien. Diese Aufwendungen stünden in keinem Zusammenhang mit der tatsächlichen Nutzung des Kredites. Diese Gebühr falle unabhängig davon an, ob und wann der Kredit tatsächlich abgerufen werde, ja selbst dann, wenn der Kredit gar nicht in Anspruch genommen werde.*

*Das Finanzamt übersieht mit seinem Vorbringen, dass es nach österreichischem Verfassungsrecht nicht der Exekutive obliegt, Gesetze im formellen Sinn zu erlassen. Nach Art. 24 B-VG wird die Gesetzgebung des Bundes vom Nationalrat gemeinsam mit dem Bundesrat ausgeübt. Im Schoß der Exekutive gepflogene Überlegungen können nicht der Legislative zugerechnet werden.*

*Für die Erläuterungen in einer Regierungsvorlage gilt freilich Besonderes: Gemäß Art. 41 Abs. 1 B-VG gelangen Gesetzesvorschläge an den Nationalrat als Anträge seiner Mitglieder, des Bundesrates oder eines Drittels der Mitglieder des Bundesrates sowie als Vorlagen der Bundesregierung. Soweit die Erläuterungen einer Regierungsvorlage, die zu einem Gesetzesbeschluss des Gesetzgebers geführt hat, Darlegungen zur inhaltlichen Bedeutung der von der Regierung vorgeschlagenen verba legalia enthalten, können diese Darlegungen insofern der Interpretation des Gesetzestextes dienen, als sich (regelmäßig) aus dem Umständen ergibt, dass der Gesetzgeber von diesem Verständnis des von ihm beschlossenen Gesetzestextes ausgegangen ist. Demgegenüber sind vor bzw. außerhalb der Regierungsvorlage iSd Art. 41 Abs. 1 B-VG angestellte Überlegungen der Exekutive in der Regel nicht geeignet, den Inhalt des von Nationalrat und Bundesrat herbeigeführten Gesetzesbeschlusses auszuloten. In Bezug auf den Ministerialentwurf eines Gesetzes kommt dem Parlament verfassungsrechtlich nicht mehr als Beobachterstatus zu.*

*In den ErlRV zum StReformG 2005, 451 der Beilagen XXII. GP, 29 f, wird ausgeführt: "Durch die in Abs. 1 eingefügte neue Z 4 soll erreicht werden, dass bei Fremdfinanzierung von zum Betriebsvermögen gehörenden Kapitalbeteiligungen, trotz der Steuerneutralität der laufenden Beteiligungserträge (Dividenden), die Finanzierungskosten als Betriebsausgabe abgesetzt werden können. Zum Betriebsvermögen von Körperschaften zählen jedenfalls Kapitalbeteiligungen, die von Körperschaften im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG 1988 gehalten werden."*

*Die ErlRV sprechen von "Finanzierungskosten" und lassen keinen Hinweis auf eine Einschränkung des Zinsenbegriffes erkennen.*

*Der Verwaltungsgerichtshof hat sich in seiner ertragsteuerlichen Rechtsprechung wiederholt in Zusammenhang mit § 7 Z 1 GewStG (nach dieser Bestimmung waren bei Ermittlung des Gewerbeertrages "Zinsen" hinzuzurechnen) mit dem Zinsenbegriff auseinander gesetzt. Zinsen sind demnach Entgelt für die Nutzung von überlassenem Kapital (vgl. beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 29.05.1981, 2882/79, Slg. 5597/F). Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist auch in Bezug auf § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 davon auszugehen, dass der Begriff "Zinsen" jegliches Entgelt für die Überlassung von Kapital erfasst.*

*Philipp, Kommentar zum GewStG, § 7 Z 1, Tz 7.91, führt zu Bereitstellungsprovisionen für Kredite aus, diese seien Entgelt für die Nutzung des Kapitals, wenn der Kredit tatsächlich*

*in Anspruch genommen worden ist. Demgegenüber seien Bereitstellungsgebühren für Kredite, die nicht in Anspruch genommen worden sind, nicht als Zinsen anzusehen. Der Verwaltungsgerichtshof schließt sich der Ansicht an: Bereitstellungsgebühren für in der Folge tatsächlich in Anspruch genommene Kredite zählen zum Entgelt für die Nutzung des kreditierten Kapitals.*

*Im gegenständlichen Fall findet sich kein Hinweis darauf, dass die Mitbeteiligte den Kredit, für den die streitgegenständlichen Bereitstellungsgebühren angefallen sind, nicht in Anspruch genommen hätte. Das Finanzamt spricht in seiner Beschwerde lediglich die Möglichkeit an, dass Bereitstellungsgebühren auch dann anfallen könnten, wenn ein Kredit später gar nicht abgerufen wird. In diesem Zusammenhang ist aber darauf zu verweisen, dass die Regelung des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 jene Zinsen zum Abzug als Betriebsausgaben zulässt, die ansonsten aufgrund des Abzugsverbotes des § 12 Abs. 2 leg. cit. wegen des unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs mit (steuerfreien Dividenden aus) Kapitalanteilen iSd § 10 leg. cit. vom Abzug ausgeschlossen wären. Sollte aber ein Kredit nicht zur Finanzierung von derartigen Kapitalanteilen in Anspruch genommen werden, ist gar nicht erkennbar, woraus sich ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen iSd § 12 Abs. 2 KStG 1988 ergeben sollte oder auf welche andere Bestimmung sich ein Ausschluss der gewinnmindernden Berücksichtigung der Aufwendungen stützen sollte.*

*Die betrieblich veranlassten Bereitstellungsgebühren sind also bei Inanspruchnahme des Kredites für die Anschaffung von Kapitalanteilen iSd § 10 KStG 1988 aufgrund der Bestimmung des § 11 Abs. 1 Z 4 leg. cit., ansonsten mangels Anwendbarkeit eines Abzugsverbotes als Betriebsausgaben abziehbar.*

*Die Beschwerde vermag sohin die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides nicht aufzuzeigen und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen."*

Mit dem BudBG 2014 erfolgte daraufhin - in offenkundiger Reaktion auf die soeben dargestellte Sichtweise des Verwaltungsgerichtshofes - eine "Klarstellung" des "Zinsenbegriffes" des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988, indem folgender - ab 13.06.2014 gültiger - Satz angefügt wurde: "*Nicht abgezogen werden dürfen Geldbeschaffungs- und Nebenkosten sowie Aufwendungen, die unter § 12 Abs. 1 Z 9 oder 10 fallen.*"

In Bezug auf die Rechtslage bis zum BudBG 2014 vertrat nun ein Teil der Lehre die Ansicht, dass grundsätzlich wegen des vom Verwaltungsgerichtshof weit gefassten "Zinsenbegriffes" sämtliche Finanzierungskosten abzugsfähig seien (vgl. hiezu etwa lediglich Beiser, "*Schuldzinsen - eine Begriffserklärung nach der Rechtsprechung und dem Budgetbegleitgesetz 2014*", SWK 27/2014, 1161). Ein anderer Teil verwies demgegenüber auf den Umstand, dass der Verwaltungsgerichtshof ausdrücklich auf seine Rechtsprechung zu § 7 Z 1 GewStG sowie auf die entsprechende Kommentarmernung von Philipp zum GewStG Bezug genommen habe, weshalb eine "differenzierte Betrachtung" erforderlich sei (vgl. hiezu Haumer/Humann, "*Ist vor 2014 jeglicher Aufwand iZm der Fremdfinanzierung von Beteiligungen abzugsfähig?*", SWK 19/2015, 851).

In weiterer Folge vertrat das Bundesfinanzgericht in seinem Erkenntnis vom 22.04.2015, RV/7101809/2011, die Rechtsansicht, dass der "Zinsenbegriff" des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG (idF vor dem Budgetbegleitgesetz 2014) unter Bezugnahme auf das oben zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.02.2014 weit auszulegen sei und demnach auch Nebenkosten für die Überlassung von Kapital umfasst seien.

Aufgrund der gegen dieses Erkenntnis vom Finanzamt erhobenen außerordentlichen Revision führte der Verwaltungsgerichtshof im aufhebenden Erkenntnis vom 25.01.2017, Ra 2015/13/0027, Folgendes aus:

*" ... 7 In seinen rechtlichen Erwägungen legte das Bundesfinanzgericht ohne nähere Befassung mit der Zusammensetzung der strittigen "Geldbeschaffungskosten" dar, strittig sei deren Abzugsfähigkeit "insbesondere" unter dem Gesichtspunkt der Zugrundelegung einer "weiten" oder "engen" Interpretation des Begriffes "Zinsen".*

*8 Der unabhängige Finanzsenat habe in einem "im Wesentlichen gleichgelagerten Fall" - gemeint: der Bereitstellungsgebühren betreffende - näher dargelegte Rechtsansichten vertreten und der Verwaltungsgerichtshof die dagegen erhobene Amtsbeschwerde mit dem Erkenntnis vom 27.02.2014, 2011/15/0199, abgewiesen. In Teilen des Schrifttums sei danach die Ansicht vertreten worden, mit dem erwähnten Erkenntnis habe der Verwaltungsgerichtshof zwar Bereitstellungsgebühren, aber nicht auch andere "Geldbeschaffungskosten" in den Zinsenbegriff des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 einbeziehen wollen. Diese Ansicht sei abzulehnen. Der Verwaltungsgerichtshof habe dargelegt, dass sich aus den Gesetzesmaterialien kein "Hinweis auf eine Einschränkung des Zinsenbegriffes" ergebe.*

*9 Das Bundesfinanzgericht schließe sich der Rechtsansicht "in der oben erwähnten Berufungsentscheidung" des unabhängigen Finanzsenates an. Zu verweisen sei auch auf Rechtsprechung des BFH sowie auf Literaturmeinungen zum Begriff der "Schuldzinsen" in § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988. Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes sei der Verwaltungsgerichtshof für § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 von keinem "zusätzlichen", zwar Bereitstellungsgebühren, aber nicht "auch sonstige Geldbeschaffungskosten" umfassenden Zinsenbegriff ausgegangen. Die auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes folgende Gesetzesänderung durch das Budgetbegleitgesetz 2014, BGBl. I Nr. 40, sei für den Streitzeitraum "unbeachtlich".*

*10 Eine Revision erklärte das Bundesfinanzgericht für unzulässig, weil "die hier aufgeworfene Rechtsfrage vom VwGH in seinem Erkenntnis ZI. 2011/15/0199 vom 27.02.2014 in Prüfung gezogen und beurteilt wurde, wobei das gegenständliche Erkenntnis den dortigen Ausführungen folgt".*

*11 Dagegen richtet sich die vorliegende Revision des Finanzamtes, die sich primär darauf stützt, dass es im vorliegenden Fall - anders als in dem vom Verwaltungsgerichtshof entschiedenen - nicht um "Bereitstellungsgebühren" gehe.*

*12 Der Verwaltungsgerichtshof hat darüber nach Erstattung einer Revisionsbeantwortung durch die Mitbeteiligte erwogen:*

13 Aufwendungen für einen Anteilserwerb wie den hier vorliegenden unterliegen grundsätzlich dem Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG 1988, wovon § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 - in der hier maßgebenden Fassung noch ohne die durch das Budgetbegleitgesetz 2014 vorgenommene Einschränkung - für "Zinsen in Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbes" eine Ausnahme normiert. Im Einzelnen kann dazu gemäß § 43 Abs. 2 zweiter Satz VwGG auf das Erkenntnis vom 27.02.2014, 2011/15/0199, verwiesen werden.

14 Hinzuweisen ist auch darauf, dass dieses Erkenntnis eine Gruppenträgerin betraf. Demgemäß ist auch dem im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht und in der Revisionsbeantwortung geltend gemachten Eventualstandpunkt der Mitbeteiligten, das Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG 1988, ohne das es der Subsumtion unter § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 nicht bedürfe, komme im Rahmen der Gruppenbesteuerung nicht zum Tragen, nicht beizupflichten (vgl. unter Bezugnahme auf das Erkenntnis vom 27.02.2014 Molterer, ÖStZ 2015, 569 (573 f)). Als gemäß § 9 Abs. 1 KStG 1988 zuzurechnendes "Ergebnis" des Gruppenmitglieds gilt nach § 9 Abs. 6 Z 1 KStG 1988 "das Einkommen" des Gruppenmitglieds, bei dessen Ermittlung auch § 12 KStG 1988 zu beachten ist (vgl. in diesem Sinn, jeweils m.w.N., Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg), KStG2, § 9 Rz 163; Vock in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock (Hrsg), Die Körperschaftsteuer - KStG 1988, 26. Lfg (Juni 2015), § 9 Tz 399 und 401; Blasina/Kallina, a.a.O., § 11 Tz 16; Blasina, a.a.O., 25. Lfg (November 2014), § 12 Tz 149; allgemein auch das Erkenntnis vom 30.10.2014, 2011/15/0112).

15 Das Erkenntnis vom 27.02.2014 gründet sich nicht auf die Rechtsausführungen in dem damit bestätigten Berufungsbescheid des unabhängigen Finanzsenates und bringt auch nicht auf andere Weise zum Ausdruck, dass der Begriff "Zinsen" in § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 alle "Geldbeschaffungskosten" umfasse. Es nimmt - anders als der unabhängige Finanzsenat im damals entschiedenen Fall und nunmehr das Bundesfinanzgericht - im Besonderen auch nicht Bezug auf den Begriff der "Schuldzinsen" in § 16 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 und die dazu - im dort gegebenen Zusammenhang - vertretenen Meinungen.

16 Nach Ablehnung der Ansicht, aus den Gesetzesmaterialien sei "eine Einschränkung des Zinsenbegriffes" ableitbar, wird in dem Erkenntnis vom 27.02.2014 zunächst auf ein Erkenntnis zu § 7 Z 1 GewStG 1953 verwiesen, worin der Ansicht, der in dieser Bestimmung genannte Begriff "Zinsen" sei "eng auszulegen", entgegengetreten und festgehalten wurde, als Zinsen sei "jeder Betrag" zu qualifizieren, "der als Entgelt für die Nutzung des Wirtschaftsgutes ,Kapital' anzusehen ist" (Erkenntnis vom 29.05.1981, 2882/79, VwSlg 5597/F). Daran anknüpfend wird die zur selben Bestimmung vertretene Ansicht von Philipp wiedergegeben, wonach Bereitstellungsgebühren für tatsächlich in Anspruch genommene Kredite - im Gegensatz zu solchen für nicht in Anspruch genommene - als "Zinsen" anzusehen seien. Dieser Ansicht schließe sich der Verwaltungsgerichtshof an.

17 Auch Philipp hebt in der vom Verwaltungsgerichtshof zitierten Kommentierung (Kommentar zum GewStG, Tz 7-90 und 7-91) hervor, als "Zinsen" sei "jeder Betrag"

anzusehen, "der als Entgelt für die Nutzung des Wirtschaftsgutes Kapital anzusehen" sei. Er schließt daraus im Folgesatz, "Geldbeschaffungskosten, laufender Verwaltungsaufwand und Depotgebühren" seien "daher z. B. nicht" als Zinsen anzusehen (a.a.O., Tz 7-90).

Die vom Verwaltungsgerichtshof zitierte Aussage zur differenzierten Beurteilung von Bereitstellungsgebühren leitet Philipp aus dem Satz ab, "Beträge, die nicht für die Nutzung des Kapitals gezahlt werden", seien keine Zinsen (a.a.O., Tz 7-91).

18 Aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.02.2014, 2011/15/0199, geht somit hervor, dass zwar einerseits keine "Einschränkung des Zinsenbegriffes" des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 in dem Sinne vorzunehmen sei, dass er nicht "jegliches Entgelt für die Überlassung von Kapital" erfasse, der Begriff aber andererseits nur Finanzierungskosten bezeichne, bei denen es sich um ein solches Entgelt handelt.

19 Die angefochtene Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes, die sich auf die damit nicht inhaltsgleichen Gründe der damals bestätigten Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates stützt und "Geldbeschaffungskosten" ohne nähere Prüfung der den Beträgen jeweils zugrunde liegenden Entgeltsbeziehung dem Begriff der "Zinsen" unterstellt, steht mit dieser Judikatur nicht im Einklang.

20. Das angefochtene Erkenntnis war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben. "

Mit diesem Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof nunmehr klargestellt, dass die bisherige Judikatur (Erkenntnis vom 27.02.2014, 2011/15/0199) keineswegs eine "weite" Interpretation des "Zinsenbegriffes", wie sie von Teilen der Lehre vertreten wurde, vor Augen hatte. Vielmehr ist ausschlagend, ob es sich bei den fraglichen Kosten um das "Entgelt für die Überlassung von Kapital" handelt (vgl. hiezu Marchgraber, "Neues zum "Zinsenbegriff" des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG, ecolex 2017/160; Plansky, "Doch kein weiter Zinsbegriff: VwGH konkretisiert führere Aussagen, GES 2017, 275).

Zum anderen hat der Verwaltungsgerichtshof neuerlich dezidiert auf seine Judikatur zum "Zinsenbegriff" des § 7 Z 1 GewStG sowie auf die entsprechende Kommentierung von Philipp zum GewStG verwiesen.

Was nun die beschwerdegegenständlichen, mit der oben dargestellten Bankgarantie zusammenhängenden Haftungsprovisionen und Garantiekosten anbelangt, ist demnach im Sinne dieses Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.01.2017 zu prüfen, ob es sich dabei um "Zinsen" handelt, die als "Entgelt für die Überlassung von Kapital" anzusehen sind.

Nach dem entsprechenden Vorbringen der Bf. habe Herr M.D. als "Übergeber" bzw. Verkäufer der Anteile an den beiden Gesellschaften der Bf. insofern einen "Kredit" für deren Anschaffung gewährt, als er für die Hälfte des Kaufpreises von insgesamt 3,8 Millionen Euro mit einer Ratenzahlung (zehn jährliche Raten á 190.000,00 Euro) einverstanden gewesen sei. Hiefür habe er aber als Sicherstellung von der Bf. eine Bankgarantie verlangt. Die von der Bf. in weiterer Folge an die Bank für diese Bankgarantie entrichteten Gebühren und Spesen (Haftungsprovisionen bzw. Garantiekosten) stünden damit in wirtschaftlicher Betrachtungsweise mit dem Erwerb

der Anteile an den beiden Gesellschaften in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang.

Diese Sichtweise der "Fremdfinanzierung des Erwerbes von Kapitalanteilen" voraussetzend ist vorerst darauf hinzuweisen, dass man unter einer Bankgarantie die unwiderrufliche, selbständige Verpflichtung einer Bank (Garant) versteht, gegenüber einem bestimmten Begünstigten (Garantenehmer, im konkreten Fall Herr M.D.) für das Ausbleiben einer vereinbarten Leistung ihres Kunden (Garantiauftraggeber, im konkreten Fall die Bf.) einzustehen, und zwar durch Überweisung eines festgesetzten Geldbetrags an den Begünstigten auf dessen schriftliches Verlangen, unabhängig vom rechtlichen Schicksal des Grundgeschäfts. Eine Bankgarantie, wie sie auch im beschwerdegegenständlichen Fall vorliegt, ist demnach ein nicht akzessorisches bzw. ein materiell abstraktes Rechtsgeschäft (vgl. hiezu *Dullinger* in Rummel/Lukas, ABGB<sup>4</sup>, § 880a Rz 4 ff.).

Bei den beschwerdegegenständlichen Haftungsprovisionen handelt es sich nun unbestreitbar um Zahlungen der Bf. (als Garantiauftraggeberin) an die Bank\*\*\*\* (als Garant), die wiederum als Entgelt für die Zurverfügungstellung der Bankgarantie und schon begrifflich nicht als "Entgelt für die Überlassung von Kapital" aufzufassen sind. Diese Zahlungen der Bf. an die Bank als Garant und damit als "Dritte" liegen ebenso unbestreitbar außerhalb der von der Bf. vorgebrachten und mit dem abgeschlossenen Ratenkaufvertrag im Zusammenhang stehenden "Entgeltsbeziehung" zwischen Herrn M.D. als "Überlasser von Kapital" und der Bf. als "Nutzer von Kapital".

Entgegen dem Beschwerdevorbringen, wonach im Rahmen des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 idF vor dem BudBG 2014 ein "weiter Zinsenbegriff" zur Anwendung gelange und damit sämtliche Finanzierungsaufwendungen abzugsfähig seien, fallen diese an einen "Dritten" bezahlten Kosten für Sicherheiten, wie sie im gegenständlichen Fall vorliegen, unter Verweis auf die eindeutigen Ausführungen im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 25.01.2017, Ra 2015/13/0027, worin dieser das vorangegangene Erkenntnis vom 27.02.2014, 2011/15/0199, entsprechend präzisierte, nicht unter den darin festgelegten "Zinsenbegriff".

Das Bundesfinanzgericht stützt sich diesbezüglich auf die vom Verwaltungsgerichtshof als maßgeblich angesehene Auffassung von Philipp in seinem Kommentar zum GewStG, Tz 7-90, wonach etwa "Maklergebühren", die der Schuldner seinem Makler - mithin einem "Dritten" - zahlt, sowie insbesondere "Haftungs- und Bürgschaftszinsen" unter Verweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17.09.1975, 0255/74, keine Geldnutzungs-, sondern nicht als Dauerschuldzinsen anzusehende Geldbeschaffungskosten darstellen, und zudem auf das Urteil des deutschen Bundesfinanzhofes vom 29.03.2007, IV R 55/05 (keine Hinzurechnung von sogenannten "Avalgebühren" als Dauerschuldzinsen gemäß § 8 Nr. 1 dGewStG, da diese eine Gegenleistung für die von einem "Dritten" übernommene Ausfallsbürgschaft darstellen und mithin nicht für das Zurverfügungstellen von Kapital gezahlt werden).

Die Beschwerde ist demnach in diesem Beschwerdepunkt als unbegründet abzuweisen.

**Unzulässigkeit der Revision:**

Gegen diese Entscheidung ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig, da das Bundesfinanzgericht hinsichtlich der streitgegenständlichen Rechtsfrage den Ausführungen in den beiden zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes folgt. Es liegt demnach keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG vor.

Wien, am 11. Dezember 2018